

**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΑΘΗΝΩΝ**



**ATHENS UNIVERSITY
OF ECONOMICS
AND BUSINESS**

«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Εφαρμογή του Ν.4308/2014
από ανώνυμες εταιρείες με έδρα το Βορειοανατολικό Αιγαίο
(Λήμνο και Λέσβο) και την Αττική»

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΚΟΥΤΣΟΓΙΑΝΝΗΣ

**Εργασία υποβληθείσα στο
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής
του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών
ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση
Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης**

Αθήνα

Νοέμβριος 2017

Εγκρίνουμε την εργασία του

[ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ]

.....

[ΟΝΟΜΑ ΕΠΙΒΛΕΠΟΝΤΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗ]

[ΥΠΟΓΡΑΦΗ]

.....

[ΟΝΟΜΑ ΣΥΝΕΞΕΤΑΣΤΗ ΚΑΘΗΓΗΤΗ]

[ΥΠΟΓΡΑΦΗ]

.....

[ΟΝΟΜΑ ΣΥΝΕΞΕΤΑΣΤΗ ΚΑΘΗΓΗΤΗ]

[ΥΠΟΓΡΑΦΗ]

.....

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι η συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία για τη λήψη του Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική έχει συγγραφεί από εμένα προσωπικά και δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Η εργασία αυτή έχοντας εκπονηθεί από εμένα, αντιπροσωπεύει τις προσωπικές μου απόψεις επί του θέματος. Οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης διπλωματικής αναφέρονται στο σύνολό τους, δίνοντας πλήρεις αναφορές στους συγγραφείς, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο».

[ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΦΟΙΤΗΤΗ/ΤΡΙΑΣ]

[ΥΠΟΓΡΑΦΗ]

.....

Αφιερώνεται
στους γονείς μου
Χρήστο & Μυρσίνη

Ευχαριστίες

Για την ολοκλήρωση αυτής της εργασίας, καθώς και για την άριστη συνεργασία μας, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Απόστολο Μπάλλα. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω και όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, τόσο για τις γνώσεις όσο και για τις εμπειρίες που αποκομίσαμε από εκείνους.

Τέλος, θα ήθελα ιδιαίτερα να ευχαριστήσω του γονείς μου και τα αδέρφια μου για την αγάπη τους, καθώς και για την υποστήριξή τους σε όλα τα βήματα της ζωής μου.

Πίνακας περιεχομένων

Ευχαριστίες	4
Εισαγωγή	7
Κεφάλαιο 1	9
Εισαγωγικά	9
1.1 Ιστορικό Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	9
1.2 Οφέλη από την Εφαρμογή των ΕΛΠ.....	11
1.3 Μειονεκτήματα από την χρήση των ΕΛΠ.....	13
1.4 Γενική Παρουσίαση του νόμου 4308/2014	14
Κεφάλαιο 2	15
Επισκόπηση Βιβλιογραφίας.....	15
Εισαγωγικά	15
2.1 Επισκόπηση Βιβλιογραφίας.....	15
Κεφάλαιο 3	18
Πεδίο Εφαρμογής – Μεγέθη Οντοτήτων	18
3.1 Άρθρο 1 – Πεδίο Εφαρμογής.....	18
3.2 Άρθρα 2 – Καθορισμός Μεγέθους Οντοτήτων.....	20
Κεφάλαιο 4	24
Κανόνες επιμέτρησης.....	24
Εισαγωγικά	24
4.1 Άρθρο 18 – Ενσώματα και Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	24
4.2 Άρθρο 19 – Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία	29
4.3 Άρθρο 20 – Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών	30
4.4 Άρθρο 22 – Υποχρεώσεις	31
Κεφάλαιο 5	33
Λογιστικά αρχεία	33
Εισαγωγικά	33
5.1 Άρθρο 3 – Λογιστικό Σύστημα και Βασικά Λογιστικά Αρχεία	33
5.2 Άρθρο 5 – Διασφάλιση αξιοπιστίας Λογιστικού συστήματος.....	35
5.3 Άρθρο 6 – Χρόνος Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων.....	38
5.4 Άρθρο 7 – Διαφύλαξη Λογιστικών Αρχείων	39
Κεφάλαιο 6	40
Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	40

Εισαγωγή	40
6.1 Άρθρο 16 – Ορισμός Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.....	40
6.2 Άρθρο 17 – Γενικές Αρχές Σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων .	43
Κεφάλαιο 7	45
Κύριες Διαφορές ΕΓΛΣ-ΕΛΠ	45
Εισαγωγικά	45
7.1 Βασικές Διαφορές Ε.Γ.Λ.Σ.-Ε.Λ.Π.	45
Κεφάλαιο 8	48
Αποτελέσματα και Γενικά Συμπεράσματα	48
Εισαγωγικά	48
8.1 Μέγεθος Επιχειρήσεων	48
8.2 Πάγια (Ενσώματα)	51
8.3 Αποθέματα – Εμπορεύματα	53
8.4 Υποχρεώσεις και Απαιτήσεις.....	54
8.5 Εμπορικό Χαρτοφυλάκιο	55
8.6 Γενικά Συμπεράσματα	56
Προτάσεις Μελλοντικής Έρευνας	57
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	59

Εισαγωγή

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει τίτλο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Εφαρμογή του Ν.4308/2014 από ανώνυμες εταιρείες με έδρα το Βορειοανατολικό Αιγαίο (Λήμνο και Λέσβο) και την Αττική». Στην εργασία δόθηκε βαρύτητα στα Άρθρα 1, 2, 3, 5, 6, 7, 16, 17, 18, 19, 20 και 22, του Ν.4308/2014, τα οποία χρησιμοποιούνται πιο συχνά από τις επιχειρήσεις ανάλογα με το μέγεθός τους. Η εργασία εντάσσεται στα πλαίσια των υποχρεώσεων του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική, με κατεύθυνση Λογιστικής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Η παρούσα διπλωματική εργασία ερευνά και προσπαθεί να προσεγγίσει το Ν.4308/2014, που εφαρμόστηκε για πρώτη φορά την 1/1/2015, όσον αφορά τις αλλαγές που επέφερε σε συγκεκριμένα κονδύλια και λογαριασμούς των ελληνικών επιχειρήσεων, με έδρα την Αθήνα και το Βόρειο Αιγαίο, κατά τη μετάβαση τους από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το βαθμό που τα τελευταία υιοθετήθηκαν από αυτές. Ο παρών νόμος αποτελεί το πλέον σημαντικό νομοθέτημα στον τομέα της λογιστικής και στον κώδικα τήρησης βιβλίων και στοιχείων στη χώρας τα τελευταία τριάντα πέντε χρόνια. Είναι η πρώτη φορά που στην χώρα μας, όλο το κανονιστικό πλαίσιο που αφορά τη Λογιστική και τη Φορολογική λειτουργία των επιχειρήσεων μικρών και μεγάλων συγκεντρώνεται σε τρία νομοθετήματα: τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013), τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (Ν.4174/2013) και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014).

Στη συγκεκριμένη έρευνα προσπαθήσαμε να ερευνήσουμε την εφαρμογή και τη μεταβίβαση από το ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Αθήνα αλλά και στο Βορειοανατολικό Αιγαίο. Στην έρευνα μας επικεντρωθήκαμε σε συγκεκριμένους λογαριασμούς και κονδύλια, όπως είναι τα πάγια, τα αποθέματα, τον κύκλο εργασιών και τα αποτελέσματα, καθώς επίσης και του μεγέθους του ενεργητικού και κατ' επέκταση του μεγέθους κάθε επιχείρησης.

Τα ΕΛΠ δημιουργήθηκαν ώστε η Ελλάδα να εναρμονιστεί με την τελευταία Ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία. Αποτέλεσμα της δημιουργίας των συγκεκριμένων προτύπων ήταν η διευθέτηση και η αποτελεσματική κωδικοποίηση της προηγούμενης λογιστικής πολυνομίας, αφού καταργήθηκαν νόμοι ετών (Ε.Γ.Α.Σ., Κ.Φ.Α.Σ., Ν.2190/1920 και πολλοί άλλοι). Με αυτό τον τρόπο διεθνής λογιστικές αρχές και πολιτικές εφαρμόστηκαν για πρώτη φορά στη χώρας στις αρχές του 2015 με το Ν.4308/2014.

Η παρούσα εργασία αποτελείται από οχτώ κεφάλαια. Στο αρχικό κεφάλαιο γίνεται μια προσπάθεια εισαγωγικής προσέγγισης στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζεται η βιβλιογραφία για τα Ελληνικά Λογιστικά

Πρότυπα, καθώς και για Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στο τρίτο μέρος της εργασίας αναφέρεται το πεδίο εφαρμογής του Ν.4308/2014, καθώς και η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων, με γνώμονα το μέγεθός τους. Στο τέταρτο μέρος, αναφέρονται οι κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, τόσο τη στιγμή που αποκτώνται ή δημιουργούνται αντίστοιχα, αλλά και μεταγενέστερα. Στο πέμπτο μέρος, γίνεται αναφορά στον τρόπο καταχώρησης των συναλλαγών στα λογιστικά αρχεία των οντοτήτων. Στο έκτο μέρος της εργασίας γίνεται αναφορά στις οικονομικές καταστάσεις τις οποίες πρέπει να καταρτίζουν ανάλογα με το μέγεθός τους στο τέλος κάθε χρήσης. Στο έβδομο μέρος της εργασίας γίνεται αναφορά στις κύριες διαφορές ανάμεσα στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Στο τελευταίο μέρος, γίνεται παρουσίαση των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από την έρευνα που διενεργήθηκε ανάμεσα σε πενήντα ανώνυμες εταιρείες, που είχαν ως έδρα το Βορειοανατολικό Αιγαίο (Λήμνο και Λέσβο) και την Αττική, σχετικά με τη σωστή εφαρμογή ή με το Ν.4308/2014.

Κεφάλαιο 1

Εισαγωγικά

Το σχέδιο νόμου με περιεχόμενο τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αποτελεί μία ριζική αλλαγή στη λογιστική ζωή της χώρας μας και αλλάζει τα δεδομένα, όπως τα γνωρίζαμε έως σήμερα, για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων. Στο παρών κεφάλαιο, γίνεται μια προσπάθεια για ιστορική αναδρομή όσον αφορά την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ταυτόχρονα, θα γίνει αναφορά στα οφέλη και στα μειονεκτήματα που παρουσιάζονται από την εφαρμογή τους. Το κεφάλαιο 1, θα ολοκληρωθεί με μία γενική παρουσίαση του νόμου Ν. 4308/2014.

1.1 Ιστορικό Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Το νομοσχέδιο που έκανε πλέον υποχρεωτική τη χρήση των Ελληνικών Λογιστικών προτύπων, αποτελεί τον προορισμό ενός μακροχρόνιου ταξιδιού, το οποίο εν τέλει επιταχύνθηκε από την οικονομική κρίση που ταλανίζει τη χώρα μας, αλλά και την Ευρώπη μέχρι και σήμερα. Τα όποια προβλήματα υπήρχαν στο προηγούμενο λογιστικό σχέδιο, ήταν γνωστά σε όλους όσους ασχολούνται με το επάγγελμα του λογιστή και υπήρχαν πολύ πριν την ψήφιση του νέου νόμου. Σε όλους μας είναι γνωστή η τοπική ιδιομορφία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), που ταλαιπωρούσε όλους τους λογιστές και τις επιχειρήσεις για πάρα πολλά χρόνια, σχεδόν από τη δημιουργία του.

Έτσι, λοιπόν, όταν το 2010, η χώρα μας υπέγραψε το μνημόνιο, οι επόπτες των δανειστών αντιλήφθηκαν σε σύντομο χρονικό διάστημα το περίπλοκο λογιστικό και φορολογικό σύστημα τήρησης βιβλίων της Ελλάδος. Οι κανόνες τήρησης των βιβλίων στη χώρα μας ήταν μοναδικοί στο είδος τους παγκοσμίως και εμπόδιζαν σε μεγάλο βαθμό την εύρυθμη και αβίαστη λειτουργία της ελληνικής οικονομίας μας.

Μετά τις συστάσεις των θεσμών, η χώρα μας υποχρεώθηκε να καταργήσει των ΚΒΣ. Έτσι, συστάθηκε επιτροπή στις 27/4/2011, που ανέλαβε να παραδώσει πόρισμα για το εάν ο ΚΒΣ ήταν καλώς διαμορφωμένος ή όχι. Τον Οκτώβριο του 2011 η επιτροπή αποφάσισε, ότι με μερικές μικρές διορθώσεις ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ήταν καλώς γραμμένος. Μετά τις γνωστές σε όλους μας διαπραγματεύσεις με τους θεσμούς, ψηφίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ, Ν. 4093/2012). Ο ΚΦΑΣ θα ίσχυε από 1/1/2013 και ήταν στην πραγματικότητα μια

αναδιατύπωση του ΚΒΣ σε πιο χαλαρά πλαίσια. Ωστόσο, ο νέος κώδικας (ΚΦΑΣ) είχε προσωρινή μορφή, καθώς στο τελευταίο του άρθρο (14) προέβλεπε την καταστροφή του, την παύση των τριών βασικών του άρθρων και τη σύσταση νέας επιτροπής για την περαιτέρω απλοποίηση του ΚΦΑΣ.

Η νέα αυτή επιτροπή συστάθηκε στις 13/5/2013 και παρέδωσε ως πόρισμα το σχέδιο νόμου στο τέλος του ίδιου έτους. Μέλη σε αυτή την ομάδα εργασίας ήταν καθηγητές Α.Ε.Ι. και στελέχη της Δημόσιας Διοίκησης. Όμως, στην ομάδα αυτή δεν υπήρξε συμμετοχή των παραγωγικών μονάδων και των επαγγελματιών λογιστών. Συντονιστής, αυτής της ομάδας εργασίας ορίστηκε ο αναπληρωτής καθηγητής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών (ΟΠΑ) κύριος Καραμάνης Κωνσταντίνος. Ο νόμος 4308/24-11-2014, ορίζει ρητά την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από 1/1/2015.

Πρόκειται για ένα κείμενο το οποίο, στην πλειονότητα των φορέων και των συλλόγων των λογιστών και των επιχειρήσεων, έχει γίνει αποδεκτό στο σύνολο του. Αυτό συμβαίνει, γιατί βασική επιδίωξη του κειμένου είναι η απλοποίηση των φορολογικών διατάξεων και η κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών. Όπως είναι αναμενόμενο για κάθε νέο εγχείρημα, δεν θα μπορούσαν να απουσιάζουν και σε αυτή την περίπτωση και τα στείρα αρνητικά, χωρίς σε αυτά να περιέχονται οι επισημάνσεις φορέων και επαγγελματιών των κλάδων που έχουν άμεση σχέση με τον νέο νόμο, με απώτερο σκοπό την περαιτέρω βελτίωσή του.

1.2 Οφέλη από την Εφαρμογή των ΕΛΠ

Τα επιχειρήματα τα οποία χρησιμοποιούν οι συντάκτες του Ν.4308/2014 για να δείξουν την επιτακτική ανάγκη χρησιμοποίησης του, βασίζονται κατά κύριο λόγο στα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από τη εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Συγκεκριμένα μπορούμε να επικεντρωθούμε στα παρακάτω:

- Στο Ν.4308/2014 ενσωματώνονται πλήρως και ορθά οι λογιστικές διατάξεις της ευρωπαϊκής οδηγίας 34/2013/ΕΕ. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, τη σύμπλευση των ελληνικών λογιστικών πλαισίων με εκείνα των διεθνών αγορών και την εύκολη κατανόηση του ελληνικού συστήματος από αυτές. Η χρήση διαδεδομένων παγκοσμίως λογιστικών συστημάτων δίνει στις επιχειρήσεις ένα εργαλείο στην προσπάθειά τους για εύρεση ευκαιριών και αποφυγής κινδύνων, τόσο σε εθνικό όσο και παγκόσμιο επίπεδο. Παράλληλα, η δυνατότητα αποσύνδεσης του λογιστικού πλαισίου από το φορολογικό, δίνει στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα να αντικατοπτρίζουν στις οικονομικές τους καταστάσεις την πραγματική τους οικονομική τους θέση. Έτσι, η εμπιστοσύνη, των μετόχων και των επενδυτών, αυξάνεται προς τις επιχειρήσεις και τέλος επιτυγχάνεται η καλύτερη δυνατή συγκρισιμότητα μεταξύ των οντοτήτων, γεγονός που καθίσταται αρωγός στην εξέλιξη του υγιούς ανταγωνισμού.
- Η πρώτη ενότητα του Ν.4308/2014, και συγκεκριμένα τα άρθρα 1 έως 15, πραγματοποιεί την παραπάνω απλοποίηση του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012).
- Με τα άρθρα 16 έως και 24, ο Ν.4308/2014, θέτει τις βάσεις για την ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των εθνικών μας λογιστικών κανόνων. Γεγονός που έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός λειτουργικού και συνάμα ολοκληρωμένου πλαισίου, το οποίο αφορά όλες τις υποκείμενες στο νόμο οντότητες.
- Με το νέο αυτό νόμο πλέον, καταπολεμάται για πρώτη φορά στη χώρα μας η λογιστική πολυνομία. Ο Ν.4308/2014, συγκεντρώνει στο εσωτερικό του τις καλύτερες πρακτικές για όλες τις οντότητες και τους επαγγελματίες λογιστές. Η συγκέντρωση και η κωδικοποίηση διατάξεων του ΚΦΑΣ, του Κ.Ν.2190/1920 και του ΕΓΛΣ, είτε η είσοδος νέων μέσω της κοινοτικής οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελούν ένα επαναστατικό βήμα όσον αφορά τη λογιστική ζωή των επιχειρήσεων της Ελλάδος.
- Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα προβλέπονται να εφαρμοστούν από όλες τις επιχειρήσεις. Οι εξαιρέσεις για τη μη εφαρμογή τους είναι μηδαμινές. Βέβαια, έχει ληφθεί ειδική μνεία για τις μικρές επιχειρήσεις, που αποτελεί βασική αρχή της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που έχει ως στόχο τη μείωση του κόστους διοίκησης των μικρών επιχειρήσεων.

- Με τη ψήφιση του Ν.4308/2014 και τη γενική χρήση των νέων λογιστικών προτύπων, υπηρετείτε η συνεχής ανάγκη για μια χρηματοοικονομική πληροφόρηση, που χαρακτηρίζεται από διαφάνεια και αξιοπιστία και η οποία μπορεί να είναι συγκρίσιμη με άλλες χρηματοοικονομικές πληροφορίες άλλων χωρών. Ταυτόχρονα, η παροχή ασφάλειας δικαίου, στέκεται αρωγός στη δημιουργία των κατάλληλων συνθηκών για την εύρυθμη λειτουργία της οικονομίας.
- Ένα ακόμη θετικό των νέων λογιστικών μεθόδων είναι το γεγονός ότι μειώνουν το κόστος ενδοομιλικής πληροφόρησης. Συγκεκριμένα, οι μητρικές επιχειρήσεις με έδρα το εξωτερικό έχουν την απαίτηση από τις θυγατρικές τους να εκδίδουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που χρησιμοποιούν οι ίδιες. Αυτό έχει ως φυσικό επακόλουθο την αύξηση του κόστους, αφού οι θυγατρικές έπρεπε να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους στοιχεία στο τέλος κάθε χρήσης. Με την χρήση πλέον των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για την προετοιμασία της διοικητικής πληροφόρησης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κάθε χρήσης, η παρεχόμενες πληροφορίες γίνονται πιο συνεπής και φερέγγυες.
- Η χρήση λογιστικών προτύπων, τα οποία δεν έχουν μεγάλες διαφορές από τα λογιστικά πρότυπα που χρησιμοποιούνται διεθνώς, δίνει τη δυνατότητα στην ελληνική οικονομία και στις ελληνικές επιχειρήσεις να προσελκύσουν νέους επενδυτές και κεφάλαια από το εξωτερικό.

1.3 Μειονεκτήματα από την χρήση των ΕΛΠ

Κάθε νόμισμα έχει δύο πλευρές. Έτσι όσον αφορά και τα νέα λογιστικά πρότυπα, που καθιερώθηκαν στη χώρα μας με το Ν.4308/2014, δεν υπάρχουν μόνο πλεονεκτήματα, αλλά και μειονεκτήματα, τα οποία παρουσιάζονται αμέσως παρακάτω.

- Κάποιος ρομαντικός θα μπορούσε να πει γλαφυρά, ότι πραγματοποιείται γκρέμισμα του λογιστικού οικοδομήματος τυποποίησης που παρείχε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και στη θέση του έρχεται ένα νέο μοντέλο που περιέχει λογαριασμούς, το περιεχόμενο των οποίων δεν ρυθμίζεται από κάποιο νομικό πλαίσιο, επειδή τα νέα πρότυπα αντλούν στοιχεία τόσο από το προϋπάρχων ΕΓΛΣ, όσο και από το αγγλοσαξονικό μοντέλο και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Είναι ευρέως γνωστό ότι το ΕΓΛΣ κατά τη δημιουργία του είχε στηριχτεί σε μεγάλο βαθμό στο Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο και όχι στο αγγλοσαξονικό, όπου η γενική και η αναλυτική λογιστική συνυπάρχουν και δρουν ταυτόχρονα.
- Για την εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων απαιτείται μια αναπροσαρμογή της λογιστικής οργάνωσης των εταιρειών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους. Συγκεκριμένα η αλλαγή των υπαρχόντων λογιστικών συστημάτων, η εκπαίδευση του προσωπικού καθώς και η ανάγκη για επανεκτίμηση του κόστους των παγίων, αποτελούν ενδεικτικές ενέργειες που είναι απαραίτητο να γίνουν για την εφαρμογή των νέων προτύπων και αυξάνουν τα κόστη μιας επιχείρησης.
- Αν μια επιχείρηση αποφασίσει να χρησιμοποιήσει την εύλογη αξία ως μέτρο επιμέτρησης της περιουσίας της τότε είναι αναγκασμένη να λειτουργεί ταυτόχρονα δύο λογιστικά συστήματα. Το ίδιο πρόβλημα αντιμετωπίζει και μια επιχείρηση αν επιλέξει να χρησιμοποιεί διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς. Και οι αυτές περιπτώσεις κοστίζουν χρήμα και χρόνο στην εταιρεία.
- Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποκλείουν πλέον τον λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης. Ο παρών λογαριασμός αποτελούσε ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της διοίκησης κάθε επιχείρησης στη λήψη αποφάσεων, καθώς και κατά τη διάρκεια φορολογικών ελέγχων από τις οικονομικές αρχές της χώρας.

1.4 Γενική Παρουσίαση του νόμου 4308/2014

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καθιερώθηκαν στην χώρα μας με τον νόμο 4308/2014, ο οποίος ψηφίστηκε στην Ελληνική Βουλή και δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ με τίτλο << Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις>>, στις 24/11/2014 και εμπεριέχεται στο τεύχος Α 251. Η εφαρμογή του νέου νόμου ξεκίνησε προαιρετικά να εφαρμόζεται από την 1/1/2015 και υποχρεωτικά από 1/1/2016. Αυτό συνέβη γιατί ήταν αδύνατο στις επιχειρήσεις να αλλάξουν λογιστικό πλαίσιο λειτουργίας μέσα σε ένα μήνα μετά τη δημοσίευση του νόμου, με αποτέλεσμα να δοθεί παράταση ενός έτους.

Στο Ν.4308/2014 εμπεριέχονται 8 κεφάλαια με 44 άρθρα συνολικά, καθώς και 4 παραρτήματα. Συγκεκριμένα μέσα σε αυτά τα 8 κεφάλαια εμπεριέχονται ορισμοί, υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σχέδιο λογαριασμών και τέλος σύνδεση των λογαριασμών αυτών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Με το νόμο αυτό ενσωματώνονται στο εσωτερικό δίκαιο της χώρας μας οι λογιστικές διατάξεις της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 34/2013.

Ο νέος αυτός νόμος έχει ως σκοπό του, με τις διατάξεις του, την απλούστευση της διαχείρισης των λογιστικών δεδομένων και την προσαρμογή όλων των διαδικασιών σύμφωνα με τα διεθνή και ευρωπαϊκά πρότυπα. Οι αλλαγές που φέρνει εντοπίζονται κυρίως στον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών και στον τρόπο κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι βασισμένα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), τα οποία εφαρμόζονται διεθνώς από πολλές χώρες. Δίνεται έτσι λοιπόν, η δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων της Ελλάδος με εκείνα επιχειρήσεων άλλων χωρών, οι οποίες χρησιμοποιούν Δ.Λ.Π.. Σκοπός του νομοθέτη και της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ήταν οι ελληνικοί κανόνες λογιστικής να είναι ενταγμένοι σε ένα γενικότερο διεθνές λογιστικό πλαίσιο, ώστε να μην αποτελούν ένα ακόμα σκόπελο για όσες επιχειρήσεις είχαν σκοπό να επενδύσουν σε ελληνικές εταιρείες.

Εύκολα καταλαβαίνουμε διαβάζοντας το νόμο ότι τα νέα Λογιστικά Πρότυπα της χώρας μας αποτελούν κομμάτι των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αυτό γίνεται εύκολα αντιληπτό και από τον ίδιο το νόμο, ο οποίος στο άρθρο 17 παρ.7 παροτρύνει τους αναγνώστες να ανατρέξουν στα Δ.Λ.Π. για περαιτέρω διευκρινήσεις. Δίνεται με αυτόν το νέο νόμο η δυνατότητα στα ελληνικά λογιστήρια για καλύτερη σύνδεση με αυτά του εξωτερικού και στις εξαγωγικές εταιρείες ένα δυνατό εργαλείο.

Κεφάλαιο 2

Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Εισαγωγικά

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται προσπάθεια επισκόπησης της βιβλιογραφίας που έχει να κάνει με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Παράλληλα, γίνεται αναφορά σε έρευνες και στα αποτελέσματα που προέκυψαν από αυτές, τα οποία αφορούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αφού όπως προείπαμε και παραπάνω τα ΕΛΠ αποτελούν ένα υποσύνολο των ΔΛΠ.

2.1 Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Σε έρευνα των Σ. Κοέν, Σ. Καρατζίμα και Γ. Βενιέρη (2015) εξετάστηκε η καταλληλότητα διαφορετικών λογιστικών βάσεων ως προς την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την ορθότερη και πληρέστερη λήψη αποφάσεων για ιδιωτικοποίηση κρατικής περιουσίας. Η συγκεκριμένη έρευνα πραγματοποιεί μια σύγκριση ανάμεσα στα πρόσφατα εφαρμοσμένα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία ακολουθούν ένα είδος «τροποποιημένης» ταμειακής βάσης και στα IPSAS, τα οποία με τη σειρά τους ακολουθάνε τη δεδουλευμένη βάση. Σκοπός της συγκεκριμένης μελέτης είναι να βοηθήσει τη λογιστική που χρησιμοποιείται από τις κυβερνήσεις, ώστε να επιτυγχάνεται η καλύτερη πληροφόρηση κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης μελέτης αποδεικνύουν ότι αν και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι εμφανής η επιρροή που δέχονται από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τα οποία με τη σειρά τους φέρουν ομοιότητες με τα IPSAS, δεν είναι ικανά να δώσουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με ιδιωτικοποιήσεις της Ελληνικής κρατικής περιουσίας. Ως τα πιο κατατοπιστικά μπορούν να θεωρηθούν τα IPSAS. Ωστόσο και σε αυτά τα λογιστικά πρότυπα εντοπίζεται ένα «κενό πληροφόρησης» όσον αφορά τη λογιστικοποίηση των περιουσιακών στοιχείων του κράτους. Συγκεκριμένα εντοπίζονται πολλά νομικά κενά και παραβιάσεις τρίτων.

Σε άλλη έρευνα, η οποία ολοκληρώθηκε και δημοσιεύθηκε το 2015 και πραγματοποιήθηκε από τους O. Riahi και W. Khoufi, εξετάζεται ένα δείγμα 76 χωρών, που χαρακτηρίζονται ως αναπτυσσόμενες το 2013, για το εάν η επιλογή τους

για την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. έγινε με γνώμονα τους οικονομικούς παράγοντες που επικρατούσαν μέχρι το 2013 ή βασίστηκε σε άλλους παράγοντες, όπως είναι η διαφθορά. Το αποτέλεσμα της συγκεκριμένης μελέτης μας δηλώνει κατηγορηματικά ότι οι λεγόμενες αναπτυσσόμενες χώρες με έντονα ποσοστά διαφθοράς τείνουν να υιοθετήσουν ή υιοθετούν τα διεθνή πρότυπα ευκολότερα. Η ισχυρή διαφθορά καθώς και ο αντίκτυπος που προκαλεί με τη σειρά της μας φανερώνει ότι τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς αποτελούν ένα από τα αναγκαία μέτρα που είναι καλό να παρθούν για την αντιμετώπισή της.

Σε μελέτη της E. M. Barth, που ολοκληρώθηκε το 2015, η καθηγήτρια της λογιστικής του Stanford University αναθεωρεί την τάση για παγκόσμια χρήση των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στην έρευνά της συμπεριλαμβάνονται και οι Η.Π.Α.. Παράλληλα, στην ίδια μελέτη υπάρχουν και κάποιες απόψεις σχετικά με τις προσδοκίες που υπάρχουν για παγκόσμια πληροφόρηση χρηματοοικονομικής φύσεως. Κοινό στοιχείο πολλών χωρών είναι το γεγονός ότι ενώ επιτρέπουν ή απαιτούν μέσω της νομοθεσίας τη χρήση των διεθνών προτύπων, ο πραγματικός σκοπός της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής πληροφορίας δεν μπορεί να θεωρηθεί προς το παρόν επιτεύξιμος. Παρ'όλα αυτά, είναι εμφανείς οι ευκαιρίες που υπάρχουν για βελτίωση, όσον αφορά την καθολική επιβολή και εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.. Θα ήταν ανώριμη η σκέψη για εγκατάλειψη της χρήσης των προτύπων αφού τα μελλοντικά οφέλη από τη χρήση τους είναι ποικίλα και πολυπληθή. Το επόμενο βήμα είναι η ανάπτυξη ενός σχεδίου το οποίο να δώσει την απαραίτητη ώθηση ώστε να επιτευχθεί ο στόχος της διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ανάμεσα στις επιχειρήσεις.

Οι Devrimi και Maximilian το 2015, κάνουν έρευνα σε ένα δείγμα που αποτελείται από 128 χώρες και καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι χώρες οι οποίες δεν έχουν τη δυνατότητα να δημιουργήσουν και στη συνέχεια να αναπτύξουν τα δικά τους εθνικά γενικώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα, είναι πιθανότερο να εφαρμόσουν τα διεθνή πρότυπα όσον αφορά τα λογιστικά πρότυπα που πρέπει να χρησιμοποιούν οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης έδειξαν ότι οι αναπτυσσόμενες χώρες που δεν ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση τείνουν να εφαρμόζουν συχνότερα τα Δ.Π.Χ.Α. για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Ωστόσο, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε να μην υιοθετηθούν τα διεθνή πρότυπα οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις, γεγονός που αν συνέβαινε θα αύξανε ραγδαία το κόστος για αυτές. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα σε κάποιες χώρες να μην εφαρμοστούν καθόλου τα πρότυπα, όπως στη Γερμανία και στη Γαλλία, και σε κάποιες άλλες να εφαρμοστούν με μεγάλες τροποποιήσεις, όπως στην Αγγλία και στην Ιρλανδία, ώστε να εναρμονιστούν πλήρως με την κοινοτική οδηγία. Τα συμπεράσματα της έρευνας είναι πολύ πιθανόν να μεταβληθούν στο μέλλον και οι χώρες που θα εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α. να αυξηθούν.

Τέλος, η έρευνα των R. Glenn και Chris van Staden, που δημοσιεύθηκε και αυτή το 2015, έχει ως αντικείμενο μελέτης τη σύγκριση της αναγνωσιμότητας των εκθέσεων κάθε χρήσης πριν αλλά και μετά την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., ώστε να εξακριβωθεί

αν η ετήσια έκθεση έχει γίνει πιο περίπλοκη ή πιο απλή στην κατανόηση της με τη χρησιμοποίηση των γνωστοποιήσεων. Η έρευνα έλαβε χώρα στη Νέα Ζηλανδία και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι με τη χρήση των Δ.Π.Χ.Α. η ετήσια έκθεση έγινε πιο σύνθετη και μειώθηκε η αναγνωσιμότητά της. Απόρροια αυτής της δυσκολίας αναγνωσιμότητας των ετήσιων εκθέσεων είναι να γίνονται και πιο περίπλοκες οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Κεφάλαιο 3

Πεδίο Εφαρμογής – Μεγέθη Οντοτήτων

Με την εφαρμογή του νέου νόμου 4308/2014, εισέρχονται στην Ελληνική λογιστική ζωή νέες ορολογίες και ταυτόχρονα παρατηρούμε την αντικατάσταση όρων που υπήρχαν μέχρι σήμερα και ήταν αναπόσπαστο κομμάτι του λογιστικού συστήματος, έτσι όπως ήταν αυτό γνωστό έως σήμερα. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο οποίος ανήκει στον ιδιωτικό ή δημόσιο τομέα, χαρακτηρίζεται ως οντότητα. Δηλαδή, ως οντότητα χαρακτηρίζουμε κάθε οργανωμένη επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία μέσω ενός επενδυτικού πλαισίου έχει ως στόχο της το κέρδος και την αύξηση της αξίας της.

Το παρών κεφάλαιο αναφέρεται το είδος των επιχειρήσεων που υπόκεινται στο θεσμικό πλαίσιο εφαρμογής του Ν.4308/2014. Επίσης γίνεται αναφορά στον τρόπο που κατανέμονται σε κατηγορίες οι επιχειρήσεις, με κριτήριο το μέγεθός τους και σχολιάζονται τα αποτελέσματα που προκύπτουν από το δείγμα μας για την κατηγοριοποίηση και το μέγεθος των μη εισηγμένων ΑΕ του Βόρειου και Ανατολικού Αιγαίου και της Αττικής.

3.1 Άρθρο 1 – Πεδίο Εφαρμογής

Το πρώτο άρθρο του Ν. 4308/2014, ορίζει ποιες οντότητες είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ποιες τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, ποιες εξαιρούνται από την εφαρμογή των ΕΛΠ και τέλος ποιες έχουν τη δυνατότητα να κάνουν μερική χρήση του νόμου 4308/2014.

1. Σύμφωνα με το νόμο οι υποκείμενες οντότητες είναι:

Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή των Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε.. Παράλληλα, στο νόμο υπόκεινται και όλες οι ατομικές επιχειρήσεις. Στις ρυθμίσεις του Ν.4308/2014 εντάσσονται ακόμη οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινοπραξίες, οι δικηγορικές επιχειρήσεις, οι συνεταιρισμοί, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα ιδιωτικού τομέα, το οποίο αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επιπροσθέτως, στο Ν.4308/2014 και στην υποχρέωση εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων εντάσσονται τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, όλα τα σωματεία και οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων καθώς και οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, εφόσον αποκτούν και αυτοί με τη σειρά του εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2. Σύμφωνα με το νόμο οι οντότητες που δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις του Ν.4308/2014 είναι:

- Οι αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. έτσι όπως προσδιορίζονται από το Ν.2859/2000.
- Οι συγγραφείς ή οι εισηγητές σεμιναρίων και εκπαιδευτικών σεμιναρίων, εφόσον είναι υπάλληλοι του ιδιωτικού ή δημοσίου τομέα ή συνταξιούχοι και δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή δεν έχουν εισόδημα από άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Επιχειρήσεις της αλλοδαπής που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες μέχρι και την κατάργηση του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υποχρεωμένες να τηρούν λογιστικά βιβλία. Με το νέο νόμο οι επιχειρήσεις αυτές δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, να τηρούν βιβλία και να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, εφόσον δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες αποκτούν φυσική, πραγματική επαγγελματική υπόσταση στη χώρα μας ή και ανεγείρουν ιδιόκτητο ακίνητο εντός της Ελλάδος ή προβαίνουν σε βελτιώσεις ή επεκτάσεις σε ένα ακίνητό τους.

Αν σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή, αποκτήσουν οι παραπάνω επιχειρήσεις της αλλοδαπής εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θα έχουν την υποχρέωση να εφαρμόσουν το Ν.4308/2014.

3. Υποκείμενες οντότητες μερικώς στα άρθρα 1 έως 15:

Α. Οι οντότητες οι οποίες υπόκεινται στις ρυθμίσεις για την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., όπως:

- Οντότητες με έντονο το Δημόσιο ενδιαφέρον.
- Οντότητες, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, καθώς και οι θυγατρικές οντότητες εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Βασική προϋπόθεση να αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ή ατομικά ποσοστό μεγαλύτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) είτε του κύκλου εργασιών, είτε του ενεργητικού είτε του μέσου όρου των υπαλλήλων που εργάζονται για τη μητρική οντότητα.
- Όλα τα ιδρύματα χρηματοδοτικής φύσεως εφόσον αυτά με τη σειρά τους υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

- Όλες οι ανώνυμες εταιρείες οι οποίες παρέχουν επενδυτικές υπηρεσίες σύμφωνα με το Ν.3606/2007 που βασίζεται στην Οδηγία 2004/39/ΕΚ.
- Όλες οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Ν.3371/2005.
- Οι ανώνυμες εταιρείες που ασχολούνται με επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία σύμφωνα με το Ν.2778/1999.
- Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.
- Οι ανώνυμες εταιρείες που διαχειρίζονται αμοιβαία κεφάλαια του Ν.4099/2012, σύμφωνα με την Οδηγία 2009/65/ΕΚ.
- Οι ανώνυμες εταιρείες που ασχολούνται με το κεφάλαιο επιχειρηματικών συμμετοχών του Ν.2367/1995.
- Τέλος, όσες οντότητες έχουν την υποχρέωση να εφαρμόσουν τα Δ.Π.Χ.Α. με βάση κάποια άλλη νομοθετική διάταξη.

Β. Οι οντότητες που υπάγονται στο λογιστικό πλαίσιο του Δημοσίου, δηλαδή εφαρμόζουν λογιστική δημοσίου τομέα, όπως είναι ευρέως γνωστό, ή της γενικής κυβέρνησης, όπως ορίζεται από το άρθρο 156 του Ν. 4270/2014.

Γ. Κάθε οντότητα, η οποία είναι υποκείμενη στον παρόντα νόμο έχει τη δυνατότητα, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς προαιρετικά. Εφόσον, η απόφαση της διοίκησης είναι η προαιρετική τους εφαρμογή, τότε η εταιρεία είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει τα συγκεκριμένα πρότυπα για πέντε (5) συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής τους.

3.2 Άρθρο 2 – Καθορισμός Μεγέθους Οντοτήτων

Με βάση το άρθρο 2 του νέου νόμου 4308/2014, γίνεται υιοθέτηση μιας νέας βασικής αρχής ότι οι λογιστικοί κανόνες που ακολουθεί μια οντότητα για την κατάρτιση των οικονομικών της καταστάσεων γίνεται με γνώμονα το μέγεθος της εν λόγω οντότητας και όχι με κριτήριο το νομικό της τύπο.

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει επακριβώς τις κύριες λογιστικές της υποχρεώσεις. Οι υποχρεώσεις αυτές αναφέρονται:

- Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσει.

- Στο λογιστικό σύστημα που πρέπει να εφαρμόζει. Για παράδειγμα οι πολύ μικρές οντότητες, όπως οι Ο.Ε., Ε.Ε. και οι ατομικές επιχειρήσεις, χρησιμοποιούν το απλογραφικό σύστημα.
- Σε απλοποιήσεις και απαλλαγές από μερικούς κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή μερικών πληροφοριών που βρίσκονται στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Απαγόρευση της χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

Στον παρακάτω πίνακα εμφανίζονται οι κατηγορίες των οντοτήτων, έτσι όπως αυτές εμφανίζονται και στην ΠΟΛ. 1003/2014 και συγκεκριμένα στην παράγραφο 2.3.

Τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για την κατηγοριοποίηση των οντοτήτων ανάλογα με το μέγεθός τους, δηλαδή το ενεργητικό τους, ο κύκλος εργασιών καθώς και ο αριθμός των εργαζομένων, είναι στοιχεία που μπορούν να μεταβληθούν από χρήση σε χρήση. Οι μεταβολές στα παραπάνω κριτήρια, θα έχουν ως αποτέλεσμα την αλλαγή του χρηματοοικονομικού μεγέθους της οντότητας και επομένως θα πρέπει η οντότητα να αλλάξει κατηγορία και να καταταγεί στην αμέσως επόμενη ή προηγούμενη κατηγορία. Η κατάταξη σε διαφορετική κατηγορία προϋποθέτει:

Α. Ότι η οντότητα είτε υπερβαίνει, είτε δεν υπερβαίνει πια, τα όρια δύο από τα τρία κριτήρια, που αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα.

Β. Ότι η μεταβολή για να πραγματοποιηθεί πρέπει τα όρια να υπερβαίνονται ή μη για δύο συνεχόμενες χρήσεις.

Στην περίπτωση, την οποία συντρέχουν οι παραπάνω λόγοι, τότε ενεργοποιείται η αλλαγή της κατηγορίας μεγέθους της οντότητας. Η αλλαγή πραγματοποιείται την χρήση που έπεται των εν λόγω δύο συνεχόμενων οικονομικών χρήσεων.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στις επιχειρήσεις που εμπορεύονται υγρά καύσιμα του Ν.3054/2002, είτε έχουν νομική μορφή ομόρρυθμης είτε ετερόρρυθμης εταιρείας είτε είναι ατομική επιχείρηση. Οι συγκεκριμένες οντότητες εντάσσονται στο άρθρο 1 παρ. 2γ και συγκεκριμένα στις πολύ μικρές. Βασική προϋπόθεση αποτελεί ο κύκλος εργασιών τους, ο οποίος δεν πρέπει να υπερβαίνει τα οχτώ εκατομμύρια ευρώ (8.000.000 €). Για να αλλάξει κατηγορία μια επιχείρηση υγρών καυσίμων, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 12, θα πρέπει να δύο συναπτά έτη να υπερβεί το συγκεκριμένο όριο.

Όπως διακρίνουμε και στον παραπάνω πίνακα, για την κατανομή των οντοτήτων σε κατηγορίες ανάλογα με το μέγεθός τους, κριτήριο αποτελεί και ο μέσος όρος των εργαζομένων που απασχολείται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Είναι γνωστό ότι μια οντότητα μπορεί να έχει εργαζομένους με πλήρη ή με μερική απασχόληση ή να συνυπάρχουν και τα δύο είδη εργαζομένων. Γι' αυτό το λόγο είναι

αναγκαίος ο προσδιορισμός του μέσου όρου των εργαζομένων που απασχολούνται σε μια επιχείρηση, για να συγκριθεί εκείνος με τη σειρά του με τα κριτήρια του παραπάνω πίνακα. Ο υπολογισμός του μέσου όρου του προσωπικού που απασχολείται σε κάθε χρήση γίνεται ως εξής:

- Για τους εργαζόμενους με πλήρη απασχόληση και για όλο το έτος, λαμβάνεται ακέραια ο αριθμός που τους αντιστοιχεί. Στους εργαζόμενους αυτούς συμπεριλαμβάνονται και όσοι απασχολούνται στην οντότητα με σχέση η οποία εξομοιώνεται με αυτή της έμμισθης εργασίας, όπως για παράδειγμα είναι οι εξωτερικοί συνεργάτες της οντότητας, δηλαδή οι λογιστές, οι δικηγόροι. Ο τρόπος που αμείβονται (μισθός ή τιμολόγιο) δεν επηρεάζει τον τρόπο υπολογισμού του μέσου όρου εργαζομένων.
- Για τους εργαζόμενους με μερική απασχόληση, που απασχολούνται όμως με τον ίδιο τρόπο όλο το έτος, ο μέσος όρος προκύπτει από τον συνολικό αριθμό των εργαζομένων με μερική απασχόληση, ο οποίος πολλαπλασιάζεται με τις ώρες που αυτοί εργάζονται ημερησίως στην οντότητα και διαιρείται με το οχτώ, δηλαδή τις περισσότερες ώρες που είναι δυνατόν να εργαστεί καθημερινά ένας υπάλληλος. Αν μια επιχείρηση απασχολεί 3 υπαλλήλους της για 4 ώρες ημερησίως για μια ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ο μέσος όρος των εργαζομένων υπολογίζεται ως εξής: $M.O. = 3 \cdot 4 / 8 \cdot 12 / 12 = 1,5$. Η ΠΟΛ. 1003/2014, αναφέρει ρητά ότι ποσά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω, ενώ ποσά μεγαλύτερα του 0,5 προς τα πάνω. Επομένως, ο μέσος όρος εργαζομένων με μερική απασχόληση είναι 2.

Σχετικά με το σύνολο του ενεργητικού αποτελείται από το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στην κυριότητα της επιχείρησης, όπως αυτά καταγράφονται στον ισολογισμό και κατανέμονται σε δύο κατηγορίες, το μη κυκλοφορούν ενεργητικό και το κυκλοφορούν. Στο κυκλοφορούν ενεργητικό βρίσκονται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, τα οποία πρόκειται ή αναμένει να τα ρευστοποιήσει είτε να τα πουλήσει είτε είναι μετρητά είτε ταμειακά ισοδύναμα είτε τα κατέχει για εμπορικούς σκοπούς. Στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό η οντότητα κατατάσσει τα στοιχεία αυτά που πρόκειται να χρησιμοποιήσει μακροπρόθεσμα για την παραγωγή κέρδους. Τα στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες: τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και τις ασώματες. Στην πρώτη ανήκουν τα οικόπεδα, ο υλικοτεχνικός εξοπλισμός, τα κτίρια και άλλα. Στις ασώματες ανήκουν οι ευρεσιτεχνίες, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας και τα εμπορικά σήματα.

Σχετικά με τον κύκλο εργασιών της οντότητας, συμπεριλαμβάνει τις εισροές των οικονομικών ωφελειών από όλη τη διάρκεια της χρήσης, οι οποίες όμως προέρχονται μόνο από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως αυτές δηλώνονται στις οικονομικές αρχές. Στις οικονομικές εισροές του κύκλου εργασιών δεν προσμετρούνται ο φόρος προστιθέμενης αξίας και άλλοι φόροι που μπορεί να βαραίνουν τα έσοδα των οντοτήτων, όπως είναι ο δημοτικός φόρος που επιβαρύνει τα έσοδα των οντοτήτων, που έχουν ως κύρια δραστηριότητα τους την εστίαση. Στον

κύκλο εργασιών, επίσης, δεν συμπεριλαμβάνονται επιχορηγήσεις, ούτε έσοδα που δεν έχουν άμεση σχέση με την κύρια δραστηριότητα της οντότητας, όπως έσοδα από πώληση παγίων και επενδύσεων, έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, καθώς και η αξία των αυτοπαραδόσεων και τέλος έσοδα που εισπράχθηκαν ή πρόκειται να εισπραχθούν για λογαριασμό τρίτου.

Τέλος, αν η περίοδος λειτουργίας της οντότητας είναι μικρότερη των δώδεκα μηνών, ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται με αναγωγή σε δωδεκάμηνη βάση. Υπογραμμίζεται ότι χρονικό διάστημα μεγαλύτερου ή ίσου των 15 ημερών λογίζεται ως ολόκληρος μήνας, ενώ αντίθετα χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο του ορίου των 15 ημερών δεν λογίζεται ως μήνας και επομένως δεν προσμετράτε. Στο ενδεχόμενο, στο οποίο η επιχείρηση λειτούργησε την πρώτη της διαχειριστική περίοδο για χρονικό διάστημα λιγότερο των τεσσάρων μηνών, δεν επιτρέπεται η αναγωγή σε ετήσια βάση και επομένως δεν πραγματοποιείται αναγωγή για το διάστημα λειτουργίας της. Επομένως, η κατάταξη της σε μία κατηγορία μεγέθους οντοτήτων πραγματοποιείται με τα στοιχεία που προκύπτουν από τις αμέσως δύο προηγούμενες χρήσεις.

Κεφάλαιο 4

Κανόνες επιμέτρησης

Εισαγωγικά

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται αναφορά στους κανόνες αρχικής και μεταγενέστερης αναγνώρισης και επιμέτρησης των ενσώματων και άυλων στοιχείων του ισολογισμού. Επίσης, προσδιορίζονται οι αρχές βάση των οποίων επιμετρούνται και αναγνωρίζονται τα χρηματοοικονομικά στοιχεία που κατέχει η οντότητα, καθώς και οι υποχρεώσεις της οντότητας, οι επιχορηγήσεις που μπορεί να έχει λάβει από το Δημόσιο και τέλος οι αναβαλλόμενοι φόροι. Με το Ν.4308/2014 και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δίνεται πλέον η δυνατότητα στις οντότητες η επιμέτρηση υποχρεώσεων και στοιχείων του ενεργητικού, κυρίως των ενσώματων παγίων, στην εύλογη αξία τους.

4.1 Άρθρο 18 – Ενσώματα και Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Στο Ν.4308/2014 και συγκεκριμένα στο άρθρο 18 του νόμου, δίνονται με μεγάλη λεπτομέρεια οι αρχές για την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση διαφορετικών κατηγοριών άυλων και ενσώματων παγίων., είτε αυτά έχουν αποκτηθεί από τρίτους, είτε είναι ιδιοπαραγόμενα, δηλαδή έχουν κατασκευαστεί από την ίδια την οντότητα.

Όπως αναφέρεται στο παράρτημα Α του Ν.4308/2014, « πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία του ενεργητικού) είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου». Τα στοιχεία αυτά, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει η οντότητα, εμφανίζονται στον ισολογισμό στα μη κυκλοφορούντα πάγια στοιχεία.

Ο τρόπος απόκτησης των ενσώματων, αλλά και των άυλων περιουσιακών στοιχείων, της οντότητας μπορεί να είναι ένας από τους παρακάτω:

1. Τα πάγια να έχουν αγορασθεί από τρίτους.
2. Τα πάγια να βρίσκονται στην κυριότητα της οντότητας με μίσθωση.
3. Η ίδια η οντότητα να έχει κατασκευάσει τα πάγια.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, τα πάγια στον ισολογισμό κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες, οι οποίες είναι οι εξής δύο:

- Τα ενσώματα πάγια στοιχεία (οικόπεδα, κτήρια, μηχανήματα κ.τ.λ.).
- Τα άυλα πάγια στοιχεία (εμπορικά σήματα, λογιστικά προγράμματα μηχανογράφησης κ.τ.λ.).

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία με τη σειρά τους, διαχωρίζονται σε τρεις κατηγορίες, ανάλογα με τον τρόπο που αποκτήθηκαν και την αιτία, που κατέστησε αναγκαία την απόκτησή τους. Οι τρεις αυτές κατηγορίες είναι οι εξής:

i. Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια στοιχεία: Στην κατηγορία αυτή ανήκουν ακίνητα, μηχανολογικός εξοπλισμός είτε λοιπός εξοπλισμός, τα οποία ή είναι ιδιότητα ή βρίσκονται στην κυριότητα της οντότητας με χρηματοδοτική μίσθωση. Τα συγκεκριμένα πάγια η επιχείρηση τα χρησιμοποιεί στα πλαίσια των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της, για παράδειγμα μηχανήματα κοπής ξύλου για τις επιχειρήσεις κατασκευής επίπλων.

ii. Επενδυτικά πάγια: Στην συγκεκριμένη κατηγορία παγίων ανήκουν κυρίως ακίνητα, είτε αναφερόμαστε σε γη είτε σε κτίρια είτε σε τμήματα κτιρίων ή και τα τρία. Τα συγκεκριμένα ακίνητα ενδέχεται να είναι ιδιότητα ή να κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και σκοπός της οντότητας είναι είτε να τα εκμισθώσει, είτε να αποκομίσει όφελος από την αύξηση της αξίας τους, είτε και τα δύο. Ωστόσο, η οντότητα δεν πρόκειται να χρησιμοποιήσει η ίδια τα ακίνητα αυτά αλλά ούτε πρόκειται να τα πουλήσει, στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητάς της.

iii. Βιολογικά πάγια στοιχεία: Η τελευταία κατηγορία που μπορούμε να διακρίνουμε για τα πάγια στοιχεία της οντότητας. Στη συγκεκριμένη κατηγορία ανήκουν όλα τα «ζώντα ζώα ή φυτά». Αν τα συγκεκριμένα πάγια ανήκουν στα ενσώματα πάγια του ισολογισμού, τότε παρουσιάζουν ιδιαιτερότητες και γι' αυτό το λόγο καταχωρούνται, επιμετρούνται και παρουσιάζονται σε διαφορετικό λογαριασμό από αυτόν που χρησιμοποιείται για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με τον ορισμό που υπάρχει στο Παράρτημα Α του Ν.4308/2014, είναι εξατομικεύσιμα και μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν υλική υπόσταση. Ένα άυλο πάγιο στοιχείο δύναται να είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α. Είναι διαχωρίσιμο. Δηλαδή, μπορεί να διαχωρίζεται είτε να αποχωρίζεται από την οντότητα και έπειτα να πωλείται ή να ανταλλάσσεται ή να μεταβιβάζεται ή να

εκμισθώνεται, είτε μόνο του είτε μαζί με τη σχετική σύμβαση, περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωση.

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

Τα άυλα πάγια στοιχεία με τη σειρά τους είναι δυνατόν να καταταγούν και αυτά σε κατηγορίες, οι οποίες είναι οι παρακάτω:

1. Δαπάνες Ανάπτυξης: Θεωρούνται όλες οι δαπάνες, που αφορούν την εφαρμογή των ευρημάτων έρευνας ή οποιασδήποτε άλλης γνώσης σε ένα σχέδιο ή πλάνο με σκοπό την παραγωγή καινούργιων ή βελτιωμένων αισθητά προϊόντων, εργαλείων, υλικών, υπηρεσιών, διαδικασιών παραγωγής ή και συστημάτων, πριν ξεκινήσει η παραγωγή τους ή η χρησιμοποίησή τους. Βασική προϋπόθεση αποτελεί να είναι μεγάλη η πιθανότητα να αποφέρουν οικονομικά οφέλη μελλοντικά στην οντότητα και να είναι δυνατή η ακριβής επιμέτρηση του κόστους που αποδίδεται σε αυτά τα άυλα στοιχεία.

2. Υπεραξία: Ως υπεραξία, σύμφωνα με τον ορισμό που υπάρχει στο παράρτημα Α του Ν.4308/2014, είναι η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου μια οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Θετική υπεραξία αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την εξαγορά μιας οντότητας. Αρνητική υπεραξία συνήθως υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας.

3. Λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία: Ως λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούμε να θεωρήσουμε διάφορες δαπάνες συντήρησης και επισκευής, οι οποίες αναγνωρίζονται στο κόστος, μόνο όταν είναι σύμφωνες με τον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων. Δηλαδή, είναι κόστη τα οποία έχουν ως στόχο να επεκτείνουν ή να βελτιώσουν την ωφέλιμη ζωή και την απόδοση του παγίου. Όταν, ωστόσο, δεν προσδίδουν κάτι παραπάνω στο πάγιο τα κόστη αυτά, αναγνωρίζονται ως έξοδα της περιόδου και μειώνουν τα έσοδα της χρήσης.

Γνωστά κόστη είναι και το κόστος απομάκρυνσης ή αποκατάστασης, καθώς και το κόστος αποσυναρμολόγησης μη κυκλοφορούντων παγίων στοιχείων. Τα συγκεκριμένα κόστη είναι δυνατόν να αυξήσουν την αξία των παγίων. Όμως, όταν τα αναφερόμενα κόστη αφορούν την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια της χρήσης, τότε το κόστος, όποια μορφή και να έχει επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα της περιόδου και αυξάνει την αξία τους.

Ιδιαίτερη σημασία δίνεται ακόμη στα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία, δηλαδή σε όλα εκείνα τα πάγια στοιχεία τα οποία η οντότητα κατασκευάζει ή δημιουργεί με ιδιότητα μέσα μόνη της. Τα συγκεκριμένα πάγια μπορούν επίσης να

κατασκευαστούν ή να δημιουργηθούν και από ένα τρίτο μέρος, ή από τη συνεργασία της οντότητας με ένα τρίτο μέρος, αλλά πάντα για λογαριασμό της. Στην περίπτωση στην οποία η οντότητα αποφασίσει να κατασκευάσει ένα πάγιο, το κόστος κτήσης του παγίου περιλαμβάνει όλες αυτές τις δαπάνες που πρέπει να πραγματοποιηθούν, ώστε το πάγιο να είναι λειτουργικό. Στις συγκεκριμένες δαπάνες περιλαμβάνονται, τα κόστη για τις αγορές των πρώτων υλών και των αναλώσιμων υλικών, που χρειάστηκαν, τα εργατικά κόστη, μία αναλογία μεταξύ των μεταβλητών και σταθερών εξόδων και τέλος κάθε άλλο έξοδο και κόστος, το οποίο έχει άμεση σχέση με την κατασκευή του συγκεκριμένου παγίου στοιχείου.

Η απόσβεση κάθε περιουσιακού παγίου στοιχείου ξεκινάει από τη χρονική στιγμή, που αυτό καθίσταται έτοιμο να χρησιμοποιηθεί και ο υπολογισμός της βασίζεται στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Σε απόσβεση υπόκεινται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Από φορολογικής πλευράς, όμως, οι αποσβέσεις των παγίων πρέπει να υπολογίζονται σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 24 του Ν.4172/2013. Η ανάγκη για την κάλυψη των υποχρεώσεων της οντότητας όσον αφορά την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της και του προσδιορισμού των φορολογητέων αποτελεσμάτων της, γίνεται εφικτή μέσω της ταυτόχρονης παρακολούθησης της φορολογικής και της λογιστικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, που υπόκεινται σε αποσβέσεις, και στις αποσβέσεις αυτών.

Και με τις προηγούμενες διατάξεις, οι οποίες με τον Ν.4308/2014 καταργήθηκαν και συγκεκριμένα με τις παρ. 2.2.02 Π.Δ. 1123/1980 και το άρθρο 43 παρ.5δ Κ.Ν. του 2190/1920, οριζόταν ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων των παγίων μέσω της ωφέλιμης ζωής τους. Ωστόσο, δεν ήταν δυνατή η ταυτόχρονη παρακολούθηση φορολογικής και λογιστικής βάσης, με αποτέλεσμα οι αποσβέσεις να υπολογίζονται με βάση τις φορολογικές διατάξεις.

Στην κρίση της διοίκησης της οντότητας υπόκειται η ευθύνη για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης των παγίων της. Οι μέθοδοι ανάμεσα στους οποίους μπορεί να επιλέξει είναι η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα μέθοδος και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων. Στη λογιστική βάση οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη χρονική στιγμή που το πάγιο θέτεται σε λειτουργία για λογαριασμό της οντότητας. Ο φορολογικός νόμος 4172/2013, ορίζει ότι οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Μία ακόμη διαφορά που παρατηρείται στον φορολογικό τρόπο απόσβεσης είναι ότι η απόσβεση ενός παγίου ξεκινάει τον επόμενο μήνα εντός του οποίου ξεκίνησε η χρησιμοποίησή του από την οντότητα.

Είναι γνωστό ότι μερικά περιουσιακά στοιχεία δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, είτε λογιστικές είτε φορολογικές. Τέτοια πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν αποσβένονται είναι τα εξής:

- i. Η γη. Εξαιρέση αποτελούν οι βελτιώσεις αυτής, οι οποίες έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και επομένως υπόκεινται σε αποσβέσεις.

ii. Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δίνετε να κατέχει η επιχείρηση και δεν φθείρονται ή αχρηστεύονται.

iii. Η Υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή. Τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται κάθε χρόνο σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

Σημειώνεται και αναφέρεται ρητά στο Ν.4308/2014, ότι η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή, η οποία δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, υπόκεινται σε απόσβεση σε περίοδο δέκα ετών.

Σύμφωνα με το Ν.4308/2014, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στο κόστος ή στο απεσβέσιμο κόστος, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν οι σχετικές ενδείξεις. Οι ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση όμως της ζημίας απομείωσης πραγματοποιείται όταν υπάρχει η εκτίμηση για μόνιμη απομείωση της αξίας του παγίου. Ενδείξεις απομείωσης μπορεί να είναι μεταξύ άλλων: η μείωση της αξίας ενός παγίου, πέραν του ποσού που αναμενόταν λόγω του χρόνου και της χρήσης του παγίου, οι δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να επηρεάσει αρνητικά την ανακτήσιμη αξία του στοιχείου και τέλος η απαξίωση είτε η φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

Ως απομείωση ορίζεται, σύμφωνα με το παράρτημα Α, το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του. Η ανακτήσιμη αξία είναι ένα μέσο για να εξακριβωθεί η αξία ενός παγίου στο τέλος της χρήσης. Ο υπολογισμός της πραγματοποιείται από τη σύγκριση μεταξύ του κόστους αγοράς ή κόστους κτήσης, με το μεγαλύτερο ποσό που προκύπτει ανάμεσα στην τιμή πώλησης του παγίου μείον τα έξοδα πώλησης αυτού και της παρούσας αξίας των μισθωμάτων του παγίου.

Όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου είναι μικρότερη του κόστους αγοράς, τότε το πάγιο αυτό πρέπει να υποστεί απομείωση. Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο. Ωστόσο, είναι δυνατή η αναστροφή τους στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που προκάλεσαν την απομείωση του παγίου πάψουν πλέον να υφίστανται. Στην περίπτωση αυτή, η αναστροφή της ζημίας δεν μπορεί να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αρχικά αναγνωρισθεί η ζημία απομείωσης. Υπογραμμίζεται, ότι δεν γίνεται να πραγματοποιηθεί αναστροφή στην απομείωση της υπεραξίας.

4.2 Άρθρο 19 – Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία

Σύμφωνα με το παράρτημα Α, του νόμου 4308/2014, ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε στοιχείο το οποίο μπορεί να έχει οποιαδήποτε από τις παρακάτω μορφές:

- Ανήκει στα διαθέσιμα και στα ταμιακά ισοδύναμα.
- Αποτελεί στοιχείο της καθαρής θέσης μιας άλλης οντότητας, όπως για παράδειγμα είναι οι συμμετοχικοί τίτλοι.
- Κάθε συμβατικό δικαίωμα: α/ για λήψη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μία άλλη οντότητα ή β/ για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι ενδεχομένως ευνοϊκές για την οντότητα.
- Μια σύμβαση, η οποία θα, ή μπορεί να, διακανονιστεί με τους τίτλους καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας.

Όπως διαχωρίζονται τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού σε κυκλοφορούντα και σε μη κυκλοφορούντα, έτσι και τα χρηματοοικονομικά στοιχεία της οντότητας κατηγοριοποιούνται σε κυκλοφορούντα και μη, ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο τα διακρατά στην κυριότητά της η επιχείρηση. Για την κατάταξή τους σε μία από τις δύο κατηγορίες σημαντικό ρόλο παίζει και ο χρόνος, στον οποίο η οντότητα πρόκειται να προβεί στο διακανονισμό τους. Ανάλογα λοιπόν με τον σκοπό και το χρόνο διακανονισμού, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία κατατάσσονται αναλόγως στον ισολογισμό, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.1.1., του παραρτήματος Β του Ν.4308/2014, όπου η παρακολούθησή τους γίνεται στο κόστος κτήσης ή σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.1.2. του παραρτήματος Β του Ν.4308/2014, στην εύλογη αξία.

Σύμφωνα με το Ν.4308/2014, όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος. Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης τα στοιχεία αυτά επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως τους μείων των ζημιών απομείωσης. Όσον αφορά τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αυτά επιμετρώνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, στην περίπτωση που η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό τα νούμερα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Όπως, και τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας έτσι και στα χρηματοοικονομικά γίνεται έλεγχος για απομείωση, όταν συντρέχουν οι ενδείξεις που αναφέραμε και παραπάνω στο παρών κεφάλαιο.

4.3 Άρθρο 20 – Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών

Με τον όρο αποθέματα, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τον ορισμό που υπάρχει στο παράρτημα Α του νόμου, είναι τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας ή τα κατασκευάζει η οντότητα και τα διακρατά με σκοπό να τα πουλήσει στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητάς της ή αποτελούν υλικά ή εφόδια που πρόκειται να αναλωθούν κατά την παραγωγική διαδικασία ή κατά τη διάρκεια προσφοράς υπηρεσιών.

Με βάση το άρθρο 20 του Ν.4308/2014, τα αποθέματα αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους. Το κόστος αυτό περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών, που είναι απαραίτητες ώστε τα αποθέματα να φτάσουν στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται σύμφωνα με μία από της γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και κάθε άλλο κόστος που έχει άμεση σχέση με το συγκεκριμένο στοιχείο, καθώς και μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που έχουν έμμεση σχέση με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό φυσικά που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

Στο νόμο των ΕΛΠ γίνεται ειδική αναφορά για τα κόστη διανομής και διοίκησης, τα οποία δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής. Ωστόσο, το κόστος των αποθεμάτων δύναται να επιβαρυνθεί με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για συγκεκριμένη περίοδο, στην περίπτωση που απαιτείται σημαντικός χρόνος ώστε τα αποθέματα να καταστούν έτοιμα για την χρήση που προορίζονται είτε για να πωληθούν. Τέλος, οι αγορές αναλώσιμων υλικών, οι οποίες δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπιστούν ως έξοδα της περιόδου.

Μετά την αρχική τους αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην χαμηλότερη κατ' είδος αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση. Ο ορισμός για την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία βασίζεται στο ΔΛΠ 2 που αφορά τα αποθέματα.

Το κόστος κτήσης με τη σειρά του προσδιορίζεται είτε με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO), είτε με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου είτε με άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Σημειώνεται ότι η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) απαγορεύεται να χρησιμοποιηθεί. Για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση η οντότητα χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο. Για αποθέματα που έχουν διαφορετική φύση και χρήση, μπορεί να δικαιολογηθεί και η χρήση διαφορετικών μεθόδων. Για αποθέματα, τέλος, που είναι δύσκολο να αντικατασταθούν, καθώς και αγαθά και

υπηρεσίες που παράγονται και προσδιορίζονται για ειδικά έργα, το κόστος τους προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.

4.4 Άρθρο 22 – Υποχρεώσεις

Με τον όρο υποχρέωση, σύμφωνα με το παράρτημα Α του Ν.4308/2014, ορίζεται μια παρούσα δέσμευση της οντότητας, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή πόρων από την οντότητα, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Ωστόσο, τα νέα λογιστικά πρότυπα εισάγουν τις έννοιες της χρηματοοικονομικής και μη υποχρέωσης, οι οποίες ορίζονται αμέσως παρακάτω.

Με τον όρο της χρηματοοικονομική υποχρέωσης, τα πρότυπα εννοούν κάθε υποχρέωση, που αποτελεί μια συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών ή κάποιου άλλου είδους χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σε άλλη επιχείρηση. Επίσης, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις περιλαμβάνουν και ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με άλλη οντότητα κυρίως σε συνθήκες που μπορεί να είναι δυσμενείς για την οντότητα. Τέλος, μπορεί να είναι και μια σύμβαση, η οποία μπορεί να διακομηθεί με ανταλλαγή ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της οντότητας.

Ως μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις θεωρούμε όσες υποχρεώσεις δεν είναι χρηματοοικονομικές. Για παράδειγμα, η προκαταβολή που δίνει ένας πελάτης, αν και είναι υποχρέωση για την επιχείρηση, δεν είναι χρηματοοικονομική, γιατί η οντότητα είναι υποχρεωμένη να καλύψει τη συγκεκριμένη υποχρέωση με παροχή υπηρεσιών ή με αποθέματα, τα οποία δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά στοιχεία.

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4308/2014, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους. Ποσά που προκύπτουν από την έκδοση υπό ή υπέρ το άρτιο, καθώς και το κόστος ανάληψης υποχρεώσεων αντιμετωπίζεται ως έσοδο ή έξοδο της περιόδου, στην οποία έγινε η ανάληψη των υποχρεώσεων αυτών. Η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων μεταγενέστερα γίνεται, όπως και η αρχική αναγνώριση τους, στα οφειλόμενα ποσά τους. Στην περίπτωση, στην οποία η επιμέτρηση με τον παραπάνω τρόπο, έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τότε οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μετέπειτα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή και της σταθερής μεθόδου.

Όσον αφορά τις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ο νόμος αναφέρει στο άρθρο 22 παρ. 10, ότι αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο

ονομαστικό τους ποσό. Δηλαδή, αποτιμώνται στο ονομαστικό ποσό που πρόκειται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους.

Στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις περιλαμβάνονται και οι προβλέψεις, για τις οποίες γίνεται ειδική αναφορά στο άρθρο 22 του νόμου. Συγκεκριμένα ως πρόβλεψη, σύμφωνα με τον ορισμό που βρίσκεται στο παράρτημα Α του Ν.4308/2014, ορίζεται μια υποχρέωση με σαφή καθορισμένη φύση, η οποία κατά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού είναι πιθανότερο να συμβεί από το να μη συμβεί ή είναι βέβαιο ότι θα προκύψει. Ταυτοχρόνως, η υποχρέωση αυτή χαρακτηρίζεται ως αβέβαιη για το ποσό ή και το χρόνο στον οποίο πρόκειται να πραγματοποιηθεί. Η πρόβλεψη ουσιαστικά αποτελεί το βέλτιστο εκτιμώμενο ποσό που θα απαιτηθεί ώστε να καλυφθεί αυτή η υποχρέωση.

Σύμφωνα με το άρθρο 22, οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Όπως συμβαίνει και στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, στην περίπτωση που οι προβλέψεις επιφέρουν σημαντικές επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, για την επιμέτρησή τους χρησιμοποιείται η μέθοδος της παρούσας αξίας. Οι προβλέψεις που έχουν να κάνουν με παροχές στους εργαζομένους μετά την έξοδο τους από την υπηρεσία, αναγνωρίζονται και επιμετρώνται στα ονομαστικά ποσά σύμφωνα με τη νομοθεσία την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού, είτε βάση μια αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο. Χρησιμοποιείται η μέθοδος που έχει τη σημαντικότερη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

Διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμηση είτε κατά το διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων και των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη και ζημίες της περιόδου που αυτές προκύπτουν.

Λογιστικά, οι προβλέψεις κάθε τύπου μπορούν να αναγνωρίζονται και να μειώνουν ή να αυξάνουν τα έσοδα της οντότητας, ωστόσο φορολογικά αυτό δεν συμβαίνει. Οι μόνες προβλέψεις που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι αυτές που προκύπτουν από επισφαλείς απαιτήσεις. Οι συγκεκριμένες προβλέψεις εκπίπτουν υπό προϋποθέσεις τις οποίες θέτει το άρθρο 26 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013). Για την έκπτωση των συγκεκριμένων προβλέψεων απαραίτητη προϋπόθεση είναι να έχουν ληφθεί όλες οι ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, οι οποίες ορίζονται από το νόμο.

Κεφάλαιο 5

Λογιστικά αρχεία

Εισαγωγικά

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται μια προσπάθεια να προσεγγιστεί ο τρόπος με τον οποίο καταχωρούνται οι συναλλαγές στα λογιστικά αρχεία της οντότητας. Παράλληλα, προσδιορίζονται τα λογιστικά αρχεία που είναι υποχρεωμένη αυτή να τηρεί. Τέλος, γίνεται λόγος για τον τρόπο που η οντότητα διασφαλίζει την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος που χρησιμοποιεί, καθώς και για το χρόνο που πρέπει να ενημερώνονται τα αρχεία και να κρατούνται από την οντότητα.

5.1 Άρθρο 3 – Λογιστικό Σύστημα και Βασικά Λογιστικά Αρχεία

Με το άρθρο 3 του νόμου 4308/2014, ο τρόπος που καταχωρεί τις συναλλαγές της μία οντότητα στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθορίζει με τη σειρά του το λογιστικό σύστημα που πρόκειται να τηρήσει. Κάθε λογιστικό γεγονός και αρχείο συναλλαγής, που λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσης, πρέπει να καταχωρείται μέσα στο λογιστικό σύστημα της οντότητας. Εύκολα γίνεται αντιληπτό ότι πρέπει να γίνει τήρηση αρχείων για πάσης φύσεως εσόδων, εξόδων, ζημιών, κερδών, αγορών και πωλήσεων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, αλλά και άυλων. Με την ίδια λογική πρέπει να καταχωρούνται και οι εκπτώσεις και οι επιστροφές φόρων, καθώς και τα τέλη και όλες οι εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Η οντότητα μπορεί να τηρεί τα λογιστικά της αρχεία σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή και πρέπει να καταχωρείται κάθε γεγονός και συναλλαγή της επιχείρησης ανεξαρτήτως αξίας.

Εφόσον η οντότητα ανήκει στην κατηγορία των επιχειρήσεων που συντάσσει ισολογισμό, πρέπει να χρησιμοποιήσει ένα κατάλληλα διαμορφωμένο διπλογραφικό σύστημα. Δηλαδή, το λογιστικό σύστημα της οντότητας να παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή του, με χρεώσεις και πιστώσεις των λογαριασμών των αρχείων αυτών. Επίσης, πρέπει να τηρείται ημερολόγιο για τις συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και αναλυτικά καθολικά και ισοζύγια, απογραφές,

αρχεία κινήσεως των αποθεμάτων, καταστάσεις μισθοδοσίας, τα πρακτικά από τις συνεδριάσεις, τα παραστατικά που εκδίδει και λαμβάνει η οντότητα, τα απαραίτητα φορολογικά έγγραφα για την κάλυψη των φορολογικών της υποχρεώσεων, κ.α.. Με την κατάργηση του Ε.Γ.Α.Σ., με την ύπαρξη όμως της δυνατότητας προαιρετικής του εφαρμογής, καθιερώνεται ένα νέο σχέδιο λογαριασμών, το οποίο παρουσιάζεται στο Γ παράρτημα του Ν.4308/2014.

Στην περίπτωση που η οντότητα ανήκει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2γ' του άρθρου 1, δηλαδή δεν συντάσσει ισολογισμό και σύμφωνα με το άρθρο 16 παράγραφο 8, γίνει επιλογή για σύνταξη μόνο Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, τότε η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η επιχείρηση να τηρεί το ευρέως γνωστό βιβλίο εσόδων – εξόδων για να παρακολουθεί τις συναλλαγές της μέσα στη χρήση και για τις μεταβολές στα περιουσιακά της στοιχεία.

Το παρόν άρθρο στην παράγραφο 5 απαιτεί από το λογιστικό σύστημα της οντότητα την ταυτόχρονη παρακολούθηση της λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων της επιχείρησης. Με τη λογιστική βάση η οντότητα παρακολουθεί τα έσοδα, τα έξοδα, τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή της θέση, με σκοπό να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται από τον παρόντα νόμο. Με τη φορολογική βάση η οντότητα παρακολουθεί τα ίδια στοιχεία με τη λογιστική με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων της χρήσης.

Από την παράγραφο 5 του άρθρου δεν γίνεται ρητή αναφοράς για ταυτόχρονη τήρηση διπλών βιβλίων, λογιστικής και φορολογικής χρήσης, για την παρακολούθηση των γεγονότων που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσης. Στην περίπτωση στην οποία η οντότητα κάνει χρήση μιας εκ των δύο βάσεων για τις αρχικές καταχωρήσεις, η παρακολούθηση της άλλης είναι δυνατόν να γίνει συγκεντρωτικά οποιαδήποτε άλλη στιγμή, αρκεί να γίνει έγκαιρα για τη φορολογική συμμόρφωση με τον Κ.Φ.Ε. και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

5.2 Άρθρο 5 – Διασφάλιση αξιοπιστίας Λογιστικού συστήματος

Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας, σύμφωνα με το Παράρτημα Α του Ν.4308/2014, περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το παρόν άρθρο ορίζει ότι είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας να τηρεί ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και τα κατάλληλα λογιστικά αρχεία, που είναι απαραίτητα για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων και όποιων άλλων πληροφοριών απαιτούνται από τον παρόντα νόμο ή από τα Δ.Π.Χ.Α. κατά περίπτωση. Η αξιολόγηση του εκάστοτε λογιστικού συστήματος, καθώς και των λογιστικών αρχείων γίνεται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά, όσον αφορά την καταλληλότητα και την αξιοπιστία τους.

Για να θεωρηθούν αξιόπιστα και κατάλληλα τα λογιστικά αρχεία της οντότητας θα πρέπει να τηρούνται τα εξής κριτήρια:

- α. Να τηρούνται με τάξη, ορθότητα και να είναι πλήρη.
- β. Να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του νόμου.
- γ. Να αποτελούν στήριγμα για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το νόμο.
- δ. Ύπαρξη της δυνατότητας να κατανοήσει ένα τρίτο πρόσωπο, που διαθέτει τις κατάλληλες γνώσεις και εμπειρία, τη δομή και τη λειτουργία του υπάρχον λογιστικού συστήματος, εντός ενός εύλογου χρονικού διαστήματος.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει η οντότητα για να δημοσιευθούν, πρέπει πρώτα να εγκριθούν από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και έπειτα να υπογραφούν από το εξουσιοδοτημένο μέλος ή μέλη και από τον υπεύθυνο λογιστή, ο οποίος είναι υπεύθυνος για τη σύνταξή τους, σύμφωνα με την ισχύουσα κατά περίοδο νομοθεσία.

Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την επιχείρηση πρέπει να τεκμηριώνεται. Τα αποδεικτικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για τη τεκμηρίωση είναι τα γνωστά σε όλους μας παραστατικά, τιμολόγια. Τα παραστατικά εκδίδονται από την οντότητα ή από τους συναλλασσόμενους με εκείνη ή από τρίτους. Η μορφή τους ποικίλη και μπορούν να έχουν έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, πράγμα που ορίζεται και από τον παρόντα νόμο. Τα εκδιδόμενα παραστατικά πρέπει να περιέχουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής και γεγονότος. Σημαντικός είναι και ο χρόνος αποστολής των παραστατικών ο οποίος πρέπει να είναι επαρκής ώστε να εκπληρωθεί κάθε νόμιμη υποχρέωση που προκύπτει για να συμβαλλόμενα μέρη.

Από την ΠΟΛ 1003/2015, διευκρινίζεται ότι δύναται η καταχώρηση των εξόδων και των εσόδων της οντότητας με μια συγκεντρωτική εγγραφή στα λογιστικά της βιβλία. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να υπάρχει η δυνατότητα ανάλυσης της εγγραφής αυτή από άλλα τηρούμενα βοηθητικά βιβλία, αρχεία ή καταστάσεις, ώστε να διασφαλίζεται η πραγματοποίηση οποιουδήποτε ελέγχου με τον αποτελεσματικότερο τρόπο. Ειδικότερα, για τις πολύ μικρές οντότητες, οι οποίες χρησιμοποιούν φορολογικούς μηχανισμούς για την παρακολούθηση και καταγραφή των πωλήσεων τους, τους δίνεται η δυνατότητα να διενεργήσουν μία συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία τους για την αναγνώριση των εσόδων κάθε τρίμηνο. Το ποσό των εσόδων της περιόδου προκύπτει από τη διαφορά του συνολικού αθροίσματος των πωλήσεων που έχει καταγράψει ο μηχανισμός κατά την αρχή και τη λήξη του τριμήνου.

Η παρ. 8 του άρθρου 5, ορίζει την υποχρέωση των οντοτήτων να παρακολουθούν τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα με κατάλληλες δικλείδες, είτε αυτά έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Με το ίδιο σκεπτικό πρέπει να παρακολουθεί και τα αποθέματα που η ίδια η οντότητα κατέχει αλλά βρίσκονται σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων που βρίσκονται σε δικούς της χώρους. Τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στα παραστατικά διακίνησης και πρέπει να παρακολουθούνται είναι:

Α. Η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) το εμπλεκόμενου μέρους.

Β. Η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών.

Γ. Η ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η διακίνηση.

Ωστόσο δεν είναι απαραίτητα η έκδοση παραστατικού διακίνησης (Δελτίο Αποστολής ή Δελτίο Αποστολής Μη Τιμολογηθέντων Αγαθών όπως είναι γνωστά), όταν τα αγαθά συνοδεύονται από τιμολόγιο πώλησης κατά τη διακίνησή τους (Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής ή Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο). Τέλος, η τιμολόγηση των διακινούμενων αγαθών μπορεί να γίνει και στο τέλος της συναλλαγής με την έκδοση ενός συνολικού τιμολογίου με βάση τα συνολικά αγαθά που έχουν αποσταλεί και αναγράφονται στα παραστατικά διακίνησης. Στην περίπτωση έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου απαιτείται η ύπαρξη άμεσης πρόσβασης σε αυτό, κατά το χρόνο διακίνησης των αγαθών.

Δεν είναι αναγκαία η έκδοση παραστατικών διακίνησης, σύμφωνα με το νόμο, στις παρακάτω:

1. Η διακίνηση των αγαθών που γίνεται μεταξύ των εγκαταστάσεων οντοτήτων, οι οποίες όμως βρίσκονται στον ίδιο, παρακείμενο, απέναντι ή συνεχόμενο χώρο.
2. Όταν το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από το λήπτη των αγαθών. Αυτό συμβαίνει όταν αγρότες του ειδικού καθεστώτος, που δεν είναι υποχρεωμένοι να έχουν βιβλία, πουλάνε τα αγροτικά τους προϊόντα σε επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες στην τήρηση λογιστικών βιβλίων και υπόκεινται στο νόμο.

3. Όταν μεταφέρονται πάγια, τα οποία είναι κατεστραμμένα ή δεν έχουν καμία αξία.

4. Λοιπές περιπτώσεις.

Από το Λογιστικό Σύστημα που χρησιμοποιεί η οντότητα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που μπορεί να απαιτηθούν, ώστε να καταστεί ευχερής η διενέργεια των συμφωνιών και των επαληθεύσεων κατά την πραγματοποίηση οποιουδήποτε ελέγχου. Στα λογιστικά αρχεία της οντότητας τα εκδιδόμενα από εκείνη παραστατικά καταχωρούνται στο λογιστικό της σύστημα την ημερομηνία που τα εκδίδει. Αντιθέτως, τα στοιχεία τρίτων καταχωρούνται στο σύστημά της την ημερομηνία λήψης τους.

Στην περίπτωση που μία μητρική οντότητα έχει μία θυγατρική, η οποία όμως δεν υπόκειται στην εφαρμογή του παρόντος νόμου, είναι υποχρέωση της μητρικής να λάβει όλα τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να εξασφαλίζει τη συμμόρφωση της θυγατρικής της εταιρίας στην τήρηση των λογιστικών της αρχείων, με τρόπο τέτοιο που να δίνεται η δυνατότητα στη μητρική οντότητα να συμμορφώνεται με τις ρυθμίσεις του υφιστάμενου νόμου. Τέλος, όταν δύο ή περισσότερες οντότητες συνενώνονται σε μία ή μία οντότητα αλλάζει τη νομική της μορφή, η νέα οντότητα που προκύπτει είναι υποχρεωμένη να συμμορφώσει τις προηγούμενες οντότητες σύμφωνα με τις ρυθμίσεις που ορίζει ο Ν.4308/2014.

Η οντότητα ενδέχεται να κάνει συναλλαγές με επιχειρήσεις εκτός της χώρας μας. Κάθε συναλλαγή απαιτεί την έκδοση των κατάλληλων παραστατικών. Τα παραστατικά ενδέχεται να βρίσκονται σε διαφορετική γλώσσα από την ελληνική. Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 17, η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν της ζητηθεί, μετάφραση κάθε παραστατικού και αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα και τα ποσά που αναγράφονται σε αυτά και έχουν εκφραστεί σε αξίες ξένου νομίσματος, να μεταφραστούν στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα, αντίστοιχα. Η μετατροπή ποσών στο εθνικό μας νόμισμα γίνεται βάση του άρθρου 27 του Ν.4308/2014 και η μετάφραση των αρχείων και των παραστατικών γίνεται εντός ενός εύλογου χρονικού διαστήματος, το οποίο ορίζεται από τις αρμόδιες αρχές.

Η οντότητα έχει τη δυνατότητα να αναθέσει σε τρίτο πρόσωπο, δηλαδή σε ένα εξωτερικό λογιστή, την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού συστήματος της οντότητας ή της σύνταξης των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Παρόλα αυτά, οι ευθύνες για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα λογιστικά αρχεία που πρέπει να έχει οντότητα και να είναι σύμφωνα με την επικείμενη νομοθεσία βαρύνουν τη διοίκηση της οντότητας. Στην περίπτωση, που η οντότητα έχει έναν εξωτερικό λογιστή, αυτός υποχρεούται, όπως και η ίδια η οντότητα όταν δεν έχει εξωτερικό λογιστή, να συνεργάζεται με τις ελεγκτικές αρχές όταν της ζητηθεί. Τέλος, μη συνεργασία του τρίτου προσώπου με τις ελεγκτικές αρχές, δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προκύπτει από τον παρόντα νόμο.

5.3 Άρθρο 6 – Χρόνος Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων

Τα λογιστικά αρχεία που τηρεί η οντότητα έχουν συγκεκριμένο διάστημα, μέσα στο οποίο αυτά πρέπει να ενημερωθούν. Με το άρθρο 6 ο παρών νόμος ορίζει ρητά το χρόνο ενημέρωσης των αρχείων.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.4308/2014:

Α. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα (οντότητες με βιβλία Γ κατηγορίας όπως ήταν γνωστό).

Β. Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου (οντότητες με βιβλία Β κατηγορίας).

Γ. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων, γεγονός που γίνεται με την απογραφή, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Η πιο γνωστή ημερομηνία απογραφής είναι η απογραφή τέλους χρήσης που πραγματοποιείται με την παρουσία λογιστή και ελεγκτή σε ιδιαίτερες περιπτώσεις, στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, αν η χρήση λήγει στο τέλος του ημερολογιακού έτους, γιατί υπάρχει και η περίπτωση το οικονομικό έτος να διαφέρει από το ημερολογιακό.

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

Α. έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου (εκτός αν δίνεται παράταση από τις αρμόδιες αρχές),

Β. το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

5.4 Άρθρο 7 – Διαφύλαξη Λογιστικών Αρχείων

Με το παρών άρθρο ο νομοθέτης ορίζει το χρόνο που είναι υποχρεωμένη η οντότητα να διακρατά τα λογιστικά της αρχεία. Συγκεκριμένα, το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 διαφυλάσσονται για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

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

Η οντότητα έχει τη δυνατότητα να διακρατά τα λογιστικά της αρχεία σε οποιαδήποτε μορφή επιθυμεί. Βασική προϋπόθεση είναι η ύπαρξη συστήματος αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής των λογιστικών αρχείων, ώστε να διευκολυνθεί οποιοσδήποτε έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί στην οντότητα. Ειδικά για τα τιμολόγια, ο νόμος αναφέρει ότι γι' αυτά διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, σύμφωνα πάντα με όσα έχουν ήδη αναφερθεί παραπάνω για τα λογιστικά αρχεία.

Κεφάλαιο 6

Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο κάνει αναφορά στα άρθρα 16 και 17, στα οποία δίνονται οι ορισμοί για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τις οποίες υποχρεούται να καταρτίζει κάθε οντότητα ανάλογα με την κατηγορία που ανήκει, αλλά και τις γενικές αρχές που θα πρέπει να ακολουθεί για τη σωστή κατάρτισή τους.

6.1 Άρθρο 16 – Ορισμός Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν.4308/2014, όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία της οντότητα, ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εκάστοτε περιόδου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, τα εξής στοιχεία:

- Τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία.
- Τις υποχρεώσεις.
- Την Καθαρή Θέση.
- Τα στοιχεία των εσόδων,
- Τα στοιχεία των εξόδων.
- Τα στοιχεία των κερδών.
- Τα στοιχεία των ζημιών.
- Τις χρηματοροές.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που είναι υποχρεωμένη να συντάσσει κάθε οντότητα, εξαρτώνται από το μέγεθός της, σύμφωνα με το άρθρο 16 το Ν.4308/2014.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 16, αναφέρεται ότι οι μεγάλες οντότητες του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, είναι υποχρεωμένες στην κατάρτιση:

- α. Ισολογισμού ή Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης,
- β. Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης,
- γ. Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης,
- δ. Κατάστασης Χρηματοροών ή Κατάστασης Ταμειακών Ροών και,
- ε. Προσαρτήματος.

Για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να καταρτίζουν κάθε χρήση οι μεσαίες οντότητες του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, αναφέρεται η παρ. 4 του άρθρου 16. Η διαφορά με τις μεγάλες οντότητες εντοπίζεται στο γεγονός ότι οι μεσαίες οντότητες δεν είναι υποχρεωμένες στην κατάρτιση Κατάστασης Χρηματοροών. Αντίστοιχα, για τις μικρές και πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 2, αυτές δεν είναι υποχρεωμένες στην κατάρτιση Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης και Κατάστασης Χρηματοροών.

Στο άρθρο 16 ορίζεται, ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται με ένα συγκεκριμένο τρόπο, σύμφωνα με τα υποδείγματα που υπάρχουν στο παράρτημα Β του Ν.4308/2014. Οι πολύ μικρές, του άρθρου 2, έχουν εναλλακτικά τη δυνατότητα κατάρτισης συνοπτικού Ισολογισμού και Κατάστασης Αποτελεσμάτων. Και σε αυτήν την περίπτωση, στο παράρτημα Β του νόμου, υπάρχουν ενδεικτικά παραδείγματα κατάρτισης του συγκεκριμένου είδους χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ειδική περίπτωση αποτελούν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ), του άρθρου 1 του παρόντος νόμου. Οι συγκεκριμένες οντότητες έχουν τη δυνατότητα να καταρτίζουν μόνο μια συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, έτσι όπως παρουσιάζεται στο υπόδειγμα Β.6, του παραρτήματος Β, εφόσον δεν προβλέπεται κάτι διαφορετικό από κάποια άλλη νομοθεσία.

Ο Ισολογισμός είναι η χρηματοοικονομική κατάσταση, η οποία παρουσιάζει με εύλογο τρόπο τα Ίδια Κεφάλαια, δηλαδή την καθαρή θέση της οντότητας, τα περιουσιακά της στοιχεία (Ενεργητικό) και τέλος τις υποχρεώσεις της. Ο Ισολογισμός βασίζεται στην παρακάτω βασική σχέση:

Ενεργητικό= Ίδια Κεφάλαια + Υποχρεώσεις

Όπως έχουμε αναφέρει και σε προηγούμενο κεφάλαιο το Ενεργητικό, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία, κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες τα κυκλοφορούντα και τα μη κυκλοφορούντα. Το ίδιο συμβαίνει και με τις υποχρεώσεις που κατατάσσονται σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες, ανάλογα με το χρόνο που πρόκειται να ικανοποιηθούν. Ο τρόπος κατάρτισης του Ισολογισμού γίνεται με βάση τα υποδείγματα Β.1.1 και Β.1.2, του παραρτήματος Β του νόμου, ανάλογα με την

πολιτική επιμέτρησης που ακολουθεί η κάθε οντότητα για τα χρηματοοικονομικά της στοιχεία, δηλαδή αν τα αναγνωρίζει στο κόστος κτήσης τους ή στην εύλογη αξία τους. Για τις πολύ μικρές οντότητες ο ισολογισμός καταρτίζεται με βάση το υπόδειγμα Β.5, του παραρτήματος Β.

Η Κ.Α.Χ. εμφανίζει τα έσοδα, που προέκυψαν από τη λειτουργία της οντότητας, τα έξοδα, και κατ' επέκταση τα κέρδη ή της ζημίες της χρήσης, καθώς και τους φόρους που θα επιβαρύνουν την οντότητα. Η Κ.Α.Χ. είναι δυνατόν να καταρτιστεί με δύο διαφορετικούς τρόπους. Είναι επιλογή της ίδιας της οντότητας να επιλέξει το τρόπο με τον οποίο επιθυμεί να παρουσιάσει τα έξοδά της, δηλαδή αν θα τα παρουσιάσει κατά λειτουργία ή κατά είδος. Και για τις δύο περιπτώσεις υπάρχουν τα αντίστοιχα υποδείγματα στο παράρτημα Β του Ν.4308/2014.

Η επόμενη χρηματοοικονομική κατάσταση που θα αναλύσουμε είναι η Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων ή Καθαρής Θέσης. Στην κατάσταση αυτή παρουσιάζονται οι μεταβολές που προέκυψαν στην καθαρή θέση της οντότητας τη χρονική στιγμή που καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι μεταβολές στα Ίδια Κεφάλαια αντιπροσωπεύουν τις συνολικές ζημίες ή τα κέρδη της χρήσης που κλείνει, τις μεταβολές που προέκυψαν από ενέργειες των ιδιοκτητών της οντότητας και τέλος τις επιδράσεις που μπορεί να έχουν αλλαγές στη λογιστική πολιτική της οντότητας, καθώς και η διόρθωση λαθών. Στο παράρτημα Β του νόμου, υπάρχει υπόδειγμα σύμφωνα με το οποίο πρέπει να καταρτίζονται οι καταστάσεις μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

Τέλος, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών ή Κατάσταση Χρηματοροών, παρουσιάζει ποσά εκφρασμένα σε χρηματικές μονάδες, τα οποία εισέρχονται και εξέρχονται από την οντότητα σε μία χρήση. Συγκεκριμένα, στις καταστάσεις αυτές εμφανίζονται όλες οι εισπράξεις και οι πληρωμές που πραγματοποιεί η οντότητα μέσα στη χρήση. Στις Κ.Τ.Ρ. οι εισπράξεις εμφανίζονται με θετικό πρόσημο, ενώ οι πληρωμές με αρνητικό. Το αποτέλεσμα που προκύπτει από τις θετικές και αρνητικές χρηματοροές αποτελεί τις καθαρές ταμειακές ροές της οντότητας.

Οι χρηματοροές της οντότητας διαχωρίζονται σε τρεις κατηγορίες:

1. Την κατάσταση ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες, που παρουσιάζουν τα έσοδα από την πώληση των προϊόντων καθώς και από την παροχή υπηρεσιών.
2. Την κατάσταση ταμειακών ροών από επενδυτική δραστηριότητα, που εμφανίζουν τις αγορές και τις πωλήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού καθώς και χρεογράφων και τίτλων άλλων οντοτήτων, που αποτελούν επενδύσεις μακροπρόθεσμου χαρακτήρα.
3. Τέλος, είναι η κατάσταση ταμειακών ροών χρηματοδοτικού χαρακτήρα, που εμφανίζουν τις ροές που προκύπτουν από τις μετοχές που εκδίδονται από την

οντότητα, από την αγορά ιδίων μετοχών, καθώς και από την πληρωμή των μερισμάτων στους μετόχους.

Μόνο οι μεγάλες οντότητες είναι υποχρεωμένες από το Ν.4308/2014, να καταρτίζουν Καταστάσεις Ταμειακών Ροών/ Καταστάσεις Χρηματοροών.

6.2 Άρθρο 17 – Γενικές Αρχές Σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει η κάθε οντότητα στο τέλος της κάθε χρήσης βασίζονται σε κάποιες αρχές. Στο παρών άρθρο του Ν.4308/2014, ορίζονται οι αρχές, βάσει των οποίων καταρτίζονται οι καταστάσεις όλων των οντοτήτων.

Οι αρχές που πρέπει να ακολουθούνται είναι οι παρακάτω:

- Η θεμελιώδης παραδοχή του δεδουλευμένου, όπου για να αναγνωριστούν τα αποτελέσματα των γεγονότων και των συναλλαγών πρέπει πρώτα να έχουν πραγματοποιηθεί, και όλα τα στοιχεία καταχωρούνται και απεικονίζονται στις καταστάσεις των περιόδων που αφορούν.
- Η θεμελιώδης παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας, η οποία βασίζεται στην παραδοχή ότι η οντότητα θα συνεχίσει τη δραστηριότητά της και την επόμενη χρήση, δηλαδή η επιχείρηση δεν έχει σκοπό να σταματήσει τη λειτουργία της στο μέλλον. Το προβλεπόμενο μέλλον έχει διάρκεια δώδεκα μηνών μετά την κατάρτιση του ισολογισμού. Όταν η οντότητα δεν πρόκειται να συνεχίσει τη λειτουργία της την επόμενη χρήση, τότε όλα τα στοιχεία του ισολογισμού, τόσο του ενεργητικού, όσο και οι υποχρεώσεις, εμφανίζονται στις ρευστοποιήσιμες αξίες τους.
- Όταν τα ποσά της τελευταίας χρήσης δεν είναι δυνατόν να συγκριθούν με τη χρήση που πρόκειται να κλείσει, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να καταστούν συγκρίσιμα.
- Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εσόδων και εξόδων δεν επιτρέπεται. Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της Κ.Α.Χ. γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο.
- Όλες οι αρνητικές προσαρμογές στην αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στη χρήση που πραγματοποιούνται, ανεξαρτήτως από το εάν το αποτέλεσμα της χρήσης είναι κέρδος ή ζημία.
- Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, τα οποία προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάση της αρχής του δεδουλευμένου.

- Όσα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, τα οποία προέκυψαν την προηγούμενη χρήση δεν έχουν αναγνωριστεί βάσει όσων ορίζει ο παρόντας νόμος, θα αναγνωριστούν την τρέχουσα χρήση σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4308/2014.
- Τα υπόλοιπα των στοιχείων έναρξης του ισολογισμού πρέπει να συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά λήξης της προηγούμενης περιόδου, εκτός αν έχουν πραγματοποιηθεί αναμορφώσεις στα ποσά των στοιχείων.
- Κάθε κονδύλι των καταστάσεων που καταρτίζονται αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης περιόδου. Τα στοιχεία που δεν υπάρχουν ποσά σε καμία περίοδο παραλείπονται.
- Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου, δηλαδή της ημερομηνία αναφοράς, αλλά πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το αρμόδιο όργανο, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που επικρατούσαν την περίοδο που έκλεινε η χρήση και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της Κ.Α.Χ..

Κεφάλαιο 7

Κύριες Διαφορές ΕΓΛΣ-ΕΛΠ

Εισαγωγικά

Όπως ήταν αναμενόμενο τα νέα πρότυπα επέφεραν ριζικές αλλαγές όσον αφορά στη λογιστική πολιτική που ακολουθούσαν οι ελληνικές επιχειρήσεις μέχρι και το τέλος του 2014. Από την 1/1/2015 όλες οι επιχειρήσεις στη χώρα μας, εκτός από τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών που χρησιμοποιούσαν ήδη τα Δ.Π.Χ.Α. από το 2006, άλλαξαν το λογιστικό του σύστημα εφαρμόζοντας το Ν.4308/2014 και τα Ε.Λ.Π.. Στο παρόν κεφάλαιο θα αναφέρονται οι κύριες διαφορές που επέφεραν τα νέα πρότυπα σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ..

7.1 Βασικές Διαφορές Ε.Γ.Λ.Σ.-Ε.Λ.Π.

Οι βασικές διαφορές ανάμεσα στο Ε.Γ.Λ.Σ. και στα Ε.Λ.Π. παρουσιάζονται παρακάτω:

1. Πίνακας Διάθεσης

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. ο πίνακας διάθεσης καταρτίζεται ως ιδιαίτερο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Αντιθέτως στα νέα πρότυπα δεν υφίσταται ο πίνακας διάθεσης. Η πληροφόρηση που προέκυπτε από το συγκεκριμένο πίνακα τώρα δίνεται μέσω της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κ.Α.Χ.) και του Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

2. Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Και στα δύο λογιστικά σχέδια η κατάρτιση τους είναι υποχρεωτική στις περιπτώσεις ενοποιημένων εταιριών. Η διαφορά εντοπίζεται στο γεγονός ότι στο Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είναι υποχρεωτική για τις υπόλοιπες οντότητες, ενώ με τα Ε.Λ.Π. καταρτίζεται η Κ.Τ.Ρ. υποχρεωτικά και για τις απλές.

3. Έξοδα Ερευνών Και Ανάπτυξης

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. οι όροι που χαρακτηρίζουν τα συγκεκριμένα είδη εξόδων ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης δεν είναι προσδιορισμένοι με σαφήνεια. Αντιθέτως, στα Ε.Λ.Π. ο χαρακτηρισμός των εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης είναι επιτρεπτή υπό αυστηρούς όρους. Η τήρηση αυτού του είδους των εξόδων επανεξετάζεται κάθε χρήση πριν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

4. Έξοδα Εγκατάστασης

Τα έξοδα εγκατάστασης με το Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονται στο ενεργητικό και η απόσβεσή τους πραγματοποιείται εντός πέντε ετών. Αντιθέτως, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα συγκεκριμένα έξοδα βαραίνουν τα αποτελέσματα της χρήσης και εμφανίζονται στην Κ.Α.Χ. της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν.

5. Έξοδα Κτήσεως Ακινήτοποιήσεων

Σύμφωνα με τα προηγούμενα πρότυπα εμφανίζονται και αυτά, όπως και τα έξοδα εγκατάστασης, στον ισολογισμό της οντότητας και η απόσβεσή τους διενεργείται εντός πέντε ετών. Με τα νέα πρότυπα, τα έξοδα αυτά αυξάνουν το κόστος κτήσης του παγίου.

6. Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. η Φορολογική Νομοθεσία είναι αυτή που ορίζει τους συντελεστές αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των οντοτήτων και την αναπροσαρμογή της αξίας τους. Από την άλλη πλευρά τα Ε.Λ.Π. ορίζουν ότι η οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί εμπειρογνώμονες προκειμένου να γίνει αναπροσαρμογή των ακινήτων της. Παράλληλα, η απόσβεση όλων των περιουσιακών της στοιχείων υπολογίζεται βάσει της ωφέλιμης ζωής που έχει εκτιμηθεί ότι θα έχουν.

7. Αποθέματα

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. η αποτίμηση των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης γίνεται στην χαμηλότερη αξία που προκύπτει μεταξύ της τρέχουσας αξίας του και την αξία που αποκτήθηκαν. Η τρέχουσα αξία των αποθεμάτων προσδιορίζεται με τρεις τρόπους: α/ το Μέσο Σταθμικό Κόστος, β/ τη FIFO και γ/ τη LIFO. Με τα Ε.Λ.Π. η αποτίμηση επιτρέπεται να γίνεται μόνο με τη χρήση της FIFO και του Μέσου Σταθμικού Κόστους.

8. Φόροι

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. όλοι οι φόροι, όπως είναι οι φόροι εισοδήματος, οι μη ενσωματωμένοι φόροι στο λειτουργικό κόστος, καθώς και οι διαφορές που μπορούν να προκύψουν από το φορολογικό έλεγχο θα εμφανιστούν στον Πίνακα Διάθεσης. Επίσης, δεν υπολογίζονται και δεν υφίστανται αναβαλλόμενοι φόροι. Αντιθέτως, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. όλες οι υποχρεώσεις φορολογικής φύσεως της οντότητας εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Τέλος, αναγνωρίζονται αναβαλλόμενες

φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις αντίστοιχα, όταν υπάρχουν διαφορές ανάμεσα στη λογιστική και φορολογική βάση.

9. Έκτακτα Αποτελέσματα

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. υπήρχε μια χαλαρότητα όσον αφορά την καταχώρηση κονδυλίων στο συγκεκριμένο λογαριασμό, τόσο για τα έσοδα όσο και για τα έξοδα. Αντίθετα στα Ε.Λ.Π., η καταχώρηση κονδυλίων σε αυτό το λογαριασμό γίνεται μόνο όταν οι ζημιές και τα έσοδα είναι όντως έκτακτα, όπως συμβαίνει σε περιπτώσεις πυρκαγιάς ή σεισμού, κ.τ.λ..

10. Μερίσματα

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. τα μερίσματα που προκύπτουν από τα κέρδη της χρήσεως θα εμφανιστούν στον Πίνακα Διάθεσης. Αντιθέτως στα Ε.Λ.Π. τα μερίσματα αυτά θα τα εντοπίσουμε στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.

11. Συναλλαγματικές Διαφορές (Αποτίμησης)

Όσον αφορά τις χρεωστικές, η καταχώρησή τους γίνεται αμέσως στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ οι πιστωτικές συνεχίζουν να βρίσκονται στο λογαριασμό των προβλέψεων, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.. Αντιθέτως, με τα Ε.Λ.Π. ο διαχωρισμός αυτός στον τρόπο αντιμετώπισης των χρεωστικών και πιστωτικών διαφορών δεν πραγματοποιείται. Στο σύνολό τους οι διαφορές καταχωρούνται στην Κ.Α.Χ. της χρήσης που προκύπτουν.

12. Κρατικές Επιχορηγήσεις

Με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι κρατικές επιχορηγήσεις εμφανίζονται ως στοιχείο των Ιδίων Κεφαλαίων της οντότητας και ο ρυθμός απόσβεσής τους είναι ο ίδιος με τον ρυθμό απόσβεσης του παγίου που αφορούν. Αντιθέτως, με τα Ε.Λ.Π. οι τρόποι εμφάνισης των επιχορηγήσεων είναι δύο και είναι οι εξής: α. είτε εμφανίζονται ως μειωτικό στοιχείο του αρχικού κόστους απόκτησης του παγίου, μειώνοντας ουσιαστικά την αξία του παγίου που εμφανίζεται στον ισολογισμό, β. είτε γίνεται καταχώρηση της επιχορήγησης σε ένα μεταβατικό λογαριασμό, γνωστό ως έσοδα επομένων χρήσεων, ο οποίος με την πάροδο των χρήσεων μειώνεται, αφού η οντότητα αναγνωρίζει έσοδα από επιχορηγήσεις.

Κεφάλαιο 8

Αποτελέσματα και Γενικά Συμπεράσματα

Εισαγωγικά

Στο παρών και τελευταίο κεφάλαιο, γίνεται αναφορά στα αποτελέσματα που προέκυψαν από το δείγμα των ανώνυμων εταιρειών, που είχαν ως έδρα τους τη Λήμνο και τη Λέσβο, καθώς και την Αττική. Μέσα από το δείγμα των πενήντα αυτών εταιρειών θελήσαμε να διαπιστώσουμε το βαθμό προσαρμογής και εφαρμογής των εταιρειών στις διατάξεις του Ν.4308/2014, ο οποίος έφερε μεγάλες αλλαγές στη λογιστική πολιτική των επιχειρήσεων.

Το δείγμα μας αποτελείται μόνο από ανώνυμες εταιρίες. Ο συγκεκριμένος τύπος εταιριών πρέπει να διατηρεί ορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας, οι οποίες προστατεύουν τους καλόπιστους τρίτους και τους συναλλασσόμενους. Οι διατυπώσεις αυτές είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις να καταρτίζουν κάθε χρόνο. Η άντληση όλων των επιχειρήσεων και των στοιχείων που ήταν απαραίτητα για τη διεξαγωγή των συμπερασμάτων έγινε μέσα από το Γ.Ε.ΜΗ..

8.1 Μέγεθος Επιχειρήσεων

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας μεταπτυχιακής εργασίας οι οντότητες σύμφωνα με το Ν.4308/2014 και την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, κατατάσσονται σε κατηγορίες ανάλογα με το μέγεθος τους. Κάθε κατηγορία δημιουργεί στις οντότητες υποχρεώσεις ως προς τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που εκείνες πρέπει να συντάσσουν στο τέλος της χρήσης ανάλογα με το μέγεθός τους.

Οι ανώνυμες εταιρίες είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν το Ν.4308/2014. Ήδη από το άρθρο 1 και συγκεκριμένα την παράγραφο 2α, αναφέρεται ότι όλα τα νομικά πρόσωπα, που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας, της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρίας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας υπόκεινται στην εφαρμογή του παρόντος νόμου.

Η πρώτη εφαρμογή του νόμου ξεκίνησε τη χρήση από 2015. Τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για την κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες, αναλόγως του μεγέθους τους, αντλήθηκαν από το 2014 και το 2015. Το 2014 οι Α.Ε. χρησιμοποίησαν για τελευταία φορά το Ε.Γ.Λ.Σ. και επομένως για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του 2015, θα έπρεπε να γίνουν αναπροσαρμογές των κονδυλίων του ισολογισμού του 2014, ώστε να είναι συγκρίσιμα τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης με την τρέχουσα. Με αυτό τον τρόπο έγινε εφικτή εφαρμογή του άρθρου 2, το οποίο αναφέρει τους όρους που πρέπει να πληρούνται για την κατηγοριοποίηση των οντοτήτων.

Το δείγμα μας αποτελείται μόνο από Α.Ε., ώστε ο κύκλος εργασιών τους να είναι συγκεκριμένος και να μην αποτελείται από πολλές και διαφορετικές δραστηριότητες. Με αυτόν τον τρόπο καθορίσαμε τα έσοδα της κάθε οντότητας να προέρχονται μόνο ή κυρίως από την κύρια δραστηριότητά της. Επίσης, η μεταβολή της κύριας δραστηριότητας της οντότητας πραγματοποιείται μετά από σύγκληση γενικής συνέλευσης και ανακοίνωσης της απόφασης στο Γ.Ε.ΜΗ., τόσο για το θέμα και το χρόνο σύγκλησης της γενικής συνέλευσης. Με αυτόν τον τρόπο γνωστοποιείται η νέα δραστηριότητα σε όλους τους εν δυνάμει επενδυτές και στο κοινό.

Από το δείγμα μας, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το 58% των εταιριών ανήκει στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων, το 34% στις πολύ μικρές και μόλις το 4% ανήκουν στις μεσαίες. Το υπόλοιπο 4% αποτελείται από εταιρίες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α.. Οι συγκεκριμένες οντότητες εφάρμοσαν τα διεθνή πρότυπα πριν την ψήφιση του Ν.4308/2014, για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και συνέχισαν και μετά την ψήφιση του νόμου.

Η κατάταξη των εταιριών σε κατηγορίες γίνεται, όταν αυτές τηρούν τα δύο από τα τρία κριτήρια που θέτει ο νόμος, για κάθε κατηγορία για δύο συνεχόμενες χρήσεις. Ελάχιστες εταιρίες του δείγματος μας ξεπερνούσαν το όριο των δέκα (10) υπαλλήλων κατά μέσο όρο, αν και άνηκαν στις μικρές οντότητες. Εύκολα, λοιπόν, συμπεραίνουμε ότι η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων έγινε κυρίως με τα άλλα δύο κριτήρια, δηλαδή το μέγεθος του συνολικού ενεργητικού τους και του ύψους του κύκλου εργασιών τους. Ειδική διαχείριση στη μελέτη και στην κατηγοριοποίησή τους χρειάζονται οι επιχειρήσεις με κύρια δραστηριότητα την πώληση υγρών καυσίμων του Ν.3054/2002. Οι οντότητες, που υπόκεινται στο νόμο αυτό, ανεξαρτήτως νομικής μορφής ανήκουν στις πολύ μικρές οντότητες και το μόνο κριτήριο είναι ο κύκλος εργασιών τους να μην υπερβαίνει το όριο των 8.000.000 ευρώ.

Στις μεσαίες οντότητες ο μέσος όρος του προσωπικού ξεπερνούσε το όριο των 50 υπαλλήλων που είναι το ένα από τα τρία κριτήρια που απαιτούνται για να μεταβεί μια επιχείρηση από την κατηγορία των μικρών στις μεσαίες οντότητες. Το επόμενο κριτήριο ήταν αυτό του συνολικού ενεργητικού για την κατηγοριοποίησή τους στις μεσαίες οντότητες, καθώς και ο καθαρός κύκλος εργασιών τους. Στην Δ.Ι. ΔΕΙΔΑΣ Α.Ε. το σύνολο του ενεργητικού της και ο μέσος όρος των εργαζομένων της, ήταν τα δύο από τα τρία κριτήρια που πληρούνταν για την κατηγοριοποίηση της στις μεσαίες

οντότητας. Στην περίπτωση της Ποιοποιίας Πλωμαρίου Ισιδώρου Αρβανίτη Α.Ε. ο κύκλος εργασιών καθώς και ο μέσος όρος εργαζομένων ήταν ο λόγος για την κατάταξή της στην μεσαία κατηγορία. Διαπιστώνουμε, λοιπόν ότι οι προϋποθέσεις που πληροί κάθε οντότητα για την κατάταξή της διαφέρουν, αφού για την πρώτη τα κριτήρια που πληρούσε ήταν το μεγάλο της ενεργητικό και ο αριθμός των εργαζομένων, ενώ για τη δεύτερη ο κύκλος εργασιών και ο αριθμός εργαζομένων. Η ποιοποιία του Ι.Α. Α.Ε. είναι μικρότερη σε μέγεθος οντότητα από ότι η Δ.Ι. ΦΕΙΔΑΣ Α.Ε., αφού το ενεργητικό της είναι σχεδόν 6 φορές μικρότερο από την Δ.Ι. ΦΕΙΔΑΣ Α.Ε..

Για τις μικρές και τις πολύ μικρές οντότητες τα πράγματα είναι πιο απλά. Για τις μικρές οντότητες το να ξεπεράσουν το όριο των 50 υπαλλήλων για να καλυφθεί το ένα από τα τρία κριτήρια για την αλλαγή κατηγορίας προς τα πάνω, δηλαδή να γίνουν μεσαίες, είναι κάτι πολύ δύσκολο. Ο μέσος όρος εργαζομένων τους κινείται από 5 μέχρι 21. Το επόμενο κριτήριο είναι το όριο μεγέθους του ενεργητικού τους, το οποίο πρέπει να είναι πάνω από 350.000 ευρώ. Όσες οντότητες ανήκουν στην κατηγορία αυτή ξεπερνάνε το συγκεκριμένο όριο. Τέλος, ο κύκλος εργασιών τους είναι αυτός που παίζει σημαντικό ρόλο στη συγκεκριμένη κατηγορία οντοτήτων, αφού είναι δυνατόν με λίγο προσωπικό, αλλά με μεγάλο κύκλο εργασιών και σύνολο ενεργητικού να ανήκουν στις μικρές οντότητες.

Η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων σε κατηγορίες, αναλόγως του μεγέθους τους είναι κάτι το οποίο είναι ωφέλιμο τόσο για τις ίδιες όσο και για τους τρίτους. Ανάλογα με την κατηγορία που ανήκει η καθεμία καταρτίζει και τις ανάλογες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Το κόστος επομένως κατάρτισης των καταστάσεων είναι μικρό για τις πολύ μικρές οντότητες και μεγαλύτερο για τις μεγάλες, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να δίνουν περισσότερα στοιχεία στη δημοσιότητα καταρτίζοντας αναλυτικές καταστάσεις. Από την πιο μικρή οντότητα μέχρι την πιο μεγάλη, η συμμόρφωση με το Ν.4308/2014 είναι πλήρης.

8.2 Πάγια (Ενσώματα)

Ένα σημαντικό κομμάτι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων αποτελούν τα ενσώματα και τα άυλα πάγια. Ο τρόπος καταχώρησης των παγίων γίνεται, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1, στο κόστος κτήσης τους και μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ο νέος νόμος εισάγει στις ελληνικές εταιρίες και στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις τον όρο της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία προκύπτει από τις διαφορές της λογιστικής και φορολογικής βάσης. Δηλαδή, η οντότητα πρέπει να παρακολουθεί τα στοιχεία της σε δύο βάσεις, η μία όπως αναφέρθηκε είναι η λογιστική και η άλλη η φορολογική, στην οποία γίνεται χρήση της φορολογικής νομοθεσίας.

Η παρακολούθηση και των δύο βάσεων ταυτόχρονα είναι κάτι το οποίο απαιτεί τη σπατάλη πολλών οικονομικών πόρων. Οι οντότητες που χρησιμοποιούν εξωτερικούς λογιστές για την τήρηση των βιβλίων και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεών τους, έχουν ένα επιπρόσθετο κόστος, το οποίο δύναται να αυξάνει στην περίπτωση κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων και παρακολούθησης και των δύο βάσεων. Γι' αυτό το λόγο οι εξωτερικοί λογιστές ή και τα λογιστήρια των οντοτήτων παρακολουθούν τα πάγια, ενσώματα και άυλα, με όσα ορίζει ο Ν.4173/2013.

Ο συγκεκριμένος νόμος, στο άρθρο 24, ορίζει το ύψος των αποσβέσεων που αναγνωρίζονται φορολογικά, ώστε να προκύψουν τα αποτελέσματα χρήσης για κάθε οντότητα. Για κάθε κατηγορία του ενεργητικού της επιχείρησης, ο νομοθέτης ορίζει ένα συγκεκριμένο συντελεστή φορολογικής απόσβεσης ανά φορολογικό έτος. Η διαφορά με τις λογιστικές αποσβέσεις είναι ότι για φορολογικούς λόγους, η απόσβεση του στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από την οντότητα. Ο συντελεστής απόσβεσης κάθε στοιχείου είναι σταθερός και καθορίζεται από τα έτη ωφέλιμης ζωής κάθε κατηγορίας πάγιου στοιχείου. Πάγια, η αξία των οποίων δεν ξεπερνάει τα 1500 ευρώ αποσβένονται ολοκληρωτικά μέσα στη χρήση που αποκτήθηκαν από την οντότητα.

Με την υιοθέτηση από τις οντότητες όσον ορίζει η φορολογική νομοθεσία και ο Ν.4172/2013, είναι ουσιαστικά σαν να παρακολουθούν και τις δύο βάσεις, λογιστική και φορολογική, με τον ίδιο τρόπο και με τους ίδιους συντελεστές. Η μόνη περίπτωση για να προκύψουν διαφορές είναι όταν η οντότητα αποκτήσει ένα νέο πάγιο μέσα στη χρήση. Στην περίπτωση αυτή, θα προκύψει διαφορά ανάμεσα στις δύο βάσεις, γιατί η λογιστική απόσβεση ξεκινάει τη στιγμή που το πάγιο τίθεται σε λειτουργία, ενώ η φορολογική τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται. Η διαφορά αυτή εντοπίζεται στην πρώτη χρήση και εξαλείφεται τη χρονική στιγμή που τελειώνει η ωφέλιμη ζωή του παγίου. Ωστόσο, πολλές οντότητες ακόμα και οι μεσαίες επιλέγουν να μην καταχωρούν τους αναβαλλόμενους φόρους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους, όπως η Δ.Ι. ΦΕΙΔΑΣ Α.Ε..

Όλες οι επιχειρήσεις του δείγματος μας, εκτός εκείνων που χρησιμοποιούν τα Δ.Π.Χ.Α., συμμορφώθηκαν πλήρως με τις διατάξεις του νόμου 4172/2013 και όσα ορίζει ο φορολογικός νομοθέτης. Στο άρθρο 24 του συγκεκριμένου νόμου και συγκεκριμένα στην παρ. 5, ορίζει ότι η εφαρμογή και ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός. Η υιοθέτηση από τις οντότητες των συντελεστών της φορολογικής αρχής και κατ' επέκταση της σταθερής μεθόδου απόσβεσης, είναι κάτι το οποίο επιτρέπεται από τον Ν.4308/2014. Στο άρθρο 18 και παρ. 3α.2 , αναφέρεται ότι είναι στη ευθύνη της διοίκησης η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική του ζωή. Τα Ε.Λ.Π. δεν ορίζουν κάποια συγκεκριμένη διάρκεια ζωής για τα πάγια στοιχεία, παρά μόνο για την υπεραξία, τις δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που η ωφέλιμη ζωή τους δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

Η εφαρμογή του Ν.4308/2014, έγινε υποχρεωτική από την 1/1/2015, ενώ η εφαρμογή του Ν.4172/2013, ξεκίνησε από το 2014. Επομένως, η εναρμόνιση με τον νόμο 4172 από τις οντότητες ήδη από το 2014, τελευταίο έτος εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ., δεν προκάλεσε διαφορές στον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και του Ν.4308/2014. Οι οντότητες διατήρησαν τη μέθοδο που χρησιμοποίησαν την προηγούμενη περίοδο, καθώς και την ωφέλιμη ζωή, για κάθε κατηγορία παγίων του ενεργητικού, καθώς και την εναπομένουσα αξία αυτών στο άνοιγμα της χρήσης. Όσες αλλαγές πραγματοποιήθηκαν στα κονδύλια των παγίων και των συσσωρευμένων αποσβέσεών τους, προέκυψαν πριν την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π., επομένως ο έλεγχος για τυχόν αλλαγές στις τρέχουσες αποσβέσεις και στην εναπομένουσα αξία των παγίων πρέπει να γίνει μεταξύ των χρήσεων 2013 και 2014, πριν δηλαδή την εφαρμογή του Ν.4172/2013.

8.3 Αποθέματα – Εμπορεύματα

Το δείγμα μας δεν αποτελείται μόνο από επιχειρήσεις εμπορικού χαρακτήρα, δηλαδή εταιρείες που εμπορεύονται αγαθά ή τα παράγουν οι ίδιες με σκοπό την πώληση, αλλά και από επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως είναι οι μεταφορικές εταιρείες. Για αυτές που εμπορεύονται αγαθά ή τα παράγουν με σκοπό τη μεταπώληση, ερευνήσαμε τον τρόπο που αποτιμούν τα αποθέματά ή τα εμπορεύματα τους στο τέλος της χρήσεως.

Όλες οι οντότητες τους δείγματος κάνανε πλήρη εφαρμογή του Ν.4308/2014. Για τον υπολογισμό της αξίας των εμπορευμάτων και των αποθεμάτων τους στο τέλος της χρήσης, έλαβαν υπόψη τη χαμηλότερη τιμή που προέκυπτε μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας αξίας τους. Η αρχική αναγνώριση των στοιχείων αυτών έγινε στο κόστος κτήσης τους. Στις περιπτώσεις που οι οντότητες παρήγαγαν οι ίδιες τα εμπορεύματά τους, αυτά αποτιμήθηκαν στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους παραγωγής τους, της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, καθώς και του κόστους αναπαραγωγής τους.

Στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων δεν αναφέρεται ρητά ο τρόπος παρακολούθησης των αποθεμάτων τους στο τέλος της χρήσης. Οι οντότητες μπορούν να επιλέξουν ανάμεσα στην FIFO και το μέσο σταθμικό. Με τους δύο αυτούς τρόπους, καθορίζεται το κόστος κτήσης, το οποίο συγκρίνεται με την τρέχουσα τιμή αξία και έπειτα επιλέγεται η μικρότερη, η οποία χρησιμοποιείται για την απεικόνιση των κονδυλίων των αποθεμάτων και εμπορευμάτων στον ισολογισμό. Τα αποθέματα και εμπορεύματα τρίτων, τα οποία μπορεί να βρίσκονται στις εγκαταστάσεις την οντότητας πρέπει να προσμετρούνται και να βρίσκονται σε διαφορετικό χώρο. Ειδικά, στην περίπτωση που τα αποθέματα τρίτων είναι εμπορεύσιμα, ώστε να μην προκύπτουν διαφορές στην περίπτωση ελέγχου από τις οικονομικές αρχές.

Η παρακολούθηση των αποθεμάτων στις εταιρίες του δείγματος μας, λόγω έλλειψης στοιχείων, μπορούμε να θεωρήσουμε πως γίνεται με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Τεκμηριωμένες θεωρούνται οι τεχνικές, οι οποίες είναι γενικά αποδεκτές από τις διεθνείς πρακτικές. Στόχος της συγκεκριμένης διάταξης είναι να επιτευχθεί η εύλογη διασφάλιση αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα εμπορευμάτων/αποθεμάτων κατ' είδος, κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις τυχόν δυσχέρειες και το κόστος της ακριβούς καταμέτρησης. Δηλαδή, επιδιώκεται αξιοπιστία στην μέτρηση της ποσότητας και παράλληλα, η μείωση του κόστους και η υπέρβαση δυσχερειών προκύψουν κατά την απογραφή.

8.4 Υποχρεώσεις και Απαιτήσεις

Όπως αναφέρει και ο ίδιος ο νόμος των Ε.Λ.Π., οι υποχρεώσεις διαχωρίζονται σε χρηματοοικονομικές και σε μη χρηματοοικονομικές. Ο διαχωρισμός προκύπτει από την υποχρέωση που έχει αναλάβει η επιχείρηση. Στην περίπτωση που πρέπει να καταβληθούν οικονομικοί πόροι από την επιχείρηση, τότε η υποχρέωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική. Στην αντίθετη περίπτωση, όταν η επιχείρηση υποχρεούται να παραδώσει μη χρηματοοικονομικά στοιχεία, όπως για παράδειγμα τα εμπορεύματα που αναλογούν στην προκαταβολή ενός πελάτη, τότε η υποχρέωση είναι μη χρηματοοικονομική.

Σε όλες τις επιχειρήσεις του δείγματός μας, οι οντότητες αναγνώρισαν αρχικά τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις τους και μεταγενέστερα τις επιμέτρησαν στην ονομαστική τους αξία, δηλαδή στο ονομαστικό ποσό που πρόκειται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Με τον ίδιο τρόπο αντιμετωπίζονται τόσο οι μη χρηματοοικονομικές προβλέψεις, όσο και οι λοιπές προβλέψεις. Δηλαδή, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, στο κονδύλι των υποχρεώσεων δηλώνονται οι πόροι που πρέπει να καταβληθούν στο μέλλον, βραχυπρόθεσμα αλλά και μακροπρόθεσμα, από την επιχείρηση για τον διακανονισμό τους.

Η αναγνώριση των προκαταβολών, που έχουν ληφθεί από την οντότητα, αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης τους. Μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αρχικό κόστος μείον κτήσης, αφού αφαιρεθούν όσα ποσά έχουν χρησιμοποιηθεί ήδη με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και τυχόν ζημίες απομείωσης. Με τον ίδιο τρόπο υπολογίζονται και οι εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις των οντοτήτων, δηλαδή στο κόστος κτήσης μείον τυχόν ζημίες απομείωσης. Οι ζημίες απομείωσης για να αναγνωριστούν από τις οντότητες πρέπει να έχουν μόνιμο χαρακτήρα.

Σύμφωνα με το Ν.4308/2014, οι διαφορές που προκύπτουν είτε από την επανεκτίμηση, είτε από το διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, καθώς και των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου που προκύπτουν και εμφανίζονται ως έκτακτα στοιχεία στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

8.5 Εμπορικό Χαρτοφυλάκιο

Στο δείγμα μας, στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο οι οντότητες κατατάσσουν τα χρηματοοικονομικά στοιχεία με εμπορικό χαρακτήρα. Δηλαδή, είναι στοιχεία που αποκτώνται με σκοπό το κέρδος σε βραχυχρόνιο διάστημα, όπως είναι οι μετοχές. Ωστόσο, στα χαρτοφυλάκια αυτά μπορούν ακόμη να υπάρχουν και γραμμάτια εισπρακτέα, που αποτελούν απαιτήσεις της επιχείρησης από του πελάτες της, καθώς και επιταγές εισπρακτέες. Τέτοια χαρτοφυλάκια, μεγάλου μεγέθους με πολλούς τίτλους, περιμέναμε να εντοπίσουμε σε εταιρίες με μεσαίο και μεγάλο μέγεθος.

Στις πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις η απόκτηση χρεογράφων, όπως είναι οι μετοχές και τα γραμμάτια εισπρακτέα, είναι κάτι εξαιρετικά σπάνιο. Τα μόνο χρεόγραφα που υπάρχουν στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις είναι οι επιταγές εισπρακτέες, οι οποίες λαμβάνονται για το διακανονισμό των απαιτήσεων τους προς τους πελάτες τους. Οι συγκεκριμένες επιταγές έχουν βραχυπρόθεσμο χαρακτήρα, αφού για τις πολύ μικρές και μικρές οντότητες η ανάγκη για μετρητά είναι μεγάλη, ειδικά τις περιόδους που οι υποχρεώσεις τους προς τις οικονομικές και φορολογικές αρχές είναι αυξημένες.

Χαρτοφυλάκια με εμπορικούς και μη τίτλους, όπως είναι οι επενδύσεις σε μετοχές που ανήκουν στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού, εντοπίσαμε μόνο στις δύο μεσαίου μεγέθους οντότητες. Ο κύκλος εργασιών των δύο αυτών επιχειρήσεων ήταν τόσο μεγάλος που επέτρεπε στις εταιρίες την ενασχόληση τους και με άλλες δραστηριότητες. Επίσης, η δυνατότητα για επενδύσεις συνεπάγεται την ύπαρξη αρκετών ταμειακών διαθεσίμων ικανών να χρησιμοποιηθούν σε επενδύσεις και παράλληλα να καλύψουν τις τρέχουσες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οντότητας.

Η επιμέτρηση όλων των επενδύσεων, σε θυγατρικές ή συγγενείς, οι κοινοπραξίες, καθώς και τα διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, γίνεται στην εύλογη αξία τους. Στην περίπτωση των διαθεσίμων προς πώληση, όταν ο υπολογισμός της εύλογης αξίας δεν είναι δυνατός με αξιόπιστο τρόπο, τότε τα στοιχεία αυτά επιμετρώνται στο κόστος κτήσης τους. Όπως είναι γνωστό σε τακτά χρονικά διαστήματα γίνεται έλεγχος απομείωσης των στοιχείων αυτών. Στην περίπτωση που κρίνεται από τις ίδιες τις οντότητες ο μόνιμος χαρακτήρας των ζημιών απομείωσης, η αξία των στοιχείων αυτών μειώνεται και οι ζημιές περνάνε στα αποτελέσματα της συγκεκριμένης περιόδου. Όταν πάντως να υφίστανται οι συνθήκες, που οδήγησαν στην απομείωση των στοιχείων πραγματοποιείται η αναστροφή της ζημίας απομείωσης, τόσο στην αξία των ίδιων των στοιχείων, όσο και στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία έγινε η αναστροφή.

8.6 Γενικά Συμπεράσματα

Από την παρούσα εργασία διαπιστώσαμε ότι οι ελληνικές ανώνυμες επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως του μεγέθους τους και την περιοχή εγκατάστασης της έδρας τους, εναρμονίστηκαν πλήρως με όσα όριζε ο Ν.4308/2014 και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Σε αυτό βέβαια βοήθησαν και τα όργανα του κράτους, όπως είναι το Γ.Ε.ΜΗ. (Γενικό Εμπορικό Μητρώο), που υποχρέωσαν την καταγραφή όλων των εταιριών σε ένα μητρώο και τη γνωστοποίηση μέσω αυτού όλων των ενεργειών που πραγματοποιούνται και πρέπει να δημοσιεύονται από τις οντότητες (χρηματοοικονομικές καταστάσεις, γενικές συνελεύσεις, αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, και άλλα). Η εγγραφή στους ηλεκτρονικούς ιστότοπους, των οικονομικών και φορολογικών αρχών, απαιτούσε από τις επιχειρήσεις την πλήρη εναρμόνισή τους με το νομοθετικό πλαίσιο. Επίσης, οι συναλλαγές όλων των οντοτήτων, ανεξαρτήτως μεγέθους, με τραπεζικά ιδρύματα και με τις δημόσιες επιχειρήσεις απαιτεί αποδεικτικά, που εκδίδονται από τις φορολογικές και οικονομικές αρχές του κράτους και μόνο όταν οι επιχειρήσεις καλύπτουν όλες τις προϋποθέσεις, οικονομικές και νομοθετικές. Καταλαβαίνουμε, λοιπόν, ότι η εφαρμογή και η εναρμόνιση με τον παρόντα νόμο ήταν αναγκαία για τη συνέχιση της λειτουργίας των επιχειρήσεων. Η προτεραιότητα που δίνεται στις μικρές επιχειρήσεις, έκανε το νέο νόμο, με την αλλαγή του βασικού λογιστικού σχεδίου που επέφερε, να μην τις επιβαρύνει οικονομικά σε μεγάλο βαθμό κατά την αλλαγή των λογιστικών πολιτικών που έπρεπε να ακολουθήσουν από την αρχή του 2015. Αυτή ήταν ουσιαστικά και η βασική ιδέα της κοινοτικής οδηγίας που οδήγησε στη δημιουργία των Ε.Λ.Π..

Προτάσεις Μελλοντικής Έρευνας

Με τον Ν.4308/2014 επιχειρείται η περαιτέρω απλοποίηση των επιχειρηματικών κανόνων για τις συναλλαγές, με παράλληλη ενοποίηση, εκσυγχρονισμό και ολοκλήρωση των χρηματοοικονομικών κανόνων που χρησιμοποιούνται στη χώρα μας. Με αρωγό τις οδηγίες από την ευρωπαϊκή ένωση, καθώς και τις παγκόσμιες πρακτικές, που έχουν ως στόχο την αύξηση των υποχρεώσεων ανάλογα με το μέγεθος κάθε οντότητας, δημιουργείται ένα νέο ολοκληρωμένο νομικό πλαίσιο, το οποίο αναφέρεται στο σύνολο εκείνων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Η απάντηση στο ερώτημα, που δημιουργείται από την ταχύτητα και το εύρος που πραγματοποιήθηκαν αυτές οι αλλαγές, δίνεται από την ταχύτητα που λαμβάνουν χώρα στο ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον, μέσα στο οποίο δρουν οι επιχειρήσεις. Το λογιστικό πλαίσιο μιας προηγμένης οικονομικά χώρας είναι αναγκαίο να επανεξετάζεται σε σύντομα χρονικά διαστήματα, ώστε να μπορεί να προσαρμόζεται στις νέες αλλαγές. Το λογιστικό πλαίσιο που εφαρμόστηκε στη χώρα μας το 1980, κατά τη διάρκεια της ζωής του δέχθηκε αλλαγές και τροποποιήσεις, με σκοπό να προσαρμοστεί στα νέα δεδομένα της εποχής, διατηρώντας ταυτόχρονα αμετάβλητα τη βασική φιλοσοφία και δομή του. Δηλαδή, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν ήταν ικανό να καλύψει όλες τις ανάγκες για πληροφόρηση, που απαιτούνταν σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον.

Ένα από τα θετικά του νέου νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι ότι εμπεριέχει όλους τους απαραίτητους ορισμούς στο παράρτημά του. Οι συγκεκριμένοι ορισμοί έχουν αντληθεί από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, καθώς και από τα Διεθνή Πρότυπα Λογιστικής για μικρές και πολύ μικρές οντότητες. Με την καινοτομία αυτή αποφεύγεται το φαινόμενο προηγούμενων ετών με την ύπαρξη ορισμών στο κείμενο του νομοσχεδίου. Παράλληλα, μπορεί κάποιος άμεσα να καταλάβει τι εννοεί ο νομοθέτης. Τέλος, επιτυγχάνεται η θεμελίωση της λογιστικής νομοθεσίας, η οποία ενσωματώνει τη διεθνή εμπειρία.

Όπως είναι αναμενόμενο ο νέος νόμος έφερε επιφυλάξεις στις επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν να κάνουν με τη χρησιμότητά του στην καθημερινότητα των επιχειρήσεων, καθώς και με την αποτελεσματικότητά του. Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ξεκίνησε για τις περιόδους μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Όμως, όλες οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στο νέο νόμο θα πρέπει να εφαρμόσουν τους νέους κανόνες και τα νέα υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τις καταστάσεις της χρήσης του 2015, μέχρι τα μέσα του 2016.

Ο Ν.4308/2014 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, αν και βρίσκεται στον τρίτο χρόνο εφαρμογής του, ενδίδετε για περαιτέρω έρευνα. Για παράδειγμα, θα μπορούσε να γίνει μια έρευνα ανάμεσα σε μικρές και πολύ μικρές οντότητες σχετικά με τον τρόπο χρήσης της εύλογης αξίας στην επιμέτρηση των περιουσιακών τους στοιχείων και αν με τον τρόπο αυτό είναι δυνατή η αλλαγή μεγέθους για την οντότητα, και κατ'

επέκταση κατηγορίας. Επίσης, θα μπορούσε να γίνει έρευνα για οντότητες που απασχολούνται με βιολογικά πάγια και στο τρόπο που αυτά παρακολουθούνται λογιστικά με τα νέα πρότυπα. Τέλος, θα μπορούσε να γίνει μια μελέτη για το βαθμό δυσκολίας που αντιμετώπισαν οι οντότητες κατά τη μετάβαση στα νέα λογιστικά πρότυπα και στις αλλαγές που επέφεραν στη λογιστική παρακολούθηση των δραστηριοτήτων τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Γεώργιος Α. Κορομηλάς – Μαρίνα Θ. Τσιαουσίδου (2016), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, Εκδόσεις tax advisors.
- Νίκος Σγουράκης, Βαγγέλης Μιχελάκης, Ορέστης Βλησμάς, Βασίλειος – Χρήστος Ναούμ (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Λογιστικά βιβλία και στοιχεία. Κανόνες επιμέτρησης – αποτίμησης. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Κατ' άρθρο ερμηνεία του Ν.4308/2014. Παραδείγματα – Εφαρμογές – Σχόλια. Εκδόσεις Οικονομικής Βιβλιοθήκης.
- Δημήτρης Σταματόπουλος, Πάρις Σταματόπουλος, Γιάννης Σταματόπουλος (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση – Ερμηνεία. Βιβλία, Στοιχεία, Τιμολόγηση, Διακίνηση, Αποδείξεις, Τεκμηρίωση Συναλλαγών, Απογραφές, Αποτίμηση, Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις. Εκδόσεις forin Σταματόπουλος.
- Γρηγοράκος Γ. Θ. (2014). Η επιχειρούμενη κατάργηση της λογιστικοδιαχειριστικής οργάνωσης όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας (Ιδιωτικού και Δημόσιου Τομέα) και αντικατάστασή της με μία παραλλαγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, διακρινόμενη από συνοπτική περιγραφή, πλήθος ασαφειών και πολλούς προαιρετικούς χειρισμούς, που εκ του ασφαλούς οδηγούν όλα αυτά σε λογιστική και φορολογική αναρχία και ασυδοσία.
http://www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=391&tb3=1
- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία εξέλιξη (2014). Άρθρο των Γιώργου Δαλιάνη και Θοδωρή Δεληγιάννη.
<http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixi>
- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Μια πρώτη προσέγγιση των σχετικών με τον Κ.Φ.Α.Σ. διατάξεων (2014). Άρθρο της Μάγδας Κρυστάλλη. <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=168465>
- Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι (2014). Άρθρο του Κωνσταντίνου Μαρκάζου.
<http://www.euro2day.gr/specials/opinions/article/1269037/ta-nea-logistika-protypa-oi-veltioseis-kai-oi.html>
- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014, Παρουσίαση της TMS Auditors (2015), Πετράκης Ε.
http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf
- Λογιστική Οδηγία Εφαρμογή του νόμου 4308/2014 « Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

- ΠΟΛ 1003/31.12.2014. Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».
- Οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16/4/2014, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και ενοποιημένων λογαριασμών.
- Ν.4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α 251/ 24-11-2014).
- Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1082935 ΕΞ 2016 /25.5.2016.

Απόσβεση παγίων περιουσιακών στοιχείων με αποσβέσιμη αξία μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ. Ευθύμιος Σαΐτης.

<http://www.ellop.gr/arthrografia/%ce%b1%cf%81%ce%b9%ce%b8-%cf%80%cf%81%cf%89%cf%84-%ce%b4%ce%b5%ce%b1%cf%86-%ce%b2-1082935-%ce%b5%ce%be-2016-25-5-2016-%ce%b1%cf%80%cf%8c%cf%83%ce%b2%ce%b5%cf%83%ce%b7-%cf%80%ce%b1%ce%b3%ce%af/>

- Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: 1034 ΕΞ 17.5.2016 Οικονομικές καταστάσεις 2015.

<http://www.ellop.gr/arthrografia/%cf%83-%ce%bb%ce%bf-%cf%84-%ce%b1%cf%81%ce%b9%ce%b8%ce%bc-%cf%80%cf%81%cf%89%cf%84-1034-%ce%b5%ce%be-17-5-2016-%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%bf%ce%bd%ce%bf%ce%bc%ce%b9%ce%ba%ce%ad%cf%82-%ce%ba%ce%b1%cf%84/>

- Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: 857 ΕΞ 17.5.2016 Προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α

<http://www.ellop.gr/arthrografia/%cf%83-%ce%bb%ce%bf-%cf%84-%ce%b1%cf%81%ce%b9%ce%b8%ce%bc-%cf%80%cf%81%cf%89%cf%84-857-%ce%b5%ce%be-17-5-2016-%cf%80%cf%81%ce%bf%ce%b1%ce%b9%cf%81%ce%b5%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%ae-%ce%b5%cf%86%ce%b1/>

- Η καταχώρηση των οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ. για την χρήση 2015 – Οδηγίες για την υποβολή σύμφωνα με τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

<http://www.ellop.gr/arthrografia/%ce%b7-%ce%ba%ce%b1%cf%84%ce%b1%cf%87%cf%8e%cf%81%ce%b7%cf%83%ce%b7-%cf%84%cf%89%ce%bd-%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%bf%ce%bd%ce%bf%ce%bc%ce%b9%ce%ba%cf%8e%ce%bd-%ce%ba%ce%b1%cf%84%ce%b1%cf%83%cf%84%ce%ac/>

- Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 822 ΕΞ 17.5.2016 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων βάσει μεγέθους. <http://www.ellop.gr/arthrografia/1122/>
- «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» – 20+1 σημεία που πρέπει να έχουμε υπόψη μας. Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος, Ορκωτός λογιστής – «ΩΡΙΩΝ Α.Ε.Ο.Ε.Λ». Επιστημονικός Συνεργάτης Taxheaven.
- ΠΟΛ.1057/2016 Απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, φυσικών προσώπων, που παρέχουν υπηρεσίες, προς το Δημόσιο και τα ΝΠΔΔ, βάσει συμβάσεων μίσθωσης έργου
<http://www.ellop.gr/arthrografia/%cf%80%ce%bf%ce%bb-10572016-%ce%b1%cf%80%ce%b1%ce%bb%ce%bb%ce%b1%ce%b3%ce%ae-%ce%b1%cf%80%cf%8c-%cf%84%ce%b7%ce%bd-%cf%84%ce%ae%cf%81%ce%b7%cf%83%ce%b7-%ce%b2%ce%b9%ce%b2%ce%bb%ce%af%cf%89%ce%bd/>
- Modernizing Government Accounting Standards in Greece: A Case of 'Garbage Can' Decision-Making Sandra cohen/Sotirios Karatzimas
- The Informative Role of Accounting Standards in Privatizing State-Owned Property: Comparing Greek Governmental Accounting Standards and IPSAS Sandra Cohen/ Sotirios Karatzimas / Georgios Venieris
- Άρθρα Η ιστορία της «λογιστικής τυποποίησης» στην Ελλάδα
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/19596>
- Ιστορία της λογιστικής στην Ελλάδα, Accountancy Greece (Τεύχος 24/2016) Κωνσταντίνος Ι. Νιφορόπουλος Ορκωτός Ελεγκτής.
- Alexandre Makaronidis Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα: Ανάπτυξη και προοπτικές Ο εκσυγχρονισμός της δημόσιας λογιστικής και της χρηματοοικονομικής αναφοράς στα κράτη μέλη. Accountancy Greece (Τεύχος 24/2016).
- Οι μεγαλύτερες προκλήσεις για το λογιστικό επάγγελμα το 2015, Antoni Gomez. Accountancy Greece (Τεύχος 19)
- Αναβαλλόμενοι φόροι σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Η περίπτωση μεταβολής των Φορολογικών Συντελεστών, Ευάγγελος Θ. Χύτης. Accountancy Greece (Τεύχος 19).
- ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, Κωνσταντίνος Χυτήρογλου, Accountancy Greece (Τεύχος 23).
- ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΣΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ 20ού ΑΙΩΝΑ Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος, Accountancy Greece (Τεύχος 22).

- The adoption of IFRS in South Eastern Europe: the case of Greece, Charalambos Spathis , Eleftheria Georgakopoulou
- Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe, Chris Armstrong, Mary E. Barth, Alan D. Jagolinzer, Edward J. Riedl. Accounting Review, Forthcoming Harvard Business School Finance Working Paper No. 09-032 Rock Center for Corporate Governance at Stanford University Working Paper No. 5.
- Χρηματοοικονομική Λογιστική, Γκίκας Δημήτριος Χ., Αφροδίτη Παπαδάκη Ι., Εκδόσεις Μπένου Γ. (2012).
- Ανάλυση και Αποτίμηση Επιχειρήσεων, Γκίκας Δημήτριος Χ., Αφροδίτη Παπαδάκη Ι., Σιουγλέ Γεωργία Σ., Εκδόσεις Μπένου Γ. (2010).
- Χρηματοοικονομική Λογιστική (4η ΕΚΔΟΣΗ), Δημοσθένης Χέβας Λ., Απόστολος Μπάλλας Α., Εκδόσεις Μπένου Γ. (2016).
- Προχωρημένη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Δημοσθένης Χέβας Λ., Εκδόσεις Μπένου Γ. (2010).
- Παράρτημα Α: Ορισμοί Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

<http://www.ellop.gr/%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%BF%CE%B8%CE%B5%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CF%80%CE%BB%CE%B1%CE%AF%CF%83%CE%B9%CE%BF/nomoi/%CE%BD-430824-11-2014/%CF%80%CE%B1%CF%81%CE%AC%CF%81%CF%84%CE%B7%CE%BC%CE%B1-%CE%B1-%CE%BF%CF%81%CE%B9%CF%83%CE%BC%CE%BF%CE%AF/%CF%80%CE%B1%CF%81%CE%AC%CF%81%CF%84%CE%B7%CE%BC%CE%B1-%CE%B1-%CE%BF%CF%81%CE%B9%CF%83%CE%BC%CE%BF%CE%AF/>

- Διοικητική λογιστική, Δημητράς Αυγουστίνος Ι., Μπάλλας Απόστολος Α., Εκδόσεις Gutenberg - Γιώργος & Κώστας Δαρδανός (2009).

- <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=191053>

Απογραφή αποθεμάτων -Νικόλαος Παπαγιάννης, Οικονομολόγος, Φοροτεχνικός

- <http://www.ellop.gr/>
- <https://www.taxheaven.gr/>
- <https://www.businessregistry.gr/publicity/index>
- <https://www.e-forologia.gr/>
- <https://www.ssrn.com/en/>
- <http://www.oecd.org/>

- <https://www.forin.gr/>
- <http://crisisobs.gr/>
- <http://www.ifrs.org/>
- https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro_en