

**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΑΘΗΝΩΝ**



**ATHENS UNIVERSITY  
OF ECONOMICS  
AND BUSINESS**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**<< ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ  
ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΝΟΜΟΘΕΤΗΜΑΤΑ >>**

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

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ : ΚΑΡΑΒΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**

**ΑΘΗΝΑ , ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2017**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΤΖΟΒΑΣ ΧΡΗΣΤΟΣ**

**ΣΥΝΕΞΕΤΑΣΤΗΣ : ΜΠΑΛΛΑΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ**

**ΣΥΝΕΞΕΤΑΣΤΡΙΑ : ΣΙΟΥΓΛΕ ΓΕΩΡΓΙΑ**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία αυτή αποτελείται στο σύνολο της από 5 κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αποτελεί την εισαγωγή στο θέμα της διπλωματικής εργασίας. Σε αυτό το κεφάλαιο αναφέρεται ο σκοπός αυτής της εργασίας, ενώ γίνεται και μια σύντομη ιστορική αναδρομή στα λογιστικά πεπραγμένα από την ίδρυση του ελληνικού κράτους, στο κομμάτι που αφορά τα νομοθετήματα που θεσπίστηκαν σχετικά με την Λογιστική. Το δεύτερο κεφάλαιο πραγματεύεται το νόμο 4308/2014 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και θα αποτελέσει μια όσο το δυνατόν συντομότερη αλλά και περιεκτικότερη παρουσίαση των προτύπων δίχως όμως να λείπει αναφορά σε βασικά σημεία. Το τρίτο κεφάλαιο περιλαμβάνει το κύριο θέμα της εργασίας αυτής καθώς εκεί θα παρουσιαστούν κατηγοριοποιημένες οι βασικές διαφορές στη λογιστική καθημερινότητα και μη των ελληνικών επιχειρήσεων αλλά και των ιδιωτών . Θα προηγηθεί μια αναφορά στο πεδίο εφαρμογής του νέου νόμου, καθώς επίσης και στις καταργούμενες (ή και τροποποιούμενες) απερχόμενες πλέον διατάξεις. Οι διαφορές θα καταγραφούν με τέτοιο τρόπο ώστε να γίνουν σαφείς οι πρακτικές πριν και μετά τη θέσπιση του νέου νόμου. Το τέταρτο κεφάλαιο συνίσταται σε ένα σταχυολόγημα απόψεων επαγγελματιών και ακαδημαϊκών γύρω από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π . Θα καταβληθεί προσπάθεια να παρουσιαστεί πληθώρα απόψεων με σκοπό να δοθεί μια σφαιρική και αντικειμενική εικόνα της κοινής γνώμης γύρω από το θέμα ώστε να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα. Στο πέμπτο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν τα ευρήματα μιας έρευνας βασισμένης στις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις 50 ελληνικών οντοτήτων όλων των μεγεθών. Στόχος αυτής της έρευνας ήταν να διαπιστωθεί σε ποιες γνωστοποιήσεις και ενδεχομένως προσαρμογές προέβησαν οι ελληνικές επιχειρήσεις άμα τη εφαρμογή του νέου νόμου, με απώτερο σκοπό να σχηματισθεί μια εικόνα σχετικά με το πόσο επηρεάστηκε η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τη μετάβαση στον 4308/2014.

Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο θα γίνει μία σύνοψη των ανωτέρω στοιχείων και θα εξαχθούν τα τελικά συμπεράσματα σχετικά με τον νόμο 4308/2014.



## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγή .....	5
1.2 Σκοπός της Εργασίας .....	6
1.3 Ιστορική Αναδρομή .....	7

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Εισαγωγή .....	9
2.2 Σύνομη Παρουσίαση .....	10

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014 ΚΑΙ ΠΑΛΑΙΟΤΕΡΩΝ ΝΟΜΟΘΕΤΗΜΑΤΩΝ

3.1 Εισαγωγή .....	15
3.2 Πεδίο εφαρμογής του νόμου .....	15
3.3 Καταργούμενες Διατάξεις .....	16
3.4 Διαφορές Νόμου 4308/2014 με ΚΦΑΣ ( 4093/2012) .....	17
3.5 Διαφορές Νόμου 4308/2014 με Ν. 2190/1920 και άλλα νομοθετήματα .....	24

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΑΠΟΨΕΙΣ ΚΑΙ ΚΡΙΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 Εισαγωγή .....	27
4.2 Απόψεις σχετικά με τον νόμο .....	30

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014

5.1 Εισαγωγή .....	33
5.2 Άρθρο 37 : Πρώτη Εφαρμογή .....	33
5.3 Έρευνα σχετικά με την πρώτη εφαρμογή .....	34
5.4 Ανάλυση ευρημάτων και εξαγωγή συμπερασμάτων .....	37

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΠΡΟΤΥΠΑ

5.1 Εισαγωγή .....41

5.2 Συμπεράσματα .....42

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....43

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ( τα οποία χάριν συντομίας στο εξής θα αναφέρονται Ε.Λ.Π) είναι το νέο λογιστικό πλαίσιο το οποίο ήρθε στη ζωή των ελληνικών επιχειρήσεων μέσω του νομοσχεδίου 4308/2014 το οποίο ψηφίστηκε στην Ελληνική Βουλή στις 24 Νοεμβρίου του 2014. Τα νέα αυτά πρότυπα ήρθαν να αντικαταστήσουν παλαιότερους νόμους και παλαιότερες διατάξεις, προεξαρχόντων του νόμου 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών, του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης των Στοιχείων.

Πολλές ήταν οι μεταβολές, τόσο λογιστικά όσο και φορολογικά, που ήρθαν να αλλάξουν την καθημερινότητα των ελληνικών επιχειρήσεων όλων των νομικών μορφών, κυρίως όμως των Ανωνύμων Εταιρειών, των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και των Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών. Τα πεδία αυτών των αλλαγών ήταν κυρίως οι λογιστικοί κανόνες τήρησης των βιβλίων, κάποιες από τις καθημερινές συναλλαγές των επιχειρήσεων καθώς επίσης και οι κανόνες σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι συζητήσεις γύρω από την θέσπιση των Ε.Λ.Π είναι πολλές και οι απόψεις ποικίλλουν. Πριν από την ψήφισή του το λογιστικό αυτό πλαίσιο μπήκε στο τραπέζι των συζητήσεων ως μία απαίτηση της πλειοψηφίας των επαγγελματιών και ως μία γενικευμένη ανάγκη απλούστευσης πολλών διαδικασιών. Μετά την ψήφιση του όμως είναι πολλές και αντικρουόμενες οι απόψεις, σχεδόν 3 χρόνια μετά την αρχική εφαρμογή του νόμου.

## 1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σαφής σκοπός αυτής της εργασίας είναι ο εντοπισμός των αλλαγών που επέφερε στις λογιστικές και φοροτεχνικές συνήθειες των επαγγελματιών και των επιχειρήσεων ο νόμος 4308/2014. Για να γίνει αυτό πιο κατανοητό θα επιχειρήσουμε να καταγράψουμε τις διαφορές μεταξύ των προηγούμενων νόμων και διατάξεων με τον πρόσφατο νόμο των Ε.Λ.Π . Για να επιτευχθεί αυτό θα πρέπει πρώτα να γίνει εν συντομία μια παρουσίαση του νόμου 4308/2014 με αναφορά στα επιμέρους κεφάλαια και άρθρα του νόμου. Στη συνέχεια θα παρουσιαστούν τα ευρήματα μιας έρευνας σχετικά με το πως παρουσίασαν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντότητες όλων των μεγεθών την πρώτη εφαρμογή του νέου νόμου. Ειδικότερα θα επισημανθούν τόσο οι βασικές γνωστοποιήσεις όσο και τυχούσες προσαρμογές σε χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκριτικών περιόδων. Επομένως η εργασία αυτή δεν σκοπεύει να χρησιμεύσει ως ένα τεχνικό εγχειρίδιο κατανόησης των Ε.Λ.Π αλλά θέλει να αναδείξει τα σημεία τα οποία παρουσιάζουν σημαντικές αλλαγές και θα πρέπει να συγκεντρώσουν τη μέγιστη δυνατή προσοχή τόσο επαγγελματικά όσο και ακαδημαϊκά.

Το ενδιαφέρον για το συγκεκριμένο θέμα για έναν μεταπτυχιακό φοιτητή αυτής της γενιάς συγκεντρώνεται στο γεγονός πως η συγκεκριμένη γενιά φοιτητών βρέθηκε στο μεταίχμιο σαρωτικών αλλαγών στη νομοθεσία γύρω από τα λογιστικά ζητήματα, πράγμα που εν πολλοίς έχει δημιουργήσει μεγάλη σύγχυση στους αποφοίτους οι οποίοι ετοιμάζονται να εισέλθουν στην αγορά εργασίας. Η συγκεκριμένη γενιά μελέτησε τόσο το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο όσο και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ενδεχομένως κάποιοι να ήρθαν σε επαφή με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αλλά και με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων. Συνεπώς είναι μια πρώτης τάξεως ευκαιρία να αποσαφηνιστούν διφορούμενες έννοιες και λογιστικοί χειρισμοί.



### 1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

<sup>1</sup>Καθώς το νέο αυτό νομοθέτημα αποτελεί ήδη ένα σταθμό στην πορεία της λογιστικής σε αυτήν την χώρα, είναι μια καλή στιγμή να γίνει μια σύντομη αναδρομή στα πιο σημαντικά λογιστικά νομοθετήματα από την ίδρυση του ελληνικού κράτους. Το πρώτο νομοθέτημα στο οποίο γίνεται ρητή αναφορά σε θέματα λογιστικής φύσεως είναι ο περίφημος Εμπορικός Νόμος, ο οποίος θεσπίστηκε στις 19 Απριλίου του 1835. Πέρα από τα ζητήματα νομικής μορφής των εμπορικών εταιρειών, στον νόμο περιλαμβάνονταν και κανόνες τήρησης βιβλίων. Ο νόμος αυτός βασιζόταν στον "Εμπορικό Κώδικα της Γαλλίας".

Το επόμενο νομοθέτημα που ήρθε να θέσει τις βάσεις των λογιστικών πεπραγμένων στην σύγχρονη Ελλάδα ήταν ο ισχύων μέχρι και σήμερα Νόμος περί Αωνύμων Εταιρειών 2190/1920. Ο νόμος αυτός θέτει τα πλαίσια λειτουργίας των αωνύμων εταιρειών. Κατά τη δεκαετία του '50 άρχισε η συστηματική διεργασία γύρω από τη Λογιστική στη χώρα μας. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να αρχίσουν λίγο μετά να δημιουργούνται τα νομοθετήματα που θα "συμπλήρωναν τον χάρτη" της λογιστικής καθημερινότητας. Αρχικά με το νόμο 4237/1962 που όρισε την ενιαία μορφή των λογιστικών καταστάσεων και λίγο αργότερα με το μεγαλύτερο επίτευγμα της λογιστικής τυποποίησης στον 20ο αιώνα, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ( ΠΔ 1123/1980). Η λογιστική τυποποίηση εδραιώθηκε λίγο αργότερα με το ΠΔ 186/1992 και τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Τα παραπάνω νομοθετήματα αποτέλεσαν τις βάσεις του λογιστικού καθεστώτος στην χώρα μας για πολλά χρόνια, συμπληρούμενες φυσικά και από πολλούς άλλους νόμους και διατάξεις.

Με την αρχή του 21ου αιώνα είχαμε την ίδρυση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων ( Ν. 3148/2003 ) , του αρμοδίου όργανου για λογιστές κι ελεγκτές και την θεσμοθέτηση της υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μερίδα των ελληνικών επιχειρήσεων με τον νόμο 2992/2002. Τα τελευταία χρόνια επήλθαν κάποιες αλλαγές, με κυριότερη αυτήν της κατάργησης του ΚΒΣ με τη θεσμοθέτηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης και Στοιχείων με τον νόμο 4093/2012.

---

<sup>1</sup> <https://www.taxheaven.gr> , Η ιστορία της Λογιστικής στην Ελλάδα, Κ. Νιφορόπουλος

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

## ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν το νέο λογιστικό πλαίσιο στα ελληνικά δεδομένα. Τα Ε.Λ.Π μπήκαν επίσημα στην ζωή μας στις 20 Νοεμβρίου 2014 μετά την ψήφιση του νομοσχεδίου 4308/2014 με τίτλο "Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις" από την ελληνική Βουλή και την δημοσίευση του στο ΦΕΚ αριθμός φύλλου 251/24. Μία ομάδα τεχνοκρατών συστάθηκε για τις εργασίες σύνταξης του νομοσχεδίου με πρόεδρο τον καθηγητή κ. Κωνσταντίνο Καραμάνη. Τα νέα αυτά πρότυπα βασίστηκαν σε μεγάλο βαθμό στις λογιστικές διατάξεις της ευρωπαϊκής Οδηγίας 34/2013/ΕΕ, πολλές από τις οποίες αναπαρήχθησαν με ακρίβεια στο νόμο των Ε.Λ.Π .

Είναι εξόφθαλμο πως τα νέα πρότυπα τείνουν να προσομοιάσουν σε κάποιο βαθμό με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, πράγμα που άλλωστε διαπνέει και τις εκάστοτε Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χωρίς όμως να απαγορεύει τους όποιους ελιγμούς στο νομοθέτη. Ενδεχομένως όμως ο νόμος αυτός να αποτελέσει τον πρόδρομο της καθολικής χρήσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις ελληνικές επιχειρήσεις ( ή έστω την υποχρεωτική χρησιμοποίησή τους από μεγαλύτερη μερίδα ελληνικών επιχειρήσεων). Η δημιουργία αυτών των νέων λογιστικών προτύπων ήρθε ως μία γενικευμένη ανάγκη απλοποίησης πολλών ειδών διαδικασιών στις λογιστικές πρακτικές, η οποία ανάγκη ήταν εκπεφρασμένη τόσο από τις ίδιες τις επιχειρήσεις όσο και από τους επαγγελματίες φοροτεχνικούς και λογιστές. Το θέμα όμως αναδείχθηκε περισσότερο αφ'ής στιγμής "οι θεσμοί " ( οι επόπτες των δανειστών μας) ήρθαν σε επαφή με το λογιστικό γίνεσθαι στη χώρα μας. Ειδικότερα, οι ξένοι που έλαβαν μέρος σε αυτές τις επιτροπές από τις πρώτες στιγμές αντιμετώπισαν τεράστιες δυσκολίες με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ο οποίος άλλωστε αποδοκιμαζόταν από την συντριπτική πλειοψηφία των επαγγελματιών και δημιουργούσε εμφανέστατα κωλύματα στην λειτουργία της οικονομίας, και ως εκ τούτου έδωσαν σαφή εντολή κατάργησής του. Γι'αυτόν τον λόγο συστάθηκε μια επιτροπή βελτίωσης ( ενδεχομένως και κατάργησης) του ΚΒΣ η οποία όμως τον διατήρησε θεωρώντας τον βιώσιμο. Ωστόσο οι δανειστές επέμειναν στην κατάργησή του κι έτσι καταλήξαμε στον νόμο 4093/2012 και τον ΚΦΑΣ.

Ο ΚΦΑΣ χαρακτηρίστηκε από πολλούς ως μια ελαφρώς βελτιωμένη εκδοχή του ΚΒΣ.<sup>2</sup> Ενδεχομένως οι επαγγελματίες να περίμεναν ( και να επιθυμούσαν) έναν μικρό σε έκταση νόμο, που ενδεχομένως να ενσωματωνόταν και σε άλλες φορολογικές διατάξεις. Ωστόσο ο ΚΦΑΣ των 100 και πλέον παραγράφων δεν εξάλειψε όλα τα προβλήματα. Αξίζει όμως να αναφερθεί εδώ ότι τα τελευταία του άρθρα του ΚΦΑΣ προέβλεπαν την κατάργησή του και τη σύσταση μιας ομάδας εργασίας για τη δημιουργία ενός νέου νομοθετήματος. Κάπως έτσι καταλήξαμε στο νόμο 4308/2014 των ΕΛΠ .

Οι αλλαγές που έρχονται από τον νέο νόμο είναι αρκετές και άπτονται πολλών θεμάτων και πτυχών της λογιστικής καθημερινότητας. Από τα λογιστικά αρχεία τα οποία πρέπει να τηρούνται ως την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και από τους κανόνες λογιστικής επιμέτρησης ως τη μορφή και τις λεπτομέρειες των παραστατικών, ο νόμος 4308/2014 έφερε αρκετές αλλαγές στο λογιστικό γίγνεσθαι. Επίσης εισάγονται και πολλά νέα στοιχεία όπως για παράδειγμα το λεξιλόγιο οικονομικών και λογιστικών εννοιών.

## 2.2 ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Ακολουθεί μια παρουσίαση σε τίτλους του νόμου 4308/2014 και έπεται μία σύντομη ανάλυσή του.

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Άρθρο 1 : Πεδίο Εφαρμογής

Άρθρο 2 : Καθορισμός Μεγέθους Οντοτήτων

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Άρθρο 3 : Λογιστικό Σύστημα & Βασικά Λογιστικά Αρχεία

Άρθρο 4 : Άλλα Λογιστικά Αρχεία

Άρθρο 5 : Διασφάλιση Αξιοπιστίας Λογιστικού Συστήματος

Άρθρο 6 : Χρόνος Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων

Άρθρο 7 : Διαφύλαξη Λογιστικών Αρχείων

---

<sup>2</sup> <http://solnth.gr> , "Οι αλλαγές με τον ΚΦΑΣ" , κ. Καμφουρίδης

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Άρθρο 8 : Τιμολόγιο Πώλησης

Άρθρο 9 : Περιεχόμενο Τιμολογίου

Άρθρο 10 : Απλοποιημένο & Συγκεντρωτικό Τιμολόγιο

Άρθρο 11 : Χρόνος Έκδοσης Τιμολογίου

Άρθρο 12 : Εκδιδόμενα Στοιχεία Για Λιανική Πώληση Αγαθών &

Υπηρεσιών

Άρθρο 13 : Χρόνος Έκδοσης Στοιχείων Λιανικής Πώλησης

Άρθρο 14 : Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο

Άρθρο 15 : Αυθεντικότητα Του Τιμολογίου

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Άρθρο 16 : Ορισμός Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Άρθρο 17 : Γενικές Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών

Καταστάσεων

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Άρθρο 18 : Ενσώματα & Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

Άρθρο 19 : Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία

Άρθρο 20 : Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών

Άρθρο 21 : Προκαταβολές Δαπανών & Λοιπά Μη

Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία

Άρθρο 22 : Υποχρεώσεις

Άρθρο 23 : Κρατικές Επιχορηγήσεις & Αναβαλλόμενοι Φόροι

Άρθρο 24 : Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων & Υποχρεώσεων

Στην Εύλογη Αξία

Άρθρο 25 : Στοιχεία Της Κατάστασης Αποτελεσμάτων

Άρθρο 26 : Στοιχεία Της Καθαρής Θέσης

Άρθρο 27 : Συναλλαγές & Στοιχεία Σε Ξένο Νόμισμα

Άρθρο 28 : Μεταβολές Λογιστικών Πολιτικών & Εκτιμήσεων Και

Διόρθωση Λαθών

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ( ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Άρθρο 29 : Προσάρτημα ( Σημειώσεις) Επί Των

Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Άρθρο 30 : Απλοποιήσεις Και Απαλλαγές

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Άρθρο 31 : Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων & Ομίλων Για Σκοπούς

Ενοποίησης

Άρθρο 32 : Προϋποθέσεις Υποχρεωτικής Ενοποίησης

Άρθρο 33 : Κατηγορίες που Απαλλάσσονται Από Ενοποίηση

Άρθρο 34 : Κανόνες Κατάρτισης Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών

Καταστάσεων

Άρθρο 35 : Μέθοδος Της Καθαρής Θέσης Για Συγγενείς Και

Κοινοπραξίες

Άρθρο 36 : Σημειώσεις Των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών

Καταστάσεων

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 : ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 37 : Πρώτη Εφαρμογή

Άρθρο 38 : Καταργούμενες Και Τροποποιούμενες Διατάξεις

Άρθρο 39 : Ρύθμιση Λοιπών Θεμάτων

Άρθρο 40 : Μεταβατικές Διατάξεις

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ: ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ: ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Όπως φαίνεται και ανωτέρω, ο νόμος 4308/2014 παρουσιάζει μέσα σε 24 σελίδες και 4 παραρτήματα κανόνες για τις καθημερινές διαδικασίες αλλά και για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ο νόμος αποτελείται από 8 κεφάλαια που περικλείουν 40 άρθρα.

Αναλυτικότερα, τα κεφάλαια 1-3, τα οποία περιέχουν τα άρθρα 1-15, έχουν άμεση σχέση με τον πρότερο νόμο σχετικά με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων, ο οποίος ήρθε να αντικαταστήσει τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Τα κεφάλαια 4-7, τα οποία περιλαμβάνουν τα άρθρα 16-36, αφορούν κυρίως κανόνες σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς επίσης και τους κανόνες λογιστικής επιμέτρησης για όλα τα στοιχεία που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Στη συνέχεια θα ακολουθήσει μια πολύ σύντομη περιγραφή ανά κεφάλαιο, ούτως ώστε

να μπορεί να γίνει αργότερα πιο κατανοητή η παρουσίαση των διαφορών μεταξύ των νομοθετημάτων.

Στο πρώτο κεφάλαιο περιγράφεται με σαφήνεια ποιες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. Συγκεκριμένα αναφέρεται ποιες είναι οι επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες να τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ποιες με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ποιες μπορούν να χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα.

Επιπλέον εισάγεται μια νέα κατηγοριοποίηση για τις επιχειρήσεις με βάση το μέγεθός τους, όπως αναφέρεται ρητά και στην ευρωπαϊκή Οδηγία 34. Η κατηγοριοποίηση αυτή βασίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία όπως ο αριθμός του προσωπικού, ο κύκλος εργασιών και το μέγεθος του ενεργητικού. Μαζί με το μέγεθος τη επιχείρησης κλιμακώνονται και οι υποχρεώσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που αυτή έχει. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια εκτενής αναφορά στα "λογιστικά αρχεία" που πρέπει να τηρεί η επιχείρηση.<sup>3</sup> Τα λογιστικά αρχεία είναι τα μέσα, φυσικά και ηλεκτρονικά, που περιέχουν πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Μπορούν να αποτελούνται από βάσεις δεδομένων, λογιστικά στοιχεία ή άλλα λογιστικά βιβλία. Η έννοια των λογιστικών αρχείων έρχεται να αντικαταστήσει την έως τώρα ευρέως χρησιμοποιούμενη έννοια των λογιστικών βιβλίων. Μεγάλο βάρος πέφτει στα αρχεία που πρέπει να τηρούνται ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας, καθώς επίσης και ο χρόνος για τον οποίο πρέπει να τα φυλάσσουν. Το τρίτο κεφάλαιο πραγματεύεται τα παραστατικά πωλήσεων και γενικότερα τις αποδείξεις λιανικής πώλησης. Τα παραστατικά πωλήσεων (μέχρι τώρα λογιστικά στοιχεία), έντυπα ή ηλεκτρονικά, πιστοποιούν τις συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα της επιχείρησης. Αναφέρονται όλες οι λεπτομέρειες που πρέπει να περιέχονται σε αυτά τα ενώ εισάγονται κάποιες νέες μορφές τους συμβατές με το λογιστικό σύστημα. Με το τέταρτο κεφάλαιο γίνεται η εισαγωγή στα θέματα που αφορούν τη σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων αλλά και τους κανόνες λογιστικής "επιμέτρησης" των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.<sup>4</sup> Ως επιμέτρηση ορίζεται "η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα". Ειδικότερα, στο κεφάλαιο αυτό ορίζεται ποιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι υποχρεωμένη να καταρτίζει η εκάστοτε επιχείρηση ανάλογα πάντα με το μέγεθός της. Στο πέμπτο κεφάλαιο καταγράφονται όλοι οι λογιστικοί κανόνες επιμέτρησης που αφορούν όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.

---

<sup>3</sup> Παράρτημα Α : Ορισμοί, Ν. 4308/2014

<sup>4</sup> Παράρτημα Α : Ορισμοί, Ν. 4308/2014

Αυτοί οι κανόνες περιλαμβάνουν τα κριτήρια αναγνώρισης των στοιχείων, καθώς επίσης και τους κανόνες του ιστορικού κόστους κτήσης και της εύλογης αξίας. Στο έκτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο προσάρτημα ( ή και σημειώσεις όπως αναφέρονται ενίοτε). Αναφέρονται όλοι οι κανόνες που διέπουν την σύνταξη του προσαρτήματος.

Στο έβδομο κεφάλαιο τα άρθρα αφορούν τις ενοποιημένες καταστάσεις των επιχειρήσεων και τους κανόνες που πρέπει να τηρούνται κατά την κατάρτισή τους. Τέλος, το όγδοο κεφάλαιο αφορά την πρώτη εφαρμογή του νόμου, για τη χρήση του 2015, και λοιπές μεταβατικές διατάξεις.

Τα οχτώ κεφάλαια ακολουθούν τέσσερα παραρτήματα:

Το πρώτο παράρτημα αποτελεί ένα "λεξικό" 149 ορισμών πολυ σημαντικών εννοιών προκειμένου πλέον να προλαμβάνονται οι όποιες παρερμηνείες. Το δεύτερο παρουσιάζει ένα νέο σχέδιο λογαριασμών το οποίο ο νόμος προτείνει δίχως να καταργείται το προγενέστερο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο . Το τρίτο αποτελείται από υποδείγματα όλων των προβλεπόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τέλος το τέταρτο παρουσιάζει τη σύνδεση του προτεινόμενου σχεδίου με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Με άλλα λόγια, ποιοι λογαριασμοί και κωδικοί του νέου σχεδίου απαιτούνται για την σύνταξη της εκάστοτε κατάστασης.



**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**  
**ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014 ΚΑΙ ΠΑΛΑΙΟΤΕΡΩΝ**  
**ΝΟΜΟΘΕΤΗΜΑΤΩΝ <sup>5</sup>**

**3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το κεφάλαιο αυτό αποτελεί την πεμπτούσια της εργασίας καθώς εδώ θα καταγραφούν οι διαφορές που φέρνει στη λογιστική πραγματικότητα ο νόμος των Ελληνικών Λογιστικών Προτυπών σε σύγκριση με τα παλαιότερα νομοθετήματα. Γίνεται εύκολα αντιληπτό πως για να γίνει η σχετική ανάλυση θα πρέπει πρώτα να τεθούν ως βάσεις κάποιες σημαντικές διατάξεις του νόμου. Γι'αυτόν τον λόγο ιδιαίτερη μνεία θα γίνει στο πεδίο εφαρμογής του νέου νόμου, δηλαδή ποιες οντότητες εμπίπτουν στις διατάξεις του, καθώς επίσης και στις κυριότερες διατάξεις τις οποίες έρχεται ο νέος νόμος να αντικαταστήσει ή να τροποποιήσει.

Στο σημείο αυτό χρήζει αναφοράς η κατηγοριοποίηση των διαφορών που θα αναφερθούν παρακάτω. Αυτή θα πραγματοποιηθεί με βάση τη φύση του αντικειμένου των άρθρων και τα σχετικά προγενέστερα έργα του νομοθέτη. Συγκεκριμένα η πρώτη σχετική ενότητα θα πραγματεύεται θέματα που σχετίζονται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων και τα οποία καλύπτονται στα πρώτα τρία κεφάλαια και δεκαπέντε άρθρα του νόμου, ενώ η δεύτερη στέκεται σε θέματα που σχετίζονται κυρίως με τον νόμο 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών και σε μερικά άλλα νομοθετήματα.

**3.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ**

Απαραίτητη προϋπόθεση για περαιτέρω ανάλυση είναι να ορίσουμε ποιες εταιρείες είναι αυτές που επί της ουσίας εφαρμόζουν πλέον τα ΕΛΠ. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του νέου νόμου, οι οντότητες που εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής αυτού είναι οι εξής :

- Ανώνυμες εταιρείες

---

<sup>5</sup> Το κεφάλαιο αυτό βασίζεται κυρίως στους νόμους 4308/2014, 4093/2012, 2190/1920

- Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης
- Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες
- Νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων ανήκουν στις προαναφερθείσες νομικές μορφές
- Ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες οι οποίες υποχρεώνονται από φορολογικές διατάξεις να εφαρμόσουν τον νέο νόμο

Για να γίνει η παραπάνω περιγραφή ακριβής θα πρέπει να αφαιρέσουμε από τις προαναφερθείσες οντότητες αυτές που υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ( ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς κατά τον νόμο), όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 του ισχύοντος νόμου. Οι κυριότερες<sup>6</sup> είναι εν συντομία οι εξής :

- Εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών
- Οντότητες Δημοσίου Ενδιαφέροντος
- Θυγατρικές οντότητες επιχειρήσεων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης
- Ανώνυμες εταιρίες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, επενδύσεων χαρτοφυλακίου, επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών, διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, όπως όλες αυτές ορίζονται σε σχετικούς παλαιότερους νόμους.
- Οντότητες χαρτοφυλακίου

### 3.3 ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Ο παρών νόμος ορίζει με σαφήνεια στο άρθρο 38 τους νόμους, άρθρα, διατάξεις και ερμηνευτικές εγκυκλίους που καταργούνται ή τροποποιούνται. Εδώ θα σταθούμε στα κυριότερα εξ αυτών τα οποία είναι τα εξής :

- Ο νόμος 4093/2012 που αφορά τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων
- Ο νόμος 1809/1988 που αφορούσε κυρίως την καθιέρωση φορολογικών μηχανισμών
- Η πλειοψηφία των διατάξεων του νόμου 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών
- Τα προεδρικά διατάγματα 148/1984 και 384/1992 που αφορούν τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων και Τραπεζών αντίστοιχα
- Άρθρα του νόμου 4072/2012 που αφορούσαν τις Ι.Κ.Ε.

---

<sup>6</sup> <http://www.naftemporiki.gr> , Οι σημαντικότερες διατάξεις και αλλαγές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, Γ. Αληφαντής

### 3.4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΝΟΜΟΥ 4308/2014 ΜΕ ΚΦΑΣ ( Ν. 4093/2012)

Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων είναι το νομοθέτημα που πριν λίγα χρόνια ήρθε να αντικαταστήσει τον προγενέστερο και επί πολλά έτη σε χρήση Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Αμφότεροι οι δύο νόμοι πραγματεύονταν κανόνες σχετικά με τα υποχρεωτικώς τηρούμενα βιβλία εντός μίας επιχείρησης, καθώς επίσης και σχετικά με τα εκδιδόμενα παραστατικά ( τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κ.α. ). Ωστόσο ο ΚΦΑΣ με τις 2 τελευταίες παραγράφους του τελευταίου του άρθρου ουσιαστικά "έθετε εαυτόν εν αχρησία" από το 2014 και μετά ενώ επιπλέον όριζε τη σύσταση μιας Επιτροπής Εργασίας για περαιτέρω βελτίωση των υπαρχόντων νομοθετημάτων. Με άλλα λόγια άνοιγε το δρόμο για ένα ευρύτερο νομοθετικό έργο, αυτό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Τα πρώτα 15 άρθρα του νέου νόμου είναι μια υπονοούμενη πλην σαφής αναφορά στον ΚΦΑΣ και οι κυριότερες διαφορές είναι οι εξής:

- Για πρώτη φορά τίθεται ως απαράβατος όρος η χρήση ενός κοινού και ενιαίου "λεξικού όρων" (ορισμοί), με σκοπό να μειωθούν οι παρερμηνείες καθώς επίσης να αποσαφηνιστούν άπαξ δια παντός αρκετές έννοιες. Με την ευκαιρία αυτή εισάγονται και πολλοί νέοι όροι όπως οι "οντότητες" αντί των επιχειρήσεων.

-<sup>7</sup> Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του νέου νόμου, εισάγεται ένα νέο λογιστικό σχέδιο. Οι οντότητες οφείλουν να το ακολουθούν όσο αφορά την ονοματολογία, τους κωδικούς και το περιεχόμενο των λογαριασμών, με την περαιτέρω ανάλυση αυτών να εναπόκειται στη διακριτική τους ευχέρεια. Το νομοθέτημα όμως δίνει το δικαίωμα στις οντότητες να επιλέξουν αυτές αν θα εγκαταλείψουν το έως τώρα χρησιμοποιούμενο σχέδιο ή θα το διατηρήσουν, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου. Το νέο αυτό σχέδιο αποτελείται από 8 ομάδες :

---

<sup>7</sup> Η ανάλυση βασίζεται στις Πανεπιστημιακές Σημειώσεις "Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο", Δ. Χέβας - Α. Παπαδάκη

1η Ομάδα : ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

2η Ομάδα : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

3η Ομάδα : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

4η Ομάδα : ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

5η Ομάδα : ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

6η Ομάδα : ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

7η Ομάδα : ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ

8η Ομάδα : ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

Υπάρχουν κάποιες εμφανείς διαφορές σε σχέση με το ΕΓΛΣ. Αρχικά, αντί για 10 ομάδες, πλέον υπάρχουν 8 . Έχουν καταργηθεί οι ομάδες 9 ( αναλυτική λογιστική) και 10 ( λογαριασμοί τάξεως). Οι κωδικοί που λήγουν σε 7 δεν είναι πλέον κενοί ενώ οι κωδικοί που λήγουν σε 9 δεν αφορούν την λογιστική υποκαταστημάτων. Μερικοί λογαριασμοί έμειναν ανέπαφοι, κάποιοι άλλαξαν ονομασία κατα τον τύπο και όχι κατ'ουσίαν, κάποιοι είχαν μεταβολές στην ανάλυσή τους και κάποιοι ενώθηκαν με άλλους. Παρακάτω θα σταθούμε κυρίως στις πιο ουσιώδεις αλλαγές, δηλαδή σε ομάδες που άλλαξαν περιεχόμενο και σε νεοσύστατους λογαριασμούς. Ακολουθούν οι σημαντικότερες ανά ομάδα λογαριασμών.

Η ομάδα 1 δεν περιλαμβάνει πλέον το σύνολο του Μη Κυκλοφορούντος Ενεργητικού της οντότητας, αλλά μόνο τις ενσώματες και ασώματες ακινητοποιήσεις. Επιπλέον εισάγεται ένα νέο κονδύλι, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία διακρίνονται σε "ζώντα ζώα" και "δέντρα και φυτά".

Στην ομάδα 2 δεν παρατηρούνται αλλαγές επί της ουσίας με εξαίρεση την εμφάνιση και εδώ των βιολογικών πειουσιακών στοιχείων, αυτήν τη φορά ως στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

Στην ομάδα 3 συμπεριλαμβάνονται πλέον όλα τα υπολειπόμενα στοιχεία του ενεργητικού. Τα νέα κονδύλια εδώ είναι οι επενδύσεις και συμμετοχές που εντάσσονται στο πάγιο ενεργητικό της οντότητας ( βρίσκονταν στην ομάδα 1) και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις. Ένα ακόμα νέο κονδύλι για τα ελληνικά πρότυπα είναι τα χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση, τα οποία ευρέως γνωστά από σχετικές διατάξεις των ΔΠΧΑ. Η αντιστάθμιση επιτυγχάνεται μέσω της επένδυσης σε χρηματοοικονομικά στοιχεία του δευτερογενούς τομέα ( παράγωγα) με σκοπό την εξάλειψη κάθε είδους κινδύνου ( μεταβολές τιμών, επιτοκίων κ.α.). Παραδείγματα από παράγωγα χρηματοδοτικά εργαλεία είναι τα δικαιώματα αγοράς/πώλησης και τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης (ΣΜΕ). Διακρίνονται σε δύο κατηγορίες (κωδικούς) ανάλογα με τη μέθοδο αντιστάθμισης ( μέθοδος εύλογης αξίας/μέθοδος ταμειακών ροών). Τέλος οι μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού μετονομάζονται σε " προπληρωμένα έξοδα και δουλεμένα έσοδα περιόδου" .

Η ομάδα 4 στο εξής περιλαμβάνει μόνο τους λογαριασμούς της Καθαρής Θέσης, καθώς Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις και Προβλέψεις δεν κατατάσσονται πλέον σε αυτήν. Η ομάδα 5 διευρύνεται, καθώς σε αυτή συναντά κανείς όλα τα υπόλοιπα στοιχεία του Παθητικού. Συγκεκριμένα, στα ήδη υπάρχοντα κονδύλια προστίθενται οι Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις, οι Προβλέψεις, οι Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις ( που παλαιότερα δεν υπήρχαν στο σχέδιο ) και οι Επιχορηγήσεις, των οποίων ο χειρισμός αλλάζει. Ειδικότερα, οι επιχορηγήσεις θα ανήκουν στις υποχρεώσεις. Όταν θα εισπράττεται μια επιχορήγηση θα αναγνωρίζεται μια ισόποση υποχρέωση, η οποία θα μειώνεται ανάλογα με το ρυθμό που αποφασίζει η επιχείρηση να αναγνωρίζει το αντίστοιχο έσοδο. Τέλος, και οι μεταβατικοί λογαριασμοί του Παθητικού με τη σειρά τους μετονομάζονται σε "Δουλεμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων" .

Στην ομάδα 6 πλέον δεν ανήκουν μόνο τα (οργανικά) έξοδα αλλά και οι πάσης φύσεως ζημίες και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, τα οποία μετονομάστηκαν σε "ασυνήθη". Για παράδειγμα εδώ κατατάσσονται συναλλαγματικές διαφορές, ζημίες πώλησης ή καταστοφής παγίων και ζημίες απομείωσης παγίων. Κατ'αντιστοιχία με την προηγούμενη, η ομάδα 7 περιλαμβάνει πλέον και τα "ασυνήθη" ( όπως χαρακτηρίζονται πλέον) έσοδα και κέρδη.

Η μεγαλύτερη αλλαγή συντελέσθη στην ομάδα 8, όπου ήταν χαρακτηριστικές οι αλλεπάλληλες μεταφορές ποσών μεταξύ λογαριασμών για τον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος. Σε αυτήν την ομάδα εντάσσονταν έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα και όλα τα είδη κερδών και ζημιών. Πλέον την ομάδα στοιχειοθετούν μόλις τρεις κωδικοί: ένας για τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, ένας με τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς υποκαταστημάτων ( λογιστική υποκαταστημάτων) και ένας για τα αποτελέσματα της

περιόδου. Σε αυτόν συγκεντρώνονται άπαξ όλοι οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί για να συνθέσουν το κέρδος/ζημία της χρήσης.

- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα αλλά δεν έχουν εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα στην Ελλάδα απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων εν αντιθέσει με παλαιότερα, οπότε και μόνο το εισόδημα από μία εκμίσθωση ενός παγίου ιδιοκτησίας τους αρκούσε για να υφίσταται η σχετική υποχρέωση.

- Άλλαξαν τα κριτήρια κατάταξης των οντοτήτων σε μεγέθη. Ενώ επί ΚΦΑΣ έπρεπε να ληφθούν υπόψη μόνο η νομική μορφή και τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, εφεξής τα κριτήρια είναι τα κάτωθι:

## ΠΙΝΑΚΑΣ 1

<sup>8</sup>Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)

Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	≤1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	>20.000.000	> 40.000.000

Η κατάταξη αυτή είναι σημαντική αφού καθορίζει τις υποχρεώσεις τήρησης αρχείων και

<sup>8</sup> Λογιστική Οδηγία ν. 4308/2014

στοιχείων που έχουν οι οντότητες, καθώς επίσης και τις υποχρεώσεις σχετικά με τις δημοσιευόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ακολουθεί ο πίνακας που παρουσιάζει ποιες καταστάσεις είναι υποχρεωμένη να συντάσσει η οντότητα ανάλογα με το μέγεθός της.

## ΠΙΝΑΚΑΣ 2<sup>9</sup>

Καταστάσεις	Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ	Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	Μικρές (όλες)	Μεσαίες (όλες)	Μεγάλες (όλες)
Κατάσταση αποτελεσμάτων	+	+	+	+	+
Προσάρτημα ή Σημειώσεις	+	+	+	+	+
Ισολογισμός		+	+	+	+
Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης				+	+
Κατάσταση Χρηματοροών					+

- Εώς τώρα τα λογιστικά αρχεία και βιβλία δεν τηρούνταν σε άλλη γλώσσα πλην της ελληνικής και με νόμισμα το ευρώ. Μοναδική εξαίρεση η έκδοση κάποιου στοιχείου (παραστατικού) για συναλλαγή στο εξωτερικό, οπότε και εκδίδονταν σε ξένη γλώσσα και ξένο νόμισμα. Ο νέος νόμος έρχεται να αλλάξει τα δεδομένα καθώς τα μεν λογιστικά αρχεία εξακολουθούν να τηρούνται στην ελληνική αλλά τα δε λογιστικά στοιχεία επιτρέπεται να τηρούνται και σε άλλη γλώσσα.

- Αναφορικά με τα διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τον νέο νόμο αυτά είναι τα εξής:

<sup>9</sup> <https://www.taxheaven.gr> «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» - 20+1 σημεία που πρέπει να έχουμε υπόψη μας , Κ. Νιφορόπουλος

Συναλλαγών και γεγονότων (Ημερολόγιο)  
Μεταβολών τηρουμένων λογαριασμών (Αναλυτικό Καθολικό)  
Συγκέντρωσης αθροίσματος αυξήσεων, μειώσεων και υπολοίπων λογαριασμών  
(Ισοζύγιο)  
Ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων (Μητρώο Παγίων)  
Επενδύσεων  
Ιδιόκτητων αποθεμάτων  
Αποθεμάτων τρίτων  
Λοιπών περιουσιακών στοιχείων  
Λογαριασμών καθαρής θέσης  
Λογαριασμών υποχρεώσεων  
Περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Σε σύγκριση με τον ΚΦΑΣ, τα τέσσερα πρώτα είναι επι τής ουσίας τα ίδια. Τα υπόλοιπα εισάγονται από τον νέο νόμο. Ένα βιβλίο, η υποχρεωτική τήρηση του οποίου καταργήθηκε, είναι το βιβλίο αποθήκης. Το βιβλίο αυτό συνδεόταν άμεσα με τον κωδικό 94 του ΕΓΛΣ, ο οποίος δεν υφίσταται στο νέο προτεινόμενο σχέδιο. Στο εξής η εκάστοτε οντότητα έχει απλά την υποχρέωση να τεκμηριώνει με τον πληρέστερο δυνατό τρόπο (δικής της επιλογής) την διακίνηση των αποθεμάτων.

- Εισάγονται πλέον και σε ελληνικά πρότυπα οι έννοιες της λογιστικής και της φορολογικής βάσης καθώς και των αναβαλλόμενων φόρων. Οι έννοιες αυτές βεβαίως δεν ήταν εντελώς άγνωστες καθότι χρησιμοποιούνταν ήδη στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτό που αλλάζει πλέον στα Ε.Λ.Π είναι το γεγονός πως οι ελληνικές επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να παρακολουθούν από μόνες τους τις όποιες διαφορές ενδέχεται να προκύψουν μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, πράγμα που παλαιότερα ήταν αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής. Με άλλα λόγια η επιχείρηση υποχρεούται να παρακολουθεί ξεχωριστά αυτά τα δύο κυκλώματα και να ενημερώνει τα βιβλία της είτε με εγγραφές κατά τη διάρκεια της χρήσης είτε με μία συγκεντρωτική εγγραφή στο τέλος της χρήσης. Οι διαφορές ανάμεσα στις δύο βάσεις οδηγούν στις μόνιμες και προσωρινές διαφορές. Μόνιμες είναι αυτές οι οποίες δεν θα αντιστραφούν σε κάποια μελλοντική χρήση, ενώ αντίστοιχα προσωρινές ονομάζονται αυτές οι οποίες θα αντιστραφούν είτε εφάπαξ είτε σταδιακά σε μελλοντικές χρήσεις. Επίσης οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε φορολογητέες και εκπεστέες ανάλογα με τον αν στο μέλλον θα δημιουργήσουν ποσά που θα αυξήσουν ή θα μειώσουν τον φόρο που η οντότητα οφείλει να καταβάλει στην εφορία. Τέλος, να αναφέρουμε πως



οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές δημιουργούν τις Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις (ΑΦΑ) ενώ αντίστοιχα οι φορολογητέες δημιουργούν τις Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις (ΑΦΥ) .

- Επανέρχεται η υποχρεωτική έκδοση του στοιχείου Διακίνησης, ή όπως το γνωρίζαμε παλαιότερα του Δελτίου Αποστολής, το οποίο είχε καταργηθεί από τον ΚΦΑΣ. Οι πληροφορίες που πρέπει υποχρεωτικά να αναγράφονται στο Δελτίο Διακίνησης είναι το ονοματεπώνυμο του αντισυμβαλλόμενου, η διεύθυνσή του, ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ), η ποσότητα και το είδος της συναλλαγής καθώς και η ημερομηνία της διακίνησης, της έκδοσης και της λήψης του παραστατικού. Δεν είναι πλέον υποχρεωτικά τα εξής στοιχεία: η ώρα παράδοσης και αποστολής, ο αριθμός της πινακίδας του αυτοκινητού διακίνησης, ο τόπος αποστολής καθώς και ο τόπος προορισμού.

- Οι επιχειρήσεις έχουν πλέον τη δυνατότητα να φυλάσσουν τα λογιστικά αρχεία σε οποιαδήποτε μορφή επιθυμούν και δεν είναι υποχρεωμένες να τα φυλάσσουν εντός της επιχείρησης, πράγμα που επί ΚΦΑΣ ήταν υποχρεωτικό τουλάχιστον μέχρι την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Επιβάλλεται ωστόσο να τα επιδεικνύουν άμεσα σε κάθε έλεγχο.

- Αναφορικά με την έκδοση τιμολογίου, αυτό μπορεί να γίνει πλέον και για λιανική πώληση. Τιμολόγιο δεν εκδίδεται για συναλλαγές που δεν υπόκεινται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας ενώ επανέρχεται και η συνεχιζόμενη αρίθμηση των τιμολογίων. Τέλος οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να εκδίδουν συμπληρωματικά ή διορθωτικά τιμολόγια. Γίνεται κατανοητό πως όλα τα παραπάνω δεν προβλέπονταν από τον ΚΦΑΣ.

- Εισάγεται μια νέα μορφή τιμολογίου, το απλοποιημένο.<sup>10</sup> Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται για συναλλαγές έως 100 ευρώ (τελική αξία) και διαφέρει από το συνηθισμένο τιμολόγιο στο γεγονός πως δεν περιλαμβάνονται τα στοιχεία του αγοραστή. Ωστόσο ο νόμος θέτει κάποια όρια μην επιτρέποντας τη γενικευμένη χρήση του από τις επιχειρήσεις.

### 3.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΝΟΜΟΥ 4308/2014 ΜΕ ΝΟΜΟ 2190/1920 ΚΑΙ ΑΛΛΑ

---

<sup>10</sup> <https://www.texnologistiki.com/site/lows/elp-kfas/item/444-aplopoiimeno-timologio>

## NOMOΘΕΤΗΜΑΤΑ

Τα κεφάλαια 4-7 του νέου νόμου επικεντρώνονται στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στην τήρηση των λογαριασμών στα αντίστοιχα βιβλία. Ως εκ τούτου έρχονται να τροποποιήσουν ή να αντικαταστήσουν πολλές διατάξεις του θεμελιώδους νόμου για τις Ανώνυμες Εταιρίες, 2190/1920. Στο σύνολό τους οι αλλαγές που θα αναλυθούν παρακάτω αφορούν μεταβολές στους κανόνες τήρησης και παρακολούθησης συγκεκριμένων λογαριασμών στο λογιστικό κύκλωμα της εταιρείας. Θα γίνει σίγουρα αντιληπτό πως όλες οι αλλαγές έχουν μια σαφή κατεύθυνση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οτιδήποτε αυτά ορίζουν στις σχετικές περιπτώσεις.

- Καταργείται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Στο εξής το Έξοδο Φόρου Εισοδήματος θα αφαιρείται από τα κέρδη χρήσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, όπου εν τέλει θα εμφανίζονται και τα Καθαρά Κέρδη χρήσεως. Η διανομή των μερισμάτων θα εμφανίζεται στην Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

- Καταργούνται τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Ο συγκεκριμένος λογαριασμός κάλυπτε ένα ευρύ φάσμα περιπτώσεων, όπως για παράδειγμα τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα και τον φόρο μεταβίβασης σε περίπτωση αγοράς ενός παγίου και ή τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου για πάγια που προκύπτουν από ιδιοπαραγωγή. Στο παρελθόν τα παραπάνω έξοδα κεφαλαιοποιούνταν στο ενεργητικό και αποσβένονταν για μια περίοδο την οποία ο νόμος καθόριζε ανάλογα με το είδος της δαπάνης. Ο χειρισμός αυτός βασιζόταν στο γεγονός πως αυτές οι δαπάνες απέφεραν ωφέλειες για την επιχείρηση για μια μεγάλη χρονική περίοδο, επομένως θα έπρεπε να δημιουργούν και έξοδα στις αντίστοιχες περιόδους. Με τον νέο νόμο, τα έξοδα αυτά παύουν να κεφαλαιοποιούνται. Τα μεν έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης εξοδοποιούνται στην χρήση που πραγματοποιούνται, ενώ τα έξοδα που αφορούν την απόκτηση ενός παγίου (ιδιοπαραγωγούμενου ή μη) προσ αυξάνουν την τιμή κτήσης του.

- Όσο αφορά τα ενσώματα πάγια, είναι πλέον στην διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης να ορίσει την υπολειμματική αξία ενός παγίου. Εώς τώρα ο χειρισμός ήταν σύμφωνος με τις διατάξεις του φορολογικού νόμου, ο οποίος όριζε ότι η υπολειμματική αξία είναι 1 λεπτό (0,01 ευρώ). Επιπλέον οι οντότητες διαθέτουν την ευελιξία να διαλέξουν αυτές την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου, σε αντίθεση με όσα ορίζει ο φορολογικός νόμος (εξ ου

και οι διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης). Τέλος υπάρχει πλέον η δυνατότητα επιμέτρησης των ακινήτων στην εύλογη αξία και όχι μόνο στο ιστορικό κόστος. Προφανώς και αυτή η επιλογή έγκειται στις προθέσεις της οντότητας.

- Τα πάγια τα οποία περιέρχονται στην οντότητα μέσω μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης θα κατατάσσονται πλέον στο ενεργητικό της επιχείρησης, και δη στα ενσώματα πάγια.<sup>11</sup> Στο ΕΓΛΣ δεν υπήρχαν ειδικές διατάξεις για τη χρηματοδοτική μίσθωση. Ύστερα όμως από γνωμοδότηση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής οι επιχειρήσεις υποχρεώθηκαν να αναγνωρίζουν τα μισθώματα σε αναλυτικούς λογαριασμούς των ενοικίων. Υπήρχε βεβαίως και η δυνατότητα τα πάγια αυτά να παρακολουθούνται μέσω των λογαριασμών τάξεως, οι οποίοι, όπως προαναφέρθηκε, έπαψαν να ισχύουν. Με το νέο καθεστώς, τα πάγια αυτά υπόκεινται στις διατάξεις που εμπίπτουν και τα υπόλοιπα ενσώματα πάγια της επιχείρησης, με άλλα λόγια αποσβένονται κανονικά. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, οι πληρωμές του οποίου διακρίνονται στο χρεολύσιο (το οποίο μειώνει το ποσό της υποχρέωσης) και στον τόκο, που θεωρείται χρηματοοικονομικό έξοδο.

- Σημαντικές αλλαγές υπήρξαν και στο κομμάτι των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αρχικά παύουν να αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης έξοδα τα οποία δεν θα αποφέρουν ωφέλειες για την ίδια σε επόμενες χρήσεις. Επιπλέον υπάρχει μια σημαντική διαφορά σχετικά με τις εσωτερικώς δημιουργούμενες υπεραξίες. Ειδικότερα, ενώ μέχρι τώρα δεν υπήρχε η δυνατότητα μια οντότητα να αναγνωρίσει αυτές τις υπεραξίες, παρα μόνο μετά την εξαγορά της από μια άλλη εταιρεία, στο εξής οι οντότητες έχουν αυτό το δικαίωμα, αποτιμώντας τις υπεραξίες αυτές στην εύλογη αξία. Σχετικά με τις δαπάνες έρευνας, αυτές θα κεφαλαιοποιούνται στο εξής μόνον όταν το αποτέλεσμα της έρευνας θα είναι θετικό. Αναφορικά με άλλες ασώματες ακινητοποιήσεις, έξοδα ανάπτυξης που σχετίζονται με ορυχεία, λατομεία ή μεταλλεία θα προσαυξάνουν την τιμή κτήσης των παγίων. Επίσης, έξοδα που αφορούν την αύξηση κεφαλαίων σε μία οντότητα ή την έκδοση ομολογιακού δανείου στο εξής θα εξοδοποιούνται και δεν θα αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης. Τέλος, τα έξοδα ριζικής αναδιοργάνωσης μια οντότητας ( διοικητικά, εμπορικά κ.α. ), πλέον θα κεφαλαιοποιούνται και θα θεωρούνται περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Αυτό στηρίζεται στο κριτήριο που έχει ήδη προαναφερθεί παραπάνω, αυτό της αποκόμισης μελλοντικών ωφελειών για την οντότητα.

- Εφεξής οι οντότητες δε θα έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα εμπορεύματα στην τρέχουσα αξία ( τιμή αντικατάστασης, δηλαδή η τιμή στην οποία η οντότητα μπορεί να

---

<sup>11</sup> "Χρηματοοικονομική Λογιστική", Γ' ΈΚδοση , Α. Μπάλλας - Δ. Χέβας

αγοράσει το αντίστοιχο εμπόρευμα τη συγκεκριμένη στιγμή στην αγορά) . Τα αποθέματα θα αποτιμώνται πλέον στην μικρότερη μεταξύ τιμής κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης ( τιμή πώλησης - κόστη διάθεσης) . Επιπλέον καταργείται η χρήση της μεθόδου "LIFO" ( Last-In-First-Out, Τελευταίο εισαχθέν, πρώτο εξαχθέν) για την τήρηση του λογαριασμού των αποθεμάτων. Εναπομείνουσες διαθέσιμες μέθοδοι, η μέθοδος "FIFO" ( First-In-First-Out, Πρώτο εισαχθέν, πρώτο εξαχθέν) και η μέθοδος του Μέσου σταθμικού Κόστους.

- Καταργείται ο λογαριασμός " Οφειλόμενο Κεφάλαιο" από το Παθητικό. Κατ'αντιστοιχία καταργείται και η σχετική απαίτηση. Στο εξής τα Ίδια Κεφάλαια θα πιστώνονται με την κατάθεση των μετόχων και όχι μετά την σχετική απόφαση.

- Οι οντότητες υποχρεούνται πλέον στον υπολογισμό ενός κονδυλίου που ήδη συναντάται στα ΔΠΧΑ, των "προβλέψεων αποζημιώσεως προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία" . Το συγκεκριμένο κονδύλι θα μπορεί να υπολογίζεται είτε με βάση αυτά που προβλέπει ο φορολογικός νόμος είτε με βάση κάποια αξιόπιστη αναλογιστική μέθοδο.

- Ένα ζήτημα διευθετήθηκε σχετικά με τον χρονισμό κάποιων οικονομικών γεγονότων που αποτελούν και λογιστικά γεγονότα. Ειδικότερα, οι λογιστικές εγγραφές της διανομής των κερδών της χρήσεως και της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος πραγματοποιούνταν 31/12 σύμφωνα με τον απερχόμενο νόμο. Πλέον πραγματοποιούνται με την έγκριση του Ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων και με την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος αντίστοιχα.

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

## ΑΠΟΨΕΙΣ ΚΑΙ ΚΡΙΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο νόμος 4308/2104 είχε προκαλέσει πολλές συζητήσεις ακόμη και αρκετούς μήνες πριν τη δημοσίευση και την ψήφισή του. Η ευρέως διαδεδομένη άποψη πως οι υπάρχουσες διατάξεις ήταν παρωχημένες καθώς επίσης η γενικευμένη ανάγκη απλοποίησης και εκσυγχρονισμού των διαδικασιών είχαν δημιουργήσει ένα κλίμα αδημονίας στο επαγγελματικό κυρίως κοινό. Με την ψήφιση του νέου νόμου, όπως ήταν αναμενόμενο, εντάθηκαν σε μεγάλο βαθμό οι συζητήσεις γύρω από αυτόν, κυρίως όσο αφορά την ομαλή εφαρμογή του και την πλήρη εναρμόνιση των επαγγελματιών. Βεβαίως, ένα μεγάλο στοίχημα για το νέο νομοθέτημα ήταν να αποδειχθεί αποδοτικότερο από τις απερχόμενες διατάξεις. Παρακάτω θα καταγραφούν πολλές τοποθετήσεις σχετικά με το νέο νομοθέτημα, εκπεφρασμένες τόσο από επαγγελματίες όσο και από ακαδημαϊκούς με σκοπό να γίνει μια σκιαγράφηση της κοινής γνώμης με τη μέγιστη δυνατή ακρίβεια.

### 4.2 ΑΠΟΨΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ

Όπως έχει ήδη προαναφερθεί, ο νέος νόμος ήταν εν πολλοίς μια επιτακτική ανάγκη. Ήταν κοινώς αποδεκτό πως η οικονομία, και κυρίως το κομμάτι της λειτουργίας της πλειοψηφίας των ελληνικών επιχειρήσεων, έπρεπε να ξεφύγει από τους τυπολατρικούς κανόνες που επέβαλε το σύνολο των παλαιών νόμων και διατάξεων. Οι τελευταίοι έπρεπε να δώσουν τη θέση τους σε ένα νεωτεριστικό, για τα δεδομένα της Ελλάδας, κείμενο που θα αποτελείτο κυρίως από αρχές και όχι αυστηρούς και απαρέγκλιτους κανόνες.

Ίσως σε αυτό που μόλις αναφέρθηκε να συνίσταται η μεγαλύτερη επιτυχία και συνάμα η

σπουδαιότερη μεταρρύθμιση του έργου του νομοθέτη<sup>12</sup> : Το σύνολο των κανονιστικών πλαισίων λειτουργίας της πλειοψηφίας των ελληνικών επιχειρήσεων ( εξαιρούνται όσες εφαρμόζουν ΔΛΠ ) συγκεντρώθηκαν σε ένα και μόνο νομοθέτημα - κείμενο. Στο παρελθόν ο λογιστής όφειλε να συντονίζεται με μια σωρεία νόμων και διατάξεων δημοσιευμένων ανά τα έτη, καθώς επίσης και στις - ουκ ολίγες - εγκυκλίους (ΠΟΛ). Με τα παραπάνω καταπολεμάται πλήρως η λογιστική πολυνομία. Η ανάγκη για το νέο νομοθέτημα, η οποία όπως προαναφέρθηκε αναδείχθηκε από τους δανειστές μας, έγινε έντονη και από έναν ακόμα παράγοντα: το ΕΓΛΣ απείχε πολύ από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, πράγμα που δυσχέραινε σε μεγάλο βαθμό την συνεργασία με οικονομικές οντότητες του εξωτερικού, οι οποίες προφανώς ακολουθούν τα ΔΛΠ.

Ωστόσο, υπήρξε και αντίλογος σχετικά με το νέο νομοθέτημα. Αρχικά, πολλοί ήταν αυτοί που φοβήθηκαν ή δυσανασχέτησαν ενόψει της σαρωτικής αυτής αλλαγής : αλλαγές στα λογιστικά προγράμματα των εταιρειών και λογιστικών γραφείων και δαπάνες επιμόρφωσης υπαλλήλων ήταν μερικά από όσα έπρεπε να γίνουν ( και να δαπανηθούν) για την προετοιμασία του εδάφους.<sup>13</sup> Επιπλέον, θεωρήθηκε από κάποιους λανθασμένη η κατάργηση κλαδικών σχεδίων. Γενικότερα υπάρχει η πεποίθηση πως οι ελληνικές επιχειρήσεις είχαν αναπτύξει τους απαραίτητους αυτοματισμούς με το παλαιό σχέδιο. Άλλωστε δεν είναι δυνατό να βρεθεί ένα ενιαίο λογιστικό σχέδιο που να καλύπτει τις ανάγκες όλων των κλάδων και όλων των μεγεθών. Ένα άλλο ζήτημα που αντιμετωπίστηκε αρνητικά είναι πως στην ομάδα σύστασης του νομοσχεδίου δεν συμπεριλήφθηκε κάποιος επαγγελματίας λογιστής, παρά μόνον ακαδημαϊκοί. Οι διαφορές στην προσέγγιση των δύο αυτών ομάδων γίνονται εύκολα αντιληπτές και κατανοητές από το ευρύ κοινό. Γι'αυτόν τον λόγο θεωρήθηκε από κάποιους αρνητικό που δεν συμμετείχαν οι άνθρωποι που στην πράξη έρχονται αντιμέτωποι με όλες τις εκφάνσεις ενός τέτοιου νομοθετήματος.<sup>14</sup> Ένα τεχνικό ζήτημα που ανέκυψε είναι το γεγονός της τιμολογησης παροχής υπηρεσιών όταν αυτή θα έχει ολοκληρωθεί, πράγμα που σαφώς και επαφίεται σε αυθαίρετες κρίσεις. Ανέκαθεν άλλωστε έχει αποτελέσει πρόβλημα η χρονική οριοθέτηση της παροχής υπηρεσιών.

Μια καινοτομία του νομοσχεδίου αυτού είναι πως στο παράρτημα 1 παρατίθεται ένα πλήρες λεξιλόγιο όρων που, όπως προαναφέρθηκε, είναι απόλυτα χρήσιμο στην αποφυγή

---

<sup>12</sup> Ο Νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι αλλαγές και οι προοπτικές, Κ. Μαρκάζος

<sup>13</sup> Η Προσπάθεια για τη Δημιουργία Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, Β. Φίλιος

<sup>14</sup> Απόψεις - Προτάσεις του Ο.Ε.Ε. επί του σχεδίου Νόμου "Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και Συναφείς Ρυθμίσεις"

συγχύσεων και παρερμηνειών. Ωστόσο κι εδώ υφίσταται αντίλογος,<sup>15</sup> καθώς οι όροι που περιλαμβάνονται σε αυτό αποτελούν μια πιστή αντιγραφή από τη λογιστική Οδηγία 34 της Ε.Ε. , πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα μερικοί όροι να μην είναι απόλυτα δόκιμοι στην ελληνική. Για παράδειγμα, ο όρος «measurement» στην Αμερική, όπου συνηθέστερα υιοθετείται, σημαίνει αποτίμηση. Η λέξη επιμέτρηση δεν απάνταται μέχρι τώρα στη Λογιστική.<sup>16</sup> Κάποιοι δεν έμειναν τόσο ικανοποιημένοι από το βαθμό απλοποίησης και εκσυγχρονισμού των διαδικασιών που αφορούν την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και συγκεκριμένα ποια βιβλία πρέπει να τηρούνται και πως. Φέρνουν ως παράδειγμα χώρες του εξωτερικού όπου είναι ευθύνη των εταιρειών "να τηρούν με συνέπεια τα κατάλληλα βιβλία" ώστε να είναι συνεπείς στις υποχρεώσεις τους.

Επιστρέφοντας στις θετικές τοποθετήσεις γύρω από το νόμο, στην παράγραφο 7 του άρθρου 17 δίνεται η δυνατότητα ( και όχι η υποχρέωση ) στις οντότητες να αναζητούν καθοδήγηση από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς σε περίπτωση που είναι συμβατά με τον παρόντα νόμο.<sup>17</sup> Αυτό αντιμετωπίζεται από αρκετούς θετικά, καθώς κάποια ζητήματα στο νέο νόμο αναλύονται μεν, αλλά όχι τόσο διεξοδικά όσο στα Πρότυπα ( για παράδειγμα το υπόδειγμα της εύλογης αξίας) . Αναφορικά με το νέο προτεινόμενο σχέδιο για τις επιχειρήσεις, επιδοκιμάστηκε απο πολλούς η προαιρετικότητα του σχεδίου αυτού, δίνοντας στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα να μην αλλάξουν τα πεπραγμένα τους σχετικά με τα λογιστικά λογισμικά τους και δίνοντας τους χρόνο να αφομοιώσουν, εάν θέλουν, το νέο σχέδιο.<sup>18</sup> Αυτό όμως που σίγουρα βοήθησε είναι οι πίνακες αντιστοίχισης των κωδικών και λογαριασμών του ΕΓΛΣ και του ΕΛΠ, κάτι που σίγουρα θα διευκόλυνε τα συστήματα μηχανογράφησης κατά την αντιστοίχιση. Σημαντικό κομμάτι αξιολόγησης του νέου νόμου αφορά το κομμάτι του εκσυγχρονισμού.<sup>19</sup> Έχει εκφραστεί η άποψη πως με τον νέο νόμο εισήχθησαν κανόνες τήρησης των βιβλίων εναρμονισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές, οι οποίοι μειώνουν το κόστος λειτουργίας κι επιπλέον διασφαλίζουν τη διενέργεια των

---

<sup>15</sup> <https://www.forin.gr>, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Αλλαγές ΚΦΑΣ, Προβληματισμοί και Επίσημάνσεις

<sup>16</sup> <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014.pdf>

<sup>17</sup> <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20958>

<sup>18</sup> <http://koinsep.org>, Πρώτες παρατηρήσεις και απόψεις για τα “ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ”

<sup>19</sup> Δημόσια διαβούλευση για το σχέδιο νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις».

εκάστοτε ελέγχων. Για παράδειγμα, με τους νέους κανόνες διευκολύνεται η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η περαιτέρω μείωση του κόστους συναλλαγών. Επιπλέον, <sup>20</sup>μεγάλη ικανοποίηση έχει αποφέρει το γεγονός πως δεν άλλαξαν σε σημαντικό βαθμό κανόνες που αφορούσαν τις Μικρομεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες αποτελούν περίπου το 97% του συνόλου των ελληνικών επιχειρήσεων, πράγμα που σε αντίθετη περίπτωση θα της επιβάρυνε με υποχρεώσεις οικονομικά ( αλλά και σε όγκο εργασίας) που ενδεχομένως δεν θα μπορούσαν να ανταπεξέλθουν.

<sup>21</sup>Τέλος, ένα από τα σημεία που από πολλούς κρίνεται θετικά είναι πως σε αυτό το νομοθέτημα ισχύει η αρχή " η οικονομική ουσία υπεράνω του τύπου" . Αυτό πιστοποιείται από το γεγονός πως μια πληθώρα λογιστικών κανόνων έδωσε τη θέση της σε διατάξεις που δίνουν πολλά περιθώρια ελιγμών στις επιχειρήσεις. Δεν τις εγκλωβίζει και τους επιτρέπει να ασκούν την κρίση τους. Στο νόμο αυτό, όπως έχει ήδη προαναφερθεί, θεσπίστηκαν περισσότερο αρχές παρά κανόνες.

---

20

Απόψεις - Προτάσεις του Ο.Ε.Ε. επί του σχεδίου Νόμου "Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και Συναφείς Ρυθμίσεις"

<sup>21</sup> <http://www.kathimerini.gr> , Αποψη: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, μια αθόρυβη μεταρρύθμιση, Γ. Μαυραγάνης



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014**

#### **5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Στα παραπάνω κεφάλαια έγιναν οι απαραίτητες αναφορές τόσο στο θεωρητικό υπόβαθρο του θέματος, όσο και σε απόψεις και τοποθετήσεις γύρω από το ζήτημα. Για να σχηματισθεί επιτυχώς μια σφαιρική εικόνα γύρω από αυτό είναι πολύ σημαντικό να προχωρήσουμε ένα βήμα παρακάτω και να διαπιστώσουμε στην πράξη τις επιδράσεις της εφαρμογής του νόμου 4308/2014 στις ελληνικές επιχειρήσεις. Το ερώτημα που τίθεται είναι το εξής: Με ποιο τρόπο οι ελληνικές οντότητες που έως τώρα συνέτασσαν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τις διατάξεις του νόμου 2190/1920 γνωστοποίησαν την μετάβαση στον νόμο των ΕΛΠ 4308/2014; Και κατ'επέκταση, ποιες ήταν οι επιπτώσεις της πρώτης εφαρμογής του νόμου κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

#### **5.2 ΑΡΘΡΟ 37: ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ**

Απαραίτητη προϋπόθεση της διενέργειας αυτής της έρευνας είναι μια αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 37 του νέου νόμου, το οποίο περιλαμβάνει όλες τις διατάξεις που ήταν σχετικές με την πρώτη εφαρμογή του νέου νόμου. Το άρθρο 37 είναι το πρώτο άρθρο του κεφαλαίου 8 « ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ». Πολύ μεγάλο ενδιαφέρον συγκεντρώνουν οι διατάξεις σχετικά με το χειρισμό της μετάβασης στα ΕΛΠ ως γεγονός και του ζητήματος ενδεχόμενης αναδρομικής εφαρμογής. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 2 του άρθρου 37 του ισχύοντος νόμου παρέπεμψε την πρώτη εφαρμογή του νέου νόμου στις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου περί αλλαγής λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διόρθωσης λαθών και δη στην παράγραφο 1 περί λογιστικών πολιτικών . Αυτό συνεπάγεται αυτομάτως την αναδρομική εφαρμογή διατάξεων του νέου νόμου, πράγμα που θα σήμαινε την αλλαγή των λογιστικών αξιών του ενεργητικού, του παθητικού και των αποτελεσμάτων μιας οντότητας. Ως εκ τούτου, την πρώτη χρήση εφαρμογής των ΕΛΠ ( χρήση 2015) θα παρουσιάζονταν αναμορφωμένες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2014, οι οποίες είχαν συνταχθεί βάσει του 2190/1920. Συνεπώς θα υπήρχε μια πρώτη τάξεως ευκαιρία να εντοπισθούν, να ποσοτικοποιηθούν και να αναλυθούν οι μεταβολές που επέφερε στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ο νέος

νόμος.

Ωστόσο, οι παράγραφοι του άρθρου 37 που ακολουθούν έδωσαν ένα επιχείρημα στις οντότητες για την μη αναμόρφωση των καταστάσεων του 2014. Ειδικότερα, σύμφωνα με την παράγραφο 3, σε περίπτωση που η οντότητα έκρινε ότι η αναμόρφωση των καταστάσεων και των επιμέρους μεγεθών ήταν "πρακτικά δυσχερής" ή το απαιτούμενο κόστος είναι αρκετά υψηλό, θα μπορούσε να την παρακάμψει, ορίζοντας ως τεκμαρτό κόστος την ήδη υπάρχουσα λογιστική αξία και να αποφύγει τις αναπροσαρμογές/ Αναφορικά με στοιχεία στις καταστάσεις των οντοτήτων που θα έπρεπε πλέον να πάψουν να υφίστανται ( π.χ. έξοδα πρώτης ίδρυσης και εγκατάστασης) , ο νομοθέτης έδωσε στις οντότητες το δικαίωμα να τα διατηρήσουν μέχρι αυτά να αποσβεσθούν ολοσχερώς ή πωληθούν (παράγραφος 5). Αυτό που ήταν απαραίτητο εκ μέρους των οντοτήτων ήταν να γνωστοποιήσουν ενδεχόμενη χρήση της παραγράφου 5, καθώς επίσης να αναταξινομήσουν τα στοιχεία του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου σύμφωνα με τα νέα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 9, οι πολύ μικρές και μικρές οντότητες είχαν το δικαίωμα να παρακάμψουν τις ως άνω γνωστοποιήσεις.

### 5.3 ΕΡΕΥΝΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Για την διεξαγωγή της έρευνας χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία από τις δημοσιευμένες καταστάσεις 50 ελληνικών οντοτήτων οι οποίες μέχρι την χρήση 2014 κατάρτιζαν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920 και έκτοτε εφαρμόζουν τις διατάξεις του νόμου 4308/2014. Στον παρακάτω πίνακα εμφανίζονται στοιχεία σχετικά με το μέγεθος των οντοτήτων.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 3

ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Πολύ μικρή	31	62%
Μικρή	10	20%
Μεσαία	8	16%
Μεγάλη	1	2%
Σύνολο	50	100%

Δύο ήταν τα βασικά ζητούμενα της έρευνας:

1<sup>ov</sup> : Έγιναν οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις σχετικά με την εφαρμογή του νέου νόμου;

2<sup>ov</sup>: Πραγματοποιήθηκαν αναπροσαρμογές στα υπόλοιπα της συγκριτικής περιόδου;

Πρίν παρατεθούν τα αποτελέσματα πρέπει να ληφθεί υπόψη το εξής: Μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις ήταν υποχρεωμένες να κάνουν τις σχετικές γνωστοποιήσεις, σε αντίθεση με τις πολύ μικρές και τις μικρές. Διατηρούσαν ωστόσο το δικαίωμα να αποφύγουν τις αναπροσαρμογές ως πρακτικά δυσχερείς.

Ακολουθούν τα ευρήματα της έρευνας.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 4

ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΜΕΓΕΘΟΣ	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ
BES	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
BEST PRACTICES	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
EFA	ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	-
FARM VET	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	-
GENEPHARM	ΜΕΣΑΙΑ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
GRANDMARBLES	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ICON	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
INTERDOMUS	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ISV	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
MANEΣΣΗΣ	ΜΕΣΑΙΑ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
MEDIPRIME	ΜΕΣΑΙΑ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
MILO SIOUTIS	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
MOBILE	ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
MZN	ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	-
PARK AVENUE	ΠΟΛΥ	-	-

	ΜΙΚΡΗ		
PATAGONIA	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
SOLVAY	ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	-
SOLVI	ΜΙΚΡΗ	-	-
SUNNYLAND	ΜΙΚΡΗ	-	-
TRANSCARGO	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
VAM	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
VETA	ΜΕΣΑΙΑ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
ΑΚΤΙΝΑ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΝ	ΜΕΣΑΙΑ	ΝΑΙ	-
ΔΟΜΟΠΟΛΙΣ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΕΚΣΚΑΦΕΑΣ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΕΛΒΙΓΕ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΕΛΠΕΝ	ΜΕΓΑΛΗ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
ΕΡΚΥΝΑ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	-
ΙΠΠΟΑΤΙΚΑ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΚΑΛΛΙΑΡΕΚΟΣ	ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	-
ΚΑΛΛΙΣΤΡΑΤΟΣ	ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
ΚΑΛΟΓΗΡΟΥ	ΜΕΣΑΙΑ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
ΟΥΡΑΝΟΣ	ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
ΡΟΓΚΑΝ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΣΟΛΟΜΩΝ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	-
ΣΤΡΑΤΑΚΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΤΟΕΤΕΞ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
JOLLY	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΙΠΠΟΦΟΡΒΕΙΑ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
TELEIMPEX	ΜΕΣΑΙΑ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
ICON	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-

ΕΡΓΟΤΕΧΝΙΚΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΠΑΡΑΦΑΡΜ	ΜΕΣΑΙΑ	ΝΑΙ	ΝΑΙ
FLEXUS	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΜΟΤΙΒΟ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
PENTRON	ΜΙΚΡΗ	-	-
GREENEL	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-
ΑVALON	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	-	-

Συνοπτικά τα ευρήματα με βάση το μέγεθος των οντοτήτων.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 5

ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ	ΜΕΓΕΘΟΣ	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	31	4	1
ΜΙΚΡΗ	10	7	3
ΜΕΣΑΙΑ	8	8	7
ΜΕΓΑΛΗ	1	1	1
ΣΥΝΟΛΟ	50	30	38

#### 5.4 ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΕΞΑΓΩΓΗ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΩΝ

Ξεκινώντας από τις γνωστοποιήσεις, πέρα από τις μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις, για τις οποίες ήταν υποχρεωτική η πλήρης παρουσίαση των γνωστοποιήσεων όπως τις ορίζει το άρθρο 37, από τις πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις μόνον 11 τις συμπεριέλαβαν στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεών τους. Από τις γνωστοποιήσεις αυτές κάποιες αφορούν τα κονδύλια της παραγράφου 5 ( για παράδειγμα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης), αλλά οι περισσότερες αφορούσαν τις παραγράφους 3 και 4,

σχετικά με την πρακτικά δυσχερή αναδρομική εφαρμογή του νόμου.

Όσο αφορά τις αναπροσαρμογές, ο τρόπος παρουσίασης τους ποικίλλει από οντότητα σε οντότητα. Ωστόσο ο πιο σύνηθης τρόπος παρουσιάζεται στον πίνακα παρακάτω:

## ΠΙΝΑΚΑΣ 6

Συμφωνία καθαρής θέσεως κατά την πρώτη εφαρμογή	31/12/2014	31/12/2013
<b>Σύνολο ιδίων κεφαλαίων Ε.Γ.Α.Σ.</b>		
Διαγραφή εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως		
Χρήση εύλογης αξίας ως τεκμαρτού κόστους για τα ακίνητα		
Προσαρμογή σωρευμένων αποσβέσεων μηχανολογικού εξοπλισμού με βάση την ωφέλιμη ζωή τους		
Αναταξινόμηση κρατικής επιχορηγήσεως στις υποχρεώσεις		
Καταχώριση προβλέψεως αποζημιώσεως προσωπικού		
Διαγραφή οφειλόμενου κεφαλαίου		
Διαγραφή μερισμάτων από τις υποχρεώσεις λόγω		

διανομής		
Διαγραφή υποχρεώσεων προς το προσωπικό και τα μέλη και Δ.Σ από διανομή		
Καταχώριση Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης		
<b>Σύνολο ιδίων κεφαλαίων Ε.Λ.Π.</b>		

Ουσιαστικά πρόκειται για έναν πίνακα μεταβολής της καθαρής θέσης των οντοτήτων σε περίπτωση αναμόρφωσης των καταστάσεων. Αριστερά παρατηρούμε τα γεγονότα στα οποία οφείλονται οι αναπροσαρμογές. Τα γεγονότα αυτά έχουν αναλυθεί διεξοδικώς σε προηγούμενα κεφάλαια. Βέβαια, στις περισσότερες των περιπτώσεων οι αναπροσαρμογές οφείλονταν σε αναταξινομήσεις ήδη υπάρχοντων κονδυλίων ( π.χ. φόρος έξοδο λόγω κατάργησης πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων).

Το βασικό συμπέρασμα που εξάγεται είναι πως οι οντότητες προσπάθησαν να επωφεληθούν από τους ελιγμούς που προσέφερε το άρθρο 37 περί πρώτης εφαρμογής και να αποφύγουν το επιπρόσθετο κόστος αλλά και τις χαμένες εργατοώρες. Βεβαίως, υπήρχαν και οντότητες που με την πληρότητα που παρουσίασαν στις σχετικές σημειώσεις θέλησαν να παρουσιάσουν ένα προφίλ έγκυρης και λεπτομερούς πληροφόρησης, χτίζοντας μια σχέση εμπιστοσύνης με τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.





## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

#### **6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Στο τελευταίο αυτό κεφάλαιο θα γίνει μια σύνοψη όσων έχουν αναφερθεί παραπάνω, τόσο για κάποια χαρακτηριστικά του νέου νόμου, όσο και για τις τοποθετήσεις και επισημάνσεις που έχουν πραγματοποιηθεί. Μέσω αυτής της διαδικασίας θα εξαχθούν κάποια συμπεράσματα σχετικά με την εφαρμογή των ΕΛΠ και θα παρατεθούν κάποιες σκέψεις για το μέλλον. Σε αυτό το σημείο αξίζει να αναφέρουμε πως σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 39 του νέου νόμου, προβλεπόταν η σύσταση μιας διαρκούς επιτροπής η οποία θα είναι επιφορτισμένη με το βάρος της περαιτέρω βελτίωσης των διατάξεων και την εναρμόνισής τους με τις νεότερες ευρωπαϊκές οδηγίες και λογιστικές πρακτικές. Θα κάνει επίσης προτάσεις για την έκδοση οδηγιών εφαρμογής του νέου νόμου με απώτερο σκοπό την ερμηνεία αυτού.

Πράγματι αυτή η επιτροπή συστάθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, ένα μήνα δηλαδή μετά την ψήφιση του νομοσχεδίου, αποτελούμενη από 18 μέλη με αναπληρωτές για όλα τα μέλη. Η επιτροπή απαρτίζεται τόσο από ακαδημαϊκούς όσο και από επαγγελματίες. Με αυτόν τον τρόπο η Πολιτεία έδειξε πως λαμβάνει υπόψη τη γνώμη των επαγγελματιών. Σε συνέχεια των παραπάνω εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2015 η Λογιστική Οδηγία για τα ΕΛΠ από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων. Στην Οδηγία αναφέρεται ρητά πως όλα τα κεφάλαια άπτονται του λογιστικού ενδιαφέροντος της ΕΛΤΕ πλην του Κεφαλαίου 3 ( Παραστατικά Πωλήσεων) το οποίο δεν εμπίπτει στις αρμοδιότητες της Επιτροπής.

## 5.2 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συνοψίζοντας, το Νοέμβριο του 2014 μπήκε στην οικονομική ζωή αυτού του τόπου ο νόμος 4308/2014 σχετικά με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ο νόμος αυτός ήταν απόρροια τόσο των πιέσεων των δανειστών μας, οι οποίοι χαρακτήριζαν τις προγενέστερες διατάξεις δυσλειτουργικές, όσο και μια γενικευμένη ανάγκη των επαγγελματιών να απεμπλακούν από απαρχαιωμένα νομοθετήματα που επέβαλαν για χρόνια ένα καθεστώς πολυνομίας στο λογιστικό καθεστώς. Εδώ αξίζει να σημειωθεί πως οι δανειστές μας ( και γενικότερα οι ξένοι θεσμοί) πιστεύουν πως αυτός ο νέος νόμος φέρνει ένα βήμα πιο κοντά την καθολική χρήση των ΔΠΧΑ στην χώρα μας, πράγμα όμως που προς το παρόν, προς τέρψιν των Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων δε βρίσκεται στο τραπέζι των συζητήσεων. Ο νέος νόμος βασίστηκε σε μεγάλο βαθμό στην Οδηγία 34 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία είχε μια ξεκάθαρη κλίση προς διατάξεις των ΔΠΧΑ.

Οι αντιδράσεις και τα σχόλια σχετικά με την εφαρμογή του νέου νόμου ήταν ποικίλλα. Από την μία πλευρά η άποψη πως πρόκειται για ένα σύγχρονο νομοθέτημα, με πολλές απλοποιήσεις, αποσαφήνιση εννοιών και διαδικασίες που μειώνουν τα κόστη. Από την άλλη πλευρά η άποψη πως για ακόμη μια φορά σε σύντομο χρονικό διάστημα έχουμε ένα νομοθέτημα που θέτει νέους κανόνες που δημιουργούν ανάγκες επιμόρφωσης, αλλαγής λογισμικών και άλλα κόστη. Θεωρήθηκε επίσης μια απόπειρα μεταφοράς των ΔΛΠ σε ελληνικά πρότυπα με μη αναμενόμενα αποτελέσματα. Αυτό που μπορεί να λεχθεί με σιγουριά είναι πως το νέο νομοθέτημα σταματά οριστικά την λογιστική πολυνομία. Επιπλέον διέθετε τις απαραίτητες "δικλίδες" ώστε να μην "υπερφορτωθούν" οι οντότητες με βάρη από την αρχική εφαρμογή του νόμου, όπως φάνηκε ξεκάθαρα και από την έρευνα που διεξήχθη. Γενικότερα αφήνει περιθώρια στις οντότητες, σε πολλές περιπτώσεις, να λάβουν αυτές αποφάσεις. Η εισαγωγή ενός ενιαίου λεξικού όρων κρίνεται σίγουρα θετικά, παρότι κάποιοι από αυτούς είναι καινούριοι στο κοινό. Τέλος, σε μεγάλο βαθμό εξαλείφθηκε η τυπολατρεία που διέπνεε παλαιότερους κανόνες. Αναμφισβήτητα, είναι ακόμα αρκετά νωρίς για καθολικούς χαρακτηρισμούς και αφορισμούς. Σε γενικές γραμμές όμως ο νέος νόμος αφήνει ένα θετικό αντίκτυπο στο λογιστικό γίγνεσθαι της χώρας. Μένει να φανεί κατά πόσο οι επιχειρήσεις θα προσαρμοστούν σε μεγαλύτερο βαθμό με το νέο νόμο και θα αποκτήσουν τους δικούς τους αυτοματισμούς.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Νόμος 4308/2014 " Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις"

Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Νόμου 4308/2014

Υποπαράγραφος Ε1 Νόμου 4093/2012 ( ΚΦΑΣ)

Νόμος 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών

Δημόσια διαβούλευση για το σχέδιο νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις».

Απόψεις - Προτάσεις του Ο.Ε.Ε. επί του σχεδίου Νόμου "Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και Συναφείς Ρυθμίσεις"

"Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο" , Πανεπιστημιακές Σημειώσεις , Δ. Χέβας - Α. Παπαδάκη

"Χρηματοοικονομική Λογιστική", Γ' Έκδοση , Α. Μπάλλας - Δ. Χέβας

Ο Νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι αλλαγές και οι προοπτικές, Κ. Μαρκάζος

Η Προσπάθεια για τη Δημιουργία Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, Β. Φίλιος

<https://www.forin.gr>, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Αλλαγές ΚΦΑΣ, Προβληματισμοί και Επισημάνσεις

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014.pdf>

<https://www.taxheaven.gr> , Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα : Μια πρώτη ανάλυση

<http://koinsep.org>, Πρώτες παρατηρήσεις και απόψεις για τα “ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ”

<https://www.texnologistiki.com/site/lows/elp-kfas/item/444-aplopoiomeno-timologio>

<http://www.naftemporiki.gr> , Οι σημαντικότερες διατάξεις και αλλαγές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, Γ. Αληφαντής

<https://www.taxheaven.gr> , Η ιστορία της Λογιστικής στην Ελλάδα, Κ. Νιφορόπουλος

<http://www.kathimerini.gr> , "Αποψη: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, μια αθόρυβη μεταρρύθμιση" , Γ. Μαυραγάνης

<http://solnth.gr> , "Οι αλλαγές με τον ΚΦΑΣ" , κ. Καμφουρίδης

<https://www.taxheaven.gr> "«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» - 20+1 σημεία που πρέπει να έχουμε υπόψη μας" , Κ. Νιφορόπουλος