



Πάντειο Πανεπιστήμιο
Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών
Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014):
Εμπειρική έρευνα επί των μεταρρυθμίσεων που εισάγονται -
Μελέτη των επιδράσεων από τις τροποποιήσεις στο Προσάρτημα

ΖΕΡΒΑΚΑΚΗ ΜΑΡΙΑ

A.M. 7113M017

Επιβλέπων: Αν. Καθ. Φίλος Ιωάννης

Αθήνα 2015

*Στη Μάρω Τζανιδάκη,
με την γνώση, την αγάπη
και τη δύναμή της,
 φωτίζει το δρόμο
της εξέλιξης.*

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών «Φορολογίας και Ελεγκτικής», του Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου Αθηνών υπό την επίβλεψη του Αναπληρωτή Καθηγητή κ. Ιωάννη Φίλου. Θα ήθελα λοιπόν να ευχαριστήσω θερμά τον κ. Ιωάννη Φίλο για την ευκαιρία που μου έδωσε να ασχοληθώ με ένα τόσο ενδιαφέρον αντικείμενο που ανταποκρίνεται απολύτως στα επιστημονικά μου ενδιαφέροντα καθώς και για την αμέριστη συμπαράστασή του καθ' όλη την διάρκεια της εκπόνησης.

Ευχαριστώ επίσης τον καθηγητή κ. Αναστάσιο Τσάμη, υπεύθυνο του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών αλλά και τον καθηγητή κ. Απόστολο Αποστόλου, για την ευκαιρία που μου έδωσαν να παρακολουθήσω το μεταπτυχιακό της Φορολογίας και Ελεγκτικής και να εργαστώ για την βελτίωση της πτυχιακής και επαγγελματικής μου κατάρτισης. Ακόμη ευχαριστώ τους καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος για τις γνώσεις και τις συμβουλές που μου προσέφεραν. Ιδιαίτερος ευχαριστώ τον κ. Γεώργιο Κορομηλά για τη στήριξη του και τις πολύτιμες συμβουλές του.

Έχω ακόμη την ανάγκη να ευχαριστήσω με όλη μου την ψυχή τους καλούς μου φίλους Αντώνη Σιούτη και Βασίλη Κυρίτση που υποστήριξαν και ενθάρρυναν από την αρχή μέχρι το τέλος αυτή μου την προσπάθεια στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών.

Επίσης θα ήθελα να αναφερθώ στους αγαπημένους μου συναδέλφους και ιδιαίτερα στους Γιάννη Τσαγκάρη, Γιάννη Καπετάνο, Γιάννη Αραβαντινό και Πόπη Κεραμυδά και να τους ευχαριστήσω για την υπομονή, το αμέριστο ενδιαφέρον και τη συμπαράσταση που μου έδειξαν σε όλη τη διάρκεια της εκπόνησης αυτής της εργασίας.

Κλείνοντας θα ήθελα να εκφράσω την απέραντη ευγνωμοσύνη μου στον Δημήτριο Μεϊδάνη, που είναι πάντα παρών και πρόθυμος να συνδράμει στην υλοποίηση των στόχων μου.

Περίληψη

Η παγκόσμια χρηματοοικονομική κρίση που έπληξε τη χώρα και αποτέλεσμα της οποίας είναι η δραματική κρίση χρέους που βιώνει τα τελευταία χρόνια, έχει επιφέρει σημαντικές μεταβολές και ανακατατάξεις σε όλα σχεδόν τα επίπεδα της οικονομικής ζωής.

Η νέα αυτή πραγματικότητα σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια έχουν ουσιαστικά καταργηθεί τα σύνορα στις διεθνείς συναλλαγές κεφαλαίου και αγαθών έχει επιφέρει σημαντικές μεταβολές σε όλα σχεδόν τα επίπεδα της οικονομικής ζωής. Οι επιχειρήσεις πλέον αναζητούν κεφάλαια και επενδυτές μέσα από αυτό το διεθνοποιημένο περιβάλλον, ενώ αντίστοιχα οι επενδυτές αναζητούν επικερδείς και ασφαλείς επενδύσεις προκειμένου να τοποθετήσουν τα κεφάλαια τους. Με βάση το οικονομικό περιβάλλον που έχει διαμορφωθεί η ανάγκη για υιοθέτηση κοινών λογιστικών κανόνων και αρχών για την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων διεθνώς έγινε πιο έντονη από ποτέ.

Δεδομένου ότι τα Δ.Λ.Π. απαιτούν υψηλό επίπεδο λογιστικής οργάνωσης, κατέστη φανερό ότι δεν θα μπορούσαν να εφαρμοστούν πλήρως από μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Για αυτό το λόγο η Ε.Ε. ήδη με την οδηγία 2013/34 έδωσε την ευχέρεια στα κράτη-μέλη να προσαρμόσουν τις γενικές κατευθύνσεις στις ειδικές οικονομικές και επιχειρηματικές συνθήκες της κάθε χώρας.

Η Ελλάδα είναι μικρή για να ξοδεύει πόρους στη διατήρηση λογιστικών αρχών και κανόνων, ειδικά σε ένα παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον που έχει όλο και περισσότερο αυξανόμενες ανάγκες λογιστικής επικοινωνίας. Ένα ολοκληρωμένο και σύγχρονο λογιστικό πλαίσιο ελάχιστα αφορά το σχέδιο λογαριασμών, αλλά τους λογιστικούς κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης καθώς και σύγχρονα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων (παράρτημα Β). Ακολουθώντας τις διεθνείς τάσεις, η Ελλάδα πλέον εφαρμόζει τις ευρωπαϊκές οδηγίες εγκαταλείποντας τους εγχώριους λογιστικούς αυτοσχεδιασμούς. Μέχρι σήμερα μία επιχείρηση ανεξαρτήτως μεγέθους έπρεπε να εφαρμόζει ταυτόχρονα το Ε.Γ.Λ.Σ., τον Κ.Φ.Α.Σ. Ο νόμος 4308/2014 Ε.Λ.Π. δημιουργεί ομαλή διαβάθμιση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, με κλιμακούμενες απαιτήσεις για τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις (αρχή think small first).

Μέσα σε αυτό το πλαίσιο το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρήθηκε ξεπερασμένο καθώς η Ελλάδα είχε δημιουργήσει λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων που ήταν μοναδικοί παγκοσμίως και σταδιακά οι οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων θεωρήθηκε αναγκαίο να καταρτιστούν βάσει των διεθνών κανόνων στηριζόμενες στον κανόνα της ουσίας πάνω από τον τύπο.

Ο Ν. 4308/2014 «Ελληνικά λογιστικά πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» με την εφαρμογή του από 01/01/2015 έρχεται και αλλάζει σε ένα πολύ μεγάλο βαθμό τους λογιστικούς κανόνες, αλλά και τις διαδικασίες με τις οποίες πραγματοποιούνται οι συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών. Με το νόμο αυτό ενσωματώνεται στο Ελληνικό δίκαιο το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2013/34, καθώς επίσης και οι βέλτιστες διεθνείς πρακτικές.

Με τον Ν.4308/2014 εισήχθη ένα νέο λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Με την εισαγωγή των Ε.Λ.Π. περιλαμβάνεται σε ένα ενιαίο νομοθέτημα τόσο ο τρόπος τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, όσο και η διατύπωση γενικώς αποδεκτών λογιστικών κανόνων για τις επιχειρήσεις.

Με υπόβαθρο σκέψεων όλα τα παραπάνω, στη μελέτη αυτή επιχειρείται να καταδειχτούν οι μεταρρυθμίσεις και οι καινοτομίες που εισάγονται με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), αλλά και να διερευνηθούν - καταγραφούν οι απόψεις για την ωφέλεια και τη χρησιμότητα που προσδοκάται να έχουν οι επιχειρήσεις και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Σημαντικό εργαλείο στην συγκεκριμένη εργασία αποτελούν οι δύο εμπειρικές έρευνες που πραγματοποιήθηκαν. Στην πρώτη αρχικά ερευνήθηκε η συμμόρφωση των εταιρειών με τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων που προβλέπονταν από τον Κ.Ν. 2190/1920 και ακολούθως οι διαφορές στην απαιτούμενη από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) πληροφόρηση σε σχέση με τις προϊσχύουσες διατάξεις (Κ.Ν. 2190/1920). Στόχος της δεύτερης έρευνας η οποία διενεργήθηκε μέσω ερωτηματολογίου, αποτέλεσε η αποτύπωση των απόψεων των χρηστών για τις ωφέλειες, που ενδεχομένως θα υπάρξουν από την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και τον βαθμό ετοιμότητας των εμπλεκομένων φορέων για την εφαρμογή τους.

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Η αλλαγή αυτή δεν αρκεί από μόνη της ώστε να βελτιωθεί η ανταγωνιστικότητα της ελληνικής οικονομίας, να προσελκύσουμε ως χώρα ξένες επενδύσεις και να αποτελέσει μοχλό ανάπτυξης. Αποτελεί, όμως, ένα σημαντικό βήμα προς τον εξορθολογισμό των λογιστικών κανόνων που σε συνδυασμό με ένα σταθερό και κατανοητό φορολογικό σύστημα θα μπορούσαν να συνδράμουν στην τόνωση της επιχειρηματικότητας και την ανάπτυξη της ελληνικής Οικονομίας.

Abstract

The global financial crisis that hit the country and the result of which is the dramatic debt crisis experienced in recent years has brought about major changes and upheavals in almost all levels of economic life.

This new reality combined with the fact that in recent years have been virtually eliminated borders to international capital and goods transactions have brought about significant changes in almost all levels of economic life. Businesses now seeking capital and investors through this globalized environment, while the respective investors seeking profitable and safe investments in order to place their funds. Based on the economic environment that has developed the need for adoption of common accounting rules and principles for comparability of financial statements internationally has become more intense than ever.

Since IAS require a high level of accounting organization, it became obvious that they could not be fully implemented by small and medium enterprises. For this reason the EU already with Directive 2013/34 gave the possibility to Member States to adapt the guidelines to the specific economic and business conditions of each country.

Greece is small to spend resources on maintaining the accounting principles and rules, especially in a global economic environment that is increasingly growing communication needs accounting. An integrated and modern accounting framework little on draft bills, but the accounting rules for recognition and measurement as well as modern models accounting statements (Annex B). Following international trends, Greece has now implemented the European directives abandoning domestic accounting improvisations. To date a company regardless of size should simultaneously apply GAAP and K.F.A.S. Law 4308/2014 (GAS) creates smooth gradation liabilities of enterprises depending on their size, with escalating demands for larger businesses (principle think small first).

Within this framework GAAP was considered outdated because Greece had created accounting and tax bookkeeping rules that were unique in the world and gradually the financial statements of Greek companies was considered necessary to establish the basis of international rules supported the rule of substance over form.

Law 4308/2014 "Greek GAAP, related regulations and other provisions", applicable from 01/01/2015, comes and changes to a very large extent the accounting rules, and the procedures by which transactions take place between companies. This law incorporated into Greek law the accounting part of the new codified the European Union Directive 2013/34, as well as international best practices.

With the L.4308/2014 introduced a new accounting and regulatory framework for businesses and other entities subject, the Greek Accounting Standards (GAS). With the introduction of GAS included in a single piece of legislation as the way of keeping records and issuing of data, and the formulation of generally accepted accounting rules for companies.

Against the background all the above considerations, in this study attempted to revealing the reforms and innovations introduced by the implementation of the Greek Accounting Standards (GAS), but also to explore - record the views on the benefits and usefulness designed to have businesses and users of financial statements. An important tool in this work is the two empirical studies conducted. In the first initially investigated the companies' compliance with the disclosure requirements stipulated by the L.2190/1920 and then the differences in required by the Greek Accounting Standards (GAS) information compared to previous versions (Law 2190/1920). The objective of the second survey conducted by questionnaire was to capture the views of users on the benefits that might result from an adoption of the Greek Accounting Standards (GAS) and the degree of preparedness of stakeholders for implementation them.

The application of GAS can be an essential tool for companies in their effort to seek opportunities both nationally and internationally. This change does not in itself sufficient to improve the competitiveness of the Greek economy, as a country to attract foreign investment and to leverage growth.

Also it is an important step in streamlining the accounting rules in combination with a stable and understandable tax system could help to stimulate entrepreneurship and develop the Greek economy.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	12
ΜΕΡΟΣ Α΄	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η «λογιστική τυποποίηση» στην Ελλάδα.....	14
1.1. Οι έννοιες της «Λογιστικής Τυποποίησης», του «Λογιστικού Σχεδίου», του «Σχεδίου Λογαριασμών» και των «Λογιστικών πρότυπων».....	14
1.2. Τα λογιστικά πρότυπα από την ίδρυση του νέου ελληνικού κράτους έως τον Β΄ Παγκόσμιο πόλεμο.....	22
1.2.1. Ο Εμπορικός Νόμος (Ε.Ν), οι λογαριασμοί και τα βιβλία των εμπόρων	22
1.2.2. Ο νόμος 1348/28-04-1918 περί εποπτείας ανωνύμων εταιρειών	23
1.2.3. Ο νόμος 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών».....	24
1.3. Τα λογιστικά πρότυπα κατά την μεταπολεμική περίοδο	25
1.3.1. Ν.Δ.578/1948: Οι πρώτες Νομοθετικές ρυθμίσεις για την εισαγωγή κανόνων «Λογιστικής οργάνωσης»	25
1.3.2. Το Α΄ Πανελλαδικόν Λογιστικόν Συνέδριον Αθήνα 1956.	25
1.3.3. Καθιέρωση τυποποιημένων μορφών ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως (Ν.Δ. 4237/1962).....	25
1.3.4. Π.Δ.1123/15-10-1980 Το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) 1986 - 1987 : Ενσωμάτωση των ευρωπαϊκών λογιστικών οδηγιών.....	26
1.3.5. 1988: Π.Δ 1123/1980 Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ).....	27
1.3.6. Η ίδρυση της « Ε.Λ.Τ.Ε » Ν.3148/2003 (ΦΕΚ Α' 136/05-06-2003) και το «Σ.ΛΟ.Τ».....	27
1.3.7. Ν. 2992/2002 Καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - Εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.....	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα πριν την εφαρμογή του Ν.4308/2014.....	30
2.1. Γενικά.....	30
2.2. Αναλυτική παρουσίαση της προϊσχύουσας εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας	30
2.2.1. Κ.Ν. 2190/05-06-1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών» ΦΕΚ Α216/19-09-1920.....	30
2.2.2. Π.Δ. 1123/15-12-1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου».....	35
2.2.3. Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992»	37
2.2.4. Ν.4093/09-11-2012 Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016. (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012)	38
2.2.5. Κ.Ν. 2238/1994 «Κύρωση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994).	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).....	41
3.1. Ιστορική αναδρομή.....	41
3.2. Λογιστική Τυποποίηση στην Ευρωπαϊκή Ένωση	42
3.3. Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίας των Οικονομικών Καταστάσεων (Framework)	44
3.3.1. Ορισμός.....	44

3.3.2.	Σκοπός.....	44
3.3.3.	Πεδίο Εφαρμογής.....	45
3.3.4.	Σκοπός και χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων	45
3.3.5.	Βασικές παραδοχές	46
3.3.6.	Ποιοτικά χαρακτηριστικά.....	47
3.3.7.	Στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων	47
3.3.8.	Αναγνώριση των στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων.....	48
3.4.	Διαδικασία έκδοσης των ΔΠΧΑ από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)..	48
3.5.	Όργανα κατάρτισης των Δ.Λ.Π – Δ.Π.Χ.Α.	49
3.5.1.	Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.)	50
3.5.2.	Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.)	50
3.5.3.	Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.I.C.).	51
3.5.4.	Συμβουλευτικό Συμβούλιο των Προτύπων (StandardsAdvisoryCouncil -S.A.C.)	52
3.6.	Διαδικασία Υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α. στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	52
3.6.1.	EFRAG - European Financial Reporting Advisory Group	53
3.6.2.	SARG – Standards Advice Review Group.....	54
3.6.3.	ARC – Accounting Regulatory Committee.....	55
3.7.	Τα Δ.Π.Χ.Α. στην Ελλάδα.....	55
ΜΕΡΟΣ Β΄	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:	Ο νόμος 4308/2014 περί «ελληνικών λογιστικών προτύπων και συναφείς ρυθμίσεις» .	57
4.1.	Επιγραμματική αναφορά και παρουσίαση των άρθρων του Νόμου	57
4.2.	Οι μεταρρυθμίσεις που εισάγει ο ν.4308/2014«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».....	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:	Αναλυτική παρουσίαση του ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»	64
5.1.	Πεδίο εφαρμογής και καθορισμός μεγέθους οντοτήτων	64
5.1.1.	Πεδίο Εφαρμογής.....	64
5.1.2.	Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων - Διαχωρισμός των επιχειρήσεων (οντοτήτων) βάσει μεγέθους.....	66
5.2.	Λογιστικά Αρχεία	71
5.2.1.	Λογιστικό Σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία	71
5.2.2.	Άλλα λογιστικά αρχεία.....	78
5.2.3.	Διασφάλιση Αξιοπιστίας Λογιστικού συστήματος.....	79
5.2.4.	Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων (βιβλίων)	82
5.2.5.	Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων	83
5.3.	Παραστατικά πωλήσεων.....	84
5.3.1.	Τιμολόγιο Πώλησης.....	84

5.3.2.	Περιεχόμενο τιμολογίου.....	87
5.3.3.	Απλοποιημένο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο.....	88
5.3.4.	Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.....	88
5.3.5.	Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών.....	90
5.3.6.	Χρόνος τιμολόγησης.....	93
5.3.7.	Ηλεκτρονικό τιμολόγιο - προϋπόθεση αποδοχής.....	93
5.3.8.	Αυθεντικότητας τιμολογίου.....	94
5.4.	Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	95
5.4.1.	Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	95
5.4.2.	Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	98
5.5.	Κανόνες επιμέτρησης.....	101
5.5.1.	Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία.....	101
5.5.2.	Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	108
5.5.3.	Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών.....	111
5.5.4.	Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	112
5.5.5.	Υποχρεώσεις.....	112
5.5.6.	Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι.....	115
5.5.7.	Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία.....	117
5.5.8.	Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων.....	123
5.5.9.	Στοιχεία της καθαρής θέσης.....	126
5.5.10.	Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα.....	127
5.5.11.	Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών.....	128
5.6.	Προσάρτημα (σημειώσεις) και απαλλαγές.....	129
5.6.1.	Περιεχόμενο προσαρτήματος (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων... ..	129
5.6.2.	Απλοποιήσεις και απαλλαγές.....	142
5.7.	Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	150
5.7.1.	Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης.....	150
5.7.2.	Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης.....	152
5.7.3.	Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση.....	154
5.7.4.	Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	155
5.7.5.	Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες.....	157
5.7.6.	Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	157
5.8.	Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις.....	158
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Πρώτη εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων και ποιότητα		
χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.....		
6.1.	Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	160
6.2.	Πρώτη εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων.....	162

6.3. Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.....	164
ΜΕΡΟΣ Γ'	167
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Εμπειρική Έρευνα – Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	167
7.1. Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων	167
7.2. Δείγμα εταιρειών	167
7.3. Γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος	168
7.4. Σκοποί έρευνας επί των προσαρτημάτων	168
7.5. Ανάλυση.....	169
7.5.1. Ανάλυση δείγματος - Συμμόρφωση με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920.....	169
7.5.2. Συμπέρασμα – Συμμόρφωση με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920.....	179
7.5.3. Γνωστοποιήσεις που επιβάλλονται από τα Ε.Λ.Π.	179
7.5.4. Συμπέρασμα-Γνωστοποιήσεις που επιβάλλονται από ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. –Σύγκριση με το Ν.2190/1920.....	189
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Εμπειρική έρευνα - Ερωτηματολόγιο.....	192
8.1. Στόχος ερωτηματολογίου.....	192
8.2. Δείγμα	192
8.3. Παρουσίαση έρευνας	192
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	211
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	216
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	221
Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις με το ν. 4308/2014 (άρθρο 38).....	221
Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	224
Προσάρτημα.....	236
Ερωτηματολόγιο.....	248

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αποτελεί αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια έχουν ουσιαστικά καταργηθεί τα σύνορα στις διεθνείς συναλλαγές κεφαλαίου και αγαθών. Επιπρόσθετα, η παγκόσμια οικονομική κρίση που έπληξε τη χώρα και αποτέλεσμα της οποίας είναι η δραματική κρίση χρέους που βιώνει τα τελευταία χρόνια, έχει επιφέρει σημαντικές μεταβολές και ανακατατάξεις σε όλα σχεδόν τα επίπεδα της οικονομικής ζωής. Οι επιχειρήσεις πλέον πιο πολύ από ποτέ παράλληλα με την προσπάθεια να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους σε διεθνές επίπεδο, αναζητούν κεφάλαια και επενδυτές μέσα από αυτό το διεθνοποιημένο περιβάλλον. Από την πλευρά τους οι επενδυτές αναζητούν επικερδείς και ασφαλείς επενδύσεις προκειμένου να τοποθετήσουν τα κεφάλαια τους.

Στο ασταθές αυτό και ευμετάβλητο οικονομικό περιβάλλον η ύπαρξη διαφορετικών λογιστικών κανόνων και αρχών, σε κάθε χώρα, είχε ως αποτέλεσμα τη μη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και της απόδοσης των εταιρειών. Υπό αυτές τις συνθήκες οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών και ειδικότερα οι κανόνες που ακολουθούνται για την σύνταξη τους αποτελεί ίσως ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα για την σύγκριση της απόδοσης των εταιρειών και των διοικήσεων τους.

Σ' αυτό το πλαίσιο η ανάγκη για υιοθέτηση κοινών λογιστικών κανόνων και αρχών για την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων διεθνώς έγινε πιο έντονη από ποτέ.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), αποτελούν ίσως την δεύτερη μεγαλύτερη αλλαγή στον λογιστικό χώρο μετά την υιοθέτηση και ευρεία αποδοχή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Η εφαρμογή τους αποτελεί αντικείμενο συζητήσεων και σίγουρα προβληματίζει ένα μεγάλο ποσοστό επιχειρήσεων και εμπλεκομένων που επί δεκαετίες λειτουργούσαν σε ένα λογιστικό πλαίσιο με λιγότερες απαιτήσεις.

Κύριος στόχος της παρούσας εργασίας είναι να καταδειχτούν οι μεταρρυθμίσεις και οι καινοτομίες που εισάγονται με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), αλλά και να διερευνηθούν - καταγραφούν οι απόψεις για την ωφέλεια και τη χρησιμότητα που προσδοκείται να έχουν οι επιχειρήσεις και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης επιχειρείται να προσδιοριστεί ο βαθμός στον οποίο θα διαφοροποιηθούν οι γνωστοποιήσεις με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) σε σχέση με την προγενέστερη κατάσταση δημοσίευσης βάσει των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920.

Η παρούσα εργασία αποτελείται από τρία μέρη. Στο πρώτο μέρος παρατίθεται η θεωρητική προσέγγιση και ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο καταγράφεται η ιστορική εξέλιξη της λογιστικής τυποποίησης. Στο δεύτερο κεφάλαιο επιχειρείται αναλυτική παρουσίαση της προϊσχύουσας του Ν.4308/2014 νομοθεσίας καλύπτοντας τόσο τις εφαρμοζόμενες φορολογικές και λογιστικές διατάξεις όσο και τον Εμπορικό Νόμο. Στο τρίτο κεφάλαιο παρατίθενται η ιστορική αναδρομή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και παρουσιάζεται η πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α στην Ελλάδα και η υιοθέτηση τους από τις μεγάλες εταιρίες.

Στο δεύτερο μέρος γίνεται παρουσίαση του Ν.4308/2014 και συγκεκριμένα στο τέταρτο και πέμπτο κεφάλαιο ενδελεχώς αναλύεται ο ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» και καταγράφονται οι μεταρρυθμιστικές τομές αυτού. Στο επόμενο(έκτο) κεφάλαιο προσεγγίζονται η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και οι προκύπτουσες διαφοροποιήσεις στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, παρατίθεται σχέδιο για την πρώτη εφαρμογή και την ομαλή μετάβαση των επιχειρήσεων στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.).

Στο τρίτο μέρος της μελέτης που αποτελεί και το τελευταίο μέρος της, παρουσιάζονται δυο εμπειρικές έρευνες. Στην πρώτη αρχικά ερευνάται η συμμόρφωση των εταιρειών με τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων που προβλέπονταν από τον Κ.Ν. 2190/1920 και ακολούθως ερευνώνται οι διαφορές στην απαιτούμενη από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) πληροφόρηση σε σχέση με τις προϊσχύουσες διατάξεις (Κ.Ν. 2190/1920).

Στόχος της δεύτερης έρευνας η οποία διενεργήθηκε μέσω ερωτηματολογίου, αποτελεί η αποτύπωση των απόψεων των χρηστών για τις ωφέλειες, που ενδεχομένως θα υπάρξουν από την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και τον βαθμό ετοιμότητας των εμπλεκόμενων φορέων για την εφαρμογή τους.

ΜΕΡΟΣ Α΄

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η «λογιστική τυποποίηση» στην Ελλάδα

1.1. Οι έννοιες της «Λογιστικής Τυποποίησης», του «Λογιστικού Σχεδίου», του «Σχεδίου Λογαριασμών» και των «Λογιστικών πρότυπων»¹

Οι έννοιες αυτές, αφενός υπόκεινται στην εξέλιξη διαμέσου του χρόνου και αφετέρου στην διαφορετική κατανόηση τους, ανάλογα με το γενικότερο κλίμα της κάθε εποχής.

α) Η έννοια, η σημασία και η σπουδαιότητα της «Λογιστικής Τυποποίησης»

Σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων managers και επενδυτές. Οι τελευταίοι, όπως είναι γνωστό, αντλούν τις σχετικές με τις επιχειρήσεις πληροφορίες τους από τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν και υποβάλλουν σε δημοσιότητα (δημοσιεύσεις και καταχωρήσεις στο οικείο μητρώο).

Σήμερα, γίνεται γενικά δεκτό ότι τα πληροφορικά στοιχεία που παράγει η λογιστική αποκτούν ασυγκρίτως μεγαλύτερη σπουδαιότητα για τους λήπτες αποφάσεων, όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμα στα πλαίσια της ίδιας της επιχειρήσεως, αλλά και στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ επιχειρήσεων του αυτού κλάδου και μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας.

Η παραπάνω σημαντική ιδιότητα της συγκρισιμότητας των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων επιτυγχάνεται μόνο αν οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και γενικά διαδικασίες επεξεργασίας των αριθμητικών μεγεθών που εκφράζουν της ζωή και την οικονομική κατάσταση αυτών. Απαιτείται, δηλαδή τυποποίηση ολόκληρου το φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που να αποτυπώνει και παρακολουθεί τη ζωή και τη δράση της επιχειρήσεως. Και τούτο όχι μόνο για τους managers, που θέλουν λογιστικά στοιχεία ομοιογενή και συγκρίσιμα, αλλά και για όσους αντλούν πληροφορίες από τις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις που θέλουν ομοιόμορφα και ομοιογενή τα λογιστικά στοιχεία που περιλαμβάνονται σ' αυτές.

Η λογιστική τυποποίηση είναι σύνολο κανόνων ορθολογικής και ενιαίας εμφανίσεως των λογιστικών εγγραφών μέσω της συγκέντρωσης ομοειδών αριθμητικών δεδομένων, τα οποίου αναφέρονται στον προσδιορισμό του κόστους και των επιχειρηματικών αποτελεσμάτων προς όφελος των επιχειρήσεων και της εθνικής οικονομίας.

¹Εμμ. Σακέλλης (2009), Ο «Πανδέκτης» του λογιστή λογιστικό-φορολογικό δίκαιον & λογιστική, εκδόσεις Ε. Σακέλλη

Η λογιστική τυποποίηση επηρεάζεται οπωσδήποτε από την κοινωνικοοικονομική τάξη και οργάνωση που επικρατεί σε μια χώρα. Πάντως στις χώρες με καθεστώς ελεύθερης οικονομίας μπορούμε να πούμε ότι παρατηρούνται οι ακόλουθες δύο τάσεις.²

- Η λογιστική σχεδίαση (uniformaccounting) παραμένει κατά κύριο λόγο στην αρμοδιότητα των επαγγελματιών οργανώσεων και σωματείων, τα οποία θεσπίζουν λογιστικά πρότυπα (accountingstandards ή statements) και τις «γενικές παραδεγμένες λογιστικές αρχές» και κατά δεύτερο λόγο στην αρμοδιότητα του νομοθέτη κάθε χώρας που με ρητές διατάξεις καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων.

Η λογιστική σχεδίαση της μορφής αυτής ακολουθείται κυρίως στην Αγγλία και Αμερική.

- Η λογιστική σχεδίαση επιτυγχάνεται με τα καλούμενα λογιστικά σχέδια, τα οποία εγκρίνονται από τον κρατικό νομοθέτη και τα οποία είναι κατά το πλείστον προαιρετικής και σπανιότερα υποχρεωτικής εφαρμογής.

Η λογιστική σχεδίαση της μορφής αυτής εμφανίζεται κυρίως στον Ευρωπαϊκό χώρο.

➤ **Η σπουδαιότητα της Λογιστικής Τυποποίησης» από απόψεως κοινωνικής οικονομίας**

Η λογιστική τυποποίηση έχει ιδιαίτερος σημαίνουσα βαρύτητα για την εθνική οικονομία και την κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική του Κράτους. Πράγματι, με το σχεδιάσμά της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, που συντελείται με το Γ.Λ.Σ., επιτυγχάνεται:

- Η παροχή αντικειμενικών πληροφοριακών στοιχείων στους διοικούντες τις επιχειρήσεις (managers), τα οποία αποτελούν την ασφαλέστερη βάση για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων, ενώ παράλληλα το επενδυτικό κοινό και οι Τράπεζες, με βάση τα δημοσιευόμενα αντικειμενικά και σε εθνική κλίμακα συγκρίσιμα στοιχεία, κατευθύνουν τις αποταμιεύσεις και τα κεφάλαιά τους παραγωγικότερα. Έτσι επιτυγχάνεται ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και αύξηση της παραγωγικότητας.
- Τα ομοιογενή, ορθά και ακριβή στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων των επιμέρους κλάδων της οικονομίας αποτελούν την πρώτη ύλη για την κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών, στους οποίους βασίζεται ο προγραμματισμός και η άσκηση της οικονομικής πολιτικής τους κράτους. Έτσι, τα ΛΣ αποβαίνουν, με την πάροδο του χρόνου, η φυσική γέφυρα που μπορεί να ενώνει με επιτυχία τον κόσμο της μικροοικονομίας με τις έρευνες των προβλημάτων της μακροοικονομίας.³

²Ι Χρυσοκέρης, 1978, Η βιομηχανική Λογιστική Σχεδιοποίηση

³Μ Τσιμάρας, 1958, Αρχαί Γενικής Λογιστικής

- Η εξασφάλιση προσφορότερων στοιχείων για τον καθορισμό της κρατικής εισοδηματικής πολιτικής σχετικά με τις αμοιβές των εργαζομένων, τα κέρδη των επιχειρήσεων κ.λπ..
- Η εξασφάλιση αξιόπιστων στοιχείων για την άσκηση της προστατευτικής οικονομικής πολιτικής μέσω του δασμολογικού, φορολογικού και οικονομικού συστήματος.
- Η απλούστευση και η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων, όπως διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών, ελέγχων δικαστικών πραγματογνωμόνων, τραπεζικών οργάνων, ορκωτών λογιστών, ορκωτών εκτιμητών κ.λπ.
- Η ευχερής συγκέντρωση πληροφοριακών στοιχείων συγκριτικής σημασίας και ο σχηματισμός αριθμοδεικτών σχετικών με τη στατική κατάσταση και τη δυναμική πορεία των επιχειρήσεων.
- Η διευκόλυνση της καταρτίσεως οικονομικών αναλύσεων και μελετών, τόσο γενικότερης σημασίας όσο και κατά κλάδους της οικονομίας.
- Η διευκόλυνση της συνεννοήσεως μεταξύ των επιχειρήσεων και των κρατικών υπηρεσιών, με την εξασφάλιση κοινής ορολογίας ή κοινής λογιστικής γλώσσας.
- Η εύκολη ενημέρωση των μετόχων και ειδικά της μειοψηφίας αυτών και γενικότερα η πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού.

➤ **Η σπουδαιότητα της Λογιστικής Τυποποίησης από απόψεως ιδιωτικής οικονομίας**

Το ΓΛΣ παρέχει, όπως είπαμε, το πλαίσιο προς το οποίο κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόσει το δικό της λογιστικό σχέδιο. Οι λογιστικές ανάγκες και οι ιδιορρυθμίες συναλλαγών και οργανώσεως κάθε επιχείρησής της επιβάλλουν την κατάρτιση του δικού της λογιστικού σχεδίου. Αλλά το Σχέδιό της πρέπει να καταρτίζεται με βάση τις αρχές, τους κανόνες και γενικά τις λογιστικές ρυθμίσεις που υπαγορεύει το ΓΛΣ. Με τον τρόπο αυτόν τα λογιστήρια των επιχειρήσεων εκσυγχρονίζονται, κυρίως όμως τα πληροφοριακά στοιχεία που παρέχουν είναι αντικειμενικά, αφού δεν κατασκευάζονται με αυθαίρετες επινοήσεις των λογιστών και διαχρονικά συγκρίσιμα, αφού παράγονται με τις ίδιες λογιστικές διαδικασίες. Οι ιδιότητες δε αυτές της αντικειμενικότητας και συγκρισιμότητας δεν περιορίζονται μόνο μέσα στην επιχείρηση στη διαδρομή των χρήσεων, αλλά εκτείνονται στις ομοειδείς επιχειρήσεις του κλάδου και στις επιχειρήσεις των διαφόρων κλάδων της οικονομίας. Δηλαδή, τα λογιστικά πληροφοριακά στοιχεία καθίστανται διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά συγκρίσιμα, γεγονός που προσδίνει σ' αυτά αυξημένη σπουδαιότητα τόσο από πλευράς των managers των επιχειρήσεων όσο και από πλευράς των επενδυτών, χρηματοδοτών κλπ.

Η ευεργετική επίδραση της λογιστικής τυποποίησης από πλευράς ιδιωτικής οικονομίας συνοψίζεται κυρίως στα εξής:

(α) Η λογιστική οργάνωση της επιχειρήσεως εκσυγχρονίζεται επί ορθολογικών βάσεων και ταυτόχρονα καταργείται ο αυτοσχεδιασμός και οι λογιστικές αυθαιρεσίες των λογιστών που αίρουν τη συγκριτική ικανότητα των αριθμών. Το προσωπικό εξοικειώνεται γρήγορα στην πάγια κατάταξη των λ/σμών, το συμβολισμό και, τη συλλειτουργία τους και γίνεται ευχερής η αναπλήρωση, μετάταξη και αντικατάσταση υπαλλήλων.

Γενικά το ΑΣ αποτελεί το επιτελικό χάρτη, χωρίς τον οποίο δεν είναι δυνατή η ορθολογική και επιστημονική διεύθυνση σοβαρού λογιστηρίου, συνεπώς και ολόκληρης της επιχειρήσεως.

(β) Διευκολύνεται η μηχανοργάνωση των επιχειρήσεων με σύγχρονα μηχανολογικά, ηλεκτρονικά κ.λπ. συστήματα με συνέπεια τη μείωση του λειτουργικού κόστους και την παροχή στους ιθύνοντες των επιχειρήσεων πολλών και σημαντικών πληροφοριακών στοιχείων σε σχετικά σύντομο χρόνο, τα οποία είναι αναγκαία σ' αυτούς για την καλύτερη διεξαγωγή του έργου τους.

(γ) Επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως κατά τμήμα ή κλάδο της δραστηριότητά της.

(δ) Καθιερώνεται ενιαίος τύπος οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμών, λ/σμών αποτελεσμάτων χρήσεως, κ.λπ.) με ομοιογενές περιεχόμενο λογαριασμών, πράγμα που επιτρέπει:

- τη μελέτη και σύγκριση της επιχειρήσεως διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά,
- την παροχή στις τράπεζες αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων για την εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχειρήσεως και συνεπώς προάγεται η ορθολογική χρηματοδότηση των επιχειρήσεων,
- την παροχή στις επαγγελματικές οργανώσεις αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων που είναι απολύτως αναγκαία για τη σύναψη κλαδικών συλλογικών συμβάσεων, την άσκηση πολιτικής στους κλάδους κ.λπ.
- την ορθότερη και ακριβέστερη πληροφόρηση κάθε τρίτου που έχει οικονομικές σχέσεις με την επιχείρηση και γενικότερα ενδιαφέρεται γι' αυτήν.

(ε) Διευκολύνεται ο έλεγχος της επιχειρήσεως και ειδικότερα:

- Ο φορολογικός έλεγχος καθίσταται ευχερέστερος αλλά και αντικειμενικότερος, αφού ο φορολογικός ελεγκτής γνωρίζει το ακριβές περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας κάθε λ/σμού και αφού ο τυποποιημένος «λ/σμός εκμεταλλεύσεων παρέχει σ' αυτόν ουσιώδη

στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Παράλληλα προστατεύεται και η επιχείρηση από τυχόν αυθαιρεσίες των φορολογικών οργάνων,

- Ο έλεγχος των Ορκωτών Ελεγκτών, για τούς ίδιους προαναφερόμενους λόγους, καθίσταται ευχερέστερος, χρονικά συντομότερος και συνεπώς φθηνότερος.

► Η σπουδαιότητα της Λογιστικής Τυποποίησης από απόψεως της επιστήμης και του λογιστικού επαγγέλματος

Κατά την εκπόνηση ενός ΓΛΣ τίθενται κατ' ανάγκη προς μελέτη τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η επιστήμη, τα οποία πρέπει να ερευνηθούν σε βάθος προκειμένου να δοθεί η ορθότερη λύση, κι ακόμη οι αμφισβητήσεις που διατυπώνονται από τους ερευνητές επιβάλλεται να εκτιμηθούν, προκειμένου να επιλεγεί η ορθότερη δοξασία. Αυτή η κατ' ανάγκη προσέγγιση και αντιμετώπιση των υπό έρευνα επιστημονικών θεμάτων για την αντιμετώπιση πρακτικών σκοπών οδηγεί αναμφισβήτητα στην πρόοδο της επιστήμης.

Εξάλλου, τα ΛΣ (γενικά και κλαδικά) απλοποιούν την εκπαίδευση των σπουδαστών της λογιστικής και προάγουν το λογιστικό επάγγελμα. Η σαφήνεια του εννοιολογικού περιεχομένου των λ/σμών, ο ακριβής καθορισμός της συλλειτουργίας τους, η ομοιόμορφη ορολογία κ.λπ. διευκολύνουν τα μέγιστα, τη συστηματική και ομοιόμορφη διδασκαλία και κατάρτιση των σπουδαστών, μέσης, ανώτερης και ανώτατης εκπαίδευσεως. Έτσι, εξηγείται γιατί στις χώρες που εφαρμόστηκαν επιστημονικά θεμελιωμένα ΓΛΣ, όπως π.χ. στη Γαλλία, τα περισσότερα από τα επιστημονικά συγγράμματα, αλλά και τα διδακτικά βιβλία που χρησιμοποιούνται στις μέσες και ανώτερες εμπορικές, βιομηχανικές και λοιπές σχολές, βασίζονται στα ΓΛΣ και ακολουθούν τη δομή, τις αρχές και τις οδηγίες τους.

β) Η έννοια, το περιεχόμενο και η σημασία του «Λογιστικού Σχεδίου»

Το Λογιστικό Σχέδιο (Kontenrahmen, plan comptable, quadro dei conti) διακρίνεται από το Σχέδιον Λ/σμών (Chart of accounts, Kontenplan, plan des comptes) καθώς το δεύτερο αφορά μόνο τον πίνακα των ενδεδειγμένων λογαριασμών και την κατάταξη του σε «κλάσεις» (ομάδες, τάξεις).

Βέβαια, τόσο στη Βιβλιογραφία όσο και στην πράξη δεν τηρείται αυστηρά η διάκριση των εννοιών αυτών.

Ιδιωτικό Λογιστικό Σχέδιο ή πλαίσιο είναι η καθολική συστηματική οργάνωση της λειτουργίας τους Λογιστηρίου μιας επιχειρήσεως με βάση ορθολογικές λογιστικές αρχές και μεθόδους. Με το Λογιστικό Σχέδιο καθορίζονται τα ακόλουθα βασικά σημεία:

- Ποιο είναι το κατάλληλο σύστημα εγγραφών: κλασσικό, συγκεντρωτικό και ποια παραλλαγή αυτού (ημερολόγιο - καθολικό, κ.ά).
- Ποια βιβλία κύρια και βοηθητικά πρέπει να τηρούνται (βιβλία, καρτέλες, καταστάσεις κ.λπ.) και ποια η γραμμογράφηση αυτών.
- Ποια έντυπα αρμοδιότητας του Λογιστηρίου πρέπει να εκδίδονται, να καθορίζεται το περιεχόμενο, η γραμμογράφηση και η υπηρεσιακή διαδρομή αυτών.
- Ποιος ο πίνακας των τηρητέων λογαριασμών και η ένταξη αυτών σε ομάδες με βάση κατάλληλα κριτήρια και η διαβάθμισή τους σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους κ.λπ.
- Ποια η συνδεσμολογία (συλλειτουργία) των λογαριασμών.
- Ποιες είναι οι μέθοδοι αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και ποια η μέθοδος αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων.
- Ποια είναι τα «κλειδιά» μερισμού και καταλογισμού του κόστους και των εξόδων.
- Ποιος είναι ο τύπος των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσεως (ισολογισμού, κ.λπ.) και των περιοδικών οικονομικών καταστάσεων που πρέπει να καταρτίζει η επιχείρηση.
- Ποια η λειτουργική κατανομή της λογιστικής εργασίας.
- Κατά πιο τρόπο και πότε θα ασκείτο ο εσωτερικός έλεγχος (ορθότητα και αριθμητική ακρίβεια των εγγραφών, προληπτικός ή κατασταλτικός έλεγχος κ.λπ.).

Το Λογιστικό Σχέδιο που αντιμετωπίζει τα παραπάνω θέματα και πολυάριθμα άλλα λέγεται *Ιδιωτικό Λογιστικό Σχέδιο*, γιατί αναφέρεται στην οργάνωση της συγκεκριμένης επιχειρήσεως και η αντιμετώπιση των θεμάτων συναρτάται με την οργάνωση της μονάδας αυτής, κυρίως τη συναλλακτική και διοικητική (καταμερισμός έργων, αρμοδιότητες προσωπικού, μηχανογραφικός εξοπλισμός κ.λπ.).

Με την εφαρμογή ενός άρτιου λογιστικού σχεδίου επιτυγχάνεται:

- α) Προγραμματισμός, απλούστευση και ομοιομορφία εις των λογιστικών εγγραφών, συστηματοποίηση της εν γένει λογιστικής εργασίας,
- β) Προσδιορισμός συναφών δραστηριοτήτων και ευθυνών, ώστε ο λογιστικός και διοικητικός έλεγχος να είναι ταχύς και άμεσος,
- γ) Πλήρης και άμεση επιχειρηματική ενημέρωση μέσω της παροχής πληροφοριών,
- δ) Ορθή πλοκή και συσχέτιση εξόδων και εσόδων με σκοπό την ακριβέστερη και ευχερέστερη κοστολόγηση, προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και της εν γένει αποδοτικότητας,

- ε) Ευχερής εξακρίβωση των αιτίων και πηγών προέλευσης των οικονομικών αποτελεσμάτων, στ) Ορθός, μεθοδικός και σαφής προσδιορισμός της οικονομικής θέσεως, ούτως ώστε να εξυπηρετείται ο απολογιστικός έλεγχος και η σύνταξη προγραμμάτων μελλοντικής δράσεως, ζ) Αποτελεσματικότερη χρησιμοποίηση μηχανογραφικών μέσων.

γ) Η έννοια του «Σχεδίου Λογαριασμών» και η ανάγκη της ταξινόμησης

Σχέδιο λογαριασμών (Plandecomptes, Kontenplan, TypicalChartofAccounts – ClassificationofAccounts, pianodeiconti) είναι ο πίνακας λογαριασμών κατάλληλα ταξινομημένων και ταξιθετημένων σε ομάδες (ή κλάσεις ή τάξεις), καθώς και οι κανόνες λειτουργίας και η συνδεσμολογία των λογαριασμών εντός των πλαισίων και του πνεύματος του εφαρμοζομένου λογιστικού σχεδίου. Η συνηθέστερη και ορθολογικότερη ταξινόμηση γίνεται κατά το δεκαδικό σύστημα το οποίο επινοήθηκε από τον DelvilDewey και τελειοποιήθηκε από μεταγενέστερους.

Στη «λογιστική τεχνική» έγινε εμφανής η αναγκαιότητα της συστηματικής κατατάξεως των λογαριασμών, ώστε ένα σύμβολο κοινής αναγνώρισης να καθορίζει κάθε είδος λογαριασμών και να διασφαλίζεται η αποφυγή ακούσιων ή ηθελημένων παρανοήσεων, ώστε να διευκολύνεται και ο έλεγχος και η σύγκριση των κονδυλίων για την διεξαγωγή οικονομικών συμπερασμάτων.

δ) Γενικά και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια

Το Ιδιωτικό Λογιστικό Σχέδιο (ΙΛΣ), το οποίο περιγράψαμε προηγούμενα, εξασφαλίζει τη συγκρισιμότητα των πληροφοριών μόνο μέσα στα πλαίσια της επιχειρήσεως που αφορά το Σχέδιο και δεν εξασφαλίζει τη συγκρισιμότητα των πληροφορικών διακλαδικά κ.λπ. Εξάλλου, το ΙΛΣ επηρεάζεται από τους εξής δύο υποκειμενικούς παράγοντες: (α) τις ιδιόμορφες συνθήκες που ισχύουν στην επιχείρηση που αφορά το Σχέδιο και (β) στο πλήθος και το είδος των πληροφοριών που έχει ανάγκη η διοίκηση της επιχειρήσεως που αφορά το Σχέδιο. Δεν επιτυγχάνεται, συνεπώς, δια των ΙΛΣ λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα, η οποία επιτυγχάνεται μόνο με τα καλούμενα Γενικά Λογιστικά Σχέδια.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ), από το σύνολο των λογιστικών αρχών και αντιλήψεων που επικρατούν στη θεωρία και στην πράξη, επιλέγει και υιοθετεί μόνο ορισμένες προς τις οποίες όλες οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν (προαιρετικά ή υποχρεωτικά) το Σχέδιο είναι υποχρεωμένες να συμμορφώνονται. Το ΓΛΣ λοιπόν αναφέρεται σε όλους τους, κλάδους της οικονομίας και υπό τύπο πλαισίου θέτει αρχές και ρυθμίσεις που πρέπει να εφαρμόζονται καθολικά από όλες τις επιχειρήσεις μιας χώρας. Γι' αυτό το ΓΛΣ ρυθμίζει τα βασικά λογιστικά θέματα και δίνει το πλαίσιο μέσα στο οποίο οι παντοειδείς επιχειρήσεις να είναι σε θέση να

αντιμετωπίσουν τις ιδιορρυθμίες και τις ανάγκες τους. Θα πρέπει, δηλαδή, το ΓΛΣ να διαθέτει την ανάλογη γενικότητα και ελαστικότητα., ώστε να τυποποιεί τη λογιστική εργασία σε εθνική κλίμακα.

Εντούτοις, οι επιχειρήσεις ορισμένων κλάδων του ιδιωτικού τομέα (π.χ. Τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρίες, κ.α.) και επιχειρήσεις κλάδων του δημόσιου τομέα (Ν.Π.Δ.Δ και Οργανισμοί που διέπονται από τις διατάξεις του Δημόσιου Λογιστικού) παρουσιάζουν ορισμένες σημαντικές ιδιορρυθμίες και ειδικά προβλήματα που δεν είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν χωρίς την παραβίαση του πλαισίου που θέτει το ΓΛΣ. Η αντιμετώπιση των ιδιορρυθμιών και ειδικών προβλημάτων των μονάδων αυτών γίνεται με τα καλούμενα Κλαδικά (ή ειδικά) Λογιστικά Σχέδια.

Τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (ΚΛΣ) έχουν ως βάση τα ΓΛΣ, των οποίων τις γενικές αρχές και τη δομή πρέπει να ακολουθούν, περιλαμβάνουν όμως διαρρυθμίσεις που φθάνουν από αλλαγές λ/σμών μέχρι και αλλοίωση ολόκληρων ομάδων, όταν τα ειδικά προβλήματα του κλάδου δεν είναι δυνατό να αντιμετωπίζονται μέσα στο πλαίσιο - υπόδειγμα του ΓΛΣ.

Συγκρίνοντας τα ΓΛΣ με τα ΚΛΣ παρατηρούμε ότι τα ΚΛΣ περιλαμβάνουν εκείνους μόνο τους λ/σμούς που απαιτούνται για την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων των οικον. μονάδων του κλάδου και συνεπώς είναι μικρότερου πλάτους σε σχέση με τα ΓΛΣ. Είναι όμως μεγαλύτερου βάθους από τα ΓΛΣ, γιατί οι ιδιομορφίες του κλάδου απαιτούν μια βαθύτερη ανάπτυξη των λ/σμών που προβλέπονται από το ΓΛΣ.

Τέλος σημειώνουμε ότι τα Λογιστικά Σχέδια, γενικά και κλαδικά, που εφαρμόζονται από χιλιάδες επιχειρήσεις σε διάφορες χώρες διακρίνονται σε νομοθετημένα και μη νομοθετημένα. Τα πρώτα διακρίνονται περαιτέρω σε υποχρεωτικής εφαρμογής και προαιρετικής εφαρμογής που είναι η συνήθης περίπτωση.

► Εκπόνηση και νομοθετική καθιέρωση των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων

Με ομάδες εργασίας που συνέστησε το Ε.ΣΥ.Λ και οι οποίες κατά πλειοψηφία αποτελούνταν από μέλη του αλήστου μνήμης Σώματος Ορκωτών Λογιστών εκπονήθηκαν τα ακόλουθα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, τα οποία νομοθετήθηκαν και τέθηκαν σε υποχρεωτική εφαρμογή με τα έναντι εκάστου σημειούμενα νομοθετήματα:

- Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (π.δ 148/1984 ΦΕΚ 47)
- Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Τραπεζών (π.δ 384/1992 ΦΕΚ 210)
- Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (π.δ 80/1997 ΦΕΚ 68)

- Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Νομικών Προσώπων Δημόσιου Δικαίου (π.δ 205/1998 ΦΕΚ 163)
- Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων (π.δ 315/1999 ΦΕΚ 302)
- Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δημόσιων Μονάδων Υγείας (π.δ 146/2003 ΦΕΚ 122)

ε) Η έννοια των «Λογιστικών πρότυπων» (Accounting Standards)

Σήμερα με την έννοια «Λογιστικά πρότυπα» εννοούμε κυρίως, ένα σύνολο αρχών και κανόνων με βάση τα οποία πρέπει να καταρτίζονται και να παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

«Τα Δ.Λ.Π περιλαμβάνουν κανόνες - αρχές - μεθόδους που εφαρμόζονται ή ακολουθούνται για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και συνακόλουθα για τον προσδιορισμό των Ετήσιων Αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των κανόνων αυτών. Τα Δ.Λ.Π. δεν εκφράζουν, ούτε αποτελούν λογιστική τυποποίηση, που είναι γνωστή με τη μορφή των εθνικών λογιστικών σχεδίων όπως είναι το Ε.Γ.Λ.Σ και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια ή το Γαλλικό ή το Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο».

Η έννοια της «Λογιστικής Τυποποίησης» λοιπόν, είναι ευρύτερη από την έννοια των «Λογιστικών Προτύπων».⁴

1.2. Τα λογιστικά πρότυπα από την ίδρυση του νέου ελληνικού κράτους έως τον Β΄ Παγκόσμιο πόλεμο

1.2.1. Ο Εμπορικός Νόμος (Ε.Ν), οι λογαριασμοί και τα βιβλία των εμπόρων

Στην Ελλάδα μέχρι το 1918 ίσχυαν οι διατάξεις του Γαλλικού Εμπορικού Κώδικα (Ναπολεόντειος Κώδικας) του 1807. Κατά τη διάρκεια της Επανάστασης του 1821, ο Γαλλικός Εμπορικός Κώδικας υιοθετήθηκε στη γαλλική γλώσσα από όλες τις Εθνικές συνελεύσεις ως το ισχύον εμπορικό δίκαιο της Ελλάδος. Ο Γαλλικός Εμπορικός Κώδικας ουσιαστικά εισήχθη στην χώρα μας ως Εμπορικός νόμος κατά το έτος 1835 επί Όθωνος, οπότε και εκπονήθηκε επίσημη μετάφραση η οποία δημοσιεύτηκε με το Βασιλικό Διάταγμα της 14/05/1835 προκειμένου να ρυθμιστούν οι σχέσεις βάσει των οποίων ασκείται η εμπορία αλλά και να εισαχθούν ειδικοί κανόνες δικαίου επί των σχέσεων αυτών.

Κατά τον Ψαλίδα, όλες οι εμπορικές πράξεις πρέπει να αναφέρονται μέσα από τις εξής μερίδες (πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί) του γενικού καθολικού:

⁴Θεόδωρος Γρηγοράκος, 2013

- (1) Του κεφαλαίου
- (2) Της χρηματοθήκης
- (3) Των συναλλαγματικών
- (4) Των ομολογιών
- (5) Των κοινών εξόδων
- (6) Των «ωνίων»
- (7) Του τόκου
- (8) Των κερδών και ζημιών και
- (9) Της ζυγοσταθμίας (μπιλάντζου).

Ο νόμος επιβάλλει την υποχρεωτική τήρηση από τους εμπόρους των κάτωθι βιβλίων:

- 1) το ημερολόγιο,
- 2) το βιβλίο αντιγραφής επιστολών και
- 3) το βιβλίο των απογραφών, χωρίς να προβλέπεται συγκεκριμένος τρόπος τήρησης αυτών.

Επίσης, επιβάλλεται η σύνταξη ιδιωτικής απογραφής χωρίς τη σύμπραξη συμβολαιογράφου και χωρίς να ορίζονται λεπτομέρειες για τον τρόπο σύνταξης, διευκρινίζοντας παράλληλα ότι δεν επιβάλλεται η σύνταξη απογραφής προς της ενάρξεως του εμπορικού επαγγέλματος και δεν απαιτείται η απογραφή να συνοδεύει τον Ισολογισμό, σε αντίθεση με άλλους κώδικες (γερμανικό ή γαλλικό).

«Οι έμποροι καταρτίζουν αυτήν και τον ισολογισμόν κατά τας εκάστοτε εμπορικής συνθησίας.»

Ωστόσο, για σειρά ετών, οι ρυθμίσεις που προέβλεπε ο Εμπορικός Νόμος μέσα από τα ολιγάριθμα άρθρα του, ήταν υποτυπώδεις και ανεπαρκείς.⁵

1.2.2. Ο νόμος 1348/28-04-1918 περί εποπτείας ανωνύμων εταιρειών

Το 1918 ψηφίσθηκε ο νόμος 1348 «περί εποπτείας ανωνύμων εταιρειών» από τις διατάξεις του οποίου επιχειρήθηκε η επιβολή διοικητικής εποπτείας στις Ανώνυμες Εταιρίες, ειδικότερα δε, καθορίστηκαν ορισμένες υποχρεώσεις ως προς τη σύνταξη του Ισολογισμού, ενώ καθιερώθηκαν και ορισμένες ποινικές διατάξεις.

Για ιστορικούς λόγους παρατίθεται η 1η παράγραφος του άρθρου 4 του Νόμου ως εξής:

«Εκ του ισολογισμού έκαστης ανωνύμου εταιρείας δέον όπως αποδεικνύονται μετά σαφήνειας και αληθείας τα πραγματικός επιτευχθέντα κέρδη και αι πραγματοποιηθείσαι ζημίαι.»

⁵Βασ. Φ. Φίλιος, 1994

Ο νόμος αυτός σύντομα χαρακτηρίστηκε ως ατελής και για τον λόγο αυτό το 1920 εισήχθησαν οι πρώτες ουσιαστικές ρυθμίσεις (ειδικά για τις Ανώνυμες Εταιρίες) και μπήκαν τα θεμέλια για την δημιουργία της Λογιστικής Επιστήμης στην Ελλάδα με την εισαγωγή του νόμου 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών» ο οποίος μέχρι και σήμερα αποτελεί την κύρια πηγή δικαίου για την Ανώνυμη Εταιρία και του Νόμου 2191/1920 «περί ιδρύσεως Ανωτάτης Σχολής Εμπορικών Σπουδών » (δηλ. της «Α.Σ.Ο.Ε.Ε» , σήμερα «Ο.Π.Α»).

1.2.3. Ο νόμος 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών»

Το έτος 1918, με το Ν. 1348 «περί εποπτείας ανωνύμων εταιρειών», θεσπίστηκαν, για πρώτη φορά, διατάξεις περί της καταρτίσεως και του περιεχομένου του ισολογισμού των ανωνύμων εταιρειών, οι οποίες το έτος 1920 περιλήφθηκαν σχεδόν αυτούσιες στο κ.ν. 2190/1920, στον οποίο αναφέρεται:

«Είναι ήδη γνωστό, ότι η ανώνυμος εταιρεία, ούσα κατά τον νόμο έμπορος από τη σύστασή της, σε όλες τις υποχρεώσεις του εμπόρου, μεταξύ των οποίων και η της σύνταξης κατ' έτος ιδιωτικής απογραφής της εταιρικής περιουσίας την οποίαν κατά συνήθεια ακολουθεί ισολογισμός (άρθρον 9 Ε.Ν.)».

Ο νόμος 2190 επιβάλλει ρητώς στην ανώνυμη εταιρεία την σύνταξη ισολογισμού κατά την έναρξη της λειτουργίας αυτής και στο τέλος κάθε «εταιρικής χρήσεως».

Οι γενικοί κανόνες, που αφορούν την κατάρτιση του ισολογισμού ορίζουν:

- α) ο ισολογισμός πρέπει συντάσσεται με απόλυτη σαφήνεια ώστε να εξάγεται με ευκολία και ασφάλεια η πραγματική οικονομική κατάσταση της εταιρείας
- β) επιβάλλεται να ακολουθείται πλήρης και σαφής ανάλυση του «λογαριασμού κερδών και ζημιών» και
- γ) αποκλείεται το να συμπεριλαμβάνονται στα κονδύλια του ισολογισμού ή της αναλύσεως κερδών και ζημιών ανομοιογενή στοιχεία.

Όσον αφορά τους κανόνες, με τους οποίους γίνεται η αναγραφή των στοιχείων της εταιρικής περιουσίας στον Ισολογισμό (άρθρ. 43 έδ. 2-3), αναφέρονται τα εξής:

Η αναγραφή των περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο Ισολογισμό κατά την αξία, την οποίαν έχουν κατά τον χρόνο της συντάξεως του. Επειδή από το νόμο ορίζονται πολυάριθμες εξαιρέσεις στην ουσία το σύστημα του νόμου δεν είναι το της «τρεχούσης τιμής», αλλά το της «χαμηλοτέρας τιμής» ή «τιμής του κόστους».

1.3. Τα λογιστικά πρότυπα κατά την μεταπολεμική περίοδο⁶

1.3.1. Ν.Δ.578/1948: Οι πρώτες Νομοθετικές ρυθμίσεις για την εισαγωγή κανόνων «Λογιστικής οργάνωσης»

Το 1948, με το Ν.Δ.578/1948 περί τηρήσεως βιβλίων υπό των επιτηδευματιών, τότε «Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», θεσπίστηκαν οι πρώτες διατάξεις για την λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων.

Πιο συγκεκριμένα το Νομοθετικό Διάταγμα 578 του 1948, «περί τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων υπό των επιτηδευματιών», αποτελεί βασική μεταρρύθμιση η οποία αποσκοπούσε στο να συμβάλει στη λογιστική οργάνωση στην Ελλάδα. Στο Ν.Δ 578/1948, μεταξύ άλλων ορίστηκαν κανόνες αποτίμησης και κανόνες μετάβασης θα λέγαμε από το σύστημα των εμπορικών βιβλίων στο νέο τότε σύστημα. Ενδεικτικά αναφέρουμε:

Άρθρον 4, ε) βιβλίο απογραφής στο οποίο αναγράφονται κατά το τέλος της διαχειριστικής χρήσεως τα ποσά με την τιμή κτήσεως ή την τρέχουσα εφόσον αυτή είναι μικρότερη, των αποθεμάτων εμπορευμάτων, πρώτων και καυσίμων υλών και ετοιμών προϊόντων, τα ακίνητα και οι εγκαταστάσεις, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις και εν γένει άπαντα τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού της επιχειρήσεως, αποτιμώμενα κατά τον ίδιο τρόπο.

Άρθρον 12. Οι ήδη τηρούντες εμπορικά βιβλία επιτρέπεται όπως ενεργήσουν, χωρίς ποινικές συνέπειες και φορολογικές κυρώσεις, διορθωτικές εγγραφές, με σκοπό την ακριβέστερη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και των αποτελεσμάτων της.

1.3.2. Το Α' Πανελλαδικόν Λογιστικόν Συνέδριον Αθήνα 1956.

Το « Α' Πανελλαδικόν Λογιστικόν Συνέδριον», οργανώθηκε στην Αθήνα το 1956. Μεταξύ των βασικών θεμάτων που αναπτύχθηκαν ήταν : α) Ενιαίος τύπος Ισολογισμού (Μάριος Τσιμάρas - Καθηγητής Α.Σ.Ο.Ε.Ε.) και β) Λογιστικόν Σχέδιον, (Σωτ. Βαρδάκος - Οργανωτής Επιχειρήσεων).

1.3.3. Καθιέρωση τυποποιημένων μορφών ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως (Ν.Δ. 4237/1962)

Το 1962, καθιερώθηκαν για πρώτη φορά τυποποιημένες μορφές ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Με το Ν.Δ. 4237/1962 και την κωδικοποίηση σε ενιαίο κείμενο, που έγινε με το Β.Δ.174/1963 (ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963), απαιτήθηκε για πρώτη φορά στην ουσία, ενιαίος τύπος Ισολογισμού. Έτσι ορίσθηκαν:

⁶Κων. Ιωαν. Νιφορόπουλος (2014), Άρθρο «Η λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα», «ΟΡΙΩΝ Α.Ε.Ο.Ε.Λ»

- α) Ο τρόπος παρουσίασης του Ισολογισμού. άρθρο 42α. κ.ν. 2190/1920.
- β) Ο τρόπος παρουσίασης των αποτελεσμάτων χρήσεως και διάθεσης των αποτελεσμάτων άρθρο 42β. κ.ν. 2190/1920.
- γ) Οι Κανόνες αποτίμησης και η Έκθεση Διοικητικού Συμβουλίου. άρθρο 43. κ.ν. 2190/1920.

1.3.4. Π.Δ.1123/15-10-1980 Το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) 1986 - 1987 : Ενσωμάτωση των ευρωπαϊκών λογιστικών οδηγιών

Αμέσως μόλις η ιδέα της λογιστικής τυποποίησης άρχισε να γενικεύεται διεθνώς και ιδιαίτερα στον ευρωπαϊκό χώρο, διάφοροι Έλληνες συγγραφείς, ιδίως ο πρύτανης και θεμελιωτής στη χώρα μας της επιστήμης της Ιδιωτικής Οικονομικής και της Λογιστικής, ο δάσκαλος αυτός τόσων σειρών επιστημόνων, καθηγητής κ. Μάριος Τσιμάρας, άρχισαν να κηρύσσουν τη σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης και να διδάσκουν την έννοια του λογιστικού σχεδίου. Στο μεταξύ άλλος σκαπανέας τη Ιδιωτικής Οικονομικής και Λογιστικής, ο αείμνηστος Στράτος Παπαϊωάννου, Διευθυντής της Ανώτατης Σχολής Βιομηχανικών Σπουδών Πειραιώς, είχε την πρωτοβουλία να παρουσιάσει, με το περιοδικό της Σχολής «ΣΠΟΥΔΑΙ», διάφορα λογιστικά σχέδια.

Το 1954, με πρωτοβουλία του Στράτου Παπαϊωάννου και του καθηγητή Μάριου Τσιμάρα, συστήθηκε η πρώτη Επιτροπή Συντάξεως του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου.

Τα έτη 1962 και 1963 το θέμα του εθνικού λογιστικού σχεδίου ανακινήθηκε έντονα και συστήθηκε Επιτροπή καταρτίσεως Ε.Γ.Λ.Σ. με πρόεδρο τον καθηγητή Μάριο Τσιμάρα.

Το 1967 συστήθηκε νέα Επιτροπή με συμμετοχή των καθηγητών Μάριου Τσιμάρα και Δημ. Παπαδημητρίου. Το έργο της Επιτροπής αυτής έμεινε ημιτελές, παραδόθηκε όμως στην επόμενη Επιτροπή.

Το 1972 συστήθηκε νέα Επιτροπή με Πρόεδρο τον Σπύρο Λιζάρδο και συμμετοχή των κ.κ. Μάριου Τσιμάρα και Σπύρου Βασιλείου.

Το Φεβρουάριο 1978, περίληψη της όλης δομής και των βασικών αρχών του Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς και τα σχέδια νόμου και εισηγητικής εκθέσεως για την καθιέρωση στη χώρα μας των θεσμών του Ε.Γ.Λ.Σ. του ΕΣΛ, διαβιβάστηκαν σε πέντε καθηγητές των Ανώτατων Οικονομικών Εκπαιδευτικών μας Ιδρυμάτων, την κυρία Έλλη Βασιλάτου-Θανοπούλου της Α.Σ.Ο. και Ε.Ε. και τους κ.κ Αθανάσιο Σταθόπουλο της Α.Σ.Ο. και Ε.Ε. Βασίλειο Σαρσέντη της Α.Β.Σ. Πειραιώς, Γεώργιο Καφούση της Παντείου ΑΣΠΕ και Αριστ. Ιγνατιάδη της Α.Β.Σ. Θεσσαλονίκης. Οι παρατηρήσεις –σχόλια και προτάσεις που λήφθηκαν από τους καθηγητές, παραδόθηκαν στην κατωτέρω πενταμελή Υπό-ομάδα, η οποία τις έλαβε υπόψη της κατά την επεξεργασία του τελικού κειμένου.

Η μεγαλύτερη αλλαγή στο λογιστικό επάγγελμα εισήχθη στην Ελλάδα με την εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.). Μέχρι το 1986 η εφαρμογή του ήταν προαιρετική, και από το 1987, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή της 4ης οδηγίας της ΕΟΚ, διαδόθηκε περισσότερο.

Η Ελλάδα επέλεξε να δημιουργήσει λογιστική τυποποίηση με την εφαρμογή Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων κατά τα πρότυπα των χωρών της ηπειρωτικής Ευρώπης, Γαλλίας, Γερμανίας, Ισπανίας, Αυστρίας, Βελγίου, Ελβετίας και Σοβιετικής Ένωσης. Η ηπειρωτική Ευρώπη δεν ακολούθησε το Αγγλοσαξονικό μοντέλο (Αγγλία - Ιρλανδία).

Το ΕΓΛΣ βασίστηκε στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο της Γαλλίας και στο Λογιστικό Σχέδιο για τη Γερμανική βιομηχανία του 1971 και προσαρμόστηκε απόλυτα στις Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας για τις Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών.

Από την χρήση 1991 το Ε.Γ.Λ.Σ. έγινε υποχρεωτικό στο σύνολο του από όλες τις εταιρείες ελεγχόμενες από ορκωτούς ελεγκτές (άρθρο 7 Ν 1882/1990) και από τη χρήση 1993 επεκτάθηκε η εφαρμογή του και στις μη υπαγόμενες σε έλεγχο (άρθρο 7 Π.Δ 186/1992 - ΚΒΣ). Συνέπεσε χρονικά με τεχνολογικές καινοτομίες, δημιουργώντας έτσι τις κατάλληλες συνθήκες για ριζικές ανατροπές. Οι νομοθετικές αλλαγές που έγιναν τότε, σε συνδυασμό με την εισαγωγή της πληροφορικής στο χώρο της λογιστικής, άλλαξαν τα δεδομένα δημιουργώντας μια εντελώς καινούργια και ταυτόχρονα σημαντικά βελτιωμένη κατάσταση.

«Η εφαρμογή του Λογιστικού Πλάνου (Σημ. Σχεδίου) έχει την ίδια αξία με την εφαρμογή του δεκαδικού μετρικού συστήματος.» Λογιστικόν Συνέδριον Στρασβούργου (1930)

1.3.5. 1988: Π.Δ 1123/1980 Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ)

Η καθιέρωση του θεσμού του Ε.Γ.Λ.Σ (Π.Δ 1123/1980) δημιούργησε την ανάγκη της εισαγωγής του θεσμού του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ), το οποίο στη χρονική περίοδο της λειτουργίας του 1988 – 2003, εξέδωσε πλήθος λογιστικών γνωματεύσεων.

1.3.6. Η ίδρυση της « Ε.Λ.Τ.Ε » Ν.3148/2003 (ΦΕΚ Α' 136/05-06-2003) και το «Σ.ΛΟ.Τ»

α) Η Ε.Λ.Τ.Ε. (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων), εφαρμόζει την Νομοθεσία που διέπει το ελεγκτικολογιστικό επάγγελμα. Συστάθηκε με τον Νόμο 3148/2003 (τροποποιήθηκε με τον ν. 4170/2013) και ο σκοπός της σύστασης της συνίσταται στην ακριβή και αδιαμφισβήτητη απεικόνιση της πραγματικής χρηματοοικονομικής θέσης των αποτελεσμάτων των ανωνύμων εταιριών προς όφελος του επενδυτικού κοινού και του ευρύτερου οικονομικού συνόλου.

Βασικές κατευθυντήριες γραμμές του νόμου είναι:

1. Η δημιουργία ανεξάρτητης εποπτικής Αρχής, η οποία καλείται Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), στην οποία ανατίθεται η ευθύνη των θεμάτων της λογιστικής τυποποίησης και των λογιστικών ελέγχων που διενεργούνται στις ανώνυμες εταιρείες και τα λοιπά νομικά πρόσωπα από φυσικά πρόσωπα και ελεγκτικές εταιρείες μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ..
2. Η εισαγωγή του ποιοτικού ελέγχου του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
3. Η θεσμοθέτηση περιορισμών στην άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος με σκοπό την ενίσχυση της ανεξαρτησίας του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.
4. Η θέσπιση εκσυγχρονιστικών διατάξεων για το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.
5. Η καθιέρωση αυστηρών πειθαρχικών ποινών σε περιπτώσεις παραβίασης των κανόνων ελέγχου.

β) Το Σ.ΛΟ.Τ.(Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης), εποπτεύει το Λογιστικό θεσμό. Είναι αρμόδιο για τη θέσπιση και εποπτεία των λογιστικών προτύπων που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Γνωμοδοτεί σε θέματα λογιστικής τυποποίησης, όπως : α) Η κατάρτιση, η αναθεώρηση ή η τροποποίηση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, με σκοπό την προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής. β) Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία της γενικής ή κατά στάδια υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις οικονομικές μονάδες ή από κατηγορίες αυτών. γ) Η έκδοση οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Ειδικότερα οι γνωματεύσεις του Σ.ΛΟ.Τ. σε θέματα Λογιστικής τυποποίησης και κατάρτισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων λαμβάνουν κυρίως τη μορφή Λογιστικής οδηγίας, Λογιστικής εγκυκλίου, Γνωμοδότησης και Ατομικής απάντησης.

Η Λογιστική οδηγία αναφέρεται σε σημαντικά θέματα γενικότερου ενδιαφέροντος και έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Η Λογιστική εγκύκλιος αναφέρεται σε ερμηνεία θεμάτων ειδικότερου ενδιαφέροντος και έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Η Γνωμοδότηση αναφέρεται σε θέματα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Α. δεν συνιστά ερμηνεία αυτών αλλά έκφραση γνώμης επί των εφαρμοστέων επιμέρους προτύπων, και δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Η Ατομική απάντηση αναφέρεται σε ερώτημα που έχει τεθεί από ενδιαφερόμενο επί θέματος της αρμοδιότητας του Σ.ΛΟ.Τ. και δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

1.3.7. Ν. 2992/2002 Καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - Εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002

Αρχικά η εισαγωγή τους νομοθετήθηκε με το Ν. 2992/2002, με έναρξη εφαρμογής από 1/1/2003, εν συνεχεία μετατέθηκε η υποχρέωση εφαρμογής τους (αφορούσε κυρίως επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών), από τον Ιανουάριο του 2005 (Εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002). Σήμερα, η πλειονότητα των Ελληνικών επιχειρήσεων εξακολουθεί να εφαρμόζει τα « Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα » (Ε.Λ.Π) , όρος που προήλθε εξ αντιδιαστολής προς τα « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα » (Δ.Λ.Π.) και ο οποίος σημαίνει, τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από το Ε.Γ.Λ.Σ και τις διατάξεις των άρθρων 42α έως και 43γ του κωδ. Ν. 2190/1920.⁷

⁷Περιοδικό Οικονομικού Λογισμού «AccountancyGreece (Ag)», τεύχος 15 / 2014 , εκδόσεις Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα πριν την εφαρμογή του Ν.4308/2014

2.1. Γενικά

Μέχρι σήμερα, οι Ελληνικές επιχειρήσεις εφαρμόζαν τα αποκαλούμενα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα οποία όπως προεκτέθηκε αποτελούσαν ένα σύνολο κανόνων και αρχών της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας καθώς και αρχές και κανόνες που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο σύνταξης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.⁸

Οι κανόνες αυτοί πήγαζαν κυρίως από:

- Κ.Ν. 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών»
- Π.Δ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου»
- Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων»
- Κ.Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»
- Ν.4093/2012 «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών»

2.2. Αναλυτική παρουσίαση της προϊσχύουσας εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας

2.2.1. Κ.Ν. 2190/05-06-1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών» ΦΕΚ Α216/19-09-1920

Όπως προελέχθη το έτος 1835 και ειδικότερα με το Βασιλικό Διάταγμα της 14/05/1835, εισήχθη στη χώρα μας ο Γαλλικός Εμπορικός Κώδικας, με την ιδιότητα του Εμπορικού Νόμου, ρυθμίζοντας τις ιδιαίτερες σχέσεις βάσει των οποίων ασκείται η εμπορία. Ο Εμπορικός Νόμος αποτέλεσε την βασική πηγή του Εμπορικού Δικαίου, σηματοδοτώντας παράλληλα την απαρχή ρυθμίσεων για το πλαίσιο λειτουργίας και της Ανώνυμης Εταιρίας. Οι πρώτες Ανώνυμες Εταιρίες της χώρας μας υπήρξαν τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις όπως η Εθνική Χρηματιστηριακή Τράπεζα, η Εμπορική Τράπεζα Πειραιώς και Παλαιών Πατρών (1840), η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (1841) κ.α.

Ωστόσο, για σειρά ετών, οι ρυθμίσεις που προέβλεπε ο Εμπορικός Νόμος για τις Ανώνυμες Εταιρίες μέσα από τα ολιγάριθμα άρθρα του, ήταν υποτυπώδεις και ανεπαρκείς. Έτσι, το 1918 ψηφίσθηκε ο νόμος 1348, από τις διατάξεις του οποίου επιχειρήθηκε η επιβολή διοικητικής

⁸Νικ. Καραμπίνης και Δημ. Χέβας, 2011.

εποπτείας στις Ανώνυμες Εταιρίες, ειδικότερα δε, καθορίστηκαν ορισμένες υποχρεώσεις ως προς τη σύνταξη του Ισολογισμού, ενώ καθιερώθηκαν και ορισμένες ποινικές διατάξεις. Ο νόμος αυτός σύντομα χαρακτηρίστηκε ως ατελής και για τον λόγο αυτό το 1920 εισήχθησαν οι πρώτες ουσιαστικές ρυθμίσεις ειδικά για τις Ανώνυμες Εταιρίες με την εισαγωγή του νόμου 2190 / 1920 ο οποίος μέχρι και σήμερα αποτελεί την κύρια πηγή δικαίου για την Ανώνυμη Εταιρία.

Κατά βάση λοιπόν, η Ανώνυμη Εταιρία ρυθμίζεται από τον Νόμο 2190/1920 «περί Ανωνύμων εταιριών», του οποίου οι διατάξεις καθώς και οι μεταγενέστερες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις του κωδικοποιήθηκαν με το Βασιλικό Διάταγμα 173/1963 ως ένα ενιαίο κείμενο.

Έκτοτε, μία σειρά Προεδρικών Διαταγμάτων τροποποίησαν και συμπλήρωσαν τον Κωδικοποιημένο Νόμο 2190 / 1920, η απαρχή των οποίων συντελέστηκε το έτος 1986 με το Προεδρικό Διάταγμα 409 προκειμένου να επιτευχθεί η προσαρμογή και εναρμόνιση της Ελληνικής Νομοθεσίας περί Ανωνύμων Εταιριών με το Κοινοτικό Δίκαιο. Η εν λόγω εναρμόνιση αφορούσε τις Κοινοτικές Οδηγίες με αριθμηση 1,2,3,4,6,7 σχετικά με θέματα δημοσιότητας, εγκυρότητας των δεσμεύσεων και ακυρότητας της εταιρίας (1η Οδηγία), διατάξεις που αφορούν στη σύσταση της Ανώνυμης Εταιρίας, την διατήρηση της ακεραιότητάς της και τις μεταβολές του Κεφαλαίου της (2η Οδηγία), περί συγχωνεύσεως των Α.Ε (3η Οδηγία), ως προς το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών τους καταστάσεων (4η Οδηγία), περί διασπάσεων των Α.Ε. (6η Οδηγία) και ως προς τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (7η Οδηγία). Ιδιαίτερα σημαντικές υπήρξαν και οι ρυθμίσεις που εισήχθησαν με το Προεδρικό Διάταγμα 15/1989 όπου ουσιαστικά εναρμονίστηκε το Ελληνικό Δίκαιο με την Όγδοη Κοινοτική Οδηγία σχετικά με την Χορήγηση αδείας στα πρόσωπα που αναλαμβάνουν καθήκοντα νομίμου ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Επιπλέον, μία σειρά σημαντικών τροποποιήσεων του Νόμου 2190/1920 έλαβαν χώρα τα επόμενα έτη με κυριότερες τις ρυθμίσεις του Νόμου 2214/1994 σύμφωνα με τις οποίες, στις Ανώνυμες Εταιρίες που προχωρούν σε επενδύσεις σε ακίνητα, καθιερώνεται υποχρεωτικά η ονομαστικοποίηση των μετοχών τους, ενώ το 1999 με τον Νόμο 2741 δόθηκε η δυνατότητα διάθεσης μετοχών στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στο προσωπικό των Ανωνύμων Εταιριών. Περαιτέρω, σημαντικές ρυθμίσεις εισήχθησαν στον Νόμο 2190/1920 σχετικά με θέματα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Νόμοι 3229 & 3301/2004).

Το έτος 2007, στα πλαίσια της ευρύτερης μεταρρύθμισης που σχετιζόταν με μία σειρά από ζητήματα που αφορούν την «εταιρική καθημερινότητα» στη χώρα μας και στην Ευρώπη γενικότερα, ψηφίστηκε ο Νόμος 3604, ο οποίος με τις μεταβολές που επέφερε στην ισχύουσα νομοθεσία που διέπει τις Ανώνυμες Εταιρίες (Ν.2190/1920) επεδίωξε αφενός, τον

εκσυγχρονισμό και την περαιτέρω εναρμόνιση του Ελληνικού Δικαίου προς το Κοινοτικό Δίκαιο ενσωματώνοντας μία σειρά Κοινοτικών Οδηγιών και αφετέρου, την εισαγωγή των επιχειρήσεων στην εποχή της πληροφορίας και των νέων δεδομένων που επέβαλε ο διεθνής ανταγωνισμός. Οι νομοθετικές παρεμβάσεις που συντελέστηκαν με την ψήφιση του Ν.3604/07 είχαν ως αποτέλεσμα να εμπλουτίσουν, να ανατάξουν το Ελληνικό Δίκαιο των Α.Ε., να το εκσυγχρονίσουν και να το καταστήσουν πιο θελκτικό σε εθνικό επίπεδο και πιο ανταγωνιστικό διεθνώς.

Σε γενικές γραμμές, με τον Ν. 3604/07 απλουστεύθηκαν οι διαδικασίες που απαιτούνται για την ίδρυση των Ανωνύμων Εταιριών, ενώ επήλθαν και ουσιαστικές μεταβολές για την οργάνωση, τη λειτουργία και τις υποχρεώσεις τους.

Εκτός από την προαναφερθείσα ριζική αναμόρφωση του Ελληνικού Νομοθετικού πλαισίου που διέπει τις Ανώνυμες Εταιρίες η οποία συντελέστηκε το 2007 εισάγοντας στο Ελληνικό Δίκαιο τις διατάξεις του Νόμου 3604, ακολούθησαν συνεχείς νομοθετικές παρεμβάσεις και τροποποιήσεις κυρίως λόγω της ενσωμάτωσης πολλών κοινοτικών Οδηγιών στο εσωτερικό Δίκαιο, έχοντας ως στόχο τον περαιτέρω εκσυγχρονισμό του και την παράλληλη προσαρμογή του στις διαρκώς μεταβαλλόμενες συνθήκες της εταιρικής καθημερινότητας.

Ειδικότερα, με την εισαγωγή των νομοθετικών ρυθμίσεων του Νόμου 3693/2008 στο Ελληνικό Δίκαιο επιτεύχθηκε η ενσωμάτωση της κοινοτικής οδηγίας 2006/43 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (Ε.Κ) και η συμπλήρωση – μεταβολή του νομοθετικού πλαισίου που διέπει τον ελεγκτολογιστικό θεσμό, ρυθμίζοντας θέματα υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών των Ανωνύμων Εταιριών. Ο Νόμος 3693 καθόρισε σε νέα βάση τις προϋποθέσεις του ελέγχου, τα προσόντα των ελεγκτών, όπως επίσης την αδειοδότηση και την εγγραφή τους σε ειδικό Μητρώο των «νομίμων ελεγκτών» και των ελεγκτικών γραφείων, καθιστώντας με αυτό τον τρόπο τους ορκωτούς ελεγκτές ως «νόμιμους ελεγκτές» και τις ελεγκτικές εταιρίες ως «νόμιμα ελεγκτικά γραφεία». Περαιτέρω, εισήγαγε στο Ελληνικό Δίκαιο διατάξεις που σχετίζονται με θέματα δημόσιας εποπτείας και συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών που αφορούν στον έλεγχο, θέματα επαγγελματικής δεοντολογίας, αντικειμενικότητας, ανεξαρτησίας, επαγγελματικού απορρήτου και αμοιβών των ελεγκτών, ενώ παράλληλα ρυθμίστηκαν ζητήματα διορισμού, πειθαρχικής ευθύνης και παύσης των καθηκόντων τους, ζητήματα ποιοτικού ελέγχου καθώς επίσης και θέματα που σχετίζονται με την διεξαγωγή του ελέγχου σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.⁹

⁹Νόμος Υπ' Αριθ. 3693 25/08/2008 Αρ. Φύλλου 174 (Τεύχος πρώτο)

Το έτος 2009, προκειμένου αφενός, να ρυθμιστούν ζητήματα δικαίου των εταιρικών λογαριασμών και αφετέρου, η ανάγκη ενσωμάτωσης επιπλέον κοινοτικών οδηγιών στο Ελληνικό δίκαιο, με τους Νόμους 3756 και 3763, συμπεριλήφθησαν αποσπασματικά κάποιες διατάξεις οι οποίες χειρίζονται τα ανωτέρω ζητήματα. Γενικά, υπήρξαν μεμονωμένες παρεμβάσεις όσον αφορά τις «συνοπτικές σημειώσεις - προσάρτημα» και τη συμπερίληψη σε αυτό ορισμένων στοιχείων. (Ν.3756), ¹⁰ενώ σύμφωνα με τον Νόμο 3763 δόθηκε η δυνατότητα μείωσης κεφαλαίου με παράλληλη μείωση της ονομαστικής αξίας των υφιστάμενων μετοχών Α.Ε. και σχηματισμό ειδικού αποθεματικού, ώστε να αντιμετωπισθούν ζητήματα αδυναμίας αύξησης κεφαλαίου, σε περιόδους οικονομικής ύφεσης, καθώς απαγορεύθηκε αύξηση κεφαλαίου με έκδοση μετοχών υπό το άρτιο όταν οι χρηματιστηριακές αξίες είναι μικρότερες των ονομαστικών.¹¹

Με τις διατάξεις του Νόμου 3777/2009 και την εισαγωγή Κοινοτικής Οδηγίας καθορίστηκαν οι όροι και διαδικασίες διασυνοριακών συγχωνεύσεων των κεφαλαιουχικών εταιριών. Να σημειωθεί ότι η ενσωμάτωση της Οδηγίας έγινε σε αυτοτελή νόμο εκτός Κ.Ν.2190/1920 διότι κάλυψε διασυνοριακές συγχωνεύσεις των κεφαλαιουχικών – και όχι μόνο των Ανωνύμων – εταιριών.¹²

Στα πλαίσια της απλοποίησης των διαδικασιών σύστασης των προσωπικών και εν προκειμένω των κεφαλαιουχικών εταιριών, το έτος 2010, εισήχθησαν στο Ελληνικό Δίκαιο διατάξεις που ρύθμισαν τα εν λόγω ζητήματα, τα βασικότερα των οποίων θα παρατεθούν κατωτέρω.

Με την ψήφιση του Νόμου 3853/2010 θεσπίστηκαν μέτρα που σχετίζονται με την μείωση του Διοικητικού ελέγχου και ειδικότερα στον τομέα του ελέγχου νομιμότητας των εγγράφων για τις υπό σύσταση εταιρίες ανεξαρτήτου ύψους Μετοχικού Κεφαλαίου. Σκοπός της ανωτέρω απλοποίησης ήταν η μεταβίβαση και διεκπεραίωση των διατυπώσεων σύστασης των Α.Ε. στις «Υπηρεσίες Μίας Στάσης» και εν προκειμένω στους συμβολαιογράφους οι οποίοι πλέον καθίστανται υπεύθυνοι για την σύνταξη των συμβολαιογραφικών εγγράφων σύστασης.¹³ Επιπλέον, στις περιπτώσεις σύνταξης συστατικών εγγράφων Ανωνύμων Εταιριών με Μετοχικό Κεφάλαιο μικρότερο των 100.000 ευρώ απαλείφθηκαν οι διατάξεις που καθιστούσαν υποχρεωτική την παράσταση δικηγόρου.¹⁴

¹⁰Άρθρο 49 της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ, Άρθρο 31 Ν.3756/2009

¹¹ Παρ. 4α Άρθρου 4 Ν.2190/1920 όπως προστέθηκε με το άρθρο 32 Ν.3763/2009 (ΦΕΚ Α'80-27/05/2009)

¹² Κοινοτική Οδηγία 2005/56/ΕΚ

¹³ Το Νέο Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας, Β' Έκδοση, Περάκης Ευάγγελος 2010

¹⁴ Άρθρο 11 Ν.3853/2010

Μία νέα καινοτομία που εισήγαγε ο Νόμος 3853/2010 στο Δίκαιο των Α.Ε. αφορά στη δυνατότητα χρήσης και συμπλήρωσης (από την Υπηρεσία Μίας Στάσης – συμβολαιογράφος) προτυποποιημένων καταστατικών μόνο ως προς τα στοιχεία που διαφοροποιούν την εταιρία από άλλες του ίδιου εταιρικού τύπου.¹⁵ Νέες διατάξεις προστέθηκαν ως προς τις αρμοδιότητες, τις διαδικασίες λειτουργίας, ελέγχου και καταχώρησης των συστατικών εγγράφων των Α.Ε. από το Γ.Ε.ΜΗ. (Γενικό Εμπορικό Μητρώο).

Ο Νόμος 3873/6-9-2010 ενσωμάτωσε στο Εθνικό μας Δίκαιο Κοινοτικές Οδηγίες του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και αναφέρεται σε ζητήματα, όπως την αναφορά στο προσάρτημα των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, την σύνταξη έκθεσης από ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα στις περιπτώσεις συγχώνευσης ή διάσπασης Ανωνύμων Εταιριών.¹⁶ Επιπλέον, εισήχθησαν σημαντικές διατάξεις του Νόμου αυτού ως προς την δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης των εισηγμένων εταιριών η οποία θα πρέπει να περιέχεται στην έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου (τα μέλη του φέρουν συλλογική ευθύνη για τους ετήσιους λογαριασμούς και την ετήσια έκθεση) προς την τακτική Γενική Συνέλευση με την υποχρέωση δήλωσης του ανεξάρτητου ελεγκτή στην έκθεσή του το γεγονός της σύνταξης η μη δήλωσης εταιρικής διακυβέρνησης και εάν αυτή περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία.¹⁷

Ο Νόμος 3884/2010 επέφερε σημαντικές τροποποιήσεις στον τρόπο συμμετοχής των μετόχων στη Γενική Συνέλευση, διευκόλυνε την άσκηση των δικαιωμάτων τους στις Γενικές Συνελεύσεις ενισχύοντας την ενεργό τους συμμετοχή στην λήψη αποφάσεων, ενώ παράλληλα αναμόρφωσε ζητήματα πρόσκλησης της Γενικής Συνέλευσης (αναμορφώσεις εισήγαγε και ο Ν.3604/2007).

Καίριας σημασίας αποτελεί η αναφορά στην ρύθμιση που εισήγαγε ο Νόμος 4111/2013 στο Ελληνικό δίκαιο και αφορά τη μείωση του ελαχίστου ορίου Κεφαλαίου ίδρυσής της.

Έτσι, στα πλαίσια διευκόλυνσης της ίδρυσης των επιχειρήσεων, την μείωση του κόστους λειτουργίας τους καθώς και της ενίσχυση του ανταγωνισμού, από την 1η Ιανουαρίου του έτους 2013, το ελάχιστο όριο κεφαλαίου για την ίδρυση Ανώνυμης Εταιρίας ορίστηκε από 60.000 € σε 24.000 € ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά τη σύστασή της.¹⁸

¹⁵Άρθρο 12 Ν.3853/2010

¹⁶Κοινοτικές Οδηγίες του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου 2006/46/ΕΚ και 2007/63 ΕΚ

¹⁷Άρθρο 3 Ν.3873/2010

¹⁸Άρθρο 48 Ν.4111/2013 - 25/01/2013 (Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (17) της 12/12/12 ΦΕΚ 240 Α)

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του ιδίου Νόμου 4111/25-01-2013, προβλέπεται πως από την 1η Ιανουαρίου του έτους 2015 η εγγραφή της Ανώνυμης Εταιρίας στα αρμόδια επιμελητήρια δεν θα είναι πλέον υποχρεωτική.¹⁹

Τέλος, με τον Νόμο 4156/31-05-2013 εισήχθησαν στο Δίκαιο των Ανωνύμων εταιριών, παρεμβάσεις σε ζητήματα αρμοδιοτήτων του Διοικητικού Συμβουλίου και της Γενικής Συνέλευσης. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις ζητημάτων αρμοδιοτήτων του Διοικητικού Συμβουλίου εισήχθησαν ρυθμίσεις, όπως η απαγόρευση στην περίπτωση των εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά εταιριών, ως προς τη δυνατότητα του καταστατικού τους να ορίζει πως το Δ.Σ. μπορεί να εξουσιοδοτεί ή να εκπροσωπείται από πρόσωπα που είναι μέλη ή μη του Δ.Σ. ως προς την λήψη απόφασης για τη διενέργεια συναλλαγών μεσυνδεδεμένα με αυτές πρόσωπα (σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24). Επίσης, η αυστηρή τήρηση των απορρήτων της Εταιρίας από τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου μετατράπηκε σε υποχρέωση έγκαιρης και επαρκούς αποκάλυψης προς τα λοιπά μέλη του Δ.Σ., των ιδίων συμφερόντων τους, που ενδεχομένως απορρέουν από συναλλαγές της εταιρίας ή από συναλλαγές με συνδεδεμένες προς αυτή επιχειρήσεις και οι οποίες έχουν διεξαχθεί στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους.

Όσον αφορά τις παρεμβάσεις σε ζητήματα της Γενικής Συνέλευσης που εισήγαγε ο Νόμος 4156/2013, αυτές συναντώνται σε θέματα απαγόρευσης στη σύναψη ορισμένων συμβάσεων μεταξύ της εταιρίας και των μελών της χωρίς ειδική από την Γενική Συνέλευση άδεια (όπως ειδικά κατονομάζονται από το νόμο) η οποία απαγόρευση επεκτείνεται, υπό προϋποθέσεις, και στις εισηγμένες εταιρίες, για τα συνδεδεμένα με αυτές πρόσωπα.²⁰

Τέλος, να σημειωθεί ότι εκτός από τον Εμπορικό Νόμο, τον κύριο Νόμο περί Ανωνύμων εταιριών 2190/1920 και τις τροποποιήσεις του που επήλθαν από την ψήφισή του έως σήμερα, έχει εκδοθεί και μία σειρά άλλων νομοθετημάτων που εφαρμόζονται στις Ανώνυμες Εταιρίες.

2.2.2. Π.Δ. 1123/15-12-1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου»

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) σαν θεσμός καθιερώθηκε με το νόμο 1041/2.4.1980 (άρθρα 47, 48 και 49). Με αυτόν το νόμο, καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να καθοριστούν τα περιεχόμενα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Με το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου

¹⁹Όπως ορίζεται στο Ν. 2081/1992 (Α' 154)

²⁰Όπως η παρ. 2 Άρθρου 23α Κ.Ν.2190/1920 συμπληρώθηκε με την Περ. 8 Άρθρου 3 Ν.4156/2013

έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», καθιερώνεται η 1η Ιανουαρίου του 1982 ως ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του, καθώς και το περιεχόμενο το οποίο περιλαμβάνει έξι μέρη. Κατόπιν, με το άρθρο 7 του νόμου 1882/1990 έγινε υποχρεωτική καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου από όλες τις εταιρίες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτό Ελεγκτή.

Η ανάγκη για τυποποίηση ήταν αυτή που οδήγησε στην έκδοση του Π.Δ. 1123/1980 ώστε να μπορέσει να εξασφαλιστεί η δημιουργία ενιαίων πηγών άντλησης αληθινού και συγκρίσιμου πληροφοριακού υλικού, πολύτιμου για την ίδια την οικονομική μονάδα, για τον κλάδο στον οποίο αυτή ανήκει καθώς και για τον προγραμματισμό της οικονομίας της χώρας.

Η ανάγκη βέβαια σύνταξης ενός λογιστικού σχεδίου δεν δημιουργήθηκε τότε αλλά όπως αναφέρουν το έτος 1958 ο καθηγητής Μ. Τσιμάρας «Το λογιστικό σχέδιο δεν είναι απλός κατάλογος βιβλίων ή ευρετήριο λογαριασμών, αλλά ο καταστατικός χάρτης της όλης οργάνωσης και λειτουργίας της λογιστικής υπηρεσίας».

Το Ε.Γ.Λ.Σ. υιοθέτησε την αυτονομία της Αναλυτικής λογιστικής Εκμεταλλεύσεως του Γαλλικού Γενικού λογιστικού σχεδίου και ως βασικό πλεονέκτημα του ήταν η ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή παραδεγμένων λογιστικών αρχών, αναφερόμενων, στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, στον υπολογισμό των αποσβέσεων, στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής, στο περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας και συλλειτουργίας των τηρούμενων λογαριασμών, επιτυγχάνοντας οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από τις επιχειρήσεις (Ισολογισμός, λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης και λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως) να είναι ομοιόμορφες πλήρεις, σαφείς και αληθείς.²¹

Δομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Αν θέλαμε να αναλύσουμε τη δομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου θα λέγαμε ότι ολόκληρη η ύλη του χωρίζεται στη γενική εισαγωγή και σε έξι μέρη αναλυτικά τα οποία επεξηγούνται ακολούθως:

Στο **πρώτο** μέρος, περιλαμβάνονται οι βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και η Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών.

Στο **δεύτερο** μέρος, αναλύεται η Γενική Λογιστική, δηλαδή όλες οι συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα της οικονομικής μονάδας.

²¹Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, 2004

Στο **τρίτο** μέρος, αναλύονται οι Λογαριασμοί Τάξεως, που είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς όμως να δημιουργούν ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.

Στο **τέταρτο** μέρος, περιγράφονται και αναλύονται οι κανόνες και οι αρχές κατάρτισης και εμφάνισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων: α) του ισολογισμού, β) των αποτελεσμάτων χρήσης, γ) του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, δ) του προσαρτήματος και ε) του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Στο κεφάλαιο αριθμοδείκτες γίνεται αναφορά στη χρησιμότητα τους και στο εννοιολογικό τους πλαίσιο.

Στο **πέμπτο** μέρος, περιγράφεται η Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, δηλαδή η Λογιστική Κόστους, και αφορά τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους παραγωγής των προϊόντων, παροχής υπηρεσιών ή ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων.

Στο **έκτο** μέρος, περιλαμβάνεται το Παράρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως που περιέχει τρία κεφάλαια:

- α) 1ο κεφάλαιο: «Πρόγραμμα Δράσεως»,
- β) 2ο κεφάλαιο: «Πρότυπη Κοστολόγηση» και
- γ) 3ο κεφάλαιο: «Προϋπολογιστικός Έλεγχος».

2.2.3. Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992»

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων εισήχθη για πρώτη φορά στη χώρα μας, με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, με το διάταγμα της 7ης Ιουλίου 1952 και στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και το π.δ. 186/1992. Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό.

Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη

αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν ήταν στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προέβλεπαν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθόριζαν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων. Βεβαίως και οι ουσιαστικές διατάξεις χρειάζονταν εκσυγχρονισμό και βελτίωση ώστε να μη δημιουργούν στους φορολογουμένους άχρηστες υποχρεώσεις. Δεν θα μπορούσε όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι ήταν δυνατή η πλήρης κατάργησή τους, διότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεώς των ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους. Σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογουμένους, είναι δε δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα.

2.2.4. Ν.4093/09-11-2012 Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016. (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012)

Με τις διατάξεις της υποπαραγράφου Ε.1. περιορίστηκαν σημαντικά οι ισχύουσες διατάξεις του νομοθετικού πλαισίου που εξασφαλίζει την ομοιόμορφη για κάθε κατηγορία επιτηδευματιών εμφάνιση των συναλλαγών, προκειμένου να προκύπτουν τα δεδομένα και οι απαιτήσεις εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, στην άμεση και έμμεση φορολογία, με συγκεκριμένο, σαφή και απλό τρόπο.

Οι νέες ρυθμίσεις στόχευσαν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων. Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που ξεκίνησε το 2010

(ν. 3842/2010) τέθηκαν οι βάσεις για τη γενικευμένη και ασφαλή χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων με σκοπό τη διασφάλιση των φορολογικών δεδομένων και την αξιοποίησή τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους.

Ωστόσο, παρόλο που η εν λόγω φορολογική μεταρρύθμιση εισήγαγε σημαντικές καινοτομίες για τον ηλεκτρονικό έλεγχο και τη διασφάλιση των συναλλαγών (άρθρο 20, ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων, διασταυρώσεις κλπ) και παρόλο που το ηλεκτρονικό περιβάλλον που διαμορφώνεται αναμένεται να εκσυγχρονίσει και να διασφαλίσει τις διαδικασίες, παράλληλα χρειάστηκε να υπάρχουν βασικές διατάξεις για την απεικόνιση των συναλλαγών.

Οι νέες διατάξεις λειτούργησαν πλέον για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών και τις διασταυρώσεις, με κύρια κατεύθυνση τον περιορισμό των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, τη μείωση του λειτουργικού κόστους εφαρμογής τους και τον εξορθολογισμό τους, χωρίς να αναιρείται η λειτουργία αυτών ως ρυθμιστικού πλαισίου καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων και ως εργαλείου ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προορίζονταν να εξυπηρετούν όλες τις φορολογίες και ουσιαστικά υλοποιήθηκε ο στόχος της κατάργησης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Ειδικότερα με τις νέες διατάξεις:

- επετεύχθη απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων,
- ενισχύθηκε η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και επιχειρήσεων,
- ενισχύθηκε το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις (Οδηγία για την τιμολόγηση).

2.2.5. Κ.Ν. 2238/1994 «Κύρωση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)

Με τον Ν.2238/1994 πραγματοποιήθηκε η ταξινόμηση του φορολογικού νομοθετικού πλαισίου σε ενιαίο κείμενο, και συγκεκριμένα των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αυτό επιτεύχθηκε με συγχώνευση των διατάξεων των δύο υφιστάμενων

βασικών νομοθετημάτων, καθώς και των λοιπών σχετικών διατάξεων σε ενιαίο κείμενο το οποίο περιβλήθηκε τον τύπο του Κώδικα των διατάξεων του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, και συγκέντρωσε όλες τις διεσπαρμένες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και τις συναφείς διατάξεις άλλων νομοθετημάτων, ώστε να αποτελέσει ενιαίο βασικό νομοθέτημα αυτής της φορολογίας.

Πολλές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, κυρίως της φορολογίας εισοδήματος, υπεισέρχονταν σε καθαρά λογιστικά θέματα και δημιουργούσαν σοβαρά και αρκετές φορές αζεπέραστα – προβλήματα στα λογιστήρια των εταιριών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)

3.1. Ιστορική αναδρομή

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) ξεκίνησαν την «ζωή» τους το 1975, όταν και εκδόθηκε το Πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - I.A.S.C.). Οι σημαντικότεροι σταθμοί των Δ.Λ.Π. από την ίδρυση της I.A.S.C. μέχρι την πλήρη υιοθέτηση τους από τις χώρες της Ευρωπαϊκή Ένωσης το 2005 αναλύονται συνοπτικά στην παρακάτω παράγραφο.²²

Το 1973 ιδρύεται η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - I.A.S.C.) κατόπιν συμφωνίας των επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής των χωρών της Αυστραλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, της Γαλλίας, του Καναδά, του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Ιρλανδίας, των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της Αγγλίας. Βασικός σκοπός της I.A.S.C. ήταν η έκδοση Λογιστικών Προτύπων και, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, το 1975 έκδωσε το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.). Από τον Μάρτιο του 2001, η I.A.S.C. αναδιάρθρωσε τον τρόπο λειτουργίας και πλέον λειτουργεί ως μη – κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα της ΗΠΑ (Πολιτεία Delaware).

Το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και την μεγαλύτερη ανάμιξη στην I.A.S.C.

Το 1995 η συμφωνία μεταξύ του Διεθνούς Οργανισμού Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (ΔΟΕΚ) και της I.A.S.C. προέβλεπε την δημιουργία μιας σειράς βασικών λογιστικών προτύπων.

Το 1997 το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Δ.Ν.Τ.) και η «G7» ενθαρρύνουν την υποστήριξη των Δ.Λ.Π.

Το 1999 ιδρύεται η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών όπου μετέπειτα μετονομάστηκε σε Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Interpretations Committee – I.F.R.I.C.) για να επιλύει πρακτικά προβλήματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Το 2000 η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α. προτείνει την αποδοχή των Δ.Λ.Π. για εισαγωγές στις χρηματιστηριακές αγορές.

Το 2001 η I.A.S.C. αναδιαρθρώνεται και την εκπόνηση των Δ.Λ.Π. την αναλαμβάνει το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - I.A.S.B.). Τα

²²Δρ. Χ. Βλάχος, Λ. Λουκά 2007

Δ.Λ.Π. που είχαν εκδοθεί από την I.A.S.C. υιοθετούνται από τον I.A.S.B. και πλέον μετονομάζονται σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)

Το 2002 εκδίδεται ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όπου απαιτεί την υιοθέτηση των ΔΛΠ για τις εισηγμένες εταιρείες από το 2005.

Το 2003 εκδίδεται το «Σχέδιο Βελτίωσης» των Δ.Λ.Π. όπου επιφέρει αλλαγές και βελτιώσεις σε υφιστάμενα Δ.Λ.Π. και εκδίδει το Πρώτο Διεθνή Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).

Το 2005 τα Δ.Λ.Π. υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

3.2. Λογιστική Τυποποίηση στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Στην Ελλάδα η λογιστική τυποποίηση μπορούμε να πούμε ότι ξεκίνησε αποκλειστικά σχεδόν από φορολογικές διατάξεις και κυρίως από το έτος 1952 που θεσπίστηκε ο Κ.Φ.Σ. Έτσι, τα περισσότερα λογιστήρια των Ελληνικών διατάξεων, εκτός λίγων εξαιρέσεων, οργανώθηκαν και λειτούργησαν με βάση τις επιταγές του Κ.Φ.Σ. και της φορολογικής νομοθεσίας και με αποκλειστικό σχεδόν σκοπό την αντιμετώπιση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από τις φορολογικές διατάξεις.²³

Για πρώτη φορά στην Ελλάδα με την 4η και 7η οδηγία της Ε.Ε.²⁴ εισήχθησαν οι σύγχρονες λογιστικές αρχές της επιστήμης της ιδιωτικής οικονομίας και λογιστικής.

Η πρώτη σοβαρή προσπάθεια για λογιστική τυποποίηση έγινε με την σύνταξη του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) το 1980. Μέχρι και σήμερα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) όπως έχει επικρατήσει να λέγονται στην καθημερινότητα, δεν είναι ενσωματωμένα σε ένα ενιαίο κείμενο καθώς υφίστανται διαφορετικό πλαίσιο για τις ανώνυμες εταιρείες, για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και πλήθος κλαδικών λογιστικών σχεδίων για επιχειρήσεις ειδικού σκοπού.²⁵

Μέχρι την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. το 2005 η Ευρωπαϊκή Ένωση έκδιδε Λογιστικές οδηγίες (Directives) που αποτελούσαν τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα με τα οποία είχαν προσαρμόσει τα Κράτη – Μέλη τις λογιστικές διατάξεις της νομοθεσίας τους περί εταιρειών καθώς και τη νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση.

²³Θεόδωρος Γρηγοράκος (2004), Ανάλυση ερμηνεία του ΕΓΛΣ, εκδόσεις Σάκκουλα

²⁴Η τέταρτη οδηγία του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978 (78/660/ΕΟΚ), Έβδομη οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13ης Ιουνίου 1983

²⁵Δ. Ντζανάτος, 2008

Για την μετάβαση από τα «Προγενέστερα Πρότυπα» στα Δ.Λ.Π. προηγήθηκαν διάφορες ανακοινώσεις και αναφορές από διάφορα όργανα της Ε.Ε. στην αναγκαιότητα λογιστικής σύγκλισης των Κρατών – Μελών της.

Η πρώτη αναφορά γίνεται το 2000 στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας όπου διαπιστώνεται ότι για την ανταγωνιστικότητα των Ευρωπαϊκών Κεφαλαιαγορών πρέπει να υπάρχει σύγκλιση των κανόνων που διέπουν την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και ότι οι σχετικές Κοινοτικές Οδηγίες (4η και 7η) δεν εξασφαλίζουν αυτήν την επιδίωξη.

Τον Ιούνιο του ίδιου έτους η Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ανταποκρινόμενη στην ανάγκη λήψεως μέτρων για την βελτίωση της συγκρισιμότητας των Λογιστικών Καταστάσεων που καταρτίζουν οι εισηγμένες στις χρηματιστηριακές αγορές επιχειρήσεις, και για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των Ευρωπαϊκών Κεφαλαιαγορών, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε ανακοίνωση με τίτλο «EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward (Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της Ε.Ε.: Η Μελλοντική Πορεία) στην οποία προτείνεται ότι το αργότερο μέχρι το 2005 η κατάρτιση των ενοποιημένων Λογιστικών Καταστάσεων των εισηγμένων κοινοτικών επιχειρήσεων υποχρεωτικά και προαιρετικά για τις λοιπές εταιρείες, θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με ένα ενιαίο σύνολο Λογιστικών Προτύπων. Η Επιτροπή εξέφρασε την προτίμησή της για τα Δ.Λ.Π. όσον αφορά το σύνολο των Προτύπων που θα πρέπει να εφαρμόζουν οι Κοινοτικές επιχειρήσεις.

Στις 13 Φεβρουαρίου 2001, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποβάλλει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο «Πρόταση Κανονισμού» που ουσιαστικά περιλαμβάνει τα θέματα της «Ανακοίνωσης» του Ιουνίου. Επί πλέον, τα Κράτη - Μέλη θα μπορούν να απαιτήσουν την ταχύτερη εφαρμογή του Κανονισμού και να επιτρέπουν και σε μη εισηγμένες εταιρείες να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.. Τέλος, ο «Κανονισμός» καθορίζει και το μηχανισμό υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.. Για την ταχύτερη έγκριση και αποδοχή των Δ.Λ.Π. η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε ένα ευέλικτο σχήμα με δύο όργανα το τεχνικό όργανο EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), και το πολιτικό όργανο ARC (Accounting Regulatory Committee).

Το 2002 δημοσιεύθηκε ο κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων². Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κανονισμού «Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οιοδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της

οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών».

Τώρα όσον αφορά το μέλλον των Δ.Λ.Π., ήδη από το 2006 το I.A.S.B. υπέγραψε Μνημόνιο Συνεννόησης με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ (Financial Accounting Standards Board - F.A.S.B.) με απώτερο σκοπό τη σύγκλιση των προτύπων της Ένωσης (Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Α.) με τα αντίστοιχα πρότυπα των ΗΠΑ (Generally Accepted Accounting Principles (United States) US – GAAP).

Λόγω των ατελειών στον αρχικό σχεδιασμό των προτύπων, λόγω των διαφορών που υπάρχουν με τις ΗΠΑ, αλλά κυρίως λόγω της ανάγκης αντιμετώπισης των προβλημάτων που η ίδια η εφαρμογή τους και η εξέλιξη των συναλλαγών δημιουργεί, τα πρότυπα συνεχώς θα μεταβάλλονται (Ντζανάτος, 2008).

3.3. Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίας των Οικονομικών Καταστάσεων (Framework)

3.3.1. Ορισμός

Το «Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίας των Οικονομικών Καταστάσεων » (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement) (Πλαίσιο) των ΔΛΠ είναι ένα εισαγωγικό κείμενο, που αρχικά εκδόθηκε το 1989 από την I.A.S.C. και αναθεωρείται, το οποίο αφορά την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.²⁶ Το Πλαίσιο αναθεωρείται στις περιπτώσεις που υπάρχει διαφορά μεταξύ των απαιτήσεων του Πλαισίου και των ΔΛΠ.

3.3.2. Σκοπός

Σκοπός του Πλαισίου⁷ είναι:

- Να βοηθήσει την I.A.S.C. στην ανάπτυξη μελλοντικών Προτύπων και στην αναθεώρηση των υπαρχόντων.
- Να βοηθήσει την I.A.S.C. στην εναρμόνιση Προτύπων, λογιστικών πρακτικών και διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, παρέχοντας μια βάση για τη μείωση των εναλλακτικών λογιστικών χειρισμών που επιτρέπονται από κάποια Πρότυπα.
- Να βοηθήσει τα αρμόδια εθνικά όργανα θεσμοθέτησης προτύπων στην ανάπτυξη εθνικών προτύπων.

²⁶Σημειώνουμε ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ καθορίζουν τους κανονισμούς αναγνώρισης, επιμέτρησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης που αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που είναι σημαντικά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

- Να βοηθήσει τους συντάκτες οικονομικών καταστάσεων στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην αντιμετώπιση θεμάτων τα οποία δεν αποτελούν ακόμη αντικείμενο ενός Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου.
- Να βοηθήσει τους ελεγκτές στον σχηματισμό γνώμης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- Να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να καταλάβουν εάν οι πληροφορίες που δίνουν οι καταστάσεις αυτές, είναι σύμφωνες με τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- Να παρέχει πληροφορίες προς κάθε ενδιαφερόμενο σχετικά με την προσέγγιση της I.A.S.C. για την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

3.3.3. Πεδίο Εφαρμογής

Το Πλαίσιο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης και στις εταιρείες όλων των ειδών (Εμπορικές, Βιομηχανικές, Δημόσιες, Ιδιωτικές κλπ) και ασχολείται με:

- τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων,
- τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν τη χρησιμότητα της πληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις,
- τον ορισμό, την αναγνώριση και την επιμέτρηση των στοιχείων από τα οποία συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις και
- τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης κεφαλαίου.

3.3.4. Σκοπός και χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνα με το «Πλαίσιο» σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή ικανών πληροφοριών στους χρήστες για τη χρηματοοικονομική κατάσταση μιας οντότητας, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική της θέση προκειμένου να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις.

Το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Statement of Financial Position),
- Κατάσταση συνολικών εσόδων (Total Comprehensive Income Statement),
- Κατάσταση των ταμειακών ροών (Cash Flow Statement),
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (Statement of Changes in Equity) και
- Επεξηγηματικές σημειώσεις, άλλες καταστάσεις και λοιπό επεξηγηματικό υλικό που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων (Notes)

Σύμφωνα με το «Πλαίσιο» η διοίκηση της οικονομικής οντότητας έχει τη βασική ευθύνη για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν παρόντες και δυνητικούς επενδυτές, εργαζόμενους, δανειστές, προμηθευτές και άλλους πιστωτές, πελάτες, κυβερνήσεις και όργανά τους και το κοινό. Αν προσθέσουμε και την υπερεθνική διάσταση με το διεθνές εμπόριο, τις διεθνείς συναλλαγές, τις πολυεθνικές εταιρείες, τα Διεθνή Πιστωτικά Ιδρύματα, τις Οικονομικές Ενώσεις Κρατών (Ευρωπαϊκή Ένωση, ΟΟΣΑ κλπ), τότε ο κύκλος των χρηστών διευρύνεται περισσότερο.²⁷ Σημειώνουμε ότι είναι δεδομένη η πολυμορφία, η ετερογένεια και συχνά η αντιπαλότητα των διαφόρων ομάδων χρηστών τόσο στο εσωτερικό περιβάλλον της οικονομικής μονάδας (επιχειρηματικοί φορείς, εργαζόμενοι, στελέχη) όσο και στο εξωτερικό (ανταγωνιστές, κράτη, οργανισμοί).²⁸

Κάθε χρήστης έχει διαφορετικές ανάγκες και διαφορετικό σκοπό μελέτης και λήψης της πληροφορίας. Οι ιδιοκτήτες και η διοίκηση εκτιμούν και εγκρίνουν την επίδοση της εταιρείας κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Χρησιμοποιούν τη πληροφόρηση για λήψη πρόσθετου δανεισμού και ως εργαλείο χρηματοοικονομικής διοίκησης, προϋπολογισμού και διαχείρισης του πλούτου. Οι πιστωτές και οι δανειστές τη χρησιμοποιούν για εκτίμηση του πιστωτικού κινδύνου και του κινδύνου ρευστότητας οι πολιτεία για το μάκρο και μικρο-οικονομικό σχεδιασμό οι φορολογικές αρχές για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών οι διάφοροι φορείς για την παροχή πληροφοριών ή/και μελέτη δεδομένων.

Με δεδομένη την πολυμορφία, ετερογένεια και αντιπαλότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι είναι αδύνατο να ικανοποιηθούν όλες οι ανάγκες των χρηστών για πληροφόρηση μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις παρά μόνο ικανοποιούνται οι κοινές ανάγκες τους για πληροφόρηση.

Σημειωτέον ότι αντίστοιχα, και στα ελεγκτικά πρότυπα, γίνεται αντίστοιχη αναφορά στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, η συμπεριφορά των οποίων καθορίζει μεταξύ άλλων τις ανάγκες τους για οικονομική πληροφόρηση και το επίπεδο σημαντικότητας των μεγεθών και της πληροφόρησης.²⁹

3.3.5. Βασικές παραδοχές

Οι Οικονομικές Καταστάσεις συντάσσονται υπό την προϋπόθεση ότι ισχύουν δύο βασικές λογιστικές παραδοχές (assumptions) :

- Η συνεχιζόμενη επιχειρηματική δραστηριότητα (going concern).

²⁷ Αποστόλου Α. (2004) Συγκρισιμότητα λογιστικών πληροφοριών κατά την μετάβαση στα ΔΠΧΠ

²⁸ Jensen M.-Smith C., 1985

²⁹ Ι. Φίλος, 2010

- Η αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων και η χρονική συσχέτιση τους (και όχι η ταμειακή βάση), εκτός από την κατάσταση ταμειακών ροών.

3.3.6. Ποιοτικά χαρακτηριστικά

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων βοηθούν τους χρήστες προκειμένου να λαμβάνουν τις οικονομικές τους αποφάσεις και τα κυριότερα είναι:

- η κατανοητότητα (understandability),
- η συνάφεια (relevance),
- η αξιοπιστία (reliability),
- η συγκρισιμότητα (comparability)

Μία από τις σημαντικότερες αρχές που εισάγονται με τα Δ.Λ.Π. είναι αυτή της οικονομικής ουσίας πάνω από τον νομικό τύπο. Ένα από τα στοιχεία που διασφαλίζει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων είναι και η αντανάκλαση της οικονομικής ουσίας των γεγονότων και συναλλαγών, και όχι απλώς και μόνο της νομικής υπόστασης (τύπου) αυτών. Η συγκεκριμένη αρχή διέπει όλα τα εν ισχύ Πρότυπα και Διερμηνείες, ενώ επιπλέον ακολουθείται κατά την ανάπτυξη κάθε νέου Προτύπου. Είναι σημαντικό να τονισθεί ότι η σωστή εφαρμογή και τήρηση αυτής της αρχής μειώνει σημαντικά τη χρήση και αποτελεσματικότητα της «δημιουργικής λογιστικής».³⁰

3.3.7. Στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνα με το «Πλαίσιο» οι παρακάτω ορισμοί πρέπει να χρησιμοποιούνται (να αναλύονται και να χρησιμοποιούνται ως κριτήρια) από τις διοικήσεις των εταιρειών για το χαρακτηρισμό στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που υπάρχουν αμφιβολίες.

- Στοιχείο ενεργητικού είναι ένας οικονομικός πόρος, που ελέγχεται από την οντότητα, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, η χρήση του οποίου αναμένεται να οδηγήσει σε εισροή οικονομικού οφέλους στην οντότητα.
- Υποχρέωση είναι μια παρούσα υποχρέωση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας θα προκαλέσει εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.
- Ίδια κεφάλαια είναι το εναπομένον υπόλοιπο του ενεργητικού μιας οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.

³⁰Βλάχος Χ. - Λουκάς Λ., 2007

- Έσοδο είναι μια αύξηση στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων στα στοιχεία του ενεργητικού ή μειώσεων στις υποχρεώσεις, που έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, με εξαίρεση τις αυξήσεις που προέρχονται από συνεισφορές των μετόχων.
- Έξοδο είναι μια μείωση στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, με τη μορφή εκροών ή μειώσεων στα στοιχεία του ενεργητικού ή αυξήσεων στις υποχρεώσεις, που έχει σαν αποτέλεσμα τη μείωση των ιδίων κεφαλαίων, με εξαίρεση τις διαθέσεις στους μετόχους.
- Αποδοτικότητα, η οποία μετράται συνήθως από τα κέρδη.
- Προσαρμογές διατήρησης κεφαλαίου είναι οι αναπροσαρμογές των αξιών των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου αναφοράς, αλλά επηρεάζουν απευθείας τα ίδια κεφάλαια (αποθεματικά αναπροσαρμογής).

3.3.8. Αναγνώριση των στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων

Αναγνώριση είναι η διαδικασία σύμφωνα με την οποία ένα στοιχείο ενσωματώνεται στις Οικονομικές Καταστάσεις της οντότητας.

Η αναγνώριση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με τις εξής δύο κύριες προϋποθέσεις:

- την πιθανότητα ότι θα υπάρξει εισροή ή εκροή προς ή από την οντότητα και
- τη δυνατότητα αξιόπιστης επιμέτρησης της αξίας τους (πχ στις περιπτώσεις αβεβαιοτήτων περί έκβασης υποθέσεων που βρίσκονται σε δικαστική διαδικασία ή στις περιπτώσεις αμφισβητούμενων διεκδικήσεων για ασφαλιστικές αποζημιώσεις κλπ).

3.4. Διαδικασία έκδοσης των ΔΠΧΑ από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

Σύμφωνα με εγχειρίδιο που εξέδωσε το I.A.S.B.³¹ τον Οκτώβριο του 2008 και εγκρίθηκε από τους Θεματοφύλακες η «δέουσα διαδικασία», όπως αναφέρεται (due process), η διαδικασία θέσπισης προτύπων αποτελείται από έξι στάδια. Συνοπτικά αναφέρονται:

Στάδιο 1ο: Καθορισμός θεμάτων ημερήσιας διάταξης.

Στάδιο 2ο: Σχεδιασμός έργου.

³¹www.ifrs.org

Στάδιο 3ο: Ανάπτυξη και δημοσίευση εγγράφου προς διαβούλευση (discussion paper).

Στάδιο 4ο: Ανάπτυξη και δημοσίευση σχεδίου (exposure draft).

Στάδιο 5ο: Ανάπτυξη και έκδοση προτύπου.

Στάδιο 6ο: Διαδικασίες μετά την έκδοση προτύπου.

Συνοπτικά, η διαδικασία έκδοσης ενός Προτύπου έχει ως εξής:

- Ζητείται από το προσωπικό του IASB να αναγνωρίσει και να επισκοπήσει όλα τα θέματα που συνδέονται με το υπό εξέταση αντικείμενο καθώς και να εξετάσει την εφαρμογή του Πλαισίου στα θέματα.
- Γίνεται μελέτη των εθνικών λογιστικών απαιτήσεων και πρακτικών και ακολουθεί μια ανταλλαγή απόψεων γύρω από τα θέματα με θεσμοθέτες εθνικών προτύπων.
- Ζητείται η συμβουλή του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων αναφορικά με τη σκοπιμότητα της προσθήκης του αντικειμένου στην ημερήσια διάταξη του IASB.
- Δημιουργείται συμβουλευτική ομάδα που θα συμβουλεύει το IASB για την εργασία.
- Δημοσίευση των εγγράφων προς συζήτηση για δημόσιο σχολιασμό.
- Δημοσίευση για δημόσιο σχολιασμό προσχεδίων που έχουν λάβει τουλάχιστον εννέα ψήφους από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μαζί με οποιεσδήποτε αντιγνώμεις των μελών του Συμβουλίου.
- Δημοσίευση βάσης για συμπεράσματα εντός των προσχεδίων.
- Εξέταση όλων των σχολίων επί των εγγράφων προς συζήτηση και προσχεδίων που ελήφθησαν εντός του καθορισμένου χρόνου.
- Εξέταση της σκοπιμότητας πραγματοποίησης μιας δημόσιας ακρόασης και διεξαγωγής πρακτικών δοκιμών και, σε καταφατική περίπτωση, η πραγματοποίηση των ακροάσεων και η διεξαγωγή των δοκιμών.
- Έγκριση κάθε προτύπου με τουλάχιστον εννέα ψήφους του IASB και προσθήκη οποιονδήποτε αντιγνωμιών στο δημοσιευμένο Πρότυπο.
- Δημοσίευση βάσης για συμπεράσματα εντός κάθε προτύπου, που εξηγεί μεταξύ άλλων, τα βήματα που αποτελούν τη δέουσα διαδικασία του IASB και τον τρόπο που χειρίστηκε το δημόσιο σχολιασμό επί του προσχεδίου.

3.5. Όργανα κατάρτισης των Δ.Λ.Π – Δ.Π.Χ.Α.

Τα βασικότερα όργανα κατάρτισης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting

Standards Committee – Ε.Δ.Λ.Π. I.A.S.C.), το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – Σ.Δ.Λ.Π. I.A.S.B.), η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council – S.A.C.) και η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Interpretations Committee – Ε.Δ.Δ.Π.Χ. I.F.R.I.C.).

3.5.1. Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.)³²

Είναι ανεξάρτητος μη κερδοσκοπικός ιδιωτικός οργανισμός. Διοικείται από 22 θεματοφύλακες. Πρόσωπα που προέρχονται τόσο από τον ιδιωτικό όσο και από το δημόσιο τομέα. Με σκοπό το Ίδρυμα να αποτελεί διεθνή οργανισμό οι θεματοφύλακες διορίζονται ως εξής:

- 6 θεματοφύλακες από τα Βόρειο Αμερική,
- 6 θεματοφύλακες από την Ευρώπη,
- 6 θεματοφύλακες από την Ασία και Ωκεανία,
- 4 θεματοφύλακες από οποιαδήποτε άλλες περιοχές.

Η ομάδα των Θεματοφυλάκων αποτελείται από πρόσωπα που διασφαλίζουν την τήρηση της κατάλληλης ισορροπίας σε ότι αφορά το επαγγελματικό υπόβαθρο, και περιλαμβάνει ελεγκτές, λογιστές, ακαδημαϊκούς και λοιπούς αξιωματούχους που εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον. Δύο από τους Θεματοφύλακες θα πρέπει να είναι κατά κύριο λόγο partners γνωστών διεθνών λογιστικών εταιριών.

Οι θεματοφύλακες πέρα από τα βασικά τους καθήκοντα:

- Διορίζουν τα μέλη του IASB και θέτουν τους όρους και τα κριτήρια εργασίας τους.
- Διορίζουν τα μέλη της ΕΔΔΠΧΑ και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου των Προτύπων.
- Εγκρίνουν τον προϋπολογισμό του Ιδρύματος Ε.Δ.Λ.Π..

3.5.2. Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.)

Απαρτίζεται από 14 μέλη τα οποία διορίζονται από τους Θεματοφύλακες. Τα κύρια προσόντα για τη συμμετοχή στο IASB είναι η επαγγελματική ικανότητα και η πρακτική εμπειρία. Η επιλογή των μελών του IASB δεν βασίζεται σε γεωγραφικά κριτήρια. Οι Θεματοφύλακες έχουν το καθήκον να διασφαλίζουν ότι στο IASB δεν κυριαρχεί τοπικά, εθνικά συμφέροντα.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων:

³²www.ifrs.org

- Έχει την πλήρη ευθύνη για κάθε τεχνικό θέμα που αφορά την κατάρτιση και έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και των Προσχεδίων.
- Δημοσιεύει ένα Προσχέδιο για κάθε εργασία και κατά κανόνα ένα έγγραφο προς συζήτηση για δημόσιο σχολιασμό για τις μείζονες εργασίες.
- Χειρίζεται την ανάπτυξη και συμπλήρωση της ημερήσιας διάταξης του Σ.Δ.Λ.Π. και την ανάθεση εργασιών που αφορούν σε τεχνικά θέματα κατά την απόλυτη κρίση του.
- Συγκροτεί ομάδες εργασίας και άλλες ειδικευμένες συμβουλευτικές ομάδες για την παροχή συμβουλών επί μειζόνων εργασιών.
- Συμβουλευεται το Συμβουλευτικό Συμβούλιο των Προτύπων σε θέματα που άπτονται των μειζόνων εργασιών, των αποφάσεων επί των θεμάτων της ημερήσιας διάταξης (agenda) και των προτεραιοτήτων των εργασιών.

3.5.3. Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.I.C.)

Απαρτίζεται από δώδεκα μέλη με δικαίωμα ψήφου, που διορίζονται από τους Θεματοφύλακες. Στην Επιτροπή προεδρεύει ένα μέλος του IASB, ο Διευθυντής των Τεχνικών Δραστηριοτήτων ή άλλο ανώτερο στέλεχος του προσωπικού του IASB ή άλλο κατάλληλα καταρτισμένο άτομο το οποίο διορίζεται από τους Θεματοφύλακες.

Οι Θεματοφύλακες διορίζουν, κατά την κρίση τους, εκπροσώπους διοικητικών αρχών ως παρατηρητές άνευ δικαιώματος ψήφου, που θα έχουν το δικαίωμα να παρίστανται και να εκφέρουν γνώμη στις συναντήσεις.

Η Επιτροπή οφείλει:

- να ερμηνεύει την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και να παράσχει έγκαιρη καθοδήγηση σε θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς για τα οποία δεν υπάρχει συγκεκριμένη αντιμετώπιση στα ΔΛΠ και τα Δ.Π.Χ.Π..
- να δημοσιεύει Σχέδια Διερμηνειών μετά την άδεια του IASB για δημόσιο σχολιασμό και να εξετάζει τα σχόλια που λαμβάνονται σε εύλογο διάστημα προτού ολοκληρώσει μία Διερμηνεία.
- να αναφέρεται στο IASB και να λαμβάνει την έγκρισή του για τις τελικές Διερμηνείες.

3.5.4. Συμβουλευτικό Συμβούλιο των Προτύπων (Standards Advisory Council - S.A.C.)

Παρέχει ένα βήμα για τη συμμετοχή οργανισμών και ατόμων με ενδιαφέρον για τη διεθνή χρηματοοικονομική αναφορά που προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και που έχουν διαφορετικό επαγγελματικό υπόβαθρο, με στόχο:

- την παροχή συμβουλών στο IASB σχετικά με αποφάσεις επί των θεμάτων της ημερήσιας διάταξης και των προτεραιοτήτων των εργασιών του IASB,
- την ενημέρωση του IASB για τις απόψεις των οργανισμών και των ατόμων του Συμβουλίου σχετικά με τις μείζονες εργασίες θεσμοθέτησης προτύπων και
- την παροχή άλλων συμβουλών στο IASB ή τους Θεματοφύλακες

3.6. Διαδικασία Υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α. στην Ευρωπαϊκή Ένωση³³

Παρακάτω παρουσιάζεται συνοπτικά η διαδικασία υιοθέτησης ενός Προτύπου, ή Διερμηνείας, στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Στην επόμενη παράγραφο αναλύεται ο ρόλος του κάθε οργάνου):

1. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board) εκδίδει ένα Πρότυπο.
2. Η EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) διαβουλεύεται με ενδιαφερόμενα μέρη.
3. Η EFRAG εκφράζει τη συμβουλή της στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, σχετικά με το αν το πρότυπο πληροί τα κριτήρια της έγκρισης.
4. Η EFRAG προετοιμάζει σε συνεργασία με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή μελέτη σχετικά με τις πιθανές οικονομικές επιπτώσεις από την υιοθέτηση του συγκεκριμένου Προτύπου.
5. Η SARG (Standards Advice Review Group) τοποθετείται σχετικά με το κατά πόσο η γνώμη της EFRAG είναι ισόρροπη και αντικειμενική.
6. Βάσει της συμβουλής της EFRAG και της γνώμης της SARG, η Επιτροπή συντάσσει σχέδιο κανονισμού.
7. Η Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (ARC – “Accounting Regulatory Committee”) ψηφίζει την έγκριση του σχεδίου. Ισχύει ο κανόνας της ειδικής πλειοψηφίας.
8. Εφόσον ψηφιστεί υπέρ της έγκρισης τότε το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και η Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορούν να αντιταθούν στην έγκριση του σχεδίου εντός 3 μηνών.

³³eur-lex.europa.eu

9. Εάν το Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο γνωμοδοτήσει θετικά ή το χρονικό διάστημα των τριών μηνών λήξει χωρίς τα όργανα να προβάλλουν ένσταση, η Επιτροπή εγκρίνει το σχέδιο του κανονισμού.

10. Με την έγκριση, δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τίθεται σε ισχύ την ημερομηνία που αναφέρεται στον εγκριθέν Κανονισμό.

3.6.1. EFRAG - European Financial Reporting Advisory Group³⁴

Η επίσημη μετάφραση του οργάνου είναι «Συμβουλευτική Επιτροπή για τη Χρηματοοικονομική Αναφορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

Ιδρύθηκε το 2001 με σκοπό την παροχή υποστήριξης (συμβουλών) στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. σχετικά με την ποιότητα αυτών των Προτύπων.

Είναι όργανο του ιδιωτικού τομέα που συστάθηκε από οργανισμούς που λειτουργούν στην Ευρωπαϊκή Κεφαλαιαγορά. Τα ιδρυτικά μέλη, “founding fathers”, ήταν τα εξής:

- European Business Federations
- Federation of European Accountants
- European Insurance and Reinsurance Federation
- European Banking Federation
- European Savings Banks Group
- European Association of Co-operative Banks
- European Federation of Accountants and Auditors

Σύμφωνα με τον κανονισμό ΕΚ 1606/2002 “IAS Regulation” «...Μια τεχνική επιτροπή λογιστικών θεμάτων θα πρέπει να παρέχει υποστήριξη και εμπειρογνωμοσύνη στην Επιτροπή κατά την αξιολόγηση των διεθνών λογιστικών προτύπων». Το ρόλο αυτό της τεχνικής επιτροπής έρχεται να καλύψει η EFRAG.

Το Μάρτιο 2006 ο ρόλος της EFRAG επισημοποιήθηκε μέσω έγγραφου συνεργασίας με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στο έγγραφο συνεργασίας αναφέρεται: «Η EFRAG θα συμβουλεύει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για όλα τα θέματα που αφορούν την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. στην Ε.Ε.».

Η EFRAG λειτουργεί μέσω ειδικής ομάδος (“TEG – Technical Expert Group”). Τα μέλη της TEG έχουν επιλεγεί από όλη την Ευρώπη με διαφορετικό επαγγελματικό υπόβαθρο.

Έχουν συγκροτηθεί ειδικές ομάδες εργασίας που παρέχουν υποστήριξη στους ακόλουθους τομείς:

- Λογιστική ασφαλιστικών φορέων

³⁴ www.efrag.org

- Χρηματοοικονομικά μέσα
- Λογιστική κοινοπραξιών
- Μικρομεσαίες επιχειρήσεις
- Διακανονισμοί για παροχή δημόσιας υπηρεσίας
- Επενδύσεις venture capital

Ο ρόλος της EFRAG είναι τόσο προληπτικός όσο και κατασταλτικός. Συνοπτικά αναφέρουμε ότι:

- Συμβουλευεί την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά την υιοθέτηση νέων ή τροποποιημένων ΔΠΧΑ ή Διερμηνειών,
- Σχολιάζει σε προτεινόμενα ΔΠΧΑ και Διερμηνείες, κείμενα διαβούλευσης του IASB,
- συμμετέχει ως παρατηρητής στις ομάδες εργασίας του IASB,
- διατηρεί τακτικές επαφές με τον πρόεδρο του IASB,
- συνεργάζεται στενά με τις εθνικές αρχές λογιστικής τυποποίησης (π.χ. ΕΛΤΕ) των ευρωπαϊκών χωρών.

Επιπλέον η EFRAG συμμετέχει ως παρατηρητής στις ομάδες εργασίας του IASB για θέματα που αφορούν σε:

- Χρηματοοικονομικά μέσα
- Λογιστική ασφαλιστικών φορέων
- Λογιστική μικρομεσαίων επιχειρήσεων
- Μισθώσεις
- Παροχές εργαζομένων

Η EFRAG διατυπώνει γνώμη ως προς το κατά πόσον το προς έγκριση Πρότυπο ή Διερμηνεία συνάδει με την κοινοτική νομοθεσία και ειδικότερα με τις απαιτήσεις του κανονισμού ΕΚ 1606/2002 “IAS Regulation”. Τα θέματα που ερευνώνται αφορούν στην κατανοησιμότητα, τη συνάφεια, την αξιοπιστία και τη συγκρισιμότητα, καθώς και με την αρχή απόδοσης της πραγματικής εικόνας.

3.6.2. SARG – Standards Advice Review Group³⁵

Καθώς η EFRAG είναι ιδιωτικός οργανισμός, είναι ουσιώδες, για την υψηλή ποιότητα, τη διαφάνεια και την αξιοπιστία της διαδικασίας, να καθιερωθεί η θεσμική υποδομή με την οποία θα διασφαλίζεται ο αντικειμενικός και ισόρροπος χαρακτήρας των γνωμών της σε θέματα έγκρισης Προτύπων.

³⁵<http://ec.europa.eu>

Έτσι συστάθηκε η ομάδα εξέτασης γνώμων επί των λογιστικών προτύπων με την απόφαση της Επιτροπής 2006/505/EK.³⁶ Ρόλος της ομάδος είναι να παρέχει συμβουλές στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, πριν λάβει αποφάσεις σε θέματα έγκρισης προτύπων. Οι συμβουλές δεν αφορούν τα συγκεκριμένα Πρότυπα αλλά τις συμβουλές και τη γνώμη της EFRAG.

Παρέχει συμβουλές σχετικά με τον ισόρροπο και αντικειμενικό χαρακτήρα των απόψεων που διατυπώνει η EFRAG. Η ομάδα διατυπώνει τη συμβουλή της προς την Ευρωπαϊκή Επιτροπή μόλις λάβει την γνώμη της EFRAG σχετικά με έγκριση ενός Προτύπου. Θα πρέπει να διατυπώνει τη γνώμη της σε σύντομο χρονικό διάστημα, η οποία δεν μπορεί να ξεπερνά τις τρεις εβδομάδες. Όταν η SARG επισημαίνει συγκεκριμένο πρόβλημα, ο Πρόεδρος της κινεί διαδικασία διαλόγου με την EFRAG προς επίλυση του προβλήματος.

3.6.3. ARC – Accounting Regulatory Committee

Βάσει του άρθρου 6 του Κανονισμού 1606/2002³⁷ (“IAS Regulation”) η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επικουρείται από Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (“ARC”).

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διατηρεί τακτικές επαφές και ενημερώνεται από την Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων σχετικά με τα project που έχουν δρομολογηθεί από το IASB.

Σύμφωνα με τον κανονισμό διαδικασιών της ARC, κάθε κράτος, μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συμμετέχει με έναν εκπρόσωπο. Την Ελλάδα εκπροσωπεί η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου.

3.7. Τα Δ.Π.Χ.Α. στην Ελλάδα

Με την έγκριση του Κανονισμού 1606/2002 (“IAS Regulation”), κάθε κράτος μέλος έπρεπε να εναρμονίσει την εθνική του νομοθεσία βάσει του κανονισμού.

Στην Ελλάδα, αρχικά εκδόθηκε ο νόμος 2992/2002³⁸ «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας». Το άρθρο 1 με τίτλο «Καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» αναφέρει συνοπτικά:

Άρθρο	Παρ.	Σύνοψη
1	1	Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται για την κατάρτιση των δημοσιευμένων Οικονομικών Καταστάσεων

³⁶ Απόφαση της Επιτροπής 2006/505/EK, της 14ης Ιουλίου 2006

³⁷ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002

³⁸ Ν. 2992/20.3.2002 (ΦΕΚ Α' 54)

1	1	Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν: - Ισολογισμό - Κατάσταση αποτελεσμάτων - Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων - Κατάσταση Ταμειακών Ροών - Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων
1	1	Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται: - Υποχρεωτικά από τις εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο ΧΑ - Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας και ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές
1	2	Η εφαρμογή των ΔΛΠ αφορά τόσο στις Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις, όσο και στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
1	3	Η εφαρμογή των ΔΛΠ αφορά τόσο στις οικονομικές καταστάσεις (ετήσιες ή ενδιάμεσες) που αφορούν περιόδους μετά την 1/1/2003.
1	4	Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ κατά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος θα αναμορφώνουν το λογιστικό αποτέλεσμα βάσει των διατάξεων της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Η συμφωνία φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος θα παρουσιάζεται σε σημείωση στις οικονομικές καταστάσεις.
1	5	Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα ΔΛΠ, κατά την πρώτη εφαρμογή, μπορούν να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό για το "κόστος" προσαρμογής στα ΔΛΠ.
1	6	Με κοινή υπουργική απόφαση θα καθοριστούν λεπτομέρειες της εφαρμογής των ΔΛΠ

Ο νόμος 3229/2004³⁹ τροποποίησε τον Κ.Ν. 2190/1920 και προστέθηκε το κεφάλαιο 15 «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα».

Η ανάλυση του κεφαλαίου δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας έρευνας, αλλά θα πρέπει να εστιάσουμε το ενδιαφέρον μας στην παρ. 1 του άρθρου 134 του ΚΝ 2190/1920 όπου:

«1. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού.»

Επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις της εθνικής μας νομοθεσίας, η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, περιλαμβανομένου τροποποιήσεων, αναθεωρήσεων και κατάργησης, δεν αποτελεί αντικείμενο των εθνικών Νομοθετών.⁴⁰

³⁹Ν. 3229/10.2.2004 (ΦΕΚ 38 τ'Α)

⁴⁰ Δ. Ντζανάτος Δ., 2008

ΜΕΡΟΣ Β΄

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Ο νόμος 4308/2014 περί «ελληνικών λογιστικών προτύπων και συναφείς ρυθμίσεις»

Γενικά

Στο φύλλο εφημερίδας της Κυβέρνησης 251 Α΄ με ημερομηνία 24.11.2014 δημοσιεύτηκε ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Ο νόμος ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και καταργεί, μεταξύ άλλων, τον Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του νόμου 4093/2012) και κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάσει αυτών των καταργουμένων διατάξεων ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992. Επίσης, καταργείται το Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α 283/15.12.1980) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και σειρά άλλων διατάξεων νόμων. Ο νόμος στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και στοχεύει στη διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους.

4.1. Επιγραμματική αναφορά και παρουσίαση των άρθρων του Νόμου

Ο νόμος 4308/2014 που αφορά τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» και τις συναφείς διατάξεις ο οποίος αποτελείται από οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα (εκ των οποίων τα άρθρα 41 έως 43 αφορούν άλλες διατάξεις). Έχει επίσης τέσσερα παραρτήματα, ήτοι:

ΝΟΜΟΣ ΥΠ΄ ΑΡΙΘ. 4308

**Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις
(ΦΕΚ Α 251/24.11.2014)**

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Εκδίδομε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

Άρθρο 2. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και 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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου

Άρθρο 10. Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο

Άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Άρθρο 14. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο

Άρθρο 15. Αυθεντικότητα του τιμολογίου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Άρθρο 16. Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Άρθρο 17. Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Άρθρο 18. Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Άρθρο 19. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Άρθρο 20. Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

Άρθρο 21. Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Άρθρο 22. Υποχρεώσεις

Άρθρο 23. Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

Άρθρο 24. Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

Άρθρο 25. Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

Άρθρο 26. Στοιχεία της καθαρής θέσης

Άρθρο 27. Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

Άρθρο 28. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Άρθρο 29. Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Άρθρο 30. Απλοποιήσεις και απαλλαγές

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Άρθρο 31. Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης

Άρθρο 32. Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης

Άρθρο 33. Κατηγορίες οντοτήτων 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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 37. Πρώτη εφαρμογή

Άρθρο 38. Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις

Άρθρο 39. Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων

Άρθρο 40. Μεταβατικές διατάξεις

Άρθρο 41.

Άρθρο 42. Διάφορες ρυθμίσεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών

Άρθρο 43.

Άρθρο 44. Έναρξη ισχύος

Άρθρο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ

Άρθρο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Άρθρο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ. ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Άρθρο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ: . ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤ/ΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

4.2. Οι μεταρρυθμίσεις που εισάγει ο ν.4308/2014«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

► Με το Ν. 4308/2014 καταργούνται οι ακόλουθες διατάξεις:⁴¹

Ο Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε1 της παρ. Ε του ν. 4093/2012) και κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάσει αυτών των καταργούμενων διατάξεων ή του προϊσχύσαντος ΠΔ 186/1992.

Το Π.Δ. 1123/1980 περί ΕΓΛΣ.

Το Π.Δ. 148/1984 περί κλαδικού λογιστικού σχεδίου ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Το Π.Δ. 384/1992 περί κλαδικού λογιστικού σχεδίου τραπεζών.

Οι Λογιστικές διατάξεις του ΚΝ 2190/1920.

Τα αρ. 20-27 του ν. 2065/1992 (αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων).

Το αρ. 23β1, 62-78 του ΝΔ 400/1970 (Οικονομικές Καταστάσεις ασφαλιστικών εταιρειών).

Αρ. 22 παρ. 2 του ΚΝ 3190/1955 (κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων ΕΠΕ).

Αρ. 80, 96, 97, 98 παρ. 1 και 101 του ν. 4072/2012 (οικονομικές καταστάσεις ΙΚΕ).

Ν. 1809/1988 και κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία (καθιέρωση φορολογικών μηχανισμών).

► Ο Ν. 4308/2014 ενσωματώνει πλήρως το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, καθώς και βέλτιστες διεθνείς πρακτικές. Καθορίζεται ένα ενιαίο πλέγμα λογιστικών κανόνων για όλες τις νομικές μορφές επιχειρήσεων, ωστόσο υπάρχει η διαβάθμιση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, με κλιμάκωση για τις μεγαλύτερες, σύμφωνα με τις προβλέψεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, ότι όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση, τόσο το λογιστικό της πλαίσιο είναι απλούστερο.

► Καθιερώνεται η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων με βάση το σύνολο ενεργητικού, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και το μέσο όρο των απασχολούμενων σε αυτές κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

⁴¹ Γίνεται αναλυτική αναφορά στις καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις στο Παράρτημα

- Δίνεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να χρησιμοποιούν εναλλακτικά το σχέδιο λογαριασμών που ίσχυε κατά την 31.12.2014. Οι οντότητες υποχρεούνται όμως να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούσαν μέχρι 31.12.2014 για την πλήρωση των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών αναγκών τους.
- Εισάγονται οι όροι «Λογιστικά Αρχεία» (accounting records) και «Λογιστικά Στοιχεία» (supporting documentation), οι οποίοι ουσιαστικά αντικαθιστούν τους όρους «τήρηση βιβλίων» και «βιβλία και στοιχεία» που ίσχυαν στο παρελθόν.
- Δεν ορίζεται συγκεκριμένος τρόπος τήρησης και διαφύλαξης αρχείων και στοιχείων, τα οποία μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, με την προϋπόθεση να μπορούν να τίθενται στη διάθεση του ελέγχου, σε περίπτωση που ζητηθούν.
- Υποχρεούνται οι οντότητες, να παρέχουν αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και τις πληροφορίες που απαιτούνται, προκειμένου να καθίσταται ευχερής η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Το νέο πλαίσιο όμως δεν είναι πια τόσο αναλυτικό και περιγραφικό για το ποια πρέπει να είναι αυτά τα δεδομένα.
- Καθιερώνεται η βασική αρχή, τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού να αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος, ενώ μεταγενέστερα απαιτείται η επιμέτρηση (π.χ. έλεγχος απομείωσης) των στοιχείων αυτών.
- Αλλάζουν οι κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των οντοτήτων. Οι νέοι κανόνες επιμέτρησης, όπως και η μορφή των οικονομικών καταστάσεων έχουν κοινά σημεία με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).
- Εισάγεται η υποχρέωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας να παρακολουθεί πέρα από τη λογιστική βάση και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης. Η υποχρέωση αυτή σε συνδυασμό με την εισαγωγή νέων κανόνων επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων οδηγεί στην ανάγκη προσδιορισμού των διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης και απεικόνισης τους στο λογιστικό σύστημα της οντότητας.
- Παρέχεται η δυνατότητα, η επιμέτρηση επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, να διενεργείται βάσει της εύλογης αξίας (fair value) και όχι στο κόστος.
- Εισάγονται νέοι όροι για την κατηγοριοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και την απεικόνιση τους, όπως εύλογη αξία, αξία χρήσης, επιμέτρηση, ανακτήσιμη αξία.
- Υιοθετείται η αρχή του δεδουλευμένου για την αναγνώριση των εσόδων, ενώ εξειδικεύεται ο χρόνος αναγνώρισης των εσόδων, για τα έσοδα από τη χρήση παγίων

περιουσιακών στοιχείων από τρίτους (για τόκους, μερίσματα και δικαιώματα), για την παροχή υπηρεσιών και για τα κατασκευαστικά συμβόλαια.

- Εισάγεται η έννοια της προεξόφλησης μελλοντικών αξιών (παρούσα αξία) με την υιοθέτηση χρηματοοικονομικών όρων και πρακτικών που δεν προβλέπονταν στο ΕΓΛΣ που ίσχυε μέχρι 31.12.2014.
- Εισάγεται η υποχρέωση παρακολούθησης και τεκμηρίωσης των αποθεμάτων που διακινούνται (και όχι μόνο των πωλούμενων εμπορευμάτων), είτε με την έκδοση παραστατικού στοιχείου διακίνησης, είτε με τιμολόγιο είτε με απόδειξη λιανικής πώλησης (όταν τα αποθέματα πωλούνται).
- Τίθενται νέοι χρόνοι στην τιμολόγηση των πωλούμενων προϊόντων και παρεχόμενων υπηρεσιών. Εισάγεται η δυνατότητα για τις πωλήσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, να εκδίδεται τιμολόγιο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την εν λόγω πώληση ή παροχή των υπηρεσιών. Η ημερομηνία που αναγράφεται στο τιμολόγιο, είναι η ημερομηνία έκδοσής του.
- Καταργείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (Ν. 2065/1992). Επίσης, αλλάζει ο τρόπος αντιμετώπισης Χρηματοδοτικών Μισθώσεων (leasing).
- Καθορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσονται από τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες σύμφωνα με το μέγεθος τους. Υιοθετούνται νέα υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Υποχρεούνται οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες να συντάσσουν Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, η οποία αντικαθιστά τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα. Οι μεγάλες οντότητες πρέπει να συντάσσουν επιπλέον Κατάσταση Χρηματοροών.
- Εφαρμόζεται ο κανόνας, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να παρακολουθούνται λογιστικά και να παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων. Υιοθετείται επομένως η αρχή, ότι η συναλλαγή πρέπει να απεικονίζει την οικονομική ουσία και όχι τον τύπο («substance over form»). Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζεται η αντίστοιχη φορολογική βάση των στοιχείων που απεικονίζονται.
- Παρέχεται η δυνατότητα στις οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τον παρόντα νόμο, να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ, στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- Διευρύνονται οι οντότητες που υποχρεούνται στην εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Υποχρεούνται οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των ΔΠΧΑ. Στις οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος συμπεριλαμβάνονται ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές επιχειρήσεις,

πιστωτικά ιδρύματα καθώς και οντότητες που καθορίζονται από τη νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος.

➤ Καταργούνται για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014, τα άρθρα 90 έως και 107 του Κ.Ν.2190/1920 με τα οποία ορίζονταν οι υποχρεώσεις σχετικά με την κατάρτιση ενοποιημένων λογαριασμών (ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων), και ορίζονται νέοι κανόνες για τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

➤ Υποχρεούνται οι εταιρείες να προσαρμόσουν τα υπόλοιπα έναρξης του πρώτου Ισολογισμού που θα συντάξουν με τα νέα πρότυπα, σύμφωνα με τις νέες λογιστικές αρχές και το υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα του νόμου ενώ προβλέπονται σχετικές απλοποιήσεις για την ομαλή μετάβαση και πρώτη εφαρμογή των κανόνων του παρόντος νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Αναλυτική παρουσίαση του ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

5.1. Πεδίο εφαρμογής και καθορισμός μεγέθους οντοτήτων⁴²

5.1.1. Πεδίο Εφαρμογής⁴³

Με το Ν. 4308/2014 εισάγεται ο όρος «**οντότητα**» (**entity**): είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα, που υπόκειται στο σύνολο ή σε μέρος των ρυθμίσεων αυτού του νόμου.⁴⁴

Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου:

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

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

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη, εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

⁴² Ν.4308/2014 Κεφάλαιο 1

⁴³ Ν.4308/2014 Άρθρο 1

ΠΟΛ.1138/30.6.2015 - Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος αλλοδαπών εταιρειών ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)

ΠΟΛ.1019/16.1.2015 - Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής

ΠΟΛ.1024/21.1.2015 - Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

ΠΟΛ.1007/9.1.2015 - Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων) των αγροτών και λοιπών περιπτώσεων

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

⁴⁴ Ν.4308/2014 Παράρτημα Α:Ορισμοί

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

Οντότητες που δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου:

α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. του ν. 2859/2000.

β) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

- αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και
- ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.⁴⁵

Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις για την εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.:

α) Οι οντότητες Δημοσίου ενδιαφέροντος.

β) Οι οντότητες που είναι εισηγμένες στο Χ.Α. καθώς και οι θυγατρικές οντοτήτων εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ε.Ε. εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζομένων της μητρικής.

γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ).

ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005.

στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σ ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999.

ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν. 2367/1995.

⁴⁵ Από την 1^η Ιανουαρίου 2015 τα πρόσωπα αυτά παύουν να έχουν τις αναφερόμενες υποχρεώσεις που άλλως προκύπτουν από αυτό το νόμο. Νοείται ότι εάν αυτές οι αλλοδαπές επιχειρήσεις αποκτήσουν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θα έχουν υποχρέωση τήρησης του ν. 4308/2014.

η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/EK).

θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.

ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στο Ν. 4308/2014 μπορεί, με απόφαση της Διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α. Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή τους.

Οντότητες που δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις για την εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.:

Το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα. Το εν λόγω υποκατάστημα δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα όντας τμήμα μιας αλλοδαπής τράπεζας που λειτουργεί υπό την πλήρη εποπτεία των αρχών της χώρας της. Συνεπώς δεν υποχρεούται σε εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α, αλλά μπορεί να τα εφαρμόζει εναλλακτικά της εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του ν.4308/2014.

Το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που εφαρμόζει τις λογιστικές διατάξεις του ν.4308/2014, έχει τις ανάλογες λογιστικές υποχρεώσεις βάσει της κατηγορίας μεγέθους στην οποία εμπίπτει. Σημειώνεται ότι το υποκατάστημα αυτό δύναται να συνεχίσει να χρησιμοποιεί το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 384/1992.

5.1.2. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων - Διαχωρισμός των επιχειρήσεων (οντοτήτων) βάσει μεγέθους⁴⁶

Οι υποκείμενες στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 οντότητες κατηγοριοποιούνται με βάση τα κριτήρια μεγέθους που τίθενται με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ ως εξής:

- Πολύ μικρές οντότητες
- Μικρές οντότητες
- Μεσαίες οντότητες
- Μεγάλες οντότητες

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις αναφορικά με:

⁴⁶ Ν.4308/2014 Άρθρο 2

ΠΟΛ 1019/16.1.2015 - Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής

- α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει,
- β) τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος,
- γ) την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

Για τον προσδιορισμό του μεγέθους τους, προκειμένου να κατηγοριοποιηθούν, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο ενεργητικού, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και ο μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Η κατηγοριοποίηση γίνεται με βάση τη σωρευτική πλήρωση τουλάχιστον δύο εκ των ορίων. Σκοπός των κριτηρίων σύμφωνα και με τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας, 2013/34/ΕΕ είναι η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, ανάλογα με την οικονομική τους σημασία.

Ειδικά, οι Ομόρρυθμες Εταιρείες (ΟΕ), Ετερόρρυθμες Εταιρείες (ΕΕ) των οποίων οι άμεσοι και έμμεσοι εταίροι δεν είναι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και ΕΕ κατά μετοχές, καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις, και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που έχει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου από φορολογικές ή άλλες διατάξεις εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, με μόνη προϋπόθεση ο κύκλος εργασιών τους να μην υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000€.

Στις «μεγάλες οντότητες», οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, εφόσον δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης και εφόσον δεν εμπίπτουν στην παράγραφο 2(α), 2(β), 2(γ) του άρθρου 1.

Αποδίδεται στον όρο «κύκλος εργασιών» η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων της καθαρής θέσης από συνεισφορές των ιδιοκτητών. Δεν προσμετρούνται στον κύκλο εργασιών:

- Επιχορηγήσεις
- Συναλλαγματικές διαφορές
- Πωλήσεις παγίων
- Φόροι, τέλη και δικαιώματα υπέρ τρίτων
- Αυτοπαραδόσεις
- Έσοδα για λογαριασμό τρίτου

Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα

που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνονται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο). Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.

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

Αν η περίοδος είναι μικρότερη του 12μήνου, ο κύκλος εργασιών βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση.

ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Νομικά Πρόσωπα	Κύκλος Εργασιών	Σύνολο Ενεργητικού	Μ.Ο. Προσωπικού	Υποχρεωτικά	Προαιρετικά
ΟΕ - ΕΕ - Ατομικές	≤ 1.500.000	Ανεξαρτήτως Ορίου	Ανεξαρτήτως Ορίου	Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα	Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα
	δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των τριών κριτηρίων, για δύο συνεχόμενες χρήσεις:				
ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΕΕ κατά μετοχές	≤ 700.000	≤ 350.000	≤ 10 άτομα	Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα	
ΟΕ, ΕΕ που το 100% κατέχουν νομικά πρόσωπα (ΑΕ,ΕΠΕ,ΙΚΕ)					
Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές δημοσίου (υπό την εποπτεία του δημοσίου άρθρο 156 ν.4270/2014) και έχουν την μορφή των ως άνω εταιριών (ΟΕ,ΕΕ,ΑΕ,ΕΠΕ,ΙΚΕ κλπ)					

ΛΟΙΠΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Νομικά Πρόσωπα	Κύκλος Εργασιών	Σύνολο Ενεργητικού	Μ.Ο. Προσωπικού	Υποχρεωτικά
	δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των τριών κριτηρίων, για δύο συνεχόμενες χρήσεις:			
Μικρές Οντότητες	≤ 8.000.000	≤ 4.000.000	≤ 50 άτομα	Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα
Μεσαίες Οντότητες	≤ 40.000.000	≤ 20.000.000	≤ 250 άτομα	
	υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια για δύο συνεχόμενες χρήσεις:			
Μεγάλες Οντότητες	> 40.000.000	> 20.000.000	> 250 άτομα	

5.2. Λογιστικά Αρχεία⁴⁷

5.2.1. Λογιστικό Σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία⁴⁸

Ρυθμίζεται το ζήτημα της τήρησης των λογιστικών αρχείων με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Λογιστικό σύστημα

Το λογιστικό σύστημα (accountingsystem) μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία (ηλεκτρονικά ή φυσικά) αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Αυτό δε, προσαρμόζεται ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση (συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας) της οντότητας.

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

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα βιβλία» (accounting records) όσο και τα λογιστικά στοιχεία «παραστατικά» (supporting documentation).

Λογιστικά αρχεία (accounting records)

Λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας.

Λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) (supporting documentation)

Λογιστικά στοιχεία ή παραστατικά είναι τα πάσης φύσεως στοιχεία, που εκδίδονται από την οντότητα ή από τρίτο σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.⁴⁹

⁴⁷ Ν.4308/2014 Κεφάλαιο 2

⁴⁸ Ν.4308/2014 Άρθρο 3

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον αυτές διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση με σκοπό τη συμμόρφωση της οντότητας με τη φορολογική νομοθεσία για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Αναβαλλόμενη φορολογία

Ο προσδιορισμός των καθαρών λογιστικών κερδών των επιχειρήσεων πρέπει να γίνεται με βάση τις θεμελιώδεις λογιστικές αρχές, της αυτοτέλειας των χρήσεων (δεδουλευμένο) και της αντιπαράθεσης- συσχέτισης (matching principle) εσόδων και εξόδων.

Οι αρχές αυτές όμως δεν τηρούνται πάντα κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τα οποία προσδιορίζονται σύμφωνα με τους κανόνες που επιβάλλουν οι φορολογικές αρχές που σε πολλές περιπτώσεις είναι διαφορετικοί. Μία δαπάνη μπορεί να συμμετέχει στον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών και να μη συμμετέχει στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και το αντίστροφο.

Για τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και να καταχωρείται η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα φορολογητέα κέρδη και του φόρου που προκύπτει με βάση τα λογιστικά κέρδη. Η διαφορά αυτή χρεωστική ή πιστωτική ονομάζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

- Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.
- Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα-συμψηφιστέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε εκπεστέες χρονικές διαφορές καθώς και σε μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές.
- Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά και μπορεί:

1. **Να είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.** Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι αυξημένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι **αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.**

⁴⁹ Ν.4308/2014 Παράρτημα Α:Ορισμοί

2. Να είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του. Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι μειωμένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι **αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση**.
3. Να είναι ίση με τη λογιστική αξία του. Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία όταν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο δεν είναι φορολογητέα.

Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

Είναι προφανές ότι η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση του ανωτέρω πίνακα, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου.

Η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού. Μάλιστα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα / έξοδα είτε όχι (π.χ. διακανονισμός του σχετικού στοιχείου του ισολογισμού όπως καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από δημιουργημένη πρόβλεψη).

Λογιστικά αρχεία (accounting records)

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

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

- α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια,

αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),

β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,

γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,

δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή της στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),

ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,

στ) μμισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,

ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,

η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,

θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών,

ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,

ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών,

ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,

ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,

ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

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

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

Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά. Η δε αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Τρόπος τήρησης λογιστικών αρχείων

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.

Γλώσσα σύνταξης λογιστικών στοιχείων και τήρησης λογιστικών βιβλίων

α) Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την ελληνική.

β) Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Σχέδιο λογαριασμών

Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' - Σχέδιο λογαριασμών χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ότι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους κ.λ.π.), καθώς και στο περιεχόμενό τους.

Συνεπώς, και σύμφωνα με τις επικρατούσες διεθνείς πρακτικές, δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών.

Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας.

Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας.

Οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται σε 8 ομάδες, αναλυτικότερα:

- 1-3 Περιουσιακά στοιχεία,
- 4 Καθαρή θέση,
- 5 Υποχρεώσεις,
- 6 Λειτουργικά έξοδα και Έκτακτα και ανόργανα έξοδα,
- 7 Λειτουργικά έσοδα και Έκτακτα και ανόργανα έσοδα,

- 8 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, δοσοληπτικούς λογ/σμούς υποκαταστημάτων και τα αποτελέσματα της χρήσης

Παρέχεται η δυνατότητα στις οντότητες να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το σχέδιο λογ/σμών είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του του Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.), κάνοντας τις απαραίτητες προσαρμογές στο τέλος της χρήσης.

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

Οντότητες που εντάσσονται στο διπλογραφικό σύστημα

Διπλογραφικό σύστημα εφαρμόζουν (είτε συντάσσουν υποχρεωτικά είτε προαιρετικά Ισολογισμό) οι εξής οντότητες:

- α) Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
- β) Ο.Ε. και Ε.Ε. των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε., είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,
- γ) οι Ο.Ε., Ε.Ε., οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ,
- δ) τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ ,
- ε) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (δηλαδή η Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ,
- στ) κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.),
- ζ) οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία.

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

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

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

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

Οι απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και ενοποίηση, όταν συντρέχει περίπτωση, μπορεί να παραβλέπονται, μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική (κριτήριο σημαντικότητας).

Οντότητες που εντάσσονται στο απλογραφικό σύστημα

Συνοπτικά, απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συντάσσουν ισολογισμό (ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση κλπ) με κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.500.000 ευρώ οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ. Επίσης ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ, τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

Ειδικώς, ανεξαρτήτως μεγέθους, οι παρακάτω οντότητες συντάσσουν μόνο συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων:

- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση του νόμους 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α' 82), όπως επίσης και κάθε

επιχείρηση που έχει υπαχθεί στους ίδιους νόμους. Νοείται ότι οποιαδήποτε αναφορά στον α.ν. 89/1967 καταλαμβάνει και το ν. 27/1975.

- Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος.
- Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν.27/1975.

Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων-εξόδων). Σημειώνεται ότι η οντότητα αυτή δύναται να χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος) να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων).

Το βιβλίο εσόδων – εξόδων συμπεριλαμβάνει:

- α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.
- β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.
- γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.
- ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.
- στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

5.2.2. Άλλα λογιστικά αρχεία⁵⁰

Καθορίζονται, πέραν των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) του άρθρου 3, επιπλέον αρχεία (βιβλία) που πρέπει να τηρούν οι οντότητες, με ημερομηνία αναφοράς το τέλος της λογιστικής περιόδου. Τα αρχεία αυτά είναι:

1. Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων.
2. Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.

⁵⁰Ν.4308/2014 Άρθρο 4

3. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων.
4. Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.
5. Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
6. Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.
7. Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.
8. Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Περιέχουν πληροφορίες σχετικά με:

- Τα περιουσιακά στοιχεία.
- Τις υποχρεώσεις.
- Τους λογαριασμούς καθαρής θέσης (απογραφή τέλους χρήσης).

5.2.3. Διασφάλιση Αξιοπιστίας Λογιστικού συστήματος⁵¹

Η Διοίκηση της οντότητας έχει ευθύνη για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, την καταλληλότητα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων – στοιχείων) και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα και κατά περίπτωση με τις ρυθμίσεις του Ν.4308/2014 ή με τα Δ.Π.Χ.Α.

Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία κρίνονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικό.

Τα λογιστικά αρχεία:

- Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα.
- Συμμορφώνονται ως προς τις απαιτήσεις του νόμου
- Υποστηρίζουν τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Έγκριση χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για κάθε οντότητα που υπόκειται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

⁵¹Ν.4308/2014 Άρθρο 5

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

ΠΟΛ 1019/16.1.2015 - Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής

Τεκμηρίωση συναλλαγών και γεγονότων

Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά.

Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή και περιέχουν όλες τις πληροφορίες για ασφαλή ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής.

Υποχρεώσεις εκδότη παραστατικών για λογαριασμό της οντότητας

Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά για λογαριασμό της οντότητας οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

Δικλίδες διασφάλισης παραστατικών – ελεγκτική αλυσίδα

Ορίζεται η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων, προκειμένου:

- α. Να διασφαλίζεται η ύπαρξη ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από την γένεση έως το διακανονισμό.
- β. Να διασφαλίζεται η συσχέτιση των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρημ/κες καταστάσεις.
- γ. Να υπάρχει εύλογη διασφάλιση για την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα των παραστατικών, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Εφαρμογή δικλίδων ασφαλείας για τη παρακολούθηση των αποθεμάτων

Ρυθμίζονται η παρακολούθηση και η τεκμηρίωση των αποθεμάτων, που παραλαμβάνονται ή αποστέλλονται.

Σημειώνεται ότι δεν υπάρχει πλέον νομική υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης.

Η παρακολούθηση αφορά αποθέματα της οντότητας σε τρίτους και τρίτων σε δικούς της χώρους, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι.

Πρέπει να προκύπτουν, τουλάχιστον, οι εξής πληροφορίες:

- Τα πλήρη στοιχεία του εμπλεκόμενου μέρους (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, δ/νση και ΑΦΜ).
- Το είδος και η ποσότητα.
- Η ημερομηνία διακίνησης.

Οι υποχρεώσεις παρακολούθησης των αποθεμάτων εκπληρώνονται, μέσω των εκδιδόμενων ή λαμβανόμενων παραστατικών, ήτοι:

- Με τα στοιχεία διακίνησης (π.χ. Δελτία Αποστολής).
- Με τα τιμολόγια πώλησης.
- Με τις αποδείξεις λιανικής πώλησης.

Τα παραλαμβανόμενα αποθέματα, χωρίς συνοδευτικό διακίνησης (Δ.Α., τιμολόγιο ή ΑΛΠ) καταχωρούνται σε κατάλληλο αρχείο. Ως κατάλληλο αρχείο μπορεί να θεωρηθεί η έκδοση παραστατικού (π.χ. Δ.Α., Ποσοτικής Παραλαβής κλπ).

Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης σε 19 βασικές περιπτώσεις, ενδεικτικά αναφέρονται οι κάτωθι διακινήσεις:

- Μεταξύ εγκαταστάσεων στον ίδιο, συνεχόμενο ή παρακείμενο χώρο.
- Παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, εφόσον εκδίδεται «αντίστροφο» Δ.Α..
- Ελαιοκάρπου.
- Μέσω δικτύου συνεχούς ροής (ηλεκτρικής ενέργειας, φυσικού αερίου, ύδατος, αερίοφωτος, θερμικής ενέργειας).
- Πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών κλπ. σε ασφ. Ταμεία.
- Μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης.

Διάθεση των λογιστικών αρχείων στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα

Τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και παραστατικά) πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα (σχετικές και οι διατάξεις των άρθρων 14 και 24 του ν.4174/2013).

Μια μητρική οντότητα που έχει θυγατρική, η οποία θυγατρική δεν υπόκειται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, πρέπει να λαμβάνει τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που παρέχει τη δυνατότητα στη μητρική να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Αξιοπιστία λογιστικών πληροφοριών

- Στα βιβλία καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του παραστατικού.
- Μετά την καταχώρηση, αλλαγή επιτρέπεται, εφόσον προσδιορίζεται με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων και η ημερομηνία αλλαγής.

- Μπορεί να συγχωνεύονται ή να συνενώνονται λογιστικά αρχεία.
- Πρέπει να είναι διαθέσιμα στον έλεγχο εντός εύλογου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός αν άλλως ορίζεται.
- Η μητρική οντότητα διασφαλίζει ότι η θυγατρική –μη υπόχρεη- τηρεί τα αρχεία κατά τρόπο κατάλληλο για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της.
- Επί συνένωσης οντοτήτων ή αλλαγής νομικού τόπου, αναλαμβάνεται η ευθύνη συμμόρφωσης των προηγούμενων οντοτήτων.
- Για αρχεία σε ξένη γλώσσα και σε ξένο νόμισμα, παρέχεται μετάφραση ή μετατροπή, σε εύλογο χρόνο.

Τήρηση λογιστικού συστήματος από τρίτο πρόσωπο

Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη Διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ο εξωτερικός λογιστής, τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου, τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως η οντότητα.

5.2.4. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων (βιβλίων)⁵²

Η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται:

- α) Όταν συντάσσεται ισολογισμός (διπλογραφικά), για τα παραστατικά γίνεται κάθε μήνα, το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.
- β) Όταν δεν συντάσσει ισολογισμός (απλογραφικά), για τα παραστατικά κάθε τριμήνου, το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.
- γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

⁵²Ν.4308/2014 Άρθρο 6

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

Χρόνος προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων (ποσοτική απογραφή)

Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας.

Ο χρόνος αυτός μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός ή και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική. Σε άλλες περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές στον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία δύναται να γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου (π.χ. προσδιορισμός ιχθυόμαζας ιχθυοτροφείων). Τέλος, σημειώνεται ότι όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της λιανικής (retail method) δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος δύναται επίσης να γίνεται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου.

Χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται εντός του μικρότερου διαστήματος από:

- α) Έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου
- β) Το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

5.2.5. Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων⁵³

Χρόνος διαφύλαξης

Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

- α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.
- β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

⁵³Ν.4308/2014 Άρθρο 7

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

Από τις διατάξεις του νόμου δεν ορίζεται ο τόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου.⁵⁴

Μορφή διαφύλαξης

Τα λογιστικά αρχεία, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης τους (χειρόγραφα ή μμηχανογραφικά) μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική), εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιοδήποτε ελέγχου.

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

5.3. Παραστατικά πωλήσεων⁵⁵

Στο νόμο 4308/2014 ενσωματώνονται ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ περί ΦΠΑ που αναφέρονται στην έκδοση τιμολογίου πώλησης. Το κεφάλαιο αυτό συμπληρώνει τις ρυθμίσεις ζητημάτων που κάλυπτε ο καταργούμενος Κ.Φ.Α.Σ. (πρώην Κ.Β.Σ.).

5.3.1. Τιμολόγιο Πώλησης⁵⁶

Ορίζεται ότι το **τιμολόγιο** είναι παραστατικό που εκδίδεται από υπαγόμενη οντότητα, για:

- Την πώληση αγαθών, εντός ή εκτός της χώρας.
- Την παροχή υπηρεσιών εντός ή εκτός της χώρας.
- Σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε ΦΠΑ.

Δεν προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου για την είσπραξη :

- Αποζημιώσεων.
- Οικονομικών ενισχύσεων.
- Επιστροφών τόκων , εισφορών κ.λπ..
- Η συναλλαγή τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το αντίστοιχο ποσό ή η Τράπεζα που το καταβάλλει (π.χ. απόφ. επιχορήγησης, βεβαίωση ΟΠΕΚΕΠΕ κ.λπ.).

⁵⁴ Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.4174/2013).

⁵⁵ Ν.4308/2014 Κεφάλαιο 2^ο

⁵⁶ Ν.4308/2014 Άρθρο 8

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

Αλλά έγγραφα που επέχουν θέση τιμολόγιου

Θεωρείται τιμολόγιο κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο, με την προϋπόθεση αποδοχής αυτού από τον αντισυμβαλλόμενο (παραλήπτη).

Νέο δεδομένο είναι ο όρος της αποδοχής του εγγράφου (αντί τιμολογίου) από τον παραλήπτη.

Συνεπώς ,μπορεί να επέχουν θέση τιμολογίου έγγραφα όπως:

- Πρωτόκολλο παράδοσης-παραλαβής.
- Αγωγιαστήριο (εκδίδεται για συμβάσεις μεταφοράς).
- Συμβόλαια.
- Έγγραφα επίδοσης, κατασχέσεων δικαστικών επιμελητών⁵⁷.

Συμπληρωτικά έγγραφα των τιμολογίων

Έγγραφα ή μηνύματα που αναμφισβήτητα συνδέονται με αρχικά εκδοθέν τιμολόγιο, το οποίο τροποποιούν, θεωρούνται τιμολόγια.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι τα αποκαλούμενα συμπληρωματικά τιμολόγια , που εκδίδονται και σήμερα σε περιπτώσεις , που προκύπτει μεγαλύτερο τίμημα, από παράγοντες που προέκυψαν εκ των υστέρων (π.χ. καθορισμός ανώτερης τιμής, χρέωσης τόκων υπερημερίας κλπ.)

Μπορεί έγγραφα, που εκδίδονται, κατά τη συνήθη πρακτική, σε διάφορες μορφές συναλλαγών ανά συγκεκριμένους κλάδους, να επέχουν θέση τιμολογίου.

Τέτοιες περιπτώσεις, μεταξύ άλλων, είναι:

- Οι λογαριασμοί των επιχειρήσεων παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.
- Οι λογαριασμοί ηλεκτρικού ρεύματος.
- Τα πινακίδια των χρηματιστών.
- Οι αποδείξεις είσπραξης προμηθειών για τραπεζικές εργασίες κλπ⁵⁸.

Έκδοση τιμολογίων από τρίτους – διαβίβαση πληροφοριών

Στις περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίων από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή έκδοσης από τρίτο (ανάθεση), ο εκδότης (πελάτης ή τρίτος) υποχρεούται να παρέχει έγκαιρα τις πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των συναλλαγών από τον πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

Πρέπει, δηλαδή, εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών να διαβιβάζονται αντίγραφα ή αρχεία για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης του πωλητή.

⁵⁷ Αναλόγου περιεχομένου διάταξη ήταν και αυτή του άρθρου 6 , παρ.18, του ΚΦΑΣ

⁵⁸ Με τις διατάξεις της παρ.4, υποκαθίσταται οι προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 6 παρ.16β' του ΚΦΑΣ.

Συναλλαγές δημόσιου - Ν.Π.Δ.Δ.

Το Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ (και οι Ο.Τ.Α), για τις δραστηριότητες ή πράξεις που διενεργούν στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας δεν υποχρεούνται να εκδίδουν τιμολόγια, έστω και αν εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες Επιβαρύνσεις.

Υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου έχουν μόνο όταν οι πράξεις που διενεργούν τα ως άνω πρόσωπα υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Συνεπώς, σε αντίθεση με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ.4 του ΚΦΑΣ, που τα πρόσωπα αυτά εξέδιδαν τιμολόγια, ρητά, σε περίπτωση συναλλαγής με άλλο υπόχρεο, περιορίζεται η σχετική υποχρέωση.

Συναλλαγές με μη υπόχρεους

Στις περιπτώσεις συναλλαγών με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίων, οι οντότητες που υπόκεινται στις διατάξεις του νόμου αυτού, υποχρεούνται να εκδίδουν παραστατικό για την τεκμηρίωση και την αναγνώριση της συναλλαγής, με συγκεκριμένο περιεχόμενο που αναφέρεται αναλυτικά στις διατάξεις.

Ουσιαστικά, πρόκειται για ρύθμιση ανάλογη αυτής του άρθρου 6 παρ.5 εδάφιο α' του ΚΦΑΣ, βάσει του οποίου εκδίδονταν «τίτλος κτήσης» ή «τιμολόγιο αγοράς».

Συναλλαγές με υπόχρεους που δεν εκδίδουν τιμολόγιο

Ορίζεται ότι οι υπόχρεοι που συναλλάσσονται ως αγοραστές (αγαθών και υπηρεσιών) με οντότητα που για οποιοδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο, υποχρεούνται να εκδίδουν δικό τους παραστατικό.

Δεν προκύπτει υποχρέωση γνωστοποίησης.

Δεν καλύπτεται ρητά η περίπτωση που ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει ανακριβές τιμολόγιο, ωστόσο μπορεί να εφαρμοσθούν αναλόγως οι ίδιοι κανόνες, δηλαδή να εκδοθεί σχετικό παραστατικό από τον αγοραστή.

Πωλήσεις μέσω τρίτου - εκκαθάριση

Ο τρίτος που πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας. Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

Εξαιρετικά, για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο για λογαριασμό αγρότη παραγωγού, το έγγραφο της προηγούμενης παραγράφου εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια

βάση και αποστέλλεται στον αγρότη παραγωγό έγκαιρα για εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

5.3.2. Περιεχόμενο τιμολογίου⁵⁹

Ενδείξεις

Ορίζονται αναλυτικά οι ενδείξεις του τιμολογίου, που στην ουσία είναι παρόμοιες με τα οριζόμενα στις προϊσχύουσες διατάξεις του Ν.4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ. (άρθρο 6 παρ.9, 10 και 11), με μικρές διαφοροποιήσεις, ουσιαστικότερες των οποίων είναι:

- Η ρητή αναφορά ότι φέρουν αύξουσα αρίθμηση για μία ή περισσότερες σειρές, που χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο (περίπτωση β')
- Το είδος και η ποσότητα των αγαθών ή των υπηρεσιών μπορεί να προκύπτει και από άλλα έγγραφα, στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο (σύμβαση, άλλο παραστατικό κλπ).

Με τον τρόπο αυτό επιλύεται ένα σοβαρό ζήτημα γραφειοκρατικής διαδικασίας

- Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα.

Νόμισμα και γλώσσα

Από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.5 προκύπτει ότι τα τιμολόγια μπορεί να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την ελληνική (συναλλαγές εντός ή εκτός της χώρας)

Τα ποσά του τιμολογίου εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Δεν γίνεται διάκριση σε τιμολόγια που αφορούν συναλλαγές εντός ή εκτός της χώρας, συνεπώς αφορά το σύνολο των περιπτώσεων

Το ποσό ΦΠΑ εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα.

Επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις των ΕΛΠ (άρθρο 5 παρ.17) προκύπτουν και τα εξής:

- Για τα ξενόγλωσσα αρχεία που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα, παρέχεται μετάφραση, όταν ζητηθεί από τα αρμόδια όργανα, που δίδεται σε εύλογο χρόνο.
- Η μετατροπή ποσών στο εθνικό νόμισμα, γίνεται με βάση τις ρυθμίσεις του άρθρου 27 των ΕΛΠ.

Υπογραφή στα τιμολόγια

Δεν απαιτείται υπογραφή των τιμολογίων, για τους σκοπούς του νόμου αυτού.

Εξυπακούεται ότι η υπογραφή τους δεν απαγορεύεται για εξυπηρέτηση άλλων σκοπών (διασφάλιση συναλλαγών, ενοχικών δικαιωμάτων κλπ).

⁵⁹ Ν.4308/2014 Άρθρο 9

5.3.3. Απλοποιημένο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο⁶⁰

Καθιερώνεται η έννοια του **απλοποιημένου τιμολογίου**, το οποίο μπορεί να εκδίδεται στις περιπτώσεις:

α. Όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει τα 100€ (αγορά μη εμπορευσίμων και λήψη υπηρεσιών).

Διευκρινίζεται ότι για τους λαμβάνοντες παραστατικά, (δαπάνες μέχρι 100 ευρώ) μπορεί να τεκμηριώνονται με αποδείξεις λιανικής

β. Όταν πρόκειται για έγγραφα ή μηνύματα που αναφέρονται αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, όταν δηλαδή εκδίδονται συμπληρωματικά των αρχικών τιμολογίων.

Περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου αποτελούν οι ακόλουθες ενδείξεις:

α. Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β. Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ. Τον προσδιορισμό των αγαθών ή υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ. Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

Προβλέπεται η έκδοση **συγκεντρωτικού τιμολογίου**, για διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Ουσιαστικά, πρόκειται για το τιμολόγιο επαναλαμβανόμενων πωλήσεων, που προβλέπονταν από τον ΚΦΑΣ (άρθρο 6 παρ.2)

Το περιεχόμενο αυτού περιέχει τις ίδιες πληροφορίες που περιέχει το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο.

Δύναται να τηρείται κατάσταση κατά αγοραστή, βάσει του οποίου εκδίδεται το συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

5.3.4. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου⁶¹

Προσδιορίζεται ο χρόνος που γεννάται η υποχρέωση για την έκδοση τιμολογίων, ως εξής:

- Για τα τιμολόγια πώλησης αγαθών, κατά το χρόνοαποστολής ή παράδοσης των αγαθών.

⁶⁰Ν.4308/2014 Άρθρο 10

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

⁶¹Ν.4308/2014 Άρθρο 11

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

- Για τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης παροχής.

Η αρχή του χρόνου γένεσης της υποχρέωσης, δηλαδή της πραγματοποίησης της πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών συνδυάζεται με την υποχρέωση που απορρέει από τις διατάξεις του άρθρου 9, παρ.1 περ.ζ', περί αναγραφής της ημερομηνίας αυτής επί των τιμολογίων όταν αυτά εκδίδονται σε χρόνο μεταγενέστερο.

Προσδιορίζεται ο απώτερος χρόνος εμπρόθεσμης έκδοσης των τιμολογίων, ήτοι συγκεκριμενοποιείται ο χρόνος, μέχρι τον οποίο, το αργότερο, μπορεί, μετά το χρόνο γένεσης της σχετικής υποχρέωσης, να εκδοθούν τα κατά περίπτωση τιμολόγια.

Για όλες τις περιπτώσεις, ακολουθείται κατά βάση ο ίδιος κανόνας, με εξαίρεση τις συναλλαγές, που αγοραστής είναι το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ., ενώ ως ειδική περίπτωση αντιμετωπίζεται η παροχή δικαιώματος λήψης υπηρεσιών.

Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου κατά περίπτωση:

- Πώληση αγαθών:
Η 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την αποστολή ή παράδοση.
- Παροχή υπηρεσιών:
Η 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.
- Συνεχιζόμενη πώληση ή παροχή:
Η 15η ημέρα του επόμενου μήνα που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής.
- Αγοραστής Δημόσιο ή ΝΠΔΔ

Μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου.

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ

Δεν αναφέρονται ειδικότεροι χρόνοι για το πιστωτικό τιμολόγιο (επιστροφή αγαθών).

Δεν ορίζεται ότι η τελευταία ημέρα της χρήσης των συμβαλλομένων είναι υποχρεωτικά καταληκτική ημερομηνία τιμολόγησης.

Για τις επαναλαμβανόμενες συναλλαγές δεν ορίζεται ως χρόνος του τιμολογίου ή τελευταία ημέρα του μήνα.

Αποσυνδέεται ο χρόνος από την αρχή του δεδουλευμένου, σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων.

5.3.5. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών⁶²

Για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές εκδίδονται αποδείξεις λιανικής, αντί τιμολογίων, που προσδιορίζονται ως αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών (Α.Λ.Π.) ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.).

Περιεχόμενο αποδείξεων

Αντίτυπο της απόδειξης λιανικής παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Ορίζονται οι ενδείξεις των αποδείξεων λιανικής που αφορούν τα εξής:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης.
- β) Τον αύξοντα αριθμό, για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- ε) Το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται και την μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

Παρέχεται εξουσιοδότηση στο ΓΓΔΕ με απόφασή του να καθιστά υποχρεωτική την αναγραφή και άλλων, πέραν των αναφερόμενων στην παρ.2, δεδομένων για ορισμένες κατηγορίες αγαθών ή υπηρεσιών.

Πιστωτικές (αρνητικές αποδείξεις)

Προβλέπεται η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικών αποδείξεων (αρνητικών αποδείξεων), σε περιπτώσεις εκπτώσεων ή επιστροφών.

Δεν προκύπτει ότι αποκλείεται η έκδοση πιστωτικών αποδείξεων στην παροχή υπηρεσιών, σε αντίθεση με τα προϊσχύοντα.

Όταν οι πιστωτικές αποδείξεις είναι άνω των 50 ευρώ αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.

Χρήση διαφορετικών τίτλων

Επίσης, ορίζεται ότι το στοιχείο λιανικής μπορεί να φέρει διάφορες ονομασίες, σύμφωνα με τα κρατούνται στις συναλλαγές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. Τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να είναι οι λογαριασμοί τηλεφωνίας, ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος κλπ, εισιτήρια κλπ.

⁶² Ν.4308/2014 Άρθρο 12

Υποχρεωτική χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών

Εισάγεται γενική υποχρέωση για χρήση Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) που προέβλεπε ο Ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων λιανικής (αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια). Συγκεκριμένα, οι αποδείξεις λιανικής (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή, εφόσον εκδίδονται μμηχανογραφικά, με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό (ΕΑΦΔΣΣ).

Επισημαίνεται ότι με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 40 οι φορολογικές ταμειακές μηχανές και οι μηχανισμοί σήμανσης, δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται μέχρι την έκδοση αντίθετης απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε.

Τεχνικά χαρακτηριστικά

Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των φ.τ.μ. και μηχανισμών, με απόφαση του ΓΓΔΕ, μπορεί να καθορίζονται τεχνικές προδιαγραφές.

Μέχρι την έκδοση τέτοιας απόφασης, συνεχίζουν να ισχύουν οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012, που αφορούν τις ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των υφιστάμενων φ.τ.μ. και μηχανισμών του ν.1089/1988 (άρθρο 39 παρ.2 ΕΛΠ).

Έκδοση αποδείξεων μέσω παρόχου

Προβλέπεται για πρώτη φορά η δυνατότητα έκδοσης Α.Λ.Π. και Α.Π.Υ. μέσω παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης, αντί της χρήσης φ.τ.μ. και μηχανισμών (φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών).

Πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων (service provider – issuance of sales invoices):

Ως «πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων» νοείται η οντότητα η οποία κατόπιν εντολής άλλης οντότητας (υπόχρεη οντότητα), εκδίδει με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων και σύμφωνα με τις διατάξεις της εκάστοτε ισχύουσας νομοθεσίας, παραστατικά πωλήσεων μπορούν να διαβιβάζονται κατ' ευθείαν στους αποδέκτες τους από τον πάροχο ή να παραδίδονται στην υπόχρεη οντότητα. Ο πάροχος μπορεί κατόπιν συμφωνίας με την υπόχρεη οντότητα, να αναλαμβάνει την αρχειοθέτηση και φύλαξη αντιγράφων των σχετικών παραστατικών για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας με ασφαλή τρόπο.⁶³

⁶³Ν.4308/2014 Παράρτημα: Ορισμοί

Δυνατότητα εξαιρέσης

Παρέχεται εξουσιοδότηση στο ΓΓΔΕ , με απόφαση του, να απαλλάσσει κατηγορίες υπόχρεων από τη χρήση Φ.Η.Μ. και να εκδίδουν αποδείξεις με χειρόγραφο τρόπο ή άλλο τεχνικό μέσο.⁶⁴

Περιστασιακές λιανικές πωλήσεις – εξαιρέση Φ.Η.Μ.

Για τις περιστασιακές λιανικές πωλήσεις παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης αποδείξεων με χειρόγραφο τρόπο ή άλλο τεχνικό μέσο.

Περιστασιακές πωλήσεις μπορεί να θεωρηθούν αυτές που γίνονται από επιχειρήσεις που το σύνολο σχεδόν των πωλήσεών είναι προς άλλους υπόχρεους και εκδίδονται Τιμολόγια, αλλά κατ' εξαιρέση μπορεί να διαθέτουν λιανικά στο προσωπικό τους, μεμονωμένες συναλλαγές εκτός εγκατάστασης (π.χ. συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων εξυπηρετεί πελάτη που υπέστη βλάβη στο δρόμο) κ.λπ.

Προβλέπεται η έκδοση αποδείξεων λιανικής με χειρόγραφο τρόπο στις περιπτώσεις:

- α) Διακοπής ηλεκτρικής ενέργειας
- β) Τεχνικού προβλήματος και διακοπής λειτουργίας ΦΗΜ

Ο υπόχρεος της περίπτωσης αυτής (β) πρέπει χωρίς καθυστέρηση να μεριμνά για την αποκατάσταση της βλάβης.

Ενημέρωση για την έναρξη παύση λειτουργίας Φ.Η.Μ.

Εντός δέκα (10) ημερών, από την έναρξη ή παύση Λειτουργίας Φ.Η.Μ., ο υπόχρεος διαβιβάζει στη Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών, τις ακόλουθες πληροφορίες:

- α) Τον τύπο και το σειριακό αριθμό (κωδικό) του Φ.Η.Μ.
- β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης, κατά περίπτωση.

Ως παύση και απόκτηση ΦΗΜ θεωρείται, αντίστοιχα , και η βλάβη μνήμης και η αντικατάσταση αυτής.

Ενημέρωση στοιχείων παρόχου

Οι υπόχρεοι που επιλέγουν να εκδίδονται τα στοιχεία τους λιανικής πώλησης μέσω παρόχου, ενημερώνουν τη Δ/ση Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών, σε δέκα (10) μέρες, από την έναρξη και παύση χρήσης των υπηρεσιών, με:

⁶⁴ΠΟΛ.1134/25.6.2015 - Απαλλαγή της χρήσης φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από διαγνωστικά εργαστήρια
ΠΟΛ.1002/31.12.2014 - Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών. Δήλωση διακοπής λειτουργίας φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος

- Την επωνυμία και τα στοιχεία επικοινωνίας του παρόχου.
- Την ημερομηνία έναρξης χρήσης των υπηρεσιών ή παύσης αυτών.

5.3.6. Χρόνος τιμολόγησης⁶⁵

Στις περιπτώσεις λιανικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών οι ΑΛΠ ή ΑΠΥ, κατά περίπτωση εκδίδονται ως εξής:

ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΠΩΤΕΡΟΣ ΧΡΟΝΟΣ
Πώληση αγαθών (απευθείας)	Με την παράδοση ή την έναρξη αποστολής
Πώληση αγαθών και παράδοση αυτών μέσω τρίτου	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση
Παροχή υπηρεσιών	Με την ολοκλήρωση
Δικαίωμα λήψης υπηρεσιών (συνδρομητικού τύπου υπηρεσίας κλπ)	Με την απόκτηση του δικαιώματος
Συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών	Όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση
Κατασκευή έργου	Όταν καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση του έργου

5.3.7. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο - προϋπόθεση αποδοχής⁶⁶

Ορίζεται το ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του παραστατικού λιανικής πώλησης, σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, ως το τιμολόγιο το οποίο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον Ν. 4308/2014 και με την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή.

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

Στην περίπτωση που πλήθος ηλεκτρονικών τιμολογίων αποστέλλονται ή τίθενται συγκεντρωτικά στη διάθεση του ίδιου προσώπου που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, οι

⁶⁵ Ν.4308/2014 Άρθρο 13

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

⁶⁶ Ν.4308/2014 Άρθρο 14

επαναλαμβανόμενες ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια είναι δυνατόν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.

5.3.8. Αυθεντικότητα του τιμολογίου⁶⁷

Αυθεντικότητα – Ακεραιότητα - Αναγνωσιμότητα

Σύμφωνα με τους σχετικούς ορισμούς του Παραρτήματος Α (Γλωσσάριο) ως:

αυθεντικότητα της προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin) νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου,

ακεραιότητα του περιεχομένου (integrity of content) νοείται ότι το περιεχόμενο ενός τιμολογίου δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι απαιτείται από τον παρόντα νόμο ή με ό,τι καθορίστηκε ως περιεχόμενο από τον εκδότη του. Δηλαδή, ένα τιμολόγιο χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα όταν αφενός μεν κατά την έκδοσή περιέχει όλα τα απαιτούμενα στοιχεία από το νόμο, αφετέρου δε το περιεχόμενο αυτό δεν έχει με οποιοδήποτε τρόπο αλλοιωθεί εκ των υστέρων.

Για τη διασφάλιση των συναλλαγών, που είναι κρίσιμο ζήτημα για τους συναλλασσόμενους, αλλά και τη φορολογική διοίκηση, τα εμπλεκόμενα στη συναλλαγή μέρη (αγοραστής και πωλητής), έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν την αυθεντικότητα της προέλευσης, της ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα (να μπορεί να αναγνωστεί).

Οι ανωτέρω διασφαλίσεις αφορούν τα έντυπα και τα ηλεκτρονικά τιμολόγια, από το χρόνο έκδοσης έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξης.

Λήψη μέτρων διασφάλισης προαπαιτούμενων

Θεσπίζεται ως αρχή η υποχρέωση της οντότητας να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας, της ακεραιότητας και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου.

Η απαίτηση αυτή μπορεί να εκπληρούται με οποιοσδήποτε δικλίδες (διαδικασίες, μέτρα, κανονισμοί) δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων, που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και αντίστροφα.

⁶⁷ Ν.4308/2014 Άρθρο 15

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

Αναφέρονται ως ενδεικτικές δικλίδες διασφάλισης και αυθεντικότητας, ακεραιότητας και της αναγνωσιμότητας τα εξής:

α. Προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, που στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, κατά τις διατάξεις του Π.Δ.150/2001

β. Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), εφόσον προβλέπονται διαδικασίες εγγύησης γνησιότητας και ακεραιότητας των δεδομένων

γ. Εκκαθάριση συναλλαγών μέσω παρόχου πληρωμών, που τελεί υπό την εποπτεία της ΤτΕ, σύμφωνα με το ν.3862/2010.

δ. Χρήση φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών.

5.4. Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁶⁸

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάζονται οι βασικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την οδηγία 2013/34/ΕΕ και ορίζονται οι καταστάσεις που συντάσσουν οι υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθος τους.

5.4.1. Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁶⁹

Ενσωμάτωση συναλλαγών και γεγονότων που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου βάσει των διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Τι παρουσιάζουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση) :

α) Τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού),

β) τις υποχρεώσεις,

γ) την καθαρή θέση,

δ) τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και

⁶⁸ Ν.4308/2014 Κεφάλαιο 4^ο

⁶⁹ Ν.4308/2014 Άρθρο 16

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

ε) τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις μεγάλων οντοτήτων

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

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (*Πίνακας*).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (*Πίνακας*).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (*Πίνακας*).
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (*Πίνακας*).
- ε) Το Προσάρτημα (*Σημειώσεις*).

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις μεσαίων οντοτήτων

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

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (*Πίνακας*).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (*Πίνακας*).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (*Πίνακας*).
- δ) Το Προσάρτημα (*Σημειώσεις*).

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων

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

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (*Πίνακας*).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (*Πίνακας*).
- γ) Το Προσάρτημα (*Σημειώσεις*).

Παρατίθεται ο ακόλουθος συνοπτικός πίνακας σχετικά με τις υποχρεώσεις σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων:

Μέγεθος Οντοτήτων	Ισολογισμική Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης	Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Κατάσταση Μεταβολών ΚαθαρήςΘέσης	Κατάσταση Χρηματοροών	Προσάρτημα
Μεγάλες	✓	✓	✓	✓	✓
Μεσαίες	✓	✓	✓	✗	✓
Μικρές	✓	✓	✗	✗	✓
ΠολύΜικρές	✓	✓	✗	✗	✓

Σημείωση:

*Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

** Οι πολύ μικρές οντότητες (άρθρο 1 παρ. 2γ, ΟΕ, ΕΕ ατομική, κλπ) μπορούν να καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β του Ν. 4308/14:

- α) Υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2. (Ισολογισμός),
- β) Υπόδειγμα Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2),
- γ) Υπόδειγμα Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης), και
- δ) Υπόδειγμα Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).⁷⁰

Απαγόρευση μεταβολής δομής και περιεχομένου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 1β του άρθρου 17 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ήτοι στην περίπτωση κατά την οποία τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περιόδους) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) πρέπει να προσαρμόζονται αναλόγως ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

Απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του παραρτήματος Β'

Απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του παραρτήματος Β' επιτρέπεται μόνο στις εξής περιπτώσεις :

⁷⁰Τα υποδείγματα κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρατίθενται στο Παράρτημα

α) Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπό τον όρο ότι θα τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.

β) Νέα κονδύλια μπορούν να προστίθενται, υπό τον όρο ότι το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.

γ) Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συγχωνεύονται όταν :

- τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παραγράφου 2 του άρθρου 16, ή και

- η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια

Προσαρμογή δομής, περιεχομένου και ονοματολογίας

Η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.

5.4.2. Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁷¹

Γενικές αρχές

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις **θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου** και την **αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας**, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές :

α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων {Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών}(Συνέπεια λογιστικών πολιτικών).

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περίοδοι) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως ώστε να γίνουν συγκρίσιμα(Συγκρισιμότητα).

γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο, εκτός αν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

⁷¹Ν.4308/2014 Άρθρο 17

Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται (*Αναγνώριση – επιμέτρηση*).

δ) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία (Αρνητικές προσαρμογές).

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο σύμφωνα με το άρθρο 28.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

θ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται.

Εμφάνιση κονδυλίων της προηγούμενης περιόδου

Κάθε κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης περιόδου.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν ποσά σε καμία περίοδο, το σχετικό κονδύλι παραλείπεται.

Στοιχεία χρηματοοικονομικών καταστάσεων που ικανοποιούν τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης

Στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που ικανοποιούν τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης αναγνωρίζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων, κατά περίπτωση.

Η μη αναγνώριση των στοιχείων αυτών δεν υποκαθίσταται από σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των πινάκων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του άρθρου 16.

Παράβλεψη απαιτήσεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και ενοποίηση

Οι απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται, μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική.

Οικονομική ουσία συναλλαγών ή γεγονότων

Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων.

Ερμηνευτική καθοδήγηση από το Δ.Π.Χ.Α.

Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον νόμο 4308/2014.

Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου και πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά την λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Ικανοποίηση της υποχρέωσης της εύλογης παρουσίασης

Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας διάταξης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίασης, επιβάλλεται η παρέκκλιση από την διάταξη αυτή προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης.

Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα.

Επιμέτρηση στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν αυτές συντάσσονται με βάση την θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας

Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση την θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του άρθρου 17, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιμετρώνται σύμφωνα με το κεφάλαιο 5 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (*Κανόνες επιμέτρησης*).

Επιμέτρηση στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν αυτές δεν συντάσσονται με βάση την θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας

Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση την θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του άρθρου 17:

- α) Τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους.
- β) Οι υποχρεώσεις, περιλαμβανόμενων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους.

5.5. Κανόνες επιμέτρησης⁷²

Γίνεται αναφορά στους βασικούς κανόνες επιμέτρησης (αποτίμησης) των διαφόρων στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων. Συγκεκριμένα γίνεται αναφορά στην επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με βάση την παραδοχή του ιστορικού κόστους ενώ παράλληλα παρέχεται η δυνατότητα, σύμφωνα με την οδηγία 2013/34/ΕΕ, επιμέτρησης στην εύλογη αξία για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Περιγράφονται τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και τα στοιχεία της καθαρής θέσης. Τέλος, γίνεται αναφορά στην ειδική περίπτωση συναλλαγών και στοιχείων σε ξένο νόμισμα, στο χειρισμό μεταβολών λογιστικών πολιτικών και διόρθωσης λαθών.

5.5.1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία⁷³

Ορίζονται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης διαφόρων κατηγοριών ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, είτε αποκτώνται από τρίτους είτε αυτά παράγονται με ιδίους πόρους της υποκείμενης οντότητας.

⁷²N.4308/2014 Κεφάλαιο 5

⁷³ N.4308/2014 Άρθρο 18

ΠΟΛ.1073/31.3.2015 - Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013

Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως (δηλ. κόστος κτήσης μείον αποσβέσεις μείον απομειώσεις). Στα πάγια αυτά περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου (δαπάνες που επεκτείνουν την ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου ή βελτιώνουν την απόδοσή του).

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά πάγια, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
- Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα πάγια αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
- Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου.

Εάν η χρήση του παγίου αποσκοπεί στην παραγωγή αποθεμάτων το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

Στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 δίνονται οι κάτωθι ορισμοί:

Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) (Fixed assets): Τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible asset): Είναι ένα εξατομικεύσιμο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις:

α) Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται, ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση,

β) Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Κόστος κτήσης (αξία αγοράς) περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών (Acquisition cost or purchase price of assets and services): Το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, πλέον δαπάνες αγοράς και μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση.

Βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset): Μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

Επισκευή παγίου περιουσιακού στοιχείου (repair of fixed assets): Μια δαπάνη που αποσκοπεί σε αποκατάσταση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου, ύστερα από καταστροφή, χρήση ή άλλη μείωση.⁷⁴

Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία

Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει:

α) Το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.

β) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.

γ) Μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.

δ) Μπορεί (είναι επιλογή της Διοίκησης) να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.

Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται.

⁷⁴ Ν.4308/2014 Παράρτημα Α: Ορισμοί

Προσαρμογή των αξιών των παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεις

Στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 δίνονται οι κάτωθι ορισμοί:

Απόσβεση (Depreciation, amortization): Η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του.

Ωφέλιμη οικονομική ζωή (useful economic life): Η εκτιμώμενη περίοδος στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται οικονομικά ή ο αριθμός των παραγομένων ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκτηθούν από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

Απομείωση (Impairment): Το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων

Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση.

Υπολογισμός αποσβέσεων

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Έναρξη αποσβέσεων

Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για την χρήση για την οποία προορίζεται.

Μέθοδοι αποσβέσεων

Η απόσβεση διενεργείται με τις εξής μεθόδους:

- Με τη σταθερή μέθοδο, ή
- Με την φθίνουσα μέθοδο, ή
- Με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

Πάγια στοιχεία που δεν αποσβένονται

Δεν υπόκειται σε απόσβεση η γη καθώς και έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, η υπεραξία και άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή.

Επισημαίνονται οι κάτωθι περιπτώσεις προσαρμογής αξιών πάγιων περιουσιακών στοιχείων:

- Βελτιώσεις γης με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση.
- Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.
- Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους

Απομείωση αξίας

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

Ενδείξεις απομείωσης της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων

Ενδείξεις απομείωσης της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ άλλων, αποτελούν:

- α) Η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του,
- β) Δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας,
- γ) Η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και
- δ) Η απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

Αναγνώριση ζημιών απομείωσης

Οι ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία που ορίζεται «ως το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης και της αξίας χρήσης του περιουσιακού στοιχείου» ενός παγίου καταστεί μικρότερη από την λογιστική του αξία.

Ανακτήσιμη αξία του παγίου < Λογιστική αξία του παγίου

Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου ως έξοδο.

Αναστροφή ζημιών απομείωσης

α) Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.

β) Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημιά απομείωσης.

Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

Παύση αναγνώρισης παγίων

α) Ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται, ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

β) Το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

γ) Το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο χρόνο που το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Χρηματοδοτική μίσθωση

Λογιστική αντιμετώπιση από τον «μισθωτή»

Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί. Καταχωρείται δε στο Ενεργητικό με ταυτόχρονη- ισόποση αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης προς τον εκμισθωτή).

Τα εν λόγω πάγια στοιχεία (μισθώματα) αντιμετωπίζονται λογιστικά όπως τα αντίστοιχα ιδιόκτητα στοιχεία (διενεργούνται αποσβέσεις). Η δε υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, με διαχωρισμό του μισθώματος σε χρεολύσιο το οποίο μειώνει το δάνειο και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

Λογιστική αντιμετώπιση από τον «εκμισθωτή»

Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους δυνάμει χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζονται αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Η δε απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο.

Λογιστική αντιμετώπιση πώλησης και επαναμίσθωσης

Πώληση περιουσιακών στοιχείων που στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση, λογιστικά αντιμετωπίζεται από το δανειστή ως εγγυημένος δανεισμός. Ειδικότερα : Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία.

Λειτουργική μίσθωση

Λογιστική αντιμετώπιση από τον εκμισθωτή

Ο εκμισθωτής παγίων παρουσιάζει στον Ισολογισμό του τα εκμισθωμένα σε τρίτους περιουσιακά στοιχεία βάσει λειτουργικής μίσθωσης, σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.

Τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα με την σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια μίσθωσης, εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την κατανομή του εσόδου των μισθωμάτων στη διάρκεια της μίσθωσης.

Λογιστική αντιμετώπιση από τον μισθωτή

Ο μισθωτής παγίων βάσει λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζει τα μισθώματα ως έξοδα στα αποτελέσματα με την σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια μίσθωσης, εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την κατανομή του εξόδου των μισθωμάτων στη διάρκεια της μίσθωσης.

5.5.2. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία⁷⁵

Προβλέπονται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ο τρόπος χειρισμού της ζημιάς απομείωσης των ανωτέρω στοιχείων, καθώς και οι κανόνες που διέπουν την παύση αναγνώρισης τους. Επίσης, ορίζονται τα κριτήρια παρουσίασης των χρηματοοικονομικών στοιχείων της υποκείμενης οντότητας στον Ισολογισμό.

Στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 δίνονται οι κάτωθι ορισμοί:

Αποσβέσιμο κόστος - χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (amortized cost – financial assets): Το ποσό στο οποίο ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην αρχική αναγνώριση:

- α) μείον πληρωμές για κεφάλαιο.
- β) μείον ή πλέον σωρευτική απόσβεση, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού ποσού και του ποσού κατά τη λήξη του.
- γ) μείον κάθε μείωση (άμεσα ή με τη χρήση αντίθετου λογαριασμού) για ζημίες απομείωσης.

Αποσβέσιμο κόστος - χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (amortized cost – financial liabilities):

Το ποσό στο οποίο μια χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται στην αρχική αναγνώριση:

- α) μείον πληρωμές για κεφάλαιο ή άλλες μειώσεις.
- β) πλεόν ή μείον η σωρευτική απόσβεση, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού ποσού και του ποσού κατά τη λήξη του.

Αποσβέσιμο κόστος ή ποσό - πάγια περιουσιακά στοιχεία (amortized or depreciable cost or amount- fixed assets): Το ποσό στο οποίο ένα πάγιο στοιχείο επιμετράται στην αρχική αναγνώριση, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις.

Παρουσίαση-αναγνώριση και επιμέτρηση

Παρουσίαση

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα, ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους.

⁷⁵ Ν.4308/2014 Άρθρο 19

Αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης.

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος αντί του κόστους της παραγράφου 2 του άρθρου 19 (κόστος μείον ζημίες απομείωσης) εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος γίνεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους:

- α) Με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή
- β) Με την σταθερή μέθοδο.

Η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης χρησιμοποιείται μόνο κατά την επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και τα στοιχεία εκείνα που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά.

Έλεγχος απομείωσης της αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν :

- α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή
- β) Η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή
- γ) Δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Ζημία απομείωσης

Ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό.

Το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ορίζεται το μεγαλύτερο από την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου ή από την εύλογη αξία του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης.

Αναγνώριση των ζημιών απομείωσης

Οι ζημιές απομείωσης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάντως να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημιά απομείωσης.

Ειδικότερα για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Παύση αναγνώρισης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν :

- α) Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου, ή
- β) Μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.

Παρουσίαση στα αποτελέσματα κατά την παύση αναγνώρισης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Κατά την παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημιά στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται.

Στην αξία του ανταλλάγματος που λαμβάνεται συμπεριλαμβάνεται και η αξία κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μείον κάθε νέα υποχρέωση που αναλαμβάνεται.

5.5.3. Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών⁷⁶

Καθορίζονται οι κανόνες προσδιορισμού του κόστους κτήσης αποθεμάτων και υπηρεσιών καθώς και της μεταγενέστερης επιμέτρησης τους.

Αναγνώριση των αποθεμάτων

Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

Κόστος παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών

Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης. Συγκεκριμένα περιλαμβάνει:

- α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και
- β) Μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

Κόστη που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής

Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.

Κόστος αποθεμάτων με μακρά περίοδο προετοιμασίας

Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση των αποθεμάτων

Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

⁷⁶N.4308/2014 Άρθρο 20

Προσδιορισμός κόστους κτήσης τελικού αποθέματος

α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. **Η χρήση της μεθόδου (LIFO) δεν επιτρέπεται.**

β) Το κόστος των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, αποθεμάτων, που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά και προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.

Σημειώνεται ότι η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα ενώ για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση, διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.

Λογιστική αντιμετώπιση αγορών αναλωσίμων υλικών

Οι αγορές αναλωσίμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

5.5.4. Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία⁷⁷

Καθορίζονται οι κανόνες που διέπουν την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των προκαταβολών δαπανών και λοιπών μη χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Οι προκαταβολές αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης (καταβαλλόμενα ποσά). Μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, μμείον τα χρησιμοποιηθέντα ποσά βάσει της αρχής του δουλευμένου και τυχόν ζημίες απομείωσης.

Τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Μεταγενέστερα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας.

5.5.5. Υποχρεώσεις⁷⁸

Ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών και μη υποχρεώσεων καθώς και των προβλέψεων. Επίσης, το σχετικό άρθρο ρυθμίζει το χειρισμό των ποσών που αφορούν στην υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση υποχρεώσεων του κόστους που συνδέονται άμεσα με την ανάληψη τους, καθώς και των διαφορών που προκύπτουν από την μετέπειτα επιμέτρησή τους.

⁷⁷N.4308/2014 Άρθρο 21

⁷⁸N.4308/2014 Άρθρο 22

Ρυθμίζεται περαιτέρω, ο χειρισμός των διαφορών που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμηση είτε κατά το διακανονισμό των ανωτέρω υποχρεώσεων.

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Αρχική αναγνώριση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους και επιμετρούνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου εάν έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ποσά που αφορούν υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση, καθώς και το κόστος που σχετίζεται άμεσα με την ανάληψη των υποχρεώσεων αντιμετωπίζονται ως έξοδα ή έσοδα της περιόδου στην οποία οι υποχρεώσεις αναγνωρίστηκαν αρχικά.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρώνται στα οφειλόμενα ποσά. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου εάν έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι προκύπτοντες τόκοι από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα, εκτός εάν βαρύνουν το κόστος περιουσιακών στοιχείων.

Τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) αντιμετωπίζεται ως εξόφληση της αρχικής και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρώνται στα οφειλόμενα ποσά.

Εναλλακτικά, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος, εάν υπάρχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, είτε με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου είτε με την σταθερή μέθοδο.

Επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος

Ειδικότερα, για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 22, η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

γίνεται στο καθαρό ποσό που αναλαμβάνεται, λαμβανομένων υπόψη των ποσών που αφορούν υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση, τόκους, καθώς και το κόστος που σχετίζεται άμεσα με την ανάληψη αυτών.

Λογιστική αντιμετώπιση τόκων από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Οι τόκοι που προκύπτουν από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα, εκτός εάν βαρύνουν το κόστος περιουσιακών στοιχείων.

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων – Λογιστική αντιμετώπιση

Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση όταν, και μόνον όταν, η συμβατική δέσμευση είτε εκπληρώνεται, είτε ακυρώνεται, είτε εκπνέει.

Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών σε υφιστάμενες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Η τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) αντιμετωπίζεται ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση της νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Αναγνώριση της διαφοράς κατά την εξόφληση ή μεταβίβαση μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται σε ένα τρίτο μέρος και του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας τυχόν άλλων, εκτός μετρητών, μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και τυχόν νέων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται.

Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση

Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.

Προβλέψεις

Αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση προβλέψεων

Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους ή στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό.

Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο

Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, αναγνωρίζονται και επιμετρώνται είτε στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Αντιμετώπιση διαφορών που προκύπτουν κατά την επανεκτίμηση ή τον διακανονισμό των υποχρεώσεων

Διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή είτε κατά το διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν. Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους.

5.5.6. Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι⁷⁹

Ρυθμίζεται ο λογιστικός χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία και σε έξοδα. Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να αναγνωρίσουν στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, ενώ ορίζονται κανόνες αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης.

Κρατικές επιχορηγήσεις

Διακρίνονται σε επιχορηγήσεις παγίων και σε επιχορηγήσεις εξόδων.

⁷⁹N.4308/2014 Άρθρο 23

Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά.

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.

Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Αναβαλλόμενοι φόροι

Οι οντότητες δύνανται να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Αναγνώριση και επιμέτρηση αναβαλλόμενων φόρων

Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές

αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου.

5.5.7. Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία⁸⁰

Παρέχεται τη δυνατότητα χρήσης της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, ως εναλλακτική βάση επιμέτρησης έναντι του ιστορικού κόστους.

Παρέχεται το γενικό πλαίσιο χρήσης της επιμέτρησης βάσει των ευλόγων αξιών, καθώς και ρυθμίσεις για την ειδικότερη χρήση της εύλογης αξίας σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Επιπλέον, ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Ως εύλογη αξία (Fair value) ορίζεται η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.⁸¹

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων παρόμοιας φύσης

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται σε εύλογη αξία, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

Αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αξίας

Η επιμέτρηση σε εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης γίνεται μόνο όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους.

Επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία

Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα που ταξινομούνται ως «*Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία*», «*Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου*» και «*Χρηματοοικονομικά*

⁸⁰ Ν.4308/2014 Άρθρο 24

⁸¹ Ν.4308/2014 Παράρτημα Α: Ορισμοί

στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», η επιμέτρηση αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών.

Επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία

Εκτίμηση της εύλογης αξίας

Η εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή, που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

Κέρδη από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία

Τα κέρδη (θετικές διαφορές) που προκύπτουν από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.

Τα κέρδη από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση κατά στοιχείο ακινήτου.

Το ποσό αυτό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον στο βαθμό που το σχετικό ποσό έχει καταστεί πραγματοποιημένο. Η μεταφορά από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα γίνεται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους :

- α) Σταδιακά καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται,
- β) Εφάπαξ κατά την διαγραφή ή τη διάθεση του στοιχείου καθ' οιονδήποτε τρόπο από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.

Ζημιές από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία

Οι ζημιές (αρνητικές διαφορές) που προκύπτουν από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

Επανεκτίμηση της εύλογης αξίας

Εφόσον έχει επιλεγεί η μέθοδος της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση ενός στοιχείου, αυτή η εύλογη αξία επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι

συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

Απόσβεση ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων που επιμετρούνται σε εύλογες αξίες

Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Επενδυτικά ακίνητα

Επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία

Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζεται τουλάχιστον ανά διετία, και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή, που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρούνται στην εύλογη αξία, δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Βιολογικά προϊόντα

Επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία

Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για την πώλησή τους.

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Αποθέματα εμπορευμάτων

Επιμέτρηση των αποθεμάτων εμπορευμάτων στοιχείων στην εύλογη αξία

Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μπορούν να επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία

Οι διαφορές από την επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές) αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης, στην περίοδο που προκύπτουν.

Αυτή η διαφορά της καθαρής θέσης (κέρδη ή ζημιές) μεταφέρεται στα αποτελέσματα:

- Όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν ή
- Όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 19.

Οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν. Κατ' εξαίρεση, οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου

Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην περίοδο που προκύπτουν.

Παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία που δεν κατέχονται για σκοπούς αντιστάθμισης θεωρούνται μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

Παράγωγα για αντιστάθμιση εύλογης αξίας

Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τόσο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται) όσο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

Διαφορές από την επιμέτρηση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντίστοιχου μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν.

Παράγωγα για αντιστάθμιση

Η λογιστική της αντιστάθμισης εφαρμόζεται εφόσον τεκμηριώνεται η ύπαρξη σχέσης αντιστάθμισης και η αντιστάθμιση αυτή είναι αποτελεσματική.

Παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας

Κέρδη και ζημιές από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών

Κέρδη και ζημιές από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν.

Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Παρουσίαση των διαφορών επιμέτρησης στα αποτελέσματα

Οι διαφορές από την επιμέτρηση των αντισταθμισμένων στοιχείων και των αντίστοιχων μέσων αντιστάθμισης και των δύο κατηγοριών (παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας και παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών), όταν αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα συγχωνεύονται σε ένα κονδύλι.

Προσδιορισμός εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

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

Η αγοραία αξία, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία υπάρχει αγορά που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές.

Εάν η αγοραία αξία δεν είναι άμεσα διαθέσιμη για ένα στοιχείο, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για συστατικά του στοιχείου ή για ένα παρόμοιο στοιχείο, η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί από τα συστατικά στοιχεία ή το παρόμοιο στοιχείο.

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

Παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο θεωρείται:

Μία σύμβαση επί εμπορευμάτων που δίνει σε κάθε συμβαλλόμενο μέρος το δικαίωμα διακανονισμού αυτής σε μετρητά ή σε κάποιο άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο εκτός εάν :

- α) Η σύναψη της σύμβασης έγινε για να καλυφθούν οι αναμενόμενες, κατά το χρόνο της αγοράς και μεταγενέστερα, απαιτήσεις της οντότητας σε ότι αφορά την αγορά, χρήση ή πώληση του εμπορεύματος, και η κάλυψη αυτών των απαιτήσεων εξακολουθεί να ισχύει.
- β) Η σύμβαση ορίσθηκε ως σύμβαση επί εμπορευμάτων κατά τη σύναψή της, και
- γ) Αναμένεται να διακανονιστεί με παράδοση των εμπορευμάτων.

Μεταφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ επιμέρους κατηγοριών

- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από και προς την κατηγορία «Εμπορικό χαρτοφυλάκιο» **δεν επιτρέπεται.**

- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη» προς την κατηγορία «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» **επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα πάψει να έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους.** Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του μεταφερόμενου στοιχείου και εύλογης αξίας του κατά την ημερομηνία της μεταφοράς αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση. Το κονδύλι της καθαρής θέσης της περίπτωσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα όταν το εν λόγω στοιχείο διαγραφεί ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι έχει απομειωθεί.

- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» προς την κατηγορία «Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη», **επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα αποφασίσει ότι έχει εφεξής την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους.** Στην περίπτωση αυτή τυχόν διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης από τα εν λόγω στοιχεία αποσβένεται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους.

Συνοπτικός πίνακας απεικόνισης κέρδους ή ζημίας στα Αποτελέσματα Χρήσεως ή την Καθαρή Θέση, όταν η οντότητα εφαρμόζει την επιμέτρηση στην εύλογη αξία

Τρόπος Απεικόνισης/Περιουσιακά Στοιχεία	Καθαρή Θέση της περιόδου που προκύπτουν	Αποτελέσματα Χρήσης της περιόδου που προκύπτουν
Κέρδη από επιμέτρηση ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων	✓	
Επενδυτικά ακίνητα		✓
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		✓
Αποθέματα εμπορευμάτων		✓
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία - διαθέσιμα για πώληση	✓	
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου & χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις του εμπορικού χαρτοφυλακίου		✓
Παράγωγα για αντιστάθμιση		✓

5.5.8. Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων⁸²

Παρατίθενται τα διάφορα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και παρέχει τους κανόνες αναγνώρισης, το λογιστικό χειρισμό τους, καθώς και την εμφάνιση τους στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Αναγνώριση των στοιχείων της κατάστασης αποτελεσμάτων

Γενικός κανόνας αναγνώρισης των εσόδων

Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα.

Αναγνώριση και επιμέτρηση των εσόδων από πώληση αγαθών

Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται **όλα** τα παρακάτω :

⁸²N.4308/2014 Άρθρο 25

α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.

β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.

γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.

Τα έσοδα από πώληση αγαθών **αναγνωρίζονται** διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα και **επιμετρώνται** σε ποσά καθαρά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων.

Αναγνώριση των εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια

α) Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (*μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης*) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής.

β) Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια **αναγνωρίζονται** διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα και **επιμετρώνται** σε ποσά καθαρά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων

Αναγνώριση εσόδων από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους

Τα έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους αναγνωρίζονται, ως εξής:

α) Οι τόκοι βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, ή τη σταθερή μέθοδο.

β) Τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.

γ) Τα δικαιώματα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

Τα έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους αναγνωρίζονται διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα.

Αναγνώριση των κερδών από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων, αναγνωρίζονται βάσει των ρυθμίσεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Αναγνώριση των κερδών από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Τα κέρδη που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων αναγνωρίζονται όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις διαγράφονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Αναγνώριση εσόδων και κερδών στην κατάσταση αποτελεσμάτων

Κάθε άλλο έσοδο ή κέρδος αναγνωρίζεται βάσει των ρυθμίσεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Παρουσίαση των κερδών στην κατάσταση αποτελεσμάτων

Τα κέρδη παρουσιάζονται κατάλληλα στην κατάσταση αποτελεσμάτων με το καθαρό ποσό τους.

Έξοδα που περιλαμβάνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται τα παρακάτω έξοδα:

- α) Τα έξοδα ίδρυσης.
- β) Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.
- γ) Οι πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.
- δ) Τα έξοδα έρευνας.
- ε) Τα έξοδα ανάπτυξης.
- στ) Οι επισκευές και συντηρήσεις.
- ζ) Οι αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.
- η) Οι προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.
- θ) Οι τόκοι και τα συναφή έξοδα.
- ι) Τα έξοδα και οι ζημιές που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.
 - ια) Οι ζημιές που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.
 - ιβ) Οι λοιπές προκύπτουσες ζημιές που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.
 - ιγ) Ο φόρος εισοδήματος της περιόδου, τρέχων και αναβαλλόμενος, κατά περίπτωση.
 - ιδ) Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

Επιμέτρηση έντοκων εσόδων και δαπανών

Όταν συμφωνίες για αγορά ή πώληση περιλαμβάνουν όρους για αναβολή της πληρωμής είναι πιθανόν το σχετικό ποσό να ενσωματώνει τόκο. Το αντίστοιχο έσοδο ή κόστος επιμετράται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, αντί της επιμέτρησης στο ονομαστικό ποσό, εάν το αποσβέσιμο κόστος εκτιμάται ότι έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στην περίπτωση αυτή, το ποσό του προκύπτοντος τόκου αναγνωρίζεται κατάλληλα στα αποτελέσματα.

5.5.9. Στοιχεία της καθαρής θέσης⁸³

Περιγράφονται τα διάφορα στοιχεία που αποτελούν την καθαρή θέση, και ορίζει τους κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης.

Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν;

α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και

α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μμετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.

β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.

γ) Τα αποτελέσματα εις νέον.

δ) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου.

ε) Τους ίδιους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.

στ) Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

⁸³ Ν.4308/2014 Άρθρο 26

Αναγνώριση των καταβληθέντος κεφαλαίου και των ιδίων τίτλων στην καθαρή θέση

α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

- του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και
- οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς και

β) Οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης της οντότητας, που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά τους ποσά, που έχουν ληφθεί ή καταβληθεί.

Αναγνώριση κόστους άμεσα σχετιζόμενου με το στοιχείο της καθαρής θέσης

Κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Σε περίπτωση που το σχετικό κόστος δεν είναι σημαντικό, τότε αυτό το ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά.

Αναγνώριση κερδών από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στη εύλογη αξία

Κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, που αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν.

5.5.10. Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα⁸⁴

Ορίζονται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης, μεταγενέστερης επιμέτρησης και διακανονισμού των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εκφρασμένων σε ξένο νόμισμα.

Μετατροπή συναλλαγών σε ξένο νόμισμα

Μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

⁸⁴N.4308/2014 Άρθρο 27

Επιμέτρηση στοιχείων σε ξένο νόμισμα

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς :

α) Τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.

β) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης.

γ) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην εύλογη αξία, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε.

Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών νομισματικών στοιχείων

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τον διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά την σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών νομισματικών στοιχείων μέρους καθαρής επένδυσης αλλοδαπής δραστηριότητας

Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο (*διαφορά*) στην καθαρή θέση.

Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά την διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας.

5.5.11. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών⁸⁵

Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών σε λογιστικές πολιτικές και διόρθωσης λαθών

Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών, αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση :

⁸⁵N.4308/2014 Άρθρο 28

α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για την σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και

β) Των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου.

Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών σε λογιστικές εκτιμήσεις

Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Επισημαίνεται ότι οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.

Χρόνος διόρθωσης των λαθών

Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους.

5.6. Προσάρτημα (σημειώσεις) και απαλλαγές⁸⁶

Τίθενται γενικές αρχές σύνταξης του προσαρτήματος και καθορίζεται το περιεχόμενο του ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων και ανά κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, βάσει των προβλέψεων της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ.

Παρουσιάζονται συνοπτικά οι λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.

5.6.1. Περιεχόμενο προσαρτήματος (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁸⁷

Αρχές κατάρτισης του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η κατάρτιση του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ακολουθεί τις παρακάτω αρχές :

α) Οι οντότητες που δεν υποχρεούνται να παρέχουν τις πληροφορίες μιας παραγράφου του άρθρου 29 Ν. 4309/2014 δύνανται να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά.

⁸⁶Ν.4308/2014 Κεφάλαιο 6

⁸⁷Ν.4308/2014 Άρθρο 29

Στην περίπτωση αυτή, οι οντότητες παρέχουν τις εν λόγω πληροφορίες σε πλήρη συμφωνία με τα οριζόμενα στην αντίστοιχη παράγραφο του άρθρου 29.

β) Οι πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Όταν γίνεται χρήση συντομεύσεων, διαγραμμάτων ή συμβόλων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δίνονται με σαφήνεια οι απαιτούμενες για την κατανόησή τους πληροφορίες. Ειδικότερα γνωστοποιείται η μονάδα μέτρησης και το επίπεδο στρογγυλοποίησης των παρατιθέμενων αριθμών.

δ) Όταν πληροφορίες του άρθρου 29 παρατίθενται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι πληροφορίες αυτές μπορεί να μην επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα.

Επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα

Το προσάρτημα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, τις επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις των παραγράφων 3 έως 34 του άρθρου 29, εκτός και εάν προβλέπεται απαλλαγή βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Το προσάρτημα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, τις ακόλουθες επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις.

1. Πληροφορίες για την οντότητα:

α) Την επωνυμία της οντότητας.

β) Το νομικό τύπο της οντότητας.

γ) Την περίοδο αναφοράς.

δ) Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.

ε) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.

στ) Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.

ζ) Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.

η) Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος).

θ) Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

2. Παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Ιδιαίτερη σημείωση με μνεία στο εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας να συνεχίσει απρόσκοπτα την δραστηριότητα της (going concern). Στην περίπτωση αυτή γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί από την Διοίκηση για την αντιμετώπισή τους.

Παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας να συνεχίσει απρόσκοπτα την δραστηριότητα της είναι τα αρνητικά Ίδια Κεφάλαια, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις να υπερβαίνουν το σύνολο των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, οι αρνητικές ταμειακές ροές κλπ.

3. Λογιστικές πολιτικές που ακολουθούνται για επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα.

Σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων ή διόρθωσης λαθών, γίνεται αναφορά στο γεγονός, στους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή ή τη διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Παραδείγματα:

(α) Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Τα ενσώματα πάγια αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσεως. Μεταγενέστερα, επιμετρούνται ως εξής:

- Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα επιμετρώνται σε αναπροσαρμοσμένες (εύλογες) αξίες. Οι αναπροσαρμογές γίνονται κάθε τέσσερα χρόνια ή νωρίτερα, αν υπάρχουν σημαντικές μεταβολές στην αξία τους, από ανεξάρτητους εκτιμητές. Οι διαφορές αναπροσαρμογής (πλεόνασμα) αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια. Κατ' εξαίρεση, η μείωση της αξίας λόγω αναπροσαρμογής αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, στον βαθμό που δεν καλύπτεται από αποθεματικό των ιδίων κεφαλαίων. Οι αποσβέσεις διενεργούνται επί των αναπροσαρμοσμένων αξιών.
- Τα λοιπά ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια, επιμετρούνται στο κόστος κτήσεως, μείον τις αποσβέσεις και τυχόν απομειώσεις.

Τα ενσώματα πάγια διαγράφονται κατά την πώλησή τους.

Οι αποσβέσεις των ενσωμάτων παγίων υπολογίζονται με την σταθερή μέθοδο μέσα στην ωφέλιμη ζωή τους που έχει ως εξής:

Κτίρια σε ακίνητα τρίτων	8 έως 20 έτη
Μηχανήματα και μηχανολογικός εξοπλισμός	5 έως 12 έτη
Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	5 έως 7 έτη
Μεταφορικά μέσα	5 έως 7 έτη

(β) Άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Τα ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν άδειες – παραχωρήσεις - δικαιώματα, λογισμικά προγράμματα, εμπορικές επωνυμίες και εμπορικά σήματα.

Η αξία των αδειών – παραχωρήσεων - δικαιωμάτων περιλαμβάνει το κόστος κτήσης των εν λόγω στοιχείων καθώς και κάθε δαπάνη που έχει μεταγενέστερα πραγματοποιηθεί για την επέκταση της διάρκειας της ισχύος τους, μειωμένη κατά το ποσό των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων της αξίας τους.

Η αξία των λογισμικών προγραμμάτων περιλαμβάνει το κόστος αγοράς λογισμικών προγραμμάτων καθώς και κάθε δαπάνη που έχει πραγματοποιηθεί προκειμένου αυτά να τεθούν σε καθεστώς λειτουργίας, μειωμένη κατά το ποσό των σωρευμένων αποσβέσεων και τυχόν απομειώσεων της αξίας τους.

Σημαντικές μεταγενέστερες δαπάνες κεφαλαιοποιούνται στα λογισμικά προγράμματα όταν προσ αυξάνουν την απόδοση τους πέραν των αρχικών προδιαγραφών. Οι εμπορικές επωνυμίες και τα εμπορικά σήματα εντοπίζονται, αποτιμούνται και αναγνωρίζονται κατά τη διαδικασία επιμερισμού του τιμήματος εξαγοράς στα πλαίσια συνενώσεων επιχειρήσεων.

Η απόσβεση των αδειών – παραχωρήσεων - δικαιωμάτων λογίζεται βάσει της σταθερής μεθόδου απόσβεσης εντός της περιόδου ισχύος τους. Η απόσβεση των λογισμικών προγραμμάτων λογίζεται βάσει της σταθερής μεθόδου απόσβεσης από 1 έως 3 έτη.

Τα εμπορικά σήματα δεν αποσβένονται καθώς θεωρείται ότι δεν έχουν ορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, υπόκεινται όμως σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους ή συχνότερα αν γεγονότα ή αλλαγές συνθηκών υποδηλώνουν ότι η αξία τους μπορεί να έχει απομειωθεί. Η απόσβεση όλων των ανωτέρω στοιχείων περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

(γ) Απομείωση αξίας μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (εκτός υπεραξίας)

Οι λογιστικές αξίες των μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της Εταιρείας εξετάζονται για απομείωση όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι οι λογιστικές αξίες τους δεν είναι

ανακτήσιμες. Στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων και αν οι λογιστικές αξίες υπερβαίνουν το εκτιμώμενο ανακτήσιμο ποσό, αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης, η οποία καταχωρείται απ' ευθείας στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων είναι το μεγαλύτερο μεταξύ της εύλογης αξίας (μείον τα απαιτούμενα για την πώληση έξοδα) και της αξίας χρήσης αυτών.

Για την εκτίμηση της αξίας χρήσης, οι εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές προεξοφλούνται στην παρούσα αξία τους με την χρήση ενός προ φόρου προεξοφλητικού επιτοκίου το οποίο αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για την διαχρονική αξία του χρήματος και για τους κινδύνους που σχετίζονται με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

(δ) Εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις

Οι απαιτήσεις από πελάτες καταχωρούνται αρχικά στην εύλογη αξία τους και μεταγενέστερα αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (εάν οι διαφορές είναι ουσιώδεις), αφαιρουμένων και των ζημιών απομείωσης. Οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται όταν υπάρχει αντικειμενική ένδειξη ότι η Εταιρεία δεν είναι σε θέση να εισπράξει όλα τα ποσά που οφείλονται με βάση τους συμβατικούς όρους. Το ποσό της πρόβλεψης είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των απαιτήσεων και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, προεξοφλουμένων με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Το ποσό της πρόβλεψης καταχωρείται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων

4. Γνωστοποίηση παρέκκλισης λόγω της εκπλήρωσης της υποχρέωσης περί εύλογης παρουσίας

Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η οντότητα έχει παρεκκλίνει από την εφαρμογή μιας διάταξης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για να εκπληρώσει την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίας, η παρέκκλιση αυτή γνωστοποιείται και δικαιολογείται επαρκώς.

Οι επιπτώσεις της παρέκκλισης στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα, παρατίθενται πλήρως στο προσάρτημα.

5. Γνωστοποίηση σχέσης περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης με άλλα κονδύλια του ισολογισμού

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση σχετίζεται με περισσότερα από ένα κονδύλια του ισολογισμού, γνωστοποιείται η σχέση του στοιχείου αυτού με τα σχετιζόμενα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πίνακας πληροφοριών για ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Στο προσάρτημα παρατίθεται πίνακας που παρουσιάζει για κάθε κονδύλι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων :

- α) Το κόστος κτήσης ή το κόστος παραγωγής, ή την εύλογη αξία (του άρθρου 24) σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί επιμέτρηση στην εύλογη αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι.
- β) Τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- γ) Τις αποσβέσεις και απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο.
- δ) Τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.
- ε) Τις λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων κατά την διάρκεια της περιόδου.
- στ) Το ποσό με το οποίο προσαυξήθηκε η αξία κτήσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2(δ) του άρθρου 18.⁸⁸
- ζ) Λοιπές μεταβολές.

6. Σημαντικά γεγονότα που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου

Η οντότητα γνωστοποιεί τη φύση των σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου καθώς και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.

Παραδείγματα γνωστοποιήσεων

Αγορά μετατρέψιμων ομολογιών

Εξόφληση Δανείου

⁸⁸ Η παράγραφος 2(δ) του άρθρου 18 ορίζει ότι, το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.

7. Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε εύλογη αξία

Σε περίπτωση επιμέτρησης από την οντότητα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, γνωστοποιούνται τα εξής:

α) Σαφής δήλωση ότι έχει γίνει χρήση της δυνατότητας επιμέτρησης στην εύλογη αξία, καθώς και τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία.

β) Περιγραφή των σημαντικών υποθέσεων στις οποίες βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές επιμέτρησης.

γ) Ανά κονδύλι στοιχείων του ισολογισμού: η εύλογη αξία, οι μεταβολή της που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, καθώς και οι μεταβολές αυτής που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση (διαφορές εύλογης αξίας).

δ) Πίνακας στον οποίο παρουσιάζεται η κίνηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου, με ανάλυση σε μικτό ποσό και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος όταν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

ε) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων, πληροφορίες για την έκταση και τη φύση τους, συμπεριλαμβανομένων των όρων και των συνθηκών που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρόνο και την πιθανότητα μελλοντικών χρηματοοροών.

στ) Για πάγια στοιχεία, η λογιστική αξία των παγίων αυτών που θα αναγνωρίζονταν στον ισολογισμό, εάν τα εν λόγω στοιχεία δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το άρθρο 24.

8. Επιμέτρηση χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης

Σε περίπτωση επιμέτρησης χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης, στο προσάρτημα παρέχονται οι ακόλουθες πληροφορίες :

α) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων παρατίθενται τα εξής:

- η εύλογη αξία των μέσων αυτών, εάν αυτή μπορεί να προσδιοριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 24 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και
- πληροφορίες για την έκταση της χρήσης αυτών των μέσων και τη φύση τους

β) Για τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους:

- η λογιστική αξία και η εύλογη αξία τους είτε των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων, είτε των κατάλληλων ομάδων των επιμέρους αυτών στοιχείων και

- οι λόγοι για τη μη μείωση της λογιστικής τους αξίας, καθώς και η φύση των ενδείξεων που τεκμηριωμένα οδηγούν στην πεποίθηση για τη δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας.

9. Στοιχεία Καθαρής Θέσης

Για την καθαρή θέση της οντότητας, στο προσάρτημα παρέχονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- α) Το κεφάλαιο που έχει εγκριθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί.
- β) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.
- γ) Ο αριθμό και η ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, η λογιστική αξία των τίτλων που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο και εκδόθηκαν μέσα στη περίοδο, εντός των ορίων του εγκεκριμένου κεφαλαίου.
- δ) Η ύπαρξη πιστοποιητικών συμμετοχής, μετατρέψιμων τίτλων, δικαιωμάτων αγοράς τίτλων, δικαιωμάτων προαίρεσης ή παρόμοιων τίτλων ή δικαιωμάτων, με μνεία του αριθμού τους, της αξίας τους και των δικαιωμάτων που παρέχουν.
- ε) Ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- στ) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.

Παραδείγματα:

Πρόγραμμα διάθεσης δικαιωμάτων προαίρεσεως αγορά μετοχών (stock options).

Ίδιες μετοχές, απομείωση της αξίας των ιδίων μετοχών της κατά ποσό το οποίο έχει βαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου.

Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων.

10. Συνολικό χρέος

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για το συνολικό χρέος της οντότητας που καλύπτεται με εξασφαλίσεις που παρέχονται από την οντότητα, με ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης.

11. Υποχρεώσεις

Γνωστοποιούνται οι συνολικές υποχρεώσεις της οντότητας (βραχυπρόθεσμες-μακροπρόθεσμες) που καλύπτονται με εξασφαλίσεις της με την ένδειξη της φύσης και της

μορφής της εξασφάλισης. Επίσης γνωστοποιούνται τα ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Παραδείγματα:

Εξασφαλίσεις Δανείων

Ληκτότητα Χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

12. Διακανονισμοί που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για τη φύση και τον επιχειρηματικός στόχο των διακανονισμών της οντότητας που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό, καθώς και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των διακανονισμών αυτών επί της οντότητας, εφόσον οι κίνδυνοι ή τα οφέλη των διακανονισμών αυτών είναι σημαντικά και εφόσον η δημοσιοποίηση των κινδύνων ή οφελών απαιτείται για τους σκοπούς της εκτίμησης της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας.

13. Δεσμεύσεις – Εγγυήσεις - Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων επιβαρύνσεων (*ενδεχόμενες υποχρεώσεις*) που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, με ένδειξη της φύσης και της μορφής των σχετικών εξασφαλίσεων που έχουν παρασχεθεί.

Κάθε δέσμευση που αφορά παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από τη υπηρεσία ή συνδεδεμένες ή συγγενείς οντότητες, γνωστοποιείται ξεχωριστά.

Παραδείγματα

α) Σύναψη συμβάσεων λειτουργικών μισθώσεων

β) Εγγυήσεις – Παράθεση πίνακα με εκδοθείσες εγγυητικές επιστολές προς διάφορους τρίτους

14. Έσοδα και έξοδα ιδιαίτερου ύψους, συχνότητας ή σημασίας

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας.

Ιδιαίτερα, στην περίπτωση που από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα προβλέπεται συμψηφισμός εσόδων και εξόδων γνωστοποιούνται τα σχετικά κονδύλια και οι αξίες αυτών προ του συμψηφισμού.

15. Τόκοι που προσαύξησαν το κόστος κτήσης αγαθών και υπηρεσιών

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για το ποσό των τόκων της περιόδου με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 20 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

16. Διάθεση κερδών περιόδου

Στο προσάρτημα παρατίθεται η προτεινόμενη, ή κατά περίπτωση οριστική διάθεση των κερδών.

17. Μερισμάτα που καταβλήθηκαν εντός της περιόδου

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για το ποσό των μερισμάτων που καταβλήθηκαν στην περίοδο.

18. Λογιστικός χειρισμός ζημιών περιόδου

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για το λογιστικό χειρισμό των ζημιών, όταν συντρέχει περίπτωση.

19. Αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων

Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, στο προσάρτημα παρατίθενται τα υπόλοιπα ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και ανάλυση της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.

20. Απασχολούμενο προσωπικό

Για τους απασχολούμενους στην οντότητα κατά τη διάρκεια περιόδου, στο προσάρτημα παρέχονται οι εξής πληροφορίες :

α) Ο μέσος όρος των απασχολούμενων.

β) Ανάλυση του μέσου όρου των απασχολούμενων ανά κατηγορία.

γ) Αν δεν αναφέρονται χωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων οι δαπάνες για παροχές σε εργαζόμενους της περιόδου, γνωστοποιούνται αναλυτικά τα συνολικά ποσά των εξής κατηγοριών αυτών των δαπανών :

- Μισθοί και ημερομίσθια.

- Κοινωνικές επιβαρύνσεις.

- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

21. Ανάλυση κύκλου εργασιών

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, εφόσον οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής των υπηρεσιών.

22. Προκαταβολές και πιστώσεις στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης, καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση.

Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.

23. Συμμετοχές στις οποίες η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για την επωνυμία, την έδρα και τη νομική μορφή κάθε άλλης οντότητας, στην οποία η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος.

24. Στοιχεία της οντότητας που καταρτίζει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τελικού συνόλου επιχειρήσεων

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για την επωνυμία και την έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του τελικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, εάν συντρέχει περίπτωση.

25. Στοιχεία της οντότητας που καταρτίζει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μερικού συνόλου επιχειρήσεων

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για την επωνυμία και την έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μερικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, και η οποία περιλαμβάνεται επίσης στο σύνολο των επιχειρήσεων του στοιχείου της παραγράφου 27 του άρθρου 29 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

26. Τόπος προμήθειας των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Στο προσάρτημα παρέχεται η πληροφορία για τον τόπο στον οποίο κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να προμηθευτεί τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που αναφέρονται στις παραγράφους 27 και 28 του άρθρου 29 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, στην περίπτωση που είναι διαθέσιμες.

Εάν δεν είναι διαθέσιμες οι καταστάσεις αυτές, γίνεται αναφορά του σχετικού γεγονότος.

27. Αμοιβές μελών διοικητικών και εποπτικών συμβουλίων

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για τα ποσά που δόθηκαν μέσα στην περίοδο για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων στα πλαίσια των καθηκόντων τους, καθώς και τις δεσμεύσεις που προέκυψαν ή αναλήφθηκαν για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε αποχωρήσαντα μέλη των εν λόγω συμβουλίων, αθροιστικά κατά κατηγορία συμβουλίου.

28. Συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη (μέλη Δ.Σ., συγγενείς τους, συνδεδεμένες οντότητες κλπ.)

Η οντότητα γνωστοποιεί:

- Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση.
- Τα ποσά που δόθηκαν στην περίοδο για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων στα πλαίσια των καθηκόντων τους, καθώς και τις δεσμεύσεις που προέκυψαν ή αναλήφθηκαν για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε αποχωρήσαντα μέλη των εν λόγω συμβουλίων, συνολικά κατά κατηγορία συμβουλίου.
- Οι συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με τα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένου και του ποσού αυτών των συναλλαγών, τη φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους, καθώς και άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές, τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας.

Ανάλογες πληροφορίες παρέχονται και για τα υπόλοιπα των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Οι πληροφορίες για τις επιμέρους συναλλαγές και τα υπόλοιπα μπορούν να συναθροίζονται ανάλογα με τη φύση τους, εκτός εάν απαιτούνται χωριστά πληροφοριακά στοιχεία για την

κατανόηση των επιπτώσεων των συναλλαγών του συνδεδεμένου μέρους στην χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

29. Συνδεδεμένες οντότητες

Σε περίπτωση που η οντότητα συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα σε άλλες οντότητες ή είναι η ίδια θυγατρική άλλης οντότητας παρατίθενται οι εξής πληροφορίες:

- Η επωνυμία, η έδρα και η νομική μορφή κάθε άλλης οντότητας, στην οποία η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος.
- Η επωνυμία και η έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του τελικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική.

Ο τόπος στον οποίο κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να προμηθευτεί τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Εάν δεν είναι διαθέσιμες οι καταστάσεις αυτές γίνεται αναφορά του σχετικού γεγονότος.

30. Αμοιβές νομίμων ελεγκτών

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για τις συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας για τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης, για συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες και για λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες, διακεκριμένα κατά κατηγορία.

31. Διάθεση περιουσιακών στοιχείων

Στο προσάρτημα παρέχονται οι πληροφορίες για τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα και οπωσδήποτε στους επόμενους 12 μήνες, εφόσον είναι σημαντικά.

32. Γνωστοποίηση τύπου χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι πολύ μικρές οντότητες που επιλέγουν να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων και οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 § 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ) που επιλέγουν να καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων κάνουν αναφορά της επιλογής που έχουν χρησιμοποιήσει.

33.Στοιχεία της οντότητας που καταρτίζει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τελικού συνόλου επιχειρήσεων

α) Οι πολύ μικρές οντότητες οι οποίες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του άρθρου 16 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία, δηλώνουν στο προσάρτημα την επιλογή αυτή.

β) Οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από άλλη νομοθετική διάταξη, δύνανται, εναλλακτικά, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία, δηλώνουν στο προσάρτημα την επιλογή αυτή.

5.6.2. Απλοποιήσεις και απαλλαγές⁸⁹

Οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές μπορεί να είναι είτε προαιρετικού είτε υποχρεωτικού χαρακτήρα. Αυτές αναφέρονται για τις πολύ μικρές οντότητες τόσο σε θέματα επιμέτρησης των διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, όσο και στη σύνταξη του προσαρτήματος ενώ για τις μικρές και τις μεσαίες στη σύνταξη του προσαρτήματος.

Με το ν.4308/2014 επέρχεται μια σειρά απλοποιήσεων και απαλλαγών, σύμφωνα με την Οδηγία 34/2013/ΕΕ και την αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διαφοροποιούνται οι υποχρεώσεις των οντοτήτων σχετικά με την τήρηση αρχείων και λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης των συναλλαγών και γεγονότων, με βασικά κριτήρια το μέγεθος και τη μορφή τους, καθώς και το εάν έχουν επιλέξει να τηρούν Συνοπτικό Ισολογισμό και Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή μόνο Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Αναφέρονται:

- Στο πλαίσιο που έχει τεθεί στα άρθρα 1-29 του ν.4308/2014 και μπορεί να είναι προαιρετικού ή υποχρεωτικού χαρακτήρα
- Σε θέματα επιμέτρησης στοιχείων των Χ.Κ.
- Στη σύνταξη του προσαρτήματος

⁸⁹Ν.4308/2014 Άρθρο 30

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

Απλοποιήσεις και απαλλαγές επί των οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων άρθρου 1 § 2γ

Οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 § 2γ (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές επιχειρήσεις που κάνουν, σύμφωνα με το νόμο, χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16 για την κατάρτιση μόνο Κατάστασης Αποτελεσμάτων και οι οποίες είναι οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

α) Εφαρμόζουν προαιρετικά τις διατάξεις περί:

- Σχεδίου λογαριασμών του παραρτήματος του νόμου (Άρθρο 3 § 8 & 9)
- Τήρησης αρχείου λοιπών περιουσιακών στοιχείων, λογαριασμών καθαρής θέσης και λογαριασμών υποχρεώσεων (Άρθρο 4 § 6 έως 8)
- Απόκλισης από τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Άρθρο 16 § 11 & 12)
- Δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Άρθρο 17 § 9)⁹⁰
- Λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση την ουσία των συναλλαγών ή των γεγονότων (Άρθρο 17 § 6)
- Προσαύξησης κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων με την εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων (Άρθρο 18 § 2γ)
- Αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών (αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται) (Άρθρο 28 § 1 έως 3)
- Αναδρομικής προσαρμογής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων – Ταξινόμησης στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου – Γνωστοποίησης μεθόδου και επιπτώσεων μετάβασης (Άρθρο 37 § 4, 6 και 7)

β) Δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί:

- Αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων (Άρθρο 18 § 3α1 έως 3α4)
- Απομείωσης της υπεραξίας και άυλων στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή (Άρθρο 18 § 3α6)

⁹⁰Η παράγραφος 9 του άρθρου 17 έχει ως ακολούθως :

«9. Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίασης, επιβάλλεται η παρέκκλιση από την διάταξη αυτή προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα.»

- Ελέγχου και αναγνώρισης ζημίας απομείωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων που επιμετρούνται στο κόστος (Άρθρο 18 § 3β)
- Χρηματοδοτικής μίσθωσης. Αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Ωστόσο σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΕ (Ν.4172/2013) η παρακολούθηση των παγίων αυτών εξομοιώνεται με την προβλεπόμενη από τα ΔΛΠ παρακολούθηση.
- Χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος (Άρθρο 19 § 3)
- Ελέγχου και αναγνώρισης ζημίας απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (Άρθρο 19 § 4 έως 8)
- Προσαύξησης του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων με την αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων και του κόστους δανεισμού (Άρθρο 20 §3β και § 5)
- Αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης προβλέψεων συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία (Άρθρο 22 §11 έως 14)
- Αναγνώρισης κρατικών επιχορηγήσεων (Άρθρο 23 §1 και 2)
- Αναγνώρισης και επιμέτρησης αναβαλλόμενης φορολογίας (Άρθρο 23 §3 έως 5)⁹¹
- Επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία (Άρθρο 24)

Σημειώνεται ότι για τις διατάξεις των άρθρων που απαλλάσσονται της υποχρεωτικής εφαρμογής οι οντότητες εφαρμόζουν τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από άλλη νομοθετική διάταξη και καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση

⁹¹Οι παράγραφοι 3 έως και 5 του άρθρου 23 έχουν ως ακολούθως :

«3. Αναβαλλόμενοι φόροι. Οι οντότητες μπορεί να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό ότι θα υπάρχουν κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

4. Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του τρέχοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

5. Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται σε αποθεματικό της καθαρής θέσης, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού αποθεματικού.»

Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία, παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3 και 34 του άρθρου 29, ήτοι:

Πληροφορίες σχετικά με:

- Την επωνυμία της οντότητας.
- Το νομικό τύπο της οντότητας.
- Την περίοδο αναφοράς.
- Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.
- Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα, ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.
- Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.
- Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.
- Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τα Ε.Λ.Π.
- Οι πολύ μικρές οντότητες που κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 ή της παραγράφου 8 του άρθρου 16, δηλώνουν τη συγκεκριμένη επιλογή που έχουν χρησιμοποιήσει.

Απλοποιήσεις και απαλλαγές απογραφής αποθεμάτων οντοτήτων άρθρου 1 §2γ

Οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από άλλη νομοθετική διάταξη και καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία:

- δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο, εφόσον ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000,00 ευρώ από πωλήσεις αγαθών
- εφόσον επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις (3) τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.
- εφόσον επιλέγουν να διενεργήσουν φυσική απογραφή στο τέλος της περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της ίδιας περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν.

- εφόσον επιλέγουν σε μια περίοδο να παύσουν να διενεργούν φυσική απογραφή, ενώ διενεργούσαν, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δε διενεργείται απογραφή. Δηλαδή, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω περιόδου θα εκπέσουν μόνο οι αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).
- αν η περίοδος (φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι το χρονικό διάστημα ίσο ή μεγαλύτερο των (15) ημερών λογίζεται ως μήνας ενώ το χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό.

Απλοποιήσεις και απαλλαγές επί των οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων άρθρου 1 § 2α και 2β

Οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 § 2α και 2β που κάνουν χρήση της επιλογής για την κατάρτιση Συνοπτικού Ισολογισμού και Συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων

Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας, και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας και τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής και καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία:

α) Δύνανται να εφαρμόζουν προαιρετικά τις διατάξεις περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών (αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται) (Άρθρο 28 §1 έως 3).

β) Δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί:

- Επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία (Άρθρο 24).
- Δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Άρθρο 17§ 9)

γ) Συντάσσουν απλοποιημένο προσάρτημα με τα εξής πληροφοριακά στοιχεία:

- Επωνυμία, έδρα, νομικό τύπο κλπ (άρθρο 29 §3).
- Γνωστοποίηση των συνολικών χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό με ένδειξη της φύσης και της μορφής των σχετικών εξασφαλίσεων που έχουν παρασχεθεί (άρθρο 29 §16).
- Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών (άρθρο 29 §5).
- Γνωστοποιούν τον τύπο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιλέξει να καταρτίζουν δηλαδή συνοπτικού Ισολογισμού και συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων (άρθρο 29 § 34).

Απλοποιήσεις και απαλλαγές προσαρτήματος μικρών οντοτήτων

Συντάσσουν απλοποιημένο προσάρτημα με τα εξής πληροφοριακά στοιχεία:

- Επωνυμία, έδρα, νομικό τύπο κλπ (άρθρο 29 §3).
Ιδιαίτερη σημείωση με μνεία στο εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας να συνεχίσει απρόσκοπτα την δραστηριότητα της (goingconcern) (άρθρο 29 §4).
- Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα (άρθρο 29 §5).
- Γνωστοποίηση τυχόν παρέκκλισης εφαρμογής μιας διάταξης του νόμου (άρθρο 29 §6).
- Πίνακας ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων (άρθρο 29 §8).
- Γνωστοποιήσεις που προβλέπονται στην περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία (άρθρο 29 §10).

- Γνωστοποίηση των συνολικών υποχρεώσεων της οντότητας (βραχυπρόθεσμες-μακροπρόθεσμες) που καλύπτονται με εξασφαλίσεις της με την ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης (άρθρο 29 §13).
 - Γνωστοποίηση των υποχρεώσεων που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού (άρθρο 29 §14).
 - Γνωστοποίηση των συνολικών χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό (άρθρο 29 §16).
 - Το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας (άρθρο 29 §17).
- ια) Γνωστοποίηση των ποσών των τόκων που κεφαλαιοποιηθήκαν στην περίοδο (άρθρο 29 §18).
- Τον μέσο όρο των απασχολούμενων της οντότητας (άρθρο 29 §23α).
 - Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών (άρθρο 29 §25).

Απλοποιήσεις και απαλλαγές προσαρτήματος μεσαίων οντοτήτων

Οι μεσαίες οντότητες δύναται να μην παρέχουν τις εξής πληροφορίες:

- Γνωστοποίηση του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, εφόσον οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής των υπηρεσιών (άρθρο 29 §24).
- Τις συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας για τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν από κάθε νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης, για υπηρεσίες φορολογικών συμβουλών και για όλες τις λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες, διακεκριμένα κατά κατηγορία (άρθρο 29 §32).
- Τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεόμενων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα εφόσον είναι σημαντικά (άρθρο 29 §33).

Σύνοψη των απλοποιήσεων και απαλλαγών στον ακόλουθο πίνακα

Απλοποιήσεις/Απαλλαγές από Υποχρεώσεις	Πολύ Μικρές αρ.1παρ.2γ που καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Πολύ Μικρές αρ.1 παρ.2α & 2β που καταρτίζουν μόνο Συνοπτικό Ισολογισμό & Συνοπτική	Παρατηρήσεις
Μη τήρησης αρχείων «λοιπών περιουσιακών στοιχείων», «λογαριασμών καθαρής θέσης» και «λογαριασμών υποχρεώσεων»	✓		
Δεν έχουν τη δυνατότητα απόκλισης από τις διατάξεις του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	✓	✓	Δεν παρέχεται αυτή η δυνατότητα αφού οι σχετικές οντότητες είτε δεν τηρούν ισολογισμό είτε τηρούν συνοπτικό
Μη λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης συναλλαγών και γεγονότων με βάση την οικονομική τους ουσία (απεικόνιση με βάση τον τύπο της συναλλαγής)	✓		
Μη προσαύξηση με έμμεσο κόστος και τόκους του κόστους παραγωγής αποθεμάτων	✓		
Μη παρακολούθηση της απόσβεσης των παγίων με βάση την ωφέλιμη ζωή	✓		Η απόσβεση γίνεται με βάσει τους φορολογικούς κανόνες
Μη επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων/ υποχρεώσεων με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο. Μη εφαρμογή ελέγχου απομείωσης της αξίας των παγίων.	✓		Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρακολουθούνται στο κόστος κτήσης
Αναγνώρισης προβλέψεων με τη φορολογική νομοθεσία	✓		
Αναγνώρισης κρατικών επιχορηγήσεων με τη φορολογική νομοθεσία	✓		
Μη επιμέτρησης στην εύλογη αξία	✓	✓	

<p>Δυνατότητα μη εφαρμογής των διατάξεων περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών, αλλά αναγνώρισης λαθών των σχετικών επιπτώσεων στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.</p>	✓	✓	
---	---	---	--

Ειδικές απλοποιήσεις και απαλλαγές

- Εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων κάθε ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση, αλλά και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, η οποία έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων του Ν.3054/2002, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει τα 8.000.000 Ευρώ.
- Έχουν τη δυνατότητα σύνταξης μόνο συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 οι κατωτέρω εταιρείες, οι οποίες έχουν την μορφή ΟΕ, ΕΕ, ατομικής επιχείρησης:
 - Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους Νόμους 89/1967 και 378/1968.
 - Ταυποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
 - Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν.27/1975.

5.7. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις⁹²

5.7.1. Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης⁹³

Μικροί Όμιλοι

Μικροί όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000,00 ευρώ.

⁹²Ν.4308/2014 Κεφάλαιο 7

⁹³Ν.4308/2014 Άρθρο 31

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000,00 ευρώ.

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

Μεσαίοι Όμιλοι

Μεσαίοι όμιλοι είναι οι όμιλοι, εξαιρουμένων των μικρών, που αποτελούνται από μια μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000,00 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000,00 ευρώ.

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

Μεγάλοι Όμιλοι

Μεγάλοι όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας, υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000,00 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000,00 ευρώ.

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

Τα όρια μεγέθους των ομίλων επιχειρήσεων και η κατηγοριοποίηση αυτών συνοψίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

ΟΡΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ			
Κατάταξη	Σύνολο ενεργητικού*	Καθαρός κύκλος εργασιών*	Μ.Ο. απασχολούμενων Κατά τη διάρκεια της περιόδου
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

*Τα όρια μεγέθους είναι σε ενοποιημένη βάση

**Σε ενοποιημένη βάση δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο κριτηρίων μεγέθους

*** Σε ενοποιημένη βάση υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο κριτηρίων μεγέθους

Τα όρια ενεργητικού και κύκλου εργασιών ισχύουν μετά την αφαίρεση των συμψηφισμών και των απαλοιφών. Αν δεν λαμβάνονται υπόψη οι προαναφερόμενοι συμψηφισμοί και απαλοιφές τα όρια αυτά προσαυξάνονται κατά 20%.

Όταν ένας όμιλος υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

5.7.2. Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης⁹⁴

α) Τις ρυθμίσεις περί υποχρεωτικής ενοποίησης εφαρμόζουν οι παρακάτω οντότητες:

- Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας, και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.
- Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης α' ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής και

β) Κάθε άλλη οντότητα όταν επιλέγει, ή υποχρεώνεται από άλλη νομοθεσία, να συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Πότε συντάσσουν οι μητρικές οντότητες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Μια μητρική οντότητα συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εάν ισχύει οποιοδήποτε από τα παρακάτω:

- α) Έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα).
- β) Έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της άλλης οντότητας και ταυτόχρονα είναι μέτοχός της,

⁹⁴N.4308/2014 Άρθρο 32

εταίρος ή μέλος της.

γ) Έχει το δικαίωμα να ασκεί κυριαρχική επιρροή στην άλλη οντότητα, της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος, είτε βάσει σύμβασης είτε βάσει πρόβλεψης του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της.

δ) Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της άλλης οντότητας και είτε ελέγχει από μόνη της την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της, είτε αθροιστικά:

- ελέγχει την πλειοψηφία των μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της οντότητας αυτής που είχαν τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, καθώς και κατά την προηγούμενη περίοδο.
- κατέχει δικαιώματα ψήφου που αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου.

Υπολογισμός δικαιωμάτων της μητρικής οντότητας

Στα δικαιώματα της μητρικής οντότητας προστίθενται:

α) Τα δικαιώματα ψήφου, διορισμού και παύσης της πλειοψηφίας των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου κάθε θυγατρικής οντότητας,

β) Τα δικαιώματα κάθε προσώπου που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της μητρικής οντότητας ή μιας άλλης θυγατρικής οντότητας.

Δεν συνυπολογίζονται τα δικαιώματα τα οποία:

α) ενσωματώνονται σε μετοχές που κατέχονται για λογαριασμό ενός προσώπου που δεν είναι ούτε η μητρική οντότητα ούτε μια θυγατρική οντότητα αυτής της μητρικής, ή

β) ενσωματώνονται σε μετοχές οι οποίες:

- κατέχονται για εγγύηση, εφόσον τα δικαιώματα αυτά ασκούνται, σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν ληφθεί, ή
- κατέχονται σε σχέση με δάνεια που χορηγήθηκαν στα πλαίσια της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας εφόσον τα δικαιώματα ψήφου ασκούνται προς όφελος του προσώπου που παρέχει την εγγύηση.

Μια μητρική οντότητα και όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται ανεξαρτήτως της έδρας των θυγατρικών οντοτήτων.

5.7.3. Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση⁹⁵

Οι οντότητες που απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι:

- Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος.

- Μια μητρική οντότητα εάν αυτή (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι θυγατρική μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ε.Ε., και:

α) Η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας κατέχει όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης οντότητας. Οι μετοχές στην απαλλασσόμενη οντότητα που κατέχονται από μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων βάσει νομικής δέσμευσης ή δέσμευσης στο ιδρυτικό έγγραφό της ή στο καταστατικό της, δεν λαμβάνονται υπόψη για το σκοπό της απαλλαγής, ή

β) Η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας, κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλλασσόμενης και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

Προϋποθέσεις απαλλαγής

Για να παρασχεθεί η απαλλαγή θα πρέπει η απαλλασσόμενη οντότητα και όλες οι θυγατρικές της να ενοποιούνται σε έναν μεγαλύτερο Όμιλο του οποίου η μητρική διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους. Στην περίπτωση που δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους θα πρέπει η απαλλασσόμενη οντότητα και όλες οι θυγατρικές της να ενοποιούνται σε όμιλο που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ ή σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα στην περίπτωση αυτή οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες (ελεγκτικά γραφεία), που έχουν αδειοδοτηθεί για να διενεργούν ελέγχους χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Λοιπές απαλλαγές από την υποχρέωση ενοποίησης

Μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, δεν απαιτείται να περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν πληρείται μία τουλάχιστον από τις κατωτέρω προϋποθέσεις :

⁹⁵N.4308/2014 Άρθρο 33

- α) Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον παρόντα νόμο δεν μπορούν να αποκτηθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή υπερβολική καθυστέρηση, ή
- β) Οι μετοχές αυτής της οντότητας κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή τους, ή
- γ) Αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιωδώς την μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της οντότητας ή
- δ) οι θυγατρικές οντότητες δεν είναι σημαντικές (επουσιώδες μέγεθος).

5.7.4. Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁹⁶

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται στο σύνολό τους στον ενοποιημένο ισολογισμό.

Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση και εν λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι οντότητες περιελήφθησαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά.

Οι διαφορές που προκύπτουν από τον συμψηφισμό κατανέμονται, στο βαθμό που είναι δυνατόν, σε εκείνα τα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, των οποίων οι εύλογες αξίες είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από τις λογιστικές αξίες τους.

Η διαφορά που απομένει αφορά την υπεραξία και αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

- Η θετική διαφορά εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «Υπεραξία».
- Η αρνητική διαφορά υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως κέρδος.

Όταν μετοχές θυγατρικών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από πρόσωπα, άλλα εκτός του ομίλου, το ποσό που αποδίδεται σε αυτές τις μετοχές εμφανίζεται ξεχωριστά στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού ως «Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο».

Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται πλήρως στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.

⁹⁶N.4308/2014 Άρθρο 34

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις χρηματοοικονομικές θέσεις, τα κέρδη ή τις ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ως να ήταν μια οντότητα. Ιδιαίτερα, τα κατωτέρω απαλείφονται από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

- α) Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.
- β) Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.
- γ) Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται κατά την ίδια ημερομηνία με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας.

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση επιμετρώνται με τις ίδιες μεθόδους.

Όταν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν επιμετρηθεί, από οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, με τη χρήση διαφορετικών λογιστικών πολιτικών από αυτές που χρησιμοποιούνται για σκοπούς της ενοποίησης, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις επαναμετρούνται, σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές της μητρικής οντότητας. Αναβαλλόμενοι φόροι αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, Δεν επιτρέπεται συμψηφισμός στον ισολογισμό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, όταν τα σχετικά ποσά προέρχονται από οντότητες που λειτουργούν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες.

Όταν η θυγατρική μιας μητρικής οντότητας καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε ένα νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας ως εξής:

- α) Τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων μετατρέπονται με τη μέση ισοτιμία της περιόδου αναφοράς.
- β) Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.
- γ) Τα στοιχεία της καθαρής θέσης μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία εισφέρθηκαν ή σχηματίστηκαν.

δ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις παραπάνω μετατροπές αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής.

5.7.5. Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες⁹⁷

Όταν μια οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση έχει μια συμμετοχή σε συγγενή ή κοινοπραξία, αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία», βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.

Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μια συγγενής ή κοινοπραξία αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης.

Το ποσό που αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της μεταβολής της κατά τη διάρκεια της περιόδου και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων.

Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας εμφανίζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

5.7.6. Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁹⁸

Οι σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που προβλέπονται από το άρθρο 29 του ν.4308/2014, με τρόπο που διευκολύνει την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ως σύνολο, και λαμβάνοντας υπόψη τις ουσιώδεις προσαρμογές που προκύπτουν από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε σύγκριση με τις ετήσιες. Ιδιαίτερα:

α) Κατά τη γνωστοποίηση των συναλλαγών με τα συνδεδεμένα μέρη, οι συναλλαγές μεταξύ τέτοιων μερών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και έχουν απαλειφθεί, παραλείπονται.

⁹⁷N.4308/2014 Άρθρο 35

⁹⁸N.4308/2014 Άρθρο 36

β) Κατά τη γνωστοποίηση του μέσου αριθμού των εργαζομένων που απασχολήθηκαν στη διάρκεια της περιόδου, γίνεται ξεχωριστή γνωστοποίηση για το μέσο αριθμό των εργαζομένων που απασχολήθηκαν σε από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες.

γ) Κατά τη γνωστοποίηση των ποσών των αποζημιώσεων, των προκαταβολών και των πιστώσεων που δόθηκαν σε μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, γνωστοποιούνται μόνο τα ποσά που δόθηκαν σε μέλη αυτών των συμβουλίων της μητρικής οντότητας, από την ίδια και τις θυγατρικές της.

5.8. Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις⁹⁹

Ο νόμος τίθεται σε ισχύ από 31 Δεκεμβρίου 2014.

Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών.

Όταν η αναδρομική προσαρμογή ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πρακτικά δυσχερής ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό, στην αρχή της περιόδου της πρώτης εφαρμογής η οντότητα δύναται:

Στην περίπτωση που υιοθετείται το ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης ενός στοιχείου

- να θεωρήσει τις λογιστικές αξίες των στοιχείων του ισολογισμού του τέλους της προηγούμενης περιόδου ως το τεκμαρτό κόστος αυτού του στοιχείου, ή
- να επιμετρήσει αυτό το στοιχείο στην εύλογη αξία του. Σε αυτή την περίπτωση, η εύλογη αξία που χρησιμοποιήθηκε θεωρείται ως το τεκμαρτό κόστος του στοιχείου αυτού για την εφαρμογή του παρόντος νόμου εφεξής. Η επιλογή αυτή παρέχεται μόνο για ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα

Κάθε διαφορά που προκύπτει από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία αναγνωρίζεται απευθείας στα κέρδη εις νέον.

Ειδικότερα οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες (άρθρο 1 § 2α, 2β και 2γ) δεν δύναται να εφαρμόσουν την επιμέτρηση σε εύλογη αξία για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα. Συνεπώς δεν προκύπτουν διαφορές οι οποίες αναγνωρίζονται στα Κέρδη εις Νέον.

Επιπρόσθετα οι ως άνω οντότητες δύναται να μην εφαρμόσουν την αναδρομική προσαρμογή των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων καθώς και τις γνωστοποιήσεις για τη μέθοδο μετάβασης.

⁹⁹Ν.4308/2014 Κεφάλαιο 8

Στην περίπτωση που υιοθετείται η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης εφεξής η οντότητα επιμετρά τα σχετικά στοιχεία του ισολογισμού στην εύλογη αξία. Κάθε προκύπτουσα διαφορά αναγνωρίζεται είτε κατευθείαν στα κέρδη εις νέον.

Τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου ταξινομούνται, σύμφωνα με τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η μέθοδος μετάβασης καθώς και οι επιπτώσεις σε κάθε ένα κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δύναται να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Πρώτη εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων και ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

6.1. Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παραμένουν σε γενικές γραμμές οι ίδιες, με τρεις σημαντικές αλλαγές οι οποίες είναι:

- Αλλαγή στον τρόπο απεικόνισης των Οικονομικών Καταστάσεων με βάση συγκεκριμένα υποδείγματα που προβλέπονται από το Νόμο.
- Κατάργηση του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων για όλες τις κατηγορίες οντοτήτων.
- Εφαρμογή της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης για τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες.
- Εφαρμογή της Κατάστασης Χρηματοροών μόνο για τις μεγάλες οντότητες.
- Το Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των Οικονομικών Καταστάσεων είναι πολύ αναλυτικό και περιλαμβάνει περισσότερες πληροφορίες σε σύγκριση με το Προσάρτημα βάσει των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920.
- Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισής τους στην εύλογη αξία τους.
- Παρέχεται η δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα σχετικά ΔΠΧΑ στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά, ενώ οι μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους.

ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΓΛΣ – ΕΛΠ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Αναφορά	Ε.Γ.Λ.Σ.	Ε.Λ.Π.
Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων		
ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	Καταρτίζεται ως ιδιαίτερο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων	Δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης. Η αντίστοιχη πληροφόρηση προκύπτει από την κατάσταση αποτελεσμάτων και από τον Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης

Αναφορά	Ε.Γ.Λ.Σ.	Ε.Λ.Π.
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	Καταρτίζεται υποχρεωτικά σε περιπτώσεις ομίλων	Καταρτίζεται υποχρεωτικά σε απλή και ενοποιημένη βάση
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ Κ' ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ	Τα κριτήρια χαρακτηρισμού εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης δεν προσδιορίζονται με σαφήνεια	Τα κριτήρια χαρακτηρισμού εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης επιτρέπεται υπό αυστηρές προϋποθέσεις, η τήρηση των οποίων επανεξετάζεται κάθε φορά που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις
ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	Εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εκτός πενταετίας	Καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης
ΕΞΟΔΑ ΚΤΗΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ	Εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εντός πενταετίας	Προσαυξάνουν το αρχικό κόστος του παγίου
ΕΞΟΔΑ ΑΥΞΗΣΕΩΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ Κ' ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ	Εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εντός πενταετίας	Τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου καταχωρούνται αφαιρετικά της Καθαρής θέσης εάν είναι σημαντικά (σε αντίθετη περίπτωση καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης) Τα έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων καταχωρούνται αφαιρετικά της σχετικής υποχρέωσης ή αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια του δανείου
ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΟΥ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	Εμφανίζονται στην κατηγορία «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις» του Ισολογισμού και αποσβένονται εντός πενταετίας	Ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης των παγίων στοιχείων ή αποθεμάτων
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων καθώς και οι συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων επιβάλλονται από τη Φορολογική Νομοθεσία	Η επιχείρηση χρησιμοποιεί εκτιμητές προκειμένου να αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων της και αποσβένει τα πάγια της βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους
ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ (LEASING)	Τα μίσθια εμφανίζονται μόνο σε λογαριασμούς τάξεως και τα μισθώματα βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης	Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης ενώ η καταβολή των μισθωμάτων καταχωρείται σε μείωση αντίστοιχης υποχρέωσης
ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	Εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια και αποσβένονται αναλογικά με την απόσβεση του παγίου το οποίο	Εμφανίζονται είτε αφαιρετικά του κόστους κτήσης του παγίου είτε σε μεταβατικό λογαριασμό ως

Αναφορά	Ε.Γ.Α.Σ.	Ε.Λ.Π.
	αφορούν	έσοδα επόμενων χρήσεων
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	Αποτίμηση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, όπου η τρέχουσα προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους: Μέσο Σταθμικό Κόστος FIFO LIFO	Βασικές μέθοδοι αποτίμησης FIFO Μέσο Σταθμικό Κόστος
ΙΔΙΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ	Στο Ενεργητικό με σχηματισμό ισόποσου αποθεματικού Κέρδη και ζημιές μεταφέρονται στα αποτελέσματα Το αποθεματικό μεταφέρεται στα αποτελέσματα ή σε ειδικό αποθεματικό	Αφαιρετικά από τη Καθαρή Θέση Κέρδη και ζημιές μεταφέρονται επίσης στην Καθαρή Θέση
ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	Οι χρεωστικές καταχωρούνται απ' ευθείας στα αποτελέσματα Οι πιστωτικές παραμένουν σε λογαριασμό προβλέψεων	Μεταφέρονται στο σύνολό τους στα αποτελέσματα της χρήσης
ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	Υπάρχουν πολλές κατηγορίες δαπανών και εσόδων που εντάσσονται στην κατηγορία των εκτάκτων αποτελεσμάτων	Στο κονδύλι αυτό καταχωρούνται μόνο τα αποτελέσματα πραγματικά έκτακτων γεγονότων (σεισμοί, πυρκαγιές κ.λ.π.)
ΦΟΡΟΙ	Ο Φόρος Εισοδήματος, οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης Δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενος φόρος	Οι φορολογικές υποχρεώσεις εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	Τα προερχόμενα από τα κέρδη της χρήσεως εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης	Εμφανίζονται στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

6.2. Πρώτη εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων¹⁰⁰

Εισαγωγή

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι υποχρεωτική από όλες τις οντότητες για χρήσεις ή περιόδους που αρχίζουν μετά την 31/12/2014¹⁰¹.

¹⁰⁰Ν.4308/2014 Άρθρο 37

Σύμφωνα λοιπόν με τα Ε.Λ.Π.¹⁰² η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών. Επομένως, οι διοικήσεις όλων των οντοτήτων θα πρέπει να προετοιμαστούν κατάλληλα έτσι ώστε οι οντότητες να έχουν και ομαλή μετάβαση στα ΕΛΠ και να επιμετρήσουν κατάλληλα και έγκαιρα τις επιπτώσεις από την εφαρμογή τους. Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύεται ένα «σχέδιο δράσης» προκειμένου οι οντότητες να έχουν ομαλή μετάβαση στα νέα πρότυπα.

Σχέδιο δράσης για μετάβαση στα ΕΛΠ

Όπως προαναφέρθηκε οι Διοικήσεις όλων των οντοτήτων θα πρέπει να προετοιμαστούν κατάλληλα για την μετάβαση στο νέο πλαίσιο των ΕΛΠ. Η κατάλληλη προετοιμασία μπορεί να αποδεχθεί επωφελής για την κάθε οντότητα αφού θα έχει χρόνο να επιμετρήσει την επίπτωση από την μετάβαση στα ΕΛΠ και επομένως θα μπορεί να λάβει και ορθότερες αποφάσεις. Ένα «σχέδιο δράσης» για ομαλή μετάβαση στα ΕΛΠ θα μπορούσε να περιλαμβάνει τα παρακάτω βήματα:

- Καθορισμός κατάλληλης ομάδας ατόμων με επαρκείς γνώσεις σε θέματα Ε.Γ.Λ.Σ. και Κ.Ν. 2190/1920 προκειμένου να εμπλακεί στη διαδικασία μετάβασης
- Η ομάδα θα πρέπει να υποστηριχθεί με εκπαιδευτικά προγράμματα και εξωτερικούς συμβούλους με εμπειρία πάνω στα Ε.Λ.Π.
- Αναλυτική καταγραφή και κατανόηση των σημαντικότερων αλλαγών που επιφέρουν τα Ε.Λ.Π., του νέου τρόπου λογιστικού χειρισμού τους και των επιπτώσεων που θα επιφέρουν οι αλλαγές αυτές στα μεγέθη και τις συναλλαγές της οντότητας
- Αναλυτική καταγραφή και καθορισμός λογιστικών πολιτικών κατά την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π.
- Αναλυτική καταγραφή και λήψη απόφασης για τυχόν εξαιρέσεις κατά την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π.¹⁰³
- Ανάθεση σε εκτιμητές την αποτίμηση της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων¹⁰⁴
- Ανάθεση σε αναλογιστή την εκτίμηση του ποσού των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους¹⁰⁵
- Κατάρτιση οικονομικής θέσης έναρξης με βάση τα Ε.Λ.Π.
- Κατάρτιση των πρώτων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (με συγκριτική πληροφόρηση

¹⁰¹Ν. 4308/2014 Άρθρο 44

¹⁰² Ν. 4308/2014 Άρθρο 37

¹⁰³ Π.χ. Παρ. 5 Άρθρου 37 Ν. 4308/2014

¹⁰⁴ Άρθρο 37 παρ. 3 περ. β Ν. 4308/2014

¹⁰⁵ Άρθρο 22 παρ. 13 Ν. 4308/2014

6.3. Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα πεδία έρευνας τόσο της ακαδημαϊκής κοινότητας όσο και των φορέων της αγοράς. Τα βασικότερα ερωτήματα που τίθενται από τις έρευνες είναι ποιοι ενδιαφέρονται¹⁰⁶ για την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και σε ποιο βαθμό το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο επηρεάζει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Σύμφωνα με τον καθηγητή Ray Ball η «χρηματοοικονομική πληροφόρηση» (ως έννοια) θα πρέπει να εξεταστεί ως μία οικονομική δραστηριότητα.¹⁰⁷ Η συγκεκριμένη «βιομηχανία» οδηγείται από τις δυνάμεις της αγοράς και την επίδραση των πολιτικών και κανονιστικών αρχών στην αγορά αυτή. Οι δυνάμεις εξαρτώνται τόσο από τις ιδιότητες της ζήτησης για χρηματοοικονομική πληροφόρηση (π.χ. ο τρόπος που χρησιμοποιείται από τις αγορές και την πολιτεία), όσο και από τις ιδιότητες της προσφοράς (π.χ. τα σχετικά κόστη).

Οι δυνάμεις ζήτησης και προσφοράς δημιουργούνται και ορίζονται από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Εξάλλου, οι οικονομικές καταστάσεις και η γενικότερη οικονομική πληροφόρηση έχει αναπτυχθεί με τρόπο που να απαντούν στις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών της πληροφορίας. Οι χρήστες αυτοί διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- ✓ ιδιοκτήτες και διοίκηση
- ✓ πιστωτές και δανειστές
- ✓ πολιτεία
- ✓ φορολογικές αρχές
- ✓ φορείς και οργανισμοί

Εκτός των ανωτέρω υπάρχουν και άλλες ομάδες χρηστών¹⁰⁸ με διαφορετικές ανάγκες πληροφόρησης και οι οποίοι παρουσιάζονται παρακάτω:

<i>Χρήστης</i>	<i>Ανάγκη χρηματοοικονομικής πληροφόρησης</i>
Επενδυτές	Επενδυτικές αποφάσεις
Πιστωτές	Βοήθεια σε πιστωτικές αποφάσεις
Διοίκηση και μέλη ΔΣ	Βοήθεια σε διοικητικές αποφάσεις
Εργαζόμενοι	Βοήθεια στην κατανόηση της πολιτικής αμοιβών της επιχείρησης και της ικανότητας της να τηρεί τις δεσμεύσεις αμοιβών

¹⁰⁶ Χρήστες οικονομικών καταστάσεων

¹⁰⁷ Ray Ball, 2006

¹⁰⁸ StergiosTasios, 2012

Ανταγωνιστές	Βοήθεια στην αξιολόγηση των ανταγωνιστικών δυνάμεων, αδυναμιών και της επιχειρηματικής στρατηγικής
Νομοθέτες	Βοήθεια στην αξιολόγηση του βαθμού συμμόρφωσης με τη νομοθεσία
Ακαδημαϊκοί	Παροχή δεδομένων για έρευνα
Τύπος	Παροχή δεδομένων για άρθρα
Χρήστες που ενδιαφέρονται για διάφορα κοινωνικά θέματα	Διαπίστωση του βαθμού συμμετοχής της επιχείρησης στις περιοχές ενδιαφέροντος

Το λογιστικό πλαίσιο και η λογιστική ποιότητα

Αν και δεν υφίσταται συγκεκριμένη έννοια για τη «λογιστική ποιότητα», οι αναλυτές και θεωρητικοί την προσδιορίζουν βάσει της χρησιμότητας των πληροφοριών και συνδέεται στενά με τη συντηρητική επιλογή λογιστικών αρχών και την αναλυτική γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Υπάρχουν όμως αντικειμενικές μονάδες μέτρησης της ποιότητας; Πολυάριθμες μελέτες με αντικείμενο τη λογιστική ποιότητα εξετάζουν δύο βασικές πτυχές: τα κέρδη και τη συντηρητικότητα. Υψηλότερη λογιστική ποιότητα συνδέεται με υψηλότερη συντηρητικότητα και λιγότερη ασύμμετρη πληροφόρηση.

Οι εταιρείες με υψηλή λογιστική ποιότητα αναμένεται να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μεγαλύτερης αξιοπιστίας πληροφόρηση σχετικά με ζημίες, επιχειρηματικές αποτυχίες και δυσμενή χρηματοοικονομικά γεγονότα. Αντίστοιχα, η λιγότερο αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, προφανώς, δεν είναι τόσο χρήσιμη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και λήπτες αποφάσεων μειώνοντας με αυτό τον τρόπο τις ωφέλειες τόσο της διοίκησης όσο και των μετόχων.

Σε άλλη έρευνα που διενεργήθηκε για συγκεκριμένο λογιστικό πλαίσιο, αυτό των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, υποδεικνύεται ότι οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. φέρουν μεγαλύτερη λογιστική ποιότητα από τις εταιρείες που δεν τα εφαρμόζουν καθώς και το γεγονός ότι η λογιστική ποιότητα βελτιώνεται με την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α.¹⁰⁹

Στόχος της έρευνας ήταν να αποδειχθεί αν τα μεγέθη που παρουσιάζουν οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. εμφανίζουν μικρότερη χειραγώγηση κερδών, μεγαλύτερη

¹⁰⁹ Barth, et al., 2008

συχνότητα παρουσίασης ζημιών, και μεγαλύτερη σχετικότητα στην αξία παρά στα λογιστικά μεγέθη.

Σε άλλη μελέτη των Τσαλαβούτα, Andre και Evans ερευνήθηκε η πιθανότητα να αλλάζει η λογιστική ποιότητα όταν μεταβάλλεται το λογιστικό πλαίσιο σε μία μικρή αλλά αναπτυγμένη χώρα. Η έρευνα αφορούσε στην Ελλάδα. Το δείγμα που χρησιμοποιήθηκε αφορούσε στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου 2005-2006 όπου οι ελληνικές εισηγμένες εταιρείες υιοθέτησαν τα Δ.Π.Χ.Α. Προέκυψε ότι αν και υπήρξε σημαντική επίπτωση στα οικονομικά μεγέθη από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., θεωρώντας τη λογιστική ποιότητα ως τη σχέση μεταξύ αγοραίας και λογιστικής αξίας κεφαλαίου, δεν υπήρξε σημαντική μεταβολή ως προς τη λογιστική ποιότητα. Επιπρόσθετα, προκύπτει ότι οι προσαρμογές σε ένα διαφορετικό πλαίσιο λαμβάνονται υπόψη διαφορετικά, αναλόγως του μεγέθους της εταιρείας.

Συμπερασματικά, η ποιότητα είναι έως ένα βαθμό υποκειμενικό μέγεθος, μη ικανό να μετρηθεί με σαφώς προσδιορισμένη μονάδα μέτρησης που όμως είναι το επίκεντρο του ενδιαφέροντος και η κινητήριος δύναμη για κάθε εξέλιξη λογιστικού πλαισίου και συστήματος.

Η ποιότητα είναι το ζητούμενο των επενδυτών και ο παράγοντας εκείνος που λειτουργεί αντιφατικά στις αντιδράσεις των Διοικήσεων που συντάσσουν τις Οικονομικές Καταστάσεις. Από την μια επιδιώκουν και ενθαρρύνουν την ποιότητα των Οικονομικών Καταστάσεων, ενώ από την άλλη εμφανίζουν μια εγγενής τάση για παρουσίαση όσο το δυνατόν λιγότερων πληροφοριών. Έμμεσοι παράγοντες για την εξέλιξη της ποιότητας είναι και ο συντονισμός ανάμεσα στους κρατικούς, τους ακαδημαϊκούς και τους ιδιωτικούς φορείς¹¹⁰.

Στην Ελλάδα, η οποία ήταν ένα κλασικό παράδειγμα με εθνικό λογιστικό πλαίσιο που χαρακτηρίζεται από συντηρητικότητα, είναι εμφανείς οι αλλαγές που επήλθαν με την εφαρμογή των ΔΠΧΑ τα οποία σε σχέση με το ΚΝ 2190/1920 είναι λιγότερα συντηρητικά.

Αναλογιζόμενοι τα παραπάνω μπορούμε να προβλέψουμε τις αλλαγές που θα σημειωθούν με την εφαρμογή των ΕΛΠ από το σύνολο των ελληνικών επιχειρήσεων.

¹¹⁰ Φίλος, 2010

ΜΕΡΟΣ Γ΄

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Εμπειρική Ερευνα – Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

7.1. Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων

Γενικά

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί τμήμα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και προβλέπεται από το άρθρο 42α του Κ.Ν. 2190/1920. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. το προσάρτημα αποτελεί τις «Σημειώσεις» των οικονομικών καταστάσεων.

7.2. Δείγμα εταιρειών

Αντικείμενο της έρευνας αποτελούν οι γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στο Προσάρτημα επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που αφορούν στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/1920. Για το λόγο αυτό αποκλείονται από το δείγμα οι εταιρείες οι οποίες σύμφωνα με το ν. 3229/2004 καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Για την επιλογή του δείγματος εταιρειών τέθηκε ως κριτήριο οι εταιρείες να πληρούν καταρχήν τις προϋποθέσεις της μικρής οντότητας (Άρθρο 2 ν. 4308/2014). Σε δεύτερο στάδιο, με σκοπό τα σαφή συμπεράσματα, επιλέχθηκε οι εταιρείες του δείγματος να ανήκουν σε διαφορετικούς κλάδους ώστε το δείγμα να είναι πιο αντιπροσωπευτικό.

Τέλος, λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι δεδομένα:

α) τα Προσαρτήματα κατατίθενται αποκλειστικά στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) ή στο Επιμελητήριο στο οποίο ανήκει η κάθε εταιρεία ανάλογα με τον τόπο εγκατάστασής της και το αντικείμενο δραστηριότητάς της και

β) την πρακτική αδυναμία συλλογής του συνόλου των προσαρτημάτων ενός κλάδου, λόγω τεραστίου πλήθους μικρών επιχειρήσεων που συγκεντρώνει, καταλήξαμε στο εξής δείγμα εταιρειών:

ΠΛΗΘΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	ΚΛΑΔΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ
3	ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ Κ' ΕΜΠΟΡΙΚΗ	από 9.000.000,00 € έως 17.000.000,00 €
1	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	μεγαλύτερος από 40.000.000,00 €
1	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	μεγαλύτερος των 8.000.000,00 €
8	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	από 2.000.000,00 € έως 8.000.000,00 €
1	ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ	μεγαλύτερος των 8.000.000,00 €
2	ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	από 400.000,00 € έως 600.000,00 €
3	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	από 3.000.000,00 € έως 5.000.000,00 €
1	ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΗ	μικρότερος του 8.000.000,00 €

7.3. Γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος

Από ανάλυση του Κ.Ν. 2190/1920 προκύπτει ότι οι γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος δύναται να ταξινομηθούν σε κεφάλαια. Στην ανάλυση που ακολουθεί, οι γνωστοποιήσεις επί του προσαρτήματος έχουν κατηγοριοποιηθεί με την εξής δομή:

- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Δομή οικονομικών καταστάσεων και παρεκκλίσεις
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Πάγιο ενεργητικό και έξοδα εγκατάστασης
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Συμμετοχές
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Αποθέματα
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 Μετοχικό κεφάλαιο
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 Προβλέψεις και υποχρεώσεις
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 Μεταβατικοί λογαριασμοί
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 Λογαριασμοί τάξεως
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 Χορηγηθείσες εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 Αμοιβές, προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοίκησης
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 Ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεως
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13 Λοιπές πληροφορίες

7.4. Σκοποί έρευνας επί των προσαρτημάτων

Η έρευνα επί των προσαρτημάτων αφορά:

α) στη συμμόρφωση του δείγματος εταιρειών με τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων που προβλέπονται από τον Κ.Ν. 2190/1920.

β) στην παράθεση των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από τον Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. σε αντιπαραβολή με τον Κ.Ν. 2190/1920 στο δείγμα των εταιρειών.

γ) στη διερεύνηση της παροχής από τις εταιρείες του δείγματος εθελοντικής περαιτέρω πληροφόρησης από την απαιτούμενη από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920. Εξετάζεται δε αν αυτές οι επιπλέον γνωστοποιήσεις καθίστανται πλέον υποχρεωτικές από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. ή αφορούσαν επουσιώδη μεγέθη και άνευ ιδιαίτερης σημασίας ζητήματα.

7.5. Ανάλυση

7.5.1. Ανάλυση δείγματος - Συμμόρφωση με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920

Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με τον Κ.Ν. 2190/1920	Εφαρμογή από εταιρείες δείγματος
Δομή οικονομικών καταστάσεων και παρεκκλίσεις	
Παρέκκλιση από τις σχετικές διατάξεις περί καταρτίσεως των ετησίων οικονομικών καταστάσεων, που κρίθηκε απαραίτητη για την εμφάνιση, με απόλυτη σαφήνεια, της πραγματική εικόνας που απαιτεί η διάταξη της § 2 του άρθρου αυτού.	Στο σύνολο του δείγματος δεν έγινε παρέκκλιση.
Παρέκκλιση από την αρχή του αμετάβλητου της δομής και μορφής εμφανίσεως του ισολογισμού και του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως".	Στο σύνολο του δείγματος δεν έγινε παρέκκλιση.
Καταχώριση στον προσιδιάζοντα λογαριασμό στοιχείου σχετιζόμενου με περισσότερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς.	Στο σύνολο του δείγματος δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση.
Προσαρμογή στη δομή και στους τίτλους των λογαριασμών με αραβική αρίθμηση, όταν η ειδική φύση της	Στο σύνολο του δείγματος δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση.

επιχείρησης το απαιτεί.	
Συμπτύξεις λογαριασμών του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς, για τις οποίες (συμπτύξεις) συντρέχουν οι προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής.	Στο σύνολο του δείγματος δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση.
Αναμορφώσεις κονδυλίων προηγούμενης χρήσης για να καταστούν συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της κλειόμενης χρήσης.	Δύο εταιρείες προέβησαν σε αναμορφώσεις κονδυλίων και γίνεται σχετική περιγραφή στα προσαρτήματα
Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων	
Μέθοδοι αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων και υπολογισμού των αποσβέσεων καθώς και των προβλέψεων για υποτιμήσεις τους.	Στο σύνολο των εταιρειών αναφέρεται ότι «Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμήθηκαν στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους προσαυξημένης με την αξία των προσθηκών και βελτιώσεων και της αναπροσαρμογής τους βάσει του Ν.2065/1992 και μειωμένης με τις προβλεπόμενες από το νόμο αποσβέσεις.».
	Για καμία εταιρεία του δείγματος δεν συνέτρεξε η περίπτωση σχηματισμού προβλέψεων αποτίμησης.
Βάσεις μετατροπής σε Ευρώ περιουσιακών στοιχείων εκφρασμένων σε ξένο νόμισμα (Ξ.Ν.) και λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών.	Η εν λόγω περίπτωση δε συνέτρεξε για τις 14 από τις 20 εταιρείες του δείγματος, ενώ για τις υπόλοιπες 6 που έχει εφαρμογή η διάταξη, αναφέρεται συνοπτικά ο λογιστικός χειρισμός.
Παρέκκλιση από τις μεθόδους και τις βασικές αρχές αποτιμήσεως. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτιμήσεως.	Στο σύνολο του δείγματος δεν έγινε παρέκκλιση.
Αλλαγή μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων ή των κινητών αξιών.	Για 19 εταιρείες του δείγματος δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής. 1 εταιρεία δεν κατέχει αποθέματα και κινητές αξίες.

<p>Παράθεση της διαφοράς, μεταξύ αξίας αποτιμήσεως των αποθεμάτων και κινητών αξιών και της τρέχουσας τιμής αγοράς τους, εφόσον είναι αξιόλογη.</p>	<p>Για 14 εταιρείες του δείγματος δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής. 4 εταιρείες του δείγματος αναφέρουν ότι η διαφορά δεν είναι αξιόλογη 1 εταιρεία δεν κατέχει αποθέματα και κινητές αξίες. 1 εταιρεία δεν κάνει καμία σχετική γνωστοποίηση</p>
<p>Ανάλυση και επεξήγηση της γενόμενης μέσα στη χρήση, με βάση ειδικό νόμο, αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και παράθεση της κινήσεως του λογαριασμού "Διαφορές αναπροσαρμογής".</p>	<p>Στο σύνολο του δείγματος δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση.</p>
<p>Αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία. Όταν η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων έχει γίνει στην εύλογη αξία πρέπει να παρέχονται πληροφορίες.</p>	<p>13 εταιρείες του δείγματος αναφέρουν ότι δεν υφίστανται χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία. 7 εταιρείες του δείγματος δεν γνωστοποιούν κανένα γεγονός.</p>
<p>Αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων σε διαφορετική αξία της εύλογης. Όταν η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων δεν έχει γίνει στην εύλογη αξία σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 43γ του κωδ. Ν.2190/1920 πρέπει να παρέχονται πληροφορίες.</p>	<p>13 εταιρείες του δείγματος αναφέρουν ότι δεν υφίστανται χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία αποτιμούνται σε αξία διαφορετική της εύλογης. 7 εταιρείες του δείγματος δεν γνωστοποιούν κανένα γεγονός.</p>
<p>Πάγιο ενεργητικό και έξοδα εγκατάστασης</p>	
<p>Μεταβολές παγίων στοιχείων και εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως).</p>	<p>Για το σύνολο των εταιρειών παρατίθεται σχετικός πίνακας.</p>
<p>Ανάλυση πρόσθετων αποσβέσεων.</p>	<p>Το σύνολο των εταιρειών αναφέρει ότι δεν συντρέχει περίπτωση πρόσθετων αποσβέσεων.</p>
<p>Προβλέψεις για υποτίμηση ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.</p>	<p>Το σύνολο των εταιρειών αναφέρει ότι δεν συντρέχει περίπτωση.</p>

Ανάλυση και επεξήγηση των ποσών των εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως) που αφορούν τη χρήση.	<p>Για 11 εταιρείες του δείγματος παρατίθεται σχετικός πίνακας</p> <p>5 εταιρείες κάνουν περιγραφική ανάλυση</p> <p>1 εταιρεία δεν κάνει καμία γνωστοποίηση</p>
Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των συν/κών διαφορών που προέκυψαν στην παρούσα χρήση, κατά την πληρωμή (δόσεων) ή την αποτίμηση στο τέλος τη χρήσης δανείων ή πιστώσεων, χρησιμοποιηθέντων αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων στοιχείων.	<p>Για 3 εταιρείες του δείγματος δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της γνωστοποίησης.</p> <p>Στο σύνολο του δείγματος δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση.</p>
Ανάλυση και επεξήγηση των κονδυλίων "Εξοδα ερευνών και αναπτύξεως", "Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας" και "Υπεραξία επιχειρήσεως (GOODWILL)".	<p>7 εταιρείες του δείγματος αναλύουν τα έξοδα (λογιστικές αξίες) με παράθεση σχετικού πίνακα.</p> <p>6 εταιρείες κάνουν περιγραφική ανάλυση</p> <p>7 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υφίστανται τέτοια κονδύλια.</p>
Συμμετοχές	
Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων με ποσοστό μεγαλύτερο από 10%.	<p>16 από τις 20 εταιρείες του δείγματος δεν κατέχει συμμετοχές στο κεφάλαιο τρίτων εταιρειών, ενώ για τις 4 εταιρείες που κατέχουν γίνεται ανάλυση των συμμετοχών τους.</p>
Όταν η Α.Ε.(ή Ε.Π.Ε. και οι Ε.Ε. κατά μετοχές) συμμετέχουν στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων (π.χ. Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες εταιρείες) στις οποίες η Α.Ε. (ή Ε.Π.Ε. ή Ε.Ε. κατά τις μετοχές) είναι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι.	<p>13 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής.</p> <p>7 εταιρείες δεν γνωστοποιούν κάτι.</p>
Σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στις οποίες	<p>Για 14 εταιρείες δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της γνωστοποίησης.</p>

περιλαμβάνονται και οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

6 εταιρείες αναφέρουν ότι είτε οι οικονομικές τους καταστάσεις περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μητρικής είτε ότι οι ίδιες συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Σύνταξη «Κατάσταση μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων» και «Κατάσταση ταμιακών ροών» που καταρτίζουν επιπρόσθετα οι ανώνυμες εταιρείες που συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις και δημοσιευόμενα στοιχεία των καταστάσεων αυτών.

Δεν γίνεται καμία γνωστοποίηση από το σύνολο του δείγματος.

Αποθέματα

Αποτίμηση αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτιμήσεως του άρθρου 43, για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων.

12 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν έγινε καμία παρέκκλιση.

5 εταιρείες δεν κατέχουν αποθέματα.

Διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού και λόγοι στους οποίους οφείλονται.

2 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν συντρέχει περίπτωση.

1 εταιρεία του δείγματος δεν γνωστοποιεί κάτι

Για 19 εταιρείες δεν υφίστανται διαφορές από αποτίμηση τέτοιων στοιχείων.

1 εταιρεία του δείγματος δεν γνωστοποιεί κάτι.

Μετοχικό κεφάλαιο

Κατηγορίες μετοχών, στις οποίες διαιρείται το μετοχικό κεφάλαιο.

Στο σύνολο του δείγματος αναλύεται το μετοχικό κεφάλαιο σε αριθμό και τιμή των μετοχών.

Εκδοθείσες μετοχές μέσα στη χρήση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

Για 17 εταιρείες του δείγματος δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής αφού δεν εκδόθηκαν μετοχές κατά τη χρήση.

1 εταιρεία αναφέρει ότι πραγματοποίησε μείωση κεφαλαίου με επιστροφή μετρητών στους μετόχους

	και αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με καταβολή μετρητών.
	1 εταιρεία πραγματοποίησε αύξηση κεφαλαίου με μετρητά.
	1 εταιρεία δεν κάνει γνωστοποίηση.
Εκδοθέντες τίτλοι και ενσωματωμένα σε αυτούς δικαιώματα	Για 19 εταιρείες του δείγματος δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής. 1 εταιρεία δεν κάνει γνωστοποίηση.
Απόκτηση ιδίων μετοχών μέσα στην παρούσα χρήση.	Στο σύνολο του δείγματος δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση.
Προβλέψεις και υποχρεώσεις	
	16 εταιρείες δεν έχουν σχηματίσει καμία πρόβλεψη 1 εταιρεία αναλύει το σχηματισμό πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, για επισφαλείς απαιτήσεις και έκτακτες προβλέψεις.
Ανάλυση του λογαριασμού "Λοιπές Προβλέψεις", αν το ποσό του είναι σημαντικό.	1 εταιρεία παραθέτει ανάλυση διαγραφής προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις και σχηματισμού νέων καθώς και σχηματισμού προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού. 1 εταιρεία αναφέρει ότι σχημάτισε προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία καθώς και λοιπές προβλέψεις. 1 εταιρεία δεν αναφέρει κάτι.
Οι οικονομικές δεσμεύσεις από συμβάσεις κ.λπ. που δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως.	18 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υπάρχουν δεσμεύσεις. 1 εταιρεία δεν αναφέρει κάτι
Υποχρεώσεις καταβολής ειδικών μηνιαίων παροχών και οικονομικές δεσμεύσεις για συνδεδεμένες επιχειρήσεις.	1 εταιρεία παραθέτει συνοπτική ανάλυση.
Πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων και ποσά φόρων που ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις ενώ δεν	19 εταιρείες αναφέρουν περιγραφικά τις ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις ενώ δεν

ενδεχομένως να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις.	ποσοτικοποιούν τις προβλέψεις φόρων που ενδέχεται να επιβληθούν.
	1 εταιρεία δεν γνωστοποιεί κάτι.
	13 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υφίστανται τέτοιες υποχρεώσεις.
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πάνω από 5 έτη.	4 εταιρείες περιγράφουν συνοπτικά σύμβαση ομολογιακού δανείου
	3 εταιρείες περιγράφουν συνοπτικά τις υποχρεώσεις τους σε μακροπρόθεσμα δάνεια.
	19 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υφίστανται τέτοιες υποχρεώσεις.
Υποχρεώσεις καλυπτόμενες με εμπράγματα ασφάλειες.	1 εταιρεία αναφέρει συνοπτικά ότι υφίστανται προσωπικές εγγυήσεις του βασικού μετόχου που καλύπτουν τέτοιες υποχρεώσεις.
Μεταβατικοί λογαριασμοί	
Ανάλυση των κονδυλίων των μεταβατικών λογαριασμών "Έξοδα επομένων χρήσεων", "Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα" και "Έξοδα χρήσεως δουλευμένα".	16 εταιρείες αναλύουν το υπόλοιπο των μεταβατικών λογαριασμών όπως εμφανίζονται σε β' βαθμίο επίπεδο ισοζυγίου.
	3 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υπάρχουν μεταβατικοί λογαριασμοί
	1 εταιρεία δεν κάνει καμία σχετική γνωστοποίηση
Λογαριασμοί Τάξεως	
Ανάλυση των λογαριασμών τάξεως, στην έκταση που δεν καλύπτεται η υποχρέωση αυτή από τις πληροφορίες της επόμενης § 10 .	7 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υπάρχουν λογαριασμοί τάξεως.
	9 εταιρείες παρουσιάζουν ανάλυση των υπολοίπων των λογαριασμών
	4 εταιρείες παραθέτουν περιγραφική ανάλυση
Χορηγηθείσες εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες	
Εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία.	9 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υπάρχουν εγγυήσεις ή εμπράγματα ασφάλειες
	6 εταιρείες αναλύουν τις εγγυήσεις και τις εμπράγματα ασφάλειες

	5 εταιρείες κάνουν γενική αναφορά για την ύπαρξη εγγυήσεων
Αμοιβές, προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοίκησης	
Αμοιβές μελών οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας.	12 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υπάρχουν τέτοιες αμοιβές 8 εταιρείες αναφέρουν περιγραφικά και συνοπτικά τις αμοιβές.
Υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για βοηθήματα σε αποχωρήσαντα την παρούσα χρήση μέλη οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας.	19 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υπάρχουν τέτοιες υποχρεώσεις, ενώ 1 εταιρεία δεν κάνει καμιά γνωστοποίηση.
Δοθείσες προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοικήσεως (μέλη διοικητικών συμβουλίων και διαχειριστές).	18 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υπάρχουν τέτοιες υποχρεώσεις. 1 εταιρεία αναφέρει ότι υπάρχουν και παραπέμπει στα βιβλία της. 1 εταιρεία δεν κάνει καμιά γνωστοποίηση.
Ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεως	
Κύκλος εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριότητας και γεωγραφικές αγορές. (Ο κύκλος εργασιών λαμβάνεται όπως καθορίζεται στο άρθρο 42ε § 15 εδάφιο α').	18 εταιρείες αναλύουν μόνο κατά δραστηριότητα τον κύκλο εργασιών. 1 εταιρεία αναφέρει το σύνολο του κύκλου εργασιών χωρίς να γίνεται καμία διάκριση. 1 εταιρεία δεν κάνει καμιά γνωστοποίηση.
Μέσος όρος του απασχοληθέντος κατά τη διάρκεια της χρήσης προσωπικού και κατηγορίες αυτού, με το συνολικό κόστος τους.	16 από τις 20 εταιρείες του δείγματος αναλύουν ανά κατηγορία το κόστος του προσωπικού και αναφέρει τον αριθμό τους. 1 εταιρεία του δείγματος αναφέρει τον αριθμό του προσωπικού και το σύνολο των αμοιβών χωρίς να γίνεται ανάλυση 2 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν απασχολούν προσωπικό 1 εταιρεία δεν γνωστοποιεί κάτι.
Ανάλυση των έκτακτων και ανόργανων	16 εταιρείες του δείγματος παραθέτουν λεπτομερή

εξόδων και εσόδων (δηλαδή των λογαριασμών "έκτακτα και ανόργανα έξοδα" και "έκτακτα και ανόργανα έσοδα").	ανάλυση. 1 εταιρεία δε γνωστοποιεί κάτι. 3 εταιρείες αναφέρουν τα υπόλοιπα των λογ/σμων χωρίς να γίνεται ανάλυση.
Ανάλυση των λογαριασμών "Έσοδα προηγούμενων χρήσεων", "Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων" και "Έξοδα προηγούμενων χρήσεων".	12 εταιρείες του δείγματος παραθέτουν λεπτομερή ανάλυση. 5 εταιρείες αναφέρουν ότι δεν υπάρχει κίνηση στους λογαριασμούς. 1 εταιρεία αναφέρει μόνο το υπόλοιπο των λογαριασμών. 2 εταιρείες δεν κάνουν καμία σχετική γνωστοποίηση.
Λοιπές πληροφορίες	
Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις ή που κρίνονται αναγκαίες για την αρτιότερη πληροφόρηση των μετόχων και των τρίτων και εφαρμογή της αρχής της πιστής εικόνας.	18 εταιρείες του δείγματος δεν γνωστοποιούν κάποιο θέμα. 1 εταιρεία παραθέτει την απόφαση του Δ.Σ. για συγχώνευση με απορρόφηση με Ανώνυμη Εταιρεία παραγωγής ενέργειας. 1 εταιρεία αναφέρει ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί με βάση την αρχή συνέχισης της δραστηριότητας καθώς το μετοχικό κεφάλαιο έχει καταστεί αρνητικό και οι μέτοχοι προτίθενται να στηρίξουν την εταιρεία.
Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.	Το σύνολο των εταιρειών δεν γνωστοποιεί κάποιο θέμα.
Διακριτική παρουσίαση , στις σημειώσεις – προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων , των συνολικών αμοιβών που χρέωσε κατά το οικονομικό έτος ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο για τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων	15 εταιρείες συμμορφώνονται με τη διάταξη και αναφέρουν το ποσό των αμοιβών.

λογαριασμών , των συνολικών αμοιβών που χρεώθηκαν για άλλες υπηρεσίες ελεγκτικής φύσης, των συνολικών αμοιβών που χρεώθηκαν για υπηρεσίες φορολογικών συμβουλών και των συνολικών αμοιβών που χρεώθηκαν για λοιπές ελεγκτικές υπηρεσίες

Η απαίτηση αυτή δεν ισχύει όταν η εταιρεία περιλαμβάνεται στους ενοποιημένους λογαριασμούς που απαιτείται να συνταχθούν βάσει του άρθρου 90 του κ.ν. 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών», υπό τον όρο ότι οι πληροφορίες δίνονται στις σημειώσεις στους ενοποιημένους λογαριασμούς .

5 εταιρείες δεν κάνουν καμία σχετική γνωστοποίηση.

Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφόρησης των μετόχων και των τρίτων και της παρουσίασης μια πιστής εικόνας της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας .

1 εταιρεία αναφέρει ότι το μετοχικό κεφάλαιο έχει καταστεί αρνητικό και αναλύει τον τρόπο αύξησης με καταθέσεις των μετόχων.

1 εταιρεία αναφέρει συνοπτικές πληροφορίες σχετικά με συμμετοχή της στην έκδοση ομολογιακού δανείου περιορισμένης ιδιωτικής συμμετοχής άλλης εταιρείας

1 εταιρεία παραθέτει συνοπτική ανάλυση για την εφαρμογή επενδυτικού προγράμματος

17 εταιρείες δεν γνωστοποιούν λοιπές πληροφορίες.

Άλλες πληροφορίες αναγκαίες για την αρτιότερη πληροφόρηση των εταίρων και των τρίτων.

Το σύνολο των εταιρειών δεν γνωστοποιεί πρόσθετες πληροφορίες.

7.5.2. Συμπέρασμα – Συμμόρφωση με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι όλες οι εταιρείες του δείγματος (20 συνολικά) δεν εμβαθύνουν στις γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από τον Κ.Ν. 2190/1920 και συντάσσουν τις σημειώσεις με σκοπό την τυπική κάλυψη της νομοθεσίας.

Περαιτέρω παρατηρούμε ότι πέντε εταιρείες γνωστοποιούν προαιρετικά επιπλέον πληροφορίες οι οποίες ωστόσο δεν καλύπτουν την ανάγκη της παροχής ουσιαστικής πληροφόρησης στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Τελικά από την έρευνα του δείγματος καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι οι εταιρείες δεν αναλύουν σε βάθος τόσο την απαιτούμενη από τον Κ.Ν. 2190/1920 πληροφόρηση, όσο και στις λοιπές πληροφορίες που κάποιες εταιρείες εθελοντικά επέλεξαν να γνωστοποιήσουν. Σε καμία δε περίπτωση, αυτές οι επιπλέον γνωστοποιήσεις που κάποιες εταιρείες επέλεξαν να παραθέσουν δεν είναι ουσιώδεις για τους εξωτερικούς χρήστες όπως επιβάλει η φιλοσοφία, το πνεύμα και η βούληση του νομοθέτη των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων Ν.4308/2014. Εν κατακλείδι για καμία από τις εταιρείες του δείγματος δεν μπορούμε να υποστηρίξουμε ότι ήταν πρωτοπόρα στην παροχή ουσιαστικής πληροφόρησης στους εξωτερικούς χρήστες.

Το γεγονός αυτό ενδεχομένως να οφείλεται στο ότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων λαμβάνουν τις απαιτούμενες πληροφορίες όχι διαμέσου των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων αλλά από άλλες πηγές (π.χ. ισοζύγια γενικής λογιστικής ενημέρωση μέσω Τειρεσία κ.λ.π.)

Αξιοσημείωτο επίσης είναι το γεγονός ότι σε διατάξεις που αφορούν θέματα που επηρεάζουν τη φορολογική κατάσταση της εταιρείας το σύνολο του δείγματος αναλύει σε μεγαλύτερο βαθμό τις γνωστοποιήσεις του. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η ανάλυση των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων καθώς και ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις. Το γεγονός αυτό καταδεικνύει τη μεγάλη επίπτωση των φορολογικών διατάξεων επί των οικονομικών καταστάσεων.

7.5.3. Γνωστοποιήσεις που επιβάλλονται από τα Ε.Λ.Π.

Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	Παρατηρήσεις δείγματος και διατάξεων Κ.Ν. 2190/1920
	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
Την επωνυμία της οντότητας	Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος στην όψη του προσαρτήματος
Το νομικό τύπο της οντότητας	Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις

	εταιρείες του δείγματος στην όψη του προσαρτήματος
Την περίοδο αναφοράς	Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος στην όψη του προσαρτήματος
Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας	Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920
Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση	Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος στην όψη του προσαρτήματος
Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας	Δεν έχει εφαρμογή στο δείγμα εταιρειών
Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση	Δεν έχει εφαρμογή στο δείγμα εταιρειών
Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τον παρόντα νόμο	Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920
Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο	Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920
Εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους	Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920. Οι κυριότεροι κίνδυνοι γνωστοποιούνται στις εκθέσεις διαχείρισης
Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων	Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920
Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η οντότητα έχει παρεκκλίνει από την εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου για να εκπληρώσει την υποχρέωση της περί εύλογης	Δεν έχει εφαρμογή στο δείγμα εταιρειών

παρουσίασης, η παρέκκλιση αυτή γνωστοποιείται και δικαιολογείται επαρκώς. Οι επιπτώσεις της παρέκκλισης στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα, παρατίθενται πλήρως στο προσάρτημα

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία υποχρέωση σχετίζεται με περισσότερα από ένα κονδύλια του ισολογισμού, γνωστοποιείται η σχέση του στοιχείου αυτού με τα σχετιζόμενα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κατάσταση οικονομικής θέσης

Για την καθαρή θέση της οντότητας

Ο αριθμός και η ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, η λογιστική αξία των τίτλων που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο και εκδόθηκαν μέσα στη περίοδο, εντός των ορίων του εγκεκριμένου κεφαλαίου

Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος

Η ύπαρξη πιστοποιητικών συμμετοχής, μετατρέψιμων τίτλων, δικαιωμάτων αγοράς τίτλων, δικαιωμάτων προαίρεσης ή παρόμοιων τίτλων ή δικαιωμάτων, με μνεία του αριθμού τους, της αξίας τους και των δικαιωμάτων που παρέχουν

Δεν έχει εφαρμογή στο δείγμα εταιρειών

Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων

Δεν έχει εφαρμογή στο δείγμα εταιρειών

Ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον

Δεν αναφέρεται στο προσάρτημα αλλά μόνο στην όψη του ισολογισμού συνοπτικά

Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης

Το συνολικό χρέος της οντότητας που καλύπτεται με εξασφαλίσεις που παρέχονται από την οντότητα, με ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος

Τα ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος

Η φύση και ο επιχειρηματικός στόχος των διακανονισμών της οντότητας, που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό, καθώς και οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των διακανονισμών αυτών επί της οντότητας, εφόσον οι κίνδυνοι ή τα οφέλη των διακανονισμών αυτών είναι σημαντικά και εφόσον η δημοσιοποίηση των κινδύνων ή οφελών απαιτείται για τους σκοπούς της εκτίμησης της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος. Γίνεται σχετική ανάλυση των λογαριασμών τάξεως

Το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων επιβαρύνσεων (ενδεχόμενες υποχρεώσεις) που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, με ένδειξη της φύσης και της μορφής των σχετικών εξασφαλίσεων που έχουν παρασχεθεί. Κάθε δέσμευση που αφορά παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από τη υπηρεσία ή οντότητες ομίλου ή συγγενείς οντότητες, γνωστοποιείται ξεχωριστά.

Οι εταιρείες του δείγματος αναφέρουν μόνο περί της ενδεχόμενης υποχρέωσης επιβολής πρόσθετων φόρων για τις ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις. Ποσοτικοποιημένες αναλύσεις δεν υπάρχουν.

Το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας.

Οι εταιρείες του δείγματος συμμορφώνονται πλήρως, προς την γνωστοποίηση που απαιτούσε ο ΚΝ 2190/1920, για τα ποσά και

Ιδιαίτερα, στην περίπτωση που από τον παρόντα νόμο προβλέπεται συμψηφισμός εσόδων και εξόδων γνωστοποιούνται τα σχετικά κονδύλια και οι αξίες αυτών προ του συμψηφισμού	τη φύση των στοιχείων εσόδων και εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους. Δεν παρέχονται πληροφορίες για συμψηφισμός εσόδων και εξόδων διότι δεν προβλέπονται από τον ΚΝ 2190/1920
Το ποσό τόκων της περιόδου με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών	Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920
Η προτεινόμενη ή, κατά περίπτωση, οριστική διάθεση των κερδών	Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920. Σχετική αναφορά γίνεται στις εκθέσεις Δ.Σ.
Το ποσό μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο	Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920. Σχετική αναφορά γίνεται στις εκθέσεις Δ.Σ.
Ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση	Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920
Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, το υπόλοιπο ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και ανάλυση της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση	Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920
Για τους απασχολούμενους στην οντότητα κατά τη διάρκεια περιόδου	
Ο μέσος όρος των απασχολούμενων	Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος
Ανάλυση του μέσου όρου των απασχολούμενων ανά κατηγορία	Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος
Αν δεν αναφέρονται χωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων οι δαπάνες για παροχές σε εργαζόμενους της περιόδου, γνωστοποιούνται αναλυτικά τα συνολικά ποσά των εξής κατηγοριών αυτών των δαπανών	

Μισθοί και ημερομίσθια	Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος
Κοινωνικές επιβαρύνσεις	Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος
Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία	Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος
Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, εφόσον οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής των υπηρεσιών	Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος
Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης, καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών	Όλες οι εταιρείες του δείγματος παρουσιάζουν συνοπτική γνωστοποίηση
Η επωνυμία, η έδρα και η νομική μορφή κάθε άλλης οντότητας, στην οποία η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος	Δεν έχει εφαρμογή στο δείγμα εταιρειών
Η επωνυμία και η έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του τελικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, εάν συντρέχει περίπτωση	Δεν έχει εφαρμογή στο δείγμα εταιρειών
Η επωνυμία και η έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές	Δεν έχει εφαρμογή στο δείγμα εταιρειών

καταστάσεις μερικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, και η οποία περιλαμβάνεται επίσης στο σύνολο των επιχειρήσεων του στοιχείου της παραγράφου 27.

Ο τόπος στον οποίο κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να προμηθευτεί τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, στην περίπτωση που είναι διαθέσιμες. Εάν δεν είναι διαθέσιμες οι καταστάσεις αυτές γίνεται αναφορά του σχετικού γεγονότος

Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920

Τα ποσά που δόθηκαν στην περίοδο για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων στα πλαίσια των καθηκόντων τους, καθώς και τις δεσμεύσεις που προέκυψαν ή αναλήφθηκαν για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε αποχωρήσαντα μέλη των εν λόγω συμβουλίων, συνολικά κατά κατηγορία συμβουλίου

Όλες οι εταιρείες του δείγματος παρουσιάζουν συνοπτική γνωστοποίηση

Οι συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με τα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένου και του ποσού αυτών των συναλλαγών, τη φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους, καθώς και άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές, τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας.

Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920

Οι συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας, για τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης, για συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες και για λοιπές μη ελεγκτικές

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος

υπηρεσίες, διακεκριμένα κατά κατηγορία

Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεόμενων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα, και οπωσδήποτε στους επόμενους 12 μήνες, εφόσον είναι σημαντικά

Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920

Ενσώματα και άυλα πάγια στοιχεία

Η εταιρία, για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων θα γνωστοποιεί:

Το κόστος κτήσης ή το κόστος παραγωγής ή την εύλογη αξία (του άρθρου 24) σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί επιμέτρηση στην εύλογη αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος

Τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος

Τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος

Τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος

Τις λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος

Το ποσό με το οποίο προσανξήθηκε η αξία κτήσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο,

Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920

σύμφωνα με την παράγραφο 2δ του άρθρου 18

Λοιπές μεταβολές

Η γνωστοποίηση αναφέρεται από όλες τις εταιρείες του δείγματος

Η φύση σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.

Δεν προβλέπεται παρόμοια γνωστοποίηση από τον ΚΝ 2190/1920 ούτε οι εταιρείες του δείγματος γνωστοποιούν παρόμοια ανάλυση

Σε περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το άρθρο 24, παρατίθεται:

Σαφής δήλωση ότι έχει γίνει χρήση της δυνατότητας επιμέτρησης στην εύλογη αξία, καθώς και τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία

Από τον ΚΝ 2190/1920 προβλέπεται γνωστοποίηση μόνο για χρηματοοικονομικά μέσα που αποτιμούνται στην εύλογη αξία. Ως χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται οι μετοχές και τα ομόλογα. Σε κάθε περίπτωση η απαίτηση του νόμου αφορά μόνο σε περιγραφικές πληροφορίες. Οι εταιρείες του δείγματος γνωστοποιούν παρόμοια επιδερμική ανάλυση ανάλυση

Περιγραφή των σημαντικών υποθέσεων στις οποίες βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές επιμέτρησης

Οι εταιρείες του δείγματος γνωστοποιούν παρόμοια ανάλυση

Ανά κονδύλι στοιχείων του ισολογισμού: η εύλογη αξία, οι μεταβολές της που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, καθώς και οι μεταβολές αυτής που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση (διαφορές εύλογης αξίας)

Από τον ΚΝ 2190/1920 προβλέπεται γνωστοποίηση μόνο για χρηματοοικονομικά μέσα που αποτιμούνται στην εύλογη αξία. Ως χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται οι μετοχές και τα ομόλογα. Σε κάθε περίπτωση η απαίτηση του νόμου αφορά μόνο σε περιγραφικές πληροφορίες. Οι εταιρείες του δείγματος γνωστοποιούν

παρόμοια ανάλυση

Πίνακας στον οποίο παρουσιάζεται η κίνηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου, με ανάλυση σε μικτό ποσό και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, όταν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία

Από τον ΚΝ 2190/1920 προβλέπεται γνωστοποίηση μόνο για χρηματοοικονομικά μέσα που αποτιμούνται στην εύλογη αξία. Ως χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται οι μετοχές και τα ομόλογα. Σε κάθε περίπτωση η απαίτηση του νόμου αφορά μόνο σε περιγραφικές πληροφορίες. Οι εταιρείες του δείγματος γνωστοποιούν παρόμοια ανάλυση

Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων, πληροφορίες για την έκταση και τη φύση τους, συμπεριλαμβανόμενων των όρων και των συνθηκών που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρόνο και την πιθανότητα μελλοντικών χρηματοροών

Από τον ΚΝ 2190/1920 προβλέπεται γνωστοποίηση μόνο για χρηματοοικονομικά μέσα που αποτιμούνται στην εύλογη αξία. Ως χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται οι μετοχές και τα ομόλογα. Σε κάθε περίπτωση η απαίτηση του νόμου αφορά μόνο σε περιγραφικές πληροφορίες. Οι εταιρείες του δείγματος γνωστοποιούν παρόμοια ανάλυση

Για πάγια στοιχεία, η λογιστική αξία των παγίων αυτών που θα αναγνωρίζονταν στον ισολογισμό, εάν τα εν λόγω στοιχεία δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με το άρθρο 24

Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920

Σε περίπτωση επιμέτρησης χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης

Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων

η εύλογη αξία των μέσων αυτών, εάν αυτή μπορεί να προσδιοριστεί, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, και

Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920

πληροφορίες για την έκταση της χρήσης αυτών των μέσων και τη φύση τους

Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920

Για τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους

η λογιστική αξία και η εύλογη αξία είτε των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων είτε των κατάλληλων ομάδων των επιμέρους αυτών στοιχείων και

Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920

οι λόγοι για τη μη μείωση της λογιστικής αξίας, καθώς και η φύση των ενδείξεων που τεκμηριωμένα οδηγούν στην πεποίθηση για τη δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας

Παρόμοια διάταξη δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920

7.5.4. Συμπέρασμα-Γνωστοποιήσεις που επιβάλλονται από ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. – Σύγκριση με το Ν.2190/1920

Από την παρατήρηση του δείγματος προκύπτει ότι το Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των Οικονομικών Καταστάσεων γίνεται πιο αναλυτικό και εκτενές. Οι σημαντικότερες αλλαγές/προσθήκες συνοψίζονται στα παρακάτω:

- Παρέχονται αναλύσεις και πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (εφόσον αυτές δεν παρέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις) οι οποίες παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Βάσει του νόμου εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους.
- Ο πίνακας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων εφόσον έχει γίνει επιμέτρηση σε εύλογη αξία, παρουσιάζει την εύλογη αξία στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι ξεχωριστά. Επίσης παρουσιάζει τις απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο καθώς και τις απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.
- Ο νόμος απαιτεί να γίνεται αναφορά στη φύση σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον Ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.

- Εφόσον η οντότητα έχει εφαρμόσει την επιμέτρηση στην εύλογη αξία προβλέπεται υποχρέωση παράθεσης αναλυτικής σημείωσης στο προσάρτημα.
- Σχετικά με τις σημειώσεις που αφορούν στην καθαρή θέση της οντότητας, οι προσθήκες αφορούν στο κεφάλαιο που έχει εγκριθεί και δεν έχει καταβληθεί καθώς και στην ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- Η οντότητα κάνει αναφορά στην προτεινόμενη ή οριστική διάθεση των κερδών και στο ποσό των μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο.
- Επίσης η οντότητα κάνει αναφορά στο λογιστικό χειρισμό των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση.
- Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, το υπόλοιπο ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και ανάλυση της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.
- Επίσης προβλέπεται αναφορά στη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της εταιρείας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα και οπωσδήποτε εντός των επόμενων 12 μηνών, εφόσον είναι σημαντικά.

Συνοψίζοντας, η ανάλυση που έγινε καταδεικνύει δύο βασικές διαστάσεις της εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920 σε σύγκριση με τον Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η πρώτη διάσταση όπως αυτή αναλύθηκε στην παράγραφο 7.5.2. αφορά το γεγονός ότι οι εταιρείες που δημοσιεύουν βάσει των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920 επιλέγουν να παρουσιάζουν μόνο τις βασικές πληροφορίες που απαιτούνται από τη νομοθεσία. Σε εξαιρετικές μόνο περιπτώσεις παραθέτουν επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις που δεν επιβάλλονται από τη νομοθεσία. Πιθανόν, όπως προαναφέρθηκε το γεγονός αυτό να σχετίζεται και με τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Σημειώνεται ότι η ανάλυση μεγεθών που παραπέμπουν στη φορολογική νομοθεσία είναι εκτενής και γίνεται εις βάθος ενώ μεγέθη και πληροφορίες που αφορούν στην εμπορική νομοθεσία παρατίθενται συνοπτικά μη καλύπτοντας πολλές φορές τις ουσιαστικές απαιτήσεις του νόμου. Βέβαια, δεν πρέπει να αγνοηθεί το γεγονός ότι, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σε μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις σε μεγάλο βαθμό συμπίπτουν με τους συντάκτες αυτών (διοίκηση - ιδιοκτήτες).

Η ενημέρωση των ιδιοκτητών πραγματοποιείται με την άμεση πρόσβαση στα πληροφοριακά συστήματα της οικονομικής διεύθυνσης παρά από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Η δεύτερη διάσταση αφορά στη σύγκριση μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων. Τα δύο πλαίσια εμφανίζουν ομοιότητες και διαφορές σε επίπεδο γνωστοποιήσεων. Οι ομοιότητες όμως δεν σχετίζονται με την ανάλυση γεγονότων, συναλλαγών και καταστάσεων αλλά με τον τρόπο παράθεσής τους. Οι διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 επιτρέπουν την συνοπτική, «επιφανειακή» παρουσίαση και γνωστοποίηση μεγεθών, ενώ ο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) επιβάλλει την ανάλυσή τους. Συνεπώς, ανακύπτει το θέμα της ορθής εφαρμογής του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπου οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων θα κληθούν να εφαρμόσουν σύνθετες διατάξεις ενός διεθνούς πλαισίου, έχοντας όμως εφαρμόσει τυπικά και όχι ουσιαστικά το προϊσχύον πλαίσιο..

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι η θέσπιση υποχρεωτικών κανόνων είναι αναγκαία προκειμένου να εξασφαλιστεί η απαιτούμενη, ουσιαστική και εις βάθος αναλυτική πληροφόρηση καθόσον η έως τώρα πληροφόρηση περιοριζόταν στην τυπική κάλυψη ενός «ξεπερασμένου» από τις παρούσες ανάγκες πλαισίου.

Προβληματίζει βέβαια το γεγονός του ελέγχου της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ειδικότερα του άρθρου 29. «*Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων*» καθόσον μεγάλο μέρος των επιχειρήσεων που θα εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. δεν θα υπόκεινται σε υποχρεωτικό τακτικό έλεγχο από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία του ν. 3693/2008, λόγω της μεγάλης πτώσης του κύκλου εργασιών των επιχειρήσεων εξαιτίας της οικονομικής κρίσης καθώς και της πρόσφατης ψήφισης του Ν.4336/14-08-2015. Ειδικότερα στο εδάφιο β της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Α1 της παραγράφου Α του άρθρου 2 του Ν.4336/14-08-2015 προβλέπεται έλεγχος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του Ν.4308/2014 που χαρακτηρίζονται ως μεσαίες και μεγάλες οντότητες δηλαδή με καθαρό ύψος κύκλου εργασιών άνω των 8.000.000 ευρώ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Εμπειρική έρευνα - Ερωτηματολόγιο

8.1. Στόχος ερωτηματολογίου

Η έρευνα που πραγματοποιήθηκε μέσω ερωτηματολογίου είχε ως σκοπό να καταγράψει την άποψη χρηστών οικονομικών καταστάσεων σχετικά με την υιοθέτηση και εφαρμογή του Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα».

Ποιο συγκεκριμένα θα μπορούσαμε να πούμε ότι η έρευνα αποσκοπεί στο:

1. Να καταγράψει τη γνώμη των ερωτηθέντων σχετικά με τα ενδεχόμενα οφέλη από την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.
2. Να αποτυπώσει το βαθμό ετοιμότητας των εμπλεκόμενων φορέων για την μετάβαση από την προϊσχύουσα νομοθεσία (Ν.2190/1920 Ε.Γ.Λ.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. κ.λ.π.) στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

8.2. Δείγμα

Το ερωτηματολόγιο στάλθηκε ηλεκτρονικά σε δείγμα 60 ατόμων με απασχόληση:

1. στο λογιστικό – ελεγκτικό χώρο του Ιδιωτικού τομέα, απευθυνόμενο σε Λογιστές-Φοροτεχνικούς, Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, στελέχη επιχειρήσεων και
2. στις φορολογικές-ελεγκτικές Υπηρεσίες του Δημοσίου τομέα, απευθυνόμενο σε υπαλλήλους όλων των βαθμίδων του Υπουργείου Οικονομικών.

λαμβάνοντας υπόψη:

- α) Το θεωρητικό υπόβαθρο σχετικά με την ελληνική νομοθεσία στα Λογιστικά Πρότυπα.
- β) Την εμπειρία που έχουν από την εφαρμογή των τόσο της προϊσχύουσα νομοθεσίας Λογιστικών Προτύπων όσο και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ελληνικές επιχειρήσεις.
- γ) Το πλεονέκτημα της πληροφόρησης που έχουν σχετικά με την εφαρμογή του Ν. 4308/2014 Έλληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

8.3. Παρουσίαση έρευνας

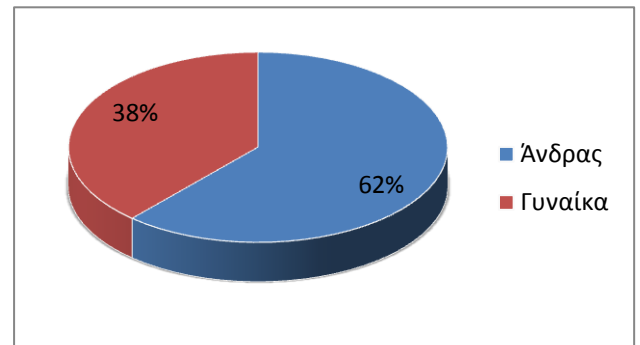
Ποιοτικά χαρακτηριστικά δείγματος

Το ερωτηματολόγιο απεστάλη ηλεκτρονικά σε δείγμα 60 ατόμων και τελικά λήφθηκαν απαντήσεις από 52 άτομα συνολικά. Το ποσοστό ανταπόκρισης ανήλθε στο 87%.

Από τα 52 άτομα τα οποία συμμετείχαν στην έρευνα:

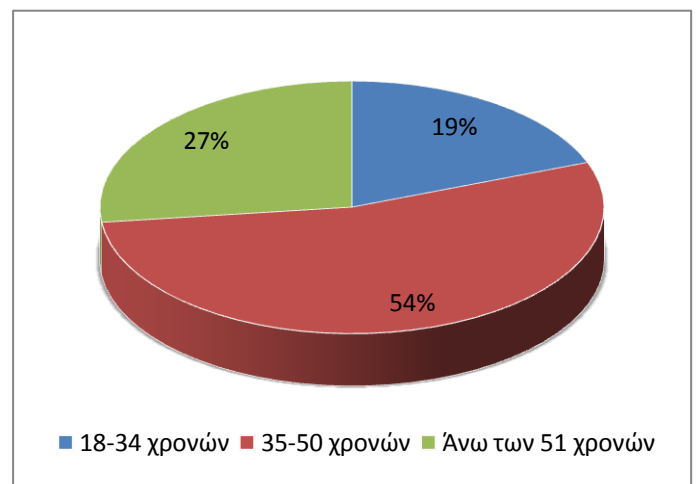
1. Φύλο

- το 62% είναι άντρες και το 38% είναι γυναίκες.



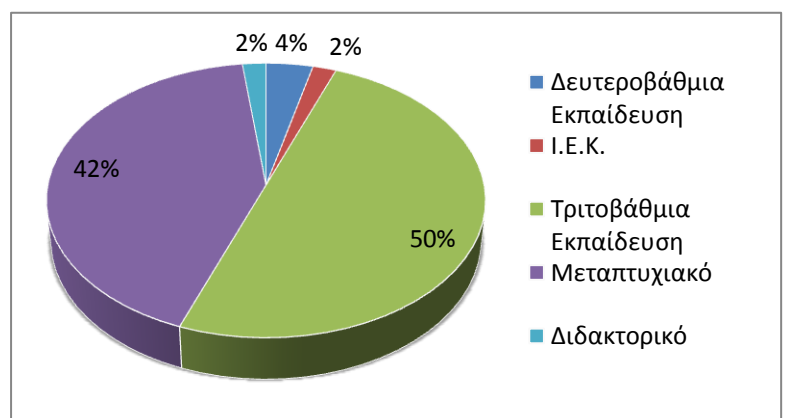
2. Ηλικία

- το 19% έχουν ηλικία από 18 έως 34 χρόνια, το 54% έχουν ηλικία από 35 ως 50 χρόνια και το υπόλοιπο 27% έχουν ηλικία πάνω από 51 χρόνια.



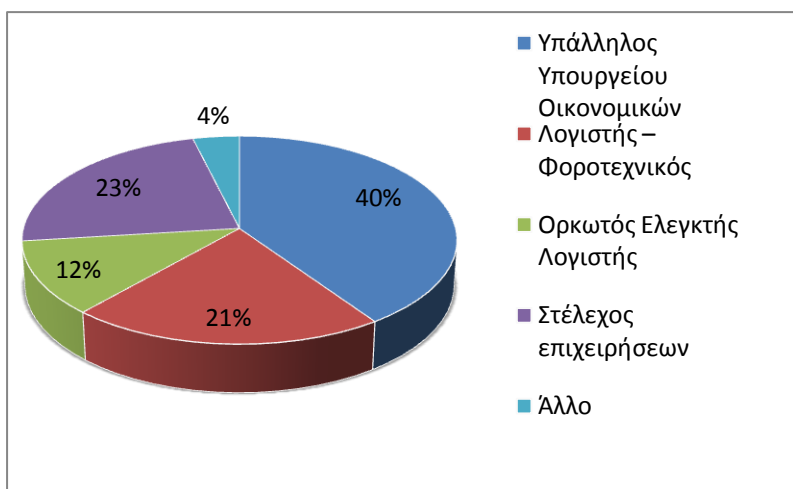
3. Επίπεδο σπουδών

- το 50% έχει λάβει τριτοβάθμια εκπαίδευση, το 42% έχει πραγματοποιήσει μεταπτυχιακές σπουδές, το 2% κατέχει διδακτορικό τίτλο και το υπόλοιπο 6% έχει ολοκληρώσει τη δευτεροβάθμια εκπαίδευση και σπουδές σε Ι.Ε.Κ.



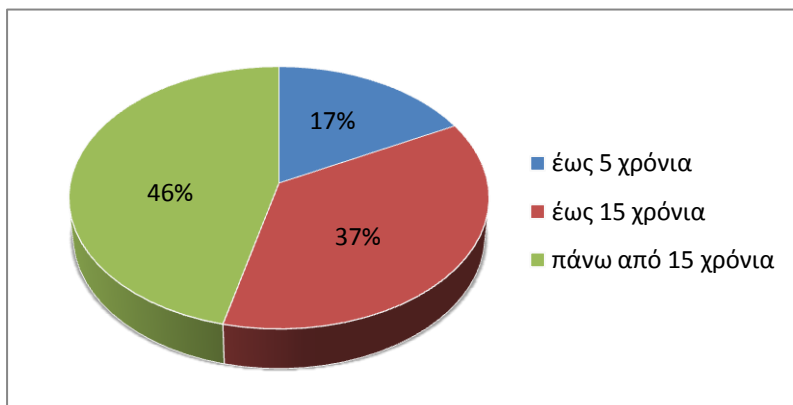
4. Κλάδος επαγγελματικής απασχόλησης

- το 40% απασχολείται επαγγελματικά στον Δημόσιο Τομέα και το 60 % στον Ιδιωτικό Τομέα, εκ του οποίου το 52% ανήκει στον ελεγκτικό χώρο και το υπόλοιπο 48% στο λογιστικό χώρο.



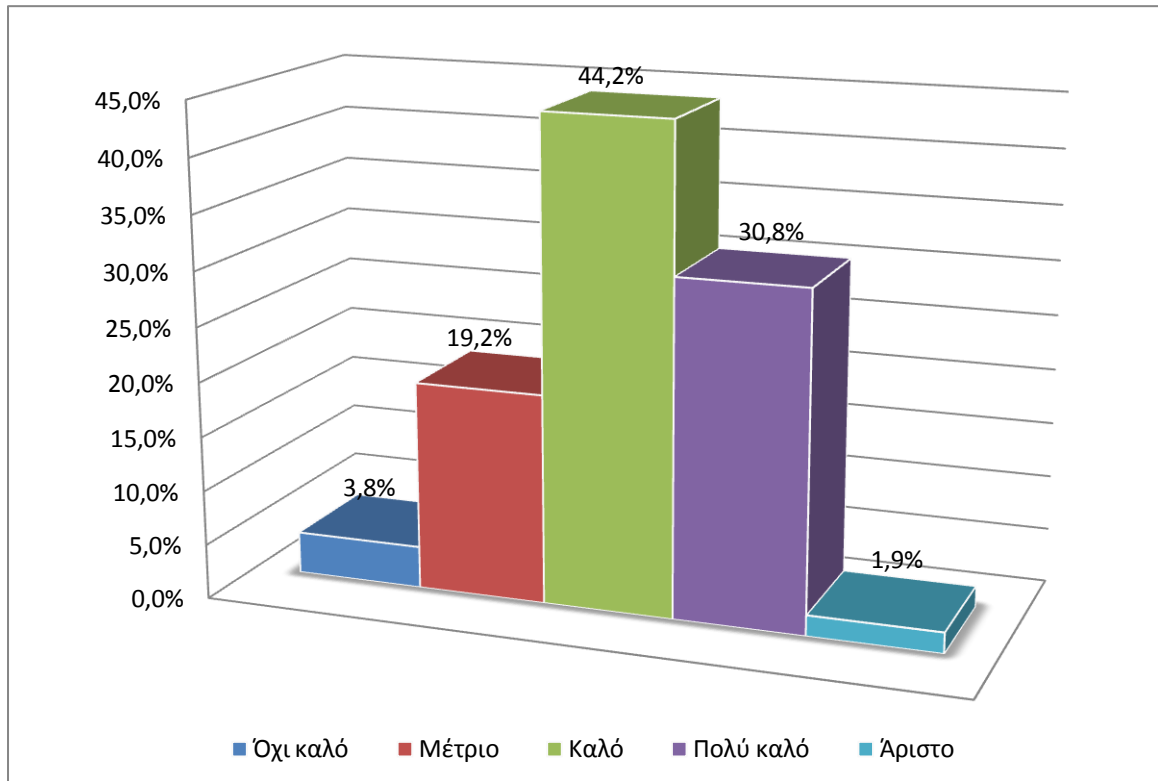
5. Επαγγελματική εμπειρία

- το 46% έχει επαγγελματική εμπειρία πάνω από 15 χρόνια, το 37% έχει επαγγελματική εμπειρία έως 15 χρόνια και το υπόλοιπο 17% έως 5 χρόνια.



Κύριο μέρος έρευνας

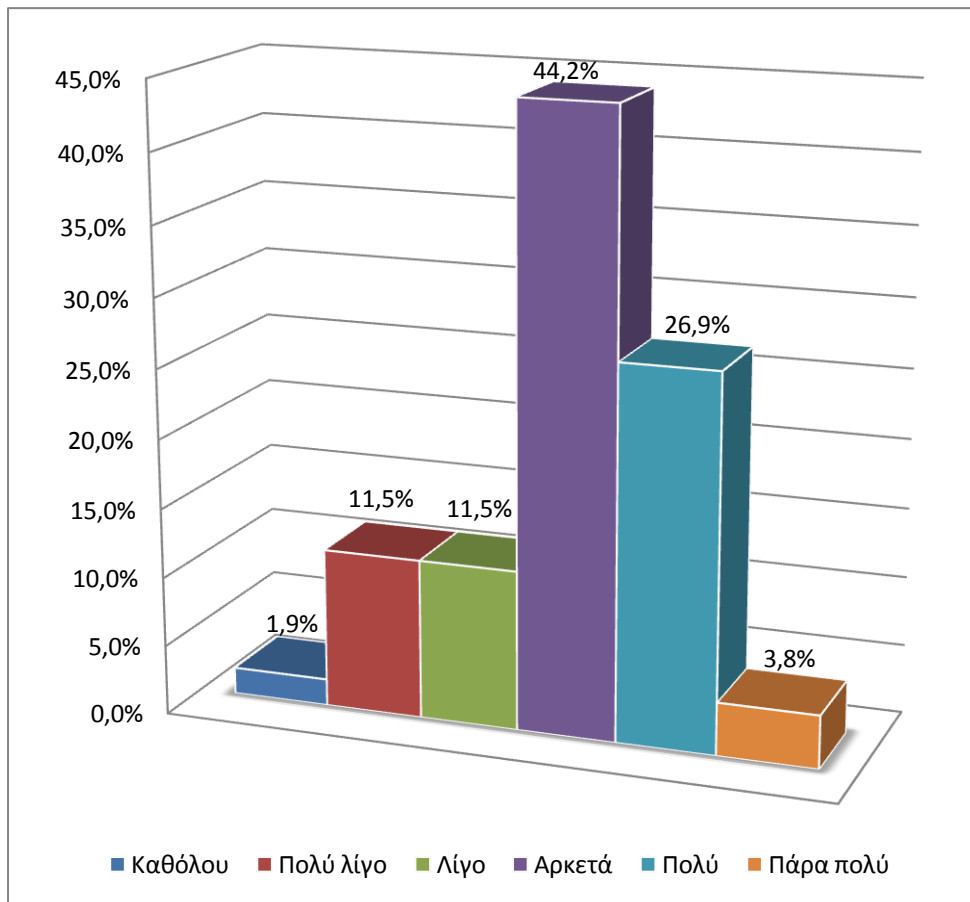
6. Ποιό το θεωρητικό σας υπόβαθρο σχετικά με τις προϊσχύουσες του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.) διατάξεις (Ν 2190/20, ΕΛΓΣ, Ν. 4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ. κλπ) ;



Στην συγκεκριμένη ερώτηση το 32,7 % των ερωτηθέντων που συμμετείχαν στην έρευνα απάντησαν ότι το θεωρητικό τους υπόβαθρο σχετικά με τις προϊσχύουσες διατάξεις είναι πολύ καλό ως άριστο, ενώ το 44,2% απάντησε πως το θεωρητικό τους υπόβαθρο είναι καλό. Το υπόλοιπο 23% απάντησε ότι είναι μέτριο και κάτω του μετρίου.

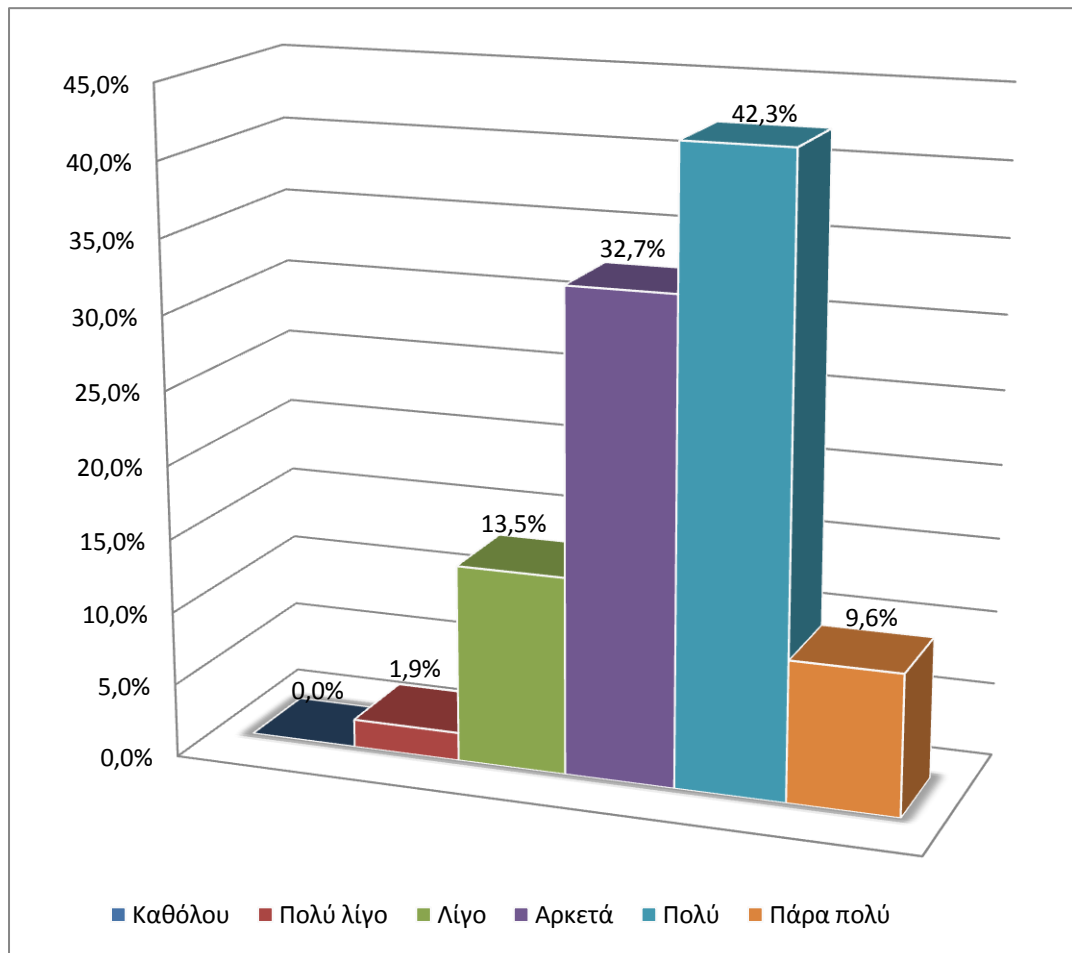
Παρατηρούμε ότι πάνω από τα $\frac{3}{4}$ των συμμετεχόντων διαθέτουν ικανό θεωρητικό υπόβαθρο και γνώση του προϊσχύοντος πλαισίου γεγονός σημαντικό προκειμένου να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα από τις δοθείσες απαντήσεις.

7. Σε ποιο βαθμό έχετε ενημερωθεί σχετικά με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. όπως προβλέπονται από το Ν. 4308/2014;



Ποσοστό 75% των συμμετεχόντων στην έρευνα έχει ενημερωθεί για την εφαρμογή του Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα». Το αποτέλεσμα ήταν λίγο πολύ αναμενόμενο καθότι ο βασικός λόγος που το ερωτηματολόγιο απευθύνθηκε στις συγκεκριμένες επαγγελματικές ομάδες ήταν η γνώση και η εμπειρία που διαθέτουν στο αντικείμενο της έρευνας.

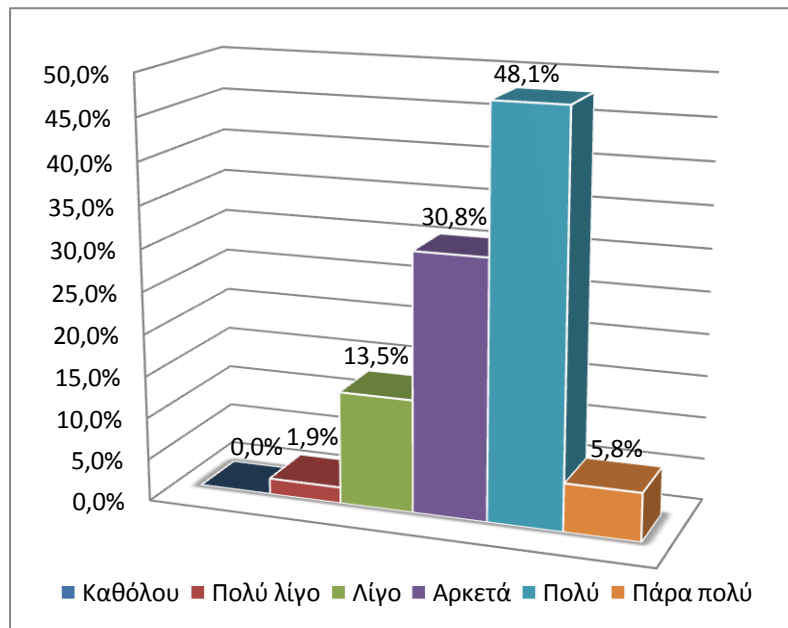
8. Τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) απαιτούν τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων αναλυτικότερων αυτών που προβλέπονταν από την προηγούμενη νομοθεσία. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι μία τέτοια παρουσίαση θα ωφελήσει τις ίδιες τις επιχειρήσεις.



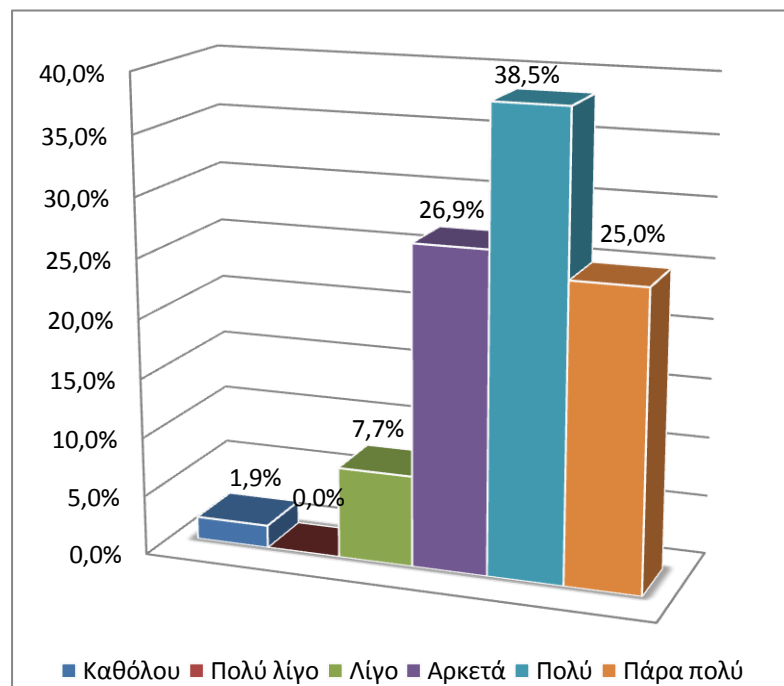
Το αποτέλεσμα είναι συντριπτικό υπέρ της άποψης, ότι οι εταιρείες, λίγο έως πολύ (σε κάθε περίπτωση όμως οπωσδήποτε) θα ωφεληθούν από την εφαρμογή των ΕΛΠ. Είναι αξιοσημείωτο το γεγονός ότι κανένας από τους συμμετέχοντες δεν πιστεύει ότι οι επιχειρήσεις δεν θα ωφεληθούν (έστω και σε κάποιο βαθμό) από την εφαρμογή των ΕΛΠ. Μάλιστα, περίπου το 85% αυτών απάντησε ότι η ωφέλεια που θα έχουν οι επιχειρήσεις από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. θα είναι σε πολύ ικανοποιητικό βαθμό. Αυτό μας οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. θα τύχει ιδιαίτερα θετικής αποδοχής και η εφαρμογή από τις επιχειρήσεις ακόμα και των μη υποχρεωτικών διατάξεων ενδεχομένως να είναι ευρεία. Επίσης ένα άλλο συμπέρασμα που εμμέσως συνάγεται είναι ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των συμμετεχόντων θεωρεί ανεπαρκείς τις πληροφορίες που παρείχαν οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονταν με τη προϊσχύουσα νομοθεσία.

9. Τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) έχουν σχεδιαστεί για επιχειρήσεις οι οποίες απαιτείται να δημοσιοποιούν τις οικονομικές τους καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες. Ως εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ορίζονται οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες, εποπτικές αρχές κλπ. Κατά πόσο πιστεύετε ότι θα ωφεληθούν οι παραπάνω εξωτερικοί χρήστες από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

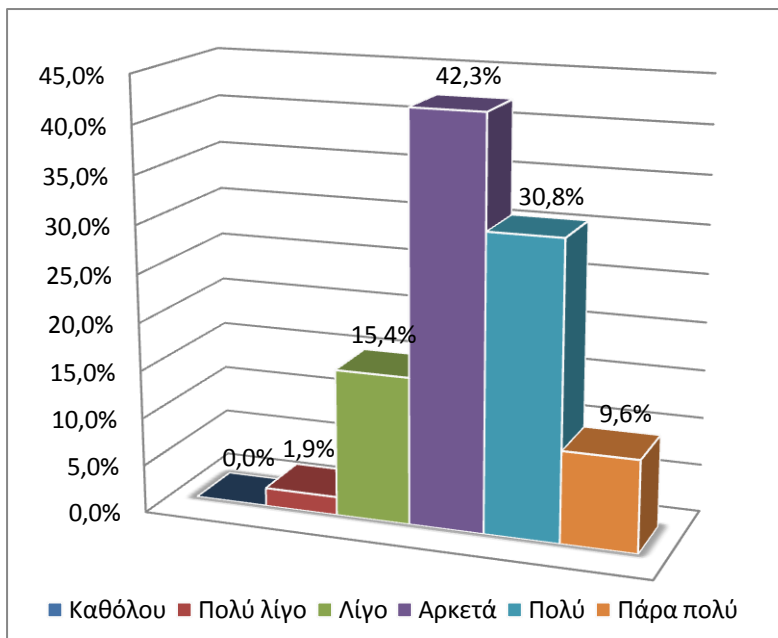
➤ Προμηθευτές



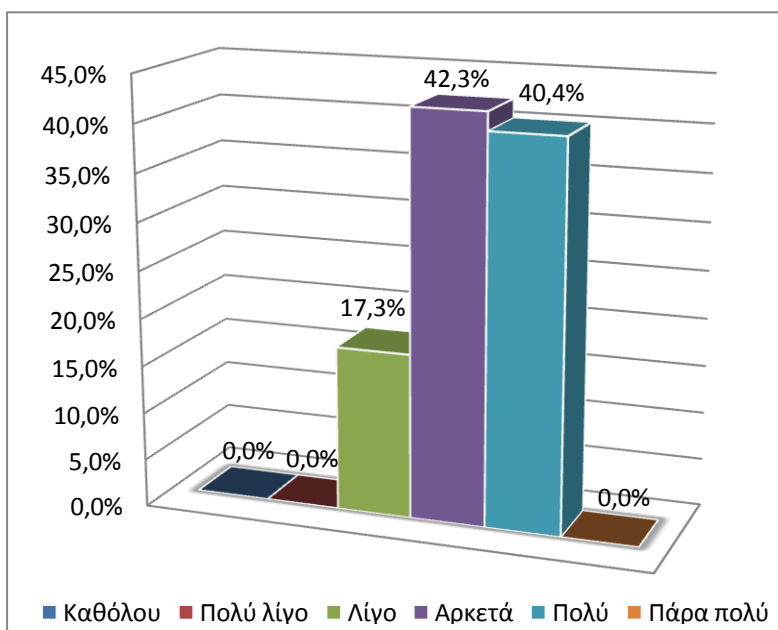
➤ Τράπεζες



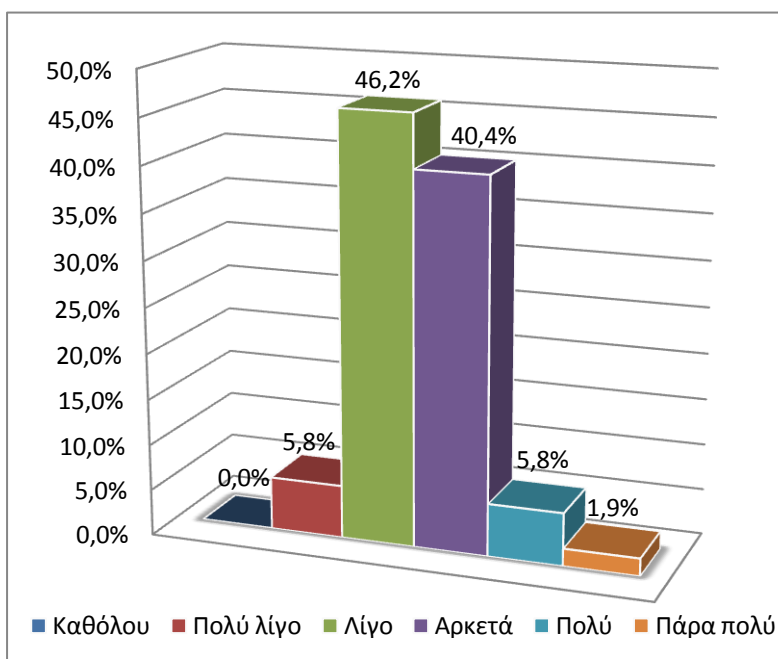
➤ **Λοιποί Πιστωτές**



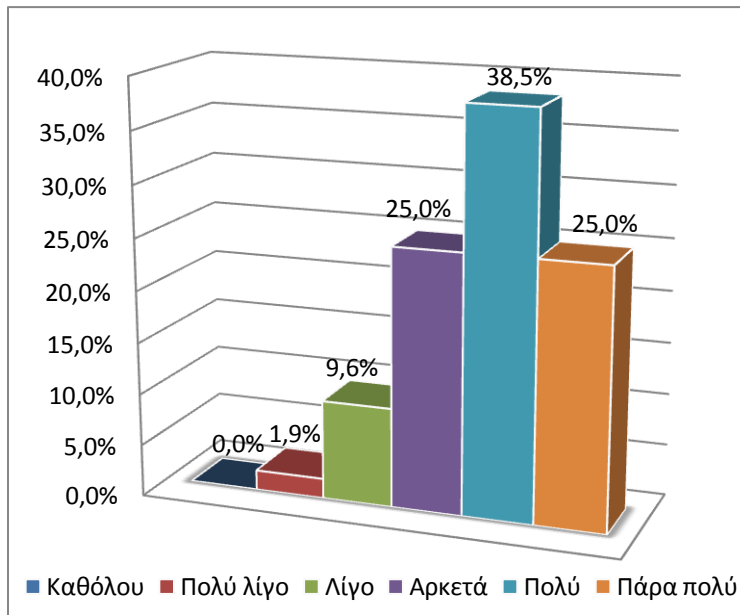
➤ **Πελάτες**



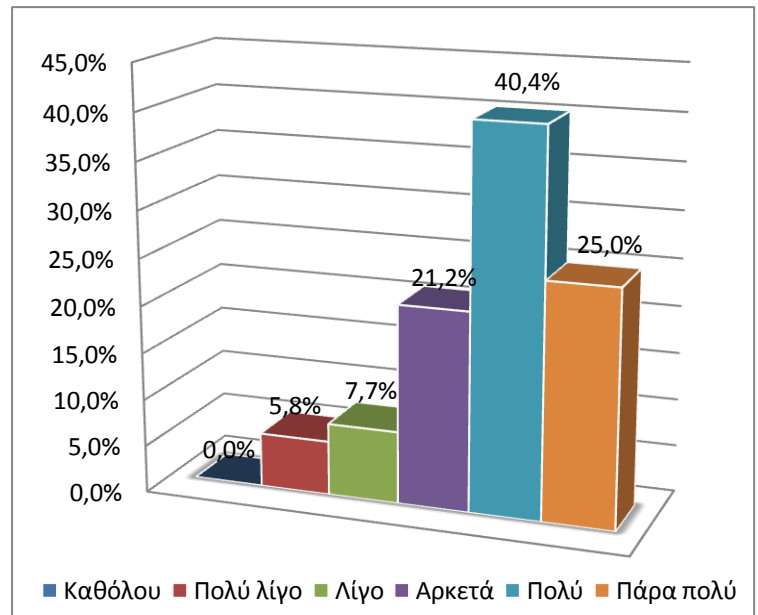
➤ **Εργαζόμενοι**



► Ιδιότητες



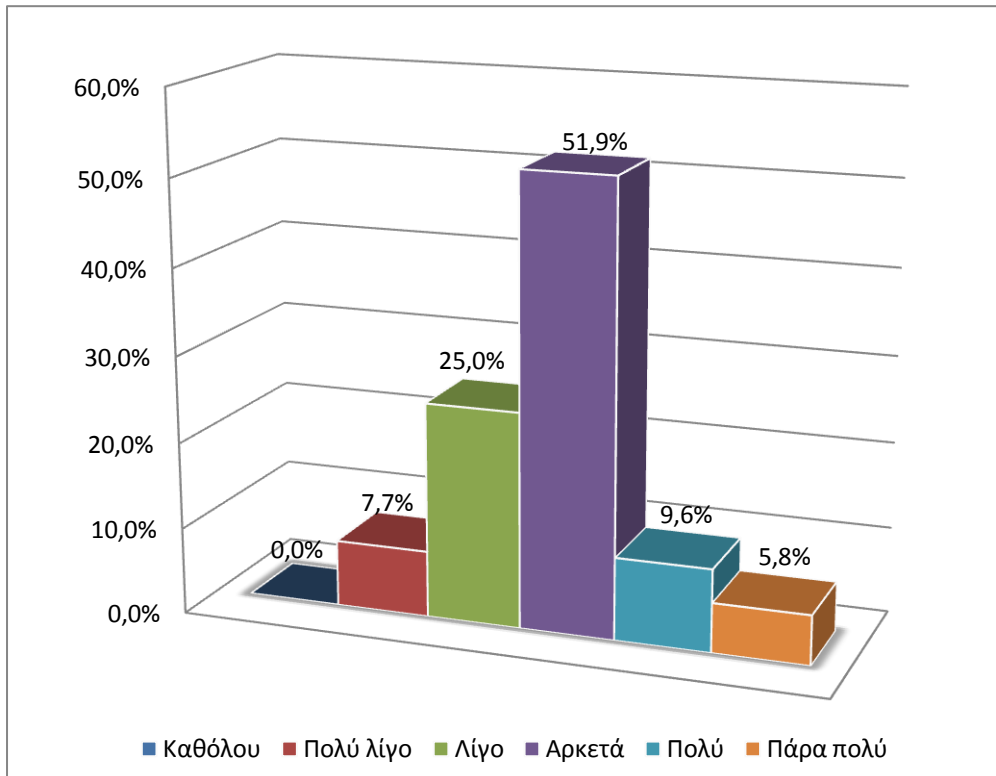
► Εποπτικές αρχές



Η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα πιστεύει ότι το μεγαλύτερο μέρος των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων θα ωφεληθούν από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Οι συμμετέχοντες εκτιμούν ότι οι ανωτέρω αναφερόμενοι χρήστες θα ωφεληθούν σε μεγάλο βαθμό από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών βάσει των Ε.Λ.Π (σε ποσοστά που κυμαίνονται από 83% έως 90%) εκτός από τους εργαζομένους για την ωφέλεια των οποίων από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. η άποψη των συμμετεχόντων στην έρευνα είναι μοιρασμένη (ποσοστό 52% εκτιμά ότι οι εργαζόμενοι θα ωφεληθούν πολύ λίγο έως λίγο ενώ 48% θεωρεί ότι θα ωφεληθούν αρκετά έως πάρα πολύ).

Εκτιμάται ότι σε σημαντικό βαθμό η άποψη των ερωτηθέντων διαμορφώθηκε από το γεγονός ότι η πληροφόρηση που θα παρέχεται μέσα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (οι οποίες αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο πληροφοριών με στόχο την εύλογη, από κάθε ουσιώδη άποψη, παρουσίαση των αναγνωριζόμενων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης, των στοιχείων εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και των χρηματοροών) θα είναι καλύτερης ποιότητας καθότι η εφαρμογή του νέου πλαισίου εξυπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς και συνεπώς κάθε εμπλεκόμενο μέρος θα λαμβάνει καλύτερα τις αποφάσεις του.

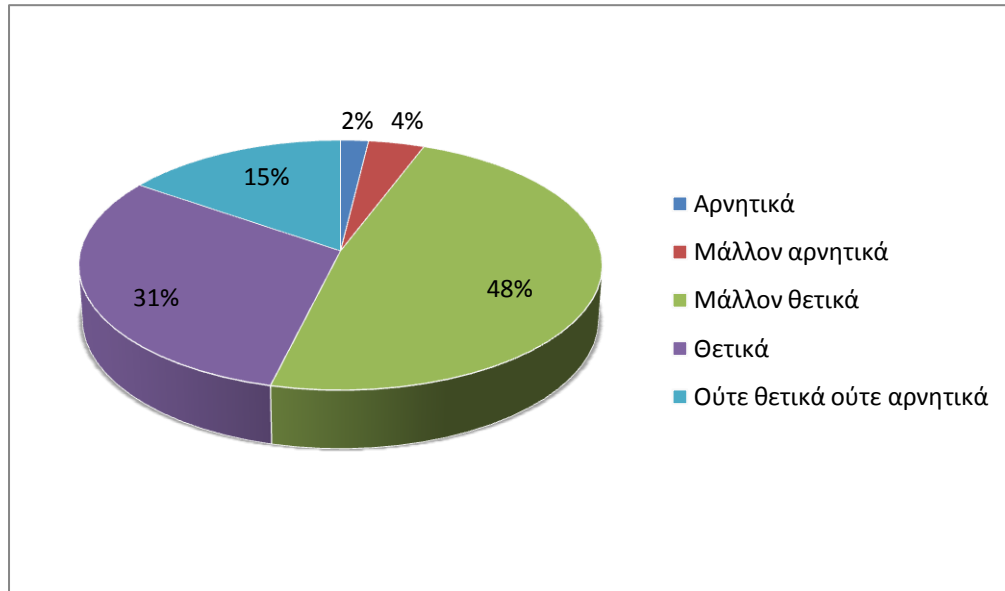
10. Σε ποιό βαθμό πιστεύετε πως η σημερινή μηχανογραφική υποστήριξη των επιχειρήσεων μπορεί να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις που θα δημιουργηθούν από την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2010) - κυρίως αλλά όχι μόνο – για τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτείται να αναφέρονται στις Σημειώσεις/ Προσάρτημα;



Περίπου 7 στους 10 συμμετέχοντες έχουν την άποψη ότι οι επιχειρήσεις με το γενικότερο επίπεδο οργάνωσης που διαθέτουν και με τον παρόντα βαθμό ετοιμότητας τους, είναι ικανές να ανταπεξέλθουν στις απαιτήσεις μηχανογραφικής οργάνωσης και λογιστικής προσαρμογής που δημιουργούνται από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

Επίσης είναι πιθανό οι ερωτηθέντες να εκτιμούν θετικά και το γεγονός ότι ο Ν.4308/14 Ε.Λ.Π. δίνει τη δυνατότητα αφενός στις μικρότερες επιχειρήσεις (οι οποίες κατά κύριο λόγο δεν έχουν οργανωμένες υπηρεσίες λογιστηρίου και μηχανογράφησης) να διατηρήσουν την απλογραφική μέθοδο τήρησης βιβλίων και αφετέρου στις μεγαλύτερες εταιρείες να επιλέξουν αν θα υιοθετήσουν όλες τις μεταβολές των προτύπων.

11. Λαμβάνοντας υπόψη ότι, οι βασικές λογιστικές αρχές των Ε.Λ.Π.(Ν. 4308/2014) συνάδουν σε μεγάλο βαθμό, με αυτές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, σε ποιο βαθμό πιστεύετε η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων θα επιδράσει, (θετικά ή αρνητικά) στα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων;

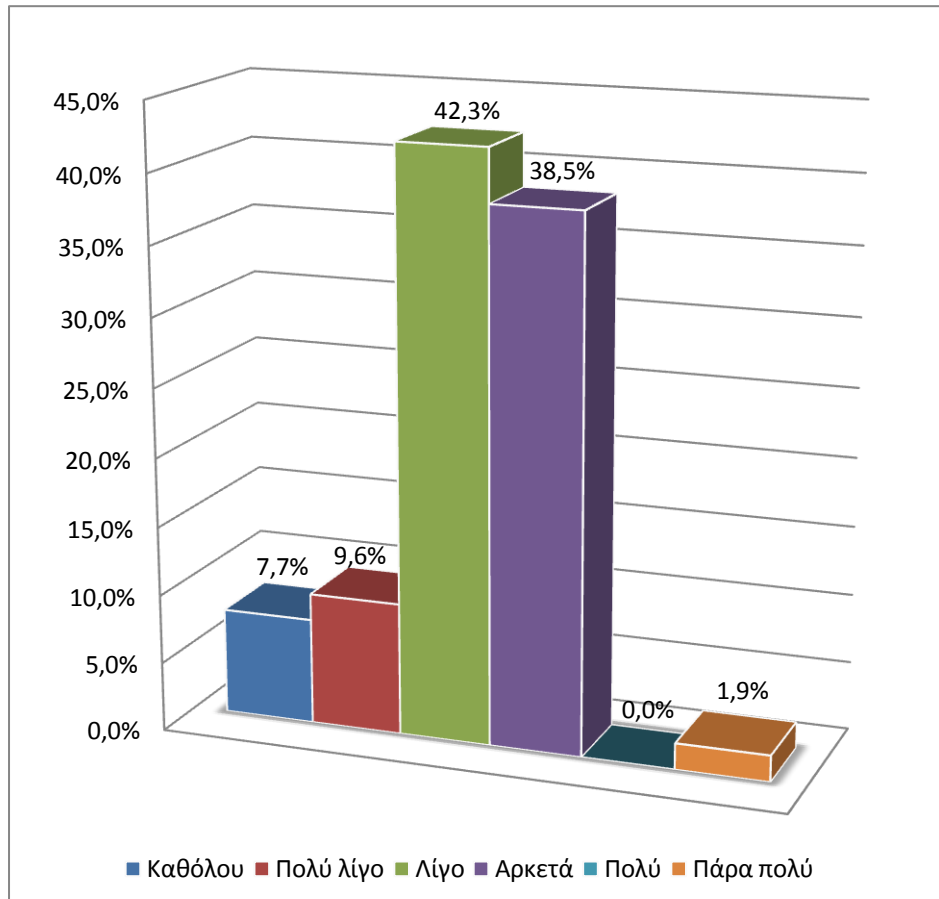


Οι ερωτηθέντες, έχοντας ήδη υπόψη από την εμπειρία τους τις θετικές επιδράσεις που επέφερε στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων η υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ, εκτιμούν σε ποσοστό 80% περίπου ότι, η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. θα έχει αντίστοιχα οφέλη για τις επιχειρήσεις και θετική επίδραση στα οικονομικά τους μεγέθη, κυρίως λόγω της εξυγίανσης που αυτά θα επιφέρουν στις οικονομικές τους καταστάσεις.

Η πεποίθηση αυτή των συμμετεχόντων ενδεχομένως να εδράζεται στο γεγονός ότι τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/14) ενσωματώνουν πλήρως το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, και τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές και καθορίζουν πλέον ένα ενιαίο πλέγμα λογιστικών κανόνων το οποίο είναι πλήρως εναρμονισμένο με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να παρατηρηθεί ότι η αισιόδοξη άποψη των συμμετεχόντων για την θετική επίδραση των ΕΛΠ στα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων ενδεχομένως να υποεκτιμά το γεγονός των δυσμενών οικονομικών συνθηκών που επικρατούν στην χώρα, συνθήκες οι οποίες έρχονται σε αντίθεση με το οικονομικό κλίμα και περιβάλλον το οποίο επικρατούσε κατά την χρονική περίοδο υιοθέτησης των ΔΛΠ.

12. Προκειμένου να διατηρηθεί η υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που απαιτούν τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), οι εποπτικές αρχές πρέπει να ελέγχουν την πιστή εφαρμογή τους. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε τις εποπτικές αρχές (με το υφιστάμενο δυναμικό τους/ υποδομή τους) είναι ικανές να ανταπεξέλθουν στο έργο αυτό;



Εκ των απαντήσεων συμπεραίνεται ότι το μεγαλύτερο μέρος του δείγματος (ποσοστό που αγγίζει το 60%) αμφισβητεί την δυνατότητα των εποπτικών αρχών (με την υποδομή που διαθέτουν και το υφιστάμενο προσωπικό τους) να ανταπεξέλθουν πλήρως στο έργο του ελέγχου της πιστής εφαρμογής των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014).

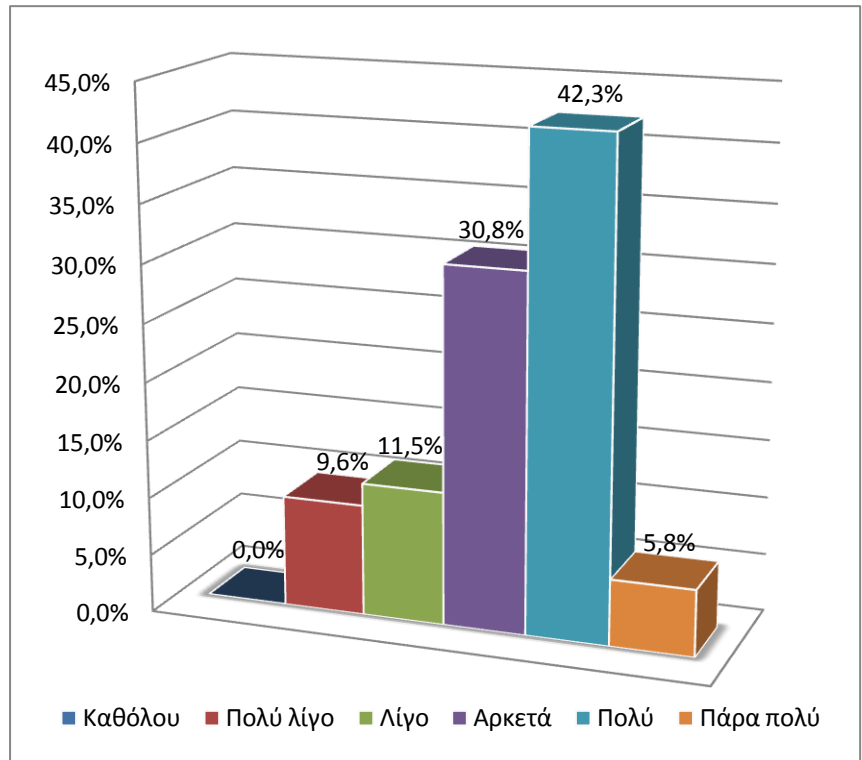
Αυτό ενδεχομένως να οφείλεται στην γενικότερη άποψη (δυσμενή) που επικρατεί:

- α) για την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχουν συνολικά οι Δημόσιες Υπηρεσίες και
- β) για το επιστημονικό υπόβαθρο και την ικανότητα των στελεχών της Δημόσιας Διοίκησης και ειδικότερα του προσωπικού των ελεγκτικών – εποπτικών Δημοσίων Υπηρεσιών.

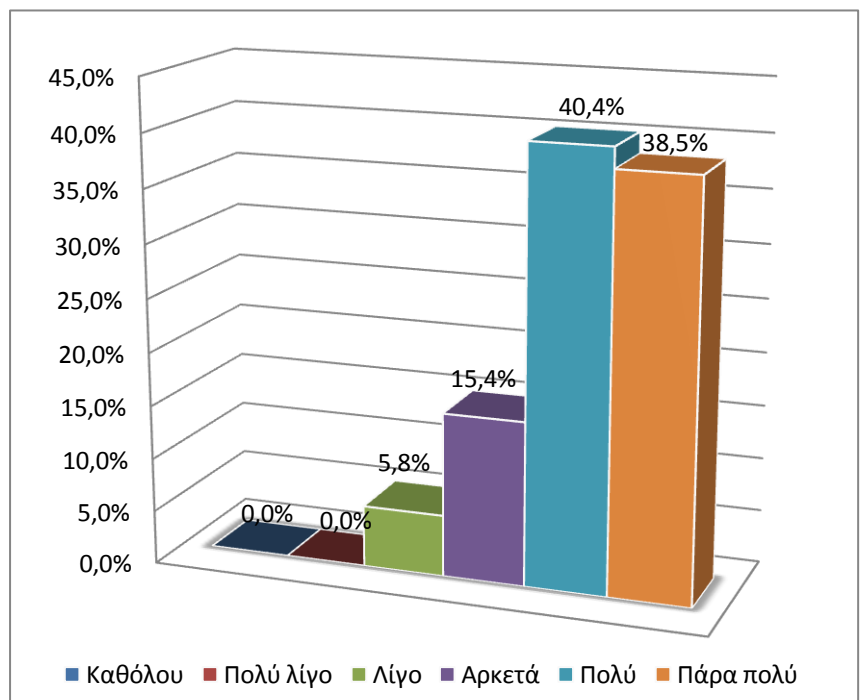
Έχοντας λοιπόν ως δεδομένο ότι τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) ήδη εφαρμόζονται θα πρέπει να βρεθούν οι δικλίδες που θα διασφαλίσουν την σύννομη εφαρμογή τους (επιμορφωτικά σεμινάρια υπαλλήλων, πυκνοί έλεγχοι κ.λ.π.)

13. Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) προϋποθέτει εξειδικευμένες γνώσεις και συνεχή παρακολούθηση των τροποποιήσεών τους. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε είναι έτοιμη η κάθε ομάδα επαγγελματιών για την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων;

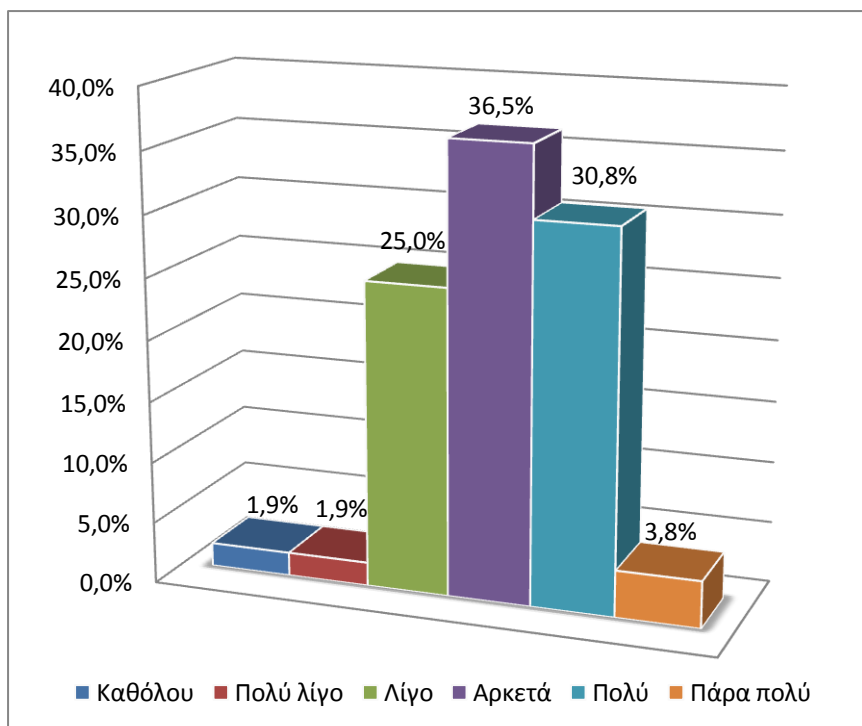
➤ Λογιστές



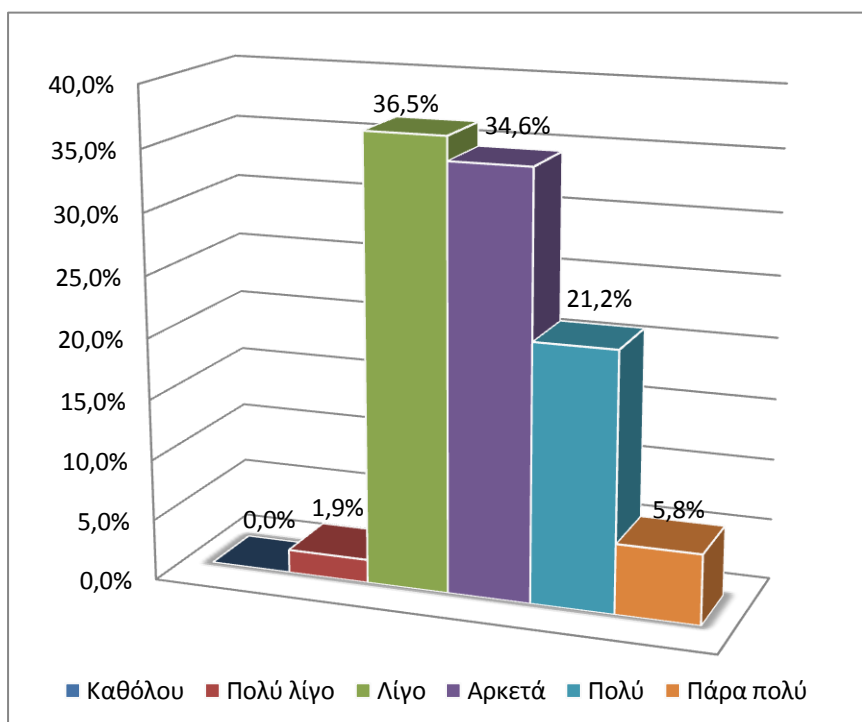
➤ Ορκωτοί Ελεγκτές



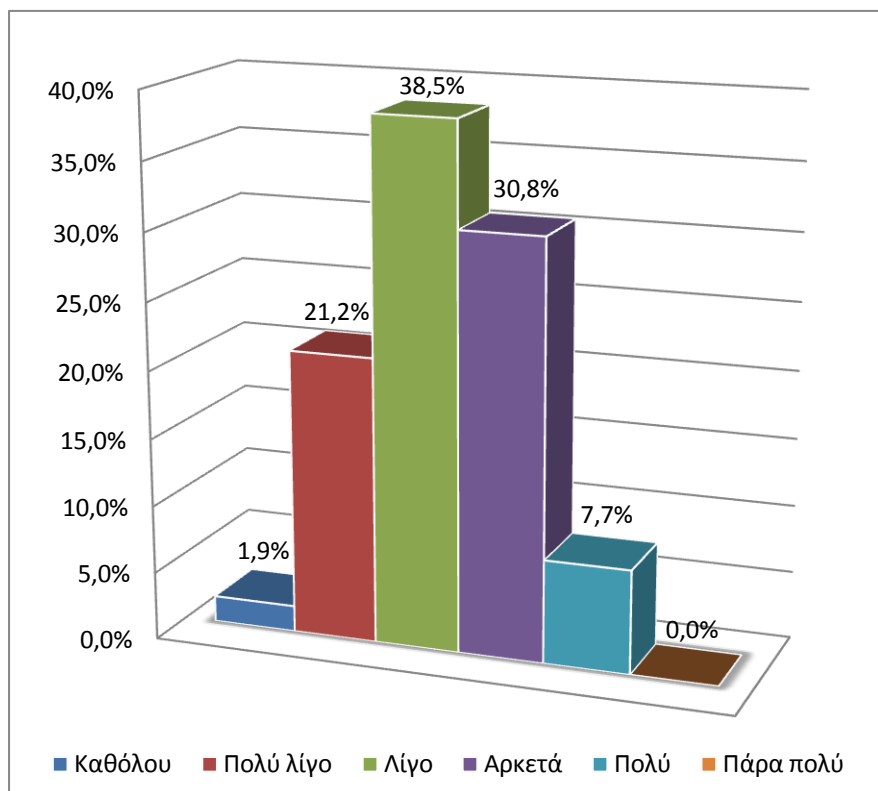
➤ **Ακαδημαϊκή κοινότητα**



➤ **Τραπεζικά στελέχη**



► **Εποπτικές αρχές (Γενική Γραμματεία Εμπορίου-ΓΕΜΗ, Επιμελητήρια, Δ.Ο.Υ.)**

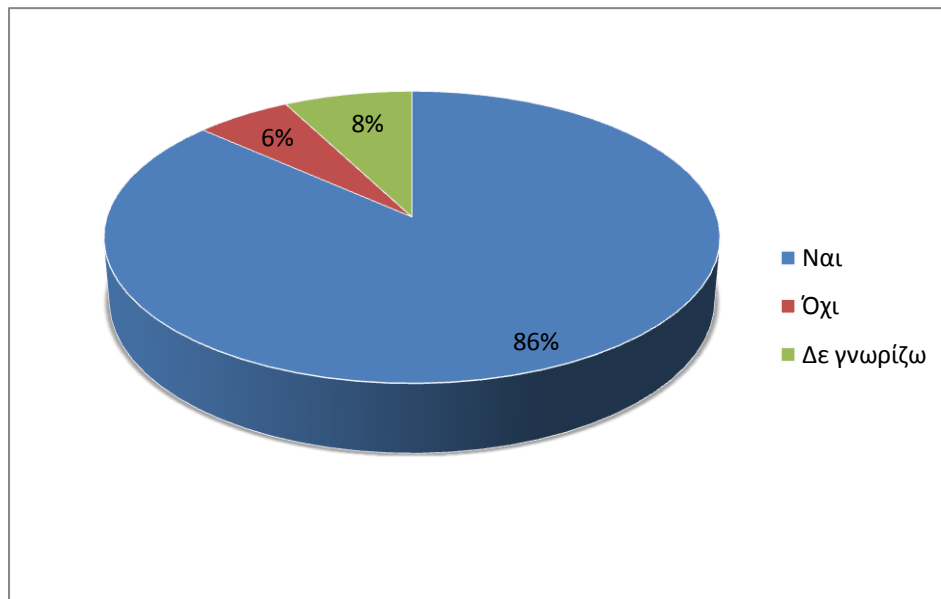


Πρώτη σε βαθμό ετοιμότητας ομάδα επαγγελματιών για την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αναδεικνύονται οι ορκωτοί ελεγκτές (ποσοστό 80% περίπου θεωρεί ότι είναι απολύτως έτοιμη) και ακολουθούν οι λογιστές και η ακαδημαϊκή κοινότητα με μειούμενα αλλά απολύτως ικανοποιητικά ποσοστά ετοιμότητας. Οι εν λόγω επαγγελματικές ομάδες θεωρούνται περισσότερο έτοιμες για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δεδομένης της εμπειρίας που διαθέτουν από τη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. Ακολουθούν με μικρότερο βαθμό ετοιμότητας (όμως ικανό) από τις προαναφερθείσες επαγγελματικές ομάδες τα τραπεζικά στελέχη.

Οι απαντήσεις αναφορικά με την ετοιμότητα των εποπτικών αρχών να ανταπεξέλθουν στη μετάβαση από την προϊσχύουσα νομοθεσία στην εφαρμογή των ΕΛΠ ήταν λίγο πολύ αναμενόμενες δεδομένου ότι έχει ήδη αμφισβητηθεί από τους συμμετέχοντες στην έρευνα η δυνατότητα τους να ανταπεξέλθουν πλήρως στο έργο του ελέγχου της πιστής εφαρμογής των Ε.Λ.Π.. Συγκεκριμένα ποσοστό 62% των συμμετεχόντων πιστεύει οι εποπτικές αρχές δεν είναι αρκετά έτοιμες γι' αυτή τη μετάβαση.

Άποψη μας είναι ότι η διασφάλιση της σωστής εφαρμογής των Ε.Λ.Π. θα πρέπει να γίνει μέσα από την συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων φορέων και όχι μόνον μίας κατηγορίας. Αυτό θα επιτευχθεί κατά κύριο λόγο με την ορθή και συνεχή εκπαίδευση – επιμόρφωση στο νέο νομοθετικό πλαίσιο.

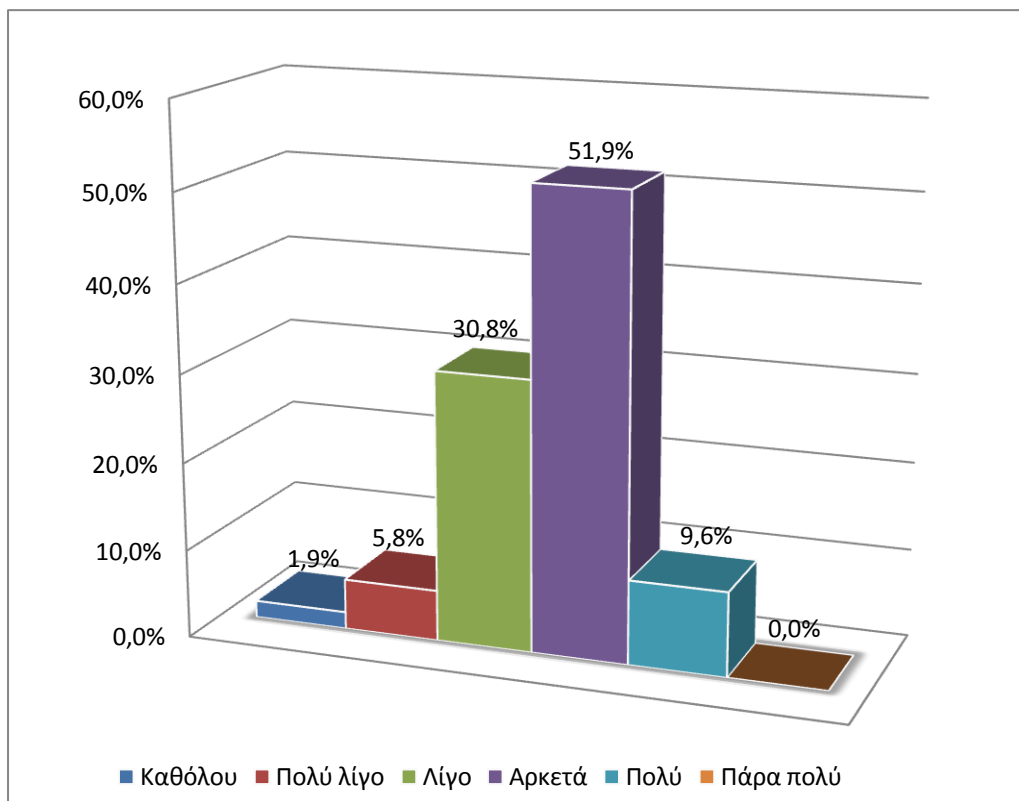
14. Πιστεύετε ότι η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να τροποποιηθεί περαιτέρω με σκοπό την πλήρη αναμόρφωσή της με τα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014);



Το δείγμα σ' αυτή την περίπτωση πιστεύει σε συντριπτικό ποσοστό (86%) ότι η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να τροποποιηθεί περαιτέρω προκειμένου να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις στην ομαλή υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. Στα πλαίσια αυτό ενδεχομένως να κρίνεται απαραίτητη η παροχή διευκρινιστικών εγκυκλίων για την ορθή εφαρμογή των ΕΛΠ από το Υπουργείο Οικονομικών (όπως ήδη γίνεται) προκειμένου να αποφευχθεί οποιαδήποτε παρερμηνεία τόσο από την πλευρά των φορολογουμένων όσο και από την πλευρά των φορολογικών αρχών.

Μια ακόμη παράμετρος που ενδεχομένως να επηρέασε τους συμμετέχοντες στις απαντήσεις τους είναι το γεγονός ότι κατά το παρελθόν η συνεχής παρέμβαση των φορολογικών διατάξεων στις λογιστικές διατάξεις είχε ως συνέπεια για τις επιχειρήσεις την αύξηση του κόστους εξυπηρέτησης της ταυτόχρονης εφαρμογής της φορολογικής και της εμπορικής νομοθεσίας με αποτέλεσμα την σπατάλη πολύτιμων πόρων.

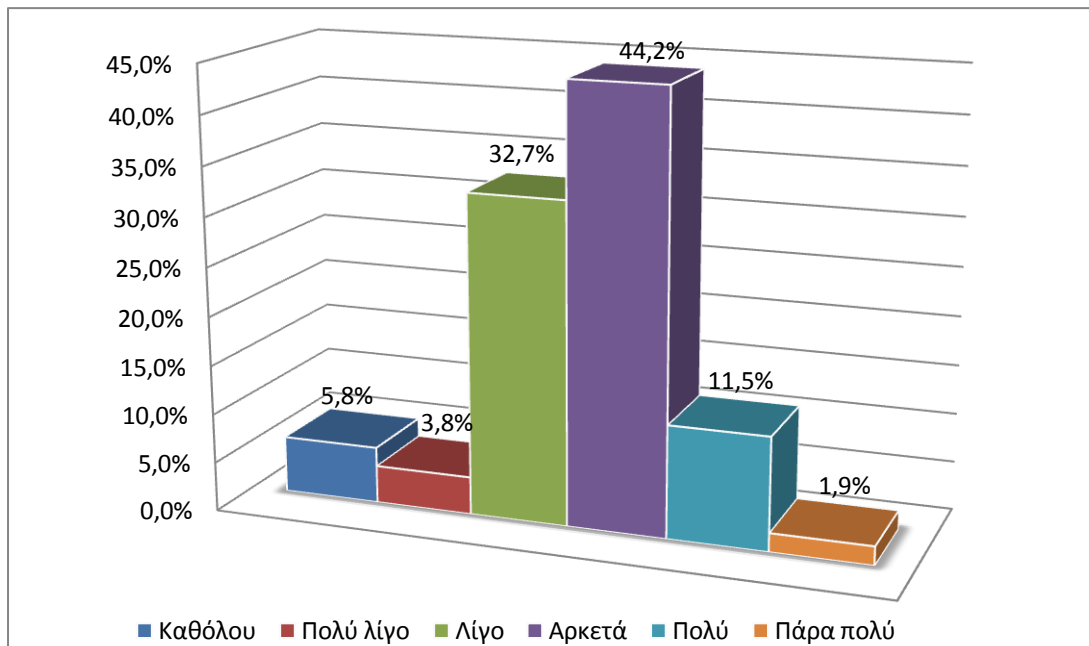
15. Σε ποιό βαθμό πιστεύετε ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) θα ωφελήσει στην φορολογική συμμόρφωση των εταιρειών;



Το μεγαλύτερο ποσοστό (περίπου 60%) των ερωτηθέντων πιστεύει ότι ο Ν. 4308/2014 θα ωφελήσει τη φορολογική συμμόρφωση των εταιρειών. Η καταπολέμηση της λογιστικής και φορολογικής πολυνομίας καθώς και η συγκέντρωση των διατάξεων σε ένα ενιαίο κείμενο κανόνων που επιχειρείται να επιτευχθεί με το Ν.4308/2014, αναμφισβήτητα συντελεί θετικά στη σύννομη λειτουργία των επιχειρήσεων.

Βέβαια θα πρέπει να τεθούν οι κατάλληλες δικλίδες ούτως ώστε να διασφαλίζεται η ακεραιότητα και η ακρίβεια των οικονομικών μεγεθών και των παρεχόμενων πληροφοριών αφού μεγάλο μέρος των επιχειρήσεων που θα εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. δεν θα υπόκεινται σε υποχρεωτικό τακτικό έλεγχο από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία του ν. 3693/2008, λόγω της μεγάλης πτώση του κύκλου εργασιών των επιχειρήσεων εξαιτίας της οικονομικής κρίσης καθώς και της πρόσφατης ψήφισης του Ν.4336/14-08-2015. Ειδικότερα στο εδάφιο β της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Α1 της παραγράφου Α του άρθρου 2 του Ν.4336/14-08-2015 προβλέπεται έλεγχος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του Ν.4308/2014 που χαρακτηρίζονται ως μεσαίες και μεγάλες οντότητες δηλαδή με καθαρό ύψος κύκλου εργασιών άνω των 8.000.000 ευρώ.

16. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) θα ενισχύσουν την εμπιστοσύνη μεταξύ εταιρειών και Κράτους;



Η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα (ποσοστό 58%) θεωρεί ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) θα ενισχύσει αρκετά έως πάρα πολύ την εμπιστοσύνη μεταξύ εταιρειών και Κράτους.

Θεωρούμε ότι οι ερωτηθέντες έχουν αυτή την άποψη για τους παρακάτω λόγους:

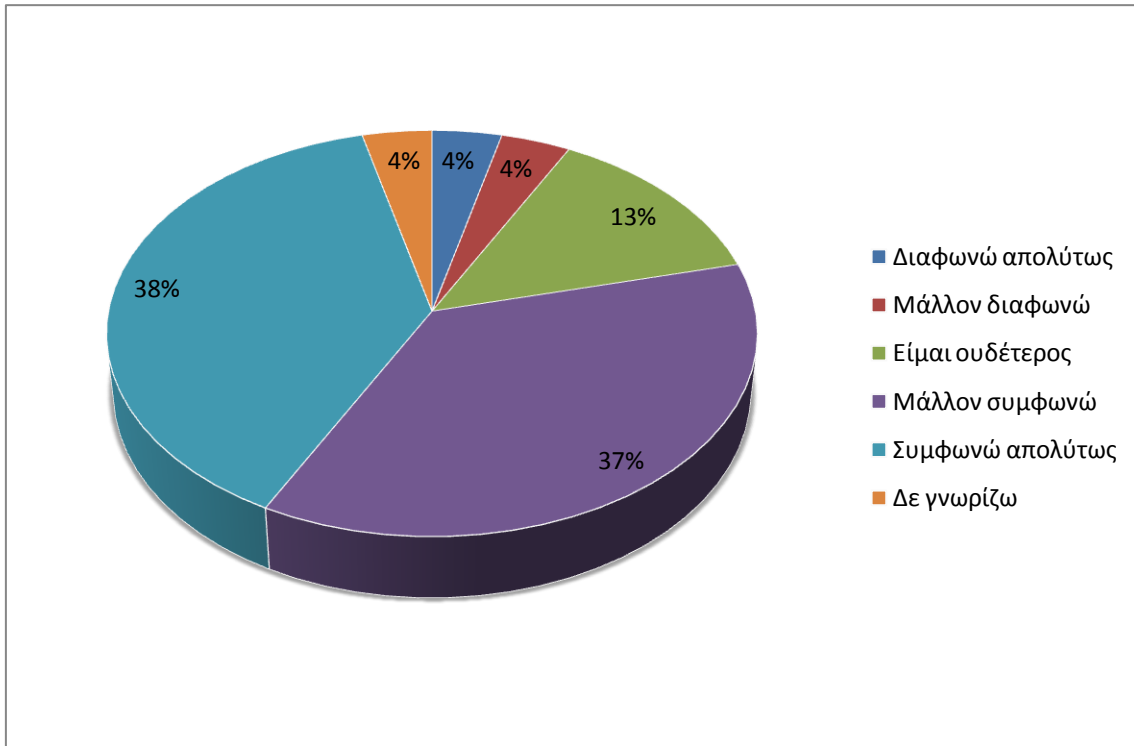
α) Στο ότι η επιπλέον και καλύτερης ποιότητας πληροφόρηση που θα παρέχεται μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις, στις οποίες ενσωματώνεται υποχρεωτικά το σύνολο των καταχωρισμένων στα λογιστικά αρχεία συναλλαγών και γεγονότων, διευκολύνει τις ελεγκτικές αρχές να αντλούν πληροφορίες με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Επίσης η υποχρέωση της οντότητας να διασφαλίζει ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα παρέχει ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και τις πληροφορίες που απαιτούνται, καθιστά ευχερή την διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

β) Στο ότι ο Ν. 4308/2014 Ε.Λ.Π. υλοποίησε την περαιτέρω απλοποίηση του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Συνεπώς με την εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμάται η λογιστική πολυνομία και υπηρετείται η ανάγκη για αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη τις ανάγκες των επιχειρήσεων για τη μείωση του διοικητικού κόστους.

17. Συμφωνείτε με την άποψη ότι αποφασιστική μεταρρυθμιστική τομή θα ήταν η υποχρέωση εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α., αντί των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) τουλάχιστον από τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες;



Το μεγαλύτερο ποσοστό (75%) των ερωτηθέντων υιοθετεί την άποψη ότι αποφασιστική μεταρρυθμιστική τομή θα ήταν η υποχρέωση εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α., αντί των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) τουλάχιστον από τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες.

Το αποτέλεσμα αυτό ενδεχομένως να οφείλεται στο ότι:

α) τα Ε.Λ.Π. αποτελούν στην ουσία μία απλοποιημένη μορφή των Δ.Π.Χ.Α. και συνεπώς για την κάλυψη οποιουδήποτε κενού ή ανάγκης ερμηνευτικής καθοδήγησης η λύση θα αναζητηθεί στα σχετικά Δ.Π.Χ.Α.

β) ποσοστό 31% των συμμετεχόντων αποτελείται από ορκωτούς ελεγκτές και συνεπώς η εξοικείωση τους με τα Δ.Π.Χ.Α. (λόγω ακριβώς του επαγγέλματός τους), ενδεχομένως να επηρεάζει την κρίση τους αναφορικά με το ερώτημα. Είναι όμως πιθανό ότι η συγκεκριμένη επαγγελματική ομάδα παραβλέπει και άλλες παραμέτρους όπως το κόστος μετάβασης και εφαρμογής από τις επιχειρήσεις των Δ.Π.Χ.Α.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Συμπεράσματα

Η έλευση και η καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου από το ξεκίνημα της δεκαετίας του 1980 αποτέλεσε αναμφισβήτητα σταθμό και ορόσημο στην ιστορία της λογιστικής στη χώρα μας. Έβαλε σε τάξη τα συστήματα λογιστικής παρακολούθησης των επιχειρήσεων που μέχρι τότε στηρίζονταν στις γνώσεις αλλά και στις σκοπιμότητες των υπευθύνων της κάθε επιχείρησης.

Καθιέρωσε κανόνες καθολικής ισχύος και επιπλέον καθιέρωσε το μέχρι σήμερα ακολουθούμενο σχέδιο λογαριασμών, ορίζοντας κατά τρόπο σαφή το περιεχόμενο και τη συνδεσμολογία των λογαριασμών. Καθιέρωσε τυποποιημένες και με σαφή δομή και περιεχόμενο λογιστικές καταστάσεις, ενώ ταυτόχρονα εντάσσοντας την εσωλογιστική κοστολόγηση σε χωριστό κύκλωμα λογαριασμών, διευκόλυνε και απήλλαξε από περιττά κόστη τις μικρές επιχειρήσεις.

Με αυτό τον τρόπο προώθησε τη λογιστική τυποποίηση η οποία συνέβαλλε στη διαφάνεια των λογιστικών δεδομένων των επιχειρήσεων και κατέστησε ευχερέστερο το ελεγκτικό έργο των φορολογικών αρχών και των υπολοίπων ενδιαφερομένων (μετόχων, τραπεζών κλπ.). Μάλιστα με την καθιέρωση και των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, κάλυψε το αρχικό κενό στη λογιστική τυποποίηση, ειδικών μορφών επιχειρήσεων.

Οι εξελίξεις στο διεθνές οικονομικό γίγνεσθαι ήταν τέτοιες που έθεσαν σε αμφισβήτηση τα παλαιότερα λογιστικά συστήματα και οδήγησαν σταδιακά στην υιοθέτηση νέων λογιστικών και νέων ελεγκτικών προτύπων. Ειδικά, θέματα όπως το ιστορικό κόστος, η επίδραση των φόρων στα οικονομικά αποτελέσματα, η λογιστικοποίηση νέων περίπλοκων τύπων συμβάσεων, οι ταμειακές ροές κ.ά. αποτέλεσαν αντικείμενο μελετών, αντιπαραθέσεων, συγκρούσεων που τελικά οδήγησαν στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις μεγάλες τουλάχιστον επιχειρήσεις. Δεδομένου ότι τα Δ.Λ.Π. απαιτούσαν υψηλό επίπεδο λογιστικής οργάνωσης, ήταν φανερό ότι δεν θα μπορούσαν να εφαρμοστούν πλήρως από μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Για αυτό το λόγο και η ίδια η Ε.Ε. με την οδηγία 2013/34 έδινε την ευχέρεια στα κράτη-μέλη να προσαρμόσουν τις γενικές κατευθύνσεις στις ειδικές οικονομικές και επιχειρηματικές συνθήκες της κάθε χώρας.

Μέσα σε αυτό το πλαίσιο το ΕΓΛΣ θεωρήθηκε ξεπερασμένο καθώς η Ελλάδα είχε δημιουργήσει λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων που ήταν μοναδικοί παγκοσμίως και σταδιακά οι οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων

θεωρήθηκε αναγκαίο να καταρτιστούν βάσει των διεθνών κανόνων στηριζόμενες στον κανόνα της ουσίας πάνω από τον τύπο.

Ουσιαστικά λοιπόν το δίλημμα δεν ήταν η διατήρηση ή η κατάργηση του ΕΓΛΣ αλλά σε ποιο βαθμό ήταν εφικτή η πλήρης και καθολική εφαρμογή των ΔΛΠ από τις Ελληνικές επιχειρήσεις ή όχι.

Ο Ν. 4308/2014 «Ελληνικά λογιστικά πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» με την εφαρμογή του από 01/01/2015 έρχεται και αλλάζει σε ένα πολύ μεγάλο βαθμό τους λογιστικούς κανόνες, αλλά και τις διαδικασίες με τις οποίες πραγματοποιούνται οι συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών. Με το νόμο αυτό ενσωματώνεται στο Ελληνικό δίκαιο το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2013/34, καθώς επίσης και οι βέλτιστες διεθνείς πρακτικές.

Οι σπουδαιότερες μεταρρυθμίσεις που επιφέρει είναι η κατάργηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) και ουσιαστικά ολοκληρώνεται η κατάργηση των γραφειοκρατικών διαδικασιών, απλουστεύοντας ακόμα περισσότερο τις διαδικασίες της στοιχειοθέτησης και της καταγραφής των συναλλαγών (διακίνηση, τιμολόγηση κλπ). Συνακόλουθα συγκεντρώνονται σε ένα κείμενο οι διάσπαρτοι λογιστικοί κανόνες. Πιο συγκεκριμένα από 1.1.2015 καταργήθηκαν απαρχαιωμένες και αντικρουόμενες διατάξεις νόμων που περιέχονταν στους νόμους 2190/1920, 3190/1955, που αφορούσαν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών Α.Ε., Ε.Π.Ε., καταργήθηκε η υποχρεωτική εφαρμογή το Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.), ο Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των ασφαλιστικών και των τραπεζών, ο Ν. 1809/1988, χωρίς ωστόσο να αλλάζει το καθεστώς των ταμειακών μηχανών.

Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα λειτουργούν συμπληρωματικά με τους νέους Κώδικες Φορολογίας Εισοδήματος και Φορολογικών Διαδικασιών και έτσι, για πρώτη φορά, όλο το κανονιστικό πλαίσιο που αφορά τη λογιστική και φορολογική λειτουργία των επιχειρήσεων συγκεντρώνεται σε τρία νουθετήματα.

Μία από τις μεγάλες αρετές του νόμου είναι οι ορισμοί στο παράρτημα Α. Έχουν αντληθεί από τα Δ.Π.Χ.Α. και από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο αποφεύγονται οι ορισμοί μέσα στο κείμενο του νόμου, υπάρχει άμεση δυνατότητα να καταλάβει κάποιος τι εννοεί ο νομοθέτης και θεμελιώνεται η λογιστική νομοθεσία με τη διεθνή εμπειρία που υπερβαίνει τη δική μας.

Η Ελλάδα είναι μικρή για να ξοδεύει πόρους στη διατήρηση λογιστικών αρχών και κανόνων, ειδικά σε ένα παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον που έχει όλο και περισσότερο αυξανόμενες ανάγκες λογιστικής επικοινωνίας. Ένα ολοκληρωμένο και σύγχρονο λογιστικό πλαίσιο

ελάχιστα αφορά το σχέδιο λογαριασμών, αλλά τους λογιστικούς κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης καθώς και σύγχρονα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων (παράρτημα Β). Ακολουθώντας τις διεθνείς τάσεις, η Ελλάδα πλέον εφαρμόζει τις ευρωπαϊκές οδηγίες εγκαταλείποντας τους εγχώριους λογιστικούς αυτοσχεδιασμούς. Μέχρι σήμερα μία επιχείρηση ανεξαρτήτως μεγέθους έπρεπε να εφαρμόζει ταυτόχρονα το Ε.Γ.Α.Σ., τον Κ.Φ.Α.Σ. και αν ήταν εισηγμένη ή θυγατρική ξένης τα Δ.Π.Χ.Α. Αυτό πρακτικώς ήταν από χαοτικό έως αδύνατο. Ο νόμος 4308/2014 Ε.Λ.Π. δημιουργεί ομαλή διαβάθμιση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, με κλιμακούμενες απαιτήσεις για τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις (αρχή think small first).

Όπως επιβάλλουν και οι αρχές της οδηγίας 2013/34 όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση, τόσο το λογιστικό της πλαίσιο πρέπει να είναι απλούστερο και πλησιέστερο στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας ώστε να αποφεύγονται άσκοπες επικαλύψεις και επιβαρύνσεις. Όσο μεγαλύτερη η επιχείρηση, τόσο περισσότερο οι λογιστικοί κανόνες αποσκοπούν στην εύλογη παρουσίαση της επίδοσης και της χρηματοοικονομικής της κατάστασης. Αυτές τις αρχές υιοθέτησε ο νόμος. Οι μικρές επιχειρήσεις πλέον έχουν τη δυνατότητα να ταυτίζουν τα φορολογικά τους αποτελέσματα με τα λογιστικά. Ταυτόχρονα παρέχεται η δυνατότητα και στις μικρές επιχειρήσεις, εάν το χρειάζονται για τις ανάγκες τους, να επιλέγουν τους λογιστικούς κανόνες των μεγάλων επιχειρήσεων.

Συνακόλουθα, με την εφαρμογή του νόμου αντιμετωπίζεται αποτελεσματικά η πολυνομία που υπάρχει, καθώς τα υφιστάμενα νομοθετήματα, Προεδρικά Διατάγματα και Πολυγραφημένες αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών εντάσσονται σε ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο πλαίσιο με αποτέλεσμα τη μείωση του κόστους λειτουργίας των επιχειρήσεων και τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών και όχι μόνο ελέγχων.

Στα πλεονεκτήματα επίσης συγκαταλέγονται:

- Η δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία.
- Η καλύτερη και διαφανέστερη απεικόνιση των Οικονομικών καταστάσεων η οποία προσεγγίζει με μεγαλύτερη αξιοπιστία και σε μεγαλύτερο βαθμό την πραγματικότητα (κατάργηση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και των Εκτάκτων αποτελεσμάτων, ορθή απεικόνιση του Λίζινγκ, εμφάνιση του Φόρου Εισοδήματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως κ.λ.π) και τη σύγκριση σε σχέση με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές Εταιρείες. Η υιοθέτηση κοινού πλαισίου λογιστικών αρχών και κανόνων σημαίνει ότι όμοιες συναλλαγές και οικονομικές συνθήκες θα απεικονίζονται από διαφορετικές επιχειρήσεις με

τον ίδιο τρόπο. Η συγκρίσιμη πληροφόρηση επιτρέπει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (τράπεζες, επενδυτές εσωτερικού και εξωτερικού, πελάτες, προμηθευτές) την καλύτερη αξιολόγηση.

- Η Μείωση του κόστους ενδοομιλικής πληροφόρησης και βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Πολλές μητρικές εταιρείες του εξωτερικού απαιτούν από τις θυγατρικές τους να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο της έδρας τους κι έχει ως αποτέλεσμα την προετοιμασία οικονομικών πληροφοριών εις διπλούν (τοπικές αρχές και για σκοπούς ελέγχου κι ενοποίησης στη μητρική). Βέβαια, η υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. ως λογιστικό πλαίσιο για την προετοιμασία και της διοικητικής πληροφόρησης και των Οικονομικών Καταστάσεων ενισχύει την συνέπεια της παρεχόμενης πληροφορίας.
- Τέλος με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. η προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων καθίσταται περισσότερο ευχερής, καθώς τα οικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις Οικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων θα μπορούν να βρίσκονται σε εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

Παράλληλα από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αναμένεται να:

- Αυξηθεί το κόστος που σχετίζεται με τις απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π.. Τέτοια κόστη είναι, το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, κόστος εκπαίδευσης προσωπικού, κόστος εκτίμησης παγίων και κόστος αναλογιστικών μελετών (τα δύο τελευταία εφόσον επιλεγθεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας»).
- Λειτουργούν ταυτόχρονα δύο λογιστικά συστήματα, (εφόσον επιλεγθεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας» ή διαφορετικοί συντελεστές από τους φορολογικούς) ένα για τα Ε.Λ.Π. και ένα για φορολογικούς σκοπούς, με όλα τα προβλήματα και τις αντιφάσεις που πρέπει να αντιμετωπίσουν όσοι τα ακολουθούν. Πάντως σε κάθε περίπτωση κάποιος μπορεί να έχει μόνο ένα λογιστικό σύστημα (εφόσον δεν ακολουθήσει την μέθοδο της «εύλογης αξίας» ή διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης) και αυτό εκτιμάται ότι θα επιλέξει η πλειοψηφία των Ελληνικών επιχειρήσεων.

Εν όψει των προεκτεθέντων καθίσταται σαφές ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι οικονομικές καταστάσεις αποσυνδέονται (ή τουλάχιστον δίνεται η δυνατότητα) από την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζουν καλύτερα την πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων,

εμπνέοντας κατά συνέπεια μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και επιτυγχάνοντας καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.

Η αλλαγή αυτή δεν αρκεί από μόνη της ώστε να βελτιωθεί η ανταγωνιστικότητα της ελληνικής οικονομίας, να προσελκύσουμε ως χώρα ξένες επενδύσεις και να αποτελέσει μοχλό ανάπτυξης. Αποτελεί, όμως, ένα σημαντικό βήμα προς τον εξορθολογισμό των λογιστικών κανόνων που σε συνδυασμό με ένα σταθερό και κατανοητό φορολογικό σύστημα θα μπορούσαν να συνδράμουν στην τόνωση της επιχειρηματικότητας και την ανάπτυξη της ελληνικής Οικονομίας.

Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Τα συμπεράσματα από τις έρευνες αφορούν σε εκτιμήσεις για την επίδραση (θετική ή αρνητική) από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), καθόσον ο πρώτος κύκλος εφαρμογής τους θα ολοκληρωθεί με την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων το φορολογικό έτος 2015.

Συνεπώς η παρούσα εργασία θα μπορούσε να αποτελέσει το έναυσμα για μελλοντική διερεύνηση αναφορικά με τα χειροπιαστά αποτελέσματα που θα επιφέρει η εφαρμογή του Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα οικονομικά μεγέθη των οντοτήτων.

Ειδικότερα προτείνεται να διερευνηθεί η επίπτωση στις γνωστοποιήσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε σύγκριση με το προϊσχύον καθεστώς του Κ.Ν. 2190/1920 και σε ποιο βαθμό οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έλαβαν την προσδοκώμενη πληροφόρηση. Επίσης θα μπορούσε να εξεταστεί ο βαθμός συμμόρφωσης των οντοτήτων στις αλλαγές που εισάγει ο Ν.4308/2014, και ο βαθμός ανταπόκρισης των ελεγκτικών αρχών στον έλεγχο της ορθής εφαρμογής του νόμου.

Ουσιώδεις θα ήταν να αποτυπωθεί το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, εκπαίδευσης προσωπικού κ.λ.π. για τη μετάβαση σε σχέση με τα προκύπτοντα οφέλη των εταιρειών από τη εφαρμογή του Ν.4308/2014.

Τέλος κρίσιμο σημείο προς διερεύνηση είναι το κατά πόσο η Πολιτεία θα διατηρήσει την βούληση της για την υιοθέτηση των νέων λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων διατηρώντας το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο που αφορά τη λογιστική και φορολογική λειτουργία χωρίς την πολυάριθμη και αντικρουόμενη με τον ισχύοντα νόμο έκδοση νέων νόμων ή εγκυκλίων (π.χ. απαλλαγές οντοτήτων από την εφαρμογή του νόμου), πρακτική η οποία ακολουθήθηκε από τη Διοίκηση κατά το παρελθόν υπαναχωρώντας από την αρχική της στάση για καινοτόμες μεταρρυθμίσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Θεόδωρος Γρηγοράκος (2004), Ανάλυση ερμηνεία του ΕΓΛΣ, εκδόσεις Σακκούλα.
2. Βασ. Φ. Φίλιος (1994), «Λογιστική και εμπορικές σπουδές στην Ελλάδα από την εποχή της τουρκοκρατίας μέχρι την ίδρυση της ΑΣΟ και ΕΕ» - Ανάτυπο από το αρχείο Οικονομικής Ιστορίας - Έτος Δ, Τόμος I-II.
3. Εμμ. Σακέλλης (2009), Ο «Πανδέκτης» του λογιστή λογιστικό-φορολογικό δίκαιον & λογιστική, εκδόσεις Ε. Σακέλλη
4. Εμμ. Σακέλλης (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε Συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία. Πρακτικές Εφαρμογές. Εκδόσεις Ε. Σακέλλη.
5. Περάκης Ευάγγελος (2010), Το Νέο Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας, Β' Έκδοση, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
6. Καραμπίνης, Νικόλαος Ι. και Χέβας, Δημοσθένης Α. (2011), Mandating IFRS in an unfavorable environment: The Greek Experience. The International Journal of Accounting.
7. Βλάχος Χ. Λουκάς Α. (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 4η έκδοση, Εκδόσεις Global Training.
8. Ντζανάτος Δ. (2008), Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, εκδόσεις Καστανιώτη.
9. Ντζανάτος Δ. (2008), Δημιουργία των σημειώσεων (notes) των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητάς τους, Εκδόσεις Καστανιώτη.
10. Ν. Σγουρινάκης – Β. Μιχελινάκης (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική Προσέγγιση και Παραδείγματα, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
11. Φίλος Ιωάννης (2010), Η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μέσα από δημοσιευμένα στοιχεία μη εισηγμένων εταιριών, Ινστιτούτο Οικονομικής Διοικήσεως.
12. Γιώργος Α. Κορομηλάς - Μαρίνα Θ. Τσιαουσίδου (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .Η ενοποίηση και ο εκσυγχρονισμός των λογιστικών κανόνων, Tax Advisors.
13. Grant Thornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Αναλυτική Παρουσίαση.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Jensen M., Smith C. (1985), Stockholder, Manager, and Creditor Interests: Applications of Agency Theory, SSRN eLibrary.
2. Ray Ball (2006), International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. Accounting & Business Research, International Accounting Policy Forum.
3. Stergios Tasios (2012), Auditor's perceptions of financial reporting quality: the case of Greece.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Αποστόλου Α. (2004), Συγκρισιμότητα λογιστικών πληροφοριών κατά την μετάβαση στα ΔΠΧΠ, Πανεπιστημιακές παραδόσεις
2. Φίλος Ιωάννης (2002), Σχέδιο Δράσης των Επιχειρήσεων για τη Μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΤΕΥΧΟΣ 05/2002.
3. Θεόδωρος Γρηγοράκος (2013), Μελέτη και Άρθρο «Η επιχειρούμενη κατάργηση της λογιστικοδιαχειριστικής οργάνωσης όλων των οικονομικών μονάδων της χώρα...».
4. Περιοδικό Οικονομικού Λογισμού «Accountancy Greece (Ag)», τεύχος 5 Οκτ. – Νοε. – Δεκ. 2011 και τεύχος 15 (Απρ. – Μαί. – Ιούν. 2014), εκδόσεις Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.
5. Κων. Ιωαν. Νιφορόπουλος (2014), Άρθρο «Η λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα», «ΩΡΙΩΝ Α.Ε.Ο.Ε.Λ»
6. Κων. Ιωαν. Νιφορόπουλος (2014), Άρθρο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Αναγκαία η διαβούλευση εφ' όλης της ύλης», «ΩΡΙΩΝ Α.Ε.Ο.Ε.Λ»
7. Ευθύμιος Χρ. Αναγνώτου (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.
8. Γεώργιος Στ. Αληφαντής (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ενημερωτικό Δελτίο της Εταιρίας Δικηγόρων ΡΟΤΑΜΙΤΙΣΒΕΚΡΙΣ.
9. Θεοδ. Ζυμωνόπουλος (2015), Πέρασμα από το ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ - Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.
10. Κων. Καραμάνης (2014), Εκσυγχρονισμός Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και Απλοποίηση ΚΦΑΣ.
11. Γιώργος Λαζαρίδης (2015), Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.
12. Επ. Μπατσινίλας- Κ. Πατατούκας (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα :Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων - Κανόνες επιμέτρησης

13. Ι. Μαρίνης – Ι. Τζίμας (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Λογιστικά Αρχεία - Παραστατικά Πωλήσεων .
14. Β. Λουμιώτης – Χ.ς Ξένος – Δ. Κακούρας (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
15. Εμ. Πετράκης (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Audit Tax Advisory.
16. Χαρ. Σ. Τσούσης (2015), Άρθρο Θέματα Λογιστικών Βιβλίων (Ν. 4308/2014), Capital Tax gr.
17. Ι. Αχείλας – Κ.Αλεξανδρίδου – Θ. Μαρκόπουλος (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.
18. Ηλίας Αργυρός (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Κατάργηση ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), N Seminars.
19. Γ. Κορομηλάς (2015), Ε.Λ.Π.: Η εφαρμογή στις μικρές και τις πολύ μικρές οντότητες, Proseminars.
20. Ι. Δαλιάννη – Θ. Δεληγιάννη (2015), Άρθρο, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Η αναγκαία εξέλιξη, capital.gr.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Bellas A., Toudas K., Papadatos K., (April 2007), The Consequenves of Applying International Accounting Standards (IAS) to the Financial Statements of Greek Companies.
2. Athianos S., Vazakidis A. and Dritsakis N., Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece (December 16, 2005).
3. Vazakidis A. and Athianos S, Measuring Investors' Reaction to the Adoption of International Financial Reporting Standards in Greece, Using a Market-Based Model (2010). American Journal of Economics and Business Administration, Vol. 2, No. 1, pp. 103-112, 2010.
4. Papadatos K. and Bellas A., Applying IFRS Mandatory: Evidence from Greek Listed Companies (2011). European Research Studies Journal, Volume XIV, Issue (4), pp. 71-96, 2011.
5. Nanopoulos K., IFRS Voluntary Compliance: The case of Greece (December 2010). Journal of Financial Decision Making, Vol6, No 2, p.p.127-139.

ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

1. <http://www.taxheaven.gr>
2. www.accountancygreece.gr
3. www.taxisnet.gr
4. www.e-forologia.gr
5. www.eur-lex.europa.eu
6. www.ifrs.org
7. www.ifac.org
8. <http://europa.eu/>
9. <http://en.wikipedia.org/>
10. www.ssrn.com
11. www.pwc.com
12. www.bdo.gr
13. www.deloitte.com/gr
14. www.kpmg.gr
15. <http://www.grant-thornton.gr/>
16. <https://www.proseminars.eu/>
17. www.capitaltax.gr
18. www.efrag.org

ΝΟΜΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. ΝΟΜΟΣ 4308 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», (ΦΕΚ Α 251/24.11.2014).
2. Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013.
3. ΠΟΛ.1138/30.6.2015 - Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος αλλοδαπών εταιρειών ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).
4. ΠΟΛ.1019/16.1.2015 - Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής.

5. ΠΟΛ.1024/21.1.2015 - Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».
6. ΠΟΛ.1007/9.1.2015 - Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων) των αγροτών και λοιπών περιπτώσεων.
7. ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».
8. ΠΟΛ.1002/31.12.14 - Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.
9. ΠΟΛ.1022/21.1.2015 - Ένταξη οντοτήτων στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων.
10. ΚΝ 2190/05-06-1920, ΦΕΚ Α' 216/19-09-1920, «Περί ανωνύμων εταιρειών».
11. Π.Δ. 1123/15-12-1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου».
12. Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων».
13. Κ.Ν. 2238/1994, ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994 «Κύρωση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» «Κύρωση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».
14. Ν.4093/09-11-2012, ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012 «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών».
15. Ν.3229/2004, ΦΕΚ Α' 38/10-02-2004 «Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις».
16. Ε.Κ. 1606/2002
17. Ε.Κ. 1126/2008
18. Ε.Κ. 1274/2008

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις με το ν. 4308/2014 (άρθρο 38)

1. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε΄ του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992.

Εξαιρητικά οι αποφάσεις

Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β΄ 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β΄ 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β΄ 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β΄ 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1263/ 4.12.2013 (Β΄ 3265),

καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις

Α.Υ.Ο. 1093619/748/0015/ΠΟΛ. 1212/10.8.1995 (Β΄ 719),

Α.Υ.Ο. 1128269/1226/0015/ΠΟΛ.1292/16.11.1995 (Β΄ 982),

Κ.Υ.Α. 1071467/536/0015/ΠΟΛ. 1101/31.7.2006 (Β΄1283),

Κ.Υ.Α. 1008269/52/0015/ΠΟΛ.1009/22.1.2008 (Β΄176) και

Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1193/ 21.12.2010 (Β΄ 2174),

καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.

2. Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014.

3. Για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, παύουν εφεξής να ισχύουν:

α) οι κάτωθι παράγραφοι του ν. 2190/1920:

η παράγραφος 8(δ) του άρθρου 16, του 2190/1920 (αποθεματικό για αγορά ιδίων μετοχών),

η παράγραφος 2 του άρθρου 42, του 2190/1920 (διάταξη για υπερδωδεκάμηνη χρήση η οποία δεν είχε καταργηθεί με το νέο ΚΦΕ-Ν.4172/2013),

οι παράγραφοι 1 έως 4, 7 και 8 του άρθρου 42α, του 2190/1920 (Διατάξεις σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις Ανωνύμων εταιριών),

τα άρθρα 42β έως 43 του 2190/1920, (Γενικές διατάξεις για τη δομή του Ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως», Δομή του Ισολογισμού, Δομή του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» και του «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων», Ειδικές διατάξεις για ορισμένα στοιχεία του ισολογισμού και του «λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως»»),

οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 43α, του 2190/1920 (πληροφορίες για το προσάρτημα), στ) το άρθρο 43γ, του 2190/1920 (Αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία),

τα άρθρα 90 έως 107, του 2190/1920, Ενοποιημένοι Λογαριασμοί (Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις),

τα άρθρα 110 έως 130, του 2190/1920 (Ετήσιοι και ενοποιημένοι λογαριασμοί (οικονομικές καταστάσεις) των Πιστωτικών Ιδρυμάτων και λοιπών άλλων χρηματοδοτικών ιδρυμάτων),

τα άρθρα 132 έως 134, του 2190/1920 (Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (ενοποιημένοι λογαριασμοί) των πιστωτικών ιδρυμάτων),

τα άρθρα 138 έως 143 του Κ.Ν. 2190/1920 (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.),

β) Τα άρθρα 20 έως 27 του ν. 2065/1992.

γ) Η περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 23 και τα άρθρα 62 έως 78 (κεφάλαιο 11) του ν.δ. 400/1970.

δ) Η παρ. 2 του άρθρου 22 του κ.ν. 3190/1955.

ε) Τα άρθρα 80, 96 και 97, η παρ. 1 του άρθρου 98, και το άρθρο 101 του ν. 4072/2012.

στ) Το Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, καθώς και οι σχετικές ρυθμίσεις των άρθρων 47 έως 49 του ν. 1041/1980, για τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες.

ζ) Το Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

η) Το Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

4. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται κάθε άλλη κανονιστική πράξη, εγκύκλιος ή Οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει των καταργούμενων διατάξεων της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, στο βαθμό που είναι σε αντίθεση με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου.

5. Όπου άλλη διάταξη νόμου ή άλλος κανόνας δικαίου παραπέμπει σε διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 οι οποίες καταργούνται δυνάμει του παρόντος άρθρου, με την έναρξη ισχύος

του παρόντος νόμου η παραπομπή αυτή νοείται ότι αναφέρεται στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου.

Ειδικότερα:

α) Παραπομπή στην παρ. 1 του άρθρου 42α ή στο άρθρο 42γ του κ.ν. 2190/1920 θεωρείται ότι αναφέρεται στο άρθρο 16 του παρόντος νόμου.

β) Παραπομπή στην παρ. 5 του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 θεωρείται ότι αναφέρεται στο άρθρο 32 του παρόντος νόμου

γ) Παραπομπή στην παρ. 5 του άρθρου 103 του κ.ν. 2190/1920 (παρουσίαση ίδιων μετοχών στον ισολογισμό) θεωρείται ότι αναφέρεται στην παράγραφο 1ε του άρθρου 26 του παρόντος νόμου.

6. Η παρ. 6 του άρθρου 42α του κ.ν. 2190/1920 τροποποιείται ως εξής:

«6. Κάθε εταιρεία, η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του, πρώτου μετά την έναρξη ισχύος αυτού του νόμου ισολογισμού της, δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια: α) σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ, β) καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ, γ) μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης 50 άτομα, και εφόσον δεν εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δύναται να μην εκλέγει ελεγκτές από τους νόμιμους ελεγκτές του ν. 3693/2008. Όταν η εταιρεία παύει να υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια της παρούσας παραγράφου για δύο συνεχόμενες χρήσεις, ενώ τα υπερέβαινε, η ευχέρεια παρέχεται από τη χρήση που έπεται των δύο εν λόγω χρήσεων. Όταν η εταιρεία υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια της παρούσας παραγράφου για δύο συνεχόμενες χρήσεις, ενώ δεν τα υπερέβαινε, η άρση της ευχέρειας ενεργοποιείται από τη χρήση που έπεται των δύο εν λόγω χρήσεων.»

Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Υπόδειγμα Β.1 : Ισολογισμός – Ατομικές καταστάσεις

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Προκαταβολές - μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό ανάπτυξη		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία			
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για κυκλοφορούντα στοιχεία και υπηρεσίες		X	X
Λοιπά		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Χρηματοοικονομικά στοιχεία			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου			
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο		X	X
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X

Σύνολο ενεργητικού	Σημείωση	<u>X</u>	<u>X</u>
		<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Διαφορές εύλογης αξίας / αναπροσαρμογής		X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		X	X
Αποθεματικά καταστατικού ή νόμων		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων			
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόροι		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο υποχρεώσεων		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>

Υπόδειγμα Β.2.1: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία – Ατομικές καταστάσεις

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών		X	X
Κόστος πωλήσεων		-X	-X
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Άλλα έσοδα		X	X
Έξοδα διάθεσης		-X	-X
Έξοδα διοίκησης		-X	-X
Άλλα έξοδα και ζημιές		-X	-X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		-X	X
Κέρδη & ζημιές από διάθεση παγίων στοιχείων		X	X
Κέρδη & ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Άλλα έξοδα και ζημιές		-X	-X
Άλλα κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι		X	X
Χρεωστικοί τόκοι		-X	-X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		-X	-X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X

Υπόδειγμα Β.2.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος – Ατομικές καταστάσεις

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών		X	X
Άλλα έσοδα		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	-X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		-X	-X
Παροχές σε εργαζόμενους		-X	-X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων		-X	-X
Άλλα έξοδα και ζημιές		-X	-X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		-X	X
Κέρδη & ζημιές από διάθεση πάγιων στοιχείων		X	-X
Κέρδη & ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Άλλα έξοδα και ζημιές		-X	-X
Άλλα κέρδη		-X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι		X	X
Χρεωστικοί τόκοι		-X	-X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		-X	-X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X

Υπόδειγμα Β.3: Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης_περιόδου – Ατομικές καταστάσεις

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Καταθέσεις Ιδιοκτητών	Ίδιοι Τίτλοι	Διαφορές εύλογης αξίας	Αποθεματικά νόμων&κατ/κού	Αφορολόγητα αποθεματικά	Αποτελέσματα εις νέο	Σύνολο
Υπόλοιπο 01.01.20Χ0	X	X	X	-X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και λάθη								-X	-X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			-X		X		X
Εσωτερικές μεταφορές							X	-X	0
Διανομές στους φορείς								-X	-X
Αποτελέσματα περιόδου								-X	-X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0	X	X	X	-X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X				X
Εσωτερικές μεταφορές									0
Διανομές μερισμάτων									X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1	X	X	X	-X	X	X	X	X	X

Υπόδειγμα Β.4: Κατάσταση Χρηματοροών – Ατομικές καταστάσεις (έμμεση μέθοδος)

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:			
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων		X	X
Προβλέψεις		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων		X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)		X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης			
Μεταβολή αποθεμάτων		X	X
Μεταβολή απαιτήσεων		X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων		X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X
Μείον:			
Πληρωμές/εισπράξεις για/από χρεωστικούς&πιστωτικούς τόκους		X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος		X	X
		<hr/>	<hr/>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων		X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρό)		X	X
Τόκοι εισπραχθέντες		X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα		X	X
		<hr/>	<hr/>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου		X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια		X	X
Μερίσματα πληρωθέντα		X	X
		<hr/>	<hr/>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων			
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα της χρήσης		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου		X	X
		<hr/>	<hr/>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου		X	X

Υπόδειγμα Β.5 : Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων – Ατομικές καταστάσεις

Περιουσιακά στοιχεία	20X1	20X0
Πάγια		
Αποθέματα	X	X
Απαιτήσεις	X	X
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα	X	X
Λοιπά	X	X
Σύνολο ενεργητικού	<u>X</u>	<u>X</u>
Καθαρή θέση και υποχρεώσεις		
Κεφάλαια και αποθεματικά	X	X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων	<u>X</u>	<u>X</u>

Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες – Ατομικές καταστάσεις

	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών	X	X
Άλλα έσοδα	X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)	X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	X
Παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων	X	X
Άλλα έξοδα και ζημιές	X	X
Άλλα κέρδη	X	X
Τόκοι (καθαρό ποσό)	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	<u>X</u>	<u>X</u>
Φόροι	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

Υπόδειγμα Β.7 : Ισολογισμός – Ενοποιημένες καταστάσεις

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για κυκλοφορούντα στοιχεία και υπηρεσίες		X	X
Λοιπά		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου			
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο		X	X
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X
	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>

Καθαρή θέση

Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας / αναπροσαρμογής	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο	X	X
Αποθεματικά καταστατικού ή νόμων	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
Καθαρή θέσης ιδιοκτητών μητρικής	X	X
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
	''	''
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων		
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόροι	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	<u>X</u>	<u>X</u>

Υπόδειγμα Β.8.1: Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία – Ενοποιημένες καταστάσεις

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Πωλήσεις		X	X
Κόστος πωλήσεων		-X	-X
Μικτό αποτέλεσμα		<u>X</u>	<u>X</u>
Άλλα έσοδα		<u>X</u>	<u>X</u>
Έξοδα διάθεσης		-X	-X
Έξοδα διοίκησης		-X	-X
Άλλα έξοδα και ζημιές		-X	-X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		-X	X
Κέρδη & ζημιές από διάθεση παγίων στοιχείων		X	X
Κέρδη & ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Άλλα κέρδη		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		<u>X</u>	<u>X</u>
Πιστωτικοί τόκοι		X	X
Χρεωστικοί τόκοι		-X	-X
Αποτέλεσμα προ φόρων		<u>X</u>	<u>X</u>
Φόροι εισοδήματος		-X	-X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		<u>X</u>	<u>X</u>
Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται:			
Στους ιδιοκτήτες της μητρικής		X	X
Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		<u>X</u>	<u>X</u>
		<u>X</u>	<u>X</u>

Υπόδειγμα Β.8.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος – Ενοποιημένες καταστάσεις

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών		X	X
Άλλα έσοδα		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	-X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		-X	-X
Παροχές σε εργαζόμενους		-X	-X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων		-X	-X
Άλλα έξοδα και ζημίες		-X	-X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		-X	X
Κέρδη & ζημίες από διάθεση παγίων στοιχείων		X	-X
Κέρδη & ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		-X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Άλλα κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		<u>X</u>	<u>X</u>
Πιστωτικοί τόκοι		X	X
Χρεωστικοί τόκοι		-X	-X
Αποτέλεσμα προ φόρων		<u>X</u>	<u>X</u>
Φόροι εισοδήματος		-X	-X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		<u>X</u>	<u>X</u>
Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται:			
Στους ιδιοκτήτες της μητρικής		X	X
Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>

Υπόδειγμα Β.9: Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης – Ενοποιημένες καταστάσεις

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Καταθέσεις Ιδιοκτητών	Ίδιοι Τίτλοι	Διαφορές εύλογης αξίας	Αποθεματικά νόμων & καταστατικού	Αφορολόγητα αποθεματικά	Αποτελέσματα εις νέο	Σύνολο καθαρής θέσης ιδιοκτητών μητρικής	Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	Σύνολο καθαρής θέσης
Υπόλοιπο 01.01.20Χ0	X	X	X	-X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και λάθη								-X	-X	-X	-X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			-X		X				X
Εσωτερικές μεταφορές							X	-X	-X		
Διανομές στους φορείς								-X	-X	-X	-X
Αποτελέσματα περιόδου								-X	-X	-X	-X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0	X	X	X	-X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X						X
Εσωτερικές μεταφορές											0
Διανομές μερισμάτων											X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X	X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1	X	X	X	-X	X	X	X	X	X	X	X

Υπόδειγμα Β.10: Κατάσταση Χρηματοροών – Ενοποιημένες καταστάσεις (έμμεση μέθοδος)

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:			
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων		X	X
Προβλέψεις		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων		X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)		X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης			
Μεταβολή αποθεμάτων		X	X
Μεταβολή απαιτήσεων		X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων		X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X
Μείον:			
Πληρωμές/εισπράξεις για/από χρεωστικούς & πιστωτικούς τόκους		X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος		X	X
<i>Σύνολο</i>		<hr/>	<hr/>
		X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων		X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρό)		X	X
Τόκοι εισπραχθέντες		X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα		X	X
<i>Σύνολο</i>		<hr/>	<hr/>
		X	X
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου		X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια		X	X
Μερίσματα πληρωθέντα		X	X
<i>Σύνολο</i>		<hr/>	<hr/>
		X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων			
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα της χρήσης		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου		<hr/>	<hr/>
		X	X

Προσάρτημα

ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ 31ΗΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 201Χ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ 1.1.201Χ - 31.12.201Χ

(βάσει των διατάξεων του κωδ. Ν. 2190/1920)

ΕΠΩΝΥΜΙΑ

ΑΡ. ΜΑΕ

1. ΣΥΝΝΟΜΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ- ΠΑΡΕΚΚΛΙΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΓΙΝΑΝ ΧΑΡΙΝ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΕΙΚΟΝΑΣ

(α)Αρθρ.42α/3:

Παρέκκλιση από τις σχετικές διατάξεις περί καταρτίσεως των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, που κρίθηκε απαραίτητη, για την εμφάνιση με απόλυτη σαφήνεια, της πραγματικής εικόνας που απαιτεί η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού.

Απάντηση

Δεν έγινε

(β)Αρθρ.42β/1:

Παρέκκλιση από την αρχή του αμετάβλητου της δομής και μορφής εμφανίσεως του ισολογισμού και του λ/σμού " Αποτελέσματα Χρήσεως ".

Απάντηση

Δεν έγινε.

(γ)Αρθρ.42β/2:

Καταχώρηση στον προσιδιάζοντα λογαριασμό, στοιχείου σχετιζόμενου με περισσότερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς.

Απάντηση

Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση.

(δ)Αρθρ.42β/3:

Προσαρμογή στη δομή και στους τίτλους των λογαριασμών με αραβική αρίθμηση, όταν η ειδική φύση της επιχείρησης το απαιτεί.

Απάντηση

Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση.

(ε)Αρθρ.42β/4:

Συμπτύξεις λ/σμών του ισολογισμού, που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς, για τις οποίες (συμπτύξεις), συντρέχουν οι προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής.

Απάντηση

Δεν έγινε

(στ)Αρθρ.42β/5:

Αναμορφώσεις κονδυλίων προηγούμενης χρήσεως, για να καταστούν ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της κλειόμενης χρήσεως.

Απάντηση

Δεν χρειάστηκε να γίνουν

2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

(α)Αρθρ.43α/1-α:

Μέθοδος αποτιμήςεως των περιουσιακών στοιχείων και υπολογισμού των αποσβέσεων, καθώς και των προβλέψεων λόγω υποτιμήςεως της αξίας τους¹¹¹.

Απάντηση

(1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμήθηκαν στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους ή της αναπροσαρμοσμένης με βάση ειδικό νόμο αξίας τους, η οποία είναι προσαυξημένη με την αξία των προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με τις προβλεπόμενες από το νόμο τακτικές και επιταχυνόμενες αποσβέσεις.

(2) Δεν συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού προβλέψεων υποτιμήςεως.

(3) Οι αποσβέσεις διενεργήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/94 και Π.Δ. 299/2003.

(4) Τα από αγορά προερχόμενα αποθέματα (Εμπορεύματα, Πρώτες ύλες, Αναλώσιμα υλικά κλπ) αποτιμήθηκαν στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως και της κατά το τέλος της χρήσεως τρέχουσας τιμής αγοράς τους.

(5) Η εταιρεία κατά την 31/12/2013 έχει στην κατοχή της ομόλογα του ελληνικού δημοσίου αξίας κτήσης 142 χιλ €.

(β)Αρθρ.43α/1-α:

Η εταιρεία στα πλαίσια της λειτουργικής της δραστηριότητας διενεργεί περιορισμένες συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και τυχόν συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν

(γ)Αρθρ. 43/2:

Παρέκκλιση από τις μεθόδους και βασικές αρχές αποτιμήσεως. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτιμήσεως.

Απάντηση

Δεν έγινε .

(δ)Αρθρ. 43/7-β:

Αλλαγή μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων ή των κινητών αξιών.

Απάντηση

Δεν έγινε καμία αλλαγή.

(ε)Αρθρ. 43/7-γ

Παράθεση της διαφοράς μεταξύ της αξίας αποτιμήσεως των αποθεμάτων και κινητών αξιών και της τρέχουσας τιμής αγοράς τους, εφόσον είναι αξιόλογη.

Απάντηση

Δεν υπάρχει αξιόλογη διαφορά.

(στ)Άρθρ. 43/9

Ανάλυση και επεξήγηση της γενόμενης μέσα στη χρήση, με βάση ειδικό νόμο, αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και παράθεση της κινήσεως του λ/σμού "Διαφορές αναπροσαρμογής".

Απάντηση

Δεν έγινε καμία αναπροσαρμογή παγίων μέσα στην χρήση

(ζ)Άρθρο 43α, παρ. 1,περ.ιζ:

Αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία. Όταν η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων έχει γίνει στην εύλογη αξία πρέπει να παρέχονται πληροφορίες.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία με βάση της διατάξεις του άρθρου 43γ του κωδ. Ν.2190/1920 να υφίσταται υποχρέωση αποτιμήσεως στην εύλογη αξία.

(η)Άρθρο 43α, παρ. 1, περ. ιθ:

Αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων σε διαφορετική αξία της εύλογης. Όταν η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων δεν έχει γίνει στην εύλογη αξία σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 43γ του κωδ. Ν.2190/1920 πρέπει να παρέχονται πληροφορίες.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν : α)παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα και β)πάγια περιουσιακά στοιχεία , η λογιστική αξία των οποίων υπερβαίνει την εύλογη αξία.

3. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ

(α)Άρθρ.42ε/8:

Μεταβολές πάγιων στοιχείων και εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως).

Απάντηση

Παρατίθεται πολύστηλος πίνακας με τις πληροφορίες που απαιτεί η διάταξη.

(β)Αρθρ.43/5-δ:

Ανάλυση πρόσθετων αποσβέσεων.

Απάντηση

Δεν έγιναν.

(γ)Αρθρ.43/5-ε:

Ενδεχόμενη πρόβλεψη υποτίμησης της αξίας ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων .

Απάντηση

Δεν σχηματίστηκε.

(δ)Αρθρ.43/3-ε:

Ανάλυση και επεξήγηση των εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως) που αφορούν τη χρήση.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν έξοδα εγκαταστάσεως που αφορούν την παρούσα χρήση.

(ε)Αρθρ.43/3-γ:

Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν στην παρούσα χρήση, κατά την πληρωμή (δόσεων) ή την αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως, δανείων ή πιστώσεων , χρησιμοποιηθέντων αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων στοιχείων.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

(στ)Αρθρ.43/4 εδάφ. α' και β':

Ανάλυση και επεξήγηση των κονδυλίων «Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως», «Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» και «Υπεραξία επιχειρήσεως (GOODWILL)».

Απάντηση

Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ποσό
16.01.02.001	Δικαιώματα για σήμα «...»	€ 50.000,00
16.01.02.002	Δικαιώματα για σήμα «...»	€ 220.000,00
16.01.02.003	Δικαιώματα για σήμα «...»	€ 230.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		€ 500.000,00

4. ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ

(α)Αρθρ.43α/1-β

Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων με ποσοστό μεγαλύτερο από 10%.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

(β)Αρθρ.43α/1-β

Που προστέθηκε με το άρθρο 3, Π.Δ. 326/1994 : Όταν η Α.Ε.(ή Ε.Π.Ε. και οι Ε.Ε. κατά μετοχές) συμμετέχουν στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων (π.χ. Ομόρρυθμες , Ετερόρρυθμες εταιρείες) στις οποίες η Α.Ε. (ή Ε.Π.Ε. ή Ε.Ε. κατά τις μετοχές) είναι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι.

Απάντηση

Δεν συντρέχει περίπτωση.

(γ)Αρθρ.43α/1-ιε

Σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται και οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

Απάντηση

Δεν συντρέχει η περίπτωση αυτή.

5. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

(α)Αρθρ.43α/1-ια

Η έκταση επηρεασμού των αποτελεσμάτων χρήσης, σε περίπτωση που στη μέθοδο αποτίμησης, στην οποία εφάρμοσε η εταιρεία, έγινε παρέκκλιση από τις αρχές του άρθρου 43 για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων.

Απάντηση

Δεν έγινε καμία παρέκκλιση

(β)Αρθρ.43/1-ι

Διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού και λόγοι στους οποίους οφείλονται καθώς και η φορολογική τους μεταχείριση.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

6. ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

(α)Αρθρ.43α/1-δ

Κατηγορίες μετοχών στις οποίες διαιρείται το μετοχικό κεφάλαιο.

Απάντηση

Απάντηση

	<u>Αριθμός</u>	<u>Ονομαστική αξία</u>	<u>Συνολική αξία</u>
- Ανώνυμες	429.600	1,00 €	429.600,00 €

(β)Αρθρ.43α/1-γ

Εκδοθείσες μετοχές μέσα στη χρήση για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

Απάντηση

Δεν εκδόθηκαν.

(γ)Αρθρ.43α/1-ε και 42ε/10

Εκδοθέντες τίτλοι και ενσωματωμένα σε αυτούς δικαιώματα.

Απάντηση

Δεν έχουν εκδοθεί τίτλοι μέσα στην κλειόμενη χρήση.

(δ)Αρθρ.43α/1-ιστ

Απόκτηση ίδιων μετοχών μέσα στην παρούσα χρήση.

Απάντηση

Δεν αποκτήθηκαν ίδιες μετοχές στην παρούσα χρήση.

7. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

(α)Αρθρ.42ε/14 εδάφ.δ

Ανάλυση του λογαριασμού «Λοιπές προβλέψεις», αν το ποσό είναι σημαντικό.

Απάντηση

Δεν υπάρχει λογαριασμός λοιπών προβλέψεων στον Ισολογισμό της τρέχουσας χρήσης .

(β)Αρθρ.43α/1-ζ

Οι οικονομικές δεσμεύσεις κλπ από συμβάσεις που δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως. Υποχρεώσεις καταβολής ειδικών μηνιαίων παροχών και οικονομικές δεσμεύσεις για συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

(γ)Αρθρ.43α/1-ιβ

Πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων που ενδεχομένως να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις ή τις προβλέψεις.

Απάντηση

Η εταιρεία δεν έχει ελεγχθεί φορολογικά για τις χρήσεις 2010-2013. Κατά συνέπεια οι φορολογικές της υποχρεώσεις δεν έχουν καταστεί οριστικές. Η εκτίμηση της εταιρείας είναι ότι δεν ενδέχεται να προκύψουν σημαντικές επιβαρύνσεις για τις εν λόγω χρήσεις που θα επηρεάσουν σημαντικά την οικονομική της θέση.

(δ)Αρθρ.43α/1-στ

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πάνω από 5 έτη.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

(ε)Αρθρ.43α/1-στ

Υποχρεώσεις καλυπτόμενες με εμπράγματα ασφαλείες. Αναφέρονται κατά είδος (Δάνεια, γραμμάτια πληρωτέα , κ.λ.π.)

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

8. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

(α) Αρθρ.42ε/12

Τελευταίο εδάφιο: Ανάλυση των κονδυλίων των μεταβατικών λογαριασμών «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» και «Έξοδα χρήσεως δουλευμένα».

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

9. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

(α) Αρθρ.42ε/11

Ανάλυση των λογαριασμών τάξεως (αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, αμφοτεροβαρείς συμβάσεις και οι κάθε μορφής εγγυήσεις καθώς και οι εμπράγματα ασφάλειες στην έκταση που δεν καλύπτεται η υποχρέωση αυτή από της πληροφορίες της επόμενης παρ. 10).

Απάντηση

Στους λογαριασμούς τάξεως καταχωρήθηκε η ζημιά των ομολόγων του ελληνικού δημοσίου που εκδόθηκαν σύμφωνα με τον Ν. 3867/2010 κατ' εφαρμογή του PSI αξίας 225.120,36 € και οι δαπάνες φορολογικής αναμόρφωσης αξίας 12.923,67 €.

10. ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΕΣ ΕΓΓΥΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΕΣ ΑΣΦΑΛΕΙΕΣ

(α) Αρθρ.42ε/9

Εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία.

Απάντηση

Πέραν των εγγυήσεων ενοικίων και εγγύησης ΔΕΗ συνολικού ποσού 1.239,00 € δεν έχουν χορηγηθεί άλλες εγγυήσεις υπό τη μορφή εγγυητικών επιστολών και δεν υφίστανται εμπράγματα ασφάλειες επί των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας.

11. ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ

(α)Αρθρ.43α/1-ιγ

Αμοιβές μελών οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν αμοιβές διευθυντικών στελεχών ή οργάνων διοίκησης πέραν των αμοιβών μισθοδοσίας.

(β)Αρθρ.43α/1-ιγ

Υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για βοηθήματα σε αποχωρήσαντα την παρούσα χρήση μέλη οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

(γ)Αρθρ.43α/1-ιδ

Δοθείσες προκαταβολές και πιστώσεις που δόθηκαν με βάση της κείμενες διατάξεις σε όργανα διοικήσεως (μέλη ΔΣ και διαχειριστές).

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

12. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

(α)Αρθρ.43α/1-η

Κύκλος εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριότητας και γεωγραφικές αγορές. Ο κύκλος εργασιών λαμβάνεται όπως καθορίζεται στο άρθρ. 42ε/15 εδάφ. α'.

Απάντηση

Απάντηση

(1) Βιομηχανικής δραστηριότητας

Εσωτερικού	€	569.145,27
		=====
Σύνολο	€	569.145,27
		=====

(2) Εμπορικής δραστηριότητας

- Εσωτερικού	€	0,00
		=====
Σύνολο	€	0,00
		=====

(3) Συνολικά

- Εσωτερικού	€	569.145,27
		=====
Σύνολο	€	569.145,27
		=====

(δ)Άρθρ.42ε/15-β

Ανάλυση των λογαριασμών «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων», «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων" και "Έξοδα προηγούμενων χρήσεων".

Απάντηση

Έξοδα προηγούμενων χρήσεων

48.972,55

13. ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

(ε)Άρθρο 43α παρ. 1- ιη

Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

(στ) Άρθρο 43α παρ. 1-κ

Διακριτική παρουσίαση των συνολικών αμοιβών που χρέωσε κατά το οικονομικό έτος ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο για τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων λογαριασμών , των συνολικών αμοιβών που χρεώθηκαν για άλλες υπηρεσίες ελεγκτικής φύσης , των συνολικών αμοιβών που χρεώθηκαν για υπηρεσίες φορολογικών συμβουλών και των συνολικών αμοιβών που χρεώθηκαν για λοιπές ελεγκτικές υπηρεσίες.

Απάντηση

Η αμοιβή ελέγχου της χρήσης 2012 ποσού € 1.276,00 η οποία θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης 2013.

(α) Άρθρο 43α, παρ. 13, περ. ζ κ' Άρθρο 43α παρ. 1-ιη

Άλλες πληροφορίες αναγκαίες για την αρτιότερη πληροφόρηση των μετόχων και των τρίτων
Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφόρησης των μετόχων και των τρίτων και της παρουσίασης μια πιστής εικόνας της περιουσίας , της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

Ερωτηματολόγιο



ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η παρούσα έρευνα διεξάγεται στο πλαίσιο εκπόνησης Διπλωματικής Εργασίας με θέμα «ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ» από την Μαρία Ζερβακάκη, φοιτήτρια του ΠΜΣ «Φορολογία και Ελεγκτική» του τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου.

Η έρευνα που πραγματοποιείται μέσω ερωτηματολογίου αποσκοπεί στην καταγραφή των απόψεων των χρηστών και των υπόχρεων για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με την εφαρμογή του Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα αναφορικά με:

1. τα οφέλη από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. και
2. το βαθμό ετοιμότητας των εμπλεκόμενων φορέων για την μετάβαση από την προϊσχύουσα νομοθεσία (Ν.2190/1920 Ε.Γ.Λ.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. κ.λ.π.) στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Οι απαντήσεις στο παρόν ερωτηματολόγιο κρίνονται απολύτως απαραίτητες για την ολοκλήρωση της σύνταξης της Διπλωματικής Εργασίας. Για οποιαδήποτε πληροφορία ή διευκρίνιση παρακαλώ επικοινωνήστε με την κα Ζερβακάκη Μαρία.

Email : zervakaki.mary@yahoo.com.

Οι πληροφορίες που λαμβάνονται παραμένουν απολύτως εμπιστευτικές

Απαιτείται*

1. Φύλο *

- Άνδρας
- Γυναίκα

2. Ηλικία *

- 18-34 χρονών
- 35-50 χρονών
- Άνω των 51 χρονών

3. Επίπεδο σπουδών *

- Δευτεροβάθμια Εκπαίδευση
- Ι.Ε.Κ.
- Τριτοβάθμια Εκπαίδευση
- Μεταπτυχιακό
- Διδακτορικό

4. Κλάδος επαγγελματικής απασχόλησης *

- Υπάλληλος Υπουργείου Οικονομικών
- Λογιστής – Φοροτεχνικός
- Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
- Στέλεχος επιχειρήσεων
- Άλλο

5. Επαγγελματική εμπειρία *

- έως 5 χρόνια
- έως 15 χρόνια
- πάνω από 15 χρόνια

6. Ποιο το θεωρητικό σας υπόβαθρο σχετικά με τις προϋσχύουσες του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.) διατάξεις (Ν 2190/20, ΕΛΓΣ, Ν. 4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ. κλπ) ; *

- Όχι καλό
- Μέτριο
- Καλό
- Πολύ καλό
- Άριστο

7. Σε ποιο βαθμό έχετε ενημερωθεί σχετικά με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. όπως προβλέπονται από το Ν. 4308/2014; *

- Καθόλου
- Πολύ λίγο
- Λίγο
- Αρκετά
- Πολύ
- Πάρα πολύ

8. Τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) απαιτούν τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων αναλυτικότερων αυτών που προβλέπονταν από την προηγούμενη νομοθεσία. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι μία τέτοια παρουσίαση θα ωφελήσει τις ίδιες τις επιχειρήσεις. *

- Καθόλου
- Πολύ λίγο
- Λίγο
- Αρκετά
- Πολύ
- Πάρα πολύ

9. Τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) έχουν σχεδιαστεί για επιχειρήσεις οι οποίες απαιτείται να δημοσιοποιούν τις οικονομικές τους καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες. Ως εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ορίζονται οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες, εποπτικές αρχές κλπ. Κατά πόσο πιστεύετε ότι θα ωφεληθούν οι παραπάνω εξωτερικοί χρήστες από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. *

	Καθόλου	Πολύ λίγο	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
Προμηθευτές	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Τράπεζες	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Λοιποί Πιστωτές	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Πελάτες	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Εργαζόμενοι	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ιδιόκτητες	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Εποπτικές αρχές	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10. Σε ποιά βαθμό πιστεύετε πως η σημερινή μηχανογραφική υποστήριξη των επιχειρήσεων μπορεί να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις που θα δημιουργηθούν από την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2010) - κυρίως αλλά όχι μόνο – για τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτείται να αναφέρονται στις Σημειώσεις/ Προσάρτημα; *

- Καθόλου
- Πολύ λίγο
- Λίγο
- Αρκετά
- Πολύ
- Πάρα πολύ

11. Λαμβάνοντας υπόψη ότι, οι βασικές λογιστικές αρχές των Ε.Λ.Π.(Ν. 4308/2010) συνάδουν σε μεγάλο βαθμό, με αυτές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς., σε ποιο βαθμό πιστεύετε η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων θα επιδράσει, (θετικά ή αρνητικά) στα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων; *

- Αρνητικά
- Μάλλον αρνητικά
- Μάλλον θετικά
- Θετικά
- Ούτε θετικά ούτε αρνητικά

12. Προκειμένου να διατηρηθεί η υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που απαιτούν τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), οι εποπτικές αρχές πρέπει να ελέγχουν την πιστή εφαρμογή τους. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε τις εποπτικές αρχές (με το υφιστάμενο δυναμικό τους/ υποδομή τους) είναι ικανές να ανταπεξέλθουν στο έργο αυτό; *

- Καθόλου
- Πολύ λίγο
- Λίγο
- Αρκετά
- Πολύ
- Πάρα πολύ

13. Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) προϋποθέτει εξειδικευμένες γνώσεις και συνεχή παρακολούθηση των τροποποιήσεών τους. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε είναι έτοιμη η κάθε ομάδα επαγγελματιών για την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων; *

	Καθόλου	Πολύ λίγο	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
Λογιστές	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ορκωτοί Ελεγκτές	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ακαδημαϊκή κοινότητα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Τραπεζικά στελέχη	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Εποπτικές αρχές (Γενική Γραμματεία Εμπορίου- ΓΕΜΗ, Επιμελητήρια, Δ.Ο.Υ.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14. Πιστεύετε ότι η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να τροποποιηθεί περαιτέρω με σκοπό την πλήρη εναρμόνισή της με τα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014); *

- Ναι
- Όχι
- Δε γνωρίζω

15. Σε ποιά βαθμό πιστεύετε ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) θα ωφελήσει στην φορολογική συμμόρφωση των εταιρειών; *

- Καθόλου
- Πολύ λίγο
- Λίγο
- Αρκετά
- Πολύ
- Πάρα πολύ

16. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι τα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) θα ενισχύσουν την εμπιστοσύνη μεταξύ εταιρειών και Κράτους; *

- Καθόλου
- Πολύ λίγο
- Λίγο
- Αρκετά
- Πολύ
- Πάρα πολύ

17. Συμφωνείτε με την άποψη ότι αποφασιστική μεταρρυθμιστική τομή θα ήταν η υποχρέωση εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α., αντί των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) τουλάχιστον από τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες; *

- Διαφωνώ απολύτως
- Μάλλον διαφωνώ
- Είμαι ουδέτερος
- Μάλλον συμφωνώ
- Συμφωνώ απολύτως
- Δε γνωρίζω

18. Παρακαλώ αναφέρατε τυχόν σχόλια ή παρατηρήσεις που θεωρείτε ότι μπορούν να βοηθήσουν στην παρούσα έρευνα.