



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**Γκέος Γεώργιος**

**Μανδαλάκη Μαρία**

**Μαραγκάκη Μαρίνα**

**Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ  
ΚΑΙ ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΦΕΡΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ**



**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Επιβλέπων καθηγητής: Χειμωνάκη Χριστιάννα**

**Ηράκλειο**

**Ιανουάριος 2016**

## **ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ**

Πρόλογος .....	4
Περίληψη .....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1- ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	8
1.1 Εισαγωγή.....	8
1.2 Γνωριμία με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	8
1.3 Πεδίο Εφαρμογής .....	11
1.4 Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων .....	11
1.5 Βασικά Λογιστικά Αρχεία.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΕΙΣ.....	21
2.1 Ορισμός χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	21
2.2 Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	23
ΔΛΠ 10 «ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ» .....	26
Λογιστικός χειρισμός διορθωτικών και μη διορθωτικών γεγονότων.....	27
Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας .....	28
2.3 - Νέα δεδομένα και νέοι κανόνες επιμέτρησης που θα εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις με την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. ....	28
2.4 - Πίνακας αντιστοίχισης Ν. 4308/2014 – Δ.Π.Χ.Α. ....	29
2.4.1 - Άρθρο 18 – Ασώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία .....	31
2.4.2 Άρθρο 19 - Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία .....	38
2.4.3 Άρθρο 20-21 - Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών .....	39
2.4.4 Άρθρο 22 – Υποχρεώσεις.....	43
2.4.5 Άρθρο 23 - Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι.....	44
2.4.6 Άρθρο 24 - Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία .....	48
2.4.7 Άρθρο 25, 26 και 27 - Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων - Στοιχεία της καθαρής θέσης –.....	50
2.4.8 Άρθρο 28 - Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών .....	55
2.5 ΕΠΙΛΟΓΟΣ .....	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΓΛΣ-ΕΛΠ-ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΑΓΓΕΣ.....	57
3.1 Διαφορές ΕΛΠ-ΕΓΛΣ .....	57
3.2 Νέο σχέδιο λογαριασμών .....	61

3.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ .....	62
ΜΕ ΤΟ ΠΡΟΪΠΑΡΧΟΝ ΣΥΣΤΗΜΑ (Ε.Γ.Λ.Σ).....	62
3.3 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ.....	65
Άρθρο 29 – Τροποποιήσεις στον Κ.Ν. 2190/1920 .....	68
Άρθρο 30 – Απλοποιήσεις και Απαλλαγές.....	69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΟΔΗΓΙΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΑ ΣΗΜΕΙΑ ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΩΝ ΠΟΛ 1044/2015.....	73
4.1 Βασικά σημεία επιπλέον διευκρινιστικών εγκυκλίων (ΠΟΛ) του υπουργείου Οικονομικών .....	73
4.1.1 Διευκρίνιση Άρθρου 16<<ΠΟΛ 1044/2015>>.....	73
4.1.2 Διευκρίνιση Άρθρου 17<<ΠΟΛ 1044/2015>>.....	73
4.2 ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2013/34/ΕΕ .....	74
4.2.1 Περιεχόμενο του προσαρτήματος για όλες τις επιχειρήσεις (Άρθρο 16)<<ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2013/34/ΕΕ>>.....	74
4.2.2 Επιπρόσθετες πληροφορίες που οφείλουν να δημοσιοποιούν μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις και οντότητες δημόσιου συμφέροντος (Άρθρο 17)<<ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2013/34/ΕΕ>>.....	76
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....	81
ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ - ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ - ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ - .....	81
5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	81
5.2 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν. 4308/2014 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ. ....	81
5.2.1 Επιλογές κατά την πρώτη εφαρμογή.....	82
5.2.2 Ορισμός πλήρους αναδρομικής προσαρμογής .....	82
5.2.3 Βασικές περιπτώσεις πλήρους αναδρομικής προσαρμογής.....	82
5.2.4 Ορισμός καμίας μη αναδρομικής προσαρμογής.....	83
5.2.5 Ορισμός αναδρομικής προσαρμογής επιλεγμένων μόνο στοιχείων .....	83
5.2.6 Αναγνώριση διαφορών που προκύπτουν από αναδρομική προσαρμογή.....	83
5.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ – ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ.....	84
5.3.1 ΒΑΣΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	84
5.3.2 ΒΑΣΙΚΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	85
5.5 Μη υποκείμενα στις ρυθμίσεις του Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .....	86
5.6 Καταργούμενες Διατάξεις .....	87
Συμπεράσματα.....	89
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	92

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Στο τέλος της θητείας μας ως φοιτητές στο ΤΕΙ Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Ηρακλείου Κρήτης, είναι απαραίτητο να προσκομίσουμε μία πτυχιακή εργασία. Το θέμα της παρούσας εργασίας «Η εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στις επιχειρήσεις και οι αλλαγές που επιφέρει η εφαρμογή τους» επιλέχτηκε με κοινή απόφαση της ομάδας μας μέσα από μία ομάδα θεμάτων που μας τέθηκαν προς διερεύνηση. Στόχος μας είναι η καλύτερη δυνατή προσέγγιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την κ. Χειμωνάκη Χριστιάννα για την ευκαιρία που μας έδωσε να προσεγγίσουμε το συγκεκριμένο θέμα, καθώς και την πολύτιμη συμβολή και καθοδήγηση καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της εργασίας μας.

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) συγκροτούν ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και λογιστικό πλαίσιο που εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Σύμφωνα με τον παρόντα Νόμο από 1/1/2015 καταργούνται οι διατάξεις που αναφέρονται στους Νόμους 2190/1920, 3190/1955, 4172/2012, που αφορούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Ανώνυμων εταιρειών, των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και των Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών. Επίσης καταργείται το Π.Δ 1123/1980 (όχι όμως των λογαριασμών του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου).

Ειδικότερα, ρυθμίζει και εκσυγχρονίζει τους λογιστικούς κανόνες της χώρας μας με νέα λογιστικά πρότυπα που ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις οδηγίες 34/2013/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, καθώς και τις σχετικές ρυθμίσεις του συμβουλίου της 26<sup>ης</sup> Ιουνίου 2013.

Σκοπός της πτυχιακής μας εργασίας «Η εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στις επιχειρήσεις και οι αλλαγές που επιφέρει η εφαρμογή τους» είναι να επικεντρωθούμε στις σημαντικότερες μεταρρυθμίσεις που επιφέρει το συγκεκριμένο σχέδιο νόμου, που αφορά στη παρουσίαση των αλλαγών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλά και στις επιμετρήσεις.

Στο πρώτο κεφάλαιο της πτυχιακής μας εργασίας αναφερόμαστε στα Νέα Λογιστικά Πρότυπα Νόμος 4308/2014. Στη συνέχεια, γίνεται ανάλυση του άρθρου 1 στο οποίο καθορίζονται τα κύρια σημεία του πεδίου εφαρμογής. Επιπλέον, γίνεται ανάλυση για την κατηγοριοποίηση των οντοτήτων βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, γίνεται αναφορά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανάλογα με την κατηγορία της κάθε οντότητας. Επίσης, παρουσιάζονται τα νέα δεδομένα και οι νέοι κανόνες επιμέτρησης που θα εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις με την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Τέλος, δίνεται η αντιστοίχιση των άρθρων του νόμου 4308/2014 με Δ.Π.Χ.Α.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύονται οι διαφορές μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων Νέου λογιστικού σχεδίου και του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Επιπλέον παρατίθεται το παράρτημα Γ.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται η οδηγία και τα βασικά σημεία των επιπλέον διευκρινίσεων της ΠΟΛ 1044/2015.

Το πέμπτο κεφάλαιο, πραγματεύεται την πρώτη εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Επίσης, παρουσιάζονται τα μειονεκτήματα και τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π καθώς και οι καταργούμενες διατάξεις.

**Λέξεις-Κλειδιά** : Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρήσεις, κατηγορίες οντοτήτων

## **SUMMARY**

Greek accounting standards (N 4308/2014) compose a total functional and accounting frame that is applicable to businesses and other similar entities.

According to a current law from 1/1/2015, provisions that concern Laws 2190/1920, 3190/1955 , 4172/2012 are abolished.

Those laws have to deal with the financial situations of SAS, Limited Liability Companies and Private Limited Liability Companies. Also, the Presidential decree number 1123/1980 is abolished too. (but not about the General United Accounting Plan)

In particular ,it regulates and modernizes the accounting laws of our country to the new accounting standards which incorporate the internal law of the European Parliament as well as the relevant settings of the council of 26 June 2013.

The purpose of our thesis “The insertion of the Greek Accounting Standards to businesses and the changes that this application will result in “ is to focus on the most important reforms that the specific law plan will result, and which has to do with the changes not only in financial situations but also in individual measurements.

The first chapter of our dissertation refers to the New Accounting Standards Law 4308/2014. And then it analyses the article Nr 1 which specifies the mail points of the scope. Moreover it analyses the classification of the entities , based on specific criteria.

The second chapter, refers to financial situations depending on the category the entity belongs to. Also, new data are presented and new measurement rules that businesses should follow due to the New Greek Accounting Standards. Finally , it gives a ration between the law articles 4308/2014 and the International Financial Reference Standards.

The third chapter, analyses the standards between the Greek Accounting Standards of the New Logistics plan and the General United Accounting plan, more of which you can find in appendix C.

The fourth chapter , present the instruction and the basic points of further clarifications of Ministerial outline :1044/2015 .

The fifth chapter , has to do with the first adjustment of the Greek Accounting Standards. Also, it presents the advantages and disadvantages from the application of the Greek Accounting Standards as well as the previous provisions.

Key words: Greek Accounting Standards, Financial Situations, Calculations, Entity categories.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1-ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

### **1.1 Εισαγωγή**

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται μία πρώτη γνωριμία με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και δίνονται κάποια βασικά θέματα για τα οποία πρέπει να δοθεί η κατάλληλη προσοχή. Στη συνέχεια, ορίζονται τα κύρια σημεία του πεδίου εφαρμογής και γίνεται ο καθορισμός των οντοτήτων βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων. Τέλος, γίνεται αναφορά στο τι περιλαμβάνεται στα βασικά λογιστικά αρχεία.

### **1.2 Γνωριμία με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**

Τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις του Νόμου 4308/2014 αποτελούνται από ένα σχέδιο νόμου 8 κεφαλαίων, 40 άρθρων και 4 παραρτημάτων. Τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δημοσιεύτηκαν 24 Νοεμβρίου 2014 στην εφημερίδα της Κυβέρνησης. Καταργούν τον ΚΦΑΣ και τις λογιστικές διατάξεις του Νόμου 2190/1920, επίσης αντικαθιστούν το επί τρεις δεκαετίες ΕΓΛΣ.

Βασικά θέματα που χρήζουν προσοχή είναι :

- Ριζικές αλλαγές στην παρουσίαση – μορφή που καλούνται να ετοιμάσουν οι οντότητες.
- Νέοι κανόνες επιμέτρησης.



- Ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων, υπάρχουν απαλλαγές και απλοποιήσεις.
- Η απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως και οι νέοι κανόνες επιμέτρησης έχουν κοινά σημεία με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.
- Δημιουργείται υποχρέωση λογιστικής αλλά πλέον και φορολογικής βάσης.
- Όσο αφορά την τιμολόγηση των πωλούμενων προϊόντων και παρεχόμενων υπηρεσιών έχουμε νέους χρόνους τιμολόγησης.
- Με την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων καταργούνται ο Νόμος Π.Δ 1123/1980 ΕΓΛΣ, οι λογιστικές διατάξεις του Νόμου 2190/1920 περί ΑΕ και η κατάργηση του ΚΦΑΣ.
- Με την εισαγωγή του νέου λογιστικού σχεδίου τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δίνουν την δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες του Νόμου αυτού να χρησιμοποιούν το ως έχων λογιστικό σχέδιο, αλλά υποχρεούνται στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες για την εκπλήρωση των απαιτήσεων του νόμου και των πληροφοριακών αναγκών του.
- Θεσμοθετούν την κατηγοριοποίηση των οντοτήτων βάσει τριών κριτηρίων σύνολο ενεργητικού, μέσος όρος εργαζομένων και καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών τους.
- Πλέον, οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος (ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές, πιστωτικά ιδρύματα καθώς και οι οντότητες που από την νομοθεσία καθορίζονται ως δημοσίου ενδιαφέροντος) υποχρεούνται να συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει ΔΠΧΑ.
- Διευρύνονται οι οντότητες που υποχρεούνται στην εφαρμογή ΔΠΧΑ.
- Οριοθετούνται νέοι όροι όπως «λογιστικά αρχεία» (accounting records) και «λογιστικά στοιχεία» (supporting documentation), όπου αντικαθιστούν τους όρους που ίσχυαν στο παρελθόν «τήρηση βιβλίων» και «βιβλία και στοιχεία».

- Πλέον, τα αρχεία και στοιχεία των οντοτήτων μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε καθώς δεν ορίζεται συγκεκριμένος τόπος.
- Πλέον, παρέχεται η δυνατότητα να μην αναγράφεται στο τιμολόγιο το είδος και η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών εφόσον οι ενδείξεις αυτές προκύπτουν από άλλα έγγραφα πχ (συμβάσεις, συμφωνητικά, κ.τ.λ.).
- Υπάρχει η δυνατότητα ένα τιμολόγιο πώλησης αγαθών και υπηρεσιών να εκδίδεται μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από την εν λόγω πώληση ή παροχή υπηρεσιών.
- Το τιμολόγιο πρέπει να αναγράφει την ημερομηνία έκδοσης του και την ημερομηνία που ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθώς το είδος και την έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- Καταχωρείται στις πραγματοποιούμενες συναλλαγές η αρχή του δεδουλευμένου και η απαίτηση – υποχρέωση όπου θα απεικονίζονται με την έκδοση/λήψη του παραστατικού.
- Υιοθετούνται νέα υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας.
- Σε περιπτώσεις συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευή έργου εφόσον μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα ήδη παρασχεθέντα αγαθά ή υπηρεσίες ο νόμος προβλέπει ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα.
- Εισάγεται η υποχρέωση οι μεσαίες και οι μεγάλες οντότητες να συντάσσουν ΚΜΚΘ, η οποία αντικαθιστά τον ΠΔΑ, ΚΧΘ, ΚΑ και προσάρτημα. Οι οντότητες που ανήκουν στην κατηγορία των μεγάλων συντάσσουν επιπλέον κατάσταση χρηματοροών.
- Υιοθετείται η αρχή του δεδουλευμένου.
- Εξειδικεύεται ο χρόνος αναγνώρισης των εσόδων για τα έσοδα από την χρήση πάγιων περιουσιακών στοιχείων από τρίτους ( για τόκους, μερίσματα και δικαιώματα) και για τα κατασκευαστικά συμβόλαια και

την παροχή υπηρεσιών.

- Για την περίοδο 31/12/2014 τα άρθρα 90 – 107 του Νόμου ΚΝ 2190/1920 με τα οποία ορίζονται οι υποχρεώσεις σχετικά με την κατάρτιση ενοποιημένων καταστάσεων καταργούνται και ορίζονται νέοι κανόνες σύνταξης.
- Προβλέπονται απλοποιήσεις για την ομαλή μετάβαση και την πρώτη εφαρμογή του Νόμου.

### **1.3 Πεδίο Εφαρμογής**

Στο άρθρο 1 ορίζονται τα κύρια σημεία του πεδίου εφαρμογής, όπου συγκεκριμένες κατηγορίες οντοτήτων ανάλογα με το μέγεθος τους επίπτουν στο νόμο. Πλέον, εισάγεται ο όρος οντότητα, με τον όρο αυτό νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, οργανισμός κερδοσκοπικού ή κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή επιχείρηση που ανήκει στο δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα.

Σ' αυτό το νόμο υπόκεινται οι Ανώνυμες Εταιρίες, Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες, Ομόρρυθμες Εταιρίες, Ετερόρρυθμες Εταιρίες, Ατομικές επιχειρήσεις, καθώς και οντότητα του ιδιωτικού τομέα υποχρεούνται στην εφαρμογή του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη, νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, οργανισμός ή επιχείρηση με ή χωρίς νομική προσωπικότητα που έχουν κερδοσκοπικό ή μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Επίσης και οι οντότητες κερδοσκοπικές ή μη που ελέγχονται από το δημόσιο τομέα.

### **1.4 Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων**

Βάσει του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, καθιερώνεται κατηγοριοποίηση των οντοτήτων βάσει τριών κριτηρίων (κύκλος εργασιών, μέσος όρος προσωπικού, σύνολο ενεργητικού). Κάθε οντότητα όταν υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα δύο εκ των τριών κριτηρίων για δύο διαδοχικές περιόδους τότε αλλάζει κατηγορία μεγέθους από την περίοδο που έπεται των εν λόγω δύο διαδοχικών περιόδων.

Με βάση τον καθορισμό έχουμε 4 κατηγορίες οντοτήτων με συγκεκριμένες προϋποθέσεις:

**1. Πολύ μικρές οντότητες.** κατατάσσονται ως πολύ μικρές οντότητες αυτές όπου κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν δύο τουλάχιστον από τα παρακάτω κριτήρια. Επίσης οι οντότητες της παραγράφου 1.1.3 με μόνη προϋπόθεση να μην υπερβαίνει ο κύκλος εργασιών το ποσό του 1.500.000 ευρώ τότε εντάσσονται σε αυτή την κατηγορία:

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

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά την διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

**2. Μικρές οντότητες.** κατατάσσονται ως μικρές οντότητες αυτές όπου κατά ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν δύο τουλάχιστον από τα παρακάτω κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά την διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

γ) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

**3. Μεσαίες οντότητες.** Κατατάσσονται ως μεσαίες οντότητες αυτές όπου κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν δύο τουλάχιστον από τα παρακάτω κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

γ) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

**4. Μεγάλες οντότητες.** Κατατάσσονται ως μεγάλες οντότητες αυτές όπου κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους θα υπερβαίνουν τα δύο τουλάχιστον κριτήρια από τα παρακάτω τρία:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

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

γ) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

Οντότητες	Κριτήρια χαρακτηρισμού των οντοτήτων			Συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις (άρθρο 16, Ν.4308/2014)
	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών	Μέσος όρος απασχολούμενου κατά τη διάρκεια της περιόδου προσωπικού	
<b>Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον από τα ακόλουθα κριτήρια</b>				
1) Πολύ μικρές	350.000	700.000	10 άτομα	-Ισολογισμός -Κατάσταση αποτελεσμάτων -Προσάρτημα
2) Μικρές	4.000.000	8.000.000	50 άτομα	
3) Μεσαίες	20.000.000	40.000.000	250 άτομα	-Ισολογισμός -Κατάσταση αποτελεσμάτων -Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης -Προσάρτημα
<b>Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα κριτήρια</b>				

4)Μεγάλες	20.000.000	40.000.000	250 άτομα	-Ισολογισμός -Κατάσταση αποτελεσμάτων -Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης -Κατάσταση χρηματοροών -Προσάρτημα
-----------	------------	------------	-----------	---

**Πολύ μικρές οντότητες.** Εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ: Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, ατομικές επιχειρήσεις, 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. Επίσης, Ν.Π.Ι.Β., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

- **Κύκλος εργασιών:** η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στην διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας η οποία καταλήγει στην αύξηση της καθαρής θέσης. Δεν προσμετράτε η αύξηση της καθαρής θέσης από συνεισφορές των ιδιοκτητών. Επίσης και τυχόν εκπτώσεις, επιστροφές, ΦΠΑ και λοιποί φόροι που είναι άμεσα συνδεδεμένοι με αυτό. Αν ο κύκλος εργασιών είναι μικρότερος του εξαμήνου βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση.
- **Μέσος όρος προσωπικού:** προσμετρούνται οι εργαζόμενοι πλήρους απασχόλησης και ετήσιας βάσης επίσης και οι εργαζόμενοι που έχουν ή αποδεικνύεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης.

### 1.1 Παραδείγματα μέσου όρου εργαζομένων και παραδείγματα ταξινόμησης με βάσει το μέγεθος της

Παράδειγμα ταξινόμησης οντότητας βάσει του μεγέθους της.

Η “Epsilon ΑΕ” με τα ακόλουθα δεδομένα για έτη 2012 – 2014 είχε τα εξής μεγέθη:

Μέσος Όρος Προσωπικού  $\leq 50$

Κύκλος Εργασιών  $\leq 8.000.000$

Σύνολο Ενεργητικού  $\leq 4.000.000$

Epsilon ΑΕ	2012	2013	2014
Κύκλος Εργασιών	6.300.000	6.100.000	6.200.000
Σύνολο Ενεργητικού	2.410.000	2.650.000	2.400.000
Μέσος Όρος Προσωπικού	59	48	60

Λύση:

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα η επιχείρηση “Epsilon ΑΕ” θα ανήκει στις μικρές οντότητες το έτος 2015 για τους λογιστικούς σκοπούς αυτού του νόμου, αφού δεν υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες περιόδους δύο από τα κριτήρια του παρόντος νόμου.

### Παράδειγμα υπολογισμού Μέσου Όρου Προσωπικού

Όσο αφορά τον υπολογισμό του Μέσου Όρου προσωπικού τα ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω, τα ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω.

Η “Epsilon AE” απασχολεί πέντε άτομα σε πλήρη απασχόληση, δύο άτομα σε εποχιακής απασχόλησης 5 μηνών αλλά πλήρους ημερήσιας απασχόλησης και επτά άτομα πλήρους ετήσιας απασχόλησης αλλά μερική ημερήσιας απασχόλησης 3ωρών, καθώς και δύο επαγγελματίες πλήρους απασχόλησης που αμείβονται με τιμολόγιο.



“Epsilon AE	Εργαζόμενοι	Μήνες απασχόλησης	Τύπος	Μέσος Όρος Εργαζομένων
Με πλήρη απασχόληση	5	12	5x(12/12)	5
Εποχιακή πλήρης απασχόληση 5μηνών	2	5	2x(5/12)	0,83
Μερική απασχόληση 3ωρών ημερησίως όλες τις εργάσιμες μέρες του χρόνου	7	12	[7x(12/12)]x(3/8)	2,63
Μηχανικός και τεχνικός Η/Υ με πλήρη απασχόληση αμειβόμενος με τιμολόγιο	2	12	2	2
			Σύνολο Εργαζομένων	10,46

## 1.5 Βασικά Λογιστικά Αρχεία

Στον όρο λογιστικά αρχεία περιλαμβάνονται οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί το σύστημα, βάση δεδομένων, επίσης και άλλα αρχεία όπως υπολογιστικά φύλλα, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων ( πχ excel ).

Εισάγοντας νέοι όροι «λογιστικά αρχεία» (accounting records) και «λογιστικά στοιχεία» (supporting documentation). Επίσης αντικαθίστανται οι όροι απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία με τους όρους απλογραφικό λογιστικό σύστημα και πλήρες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Προβλέπεται η τήρηση νέου λογιστικού σχεδίου όσο αναφορά το βαθμό ανάλυσης, ονοματολογία καθώς και το περιεχόμενο τους το οποίο διατίθεται στο παράρτημα Γ του νόμου. Δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες να χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών που ίσχυε κάτι την 31/12/2014 αλλά υποχρεούνται να καταρτίζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να τηρούνται στα ελληνικά ενώ τα λογιστικά στοιχεία μπορούν να συντάσσονται και σε άλλη γλώσσα εκτός της ελληνικής. Επισημαίνεται ότι στο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται όλες οι πληροφορίες και τα δεδομένα για να καθίστανται εύκολη η διενέργεια οπουδήποτε ελέγχου.

Ορίζεται ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία:

- Τηρούνται με τάξη, ορθότητα και πληρότητα ως προς τον εντοπισμό τη σωστή καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που έχουν προκύψει από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.
- Καταρτίζουν την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου.
- Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

Απλοποιήσεις / Απαλλαγές από Υποχρεώσεις	Πολύ Μικρές αρ.1 παρ.2γ που καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Πολύ Μικρές αρ.1 παρ.2α & 2β που καταρτίζουν μόνο Συνοπτικό Ισολογισμό & Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Παρατηρήσεις
Μη τήρησης αρχείων «λοιπών περιουσιακών στοιχείων», «λογαριασμών καθαρής θέσης» και «λογαριασμών υποχρεώσεων»	X		
Δεν έχουν τη δυνατότητα απόκλισης από τις διατάξεις του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	X	X	Δεν παρέχεται αυτή η δυνατότητα αφού οι σχετικές οντότητες είτε δεν τηρούν ισολογισμό είτε τηρούν συνοπτικό ισολογισμό
Μη λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης συναλλαγών και γεγονότων με βάση την οικονομική τους ουσία (απεικόνιση με βάση τον τύπο της συναλλαγής)	X		
Μη προσαύξηση με έμμεσο κόστος και τόκους του κόστους παραγωγής αποθεμάτων	X		
Μη παρακολούθηση της απόσβεσης των παγίων με βάση την ωφέλιμη ζωή	X		Η απόσβεση γίνεται με βάσει τους φορολογικούς κανόνες
Μη επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων / υποχρεώσεων με την μέθοδο του πραγματικού	X		Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρακολουθούνται στο κόστος κτήσης

επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο. Μη εφαρμογή ελέγχου απομείωσης της αξίας των παγίων.			
Αναγνώρισης προβλέψεων με τη φορολογική νομοθεσία	X		
Αναγνώρισης κρατικών επιχορηγήσεων με τη φορολογική νομοθεσία	X		
Μη επιμέτρησης στην εύλογη αξία	X	X	
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	X	X	

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2-ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

### 2.1 Ορισμός χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 στο **άρθρο 16** παρουσιάζονται όλα τα γεγονότα και οι συναλλαγές που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία και ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση τα στοιχεία εσόδων-εξόδων, κερδών και ζημιών καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου.

Οι πολύ μικρές και μικρές οντότητες του άρθρου 2 των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελούν:

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

Οι μεσαίες οντότητες του άρθρου 2 των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελούν:

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

Οι μεγάλες οντότητες του άρθρου 2 των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελούν:

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

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των παραπάνω οντοτήτων καταρτίζονται σύμφωνα με τα παρακάτω υποδείγματα του Παραρτήματος Β.1.1 ή β.1.2(ισολογισμός),Β.2(Κατάσταση αποτελεσμάτων,Β.2.1 ή Β.2.2(Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης) και Β.4(κατάσταση χρηματοροών).

Εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία οι πολύ μικρές οντότητες δύναται να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6. Επιπρόσθετα, οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ)(Πίνακας 1) του άρθρου 1 του παρόντος Νόμου δύναται εναλλακτικά να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6.

### Πίνακας 2

2γ	Ο.Ε. (εκτός των ΟΕ που το 100% κατέχουν νομικά πρόσωπα (ΑΕ,ΕΠ,ΙΚΕ))
	Ε.Ε. (εκτός των ΟΕ που το 100% κατέχουν νομικά πρόσωπα (ΑΕ,ΕΠ,ΙΚΕ))
	Ατομικές (ελ. Επαγγελματίες κλπ)

Όπως αναφέρεται στο άρθρο 17 της παραγράφου 1β του παρόντος Νόμου η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μεταβάλλονται από περίοδο σε περίοδο. Μεταβολή της δομής και του περιεχομένου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιτρέπεται μόνο στις εξής περιπτώσεις (παράγραφος 11 άρθρου 16 του Ν.4308/2014):

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:

γ1) τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παρ.

2 του άρθρου 16 ή και

γ2) η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

Η προσαρμογή της μορφής του περιεχομένου και της ονοματολογίας των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται εφόσον απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.

## 2.2 Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με το **άρθρο 17** του Ν. 4308/2014, η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συντάσσονται με σαφήνεια και σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας καθώς και τις παρακάτω γενικές αρχές<sup>1</sup>:

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 αυτού του νόμου.

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων

---

<sup>1</sup> Άρθρο 17 παράγραφος 1 του Ν. 4308/2014

και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

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.

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 του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, 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 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται.

Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγράφονται μαζί με τα αντίστοιχα ποσά της προηγούμενης περιόδου, εναλλακτικά εάν δεν υπάρχουν ποσά σε καμία περίοδο τα σχετικά κονδύλια παραλείπονται. Επιπρόσθετα, τα κονδύλια αυτά παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων

Αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό και στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης. Αντιθέτως, η μη αναγνώριση των στοιχείων αυτών δεν υποκαθίσταται



από σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Ως στοιχεία των πινάκων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του άρθρου 16 του παρόντος Νόμου δεν αναγνωρίζονται τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

Εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, με την επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση δεν είναι σημαντική τότε παραβλέπονται.

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

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

Σε ορισμένες περιπτώσεις κατά την εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου που έρχεται σε αντίθεση με τους κανόνες της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίασης, προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης ενδείκνυται η παρέκκλιση της διάταξης. Οι περιπτώσεις αυτές είναι εξαιρετικές και αφορούν ασυνήθεις αλλαγές ή γεγονότα.

Τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιμετρώνται, σύμφωνα με το κεφάλαιο 5 του παρόντος νόμου και η σύνταξη τους με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της αναφέρονται στη παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου.

Σε περίπτωση όπου οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του άρθρου 16 τότε:

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

**Χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει κατηγορίας οντότητας  
(άρθρο 16 ΕΛΠ)**

Οντότητες	Πολύ μικρές	Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης	Χ	Χ	Χ	Χ
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Χ	Χ	Χ	Χ
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης			Χ	Χ
Κατάσταση Χρηματοροών				Χ
Προσάρτημα (σημειώσεις)	Χ	Χ	Χ	Χ

Οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως προβλέπονται από τον Ν.4308/2014 βασίζονται στην ουσία στις βασικές αρχές του Δ.Λ.Π.

**ΔΛΠ 10 «ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ»**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014, το ΔΛΠ 10 συσχετίζεται με το Άρθρο 17 καθώς και το άρθρο 8

Στο ΔΛΠ 10 με τίτλο «Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού» αναλύονται δύο βασικές έννοιες που σχετίζονται με τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα γεγονότα αυτά διακρίνονται σε:

- **Διορθωτικά :** Είναι τα γεγονότα του Ισολογισμού που ανάλογα με τις συνθήκες έχουν διαφορετική έκβαση κατά την ημερομηνία σύνταξης τους (π.χ έκβαση δικαστικών υποθέσεων, απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων, τυχόν απάτη ή λάθος, πτώχευση πελάτη, θέματα συνέχισης της δραστηριότητας κλπ).

- **Μη διορθωτικά:** Είναι τα γεγονότα όπου προέκυψαν μετά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού τα οποία επιβάλλεται εφόσον αυτά είναι σημαντικά να γνωστοποιηθούν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων (π.χ. αλλαγές στις
- αγορές, αποφάσεις διοικητικών συμβουλίων, φυσικές καταστροφές, συγχωνεύσεις, πτώση της αξίας των επενδύσεων, μερίσματα κλπ).

Η ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων εγκρίνεται από τη διοίκηση. Με τον όρο διοίκηση εννοούμε το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας και όχι την Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

### **Λογιστικός χειρισμός διορθωτικών και μη διορθωτικών γεγονότων**

- Ο λογιστικός χειρισμός των διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού, γίνεται με προσαρμογή των ποσών έτσι ώστε μετά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού τα ποσά να αντανακλούν στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.
- Για τα μη διορθωτικά γεγονότα η οντότητα μετά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού, δεν προσαρμόζει τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων της. Εφόσον, αυτά τα γεγονότα είναι σημαντικά θα πρέπει να γνωστοποιηθούν, επειδή η μη γνωστοποίηση τους θα επηρεάσει τη λήψη των αποφάσεων που θα έπαιρναν οι χρήστες με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού:

**α)** Τη φύση του γεγονότος.

**β)** Μία εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος

**γ)** Μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

## **Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας**

Η οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας τις οικονομικές καταστάσεις της. Εφόσον, μετά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού, η διοίκηση αποφασίσει και προσδιορίσει ότι θα προβεί σε παύση λειτουργίας ή της εκκαθάρισης της οντότητας ή ότι δεν υπάρχει άλλη εφικτή εναλλακτική λύση από το παραπάνω.

Αν λοιπόν προκύψουν τόσο δυσμενείς εξελίξεις πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, στην επόμενη χρήση για την οντότητα δείχνουν ότι η οντότητα δεν θα συνεχίσει τις δραστηριότητες της για τους επόμενους 12 μήνες, τότε η οντότητα προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις ανάλογα με το αν το γεγονός ή η συνθήκη προϋπήρχε της ημερομηνίας σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, ή εφόσον δεν ισχύει η βασική υπόθεση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.

## **2.3 - Νέα δεδομένα και νέοι κανόνες επιμέτρησης που θα εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις με την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.**

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται οι νέοι κανόνες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που εισάγουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, βάσει την παραδοχή του ιστορικού κόστους όπου παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Σημαντικότερα στοιχεία και κύρια σημεία στις επιμετρήσεις:

- Έχουμε νέους ορισμούς στα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού όσο αφορά την κατηγοριοποίηση και την απεικόνιση τους, όπως αξία χρήσης

επιμέτρηση, ανακτήσιμη αξία, εύλογη αξία.

- Πλέον, βάσει της βασικής αρχής τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τα αναγνωρίζουμε αρχικά στο κόστος, ενώ μελλοντικά απαιτείται η επιμέτρηση των στοιχείων αυτών.
- Υιοθετούνται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα νέες πρακτικές που δεν εφαρμόζονταν από το ΕΓΛΣ όπως η έννοια της προεξόφλησης μελλοντικών αξιών(παρούσα αξία).
- Προβλέπεται, εναλλακτικά από το άρθρο 24 η δυνατότητα επιμέτρησης επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, βάσει της εύλογης αξίας τους και όχι στο κόστος αυτών.
- Αναφέρονται στο άρθρο 26 τα στοιχεία της καθαρής θέσης. Επίσης, στο άρθρο 25 περιγράφονται τα στοιχεία κατάστασης αποτελεσμάτων.
- Στο άρθρο 27 εισάγεται ο τρόπος χειρισμού των συναλλαγών που πραγματοποιούνται σε ξένο νόμισμα. Επίσης στο άρθρο 28 αναφέρεται ο αντίστοιχος χειρισμός μεταβολών πολιτικών και διόρθωσης λαθών.

Είναι πολύ σημαντικό κάθε επιχείρηση να εξεταστεί αναλυτικά σε ποιες περιπτώσεις έχουμε διαφορές μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης που προκύπτουν από τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού.

## **2.4 - Πίνακας αντιστοίχισης Ν. 4308/2014 - Δ.Π.Χ.Α.**

Οι νέοι κανόνες επιμέτρησης όπως και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις του νόμου 4308/2014 ( Κεφάλαια 4 & 5 ) βασίζονται στις βασικές αρχές του Δ.Π.Χ.Α.. Παρακάτω ακολουθεί η αντιστοίχιση των άρθρων του νόμου 4308/2014 με τα Δ.Π.Χ.Α.:

- 1) **Άρθρο 18:** « Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία»
  - ΔΛΠ 16 « Ενσώματα πάγια»
  - ΔΛΠΑ 17 «Μισθώσεις»
  - ΔΛΠ 36 «Απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων»
  - ΔΛΠ 38 « Άυλα περιουσιακά στοιχεία»

- 2) **Άρθρο 19:** «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία»
- ΔΛΠ 36 «Απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων»
  - ΔΛΠ 32 & 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα παρουσίαση αναγνώριση και επιμέτρηση»
- 3) **Άρθρο 20:** «Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών»
- ΔΛΠ 23 «Κόστος δανεισμού»
- 4) **Άρθρο 22:** «Υποχρεώσεις»
- ΔΛΠ 32 & 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα παρουσίαση αναγνώριση και επιμέτρηση»
- 5) **Άρθρο 23:** «Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι»
- ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος»
- 6) **Άρθρο 24:** «Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία»
- ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια»
  - ΔΛΠ 32 & 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα παρουσίαση αναγνώριση και επιμέτρηση»
  - ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»
- 7) **Άρθρο 25:** «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων»

- ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις κατασκευής»

8) **Άρθρο 26:** «Στοιχεία της καθαρής θέσης»

- ΔΛΠ 32 & 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα παρουσίαση αναγνώριση και επιμέτρηση»

9) **Άρθρο 28:** «Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών»

- ΔΛΠ 8 « Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη»

#### **2.4.1 - Άρθρο 18 – Ασώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία**

**Στο άρθρο 18** ορίζονται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης διάφορων άυλων και ενσώματων περιουσιακών στοιχείων. Είτε παράγονται από την οντότητα με ίδιους πόρους ή αποκτώνται από τρίτους.

Άρθρο 18 → ΔΛΠ 16, 17, 36, 38

Βασικά σημεία

- Οι προκύπτοντες τόκοι από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ορίζονται και αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα. Σε περίπτωση που βαρύνουν το κόστος των περιουσιακών στοιχείων τότε προσαυξάνουν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου
- Πλέον, υποχρεούνται οι υποκείμενες οντότητες να πραγματοποιούν αποσβέσεις στην αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους σύμφωνα με την ωφέλιμη οικονομική ζωή τους ή με την φθίνουσα μέθοδο ή με τη σταθερή ή με την μέθοδο παραγόμενων μονάδων. Επομένως, προβλέπεται σε περιπτώσεις όπου η κείμενη φορολογική νομοθεσία προβλέπει διαφορετική απόσβεση από την αξία απόσβεσης του πάγιου στοιχείου, εισάγεται η υποχρέωση όπου η οντότητα πρέπει να παρακολουθεί το πάγιο στοιχείο σε φορολογική και λογιστική βάση.
- Εισάγεται λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών μιας χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης από την πλευρά του μισθωτού όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- Εισάγεται η έννοια της πραγματοποίησης ελέγχου απομείωσης της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που επιμετρώνται στο κόστος κτήσης ή στο αποσβέσιμο κόστος με την προϋπόθεση ότι υπάρχουν σχετικά μέσα. Η ένδειξη αυτή δεν είναι από μόνη της αναγκαία συνθήκη και πραγματοποιείται μόνο όταν η οντότητα εκτιμάει ότι είναι η απομείωση μόνιμου χαρακτήρα. Όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία τότε προκύπτουν ζημιές.  
Απαιτείται να γίνεται εξέταση της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών που μελλοντικά θα προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεση του. Αν προκύψουν ζημιές απομείωσης μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης της επιχειρήσεως ως έξοδο.
- Πλέον, τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης δεν λαμβάνονται ως έξοδα.  
Έτσι προκύπτει ότι οι δαπάνες από αγορές των παγίων (π.χ συμβολαιογραφικά έξοδα, δασμοί, κ.λ.π) προσαυξάνουν το κόστος κτήσης των περιουσιακών στοιχείων ενώ λοιπές δαπάνες που δεν



συνδέονται με την αγορά των παγίων και αφορούν την περίοδο πριν την έναρξη της παραγωγικής δράσης της επιχείρησης μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως.

- Τα έξοδα ανάπτυξης αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο στη περίπτωση που πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Έξοδα έρευνας καθώς και έξοδα ανάπτυξης τα οποία δεν πληρούν τις συγκεκριμένες προϋποθέσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τη διαχειριστική χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

### Παράδειγμα 1

Αναπροσαρμογής Αξίας Παγίου (IAS 16)

Την 01/01/201x απόκτηση μηχανήματος αξίας 30.000€.

Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος είναι 10 χρόνια.

Στο τέλος του δεύτερου χρόνου η αξία του παγίου αναπροσαρμόζεται από την επιχείρηση κατά 40.000€.

Λύση:

		1	
		<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
01/01/201x	Μηχάνημα	30.000€	
	Ταμείο		30.000€
		2	
31/01/201x	Αποσβέσεις	3.000€	
	Αποσβεσθέντα		3.000€
		3	
31/12/201x+1	Αποσβέσεις	3.000€	
	Αποσβεσθέντα		3.000€

Άρα το μηχάνημα έχει αναπόσβεστο υπόλοιπο 27.000€.

31/12/201x+1	Αναπροσαρμογή	40.000€
	Μείον: Αναπόσβεστο	24.000€
	Διαφορά αναπροσαρμογής	16.000€

Εφόσον, έχουμε αναπροσαρμογή του παγίου μετά από δύο χρόνια και η αξία του είναι στα 40.000€ θα έχουμε απόσβεση 5000€ ( $40.000/8=5.000$ ). Επειδή η απομένουσα ωφέλιμη ζωή είναι 8 χρόνια.

Πλέον, η διαφορά των αποσβέσεων είναι  $5.000 - 3.000 = 2.000$ . Αυτό το ποσό μεταφέρεται κάθε χρόνο από το αποθεματικό αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα εις νέο. Αν το πάγιο (μηχάνημα) πουληθεί στον 6<sup>ο</sup> χρόνο στην αξία των 25.000€ τότε έχουμε:

Αξία παγίου	40.000€
Αποσβέσεις (για 4 χρόνια λειτουργίας)	20.000€
Αναπόσβεστο	20.000€
Αξία πώλησης	25.000€
Αποτέλεσμα	5.000€

Οι διαφορές αναπροσαρμογής στο τέλος του 6<sup>ου</sup> χρόνου είναι  $[16.000 - 4 \times (2.000)] = 8.000$  και θα μεταφερθούν και αυτές στο υπόλοιπο εις νέο.

## Παράδειγμα 2

Χρηματοδοτικές μισθώσεις (IAS 17)

Στις 01/01/20xx υπογράφεται συμφωνία μίσθωσης διάρκειας 3 ετών για μηχανήμα πραγματικής αξίας 135.000€. Η εγγυημένη υπολειμματική αξία του ανέρχεται σε 10.000€ και η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε 1.000€ στις 31/01/20xx+2. Έχουμε ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος στα 3 χρόνια και το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται σε 50.000€.

1<sup>ο</sup> Βήμα

Υπολογίζουμε την παρούσα αξία της εγγυημένης υπολειμματικής αξίας:

$$10.000/(1+0,10)^3 = 7,513$$

2<sup>ο</sup> Βήμα

Υπολογίζουμε την παρούσα αξία των μισθωμάτων:

$$50.000/(1+0,10) + 50.000/(1+0,10)^2 + 50.000/(1+0,10)^3 = 50.000/1,1 + 50.000/1,21 + 50.000/1,331 = 45.455 + 41.323 + 37,567 = 124.345$$

Άρα έχουμε από το 1<sup>ο</sup> και 2<sup>ο</sup> βήμα:

Παρούσα αξία της ελάχιστης συνολικής υποχρέωσης από τη μίσθωση είναι = 124.345 + 7513 = 131.858

Άρα έχουμε  $131.858/135.000 = 97,7\%$

Με αυτό το αποτέλεσμα η μίσθωση κατατάσσεται στις χρηματοδοτικές μισθώσεις.

Επιμερισμός μισθωμάτων

Έτος	Μίσθωμα	Χρηματοοικονομικά έξοδα	Μείωση υποχρέωσης	Υπόλοιπο υποχρέωσης
20xx	50.000	131.186* <sup>1</sup>	36.814* <sup>2</sup>	95.044* <sup>3</sup>
20xx+1	50.000	9.504	40.496	54.548
20xx+2	50.000	5.452	44.548	10.000

$$131.858 \times 0,10 = 131.186^{*1}$$

$$50.000 - 13.186 = 36.814^{*2}$$

$$131.858 - 36.814 = 95.044^{*3}$$

Λογιστικές εγγραφές

	<u>Πάγια</u>		<u>Υποχρεώσεις</u>	
20xx	131.858	43.619	36.814	131.858
20xx+1		43.619	40.496	
20xx+2		44.548	44.548	
	10.000			10.000

	<u>Αποτελέσματα(Τόκοι)</u>		<u>Αποτελέσματα(Αποσβέσεις)</u>	
20xx	13.186		43.619	
20xx+1	9.504		43.619	
20xx+2	5.452		43.619	

### Παράδειγμα 3

– Προσδιορισμός της ζημιάς και λογιστικοποίηση της αξίας από την απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών.(IAS 36)

Για τον προσδιορισμό και τη λογιστικοποίηση της σχετικής ζημιάς απομείωσης σε μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών πρέπει να γίνει σε τρεις φάσεις:

- Πρέπει να αναγνωρίσουμε τις μονάδες δημιουργίας των ταμειακών ροών.
- Μετέπειτα θα πρέπει να προσδιορίσουμε τη λογιστική αξία της μονάδας και το ανακτήσιμο ποσό της. Επομένως θέλουμε την αξία χρήσης της ή την τιμή πώλησης.
- Στο τελικό στάδιο εφόσον προκύψει σχετική απομείωση θα πρέπει να το καταχωρήσουμε.

Παράδειγμα 3.1 - Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου η αξία του οποίου πιθανόν να έχει απομειωθεί (IAS 36)

Για να απομειωθεί ένα περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει η λογιστική αξία η οποία απεικονίζεται στα βιβλία της οικονομικής μονάδας να είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό. Έτσι, κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού κάθε επιχείρηση θα πρέπει

να διενεργεί μια έρευνα μια το αν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Οι ενδείξεις που μπορεί να προκύψουν είναι:

- Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης
- Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

Επιπλέον, κάθε επιχείρηση εκτός των ανωτέρω μπορεί να αναγνωρίζει και άλλες ενδείξεις όπως ιδιαίτερα υψηλές ταμειακές εκροές σε σχέση με τις προϋπολογισμένες για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου. Επίσης σημαντικές αρνητικές αποκλίσεις από τις προϋπολογισμένες καθαρές ταμειακές ροές ή τα λειτουργικά αποτελέσματα που θα προκύπτουν από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου.

Εδώ εισάγεται ο όρος της αρχής της σπουδαιότητας και εφαρμόζεται κατά τον έλεγχο για το εάν και κατά πόσο, το ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ανακτήσιμο και πρέπει να εκτιμηθεί.

#### **2.4.2 Άρθρο 19 - Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**

Στο άρθρο 19 προβλέπονται οι κανόνες μεταγενέστερης επιμέτρησης και αρχικής αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Οι κανόνες που διέπουν την παύση αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων αλλά και ο χειρισμός της ζημιάς από την απομείωση τους.

Άρθρο 19 → ΔΛΠ 36, 32 & 39

Βασικά σημεία:

- Για τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ορίζεται ότι η μεταγενέστερη επιμέτρηση γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της σταθερής μεθόδου ή της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου. Εφόσον, με μια από τις δύο μεθόδους θα προκύψει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Απαιτείται στην προεξόφληση της παρούσας αξίας τους και την κατανομή της διαφοράς στα έσοδα της χρήσης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (επιμερισμός σε ετήσια βάση) ή με προεξοφλητικό μελλοντικό επιτόκιο για τις εισπράξεις για την παρούσα αξία της απαίτησης (πραγματικό επιτόκιο).
- Εισαγωγή της έννοιας πραγματοποίησης ελέγχου απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων εάν και εφόσον υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

(\*Παραδείγματα αναφέρονται σε άλλα άρθρα)

#### **2.4.3 Άρθρο 20-21 - Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών**

Το άρθρο 20 καθορίζει τους κανόνες προσδιορισμού του κόστους υπηρεσιών και κτήσης αποθεμάτων καθώς και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση τους. Ενώ το 21 ορίζει τους κανόνες που διέπουν την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των προκαταβολών δαπανών και άλλων μη χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Άρθρο 20 → ΔΛΠ 23

Βασικά σημεία:

- Τα αποθέματα τα αναγνωρίζουμε στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος προσδιορίζεται με βάση τη μέθοδο Fifo ή τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Πλέον, δεν επιτρέπεται η χρήση της μεθόδου Lifo.
- Ορίζεται ο κανόνας όπου γίνεται η μεταγενέστερη επιμέτρηση του αποθέματος έτσι ώστε να αποτιμούμε στη μικρότερη αξία μεταξύ της ΚΡΑ (Καθαρής Ρευστοποιήσιμης Αξίας) και της αξίας κτήσης. Πριν το Νόμο 4308/2014, στο νόμο Κ.Ν 2190/1920 η σύγκριση γινόταν μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας αξίας.
- Οι αγορές αναλώσιμων υλικών οι οποίες δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας ορίζεται ότι μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα περιόδου. (Ο Νόμος δεν αποσαφηνίζει το μέγεθος της σημαντικότητας.)
- Ορίζεται ότι τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στη μικρότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της ανακτήσιμης αξίας. Η επιμέτρηση απαιτεί εξέταση της εύλογης αξίας και της αξίας κτήσης(παρούσα αξία).

#### Παράδειγμα 4

##### Κεφαλαιοποίηση Τόκων Δανεισμού – Κόστος Δανεισμού (IAS 23)

Η επιχείρηση «Άλφα» την 01/01/2014 συνάπτει μια σύμβαση δανείου 2ετούς διάρκειας και ύψους 1.000.000€ με επιτόκιο 6% ανατοκίζόμενο τρίμηνο, εξοφλητέο την 31/12/2015. Με το δάνειο το οποίο εκταμιεύτηκε την 01/01/2014. Κατασκευάζει βιομηχανοστάσιο κόστους 1.000.000€ και οι πληρωμές της έχουν ως εξής:

Ημερομηνία πληρωμής	Ποσό
31/03/2014	300.000€
30/06/2014	100.000€
30/09/2014	200.000€
31/12/2014	400.000€

Το δάνειο αυτό για λόγους της «Άλφα ΑΕ» μέχρι την πληρωμή του τοποθετείται σε λογαριασμό όψεως με τόκο 2%.

Το ανακτήσιμο ποσό του βιομηχανοστασίου ανέρχεται στο 1.220.000€.

Κόστος Δανεισμού Χρήση 2014 → Επιτόκιο 6% → Ανατοκισμένο ανά τρίμηνο άρα τριμηνιαίο επιτόκιο 1,5%

$$\text{Κόστος Δανεισμού} = [1.000.000 \times (1 + 0,015) \times 4] - 1.000.000 = 61.364$$

Για να κεφαλαιοποιηθεί αυτό το ποσό πρέπει να μειωθεί με τα έσοδα από τους τόκους από την τοποθέτηση του δανείου.



**Error! Use the Home tab to apply Επικεφαλίδα 1 to the text that you want to appear here.**

Ημερομηνίες	Ποσά	Κεφάλαιο	Περίοδος	Έσοδα Τόκων
31/03/2014	300.000	1.000.000	03/12	5.000
30/06/2014	100.000	700.000	6/12	3.500
30/09/2014	200.000	600.000	9/12	3.000
31/12/2014	400.000	400.000	12/12	2.000
Σύνολα	1.000.000			13.500

Κεφαλαιοποίηση Δανειακού Κόστους

$$61.364 - 13.500 = 47.864$$

Άρα δεν θα έχουμε και ζημιά απομείωσης γιατί:

$$1.000.000 + 47.864 = 1.047.864$$

όπου το  $1.047.864 < 1.220.000$  του ανακτήσιμου ποσού.

Παράδειγμα 2 – Κεφαλαιοποίηση του δανειακού κόστους(IAS 23)

Η «Epsilon» κατασκευάζει ένα κτήριο την χρήση 20xx και η συνολική δαπάνη ανέρχεται στο 1.300.000€, από τα οποία οφείλει στους πιστωτές το ποσό των 150.000€. Τα δάνεια για την κατασκευή του κτηρίου έχουν ως εξής:

	Επιτόκια
<b>Βραχυπρόθεσμο Δάνειο = 300.000€</b>	15%
<b>Μακροπρόθεσμο Δάνειο 1 = 1.000.000€</b>	10%
<b>Μακροπρόθεσμο Δάνειο 2 = 200.000€</b>	11%

$$\text{Μέσο επιτόκιο δανεισμού} = [ (300.000 \times 0,15) + (1.000.000 \times 0,10) + (200.000 \times 0,11) ] / 1.500.000 = 11,34 \%$$

$$\text{Μέση Λογιστική Αξία του κτηρίου} = (1.300.000 - 150.000) / 2 = 1.150.000 / 2 = 575.000$$

Άρα το ποσό που θα κεφαλαιοποιηθεί θα ανέρχεται στο ποσό των 65.205€\*<sup>1</sup>

$$*1 \ 575.000 \times 11,34\% = 65.205\text{€}$$

### Παράδειγμα 3

Κεφαλαιοποίηση Τόκων και Ζημιά Απομείωσης (IAS 23)

Η «Άλφα» κατασκευάζει ακίνητο την χρήση 20xx κόστους 1.000.000€ με ανακτήσιμη αξία 1.005.000€.

#### Πληρωμές

01/01/20xx	→	200.000€
31/03/20xx	→	100.000€
30/06/20xx	→	100.000€
30/09/20xx	→	200.000€
31/12/20xx	→	400.000€
Σύνολα	→	1.000.000€

Βραχυπρόθεσμο Δάνειο	400.000	5%	=	20.000
Μακροπρόθεσμο Δάνειο	1.200.000	4%	=	48.000
Ομολογιακό Δάνειο	400.000	3,5%	=	14.000
Σύνολα	2.000.000			82.000

**Error! Use the Home tab to apply Επικεφαλίδα 1 to the text that you want to appear here.**

Μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού =  $[(400.000 \times 0,05) + (1.200.000 \times 0,04) + (400.000 \times 0,035)] / 2.000.000 = 82.000 / 2.000.000 = 4,1\% = 0,041$

Ημερομηνίες	Καταβολές	Περίοδος	Ποσό	Τόκοι(4,1%)
01/01/20xx	200.000	12/12	200.000	8.200
31/03/20xx	100.000	09/12	75.000	3.075
30/06/20xx	100.000	06/12	50.000	2.050
30/09/20xx	200.000	03/12	50.000	2.050
31/12/20xx	400.000	0/12	0	0
<b>Σύνολα</b>	<b>1.000.000</b>		<b>375.00</b>	<b>15.375</b>

Το ποσό των 15.375€ θα κεφαλαιοποιηθεί γιατί είναι μικρότερο από το συνολικό κόστος δανεισμού. Εν συνεχεία η «Άλφα» θα προβεί σε απομείωση ζημιών γιατί έχουμε  $1.005.000 - 1.015.375 = 10.375^{*1}$

<sup>\*1</sup>ζημιά απομείωσης

#### 2.4.4 Άρθρο 22 - Υποχρεώσεις

Το άρθρο 22 καθορίζει τους κανόνες που διέπουν την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη των χρηματοοικονομικών και μη υποχρεώσεων, καθώς και των προβλέψεων. Επίσης, ορίζει το χειρισμό των ποσών που αφορούν στην υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση του κόστους που συνδέεται άμεσα με την ανάληψη τους.

Άρθρο 22 → ΔΛΠ 32 & 39

Βασικά σημεία:

- Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο ωφέλιμο ποσό τους. Μελλοντικά, επιμετρώνται στο ωφέλιμο ποσό εκτός εάν η επιμέτρηση των ανωτέρω υποχρεώσεων έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με βάση τον κανόνα του αποσβέσιμου κόστους. Στο αποσβέσιμο κόστος επιμετρώνται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο. Άρα η οντότητα θα πρέπει να πραγματοποιεί έλεγχο επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών της υποχρεώσεων.
- Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και μελλοντικά, επιμετρώνται στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους εκτός αν η επίπτωση στη παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

#### 2.4.5 Άρθρο 23 - Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

Με το άρθρο 23 ορίζεται ο λογιστικός χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων που αφορούν τα έξοδα και τα περιουσιακά στοιχεία. Με το παρόν άρθρο παρέχεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να αναγνωρίζουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος και ορίζονται κανόνες αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης.

Άρθρο 23 → ΔΛΠ 12

Βασικά σημεία:

- Δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις, οι επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία και έξοδα.

Παράδειγμα 1

Φόρος Εισοδήματος (IAS 12)

- Η «Epsilon» στην χρήση 2014 έχει σύμφωνα με τον φορολογικό νόμο επισφάλειες ποσού 20.000€.

- Στην χρήση του 2014 έχει πραγματικές επισφάλειες.

- Στην χρήση 2015 διαγράφει απαιτήσεις χρησιμοποιώντας την σχηματισθείσα πρόβλεψη επισφάλειας ποσού 20.000€

2014	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	Διαφορές
Έσοδα	200.000	200.000	0
Λοιπά έξοδα	(140.000)	(140.000)	0
Προβλέψεις	0	(20.000)	(20.000)
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (Λογιστικά/φορολογητέα)	60.000	40.000	20.00

Κέρδος Λογιστικό =  $60.000 \times 26\% = 15.600$

Κέρδος Φορολογικό =  $40.000 \times 26\% = 10.400$

Εγγραφές 2014		
	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Φόρος εισοδήματος (αποτελέσματα)	15.600	
Αναβαλλόμενη φορολογία		5.200
Φόρος εισοδήματος		10.400

2015	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	Διαφορές
Έσοδα	200.000	200.000	0
Λοιπά έξοδα	(140.000)	(140.000)	0
Προβλέψεις	(20.000)	0	2.000
<b>Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (Λογιστικά/Φορολογητέα)</b>	<b>40.000</b>	<b>60.000</b>	<b>20.000</b>

Κέρδος Λογιστικό =  $40.000 \times 26\% = 10.400$

Κέρδος Φορολογικό =  $60.000 \times 26\% = 15.600$

Εγγραφές 2015		
	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Φόρος εισοδήματος (αποτελέσματα)	10.400	
Αναβαλλόμενη φορολογία	5.200	
Φόρος εισοδήματος		15.600

#### 2.4.6 Άρθρο 24 - Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

Στο άρθρο 24 παρέχεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες του νόμου να επιμετρούν μεταγενέστερα τα περιουσιακά τους στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους χρησιμοποιώντας τις εύλογες αξίες αντί του ιστορικού κόστους. Εύλογη αξία ορίζουμε την τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υπό κανονικές συνθήκες στην αγορά κατά την ημερομηνία μέτρησης. Παρέχεται το γενικό πλαίσιο χρήσης της επιμέτρησης βάσει των εύλογων αξιών, 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.

Άρθρο 24 → ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 32 & 39

Βασικά σημεία:

- Η δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία πέραν των χρηματοοικονομικών μέσων όπως προβλεπόταν από το νόμο Κ.Μ. 2190/1920.
- Αν η οντότητα επιλέξει να επιμετρά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στην εύλογη αξία, θα πρέπει να δημοσιεύει ισολογισμό βάσει των υποδειγμάτων του παρόντος νόμου που αφορούν εύλογης αξίας.
- Προβλέπεται ο χειρισμός του κέρδους ή της ζημιάς που θα προκύψουν ανάλογα με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που προέρχεται από την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Δηλαδή αν το κέρδος ή η ζημιά θα απεικονιστεί στα αποτελέσματα χρήσεως ή καθαρής θέσης.

Συνοπτικός πίνακας απεικόνισης κέρδους ή ζημιάς στην καθαρή θέση ή στα αποτελέσματα χρήσεως όταν η οντότητα εφαρμόζει επιμέτρηση στην εύλογη αξία.



**Error! Use the Home tab to apply Επικεφαλίδα 1 to the text that you want to appear here.**

Περιουσιακά Στοιχεία / Τρόπος Απεικόνισης	Καθαρή Θέση της περιόδου που προκύπτουν	Αποτελέσματα Χρήσης της περιόδου που προκύπτουν
Κέρδη από επιμέτρηση ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων	x	
Επενδυτικά ακίνητα		x
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		x
Αποθέματα εμπορευμάτων		x
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία – διαθέσιμα για πώληση	x	
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου & χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις του εμπορικού χαρτοφυλακίου		x
Παράγωγα για αντιστάθμιση		x

#### 2.4.7 Άρθρο 25, 26 και 27 - Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων - Στοιχεία της καθαρής θέσης -

Στο άρθρο 25 παραθέτει τα διάφορα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και παρέχει τους κανόνες αναγνώρισης, το λογιστικό χειρισμό τους, καθώς και την εμφάνιση τους στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Στο άρθρο 26 περιγράφει τα στοιχεία αυτά που αποτελούν την καθαρή θέση και ορίζει τους κανόνες της αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης.

Στο άρθρο 27 ορίζει τους κανόνες αρχικής αναγνώρισης, μεταγενέστερης αναγνώρισης και διακανονισμού των περιουσιακών στοιχείων αλλά και υποχρεώσεων εκφρασμένο σε ξένο νόμισμα.

Άρθρο 25, 26, 27 → ΔΛΠ 40, 11, 32 & 39

Βασικά σημεία:

- Έχουμε συγκεκριμένες αρχές αναγνώρισης των εσόδων:
  - Τα έσοδα αναγνωρίζονται με την αρχή του δεδουλευμένου.
  - Προβλέπεται ειδικά ο χρόνος αναγνώρισης των εσόδων για τα έσοδα από τη χρήση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων από τρίτους ( μερίσματα και δικαιώματα – τόκους), για την παροχή υπηρεσιών και για κατασκευαστικά συμβόλαια.
- Προσδιορίζονται τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στα έξοδα.
- Με τις μεθόδους πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο όταν συμφωνίες για αγορά ή πώληση περιλαμβάνουν όρους για αναβολή της πληρωμής και το σχετικό ποσό ενσωματώνει τόκο, τότε το αντίστοιχο έσοδο ή κόστος επιμετρείται στο αποσβέσιμο κόστος.
- Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης παρουσιάζεται ο φόρος εισοδήματος της περιόδου ( τρέχον και αναβαλλόμενος).
- Οι ίδιοι τίτλοι ( μερίδια, μετοχές, κ.λ.π.) καθαρής θέσης της οντότητας απεικονίζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.
- Στην καθαρή θέση περιλαμβάνονται οι διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης.
- Εισάγεται ο κανόνας ότι τα κέρδη δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν στη καθαρή θέση, όπου αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία οι υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία.

Παράδειγμα 1

Επενδύσεις σε Ακίνητα(διαφορά μεθόδου κόστους – πραγματικής αξίας) (IAS 40)

Η «Α» αγοράζει ακίνητο αξίας 10.000€ στις 01/01/200x. Η τρέχουσα αξία στις 31/12/200x είναι 12.000€. Στις 31/12/200x+1 εγκαταστάθηκε δίπλα του χωματερή και η αξία του ανήλθε στα 7.000€. Η ωφέλιμη ζωή είναι 20 χρόνια.

	Ακίνητα		Διαθέσιμα	
01/01/200x	10.000	500		10.000
31/12/200x	9.500			
31/12/200x+1		500		
31/12/200x+1		2.000		
	7.000			
	Αποτελέσματα(Αποσβέσεις)			
01/01/200x	500			
31/12/200x	500			
31/12/200x+1	500			
31/12/200x+1	2.000			
	2.500			

Μέθοδος πραγματικής αξίας

	Ακίνητα		Διαθέσιμα
01/01/200x	10.000		10.000
31/12/200x	2.000		
	12.000		
31/12/200x+1		5.000	
31/12/200x+1	7.000		

	Αποτελέσματα(Αναπ/γής)	
01/01/200x		2.000
31/12/200x		2.000
31/12/200x+1	5.000	
31/12/200x+1	5.000	

Η μέθοδος κόστους δεν επιτρέπει αναπροσαρμογή στην αξία του παγίου γι' αυτό και παραμένει στις 31/12/200x  $10.000 - 500 = 9.500$ .

Παράδειγμα 2 -IAS 40

- Έχουμε μια επένδυση σε ακίνητο που την 31/12/2013 η πραγματική του αξία είναι 1.800.000€.
- Την 30/04/2014 αρχίζει να ιδιοχρησιμοποιείται και η πραγματική του αξία είναι 2.000.000€.
- Η αναλογία του οικοπέδου είναι 30% και η ωφέλιμη ζωή είναι 40 χρόνια.

	Επενδύσεις σε ακίνητα		Αποτελέσματα	
31/12/2013	1.800.000			
30/4/2014	200.000			200.000
30/4/2014		2.000.000		
31/12/2014	0		23.333	
				176.667

	Κτίρια		Οικόπεδα	
31/12/2013				
30/4/2014				
30/4/2014	1.400.000			
31/12/2014		23.333	600.000	
	1.376.667		600.000	

### Παράδειγμα 3

Χαρακτηριστικά ή μη για την ομαδοποίηση των συμβάσεων (IAS 11)

Δύο δήμοι από τους οποίους περνάει ένας δρόμος και καλύπτει και τους δύο. Υπογράφονται δύο συμβάσεις για κάθε δήμο ξεχωριστά αλλά λογιστικά οι δύο συμβάσεις αντιμετωπίζονται ως μία. Συχνά συναντάμε κάποιες συμβάσεις που προβλέπουν από μέρους του κατασκευαστή την κατασκευή ενός επιπρόσθετου περιουσιακού στοιχείου. Αυτό μπορεί να υπάρξει αν το επιθυμεί ο πελάτης και έτσι θα έχουμε τροποποίηση της σύμβασης ώστε να κατασκευαστεί ένα επιπρόσθετο στοιχείο. Για να συμβεί αυτό, δηλαδή να αντιμετωπιστεί η κατασκευή του επιπρόσθετου στοιχείου ως μία ξεχωριστή σύμβαση, θα πρέπει να ισχύουν:

- Να έχουμε μια ουσιώδης διαφορά στα λειτουργικά και τεχνολογικά χαρακτηριστικά του επιπρόσθετου περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναγράφονται στην αρχική σύμβαση.
- Η νέα τιμή στην οποία ο πελάτης και ο κατασκευαστής θα συμφωνήσουν, δεν θα πρέπει να έχει καμία αναφορά στην αρχική συμβατική τιμή.

### Παράδειγμα 3.1

Χαρακτηριστικά ή μη για την ομαδοποίηση των συμβάσεων (IAS 11)

Προσφορά κατασκευής και αρχιτεκτονικής μελέτης που διαπραγματεύονται χωριστά ή όχι με διαφορετικά ποσοστά μικτού κέρδους.

Εφόσον έχουμε περισσότερους πελάτες ή ακόμα και ένα πελάτη και υπάρχει μια ομάδα συμβάσεων, αυτές οι συμβάσεις θα πρέπει να αντιμετωπιστούν σαν μια σύμβαση κατασκευής έργου. Εάν ισχύουν ορισμένες προϋποθέσεις:

- Πρέπει να υπάρχει μία σχετική σχέση σύνδεσης μεταξύ των συμβάσεων αυτών, έτσι ώστε να αποτελούν μέρος ενός ενιαίου προγράμματος όπου θα υπάρχει ένα γενικό όριο κέρδους.
- Θα πρέπει οι συμβάσεις αυτές να εκτελούνται σε μία συνέχεια – αλληλουχία είτε αυτές εκτελούνται συγχρόνως.

#### **2.4.8 Άρθρο 28 - Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών**

Στο άρθρο 28 ορίζεται ο χειρισμός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και της διόρθωσης λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και τις μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων.

Άρθρο 28 → ΔΛΠ 8

Βασικά σημεία:

- Τυχόν αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές αναγνωρίζονται αναδρομικά για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου.  
Λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές που εφαρμόζονται από μία οντότητα στη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων (π.χ. αρχές επιμέτρησης).  
Λογιστικές εκτιμήσεις ορίζονται οι εκτιμήσεις της οικονομικής μονάδας για την παρούσα κατάσταση των οικονομικών καταστάσεων.

## **2.5 ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Με βάση την παραπάνω ανάλυση των άρθρων 16 έως 28 οι οντότητες που είναι υποκείμενες στο νόμο 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, βάσει των κριτηρίων του άρθρου 2 αλλά και του άρθρου 1 καταρτίζουν νέες χρηματοοικονομικές καταστάσεις με νέα δεδομένα αλλά και νέους κανόνες επιμέτρησης, βάσει των προτύπων των Δ.Π.Χ.Α. που αναλύονται στα άρθρα του νόμου 18 έως 28. Όσο αφορά την εφαρμογή του λογιστικού σχεδίου για τις ανάγκες των προσαρτημάτων γίνεται ανάλυση στο επόμενο κεφάλαιο και η λεπτομερής απεικόνιση των διαφορών που προκύπτουν από το παρόντα νόμο 4308/2014 σε σύγκριση με το τι ίσχυε από τις 31/12/2014 και πίσω.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΓΛΣ-ΕΛΠ-ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

### 3.1 Διαφορές ΕΛΠ-ΕΓΛΣ

#### *Ενσώματες ακινητοποιήσεις*

<b>ΕΓΛΣ</b>	Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων καθώς και οι συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων επιβάλλονται από τη Φορολογική Νομοθεσία
<b>ΕΛΠ</b>	Η επιχείρηση χρησιμοποιεί εκτιμητές προκειμένου να αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων της και αποσβένει τα πάγιά της βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους

### Χρηματοδοτική μίσθωση (Leasing)

---

ΕΓΛΣ	Τα μίσθια εμφανίζονται μόνο σε λογαριασμούς τάξεως και τα μισθώματα βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης
ΕΛΠ	Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης ενώ η καταβολή των μισθωμάτων καταχωρείται σε μείωση αντίστοιχης υποχρέωσης

### Αποθέματα

---

ΕΓΛΣ	Αποτίμηση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, όπου η τρέχουσα προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους: -Μέσο σταθμικό κόστος -FIFO -LIFO
ΕΛΠ	Βασικές μέθοδοι αποτίμησης: -FIFO -Μέσο σταθμικό κόστος

### Ίδιες Μετοχές

---

ΕΓΛΣ	-στο ενεργητικό με σχηματισμό ισόποσου αποθεματικού -κέρδη & ζημιές μεταφέρονται στα αποτελέσματα -το αποθεματικό μεταφέρεται στα αποτελέσματα ή σε ειδικό αποθεματικό
ΕΛΠ	-αφαιρετικά από την Καθαρή Θέση. - Κέρδη & ζημιές μεταφέρονται επίσης στην Καθαρή Θέση

*Συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση*

---

<b>ΕΓΛΣ</b>	Οι χρεωστικές καταχωρούνται απ' ευθείας στα αποτελέσματα - Οι πιστωτικές παραμένουν σε λογαριασμό προβλέψεων
<b>ΕΛΠ</b>	Μεταφέρονται στο σύνολό τους στα αποτελέσματα της χρήσης

*Έκτακτα αποτελέσματα*

---

<b>ΕΓΛΣ</b>	Υπάρχουν πολλές κατηγορίες δαπανών και εσόδων που εντάσσονται στην κατηγορία των εκτάκτων αποτελεσμάτων
<b>ΕΛΠ</b>	Στο κονδύλι αυτό καταχωρούνται μόνο τα αποτελέσματα πραγματικά έκτακτων γεγονότων (σεισμοί, πυρκαγιές κ.λ.π.)

**Φόροι**

---

<b>ΕΓΛΣ</b>	-Ο Φ.Ε., οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου εμφανίζονται στον -Πίνακα Διάθεσης - Δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενος φόρος
<b>ΕΛΠ</b>	-Οι φορολογικές υποχρεώσεις εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων - Υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση

**Μερίσματα – αποθεματικά**

---

<b>ΕΓΛΣ</b>	Τα προερχόμενα από τα κέρδη της χρήσεως εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης
<b>ΕΛΠ</b>	Εμφανίζονται στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

### **3.2 Νέο σχέδιο λογαριασμών**

Ο νόμος καθιερώνει νέο σχέδιο λογαριασμών το οποίο θα χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ότι αφορά το περιεχόμενο και την ονοματολογία των λογαριασμών καθώς και στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης αυτών. Τα βασικά στοιχεία αναφορικά με τη δομή και το περιεχόμενο του σχεδίου λογαριασμών που εισάγει ο νέος νόμος σε σύγκριση με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. έχουν ως εξής:

Όλοι οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται σε 8 ομάδες αναλόγως της φύσης των λογιστικών γεγονότων που καταχωρούνται σε αυτούς. Αναλυτικότερα, οι ομάδες 1 έως 3 περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία, η ομάδα 4 την καθαρή θέση και η ομάδα 5 τις υποχρεώσεις μιας οντότητας. Οι ομάδες 6 και 7 περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς και συγκεκριμένα η ομάδα 6 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έξοδα καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα ενώ η ομάδα 7 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έσοδα καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα. Τέλος η ομάδα 8 περιλαμβάνει τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων και τα αποτελέσματα της χρήσης. Αξιοσημείωτο είναι ότι ο νέος νόμος, δεν επιβάλλει το υποχρεωτικό κλείσιμο των βιβλίων μέσω των ειδικών εγγραφών της ομάδας 8 που ίσχυε σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

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

Ουσιαστικά οι επιχειρήσεις μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. όσο αφορά τη χρήση των κωδικών και έτσι δεν θα προκληθεί καμία αναστάτωση από τη μεταβίβαση στο νέο λογιστικό πλαίσιο.

### 3.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ

#### ΜΕ ΤΟ ΠΡΟΪΠΑΡΧΟΝ ΣΥΣΤΗΜΑ (Ε.Γ.Λ.Σ)

Οι σημαντικότερες αλλαγές στο λογιστικό χειρισμό οικονομικών συναλλαγών συνοψίζονται στα εξής:	
Ε.Γ.Λ.Σ.	
16.10	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως
16.11	Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείωνλατομείων
16.12	Έξοδα λοιπών ερευνών
16.13	Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
16.17	Έξοδα αναδιοργάνωσης
16.19	Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως στα οποία συμπεριλαμβάνεται πχ η αναπόσβεστη αξία κτηρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεως του
16.14	

<p>Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων και περιλαμβάνουν πχ το φόρο μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και τις αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, αναγνωρίζονται ως αρχικό κόστος των «ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων» (άρθ. 18 Ν. 4308/2014)</p>
<p>16.15</p> <p>Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων, αντιμετωπίζονται λογιστικά ως οργανικά αποτελέσματα (έσοδα ή έξοδα) είτε προκύπτουν από το διακανονισμό αυτών των νομισματικών κονδυλίων είτε προκύπτουν από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από αυτή που εφαρμόστηκε κατά την αρχική αναγνώριση τους και συμπεριλαμβάνονται στα «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων» (άρθ. 27 Ν. 4308/2014)</p>
<p>16.16</p> <p>Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών, αντιμετωπίζονται λογιστικά ως οργανικά έξοδα και συμπεριλαμβάνονται στα «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων»</p>
<p>18</p> <p>Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, αναγνωρίζονται ως κόστος του ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς κατασκευής ή παραγωγής (δυσνητική εφαρμογή), άλλως αντιμετωπίζονται λογιστικά ως οργανικά έξοδα και συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσεως (άρθ.18 και 25 Ν. 4308/2014)</p>
<p>16.90</p> <p>Έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχειρήσεως: (Γνωμ.26/2258/1996), απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων-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, αναγνωρίζονται ως αρχικό κόστος κτήσης του. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα (άρθ. 18 Ν. 4308/2014).</p>
<p>16.96</p> <p>Ιδιοπαραγωγή δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας: ως εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία δεν αναγνωρίζονται και δεν λογιστικοποιούνται πλέον, εκτός και αν αφορούν δαπάνες ανάπτυξης οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014 για την αναγνώριση τους ως περιουσιακά στοιχεία</p>
<p>16.98</p> <p>Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων: παρακολουθούνται πλέον στους 50.03.01 «Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία-</p>

<p>μη συνδεμένες οντότητες» και 50.04.01 «Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία- συνδεμένες οντότητες»</p>
<p>54.07, 88.08 42.04, 88.06</p> <p>Εμφάνιση του Φόρου Εισοδήματος και των Διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων στην κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως: Αναγνωρίζονται ως λειτουργικά έξοδα που διαμορφώνουν αποτέλεσμα στη χρήση και όχι ως εταιρικά βάρη που μειώνουν το αποτέλεσμα της διάθεσης σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθ. 25 Ν. 4308/2014)</p>
<p>62.04</p> <p>Λογιστική αντιμετώπιση της Χρηματοδοτικής Μίσθωσης (leasing), που ευθυγραμμίζεται με το Δ.Π.Χ.Α. 17. Έτσι, ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην μισθώτρια επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση, αναγνωρίζεται από την μισθώτρια επιχείρηση ως περιουσιακό στοιχείο με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το περιουσιακό αυτό στοιχείο είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά όπως τα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία, ενώ η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα που θα πληρώνεται θα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο θα μειώνει το δάνειο και σε τόκο που θα αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. (αρθ. 18 Ν.4308/2014).</p> <p>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. Μεταγενέστερα η απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το χορηγηθέν δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Από τα ανωτέρω συνάγεται η κατάργηση των λογαριασμών της Γνωμ. ΕΣΥΛ 106/1804/1992. Ειδικά για το Sale and leaseback, το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο</p>
<p>16.15, 44.14. 44.15. 81.00.04 και 81.01.04</p> <p>Συναλλαγματικές διαφορές. Υιοθετούνται νέοι κανόνες αποτίμησης των λογαριασμών σε Ξ.Ν. που προσιδιάζουν με τους αντίστοιχους κανόνες που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 21 και είτε αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν είτε αναγνωρίζονται ως διαφορά στην καθαρή θέση ανάλογα με τη φύση της συναλλαγής. (άρθ. 27 Ν. 4308/2014).</p>
<p>41.06, 41.07, 41.09</p> <p>Καταργούνται τα άρθρα 20 έως 27 του Ν. 2065/1992 που αναφέρονται στην</p>



υποχρεωτικότητα αναπροσαρμογής των ακινήτων ανά τετραετία και επιπλέον καταργείται η παρ. 8δ του άρθρου 16 του Ν. 2190/1920 που αναφέρεται στην υποχρεωτικότητα σχηματισμού αποθεματικού για ίδιες μετοχές από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως για το ισόποσο της αξίας κτήσεως των «ίδιων μέτοχων» που έχει εγγράψει στον οικείο λογαριασμό 34.25 του Ε.Γ.Λ.Σ.

#### 41.10

Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων. Προβλέπεται διαφορετικός λογιστικός της Γνωμ. Ε.ΣΥ.Λ. 29/1016/1988. Με τις νέες διατάξεις ορίζονται τα ακόλουθα: ☐ 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. ☐ 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.

### 3.3 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ

Σύμφωνα με το Νόμο 4308/2014 το σχέδιο λογαριασμών του Παραρτήματος Γ εφαρμόζεται υποχρεωτικά σε ό,τι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και το περιεχόμενο αυτών. Πιο αναλυτικά, ο τρόπος ανάλυσης των λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών απεικονίζει μία ιεραρχική δομή στην οργάνωση των πληροφοριών του λογιστικού συστήματος της οντότητας. Η χρήση των κωδικών ορίζεται ελεύθερα από την οντότητα στα πλαίσια των υπάρχοντων πληροφοριακών συστημάτων, της τρέχουσας οργάνωσης και των απαιτούμενων αναγκών πληροφόρησης. Σύμφωνα με την λειτουργία των οντοτήτων της αλλοδαπής που εγκαθίστανται στην Ελλάδα και έχουν αναπτύξει σχέδιο λογαριασμών και μία συγκεκριμένη λογιστική οργάνωση που ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της παγκόσμιας λειτουργίας του ομίλου τους.

Αναλογικά με το νόμο και τα προσαρτήματα αυτού το ενδεικτικό σχέδιο

λογαριασμών αφορά την ανάπτυξη και συγκέντρωση των λογαριασμών με τη γενική χρήση ονοματολογίας. Ειδικότερα, για να διασφαλίζεται η ευκολία της κατανόησης του συστήματος αυτού και η εύκολη διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων, καθώς και η εφαρμογή των προβλέψεων του νόμου, θα πρέπει να υπάρχει μία οργανωτική δομή και ευχέρεια των πρακτικών της στον κλάδο όπου δραστηριοποιείται και ανήκει.

Ειδικότερα, με βάση το σχέδιο των λογαριασμών του παρόντος νόμου, οι οντότητες αφού προβούν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες, είναι ικανές να συνεχίσουν τη χρήση του υπάρχοντος σχεδίου λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014.

Επίσης, τα σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα, λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαίτερη φύση του κλάδου όπου δραστηριοποιούνται και την ανάγκη αλλά και τις απαιτήσεις της νομοθεσίας, θα μπορούν και θα έχουν τη δυνατότητα να συγκεντρώνουν λογιστικά συστήματα με περισσότερους αλλά με ισοδύναμους τρόπους σε συσχέτιση με τον παρόντα νόμο.

Οι οντότητες έχουν την δυνατότητα μέσα από τα πληροφοριακά τους συστήματα να εφαρμόζουν την ισοδύναμη ανάλυση που ορίζει το σχέδιο λογαριασμών αυτού του νόμου. Αυτό οφείλεται στην σύγχρονη πλέον χρήση πληροφορικής που βοηθά τις οντότητες να παρέχουν με μεγάλη ευχέρεια και ασφάλεια, ένα σχέδιο λογαριασμών του χειρόγραφου συστήματος αλλά και ενός πεπαλαιωμένου.

### **Παράδειγμα**

Ένα ενδεικτικό παράδειγμα εναλλακτικής και ισοδύναμης ανάλυσης αναφέρεται στις προκαταβολές σε προμηθευτές. Οι προκαταβολές σε προμηθευτές στο σχέδιο λογαριασμών του Παραρτήματος Γ παρακολουθούνται σε επίπεδο δευτεροβαθμίων με περαιτέρω ανάλυση σε τριτοβάθμιους. Σε επίπεδο δευτεροβάθμιου παρακολουθείται η διάκριση «συνδεδεμένοι» και «μη συνδεδεμένοι» προμηθευτές, ενώ σε επίπεδο τριτοβαθμίου παρακολουθείται το είδος των προμηθειών (αποθέματα, μη κυκλοφορούντα, λοιπά). Δηλαδή έχουμε ανάπτυξη 2 δευτεροβάθμιων με περαιτέρω ανάλυση σε 3 τριτοβάθμιους.

50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα – μη συνδεδεμένες

οντότητες

50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες 50.04

Προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία –  
συνδεδεμένες οντότητες

50.04.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα – συνδεδεμένες οντότητες

50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

Εναλλακτικά της ανωτέρω ανάλυσης, είναι δυνατόν η οντότητα να ακολουθήσει ένα ισοδύναμο τρόπο ανάπτυξης, που ενδεικτικά παρατίθεται στο παρακάτω παράδειγμα. Σε επίπεδο δευτεροβάθμιου λογαριασμού μπορεί να παρακολουθείται η διάκριση των προμηθευτών με βάση το είδος της προμήθειας (αποθέματα, πάγια, λοιπά) και σε επίπεδο τριτοβάθμιου η διάκριση «συνδεδεμένοι» και «μη συνδεδεμένοι». Δηλαδή, έχουμε ανάπτυξη σε 3 δευτεροβάθμιους, με περαιτέρω ανάλυση του καθένα δευτεροβάθμιου σε 2 τριτοβάθμιους.

50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία

50.03.02 Προκαταβολές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.03 Προκαταβολές – συνδεδεμένες οντότητες 50.04 Προκαταβολές σε  
προμηθευτές για αποθέματα

50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες 50.04.02

Προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

50.05 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές

50.05.01 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.05.02 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

Επαναλαμβάνεται ωστόσο, ότι αυτό που έχει πρωτίστως σημασία είναι η καταχώρηση της πληροφορίας σε τελευταίο (μικρότερο) επίπεδο ανάλυσης. Εφόσον αυτή η καταχώρηση υπάρχει, με κατάλληλη κωδικοποίηση είναι δυνατόν να γίνεται συγκέντρωση (σύνοψη) πληροφοριών με βάση τις ανάγκες.

## Άρθρο 29 – Τροποποιήσεις στον Κ.Ν. 2190/1920

Το άρθρο 29 βάσει της οδηγίας 34/2013/ΕΕ περί προσαρτήματος εισάγει τις προβλέψεις, ρυθμίζει τις γενικές αρχές σύνταξης, καθώς και το περιεχόμενο του ανά κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του προσαρτήματος.

Βασικά σημεία:

- Το περιεχόμενο του προσαρτήματος ανάλογα με την κατηγορία μεγέθους των οντοτήτων ορίζεται στο άρθρο 29. Επίσης, ορίζονται απλοποιήσεις για τις πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του Νόμου 4308/2014.
- Οι λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί κάθε οντότητα παρουσιάζονται συνοπτικά όπως και τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.
- Ορίζεται βάσει του κανόνα της εύλογης αξίας η διεύρυνση της δυνατότητας της επιμέτρησης, στο προσάρτημα παρουσιάζεται ένα πλήρες πλαίσιο πληροφοριών.
- Πλέον, εισάγεται η υποχρέωση οποιοδήποτε παρέκκλιση που θα υπάρξει στην εφαρμογή των γενικών αρχών σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να τεκμηριώνονται.
- Εισάγεται η υποχρέωση αναφορικά με τις συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με συνδεδεμένα μέρη να υπάρχει παρουσίαση πληροφοριακών στοιχείων.  
Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα περιλαμβάνουν στους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου τους τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών.
- Παρέχεται η παρουσίαση που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης σημασίας ή συχνότητας των ποσών και της φύσης επιμέρους στοιχείων εσόδων και εξόδων.
- Έχουμε μεγαλύτερη διεύρυνση στην υποχρέωση παρουσίασης των ποσών προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστραφήκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω απομείωσης.

- Στο προσάρτημα διευρύνεται η υποχρέωση παρουσίασης των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων καθώς και ενδεχόμενων υποχρεώσεων.
- Με το παλιό καθεστώς προβλεπόταν η δυνατότητα παράληψης πληροφορίας περί των αμοιβών που δόθηκαν σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων. Πλέον, αυτή η δυνατότητα παύει να προβλέπεται.
- Ορίζεται ο κανόνας η οριστική προτεινόμενα διάθεση των κερδών εφόσον στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν αναφέρεται τότε παρουσιάζεται στο προσάρτημα. Επίσης, παρουσιάζεται και το μέρισμα που καταβλήθηκε εντός της περιόδου, καθώς και εφόσον υφίσταται ο λογιστικός χειρισμός της περιόδου.
- Ορίζεται ο κανόνας όταν αναγνωρίζουμε τους αναβαλλόμενους φόρους τότε υπάρχει υποχρέωση παρουσίασης του υπολοίπου των αναβαλλόμενων φόρων στην αρχή και στο τέλος της περιόδου. Επιπλέον, πρέπει να υπάρχει αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση καθώς και την ανάλυση της συγκεκριμένης κίνησης.
- Πλέον, έχουμε την υποχρέωση όταν δεν αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον Ισολογισμό τα σημαντικά γεγονότα που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου.

### **Άρθρο 30 – Απλοποιήσεις και Απαλλαγές**

Στο άρθρο 30 του Νόμου 4308/2014 έχουμε μια σειρά απλοποιήσεων και απαλλαγών σύμφωνα με την οδηγία 34/2013/ΕΕ και την αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κάθε οντότητα είναι υποχρεωμένη με βάση τα κριτήρια του μεγέθους της και τη μορφή της και εάν έχουν επιλέξει να τηρούν Συνοπτικό Ισολογισμό και Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή μόνο Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, να έχουν διαφοροποιήσεις και άλλες υποχρεώσεις σχετικά με την τήρηση αρχείων και λογιστικής παρακολούθησης.

Συνοπτικά στα άρθρα 29 και 30 έχουμε:

- Στη 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€.
- Εντάσσεται η δυνατότητα σύνταξης μόνο συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 οι κατώτερες εταιρίες οι οποίες έχουν τη μορφή ΟΕ, ΕΕ, ατομικής επιχείρησης
  - Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους Νόμους 89/1967 και 378/1968.
  - Τα υποκαταστήματα 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 Νόμου 27/1975.

Απλοποιήσεις / Απαλλαγές από Υποχρεώσεις	Πολύ Μικρές αρ.1 παρ.2γ που καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Πολύ Μικρές αρ.1 παρ.2α & 2β που καταρτίζουν μόνο Συνοπτικό Ισολογισμό & Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Παρατηρήσεις
Μη τήρησης αρχείων «λοιπών περιουσιακών στοιχείων», «λογαριασμών καθαρής θέσης» και «λογαριασμών υποχρεώσεων»	X		
Δεν έχουν τη δυνατότητα απόκλισης από τις διατάξεις του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	X	X	Δεν παρέχεται αυτή η δυνατότητα αφού οι σχετικές οντότητες είτε δεν τηρούν ισολογισμό είτε τηρούν συνοπτικό ισολογισμό

Μη λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης συναλλαγών και γεγονότων με βάση την οικονομική τους ουσία (απεικόνιση με βάση τον τύπο της συναλλαγής)	X		
Μη προσαύξηση με έμμεσο κόστος και τόκους του κόστους παραγωγής αποθεμάτων	X		
Μη παρακολούθηση της απόσβεσης των παγίων με βάση την ωφέλιμη ζωή	X		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.	X		Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρακολουθούνται στο κόστος κτήσης
Αναγνώρισης προβλέψεων με τη φορολογική νομοθεσία	X		
Αναγνώρισης κρατικών επιχορηγήσεων με τη φορολογική νομοθεσία	X		
Μη επιμέτρησης στην εύλογη αξία	X	X	
Δυνατότητα μη εφαρμογής των διατάξεων περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών, αλλά	X	X	

**Error! Use the Home tab to apply Επικεφαλίδα 1 to the text that you want to appear here.**

---

<p>αναγνώρισης λαθών των σχετικών επιπτώσεων στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται</p>			
---	--	--	--



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4-ΟΔΗΓΙΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΑ ΣΗΜΕΙΑ ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΩΝ ΠΟΛ 1044/2015**

### **4.1 Βασικά σημεία επιπλέον διευκρινιστικών εγκυκλίων (ΠΟΛ) του υπουργείου Οικονομικών**

#### **4.1.1 Διευκρίνηση Άρθρου 16<<ΠΟΛ 1044/2015>>**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο πληροφοριών που σκοπό έχουν την εύλογη από κάθε ουσιώδη άποψη, παρουσίαση των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων (Ενεργητικό), των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης των στοιχείων εσόδων – εξόδων, επιπρόσθετα των κερδών και ζημιών μιας οντότητας καθώς και των χρηματοροών της εκάστοτε περιόδου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται με σαφήνεια με τις θεμελιώδης παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας.

#### **4.1.2 Διευκρίνηση Άρθρου 17<<ΠΟΛ 1044/2015>>**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 καθορίζονται τα όρια μεγέθους των οντοτήτων, για την εφαρμογή τους παρόντος νόμου και χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάσει το μέγεθος της οντότητας και όχι τον νομικό τύπο.

## 4.2 ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2013/34/ΕΕ<sup>2</sup>

### 4.2.1 Περιεχόμενο του προσαρτήματος για όλες τις επιχειρήσεις (Άρθρο 16)<<ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2013/34/ΕΕ>>

1. Εκτός από τις πληροφορίες που προβλέπονται σε άλλες διατάξεις της παρούσας οδηγίας, όλες οι επιχειρήσεις δημοσιοποιούν στις σημειώσεις των οικονομικών

καταστάσεων, πληροφορίες σχετικά τα ακόλουθα:

α) Τις λογιστικές μεθόδους που ακολουθούνται.

β) Σε περίπτωση επιμέτρησης πάγιων στοιχείων του ενεργητικού σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, πίνακα που δείχνει:

i) Την κίνηση του αποθεματικού αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της χρήσης, συνοδευόμενο από διευκρινίσεις για τη φορολογική μεταχείριση των απεικονιζόμενων στοιχείων.

ii) Τη λογιστική αξία στον ισολογισμό που θα αναγνωριζόταν σε περίπτωση μη αναπροσαρμογής των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού.

γ) Σε περίπτωση επιμέτρησης άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων και/ή στοιχείων του ενεργητικού στην εύλογη αξία, αναγράφονται:

i) Οι κύριες υποθέσεις στις οποίες βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές αποτίμησης, εφόσον η εύλογη αξία έχει προσδιοριστεί σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 7 στοιχείο β), ανά κατηγορία άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων ή στοιχείων ενεργητικού, η εύλογη αξία, οι μεταβολές της αξίας που έχουν καταλογιστεί απευθείας στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και οι μεταβολές που έχουν περιληφθεί στο αποθεματικό εύλογης αξίας.

iii) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων, πληροφορίες για την

---

<sup>2</sup>Οδηγία 2013/34/ΕΕ Του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26<sup>ης</sup> Ιουνίου 2013

έκταση και τη φύση αυτών, συμπεριλαμβανομένων των σημαντικών όρων και προϋποθέσεων που μπορούν να επηρεάσουν το ποσό, το χρόνο και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών.

iv) Πίνακα στο οποίο εμφανίζεται η κίνηση του αποθεματικού εύλογης αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσης.

δ) το συνολικό ποσό υποχρεώσεων, εγγυήσεων ή προβλέψεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, με ένδειξη της φύσης και της μορφής των δοθισμών εμπράγματων ασφαλειών, οι υποχρεώσεις για συντάξεις και προς συνδεδεμένες ή συγγενείς επιχειρήσεις εμφανίζονται χωριστά.

ε) 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 επεστράφησαν, διεγράφησαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω παραίτησης κατά τη χρήση, καθώς και τις υποχρεώσεις που ανελήφθησαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά δίδονται αθροιστικά κατά κατηγορία.

στ) Το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας.

ζ) Υποχρεώσεις που λήγουν μετά από πέντε χρόνια, καθώς και το ποσό των οφειλών που καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλεια, με ένδειξη της φύσης και της μορφής τους.

η) Τον μέσο όρο απασχοληθέντων κατά τη διάρκεια της χρήσης.

**2.** Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν, τηρουμένων των αναλογιών, από τις μικρές επιχειρήσεις να δημοσιοποιούν πληροφορίες όπως προβλέπεται στο άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχεία α), γ), στ), ζ) και η).

Για τους σκοπούς εφαρμογής του πρώτου εδαφίου, οι πληροφορίες που απαιτούνται με το στοιχείο ιστ) του άρθρου 17 παράγραφος 1 περιορίζονται στη φύση και στον επιχειρηματικό σκοπό των αναφερομένων στο εν λόγω σημείο διακανονισμών.

Για τους σκοπούς εφαρμογής του πρώτου εδαφίου, οι πληροφορίες που απαιτούνται με το στοιχείο ζ) του άρθρου 17 παράγραφος 1 περιορίζονται στις συναλλαγές με τα μέρη που αναφέρονται στο τέταρτο εδάφιο του στοιχείου αυτού.

3. Τα κράτη μέλη δεν απαιτούν από τις μικρές επιχειρήσεις να δημοσιοποιούν πληροφορίες πέραν αυτών που απαιτούνται ή επιτρέπονται με το παρόν άρθρο.

#### **4.2.2 Επιπρόσθετες πληροφορίες που οφείλουν να δημοσιοποιούν μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις και οντότητες δημόσιου συμφέροντος (Άρθρο 17)<<ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2013/34/ΕΕ>>**

1. Στο προσάρτημα, εκτός από τις πληροφορίες που προβλέπονται στο άρθρο 16 ή σε άλλες διατάξεις της παρούσας οδηγίας, οι μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις και οι οντότητες δημόσιου συμφέροντος δημοσιοποιούν πληροφορίες με τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Για τα διάφορα πάγια στοιχεία:

i) Την τιμή κτήσης ή το κόστος παραγωγής, ή σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί άλλη βάση επιμέτρησης, την εύλογη αξία ή το αναπροσαρμοσμένο ποσό στην αρχή και στο τέλος της χρήσης.

ii) Τις προσθήκες, μειώσεις και μεταφορές κατά τη διάρκεια της χρήσης.

iii) Τις διορθώσεις σωρευμένης αξίας στην αρχή και στο τέλος της χρήσης.

iv) Διορθώσεις αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσης.

v) Κινήσεις των διορθώσεων σωρευμένης αξίας όσον αφορά τις προσθήκες, μειώσεις και μεταφορές κατά τη διάρκεια της χρήσης.

vi) Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης των τόκων σύμφωνα με το άρθρο 12 παράγραφος 8, το κεφαλαιοποιημένο ποσό κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης.

β) Εάν ορισμένα στοιχεία πάγιου ή κυκλοφορούντος ενεργητικού υπέστησαν διορθώσεις της αξίας τους για φορολογικούς μόνο λόγους, το αντίστοιχο ποσό και οι λόγοι για τους οποίους έγιναν.

γ) Σε περίπτωση επιμέτρησης χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης ή στο κόστος παραγωγής:

i) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων:

- Την εύλογη αξία των μέσων, εάν αυτή μπορεί να προσδιοριστεί με κάποια από τις μεθόδους που προβλέπονται στο άρθρο 8 παράγραφος 7 στοιχείο α), και πληροφορίες για την έκταση και τη φύση των μέσων αυτών.

ii) Για τα πάγια χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους:

- Τη λογιστική αξία και την εύλογη αξία είτε των επιμέρους στοιχείων του ενεργητικού είτε των κατάλληλων ομάδων των επιμέρους αυτών στοιχείων.

- Τους λόγους για τη μη μείωση της λογιστικής αξίας, καθώς και τη φύση των αποδείξεων που στηρίζουν την πεποίθηση ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί.

δ) Τα ποσά που δόθηκαν μέσα στη χρήση για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, καθώς και τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για συντάξεις σε αποχωρήσαντα μέλη των συμβουλίων τούτων, αθροιστικά κατά κατηγορία.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν να μην δημοσιοποιούνται οι πληροφορίες αυτές εφόσον μπορούν να καταστήσουν δυνατή τη διαπίστωση των εισοδημάτων μέλους των οργάνων αυτών.

ε) Το μέσο όρο απασχοληθέντος προσωπικού κατά τη διάρκεια της χρήσης με ανάλυση κατά κατηγορίες. Επίσης, αν δεν αναγράφονται χωριστά στα αποτελέσματα χρήσης, δαπάνες προσωπικού κατά τη χρήση, αναλυτικά κατά τις εξής κατηγορίες: μισθοί και ημερομίσθια, κοινωνικές επιβαρύνσεις και συντάξεις.

στ) Σε περίπτωση αναγνώρισης εγγραφής αναβαλλόμενου φόρου στον ισολογισμό, τα αναβαλλόμενα φορολογικά υπόλοιπα στο τέλος της χρήσης και την κίνησή τους κατά

τη διάρκεια της χρήσης.

ζ) Την επωνυμία και την έδρα κάθε επιχείρησης στην οποία η επιχείρηση, είτε η ίδια είτε μέσω άλλου προσώπου που ενεργεί με το όνομά του αλλά για λογαριασμό της, κατέχει κάποιο ποσοστό συμμετοχής. Στην περίπτωση αυτή, αναγράφονται: η αναλογία της συμμετοχής στο κεφάλαιο, το ποσό του κεφαλαίου, τα αποθεματικά και τα κέρδη ή οι ζημίες της τελευταίας χρήσης των επιχειρήσεων αυτών κατά την

οποία συντάχθηκαν οικονομικές καταστάσεις, Οι πληροφορίες για τα κεφάλαια, τα αποθεματικά και τα κέρδη ή τις ζημίες μπορούν επίσης να παραλειφθούν, όταν η επιχείρηση στην οποία αναφέρονται δεν δημοσιεύει ισολογισμό και δεν ελέγχεται από την επιχείρηση.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν να λάβουν οι πληροφορίες που επιβάλλεται να δημοσιοποιηθούν βάσει του πρώτου εδαφίου του παρόντος στοιχείου τη μορφή δήλωσης που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 3 παράγραφοι 1 και 3 της οδηγίας [2009/101/ΕΚ](#), η κατάθεση της δήλωσης αναφέρεται στο προσάρτημα. Τα κράτη μέλη μπορούν εξάλλου να επιτρέψουν να παραλείπονται οι πληροφορίες αυτές όταν η φύση τους είναι τέτοια που θα γίνονταν σοβαρά επιζήμιες για οποιαδήποτε επιχείρηση στην οποία αναφέρονται. Τα κράτη μέλη μπορούν να

θέσουν ως προϋπόθεση για την εξαίρεση αυτή τη χορήγηση άδειας διοικητικής ή δικαστικής αρχής. Η παράλειψη αυτών των στοιχείων αναγράφεται στο προσάρτημα.

η) Τον αριθμό και την ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει, τη λογιστική αξία των

μετοχών που εκδόθηκαν μέσα στη χρήση στα όρια του εγκεκριμένου κεφαλαίου, με την επιφύλαξη των διατάξεων που αφορούν το ύψος του κεφαλαίου αυτού, οι οποίες περιλαμβάνονται στο άρθρο 2 στοιχείο ε) της οδηγίας [2009/101/ΕΚ](#) ή στο άρθρο 2 στοιχεία γ) και δ) της οδηγίας 2012/30/ΕΕ.

θ) Όταν υπάρχουν περισσότεροι τύποι μετοχών, τον αριθμό και την ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει, τη λογιστική αξία καθενός τύπου.

ι) Προνομιούχα μερίδια, μετατρέψιμες ομολογίες, πιστοποιητικά δικαιώματος αγοράς χρεογράφων, δικαιώματα προαίρεσης και παρόμοιους τίτλους ή δικαιώματα, με μνεία του αριθμού τους και των δικαιωμάτων που εξασφαλίζουν.

ια) Την επωνυμία, την έδρα και τη νομική μορφή κάθε επιχείρησης, στην οποία η επιχείρηση είναι ο απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος.

ιβ) Την επωνυμία και την έδρα της επιχείρησης η οποία καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μέγιστου συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η επιχείρηση ως θυγατρική επιχείρηση.

ιγ) Την επωνυμία και την έδρα της επιχείρησης η οποία καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μικρότερου συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η επιχείρηση ως θυγατρική επιχείρηση, και η οποία περιλαμβάνεται επίσης στο σύνολο των επιχειρήσεων του στοιχείου ιβ).

ιδ) Τον τόπο όπου μπορεί κανείς να προμηθευτεί τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που αναφέρονται στα στοιχεία ιβ) και ιγ), εάν οι λογαριασμοί αυτοί είναι διαθέσιμοι.

ιε) Την προτεινόμενη διάθεση των κερδών ή κάλυψη των ζημιών, ή κατά περίπτωση, τη διάθεση των κερδών ή κάλυψη των ζημιών.

ιστ) Τη φύση και τον επιχειρηματικό στόχο των διακανονισμών της επιχείρησης που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό, καθώς και τις οικονομικές επιπτώσεις των διακανονισμών αυτών στην επιχείρηση, εφόσον οι κίνδυνοι ή τα οφέλη των διακανονισμών αυτών είναι σημαντικοί και εφόσον η δημοσιοποίηση των κινδύνων ή οφελών απαιτείται για τους σκοπούς της εκτίμησης της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

ιζ) Τη φύση και την χρηματοπιστωτική επίπτωση σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος του έτους τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης ή στον ισολογισμό.

ιη) Και τις συναλλαγές που πραγματοποιεί η επιχείρηση 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 οικονομικής θέσης της επιχείρησης. Τα πληροφοριακά στοιχεία για τις μεμονωμένες συναλλαγές 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 οικονομική θέση της επιχείρησης.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να απαιτούν να κοινοποιούνται μόνον οι συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί υπό τους συνήθεις όρους της αγοράς.

Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ δύο ή περισσότερων μελών ενός ομίλου, υπό την προϋπόθεση ότι οι θυγατρικές επιχειρήσεις που είναι μέρη στη συναλλαγή ανήκουν εξ ολοκλήρου σε κάποιο από αυτά τα μέλη.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν στις μεσαίες επιχειρήσεις να περιορίζουν τις κοινοποιήσεις των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη στις συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί με:

- i) Κατόχους συμμετοχικών τίτλων στην επιχείρηση.
- ii) Επιχειρήσεις με συμμετοχικό ενδιαφέρον για την ίδια την επιχείρηση.
- iii) Μέλη διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων επιχείρησης.

**2.** Τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν την παράγραφο 1 στοιχείο ζ) σε επιχειρήσεις που είναι μητρικές επιχειρήσεις και διέπονται από την εθνική τους νομοθεσία, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν οι επιχειρήσεις στις οποίες η μητρική επιχείρηση διακατέχει συμμετοχικούς τίτλους για τους σκοπούς της παραγράφου 1 στοιχείο ζ), περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η εν λόγω μητρική επιχείρηση ή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μεγαλύτερου συνόλου

επιχειρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 23 παράγραφος 4.

β) Όταν οι συμμετοχικοί τίτλοι εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εν λόγω μητρικής επιχείρησης σύμφωνα με το άρθρο 9 παράγραφος 7 ή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η μητρική αυτή επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 27 παράγραφοι 1 έως 8.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5-ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ - ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ - ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ

### 5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στις Ελληνικές Επιχειρήσεις μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο στην προσπάθεια τους για αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Σκοπός είναι να εκσυγχρονίσει τους λογιστικούς κανόνες της χώρας επιφέροντας σημαντικά οφέλη αλλά και βασικά μειονεκτήματα τα οποία αναλύονται παρακάτω.

### 5.2 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν. 4308/2014 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.

- |   |
|---|
| • Πρώτη χρήση εφαρμογής η χρήση είναι : 01.01.2015-31.12.2015 |
| • Ημερομηνία μετάβασης στο νόμο : 01.01.2014 ή 31.12.2013     |

#### Σημείωση

Όσο αφορά εταιρείες με διαφορετική περίοδο η πρώτη χρήση αρχίζει την επόμενη της ημερομηνίας λήξεως της διαχειριστικής περιόδου εντός του έτους 2015. π.χ. 01.07.2015-30.06.2016

### 5.2.1 Επιλογές κατά την πρώτη εφαρμογή

- 1) Πλήρης αναδρομική εφαρμογή, δηλαδή εφαρμογή του νόμου στον Ισολογισμό της 31.12.2013 ( Ισολογισμός έναρξης), ως αν ο νόμος εφαρμοζόταν ανέκαθεν.
- 2) Μη αναδρομική εφαρμογή και μεταφορά στον Ισολογισμό της 01.01.2015 των κονδυλίων της χρήσης 2014 όπως είναι βάσει του ΕΓΛΣ, με ένταξη τους στα κατά περίπτωση νέα κονδύλια των ΕΛΠ και ταυτόχρονη αντίστοιχη διόρθωση των συγκριτικών στοιχείων της χρήσης 2014.
- 3) Αναδρομική προσαρμογή μόνο επιλεγμένων κονδυλίων κατά την κρίση της οντότητας.

### 5.2.2 Ορισμός πλήρους αναδρομικής προσαρμογής

- Διαγράφονται όλα τα κονδύλια που αναγνωρίζονταν με τα προηγούμενα πρότυπα αλλά δεν αναγνωρίζονται με το Ν.4308/2014.
- Αναγνωρίζονται όλα τα κονδύλια που πρέπει να αναγνωρισθούν βάσει του Ν.4308/2014 και δεν αναγνωρίζονταν με τα προηγούμενα πρότυπα.
- Διορθώνονται τα κονδύλια για τα οποία προβλέπεται διαφορετικός χειρισμός από τα ΕΛΠ σε σχέση με τα προηγούμενα πρότυπα.

### 5.2.3 Βασικές περιπτώσεις πλήρους αναδρομικής προσαρμογής

- Διαγραφή των εξόδων εγκατάστασης που δεν πληρούν τον ορισμό των άυλων στοιχείων.
- Αναγνώριση απομειώσεων περιουσιακών στοιχείων, όπως αποθεμάτων και απαιτήσεων.
- Αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- Τακτοποίηση εμφάνισης μερισμάτων και αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου από τα κέρδη.
- Τακτοποίηση λογαριασμών επιχορηγήσεων παγίων (Υποχρέωση και όχι αποθεματικό στην καθαρή θέση).
- Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου εφόσον υιοθετηθεί η εν λόγω πολιτική για το μέλλον.

#### **5.2.4 Ορισμός καμίας μη αναδρομικής προσαρμογής**

- Τα κονδύλια των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2014 και τα υπόλοιπα της 31.12.2014 μεταφέρονται αυτούσια και εμφανίζονται στα κατά περίπτωση κονδύλια των υποδειγμάτων των ΕΛΠ με την μεγαλύτερη δυνατή προσέγγιση.
- Τα αναπόσβεστα έξοδα εγκαταστάσεως της 31.12.2014 παραμένουν στο κονδύλι των άυλων και αποσβένονται βάσει της φορολογικής νομοθεσίας (δεν μπορούν να αναγνωρισθούν όμως νέα τέτοια στοιχεία από την 01.01.2015 και μετά).
- Οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχαν υπογραφεί πριν την 01.01.2014 λογιστικοποιούνται βάσει της φορολογικής νομοθεσίας.

#### **5.2.5 Ορισμός αναδρομικής προσαρμογής επιλεγμένων μόνο στοιχείων**

- Η επιχείρηση διορθώνει αναδρομικά, επιλεγμένα κατά την κρίση της κονδύλια κατά την ημερομηνία μετάβασης ( 31.12.2013).
- Τέτοια κονδύλια μπορεί να είναι επισφαλείς απαιτήσεις , άχρηστα αποθέματα και συσσωρευμένες αποσβέσεις παγίων.
- Στην περίπτωση αυτή εντάσσεται και η αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων που στο εξής θα θεωρείται κόστος κτήσης. Αυτό μπορεί να γίνει είτε την 31.12.2013 είτε την 31.12.2014.

#### **5.2.6 Αναγνώριση διαφορών που προκύπτουν από αναδρομική προσαρμογή**

- Εάν η οντότητα υιοθετήσει ως λογιστική πολιτική της για το μέλλον το κόστος κτήσης που είναι η βασική επιλογή του νόμου, όλες οι διαφορές ( θετικές ή αρνητικές) αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέον ( Λογ. 42).
- Εάν η οντότητα υιοθετήσει ως λογιστική πολιτική της για το μέλλον της εύλογη αξία ( για τα επιτρεπόμενα από το νόμο στοιχεία), οι διαφορές αναγνωρίζονται είτε σε αποθεματικό της καθαρής θέσης είτε στα αποτελέσματα εις νέον ανάλογα με το τι
- προβλέπει ο νόμος για τα εν λόγω στοιχεία κατά τη συνηθή αποτίμηση τους βάσει της εύλογης αξίας.

## **5.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ – ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ**

### **5.3.1 ΒΑΣΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

- Πλέον έχουμε μεγαλύτερη διαφάνεια και καλύτερη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων και έτσι προσεγγίζουμε με μεγαλύτερη αξιοπιστία και σε καλύτερο βαθμό την πραγματικότητα. Πλέον έχουμε σωστή απεικόνιση του Λίζινγκ, κατάργηση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και των Έκτακτων αποτελεσμάτων. Επιπρόσθετα βλέπουμε το φόρο εισοδήματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως.
- Επίσης, η σύγκριση σε σχέση με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές χώρες είναι εφικτή.  
Με την κοινή υιοθέτηση των ίδιων λογιστικών κανόνων σημαίνει όμοιες συναλλαγές και οικονομικές συνθήκες όπου θα απεικονίζονται με τον ίδιο τρόπο από διαφορετικές επιχειρήσεις.
- Καλύτερη αξιολόγηση των οικονομικών καταστάσεων από τράπεζες, επενδυτές εσωτερικού και εξωτερικού, πελάτες και προμηθευτές.
- Έχουμε μείωση του κόστους ενδομικλής πληροφόρησης λόγω ότι πολλές μητρικές εταιρείες του εξωτερικού απαιτούν από τις θυγατρικές τους να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη. Σύμφωνα με τα λογιστικά πλαίσια της έδρας τους έτσι με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έχουμε καλύτερη και μεγαλύτερη συνέπεια των οικονομικών καταστάσεων στην πληροφόρηση.
- Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων εναρμονίζει τις οικονομικές καταστάσεις με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες. Έτσι έχουμε περισσότερες δυνατότητες στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων.

### 5.3.2 ΒΑΣΙΚΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Αυξάνονται τα κόστη, όπως το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, το κόστος εκπαίδευσης προσωπικού, το κόστος εκτίμησης παγίων και το κόστος αναλογιστικών μελετών, που σχετίζονται με τις απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Το κόστος εκτίμησης παγίων και το κόστος αναλογιστικών μελετών αυξάνονται εφόσον επιλεγεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας».
- Εφόσον επιλεγεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας» ή διαφορετικοί συντελεστές από τους φορολογικούς λειτουργούν ταυτόχρονα δύο λογιστικά συστήματα, ένα για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ένα για φορολογικούς σκοπούς. Η λειτουργία των δύο αυτών λογιστικών συστημάτων επιφέρει προβλήματα και αντιφάσεις που πρέπει να αντιμετωπίσουν όσοι τα ακολουθούν.
- Στην αντίθετη περίπτωση η μη επιλογή της μεθόδου της «εύλογης αξίας» ή διαφορετικού συντελεστή απόσβεσης, καθιστά την εφαρμογή ενός μόνο λειτουργικού συστήματος κι αυτό εκτιμούμαι ότι θα επιλεγεί από την πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων.

## **5.5 Μη υποκείμενα στις ρυθμίσεις του Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**

Δεν υπόκεινται στο νόμο τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1.

- 1)** Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ του Ν.2859/2000, βάσει ύψους ακαθάριστων εσόδων από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους καθώς και την παροχή υπηρεσιών τους αλλά και του ποσού της ενιαίας ενίσχυσης που λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος.

### Σημείωση

Τα ποσοτικά όρια της παραγράφου αυτής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

- 2)** Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως σαν δεύτερη απασχόληση, παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν τα προϊόντα τους. Εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολο τους δεν είναι πάνω από το ποσό των 10.000,00 ευρώ ετησίως.
- 3)** Ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές σεμιναρίων ή εκπαιδευτικοί προγραμμάτων, μόνο εάν δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

## 5.6 Καταργούμενες Διατάξεις

Στο άρθρο 38, του Ν. 4308 / 2014 απαριθμούνται οι διατάξεις που καταργούνται όταν τεθεί σε ισχύ ο νόμος αυτός. Συγκεκριμένα:

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, ειρηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος π.δ. 186/1992.

2. Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ειρηνευτική 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) Η παρ. 8δ του άρθρου 16, η παρ. 2 του άρθρου 42, οι παράγραφοι 1 έως 4, 7 και 8 του άρθρου 42α, τα άρθρα 42β έως 43, οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 43α, το άρθρο 43γ, τα άρθρα 90 έως 107, τα άρθρα 110 έως 130, τα άρθρα 132 έως 134, και τα άρθρα 138 έως 143 του κ.ν. 2190/1920.

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 βάθος 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.



## **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Κλείνοντας αυτήν την πτυχιακή εργασία εξάγονται σημαντικά συμπεράσματα για την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν. 4308/2014), τα οποία αποτελούν ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και λογιστικό πλαίσιο, η εφαρμογή του οποίου πραγματοποιείται σε υποκείμενες οντότητες. Επίσης, επισημαίνονται τα βασικότερα σημεία του νόμου καθώς και οι νέες έννοιες που εισάγονται από την εφαρμογή τους.

Ο νόμος των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, περιλαμβάνει οχτώ κεφάλαια και τα οποία με την σειρά τους περιέχουν 40 άρθρα. Στα τέσσερα παραρτήματα του νόμου παρουσιάζονται διάφοροι ορισμοί, υποδείγματα ατομικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας καθώς και το νέο σχέδιο λογαριασμών.

Ορισμένα από τα βασικότερα ζητήματα τα οποία εφίσταται η προσοχή είναι η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων σύμφωνα με τα κριτήρια του συνόλου του ενεργητικού, του μέσου όρου των εργαζομένων και του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών και η εισαγωγή νέων κανόνων επιμέτρησης και νέων χρόνων τιμολόγησης. Οριοθετούνται οι νέοι όροι των λογιστικών αρχείων και των λογιστικών στοιχείων, υιοθετείται η αρχή του δεδουλευμένου.

Επίσης, υποχρεώνονται οι μεγάλες και οι μεσαίες οντότητες να καταρτίζουν Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, αντικαθιστώντας τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα, ενώ οι μεγάλες οντότητες καταρτίζουν και Κατάσταση Χρηματοροών.

Σχετικά με την τιμολόγηση πολλές είναι οι αλλαγές οι οποίες επέρχονται έπειτα από το νόμο των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όπως η μη αναγραφή στο τιμολόγιο το είδος και η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών με την προϋπόθεση ότι αυτά προκύπτουν από άλλα έγγραφα, η δυνατότητα έκδοσης του τιμολογίου ως και την 15<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα από την πώληση εμπορευμάτων ή την παροχή υπηρεσιών κλπ.

Τέλος, με την εισαγωγή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, από 1/1/2015 καταργείται το Π.Δ 1123/1980 που ορίζει το ΕΓΛΣ καθώς και ο ΚΦΑΣ. Επίσης, καταργούνται και οι διατάξεις των Νόμων 2190/1920, 3190/1955, 4172/2012, που αφορούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Ανώνυμων εταιρειών, των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και των Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών.

Μελετώντας το θέμα της μετάβασης στα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, προκύπτουν ορισμένες διαφορές μεταξύ του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και αυτών των νέων προτύπων οι οποίες αφορούν συγκεκριμένα θέματα. Έτσι, αυτές οι διαφορές αφορούν περιληπτικά:

- Τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, καθώς πλέον με τα ΕΛΠ η οντότητα χρησιμοποιεί εκτιμητές για την αναπροσαρμογή των αξιών των ακινήτων της και η απόσβεση των παγίων της πραγματοποιείται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους.
- Την χρηματοδοτική μίσθωση, καθώς με τα ΕΛΠ η αναγνώριση των πάγιων στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης και η καταχώρηση της καταβολής των μισθωμάτων γίνεται με μείωση της αντίστοιχης υποχρέωσης.
- Τα αποθέματα, όπου σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι βασικές μέθοδοι αποτίμησης είναι η FIFO και το μέσο σταθμικό κόστος.
- Τις συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση, οι οποίες πλέον μεταφέρονται συνολικά στα αποτελέσματα χρήσης.
- Τα έκτακτα αποτελέσματα, όπου σύμφωνα με το ΕΓΛΣ εντάσσονταν πολλές κατηγορίες δαπανών και εσόδων, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ εντάσσονται μόνο τα αποτελέσματα πραγματικά έκτακτων γεγονότων, όπως σεισμοί, πυρκαγιές κλπ.
- Τους φόρους. Βάσει των ΕΛΠ, οι φορολογικές υποχρεώσεις των οντοτήτων εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και παράλληλα υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.
- Τις ομάδες του σχεδίου λογαριασμών, οι οποίες πλέον είναι οκτώ και όχι δέκα όπως ήταν βάσει του ΕΓΛΣ.

Η εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στις ελληνικές οντότητες μπορεί να αποτελέσει ένα χρήσιμο εργαλείο στην προσπάθεια τους για αναζήτηση ευκαιριών σε εθνικό και σε διεθνές επίπεδο και σκοπεύει στον εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας μας επιφέροντας σημαντικά οφέλη αλλά δυστυχώς και κάποια μειονεκτήματα.

Έτσι, με την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια και καλύτερη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, προσεγγίζοντας με μεγαλύτερη αξιοπιστία την πραγματικότητα. Πλέον απεικονίζεται ορθά η χρηματοδοτική μίσθωση και καταργούνται τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και

τα έκτακτα αποτέλεσμα. Ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Επίσης, καθίσταται εφικτή η σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ελληνικών οντοτήτων με άλλες ευρωπαϊκές οντότητες και η καλύτερη αξιολόγηση τους, καθώς οι λογιστικοί κανόνες είναι κοινοί και οι οικονομικές καταστάσεις είναι πλήρως εναρμονισμένες με τις διεθνείς λογιστικές αρχές. Έτσι έχουμε περισσότερες δυνατότητες στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων.

Ένα ακόμα πλεονέκτημα που προκύπτει από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι η ελαχιστοποίηση του κόστους της ενδομικρής πληροφόρησης εξαιτίας του γεγονότος ότι πολλές από τις μητρικές εταιρείες του εξωτερικού έχουν την απαίτηση από τις θυγατρικές τους να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη, με βάση τα λογιστικά πλαίσια της έδρας τους. Επομένως, με την εφαρμογή των ΕΛΠ έχουμε καλύτερη και μεγαλύτερη συνέπεια των οικονομικών καταστάσεων στην πληροφόρηση.

Από την άλλη πλευρά, υπάρχουν και ορισμένα βασικά μειονεκτήματα τα οποία υφίστανται από την υιοθέτηση των ΕΛΠ και είναι: η αύξηση τους κόστους προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, του κόστους εκπαίδευσης των απασχολουμένων, του κόστους εκτίμησης παγίων περιουσιακών στοιχείων και του κόστους αναλογιστικών μελετών. Τα δύο τελευταία κόστη αυξάνονται στην περίπτωση που επιλεγεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας».

Ένα ακόμα μειονέκτημα από την επιλογή της μεθόδου «εύλογης αξίας» ή των διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης από τους φορολογικούς, είναι ότι λειτουργούν παράλληλα δύο λογιστικά συστήματα, ένα για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ένα για φορολογικούς σκοπούς. Η λειτουργία αυτών των δύο λογιστικών συστημάτων προκαλεί προβλήματα αλλά και αντιφάσεις που πρέπει να αντιμετωπίσουν όσοι τα ακολουθούν.

Συμπερασματικά, παρατηρούμε ότι η εισαγωγή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επιφέρει αρκετά πλεονεκτήματα στην υπόχρεες οντότητες, με το κυριότερο εξ' αυτών να αποτελεί η χρήση κοινών λογιστικών κανόνων με τις οντότητες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Έτσι, θα είναι ευκολότερη η προσέγγιση ξένων επενδυτών καθώς θα υπάρχει η δυνατότητα ανάλυσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ελληνικών οντοτήτων και η κατανόηση τους από αυτούς.

Ο Νόμος 4308/2014 είναι ένας νόμος ο οποίος έχει συζητηθεί πολύ και έχουν διατυπωθεί διάφορες απόψεις, θετικές και αρνητικές. Σίγουρα μετά την πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ θα είναι σαφέστερα τα γεγονότα και θα είναι ορθότερη και τεκμηριωμένη η οποιαδήποτε άποψη ή προβληματισμός.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Γεωργίου Άθως, 2003, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- IAS”, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Θεσσαλονίκη.
- Λεκαράκου Κατερίνα, 2012, “Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, εκδόσεις Λεκαράκου, Αθήνα.
- Κορομηλάς Γεώργιος Ά, Τσιαουσίδου Μαρίνα Θ. 2014  
Ηλεκτρονικό βιβλίο: taxadvisors, ΕΛΠ 4308(ΦΕΚ 251/Α/24/11/2014), 2<sup>η</sup> έκδοση συγγραφείς σειρά, σειρά: αλλαγές στο φορολογικό σύστημα.
- Μπατσινίλας Επαμεινώνδας & Πατατούκας Κυριάκος, 2010, “Σύγχρονη Λογιστική” , εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
- Σακέλλης Εμμανουήλ, 2002, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Τόμος Α’, εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα.
- Σακέλλη Εμμανουήλ 2015 «ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΥΝ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π) ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π).» Ν. 4308/2014 εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα.
- Σταματόπουλου Δημ.- Σταματόπουλου Παρ. - Σταματόπουλου Γιάννη 2015: "ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση Ερμηνεία"

#### ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΗ

- Αλωνιάτης Απόστολος, 2015, “Όλες οι αλλαγές που επιφέρουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα”, <http://www.newmoney.gr/sumvoulos/item/217376-oles-oi-allages-pou-epiferoun-ta-ellinika-logistika-protipa>
- Γιαννάκη Βάνα, 2015, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- νόμος 4308, μεταμορφώνει το Ε.Γ.Λ.Σ. σε Δ.Λ.Π.”, <http://www.power-tax.gr/el/normal/35/4454/ViewArticle.aspx>
- Δαλιάνης Γιώργος, Δεληγιάννης Θεοδωρής, 2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- Η αναγκαία εξέλιξη”, [http://www.capital.gr/tax/news\\_tax.asp?id=2149458](http://www.capital.gr/tax/news_tax.asp?id=2149458)
- Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, ΦΕΚ 251, Τεύχος Α', Ν.4308/2014
- Financial Press.gr, 2014, “Όλες οι αλλαγές που φέρνουν τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα” <http://www.fpress.gr/oikonomia/forologia/item/26049-oles-oi-allagespou-fernou-n-ta-nea-ellinika-logistika-protypa>
- Ηλεκτρονική υπηρεσία ολοκληρωμένης διαχείρισης συγγραμμάτων και λοιπών βοηθημάτων Εύδοξος, 2010, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Globaltraining, [http://books.eudoxus.gr/publishers/CID\\_222/CID\\_00222\\_0404-ABS.pdf](http://books.eudoxus.gr/publishers/CID_222/CID_00222_0404-ABS.pdf)
- Κοινωνία της Πληροφορίας, “Νόμος 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών”, σελ. 94- 95, [http://www.ktpae.gr/pdf/A\\_4a\\_N\\_2190\\_1920.pdf](http://www.ktpae.gr/pdf/A_4a_N_2190_1920.pdf) | Κοτσιλάρας

Παναγιώτης, 2014, “Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα”,  
<http://www.forologikanea.gr/news/nea-ellinika-logistika-protupaa/>

- Tax Bulletin Ιανουάριος 2015  
<http://www.pwc.com/gr/en/news/assets/tax-bulletin-greek-gaap-gr.pdf>
- Taxpress.gr, 2014, “Εφαρμογή Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων”,  
<http://taxpress.gr/archives/17843>

#### ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

- ✓ Καραμάνης Κων/νος Νοέμβριος 2015 Τεύχος 8 <<ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ>>

<http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/11/index.html>

- ✓ Καραμάνης Κων/νος Ιανουάριος 2015 Τεύχος 2 <<ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ>>

<http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/1/index.html#1>

- ✓ Καραμάνης Κων/νος Οκτώμβριος 2015 Τεύχος 7<<ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ>>

<http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/10/index.html#2>

- ✓ Μαυραγάνης Γ. Δεκέμβριος 2014 Τεύχος 1 <<ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ>>

<http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2014/12/index.html>