

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



"Ελληνικά λογιστικά πρότυπα (Ν.4308/2014) - Ισολογισμός
(Ενεργητικό - Παθητικό) - Διαφορές με το προηγούμενο καθεστώς των
ΕΛΠ (ΕΓΛΣ, Ν.2190/1920. Σκοπός και προσδοκώμενα αποτελέσματα
των νέων ΕΛΠ"

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



Επιμέλεια

Βαγιωνάκη Ειρήνη	A.M. 9629
Λιμάκη Ευαγγελία	A.M. 9761
Σωτηροπούλου Ιωάννα	A.M. 9893
Παπαδόπουλος Γεώργιος	A.M. 9337

Επιβλέπων

Καθηγητής εφαρμογών κος Τριάρχης Δημήτριος

Ηράκλειο
Δεκέμβριος, 2016

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΚΟΠΟΣ	5
ΑΙΜ	6
ΣΥΝΟΨΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	9
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	9
1.1 Πρόλογος	9
1.2 Το πεδίο όπου εφαρμόζονται και οι κατηγορίες των οντοτήτων βάσει μεγέθους	9
1.3 Το λογιστικό σύστημα	13
1.4 Οι αρχές που διέπουν την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	14
1.5 Το προσάρτημα επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και οι απαλλαγές	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	24
ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	24
2.1 Πρόλογος	24
2.2 Πάγια περιουσιακά στοιχεία	25
2.3 Απόσβεση και απομείωση	26
2.4 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	30
2.5 Επιμέτρηση	32
2.6 Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	33
2.7 Υποχρεώσεις	33
2.8 Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι	35
2.9 Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία	36
2.10 Στοιχεία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων	38
2.11 Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα	39
2.12 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	41
ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	41
3.1 Πρόλογος	41
3.2 Τα είδη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	41
3.3 Ο ισολογισμός-έννοια και χαρακτηριστικά	46
3.4 Ενεργητικό-Παθητικό του Ισολογισμού	47
3.5 Μορφές Ισολογισμών	50
3.6 Ειδή Ισολογισμών	50
3.7 Ένα υπόδειγμα ισολογισμού-ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	56
ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	56

4.1 Πρόλογος -----	56
4.2 Οι κατηγορίες των οντοτήτων και των ομίλων για τους σκοπούς της ενοποίησης ----	57
4.3 Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης και απαλλασσόμενες οντότητες -----	58
4.4 Οι κανόνες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων -----	63
4.5 Η μέθοδος της Καθαρής Θέσης -----	66
4.6 Οι σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων -----	67
4.7 Ένα υπόδειγμα ισολογισμού-ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις -----	69
4.8 Παράδειγμα ισολογισμού-ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις-----	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 -----	79
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π. ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.-----	79
5.1 Πρόλογος -----	79
5.2 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο -----	79
5.3 Η συμβολή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στην κατάρτιση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων -----	82
5.4 Οι νέες λογιστικές έννοιες που εισάγονται με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα -----	83
5.5 Οι διαφορές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Νόμου 4308/2014 σε σχέση με τα πρότυπα που ίσχυαν κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο-----	84
5.6 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων-----	86
5.7 Το σύνολο των αλλαγών που επιφέρουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα -----	88
5.8 Τα θέματα με τα οποία θα έρθουν αντιμέτωπες οι οντότητες κατά την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων-----	93
5.9 Οι αλλαγές όσον αφορά τις καταχωρήσεις -----	95
5.10 Οι αλλαγές όσον αφορά την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων -----	96
5.11 Οι αλλαγές όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις-----	97
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ -----	103
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-----	106

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Πολύ μικρές οντότητες -----	12
Πίνακας 2: Λουπές οντότητες-----	13
Πίνακας 3: Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντοτήτων -----	16
Πίνακας 4: Απλοποιήσεις και απαλλαγές από τις υποχρεώσεις-----	22
Πίνακας 6: Είδη χρηματοοικονομικών καταστάσεων-----	42
Πίνακας 7: Ενεργητικό και Παθητικό -----	47
Πίνακας 8: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων -----	51
Πίνακας 9: Ενεργητικό Ισολογισμού (Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις- χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)-----	52
Πίνακας 10: Παθητικό Ισολογισμού (Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις- χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)-----	53
Πίνακας 11: Κατηγορίες ομίλων -----	58
Πίνακας 12: Ενεργητικό Ισολογισμού (Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις- χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)-----	69
Πίνακας 13: Παθητικό Ισολογισμού (Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις- χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)-----	71
Πίνακας 14: Ομάδες λογαριασμών σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.-----	80

ΣΚΟΠΟΣ

Αναλύοντας τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα οποία εισήχθησαν στην χώρα μας με τον ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», προκύπτουν πολλά και ποικίλα θέματα μελέτης, τα οποία θα παρουσιαστούν στην συγκεκριμένη εργασία.

Πρωταρχικός σκοπός της είναι η παρουσίαση των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, σύμφωνα με τον ν.4308/2014 και η ανάπτυξη των αλλαγών που επήλθαν με την εφαρμογή τους στις ελληνικές οντότητες, έπειτα από την κατάργηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Επίσης, η συγκεκριμένη εργασία εστιάζει στον καταρτιζόμενο ατομικό ή ενοποιημένο Ισολογισμό, αναλύοντας τις κατηγορίες του, τις μορφές του και άλλα χαρακτηριστικά του.

Μέσα από την βιβλιογραφική ανασκόπηση, κυρίως από ηλεκτρονικές πηγές, θεωρώντας τις περισσότερο πρόσφατες και ενημερωμένες, καθώς και από έντυπες πηγές, επιτυγχάνεται η σύγκριση των διατάξεων του νόμου περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των διατάξεων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Επίσης, ορισμένες φορές χρησιμοποιούνται και παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση από τον αναγνώστη.

AIM

By analyzing the Greek Accounting Standards, which were introduced in our country by the law 4308/2014 "Greek Accounting Standards, related regulations and other provisions", many and various issues emerge and they will be presented in this project.

Its primary purpose is to present the new Greek Accounting Standards, according to the law 4308/2014 and the presentation of the changes due to their application to Greek entities following the abolition of the Greek General Accounting Plan. Also, this project focuses on the individual or consolidated balance sheet, analyzing the categories, the forms and other features.

Through the bibliographic review, mainly from electronic sources, considering them most recent and up to date, and from printed sources, the comparison of the provisions of the Law on Greek Accounting Standards and the provisions of Greek General Accounting Plan is achieved. Also, sometimes examples are used for better understanding by the reader.

ΣΥΝΟΨΗ

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας γίνεται μια εισαγωγή στον νόμο 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ο οποίος χωρίζεται σε οκτώ κεφάλαια, ενώ η συγκεκριμένη εργασία θα αναφερθεί σε όλα τα κεφάλαια εκτός από το τρίτο και το όγδοο.

Αρχικά γίνεται αναφορά στο πεδίο εφαρμογής και στις κατηγορίες των οντοτήτων βάσει του μεγέθους τους καθώς και οι νέες διατάξεις σχετικά με την τήρηση λογιστικών βιβλίων από τις οντότητες. Πολύ βασικό και κρίσιμο σημείο αποτελούν οι αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ακόμα ένα πολύ σημαντικό στοιχείο αποτελούν οι διατάξεις σχετικά με τους κανόνες επιμέτρησης, οι οποίοι αναλύονται εκτενώς στο επόμενο κεφάλαιο. Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας, αναλύονται οι ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αρχικά, αναφέρονται τα είδη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και εστιάζοντας στον Ισολογισμό, παραθέτονται τα χαρακτηριστικά του, η ανάλυση του ενεργητικού και του παθητικού, οι μορφές, τα είδη καθώς και οι κατηγορίες Ισολογισμών.

Το τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας, παρουσιάζει τις διατάξεις αναφορικά με τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπου αναφέρονται οι τρεις κατηγορίες των ομίλων, αναλύονται οι προϋποθέσεις οι οποίες υφίστανται για υποχρεωτική ενοποίηση, ποιες οντότητες απαλλάσσονται από την υποχρέωση να συντάσσουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι κανόνες σύνταξης των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το κεφάλαιο αυτό κλείνει με ένα παράδειγμα ενοποίησης με λογιστικές εγγραφές και με την κατάρτιση Ενοποιημένου Ισολογισμού για την καλύτερη κατανόηση από τον αναγνώστη.

Στο τελευταίο κεφάλαιο της συγκεκριμένης εργασίας, το οποίο σχετίζεται με την σύγκριση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Προτύπων που ίσχυαν σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, αρχικά αναλύονται λεπτομερώς οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (ν.1041/1980 και Π.Δ. 1123/1980), σύμφωνα με τις οποίες προβλέπονταν δέκα ομάδες λογαριασμών, προκειμένου να είναι εφικτή η σύγκριση.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ήταν τέσσερις και όχι πέντε, όπως ορίζουν τα Ε.Λ.Π.

Έπειτα, παρουσιάζονται και ορίζονται κάποιες από τις νέες λογιστικές έννοιες οι οποίες εισάγονται με την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όπως π.χ. αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και υποχρέωση, αποσβέσιμο κόστος, επιμέτρηση, εύλογη αξία κ.λπ. Επίσης, παρατίθενται οι γενικότερες διαφορές των Ε.Λ.Π. σχετικά με τα πρότυπα που ίσχυαν κατά Ε.Γ.Λ.Σ. και αναλύεται το σύνολο των αλλαγών που υφίστανται αλλά και η κατάργηση ορισμένων σημαντικών διατάξεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Πρόλογος

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας θα πραγματοποιηθεί μια εισαγωγή στον νόμο 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ο οποίος χωρίζεται σε οκτώ κεφάλαια. Θα γίνει αναφορά αρχικά στο πεδίο εφαρμογής και στις κατηγορίες των οντοτήτων βάσει του μεγέθους τους καθώς και οι νέες διατάξεις σχετικά με σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

1.2 Το πεδίο όπου εφαρμόζονται και οι κατηγορίες των οντοτήτων βάσει μεγέθους

Σύμφωνα με το **άρθρο 1 «Πεδίο εφαρμογής»**, οι οντότητες που εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου είναι:

- Τα νομικά πρόσωπα με μορφή ανώνυμης εταιρείας, εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.
- Τα νομικά πρόσωπα με μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, μόνο όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη εξαιτίας του ότι είναι νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α ή άλλου συγκρίσιμου νομικού τύπου με τα νομικά πρόσωπα αυτής της περίπτωσης.
- Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και οποιαδήποτε άλλη οντότητα ιδιωτικού τομέα με την υποχρέωση εφαρμογής του νόμου αυτού.
- Οι κερδοσκοπικές ή οι μη κερδοσκοπικές οντότητες του Δημόσιου τομέα ή που ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν.4270/2014¹.

¹ ΦΕΚ 251, άρθρο 1, σ.7651, «Νόμος υπ' αριθ.4308/2014»

Οι κατηγορίες οντοτήτων που έχουν την υποχρέωση κατάρτισης ατομικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α. – Κανονισμός 1606/2002) είναι:

- Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος.
- Οι οντότητες με εγκατάσταση στην Ελλάδα που είναι θυγατρικής οντότητας και οι μετοχές της είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους – μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μόνο να αντιπροσωπεύουν πάνω από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.
- Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της §1, άρθ.4 του Κανονισμού 575/2013, μόνο αν υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν.3606/2007.
- Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν.3371/2005 και οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν.2778/1999.
- Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν.2367/1995 και οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν.4099/2012.
- Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.
- Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση σύμφωνα με άλλη διάταξη².

Οποιαδήποτε άλλη οντότητα η οποία υπόκειται σε αυτόν το νόμο, έχει την δυνατότητα προαιρετικής εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α., έπειτα από απόφαση της διοίκησής της. Στην περίπτωση που αποφασιστεί αυτό, η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή τους.

Οι οντότητες οι οποίες θα επιλέξουν να καταρτίσουν τις ατομικές τους χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Α., υποχρεούνται να καταρτίσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Α. Οι οντότητες οι οποίες καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

² ΦΕΚ 251, άρθρο 1, σ.7651, «Νόμος υπ' αριθ.4308/2014»

τους με βάση τα Δ.Π.Χ.Α., υποχρεωτικά ή προαιρετικά, εφαρμόζουν μόνο τα άρθρ. 3 - 15 και την §32 του άρθρ.29 του νόμου αυτού³.

Σύμφωνα με το **άρθρο 2 «Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων»**, η κατάταξη των οντοτήτων, βάσει του μεγέθους τους είναι:

(1) Πολύ μικρές οντότητες είναι αυτές που κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια:

(α) Σύνολο ενεργητικού: 350.000€.

(β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000€.

(γ) Μέσος όρος απασχολούμενων στη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και οποιαδήποτε άλλη οντότητα ιδιωτικού τομέα με την υποχρέωση εφαρμογής του νόμου αυτού, εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με την μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει τα 1.500.000€.

(2) Μικρές οντότητες είναι αυτές που δεν είναι πολύ μικρές και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια:

(α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000€.

(β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000€.

(γ) Μέσος όρος απασχολούμενων στη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

(3) Μεσαίες οντότητες είναι αυτές που δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια:

(α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000€.

(β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000€.

(γ) Μέσος όρος απασχολούμενων στη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

³ ΦΕΚ 251, άρθρο 1, σ.7652, «Νόμος υπ' αριθ.4308/2014»

(4) Μεγάλες οντότητες είναι αυτές που κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια:

(α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000€.

(β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000€.

(γ) Μέσος όρος απασχολούμενων στη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα⁴.

Παρακάτω απεικονίζονται σε πίνακες οι κατηγορίες των οντοτήτων σύμφωνα με το αρθ.2 του παρόντος νόμου, για την καλύτερη κατανόηση τους. Ο πρώτος πίνακας αφορά τις πολύ μικρές οντότητες και απεικονίζεται επίσης, πότε είναι υποχρεωτικό το απλογραφικό και το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και πότε είναι προαιρετικό το διπλογραφικό. Ο δεύτερος πίνακας αφορά τις υπόλοιπες κατηγορίες οντοτήτων⁵.

Πίνακας 1: Πολύ μικρές οντότητες

Νομικά πρόσωπα	Κύκλος εργασιών	Σύνολο ενεργητικού	Μέσος όρος προσωπικού	Υποχρεωτικά	Προαιρετικά
Ο.Ε., Ε.Ε., Ατομικές	≤ 1.500.000	Ανεξάρτητα από το όριο	Ανεξάρτητα από το όριο	Απλογραφικό λογιστικό σύστημα	Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα
	δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των τριών κριτηρίων, για δύο συνεχόμενες χρήσεις:				
Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ε.Ε. κατά μετοχές	≤ 700.000	≤ 350.000	≤ 10 άτομα	Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα	
Ο.Ε., Ε.Ε. που το 100% κατέχουν νομικά πρόσωπα(Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.)					
Κερδοσκοπικές ή μη, δημοσίου (υπό την εποπτεία του δημοσίου άρθ. 156 ν.4270/2014) και έχουν την μορφή των ως άνω εταιριών					

Πηγή: Αχινιώτης Χ., 2015

⁴ ΦΕΚ 251, άρθρο 2, σ.7652, «Νόμος υπ' αριθ.4308/2014»

⁵ Αχινιώτης Χριστόφορος (2015), σ. 9-10, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

Πίνακας 2: Λοιπές οντότητες

Νομικά πρόσωπα	Κύκλος εργασιών	Σύνολο ενεργητικού	Μέσος όρος προσωπικού	Υποχρεωτικά
	δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των τριών κριτηρίων, για δύο συνεχόμενες χρήσεις:			
Μικρές οντότητες	≤ 8.000.000	≤ 4.000.000	≤ 50 άτομα	Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα
Μεσαίες οντότητες	≤ 40.000.000	≤ 20.000.000	≤ 250 άτομα	
	υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια για δύο συνεχόμενες χρήσεις:			
Μεγάλες οντότητες	> 40.000.000	> 20.000.000	> 250 άτομα	

Πηγή: Αχινιώτης Χ., 2015

1.3 Το λογιστικό σύστημα

Με βάση το **άρθρο 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία»**, η κάθε οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο για κάθε συναλλαγή και γεγονός, όπως επίσης και για τα πάσης φύσεως προκύπτοντα έσοδα, κέρδη, έξοδα, ζημιές, αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεις και επιστροφές, φόρων, τελών και τις πάσης φύσεως εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Η τήρηση των προαναφερθέντων αρχείων γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού και κάθε μεταβολή του. Είναι απαραίτητο να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, των εξόδων, των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, ανάλογα την περίπτωση, έχοντας ως σκοπό την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της. Επίσης, είναι απαραίτητο να παρακολουθεί τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, των εξόδων, των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, ανάλογα την περίπτωση, έχοντας ως σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων⁶.

Το σχέδιο των λογαριασμών χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, όσον αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών και το περιεχόμενό τους. Η περαιτέρω ανάπτυξη του, προκειμένου να καλυφθούν ανάγκες πληροφοριακής φύσεως αποτελεί ευθύνη

⁶ ΦΕΚ 251, άρθρο 3, σ.7653, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

της διοίκησης της οντότητας. Ειδικότερα, οι τίτλοι των λογαριασμών μπορούν να προσαρμόζονται με βάση τις καθιερωμένες ονοματολογίες των ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας. Οι ομάδες αυτές είναι:

- 1^η ομάδα: Ενσώματα και απλά μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία.
- 2^η ομάδα: Αποθέματα.
- 3^η ομάδα: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία.
- 4^η ομάδα: Καθαρή θέση.
- 5^η ομάδα: Υποχρεώσεις.
- 6^η ομάδα: Έξοδα και ζημιές.
- 7^η ομάδα: Έσοδα και κέρδη.
- 8^η ομάδα: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου⁷.

1.4 Οι αρχές που διέπουν την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Με βάση το άρθρο 16 «Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» του τέταρτου κεφαλαίου του παρόντος νόμου που αφορά τις αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων, το σύνολο των καταχωρηθέντων γεγονότων και συναλλαγών στα λογιστικά αρχεία, ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, σύμφωνα με τις παρακάτω διατάξεις του νόμου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ένα ενιαίο σύνολο το οποίο πραγματοποιεί εύλογη παρουσίαση των αναγνωριζομένων στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης, των στοιχείων εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών και των χρηματοροών της οντότητας.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων περιέχουν τις ακόλουθες καταστάσεις:

- Ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- Η Κατάσταση Χρηματοροών.

⁷ ΦΕΚ 251, άρθρο 4, σ.7720, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

- Το Προσάρτημα.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων περιέχουν τις ακόλουθες καταστάσεις:

- Ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- Το Προσάρτημα.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μικρών και των πολύ μικρών οντοτήτων περιέχουν τις ακόλουθες καταστάσεις:

- Ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Το Προσάρτημα⁸.

Οι πολύ μικρές οντότητες μπορούν εναλλακτικά να συντάσσουν Συνοπτικό Ισολογισμό και Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, με την προϋπόθεση ότι δεν προβλέπεται κάτι διαφορετικό από την νομοθεσία. Οι πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης γ της §2, άρθ.1 του παρόντος νόμου (οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι ομόρρυθμες εταιρίες, οι ατομικές επιχειρήσεις και οποιαδήποτε άλλη οντότητα ιδιωτικού τομέα με την υποχρέωση εφαρμογής του νόμου αυτού) μπορούν εναλλακτικά να συντάσσουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, με την προϋπόθεση ότι δεν προβλέπεται κάτι διαφορετικό από την νομοθεσία.

Η δομή καθώς και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων δεν έχουν την δυνατότητα μεταβολής από περίοδο σε περίοδο, με την επιφύλαξη πάντα, των διατάξεων της περίπτωσης β της §1, άρθ.17 του παρόντος νόμου. Απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων επιτρέπεται μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την προϋπόθεση τήρησης της διάρθρωσης των υποδειγμάτων.

⁸ ΦΕΚ 251, άρθρο 16, σ.7659, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

- Νέα κονδύλια μπορούν να προστεθούν, με την προϋπόθεση ότι το περιεχόμενό τους δεν υπάρχει σε κάποιο άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.
- Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχουν την δυνατότητα συγχώνευσης όταν: τα ποσά τους είναι ασήμαντα σχετικά με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της §2, άρθ.16 ή και η συγχώνευση είναι περισσότερο σαφής⁹.

Παρακάτω, στον πίνακα 3 απεικονίζονται οι κατηγορίες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανά κατηγορία οντότητας, σύμφωνα με το αρθ.16 του παρόντος νόμου, για την καλύτερη κατανόηση τους¹⁰.

Πίνακας 3: Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντοτήτων

Κατηγορία οντότητας	Χρηματοοικονομικές καταστάσεις
Πολύ μικρή	Συνοπτικός Ισολογισμός Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων Προσάρτημα
Πολύ μικρή (Ε.Ε., Ο.Ε., ατομικές επιχειρήσεις, αστικές μη κερδοσκοπικές κ.α.)	Κατάσταση Αποτελεσμάτων
Μικρή	Ισολογισμός Κατάσταση Αποτελεσμάτων Προσάρτημα
Μεσαία	Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (πίνακας) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (πίνακας) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (πίνακας). Προσάρτημα (σημειώσεις)
Μεγάλη	Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (πίνακας) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (πίνακας) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (πίνακας). Κατάσταση Χρηματοροών (πίνακας). Προσάρτημα (σημειώσεις)

Πηγή: Mygalaxy.gr, 2015

⁹ ΦΕΚ 251, άρθρο 16, σ.7660, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

¹⁰ Mygalaxy.gr (2014) «Ποιες είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ΕΛΠ) ανά κατηγορία οντοτήτων»

Σύμφωνα με το **άρθρο 17 «Γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων»**, η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται με σαφήνεια, με βάση τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς επίσης και τις παρακάτω γενικές αρχές:

- Η χρήση των λογιστικών πολιτικών πραγματοποιείται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, εφαρμόζεται το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.
- Στην περίπτωση που τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα ποσά της τρέχουσας περιόδου, τότε τα ποσά της προηγούμενης περιόδου προσαρμόζονται ανάλογα προκειμένου να υπάρχει η δυνατότητα σύγκρισης.
- Η αναγνώριση καθώς και η επιμέτρηση των στοιχείων του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων πραγματοποιείται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε ένα στοιχείο. Δεν επιτρέπονται συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων εκτός αν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.
- Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται, ανεξαρτήτως του αποτελέσματος της περιόδου (κέρδος ή ζημία).
- Όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου.
- Όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα σύμφωνα με τις προβλέψεις του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, βάσει του άρθρου 28.
- Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού της κάθε περιόδου πρέπει να είναι σύμφωνα με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

- Η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας πραγματοποιείται για διάστημα τουλάχιστον 12 μηνών έπειτα από την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, τα κέρδη τα οποία δεν έχουν πραγματοποιηθεί κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται¹¹.

Στις επόμενες παραγράφους παρατίθενται μερικά ακόμα σημεία του άρθρου αυτού: κάθε κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης περιόδου. Όταν δεν υπάρχουν ποσά σε καμία περίοδο, το σχετικό κονδύλι παραλείπεται.

Τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τα οποία ικανοποιούν τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης, αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό και στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Η μη αναγνώριση αυτών των στοιχείων δεν υποκαθίσταται από κάποια σχετική γνωστοποίηση στο Προσάρτημα. Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των πινάκων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η λογιστική παρακολούθηση και η παρουσίαση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πραγματοποιείται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή των γεγονότων.

Οι οντότητες οι οποίες συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους με βάση το καθορισμένο πλαίσιο στον παρόντα νόμο, έχουν την δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα σχετικά Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, σε τέτοιο βαθμό όπου οι ρυθμίσεις αυτών των Προτύπων να είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.

Τα γεγονότα τα οποία εμφανίστηκαν μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για δημοσιοποίηση από το αρμόδιο όργανο, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, με την προϋπόθεση ότι αναφέρονται σε

¹¹ ΦΕΚ 251, άρθρο 17, σ.7660, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

συνθήκες οι οποίες επικρατούσαν στο τέλος της περιόδου αυτής και επηρεάζουν τα κονδύλια του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων.

Στην περίπτωση όπου η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται σύμφωνα με τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της §1 του παρόντος άρθρου, τότε τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιμετρώνται με βάση το κεφάλαιο 5 «Κανόνες επιμέτρησης» του παρόντος νόμου, το οποίο θα αναλυθεί παρακάτω.

Στην αντίθετη περίπτωση, δηλαδή όταν η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν πραγματοποιείται σύμφωνα με τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της §1 του παρόντος άρθρου, τότε τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και οι υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων και των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

Οι απαιτήσεις αυτού του νόμου όσον αφορά την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση, την γνωστοποίηση και την ενοποίηση, δύνανται να παραβλέπονται, μόνο στην περίπτωση όπου η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι ιδιαίτερα σημαντική¹².

1.5 Το προσάρτημα επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και οι απαλλαγές

Το έκτο κεφάλαιο του παρόντος νόμου το οποίο αφορά το προσάρτημα (σημειώσεις) και τις απαλλαγές, περιέχονται το άρθρο 29 και το άρθρο 30. Το **άρθρο 29 «Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων»**, ορίζει ότι η σύνταξη του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να είναι σύμφωνη με τις ακόλουθες αρχές:

- Οι οντότητες οι οποίες δεν έχουν την υποχρέωση παροχής πληροφοριών του παρόντος άρθρου μπορούν να καταρτίζουν προσάρτημα προαιρετικά.
- Οι πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρατίθενται με τη σειρά κατά την οποία τα κονδύλια εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

¹² ΦΕΚ 251, άρθρο 17, σ.7661, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

- Όταν χρησιμοποιούνται συντομεύσεις, διαγράμματα ή σύμβολα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, πρέπει να επεξηγούνται με σαφήνεια οι απαιτούμενες πληροφορίες. Επίσης, πρέπει να γνωστοποιείται η μονάδα μέτρησης και το επίπεδο στρογγυλοποίησης των παρατιθέμενων αριθμών.
- Στην περίπτωση που οι πληροφορίες του παρόντος άρθρου υπάρχουν στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τότε υπάρχει η δυνατότητα να μην επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα¹³.

Τα κυριότερα σημεία του άρθρου 29, το οποίο επιχειρεί την υιοθέτηση των προβλέψεων της οδηγίας 34/2013/ΕΕ για το προσάρτημα, είναι τα παρακάτω:

- Ανάλογα με την κατηγορία της οντότητας, ορίζεται το περιεχόμενο του προσαρτήματος και απλοποιήσεις για τις πολύ μικρές οντότητες.
- Αναφέρονται οι λογιστικές πολιτικές που πρέπει να τηρεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Παρέχεται ένα πλήρες πλαίσιο πληροφοριών, εξαιτίας και της διεύρυνσης της δυνατότητας επιμέτρησης με την εύλογη αξία.
- Είναι πλέον υποχρεωτική η τεκμηρίωση οποιαδήποτε παρέκκλισης από την εφαρμογή των γενικών αρχών σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Η παρουσίαση πληροφοριακών στοιχείων σχετικά με τις συναλλαγές τις οποίες διενεργεί η οντότητα με συνδεδεμένα μέρη είναι υποχρεωτική.
- Προβλέπεται η παρουσίαση του ποσού και της φύσης επιμέρους στοιχείων των εσόδων και των εξόδων ιδιαίτερου ύψους ή συχνότητας ή σημασίας.
- Παρατίθεται πίνακας με πληροφορίες των παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Αναφέρεται το ποσό των τόκων κατά το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών.
- Διευρύνεται η υποχρέωση παρουσίασης των ποσών προκαταβολών και πιστώσεων χορηγηθέντων στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων καθώς επίσης και των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

¹³ ΦΕΚ 251, άρθρο 29, σ.7667, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

- Ισχύει η παρουσίαση της οριστικής ή της προτεινόμενης διάθεσης των κερδών, με την προϋπόθεση ότι δεν παρατίθεται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, είναι υποχρεωτική η παρουσίαση του υπολοίπου των αναβαλλόμενων φόρων κατά την αρχή και το τέλος της περιόδου.
- Υπάρχει υποχρέωση παρουσίασης της φύσης βασικών γεγονότων τα οποία προκύπτουν έπειτα από το τέλος της περιόδου και δεν αντικατοπτρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή στον Ισολογισμό της οντότητας¹⁴.

Με το **άρθρο 30 «Απλοποιήσεις και απαλλαγές»** εισάγεται μια σειρά απλοποιήσεων και απαλλαγών, με βάση την Οδηγία 34/2013/ΕΕ και την αρχή της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσον αφορά την προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις.

Επίσης ορίζονται κάποιες ειδικές απλοποιήσεις και απαλλαγές:

- Οι οντότητες της περίπτωσης γ της §2, άρθ.1 οι οποίες έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων του ν.3054/2002 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της §2, άρθ.2 με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει τα 8.000.000€.
- Οι οντότητες της περίπτωσης γ της §2, άρθ.1 οι οποίες δύνανται να τηρούν μόνο Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων είναι οι εξής: (α) αλλοδαπές επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα (ν.89/1967 & ν.378/1968), (β) υποκαταστήματα αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων στην Ελλάδα που απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τον όρο της αμοιβαιότητας, (γ) εκμεταλλευτές πλοίου β' κατηγορίας (άρθ.3 ν.27/1975)¹⁵.

Οι υποχρεώσεις των οντοτήτων, όσον αφορά την τήρηση αρχείων και της λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης των συναλλαγών και των γεγονότων, διαφοροποιούνται σύμφωνα με τα βασικά κριτήρια του μεγέθους και της μορφής τους, όπως επίσης και το γεγονός αν έχουν επιλέξει την τήρηση του Συνοπτικού

¹⁴ Ρwc.gr (2015), σ.28-30 «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

¹⁵ ΦΕΚ 251, άρθρο 30, σ.7671, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

Ισολογισμού και της Συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων ή μόνο της Συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων.

Στον παρακάτω πίνακα, με βάση το παρόν άρθρο, απεικονίζονται οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές από τις υποχρεώσεις των πολύ μικρών οντοτήτων της περίπτωσης γ της §2, άρθ.1, οι οποίες τηρούν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων και των πολύ μικρών οντοτήτων των περιπτώσεων α και β της §2, άρθ.1, οι οποίες τηρούν μόνο Συνοπτικό Ισολογισμό και Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων¹⁶.

Πίνακας 4: Απλοποιήσεις και απαλλαγές από τις υποχρεώσεις

Απλοποιήσεις και απαλλαγές	Πολύ μικρές οντότητες §2γ, άρθ.1	Πολύ μικρές οντότητες §2α και 2β, άρθ.1
Μη τήρηση αρχείων «λοιπών περιουσιακών στοιχείων», «λογαριασμών καθαρής θέσης» και «λογαριασμών υποχρεώσεων»	X	
Δεν υπάρχει δυνατότητα απόκλισης από τις διατάξεις του νόμου αυτού για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρημ/ικών καταστάσεων, καθώς οι σχετικές οντότητες είτε δεν συντάσσουν Ισολογισμό είτε συντάσσουν Συνοπτικό Ισολογισμό	X	X
Μη λογιστική παρακολούθηση και παρουσίαση συναλλαγών και γεγονότων βάσει της οικονομικής τους ουσίας (απεικόνιση βάσει του τύπου της συναλλαγής)	X	
Μη προσαύξηση με έμμεσο κόστος και τόκους του κόστους παραγωγής αποθεμάτων	X	
Μη παρακολούθηση της απόσβεσης των παγίων σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή, αλλά με βάση τους φορολογικούς κανόνες	X	
Μη επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων σύμφωνα με την μέθοδο πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο. Μη εφαρμογή ελέγχου απομείωσης της αξίας των παγίων. Αντίθετα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρακολουθούνται στο κόστος κτήσης	X	
Αναγνώριση των προβλέψεων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία	X	
Αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία	X	
Μη επιμέτρηση 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 χρημ/ικών καταστάσεων στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιείται η αλλαγή λογιστικής πολιτικής ή εντοπίζεται το λάθος	X	X

Πηγή: Pwc.gr, 2015

¹⁶ Pwc.gr (2015), σ.28-30 «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

Έπειτα από απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων υπάρχει η δυνατότητα καθορισμού ειδικών απλουστεύσεων και απαλλαγών αναφορικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων και την έκδοση των λογιστικών στοιχείων για τις κατηγορίες των οντοτήτων με κριτήρια το μέγεθος ή το είδος της δραστηριότητας ή τον τρόπο άσκησης αυτής ή τον τόπο και με την προϋπόθεση ότι υφίσταται η διασφάλιση του προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης¹⁷.



¹⁷ ΦΕΚ 251, άρθρο 30, σ.7671, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

2.1 Πρόλογος

Το πέμπτο κεφάλαιο του ν.4308/2014, από το άρθρο 18 ως και το άρθρο 23, ορίζει του κανόνες επιμέτρησης όσον αφορά τα ενσώματα και τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τα αποθέματα και τις υπηρεσίες, τις προκαταβολές δαπανών και τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις κρατικές επιχορηγήσεις και τους αναβαλλόμενους φόρους, σύμφωνα με την παραδοχή του ιστορικού κόστους.

Τα βασικά σημεία των άρθρων 18 ως 28 του κεφαλαίου 5, τα αποτελούν τα παρακάτω:

- Η εισαγωγή νέων ορισμών της κατηγοριοποίησης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού και της απεικόνισή τους (εύλογη αξία, αξία χρήσης, επιμέτρηση, ανακτήσιμη αξία).
- Η αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού αρχικά στο κόστος και μεταγενέστερα είναι η υποχρεωτική επιμέτρηση τους.
- Η εισαγωγή της έννοιας της προεξόφλησης μελλοντικών αξιών (παρούσα αξία).
- Η δυνατότητα επιμέτρησης επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σύμφωνα με την εύλογη αξία τους και όχι στο κόστος, εναλλακτικά με το άρθρο 24.
- Η περιγραφή των στοιχείων της Κατάστασης Αποτελεσμάτων στο άρθρο 25.
- Η περιγραφή των στοιχείων της Καθαρής Θέσης στο άρθρο 26.
- Ο προβλεπόμενος τρόπος χειρισμού των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα στο άρθρο 27.
- Ο χειρισμός των μεταβολών πολιτικών και διόρθωσης λαθών, στο άρθρο 28.

2.2 Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με το **άρθρο 18 «Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία»** ορίζονται οι κανόνες της αρχικής αναγνώρισης αλλά και της μεταγενέστερης επιμέτρησης διαφόρων κατηγοριών ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε αυτά αποκτώνται από τρίτους είτε παράγονται με ιδίους πόρους της οντότητας¹⁸.

Έτσι, τα ενσώματα, βιολογικά και άυλα στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα η επιμέτρηση τους πραγματοποιείται στο αποσβεσμένο κόστος κτήσης. Μεταξύ άλλων, στα πάγια στοιχεία συμπεριλαμβάνονται:

- Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.
- Οι δαπάνες βελτίωσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο στην περίπτωση που εμπίπτουν στον ορισμό του πάγιου στοιχείου, δηλαδή όταν πραγματοποιούνται έπειτα από την καταστροφή του παγίου ή κάποια άλλη ιδιαίτερα κρίσιμη επισκευή. Διαφορετικά, οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται ως έξοδο με βάση το άρθρο 25 του παρόντος νόμου.
- Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο μόνο όταν πληρούνται όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις: (α) υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα από την οντότητα για ολοκλήρωση των σχετικών στοιχείων, προκειμένου να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση, (β) εκτιμάται ως σχεδόν βέβαιο το γεγονός ότι αυτά τα στοιχεία θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, (γ) υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους. Διαφορετικά, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο με βάση το άρθρο 25.
- Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης των ενσώματων πάγιων στοιχείων, στην περίπτωση που η σχετική υποχρέωση δημιουργείται για την οντότητα ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του, κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για διαφορετικούς σκοπούς από την παραγωγή αποθεμάτων. Όταν αυτό το

¹⁸ Ρωσ.γρ (2015), σ.21 «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

κόστος αφορά την παραγωγή αποθεμάτων, τότε αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα¹⁹.

Όσον αφορά το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου πάγιου στοιχείου, αυτό συμπεριλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων δαπανών ώστε να βρεθεί το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.

Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου συμπεριλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, των αναλώσιμων υλικών, το κόστος εργασίας και κάθε άλλο κόστος το οποίο έχει άμεση σχέση με αυτό το πάγιο. Ακόμα, περιλαμβάνει μια εύλογη αναλογία σταθερών αλλά και μεταβλητών εξόδων τα οποία έχουν έμμεση σχέση με αυτό το πάγιο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αφορούν την περίοδο κατασκευής.

Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής δύναται να επιβαρυνθεί με τόκους εντόκων υποχρεώσεων. Ένα ημιτελές ιδιοπαραγόμενο πάγιο στοιχείο επιμετράται στο κόστος το οποίο έχει απορροφήσει στην ημερομηνία του Ισολογισμού. Τέλος, εκτός της δαπάνης ανάπτυξης της §1, τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται²⁰.

2.3 Απόσβεση και απομείωση

Όσον αφορά την προσαρμογή αξιών, αναλύονται οι αποσβέσεις και η απομείωση. Αρχικά, θα εξεταστούν οι αποσβέσεις. Η αξία των παγίων με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση, η οποία αρχίζει όταν το στοιχείο αυτό είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται και ο υπολογισμός της γίνεται σύμφωνα με την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική του ζωή. Η διοίκηση της οντότητας ευθύνεται για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Η απόσβεση μπορεί να πραγματοποιηθεί με μία από τις παρακάτω τρεις μεθόδους: σταθερή μέθοδος, φθίνουσα μέθοδος και μέθοδος των παραγόμενων μονάδων.

¹⁹ Σγουρινάκης Νίκος (2015), σ.5-7 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014»

²⁰ Σγουρινάκης Νίκος (2015), σ.5-7 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014»

Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση, με εξαίρεση τις βελτιώσεις γης με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οι οποίες υπόκεινται σε απόσβεση. Επίσης, δεν αποσβένονται τα έργα τέχνης, οι αντίκες, τα κοσμήματα και άλλα πάγια τα οποία δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση.

Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν αποσβένονται, αλλά υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους. Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή, της οποία ο προσδιορισμός της δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί με αξιοπιστία υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα 10 έτη²¹.

Αναφορικά με την απομείωση, τα πάγια στοιχεία των οποίων η επιμέτρηση γίνεται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, στην περίπτωση που υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης λαμβάνει χώρα όταν εκτιμάται ότι ο χαρακτήρας της απομείωσης είναι μόνιμος.

Μεταξύ άλλων, κάποιες ενδείξεις απομείωσης είναι οι ακόλουθες: (α) η μείωση της αξίας του παγίου πάνω από το αναμενόμενο ποσό ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του, (β) οι ανεπιθύμητες μεταβολές στο οικονομικό, τεχνολογικό, νομικό περιβάλλον της οντότητας, (γ) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς που ίσως οδηγήσει σε μείωση της ανακτήσιμης αξίας του παγίου και (δ) η απαξίωση ή η φυσική βλάβη του παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο, ενώ αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν δεν υπάρχουν πλέον. Όμως, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται. Η λογιστική αξία ενός παγίου έπειτα από την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν δύναται να είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο στην περίπτωση που δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

Αναφορικά με την παύση της αναγνώρισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, ένα πάγιο σταματάει να αναγνωρίζεται στον Ισολογισμό, στην

²¹ Σγουρινάκης Νίκος (2015), σ.8-12, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014»

περίπτωση που γίνεται διάθεση του ή στην περίπτωση που δεν αναμένονται άλλα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

Το κέρδος ή ζημία της παύσης αναγνώρισης παγίου ορίζεται ως η διαφορά του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του και περιέχεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, κατά το χρόνο όπου το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται²².

Παρακάτω ακολουθεί ένα παράδειγμα αποσβέσεων: η οντότητα «Δέλτα Έψιλον» αγοράζει ένα μηχάνημα αξίας κτήσης 100.000€ (συν ΦΠΑ 23%) στις 16.03.2014 και αμέσως τίθεται σε παραγωγική λειτουργία.

Χρησιμοποιώντας την σταθερή μέθοδο απόσβεσης και λαμβάνοντας υπόψη ότι η απόσβεση ξεκινάει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου αρχίζει να χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία το μηχάνημα, η απόσβεση κατά το τέλος της λογιστικής χρήσης 31.12.2014, υπολογίζεται ως εξής:

$$D = \text{Αξία κτήσης} * \text{συντελεστής απόσβεσης} * \text{μήνες λειτουργίας} = \\ 100.000\text{€} * 10\% * 9/12 = 7.500\text{€}$$

Σύμφωνα με τον παραπάνω τύπο, στο τέλος της λογιστικής χρήσης 31.12.2015, η απόσβεση είναι: $100.000\text{€} * 10\% * 12/12 = 10.000\text{€}$. Με τον ίδιο τρόπο υπολογίζονται οι αποσβέσεις για τις υπόλοιπες λογιστικές χρήσεις.

Χρησιμοποιώντας την φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης (μέθοδος σταθερού συντελεστή και φθίνοντος υπολοίπου), η απόσβεση κατά το τέλος της λογιστικής χρήσης 31.12.2014, υπολογίζεται με τον προαναφερθέντα τύπο, ενώ για τα επόμενα έτη, ο τύπος υπολογισμού της είναι ο ακόλουθος:

$$D = (\text{Αξία κτήσης} - \text{απόσβεση προηγούμενων λογιστικών χρήσεων}) * \\ \text{συντελεστής απόσβεσης} * \text{μήνες λειτουργίας}$$

²² Σγουρινάκης Νίκος (2015), σ. 8-12, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014»

Έτσι, η απόσβεση κατά το τέλος της λογιστικής χρήσης 31.12.2015 είναι $(100.000\text{€} - 7.500\text{€}) * 10\% * 12/12 = 9.250\text{€}$, κατά το τέλος της λογιστικής χρήσης 31.12.2016 είναι $[100.000\text{€} - (7.500\text{€} + 9.250\text{€})] * 10\% * 12/12 = 8.325\text{€}$, κατά το τέλος της λογιστικής χρήσης 31.12.2017 είναι $[100.000\text{€} - (7.500\text{€} + 9.250\text{€} + 8.325\text{€})] * 10\% * 12/12 = 7.492,50\text{€}$. Με τον ίδιο τρόπο υπολογίζονται οι αποσβέσεις για τις υπόλοιπες λογιστικές χρήσεις²³.

Επιπλέον, στο άρθρο 18, ορίζεται ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών χρηματοδοτικής αλλά και λειτουργικής μίσθωσης, από την πλευρά του εκμισθωτή (ιδιοκτήτης κάποιου παγίου) αλλά και του μισθωτή (ο χρήστης ο οποίος το ενοικιάζει από τον εκμισθωτή). Πλέον, με την εφαρμογή του παρόντος νόμου, στα πλαίσια της χρηματοδοτικής μίσθωσης αναγνωρίζει ο μισθωτής το αντικείμενο της μίσθωσης ως περιουσιακό του στοιχείο, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης)²⁴.

Όταν ένα πάγιο στοιχείο το οποίο περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση, αναγνωρίζεται ως πάγιο της οντότητας με το κόστος κτήσης το οποίο θα είχε προκύψει αν αυτό το πάγιο είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα.

Μεταγενέστερα, αυτά τα πάγια αντιμετωπίζονται λογιστικά με βάση τις προβλέψεις του παρόντος νόμου για τα αντίστοιχα ιδιόκτητα στοιχεία. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο. Το μίσθωμα περιέχει το χρεολύσιο (μειώνει το δάνειο) και τον τόκο (αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο).

Μιλώντας για χρηματοδοτική μίσθωση, από την πλευρά του εκμισθωτή, τα πάγια στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους, εμφανίζονται αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό που ισούται με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Μεταγενέστερα, η απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο. Το μίσθωμα περιέχει το χρεολύσιο (μειώνει το δάνειο) και τον τόκο (αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο).

²³ Σγουρινάκης Νίκος (2015), σ.14-15, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014»

²⁴ Ρwc.gr (2015), σ.21-22, «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

Όσον αφορά την πώληση και επαναμίσθωση παγίων με χρηματοδοτική μίσθωση, αντιμετωπίζεται λογιστικά από τον πωλητή ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο ποσό από την πώληση αναγνωρίζεται ως υποχρέωση (μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια), οι τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο και τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό ως πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Σύμφωνα με την λειτουργική μίσθωση, τα εκμισθωμένα σε τρίτους πάγια στοιχεία παρουσιάζονται στον Ισολογισμό του εκμισθωτή, βάσει της φύσης του κάθε πάγιου στοιχείου. Τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός της περίπτωσης που μια άλλη μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική όσον αφορά την κατανομή του εσόδου των μισθωμάτων στη διάρκεια της μίσθωσης.

Από την πλευρά του μισθωτή, τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός της περίπτωσης που μια άλλη μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική όσον αφορά την κατανομή του εσόδου των μισθωμάτων στη διάρκεια της μίσθωσης²⁵.

2.4 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Το άρθρο 19 «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία» καθορίζει τους κανόνες αρχικής αναγνώρισης αλλά και της μεταγενέστερης επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ο τρόπος με τον οποίο χειρίζεται η ζημιά απομείωσης των στοιχείων αυτών, οι κανόνες όσον αφορά την παύση αναγνώρισης τους και τα κριτήρια παρουσίασης των χρηματοοικονομικών στοιχείων της οντότητας στον Ισολογισμό²⁶.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται τα κάθε είδους διαθέσιμα, δηλαδή τα ταμειακά διαθέσιμα, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας και η κάθε χρηματική τοποθέτηση σε στοιχεία της καθαρής θέσης μιας άλλης οντότητας, όπως μετοχές, συμμετοχικοί τίτλοι κ.α., αλλά και σε διάφορες μορφές χρηματιστηριακών συμβάσεων ή έντοκων τίτλων²⁷.

²⁵ ΦΕΚ 251, άρθρο 18, σ.7662, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

²⁶ Ρωσ.gr (2015), σ.21-22, «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

²⁷ Σγουρινάκης Νίκος (2015), σ.20, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014»

Σύμφωνα, λοιπόν με αυτό το άρθρο, όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα η επιμέτρηση τους γίνεται στο κόστος κτήσης μείον τις ζημιές απομείωσης.

Όσον αφορά τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (τα στοιχεία για τα οποία αποδεικνύεται ότι περιέχουν σημαντικά ποσά τόκων, ακόμα και αν αυτό δεν ορίζεται ρητά), μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, η επιμέτρηση τους πραγματοποιείται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο στην περίπτωση που η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει επιδρά σημαντικά στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Να τονισθεί ότι η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης χρησιμοποιείται μόνο στην περίπτωση επιμέτρησης έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υφίστανται ενδείξεις απομείωσης, δηλαδή όταν:

- Υπάρχουν εμφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων.
- Η λογιστική αξία είναι αρκετά μεγαλύτερη από την εύλογη αξία τους.
- Υπάρχουν δυσμενείς συνθήκες οι οποίες αυξάνουν το ενδεχόμενο αθέτησης των βασικών δεσμεύσεων οι οποίες απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία²⁸.

Ζημία απομείωσης υφίσταται στην περίπτωση που η λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από το ποσό που εκτιμάται από την οντότητα, ότι θα ανακτήσει από αυτό το στοιχείο. Το ποσό αυτό είναι το μεγαλύτερο από την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το στοιχείο αυτό, η οποία υπολογίζεται χρησιμοποιώντας το αρχικό πραγματικό επιτόκιο ή από την εύλογη αξία αυτού του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης.

Η αναγνώριση των ζημιών απομείωσης πραγματοποιείται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και η αναστροφή τους γίνεται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες

²⁸ Taxheaven.gr (2014), «Νόμος υπ' αριθ.4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

που τις προκάλεσαν δεν υπάρχουν πια. Αναστροφή πραγματοποιείται ως την αξία που θα είχε το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, αν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης. Όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού, η αναγνώριση των ζημιών απομείωσης γίνεται όταν ο χαρακτήρας της απομείωσης εκτιμάται ως μόνιμος.

Η οντότητα σταματάει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αποκλειστικά και μόνο όταν παρέλθει η εκπνοή των συμβατικών δικαιωμάτων επί των ταμειακών ροών του στοιχείου ή όταν γίνει η μεταβίβαση όλων των ωφελειών αλλά και των κινδύνων της κυριότητας αυτού του στοιχείου.

Όταν σταματήσει η αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, τότε η διαφορά της λογιστικής αξίας με το αντάλλαγμα που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου στοιχείου που αποκτάται μείον κάθε νέα υποχρέωση που αναλαμβάνεται) αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα.

Τέλος, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στον Ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα, αναλόγως των προθέσεων της διοίκησης και το συμβατικό ή τον εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους²⁹.

2.5 Επιμέτρηση

Σύμφωνα με το **άρθρο 20 «Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών»**, η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων πραγματοποιείται στο κόστος κτήσης, το οποίο περιέχει όλες τις απαιτούμενες δαπάνες που χρειάζονται για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά παραδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει: το κόστος πρώτων υλών, το κόστος των αναλώσιμων υλικών, το κόστος εργασίας και κάθε άλλο κόστος το οποίο έχει άμεση σχέση με το συγκεκριμένο στοιχείο, καθώς επίσης και μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων τα οποία συνδέονται έμμεσα με το στοιχείο αυτό. Το κόστος διανομής και το κόστος διοίκησης δεν βαρύνουν το κόστος παραγωγής.

²⁹ Taxheaven.gr (2014), «Νόμος υπ' αριθ.4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

Έπειτα από την αρχική αναγνώριση, η επιμέτρηση των αποθεμάτων γίνεται στην κατ' είδος μικρότερη τιμή μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος υπολογίζεται με βάση τη μέθοδο F.I.F.O. (Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα αποδεκτή μέθοδο. Όμως, δεν επιτρέπεται η χρήση της μεθόδου L.I.F.O. (Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν). Όσον αφορά αποθέματα, των οποίων η φύση και η χρήση από την οντότητα είναι παρόμοιες, τότε χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος, ενώ αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση, δικαιολογούνται διαφορετικές μέθοδοι.

Τέλος, ο προσδιορισμός του κόστους αποθεμάτων, τα οποία δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, αλλά και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για την κάλυψη ειδικών έργων, γίνεται σύμφωνα με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους³⁰.

2.6 Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Με βάση το **άρθρο 21**, η αρχική αναγνώριση των προκαταβολών δαπανών γίνεται στο κόστος κτήσης (καταβαλλόμενα ποσά), ενώ μεταγενέστερα η επιμέτρηση τους πραγματοποιείται στο αρχικό κόστος κτήσης πλην των χρησιμοποιηθέντων ποσών με βάση την αρχή του δουλευμένου και πιθανές ζημίες απομείωσης.

Η αρχική αναγνώριση των λοιπών μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης και η μεταγενέστερη επιμέτρηση τους γίνεται στη μικρότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας³¹.

2.7 Υποχρεώσεις

Βάσει του **άρθρου 22 «Υποχρεώσεις»**, ορίζονται οι κανόνες της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών και μη

³⁰ Taxheaven.gr (2014), «Νόμος υπ' αριθ.4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

³¹ Taxheaven.gr (2014), «Νόμος υπ' αριθ.4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

υποχρεώσεων και των προβλέψεων. Επίσης, ρυθμίζεται ο χειρισμός των ποσών που αφορούν στην υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση υποχρεώσεων του κόστους τα οποία έχουν άμεση σχέση με την ανάληψη τους, καθώς επίσης και των διαφορών που προκύπτουν από την επιμέτρηση τους³².

Η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται στο οφειλόμενο ποσό τους, ενώ επιμετρώνται μεταγενέστερα στα οφειλόμενα ποσά. Τα ποσά τα οποία αφορούν υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση και το κόστος που έχει άμεση σχέση με την ανάληψη των υποχρεώσεων αντιμετωπίζονται ως έξοδα ή έσοδα της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η αρχική αναγνώριση των υποχρεώσεων αυτών.

Μια χρηματοοικονομική υποχρέωση σταματάει να αναγνωρίζεται μόνο όταν ολοκληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει η συμβατική δέσμευση. Σε περίπτωση τροποποίησης των όρων μιας υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, είτε εξαιτίας οικονομικής δυσχέρειας του οφειλέτη είτε όχι, αντιμετωπίζεται ως εξόφληση της αρχικής και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Η διαφορά που προκύπτει ανάμεσα στην λογιστική αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται και το καταβαλλόμενο αντάλλαγμα (συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας άλλων μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων, εκτός μετρητών, καθώς επίσης και νέων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Αναφορικά με τις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και τις προβλέψεις, η αρχική τους αναγνώριση αλλά και η μεταγενέστερη επιμέτρηση τους γίνεται στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Οι διαφορές οι οποίες προκύπτουν κατά την επανεκτίμησή ή κατά το διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων και των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου κατά την οποία προκύπτουν³³.

³² Pwc.gr (2015) σ.23, «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

³³ Taxheaven.gr (2014) , «Νόμος υπ' αριθ.4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

2.8 Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

Σύμφωνα με το **άρθρο 23**, ορίζεται ο λογιστικός χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων περιουσιακών στοιχείων και εξόδων. Επιπλέον, δίδεται η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων και καθορίζονται οι κανόνες για αναγνώριση και για μεταγενέστερη επιμέτρηση³⁴.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων αρχικά αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις κατά την περίοδο που εισπράττονται ή που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και είναι βέβαιη η είσπραξη τους. Μεταγενέστερα, αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τον ίδιο τρόπο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του επιχορηγούμενου στοιχείου.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων αρχικά αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις κατά την περίοδο που εισπράττονται ή που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και είναι βέβαιη η είσπραξη τους και έπειτα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο όπου τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Δίδεται στις οντότητες η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, αναγνωρίζοντας και όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Από την άλλη, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό όπου είναι σχεδόν βέβαιο και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Τα χρεωστικά και τα πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά απεικονίζονται στον Ισολογισμό και στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

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

³⁴ Pwc.gr (2015) σ.23-24, «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του Ισολογισμού από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση ανάλογα με τον φόρο εισοδήματος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων³⁵.

2.9 Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

Σύμφωνα με το **άρθρο 24 «Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία»** παρέχεται, εναλλακτικά των άρθρων 18 ως και 23, η δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, κάνοντας χρήση της εύλογης αξίας τους και όχι του κόστους κτήσης (ιστορικού κόστους)³⁶.

Εύλογη αξία ορίζεται ως το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν ανάμεσα σε δύο μέρη τα οποία ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, υπό κανονικές συνθήκες³⁷.

Στην περίπτωση όπου η επιμέτρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης ενός κονδυλίου του Ισολογισμού γίνει με βάση το παρόν άρθρο, τότε η επιμέτρηση όλων των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με παρόμοια φύση θα πραγματοποιηθεί στην εύλογη αξία.

Η επιμέτρηση με βάση το άρθρο αυτό, πραγματοποιείται υπό την προϋπόθεση ότι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν αυτό δεν είναι εφικτό, τότε το στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους.

Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία κατηγοριοποιούνται ως «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», η εφαρμογή αυτής της επιμέτρησης γίνεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών³⁸.

³⁵ Taxheaven.gr (2014) , «Νόμος υπ' αριθ.4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

³⁶ Ρwc.gr (2015) σ.24, «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

³⁷ Παζάρκκης Μιχαήλ (2009), σ.12 «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Θεωρία»

³⁸ ΦΕΚ 251, άρθρο 24, σ.7664, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

Με την επιμέτρηση δημιουργούνται αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) μη πραγματοποιημένα. Όταν μια οντότητα επιλέξει την επιμέτρηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τις εύλογες αξίες, τότε προκύπτει διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης και επομένως δημιουργείται υποχρέωση ξεχωριστής παρακολούθησης των σχετικών βάσεων.

Ωστόσο, πρέπει να διευκρινιστεί ρητά από τις φορολογικές αρχές ότι η αναγνώριση μη πραγματοποιημένων κερδών δεν συμπεριλαμβάνεται στα φορολογητέα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Τα κύρια σημεία του παρόντος άρθρο είναι ότι υπάρχει δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία, εκτός από τα χρηματοοικονομικά μέσα (Κ.Ν. 2190/1920) και σε άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Στην περίπτωση όπου επιλεγεί η επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, τότε η οντότητα έχει την υποχρέωση δημοσίευσης Ισολογισμού σύμφωνα με τα υποδείγματα του παρόντος νόμου που αφορούν εύλογες αξίες.

Τέλος, από αυτό το άρθρο προβλέπεται ανάλογα με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, ο χειρισμός του κέρδους ή της ζημιάς που προέρχεται από την επιμέτρηση σε εύλογες αξίες, δηλαδή αν το κέρδος ή η ζημιά θα εμφανιστούν στα Αποτελέσματα Χρήσης ή στην Καθαρή Θέση.

Παρακάτω ακολουθεί ο πίνακας 4, ο οποίος απεικονίζει τα κέρδη ή τις ζημιές στα Αποτελέσματα Χρήσης ή στην Καθαρή Θέση, στην περίπτωση όπου μια οντότητα εφαρμόζει την επιμέτρηση στην εύλογη αξία³⁹.

³⁹ Pwc.gr (2015) σ.24-26, «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

Πίνακας 5: Κέρδη ή ζημιές κατά την εφαρμογή της εύλογης αξίας στην επιμέτρηση

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 και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις του εμπορικού χαρτοφυλακίου		X
Παράγωγα για αντιστάθμιση		X

Πηγή: Pwc.gr, 2015

2.10 Στοιχεία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων

Το **άρθρο 25 «Στοιχεία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων»** παρουσιάζει τα διάφορα στοιχεία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων και ορίζει τους κανόνες αναγνώρισης, τον λογιστικό χειρισμό τους και την απεικόνιση τους στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και το **άρθρο 26 «Στοιχεία της Καθαρής Θέσης»**, παραθέτει τα διάφορα στοιχεία που αποτελούν την Καθαρή Θέση, και παρουσιάζει τους κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης. Τα βασικά σημεία των άρθρων αυτών είναι τα ακόλουθα:

- Προβλέπονται συγκεκριμένες αρχές αναγνώρισης των εσόδων: τα έσοδα αναγνωρίζονται με την αρχή του δεδουλευμένου.
- Οι γενικές αρχές είναι σύμφωνες με τις αρχές αναγνώρισης των εσόδων που ορίζονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η αναγνώριση των εσόδων λαμβάνει υπόψη την οικονομική ουσία της συναλλαγής.
- Προσδιορίζονται τα στοιχεία που περιέχονται στα έξοδα.

- Όταν περιέχονται όροι σε συμφωνίες για αγορά ή πώληση, για αναβολή της πληρωμής και ενσωματώνεται τόκος στο σχετικό ποσό, τότε η επιμέτρηση του εσόδου ή του κόστους γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος με χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου. Αυτή η αρχή συμβαδίζει με την έννοια της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων.
- Εμφανίζεται ο τρέχον και αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος της περιόδου στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Παρουσιάζονται οι ίδιοι τίτλοι, όπως μετοχές, μερίδια κ.λπ. Καθαρής Θέσης, ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της Καθαρής Θέσης.
- Στην Καθαρή Θέση περιέχονται οι διαφορές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους, οι οποίες αναγνωρίζονται άμεσα ως στοιχεία της Καθαρής Θέσης.
- Υιοθετείται ο κανόνας, ότι τα κέρδη επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, τα οποία αναγνωρίζονται στην Καθαρή Θέση, δεν έχουν την δυνατότητα κεφαλαιοποίησης πριν την πραγματοποίησή τους⁴⁰.

2.11 Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

Με το **άρθρο 27**, ορίζονται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης, μεταγενέστερης επιμέτρησης και διακανονισμού των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εκφρασμένων σε ξένο νόμισμα.

Μια συναλλαγή η οποία πραγματοποιείται σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα με το οποίο είναι καταρτισμένες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας, σύμφωνα με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

Κατά το τέλος της χρήσης τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Τα μη νομισματικά στοιχεία εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα και με επιμέτρηση στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης, ενώ αυτά τα στοιχεία με

⁴⁰ Pwc.gr (2015) σ.24-26, «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

επιμέτρηση στην εύλογη αξία, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας κατά την οποία έγινε ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας.

Οι συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν από το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Η συναλλαγματική διαφορά η οποία προκύπτει από νομισματικό στοιχείο που είναι μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο στην Καθαρή Θέση και μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας⁴¹.

2.12 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

Με βάση το **άρθρο 28**, οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά διορθώνοντας:

- Τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής στην έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου.
- Τις λογιστικές αξίες των εσόδων, των κερδών, των εξόδων αλλά και των ζημιών, αναφορικά με την επίδραση στα λογιστικά μεγέθη της συγκριτικής περιόδου.

Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο κατά την οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν την περίοδο αυτή και τις μελλοντικές περιόδου, ενώ οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά. Η διόρθωση των λαθών γίνεται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους⁴².

⁴¹ Σγουρινάκης Νίκος (2015), σ.30-31, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014»

⁴² ΦΕΚ 251, άρθρο 28, σ.7667, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

3.1 Πρόλογος

Σε αυτό το κεφάλαιο, εστιάζοντας στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρατηρείται ότι η βασική διαφορά των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Προτύπων που ίσχυαν σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι τα είδη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με τα νέα Ε.Λ.Π. είναι πέντε: ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων, η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, η Κατάσταση Χρηματοροών και το Προσάρτημα (Σημειώσεις), ενώ σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν τέσσερις: ο Ισολογισμός, ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης, ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα. Έτσι, ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων καταργείται για όλες τις κατηγορίες των οντοτήτων.

Επίσης, σύμφωνα με τον ν.4308/2014 των νέων Ε.Λ.Π. αλλάζει ο τρόπος απεικόνισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και πραγματοποιείται με βάση τα συγκεκριμένα υποδείγματα του παραρτήματος Β', όπως έχει ήδη παρουσιαστεί στην τελευταία ενότητα του κεφαλαίου. Το σύνολο των αλλαγών, οι οποίες επήλθαν μετά από την υιοθέτηση των νέων Ε.Λ.Π., παρουσιάζεται αναλυτικά στο τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας.

3.2 Τα είδη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Όπως ήδη έχει αναφερθεί στο πρώτο κεφάλαιο, σύμφωνα με το άρθρο 16 «Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων», οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ένα ενιαίο σύνολο το οποίο πραγματοποιεί εύλογη παρουσίαση των αναγνωριζομένων στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης, των στοιχείων εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών και των χρηματοροών⁴³.

Με βάση τις διατάξεις του ν.4308/2014, υπάρχουν συγκεκριμένα υποδείγματα για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανάλογα με

⁴³ ΦΕΚ 251, άρθρο 16, σ.7659, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

την κωδικοποίηση των οντοτήτων σε μεγάλες, μεσαίες, μικρές και πολύ μικρές οντότητες. Παρακάτω, στον πίνακα 6 απεικονίζονται οι υποχρεώσεις κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανά κατηγορία οντότητας, σύμφωνα με το αρθ.16 του ίδιου νόμου⁴⁴.

Πίνακας 6: Είδη χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις	Μεγάλες οντότητες	Μεσαίες οντότητες	Μικρές και πολύ μικρές οντότητες
Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης	X	X	X
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	X	X	X
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	X	X	
Κατάσταση Χρηματοροών	X		
Προσάρτημα (Σημειώσεις)	X	X	X

Πηγή: Ey.com

Άρα τα είδη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τα Ε.Λ.Π. είναι τα ακόλουθα πέντε:

(1) Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης. Ο Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση με την οποία παρουσιάζονται συνοπτικά κατά είδος και αξία, τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, σε δεδομένη χρονική στιγμή, αποτιμημένα με το ίδιο νόμισμα⁴⁵.

Οι προϋποθέσεις τις οποίες πρέπει να πληροί ένας Ισολογισμός για την σωστή κατάρτιση του είναι η ειλικρίνεια, η σαφήνεια, η συνέπεια και η συγκρισιμότητα.

Προκειμένου να τηρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις είναι απαραίτητο ο Ισολογισμός να καταρτίζεται ακολουθώντας τα παρακάτω:

- Οι λογαριασμοί οι οποίοι περιέχονται σε αυτόν να έχουν σαφείς τίτλους και να είναι ταξινομημένοι σε ομάδες.

⁴⁴ Ey.com (2014), «Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Βιβλία Στοιχεία»

⁴⁵ Κοντάκος Αριστοτέλης (2001), σ.43-44, «Γενική Λογιστική σε ευρώ»

- Η σύνταξη του να πραγματοποιείται σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.
- Η κατάρτιση του να ακολουθεί την διενέργεια της φυσικής απογραφής.
- Να παρέχονται όπου είναι απαραίτητο οι οικονομικές πληροφορίες για την ικανοποίηση της βασικής λογιστικής αρχής της πλήρους γνωστοποίησης.
- Να διαθέτει κατάλληλη επικεφαλίδα, στην οποία να είναι εμφανής ο τίτλος «Ισολογισμός», το είδος του, η ημερομηνία σύνταξης του και η λογιστική χρήση που καλύπτει.
- Να απεικονίζει πάνω από μια λογιστικές χρήσεις προκειμένου να υπάρχει η δυνατότητα σύγκρισης.
- Να είναι εμφανής η επωνυμία της οντότητας, η νομική της μορφή και το αντικείμενο δραστηριότητας της.
- Να είναι εμφανής η νομισματική μονάδα και οι ενδείξεις «ενεργητικό» και «παθητικό»⁴⁶.

(2) Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων είναι μια λογιστική κατάσταση, στην οποία εμφανίζονται συνοπτικά όλοι οι προσδιοριστικοί παράγοντες του οικονομικού αποτελέσματος μιας λογιστικής περιόδου, έχοντας ως αντικειμενικό σκοπό την παροχή πληροφόρησης στους τρίτους ενδιαφερόμενους για την συγκεκριμένη οντότητα.

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων, όπως και ο Ισολογισμός, συντάσσεται σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Ένα θετικό οικονομικό αποτέλεσμα χαρακτηρίζεται ως κέρδος, ενώ ένα αρνητικό οικονομικό αποτέλεσμα χαρακτηρίζεται ως ζημία.

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων μπορεί να είναι δύο μορφών: μιας βαθμίδας ή πολλαπλών βαθμίδων. Στη συγκεκριμένη μορφή τα στοιχεία (οι προσδιοριστικοί παράγοντες), βρίσκονται ο ένας κάτω από τον άλλο μαζί με τα αντίστοιχα ποσά.

Στην περίπτωση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων μιας βαθμίδας εμφανίζονται πρώτα οι θετικοί προσδιοριστικοί παράγοντες και έπειτα οι αρνητικοί,

⁴⁶ Mikrometoxos.gr (2015) , «Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να καταρτιστεί ένας Ισολογισμός»

συνοδευόμενοι με τα αντίστοιχα ποσά. Από την αφαίρεση των δύο αθροισμάτων προκύπτει το τελικό αποτέλεσμα χρήσης.

Στην περίπτωση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων των πολλαπλών βαθμίδων προσδιορίζονται τρία επιμέρους αποτελέσματα: το μικτό αποτέλεσμα, το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και το αποτέλεσμα χρήσης⁴⁷.

(3) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης ή Ιδίων Κεφαλαίων. Η Κατάσταση αυτή είναι ένας πίνακας ο οποίος παρέχει πληροφόρηση σχετικά με τις μεταβολές των στοιχείων της Καθαρής Θέσης και πρέπει να παρουσιάζει το κέρδος ή η ζημιά της χρήσης, τα ποσά τα οποία μεταφέρθηκαν αμέσως στην Καθαρή Θέση, αναλυτικά και συνολικά και η ανάλυση των μεταβολών από αποτελέσματα ή κατευθείαν μεταφερόμενα στην καθαρή θέση, που αφορά τους μετόχους της οντότητας και τη μειοψηφία⁴⁸.

(4) Κατάσταση Χρηματοροών. Οι χρηματοροές (ταμειακές ροές) είναι τα χρηματικά ποσά τα οποία εισέρχονται (εισροές) και εξέρχονται (εκροές) από μια οντότητα σε μια δεδομένη χρονική περίοδο. Ουσιαστικά είναι οι οποιουδήποτε είδους εισπράξεις και πληρωμές οι οποίες γίνονται από την οντότητα. Τα έσοδα είναι θετικές χρηματοροές, αντίθετα από τα έξοδα τα οποία είναι αρνητικές χρηματοροές. Η διαφορά των θετικών και των αρνητικών χρηματοροών αποτελεί τις καθαρές χρηματοροές.

Για την σύνταξη της Κατάστασης Χρηματοροών πρέπει να είναι γνωστά τα ακόλουθα στοιχεία:

- Το συνολικό κεφάλαιο επένδυσης.
- Οι ετήσιες δαπάνες (σταθερά και λειτουργικά έξοδα, τόκοι και χρεολύσια, φόρος εισοδήματος, επιπρόσθετες εκταμιεύσεις κεφαλαίου κ.λπ.)
- Τα ετήσια έσοδα.
- Οι ετήσιες αποσβέσεις.

Η Κατάσταση Χρηματοροών αποτελεί ένα πολύ σημαντικό και χρήσιμο εργαλείο για μια οντότητα, αφού αναφορικά με την βραχυχρόνια βιωσιμότητα της, παρέχει πολύ σημαντικές πληροφορίες, οι οποίες είναι οι εξής:

⁴⁷ Κονταξή-Ζαχείλα Μαρία (2015), σ.1-4, «Βασικές έννοιες των Αποτελεσμάτων Εκμετάλλευσης & Χρήσεως»

⁴⁸ Ντζανάτος Δημήτρης (2009), σ.12, «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»

- Η δυνατότητα «παραγωγής» ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδύναμων από την δραστηριότητα της.
- Η δυνατότητα «παραγωγής» μελλοντικών ταμειακών ροών ή η πιθανότητα αντιμετώπισης ταμειακής ανεπάρκειας μελλοντικά.
- Η χρήση ταμειακών διαθεσίμων στην διάρκεια της περιόδου.
- Οι μεταβολές της καθαρής περιουσίας και η χρηματοοικονομική δομή της.
- Η πραγματική οικονομική απόδοση της χωρίς τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις.
- Η ακολουθούμενη πιστωτική πολιτική και τα αποτελέσματα της.
- Οι πηγές χρηματοδότησης που χρησιμοποιούνται για την λειτουργία της αλλά και τις επενδύσεις της.

Οι προαναφερθείσες πληροφορίες παρουσιάζουν μια αναλυτική και ακριβή εικόνα για την οντότητα, όσον αφορά το παρελθόν, το παρόν και το βραχυπρόθεσμο μέλλον της. Πολλές φορές, ορισμένες οντότητες οι οποίες παρόλο που χαρακτηρίζονταν από υψηλή κερδοφορία, χρεοκόπησαν, καθώς είχαν κέρδη, αλλά από την άλλη είχαν πρόβλημα ρευστότητας και δεν μπορούσαν να καλύψουν τις υποχρεώσεις τους.

Επομένως, για να εξεταστεί ορθά η βιωσιμότητα μιας οντότητας, θα πρέπει να πραγματοποιείται εξέταση όχι μόνο από την πλευρά της κερδοφορίας αλλά και από την πλευρά της ρευστότητας. Έτσι, η Κατάσταση Χρηματοροών παίζει ουσιαστικό και βασικό ρόλο για την εξέταση της βιωσιμότητας μιας οντότητας⁴⁹.

(5) Προσάρτημα (Σημειώσεις). Το προσάρτημα αποτελεί ένα απαραίτητο συμπλήρωμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το οποίο παρέχονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Αυτές οι πληροφορίες έχουν ως βασικό σκοπό την διευκόλυνση όλων των ενδιαφερόμενων προς τους οποίους απευθύνονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ως προς την κατανόηση του περιεχομένου τους και την διαπίστωση της αληθινής οικονομικής κατάστασης και των ακριβών αποτελεσμάτων⁵⁰.

⁴⁹ Lsa.gr (2015), «Η σημασία της Κατάστασης Χρηματοροών ή Ταμειακών Ροών»

⁵⁰ Γεωργόπουλος Ιωάννης (2006), σ.30 «Σημειώσεις Λογιστικής»

3.3 Ο ισολογισμός-έννοια και χαρακτηριστικά

Ο ισολογισμός αποτελεί μια λογιστική χρηματοοικονομική κατάσταση, η οποία παρουσιάζει την οικονομική θέση μιας οντότητας σε μια ορισμένη χρονική στιγμή, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, αποτιμημένη σε ένα ενιαίο νόμισμα⁵¹. Ουσιαστικά είναι μια λογιστική κατάσταση η οποία απεικονίζει τη συνολική περιουσία της οντότητας σε δύο πεδία και σε βασικές κατηγορίες στην ποιοτική (είδος) και ποσοτική (αξία) σύνθεση, σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

Φυσικά, ο ισολογισμός πρέπει να είναι ειλικρινής, δηλαδή να παρέχει απόλυτα ακριβή στοιχεία όσον αφορά την περιουσία της οντότητας, καθώς επίσης και σαφής, δηλαδή να είναι γνωστό και κοινό το περιεχόμενο του κάθε λογαριασμού που περιέχεται σε αυτόν⁵².

Αποτελείται από το ενεργητικό και το παθητικό. Το ενεργητικό το συντελούν τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, ενώ το παθητικό το συντελούν οι υποχρεώσεις της ως προς τους τρίτους και ως προς τους φορείς της οντότητας.

Επομένως, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης προέρχονται από δύο πηγές: το πραγματικό παθητικό από τους τρίτους (προμηθευτές, πιστωτές κ.λπ.) και την καθαρή περιουσία ή ίδια κεφάλαια από τους επιχειρηματίες. Κάθε χρονική στιγμή, το ενεργητικό της οντότητας (περιουσιακά στοιχεία) πρέπει να ισούται με το παθητικό της (υποχρεώσεις)⁵³.

Ο Ισολογισμός, καθώς δημοσιεύεται, απεικονίζει επισήμως την περιουσιακή συγκρότηση της οντότητας για τους τρίτους, οι οποίοι εκδηλώνουν ενδιαφέρον για την θέση και την εξέλιξη της, και πρέπει να έχει τα ακόλουθα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα:

- Να προκύπτει από ειλικρινή απογραφή και αποτίμηση.
- Η ονοματολογία των περιουσιακών στοιχείων να είναι σαφής.
- Η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων να πραγματοποιείται κατά ομοειδείς κατηγορίες.

⁵¹ Τουρνα-Γερμανού Ελένη (2003), σ.111 «Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ.»

⁵² Πομόνης Νικόλαος (2004), σ.47, «Λογιστική. Γενικές Αρχές Λογιστικής-θεωρία και πρακτική. Ε.Γ.Λ.Σ. Γενική και Αναλυτική Λογιστική»

⁵³ Τουρνα-Γερμανού Ελένη (2003), σ.111 «Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ.»

- Να μην γίνεται συμψηφισμός ανόμοιων περιουσιακών στοιχείων, όπως πελάτες οι οποίοι έχουν δώσει προκαταβολή στην οντότητα και τους οφείλει με προμηθευτές.
- Η δημοσίευση του να λαμβάνει χώρα μαζί με την ανάλυση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης των κερδών και τις επεξηγηματικές σημειώσεις⁵⁴.

3.4 Ενεργητικό-Παθητικό του Ισολογισμού

Ο Ισολογισμός, όπως έχει ήδη αναφερθεί, αποτελεί την κύρια χρηματοοικονομική κατάσταση η οποία απεικονίζει, σε μια δεδομένη στιγμή την οικονομική κατάσταση της οντότητας. Αποτελείται από δύο στήλες, το Ενεργητικό και το Παθητικό, τα οποία είναι ίσα μεταξύ τους. Το Παθητικό παρουσιάζει τις πηγές προέλευσης των κεφαλαίων τα οποία διαχειρίζεται η οντότητα και το Ενεργητικό το που είναι επενδεδυμένα.

Με πιο απλά λόγια, το Παθητικό είναι το που χρωστάει η οντότητα και το Ενεργητικό το που έχει τοποθετήσει αυτά τα χρήματα. Για την καλύτερη κατανόηση παρατίθεται ο παρακάτω πίνακας⁵⁵:

Πίνακας 7: Ενεργητικό και Παθητικό

Ενεργητικό (η οντότητα έχει τοποθετήσει τα χρήματα)	Παθητικό (η οντότητα χρωστάει)
Σε πάγια περιουσιακά στοιχεία (κτίρια, μηχανήματα, λογισμικά κ.λπ.).	Στους μετόχους, το κεφάλαιο που κατέβαλλαν και τα κέρδη που δεν έχει διανεμίει (αποθεματικά).
Σε συμμετοχές σε άλλες οντότητες.	Στις τράπεζες, τα χορηγηθέντα μακροπρόθεσμα δάνεια και τα βραχυπρόθεσμα δάνεια (κεφαλαίου κίνησης).
Σε αποθέματα (εμπορεύματα, ύλες, προϊόντα).	Στους προμηθευτές, τα προϊόντα και υπηρεσίες που αγόρασε από αυτούς.
Σε απαιτήσεις (π.χ. από πελάτες στους οποίους πώλησε επί πιστώσει και απαιτεί το ποσό της πώλησης).	Στο Δημόσιο τους φόρους που είναι υποχρεωμένη να καταβάλλει κ.λπ.
Σε χρεόγραφα (μετοχές, ομόλογα κ.λπ.).	
Στο ταμείο.	

Πηγή: Specisoft.gr, 2007

⁵⁴ Κοντάκος Αριστοτέλης (2001), σ.43-44, «Γενική Λογιστική σε ευρώ»

⁵⁵ Specisoft.gr (2007), σ.2-3, «Ο Ισολογισμός της Επιχείρησης & η Ερμηνεία των Στοιχείων του»

Το Ενεργητικό αποτελεί το τμήμα του Ισολογισμού το οποίο περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν αξία και αποτελούν τις πηγές της οντότητας προκειμένου να καταφέρει να επιτύχει τους στόχους της.

Επίσης, το Ενεργητικό θα μπορούσε να οριστεί ως το τμήμα του Ισολογισμού μιας οντότητας που περιέχει τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία θεωρούνται ως πιθανά μελλοντικά οφέλη, αποκτηθέντα ή ελεγχόμενα από μια οντότητα, που αποτελούν αποτέλεσμα παρελθόντων συναλλαγών ή γεγονότων. Άρα, στο Ενεργητικό περιέχονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει ήδη μια οντότητα ή πρόκειται να αποκτήσει μελλοντικά, και τα οποία της παρέχουν την δυνατότητα πραγματοποίησης των σκοπών της. Τα περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται σε:

- Υλικά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία είναι τα οικόπεδα, τα κτίρια, οι πρώτες ύλες, τα έτοιμα προϊόντα κ.λπ.
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία είναι οι πατέντες, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα, η φήμη, η πελατεία κ.λπ.⁵⁶

Το Ενεργητικό διακρίνεται σε δύο βασικές κατηγορίες:

(1) Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (Πάγιο Ενεργητικό). Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιέχουν όλα εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει η οντότητα για την λειτουργία της και όχι για μεταπώληση και διακρίνονται σε:

- Ενσώματα πάγια. Είναι αυτά τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση της λειτουργίας της παραγωγής της οντότητας (ακίνητα, μηχανολογικός εξοπλισμός, έπιπλα, μεταφορικά μέσα, λοιπός εξοπλισμός, επενδύσεις σε ακίνητα, βιολογικά περιουσιακά στοιχεία κ.λπ.).
- Άυλα πάγια στοιχεία. Αυτά τα στοιχεία δεν έχουν φυσική υπόσταση αλλά έχουν την δυνατότητα χρηματικής αποτίμησης (δαπάνες ανάπτυξης, υπεραξία κ.λπ.).
- Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις (δάνεια και απαιτήσεις, συμμετοχές σε θυγατρικές συγγενείς και κοινοπραξίες κ.λπ.)⁵⁷.

⁵⁶ Τουρνα-Γερμανού Ελένη (2003), σ.113-117 «Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ.»

(2) Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (Κυκλοφορούν Ενεργητικό). Στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιέχονται όλα εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία θα ρευστοποιηθούν κατά την τρέχουσα διαχειριστική χρήση ή είναι ήδη ρευστοποιημένα και διακρίνονται σε:

- Αποθέματα. Είναι τα υλικά αγαθά της οντότητας που προέρχονται από απογραφή ή από αγορά ή από ιδιοπαραγωγή ή από εισφορά-δωρεά. Ανήκουν στην κυριότητα της οντότητας και προορίζονται να πωληθούν (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα), βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία και μετά την ολοκλήρωση του πρόκειται να πωληθούν ως έτοιμα προϊόντα (ημιτελή προϊόντα), προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγή έτοιμων προϊόντων ή υπηρεσιών (πρώτες και βοηθητικές ύλες) κ.λπ. Σε αυτήν την κατηγορία ανήκουν και τα υλικά συσκευασίας, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, οι προκαταβολές για αποθέματα κ.λπ.
- Απαιτήσεις. Αποτελούν τις απαιτήσεις της επιχείρησης οι οποίες πρόκειται να εισπραχθούν και έχουν προέλθει κυρίως από πώληση εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων, παροχή υπηρεσιών κ.λπ. (πελάτες, χρεώστες κ.λπ.)
- Χρεόγραφα (μετοχές, ομολογίες κ.λπ.)
- Διαθέσιμα. Είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι ήδη ρευστά ή άμεσα ρευστοποιήσιμα (ταμειακά διαθέσιμα, καταθέσεις όψεως, κ.λπ.)⁵⁸

Το Παθητικό διακρίνεται σε τρεις βασικές κατηγορίες σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

(1) Καθαρή Θέση. Περιλαμβάνει τα καταβεβλημένα κεφάλαια (κεφάλαιο, υπέρ το άρτιο, καταθέσεις ιδιοκτητών κ.λπ.), της διαφορές της εύλογης αξίας, τα αποθεματικά και τα αποτελέσματα εις νέο, τις συναλλαγματικές διαφορές κ.λπ.

(2) Υποχρεώσεις. Διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (δάνεια, κρατικές επιχορηγήσεις κ.λπ.) και σε βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (προμηθευτές, πιστωτές, τραπεζικά δάνεια, φόρος εισοδήματος κ.λπ.).

(3) Προβλέψεις. Οι οποίες αφορούν κινδύνους και έξοδα (προβλέψεις για παροχές και αποζημίωση προσωπικού κ.λπ.)⁵⁹.

⁵⁷ Κονταξή-Ζαχείλα Μαρία (2015), σ.1-4, «Βασικές έννοιες των Αποτελεσμάτων Εκμετάλλευσης & Χρήσεως»

⁵⁸ Τουρνα-Γερμανού Ελένη (2003), σ.113-117 «Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ.»

3.5 Μορφές Ισολογισμών

Ο Ισολογισμός δύναται να έχει δυο μορφές, αναλόγως του τρόπου παράθεσης των στοιχείων του, οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

- Ο Ισολογισμός με μορφή της οριζόντιας διάταξης, όπου τα στοιχεία του ενεργητικού παρατίθενται δίπλα και αριστερά από τα στοιχεία του παθητικού (Καθαρή Θέση και υποχρεώσεις).
- Ο Ισολογισμός με μορφή της κάθετης παράθεσης, όπου τα στοιχεία του ενεργητικού παρατίθενται στο επάνω μέρος και ακολουθούν τα στοιχεία του παθητικού (Καθαρή Θέση και υποχρεώσεις)⁶⁰.

3.6 Ειδή Ισολογισμών

Αναλόγως του μεγέθους της Καθαρής Θέσης μιας οντότητας, οι Ισολογισμοί κατατάσσονται σε τρία είδη: τον θετικό Ισολογισμό, τον αρνητικό και τον ουδέτερο.

- Ο θετικός Ισολογισμός (Κ.Θ.>0) αποτελεί το πιο συνηθισμένο είδος Ισολογισμού και αφορά τον Ισολογισμό στον οποίο η Καθαρή Θέση είναι θετική, το οποίο σημαίνει ότι το ενεργητικό της οντότητας είναι υψηλότερο από τις υποχρεώσεις της προς τρίτους. Ένας θετικός Ισολογισμός συμβάλλει στην αύξηση της φερεγγυότητας της οντότητας, καθώς οι πιστωτές της είναι σχεδόν βέβαιοι ότι σε περίπτωση λύσης και εκκαθάρισης της οντότητας, τα χρήματα τους δεν θα χαθούν, αλλά οι απαιτήσεις τους θα εισπραχθούν, αφού τον επιχειρηματικό κίνδυνο τον φέρουν οι φορείς της οντότητας με τα ίδια κεφάλαια.
- Ο ουδέτερος Ισολογισμός (Κ.Θ.=0) αφορά τον Ισολογισμό στον οποίο η Καθαρή Θέση ισούται με το μηδέν, το οποίο σημαίνει ότι το ενεργητικό της οντότητας ισούται με τις υποχρεώσεις της προς τρίτους. Ένας ουδέτερος Ισολογισμός, απεικονίζει ότι η οντότητα δεν διαθέτει πιστοληπτική ικανότητα και επομένως δεν είναι αισιόδοξο στοιχείο για αυτήν.
- Ο αρνητικός Ισολογισμός (Κ.Θ.<0) αφορά τον Ισολογισμό στον οποίο η Καθαρή Θέση είναι αρνητική, το οποίο σημαίνει ότι το ενεργητικό της οντότητας είναι χαμηλότερο από τις υποχρεώσεις της προς τρίτους. Ένας

⁵⁹ ΦΕΚ 251, σ.7705, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

⁶⁰ Ηρειώτης Νικόλαος (2007), σ.16-18, «Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική»

αρνητικός Ισολογισμός αντικατοπτρίζει την δεινή οικονομική κατάσταση της οντότητας, καθώς σε περίπτωση λύσης και εκκαθάρισης της οντότητας, ένα μεγάλο μέρος των απαιτήσεων των δανειστών δεν θα εισπραχθούν⁶¹.

3.7 Ένα υπόδειγμα ισολογισμού-ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα σύμφωνα με το Παράρτημα Β «Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων», το υπόδειγμα Β5 που αφορά τον ισολογισμό των πολύ μικρών οντοτήτων παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα⁶²:

Πίνακας 8: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων

		20X1		20X0
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Περιουσιακά στοιχεία				
Πάγια		X		X
Μείον: Αποσβεσμένα	X		X	X
Απομειωμένα	X	X	X	X
Αποθέματα		X		X
Απαιτήσεις		X		X
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα		X		X
Λοιπά		X		X
Σύνολο ενεργητικού		X		X
ΠΑΘΗΤΙΚΟ				
Καθαρή θέση και υποχρεώσεις				
Κεφάλαια και αποθεματικά		X		X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X		X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		X		X
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων		X		X

Πηγή: Forin.gr

Έπειτα ακολουθεί, σύμφωνα με το Παράρτημα Β «Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων», το υπόδειγμα Β1.1 το οποίο αφορά τον

⁶¹ Ηρειώτης Νικόλαος (2007) σ.16-18, «Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική»

⁶² Forin.gr (2015), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)»

ισολογισμό ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης, απεικονισμένο σε δύο ξεχωριστούς πίνακες⁶³:

Πίνακας 9: Ενεργητικό Ισολογισμού (Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις-χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές & μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Χρεωστικοί τίτλοι		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι		X	X
Λοιπά		X	X
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X

⁶³ Forin.gr (2015) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (N. 4308/2014)»

Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X

Πηγή: Forin.gr

Πίνακας 10: Παθητικό Ισολογισμού (Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις-χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)

ΠΑΘΗΤΙΚΟ	Σημείωση	20X1	20X0
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		X	X
Σύνολο		X	X
Διαφορές εύλογης αξίας		X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		X	X
Σύνολο		X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		X	X
Σύνολο		X	X
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			

Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		X	X
Σύνολο		X	X
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο		X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Τραπεζικά δάνεια			
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων		X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόρος εισοδήματος		X	X
Λοιποί φόροι και τέλη		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο υποχρεώσεων		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		X	X

Πηγή: Forin.gr

Σε περίπτωση σύνταξης Ισολογισμού ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το Παράρτημα Β «Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων», το υπόδειγμα Β1.2 τα τμήματα τα οποία αλλάζουν στο παραπάνω υπόδειγμα σχετικά με το ενεργητικό είναι⁶⁴:

- Στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αντί για χρεωστικοί τίτλοι υπάρχουν οι διακρατούμενες ως την λήξη επενδύσεις, αντί για λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι υπάρχουν τα διαθέσιμα για πώληση και αντί για λοιπά

⁶⁴ Forin.gr (2015) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)»

χρηματοοικονομικά στοιχεία υπάρχουν τα στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση.

- Στα χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές αντί για λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία υπάρχει εμπορικό χαρτοφυλάκιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

4.1 Πρόλογος

Τα βασικότερα σημεία του κεφαλαίου 7 του ν.4308/2014 το οποίο αφορά τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι τα ακόλουθα:

- Υιοθετείται η κατηγοριοποίηση των ομίλων σε μικρούς, μεσαίους και μεγάλους βάσει των κριτηρίων της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ, για σκοπούς ενοποίησης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Προβλέπεται η απαλλαγή των μικρών και των μεσαίων ομίλων από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός από τις περιπτώσεις των ομίλων των οποίων μία ή περισσότερες από τις συνδεδεμένες οντότητες είναι δημοσίου συμφέροντος.
- Καθορίζονται συγκεκριμένες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από την κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μητρικών που είναι θυγατρικές που υπόκεινται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ε.Ε.
- Παρουσιάζονται υποδείγματα ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και αναλυτικοί κανόνες κατάρτισης τους.
- Προβλέπεται προαιρετική εφαρμογή της μεθόδου της Καθαρής Θέσης για την ενσωμάτωση των συγγενών οντοτήτων και των κοινοπραξιών στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, στην περίπτωση που η αξία των σχετικών συμμετοχικών δικαιωμάτων στο κεφάλαιο της συγγενούς ή της κοινοπραξίας δεν είναι σημαντική.
- Ορίζονται πρόσθετες πληροφορίες οι οποίες είναι απαραίτητο να περιέχονται στις σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁶⁵.

⁶⁵ Pwc.gr (2015), σ.32, «Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων»

4.2 Οι κατηγορίες των οντοτήτων και των ομίλων για τους σκοπούς της ενοποίησης

Σύμφωνα με το **άρθρο 31 «Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης»**, η κατάταξη των οντοτήτων, βάσει του μεγέθους τους είναι:

(1) Μικροί όμιλοι είναι αυτοί που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας σε ενοποιημένη βάση, δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια:

(α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000€.

(β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000€.

(γ) Μέσος όρος απασχολούμενων στη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

(2) Μεσαίοι όμιλοι είναι αυτοί που δεν είναι μικροί και αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας σε ενοποιημένη βάση, δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια:

(α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000€.

(β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000€.

(γ) Μέσος όρος απασχολούμενων στη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

(3) Μεγάλοι όμιλοι είναι αυτοί που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας σε ενοποιημένη βάση, υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια:

(α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000€.

(β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000€.

(γ) Μέσος όρος απασχολούμενων στη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Τα παραπάνω όρια που αφορούν το σύνολο του ενεργητικού και το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών, τίθενται σε ισχύ έπειτα από την αφαίρεση των συμψηφισμών και των απαλοιφών των §4 και §8, άρθ.34. Αν δεν ληφθούν υπόψη οι παραπάνω συμψηφισμοί και απαλοιφές, αυτά τα όρια προσαυξάνονται κατά 20%.

Στην περίπτωση όπου ένας όμιλος υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει δύο όρια από τα τρία προαναφερθέντα κριτήρια, ανάλογα με την κατηγορία στην οποία

εντάσσεται, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας για δύο συνεχόμενες περιόδους, τότε για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων του νόμου αυτού, ενεργοποιείται η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους του ομίλου από την περίοδο η οποία έπεται των δύο διαδοχικών περιόδων⁶⁶.

Παρακάτω, στον πίνακα 7 απεικονίζονται οι κατηγορίες των ομίλων σύμφωνα με το αρθ.31 του παρόντος νόμου, για την καλύτερη κατανόηση τους⁶⁷.

Πίνακας 11: Κατηγορίες ομίλων

Νομικά πρόσωπα	Κύκλος εργασιών	Σύνολο ενεργητικού	Μέσος όρος προσωπικού
	δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των τριών κριτηρίων, για δύο συνεχόμενες χρήσεις:		
Μικροί όμιλοι	≤ 8.000.000	≤ 4.000.000	≤ 50 άτομα
Μεσαίοι όμιλοι	≤ 40.000.000	≤ 20.000.000	≤ 250 άτομα
	υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια για δύο συνεχόμενες χρήσεις:		
Μεγάλοι όμιλοι	> 40.000.000	> 20.000.000	> 250 άτομα

Πηγή: Πετράκης Ε., 2015

4.3 Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης και απαλλασσόμενες οντότητες

Σύμφωνα με το **άρθρο 32 «Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης»** τις ρυθμίσεις των άρθ.32 ως 36 είναι υποχρεωτικό να τις εφαρμόζουν:

- Οι μητρικές οντότητες των περιπτώσεων α και β της §2 άρθ.1 του παρόντος νόμου, δηλαδή: (α) τα νομικά πρόσωπα με μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε. κατά μετοχές και Ι.Κ.Ε., (β) τα νομικά πρόσωπα με μορφή Ο.Ε. ή Ε.Ε., όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι τους έχουν περιορισμένη ευθύνη, εξαιτίας του ότι είναι νομικά πρόσωπα του προηγούμενου στοιχείου (α) ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα αυτού του στοιχείου.
- Οποιαδήποτε άλλη οντότητα όταν επιλέγει ή υποχρεώνεται από σχετική νομοθεσία, να τηρεί ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις⁶⁸.

⁶⁶ ΦΕΚ 251, άρθρο 31, σ.7671, Νόμος υπ' αριθ.4308/2014

⁶⁷ Πετράκης Εμμανουήλ (2015), σ.60-62, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ν.4308/2014»

⁶⁸ Forin.gr (2015), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)»

Μια μητρική οντότητα είναι υποχρεωμένη να καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την ίδια αλλά και για κάθε άλλη οντότητα, αν ισχύει οποιοδήποτε από τα παρακάτω για την συγκεκριμένη μητρική:

- Κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της θυγατρικής οντότητας.
- Δικαιούται να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της θυγατρικής οντότητας και παράλληλα είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της.
- Δικαιούται να ασκεί κυριαρχική επιρροή στην θυγατρική οντότητα, της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος, με βάση σύμβαση ή πρόβλεψη του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της.
- Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της θυγατρικής οντότητας και είτε ελέγχει από μόνη της, βάσει συμφωνίας με άλλους μετόχους, εταίρους ή μέλη αυτής της οντότητας, την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της, είτε ισχύουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

(1) Η πλειοψηφία των μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της θυγατρικής οντότητας που κατείχαν τη διοίκηση την τρέχουσα περίοδο, όπως επίσης και την προηγούμενη περίοδο μέχρι την σύνταξη των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχει διοριστεί μόνο ως αποτέλεσμα της άσκησης των δικαιωμάτων ψήφου αυτής.

(2) Τα δικαιώματα ψήφου τα οποία κατέχονται από τη μητρική αντιπροσωπεύουν το λιγότερο το 20% επί των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου στη θυγατρική οντότητα.

(3) Κανένα τρίτο μέρος δεν έχει τα δικαιώματα προαναφέρθηκαν στα τρία πρώτα σημεία της παρούσας παραγράφου, όσον αφορά τη θυγατρική.

- Έχει την εξουσία να ασκεί ή όντως ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο στη θυγατρική οντότητα⁶⁹.

⁶⁹ Ξένος Χαράλαμπος (2015), «Οι περί ενοποίησης διατάξεις του Ν. 4308/2014»

Στα προαναφερθέντα δικαιώματα του άρθρου αυτού δεν συνυπολογίζονται τα δικαιώματα τα οποία:

- Ενσωματώνονται σε μετοχές οι οποίες κατέχονται για λογαριασμό ενός προσώπου το οποίο δεν είναι η μητρική οντότητα αλλά ούτε μια θυγατρική οντότητα της, ή
- Ενσωματώνονται σε μετοχές οι οποίες κατέχονται για εγγύηση, με την προϋπόθεση ότι αυτά τα δικαιώματα ασκούνται, βάσει οδηγιών, ή κατέχονται σε σχέση με χορηγηθέντα δάνεια στα πλαίσια της συνηθισμένης επιχειρηματικής δραστηριότητας, με την προϋπόθεση ότι τα δικαιώματα ψήφου ασκούνται προς όφελος του προσώπου που παρέχει την εγγύηση⁷⁰.

Μια μητρική οντότητα και όλες οι θυγατρικές της ενοποιούνται ανεξάρτητα από του που βρίσκεται η έδρα των θυγατρικών οντοτήτων.

Κάθε οντότητα υπαγόμενη στην ελληνική νομοθεσία, έχει την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν αυτή η οντότητα και μια άλλη οντότητα με την οποία (άλλες οντότητες με τις οποίες) δεν συνδέεται με τις σχέσεις που ορίζονται στα προαναφερθέντα του παρόντος άρθρου, διοικούνται σε ενιαία βάση (οριζόντιος όμιλος), σύμφωνα με: (α) σύμβαση η οποία έχει υπογραφεί με την άλλη οντότητα, ή (β) προβλέψεις στο ιδρυτικό έγγραφο ή το καταστατικό της άλλης οντότητας⁷¹.

Με βάση το **άρθρο 33 «Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση»**, οι κατηγορίες οι οποίες απαλλάσσονται από την υποχρέωση να συντάσσουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι οι ακόλουθες:

- Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι, εκτός από την περίπτωση που κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος.
- Μια μητρική οντότητα (απαλασσομένη οντότητα), στην περίπτωση που αυτή είναι θυγατρική μιας άλλης οντότητας (κορυφαία μητρική) η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ε.Ε. και η κορυφαία αυτή μητρική είτε (α) κατέχει όλες τις μετοχές της απαλασσομένης οντότητας. Οι

⁷⁰ Πετράκης Εμμανουήλ (2015), σ.60-62, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ν.4308/2014»

⁷¹ Ξένος Χαράλαμπος (2015), «Οι περί ενοποίησης διατάξεις του Ν. 4308/2014»

μετοχές της απαλασσόμενης οντότητας οι οποίες κατέχονται από μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων δυνάμει νομικής δέσμευσης ή δέσμευσης στο ιδρυτικό έγγραφό της ή στο καταστατικό της, δεν λαμβάνονται υπόψη για το σκοπό της απαλλαγής, είτε (β) κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλασσόμενης οντότητας και η απαλλαγή έχει εγκριθεί από τους οι υπόλοιπους μετόχους ή μέλη αυτής⁷².

Η προαναφερθείσα απαλλαγή είναι υποχρεωτικό να πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η απαλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της §6 άρθ.33, όλες οι θυγατρικές της ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων, του οποίου η μητρική οντότητα διέπεται από το δίκαιο κάποιου κράτους-μέλους.
- Οι προαναφερθείσες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων καταρτίζονται από την κορυφαία μητρική του συνόλου αυτού, βάσει του δικαίου του κράτους-μέλους της Ε.Ε. που διέπει αυτήν τη κορυφαία μητρική, βάσει της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ ή των Δ.Π.Χ.Α. (Κανονισμός 1606/2002 της Ε.Ε.).
- Όσον αφορά την απαλασσόμενη οντότητα, οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η έκθεση ελέγχου δημοσιεύονται με τον τρόπο που ορίζεται από το δίκαιο της χώρας μέλους στο οποίο υπόκειται αυτή η οντότητα (άρθ. 30 Οδηγίας 2013/34/ΕΕ).
- Οι σημειώσεις επί των ετησίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλασσόμενης οντότητας γνωστοποιούν (α) την επωνυμία και την έδρα της μητρικής οντότητας η οποία καταρτίζει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και (β) την απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁷³.

⁷² Αχείλας Γιάννης, Αλεξανδρίδου Κωνσταντίνα, Μαρκόπουλος Θανάσης (2015), σ.35-37, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)»

⁷³ Αχείλας Γιάννης, Αλεξανδρίδου Κωνσταντίνα, Μαρκόπουλος Θανάσης (2015), σ.35-37, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)»

Επιπλέον, αν μια μητρική οντότητα είναι θυγατρική μιας άλλης (κορυφαία οντότητα), η οποία όμως δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους-μέλους, τότε αυτή απαλλάσσεται όταν πληρούνται όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Η απαλλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της §6 άρθ.33, όλες οι θυγατρικές της ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων.
- Οι προαναφερθείσες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων καταρτίζονται από την κορυφαία μητρική του συνόλου αυτού, βάσει της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ ή των Δ.Π.Χ.Α. ή με τρόπο ισοδύναμο των Δ.Π.Χ.Α. (Κανονισμός της Ε.Ε. 1569/2007).
- Οι προαναφερθείσες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές⁷⁴.

Μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, δεν είναι υποχρεωτικό να συμπεριλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, στην περίπτωση που πληρείται τουλάχιστον μία από τις παρακάτω προϋποθέσεις:

- Σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις όπου οι απαραίτητες πληροφορίες για την σύνταξη των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να αποκτηθούν δίχως δυσανάλογα έξοδα ή υπερβολική καθυστέρηση.
- Οι μετοχές της κατέχονται με αποκλειστικό σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή τους.
- Ορισμένοι αυστηροί μακροπρόθεσμοί περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιαστικά (α) τη μητρική οντότητα στην άσκηση των δικαιωμάτων της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση της ή (β) την άσκηση της ενοποιημένης διοίκησης της οντότητας, στην περίπτωση που διοικούνται σε ενιαία βάση, βάσει σύμβασης με την άλλη οντότητα ή προβλέψεων στο ιδρυτικό έγγραφο ή το καταστατικό της άλλης οντότητας⁷⁵.

⁷⁴ Ξένος Χαράλαμπος (2015), «Οι περί ενοποίησης διατάξεις του Ν. 4308/2014»

⁷⁵ Πετράκης Εμμανουήλ (2015), σ.60-62, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ν.4308/2014»

Τέλος, κάθε μητρική οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων αν έχει μόνο θυγατρικές οντότητες που δεν είναι σημαντικές (ατομικά αλλά και συνολικά) ή/και όλες οι θυγατρικές της έχουν την δυνατότητα εξαίρεσης από την ενοποίηση σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις⁷⁶.

4.4 Οι κανόνες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Τα άρθρα 16 ως 29 του νόμου αυτού εφαρμόζονται αναφορικά με τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συνυπολογίζοντας και τις προσαρμογές που προκύπτουν από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων συγκριτικά με τις ετήσιες.

Σύμφωνα με το άρθρο 34 «Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων», για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, χρησιμοποιείται η μέθοδος της ολικής ενοποίησης, δηλαδή:

- Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση, ενσωματώνονται πλήρως στον ενοποιημένο Ισολογισμό.
- Τα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα και οι ζημίες των οντοτήτων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση, ενσωματώνονται στο σύνολο τους στην ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Κατ' εξαίρεση, οι κοινές δραστηριότητες ενοποιούνται εφαρμόζοντας την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης⁷⁷.

Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας την οποία αντιπροσωπεύουν στην Καθαρή Θέση των οντοτήτων αυτών. Αυτός ο συμψηφισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις λογιστικές αξίες που υφίστανται

⁷⁶ Αχείλας Γιάννης, Αλεξανδρίδου Κωνσταντίνα, Μαρκόπουλος Θανάσης (2015), σ.35-37, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)»

⁷⁷ Ξένος Χαράλαμπος (2015), «Οι περί ενοποίησης διατάξεις του Ν. 4308/2014»

κατά την ημερομηνία όπου αυτές οι οντότητες περιελήφθησαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά.

Οι διαφορές οι οποίες απορρέουν από τον συμψηφισμό κατανέμονται σε στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, των οποίων οι εύλογες αξίες είναι υψηλότερες ή χαμηλότερες από τις λογιστικές τους αξίες.

Η διαφορά η οποία απομένει, αφορά την υπεραξία και η λογιστική της αντιμετώπιση έχει ως εξής:

- Αν η διαφορά αυτή είναι θετική, τότε αυτή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «Υπεραξία». Η υπεραξία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκειται σε απόσβεση αλλά υπόκειται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας της, ενώ η υπεραξία με ωφέλιμη ζωή της οποίας ο προσδιορισμός δεν μπορεί να γίνει με αξιόπιστο τρόπο υπόκειται σε απόσβεση, με περίοδο αποσβέσεως τα 10 έτη.
- Αν η διαφορά αυτή είναι αρνητική, τότε αυτή υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα ως κέρδος στα αποτελέσματα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁷⁸.

Όταν οι μετοχές των θυγατρικών οντοτήτων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από πρόσωπα εκτός του ομίλου, τότε το ποσό το οποίο αποδίδεται σε αυτές παρουσιάζεται ξεχωριστά στην Καθαρή Θέση του ενοποιημένου Ισολογισμού ως «Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο». Επιπλέον, το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αποδίδεται στις μετοχές αυτές παρουσιάζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημία που αποδίδεται στα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο.

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καταρτίζονται την ίδια ημερομηνία με τις ετήσιες ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής, απεικονίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις χρηματοοικονομικές θέσεις, τα κέρδη ή τις ζημίες των οντοτήτων που περιέχονται στην ενοποίηση σαν να ήταν μια οντότητα. Για τον σκοπό αυτό, τα παρακάτω στοιχεία απαλείφονται από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

⁷⁸ Πετράκης Εμμανουήλ (2015), σ.60-62, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ν.4308/2014»

- Οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.
- Τα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα και οι ζημίες που σχετίζονται με τις συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.
- Τα κέρδη και οι ζημίες που προκύπτουν από τις συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, στην περίπτωση που περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων⁷⁹.

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση επιμετρώνται με τις ίδιες μεθόδους και με βάση τα άρθρα 16 ως 29 του παρόντος νόμου.

Στην περίπτωση που αυτά τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις έχουν επιμετρηθεί, από οντότητες οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση, χρησιμοποιώντας διαφορετικές λογιστικές πολιτικές από αυτές των σκοπών της ενοποίησης, τότε πρέπει να επαναμετρηθούν, με βάση τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους της ενοποίησης. Επιτρέπεται παρέκκλιση από αυτή την απαίτηση μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, της οποίας η γνωστοποίηση και η δικαιολόγηση στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη.

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23, αναγνωρίζονται αναβαλλόμενοι φόροι στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Κατ' εξαίρεση δεν επιτρέπεται συμψηφισμός στον Ισολογισμό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, στην περίπτωση που τα σχετικά ποσά προέρχονται από οντότητες οι οποίες λειτουργούν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες.

Στην περίπτωση που μια θυγατρική οντότητα πραγματοποιεί την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της σε διαφορετικό νόμισμα από αυτό που χρησιμοποιείται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής, τότε τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής μετατρέπονται στο νόμισμα το οποίο χρησιμοποιείται από τη μητρική ως εξής:

⁷⁹ Ξένος Χαράλαμπος (2015), «Οι περί ενοποίησης διατάξεις του Ν. 4308/2014»

- Τα στοιχεία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων μετατρέπονται με τη μέση ισοτιμία της περιόδου αναφοράς.
- Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του Ισολογισμού.
- Τα στοιχεία της Καθαρής Θέσης μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία εισφέρθηκαν ή σχηματίστηκαν.
- Οι συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν από τις παραπάνω μετατροπές αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην Καθαρή Θέση, το οποίο μεταφέρεται στην ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής⁸⁰.

4.5 Η μέθοδος της Καθαρής Θέσης

Βάσει του **άρθρου 35 «Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες»**, μια συμμετοχή σε συγγενή ή κοινοπραξία καταχωρείται αρχικά κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης, με βάση την μέθοδο Καθαρής Θέσης.

Σύμφωνα με την μέθοδο της Καθαρής Θέσης, όταν μια οντότητα η οποία συμπεριλαμβάνεται στην ενοποίηση έχει μια συμμετοχή σε συγγενή ή κοινοπραξία, τότε η συμμετοχή αυτή παρουσιάζεται στον ενοποιημένο Ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία».

Το ποσό το οποίο αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της μεταβολής της Καθαρής Θέσης της στην περίοδο που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας (επενδυτής) και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που αναλογούν σε αυτά τα συμμετοχικά δικαιώματα.

Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών η οποία αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας παρουσιάζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες»⁸¹.

⁸⁰ Νομοι.info (2014), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

⁸¹ Πετράκης Εμμανουήλ (2015), σ.64, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ν.4308/2014»

4.6 Οι σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Με βάση το άρθρο 36 «Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων», οι σημειώσεις αυτές περιέχουν όλες τις πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που περιέχονται στα προσαρτήματα των ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που συμμετέχουν στην ενοποίησης, με τέτοιο τρόπο ώστε να διευκολύνεται η αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης των οντοτήτων. Ειδικότερα:

- Κατά τη γνωστοποίηση των συναλλαγών με τα συνδεδεμένα μέρη, οι συναλλαγές μεταξύ τους που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και έχουν απαλειφθεί, παραλείπονται.
- Κατά τη γνωστοποίηση του μέσου αριθμού των εργαζομένων που απασχολήθηκαν, γνωστοποιείται ξεχωριστά ο μέσος αριθμός που απασχολήθηκε σε από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες.
- Κατά τη γνωστοποίηση των ποσών των αποζημιώσεων, των προκαταβολών και των πιστώσεων που δόθηκαν σε μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, γνωστοποιούνται μόνο τα ποσά που δόθηκαν σε μέλη αυτών των συμβουλίων της μητρικής, από αυτή και τις θυγατρικές της⁸².

Επιπλέον, οι σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν:

(1) Σχετικά με τις οντότητες οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση:

- Την επωνυμία και την έδρα τους.
- Την αναλογία που κατέχουν στο κεφάλαιο τους άλλες οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, εκτός της μητρικής.
- Πληροφορίες σχετικά με το ποιες προϋποθέσεις αποτέλεσαν τη βάση με την οποία πραγματοποιήθηκε η ενοποίηση. Αυτή η γνωστοποίηση μπορεί να παραλείπεται, στην περίπτωση που η ενοποίηση έχει γίνει βάσει της περίπτωσης α της §2 άρθ.32 (η μητρική έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της θυγατρικής) και

⁸² Nomoi.info (2014), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

στην περίπτωση που η αναλογία στο κεφάλαιο ισούται με την αναλογία στα δικαιώματα ψήφου.

- Οι προαναφερθείσες πληροφορίες παρέχονται και για τις απαλλασσόμενες οντότητες από την ενοποίηση για λόγους μη σημαντικότητας. Επίσης, παρέχεται επεξήγηση για την απαλλαγή των οντοτήτων της §7 άρθ.33.

(2) Την επωνυμία και την έδρα των συγγενών οντοτήτων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση καθώς και την αναλογία που κατέχουν στο κεφάλαιο τους άλλες οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

(3) Την επωνυμία και το μητρώο εγγραφής των κοινοπραξιών και των από κοινού ελεγχόμενων δραστηριοτήτων, τους παράγοντες επί των οποίων στηρίζεται η κοινή διοίκηση (έλεγχος) τους και την αναλογία που κατέχουν στο κεφάλαιο τους άλλες οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

(4) Όσον αφορά την κάθε οντότητα, εκτός των προαναφερθέντων, στην οποία οι οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση έχουν συμμετοχικά δικαιώματα:

- Την επωνυμία και την έδρα τους.
- Την αναλογία του κατεχόμενου κεφαλαίου.
- Το ποσό της καθαρής θέσης και των αποτελεσμάτων της πιο πρόσφατης περιόδου για την οποία έχουν εγκριθεί χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

(5) Οι πληροφορίες αναφορικά με την καθαρή θέση και τα αποτελέσματα της παραπάνω περίπτωσης μπορούν να παραλείπονται, στην περίπτωση που η οντότητα δεν δημοσιεύει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις⁸³.

Οι μέθοδοι οι οποίοι εφαρμόστηκαν για να υπολογιστεί το ποσό της υπεραξίας αλλά και κάθε σημαντική μεταβολή της σχετικά με την προηγούμενη περίοδο επεξηγούνται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της καθαρής θέσης σε μια συγγενή ή κοινοπραξία,

⁸³ Nomoi.info (2014), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τη διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης της επένδυσης και της λογιστικής αξίας της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε, κατά την ημερομηνία απόκτησης.

Στην περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μιας συγγενούς ή κοινοπραξίας έχουν επιμετρηθεί στις ατομικές χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με διαφορετικές μεθόδους από αυτές της ενοποίησης, τότε τα στοιχεία για τον υπολογισμό της προαναφερθείσας διαφοράς έχουν την δυνατότητα επαναμέτρησης, βάσει των μεθόδων ενοποίησης. Στην περίπτωση που αυτή η επαναμέτρηση δεν λάβει χώρα, τότε πρέπει να γνωστοποιηθεί αυτό.

Αν η σύνθεση των οντοτήτων της ενοποίησης, έχει μεταβληθεί σημαντικά στη διάρκεια μιας περιόδου, τότε οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες με τις οποίες καθίσταται δυνατή η σύγκριση των διαδοχικών ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁸⁴.

4.7 Ένα υπόδειγμα ισολογισμού-ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα σύμφωνα με το Παράρτημα Β «Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων», το υπόδειγμα Β71 το οποίο αφορά τον ισολογισμό ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης, απεικονισμένο σε δύο ξεχωριστούς πίνακες⁸⁵:

Πίνακας 12: Ενεργητικό Ισολογισμού (Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις-χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Σημείωση	20Χ1	20Χ0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X

⁸⁴ Forin.gr (2015), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)»

⁸⁵ Forin.gr (2015), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)»

Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Χρεωστικοί τίτλοι		X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι		X	X
Λοιπά		X	X
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X

Πηγή: Forin.gr

Πίνακας 13: Παθητικό Ισολογισμού (Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις-χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)

ΠΑΘΗΤΙΚΟ	Σημείωση	20X1	20X0
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		X	X
Σύνολο		X	X
Διαφορές εύλογης αξίας		X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		X	X
Σύνολο		X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		X	X
Σύνολο		X	X
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Καθαρή θέση ιδιοκτητών μητρικής		X	X
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		X	X
Σύνολο		X	X
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο		X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Τραπεζικά δάνεια		X	X

Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων		X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόρος εισοδήματος		X	X
Λοιποί φόροι και τέλη		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο υποχρεώσεων		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		X	X

Πηγή: Forin.gr

Σε περίπτωση σύνταξης Ισολογισμού ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το Παράρτημα Β «Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων», το υπόδειγμα Β7.2 τα τμήματα τα οποία αλλάζουν στο παραπάνω υπόδειγμα σχετικά με το ενεργητικό είναι ακριβώς τα ίδια με τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις⁸⁶:

4.8 Παράδειγμα ισολογισμού-ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Παρακάτω ακολουθεί ένα παράδειγμα εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 όσον αφορά τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, προσπαθώντας για την καλύτερη κατανόηση των προαναφερθέντων:

Η «Μ» Α.Ε. κατά την 01-01-2015 απέκτησε το 70% των μετοχών της «Θ» Α.Ε., η οποία από εδώ και έπειτα είναι θυγατρική της, αντί του ποσού των 1.000.000€ και το 30% των μετοχών της «Σ» Α.Ε., η οποία από εδώ και έπειτα είναι συγγενής της, αντί του ποσού των 300.000€⁸⁷.

⁸⁶ Forin.gr (2015), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)»

⁸⁷ Ξένος Χαράλαμπος (2015), «Οι περί ενοποιήσεως διατάξεις του Ν. 4308/2014»

Οι Ισολογισμοί των παραπάνω οντοτήτων κατά την ημερομηνία 01.01.2015 και πριν από την συναλλαγή της απόκτησης ήταν οι εξής:

Ισολογισμοί 01-01-2015	«Μ»	«Θ»	«Σ»
Περιουσιακά στοιχεία			
Μη κυκλοφορούντα			
Γήπεδα	100.000	30.000	20.000
Κτίσματα	900.000	170.000	130.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.000.000	300.000	150.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	2.000.000	500.000	300.000
Κυκλοφορούντα			
Εμπορεύματα	800.000	400.000	200.000
Εμπορικές απαιτήσεις	500.000	300.000	100.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	2.000.000	300.000	200.000
Σύνολο κυκλοφορούντων	3.300.000	1.000.000	500.000
Σύνολο ενεργητικού	5.300.000	1.500.000	800.000
Καθαρή θέση			
Κεφάλαιο	2.500.000	800.000	400.000
Αποθεματικά	800.000	150.000	80.000
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	50.000	20.000
Σύνολο καθαρής θέσης	3.500.000	1.000.000	500.000
Υποχρεώσεις			
Τραπεζικά δάνεια	1.000.000	200.000	150.000
Εμπορικές υποχρεώσεις	500.000	200.000	100.000
Λοιπές υποχρεώσεις	300.000	100.000	50.000
Σύνολο υποχρεώσεων	1.800.000	500.000	300.000
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων	5.300.000	1.500.000	800.000

Από την αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού καθώς επίσης και των υποχρεώσεων των τριών αυτών οντοτήτων στην εύλογη αξία τους, υπολογίστηκαν οι παρακάτω διαφορές αποτίμησης:

Διαφορές αποτίμησης	«Θ»	«Σ»
Γήπεδα	20.000	15.000
Κτίσματα	40.000	35.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	140.000	100.000
Εμπορεύματα	-20.000	-10.000
Εμπορικές απαιτήσεις	-30.000	-20.000
Λοιπές υποχρεώσεις	-20.000	-10.000
Σύνολο	130.000	110.000
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (25%)	-32.500	-27.500
	97.500	82.500

Ο Ισολογισμός της «Μ» Α.Ε. θα επηρεαστεί από την λογιστική εγγραφή της απόκτησης των συμμετοχών η οποία είναι η εξής:

Απόκτηση συμμετοχών

Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις	1.000.000
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις-Κόστος κτήσης	300.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	1.300.000

Έτσι, σύμφωνα με τα παραπάνω και υποθέτοντας ότι ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 25%, για την κατάρτιση του ενοποιημένου ισολογισμού των εταιρειών «Μ» Α.Ε., «Θ» Α.Ε. και «Σ» Α.Ε. κατά την ημερομηνία απόκτησης 02-01-2015, βάσει των διατάξεων του ν.4308/2014 πρέπει να γίνουν οι ακόλουθοι υπολογισμοί και οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές ενοποίησης:

«Θ»

Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000
Ποσοστό δικαιωμάτων μητρικής	*70%
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στην μητρική	700.000
Κόστος απόκτησης συμμετοχής	1.000.000
Διαφορά συμψηφισμού θυγατρικής	300.000

«Θ»

Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000
Ποσοστό δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο	*30%
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στη θυγατρική	300.000

«Σ»

Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	500.000
Διαφορές αποτίμησης	82.500
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων	582.500
Ποσοστό δικαιωμάτων μητρικής	*30%
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στην μητρική	174.750
Κόστος απόκτησης συμμετοχής	300.000
Υπεραξία συγγενούς	125.250

1^η Λογιστική εγγραφή ενοποίησης (Συμψηφισμός συμμετοχής στην «Θ»)

Κεφάλαιο (800.000*70%)	560.000	
Αποθεματικά (150.000*70%)	105.000	
Αποτελέσματα εις νέο (50.000*70%)	35.000	
Διαφορές συμψηφισμού	300.000	
Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις		1.000.000
Συμψηφισμός συμμετοχής στην «Θ»	1.000.000	1.000.000

2^η Λογιστική εγγραφή ενοποίησης (Διαφορές αποτίμησης «Θ»)

Γήπεδα (20.000*70%)	14.000	
Κτίσματα (40.000*70%)	28.000	
Λοιπά ενσώματα πάγια (140.000*70%)	98.000	
Υπεραξία	231.750	
Εμπορεύματα (20.000*70%)	14.000	
Εμπορικές απαιτήσεις (30.000*70%)	21.000	
Λοιπές υποχρεώσεις (20.000*70%)	14.000	
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	22.750	
Διαφορές συμψηφισμού	300.000	
Διαφορές αποτίμησης «Θ»	371.750	371.750

3^η Λογιστική εγγραφή ενοποίησης (Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στη «Θ»)

Κεφάλαιο (800.000*30%)	240.000	
Αποθεματικά (150.000*30%)	45.000	
Αποτελέσματα εις νέο (50.000*30%)	15.000	
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		300.000
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στη «Θ»	300.000	300.000

4^η Λογιστική εγγραφή ενοποίησης (Ενσωμάτωση συγγενούς εταιρείας «Σ»)

Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις-εύλογη αξία	174.750	
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις-υπεραξία	125.250	
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις-κόστος κτήσης		300.000
Ενσωμάτωση συγγενούς εταιρείας «Σ»	300.000	300.000

Ανακεφαλαιώνοντας τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές υπάρχει η δυνατότητα συγκεντρωτικής απεικόνισης στους στον ακόλουθο πίνακα:

Ανακεφαλαίωση λογιστικών εγγραφών ενοποίησης	Χρέωση		Πίστωση	
Γήπεδα	(2)	14.000		
Κτίσματα	(2)	28.000		
Λοιπά ενσώματα πάγια	(2)	98.000		
Υπεραξία	(2)	231.750		
Διαφορές συμψηφισμού	(1)	300.000	(2)	300.000
Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις			(1)	1.000.000
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις-κόστος κτήσης			(4)	300.000
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις-εύλογη αξία	(4)	174.750		
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις-υπεραξία	(4)	125.250		
Εμπορεύματα			(2)	14.000
Εμπορικές υποχρεώσεις			(2)	21.000
Κεφάλαιο	(1)+(3)	800.000		
Αποθεματικά	(1)+(3)	150.000		
Αποτελέσματα εις νέο	(1)+(3)	50.000		
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο			(3)	300.000
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις			(2)	22.750
Λοιπές υποχρεώσεις			(2)	14.000
Σύνολο		1.971.750		1.971.750

Επομένως, έπειτα από τους απαραίτητους υπολογισμούς και τις απαραίτητες λογιστικές εγγραφές, ακολουθεί η κατάρτιση του ενοποιημένου ισολογισμού της εταιρείας «Μ» Α.Ε. και «Θ» Α.Ε. κατά την 01-01-2015.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΕΝΟΠΙΗΜΕΝΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 01-01-2015						
	«Μ»	«Θ»	Σύνολο	Εγγραφές ενοποιήσεως		Ενοποιημένος ισολογισμός
				Χ	Π	
Περιουσιακά στοιχεία						
Μη κυκλοφορούντα						

Γήπεδα	100.000	30.000	130.000	20.000		150.000
Κτίσματα	900.000	170.000	1.070.000	40.000		1.110.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.000.000	300.000	1.300.000	140.000		1.440.000
Υπεραξία	0	0	0	231.750		231.750
Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	1.000.000	0	1.000.000		1.000.000	0
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις						
– Κόστος κτήσεως	300.000	0	300.000		300.000	0
– Εύλογη αξία	0	0	0	174.750		174.750
– Υπεραξία	0	0	0	125.250		125.250
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	3.300.000	500.000	3.800.000			3.231.750
Κυκλοφορούντα						
Εμπορεύματα	800.000	400.000	1.200.000		20.000	1.180.000
Εμπορικές απαιτήσεις	500.000	300.000	800.000		30.000	770.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	700.000	300.000	1.000.000			1.000.000
Σύνολο κυκλοφορούντων	2.000.000	1.000.000	3.000.000			2.950.000
Σύνολο ενεργητικού	5.300.000	1.500.000	6.800.000			6.181.750

ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 01-01-2015						
	«Μ»	«Θ»	Σύνολο	Εγγραφές ενοποιήσεως		Ενοποιημένος ισολογισμός
				Χ	Π	
Καθαρή θέση						
Κεφάλαιο	2.500.000	800.000	3.300.000	800.000		2.500.000
Αποθεματικά	800.000	150.000	950.000	150.000		800.000
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	50.000	250.000	50.000		200.000
Διαφορές αποτιμήσεως	0	0	0	97.500	97.500	0
Μη ελέγχουσα συμμετοχή	0	0	0		329.250	329.250
Σύνολο καθαρής θέσεως	3.500.000	1.000.000	4.500.000			3.829.250
Υποχρεώσεις						
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	0	0	0		32.500	32.500
Τραπεζικά δάνεια	1.000.000	200.000	1.200.000			1.200.000
Εμπορικές υποχρεώσεις	500.000	200.000	700.000			700.000
Λοιπές υποχρεώσεις	300.000	100.000	400.000		20.000	420.000
Σύνολο υποχρεώσεων	1.800.000	500.000	2.300.000			2.352.500
Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων	5.300.000	1.500.000	6.800.000	1.829.250	1.829.250	6.181.750

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π. ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

5.1 Πρόλογος

Ένα λογιστικό σχέδιο είναι ένα σύστημα κανόνων το οποίο σκοπεύει στην λογιστική τυποποίηση, δηλαδή έχει ως στόχο την ενιαία αντιμετώπιση των θεμάτων λογιστικού περιεχομένου. Η τυποποίηση καθιστά δυνατή, σε επίπεδο οντότητας, την εξασφάλιση της ορθής και παραγωγικής σχεδίασης των λογαριασμών με σαφήνεια και ικανότητα απόδοσης ακριβούς εικόνας των χρηματοοικονομικών μεγεθών. Ουσιαστικά, εξασφαλίζεται η σύγκριση των χρηματοοικονομικών μεγεθών των οντοτήτων, η αξιόπιστη μέτρηση τους και η εξαγωγή σχετικών συμπερασμάτων⁸⁸.

5.2 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Εξ' αρχής, ο σκοπός που είχαν τα νομοθετικά μέτρα ήταν η κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων με ειλικρίνεια, σαφήνεια και ομοιομορφία. Έτσι, η συμβολή του λογιστικού σχεδιασμού σχετίζεται με:

- Την ανάπτυξη ενιαίων κανόνων αποτίμησης, αναφορικά με τα στοιχεία του Ισολογισμού και με τον ακριβέστερο προσδιορισμό του κόστους αγοράς και παραγωγής.
- Την εφαρμογή ενιαίας λογιστικής ορολογίας.
- Τη δημιουργία ενιαίου σχεδίου λογαριασμών.
- Την απεικόνιση των λογαριασμών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με ομοιομορφία⁸⁹.

Το λογιστικό σχέδιο καθιερώθηκε στην Ελλάδα, με τις διατάξεις του ν.1041/1980 και το περιεχόμενο του ορίστηκε με τις διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980. Οι σκοποί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι:

- Η τυποποίηση των τηρούμενων λογαριασμών από τις ελληνικές οντότητες και η λειτουργία τους σε ενιαία βάση. Έτσι, υιοθετώντας ενιαία ορολογία

⁸⁸ Λεκαράκου Κατερίνα (2012), σ. 19-21, «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο»

⁸⁹ Ηρειώτης Νικόλαος (2007), σ.105, «Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική»

των λογαριασμών από το σύνολο των επιχειρήσεων, πραγματοποιείται η τυποποίηση του περιεχομένου τους και της ερμηνείας τους, μηδενίζοντας το ενδεχόμενο καταχώρισης λανθασμένης πληροφορίας.

- Η αποτίμηση των παγίων στοιχείων σύμφωνα με ενιαίες παραδεκτές αρχές και μεθόδους.
- Η ενιαία κατάρτιση και δημοσίευση τυποποιημένων Ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Ο γενικότερος σχεδιασμός της λογιστικής στην Ελλάδα⁹⁰.

Το Ε.Γ.Λ.Σ., όπως συμβαίνει και με κάθε σχέδιο λογαριασμών, περιλαμβάνει υποχρεωτικούς και προαιρετικούς λογαριασμούς, καθώς και κανόνες τήρησης τους και συνδεσμολογίας αυτών. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., προβλέπονται δέκα ομάδες λογαριασμών, όπως παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα⁹¹:

Πίνακας 14: Ομάδες λογαριασμών σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Ομάδες	Λογαριασμοί
1 ^η ομάδα: Πάγιο Ενεργητικό, 2 ^η ομάδα: Αποθέματα, 3 ^η ομάδα: Απαιτήσεις και διαθέσιμα	Λογαριασμοί του Ενεργητικού
4 ^η ομάδα: Καθαρή Θέση-Προβλέψεις-Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις, 5 ^η ομάδα: Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	Λογαριασμοί της Καθαρής Θέσης και του Παθητικού
6 ^η ομάδα: Οργανικά Έξοδα κατ' είδος, 7 ^η ομάδα: Οργανικά Έσοδα κατ' είδος	Λογαριασμοί οι οποίοι αφορούν τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης
8 ^η ομάδα	Λογαριασμοί των αποτελεσμάτων
9 ^η ομάδα	Λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής
10 ^η ομάδα	Λογαριασμοί τάξεως

Πηγή: Ηρειώτης Νικόλαος, 2007

Στο σημείο αυτό είναι χρήσιμο να αναφερθούν και οι βασικές αρχές οι οποίες έχουν υιοθετηθεί από το Ε.Γ.Λ.Σ. για την λειτουργία του:

⁹⁰ Λεκαράκου Κατερίνα (2012), σ. 19-21, «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο»

⁹¹ Ηρειώτης Νικόλαος (2007), σ.105-107, «Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική»

(1) Η αρχή της αυτονομίας. Αυτή η αρχή αναφέρεται στο κύκλωμα των λογαριασμών της αναλυτικής και της γενικής λογιστικής και στο κύκλωμα των λογαριασμών τάξεως⁹².

Το σχέδιο λογαριασμών χωρίζεται σε τρία μέρη. Το κάθε μέρος είναι ένα ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, του οποίου οι λογαριασμοί συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, δίχως να υφίσταται λογιστική επιρροή στους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών.

Έτσι, το σχέδιο λογαριασμών χωρίζεται σε: γενική λογιστική (ομάδα 1^η ως ομάδα 8^η), αναλυτική λογιστική (ομάδα 9^η) και λογαριασμοί τάξεως (ομάδα 10^η). Αναφορικά με την γενική και αναλυτική λογιστική, υπάρχει δυνατότητα συγχώνευσης και λειτουργίας σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής, εφόσον θα διατηρείται η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής και δεν θα υφίσταται αλλοίωση των άλλων δύο βασικών αρχών.

Τέλος, με βάση την παρούσα αρχή, η αναλυτική λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από τη γενική λογιστική, σε λογαριασμούς της ομάδας 9^η, όμως συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους στο ανεξάρτητα λογιστικό κύκλωμα αυτής της ομάδας⁹³.

(2) Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων. Βάσει της αρχής αυτής, η καταχώριση των αντίστοιχων ποσών γίνεται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδα 2^η), εξόδων (ομάδα 6^η), εσόδων (ομάδα 7^η) και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδα 8^η), που ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό.

Οι σχετικοί λογαριασμοί χρεώνονται ή πιστώνονται με αντίστοιχους αντιλογισμούς, δίχως να μεταφέρονται τα ποσά τους κατά τη διάρκεια της χρήσης. Στο τέλος της χρήσης, τα υπόλοιπα τους μεταφέρονται στο λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης ή στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

(3) Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές. Με βάση την αρχή αυτή, καθορίζεται η κατάρτιση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης εσωλογιστικά. Δηλαδή, ο λογαριασμός αυτός καταρτίζεται μετά από μεταφορά της αξίας των αποθεμάτων, των οργανικών

⁹² Ηρειώτης Νικόλαος (2007), σ.105-107, «Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική»

⁹³ Taxheaven.gr (2015), «Λογιστικό Σχέδιο»

εξόδων και εσόδων κατ' είδος σε αυτόν, ώστε να προκύπτει από την ανάλυση του η συνολική κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμετάλλευσης⁹⁴.

Αναφορικά με τις γενικές αρχές τήρησης των λογαριασμών, ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης του παραστατικού (αποδεικτικό πραγματοποίησης του γεγονότος ή της συναλλαγής) για την ενημέρωση των λογαριασμών. Έτσι, σύμφωνα με αυτά τα αποδεικτικά, λογιστικοποιούνται τα έξοδα και τα έσοδα⁹⁵.

5.3 Η συμβολή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στην κατάρτιση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και συγκεκριμένα σύμφωνα με την §1, άρθ.42α του ν.2190/1920, ορίζονται οι εξής ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

- Ισολογισμός.
- Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης.
- Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.
- Προσάρτημα⁹⁶.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, ο λογιστικός σχεδιασμός συμβάλει στην τυποποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η εξασφάλιση αυτής της λογιστικής τυποποίησης, πραγματοποιείται με την θέσπιση ορισμένων κανόνων, οι οποίοι αφορούν την ομοιόμορφη παρουσίαση των λογαριασμών στον Ισολογισμό καθώς και στις υπόλοιπες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ουσιαστικά, αυτοί οι κανόνες σχετίζονται με την ονομασία, την κωδικοποίηση, την ομαδοποίηση, το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας των τηρούμενων λογαριασμών, προκειμένου να καταρτιστεί ο Ισολογισμός και η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Ειδικότερα, οι κανόνες καθορίζουν:

- Τις πληροφορίες που πρέπει να περιέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας.
- Το περιεχόμενο των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Την ομαδοποίηση των λογαριασμών αυτών, βάσει ενός ενιαίου κριτηρίου.

⁹⁴ Taxheaven.gr (2015) «Λογιστικό Σχέδιο»

⁹⁵ Taxheaven.gr (2015) «Λογιστικό Σχέδιο»

⁹⁶ Γρηγοράκος Θεόδωρος (2003), «Άρθρο μελέτη 1014/2003: Κατάρτιση, έλεγχος, δημοσίευση και έγκριση των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών»

- Τον τρόπο λειτουργίας των λογαριασμών αυτών⁹⁷.

5.4 Οι νέες λογιστικές έννοιες που εισάγονται με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Με την υιοθέτηση του ν.4308/2014 περί των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην χώρα μας, εισήχθησαν ορισμένες νέες έννοιες, οι οποίες θα αναλυθούν παρακάτω:

- Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση: το ποσό του ανακτήσιμου φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους από μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές, από μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους και από εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές.
- Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση: το οφειλόμενο ποσό του φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, σχετικά με φορολογητέες προσωρινές διαφορές.
- Αποσβέσιμο κόστος για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία: το ποσό στο οποίο ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην αρχική αναγνώριση, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις.
- Αρχική αναγνώριση: η πρώτη καταχώρηση στο λογιστικό σύστημα της οντότητας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις: μη παράγωγα χρηματοοικονομικά πάγια περιουσιακά στοιχεία με καθορισμένη λήξη και πληρωμές, τα οποία η οντότητα προτίθεται και δύναται να διακρατήσει μέχρι τη λήξη, με εξαίρεση αυτά που εμπίπτουν στον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων και αυτά που κατά την αρχική αναγνώριση καθορίζονται ως στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου ή ως διαθέσιμα προς πώληση.
- Επιμέτρηση: η διαδικασία προσδιορισμού της αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα.
- Εύλογη αξία: η τιμή ανταλλαγής ενός πάγιου στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, ανάμεσα σε πρόθυμα και ενήμερα μέρη τα οποία, κατά την ημερομηνία μέτρησης, ενεργούν σε κανονικές συνθήκες στην αγορά.

⁹⁷ Ηρειώτης Νικόλαος (2007), σ.105-107, «Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική»

- Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία: η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά το πιθανό κόστος ολοκλήρωσης του και πραγματοποίησης της διάθεσης του.
- Παρούσα αξία: η αξία από την προεξόφληση στο παρόν, ενός μελλοντικού ποσού ή μιας σειράς ταμειακών ροών με κατάλληλο επιτόκιο⁹⁸.
- Πραγματικό επιτόκιο: το επιτόκιο το οποίο προεξοφλεί ακριβώς το σύνολο των εκτιμώμενων μελλοντικών πληρωμών ή εισπράξεων στην καθαρή λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης.
- Προσωρινή διαφορά: η διαφορά της λογιστικής αξίας με την φορολογική βάση ενός στοιχείου, που αναμένεται να επηρεάσει τα φορολογητέα αποτελέσματα μελλοντικά, στην περίπτωση που η λογιστική αξία ανακτηθεί ή διακανονιστεί ή επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα.
- Συγγενής οντότητα: μια οντότητα στην οποία συμμετέχει μια άλλη οντότητα και επί της οποίας αυτή ασκεί σημαντική επιρροή στις λειτουργίες και στις χρηματοοικονομικές πολιτικές της (δεν είναι θυγατρική ή κοινοπραξία).
- Ταμειακά ισοδύναμα: βραχυπρόθεσμες επενδύσεις με υψηλή ρευστότητα, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε γνωστά ποσά μετρητών και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.
- Ωφέλιμη οικονομική ζωή: η εκτιμώμενη περίοδος όπου ένα περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιείται οικονομικά ή ο αριθμός των παραγομένων μονάδων που πρόκειται να αποκτηθούν από αυτό⁹⁹.

5.5 Οι διαφορές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Νόμου 4308/2014 σε σχέση με τα πρότυπα που ίσχυαν κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Η κυριότερη διαφορά των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του ν.4308/2014 σχετικά με τις ισχύοντες διατάξεις κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο συντελείται στο γεγονός ότι τα νέα Ε.Λ.Π. είναι ένα σύνολο λογιστικών μεθόδων περισσότερο δυναμικό, πιο ευέλικτο και εκσυγχρονισμένο.

⁹⁸ Mygalaxy.gr (2015), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

⁹⁹ Mygalaxy.gr (2015), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

Έτσι, επιτυγχάνεται η αποτύπωση κάθε είδους λογιστικού γεγονότος, ακόμα και για συναλλαγές για τις οποίες, με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., δεν προβλέπονταν αντίστοιχοι λογαριασμοί για την απεικόνιση τους, όπως π.χ. η λογιστική παρακολούθηση ενός ομολόγου το οποίο θα έκδιδε ή θα αγόραζε η οντότητα, η λογιστική απεικόνιση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ενός παγίου στοιχείου κ.λπ.

Το βασικότερο πλεονέκτημα από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί η συνολική εναρμόνιση του Ε.Γ.Λ.Σ. με τα ισχύοντα Δ.Π.Χ.Α., γεγονός το οποίο συμβάλλει στην κατανόηση και εξαγωγή συμπερασμάτων από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελληνικών οντοτήτων, από τον κάθε επενδυτή παγκοσμίως.

Η ανάγκη για την προαναφερθείσα πλήρη εναρμόνιση, προέκυψε από το ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι εγχώρια νομοθεσία που θα έπρεπε να γίνει κατανοητή εις βάθος και να είναι προσβάσιμη στο σύνολο της, από τον κάθε χρήστη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να είναι σε θέση να εξάγει τα αντίστοιχα συμπεράσματα.

Εξάλλου, αναφορικά με την προσέλκυση ξένων επενδυτών, υπήρχε εμφανής δυσκολία για αυτούς που δεν ήταν γνώστες των κανόνων του Ε.Γ.Λ.Σ. καθώς και της έννοιας των λογαριασμών του, έχοντας ως αποτέλεσμα, αυτοί οι επενδυτές να μην αφιερώνουν καθόλου χρόνο στις επιχειρήσεις τις χώρας μας οι οποίες δεν ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Φυσικά, υπάρχουν και άλλα πλεονεκτήματα από την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. τα οποία θα αναλυθούν παρακάτω¹⁰⁰.

Επίσης, οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν αρκετά απαρχαιωμένες και ξεπερασμένες σχετικά με τις μέρες μας. Η λογιστική πληροφόρηση ήταν ανεπαρκής και ελλιπής σχετικά με την λήψη αποφάσεων, καθώς σε πάρα πολλά σημεία ήταν αδύνατο να ακολουθηθούν οι εξελίξεις των εμπορικών συναλλαγών από τις διατάξεις αυτές. Ειδικότερα:

- Οι τρέχουσες αξίες της αγοράς δεν λαμβάνονταν υπόψη από την λογιστική του ιστορικού κόστους.

¹⁰⁰ Ελευθερίου Σωτηρία (2014), σ.1-3, «Διαφορές Ε.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ.»

- Η έννοια της παρούσας αξίας δεν αναγνωρίζονται, έχοντας ως αποτέλεσμα την μη αποτίμηση θεμάτων, όπως π.χ. την μίσθωση παγίων με την μορφή της χρηματοδοτικής μίσθωσης, την λογιστική παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών επενδύσεων μορφής ομολόγων, παραγώγων κ.λπ., την λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών οι οποίες είχαν διάρκεια πάνω από ένα έτος, όπως π.χ. η αγορά ενός παγίου στοιχείου με την μορφή μακροπρόθεσμων γραμμάτιων κ.λπ.
- Η μη ύπαρξη διατάξεων αναφορικά με την λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας, έχοντας ως αποτέλεσμα την παρουσίαση της διάστασης του χρόνου στη φορολογία των δεδουλευμένων αλλά μη εκταμιευμένων εξόδων και εσόδων.
- Η μη ύπαρξη υποχρέωσης σύνταξης Κατάστασης Ταμειακών Ροών.
- Η διαδικασία κλεισίματος Ισολογισμού διακρίνονταν από μια περίπλοκη, χρονοβόρα και δίχως κάποια σημαντική πληροφοριακή αξία διαδικασία, μέσα από τις εγγραφές του προσδιορισμού του αποτελέσματος και διανομής του (ομάδα 8^η). Για αυτό το λόγο καταργήθηκαν οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων της ομάδας αυτής, συμβάλλοντας στην απλούστευση της διαδικασίας κλεισίματος Ισολογισμού.
- Το Προσάρτημα κατά Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είχε ιδιαίτερη σημασία. Έτσι, οι δημοσιευμένες Σημειώσεις που περιέχονται στην ετήσια έκθεση της διοίκησης, οι οποίες επεξηγούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας, αναβαθμίζουν την ποιότητας της λογιστικής πληροφόρησης που παρέχεται και εμπλουτίζουν ουσιαστικά την σημασία του Προσαρτήματος¹⁰¹.

5.6 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Ένα τόσο σημαντικό γεγονός, η υιοθέτηση των Ε.Λ.Π., είναι φυσικό ότι θα επιφέρει αρκετά πλεονεκτήματα καθώς και μειονεκτήματα στις οντότητες που θα τα εφαρμόσουν. Τα Ε.Λ.Π. αποτελούν ένα βασικό εργαλείο για τις οντότητες οι

¹⁰¹ Ελευθερίου Σωτηρία (2014), σ. 1-3, «Διαφορές Ε.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ.»

οποίες αναζητούν νέες ευκαιρίες. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μπορούν να αποσυνδεθούν από την φορολογική νομοθεσία, παρουσιάζοντας καλύτερα την πραγματική οικονομική θέση, κερδίζοντας μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και επιτυγχάνοντας καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.

Ένα από τα κυριότερα πλεονεκτήματα που επέρχεται με την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί η δυνατότητα επιμέτρησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην εύλογη αξία από την πλευρά των οντοτήτων, σύμφωνα με το άρθρ.24 του ν.4308/2014. Συγκεκριμένα, οι οντότητες μπορούν να επιμετρούν τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τους στην εύλογη αξία.

Να σημειωθεί ότι η εύλογη αξία είναι η τιμή ανταλλαγής ενός πάγιου στοιχείου ή η τιμή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, ανάμεσα σε πρόθυμα και ενήμερα μέρη τα οποία, κατά την ημερομηνία μέτρησης, ενεργούν σε κανονικές συνθήκες στην αγορά.

Ένα άλλο πλεονέκτημα το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ελληνικών οντοτήτων με μεγαλύτερη διαφάνεια, καθώς προσεγγίζεται πιο αξιόπιστα και σε υψηλότερο βαθμό η πραγματικότητα και η σύγκριση με τις αντίστοιχες ευρωπαϊκές οντότητες, εξαιτίας του γεγονότος ότι π.χ. καταργούνται τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και των εκτάκτων αποτελεσμάτων, πραγματοποιείται ορθή απεικόνιση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, παρουσιάζεται ο φόρος εισοδήματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης κ.λπ.¹⁰²

Υιοθετώντας ένα κοινό πλαίσιο λογιστικών κανόνων και αρχών, συνεπάγεται στην απεικόνιση με τον ίδιο τρόπο, όμοιων συναλλαγών και οικονομικών συνθηκών από διαφορετικές οντότητες. Η συγκρίσιμη πληροφόρηση παρέχει την δυνατότητα καλύτερης αξιολόγησης στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως π.χ. τράπεζες, επενδυτές εσωτερικού και εξωτερικού, πελάτες κ.λπ.

Ακόμα ένα βασικό πλεονέκτημα είναι η ελαχιστοποίηση του κόστους της ενδοομικής πληροφόρησης και η βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Αρκετές μητρικές επιχειρήσεις με έδρα στο εξωτερικό, είχαν την απαίτηση από τις

¹⁰² Δαλιάνης Γιώργος & Δεληγιάννης Θοδωρής (2014), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα-Η αναγκαία εξέλιξη»

θυγατρικές τους στην Ελλάδα να προβαίνουν στην προσαρμογή των χρηματοοικονομικών τους μεγεθών με βάση το λογιστικό πλαίσιο της μητρικής, έχοντας ως αποτέλεσμα την σύνταξη χρηματοοικονομικών πληροφοριών δύο φορές. Εφαρμόζοντας τα Ε.Λ.Π. για την προετοιμασία της διοικητικής πληροφόρησης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχει ως αποτέλεσμα την ενίσχυση της συνέπειας της παρεχόμενης πληροφόρησης.

Τέλος, ένα ακόμα πλεονέκτημα εξίσου σημαντικού είναι η ευκολότερη προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων, αφού τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ελληνικών οντοτήτων θα είναι πλήρως εναρμονισμένα με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

Όμως, υπάρχουν και ορισμένα μειονεκτήματα τα οποία προκύπτουν από την υιοθέτηση των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Το κυριότερο από όλα είναι η αύξηση του κόστους απαιτήσεων από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., όπως π.χ. το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, το κόστος εκπαίδευσης του ανθρώπινου δυναμικού κ.λπ.

Ένα ακόμα μειονέκτημα αποτελεί το γεγονός ότι στην περίπτωση που επιλεχθεί η μέθοδος της εύλογης αξίας ή διαφορετικοί συντελεστές από τους φορολογικούς, δυο διαφορετικά λογιστικά συστήματα, ένα για τα Ε.Λ.Π. και ένα για φορολογικούς σκοπούς, λειτουργούν παράλληλα. Υπάρχει φυσικά και η δυνατότητα μια οντότητα να ακολουθεί μόνο ένα λογιστικό σύστημα, στην περίπτωση που δεν επιλεχθεί η μέθοδος της εύλογης αξίας ή διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης¹⁰³.

5.7 Το σύνολο των αλλαγών που επιφέρουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Οι αλλαγές οι οποίες επήλθαν στο λογιστικό καθώς και στο φορολογικό πλαίσιο, έπειτα από την υιοθέτηση από 01.01.2015 των διατάξεων του ν.4308/2014, σχετικά με την έκδοση των στοιχείων, την τήρηση των βιβλίων, τους νέους κανόνες των λογιστικών προτύπων συνδυαστικά με το φορολογικό καθεστώς έπειτα από την εφαρμογή του νέου Κώδικα Φορολογία Εισοδήματος του

¹⁰³ Δαλιάνης Γιώργος & Δεληγιάννης Θεοδωρής (2014), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα-Η αναγκαία εξέλιξη»

ν.4172/2013 είναι εξαιρετικά σημαντικές. Παρακάτω θα παρουσιαστούν αναλυτικά οι αλλαγές αυτές¹⁰⁴:

(1) Νέο σχέδιο λογαριασμών. Βάσει του παραρτήματος Γ' του ν.4308/2014, ορίζεται νέο σχέδιο λογαριασμών το οποίο αποτελείται από οκτώ ομάδες και όχι από δέκα όπως συμβαίνει με το σχέδιο λογαριασμών σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.:

- Ομάδα 1^η: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα πάγια περιουσιακά στοιχεία.
- Ομάδα 2^η: Αποθέματα.
- Ομάδα 3^η: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία.
- Ομάδα 4^η: Καθαρή θέση.
- Ομάδα 5^η: Υποχρεώσεις.
- Ομάδα 6^η: Έξοδα και ζημιές,
- Ομάδα 7^η: Έσοδα και κέρδη.
- Ομάδα 8^η: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου¹⁰⁵.

Οι λογαριασμοί του σχεδίου αυτού διαθέτουν τρία πολύ σημαντικά χαρακτηριστικά: αντανακλούν την φύση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, την καθαρή θέση, των εσόδων, των κερδών, των εξόδων και των ζημιών υπό παρακολούθηση, ικανοποιούν ευρύτερους στόχους της εσωτερικής και εξωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και καλύπτουν όλες τις οντότητες ανεξαρτήτως μεγέθους και κλάδου δραστηριότητας.

Επίσης, οι οντότητες έχουν την δυνατότητα, αν το επιθυμούν, να συνεχίσουν να τηρούν το ήδη υπάρχον σχέδιο λογαριασμών, δίχως την υποχρέωση διατήρησης της ομάδας 9^{ης}: Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, εφαρμόζοντας τις απαραίτητες προσαρμογές¹⁰⁶.

(2) Τήρηση απλογραφικού ή διπλογραφικού συστήματος και τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων). Οι οντότητες έχουν την υποχρέωση διασφάλισης ότι τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία καλύπτουν τις απαιτήσεις του νόμου και ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα παρέχει τα απαιτούμενα δεδομένα και πληροφορίες

¹⁰⁴ Μάλλης Δημήτρης (2015), «Οι Βασικές διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων»

¹⁰⁵ ΦΕΚ 251, σ.7720, «Νόμος υπ' αριθ.4308/2014»

¹⁰⁶ Χαραλάμπους Γιάγκος (2014), «Όλες οι αλλαγές που φέρνουν τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

για την ευχερή διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τον πιθανό έλεγχο¹⁰⁷.

Βάσει την ΠΟΛ 1003/2015, σχετικά με την τήρηση λογιστικού συστήματος από τις οντότητες ορίζεται ότι:

- Οι προσωπικές εταιρείες (Ομόρρυθμες Εταιρείες και Ετερόρρυθμες Εταιρείες), οι ατομικές επιχειρήσεις, οι πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες κ.λπ. πρόσωπα της περίπτωσης γ της §2, άρθ.1, με την προϋπόθεση ότι ανήκουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, έχουν την υποχρέωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων (βιβλίο εσόδων-εξόδων).
- Όλες οι υπόλοιπες νομικές μορφές οντοτήτων, ανεξάρτητα από το μέγεθος τους, έχουν την υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων¹⁰⁸.

Η τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) πραγματοποιείται αναλόγως του μεγέθους της οντότητας, της φύσης της και με κριτήριο την σημαντικότητα (όπως αυτή ορίζεται με βάση την §5, άρθ.17) και δεν περιορίζεται η χειρόγραφη τήρηση των αρχείων. Τα προβλεπόμενα από τον νόμο αρχεία, σύμφωνα με τις §1-3, άρθ.3 και τις §2-9, άρθ.4, για οντότητες οι οποίες συντάσσουν Ισολογισμό, δηλαδή τηρούν διπλογραφικό σύστημα, είναι:

- Αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος (ημερολόγιο).
- Αρχείο μεταβολών κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό-καρτέλα).
- Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των χρώσεων και των πιστώσεων, όπως επίσης και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Επίσης, οι οντότητες οι οποίες εφαρμόζουν το διπλογραφικό σύστημα, τηρούν κατά περίπτωση και άλλα λογιστικά αρχεία, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία του Ισολογισμού, τα οποία είναι:

- Αρχείο ενσωματωμένων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων (μητρώο παγίων).

¹⁰⁷ Μάλλης Δημήτρης (2015), «Οι Βασικές διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων»

¹⁰⁸ Σγουρινάκης Νίκος (2015), «Νομική μορφή οντοτήτων και λογιστικά βιβλία»

- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης).
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα¹⁰⁹.

(3) Κατηγορίες οντοτήτων. Όπως έχει ήδη αναφερθεί οι οντότητες πλέον χωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες, βάσει του άρθρου 2, ανάλογα με το σύνολο του ενεργητικού τους, το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών τους και το μέσο όρο του προσωπικού τους σε: πολύ μικρές οντότητες, μικρές οντότητες, μεσαίες οντότητες και μεγάλες οντότητες¹¹⁰.

(4) Χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυξάνεται το εύρος των κατηγοριών των οντοτήτων που υποχρεούνται να συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Ειδικά για τις θυγατρικές των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρέπει να εξεταστεί αν αντιπροσωπεύουν υψηλότερο ποσοστό από το 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου του προσωπικού της μητρικής, ατομικά ή αθροιστικά.

(5) Δυνατότητα επιμέτρησης πάγιων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, η οποία διαφέρει αναλόγως της περίπτωσης. Η εύλογη αξία έχει αναλυθεί παραπάνω, στην παρούσα εργασία, λεπτομερώς. Να τονιστεί ότι τα έσοδα τα οποία προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία δεν περιέχονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα¹¹¹.

¹⁰⁹ Lsa.gr (2015), «Υποχρεώσεις Τήρησης Βιβλίων και στοιχείων που απορρέουν από τα Ε.Λ.Π.- Παραβάσεις και πρόστιμα βάσει ΚΦΔ»

¹¹⁰ Χαραλάμπους Γιάγκος (2014), «Όλες οι αλλαγές που φέρνουν τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

¹¹¹ Μάλλης Δημήτρης (2015), «Οι Βασικές διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων»

(6) Χρηματοδοτική μίσθωση. Υφίσταται διαφορετικός χειρισμός της χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθώς αναγνωρίζεται από τον μισθωτή ως περιουσιακό του στοιχείο, το αντικείμενο της μίσθωσης με το κόστος κτήσης που θα προέκυπτε στην περίπτωση που το στοιχείο είχε αγοραστεί, με παράλληλη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή, ο οποίος εμφανίζει το στοιχείο ως απαίτηση από τον μισθωτή.

(7) Αναβαλλόμενοι φόροι. Υπάρχει δυνατότητα αναγνώρισης του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

(8) Πρώτη εφαρμογή. Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και των κανόνων της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών, έχοντας σαν αποτέλεσμα την αναδρομική εφαρμογή των νέων λογιστικών πολιτικών. Όμως, στην περίπτωση όπου αυτή η αναδρομική προσαρμογή είναι πρακτικά δύσκολη ή απαιτείται σημαντικό κόστος, υφίστανται κάποιες διευκολύνσεις σχετικά με τον υπολογισμό των λογιστικών αξιών των στοιχείων του Ισολογισμού¹¹².

(9) Έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Από 01.01.2015, έξοδα τα οποία ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης βάσει των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν υφίστανται πλέον, αλλά εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος κατά το οποίο πραγματοποιούνται, στο βαθμό που δεν κατατάσσονται σε μια από τις κατηγορίες ενσώματων ή άυλων παγίων των διατάξεων των Ε.Λ.Π.

Αναφορικά με τα στοιχεία του Ισολογισμού τα οποία αναγνωρίζονται με το Ε.Γ.Λ.Σ., υπάρχει η δυνατότητα εμφάνισης τους στον Ισολογισμό μετά την 31.12.2014 και ως την ολική απόσβεση τους. Άρα, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης τα οποία έγιναν πριν την 01.01.2015 και δεν είναι πλήρως αποσβεσμένα ως τις 31.12.2014, θα συνεχίσουν να αποσβένονται με συντελεστή απόσβεσης 10% και μετά το έτος 2014, ως ότου επέλθει η ολική απόσβεση τους¹¹³.

(10) Διάφορα άλλα θέματα που προβλέπονται είναι: οι νέες προθεσμίες έκδοσης των τιμολογίων, η υποχρεωτική παρακολούθηση διακίνησης αποθεμάτων, η λογιστική παρακολούθηση της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των

¹¹² Μάλλης Δημήτρης (2015), «Οι Βασικές διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων»

¹¹³ Lsa.gr (2015), «Έξοδα πολυετούς απόσβεσης σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.»

εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, νέα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η υιοθέτηση της γενικής αρχής της οικονομικής ουσίας των συναλλαγών κατά τη κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η υιοθέτηση της αρχής του δεδουλευμένου, οι μέθοδοι απόσβεσης των παγίων, ο τρόπος επιμέτρησης παγίων και χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, και αποθεμάτων και η ερμηνευτική καθοδήγηση από τα Δ.Π.Χ.Α.

(11) Με την υιοθέτηση των διατάξεων του ν.4308/2014 καταργούνται ορισμένες διατάξεις οι βασικότερες εκ των οποίων είναι:

- Οι διατάξεις του ν.4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών).
- Οι διατάξεις ν.2190/1920 για τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Οι διατάξεις των άρθρ. 20-27 του ν.2065/1992 (αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων).
- Το Π.Δ.1123/1980 (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο)¹¹⁴.

5.8 Τα θέματα με τα οποία θα έρθουν αντιμέτωπες οι οντότητες κατά την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Οντότητες οι οποίες τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, κατά το τέλος της χρήσης 2015, θα πρέπει να τηρούν τα εξής αρχεία απογραφής: αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων (μητρώο παγίων), αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφή αποθεμάτων) στην περίπτωση που έχουν κύκλο εργασιών από πωλήσεις μεγαλύτερο από 150.000€ και αρχείο αποθεμάτων τρίτων.

Οι οντότητες οι οποίες ανήκουν στην κατηγορία των πολύ μικρών είναι υποχρεωμένες να καταρτίσουν Κατάσταση Αποτελεσμάτων με βάση το υπόδειγμα Β6 του ν.4308/2014.

Οντότητες οι οποίες τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και δεν ανήκουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, κατά την πρώτη εφαρμογή

¹¹⁴ Μάλλης Δημήτρης (2015), «Οι Βασικές διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων»

των διατάξεων των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, πρόκειται να έρθουν αντιμέτωπες με διάφορα ζητήματα, τα βασικότερα από τα οποία είναι:

- Η παράλληλη δημιουργία ενός συστήματος λογιστικών αποσβέσεων με τις φορολογικές αποσβέσεις.
- Η διαχείριση θεμάτων σχετικά με τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν αναγνωρίζονται ως πάγια από τα Ε.Λ.Π.
- Η ταυτόχρονη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2015 με αυτές της χρήσης 2014, έτσι ώστε να διευκολυνθεί η σύγκριση τους.
- Ο διαφορετικός λογιστικός χειρισμός των χρηματοδοτικών μισθώσεων¹¹⁵.

Μερικά ακόμα ζητήματα τα οποία προκύπτουν από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι:

- Εξαιτίας της κατάργησης του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, είτε η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων πραγματοποιείται σύμφωνα με τα νέα Ε.Λ.Π. είτε σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., δεν αντιμετωπίζονται φορολογικά ορισμένα αποθέματα. Για παράδειγμα, δεν είναι κατανοητός ο βαθμός στον οποίο θα αποδέχονται οι φορολογικές αρχές τις επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εξόδων και των εσόδων βάσει των Ε.Λ.Π., όπως π.χ. τα κέρδη και οι ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές, το κόστος κτήσης περιουσιακών στοιχείων, η αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα κ.λπ.
- Η οντότητα έχει την δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα Δ.Π.Χ.Α., στον βαθμό που οι ρυθμίσεις τους είναι συμβατές με τα Ε.Λ.Π. Όμως, δεν είναι σαφές αν μπορούν να εφαρμοστούν οι κανόνες των Δ.Π.Χ.Α. και όταν δεν καθορίζεται ο λογιστικός χειρισμός τους από τα Ε.Λ.Π.
- Η τροποποίηση της μορφής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η κατάρτιση νέων καταστάσεων, όπως π.χ. η Κατάσταση Χρηματοροών, την

¹¹⁵ Mygalaxy.gr (2015), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

οποία οι μεγάλες οντότητες έχουν την υποχρέωση κατάρτισης της. Όμως, απαιτείται εμπειρία και εξοικείωση, καθώς είναι αρκετά πολύπλοκη.

- Η επιλογή των κατάλληλων λογιστικών πολιτικών, π.χ. εύλογη αξία, απομείωση περιουσιακών στοιχείων κ.λπ., ώστε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να απεικονίζουν εύλογα τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία καθώς και την πραγματική εικόνα της οντότητας.
- Η εξέταση υιοθέτησης των λογιστικών πολιτικών κατά την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και η επιλογή της λογιστικής αντιμετώπισης των προκύπτων διαφορών από τους νέους κανόνες επιμέτρησης¹¹⁶.

5.9 Οι αλλαγές όσον αφορά τις καταχωρήσεις

Η καταχώρηση στα διπλογραφικά βιβλία από 01.01.2015 πραγματοποιείται ακριβώς όπως συνέβαινε και προηγουμένως. Ο ν.4308/2014 και η ΠΟΛ 1003/2015 παρέχουν την δυνατότητα στις οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία να χρησιμοποιούν το υπάρχον Ε.Γ.Λ.Σ. Η μόνη υποχρέωση που υφίσταται είναι η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (υποδείγματα του παραρτήματος Β του ν.4308/2014), κατά το τέλος της χρήσης 2015. Σχετικά άρθρα αποτελούν:

- Περίπτωση 9, άρθ.3 του ν.4308/2014: Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., κάθε οντότητα η οποία υπόκειται στις διατάξεις του νόμου αυτού, μπορεί να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως αυτό ισχύει την 31.12.2014, δηλαδή το Ε.Γ.Λ.Σ.
- §8, άρθ.3 της ΠΟΛ 1003/2015: το σχέδιο λογαριασμών σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέρος του λογιστικού συστήματος μιας οντότητας, αναφορικά με την ονοματολογία, τον βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών και το περιεχόμενό τους. Η πρόσθετη ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών προκειμένου να καλυφθούν οι πληροφοριακές ανάγκες της οντότητας και να εφαρμοστεί με ευκολία ο ν.4308/2014 αποτελούν ευθύνη της διοίκησης της. Ειδικότερα, υπάρχει η δυνατότητα προσαρμογής των τίτλων των

¹¹⁶ Μάλλης Δημήτρης (2015), «Οι Βασικές διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων»

λογαριασμών, βάσει των καθιερωμένων ονοματολογιών ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας¹¹⁷.

5.10 Οι αλλαγές όσον αφορά την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων

Αναφορικά με την ενημέρωση της ποσοτικής απογραφής στο βιβλίο Ισολογισμού και Απογραφών ή στο απλογραφικό βιβλίο, με βάση το άρθ.6 του ν.4308/2014, η καταγραφή των αποθεμάτων της απογραφής κατά ποσότητα και αξία, μπορούν να καταχωρηθούν στο λογιστικά αρχεία μέχρι και την εμπρόθεσμη υποβολή της φορολογικής δήλωσης, και όχι μέχρι τις 20.02.2015.

Όπως διευκρινίζεται και στην §2 της ΠΟΛ. 1003/2015: ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των δεδομένων σχετικά με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Με πιο απλά λόγια, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων, δηλαδή η φυσική απογραφή καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα της οντότητας.

Ανεξαρτήτως του χρόνου του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων, η οντότητα πρέπει να έχει προβεί στην αξιόπιστη τεκμηρίωση των ποσοτήτων της απογραφής μέσα στα προβλεπόμενα χρονικά όρια της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου.

Στην περίπτωση που τηρείται αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή στην περίπτωση που οι διακινήσεις δεν είναι πολλές σε αριθμό, τότε ο χρόνος προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς.

Η εκτίμηση της αξία του τελικού αποθέματος μπορεί να πραγματοποιηθεί μεταγενέστερα του τέλους της περιόδου με ασφαλή και αξιόπιστο τρόπο, στην περίπτωση όπου ακολουθείται η μέθοδος της λιανικής, κατά την οποία δεν υφίσταται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και στην περίπτωση όπου εφαρμόζονται έμμεσες τεχνικές προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, όπως π.χ. ο προσδιορισμός ιχθυόμαζας σε ιχθυοτροφείο.

¹¹⁷ Αλωνιάτης Απόστολος (2015), «Όλες οι αλλαγές που επιφέρουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

Οι προαναφερθείσες ρυθμίσεις μπορούν να εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό της ποσότητας και όχι και της επιμέτρησης των αποθεμάτων στις 31.12.2014, καθώς η απογραφή λήξης στις 31.12.2014 αποτελεί την απογραφή έναρξης στις 01.01.2015¹¹⁸.

5.11 Οι αλλαγές όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Στην τελευταία αυτή ενότητα, κρίνεται σκόπιμο να παρουσιαστούν συγκεντρωτικά όλες οι αλλαγές, επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων, οι οποίες υφίστανται έπειτα από την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων:

- Ο τρόπος με τον οποίο απεικονίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων αλλάζει και πραγματοποιείται σύμφωνα με τα συγκεκριμένα υποδείγματα του παραρτήματος Β' του ν.4308/2014.
- Υφίστανται ορισμένες περιπτώσεις αποκλίσεων από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων αυτών.
- Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων καταργείται για όλες τις κατηγορίες οντοτήτων.
- Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης εφαρμόζεται και για τις μεσαίες και τις μεγάλες οντότητες και η Κατάσταση Χρηματοροών εφαρμόζεται μόνο για τις μεγάλες οντότητες.
- Το Προσάρτημα επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πολύ αναλυτικό και περιέχονται σε αυτό περισσότερες πληροφορίες συγκριτικά με το Προσάρτημα σύμφωνα με το Κ.Ν. 2190/1920.
- Οι γενικές αρχές κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε γενικές γραμμές είναι οι ίδιες, με τρεις αλλαγές: τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μπορούν να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης στην εύλογη αξία, υπάρχει δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα Δ.Π.Χ.Α. στο βαθμό που οι ρυθμίσεις τους είναι συμβατές με τα Ε.Λ.Π. και οι αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά, ενώ οι μεταβολές

¹¹⁸ Αλωνιάτης Απόστολος (2015), «Όλες οι αλλαγές που επιφέρουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται κατά την περίοδο που προκύπτουν και επηρεάζουν την περίοδο αυτή αλλά και μελλοντικές περιόδους¹¹⁹.

Οι βασικότερες αλλαγές αναφορικά με την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι:

(1) Πάγια περιουσιακά στοιχεία. Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση, η οποία ξεκινάει όταν το πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση για την οποία προορίζεται, δηλαδή ανεξάρτητα από το γεγονός αν η οντότητα έχει αρχίσει να κάνει χρήση του στοιχείου αυτού. Η απόσβεση υπολογίζεται σύμφωνα με την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή παγίου περιουσιακού στοιχείου και εκτελείται, με ευθύνη της διοίκησης, με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο ή τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014, η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων δεν προβλέπεται, ενώ προβλέπεται η απομείωση των στοιχείων αυτών. Η υπεραξία καθώς και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή, δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. υφίσταται η δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων, μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τους, στην εύλογη αξία π.χ. ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, επενδυτικά ακίνητα κ.λπ. Τέλος, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία περιέρχονται στην οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία της και υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με αυτά.

(2) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Με βάση τα Ε.Λ.Π., υιοθετείται η κατηγορία «βιολογικά περιουσιακά στοιχεία». Στην περίπτωση όπου μια οντότητα εφαρμόζει επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τότε η επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται στην εύλογη αξία τους μείον το απαιτούμενο κόστος διάθεσης τους και δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

¹¹⁹ Αχείλας Γιάννης, Αλεξανδρίδου Κωνσταντίνα, Μαρκόπουλος Θανάσης (2015), σ.16-20, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)»

Οι διαφορές η οποίες προκύπτουν από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία προκύπτουν¹²⁰.

(3) Αποθέματα. Δεν είναι επιτρεπτή η χρήση της μεθόδου αποτίμησης L.I.F.O. (Last In First Out-τελευταίο εισαχθέν πρώτο εξαχθέν). Επίσης, τα εμπορεύματα, των οποίων οι τιμές είναι διαπραγματεύσιμες σε οργανωμένες αγορές, έχουν την δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία τους μείον το απαιτούμενο κόστος διάθεσης τους.

(4) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Σύμφωνα με το ν.4308/2014 διαχωρίζονται τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως π.χ. ομόλογα, τα οποία έπειτα από την αρχική τους αναγνώριση επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος τους χρησιμοποιώντας την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο. Επίσης, υιοθετείται η έννοια της απομείωσης αντί της πρόβλεψης υποτίμησης.

Στην περίπτωση όπου η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται την εύλογη αξία μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τότε κατατάσσονται σε κατηγορίες: διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου, χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση κ.λπ. Για αυτές τις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες αναγνώρισης της θετικής ή της αρνητικής διαφοράς που προκύπτει.

(5) Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος κάνοντας χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μέθοδο, στην περίπτωση που η επιμέτρηση με αυτόν τον κανόνα επιδρά σημαντικά στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων¹²¹.

(6) Προβλέψεις για παροχές εργαζομένων μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η επιμέτρηση αυτών μπορεί να πραγματοποιηθεί στα ονομαστικά ποσά

¹²⁰ Αχείλας Γιάννης, Αλεξανδρίδου Κωνσταντίνα, Μαρκόπουλος Θανάσης (2015) , σ.16-20, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)»

¹²¹ Αχείλας Γιάννης, Αλεξανδρίδου Κωνσταντίνα, Μαρκόπουλος Θανάσης (2015) , σ.16-20, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)»

που προκύπτουν από τη νομοθεσία ή σύμφωνα με μια αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, στην περίπτωση που τα αποτελέσματα αυτής της αναλογιστικής μεθόδου επιδρούν σημαντικά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

(7) Κρατικές επιχορηγήσεις. Οι κρατικές επιχορηγήσεις οι οποίες σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία ή δαπάνες αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις και όχι ως αποθεματικά.

(8) Αναβαλλόμενοι φόροι. Υφίσταται δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

(9) Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα. Τα μη νομισματικά στοιχεία τα οποία είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα και η επιμέτρηση τους πραγματοποιείται στην εύλογη αξία, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας κατά την οποία προσδιορίστηκε η εύλογη αξία. Οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο κατά τον οποίο αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας¹²².

(10) Στοιχεία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων. Οι κυριότερες αλλαγές που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στα στοιχεία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων είναι:

- Σύμφωνα με τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, στο παράρτημα Β', δεν προβλέπονται έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα.
- Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, συμπεριλαμβανομένων και των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων.
- Έξοδα και ζημιές που προκύπτουν από την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία ή σχετίζονται με την απομείωση περιουσιακών στοιχείων.
- Οι προκύπτοντες τόκοι από επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

(11) Στοιχεία της Καθαρής Θέσης. Οι κυριότερες αλλαγές που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στα στοιχεία της Καθαρής Θέσης είναι:

¹²² Αχείλας Γιάννης, Αλεξανδρίδου Κωνσταντίνα, Μαρκόπουλος Θανάσης (2015) , σ.21-24, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)»

- Οι διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, που αναγνωρίζονται απευθείας στην Καθαρή Θέση με βάση τις προβλέψεις του ν.4308/2014.
- Η μη αναγνώριση ως στοιχεία της Καθαρής Θέσης των κρατικών επιχορηγήσεων επενδύσεων σύμφωνα με αναπτυξιακούς νόμους¹²³.

(12) Αλλαγές στο Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Καθίσταται αναλυτικότερο και εκτενέστερο συγκριτικά με το Προσάρτημα σύμφωνα με τις διατάξεις των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920. Οι κυριότερες αλλαγές που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στο Προσάρτημα είναι:

- Η παρουσίαση αναλύσεων και πληροφοριών επί των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, στην περίπτωση όπου αυτές δεν απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και η παράθεση τους με τη σειρά κατά την οποία αυτά τα στοιχεία παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Η γνωστοποίηση της φύσης των παραγόντων, αν υπάρχουν, οι οποίοι θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, καθώς επίσης και των ληφθέντων μέτρων για την αντιμετώπισή τους.
- Η αναφορά στη φύση σημαντικών γεγονότων και των χρηματοοικονομικών τους επιπτώσεων, τα οποία προκύπτουν έπειτα από το τέλος της περιόδου, και δεν αντικατοπτρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή στον Ισολογισμό της περιόδου αυτής.
- Η παρουσίαση της εύλογης αξίας, υπό την προϋπόθεση ότι έχει πραγματοποιηθεί επιμέτρηση σε εύλογη αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε στοιχείο χωριστά, των απομειώσεων αξίας της περιόδου και των απομειώσεων κατά την αρχή και το τέλος της περιόδου από τον πίνακα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Η παράθεση αναλυτικής σημείωσης, στην περίπτωση όπου η οντότητα εφάρμοσε την επιμέτρηση στην εύλογη αξία.

¹²³ Αχείλας Γιάννης, Αλεξανδρίδου Κωνσταντίνα, Μαρκόπουλος Θανάσης (2015) , σ.21-24, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)»

- Αναφορικά με τις σημειώσεις σε σχέση με την Καθαρή Θέση της οντότητας, οι προσθήκες αφορούν το εγκεκριμένο κεφάλαιο που δεν έχει καταβληθεί, καθώς και την ανάλυση κάθε αποθεματικού, με μια σύντομη περιγραφή του σκοπού και της κίνησης της περιόδου, η κίνηση αυτή δεν εμφανίζεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- Η αναφορά της προτεινόμενης ή οριστικής διάθεσης των κερδών και του ποσού των καταβεβλημένων μερισμάτων της περιόδου.
- Η γνωστοποίηση του λογιστικού χειρισμού των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση.
- Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, η γνωστοποίηση του υπόλοιπου Ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, της ανάλυσης της κίνησης του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών τα οποία επηρεάζουν τα αποτελέσματα και την Καθαρή Θέση.
- Αναφορά της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των σχετικών υποχρεώσεων, που η διοίκηση έχει ήδη αποφασίσει να τα διαθέσει εντός των επόμενων 12 μηνών, με την προϋπόθεση ότι είναι σημαντικά¹²⁴.



¹²⁴ Αχείλας Γιάννης, Αλεξανδρίδου Κωνσταντίνα, Μαρκόπουλος Θανάσης (2015) , σ.21-24, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)»

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συμπεραίνοντας, με την υιοθέτηση του ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», αρχίζει μια νέα εποχή για τις ελληνικές οντότητες από 01.01.2015. Λαμβάνουν χώρα αλλαγές στο λογιστικό και στο φορολογικό πλαίσιο, οι οποίες σχετίζονται με την έκδοση των στοιχείων, την τήρηση των βιβλίων, τους νέους κανόνες των λογιστικών προτύπων συνδυαστικά με το φορολογικό καθεστώς έπειτα από την εφαρμογή του νέου Κώδικα Φορολογία Εισοδήματος του ν.4172/2013 και οι οποίες είναι εξαιρετικά σημαντικές.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι το αποτέλεσμα της ενσωμάτωσης των διατάξεων της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ στο ελληνικό δίκαιο, η οποία στοχεύει στην ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου λογιστικού πλαισίου το οποίο να ικανοποιεί τις ανάγκες για αξιοπιστία, διαφάνεια και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων και τις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε όλες ανεξαιρέτως τις οντότητες που δραστηριοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Εξάλλου, όπως είναι γνωστό, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι κατά όσον το δυνατόν εναρμονισμένα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Καταργούνται σημαντικές διατάξεις όπως: Οι διατάξεις του ν.4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), οι διατάξεις ν.2190/1920 για τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι διατάξεις των άρθ.20-27 του ν.2065/1992 (αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων) και το Π.Δ.1123/1980 (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο).

Από την άλλη, εισάγεται ένα νέο σχέδιο λογαριασμών, το οποίο αποτελείται από οκτώ ομάδες και όχι από δέκα, όπως συμβαίνει με το σχέδιο λογαριασμών σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.: Ομάδα 1^η: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα πάγια περιουσιακά στοιχεία, ομάδα 2^η: Αποθέματα, ομάδα 3^η: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, ομάδα 4^η: Καθαρή θέση, ομάδα 5^η: Υποχρεώσεις, ομάδα 6^η: Έξοδα και ζημιές, ομάδα 7^η: Έσοδα και κέρδη και ομάδα 8^η: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου.

Επίσης, ο όρος επιχείρηση αντικαθίσταται από τον όρο οντότητα και πλέον οι οντότητες χωρίζονται σε πολύ μικρές οντότητες, μικρές οντότητες, μεσαίες

οντότητες και μεγάλες οντότητες, αναλόγως του συνόλου του ενεργητικού τους, του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών τους και του μέσου όρου του προσωπικού τους κατά την διάρκεια της περιόδου. Σχετικά με τους ομίλους, βάσει των ίδιων κριτηρίων, διακρίνονται σε μικροί όμιλοι, μεσαίοι όμιλοι και μεγάλοι όμιλοι.

Αυξάνεται το εύρος των κατηγοριών των οντοτήτων που υποχρεούνται να συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι πλέον πέντε και αναλόγως του μεγέθους της οντότητας είναι διαφορετικές. Αυτές είναι ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων, η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, η Κατάσταση Χρηματοροών και το Προσάρτημα.

Επίσης, υφίσταται η δυνατότητα επιμέτρησης πάγιων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, η οποία διαφέρει αναλόγως της περίπτωσης και η δυνατότητα αναγνώρισης του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η χρηματοδοτική μίσθωση χειρίζεται διαφορετικά από ότι ίσχυε προηγουμένως, καθώς αναγνωρίζεται από τον μισθωτή ως περιουσιακό του στοιχείο, το αντικείμενο της μίσθωσης με το κόστος κτήσης που θα προέκυπτε στην περίπτωση που το στοιχείο είχε αγοραστεί, με παράλληλη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή, ο οποίος εμφανίζει το στοιχείο ως απαίτηση από τον μισθωτή.

Από 01.01.2015, έξοδα τα οποία ενέπυπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης βάσει των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν υφίστανται πλέον, αλλά εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος κατά το οποίο πραγματοποιούνται, στο βαθμό που δεν κατατάσσονται σε μια από τις κατηγορίες ενσώματων ή άυλων παγίων των διατάξεων των Ε.Λ.Π.

Τέλος, σχετικά με τις αλλαγές επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίες υφίστανται έπειτα από την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, κύριο σημείο αποτελεί η αλλαγή του τρόπου με τον οποίο απεικονίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, σύμφωνα με τα υποδείγματα του παραρτήματος Β' του ν.4308/2014.

Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων καταργείται για όλες τις κατηγορίες οντοτήτων, η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης εφαρμόζεται και για τις

μεσαίες και τις μεγάλες οντότητες και η Κατάσταση Χρηματοροών εφαρμόζεται μόνο για τις μεγάλες οντότητες. Το Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πολύ αναλυτικό και περιέχονται σε αυτό περισσότερες πληροφορίες συγκριτικά με το Προσάρτημα σύμφωνα με το Κ.Ν. 2190/1920.

Συνοψίζοντας, η κυριότερη διαφορά των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του ν.4308/2014 σχετικά με τις ισχύοντες διατάξεις κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο συντελείται στο γεγονός ότι τα νέα Ε.Λ.Π. είναι ένα σύνολο λογιστικών μεθόδων περισσότερο δυναμικό, πιο ευέλικτο και εκσυγχρονισμένο.

Οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν αρκετά απαρχαιωμένες και ξεπερασμένες σχετικά με τις μέρες μας. Η λογιστική πληροφόρηση ήταν ανεπαρκής και ελλιπής σχετικά με την λήψη αποφάσεων, καθώς σε πάρα πολλά σημεία ήταν αδύνατο να ακολουθηθούν οι εξελίξεις των εμπορικών συναλλαγών από τις διατάξεις αυτές.

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., επιτυγχάνεται η αποτύπωση κάθε είδους λογιστικού γεγονότος, ακόμα και για συναλλαγές για τις οποίες, με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., δεν προβλέπονταν αντίστοιχοι λογαριασμοί για την απεικόνιση τους, όπως π.χ. η λογιστική παρακολούθηση ενός ομολόγου το οποίο θα έκδιδε ή θα αγόραζε η οντότητα, η λογιστική απεικόνιση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ενός παγίου στοιχείου κ.λπ.

Το βασικότερο πλεονέκτημα από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί η συνολική εναρμόνιση του Ε.Γ.Λ.Σ. με τα ισχύοντα Δ.Π.Χ.Α., γεγονός το οποίο συμβάλει στην κατανόηση και εξαγωγή συμπερασμάτων από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελληνικών οντοτήτων, από τον κάθε επενδυτή παγκοσμίως.

Η ανάγκη για την προαναφερθείσα πλήρη εναρμόνιση, προέκυψε από το ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι εγχώρια νομοθεσία που θα έπρεπε να γίνει κατανοητή εις βάθος και να είναι προσβάσιμη στο σύνολο της, από τον κάθε χρήστη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να είναι σε θέση να εξάγει τα αντίστοιχα συμπεράσματα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΝΤΥΠΗ

- Κοντάκος Αριστοτέλης (2001), «Γενική Λογιστική σε ευρώ», Αθήνα, Εκδόσεις Έλλην.
- Λεκαράκου Κατερίνα (2012), «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Αθήνα, Εκδόσεις Λεκαράκου Κατερίνα.
- Τουρνά-Γερμανού Ελένη (2003), «Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ.», Αθήνα, Εκδόσεις Ελένη Τουρνά-Γερμανού.
- Πομόνης Νικόλαος (2004), «Λογιστική. Γενικές Αρχές Λογιστικής-θεωρία και πρακτική. Ε.Γ.Λ.Σ. Γενική και Αναλυτική Λογιστική», Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ

- Ey.com (2014) «Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Βιβλία Στοιχεία», [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Νέα Λογιστικά Πρότυπα Βιβλία και στοιχεία/\\$FILE/EY%20Tax%20Alert%20Nov%2014%20GR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Νέα_Λογιστικά_Πρότυπα_Βιβλία_και_στοιχεία/$FILE/EY%20Tax%20Alert%20Nov%2014%20GR.pdf)
- Forin.gr (2015) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (N. 4308/2014)», <http://www.forin.gr/laws/law/3267/nomos-4308-2014-ellhnika-logistika-protupa-sunafeis-ruthmiseis-kai-alles-diatakseis#!/?article=19125,19124,19126>
- Lsa.gr (2015). «Η σημασία της Κατάστασης Χρηματοροών ή Ταμειακών Ροών», Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών, <http://www.lsa.gr/portal/component/content/article/39-επίκαιρα-θέματα/7192-astbooks---η-σημασία-της-κατάστασης-χρηματοροών-ή-ταμειακών-ροών>
- Lsa.gr (2015). «Υποχρεώσεις Τήρησης Βιβλίων και στοιχείων που απορρέουν από τα Ε.Λ.Π.-Παραβάσεις και πρόστιμα βάσει ΚΦΔ», Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών, <http://www.lsa.gr/portal/39-επίκαιρα-θέματα/7851-υποχρεώσεις-τήρησης-βιβλίων-και-στοιχείων-που-απορρέουν-από-τα-εल्प-παραβάσεις-και-πρόστιμα-βάσει-κφδ>

- Lsa.gr (2015) «Έξοδα πολυετούς απόσβεσης σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.», Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών, <http://www.lsa.gr/portal/39-επίκαιρα-θέματα/7471-έξοδα-πολυετούς-απόσβεσης-σύμφωνα-με-τα-ελπ>
- Mikrometoxos.gr (2015) «Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να καταρτιστεί ένας Ισολογισμός», <http://mikrometoxos.gr/οι-προϋποθέσεις-που-πρέπει-να-πληρούν/>
- Mygalaxy.gr (2014) «Ποιες είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ΕΛΠ) ανά κατηγορία οντοτήτων» <https://www.mygalaxy.gr/ποιες-είναι-οι-χρηματοοικονομικές-καταστάσεις-ελπ-ανά-κατηγορία-οντοτήτων>
- Mygalaxy.gr (2015) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», <https://www.mygalaxy.gr/ελληνικά-λογιστικά-πρότυπα-απαντήσεις-σε-συχνές-ερωτήσεις-νέες-εκδόσεις-σεμινάρια>
- Nomoi.info (2014), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», <https://nomoi.info/%CE%A6%CE%95%CE%9A-%CE%91-251-2014-%CF%83%CE%B5%CE%BB-24.html>
- Pwc.gr (2015) «Tax Bulletin, Παρουσίαση των βασικών σημείων των νέων λογιστικών προτύπων» <http://www.pwc.com/gr/en/news/assets/tax-bulletin-greek-gaap-gr.pdf>
- Specisoft.gr (2007). «Ο Ισολογισμός της Επιχείρησης & η Ερμηνεία των Στοιχείων του», http://www.specisoft.gr/home/news/docs/Arthro_Isologismos_Erminia.pdf
- Taxheaven.gr (2014) «Νόμος υπ' αριθ.4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>
- Taxheaven.gr (2015) «Λογιστικό Σχέδιο», <http://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio>
- 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>
- Αχείλας Γιάννης, Αλεξανδρίδου Κωνσταντίνα, Μαρκόπουλος Θανάσης (2015), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)»

- <https://www.kpmg.com/GR/EL/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014.pdf>
- Αχινιώτης Χριστόφορος (2015) «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*»
http://www.bdo.gr/News/Pages/%CE%95%CE%9B%CE%A0_BDO_Globaltrain_ing.pdf
 - Γεωργόπουλος Ιωάννης (2006). «*Σημειώσεις Λογιστικής*»
http://repository.edulll.gr/edulll/retrieve/4388/1282_01_Λογιστική-Χρηματοοικονομική%20Ανάλυση.pdf
 - Γρηγοράκος Θεόδωρος (2003) «*Άρθρο μελέτη 1014/2003: Κατάρτιση, έλεγχος, δημοσίευση και έγκριση των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών*», www.logistiko.com
 - Δαλιάνης Γιώργος & Δεληγιάννης Θεοδωρής (2014). «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα-Η αναγκαία εξέλιξη*», <http://www.capital.gr/tax/2149458>
 - Ελευθερίου Σωτηρία (2014) «*Διαφορές Ε.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ.*», σ.2-3,
<http://www.sotele.gr/images/documents/97/ARTHRA-diafores%20ELP%20k%20EGLS.pdf>
 - Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Τεύχος πρώτο, αρ. φύλλου 251, 24-11-2014, Νόμος υπ' αριθ.4308 «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*»
<http://www.et.gr/index.php/2013-01-28-14-06-23/search-laws>
 - Ηρειώτης Νικόλαος (2007) «*Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική*»
https://annxyd.files.wordpress.com/2009/04/hrimatooikonomiki_logistiki.pdf
 - Κονταξή-Ζαχείλα Μαρία (2015). «*Βασικές έννοιες των Αποτελεσμάτων Εκμετάλλευσης & Χρήσεως*» Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας,
<http://eclass.uth.gr/eclass/modules/document/file.php/ANTMB171/Ενότητα%2012-13η/12η%20-%2013η%20Ενότητα%20-%20Βασικές%20έννοιες%20των%20αποτελεσμάτων%20χρήσεως.pdf>
 - Μάλλης Δημήτρης (2015). «*Οι Βασικές διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων*»,

<http://www.kathimerini.gr/811073/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/oi-vasikes-diata3eis-twn-newn-ellhnikwn-logistikwn-protypwn>

- Ντζανάτος Δημήτρης (2009) «*Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*»
http://compus.uom.gr/FIN154/document/Dialeksh_01/DLP1.pdf
- Ξένος Χαράλαμπος (2015), «*Οι περί ενοποίησης διατάξεις του Ν. 4308/2014*», ΣΟΛ Ορκωτοί Λογιστές Crowe Horwath,
<http://www.solae.gr/oi-περί-ενοποίησης-διατάξεις-του-ν-43082014/>
- Παζάρκης Μιχαήλ (2009) «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Θεωρία*», ΤΕΙ Σερρών
<https://pazarskis.files.wordpress.com/2009/02/extra-notes-ifrs-final.pdf>
- Πετράκης Εμμανουήλ (2015) «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ν.4308/2014*»
http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf
- Σγουρινάκης Νίκος (2015) «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014*»
Ημερίδα ΤΕΙ Θεσσαλίας
- Σγουρινάκης Νίκος (2015), «*Νομική μορφή οντοτήτων και λογιστικά βιβλία*»,
<http://epixeirisi.gr/ΣΗΜΕΙΩΜΑ-ΤΗΣ-ΣΥΝΤΑΞΗΣ/19983/Νομική-μορφή-οντοτήτων-και-λογιστικά-βιβλία>
- Χαραλάμπους Γιάγκος (2014), «*Όλες οι αλλαγές που φέρνουν τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*»,
<http://www.fpress.gr/oikonomia/forologia/item/26049-oles-oi-allages-poy-fernoyn-ta-nea-ellinika-logistika-protypa>