



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

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ν. 4308/2014)

Διαφορές με το προηγούμενο καθεστώς των ΕΛΠ (ΕΓΛΣ, Ν2190/1920).
Σκοπός και προσδοκώμενα αποτελέσματα των νέων ΕΛΠ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: Τριάρχης Δημήτριος

Φοιτήτρια : Κάπετ Τετιάνα (Α.Μ.10398)

ΜΑΙΟΣ 2017

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	2
Abstract.....	3
Εισαγωγή	4
Κεφάλαιο1: Κατηγοριοποίηση των εταιριών και ο σκοπός αυτής	
1.1Κατηγοριοποίηση των εταιριών βάσει της μορφής τους.....	5
1.2Κατηγοριοποίηση των εταιριών βάσει του μεγέθους τους.....	6
1.3Σκοπός κατηγοριοποίησης των οντοτήτων.....	7
1.3.1Προσάρτημα.....	9
1.3.2 Απαλλαγές και απλοποιήσεις ανάλογα του μεγέθους της οντότητας.....	12
1.4Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τρόπος τήρησης του λογιστικού συστήματος.....	14
1.4.1Λογιστικό σύστημα και λογιστικό σχέδιο λογαριασμών.....	14
1.4.2Αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	16
Κεφάλαιο 2: Κανόνες Επιμέτρησης	
2.1Ενσώματα και άυλα πάγια στοιχεία.....	20
2.1.1 Ενσώματα πάγια στοιχεία.....	21
2.1.2 Άυλα πάγια στοιχεία.....	24
2.1.3 Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία.....	26
2.1.4 Επιμέτρηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία.....	26
2.2Αποθέματα και υπηρεσίες.....	27
2.2.1 Επιμέτρηση στην εύλογη αξία.....	28
2.3Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	29
2.3.1 Επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία.....	30
2.4Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά στοιχεία.....	32
2.5Στοιχεία της Καθαρής θέσης.....	32
2.6Υποχρεώσεις	33
2.6.1 Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.....	34
2.6.1 Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.....	35
2.7 Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι.....	36
2.7.1Κρατικές επιχορηγήσεις.....	36
2.7.2Αναβαλλόμενοι φόροι.....	37
2.8Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα.....	39
2.8.1Νομισματικά στοιχεία.....	39
2.8.2Μη νομισματικά στοιχεία.....	40
2.9Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων.....	40
2.10Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών.....	42
Κεφάλαιο 3: Συμπεράσματα και σκοπός της εισαγωγής των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων	
Βιβλιογραφία	

Περίληψη

Στην παρακάτω εργασία παρουσιάζεται και αναλύεται ο νόμος 4308/2014 και οι σημαντικές αλλαγές που επέφερε, σε σύγκριση με το προηγούμενο καθεστώς καθώς και κάποιες βασικές ομοιότητες αυτών με των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Στόχος της εργασίας αυτής είναι η παρουσίαση του σκοπού και τα αποτελέσματα που επιδιώκονται με την νέα αυτή ριζική λογιστική αναμόρφωση της απεικόνισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η κατηγοριοποίηση των εταιριών σε οντότητες και τι υποχρεώσεις έχει η κάθε μία από αυτές, κυρίως για το ποιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζει η κάθε μία από αυτές. Επίσης αναφέρονται οι απαλλαγές και οι απλοποιήσεις που έχει η κάθε μία οντότητα. Παρουσιάζεται το λογιστικό σύστημα των οντοτήτων και βασικοί κανόνες σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η επιμέτρηση των στοιχείων και γεγονότων για την σύσταση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυτών. Η κάθε κατηγορία έχοντας διαφορετικούς κανόνες επιμέτρησης αναλύεται ξεχωριστά, και αναφέρονται επίσης ειδικές περιπτώσεις που μπορεί να έχει η κάθε μια.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο σκοπός της εφαρμογής του νέου νόμου αυτού των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όπως και τα προσδοκώμενα αποτελέσματα του.

Abstract

The following paper presents and analyzes Law 4308/2014 and the major changes it has introduced, in comparison with the previous regime, and some basic similarities with the International Accounting Standards. The aim of this work is to present the purpose and the results that are sought with this new radical accounting reform of the presentation of the financial statements.

The first chapter examines the categorization of companies into entities and which obligations each of them has, in particular which financial statements are prepared by them. It also mentions the exemptions and simplifications of each entity. The entity's accounting system and key financial reporting standards are also presented.

The second chapter details the measurement of the data and events for the establishment of these financial statements. Each category having different measurement rules is analyzed separately, and there are also specific cases that each category may have.

The third chapter presents the purpose of applying the new law of this Greek Accounting Standards, as well as its expected results.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λογιστική πραγματικότητα για την Ελλάδα ξεκίνησε για πρώτη φορά με την καθιέρωση των θεσμών του Ν.1041/1980 και ολοκληρώθηκε με το Π.Δ.1123/1980, το οποίο καθόριζε το Ενιαίο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Η εφαρμογή τους ήταν προαιρετική, μόνο για τις εταιρίες που είχαν τρίτης κατηγορίας βιβλία και ξεκινούσε από 1/1/1982.

Μετά το 1987 άρχισαν να διαδίδονται περισσότερο, ώσπου το 1991 με τον Ν.1882/1990, η εφαρμογή τους έγινε υποχρεωτική για όλες τις εταιρίες που ελέγχονταν από ορκωτούς και το 1993 έγινε υποχρεωτική και για όσες δεν ελέγχονταν (άρθρο 7 ΠΔ 186/1992-ΚΒΣ).¹

Αργότερα έχουμε την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τον Ν.2992/2002. Η υποχρεωτική εφαρμογή τους έπρεπε να ξεκινήσει από την 1/1/2002, αλλά μετατέθηκε την 1/1/2005 σύμφωνα με την Εφαρμογή Κανονισμού αρ. 1606/2002, όμως μόνο για τις εταιρίες που ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο.²

Το 2014 λοιπόν εφαρμόζεται ένας νέος νόμος ο 4308/2014 των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων», ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και λογιστικό πλαίσιο το οποίο εφαρμόζεται για όλες τις εταιρίες και τις υπόλοιπες οντότητες, ενώ ρυθμίζει και εκσυγχρονίζει τους λογιστικούς κανόνες της Ελλάδας. Ο νόμος αυτός καταργεί το ΕΓΛΣ, τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων και Τραπεζών, το ΚΦΑΣ και τις διατάξεις του Ν.2190/1920. Είναι ένα βήμα για την Ελλάδα το οποίο επιφέρει πολλές αλλαγές στα λογιστικά δεδομένα για τις περισσότερες επιχειρήσεις. Ο νόμος αυτός ισχύει για όλες τις εταιρίες και όπως θα δούμε και παρακάτω έχει πολλές ομοιότητες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Ο Ν.4308/2014 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ τεύχος Α' 251 στις 24/11/2014. Χωρίζεται σε 8 κεφάλαια (Άρθρα 1-44) συν 4 παραρτήματα (ορισμοί, υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σχέδιο λογαριασμών, σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις). Τα πρώτα τρία κεφάλαια (άρθρα 1-15) καλύπτουν τους κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων όπως τα κάλυπταν προηγουμένως τα Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ., ενώ το δεύτερο μέρος, δηλαδή τα κεφάλαια 4-7 (άρθρα 16-36) καλύπτουν το πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων όπως κάλυπτε το ΕΓΛΣ και οι σχετικές διατάξεις Κ.Ν.2190/1920. Με την κατάργηση του Ελληνικού Κλαδικού σχεδίου, η κάθε οντότητα έχει δικαίωμα να έχει το δικό της σχέδιο λογαριασμών. Στο στο 8^ο κεφάλαιο (άρθρα 37-44) έχουμε την πρώτη εφαρμογή και τις μεταβατικές διατάξεις.³

¹ Παράγραφος 7.1, Νιφορόπουλος Κ. «Η ιστορία της λογιστικής στην Ελλάδα»

² Παράγραφος 8, Νιφορόπουλος Κ. «Η ιστορία της λογιστικής στην Ελλάδα»

³ Παρ.1, Νιφορόπουλος κα. 2015 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

1 Κατηγοριοποίηση των εταιριών και σκοπός αυτής

Μέσα στις όλες αλλαγές, υπάρχουν επίσης νέες ορολογίες που εισάγονται ή αντικαθιστούν παλιές. Εδώ εισάγεται ο νέος όρος «**οντότητα**» ο οποίος διευκολύνει την κατηγοριοποίηση των εταιριών, βάσει της μορφής της εταιρίας και βάσει του μεγέθους της. Οντότητα, ορίζεται «κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα.»⁴

Ο **σκοπός της ταξινόμησης** των οντοτήτων γίνεται για τους λογιστικούς σκοπούς αυτού του νόμου, δηλαδή για τον προσδιορισμό των λογιστικών υποχρεώσεων των οντοτήτων που υποχρεούνται στην εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων του παρόντος νόμου. Οι υποχρεώσεις αυτές είναι:

- α) η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, βάσει του άρθρου 16,
- β) οι απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος, βάσει του άρθρου 30,
- γ) η απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.⁵

1.1 Κατηγοριοποίηση των οντοτήτων βάσει της μορφής τους

Οι οντότητες που εφαρμόζουν **πλήρως** τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου είναι:

- α) τα νομικά πρόσωπα με μορφή κεφαλαιουχικών εταιριών ,
- β) τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, με άμεσους ή έμμεσους εταίρους, νομικά πρόσωπα περιορισμένης ευθύνης,
- γ) οι προσωπικές εταιρίες και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- δ) οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283).
- ε) οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980.⁶

Από αυτές **δεν υποχρεούνται** στις ρυθμίσεις αυτές:

- α) αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων.
- β) αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες: 1) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και 2) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.⁷

Οι οντότητες που εφαρμόζουν **μερικώς** τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου είναι:

⁴ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁵ Παρ. 2.1. Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁶ Παρ.1, άρθρο 2, Ν.4308/2014

⁷ Παρ.2, άρθρο 1, ΠΟΛ1003/2014

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

β) η Τράπεζα της Ελλάδος μπορεί μόνο και εάν επιτρέπεται από το καταστατικό της, να εφαρμόζει, τις διατάξεις των άρθρων 3 έως και 15, πλην της παρ. 14 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου.

γ) οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (εφαρμόζουν το προβλεπόμενο για αυτές λογιστικό πλαίσιο), και

δ) οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/ΕΚ) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ), εφαρμόζουν τα άρθρα 3 έως και 15 καθώς και, κατά περίπτωση, τα άρθρα 16 έως και 30 και 37 έως και 40 του παρόντος νόμου για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές.⁸

Υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων **βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς**, για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, έχουν οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων :

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

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

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

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

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

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

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

η) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.

θ) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.⁹

Κάθε οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο, έχει το δικαίωμα να επιλέξει να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., για όλες τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις. Εφόσον επιλέξει να το κάνει τότε είναι υποχρεωμένη να συνεχίσει για άλλα 4 έτη (συν του έτους που ήδη πραγματοποίησε την εφαρμογή αυτή).

1.2 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων βάσει του μεγέθους τους

Η **βασική κατηγοριοποίηση** μιας οντότητας, σύμφωνα με το άρθρο 2 του παρόντος νόμου, είναι βάσει του μεγέθους της. Οι οντότητες κατηγοριοποιούνται βάσει τριών κριτηρίων του μέσου όρου προσωπικού, το σύνολο ενεργητικού και το σύνολο καθαρού κύκλου ενεργητικού. Για την αλλαγή κατηγορίας μεγέθους μιας εταιρίας, πρέπει για δύο συνεχόμενες χρονιές η οντότητα να υπερβαίνει ή να παύσει να υπερβαίνει τα δυο όρια από τα τρία και η

⁸ Παρ.2.1 & 2.2., άρθρο.1, ΠΟΛ.1003/2014

⁹ Παρ.3, άρθρο 1, Ν.4308/2013

αλλαγή ενεργοποιείται την επόμενη χρονιά . Σε περίπτωση περιόδου διαφορετικής του δωδεκάμηνου, ο κύκλος εργασιών για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου υπολογίζεται κατ' αναλογία σε ετήσια βάση.¹⁰

Παρουσιάζονται συνοπτικά οι κατηγορίες οντοτήτων, σύμφωνα με τα κριτήρια μεγέθους:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ (Κάλυψη 2 ΑΠΟ ΤΑ 3)		
	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΟΣ ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ.	–	–	≤ 1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ.	–	–	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50	≤ 4.000.000	≤8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

Πηγή: ΠΟΛ. 1003/2014 παρ. 2.3

Τα μεγέθη της επιχείρησης (κύκλος εργασιών, ενεργητικό και μέσος όρος προσωπικού) των δύο τελευταίων ετήσιων περιόδων πριν την εφαρμογή του παρόντος νόμου(1/1/2015) αποτέλεσαν τη βάση για να κριθεί η ταξινόμηση της επιχείρησης βάσει μεγέθους του παρόντος νόμου.¹¹

1.3 Σκοπός κατηγοριοποίησης των οντοτήτων

Η κάθε κατηγορία οντοτήτων υποχρεούται όπως αναφέρθηκε και παραπάνω να συντάξει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις αναλόγως σε ποια κατηγορία ανήκει. Οι οντότητες χρησιμοποιούν το *απλογραφικό ή διπλογραφικό σύστημα*, δηλαδή σύμφωνα με τους παλιούς όρους τα απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία.

Οι οντότητες της *παρ.2(γ) του άρθρου 1* που εμπίπτουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και άλλες εξαιρέσεις, που επιλέγουν να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, χρησιμοποιούν το *απλογραφικό σύστημα*, δηλαδή μόνο το υπόδειγμα Β.6 του Παραρτήματος Β.

Διπλογραφικό σύστημα τηρούν όλες οι υπόλοιπες οντότητες οι οποίες είναι:

¹⁰ Παρ.12, άρθρο 2, ΠΟΛ.1003/2014

¹¹ Παρ.13, άρθρο 2, ΠΟΛ.1003/2014

- α) ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
 β) ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη έχουν περιορισμένη ευθύνη.
 γ) οι ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ,
 δ) μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί σωματεία, σύλλογοι κτλ, που έχουν κύκλο εργασιών άνω του 1500000 ευρώ και τα έσοδα αυτά προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες.
 ε) οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων και πωλητής πετρελαίου θέρμανσης με κύκλο εργασιών άνω των 8.000.000 ευρώ
 στ) Κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού.
 ζ) κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται σε εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος από άλλη νομοθεσία.¹²

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα, καταρτίζονται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β:

- υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός),
- υπόδειγμα Β.2.1 ή Β.2.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων),
- υπόδειγμα Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και
- υπόδειγμα Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

Οι πολύ μικρές οντότητες, εκτός του 2γ του άρθρου 1, έχουν επίσης την δυνατότητα να καταρτίζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β:

- Υπόδειγμα Β.5 (Συνοπτικός ισολογισμός)
- υπόδειγμα Β.6 (Συνοπτικά Αποτελέσματα χρήσης)

(Όλα αυτά εφόσον φυσικά δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.)

Τα παραπάνω παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ				
	Πολύ μικρές		Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
	Άρθρο 1 παρ.2.γ	Άρθρο 1 παρ.2.α & 2.β.			
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	√	√	√	√	√
Προσάρτημα και Σημειώσεις	√	√	√	√	√
Ισολογισμός		√	√	√	√
Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης				√	√
Κατάσταση Χρηματοροών					√

Πηγή: Παρ.16.3.1.Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014

¹² Άρθρο 3, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

Εδώ πρέπει να αναφερθεί επίσης πως ο Πίνακας διάθεσης έπαψε να υφίσταται, εφόσον οι πληροφορίες αυτού υπάρχουν στην κατάσταση αποτελεσμάτων και τον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθεί η σημαντική ομοιότητα που έχει το άρθρο 16 του παρόντος νόμου, με το **πρότυπο 1 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων** (IAS1: Presentation of Financial Statements) με τον καθορισμό παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σε αντίθεση με τον παλιό νόμο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Το υπόδειγμα του ισολογισμού συμβαδίζει με το υπόδειγμα που υπάρχει διεθνώς, οπότε γίνεται και εύκολη συγκρισιμότητα ανάμεσα σε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα Δ.Π.Χ.Α. και αυτές που χρησιμοποιούν τον νόμο 4308/2014.

Επίσης η κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζεται πλέον με δύο μορφές την «κατ' είδος» και την «κατά λειτουργία», όπως και στα Δ.Π.Χ.Α., ενώ στο ενιαίο ελληνικό λογιστικό σχέδιο ίσχυε μόνο η «κατά λειτουργία» παρουσίαση. Η νέα «κατ' είδος» παρουσίαση, παρουσιάζει τους βασικούς λογαριασμούς των εσόδων και εξόδων, η οποία αποτελεί την σύνοψη της καταργηθείσας «Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης» του ΕΓΛΣ.¹³

1.3.1 Προσάρτημα

Βασικές αρχές κατάρτισης προσαρτήματος:

- α) όλες οι πληροφορίες που δεν αναφέρονται σε έναν από τους παραπάνω νόμους αναφέρονται εδώ προαιρετικά
- β) παρουσιάζονται με την ίδια σειρά όπως και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- γ) συντομεύσεις, διαγράμματα ή σύμβολα δίνονται πληροφορίες για την κατανόηση τους με σαφήνεια.

Περιλαμβάνονται **πληροφορίες σχετικά την οντότητα**¹⁴ για:

- α) Την επωνυμία της οντότητας.
- β) Το νομικό τύπο της οντότητας.
- γ) Την περίοδο αναφοράς.
- δ) Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.
- ε) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα, ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.
- στ) Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- ζ) Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.
- η) Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
- θ) Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο.

Επίσης **άλλα στοιχεία και πληροφορίες**¹⁵ που περιλαμβάνει το προσάρτημα είναι:

- α) παράγοντες που μπορεί να θέσουν σε κίνδυνο την συνέχεια της δραστηριότητας την οντότητας, και τι μέτρα λήφθηκαν για αυτούς

¹³ Παρ.16.3.Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

¹⁴ Παρ.3, αρ.29 Ν.4208/2014

¹⁵ Παρ.4-34, άρθρο 29, Ν4308/2014

- β) Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων
- γ) μια παρέκκλιση ενός άρθρου του παρόντος νόμου για την εφαρμογή των διατάξεων της εύλογης παρουσίασης, γνωστοποιείται και δικαιολογείται επαρκώς
- δ) Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση σχετίζεται με περισσότερα από ένα κονδύλια του ισολογισμού, γνωστοποιείται η σχέση του στοιχείου αυτού με τα σχετιζόμενα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- ε) ένας πίνακας για κάθε κονδύλι ενσώματου ή άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου που παρουσιάζει¹⁶:
1. το κόστος κτίσης/ κόστος παραγωγής ή εύλογης αξίας στην αρχή και τέλους περιόδου
 2. τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων
 3. τις αποσβέσεις και απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο
 4. τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου
 5. λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων
 6. το ποσό με το οποίο προσαυξήθηκε η αξία κτήσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 2(δ) του άρθρου 18.
- ζ) σε περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία παρατίθεται:
1. σαφής δήλωση χρήσης της επιμέτρησης στην εύλογη αξία και στοιχείων αυτών που επιμετρήθηκαν στην αξία αυτή
 2. περιγραφή σημαντικών υποθέσεων που βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές επιμέτρησης
 3. για κάθε κονδύλι εύλογη αξία και οι διαφορές εύλογης αξίας (αποτελέσματα ή ΚΘ)
 4. πίνακας παρουσίασης της κίνησης των διαφορών εύλογης αξίας στην περίοδο
 5. για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων, πληροφορίες για την έκταση και τη φύση τους
 6. για πάγια στοιχεία, η λογιστική αξία των παγίων αυτών που θα αναγνωρίζονταν στον ισολογισμό, εάν τα εν λόγω στοιχεία δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία
- η) Σε περίπτωση επιμέτρησης χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης:
1. για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων:
 - a. η εύλογη αξία των μέσων αυτών, εάν αυτή μπορεί να προσδιοριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, και
 - b. πληροφορίες για την έκταση της χρήσης αυτών των μέσων και τη φύση τους.
 2. Για τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους:
 - a. η λογιστική αξία και η εύλογη αξία είτε των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων, είτε των κατάλληλων ομάδων των επιμέρους αυτών στοιχείων, και
 - b. οι λόγοι για τη μη μείωση της λογιστικής αξίας, καθώς και η φύση των ενδείξεων που οδηγούν στην πεποίθηση για τη δυνατότητα ανάκτησης της.
- θ) Για την καθαρή θέση της οντότητας:
1. το κεφάλαιο που έχει εγκριθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί.
 2. ο αριθμός και την ονομαστική αξία των τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.

¹⁶ Παρ.8, αρ.29, Ν4308/2014

3. ο αριθμό και η ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, η λογιστική αξία των τίτλων που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο και εκδόθηκαν μέσα στη περίοδο, εντός των ορίων του εγκεκριμένου κεφαλαίου.
 4. η ύπαρξη πιστοποιητικών συμμετοχής, μετατρέψιμων τίτλων, δικαιωμάτων αγοράς τίτλων, δικαιωμάτων προαίρεσης ή παρόμοιων τίτλων ή δικαιωμάτων, με μνεία του αριθμού τους, της αξίας τους και των δικαιωμάτων που παρέχουν.
 5. ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
 6. ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.
- ι) συνολικό χρέος που καλύπτεται με εξασφαλίσεις που παρέχονται από την οντότητα
- ια) ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού.
- ιβ) η φύση και ο επιχειρηματικός στόχος των διακανονισμών της οντότητας που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό, καθώς και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των διακανονισμών αυτών επί της οντότητας
- ιγ) το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων επιβαρύνσεων, που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό
- ιδ) το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας.
- ιε) το ποσό τόκων της περιόδου με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 20.
- ιστ) η προτεινόμενη, ή κατά περίπτωση την οριστική, διάθεση των κερδών.
- ιζ) το ποσό μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο.
- ιη) ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών, όταν συντρέχει περίπτωση.
- ιθ) σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, τα υπόλοιπα ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και η κίνησή τους με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.
- ιυ) για τους απασχολούμενους:
1. Ο μέσος όρος των απασχολούμενων.
 2. Ανάλυση του μέσου όρου των απασχολούμενων ανά κατηγορία.
 3. Αν δεν αναφέρονται χωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων οι δαπάνες για παροχές σε εργαζόμενους της περιόδου, γνωστοποιούνται αναλυτικά τα συνολικά ποσά των εξής κατηγοριών αυτών των δαπανών:
 - 3α) Μισθοί και ημερομίσθια.
 - 3β) Κοινωνικές επιβαρύνσεις.
 - 3γ) Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.
- κ) το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές (ουσιώδης διαφορά μεταξύ τους)
- κα) τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης, καθώς

και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Όπως επίσης και ποσά που δόθηκαν για αμοιβές αυτών στα πλαίσια των καθηκόντων τους, καθώς και τις δεσμεύσεις που προέκυψαν ή αναλήφθηκαν για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε αποχωρήσαντα μέλη των εν λόγω συμβουλίων, αθροιστικά κατά κατηγορία συμβουλίου.

κβ) η επωνυμία, η έδρα και η νομική μορφή κάθε άλλης οντότητας, στην οποία η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος, όπως και της οντότητας η οποία καταρτίζει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του τελικού συνόλου επιχειρήσεων(και του μερικού συνόλου επιχειρήσεων), μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, εάν συντρέχει περίπτωση. Επίσης αναγράφεται ο τόπος που μπορούν να βρεθούν οι ενοποιημένες καταστάσεις αυτές, σε άλλη περίπτωση που δεν βρεθούν γίνεται αναφορά του γεγονότος.

κγ) οι συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με τα συνδεδεμένα μέρη (ποσού συναλλαγών, φύση της σχέσης αυτών κτλ)

κδ) οι συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν από κάθε νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο για τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης, για υπηρεσίες φορολογικών συμβουλών και για όλες τις λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες.

κε) Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων με αυτά υποχρεώσεων που θα διατεθούν στο προσεχές διάστημα (εφόσον είναι σημαντικά)

κστ) οι πολύ μικρές οντότητες δηλώνουν αν θέλουν να χρησιμοποιήσουν τον συνοπτικό Ισολογισμό(υπ.Β5) και την συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων (υπ.Β6) ή μόνο την συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων (Υπ.Β6)

1.3.2 Απαλλαγές και απλοποιήσεις ανάλογα του μεγέθους της οντότητας¹⁷

Υπάρχουν διάφορες απαλλαγές και απλοποιήσεις για τις οντότητες, βάσει του μεγέθους της κάθε μιας και παρακάτω αναλύονται για την κάθε μια κατηγορία ξεχωριστά.

Για τις **πολύ μικρές** οντότητες της **παραγράφου 2γ** του άρθρου 1 που επιλέγουν να καταρτίζουν μόνο την συνοπτική Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης υπάρχουν οι παρακάτω απλοποιήσεις και απαλλαγές υποχρεώσεων:

α) μη εφαρμογή το του προτεινόμενου λογιστικού σχεδίου,

β) μη τήρηση αρχείου λογαριασμών «λοιπών περιουσιακών αρχείων», «καθαρής θέσης» και «υποχρεώσεων»,

γ) δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 και 12 του άρθρου 16 περί απόκλισης από τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,

δ) δεν λαμβάνουν την οικονομική ουσία των συναλλαγών και γεγονότων για την λογιστική τους παρακολούθηση και παρουσίαση,

ε) δεν έχουν τη δυνατότητα απόκλισης από τις διατάξεις του νόμου αυτού για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,

στ) για το κόστος κτήσης των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων δεν εφαρμόζουν την εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο

¹⁷ Άρθρο 30, Ν.4308/2014

- ζ) μη εφαρμογή αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και των βελτιώσεων της γης με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή
- η) μη εφαρμογή απόσβεσης της υπεραξίας και άλλων άυλων στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή (αν υπάρχουν αποσβένονται με τον τρόπο που ορίζει η φορολογική νομοθεσία.)
- θ) δεν εφαρμόζουν την απομείωση των ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων, αλλά ακολουθούν τις εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές ρυθμίσεις
- ι) αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.
- ια) μη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος
- ιβ) μη εφαρμογή ελέγχου απομείωσης της αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αλλά αναγνώριση ζημιών απομείωσης με βάση την φορολογική νομοθεσία
- ιγ) μη προσαύξηση με έμμεσο κόστος και τόκους του κόστους παραγωγής αποθεμάτων
- ιδ) μη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος
- ιε) εφαρμόζουν την αναγνώριση προβλέψεων σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία
- ιστ) αναγνωρίζουν τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία
- ιζ) μη υποχρέωση αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας
- ιη) μη επιμέτρηση στην εύλογη αξία
- ιθ) μη εφαρμογή αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

Όταν ο καθαρός κύκλος εργασιών αυτών των οντοτήτων δεν υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ ετησίως από πωλήσεις αγαθών, δεν γίνεται απογραφή των αποθεμάτων αλλά αναγνωρίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο. Επίσης όταν επιλέξουν να κάνουν απογραφή, ενώ δεν έκαναν τα προηγούμενα έτη, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου τότε η απογραφή αυτή θα πρέπει να γίνει για τουλάχιστον 3 έτη συνεχόμενα. Για να διενεργήσουν φυσική απογραφή για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδενικό, εφόσον δεν διενεργούσαν πριν. Όταν πάλι θέλουν να παύσουν να διενεργούν φυσική απογραφή, τότε το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή. Οι οντότητες αυτές παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3 και 34 του άρθρου 29.

Υπάρχουν επίσης κάποιες *ειδικές περιπτώσεις* οντοτήτων της παραγράφου 2γ του άρθρου 1. Όπως οι οντότητες που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων του ν. 3054/2002, εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το όριο των 8.000.000 ευρώ. Αν η οντότητα αυτή για δύο συνεχόμενα χρόνια υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει το όριο αυτό, τότε την επόμενη περίοδο η δυνατότητα στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενεργοποιείται ή αίρεται.

Οι παρακάτω οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 έχουν τη δυνατότητα σύνταξης μόνο συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 :

- α) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968.

- β) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
- γ) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

Για τις **πολύ μικρές** οντότητες τώρα της **παραγράφου 2α και 2β** του άρθρου 1 που αποφασίζουν να καταρτίσουν συνοπτικό ισολογισμό και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, έχουν και αυτές απαλλαγές και απλοποιήσεις από υποχρεώσεις όπως:

- α) όταν υπάρχει σύγκρουση σε μια διάταξη του νόμου αυτού και της εφαρμογής της εύλογης αξίας τότε δεν υπάρχει η υποχρέωση εφαρμογής της τελευταίας,
- β) μη εφαρμογή του άρθρου 24 για την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία,
- γ) μη εφαρμογή αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών καθώς αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

Οι οντότητες αυτές παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3, 16, 25 και 34 του άρθρου 29.

Οι **μικρές οντότητες** παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3 έως και 8, 10, 13, 14, 16 έως και 18, 23(α) και 25 του άρθρου 29.

Οι **μεσαίες οντότητες** δύναται να μην παρέχουν τις πληροφορίες των παραγράφων 24, 32 και 33 του άρθρου 29.

1.4 Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τρόπος τήρησης του λογιστικού συστήματος

1.4.1 Λογιστικό σύστημα και λογιστικό σχέδιο λογαριασμών

Το **λογιστικό σύστημα** καθορίζει τον τρόπο καταχώρησης κάθε λογιστικού αρχείου μέσω των λογιστικών βιβλίων στην ελληνική γλώσσα και των λογιστικών στοιχείων (παραστατικά) τα οποία μπορεί να είναι σε οποιαδήποτε γλώσσα. Είναι απαραίτητο να τηρείται σε αρχείο(είτε με ηλεκτρονική είτε με φυσική μορφή) κάθε συναλλαγή, κάθε γεγονός που πραγματοποιείται σε μια λογιστική περίοδο, όπως επίσης και κάθε έσοδο, κέρδος, έξοδο, ζημιά, αγορά ή πώληση περιουσιακού στοιχείου, έκπτωση ή επιστροφή, φόρο, τέλος, εισφορά σε ασφαλιστικούς οργανισμούς της οντότητας για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και για οποιοδήποτε έλεγχο αυτών.¹⁸ Η τήρηση αυτή βέβαια γίνεται ανάλογα του μεγέθους και της φύσης της οντότητας.

Πέρα από την παρακολούθηση της λογιστικής βάσης κάθε στοιχείου από τα παραπάνω είναι απαραίτητη και η παρακολούθηση της **φορολογικής βάσης**, λόγω των διαφορών που έχουν (μόνιμες-προσωρινές), κατά περίπτωση. Οι διαφορές της κατάστασης αποτελεσμάτων λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος. Οι διαφορές που υπάρχουν στον ισολογισμό, θα επηρεάσουν το φόρο εισοδήματος, όμως μελλοντικά. Για παράδειγμα, η

¹⁸ Παρ.3.1., ΠΟΛ.1003/2014

παρακολούθηση της φορολογικής βάσης είναι σημαντική στα «κέρδη εις νέων», διότι σε τυχόν διανομή τους πρέπει η οντότητα να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υποχρεούται σε καταβολή φόρου εισοδήματος.¹⁹ Η φορολογική παρακολούθηση γίνεται με κατάλληλο και ασφαλή τρόπο για την εκπλήρωση των γενικών υποχρεώσεων της οντότητας, όπως είναι οι πληροφορίες για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ο τυχόν έλεγχος, όπως επίσης και των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας, όπως είναι οι φορολογικές δηλώσεις.²⁰

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας που παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού τηρεί κατάλληλο **διπλογραφικό σύστημα**. Τα **βασικά αρχεία** που τηρεί είναι:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).²¹

Άλλα λογιστικά αρχεία –βιβλία σύμφωνα με το άρθρο 4 του παρόντος νόμου είναι :

δ) αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων . (Μητρώο παγίων)

ε) αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους , τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους. (βιβλίο επενδύσεων)

στ) αρχεία απογραφής ιδιόκτητων αποθεμάτων , αποθεμάτων τρίτων , λοιπών περιουσιακών στοιχείων , λογαριασμών καθαρής θέσης , λογαριασμών.²²

Όσον αφορά τώρα το **λογιστικό σχέδιο λογαριασμών**, η μόνη διαφορά στην τήρηση του σχεδίου σε σχέση με το προηγούμενο σχέδιο λογαριασμών, είναι η διαφορετική φιλοσοφία του. Δηλαδή πλέον δεν υπάρχει η υποχρεωτικότητα ενός συγκεκριμένου λογιστικού σχεδίου. Ο νέος νόμος δίνει ένα νέο σχέδιο λογαριασμών, προαιρετικό το οποίο οι οντότητες μπορούν να χρησιμοποιούν, με μόνη υποχρέωση, σε περίπτωση χρήσης του, αφορά στην ονοματολογία, τον βαθμό ανάλυσης (πρωτοβάθμιοι, δευτεροβάθμιοι κτλ) και συγκέντρωσης των λογαριασμών.²³ Κάθε οντότητα έχει την δυνατότητα χρησιμοποίησης του λογιστικού σχεδίου που ίσχυε μέχρι και στις 31/12/2014, όμως η προσοχή τους πρέπει να είναι στραμμένη στο ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται σύμφωνα με τον παρόντα νόμο 4308/2014 ώστε να καλύπτονται οι απαιτήσεις του παρόντος νόμου και οι πληροφοριακές του ανάγκες . Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να γίνουν οι κατάλληλες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών.²⁴

Πρέπει εδώ να αναφερθεί η **διαφορά** που υπάρχει στο **σχέδιο λογαριασμών στα ΕΛΠ με του ΕΓΛΣ**. Στο ΕΓΛΣ οι λογαριασμοί κατανέμονταν σε τρία μέρη καθένα από τα οποία λειτουργούσε σε ιδιαίτερο και ανεξάρτητο κύκλωμα. Συνδέονταν και συλλειτουργούσαν μεταξύ τους , χωρίς να επηρεάζουν όμως λογιστικά και τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών. Ειδικότερα οι λογαριασμοί διαχωρίζονταν α) στη γενική λογιστική (ομάδες 1 -8) , β) στην αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9) και γ) στους λογαριασμούς τάξεως

¹⁹ Παρ.1.5, Καραμάνη Κ. και Βρουστούρη Π. , 2015, «Λογιστική Οργάνωση στα Πλαίσια των Ε.Λ.Π. »

²⁰ Παρ.3.5, ΠΟΛ.1003/2014

²¹ Παρ.10.άρθρο 3, Ν.4308/2014

²² Άρθρο 4, Ν.4308/2014

²³ Πετράκης Ε.,TMS Auditors, «Ελληνικά λογιστικά πρότυπα Ν.4308/2014»

²⁴ Παρ.9, ΠΟΛ.1003/2014

(ομάδα 10 ή 0). Από την άλλη με τα νέα ΕΛΠ καταργείται η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευση και οι λογαριασμοί τάξεως, ενώ η γενική λογιστική διαφοροποιείται από την προηγούμενη όπως φαίνεται παρακάτω.

Συνοπτική παρουσίαση σχεδίου λογαριασμών του Ν. 4308/2014	Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών (§ 1.205 Π.Δ. 1123/1980)
<u>Ομάδα 1</u>	<u>Ομάδα 1</u>
Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία	Πάγιο Ενεργητικό
<u>Ομάδα 2</u>	<u>Ομάδα 2</u>
Αποθέματα	Αποθέματα
<u>Ομάδα 3.</u>	<u>Ομάδα 3 .</u>
Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία	<u>Απαιτήσεις και διαθέσιμα</u>
<u>Ομάδα 4</u>	<u>Ομάδα 4</u>
Καθαρή θέση	Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακρ/σμες Υποχρεώσεις
<u>Ομάδα 5</u>	<u>Ομάδα 5</u>
Υποχρεώσεις και Προβλέψεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
<u>Ομάδα 6</u>	<u>Ομάδα 6</u>
Έξοδα και ζημιές	Οργανικά Έξοδα κατ' είδος
<u>Ομάδα 7</u>	<u>Ομάδα 7</u>
Έσοδα και κέρδη	Οργανικά Έσοδα κατ' είδος
<u>Ομάδα 8</u>	<u>Ομάδα 8</u>
Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου.	Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
<u>Ομάδα 9</u>	<u>Ομάδα 9</u>
-	Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)
<u>Ομάδα 10</u>	<u>Ομάδα 10</u>
-	Λογαριασμοί Τάξεως

Πηγή: Σταματόπουλος Δ. κ.α. ,2015 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ» , Άρθρο 3,παρ.29,σελ.165

1.4.2 Αργές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πέρα από το ότι παρουσιάζονται ως ενιαίο σύνολο, παρουσιάζουν επίσης εύλογα τα στοιχεία των λογιστικών αρχείων, κάτι το οποίο αποτελεί το υπέρτατο κριτήριο στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα πάντα με τον παρόντα νόμο.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με:

α) τη θεμελιώδη αρχή *του δεδουλεμένου*, σύμφωνα με την οποία όλα τα αποτελέσματα των συναλλαγών και γεγονότων τα οποία πραγματοποιήθηκαν μέσα στην οικονομική περίοδο

(ενώ μπορεί να μην εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν), είναι αναγκαίο να συμπεριληφθούν μέσα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

β) τη **συνέχιση της δραστηριότητας**, σύμφωνα με την οποία η οντότητα συνεχίζει κανονικά για όλη την επόμενη οικονομική της χρήση(12 μήνες μετά την κατάρτιση του ισολογισμού) να ασκεί τις επιχειρηματικές τις δραστηριότητες, χωρίς να έχει την πρόθεση διακοπής ή ρευστοποίησης της. Όταν λοιπόν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με αυτήν την αρχή, τότε αυτές επιμετρώνται βάσει του κεφαλαίου 5 του παρόντος νόμου. Διαφορετικά : i) τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθарές ρευστοποιήσιμες αξίες τους, ii) Οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

γ) την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών της οντότητας, η οποία διασφαλίζει τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών με **συνέπεια** από περίοδο σε περίοδο.

δ) την αρχή της **συγκρισιμότητας** η οποία σημαίνει ότι, όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περιόδους) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

ε) την αναγνώριση και επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, η οποία γίνεται με **σύνεση** και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο. Για αυτό και όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28, περί λογιστικών πολιτικών κτλ, του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 περί λογιστικών πολιτικών κτλ, του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

η) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 περί εύλογης αξίας, του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται.²⁵

Όσα στοιχεία ικανοποιούν τα παραπάνω κριτήρια **πρέπει** να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων κατά περίπτωση. Όσα όμως είναι ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις δεν μπορούν να αναγνωριστούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Όσα γεγονότα έγιναν εμφανή μετά την λήξη της περιόδου αλλά πριν προλάβουν να ελεγχθούν και δημοσιευθούν, αναγνωρίζονται στην παρούσα χρήση.

Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την **οικονομική ουσία** των συναλλαγών ή γεγονότων, δηλαδή βάσει της χρηματοοικονομικής τους επίπτωσης και όχι βάσει του νομικό τους

²⁵ Παρ.1. άρθρο 17, Ν.4308/2014

τύπου²⁶. Είναι μια καινούργια εισαγωγή στο λογιστικό σύστημα, εφόσον δεν υπήρχε πουθενά παλαιότερα, όπου έπρεπε να υπάρχουν συμβάσεις κτλ. Επίσης πρέπει να αναγράφεται δίπλα στο κάθε κονδύλι το ποσό της προηγούμενης περιόδου. Τα κονδύλια, πρέπει να παρουσιάζονται διακεκριμένα, εκτός και εάν τα ποσά των κονδυλίων που αφορούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ασήμαντα σε σχέση με την εύλογη αξία της οντότητας τότε αυτά μπορούν να συγχωνευτούν.²⁷

Η παράγραφος 7 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου εισάγει μια πολύ σημαντική ρύθμιση στο Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο. Αναφέρει πως οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.²⁸ Αυτό είναι ένα σημαντικό βήμα, αφού τα Δ.Π.Χ.Α. είναι αξιόπιστα, διεθνώς χρησιμοποιούμενα και δίνονται πολλές απαντήσεις σε δύσκολα λογιστικά θέματα. Ένα σημαντικό αποτέλεσμα είναι ότι οι διεθνής εταιρίες, μπορώντας πλέον να έχουν μια καλύτερη εικόνα των εταιριών στην Ελλάδα, λόγω της συμβατότητας των προτύπων, δείχνουν μεγαλύτερο ενδιαφέρον για αυτές και έτσι αυτό ωφελεί την Ελλάδα σε διάφορες συμφωνίες κτλ. Άλλωστε οι διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ που ενσωματώνονται στο νόμο είναι γενικά συμβατές με τα Δ.Π.Χ.Α. και σύμφωνα με τις ρυθμίσεις της παρούσας οδηγίας, υπάρχει τακτική ευθυγράμμιση (συνήθως ανά πενταετία), για να μην αποκλίνουν ουσιωδώς από τα Δ.Π.Χ.Α. που εξελίσσονται γρήγορα.²⁹

Όταν η εφαρμογή μιας διάταξης του νόμου, έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση περί εύλογης παρουσίασης των στοιχείων,³⁰ τότε η διάταξη αυτή πρέπει να προσαρμοστεί ώστε να ικανοποιήσει την απαίτηση περί εύλογης παρουσίασης.

²⁶ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

²⁷ Παρ.9 Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

²⁸ Παρ.7, άρθρο 17, Ν.4308/2014

²⁹ Παρ.17.7.Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

³⁰ Παρ. 2 του άρθρου 16, Ν.4308/2014

2 Κανόνες Επιμέτρησης

Υπάρχουν νέοι κανόνες επιμέτρησης και αλλαγές στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, που έχουν κοινά σημεία με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Με τον όρο **επιμέτρηση** νοείται, «η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα».³¹

Η **αρχική επιμέτρηση** των στοιχείων είτε από απόκτηση είτε από Ιδιοπαραγωγή, γίνεται με βάση το κόστος κτίσης, το οποίο είναι και η βασική λογιστική μέθοδος που χρησιμοποιούσαν και συνεχίζουν να χρησιμοποιούν μέχρι και σήμερα οι χρήστες στην Ελλάδα για την σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μετά την λήξη της κάθε περιόδου χρήσης, γίνεται αποτίμηση των στοιχείων αυτών. Αποτίμηση είναι ο υπολογισμός της χρηματικής αξίας των στοιχείων. Με το παλαιό καθεστώς ίσχυε η επιμέτρηση μόνο στο κόστος κτίσης, μείον αποσβέσεις, μείον αναπροσαρμογές αξιών κατά διαστήματα, βάση Διοικητικών/ Κυβερνητικών αποφάσεων. Ενώ με το νέο καθεστώς, μεταγενέστερη επιμέτρηση γίνεται βάση του κόστους κτίσης, μείον αποσβέσεις και μείον τυχόν απομειώσεις, έχοντας όμως την δυνατότητα της επιμέτρησης στην εύλογη αξία. **Απόσβεση** είναι «η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του»³². **Απομείωση** είναι «το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.»³³

Η δυνατότητα χρήσης της **εύλογης αξίας** γίνεται για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα δούμε παρακάτω, όπως αυτά παρουσιάζονται με παρόμοιο τρόπο στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μόνο όμως εφόσον αυτά μπορούν αν επιμετρηθούν αξιόπιστα. Αυτό γίνεται από επιλογή της κάθε επιχείρησης για ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων τις οποίες θα δούμε παρακάτω. Εύλογη αξία νοείται «η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης»³⁴. Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση επιμετρηθεί στην εύλογη αξία, τότε και κάθε άλλο στοιχείο ή υποχρέωση παρόμοιας φύσης θα επιμετρείται στην εύλογη αξία. Εκτός των περιόδων που κάθε στοιχείο, ανά περίπτωση, πρέπει να κάνει επανεκτίμηση της εύλογης αξίας, όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του τότε επίσης πρέπει να γίνει η επανεκτίμηση του στοιχείου³⁵. Αν επιλέξει η οντότητα να κάνει χρήση της εύλογης αξίας τότε υποχρεωτικά θα χρησιμοποιήσει το υπόδειγμα Β.1.2 του Παραρτήματος Β.

³¹ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

³² Παρ.18.3^α.1, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

³³ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

³⁴ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

³⁵ Λαζαρίδης Γ. 2015 «Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

2.1 Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Προτεινόμενοι λογαριασμοί ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων Ν.4308/2014	
10	Γη
11	Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση
12	Κτήρια - τεχνικά έργα
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός
14	Μεταφορικά μέσα
15	Λοιπός εξοπλισμός
16	Επενδύσεις σε ακίνητα
17	Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
18	Άυλα

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατατάσσονται και παρουσιάζονται στον ισολογισμό στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Ο λογιστικός χειρισμός θα πρέπει να βασίζεται στα ΔΛΠ 16, 17, 36 και 38, όπου οι οντότητες μπορούν να αναζητήσουν ερμηνευτική καθοδήγηση.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι τα ενσώματα και τα άυλα στοιχεία που είναι είτε ιδιόκτητα, δηλαδή έχουν αγοραστεί ή είναι ιδιοπαραγόμενα, είτε μισθωμένα με χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση, τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

Για να *παύσει ένα πάγιο στοιχείο να υφίσταται* στον ισολογισμό τότε ή διατίθεται σε τρίτους ή πλέον δεν πρόκειται να επιφέρει οικονομικά οφέλη από την χρήση του ή την διάθεση του. Από την διαφορά του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστική αξίας του παγίου (αν υπάρχει) θα προκύψει το κέρδος ή η ζημιά. Το κέρδος ή η ζημιά περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων την στιγμή που παύσει να αναγνωρίζεται, εκτός και αν προβλέπεται από τον νόμο αυτό διαφορετικά.

Όταν συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο τέλος μιας χρήσης, τα ενσώματα και άυλα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο αρχικό τους κόστος κτίσης συν τις δαπάνες βελτίωσης, συν τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης, πλην τις προσαρμογές αξιών, δηλαδή τις αποσβέσεις και τις απομειώσεις. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων και των συντελεστών απόσβεσης γινόταν με βάση την φορολογική νομοθεσία, ενώ με τον νέο νόμο οι οντότητες απευθύνονται σε εκτιμητές για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και η απόσβεση των παγίων γίνεται βάσει της ωφέλιμης οικονομικής του ζωής.

2.1.1 Ενσώματα πάγια στοιχεία

Ενσώματο πάγιο στοιχείο είναι οποιοδήποτε στοιχείο έχει υλική υπόσταση. Τα ενσώματα πάγια στοιχεία βάσει του σκοπού απόκτησης τους χωρίζονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα, επενδυτικά και βιολογικά. Τα βιολογικά πάγια στοιχεία είναι ιδιοχρησιμοποιούμενα, όμως επειδή παρουσιάζουν πολλές ιδιαιτερότητες παρουσιάζονται σε ξεχωριστό λογαριασμό.

Η **αρχική καταχώρηση** τους γίνεται όπως αναφέρθηκε παραπάνω, στο κόστος κτίσης των παγίων. **Μεταγενέστερα** η επιμέτρηση γίνεται στο κόστος κτίσης μείον τις αποσβέσεις και απομειώσεις, όπου αυτές υφίστανται. Οι **αποσβέσεις** γίνονται ετησίως μόνο στα πάγια που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, ενώ σε αυτά που έχουν απεριόριστη ζωή δεν γίνονται αποσβέσεις³⁶. Αυτά μπορεί να είναι και έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν φθείρονται ή αχρηστεύονται. Η απόσβεση υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου και με βάση την κατάλληλη μέθοδο απόσβεσης, την οποία θα επιλέξει η διοίκηση της οντότητας και είναι υπεύθυνη για την συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη ζωή του. Υπάρχουν 3 μέθοδοι, η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα μέθοδος και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων.

Σύμφωνα και με τα παλιά διατάγματα του ΕΓΛΣ και του Κ.Ν.2190/1920, οι αποσβέσεις γίνονταν σύμφωνα με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου, όμως λόγω έλλειψης δυνατοτήτων παρακολούθησης και της λογιστικής και της φορολογική βάσης, οι αποσβέσεις γίνονταν βάσει των φορολογικών διατάξεων.³⁷

Όταν η λογιστική και φορολογική νομοθεσία περί αποσβέσεων είναι διαφορετική, τότε η οντότητα υποχρεούται να παρακολουθεί τα πάγια σε λογιστική και φορολογική βάση.

Οι **απομειώσεις** αξιών ελέγχονται αν έχουν γίνει σε όλα τα πάγια είτε έχουν περιορισμένη είτε απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, εφόσον αυτές είναι μόνιμες και δεν πρόκειται να αναστραφούν. Ζημία απομείωσης θα προκύψει όταν η λογιστική αξία του θα είναι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία του, τότε αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο. οι ζημίες απομείωσης μπορούν να αναστραφούν στα αποτελέσματα όταν παύσουν να υφίστανται οι συνθήκες που τις προκαλούν. Ασφαλώς εφόσον γίνει αναστροφή η λογιστική αξία του παγίου δεν μπορεί να υπερβεί την λογιστική αξία που είχε το πάγιο πριν την αναστροφή. Άλλες ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν (i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του, (ii) δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, (iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου, και (iv) απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

Παράδειγμα

Έστω ότι στις 1/1/2010 η οντότητα αποκτά ένα μηχάνημα 10.000€. Με αποσβέσεις 1000€ ανά έτος. Στις 31/12/2011 αποφασίζει να το πουλήσει 7.000€ ενώ η σημερινή αξία μισθωμάτων του είναι 6.500.

Το μεγαλύτερο ανάμεσα στην τιμή πώλησης και της σημερινής αξίας μισθωμάτων είναι η τιμή πώλησης την οποία θα συγκρίνουμε με την αναπόσβεστη αξία.

³⁶ σύμφωνα με την οδηγία 2013/34 ή σύμφωνα με το ΔΛΠ 18,

³⁷ Λαζαρίδης Γ. 2015, «Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

Άρα έχουμε:

Αξία παγίου	10.000
<u>(μείον) Αποσβέσεις</u>	<u>(2.000)</u>
Αναπόσβεστη αξία	8.000
<u>(μείον) Αξία πώλησης</u>	<u>(7.000)</u>
Απομείωση αξίας	(1.000)

..... 1		
	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
31/12/2011 Απομείωση μηχανήματος	1.000	
Μηχάνημα		1.000

Αν θεωρηθεί μόνιμη η απομείωση όπως αναφέρεται και παραπάνω, τότε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως ως ζημία, εκτός και αν αναστραφούν οι συνθήκες που το έφεραν στην κατάσταση αυτή.

Ως πάγιο επίσης αναγνωρίζεται και το **κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης** ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν το κόστος αυτό δεν σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων. Εδώ πρέπει να τονιστεί ότι η αξία αυτή προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που θα απαιτηθεί αργότερα και ταυτόχρονα δημιουργείται μια πρόβλεψη στις υποχρεώσεις του ίδιου ποσού.³⁸

Όπως αναφέρεται στην αρχή τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι εκτός από ιδιότητα, μισθωμένα είτε με χρηματοδοτική είτε με λειτουργική μίσθωση.

Χρηματοδοτική μίσθωση είναι όταν ο εκμισθωτής μεταφέρει ουσιαδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι.³⁹ Λειτουργική είναι η μίσθωση η οποία δεν είναι χρηματοοικονομική.

2.1.1.1 Χρηματοδοτική μίσθωση

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ τα χρηματοδοτικά μισθώματα βάραιναν τα αποτελέσματα χρήσης και εμφανίζονταν στους λογαριασμούς τάξεως. Ενώ τώρα η χρηματοδοτική μίσθωση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τον καινούργιο νόμο, όπως τα ΔΠΠ 17. Σύμφωνα με το παράρτημα Α του παρόντος νόμου, όταν υλοποιείται ένα τουλάχιστον από τα παρακάτω κριτήρια μπορεί τότε μια μίσθωση να θεωρείται χρηματοδοτική⁴⁰:

α) Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.

β) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.

³⁸ Παρ.18.1.4 Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

³⁹ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁴⁰ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

γ) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.

δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιωδώς το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.

β) Κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).

γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Σύμφωνα με τον Ν.4172/2013 ο ορισμός της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι σχετικά διαφοροποιημένος με τον όρο του Ν.4308/2014. Για παράδειγμα στον νόμο 4172/2013 ένα κριτήριο ήταν για την περίοδο της μίσθωσης η οποία έπρεπε να καλύπτει τουλάχιστον το 90% της ωφέλιμης ζωής του παγίου, ενώ στον νέο νόμο 4308/2014 πλέον αρκεί να καλύπτεται το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου.⁴¹

Παρακάτω παρουσιάζεται η **λογιστική διαχείριση του περιουσιακού παγίου**:

α) για τον μισθωτή το πάγιο αναγνωρίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο (οπότε και τις αποσβέσεις θα τις κάνει ο μισθωτής) της οντότητας στον ισολογισμό, στο κόστος κτήσης του (δηλαδή στην τιμή που θα αγοραζόταν κανονικά) με αντίστοιχη αναγνώριση υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή (υποχρέωση χρηματοδοτική μίσθωσης), δηλαδή αναγνωρίζεται ως τοκοχρεολυτικό δάνειο. Έτσι με την καταβολή των μισθωμάτων γίνεται μείωση της υποχρέωσης αυτής από τα χρεολύσια και οι τόκοι μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως χρηματοοικονομικά έξοδα. Μεταγενέστερα, το πάγιο αυτό αντιμετωπίζεται λογιστικά όπως τα υπόλοιπα ιδιόκτητα στοιχεία.

β) για τον εκμισθωτή το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται ως απαίτηση (απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης) ίση με την καθαρή επένδυση της μίσθωσης (το ποσό του κεφαλαίου που επί της ουσίας χορηγεί ως δάνειο ο εκμισθωτής) που αντιπροσωπεύει την παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων με το προκύπτον επιτόκιο της μίσθωσης, το οποίο μεταγενέστερα θα αντιμετωπιστεί ως χορηγηθέν δάνειο. Με την λήψη λοιπόν των μισθωμάτων το χρεολύσιο θα μειώνει το δάνειο, ενώ ο τόκος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Αρχικά όμως ο εκμισθωτής θα αναγνωρίσει

⁴¹ άρθρο 24, Ν. 4172/2013

κέρδος ή ζημία βάσει της κανονικής τιμής πώλησης και αργότερα τους τόκους μισθωμάτων ως έσοδο.⁴²

Η αξία του μισθωμένου παγίου είναι η μικρότερη ανάμεσα στην εύλογη και παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων προεξοφλούμενων με το επιτόκιο της μίσθωσης. Οποιαδήποτε άλλη δαπάνη χρειαστεί ώστε το πάγιο να τεθεί σε λειτουργία χρήσης, προσαυξάνεται στο κόστος κτήσης του παγίου.⁴³

Υπάρχει η περίπτωση μια οντότητα η οποία χρειάζεται ρευστότητα, να κάνει **πώληση με επαναμίσθωση**. Αυτό σημαίνει ότι θα πουλήσει το περιουσιακό πάγιο στοιχείο της, συνήθως σε εταιρίες χρηματοδοτική μίσθωσης, για να λάβει την αξία αυτού σε ρευστό, όμως ταυτόχρονα το μισθώνει από την εταιρία αυτή. Μετά την πώληση, το ποσό του παγίου αναγνωρίζεται ως υποχρέωση (δάνειο), ενώ το περιουσιακό στοιχείο λαμβάνει την ίδια λογιστική διαχείριση που λάμβανε και πριν την πώληση. Αυτή η συναλλαγή θεωρείται εγγυημένη λήψη δανείου. Στις περισσότερες περιπτώσεις αφού πληρωθούν όλα τα μισθώματα, η κυριότητα μεταβιβάζεται στην οντότητα που το είχε πουλήσει.

Μεταγενέστερα:

α) ο μισθωτής με τα μισθώματα που θα πληρώνει, το χρεολύσιο θα μειώνεται από την υποχρέωση και ο τόκος θα αναγνωρίζεται ως έξοδο

β) ο εκμισθωτής εφόσον μισθώνει το πάγιο στον μισθωτή δεν θα αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό, αλλά θα αναγνωρίσει το ποσό που κατέλαβε ως απαίτηση από τον μισθωτή. Με την καταβολή του μισθώματος από τον μισθωτή το χρεολύσιο θα μειώνεται από την απαίτηση, ενώ οι τόκοι θα αναγνωρίζονται ως έσοδα.

2.1.1.2 Λειτουργική μίσθωση

Στην λειτουργική μίσθωση τα πράγματα είναι απλούστερα. Τα μισθώματα σε όλη την διάρκεια αναγνωρίζονται ως έσοδα και ως έξοδα στα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με την σταθερή μέθοδο, στις καταστάσεις του εκμισθωτή και μισθωτή αντίστοιχα. Εκτός και αν υπάρχει κάποια άλλη συστηματική μέθοδος που είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την κατανομή των μισθωμάτων κατά την διάρκεια της μίσθωσης.⁴⁴ Επιπλέον στον ισολογισμό του εκμισθωτή παρουσιάζεται το πάγιο περιουσιακό του στοιχείο, με βάση την φύση του.

2.1.2 Άυλα πάγια στοιχεία

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι «ένα εξατομικεύσιμο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί από την οντότητα με πώληση, μεταβίβαση κτλ. ή να δημιουργηθεί μέσα σε αυτήν από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.»⁴⁵ Στα άυλα πάγια στοιχεία περιλαμβάνονται :

- 1) η υπεραξία
- 2) οι δαπάνες βελτίωσης παγίων

⁴² Παρ.18.5, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁴³ Παρ.18.5.4, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁴⁴ Παρ.18.6.1, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁴⁵ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

- 3) οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης (μόνο όταν εμπíπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου δηλαδή, όταν λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο έχει γίνει αυτή η παρέμβαση η οποία θα έχει επίπτωση στην ωφέλιμη ζωή του παγίου, η σημαντικότητα του ποσού που δαπανήθηκε και η ανακτησιμότητα της δαπάνης αυτής).
- 4) οι δαπάνες ανάπτυξης αναγνωρίζονται μόνο όταν πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:
 - i. Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
 - ii. Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
 - iii. Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.
- 5) Άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Η **αρχική καταχώρηση** γίνεται στο κόστος κτίσης του παγίου. **Μεταγενέστερα**, εφόσον γίνονται αποσβέσεις και απομειώσεις, γίνεται η αποτίμηση τους. Αν και η γη δεν αποσβένεται (απεριόριστη ωφέλιμη ζωή), οι βελτιώσεις αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση. Η υπεραξία και άλλα άυλα πάγια στοιχεία τα οποία έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, όμως υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους ετησίως. Όταν η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άλλα άυλα πάγια στοιχεία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν μπορούν να προσδιοριστούν αξιόπιστα, τότε η απόσβεση γίνεται με περίοδο απόσβεσης τα 10 έτη. Τα **έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης** θεωρούνται δαπάνες όταν αφορούν αγορές παγίων, οι οποίες αυξάνουν το κόστος κτήσης των περιουσιακών παγίων στοιχείων. Ενώ οι δαπάνες που δεν αφορούν αγορές παγίων μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως, εφόσον έγιναν πριν την αρχή της παραγωγικής δράσης, σε αντίθεση με βάση το ΕΓΛΣ το οποίο τα εμφάνιζε στο Ενεργητικό. Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης όπως και τα έξοδα κτήσης ακινήτων, περιλαμβάνονται στα **έξοδα πολυετούς απόσβεσης**, δηλαδή εκείνα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της και εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για περίοδο μεγαλύτερη του ενός έτους.⁴⁶ Σύμφωνα με τον νέο νόμο 4308/2014 τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που πραγματοποιήθηκαν πριν την 1/1/2015 θα συνεχίζουν να αποσβένονται μέχρι την ολοσχερή απόσβεση τους με συντελεστή 10%, ενώ αυτά που πραγματοποιούνται από 1/1/2015 και μετά θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής του, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Ειδικότερα οι δαπάνες απόκτησης ενός παγίου(π.χ. μεταβιβάσεις, έξοδα συμβολαιογράφου κτλ.), οι οποίες συνδέονται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητες ώστε το πάγιο να φτάσει στο σημείο χρησιμοποίησής, περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης του οπότε και αποσβένονται μαζί με το πάγιο.

Επίσης οι **δαπάνες ανάπτυξης** αποσβένονται με συντελεστή 10% αφού δεν συνδέονται άμεσα με τα πάγια στοιχεία και θεωρούνται «λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης» αφού σύμφωνα με το Παράρτημα Α του παρόντος νόμου ο όρος ανάπτυξη νοείται “η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την εφαρμογή των νέων ή

⁴⁶ Παρ.5γ, ΠΟΛ.1073/2015

ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών”⁴⁷.

Με το άρθρο 38 του Ν.4308/2014 καταργούνται οι ειδικότερες διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 9 του ν.1809/1988 (ΦΕΚ 222Α') για την απόσβεση των φορολογικών μηχανισμών και εφαρμόζεται η παράγραφος 4 του άρθρου 24 του Ν.4172/2013, όπου σύμφωνα με την κάθε κατηγορία ενεργητικού υπάρχει ο αντίστοιχος συντελεστής απόσβεσης.

Οι **απομειώσεις** αξιών ελέγχονται αν έχουν γίνει σε όλα τα πάγια είτε έχουν περιορισμένη είτε απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, εφόσον αυτές είναι μόνιμες και δεν πρόκειται να αναστραφούν. Αν και οι ζημίες απομείωσης μπορούν να αναστραφούν στα αποτελέσματα όταν παύσουν να υφίστανται οι συνθήκες που τις προκαλούν, η απομείωση της υπεραξίας δεν μπορεί να αναστραφεί.

2.1.3 Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία

Ειδικότερα για τα **ιδιοπαραγόμενα** πάγια στοιχεία υπάρχει ιδιαίτερος τρόπος επιμέτρησης:

- το κόστος κτήσης τους προσδιορίζεται σύμφωνα με τα συνολικά έξοδα που δαπανήθηκαν, δηλαδή το κόστος πρώτων και αναλώσιμων υλών, την εργασία και οποιοδήποτε άλλο άμεσο κόστος, ώστε το στοιχείο να φτάσει στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προσδιοριζόταν. Ωστόσο η επιβάρυνση από τόκους είναι στην κρίση της κάθε οντότητας εφόσον δεν απαιτείται από τον νόμο,
- περιλαμβάνεται μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο, εφόσον αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής,
- μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνονται με τόκους έντοκων υποχρεώσεων,
- τα ημιτελή επιμετρούνται σύμφωνα με το κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- τα **εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα** στοιχεία, ακόμη και της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται, με εξαίρεση τις δαπάνες ανάπτυξης.⁴⁸

2.1.4 Επιμέτρηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία

Όπως αναφέρθηκε, για την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία, θα πρέπει να υπάρχει αξιόπιστη τρόπος επιμέτρηση και αυτό μπορεί να γίνει σε ιδιοχρησιμοποιούμενα, επενδυτικά και βιολογικά πάγια στοιχεία. Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα βάσει του νόμου επιμετρώνται από επαγγελματία εκτιμητή, ενώ για τα βιολογικά στοιχεία δεν υπάρχει σχετική ενημέρωση στον νόμο, όμως οι οντότητες μπορούν να καθοδηγηθούν από το ΔΛΠ41. Επίσης τα επενδυτικά και βιολογικά στοιχεία δεν αποσβένονται.

Α) **Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα**: οι διαφορές από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία συνήθως επανεκτιμώνται τουλάχιστον ανά τετραετία και αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο, στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν. Σε περίπτωση ζημίας, αρχικά

⁴⁷ Παρ.5γ, ΠΟΛ1073/2015

⁴⁸ Παρ.2, Άρθρο 18, Νόμου 4308/2014

συμψηφίζονται τυχόν θετικές διαφορές εύλογης αξίας του ίδιου στοιχείου, και μετά το τυχόν ποσό που θα μείνει αναγνωρίζεται ως ζημία. Όταν υπάρχει κέρδος από την διαφορά υπάρχει η δυνατότητα μεταφοράς κατευθείαν από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα εις νέον, στο βαθμό που το ποσό αυτό θεωρείται πραγματοποιημένο. Υπόκεινται σε απόσβεση όσα έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, βάσει της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους.

Β) **Επενδυτικά ακίνητα**: οι διαφορές από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία επιμετρώνται συνήθως ανά διετία και αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο, στα αποτελέσματα χρήσεως.

Γ) **Βιολογικά στοιχεία**: οι διαφορές από την επιμέτρηση, κατά στοιχείο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως. Κατά την εφαρμογή επιμέτρησης της εύλογης αξίας τους αφαιρείται το κόστος για την διάθεση τους.

Αν και στον νόμο δεν αναφέρεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για τα άυλα περιουσιακά πάγια στοιχεία, σύμφωνα με το ΔΛΠ38 αν υπάρχει μία αγορά όπου τα στοιχεία που διαπραγματεύονται είναι ομοιογενή, οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό και οι αγοραστές και οι πωλητές βρίσκονται κανονικά όποτε κανείς το επιθυμεί, τότε υπάρχει και αυτή η περίπτωση επιμέτρησης.

2.2 Αποθέματα και υπηρεσίες

Προτεινόμενοι λογαριασμοί αποθεμάτων Ν.4308/2014	
20	Εμπορεύματα
21	Προϊόντα
22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
23	Παραγωγή σε εξέλιξη
24	Πρώτες ύλες και υλικά
25	Υλικά συσκευασίας
26	Ανταλλακτικά παγίων
27	Λοιπά αποθέματα

Τα **αποθέματα** είναι «περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι, είτε για πώληση, δηλαδή ανήκουν στην εμπορική δραστηριότητα της οντότητας, είτε επεξεργάζονται ώστε να μετατραπούν σε προϊόντα για να πωληθούν, είτε κατέχονται ώστε να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία όταν χρειαστεί».⁴⁹

Η **αρχική τους αναγνώριση** γίνεται στο κόστος κτίσης τους, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται οποιαδήποτε δαπάνη έχει γίνει για να φτάσουν στη παρούσα θέση (γεωγραφική θέση) και κατάσταση (στάδιο επεξεργασίας) που βρίσκονται. Όταν δεν είναι σημαντικά ποσά οι αγορές αναλώσιμων υλικών για το μέγεθος της εταιρίας, μπορούν να αντιμετωπιστούν ως έξοδα

⁴⁹ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

περιόδου. Επιμέτρηση στο *κόστος παραγωγής* προϊόντων ή υπηρεσιών θα έχουμε όταν θα υπάρχει παραγωγική ή μεταποιητική διαδικασία. Το κόστος κτήσης αυτών προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης, των ισοδύναμων μονάδων είτε της εξατομικευμένης παραγωγής όπου περιλαμβάνεται το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και κάθε άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο. Επίσης σε αυτό περιλαμβάνεται μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στην περίοδο της παραγωγικής διαδικασίας. Ωστόσο το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται από τα κόστη διανομής και διοίκησης. Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρυνθεί με *τόκους έντοκων υποχρεώσεων*, στην περίπτωση που χρειαστεί μεγάλη περίοδος χρόνου για να μπορούν τα αποθέματα να είναι έτοιμα για την χρήση τους (πχ κατασκευές κτιρίων, ιχθυοκαλλιέργειες κτλ).⁵⁰

Μεταγενέστερα τα αποθέματα θα επιμετρώνται στην χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στο κόστος κτίσης και στη «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» του στοιχείου, σε αντίθεση με τον Κ.Ν.2190/1920⁵¹ όπου συγκρινόταν το κόστος κτίσης και η τρέχουσα αξία. Η **«καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία»** ορίζεται ως «η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης.»⁵² Όταν η ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη από το κόστος κτίσης, τότε η ζημία αυτή για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζεται στις «απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», εκτός και αν η διαφορά αυτή δεν είναι σημαντική οπότε αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο κόστος πωληθέντων όπου γίνεται συγκεντρωτική εγγραφή της συνολικής ζημίας επιμέτρησης. Για τον προσδιορισμό του κόστους κτίσης του τελικού αποθέματος, χρησιμοποιείται πλέον η μέθοδος FIFO και η μέθοδος του μέσου σταθμικού ή άλλες τεκμηριωμένες αποδεκτές μέθοδοι, εκτός της μεθόδου LIFO όπως ίσχυε στον προηγούμενο νόμο του ΕΓΛΣ. Η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί θα αφορά και όλα τα παρόμοια φύσης και χρήσης αποθέματα. Το κόστος αποθεμάτων που προσδιορίζεται με την μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους, αφορά αγαθά ή υπηρεσίες που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα.⁵³

2.2.1 Επιμέτρηση στην εύλογη αξία⁵⁴

Υπάρχει η εναλλακτική δυνατότητα επιμέτρησης, αλλά μόνο ορισμένων εμπορευμάτων στην εύλογη αξία, μείον το κόστος για την διάθεση τους. Αυτά τα εμπορεύματα είναι εκείνα τα οποία οι τιμές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και η πώληση τους γίνεται για κερδοσκοπικούς σκοπούς. Οι διαφορές που προκύπτουν από την τιμή πώλησης, αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως κέρδη ή ζημιές.

⁵⁰ Παρ.20.1-20.5, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁵¹ Άρθρο 43, Κ.Ν.2190/1920

⁵² Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁵³ Παρ.20.6-20.8, άρθρου 20, Ν.4308/2014

⁵⁴ Παρ.24.1-2, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

2.3 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Προτεινόμενοι λογαριασμοί χρηματοοικονομικών και λοιπών πάγιων στοιχείων Ν.4308/2014	
30	Πελάτες
31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
32	Χορηγηθέντα δάνεια
33	Λοιπές απαιτήσεις
34	Επενδύσεις
35	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση
36	Συμμετοχές
37	Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου
38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα
39	Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού

Στα *χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία* περιλαμβάνονται τα παρακάτω στοιχεία:

- α) διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα,
- β) στοιχεία καθαρής θέσης μιας άλλης οντότητας (συμμετοχικοί τίτλοι),
- γ) συμβατικά δικαιώματα για λήψη μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων από άλλη οντότητα και για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα, υπό συνθήκες που είναι ενδεχομένως ευνοϊκές για την οντότητα.
- δ) μια σύμβαση η οποία θα, ή μπορεί να, διακανονιστεί με τους τίτλους καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας.⁵⁵

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στο Ενεργητικό του ισολογισμού είτε στα κυκλοφορούντα, είτε στα μη κυκλοφορούντα, ανάλογα για τον σκοπό που τα έχει η οντότητα και τον χρόνο διακανονισμού τους.⁵⁶

Η *αρχική αναγνώριση* γίνεται αρχικά στο κόστος κτίσης του στοιχείου και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο κόστος κτίσης τους, μείον τις απομειώσεις, αν τυχόν αυτές υπάρχουν. Γίνεται έλεγχος για απομειώσεις στα χρηματοοικονομικά στοιχεία, εφόσον υπάρξουν κάποιες σχετικές ενδείξεις. *Ζημία απομείωσης* θα υπάρξει όταν η λογιστική του αξία είναι μικρότερη από την ανακτήσιμη αξία του. Ανακτήσιμη αξία είναι η μεγαλύτερη από την παρούσα αξία, υπολογιζόμενη με την χρήση του πραγματικού επιτοκίου ή την εύλογη αξία μειωμένη του κόστους διάθεσής του. Οι ζημίες καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης

⁵⁵ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁵⁶ Παρ.11, άρθρο 19, Ν.4308/2014

και άμα υπάρξει αναστροφή αναγνωρίζονται ως κέρδη μέχρι το ποσό που είχε το στοιχείο πριν την απομείωση. Ειδικά για τα μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά στοιχεία, μόνο άμα θεωρείται μόνιμου χαρακτήρα, αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης.⁵⁷

Υπάρχει μια ειδική περίπτωση, τα *έντοκα χρηματοοικονομικά* στοιχεία που θεωρούνται και εκείνα τα στοιχεία που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά, που μπορεί να προκύψει σε πωλήσεις σημαντική αξίας με σημαντική περίοδο πίστωσης, τα οποία αντιμετωπίζεται διαφορετικά. Αυτά λοιπόν μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος τους με τη χρήση είτε της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, είτε με τη σταθερή μέθοδο. Εφόσον όμως η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.⁵⁸

Όταν ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται τότε προκύπτει κέρδος ή ζημία από την διαφορά της λογιστικής του αξίας και του ανταλλάγματος που έλαβε για αυτό. Υπάρχουν δύο λόγοι για την παύση αυτή:

- α) είτε όταν τερματιστούν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου,
- β) είτε όταν η οντότητα μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.⁵⁹

2.3.1 Επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία⁶⁰

Η οντότητα έχει την δυνατότητα να χρησιμοποιήσει όπως έχει ήδη αναφερθεί τον εναλλακτικό τρόπο επιμέτρησης στην εύλογη αξία. Όμως είναι σημαντικό να αναφερθεί, πως άμα λάβει η οντότητα την απόφαση αυτή, τότε είναι υποχρεωμένη να το κάνει και για τις τρεις παρακάτω κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων που θα παρουσιαστούν παρακάτω. Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία που μπορούν να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία είναι :

α) *τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία* τα οποία ορίζονται ως “μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατά την αρχική αναγνώριση καθορίζονται από την οντότητα ως διαθέσιμα για πώληση, καθώς και κάθε άλλο μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο που δεν εντάσσεται στις κατηγορίες: α) των δανείων και απαιτήσεων που δημιουργούνται από την οντότητα, β) των διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων, και γ) των χρηματοοικονομικών στοιχείων εμπορικού χαρτοφυλακίου.”⁶¹ Η διαφορά που προκύπτει από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία τους μεταφέρεται ως στοιχείο στην καθαρή θέση, την περίοδο που προκύπτει. Η διαφορά μεταφέρεται στα αποτελέσματα μόνο όταν αυτά διαγραφούν (π.χ. όταν πουληθούν) ή όταν υπάρχουν τεκμήρια απομείωσης αυτών (μόνιμου χαρακτήρα). Η αντιστροφή απομείωσης από τα αποτελέσματα γίνεται όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις, δηλαδή αναγνωρίζεται κέρδος μέχρι του

⁵⁷ Παρ. 1-8, Άρθρο 19, Ν4308/2014

⁵⁸ Παρ. 19.3. Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁵⁹ Παρ.9 &10, Άρθρο 19, Ν4308/2014

⁶⁰ Παρ.4 & 9-12, άρθρο 24, Ν.4308/2014

⁶¹ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

ποσού πριν γίνει η απομείωση, εκτός και αν είναι τίτλοι καθαρής θέσης, όπου εκεί αναγνωρίζεται το ποσό της αντιστροφής στην καθαρή θέση, στον ισολογισμό.⁶²

β) *τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου* και οι *χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις* που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου. Στην κατηγορία αυτή συνήθως εμπίπτουν περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν εξ αρχής για κερδοσκοπικό σκοπό μέσω πώλησης σε βραχυπρόθεσμο διάστημα ή που κατά την αρχική τους καταχώρηση εντάχθηκαν σε αυτήν την κατηγορία από την οντότητα. Όπως και κάθε στοιχείο που κατά την αρχική του αναγνώριση είναι μέρος ενός χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων, που διαχειρίζονται μαζί και για τα οποία υπάρχει πρόσφατο ρεαλιστικό σχέδιο βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κέρδους. Επίσης σε αυτά ανήκουν τα παράγωγα κερδοσκοπίας, δηλαδή όσα δεν είναι παράγωγα για αντιστάθμιση. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είναι εκείνες που αναλήφθηκαν κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω επαναγοράς στο βραχυπρόθεσμο διάστημα. Οι διαφορές που προκύπτουν τώρα από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσεως στην περίοδο που προκύπτουν.⁶³

γ) *τα παράγωγα για αντιστάθμιση*, είναι τα χρηματοοικονομικά μέσα εκείνα που πληρούν όλα τα παρακάτω⁶⁴ :

- Είναι μια σύμβαση για μελλοντική ανταλλαγή επιτοκίων ή ξένου νομίσματος ή εμπορεύματος, που αναμένεται να είναι πολύ αποτελεσματική στην αντιστάθμιση ενός κινδύνου που έχει χαρακτηριστεί ως αντισταθμισμένος κίνδυνος.
- Εμπλέκει ένα εξωτερικό μέρος σε σχέση με την καταρτίζουσα, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οντότητα (δηλαδή εξωτερικό για τον όμιλο, τον τομέα ή την αναφέρουσα οντότητα).
- Το θεωρητικό ποσό είναι ίσο με το προσδιορισθέν ποσό του κεφαλαίου ή του θεωρητικού ποσού του αντισταθμισμένου στοιχείου.
- Έχει συγκεκριμένη ημερομηνία λήξης, όχι μεταγενέστερη:
 - α) της ημερομηνίας του χρηματοοικονομικού μέσου που αντισταθμίζεται,
 - β) της αναμενόμενης ημερομηνίας διακανονισμού της αγοράς του εμπορεύματος ή της δέσμευσης πώλησης,
 - γ) της πραγματοποίησης της πολύ πιθανής μελλοντικής συναλλαγής ξένου νομίσματος ή εμπορεύματος που αντισταθμίζονται.
- Δεν έχει χαρακτηριστικά προπληρωμής, νωρίτερου τερματισμού ή επέκτασης.’’

Με την οδηγία 34/2013 παρέχεται η δυνατότητα στις οντότητες να υιοθετούν το σύστημα αντιστάθμισης, ενώ λόγω πολυπλοκότητας του συστήματος αυτού μπορεί να ληφθεί καθοδήγηση από το ΔΠΛ 39 «Αναγνώριση και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων». Για την εφαρμογή της αντιστάθμισης αυτής πρέπει να τεκμηριώνεται η ύπαρξη της *σχέσης της αντιστάθμισης* που χωρίζεται σε δυο κατηγορίες και της *αποτελεσματικότητας* αυτής:

- α) *στα παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας*, επιμετρείται στην εύλογη αξία και το αντισταθμισμένο στοιχείο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης. Η διαφορά από την

⁶² Παρ.24.9.6, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁶³ Παρ.24.9, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁶⁴ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

επιμέτρηση αυτών, αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτει.

β) *στα παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών*, η διαφορά από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζεται ως στοιχείο της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτει. Η διαφορά αυτή μεταφέρεται στα αποτελέσματα όταν αναγνωριστούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές.

Οι διαφορές επιμέτρησης και από τις δύο παραπάνω περιπτώσεις αναγνωρίζονται ως ένα κονδύλι στα αποτελέσματα χρήσης.

Ως *εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων* ορίζεται η αγοραία αξία, για τα οποία υπάρχει αγορά που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές. Εάν όμως δεν είναι άμεσα διαθέσιμη η αγοραία αξία των στοιχείων αυτών, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για τα συστατικά τους ή για παρόμοια στοιχεία, τότε από αυτά μπορεί να προσδιοριστεί η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου. Όταν δεν μπορεί να εντοπιστεί η αγοραία αξία αξιόπιστα, τότε η αξία προκύπτει από γενικά αποδεκτά μοντέλα και τεχνικές μέτρησης, υπό τον όρο ότι αυτά διασφαλίζουν μια εύλογη εκτίμηση της αγοραίας αξίας.

2.4 Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά στοιχεία

Όλες οι *προκαταβολές δαπανών* αναγνωρίζονται στο κόστος κτίσης τους, δηλαδή στο ποσό που κατέβαλλε η οντότητα και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο κόστος κτίσης μείον αυτά που θα χρησιμοποιηθούν σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου και μείον τις απομειώσεις που τυχόν μπορεί να προκύψουν.

Τα *μη χρηματοοικονομικά στοιχεία* που μπορεί να είναι απαιτήσεις από το δημόσιο κτλ αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτίσης και μεταγενέστερα στην μικρότερη αξία, ανάμεσα στο κόστος κτίσης και της ανακτήσιμης αξίας.

2.5 Στοιχεία της καθαρής θέσης

Προτεινόμενοι λογαριασμοί στοιχείων καθαρής θέσης N.4308/2014	
40	Κεφάλαιο
41	Υπέρ το άρτιο
42	Καταθέσεις ιδιοκτητών
43	Ίδιοι τίτλοι
44	Διαφορές εύλογης αξίας
45	Συναλλαγματικές διαφορές

46	Αποθεματικά νόμων
47	Αφορολόγητα αποθεματικά
48	Αποθεματικά καταστατικού και λοιπά αποθεματικά
49	Αποτελέσματα εις νέο

Καθαρή θέση είναι «η διαφορά μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας οντότητας»⁶⁵. Σε κάθε στοιχείο της καθαρής θέσης μπορεί να αφαιρεθεί το ποσό οποιουδήποτε κόστους (πχ έξοδα και προμήθειες έκδοσης μετοχών), το οποίο συνδέεται άμεσα με το στοιχείο αυτό και επηρεάζει σημαντικά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλιώς αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο αυτή. Η αρχική και μεταγενέστερη επιμέτρηση γίνεται στο ονομαστικό ποσό.

Στα **στοιχεία της καθαρής θέσης** περιλαμβάνονται τα παρακάτω στοιχεία⁶⁶:

α) Το *καταβληθέν* από τους ιδιοκτήτες *κεφάλαιο* όπως και α1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού, και α2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς. Η αρχική και η μεταγενέστερη αναγνώριση του κεφαλαίου γίνεται πάντα στην ονομαστική του αξία. Αν δεν υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση τότε τα σχετικά ποσά παρουσιάζονται ως υποχρέωση.

β) Τα *αποθεματικά* που σχηματίζονται βάσει διατάξεων.

γ) Τα *αποτελέσματα εις νέο*.

δ) Τις *διαφορές* από την *επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία* τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Όμως για τα κέρδη πρέπει πρώτα να πραγματοποιούνται και μετά να κεφαλαιοποιούνται.

ε) Τους *ιδίους τίτλους καθαρής θέσης* της οντότητας, που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης, μέχρι την διάθεση αυτών των στοιχείων. Αυτοί όπως και το κεφάλαιο αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό τους ποσό.

στ) *Κέρδη και ζημιές* από την διάθεση ή ακύρωση *ιδίων τίτλων* καθαρής θέσης που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

2.6 Υποχρεώσεις

Προτεινόμενοι λογαριασμοί υποχρεώσεων Ν.4308/2014	
50	Προμηθευτές
51	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων

⁶⁵ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁶⁶ Παρ.1, άρθρο 26, Ν.4308/2014

52	Τραπεζικά δάνεια
53	Λοιπές υποχρεώσεις
54	Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη
55	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
56	Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων
57	Προβλέψεις
58	Κρατικές επιχορηγήσεις
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού

Οι υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στο Παθητικό του ισολογισμού και χωρίζονται σε χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Οι οντότητες μπορούν να παίρνουν καθοδήγηση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 32 & 39 περί χρηματοοικονομικών μέσων που αφορούν τραπεζικό δανεισμό και υποχρεώσεις για προμηθευτές.⁶⁷

2.6.1 Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι «μια συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μπορεί να είναι έντοκες ή άτοκες.»⁶⁸ Συνήθως τέτοιες υποχρεώσεις είναι οι δανειακές υποχρεώσεις και οι υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές της οντότητας. Χρειάζεται προσοχή προς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από νόμους, αυτές δεν θεωρούνται χρηματοοικονομικές, αφού δεν υπάρχει μια συμβατική δέσμευση, είτε γραπτή είτε προφορική.

Για τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, λαμβάνοντας υπόψη την *σημαντικότητα του ποσού* που διαφέρει από την ονομαστική αξία, δηλαδή όταν έχουμε ποσά υπό ή υπέρ το άρτιο έκδοσης, υπάρχουν *δύο τρόποι επιμέτρησης*⁶⁹:

α) Όταν η διαφορά είναι *μη σημαντική*, τότε οι υποχρεώσεις αυτές αναγνωρίζονται στο οφειλόμενο ποσό τους, δηλαδή το ονομαστικό ποσό της οφειλόμενης λήξης. Για τα ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοσης καθώς και το κόστος που σχετίζεται με την ανάληψη τους, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης. Και μεταγενέστερα η επιμέτρηση γίνεται πάλι στα οφειλόμενα ποσά της.

β) Όταν η διαφορά είναι *σημαντική*, τότε η αρχική αναγνώριση γίνεται στο κόστος κτίσης, δηλαδή το ποσό που έλαβε η οντότητα αρχικά, λαμβάνοντας υπόψη το ποσό υπό ή υπέρ το άρτιο έκδοσης, τους τόκους, όπως και τα άμεσα έξοδα για την ανάληψη της υποχρέωσης. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, των ποσών που αφορούν υπό και υπέρ το άρτιο, όπως και τα

⁶⁷ Πετράκης Ε., TMS Auditors, «Ελληνικά λογιστικά πρότυπα Ν.4308/2014»

⁶⁸ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁶⁹ Πάρ.1-5, άρθρο 22, Ν.4308/2014

άμεσα έξοδα για την ανάληψη των υποχρεώσεων, όταν φυσικά είναι έντοκες οι χρηματοοικονομικές αυτές υποχρεώσεις.
Για την καλύτερη κατανόηση ακολουθεί ένα παράδειγμα και με τις δύο περιπτώσεις.

Παράδειγμα

Έστω η επιχείρηση ΑΛΦΑ το 20XX εκδίδει ένα ομόλογο ονομαστικής αξίας 100.000€ , με τετραετή διάρκεια με σταθερό επιτόκιο 2%, και με επιβάρυνση άμεσου κόστους 500€. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο με το ποσό α) 99.000€ και β) 85.000€.

Περίπτωση α) αρχικά η ΑΛΦΑ θα αναγνωρίσει ως υποχρέωση το ποσό των 100.000€, ενώ το ποσό της διαφοράς υπό το άρτιο(100.000-99.000=) 1.000€ συν το ποσό του άμεσου κόστους 500€, δηλαδή 1.500€ θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα χρήσης, αφού δεν είναι σημαντικό ποσό. Μεταγενέστερα στο τέλος κάθε χρήσης μέχρι και το τέλος της η υποχρέωση θα αναγνωρίζεται στο ονομαστικό ποσό της, δηλαδή 100.000€ .

Περίπτωση β) αρχικά η ΑΛΦΑ θα αναγνωρίσει ως υποχρέωση το ποσό των 84.500€. Το ποσό των 15.500€ θα κατανεμηθεί στις 4 περιόδους είτε με την ευθεία μέθοδο(15.500/4= 3.875 ετησίως) είτε με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Οι **τόκοι** που μπορεί να προκύψουν από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στα έξοδα της περιόδου, εκτός και αν προσαυξάνουν το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων μακράς κατασκευής ή παραγωγής και το κόστος αποθεμάτων που χρειάζονται μακρά διάρκεια για να είναι έτοιμα για χρήση ή πώληση όπως έχουμε αναφέρει σε προηγούμενα κεφάλαια⁷⁰.

Σε περίπτωση που **μια δέσμευση** πρέπει να **τροποποιηθεί**, παύει να αναγνωρίζεται η παλιά και δημιουργείται μια καινούργια υποχρέωση. Εδώ βέβαια λαμβάνεται υπόψη η αρχή του ουσιώδους μεγέθους, δηλαδή αν το ποσό είναι ασήμαντο για τις καταστάσεις της οντότητας και δεν υπάρχουν μεγάλες επιπτώσεις.

Μια **υποχρέωση παύει** να είναι χρηματοοικονομική όταν η δέσμευση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει. Οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που παύει να αναγνωρίζεται και του ποσού ανταλλάγματος που καταβάλλεται συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας τυχόν άλλων, εκτός μετρητών, μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και τυχόν νέων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης.⁷¹

2.6.2 Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Οι **μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις** δεν είναι συμβατικές δεσμεύσεις για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό διακανονισμού που θα απαιτηθεί.

⁷⁰ Παρ.22.6.1, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁷¹ Παρ.22.7-9, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

Μία από αυτές είναι οι προβλέψεις, εκείνες όμως που δεν έχουν μεγάλη επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Πρόβλεψη είναι η υποχρέωση που κατά την ημερομηνία του ισολογισμού έχει πιθανότητα μεγαλύτερη του 50% να πραγματοποιηθεί, αλλιώς δεν εμφανίζεται στον ισολογισμό, όμως και πάλι είναι αβέβαιο το ποσό ή ο χρόνος που θα προκύψει, όπως για παράδειγμα οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος. Γενικά αντιπροσωπεύει την «βέλτιστη εκτίμηση» που μπορεί να απαιτηθεί για την κάλυψη της υποχρέωσης. Σε περίπτωση που εκτιμάται ότι οι προβλέψεις θα επηρεάσουν σημαντικά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τότε η επιμέτρηση τους γίνεται στην παρούσα αξία, δηλαδή του προεξοφλημένου ονομαστικού ποσού της πρόβλεψης του διακανονισμού.

Ειδική περίπτωση για τις προβλέψεις, αποτελεί η **πρόβλεψη από παροχές εργαζομένων** οι οποίοι αποχώρησαν από την επιχείρηση, δηλαδή η αποζημίωση τους κτλ. Η αρχική αναγνώριση και η μεταγενέστερη επιμέτρηση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, γίνεται είτε στο ονομαστικό τους ποσό σύμφωνα με την νομοθεσία, είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, όταν αυτή έχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Οι οντότητες μπορούν να πάρουν ερμηνευτική καθοδήγηση από το ΔΛΠ19.⁷²

Για όλες τις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις οι διαφορές που μπορεί να προκύψουν στην περίοδο, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ως ζημιές στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

2.7 Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

2.7.1 Κρατικές επιχορηγήσεις

Κρατικές επιχορηγήσεις νοούνται «οι πόροι που το κράτος διαθέτει σε μια οντότητα, ως αντάλλαγμα για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση προς συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες.»⁷³ Αυτές μπορούν να αφορούν είτε την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου είτε την επιχορήγηση εξόδων.

Η **αρχική αναγνώριση** γίνεται στις υποχρεώσεις και για τις δυο περιπτώσεις στην περίοδο που αυτές θα εισπραχθούν ή που θα γίνει οριστική η έγκρισή τους, το οποίο συνήθως γίνεται όταν η οντότητα έχει τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν την χορήγηση τους, εφόσον βέβαια είναι σφόδρα πιθανή η είσπραξη τους. Τα ποσά των επιχορηγήσεων θα είναι αυτά που θα εισπραχθούν ή εγκριθούν αναλόγως. **Μεταγενέστερα** οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με την μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα α) για τα περιουσιακά στοιχεία στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς τους στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας που επιχορηγήθηκε και β) για τα έξοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.⁷⁴ Για επιχορήγηση **περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται** βάση νόμου, όταν η οντότητα εκπληρώσει οριστικά όλες τις δεσμεύσεις του κράτους που αφορούν την επιχορήγηση αυτή, με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, το ποσό της επιχορήγησης θα μεταφερθεί στα έσοδα της κατάστασης αποτελεσμάτων.⁷⁵

⁷² Παρ.11-13, άρθρο 22, Ν.4308/2014

⁷³ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁷⁴ Παρ.23.1.1-23.1.4, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁷⁵ Νιφορόπουλος Κ. κα., 2015, «Άρθρα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)

Όπως φαίνεται παραπάνω οι κρατικές επιχορηγήσεις αρχικά αναγνωρίζονται λοιπόν στις υποχρεώσεις του, ενώ σύμφωνα με το παλαιό καθεστώς του ΕΓΛΣ, η αναγνώριση γινόταν στο αποθεματικό στα ίδια κεφάλαια και η απόσβεση γίνεται αναλογικά του παγίου που αφορούν.⁷⁶

Για καθοδήγηση περί των κρατικών επιχορηγήσεων το ΔΛΠ 20 μπορεί να βοηθήσει τις οντότητες σε ερωτήματα που μπορεί να έχουν.

2.7.2 Αναβαλλόμενοι φόροι

Σύμφωνα με το *παλαιό καθεστώς* η αναβαλλόμενη φορολογία αφορούσε μόνο την φορολογική νομοθεσία και όχι την λογιστική. Ο φόρος εισοδήματος όπως και οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης και δεν υπολογιζόταν ο αναβαλλόμενος φόρος. Για περαιτέρω καθοδήγηση, λόγω της πολυπλοκότητας και το ότι η λογιστική για αναβαλλόμενη φορολογία εισάγεται για πρώτη φορά, η οντότητα μπορεί να λάβει υπόψη της το *ΔΛΠ12* «Φορολογία Εισοδήματος».

Η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει από *προσωρινές διαφορές* φορολογικής και λογιστικής βάσης που θα αναστραφούν στο μέλλον και παρουσιάζεται είτε ως απαίτηση με αντίστοιχο φόρο έσοδο στα αποτελέσματα, είτε ως υποχρέωση με αντίστοιχο φόρο έξοδο στα αποτελέσματα. Τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων συμψηφίζονται και παρουσιάζονται στον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων.⁷⁷

Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση νοείται, «το ποσό του φόρου εισοδήματος που είναι ανακτήσιμος σε μελλοντικές περιόδους από εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές, μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές και μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους». *Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση* νοείται, «το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους, σε σχέση με φορολογητέες προσωρινές διαφορές».⁷⁸

Η αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου πρέπει να επισημανθεί ότι είναι *προαιρετική*. Στην περίπτωση που επιλεγθεί, η οντότητα υποχρεούται να αναγνωρίζει όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις θα τις αναγνωρίζει όταν είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη (εκπιπτόμενων προσωρινών διαφορών).⁷⁹

Λαμβάνοντας υπόψη την *αρχή του δεδουλευμένου*, όταν γίνεται αναγνώριση για λογιστικούς σκοπούς κάποιου εσόδου ή εξόδου που θα φορολογηθεί ή θα εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς μεταγενέστερα, γίνεται ταυτόχρονη αναγνώριση του αναλογούντος αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος, για την αποτύπωση ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος και περιουσιακών στοιχείων/ υποχρεώσεων αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από τη διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας.⁸⁰

⁷⁶ Αχείλας Γ. κα. «Ελληνικά λογιστικά πρότυπα», 2015

⁷⁷ Παρ.3, άρθρο 23, Ν.4308/2014

⁷⁸ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁷⁹ Παρ.23.3.6, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁸⁰ Νιφορόπουλος Κ. κα, 2015, «Άρθρα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)»

Η *αρχική και μεταγενέστερη αναγνώριση* του αναβαλλόμενου φόρου, επιμετράτε στο ποσό που θα προκύψει σύμφωνα με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά⁸¹. Οι τυχόν μεταβολές που μπορεί να προκύψουν από περίοδο σε περίοδο στα αναβαλλόμενα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις, αναγνωρίζονται με αύξηση ή μείωση στα αποτελέσματα στο φόρο εισοδήματος, εκτός και όταν οι διαφορές των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, τότε ομοίως αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση και οι μεταβολές αυτών.

Παράδειγμα

Έστω η ΑΛΦΑ έχει τα παρακάτω στοιχεία για τα έτη 20X6 και 20X7: Λογιστικά κέρδη προ φόρων 1000. Το 20X6 έχει μια προσωρινή διαφορά ανάμεσα στην λογιστική και φορολογική βάση, 200€ από έξοδα τα οποία θα αναγνωριστούν φορολογικά το 20X7, η οποία αντιστρέφεται το 20X7.

	<u>Με αναβαλλόμενη φορολογία</u>		<u>Χωρίς αναβαλλόμενη φορολογία</u>	
	<u>20X6</u>	<u>20X7</u>	<u>20X6</u>	<u>20X7</u>
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	1000	1000	1000	1000
Διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης	200	-200	200	-200
Φορολογικά κέρδη	1200	800	1200	800
Τρέχων φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	360	240	360	240
Αναβαλλόμενος φόρος έσοδο/έξοδο	60	-60	-	-
Καθαρά κέρδη μετά από φόρους	700	700	640	760

.....31/12/20X6.....

Τρέχων φόρος (έξοδο) 360

Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση 60

Τρέχων φόρος εισοδήματος (υποχρέωση) 360

Αναβαλλόμενος φόρος-έσοδο 60

.....31/12/20X7.....

Τρέχων φόρος (έξοδο) 120

Αναβαλλόμενος φόρος έξοδο 30

⁸¹ Παρ.4, άρθρο 23, Ν.4308/2014

Τρέχων φόρος εισοδήματος (υποχρέωση)	120
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	30

Όπως φαίνεται από το παραπάνω παράδειγμα όταν μια οντότητα δεν χρησιμοποιεί αναβαλλόμενη φορολογία και υπάρχει προσωρινή διαφορά η οποία θα αναστραφεί στο μέλλον, ο φόρος εισοδήματος διαφέρει και έτσι τα κέρδη στις δυο χρήσεις βγαίνουν διαφορετικά. Ενώ με την χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογίας υπάρχει μια πιο ξεκάθαρη εικόνα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

2.8 Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που συναλλάσσονται σε ξένο νόμισμα χωρίζονται σε νομισματικά και μη νομισματικά. «Νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία είναι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος.»⁸² Νομισματικά είναι για παράδειγμα τα διαθέσιμα και όλες οι απαιτήσεις, ενώ μη νομισματικά είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Και στις δύο όμως αυτές περιπτώσεις η **αρχική αναγνώριση** γίνεται με μετατροπή της συναλλαγής αυτής στο νόμισμα το οποίο χρησιμοποιεί στις καταστάσεις της η οντότητα, με την συναλλαγματική ισοτιμία που υπάρχει την ημερομηνία της συναλλαγής αυτής. Μεταγενέστερα τα στοιχεία αυτά επιμετρώνται ξανά στο νόμισμα που καταρτίζει τις καταστάσεις της η οντότητα με διαφορετικές ισοτιμίες, κατά περίπτωση.⁸³

2.8.1 Νομισματικά στοιχεία

Στο τέλος κάθε χρήσης, τα νομισματικά στοιχεία που είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται στο νόμισμα που χρησιμοποιεί η οντότητα, με την ισοτιμία κλεισίματος του ισολογισμού, όπου και θα προκύψουν προφανώς οι **συναλλαγματικές διαφορές**.⁸⁴ Οι διαφορές αυτές όπως και οι διαφορές που προκύπτουν από τον διακανονισμό των νομισματικών στοιχείων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου. Ενώ σύμφωνα με το παλαιό καθεστώς του ΕΓΛΣ τα πράγματα ήταν διαφορετικά, πλέον “δεν ισχύουν για τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης, βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα η μεταφορά τους στα έσοδα της επόμενης χρήσεως, καθώς και οι ειδικοί χειρισμοί για συναλλαγματικές διαφορές δανείων σε ξένο νόμισμα για κτήσεις παγίων στοιχείων και για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπροθέσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.”⁸⁵

Όταν προκύψει μια συναλλαγματική διαφορά, της οποίας το νομισματικό στοιχείο είναι μέρος της καθαρής επένδυσης στην αλλοδαπή δραστηριότητα, η διαφορά αυτή εμφανίζεται απευθείας στην καθαρή θέση. Η μεταφορά του στοιχείου αυτού στα αποτελέσματα γίνεται κατά την διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας, βέβαια εδώ πρέπει να αναφερθεί ότι αυτό

⁸² Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁸³ Παρ.27.1&2, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁸⁴ Παρ.27.2.1, Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁸⁵ Λαζαρίδης Γ. 2015, «Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

ισχύει μόνο για θυγατρικές οντότητες , οι οποίες θα το εμφανίζουν μόνο στις ενοποιημένες καταστάσεις τους και όχι τις ατομικές.⁸⁶

2.8.2 Μη νομισματικά στοιχεία

Τα μη νομισματικά στοιχεία που είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται και αυτά στο νόμισμα που χρησιμοποιεί η οντότητα, με την ισοτιμία που είχε αναγνωριστεί αρχικά το στοιχείο αυτό, όπου δεν θα προκύψουν συναλλαγματικές διαφορές.

Αυτά που είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην *εύλογη αξία*, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας που προσδιορίστηκε η αξία αυτή και οι διαφορές που θα προκύψουν αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο με τα υπόλοιπα στοιχεία της οντότητας, σύμφωνα με το άρθρο 24. Και σε αυτήν την περίπτωση θα προκύψουν προφανώς συναλλαγματικές διαφορές.⁸⁷

2.9.Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

Προτεινόμενοι λογαριασμοί στοιχείων κατάστασης αποτελεσμάτων N.4308/2014	
60	Παροχές σε εργαζόμενους
61	Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων
62	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
63	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
64	Διάφορα λειτουργικά έξοδα
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
66	Αποσβέσεις
67	Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα
68	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)
69	Φόρος εισοδήματος
70	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
71	Λοιπά συνήθη έσοδα
72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
73	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
74	Έσοδα συμμετοχών

⁸⁶ Παρ.27.4.2, Λογιστική οδηγία N.4308/2014, 2015

⁸⁷ Παρ.27.2.1, Λογιστική οδηγία N.4308/2014, 2015

75	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
76	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων
77	Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
78	Φόρος εισοδήματος έσοδο
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη

Όλα τα *έσοδα* που πραγματοποιούνται μέσα στην δεδουλευμένη περίοδο , καταρτίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Τα έσοδα από τις *πωλήσεις αγαθών*, αναγνωρίζονται όταν πλέον έχουν παραδοθεί και έχουν γίνει αποδεκτά από τους νόμιμους δικαιούχους και τα οικονομικά οφέλη μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα και είναι «σφόδρα πιθανή», δηλαδή υπάρχει πολύ υψηλή πιθανότητα, η λήψη είσπραξης από την οντότητα κατά τον χρόνο πώλησης⁸⁸. Το ίδιο συμβαίνει και με τις *παροχές υπηρεσιών* και τα *κατασκευαστικά συμβόλαια*, όπου εκεί επιμετρούνται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης ,εκτός και αν εφαρμόζεται στο έργο η μέθοδος ολοκληρωμένης σύμβασης, εφόσον δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ασφαλώς υπάρχουν πολλές περιπτώσεις που μπορούν να συμβούν στα κατασκευαστικά έργα, όπου αναλύονται από την λογιστική οδηγία εφαρμογής του παρόντος νόμου. Ερμηνευτική καθοδήγηση μπορεί να λάβει η οντότητα από το ΔΛΠ11. Όλα τα παραπάνω έσοδα επιμετρούνται σε ποσά καθαρά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων και αναγνωρίζονται ξεχωριστά από τα σχετικά έξοδα .

Τα *έσοδα της οντότητας από τρίτους* , λόγω χρήσης των περιουσιακών της στοιχείων, προέρχονται από τους τόκους βάσει χρονικής αναλογίας, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο. Επίσης από την συμμετοχή της στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων ,μέσω μερισμάτων ή παρόμοιας φύσης εισοδήματα , εφόσον εγκριθούν από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει για την διανομή τους και τέλος από τα δικαιώματα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων. Τα παραπάνω έσοδα αναγνωρίζονται το ίδιο διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα όπως και τα προηγούμενα έσοδα που αναφέραμε.

Τα *κέρδη* παρουσιάζονται κατάλληλα στην κατάσταση αποτελεσμάτων με το καθαρό ποσό τους. Βάση των ρυθμίσεων του Νόμου 4308/2014, τα κέρδη που αναγνωρίζονται είναι αυτά των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μετά από επιμετρήσεις ,μαζί με τις αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων. Επίσης αναγνωρίζονται και τα κέρδη που προκύπτουν μετά την διαγραφή περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις , όπως και κάθε άλλο κέρδος.⁸⁹

Παρακάτω αναφέρονται τα *έξοδα* τα οποία, με κατάλληλο τρόπο, αναγνωρίζονται και ταξινομούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης , εκτός βέβαια όταν αυτά καλύπτουν τον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων.⁹⁰

⁸⁸ Παρ.25.3.2 Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁸⁹ Σταματοπούλος Δ. κ.α. ,2015 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»

⁹⁰ Παρ.12, άρθρο 25, Ν.4308/2014

- α) Τα έξοδα ίδρυσης.
- β) Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.
- γ) Τις πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων.
- δ) Τα έξοδα έρευνας.
- ε) Τα έξοδα ανάπτυξης.
- στ) Τις επισκευές και συντηρήσεις.
- ζ) Τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.
- η) Τις προβλέψεις για μελλοντικές παροχές προς τους εργαζομένους.
- θ) Τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.
- ι) Τους τόκους και τα συναφή έξοδα.
- ια) Τα έξοδα και τις ζημιές που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
- ιβ) Τις ζημιές που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.
- ιγ) Τις λοιπές προκύπτουσες ζημιές που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.
- ιδ) Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο, κατά περίπτωση.
- ιε) Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

Ένα ποσό από συμφωνία αγοράς ή πώλησης είναι πιθανό να ενσωματώνει **τόκο**, εάν υπάρχουν όροι για αναβολή της αγοράς. Ο τόκος αυτός θα επιμετρηθεί στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, εάν εκτιμάται ότι επηρεάζει πολύ τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις το κόστος αυτό και θα αναγνωριστεί κατάλληλα στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Στα έκτακτα αποτελέσματα περιλαμβάνονται πλέον μόνο οι πραγματικά έκτακτες περιπτώσεις, σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ όπου εκεί υπήρχαν διαφορετικές διάφορες κατηγορίες.⁹¹

2.10 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

Λογιστικές πολιτικές είναι «οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων»⁹². Για παράδειγμα αλλαγή λογιστικής πολιτικής μπορεί να είναι η αλλαγή επιμέτρησης στα βιολογικά πάγια στοιχεία, από το ιστορικό κόστος στην εύλογη αξία.

Τα **λάθη** που έχουν γίνει σε προηγούμενες χρήσεις είναι «παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες: **α)** ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για εκείνες τις περιόδους εγκρίθηκαν για έκδοση, και **β)** εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.»⁹³

⁹¹ BDO, 2015 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

⁹² Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁹³ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

Η αναγνώριση των επιπτώσεων που προκύπτουν από την μεταβολή λογιστικών μεταβολών και η διόρθωση λαθών από τις προηγούμενες περιόδους διενεργείται αναδρομικά. Δηλαδή:

Α) οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης διορθώνονται και εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με τα ποσά που θα είχαν, εάν η νέα πολιτική είχε εφαρμοστεί εξ' αρχής ή το λάθος δεν είχε συμβεί.

Β) Διορθώνονται τα ποσά των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών της συγκριτικής περιόδου.

Μετά την διόρθωση τα ποσά της τρέχουσας περιόδου αντανακλούν, κατά περίπτωση, την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής και τη διόρθωση του λάθους.⁹⁴ Πρέπει να αναφερθεί πως η διόρθωση του λάθους διενεργείται άμεσα όταν εντοπιστεί.

Λογιστική εκτίμηση είναι «η κρίση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.»⁹⁵ Οι λογιστικές εκτιμήσεις αφορούν το μέλλον οπότε, οι μεταβολές αυτών αναγνωρίζονται όταν προκύψουν και επηρεάσουν την περίοδο αυτή και τις μελλοντικές περιόδους.⁹⁶

Το ΔΛΠ 8, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για ερμηνευτική καθοδήγηση των οντοτήτων.

⁹⁴ Παρ.28.1.8. Λογιστική οδηγία Ν.4308/2014, 2015

⁹⁵ Παράρτημα Α, Ν.4308/2014

⁹⁶ Παρ.2, άρθρο 28, Ν.4308/2014

Συμπεράσματα και σκοπός της εισαγωγής των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Η λογιστική πραγματικότητα, όπως αναφέρθηκε ήδη παραπάνω ξεκίνησε το 1980 με την δημιουργία του ΕΓΛΣ. Με το πέρασμα του χρόνου υπήρξαν πολλές διορθώσεις, βελτιώσεις και συμπληρώσεις για την καλύτερη προσαρμογή αυτού, όμως η φιλοσοφία μέχρι και το 2014 παρέμενε η ίδια, σε αντίθεση με τις διεθνείς εξελίξεις στην λογιστική πρακτική και στην εφαρμογή λογιστικών κανόνων, κυρίως στο κομμάτι των επιχειρήσεων τα νέα δεδομένα και γεγονότα εξελίσσονταν ταχέα και συνεχώς.

Η εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έγινε το 2014 σε μια περίοδο κρίσης, η οποία έπαιξε μεγάλο ρόλο για την εισαγωγή αυτή, διότι η βελτίωση της λογιστικής πρακτικής θα βοηθήσει την ανάπτυξη των εταιριών. Οπότε πλέον υπάρχει μεγαλύτερος βαθμός ελευθερίας για την λογιστική πρακτική, όπου οι κανόνες είναι πιο σωστοί και ξεφεύγουν από το «κέλυφος» της περιορισμένης νομοθεσίας του παλαιού καθεστώτος, η οποία τόσα χρόνια ίσχυε μόνο στην Ελλάδα και προσπαθεί να έρθει πιο κοντά στο διεθνές λογιστικό πλαίσιο σε ότι αφορά την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τον τρόπο επιμέτρησης τους και γενικότερα τα νέα δεδομένα. Άλλωστε ο ίδιος ο νόμος 4308/2014, στρέφει τις οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με αυτόν, να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα ΔΠΧΑ, εφόσον είναι συμβατές οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών.

Η εφαρμογή του νόμου λοιπόν επιφέρει μεγάλες αλλαγές, εφόσον επίσης καταργεί το ΕΓΛΣ, τον ΚΦΑΣ, τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων και Τραπεζών και τις διατάξεις του Ν.2190/1920. Οι αλλαγές αυτές είναι πολλές και αλλάζουν εντελώς σχεδόν όλα τα μέχρι τώρα τρέχοντα δεδομένα. Όπως παρουσιάστηκε και στην παραπάνω εργασία σε μεγαλύτερο βαθμό για τις αλλαγές αυτές, κάποιες από τις σημαντικότερες διαφορές στα πρότυπα αυτά, σε σχέση με το παλαιό καθεστώς του ΕΓΛΣ είναι:

- Οι 8 πλέον ομάδες στο λογιστικό σχέδιο και όχι οι 10, από τις οποίες καταργήθηκαν οι λογαριασμοί τάξεως και η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Λογαριασμοί κατά Προορισμό).
- Οι διαφοροποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα υποδείγματα αυτών.
- Εισάχθηκε η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για ορισμένα περιουσιακά πάγια στοιχεία, αποθέματα και υποχρεώσεις, οι οποίες επιμετρώνται από επαγγελματία εκτιμητή.
- Σε κάποιες περιπτώσεις ενσώματων παγίων χρησιμοποιείται η αξία της παρούσας αξίας, ενώ κάτι τέτοιο δεν ίσχυε με το παλιό ΕΓΛΣ.
- Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων είναι στην κρίση της διοίκησης της οντότητας πλέον να επιλέγει τον τρόπο απομείωσης
- Με τα ΕΛΠ, κυρίως για τα ακίνητα οι οντότητες για την αναπροσαρμογή αξίας παίρνουν πιστοποιήσεις από πιστοποιημένους εκτιμητές
- Οι συντελεστές απόσβεσης γίνονταν με βάση την φορολογική νομοθεσία, ενώ τώρα η απόσβεση υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου στοιχείου.

- Πλέον με την χρηματοδοτική μίσθωση εφαρμόζεται η αρχή της ουσίας πάνω από τον νόμο, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία ανήκουν ουσιαστικά στις οντότητες που τις μισθώνουν, σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ όπου απλά φαινόταν σαν έξοδο
- Οι βασικές μέθοδοι για την επιμέτρηση κόστους κτίσης παραγωγής τελικού αποθέματος είναι η FIFO και ο μέσος σταθμικός όρος, εφόσον η LIFO έχει καταργηθεί.
- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή των νομισματικών στοιχείων που είναι σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα της οντότητας, πλέον μεταφέρονται στα αποτελέσματα.
- Πλέον εμφανίζεται η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση στον ισολογισμό και οι φορολογικές υποχρεώσεις (φόρος εισοδήματος) στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- Στα έκτακτα αποτελέσματα πλέον αναγνωρίζονται μόνο πραγματικά έκτακτα αποτελέσματα, όπως είναι οι πυρκαγιές κτλ.

Σημαντικός λόγος της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του νόμου 4308/2014, είναι ότι πλέον το σύνολο των λογιστικών μεθόδων είναι πιο ευέλικτο και συγχρονισμένο. Οι επιχειρήσεις επίσης διευκολύνονται πολύ, εφόσον και οι οντότητες μπαίνουν σε μια τάξη και κατηγοριοποιούνται και έτσι υπάρχει μια πιο δίκαιη κατανομή υποχρεώσεων ανάλογα με το μέγεθος που έχει η κάθε μία. Επιπλέον υπάρχει μια πιο αξιόπιστη, ξεκάθαρη και κοντά στην πραγματικότητα, εικόνα των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων που ωφελεί πολύ την σχέση της με τους πελάτες, προμηθευτές, τραπεζίτες της και λοιπούς στο εσωτερικό της χώρας. Αλλά κυρίως τις ωφελεί, στην προσέλκυση των νομικών και φυσικών προσώπων, που θα θελήσουν να συνεργαστούν και να επενδύσουν σε αυτές, εφόσον πλέον οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι συγκρίσιμες και οι λογιστικοί κανόνες κοινοί. Αυτό θα ήταν μια πολύ καλή ευκαιρία για την ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας, κυρίως την σημερινή εποχή που υπάρχει η οικονομική κρίση.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ, θα πρέπει να γίνεται ευθυγράμμιση των ΕΛΠ με τα ΔΠΧΑ σχεδόν κάθε 5ετία για να μην αποκλίνουν ουσιαστικά, εφόσον γνωρίζουμε ότι τα ΔΠΧΑ εξελίσσονται συνεχώς. Ο νόμος αυτός είναι βέβαια πρόσφατος και μέχρι την πλήρη προσαρμογή των οντοτήτων στις διατάξεις του νόμου αυτού, μπορεί να υπάρξουν δυσκολίες και έξοδα. Μόνο με το πέρασμα του χρόνου θα φανεί αν όντως ο νόμος αυτός θα βοηθήσει την χώρα μας ουσιαστικά και αν όλες οι οντότητες μπορέσουν να προσαρμοστούν σε αυτόν, λαμβάνοντας υπόψη φυσικά την ιδιαιτερότητα του ελληνικού χώρου και της ελληνικής πραγματικότητας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αληφαντής Γ., Η Ναυτεμπορική, Νοέμβριος 2015, «Οι σημαντικότερες διατάξεις και αλλαγές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων»
- Αχείλας Γ., Αλεξανδρίδου Κ., Μαρκόπουλος Θ., « Ελληνικά λογιστικά πρότυπα Ν.4308/2014»,2015,
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014.pdf>
- BDO, 2015 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»
- Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014)
- e-forologia, Κ.Ν.2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιριών» , <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=B7D52F7D86CFEC78.1D031AEA53&version=2016/12/06>
- Elpmagazine, Φεβρουάριος 2015, Τεύχος 3, «Ε.Λ.Π - 12 Σημεία που πρέπει να γνωρίζετε. Χρηστικοί και βοηθητικοί πίνακες για τις απαλλαγές από την απογραφή και από την τήρηση βιβλίων.»
- Θεοδώρου Γ. Γρηγοράκου, 2008 «Ανάλυση- Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Σακκουλά, Αθήνα
- Καραμάνη Κ. και Βρουστούρη Π. , 2015, «Λογιστική Οργάνωση στα Πλαίσια των Ε.Λ.Π. »
- Λαζαρίδης Γ. 2015, «Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»
- Λογιστική Οδηγία εφαρμογής 2015 του νόμου 4308/2014,
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22036>
- Νιφορόπουλος Κ., Ασημάκης.Γ, Γιώτης Π., Ναούμ Β., 2015, «Άρθρα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)-Κατηγοριοποίηση και Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων-Σχέδιο Λογαριασμών-Οικονομικές Καταστάσεις των Ε.Λ.Π.-Πρώτη εφαρμογή» <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433>
- Νιφορόπουλος Κ.,TAXHEAVEN, 2013, «Η ιστορία της λογιστικής στην Ελλάδα»,
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15956>

- Νόμος ν.2190/1920 ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2190 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, taxheaven, <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/31>
- Νόμος Π.Δ.1123/1980, Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/81>
- Νόμος ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>
- Πετράκης Ε.(2015) ,Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν.4308/2014 Παρουσίαση της TMS Auditors, http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf
- ΠΟΛ1003/2014, Νόμου 4308/2014, <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20132>
- ΠΟΛ.1073/31.3.2015 «Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013» "<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20625>
- Σακέλλης Εμμανουήλ, 2002, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Τόμος Α’, εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα.
- Σταματόπουλος Δ. κ.α. ,2015 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»