

2015

**Ανάλυση του νέου Ν.4308/2014 για την
εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών
Προτύπων Κατάρτιση των Αποτελεσμάτων
χρήσης
Σύγκριση διαδικασίας πριν και μετά τα ΕΛΠ**



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

- ΝΤΑΗΣ ΓΙΑΝΝΗΣ
- ΚΟΛΙΑΡΑΚΗ ANNA
- ΘΕΟΔΩΡΟΥ ΧΡΥΣΟΥΛΑ



**Ανάλυση του νέου Ν.4308/2014 για την εφαρμογή των
Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων
Κατάρτιση των Αποτελεσμάτων χρήσης –
Σύγκριση διαδικασίας πριν και μετά τα ΕΛΠ**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ABSTRACT	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	6
1.1 Λογιστική & Οικονομικές καταστάσεις μέχρι τον Ν.4308/2014	6
1.2 Αλλαγές με τον Ν. 4308/2014.....	10
1.2.1 Κύρια σημεία	14
1.3 Οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται ο Ν.4308/2014	17
1.4 Γενικά οι αλλαγές.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	25
2.1 Κατάταξη οντοτήτων βάσει νέου Νόμου Ν.4308/2014	25
2.2 Καταχώρηση λογιστικών στοιχείων και οικονομικές καταστάσεις.....	28
2.3 Κατάρτιση Χρηματοοικονομικών καταστάσεων	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΣΤΟΝ ΝΕΟ Ν.4308/2015.....	35
3.1 Παραδείγματα αλλαγών	39
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	45

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Κάθε κοινωνία χρειάζεται νόμους προκειμένου να μπορέσει να λειτουργήσει δίχως προβλήματα και διακοπές. Αλλά όσο περνάει ο καιρός είναι απαραίτητο να γίνουν κάποιες αλλαγές στους νόμους που ήδη υπάρχουν. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα κάποιοι νόμοι να αλλάζουν προκειμένου να μπορέσουν να εξυπηρετήσουν κάποιες καινούριες ανάγκες που προκύπτουν. Ένας από τους νόμους που έχει αλλάξει είναι ο 4308/2014, ο οποίος αναφέρεται στις λογιστικές καταστάσεις που πρέπει να δημιουργεί μια εταιρεία κατά την διάρκεια της λειτουργίας της.

Ο νόμος αυτός άλλαξε από το 2015 και ο σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να μελετήσει τις αλλαγές που έφερε αυτός ο νόμος, καθώς επίσης και τα σημεία στα οποία θα πρέπει να εστιάσει μια επιχείρηση όταν δημιουργεί τις οικονομικές της καταστάσεις.

ABSTRACT

Every community needs laws in order to work without problems and interruptions. But as the time goes by its necessary to make some changes to the laws that already exist. This has as a result the change of some laws that in order to serve some new needs that arise. One of the laws that has changed is the 4308/2014 who refers to the financial statements that a company makes during her operation.

This law changed on 2015 and the purpose of this project is to study the changes that this law brought and also the points that a company has to focus on when she is creating her financial statements.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

1.1 Λογιστική & Οικονομικές καταστάσεις μέχρι τον Ν.4308/2014

Το έργο της Λογιστικής πραγματοποιείται σε δύο φάσεις. Στην πρώτη φάση, διενεργείται προκαταρκτικά μια γραπτή αποτύπωση και μνημονική διατήρηση των οικονομικών γεγονότων της δράσης των επιχειρήσεων. Συλλαμβάνεται σε αριθμούς και απομνημονεύεται γραπτά η οικονομική ζωή και η δράση των οικονομικών μονάδων (Μπαλής, 2001:50-53).

Η Λογιστική δηλαδή, ως μια εφαρμοσμένη επιστημονική τεχνική ή τέχνη, αναλύει, καταγράφει, προσδιορίζει ποσοτικά, ταξινομεί και συγκεντρώνει τα άπειρα σε αριθμό και πολυσύνθετα στη φύση τους λογιστικά γεγονότα (πράξεις και συναλλαγές) από τα οποία συνοπτικά πληροφοριακά στοιχεία αποκαλύπτει στις ενδιαφερόμενες ομάδες και φορείς μέσω των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες διακρίνονται (Μπαλής, 2001:50-53):

α) Για ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και έχουν τη δυνατότητα να μην εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα., (προβλέπεται δηλαδή προαιρετική εφαρμογή αυτών), οι οικονομικές καταστάσεις είναι αυτές που προσδιορίζονται σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 42α του Ν.2190/1920 ως εξής¹:

- Ο «Ισολογισμός»,

¹ Ιστοσελίδα της Κοινωνίας της Πληροφορίας ΑΕ: http://www.ktpae.gr/pdf/A_4a_N_2190_1920.pdf

- ο Λογαριασμός «Αποτελέσματα Χρήσεως προ φόρων»,
- ο «Πίνακας διαθέσεως Αποτελεσμάτων» και
- το «Προσάρτημα» (Επεξηγηματικές σημειώσεις) ενώ,

β) Για τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οικονομικές καταστάσεις είναι αυτές που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 Ν.2992/ΦΕΚ 54Α720-3-2002, και είναι²:

- ο «Ισολογισμός»,
- τα «Αποτελέσματα χρήσεως»,
- ο «Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων»,
- η «Κατάσταση Ταμειακών Ροών» και
- το «Προσάρτημα» (Επεξηγηματικές σημειώσεις)

Δηλαδή, οι οικονομικές καταστάσεις είναι το τελικό προϊόν της «Λογιστικής Παραγωγικής Διαδικασίας» που διεξάγεται πάντα με βάση τα «Λογιστικά πρότυπα» και τις «Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (General Accepted Accounting Principles).

Η πρώτη αυτή φάση είναι γενικά μια τεχνική απεικόνιση και συνιστά μέσο για την επίτευξη του τελικού σκοπού. Κύριος όμως σκοπός είναι ακριβώς η δεύτερη φάση

² Ιστοσελίδα της Κοινωνίας της Πληροφορίας ΑΕ: http://www.ktpae.gr/pdf/A_4a_N_2190_1920.pdf

και μάλιστα η αξιοποίηση των στοιχείων που έχουν συλλεχθεί και τα οποία έχουν εκφραστεί σε αριθμούς. Το όργανο αξιοποίησης των λογιστικών πληροφοριών, από εσωτερικής και εξωτερικής άποψης, είναι γνωστό ως «κριτική ανάλυση και διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων».

Η αξιοποίηση αυτή των λογιστικών δεδομένων εμφανίζει δυο πλευρές (Μπαλής, 2001:419):

α) την εσωτερική, η οποία διενεργείται από το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης που έχει ή τουλάχιστον μπορεί να έχει στην διάθεσή του πλήρες σύστημα οικονομικών πληροφοριών και δεδομένων και

β) την εξωτερική, η οποία διενεργείται από το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης που έχει στη διάθεσή του μόνο εκείνες τις οικονομικές πληροφορίες που γνωστοποιούνται στην οικονομική αγορά.

Συμπερασματικά, σκοπός των δυο φάσεων της λογιστικής, είναι η συλλογή και η παροχή πληροφοριών σε διάφορες κοινωνικές ομάδες και φορείς, για την λήψη ποικίλων και πολλές φορές αμφιλεγόμενων και συγκρουόμενων συμφερόντων (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2011:32-39):

- Η συλλογή πληροφοριών επικεντρώνεται:
- στην ανάλυση της αποδοτικότητας της επιχείρησης,
- στον προσδιορισμό της χρηματοοικονομικής της θέσης και

- στην ανάλυση των ροών κεφαλαίων

Η λήψη αποφάσεων σχετίζεται με:

- την υλοποίηση των επενδυτικών προγραμμάτων,
- την εκπόνηση φορολογικών στρατηγικών,
- την αντιμετώπιση προβλημάτων εργασιακών σχέσεων,
- τη σχεδίαση ανακατανομής των πηγών προέλευσης κεφαλαίων,
- τον προγραμματισμό των δανειακών αναγκών της επιχείρησης κ.λπ.

Λήπτες αυτών των οικονομικών πληροφοριών είναι:

- η διοίκηση και οι διευθυντές των επιχειρήσεων
- οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης,
- οι προμηθευτές και πιστωτές της επιχείρησης,
- οι πιθανοί ιδιοκτήτες, πιστωτές, προμηθευτές,
- η φορολογούσα αρχή,
- η εποπτεύουσα αρχή (Υπουργείο Οικονομικών),
- το προσωπικό της επιχείρησης,
- οι πελάτες και χρεώστες της επιχείρησης,

- οι αρμόδιες κρατικές υπηρεσίες,
- ο οικονομικός τύπος και οι τράπεζες πληροφοριών,
- οι εμπορικές ενώσεις,
- τα συνδικαλιστικά σωματεία,
- οι οικονομικοί αναλυτές,
- τα χρηματιστήρια,
- οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές,
- οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα,
- οι ασφαλιστικοί οργανισμοί

1.2 Αλλαγές με τον Ν. 4308/2014

Στις 24 Νοεμβρίου 2014 δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης ο Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» («νέα ΕΛΠ»).

Τα νέα ΕΛΠ αποτελούνται από οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα, που καταργούν τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών («ΚΦΑΣ»), αντικαθιστούν το επί τρεις δεκαετίες ισχύον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο («ΕΓΛΣ»), και ταυτόχρονα καταργούν τις λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920. Μετά την ψήφιση του Νόμου 4308/2014, το Υπουργείο Οικονομικών

εξέδωσε την εγκύκλιο ΠΟΛ 1003/2014 που αναφέρεται στις νέες διατάξεις που ρυθμίζουν τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων από τις οντότητες. Αναμένονται ερμηνευτικές οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων, δηλαδή την εφαρμογή των νέων λογιστικών κανόνων για την απεικόνιση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Βασικά θέματα που χρήζουν προσοχής είναι:

- Αλλάζει η μορφή των οικονομικών καταστάσεων που καλούνται να ετοιμάσουν οι οντότητες.
- Αλλάζουν οι κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των οντοτήτων. Οι νέοι κανόνες επιμέτρησης, όπως και η μορφή των οικονομικών καταστάσεων έχουν κοινά σημεία με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).
- Υπάρχουν απλοποιήσεις και απαλλαγές ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων.
- Δημιουργείται η υποχρέωση παρακολούθησης πέραν της Λογιστικής Βάσης και της Φορολογικής Βάσης των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης.
- Τίθενται νέοι χρόνοι στην τιμολόγηση των πωλούμενων προϊόντων και παρεχόμενων υπηρεσιών

Πιο αναλυτικά υπόχρεοι για την εφαρμογή του νέου Νόμου είναι:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της

- ✓ ανώνυμης εταιρείας, (Α.Ε.)
- ✓ της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, (Ε.Π.Ε.)
- ✓ της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και (Ε.Ε.)
- ✓ της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. (Ι.Κ.Ε.)

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

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 1566 του ν. 4270/2014.

Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις:

α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, όπως ορίζονται στο παράρτημα αυτού του νόμου.

β) Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικής οντότητας, οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.

γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/ 2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

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

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

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

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

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

θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.

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

4. Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.

5. Οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α., συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

6. Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του παρόντος νόμου.

7. Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 15612 του ν. 4270/2014 εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15, πλην των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

1.2.1 Κύρια σημεία

- Αλλάζει η μορφή των οικονομικών καταστάσεων.

- Εισάγεται η υποχρέωση σύνταξης Κατάστασης Χρηματοροών και για τις μεγάλες οντότητες, που δεν συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των αρχών του Δ.Π.Χ.Α.
- Υποχρεούνται οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες να συντάσσουν Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, η οποία αντικαθιστά τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Επίσης, οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες περιλαμβάνουν Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα.
- Παρέχεται στις πολύ μικρές οντότητες η δυνατότητα σύνταξης συνοπτικού Ισολογισμού και συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων.
- Προβλέπεται η δυνατότητα να καταρτίσουν μόνο την συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, οι πολύ μικρές οντότητες της παρ.2γ του άρθρου 1 (δηλαδή οι ΟΕ, ΕΕ των οποίων οι άμεσοι και έμμεσοι εταίροι δεν είναι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και ΕΕ κατά μετοχές, καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις, και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που είναι πολύ μικρή οντότητα και έχει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου από φορολογικές ή άλλες διατάξεις). Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι βασικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και ορίζονται οι καταστάσεις που συντάσσουν οι υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθος τους 19 Δ.2 Κεφάλαιο Τέταρτο - Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 17) Στο άρθρο 17 παρουσιάζονται οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κύρια σημεία

- Ορίζεται ότι τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Εκείνα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί κατάλληλα βάσει προβλέψεων σε προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο.
- Ισχύει ο κανόνας ότι τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων. Κατά την απεικόνιση της συναλλαγής θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική ουσία και όχι ο τύπος της συναλλαγής (substance over form).
- Δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το πλαίσιο που προβλέπεται στον παρόντα νόμο, να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ, στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- Ορίζεται ότι, γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου, αλλά πριν από την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο.
- Προκύπτει ότι, οι απαιτήσεις του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται μόνο εάν η

επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική. Επισημαίνεται ότι δεν έχει προσδιοριστεί η έννοια της σημαντικότητας.

- Παρέχεται η δυνατότητα παρέκκλισης από τις παραπάνω γενικές αρχές, κατ' εξαίρεση, εάν η εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της οντότητας περί εύλογης παρουσίας. Σε περίπτωση παρέκκλισης, θα πρέπει αυτή να αναφέρεται και να τεκμηριώνεται στο προσάρτημα, ενώ θα πρέπει να παρατίθενται και οι επιπτώσεις αυτής.

1.3 Οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται ο Ν.4308/2014

Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου

Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου είναι τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις. Επίσης στις ρυθμίσεις του νόμου εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επιπρόσθετα εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οντότητες που δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου

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

- Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες: α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 τα πρόσωπα αυτά παύουν να έχουν τις αναφερόμενες υποχρεώσεις που άλλως προκύπτουν από αυτό το νόμο. Νοείται ότι εάν αυτές οι αλλοδαπές επιχειρήσεις αποκτήσουν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θα έχουν υποχρέωση τήρησης του ν. 4308/2014.

Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις για την εφαρμογή ΔΠΧΑ

- α) Οι οντότητες Δημοσίου ενδιαφέροντος.
- β) Οι οντότητες που είναι εισηγμένες στο Χ.Α. καθώς και οι θυγατρικές οντοτήτων εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ε.Ε. εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του

καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζομένων της μητρικής.

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

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

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

1.4 Γενικά οι αλλαγές³

- Καταργείται το ΠΔ 1123/1980 (το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – ΕΓΛΣ), οι λογιστικές διατάξεις του ν.2190/1920 καθώς και ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ). Αντ' αυτών εισάγονται τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).
- Δίνεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να χρησιμοποιούν εναλλακτικά το σχέδιο λογαριασμών που ίσχυε κατά την 31.12.2014. Οι οντότητες υποχρεούνται όμως να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούσαν μέχρι 31.12.2014 για την πλήρωση των
- απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών αναγκών τους.
- Διευρύνονται οι οντότητες που υποχρεούνται στην εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Υποχρεούνται οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους

³ <http://www.pwc.com/gr/en/news/assets/tax-bulletin-greek-gaap-gr.pdf>

- καταστάσεις βάσει των ΔΠΧΑ. Στις οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος συμπεριλαμβάνονται ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές επιχειρήσεις, πιστωτικά ιδρύματα καθώς και οντότητες που καθορίζονται από τη νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος.
- Καθιερώνεται η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων με βάση το σύνολο ενεργητικού, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και το μέσο όρο των απασχολουμένων σε αυτές κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.
 - Εισάγονται οι όροι «Λογιστικά Αρχεία» (accounting records) και «Λογιστικά Στοιχεία» (supporting documentation), οι οποίοι ουσιαστικά αντικαθιστούν τους όρους «τήρηση βιβλίων» και «βιβλία και στοιχεία» που ίσχυαν στο παρελθόν.
 - Υποχρεούνται οι οντότητες, να παρέχουν αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και τις πληροφορίες που απαιτούνται, προκειμένου να καθίσταται ευχερής η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Το νέο πλαίσιο όμως δεν είναι πια τόσο αναλυτικό και περιγραφικό για το ποια πρέπει να είναι αυτά τα δεδομένα.
 - Εισάγεται η υποχρέωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας να παρακολουθεί πέρα από τη λογιστική βάση και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης. Η υποχρέωση αυτή σε συνδυασμό με την εισαγωγή νέων κανόνων επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων οδηγεί στην ανάγκη προσδιορισμού των διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης και απεικόνισης τους στο λογιστικό σύστημα της οντότητας.

- Εισάγεται η υποχρέωση παρακολούθησης και τεκμηρίωσης των αποθεμάτων που διακινούνται (και όχι μόνο των πωλούμενων εμπορευμάτων), είτε με την έκδοση παραστατικού στοιχείου διακίνησης, είτε με τιμολόγιο είτε με απόδειξη λιανικής πώλησης (όταν τα αποθέματα πωλούνται).
- Δεν ορίζεται συγκεκριμένος τρόπος τήρησης και διαφύλαξης αρχείων και στοιχείων, τα οποία μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, με την προϋπόθεση να μπορούν να τίθενται στη διάθεση του ελέγχου, σε περίπτωση που ζητηθούν.
- Παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές προκύπτουν από άλλα υποστηρικτικά έγγραφα (πχ. συμβάσεις, συμφωνητικά κλπ).
- Εισάγεται η δυνατότητα για τις πωλήσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, να εκδίδεται τιμολόγιο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την εν λόγω πώληση ή παροχή των υπηρεσιών. Η ημερομηνία που αναγράφεται στο τιμολόγιο, είναι η ημερομηνία έκδοσής του. Το τιμολόγιο πρέπει να αναφέρει την έκταση, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- Καταχωρούνται οι πραγματοποιούμενες συναλλαγές σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου (π.χ. αν δεν έχει ληφθεί το σχετικό παραστατικό την περίοδο

- που πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή) και η υποχρέωση/απαίτηση θα απεικονιστεί με την έκδοση/λήψη του παραστατικού.
- Προβλέπεται ότι, για τις περιπτώσεις συνεχιζόμενης παροχής αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα ήδη παρασχεθέντα αγαθά ή υπηρεσίες.
 - Καθορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσονται από τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες σύμφωνα με το μέγεθος τους. Υιοθετούνται νέα υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
 - Υποχρεούνται οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες να συντάσσουν Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, η οποία αντικαθιστά τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα. Οι μεγάλες οντότητες πρέπει να συντάσσουν επιπλέον Κατάσταση Χρηματοροών.
 - Εφαρμόζεται ο κανόνας, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να παρακολουθούνται λογιστικά και να παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων. Υιοθετείται επομένως η αρχή, ότι η συναλλαγή πρέπει να απεικονίζει την οικονομική ουσία και όχι τον τύπο («substance over form»). Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζεται η αντίστοιχη φορολογική βάση των στοιχείων που απεικονίζονται.
 - Παρέχεται η δυνατότητα στις οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τον παρόντα νόμο, να

- αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ, στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- Εισάγονται νέοι όροι για την κατηγοριοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και την απεικόνιση τους, όπως εύλογη αξία, αξία χρήσης, επιμέτρηση, ανακτήσιμη αξία.
 - Καθιερώνεται η βασική αρχή, τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού να αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος, ενώ μεταγενέστερα απαιτείται η επιμέτρηση (π.χ. έλεγχος απομείωσης) των στοιχείων αυτών.
 - Εισάγεται η έννοια της προεξόφλησης μελλοντικών αξιών (παρούσα αξία) με την υιοθέτηση χρηματοοικονομικών όρων και πρακτικών που δεν προβλέπονταν στο ΕΓΛΣ που ίσχυε μέχρι 31.12.2014.
 - Παρέχεται η δυνατότητα, η επιμέτρηση επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, να διενεργείται βάσει της εύλογης αξίας (και όχι στο κόστος).
 - Υιοθετείται η αρχή του δεδουλευμένου για την αναγνώριση των εσόδων, ενώ εξειδικεύεται ο χρόνος αναγνώρισης των εσόδων, για τα έσοδα από τη χρήση παγίων περιουσιακών στοιχείων από τρίτους (για τόκους, μερίσματα και δικαιώματα), για την παροχή υπηρεσιών και για τα κατασκευαστικά συμβόλαια.
 - Ισχύουν απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες.
 - Καταργούνται για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014, τα άρθρα 90 έως και 107 του Κ.Ν.2190/1920 με τα οποία ορίζονταν οι υποχρεώσεις σχετικά με την κατάρτιση ενοποιημένων λογαριασμών (ενοποιημένων

οικονομικών καταστάσεων), και ορίζονται νέοι κανόνες για τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

→ Προβλέπονται σχετικές απλοποιήσεις για την ομαλή μετάβαση και πρώτη εφαρμογή των κανόνων του παρόντος νόμου.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

2.1 Κατάταξη οντοτήτων βάσει νέου Νόμου Ν.4308/2014

1. Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω κατηγορίες των παραγράφων 2 έως 6 του παρόντος άρθρου.

Πίνακας 1: Κατάταξη οντοτήτων

Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 8)			
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική κτλ)	-	-	≤ 1500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ 2γ (δηλαδή ΟΕ,ΕΕ, ατομική κτλ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1, παρ 2α και 2β	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000

Μεγάλες (όλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

2. Πολύ μικρές οντότητες. Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

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

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.

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

3. Ειδικά οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ.

4. Μικρές οντότητες. Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

5. Μεσαίες οντότητες. Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

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

6. Μεγάλες οντότητες. Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

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

7. Το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» και το καθαρό ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών» που αναφέρονται σε αυτό το άρθρο είναι εκείνα των αντίστοιχων κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

8. Σε περίπτωση περιόδου διαφορετικής του δωδεκάμηνου, ο κύκλος εργασιών για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου υπολογίζεται κατ' αναλογία σε ετήσια βάση.

9. Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων των παραγράφων 2 και 4 έως 6 ή το κριτήριο της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου για δύο διαδοχικές περιόδους, για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού του νόμου η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

10. Οι οντότητες της παραγράφου 2(δ) του άρθρου 1, όταν δεν είναι οντότητες της παραγράφου 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1, εντάσσονται στις «μεγάλες» οντότητες.

2.2 Καταχώρηση λογιστικών στοιχείων και οικονομικές καταστάσεις

1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση),

- ✓ τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού),
- ✓ τις υποχρεώσεις,
- ✓ την καθαρή θέση,
- ✓ τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και
- ✓ τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων του, περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης

δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών

ε) Το Προσάρτημα

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων του, περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

δ) Το Προσάρτημα

5. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων, περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων

γ) Το Προσάρτημα

2.3 Κατάρτιση Χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση:

- ✓ Ισολογισμός
- ✓ Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακες 2 και 3 παρακάτω)
- ✓ Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- ✓ Κατάσταση Χρηματοροών

Πίνακας 2: Κατάσταση Α/Χ κατά λειτουργία

Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις			
	Σημείωση	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		X	X
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη & ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη & ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X

Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι εισοδήματος	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

Πίνακας 3: Κατάσταση Α/Χ κατ' είδος

Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις			
	Σημείωση	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		X	X
Παροχές σε εργαζόμενους		X	X
Αποσβέσεις		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημίες		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη & ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη & ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X

Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	-	X	X

7. Οι πολύ μικρές οντότητες δύναται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό (Πίνακας 7) και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας 8) εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Πίνακας 4: Συνοπτικός Ισολογισμός

<u>Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων</u>			
Περιουσιακά στοιχεία	20X1	20X0	
Πάγια		X	X
Μείον: Αποσβεσμένα	X	X	X
Απομειωμένα	X	X	X
Αποθέματα		X	X
Απαιτήσεις		X	X
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα		X	X
Λοιπά		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X

Καθαρή θέση και υποχρεώσεις		
Κεφάλαια και αποθεματικά	X	X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων	X	X

Πίνακας 5: Συνοπτικά Α/Χ

Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες		
	20Χ1	20Χ0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα	X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)	X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	X
Παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

8. Οι πολύ μικρές οντότητες μπορούν εναλλακτικά της παραγράφου να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων όπως αυτή φαίνεται στον παραπάνω πίνακα (Πίνακας 8), εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΣΤΟΝ ΝΕΟ Ν.4308/2015

Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως εκφράζει τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης. Αρχικά αποτυπώνονται τα έσοδα από πωλήσεις, προϊόντων ή υπηρεσιών, από τα οποία αφαιρείται το κόστος πωληθέντων. Το τελευταίο διαφοροποιείται ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και τις δαπάνες που περιλαμβάνει σε αυτό.

Σε μια παραγωγική επιχείρηση το κόστος πωληθέντων αντιπροσωπεύει όλες τις δαπάνες που γίνονται για την παραγωγή του προϊόντος (π.χ. εργατικά, α' και β' ύλες, αποσβέσεις μηχανημάτων και κτιρίων παραγωγής κλπ.) ενώ σε μια εμπορική επιχείρηση ο αντίστοιχος λογαριασμός περιλαμβάνει το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων. Η διαφορά του κόστους πωληθέντων από τις πωλήσεις μας δίνει το μικτό αποτέλεσμα ή μικτό κέρδος της επιχείρησης.

Το μικτό αποτέλεσμα ως ποσοστό των πωλήσεων αναφέρεται ως μικτό περιθώριο κέρδους και συχνά αυτό είναι που λαμβάνει υπόψη ο επιχειρηματίας σε πολλές αποφάσεις τιμολόγησης των προϊόντων, αγορών α' υλών κλπ. ως ελάχιστο μη καθαρού κέρδους που θα του επιφέρουν οι πωλήσεις του. Στα μικτά κέρδη συχνά προστίθενται «Άλλα έσοδα» τα οποία στις περισσότερες περιπτώσεις αφορούν προμήθειες που λαμβάνει η επιχείρηση, έσοδα από ενοίκια, έσοδα από πώληση υποπροϊόντων κλπ. Στη συνέχεια αφαιρούνται δύο μεγάλες κατηγορίες εξόδων που είναι τα έξοδα διοίκησης και λειτουργίας-διάθεσης. Στα έξοδα διοίκησης περιλαμβάνονται εκείνα που αφορούν όλες τις διοικητικές δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως μισθοί διοικητικού

προσωπικού, αποσβέσεις παγίων διοίκησης, δαπάνες αναλωσίμων, έξοδα ταξιδιών στελεχών της διοίκησης κλπ. Στα έξοδα διάθεσης και λειτουργίας περιλαμβάνονται έξοδα που αφορούν την προώθηση και διάθεση των προϊόντων όπως έξοδα διαφήμισης, μισθοί πωλητών, δαπάνες για προωθητικές ενέργειες των προϊόντων της επιχείρησης, έξοδα ταξιδιών των πωλητών, αποσβέσεις μεταφορικών μέσων πωλητών κλπ. Μετά και την αφαίρεση των παραπάνω εξόδων έχουμε τα Μερικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης που ουσιαστικά αφορούν το λειτουργικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Από αυτά αφαιρούνται οι χρεωστικοί τόκοι ή προστίθενται οι πιστωτικοί τόκοι της επιχείρησης. Οι χρεωστικοί τόκοι αφορούν τόκους μακροπρόθεσμων ή βραχυπρόθεσμων δανείων που έχει λάβει η επιχείρηση, με βάση το επιτόκιο που έχει συμφωνηθεί από την τράπεζα. Μετά και τον υπολογισμό των τόκων λαμβάνουμε τα Ολικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης. Στα τελευταία προστίθενται (ή αφαιρούνται):

- τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα και έξοδα) που αποτελούν διάφορους λογαριασμούς όπως, συναλλαγματικές διαφορές που έχουν προκύψει από δάνεια, πρόστιμα κλπ.
- Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους,
- έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων
- Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης
- Έσοδα πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων
- Έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα
- Έκτακτα κέρδη και ζημιές
- Έσοδα & Έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

Έτσι έχουμε το Καθαρό Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης από το οποίο αφαιρούνται οι αποσβέσεις των παγίων. Επειδή όμως στις περισσότερες περιπτώσεις οι αποσβέσεις έχουν ήδη ενσωματωθεί στο κόστος πωληθέντων ή στο λειτουργικό κόστος, ο λογαριασμός αυτός αποσβέσεων παρουσιάζεται μηδενικός.

Μετά την αφαίρεση του φόρου προκύπτουν τα καθαρά αποτελέσματα μετά φορολογίας στα οποία εάν προσθαφαιρεθούν οι διαφορές φορολογικού ελέγχου και τα υπόλοιπα κερδών προηγούμενων χρήσεων προκύπτουν τα Καθαρά Αποτελέσματα. Συνοπολογίζοντας τα μερίσματα, τις ζημιές προηγούμενων χρήσεων και τα αποθεματικά κεφάλαια λαμβάνουμε τα Υπόλοιπα Κερδών εις νέον.

Σε μία πιθανή ανάλυση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως της επιχείρησης θα ήταν σκόπιμο όλα τα παραπάνω ποσά να εμφανίζονται ως ποσοστά των πωλήσεων της επιχείρησης ώστε να συγκρίνονται ανά χρονικές περιόδους. Εκτός τη σημασία του Μικτού κέρδους που παρακολουθείται συχνά, σκόπιμο θα ήταν να γνωρίζουμε π.χ. το ποσοστό των δαπανών διάθεσης σε σχέση με τις πωλήσεις της επιχείρησης, ποιά ήταν δηλαδή τα έξοδα διάθεσης που πραγματοποίησε η επιχείρηση για να επιτύχει τις συγκεκριμένες πωλήσεις. Μία τέτοια σύγκριση πολλές φορές οδηγεί σε εκπλήξεις καθώς μπορεί να διαφανεί ότι μια μεταποιητική επιχείρηση μικρού μεγέθους μπορεί να έχει υψηλά διοικητικά κόστη (π.χ. τηλεφωνικά ή ταχυδρομικά τέλη) που δεν δικαιολογούνται με βάση τις πωλήσεις και τη δραστηριότητά της. Στην πραγματικότητα η κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως δεν προσφέρει επαρκή και λεπτομερή πληροφόρηση για μια επιχείρηση. Περισσότερες πληροφορίες για τα έσοδα και τα

έξοδα που περιλαμβάνονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως δίδεται από το Λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης, ο οποίος όμως δεν δημοσιεύεται.

Στο Λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης παρουσιάζονται αναλυτικά τα αποθέματα της επιχείρησης (έναρξης-λήξης- αγορές) και τα είδη τους (εμπορεύματα, α' και β' ύλης, υλικά συσκευασίας κλπ.) καθώς και τα οργανικά έξοδα της επιχείρησης που περιλαμβάνουν αναλυτικά όλα όσα αναφέραμε ως έξοδα διοίκησης και λειτουργίας- διάθεσης (αμοιβές προσωπικού, αμοιβές τρίτων, παροχές τρίτων, συνδρομές-εισφορές, έντυπα και γραφική ύλη κλπ.). Επίσης, παρουσιάζονται αναλυτικά οι πωλήσεις της επιχείρησης ανά κατηγορία δραστηριότητας (πωλήσεις υπηρεσιών- εμπορευμάτων- ετοιμών ή ημιετοιμών κλπ.) καθώς και ότι αναφέρουμε στα Αποτελέσματα Χρήσεως ως λοιπά έσοδα ή έξοδα.

Οι σημαντικότερες αλλαγές στα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων είναι οι εξής:

- Βάσει των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β δεν προβλέπονται κατηγορίες κονδυλίων εκτάκτων και ανοργάνων εσόδων και εξόδων.
- Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων.

- Έξοδα και ζημιές προκύπτουν από επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, ή σχετίζονται με την απομείωση περιουσιακών στοιχείων.
- Οι τόκοι που προκύπτουν από την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.

3.1 Παραδείγματα αλλαγών

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20X4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20X5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20X4 είναι μικρότερο κατά 100 από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20X5 θα

συμβεί το αντίστροφο. Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση, στη διάρκεια του εργασιακού βίου των εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση. Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων. Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε με μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

Σε αντιδιαστολή προς τις προσωρινές, μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται. Για παράδειγμα εάν στη χρήση 20X4 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 200 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον.

Παράδειγμα

Λογιστική και φορολογική βάση – δεδομένα μόνο για έσοδα και έξοδα περιόδου

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα από το ισοζύγιο της οντότητας (επιχείρηση) ΑΛΦΑ για το έτος 20X5.

Πίνακας 2: Δεδομένα ισοζυγίου εσόδων και εξόδων της ΑΛΦΑ, 20Χ5

	Λογαριασμός	Λογιστική αξία
1	Πωλήσεις	9.400
2	Έξοδα μισθοδοσίας(πλην προβλέψεων)	4.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού(έξοδο)	500
4	Αποσβέσεις παγίων	1.200
5	Απομείωση ενσώματων παγίων(ζημία)	500
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων(κέρδος)	700
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	100
8	Έξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	120
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	180
10	Τέλος επιτηδεύματος	100
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	300
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	200

Επιπλέον δίνονται οι παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης ανήλθε σε 1.400.
2. Οι προβλέψεις (έξοδο) αποζημίωσης προσωπικού και η απομείωση παγίων δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά.
3. Τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αλλά συνιστούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (δεν αντιστρέφονται).
4. Η αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων (κέρδος) δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, συνιστώντας προσωρινή διαφορά λογιστικής-φορολογικής βάσης.
5. Για τα λοιπά έξοδα και ζημιές και τα λοιπά έσοδα και κέρδη δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και η φορολογικής βάσης (δεν υπάρχουν «λογιστικές διαφορές»).

6. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 26% Με βάση τα παραπάνω: α) Να καταρτιστεί πίνακας με τη λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων της περιόδου. β) Να υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου. γ) Να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.

Πίνακας 3: Λογιστική και φορολογική βάση εσόδων και εξόδων της ΑΛΦΑ, 20Χ5

	Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
1	Πωλήσεις	9.400	9.400
2	Εξόδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	-4.000	-4.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-500	0
4	Αποσβέσεις παγίων	-1.200	-1.400
5	Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-500	0
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	700	0
7	Πρόστιμα και προσανζήσεις	-100	0
8	Εξόδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-120	0
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	-180	0
10	Τέλος επιτηδεύματος	-100	0
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	-300	-300
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	200	200
13	Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη	3.300	3.900

Πίνακας 4: Διαφορές Λογιστικής και φορολογικής βάσης και υπολογισμός φορολογητέων κερδών ΑΛΦΑ 20Χ5

Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολ/ κή βάση	Διαφορά βάσεων
(I) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων			3300
Πλέον:			
(II) Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές			
2 Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-500	0	500
3 Αποσβέσεις παγίων	1.200	-1.400	-200
4 Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-500	0	500
5 Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	700	0	-700
Σύνολο προσωρινών διαφορών	-1.500	-1.400	100
(III) Μόνιμες λογιστικές διαφορές			
6 Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-100	0	100
7 Έξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες κατά ν.4172	-120	0	120
8 Δαπάνες ψυχαγωγίας	-180	0	180
9 Τέλος επιτηδεύματος	-100	0	100
			500
Φορολογητέα κέρδη περιόδου (I+II+III)			3.900
Φόρος εισοδήματος @26%			-1.014
Καθαρά (λογιστικά) κέρδη περιόδου (κέρδη προ φόρων μείον φόρος εισοδήματος)			2.886

Είναι προφανές ότι η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση του ανωτέρω πίνακα, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου. Η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του

ισολογισμού. Μάλιστα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα / έξοδα είτε όχι (π.χ. διακανονισμός του σχετικού στοιχείου του ισολογισμού όπως καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από δημιουργημένη πρόβλεψη). Σημαντικό είναι επίσης η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης, και ιδίως των «κερδών εις νέο» για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής (taxheaven.gr, 2015).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Μπαλής Θ. *Σύγχρονη Χρηματοοικονομική λογιστική*. Εκδόσεις Σταμούλης. Αθήνα, 2001
(Τόμος Α&Β).

Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας Κ. *Σύγχρονη Λογιστική*. Εκδόσεις Σταμούλης. Αθήνα, 2011.
Τόμος Α'.

http://www.ktpae.gr/pdf/A_4a_N_2190_1920.pdf

<http://www.pwc.com/gr/en/news/assets/tax-bulletin-greek-gaap-gr.pdf>

ΤΕΛΟΣ

