



*cutting through complexity*

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)

12 Μαρτίου 2015

Γιάννης Αχείλας,  
Κωνσταντίνα Αλεξανδρίδου,  
Θανάσης Μαρκόπουλος



### Περιεχόμενα

Εισαγωγή

Γενική Παρουσίαση του νόμου και επιμέρους ενοτήτων

Σχόλια πάνω στη φιλοσοφία και το περιεχόμενο του νόμου

Υποχρεώσεις των επιχειρήσεων για πρώτη εφαρμογή

Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

Σύνδεση με φορολογικές υποχρεώσεις

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Εισαγωγή

- Ο Ν. 4308/2014 έχει ενσωματώσει πλήρως το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, καθώς και βέλτιστες διεθνείς πρακτικές.
- Απλοποιείται περαιτέρω ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), και αφετέρου ενοποιεί, βελτιώνει και συμπληρώνει τους λογιστικούς κανόνες της χώρας, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης, που εισήγαγε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πριν από τριάντα πέντε χρόνια.
- Τα βασικά οφέλη είναι ότι αντιμετωπίζεται αποτελεσματικά η λογιστική πολυνομία. Για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές.
- Καταργούνται οι κοστοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που είχε ξεκινήσει με τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Εισάγονται κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές. Αυτοί οι κανόνες συνεπάγονται μειωμένο κόστος λειτουργίας, ενώ, ταυτόχρονα, διασφαλίζουν τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων ελέγχων.
- Οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων με το νέο πλαίσιο γίνονται, ευχερώς, κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές λόγω της ευθυγράμμισης που επιτυγχάνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Εισαγωγή (συνέχεια)

- Ο νέος νόμος παρέχει εναλλακτικά τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών με τους νέους κανόνες ή να υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών.
- Καταργείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (Ν. 2065/1992). Επίσης, αλλάζει ο τρόπος αντιμετώπισης Χρηματοδοτικών Μισθώσεων (leasing).
- Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει του νέου νόμου αποτελούνται, αναλόγως του μεγέθους κάθε εταιρείας, από: (α) Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, (δ) Προσάρτημα και (ε) Κατάσταση Χρηματοροών.
- Σημαντική καινοτομία του νέου νόμου αποτελεί η δυνατότητα των οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία (fair value), όταν αυτή καθίσταται αξιόπιστα εφικτή.
- Υποχρεούνται οι εταιρείες να προσαρμόσουν τα υπόλοιπα έναρξης του πρώτου Ισολογισμού που θα συντάξουν με τα νέα πρότυπα, σύμφωνα με τις νέες λογιστικές αρχές και το υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα του νόμου.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Γενική παρουσίαση του νόμου και των επιμέρους ενοτήτων

- Περιλαμβάνει οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα και ενσωματώνει στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ και υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του ΚΦΑΣ
- Κεφάλαιο 1 – Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους
- Κεφάλαια 2 και 3 – ΚΦΑΣ: Λογιστικά αρχεία και παραστατικά πωλήσεων
- Κεφάλαια 4, 5 και 6 – Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κανόνες επιμέτρησης και προσάρτημα (σημειώσεις) και απαλλαγές
- Κεφάλαιο 7 – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Κεφάλαιο 8 – Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις
- Παράρτημα Α – Ορισμοί
- Παράρτημα Β – Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Παραρτήματα Γ και Δ – Σχέδιο λογαριασμών και σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Οι υποχρεώσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθός τους, αξιοποιώντας τις προβλέψεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ για απλοποιήσεις και απαλλαγές.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Γενική παρουσίαση του νόμου και των επιμέρους ενοτήτων (συνέχεια)

- Το κεφάλαιο 2 «Λογιστικά Αρχεία», με το οποίο αντικαθίστανται οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., περιέχει λογιστικές δικλίδες και επιχειρηματικές πρακτικές που οι επιχειρήσεις από μόνες τους εφαρμόζουν για διαχειριστικούς λόγους.
- Το Κεφάλαιο 3, επαναλαμβάνει με βελτιώσεις αυτούσιες σχετικές ρυθμίσεις του Κ.Φ.Α.Σ. περί τιμολογίου πώλησης, που προέρχονται στο σύνολό τους από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περί ΦΠΑ.
- Στο κεφάλαιο 4 παρουσιάζονται οι βασικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την οδηγία 2013/34/ΕΕ και ορίζονται οι καταστάσεις που συντάσσουν οι υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθός τους, ακολουθώντας τα κριτήρια του άρθρου 2.
- Το Κεφάλαιο 5 αναφέρεται στους βασικούς κανόνες επιμέτρησης των διαφόρων στοιχείων είτε με βάση το ιστορικό κόστος, είτε στην εύλογη αξία για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Επίσης, περιγράφονται τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και της καθαρής θέσης, οι συναλλαγές και τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα και τέλος ο χειρισμός μεταβολών λογιστικών πολιτικών και διόρθωσης λαθών.
- Την 1 Ιανουαρίου του 2015 και εφεξής οι επιχειρήσεις μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το ίδιο σχέδιο λογαριασμών και τις ίδιες εσωτερικές διαδικασίες. Οι νέοι κανόνες, κυρίως, αφορούν θέματα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς και νέα υποδείγματα σύνταξης λογιστικών καταστάσεων. Αυτές τις αλλαγές οι επιχειρήσεις θα κληθούν να τις υλοποιήσουν στις αρχές του έτους 2016 για τις καταστάσεις του 2015.



# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Γενική παρουσίαση του νόμου και των επιμέρους ενοτήτων (συνέχεια)

- Ρυθμίζεται το ζήτημα της τεκμηρίωσης διακίνησης των αποθεμάτων και εκσυγχρονίζονται οι σχετικές ρυθμίσεις με δελτίο αποστολής, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος. Δίνεται βαρύτητα στη τεκμηρίωση των διαθέσιμων αποθεμάτων με σύγχρονες τεχνικές ακολουθώντας τη διεθνή πρακτική. Διατηρείται η χρήση ταμειακής μηχανής ή φορολογικού μηχανισμού για πωλήσεις λιανικής, με δυνατότητα απαλλαγής ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων.
- Τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 εφαρμόζουν:
  - ❖ Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές εταιρείας και ΙΚΕ.
  - ❖ Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ΟΕ ή ΕΕ, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα από αυτά που αναφέρονται ανωτέρω ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
  - ❖ Η ΕΕ, η ΟΕ, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
  - ❖ Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν. 4270/2014.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Γενική παρουσίαση του νόμου και των επιμέρους ενοτήτων (συνέχεια)

- Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ):
  - ❖ Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος. Το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα όντας τμήμα μιας αλλοδαπής τράπεζας που λειτουργεί υπό την πλήρη εποπτεία των αρχών της χώρας της. Μπορεί να τα εφαρμόζει όμως τα ΔΠΧΑ εναλλακτικά της εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του Ν. 4308/2014.
  - ❖ Οντότητες εγκατεστημένες στην Ελλάδα που είναι θυγατρικής οντότητας με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής,
  - ❖ Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας,
  - ❖ Οι Α.Ε.Π.Ε.Υ. του Ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ),
  - ❖ Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Ν. 3371/2005,



# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Γενική παρουσίαση του νόμου και των επιμέρους ενοτήτων (συνέχεια)

- ❖ Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του Ν. 2778/1999,
  - ❖ Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του Ν. 2367/1995,
  - ❖ Οι ΑΕΔΑΚ του Ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/EK),
  - ❖ Οι οντότητες χαρτοφυλακίου και
  - ❖ Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.
- Κάθε άλλη οντότητα μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα ΔΠΧΑ, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την ΕΕ. Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των ΔΠΧΑ είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΑ.
  - Οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ΔΠΧΑ, συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
  - Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ΔΠΧΑ εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Γενική παρουσίαση του νόμου και των επιμέρους ενοτήτων (συνέχεια)

- Πολύ μικρές οντότητες - Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
  - ❖ Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): ΕΥΡΩ 350 000,
  - ❖ Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 700 000,
  - ❖ Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.
- Οι ΕΕ, οι ΟΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του ΕΥΡΩ 1 500 000.
- Μικρές οντότητες - Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
  - ❖ Σύνολο ενεργητικού: ΕΥΡΩ 4 000.000,
  - ❖ Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 8 000 000,
  - ❖ Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Γενική παρουσίαση του νόμου και των επιμέρους ενοτήτων (συνέχεια)

- Μεσαίες οντότητες - Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
  - ❖ Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): ΕΥΡΩ 20 000 000,
  - ❖ Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 40 000 000,
  - ❖ Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.
- Μεγάλες οντότητες - Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
  - ❖ Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): ΕΥΡΩ 20 000 000,
  - ❖ Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 40 000 000,
  - ❖ Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.
- Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων που αναφέρθηκαν παραπάνω για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Σχόλια πάνω στη φιλοσοφία και στο περιεχόμενο του νόμου

- Ο Ν. 4308/2014 δεν επιβάλλει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στις μη εισηγμένες, ούτε κάποια παραλλαγή τους. Επιτρέπει τη χρήση των εύλογων αξιών, όπως ήδη έχει νομοθετηθεί από το 2006, βάσει της Οδηγίας 2001/65 της Ε.Ε.. Με τις νέες ρυθμίσεις δημιουργείται ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο για την εφαρμογή και τον έλεγχο των εύλογων αξιών. Είναι πιστή μεταφορά στο εθνικό δίκαιο, των διατάξεων της κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ.
- Καθορίζεται ένα ενιαίο πλέγμα λογιστικών κανόνων για όλες τις νομικές μορφές επιχειρήσεων, ωστόσο για τη μείωση του διοικητικού κόστους υπάρχει η διαβάθμιση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, με κλιμάκωση για τις μεγαλύτερες, σύμφωνα με τις προβλέψεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, ότι όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση, τόσο το λογιστικό της πλαίσιο είναι απλούστερο.
- Εναλλακτικά του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών οι υποκείμενες επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν το υφιστάμενο σχέδιο λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

### Σχόλια πάνω στη φιλοσοφία και στο περιεχόμενο του νόμου (συνέχεια)

- Σκοπός της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2013/34/ΕΕ είναι η απλοποίηση των ετήσιων λογαριασμών και των ενοποιημένων λογαριασμών όσον αφορά τις υποχρεώσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, σε σχέση με τα ισχύοντα, καθώς και η μείωση των διοικητικών επιβαρύνσεων των επιχειρήσεων.
- Το περιεχόμενο της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ περιορίζεται στη διάρθρωση των οικονομικών καταστάσεων, απλών και ενοποιημένων, στις λογιστικές αρχές που διέπουν τη σύνταξη αυτών, στις πρόσθετες πληροφορίες που πρέπει να δημοσιεύονται στο σχετικό προσάρτημα και στην έκθεση των οργάνων διοίκησης και τέλος, στις εξαιρέσεις των μικρών επιχειρήσεων από ορισμένες από τις υποχρεώσεις αυτές.
- Ο Ν. 4308/2014 καθορίζει επιπλέον σχέδιο λογαριασμών που θα πρέπει να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις, χωρίς αυτό να προβλέπεται από την Οδηγία. Συνεπώς, περιορίζεται η ευχέρεια των επιχειρήσεων, ιδίως εκείνων που ανήκουν σε διεθνείς ομίλους, να αναπτύξουν ένα σχέδιο λογαριασμών σύμφωνα με τις ανάγκες τους.

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

### Σχόλια πάνω στη φιλοσοφία και στο περιεχόμενο του νόμου (συνέχεια)

- Ο νέος νόμος, αν και εισήγαγε σημαντικές αλλαγές που αναμένονταν, δεν προχώρησε τόσο ώστε να εξαλείψει πραγματικά όλες τις γραφειοκρατικές διαδικασίες και να εισάγει μια ενιαία βάση λογιστικών αρχών για τη χώρα, όπως για παράδειγμα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Τώρα θα έχουμε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) και τα ΔΠΧΑ.
- Οι νέες ρυθμίσεις δεν είναι αρκετά τολμηρές, ώστε να μείνουμε μακριά από προκαθορισμένες οδηγίες ως προς τον τρόπο που τα βιβλία πρέπει να τηρούνται και ποια βιβλία πρέπει να τηρούνται. Για παράδειγμα, σε ορισμένες χώρες, η υποχρέωση τήρησης βιβλίων συνοψίζεται απλά στην ακόλουθη φράση «οι οντότητες πρέπει να τηρούν με συνέπεια τα κατάλληλα βιβλία». Με τον τρόπο αυτό εναποθέτει την ευθύνη στις εταιρείες να διασφαλίζουν ότι θα εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους.
- Ανοικτά παραμένουν διάφορα πρακτικά θέματα όσον αφορά την εφαρμογή του νόμου, όπως το δυσανάλογο διαχειριστικό βάρος που φαίνεται καταρχήν να επιβάλλεται στις μικρότερες επιχειρήσεις σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις, καθώς και θέματα αρμοδιότητας για την εποπτεία και επιβολή των προβλεπόμενων από το νόμο.



# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Υποχρεώσεις των επιχειρήσεων για πρώτη εφαρμογή

- Έναρξη Ισχύος του Νόμου.
- Πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων – αναδρομική προσαρμογή ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (αλλαγή λογιστικών πολιτικών).
- Δυνατότητα επιλογής μη αναδρομικής προσαρμογής ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν αυτή είναι πρακτικά δυσχερής ή το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό.
- Βάση επιμέτρησης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν υιοθετείται το ιστορικό κόστος.
- Βάση επιμέτρησης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν υιοθετείται η εύλογη αξία.
- Κονδύλια του Ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος Νόμου συνεχίζουν να αναγνωρίζονται με βάση το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο μέχρι τη ολοσχερή απόσβεσή τους ή την με οποιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους.
- Γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για μετάβαση στα ΕΛΠ.
- Απαλλαγές που παρέχονται σε μικρές και πολύ μικρές οντότητες.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Υποχρεώσεις των επιχειρήσεων για πρώτη εφαρμογή (συνέχεια)

- Κατάργηση ορισμένων άρθρων και παραγράφων του Κ.Ν. 2190/1920 και του Κ.Ν. 3190/1955 και αντιστοίχιση των άρθρων αυτών με τα άρθρα του Νόμου 4308/2014.
- Κατάργηση ορισμένων άρθρων του Ν.Δ. 400/1970 «περί ασφαλιστικών επιχειρήσεων».
- Κατάργηση του Π.Δ. 1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων και του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών. Δυνατότητα χρήσης των ανωτέρω λογιστικών σχεδίων από όποιες οντότητες επιθυμούν να διατηρήσουν το σχέδιο λογαριασμών της 31 Δεκεμβρίου 2014.
- Τροποποίηση της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/1920 που αφορά στα κριτήρια ελέγχου από τους νόμιμους ελεγκτές του Ν.3693/2008.
- Λοιπές ρυθμίσεις.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

- Αλλαγή στον τρόπο απεικόνισης των Οικονομικών Καταστάσεων με βάση συγκεκριμένα υποδείγματα που προβλέπονται από το Νόμο.
- Περιπτώσεις αποκλίσεων από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων.
- Κατάργηση του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων για όλες τις κατηγορίες οντοτήτων.
- Εφαρμογή της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης για τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες.
- Εφαρμογή της Κατάστασης Χρηματοροών μόνο για τις μεγάλες οντότητες.
- Το Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των Οικονομικών Καταστάσεων είναι πολύ αναλυτικό και περιλαμβάνει περισσότερες πληροφορίες σε σύγκριση με το Προσάρτημα βάσει των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (συνέχεια)

- Οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παραμένουν σε γενικές γραμμές οι ίδιες, με τρεις σημαντικές αλλαγές οι οποίες είναι:
  - ❖ Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισής τους στην εύλογη αξία τους.
  - ❖ Παρέχεται η δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα σχετικά ΔΠΧΑ στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
  - ❖ Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά, ενώ οι μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους.

Οι σημαντικότερες αλλαγές που αφορούν στην αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συνοψίζονται παρακάτω.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (συνέχεια)

### ■ Πάγια περιουσιακά στοιχεία

- ❖ Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση (ασχέτως δηλαδή εάν έχει ξεκινήσει η οντότητα να το χρησιμοποιεί) για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.
- ❖ Η απόσβεση διενεργείται, με ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.
- ❖ Δεν προβλέπεται αναπροσαρμογή αξίας των παγίων με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.
- ❖ Προβλέπονται διατάξεις αναφορικά με ενδείξεις απομείωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- ❖ Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.
- ❖ Τα περιουσιακά στοιχεία που περιέρχονται στην Εταιρεία με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ιδιοκτησίας της Εταιρείας και υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με αυτά.
- ❖ Παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων, μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, στην εύλογη αξία τους (ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, επενδυτικά ακίνητα).

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (συνέχεια)

- Παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων, μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, στην εύλογη αξία τους (ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, επενδυτικά ακίνητα).
- **Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**
  - ❖ Ο νόμος εισάγει την κατηγορία «βιολογικά περιουσιακά στοιχεία».
  - ❖ Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.
  - ❖ Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
  - ❖ Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.
- **Αποθέματα**
  - ❖ Η χρήση της μεθόδου αποτίμησης LIFO (τελευταίο εισαχθέν-πρώτο εξαχθέν) δεν επιτρέπεται.
  - ❖ Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (συνέχεια)

### ■ Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- ❖ Ο νόμος διαχωρίζει τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ομόλογα) τα οποία μετά την αρχική τους αναγνώριση επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος τους με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο.
- ❖ Εισάγεται η έννοια της απομείωσης αντί της πρόβλεψης υποτίμησης. Ο νόμος αναφέρει τις περιπτώσεις στις οποίες υφίστανται ενδείξεις απομείωσης.
- ❖ Όταν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται σε εύλογη αξία μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης ταξινομούνται σε κατηγορίες (διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου, χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση) για τις οποίες εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες αναγνώρισης της θετικής ή αρνητικής διαφοράς που προκύπτει.

### ■ Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

- ❖ Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο εάν η επιμέτρηση με τον κανόνα αυτό έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.



# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (συνέχεια)

- **Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία**
  - ❖ Η επιμέτρηση των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους είναι δυνατό να γίνει είτε στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν τα αποτελέσματα της αναλογιστικής μεθόδου έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.
- **Κρατικές επιχορηγήσεις**
  - ❖ Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία ή δαπάνες αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις και όχι ως αποθεματικά.
- **Αναβαλλόμενοι φόροι**
  - ❖ Παρέχεται η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών.
- **Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα**
  - ❖ Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην εύλογη αξία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (συνέχεια)

### ■ Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

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

- ❖ Βάσει των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β δεν προβλέπονται κατηγορίες κονδυλίων εκτάκτων και ανοργάνων εσόδων και εξόδων.
- ❖ Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων.
- ❖ Έξοδα και ζημιές προκύπτουν από επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, ή σχετίζονται με την απομείωση περιουσιακών στοιχείων.
- ❖ Οι τόκοι που προκύπτουν από την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.

### ■ Στοιχεία της καθαρής θέσης

Οι σημαντικότερες αλλαγές στα στοιχεία της καθαρής θέσης είναι οι εξής:

- ❖ Οι διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, οι οποίες αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση βάσει των προβλέψεων αυτού του νόμου.
- ❖ Οι κρατικές επιχορηγήσεις επενδύσεων βάσει αναπτυξιακών νόμων δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία της καθαρής θέσης.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (συνέχεια)

### ■ Αλλαγές στο Προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων

Το Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των Οικονομικών Καταστάσεων γίνεται πιο αναλυτικό και εκτενές συγκρινόμενο με το προσάρτημα βάσει των προβλέψεων του Κ.Ν. 2190/1920. Οι σημαντικότερες αλλαγές/προσθήκες συνοψίζονται στα παρακάτω:

- ❖ Παρέχονται αναλύσεις και πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (εφόσον αυτές δεν παρέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις) οι οποίες παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- ❖ Βάσει του νόμου εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους.
- ❖ Ο πίνακας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων εφόσον έχει γίνει επιμέτρηση σε εύλογη αξία, παρουσιάζει την εύλογη αξία στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι ξεχωριστά. Επίσης τις απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο καθώς και τις απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.
- ❖ Ο νόμος απαιτεί να γίνεται αναφορά στη φύση σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον Ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

### Αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (συνέχεια)

- ❖ Εφόσον η οντότητα έχει εφαρμόσει την επιμέτρηση στην εύλογη αξία προβλέπεται υποχρέωση παράθεσης αναλυτικής σημείωσης στο προσάρτημα.
- ❖ Σχετικά με τις σημειώσεις που αφορούν στην καθαρή θέση της οντότητας οι προσθήκες αφορούν στο κεφάλαιο που έχει εγκριθεί και δεν έχει καταβληθεί καθώς και στην ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- ❖ Η οντότητα κάνει αναφορά στην προτεινόμενη ή οριστική διάθεση των κερδών και στο ποσό των μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο.
- ❖ Επίσης η οντότητα κάνει αναφορά στο λογιστικό χειρισμό των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση.
- ❖ Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, το υπόλοιπο ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και ανάλυση της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.
- ❖ Επίσης προβλέπεται αναφορά στη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεόμενων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της εταιρείας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα και οπωσδήποτε εντός των επόμενων 12 μηνών, εφόσον είναι σημαντικά.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

- Για τις **πολύ μικρές οντότητες** (με τη μορφή της Ε.Ε., Ο.Ε., και οι ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, εκτός των Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και της Ε.Ε. κατά μετοχές) παρέχονται πλήθος απλοποιήσεων:
  - ❖ απαλλαγές από το λογιστικό σχέδιο,
  - ❖ απαλλαγή περί της λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης των συναλλαγών και γεγονότων λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική τους ουσία,
  - ❖ μπορούν να χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας,
  - ❖ δεν χρειάζεται να εφαρμόζουν τις διατάξεις για την απομείωση των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων,
  - ❖ μπορούν να αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία,
  - ❖ απαλλάσσονται της χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος,
  - ❖ μπορούν να αναγνωρίζουν ζημίες απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με βάση τη φορολογική νομοθεσία,

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

### Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές (συνέχεια)

- ❖ μπορούν να αναγνωρίζουν τις προβλέψεις και τις κρατικές επιχορηγήσεις σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία,
- ❖ μπορούν να μην αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογία,
- ❖ μπορούν να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις περί εύλογων αξιών και της αναδρομικής διόρθωσης λαθών καθώς και από αλλαγές λογιστικών πολιτικών.
- ❖ Απαλλαγές από πολλές πληροφορίες του Προσαρτήματος.
- ❖ Οι οντότητες των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των ΕΥΡΩ 150 000 από πωλήσεις αγαθών, δύναται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο.
- ❖ Οι οντότητες που επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις 3 τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές (συνέχεια)

- Για τις **πολύ μικρές οντότητες** (με τη μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε. κατά μετοχές, Ι.Κ.Ε., και Ο.Ε. ή Ε.Ε. όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε. κατά μετοχές, Ι.Κ.Ε.) που καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων παρέχονται οι εξής απλοποιήσεις:
  - ❖ Μπορούν να μη εφαρμόζουν τις διατάξεις περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.
  - ❖ Μπορούν να μη εφαρμόζουν τις διατάξεις περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.
  - ❖ Απαλλαγές από πολλές πληροφορίες του Προσαρτήματος.
- Για τις **μικρές και μεσαίες οντότητες** παρέχονται συγκεκριμένες απαλλαγές από τις πληροφορίες του Προσαρτήματος.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

## Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές (συνέχεια)

- Οι παρακάτω **πολύ μικρές οντότητες** (με τη μορφή της Ε.Ε., Ο.Ε., και οι ατομικές επιχειρήσεις) έχουν τη δυνατότητα σύνταξης μόνο συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων και παρέχουν ορισμένες μόνο από τις πληροφορίες του Προσαρτήματος:
  - ❖ Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968.
  - ❖ Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
  - ❖ Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/1975.



# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

## Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

- Συνδεδεμένο μέρος (Related party): Είναι:
  - ❖ Πρόσωπο ή στενό μέλος της οικογένειας αυτού του προσώπου είναι συνδεδεμένο μέρος με την οντότητα που καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις εάν:
    - Είναι μέλος των βασικών διοικητικών στελεχών της καταρτίζουσας οντότητας ή μιας μητρικής της, ή
    - Έχει τον έλεγχο της καταρτίζουσας οντότητας, ή
    - Ασκεί από κοινού έλεγχο ή ουσιώδη επιρροή επί της καταρτίζουσας οντότητας ή έχει σημαντικά δικαιώματα ψήφου σε αυτή.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

## Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (συνέχεια)

- ❖ Μια οντότητα είναι συνδεδεμένη με την καταρτίζουσα οντότητα, αν ισχύει μία από τις παρακάτω προϋποθέσεις:
  - Η οντότητα και η καταρτίζουσα οντότητα είναι μέλη του ίδιου ομίλου (που σημαίνει ότι κάθε μητρική, θυγατρική και αδελφή θυγατρική είναι συνδεδεμένα μέρη μεταξύ τους).
  - Οποιαδήποτε οντότητα είναι συγγενής ή κοινοπραξία της άλλης οντότητας (ή ενός μέλους ομίλου στον οποίο η άλλη οντότητα είναι μέλος).
  - Και οι δύο οντότητες είναι κοινοπραξίες μιας τρίτης οντότητας.
  - Οποιαδήποτε οντότητα είναι κοινοπραξία μιας τρίτης οντότητας και η άλλη οντότητα είναι συγγενής της τρίτης οντότητας.
  - Η οντότητα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, προς όφελος των εργαζομένων είτε της καταρτίζουσας οντότητας είτε μιας οντότητας συνδεδεμένης με αυτήν. Εάν η καταρτίζουσα οντότητα είναι η ίδια ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, οι εργοδότες-χρηματοδότες του προγράμματος, είναι επίσης συνδεδεμένοι στο πρόγραμμα.
  - Η οντότητα ελέγχεται ή ελέγχεται από κοινού από πρόσωπο αναφερόμενο στην παραπάνω πρώτη υποπερίπτωση.
  - Ένα πρόσωπο αναφερόμενο στην παραπάνω πρώτη υποπερίπτωση διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων στην οντότητα.

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (συνέχεια)

- Ένα πρόσωπο αναφερόμενο στην παραπάνω πρώτη υποπερίπτωση ασκεί ουσιώδη επιρροή επί της οντότητας ή διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων σε αυτή.
- Ένα πρόσωπο ή ένα στενό μέλος της οικογένειάς του ταυτόχρονα διαθέτει ουσιώδη επιρροή ή σημαντική δύναμη ψήφων επί της οντότητας και ασκεί από κοινού έλεγχο στην καταρτίζουσα οντότητα.
- Ένα μέλος των βασικών διοικητικών στελεχών της καταρτίζουσας οντότητας ή μιας μητρικής της οντότητας, ή ένα στενό μέλος της οικογένειας αυτού του προσώπου, ασκεί έλεγχο ή από κοινού έλεγχο επί της καταρτίζουσας οντότητας ή διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων σε αυτή.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

## Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης

- **Μικροί όμιλοι** είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
  - α) Σύνολο ενεργητικού: ΕΥΡΩ 4 000 000.
  - β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 8 000 000.
  - γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα
- **Μεσαίοι όμιλοι** είναι οι όμιλοι, εξαιρουμένων των μικρών, που αποτελούνται από μια μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
  - α) Σύνολο ενεργητικού: ΕΥΡΩ 20 000 000.
  - β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 40 000 000.
  - γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα
- **Μεγάλοι όμιλοι** είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας, υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
  - α) Σύνολο ενεργητικού: ΕΥΡΩ 20 000 000.
  - β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 40 000 000.
  - γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

## Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης

- Οι μητρικές οντότητες με τη μορφή ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές, ΙΚΕ, και ΟΕ ή ΕΕ όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές ή ΙΚΕ, καθώς και κάθε άλλη οντότητα όταν επιλέγει ή υποχρεώνεται από άλλη νομοθεσία.
- Μια μητρική οντότητα συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την ίδια και κάθε άλλη οντότητα, εάν για την εν λόγω μητρική οντότητα ισχύει **οποιοδήποτε** από τα παρακάτω:
  - ❖ Έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα).
  - ❖ Έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα) και είναι ταυτόχρονα μέτοχος, εταίρος ή μέλος αυτής της οντότητας.
  - ❖ Έχει το δικαίωμα να ασκεί κυριαρχική επιρροή στην άλλη οντότητα (θυγατρική οντότητα), της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος, είτε βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με την οντότητα αυτή είτε βάσει πρόβλεψης του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της.
  - ❖ Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της άλλης οντότητας και είτε:
    - ελέγχει από μόνη της, δυνάμει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους, εταίρους ή μέλη της οντότητας αυτής (θυγατρική οντότητα), την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της είτε
    - ισχύουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης (συνέχεια)

- ✓ Η πλειοψηφία των μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της οντότητας αυτής (θυγατρικής οντότητας) που είχαν τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, καθώς και κατά την προηγούμενη περίοδο και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχει διοριστεί μόνο ως αποτέλεσμα της άσκησης των δικαιωμάτων ψήφου αυτής.
- ✓ Τα δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από τη μητρική οντότητα αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου στη θυγατρική οντότητα.
- ✓ Κανένα τρίτο μέρος δεν έχει τα δικαιώματα που αναφέρονται στα προαναφερθέντα σημεία, αναφορικά με αυτή την οντότητα (θυγατρική οντότητα).
- ❖ Έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο στην άλλη οντότητα (θυγατρική οντότητα).
- Κάθε οντότητα που υπάγεται στην ελληνική νομοθεσία συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εάν αυτή η οντότητα και μία άλλη(ες) οντότητα(ες) με την(τις) οποία(ες) δεν συνδέεται με τις σχέσεις που ορίζονται παραπάνω, διοικούνται σε ενιαία βάση, σύμφωνα με σύμβαση που έχει υπογραφεί με την άλλη οντότητα ή προβλέψεις στο ιδρυτικό έγγραφο ή το καταστατικό της άλλης οντότητας.

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

### Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση

- Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος.
- Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν αυτή η μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι επίσης θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και:
  - ❖ η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας κατέχει όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης οντότητας. Οι μετοχές στην απαλλασσόμενη οντότητα που κατέχονται από μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων βάσει νομικής δέσμευσης ή δέσμευσης στο ιδρυτικό έγγραφό της ή στο καταστατικό της, δεν λαμβάνονται υπόψη για το σκοπό της απαλλαγής, ή
  - ❖ η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας, κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλλασσόμενης και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση (συνέχεια)

- Για την ανωτέρω απαλλαγή πρέπει να πληρούνται όλες τις κατωτέρω προϋποθέσεις:
  - ❖ Η απαλλασσόμενη οντότητα και όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων, η μητρική οντότητα του οποίου διέπεται από το δίκαιο κράτους-μέλους.
  - ❖ Οι εν λόγω ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων συντάσσονται από την μητρική οντότητα αυτού του συνόλου, σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης που διέπει αυτή τη μητρική οντότητα, σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ, ή τα ΔΠΧΑ που έχουν υιοθετηθεί βάσει του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
  - ❖ Αναφορικά με την απαλλασσόμενη οντότητα, πρέπει να δημοσιεύονται οι προαναφερθείσες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η έκθεση ελέγχου.
  - ❖ Στις σημειώσεις των ετησίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης οντότητας γνωστοποιούνται η επωνυμία και η έδρα της μητρικής οντότητας που συντάσσει τις προαναφερθείσες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.



## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση (συνέχεια)

- Μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, δεν απαιτείται να περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν πληρείται μία τουλάχιστον από τις κατωτέρω προϋποθέσεις:
  - ❖ σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο δεν μπορούν να αποκτηθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή υπερβολική καθυστέρηση ή
  - ❖ οι μετοχές αυτής της οντότητας κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταγενέστερη διάθεσή τους, ή
  - ❖ αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιαστικά τη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της οντότητας ή την άσκηση της ενοποιημένης διοίκησης αυτής της οντότητας όταν διοικούνται σε ενιαία βάση, σύμφωνα με σύμβαση που έχει υπογραφεί με την άλλη οντότητα ή προβλέψεις στο ιδρυτικό έγγραφο ή το καταστατικό της άλλης οντότητας.
- Κάθε μητρική οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν:
  - ❖ έχει μόνο θυγατρικές οντότητες που δεν είναι σημαντικές, τόσο ατομικά όσο και συνολικά, ή / και όλες οι θυγατρικές της οντότητες μπορούν να εξαιρεθούν από την ενοποίηση βάσει των αμέσως παραπάνω διατάξεων.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

## Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται στο σύνολό τους στον ενοποιημένο ισολογισμό.
- Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση εκείνων των οντοτήτων.
- Η διαφορά που απομένει μετά την εφαρμογή της άνωθεν περίπτωσης αφορά υπεραξία (Goodwill).
- Όταν μετοχές θυγατρικών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από πρόσωπα, άλλα εκτός του ομίλου, το ποσό που αποδίδεται σε αυτές τις μετοχές εμφανίζεται ξεχωριστά στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού ως «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο» (non-controlling interests).
- Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται πλήρως στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.
- Το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αποδίδεται στα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο εμφανίζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημία που αποδίδεται στα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

## Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (συνέχεια)

- Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις χρηματοοικονομικές θέσεις, τα κέρδη ή τις ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ως να ήταν μια οντότητα.
- Ιδιαίτερα, τα κατωτέρω **απαλείφονται** από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:
  - ❖ Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων,
  - ❖ Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων,
  - ❖ Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

### Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες

- Όταν μια οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση έχει μια συμμετοχή σε συγγενή (20% - 50% συμμετοχή) ή κοινοπραξία, αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «Συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία», βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.
- Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μια συγγενής ή κοινοπραξία αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης.
- Το ποσό που αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της μεταβολής της καθαρής θέσης της κατά τη διάρκεια της περιόδου που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας (επενδυτής) και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που αναλογούν σε αυτά τα συμμετοχικά δικαιώματα.
- Στο βαθμό που η θετική διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε δεν μπορεί να συσχετισθεί με κάποια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, αντιμετωπίζεται ως «Υπεραξία».

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Το Προσάρτημα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που ορίζονται και για τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον:
  - ❖ Κατά τη γνωστοποίηση των συναλλαγών με τα συνδεδεμένα μέρη, οι συναλλαγές μεταξύ τέτοιων μερών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και έχουν απαλειφθεί, παραλείπονται.
  - ❖ Οι μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό του ποσού της υπεραξίας και κάθε σημαντική μεταβολή της σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο επεξηγούνται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
  - ❖ Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης σε μια συγγενή ή κοινοπραξία, η οντότητα γνωστοποιεί τη διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης της επένδυσης και της λογιστικής αξίας της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε, κατά την ημερομηνία απόκτησης. Η γνωστοποίηση αυτή απαιτείται μόνο στην περίοδο που έγινε η απόκτηση.
  - ❖ Όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις μιας συγγενούς ή κοινοπραξίας έχουν επιμετρηθεί στις ατομικές τους χρηματοοικονομικές καταστάσεις με μεθόδους άλλες από αυτές που χρησιμοποιήθηκαν για ενοποίηση, τα εν λόγω στοιχεία για τον υπολογισμό της διαφοράς της άνωθεν σημείωσης μπορούν να επαναμετρώνται, σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για ενοποίηση. Εάν τέτοια επαναμέτρηση δεν έχει πραγματοποιηθεί, γνωστοποιείται το γεγονός αυτό.
  - ❖ Αν η σύνθεση των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση έχει μεταβληθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, οι ενοποιημένες καταστάσεις περιλαμβάνουν πληροφορίες που καθιστούν δυνατή τη σύγκριση των διαδοχικών ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νέες υποχρεώσεις, εξαιρέσεις και απαλλαγές

## Πρώτη εφαρμογή ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Για το κονδύλι «Διαφορές Ενοποίησης», σύμφωνα με το καταργούμενο άρθρο 103 του Κ.Ν. 2190/1920, κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής του παρόντος νόμου εφαρμόζονται τα εξής:
  - ❖ Για το αναπόσβεστο χρεωστικό υπόλοιπο κατά τις 31 Δεκεμβρίου 2014, που εμφανίζεται στο ενεργητικό του ενοποιημένου ισολογισμού, ισχύουν οι διατάξεις περί ελέγχου απομείωσής του ή απόσβεσής του σε 10 έτη.
  - ❖ Το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο που εμφανίζεται ως στοιχείο της καθαρής θέσης του ενοποιημένου ισολογισμού κατά τις 31 Δεκεμβρίου 2014, μεταφέρεται κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Σύνδεση με φορολογικές υποχρεώσεις

## Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

- Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.
- Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:
  - ❖ οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),
  - ❖ οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,
  - ❖ αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,
  - ❖ τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,
  - ❖ οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,
  - ❖ έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Σύνδεση με φορολογικές υποχρεώσεις Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

- Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού, ανεξάρτητα από την αξία του.
- Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.
- Σημαντικό είναι επίσης η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης, και ιδίως των «κερδών εις νέο» για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής.
- Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, πρέπει να τηρεί τα ακόλουθα αρχεία (βιβλία):
  - ❖ Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο),
  - ❖ Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό) και
  - ❖ Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).



## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Σύνδεση με φορολογικές υποχρεώσεις Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

- Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ΄ του Ν. 4308/2014 χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α΄ και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β΄. Συνεπώς, δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών.
- Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας.
- Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Σύνδεση με φορολογικές υποχρεώσεις

## Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

- Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, κατά περίπτωση.
- Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους, β) τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γ) την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.
- Η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους.
- Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς.

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Σύνδεση με φορολογικές υποχρεώσεις

### Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος (συνέχεια)

- Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις:
  - ❖ όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο,
  - ❖ όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε παρακείμενα ακίνητα ή σε ακίνητα κείμενα το ένα αντίκρυ του άλλου και είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της οντότητας,
  - ❖ διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της,
  - ❖ διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,
  - ❖ διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεσή αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο.

## Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Σύνδεση με φορολογικές υποχρεώσεις

### Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος (συνέχεια)

- Η παραπάνω υποχρέωση εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών.
- Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται, δεν υποχρεούται, να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς.
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.
- Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους.
- Μία μητρική οντότητα που έχει θυγατρική, η οποία θυγατρική δεν υπόκειται στο νόμο αυτόν, πρέπει να λαμβάνει τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που παρέχει τη δυνατότητα στη μητρική να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Σύνδεση με φορολογικές υποχρεώσεις

## Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

- 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.
- Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.
- Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, 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 κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:
  - ❖ έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή
  - ❖ το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Σύνδεση με φορολογικές υποχρεώσεις

## Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

- Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:
  - ❖ πέντε έτη από τη λήξη της περιόδου ή
  - ❖ το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.
- Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.
- Η δυνατότητα διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων σε ηλεκτρονικά μέσα παρέχεται για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών κατά περίπτωση), μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014.
- Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του.

# Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Σύνδεση με φορολογικές υποχρεώσεις

## Παραστατικά πωλήσεων – Τιμολόγιο

- Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.
- Σημειώνεται ότι δεν εισάγεται ειδική ονομασία για το σχετικό παραστατικό το οποίο δύναται να είναι ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία, υπεύθυνη δήλωση, τιμολόγιο (αγοράς), «τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης, αρκεί να περιλαμβάνει όλα τα προαπαιτούμενα δεδομένα.

### Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο

- Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:
  - ❖ όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των ΕΥΡΩ 100, ή
  - ❖ όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο
- Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο.

# Ευχαριστώ





© 2015 KPMG Ορκωτοί Ελεγκτές, Ελληνική Ανώνυμη Εταιρεία και μέλος του δικτύου ανεξάρτητων εταιρειών-μελών της KPMG συνδεδεμένων με την KPMG International Cooperative ("KPMG International"), ενός Ελβετικού νομικού προσώπου. Με την επιφύλαξη κάθε δικαιώματος.

Το όνομα και το λογότυπο KPMG και "cutting through complexity" αποτελούν καταχωρημένα εμπορικά σήματα ή σήματα της KPMG International.