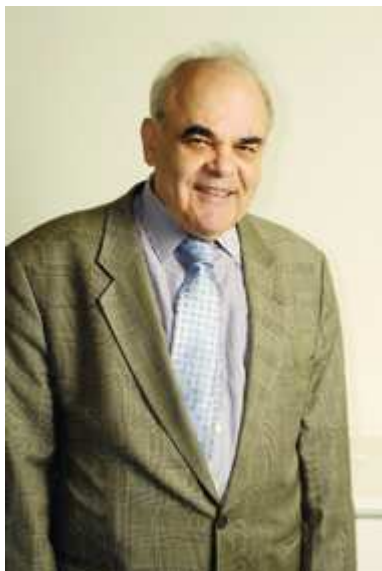


Οι σημαντικότερες διατάξεις και αλλαγές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Το έτος 2014 εκδόθηκε ο Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», ο οποίος αποτέλεσε τομή στο λογιστικό δίκαιο, αφού μέσω των διατάξεων του νόμου αυτού έγινε προσαρμογή της ισχύουσας μέχρι 31.12.2014 νομοθεσίας, στις απόψεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το έτος 2014 εκδόθηκε ο Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», ο οποίος αποτέλεσε τομή στο λογιστικό δίκαιο, αφού μέσω των διατάξεων του νόμου αυτού έγινε προσαρμογή της ισχύουσας μέχρι 31.12.2014 νομοθεσίας, στις απόψεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

1. Ορισμοί των χρησιμοποιούμενων από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οικονομικών και λογιστικών όρων.



Ο κ. Γεώργιος Στ. Αληφαντής είναι διδάσκων στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς, τ. ορκωτός ελεγκτής λογιστής, σύμβουλος στην Εταιρεία Δικηγόρων PotamitisVekris.

Στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 παρατίθενται οι ορισμοί των χρησιμοποιούμενων από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οικονομικών και λογιστικών όρων. Όπως αναφέρεται στο άρθρο 1, του Ν. 4308/2014 για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου αυτού, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του άνω παραρτήματος.

2. Επιχειρήσεις υπόχρεες εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Από 1.1.2015 υπόχρεες εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι:

- α)** οι ανώνυμες εταιρείες,
- β)** οι εταιρείας περιορισμένης ευθύνης,
- γ)** οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, και
- δ)** τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν τη νομική μορφή των ανώνυμων εταιρειών, των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

3. Επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα Διεθνή Πρότυπα.

Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή

Ενωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (ΔΠΧΑ - υποχρεωτική εφαρμογή ΔΠΧΑ), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις (άρθρο 1, παρ. 3, Ν. 4308 / 2014):

- α)** Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος όπως ορίζονται στο παράρτημα αυτού του νόμου.
- β)** Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικής οντότητας, οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 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.
- γ)** Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/ 2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- δ)** Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ).
- ε)** Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005.
- στ)** Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999.
- ζ)** Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν. 2367/1995.
- η)** Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ).
- θ)** Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.
- ι)** Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

4. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων.

Από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω κατηγορίες (άρθρο 2, Ν. 4308/2014, Γ. Αληφαντή Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Α, έκδοση Διπλογραφία 4η, 2015 σελ. 20):

4.1. 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:

- α)** Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.
- β)** Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.
- γ)** Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

Στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων εντάσσονται οι εν συνεχεία αναφερόμενες

οντότητες με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ: ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, ατομικές επιχειρήσεις, αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επίσης, ΝΠΙΔ, τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4.2. 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:

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

4.3. 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:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

4.4. 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:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

5. Λογιστικά αρχεία

Στο κεφάλαιο 2 καθορίστηκε το πλαίσιο του λογιστικού συστήματος και των βασικών λογιστικών αρχείων, καθώς και η διασφάλιση της αξιοπιστίας αυτών.

6. Παραστατικά πωλήσεων.

Περιγράφονται στο κεφάλαιο 3 τα παραστατικά των πωλήσεων, το περιεχόμενο και ο χρόνος έκδοσης αυτών.

6. Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ορίζονται οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις βάσει του μεγέθους των

επιχειρήσεων (άρθρο 16). Πιο συγκεκριμένα:

6.1. Οι μεγάλες οντότητες είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις εξής χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).

δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).

ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

6.2. Οι μεσαίες οντότητες είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις εξής χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).

δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

6.3. Οι πολύ μικρές και μικρές οντότητες είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις εξής χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι ανωτέρω χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (επισυνάπτονται στο τέλος του Ν. 4308/2014)

7. Γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Περιγράφονται οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 17 Γ. Αληφαντή Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, έκδοση Διπλογραφία 13η, 2015 σελ. 41).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων πρέπει να συντάσσονται με τις εξής γενικές λογιστικές αρχές: α) με την αρχή της σαφήνειας, β) με τη θεμελιώδη παραδοχή του δουλευμένου και γ) με την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας (άρθρο 17, παρ. 1, των ΕΛΠ και Αιτιολογική έκθεση των ΕΛΠ- Ν. 4308/2014).

7.1. Αρχή της σαφήνειας. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με

σαφήνεια, σύμφωνα με τη θεμελιώδη παραδοχή του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις γενικές αρχές που περιγράφονται στην παρ. 1, του άρθρου 17 (άρθρο 17, παρ. 1, των ΕΛΠ).

7.2. Αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας. Με βάση τους ορισμούς που αναφέρονται στο Παράρτημα Α των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν. 4308/2014) συνέχιση δραστηριότητας (going concern assumption) υφίσταται όταν μια οντότητα θεωρείται ως συνεχίζουσα την δραστηριότητά της, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή να μην το πράξει.

7.3. Αρχή της τιμής κτήσεως ή κόστους παραγωγής. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση την τιμή κτήσεως ή κόστους παραγωγής (άρθρα 18 έως 23, των ΕΛΠ) .

7.4. Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων ή αρχή του δουλευμένου. Σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου (άρθρο 17, παρ. 1, περ. ε, των ΕΛΠ). Παρατηρούμε ότι με την άνω διάταξη του άρθρου 17, παρ. 1 ενσωματώνεται ή λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων σύμφωνα με την οποία τα έξοδα, οι ζημίες, τα έσοδα και τα κέρδη τα οποία κατά τη χρονική στιγμή της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της χρήσεως εντός της οποίας έγιναν βέβαια και εκκαθαρισμένα.

7.5. Αρχή της συντηρητικότητας. Η αρχή της συντηρητικότητας εξειδικεύεται ως εξής:

α) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο (άρθρο 17, παρ. 1, περ. γ, των ΕΛΠ).

β) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία. (άρθρο 17, παρ. 1, περ. δ, των ΕΛΠ).

γ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του Ν. 4308/2014 αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο σύμφωνα με το άρθρο 28 (μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών) του Ν. 4308/2014. (άρθρο 17, παρ. 1, περ. στ, των ΕΛΠ).

δ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του Ν. 4308/2014, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται. (άρθρο 17, παρ. 1, περ. θ, των ΕΛΠ).

7.6. Αρχή της χωριστής αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από το νόμο 4308/2014. (άρθρα 16, παρ. 9, και 17, παρ. 1, περ. γ, δεύτερο εδάφιο των ΕΛΠ).

7.7. Αρχή της συνεχείας του ισολογισμού. Με την επιφύλαξη του άρθρου 28

(μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών) του Ν. 4308/2014, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου. (άρθρο 17, παρ. 1, περ. ζ, των ΕΛΠ).

7.8. Αρχή της εύλογης παρουσίασης. Ο Ν. 4308 / 2014 ορίζει στο άρθρο 16 (παρ.2) ότι βασικός λόγος για τον οποίο συντάσσονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι να παρουσιάσουν πιστά ή εύλογα τα στοιχεία του ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού. (άρθρο 16, παρ.2, των ΕΛΠ).

8. Κανόνες επιμέτρησης ενσώματων και άυλων περιουσιακών:

Καθορίζονται οι κανόνες επιμέτρησης των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων με σημαντικότερες καινοτομίες (άρθρο 18, Γ. Αληφαντή Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, έκδοση Διπλογραφία 13η, 2015 σελ. 72):

8.1. Εξοδα πολυετούς απόσβεσης

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης καταργούνται από 1.1.2015. Οσες, όμως, επιχειρήσεις εμφανίζουν στον ισολογισμό 31.12.2014 υπόλοιπο εξόδων πολυετούς απόσβεσης θα εξακολουθούν να τα εμφανίζουν μέχρι την οριστική απόσβεσή τους με ετήσιο συντελεστή απόσβεσης 10% (άρθρο 37, παρ. 5, Ν. 4308/2015 και υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

8.2. Εξοδα κήσεως ακινήτων.

Επομένως τα έξοδα κήσεως ακινήτων (φόρος μεταβιβάσεως, κ.α.) ενσωματώνονται στο κόστος κήσεως των ακινήτων σε αντίθεση με τις ισχύουσες μέχρι 31.12.2014 διατάξεις όπου παρακολουθούντο τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

8.3. Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου να μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους.

Οι τόκοι αγοράς ενσώματης ακινητοποίησης προσαυξάνουν την τιμή κήσεως ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε αυτό (άρθρο 18, παρ. 2, περ. δ, ΕΛΠ).

Διευκρινίζεται ότι η απαίτηση του άρθρου 17 του Ν. 4308/2014 για συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών σημαίνει ότι η δυνατότητα επίρριψης τόκων στην παραγωγή παρέχεται για το σύνολο των παραγόμενων ειδών, παγίων ή αποθεμάτων. Δηλαδή, δεν γίνεται αποδεκτή η επίρριψη τόκων μόνο στα αποθέματα και όχι στα ιδιοπαραγόμενα πάγια εφόσον υπάρχουν.

Πολύ δε περισσότερο δεν είναι αποδεκτή η επίρριψη αναλογίας τόκων σε επιλεγμένα μόνο στοιχεία των ιδιοπαραγόμενων παγίων ή των αποθεμάτων όπως αναφέρουμε στη συνέχεια.

8.4. Πότε οι δαπάνες ανάπτυξης θεωρούνται περιουσιακά στοιχεία.

α) Ορίζονται οι προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να πληρούνται για να αναγνωρισθούν

οι δαπάνες ανάπτυξης ως περιουσιακό στοιχείο.

β) Με εξαίρεση τις άνω δαπάνες ανάπτυξης, εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας δεν αναγνωρίζονται.

8.5. Αποσβέσεις ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

α) Οι επιχειρήσεις μπορούν να λογίζουν στα βιβλία τους λογιστικές αποσβέσεις διαφορετικές των φορολογικών.

β) Οι λογιστικές αποσβέσεις διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων σε αντίθεση με τις φορολογικές που διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο.

γ) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του, ενώ οι φορολογικές αποσβέσεις πραγματοποιούνται με τους συντελεστές του άρθρου 24, του Ν. 4172/2013.

δ) Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

ε) Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

8.6. Πάγια που περιέρχονται με χρηματοδοτική μίσθωση.

* Τα πάγια που περιέρχονται στην επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζονται υπό προϋποθέσεις και αποσβένονται από το μισθωτή (άρθρο 18).

* Καθορίζεται η λογιστική της πώλησης περιουσιακών στοιχείων τα οποία στη συνέχεια επαναμισθώνονται (sale and lease back).

9. Αποτίμηση συμμετοχών και των χρεογράφων

* Καθορίζεται νέος τρόπος αποτίμησης των συμμετοχών και των χρεογράφων (άρθρο 19).

10. Αποτίμηση αποθεμάτων.

* Τα αποθέματα αποτιμώνται στη μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και πωλήσεως, ενώ η LIFO δεν θεωρείται από τα ΕΛΠ αποδεκτή μέθοδος (άρθρο 20).

* Επίσης είναι επιτρεπτή η επιβάρυνση των αποθεμάτων με τόκους. Συνήθεις περιπτώσεις αποθεμάτων, το κόστος των οποίων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους είναι η κατασκευή ακινήτων, η παραγωγή βιολογικών προϊόντων (π.χ. ιχθυοκαλλιέργεια), τα προϊόντα που απαιτούν σημαντικό χρόνο ωρίμανσης (π.χ. τυρί ή κρασί) και για συμβόλαια παροχής υπηρεσιών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.

Διευκρινίζεται ότι η απαίτηση του άρθρου 17 του Ν. 4308/2014 για συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών σημαίνει ότι η δυνατότητα επίρριψης τόκων στην παραγωγή παρέχεται για το σύνολο των παραγόμενων ειδών, παγίων ή αποθεμάτων.

Δηλαδή, δεν γίνεται αποδεκτή η επίρριψη τόκων μόνο στα αποθέματα και όχι στα ιδιοπαραγόμενα πάγια εφόσον υπάρχουν.

11. Απομείωση αξίας στοιχείων ενεργητικού και προβλέψεις υπερτίμησης στοιχείων παθητικού.

* Ως προβλέψεις αναγνωρίζονται μόνο οι σφόδρα ενδεχόμενες αυξήσεις του παθητικού, σε αντίθεση με τις σφόδρα ενδεχόμενες μειώσεις του ενεργητικού οι οποίες ονομάζονται «απομειώσεις της αξίας κτήσεως» (άρθρο 22).

12. Οι εισπραττόμενες επιχορηγήσεις καταχωρούνται μεταξύ των υποχρεώσεων

* Οι εισπραττόμενες επιχορηγήσεις καταχωρούνται μεταξύ των υποχρεώσεων σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς όπου αναγνωρίζοντο στα ίδια κεφάλαια (άρθρο 23).

13. Αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

* Οι επιχειρήσεις μπορεί να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογία (άρθρο 23, Γ. Αληφαντή Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Β, έκδοση Διπλογραφία 4η, 2015 σελ. 245).

14. Αναπροσαρμογή (θετική ή αρνητική) της αξίας των ακινήτων

* Καθορίζεται το πλαίσιο της επιμέτρησης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία και, κυρίως, η εκτίμηση των ακινήτων κάθε τέσσερα έτη από επαγγελματίες εκτιμητές καθώς και ο λογιστικός χειρισμός των θετικών ή αρνητικών διαφορών οι οποίες προκύπτουν (άρθρο 24).

15. Κατάσταση αποτελεσμάτων

* Περιγράφονται τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (έσοδα, έξοδα, κέρδη) καθώς και οι προϋποθέσεις αναγνώρισής τους (άρθρο 25).

Πιο συγκεκριμένα:

15.1. Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.

β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.

γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.

15.2. Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια

αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής. Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

15.3. Τα έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους αναγνωρίζονται ως εξής:

α) Οι τόκοι βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.

β) Τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.

γ) Τα δικαιώματα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

15.4. Τα άνω έσοδα επιμετρούνται σε ποσά καθαρά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων.

16. Στοιχεία καθαρής θέσης (άρθρο 26).

* Αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία της καθαρής θέσης στα οποία περιλαμβάνονται αρνητικά οι ίδιες μετοχές.

* Επίσης προκαταβολές για αύξηση κεφαλαίου με οποιαδήποτε εισφορά των ιδιοκτητών καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.

* Ακόμη κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε αντίθετη περίπτωση το εν λόγω ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά.

17. Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα.

* Απλοποιούνται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα καθώς και η επιμέτρηση στο τέλος της χρήσεως των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (άρθρο 27).

18. Μεταβολή των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων καθώς και η διόρθωση των λαθών.

* Περιγράφεται η διαδικασία που ακολουθείται όταν πραγματοποιείται μεταβολή των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων καθώς και η διόρθωση των λαθών (άρθρο 28).

19. Αλλαγές στο προσάρτημα.

* Καθορίζονται τα στοιχεία τα οποία πρέπει να αναφέρονται στο προσάρτημα των

ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 29).

20. Κατάργηση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Από 1.1.2015 καταργείται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων. Επομένως, η δαπάνη του φόρου εισοδήματος, η οποία μέχρι 31.12.2014 επιβάρυνε τη διάθεση των κερδών, από 1.1.2015 θα καταχωρείτε στην κατάσταση αποτελεσμάτων με συνέπεια το αποτέλεσμα της περιόδου ή χρήσεως (κέρδος ή ζημία) να προσδιορίζεται μετά την καταχώρηση στην κατάσταση αποτελεσμάτων του ποσού του φόρου εισοδήματος.

Στην περίπτωση, όπου το αποτέλεσμα της επιχείρησης είναι κέρδος, τότε η διοίκηση της επιχείρησης, με βάση την απόφαση του διοικητικού συμβουλίου ή του διαχειριστή θα προτείνει προς τη γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων τον τρόπο της διάθεσης των κερδών (σε τακτικό αποθεματικό και μέρισμα) τον οποίο θα αναφέρει στο προσάρτημα (άρθρο 29, παρ. 19, Ν. 4308/2014).

Την επόμενη περίοδο (ή χρήση) που θα συνέλθει η γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων και εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις, τότε θα μειωθούν τα κέρδη εις νέον και θα αυξηθούν οι λογαριασμοί του τακτικού αποθεματικού και των μερισμάτων πληρωτέων.

Εάν, όμως το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι ζημία τότε στο προσάρτημα θα αναφερθεί ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση (άρθρο 29, παρ. 21, Ν. 4308/2014, Γ. Αληφαντή Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, έκδοση Διπλογραφία 13η, 2015 σελ. 425).

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤ. ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ

<http://www.naftemporiki.gr/Premiumservices/archive/story/2394804>