



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
Εθνικόν και Καποδιστριακόν  
Πανεπιστήμιον Αθηνών  
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

## ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

---

Σταμάτιος Σ. Δρίτσας

Α.Μ.: 2247

**ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ:**  
Οι επιπτώσεις του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στη  
χρηματοοικονομική πληροφόρηση

**ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ**

**ΑΘΗΝΑ, 2023**

## Σταμάτιος Σ. Δρίτσας

**ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ:**  
Οι επιπτώσεις του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στη  
χρηματοοικονομική πληροφόρηση

### ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

<b>ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ:</b> Γεώργιος Σωτηρόπουλος, Καθηγητής Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ	
<b>ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ:</b>  Γεώργιος Σωτηρόπουλος, Καθηγητής Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ Γεώργιος Πετράκος, Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου Εμμανουήλ Μαστρομανώλης, Επίκουρος Καθηγητής Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ	
<b>ΕΠΤΑΜΕΛΗΣ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ</b>	
Γεώργιος Σωτηρόπουλος Καθηγητής ΕΚΠΑ	Ιάκωβος Βενιέρης Επίκουρος Καθηγητής Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ
Γεώργιος Πετράκος Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου	Νικόλαος Βερβεσός Επίκουρος Καθηγητής Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ
Εμμανουήλ Μαστρομανώλης Επίκουρος Καθηγητής ΕΚΠΑ	Χριστίνα Λιβαδά Επίκουρη Καθηγήτρια Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ
Δημήτριος Χριστοδούλου Αναπληρωτής Καθηγητής Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ	

Copyright © [Σταμάτιος Σ. Δρίτσας, 2023]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

*Ει μη καθήκει, μη πράξεις, ει μη αληθές έστι, μη είπης.*

*Μάρκος Αυρήλιος, «Τα εις εαυτόν», ιβ' 17*

*Στην ιερή μνήμη των γονέων μου.*

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το λογιστικό δίκαιο (ή «δίκαιο της λογιστικής») στην Ελλάδα, αν και εκ της φύσεως του αποτελεί ένα πεδίο, στο οποίο δρουν κυρίως οι επαγγελματίες και οι ακαδημαϊκοί της λογιστικής, αποτελούσε ανέκαθεν ένα χώρο σημαντικού ενδιαφέροντος και για τους νομικούς, η συμβολή των οποίων ήταν πάντα καθοριστική, όχι μόνο στη διαδικασία σύνταξης των σχετικών νόμων και τη νομοπαρασκευαστική διαδικασία, αλλά και στη διαμόρφωση και την εφαρμογή του.

Δεν είναι καθόλου τυχαίο ότι ο κ.ν. 2190/1920, «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», ο οποίος ίσχυσε στην Ελλάδα μέχρι και την αντικατάστασή του από το ν.4548/2018, περιλάμβανε αρκετά στον αριθμό ειδικά άρθρα, τα οποία αφορούσαν σε λογιστικές πολιτικές και αρχές σχετικά με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, όχι μόνο των ατομικών αλλά και των ενοποιημένων. Στη δεύτερη περίπτωση μάλιστα, οι διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 ήταν και οι μόνες λογιστικές οδηγίες, σχετικά με την κατάρτιση των καταστάσεων αυτών.

Η προσέγγιση αυτή είναι ενδεικτική για το πώς αντιλαμβάνεται η οικονομία και ευρύτερα η κοινωνία της Χώρας μας την εφαρμογή της λογιστικής από τις οικονομικές μονάδες, ειδικά όσον αφορά στη λογοδοσία και την χρηματοοικονομική πληροφόρηση των ενδιαφερομένων. Είναι προφανές νομίζω ότι, στην Ελλάδα η εφαρμογή ενός ήπιου δικαίου σχετικά με την εφαρμογή της λογιστικής σε όλα τα επίπεδα, από την καταγραφή των λογιστικών γεγονότων και την τήρηση των λογιστικών βιβλίων μέχρι και τη σύνταξη και τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, δεν είναι επαρκής.

Αναπόφευκτα, αυτό το μοντέλο εφαρμογής της λογιστικής, ειδικά όσον αφορά στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, απαιτεί τη διαρκή επικαιροποίηση του σχετικού νομικού πλαισίου, προκειμένου να ικανοποιούνται διαρκώς, αποτελεσματικά και σε αποδεκτό βαθμό οι ανάγκες των ενδιαφερομένων για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των επιχειρήσεων.

Για αυτό ακριβώς το λόγο, η αντικατάσταση του προηγούμενου νομικού πλαισίου της λογιστικής από το ν. 4308/2014 παρουσιάζει τη δεδομένη χρονική στιγμή εξαιρετικό ερευνητικό ενδιαφέρον. Η αντικατάσταση του δεν αποτελεί απλώς μία επικαιροποίηση του δικαίου της λογιστικής στη Χώρα μας. Αντικατοπτρίζει την υλοποίηση μίας καθολικής αλλαγής του συστήματος της λογιστικής, η οποία έχει ως κεντρικό άξονα τη μετάβαση από το Γαλλογερμανικό μοντέλο στο Αγγλοσαξονικό.

Εννέα (9) περίπου χρόνια, μετά την εφαρμογή του υφιστάμενου δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα, όπως αυτό διαμορφώθηκε από το ν. 4308/2014, είναι ιδιαίτερα χρήσιμο να διερευνηθεί ο βαθμός της επιτυχίας αυτού του εγχειρήματος. Με το ισχύον δίκαιο της λογιστικής, ο νομοθέτης επιδιώκει την πλήρη ανατροπή ενός πλέγματος νόμων, η εφαρμογή των οποίων για μία περίοδο σαράντα περίπου ετών, είχε διαμορφώσει μία

συγκεκριμένη κουλτούρα λογιστικής στην ελληνική οικονομία και την κοινωνία, τόσο στους χειριστές και τους υπεύθυνους εφαρμογής του, όσο και στους ενδιαφερόμενους λήπτες των παραγόμενων πληροφοριών και των αποτελεσμάτων του.

Η παρούσα έρευνα φιλοδοξεί να αναδείξει τις επιπτώσεις του ν. 4308/2014 στην παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στην Ελλάδα, ως ενός δικαίου λογιστικής σημαντικά διαφορετικού από το προηγούμενο, να αναλύσει τις αιτίες των επιπτώσεων αυτών, βάσει της εμπειρίας της μέχρι σήμερα εφαρμογής του και να διαμορφώσει μία βάση σκέψεων και προβληματισμών που θα μπορούσαν να συμβάλλουν στη βελτίωσή του.

Στο σημείο αυτό, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Γ. Σωτηρόπουλο (Καθηγητή ΕΚΠΑ), για τους ακαδημαϊκούς δρόμους που μου άνοιξε στο δίκαιο της λογιστικής, τα κίνητρα που μου έδωσε, τα οποία με οδήγησαν σε αυτή την έρευνα και την εξαιρετική τιμή να ηγηθεί της επίβλεψης της Διδακτορικής Διατριβής μου, καθώς και τα μέλη της Τριμελούς Επιτροπής, κκ. Γ. Πετράκο (Καθηγητή Παντείου Πανεπιστημίου) και Ε. Μαστρομανώλη (Επίκουρο Καθηγητή ΕΚΠΑ), για την υποστήριξή τους, την καθοδήγησή τους αλλά και για την εμπιστοσύνη τους στην ερευνητική μου προσπάθεια. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα το Τμήμα Νομικής του ΕΚΠΑ και ειδικά τον Τομέα Β Ιδιωτικού Δικαίου, για την ακαδημαϊκή φιλοξενία που μου προσφέρει τα τελευταία χρόνια και τη γενναιόδωρη υποστήριξη του στη ερευνητική μου προσπάθεια στο πεδίο του δικαίου της λογιστικής.

Φυσικά, η έρευνα αυτή δεν θα μπορούσε να ολοκληρωθεί χωρίς τη συμμετοχή των συναδέλφων μου Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, οι οποίοι ανταποκρίθηκαν άμεσα και σε υψηλό ποσοστό στην προσπάθειά μου και διέθεσαν τον πολύτιμο και περιορισμένο χρόνο τους στη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου για τη συλλογή των δεδομένων. Τους ευχαριστώ όλους ιδιαίτερα.

Θα ήθελα να αναφερθώ ειδικά στην πολύτιμη συμμετοχή των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών κ.κ. Γ. Σταματίου (Αν/τη Διευθύνοντα Σύμβουλο ΣΟΛ Crowe A.E.), Δ. Κακούρα (πρώην Μέλος του Επιστημονικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.), Α. Διονυσόπουλο (Μέλος Εποπτικού Συμβουλίου Σ.Ο.Ε.Λ.), Δ. Παπαγεωργακόπουλο (Μέλος Σ.Λ.Ο.Τ., Ε.Λ.Τ.Ε.) και Π. Βροστούρη (πρώην Μέλος Σ.Λ.Ο.Τ., Ε.Λ.Τ.Ε.), οι οποίοι διενήργησαν τον ποιοτικό έλεγχο του πιλοτικού ερωτηματολογίου και με τις προτάσεις και τα σχόλιά τους συνεισέφεραν σημαντικά στην τελική διαμόρφωσή του.

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

### A. Ελληνικές

<b>A.E.</b>	Ανώνυμη Εταιρεία
<b>ΑΕΕΜΚ</b>	Ανώνυμη Εταιρεία Επενδύσεων Μεταβλητού Κεφαλαίου
<b>ΑΚ</b>	Αστικός Κώδικας
<b>αριθμ.</b>	Αριθμός
<b>Αρ. Πρωτ.</b>	Αριθμός Πρωτοκόλλου
<b>A.Y.O.</b>	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
<b>A.Φ.Μ.</b>	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
<b>β.δ.</b>	Βασιλικό Διάταγμα
<b>Βλ.</b>	Βλέπε
<b>Γνωμ.</b>	Γνωμάτευση
<b>Γ.Π.Λ.Α.</b>	Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές
<b>Δ.Ο.Υ.</b>	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
<b>Δ.Λ.Π.</b>	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
<b>Δ.Π.Χ.Α.</b>	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
<b>Δ.Π.Γ.Β.</b>	Διεθνή Πρότυπα Γνωστοποιήσεων Βιωσιμότητας
<b>Ε.Γ.Λ.Σ.</b>	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
<b>εδ.</b>	Εδάφιο
<b>ΕΛΛΠΧΑ</b>	Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
<b>ΕΕ</b>	Ευρωπαϊκή Ένωση
<b>Ε.Ε.</b>	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
<b>ΕΚ</b>	Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο
<b>ΕΟΚ</b>	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
<b>ΕΟΧ</b>	Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος
<b>Ε.Λ.Β.</b>	Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων
<b>Ε.Λ.Π.</b>	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
<b>Ε.Λ.Τ.Ε.</b>	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
<b>Ε.Π.Ε.</b>	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
<b>ΕΣΥΛ</b>	Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής
<b>ΚΒΣ</b>	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
<b>ΙΚΕ</b>	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
<b>Κ.Λ.Σ.</b>	Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο
<b>κ.λπ.</b>	Και λοιπά
<b>κ.ν.</b>	Κωδικοποιημένος Νόμος
<b>Κ.Υ.Α.</b>	Κοινή Υπουργική Απόφαση
<b>ΚΦΑΣ</b>	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
<b>Κ.Φ.Ε.</b>	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
<b>κωδ.</b>	Κωδικός
<b>ΜΕΔ</b>	Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ (συνέχεια)

### A. Ελληνικές (συνέχεια)

<b>ΜΕΕ</b>	Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις
<b>ν.</b>	Νόμος
<b>ν.δ.</b>	Νομοθετικό Διάταγμα
<b>Ν.Π.Δ.Δ.</b>	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
<b>Ξ.Ν.</b>	Ξένο νόμισμα
<b>Ο.Δ.Σ.</b>	Οντότητα Δημοσίου Συμφέροντος
<b>Ο.Ε.</b>	Ομόρρυθμη Εταιρεία
<b>Ο.Ε.Λ.</b>	Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
<b>ΟΣΕΚΑ</b>	Οργανισμός Συλλογικών Επενδύσεων Σε Κινητές Αξίες
<b>παρ.</b>	Παράγραφος
<b>περ.</b>	Περίπτωση
<b>π.δ.</b>	Προεδρικό Διάταγμα
<b>Π.Σ.Λ.Φ.Β.</b>	Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης
<b>ΣΔΛΠ</b>	Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
<b>Σ.Λ.Ο.Τ.</b>	Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης
<b>Σ.Ο.Ε.Λ.</b>	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
<b>στοιχ.</b>	Στοιχείο
<b>σχετ.</b>	Σχετικά
<b>υποπαρ.</b>	Υποπαράγραφος
<b>ΦΕΚ</b>	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
<b>ΦΚΕ</b>	Φόρος Κύκλου Εργασιών
<b>Φ.Π.Α.</b>	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
<b>ΧΑ</b>	Χρηματιστήριο Αθηνών

### B. Ξενόγλωσσες

<b>ASAF</b>	Accounting Standards Advisory Forum
<b>DPOC</b>	Due Process Oversight Committee
<b>EEA</b>	European Economic Area
<b>EFRAG</b>	European Financial Reporting Advisory Group
<b>GAAP</b>	General Accepted Accounting Principles
<b>HTMT</b>	Heterotrait-Monotrait ratio of correlations
<b>IAS</b>	International Accounting Standards
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee
<b>IFRIC</b>	International Financial Reporting Interpretations Committee
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards
<b>IOSCO</b>	International Organization of Securities Commissions
<b>PAAnE</b>	Proactive Accounting Activities in Europe
<b>PIES</b>	Public Interest Entities
<b>SIC</b>	Standards Interpretation Committee
<b>US GAAP</b>	United States General Accepted Accounting Principles



## ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΕΛΙΔΑ
Πίνακας 1: Μετρήσεις μεταβλητών ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.....	362
Πίνακας 2: Μετρήσεις μεταβλητών ικανοποίησης αναγκών.....	362
Πίνακας 3: Μετρήσεις μεταβλητών κόστους εφαρμογής και ποιοτικών χαρακτηριστικών.....	362
Πίνακας 4: Συσχέτιση θεωρητικών παραγόντων και επιμέρους χαρακτηριστικών στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.....	364
Πίνακας 5: Δείκτες προσαρμογής στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.....	366
Πίνακας 6: Αποτελέσματα θεωρητικών παραγόντων στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.....	367
Πίνακας 7: Αξιολόγηση αξιοπιστίας θεωρητικών παραγόντων στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.....	367
Πίνακας 8: Συσχέτιση θεωρητικών παραγόντων και επιμέρους χαρακτηριστικών στην ικανοποίηση αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση.....	368
Πίνακας 9: Δείκτες προσαρμογής στην ικανοποίηση αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση.....	368
Πίνακας 10: Δείκτης HTMT.....	369
Πίνακας 11: Αξιολόγηση αξιοπιστίας θεωρητικών παραγόντων στην ικανοποίηση αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση.....	369
Πίνακας 12: Κατανομές συχνοτήτων και σχετικών συχνοτήτων μεταβλητών Q6 – Q31.....	370
Πίνακας 13: Κατανομές συχνοτήτων και σχετικών συχνοτήτων μεταβλητών Q6 – Q31 με φθίνουσα ταξινόμηση ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.....	371
Πίνακας 14: Κατανομή συχνοτήτων και σχετικών συχνοτήτων μεταβλητών Q6 – Q31 με φθίνουσα ταξινόμηση ως προς τις ανάγκες των χρηστών.....	372

## ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ (συνέχεια)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΕΛΙΔΑ
Πίνακας 15: Κατανομές συχνοτήτων και σχετικών συχνοτήτων μεταβλητών Q32 και Q33 .....	392
Πίνακας 16: Τιμές Kappa και Gamma.....	395
Πίνακας 17: Σύγκριση αξιολογήσεων ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ικανοποίησης αναγκών .....	396
Πίνακας 18: Δείκτες Πιθανοφάνειας .....	398
Πίνακας 19: Διαμόρφωση ομάδων ως προς την ποιότητα και την ικανοποίηση αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης .....	399
Πίνακας 20: Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και φύλο .....	401
Πίνακας 21: Ικανοποίηση αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και φύλλο.....	401
Πίνακας 22: Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ελεγκτικής εταιρεία εργασίας .....	402
Πίνακας 23: Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και θέση εργαζομένου .....	403
Πίνακας 24: Συντελεστές συσχέτισης ποιοτικών χαρακτηριστικών .....	404
Πίνακας 25: Συντελεστές συσχέτισης ποιοτικών χαρακτηριστικών και δημογραφικών χαρακτηριστικών .....	407
Πίνακας 26: Διασταύρωση κόστους και φύλου συμμετεχόντων.....	408
Πίνακας 27: Διασταύρωση κόστους και ελεγκτικής εταιρείας.....	408
Πίνακας 28: Διασταύρωση κόστους και θέση εργασίας.....	409
Πίνακας 29: Διασταύρωση κόστους και έτη προϋπηρεσίας.....	409

## ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΕΛΙΔΑ
Διάγραμμα 1: Μέσος όρος αξιολογήσεων χαρακτηριστικών ποιότητας.....	399

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σελίδα</u>
ΠΡΟΛΟΓΟΣ .....	i
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ .....	iii
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ (συνέχεια) .....	iv
ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ .....	v
ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ (συνέχεια) .....	vi
ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ .....	vi
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	11
ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ .....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	17
Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ .....	17
1.1 Ο ρόλος και ο σκοπός της λογιστικής .....	17
1.2 Το πρόβλημα της ασύμμετρης πληροφόρησης .....	24
1.3 Η σημασία των οικονομικών καταστάσεων .....	27
1.4 Λογιστικά πρότυπα και Γ.Π.Λ.Α.....	31
1.5 Θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές και ποιοτικά χαρακτηριστικά .....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ .....	41
2.1 Η θεωρητική προσέγγιση.....	41
2.2 Το γενικό περίγραμμα στην Ελλάδα .....	58
2.3 Το δίκαιο της λογιστικής στην ΕΕ .....	62
2.4 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .....	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΤΟ ΠΡΟΪΣΧΥΣΑΝ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ .....	91
3.1 Το π.δ. 1123/1980 και το γενικό πλαίσιο .....	91
3.2 Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις .....	95
3.3 Οι σχετικές διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 .....	96
3.4 Οι σχετικές διατάξεις του ν. 3190/1955 .....	97
3.5 Η φορολογική νομοθεσία .....	99
3.6 Εταιρικοί μετασχηματισμοί.....	105
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	109
4.1 Ο νόμος 4308/2014.....	109
4.2 Το πεδίο εφαρμογής .....	112
4.3 Ο καθορισμός του μεγέθους των οντοτήτων .....	115
4.4 Πρώτη εφαρμογή, καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις .....	122

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ (συνέχεια)

Σελίδα

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΔΥΟ ΠΛΑΙΣΙΩΝ .....	134
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ .....	134
1.1 Κλιμακωτή εφαρμογή στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων .....	134
1.2 Διαφορές λογιστικών αρχών.....	135
1.3 Διαφορετικές αρχές ως προς την επιμέτρηση.....	139
1.4 Αρχή συντηρητικότητας .....	167
1.5 Διαφορές στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο .....	169
1.6 Έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.....	192
1.7 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα.....	193
1.8 Φόρος εισοδήματος .....	194
1.9 Δικαιώματα μειοψηφίας .....	194
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ .....	195
2.1 Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία .....	195
2.2 Αποθέματα.....	206
2.3 Λογιστική απομείωσης .....	231
2.4 Κόστη δανεισμού.....	238
2.5 Χρηματοοικονομικά στοιχεία.....	240
2.6 Προβλέψεις.....	254
2.7 Παροχές στους εργαζόμενους.....	263
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.....	272
3.1 Έσοδα .....	272
3.2 Κρατικές επιχορηγήσεις .....	291
3.3 Φόροι εισοδήματος.....	299
3.4 Συναλλαγματικές διαφορές .....	303
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ .....	315
4.1 Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων .....	315
4.2 Μορφή και αναβαλλόμενοι φόροι.....	317
4.3 Απαλλαγή και εξαιρέσεις .....	318
4.4 Πρώτος συμψηφισμός - υπεραξία .....	323
4.5 Ενοποίηση εταιριών οριζοντίου ομίλου .....	325
4.6 Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο.....	326
4.7 Συγγενής οντότητα .....	327
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ .....	329
5.1 Σχέδιο λογαριασμών.....	329
5.2 Η όγδοη ομάδα λογαριασμών.....	333
5.3 Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής .....	334

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ (συνέχεια)

	<u>Σελίδα</u>
ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ Η ΕΡΕΥΝΑ .....	336
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΘΕΜΑ, ΠΕΔΙΟ ΚΑΙ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ .....	336
1.1 Ο κύριος προβληματισμός.....	336
1.2 Το πεδίο της έρευνας.....	340
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ .....	342
2.1 Η προσέγγιση και τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα.....	342
2.2 Το θεωρητικό υπόβαθρο της έρευνας.....	346
2.3 Τα ερευνητικά ερωτήματα.....	347
2.4 Ο πληθυσμός.....	351
2.5 Το ερωτηματολόγιο .....	354
2.6 Οι μεταβλητές του μοντέλου .....	359
2.7 Εγκυρότητα και αξιοπιστία ερωτηματολογίου και κλιμάκων μέτρησης.....	362
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ.....	370
3.1 Κατανομή συχνοτήτων και σχετικών συχνοτήτων.....	370
3.2 Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης έναντι ικανοποίησης αναγκών .....	394
3.3 Σύγκριση υποπληθυσμών .....	400
3.4 Κόστος εφαρμογής και δείκτες ικανοποίησης.....	403
3.5 Οι διαφορές των δύο πλαισίων ως ερμηνευτικές μεταβλητές.....	410
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ .....	413
4.1 Οι διαφορές μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων .....	413
4.2 Η επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και επί των αναγκών των χρηστών.....	428
4.3 Η επίπτωση επί του κόστους παραγωγής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.....	452
4.4 Η επίπτωση επί των ποιοτικών χαρακτηριστικών .....	453
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ .....	456

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ (συνέχεια)

	<u>Σελίδα</u>
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	477
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: Το ερωτηματολόγιο της έρευνας.....	482
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: Κατανομές σχετικών συχνοτήτων.....	514
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ: Παραγοντικό μοντέλο αξιολόγησης ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών.....	551
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ: Παραγοντικό μοντέλο αξιολόγησης ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης .....	552
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ε: Παραγοντικό μοντέλο αξιολόγησης ως προς την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση .....	553
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΣΤ: Γράφημα επιπέδου αξιολόγησης των είκοσι έξι χαρακτηριστικών ανά ομάδα.....	554
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ζ: Χάρτης ανάλυση πολλαπλών συστοιχιών .....	555
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Η: Μοντέλο Α, Επίδραση στο Δείκτη «Αξιοπιστία / Διαφάνεια» .....	556
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Θ: Μοντέλο ΑΒ, Επίδραση στη συνολική επίπτωση των Ε.Λ.Π. (Q31) .....	557
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι: Μοντέλο Β, Επίδραση στο κόστος εφαρμογής των Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς.....	558
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΑ: Μοντέλο Γ, Επίδραση στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών.....	559
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΒ: Κώδικας R .....	560

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014), ενσωματώνει στο εσωτερικό δίκαιο της Χώρας μας τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ. Ο νόμος αυτός εφαρμόζεται στην Ελλάδα από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2015 και έχει πεδίο εφαρμογής στις οντότητες<sup>1</sup> με τη μορφή κεφαλαιουχικής εταιρείας αλλά και σε προσωπικές εταιρείες και ατομικές επιχειρήσεις και γενικά σε επιχειρηματικές μονάδες (ή «οικονομικές μονάδες»), οι οποίες δεν νοούνται ως «οντότητες δημόσιου ενδιαφέροντος»<sup>2</sup>.

Με το ν. 4308/2014 διαμορφώνεται ένα πλαίσιο λογιστικής, το οποίο ορίζεται ως «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» («Ε.Λ.Π»), σχετικά με την καταγραφή και την τεκμηρίωση των λογιστικών γεγονότων, την τήρηση του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων (γνωστά και ως «λογιστικά βιβλία») και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ως προς την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. εισάγει στη Χώρα μας το Αγγλοσαξονικό λογιστικό σύστημα. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται σε σημαντικό βαθμό η εναρμόνιση με το πλαίσιο και τις οδηγίες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards – IAS εφεξής «Δ.Λ.Π») ή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards – IFRS, εφεξής «Δ.Π.Χ.Α»)<sup>3</sup>.

Το ισχύον νομικό πλαίσιο, έχει αλλάξει ριζικά την προηγούμενη προσέγγιση στη λογιστική της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, η οποία βασιζόταν στο Γαλλογερμανικό σύστημα, καταργώντας πλήρως οτιδήποτε ίσχυε στην Ελλάδα για σχεδόν τέσσερις δεκαετίες<sup>4</sup>. Ωστόσο, αν και τα Ε.Λ.Π. εστιάζουν σημαντικά στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβάνουν και προβλέψεις σχετικές με

---

<sup>1</sup> Ως «Οντότητα (entity)» ορίζεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα. (Βλ. σχετ. Παράρτημα Α, Ορισμοί, ν.4308/2014).

<sup>2</sup> Ως «Οντότητες δημόσιου ενδιαφέροντος (Public interest entities)» ορίζονται οι οντότητες που υπόκεινται στον Ελληνικό νόμο και περιλαμβάνουν: α) τις οντότητες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες 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, β) τις ασφαλιστικές και αντισταθμιστικές επιχειρήσεις των περιπτώσεων 5 και 6 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012, γ) τα πιστωτικά ιδρύματα όπως αυτά καθορίζονται από την περίπτωση 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013, και δ) τις οντότητες που καθορίζονται από τη νομοθεσία ως δημόσιου ενδιαφέροντος οντότητες, με βάση τη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το μέγεθος ή τον αριθμό των απασχολούμενων. Για τον ορισμό βλ. σχετ. Παράρτημα Α, Ορισμοί, ν. 4308/2014.

<sup>3</sup> Τα πρότυπα αυτά χαρακτηρίζονται ως «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» («Δ.Λ.Π.») μέχρι το 2002, οπότε και άλλαξαν ονομασία και όλα τα νέα πρότυπα τα οποία εκδίδονται από το έτος αυτό και μετά ονομάζονται «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» («Δ.Π.Χ.Α.»). Ωστόσο, τα πρότυπα, τα οποία έχουν εκδοθεί μέχρι και το 2002 διατηρούν την ονομασία Δ.Λ.Π. Για το λόγο αυτό στην παρούσα θα αναφέρονται και ως Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α..

<sup>4</sup> Πάντως, διατηρούνται διαφορετικές προσεγγίσεις μεταξύ των Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες είναι ουσιώδεις.

θέματα τα οποία αγγίζουν το φορολογικό δίκαιο και τα οποία σχετίζονται με την τήρηση των λογιστικών βιβλίων, καθώς και με θέματα απεικόνισης των λογιστικών γεγονότων. Και στην περίπτωση αυτή, καταργούνται οι αντίστοιχοι προηγούμενοι φορολογικοί νόμοι, οι οποίοι επίσης ίσχυαν για αρκετές δεκαετίες στη Χώρα μας.

Στον ισχύοντα νόμο, με τη διατήρηση διατάξεων σχετικών με την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την έκδοση συγκεκριμένων δικαιολογητικών, διαμορφώνεται ένα υποσύστημα υποχρεωτικών κανόνων, το οποίο επίσης αφορά στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, χωρίς να επιδιώκεται άμεσα η εξυπηρέτηση φορολογικών απαιτήσεων. Έτσι, με το ισχύον δίκαιο λογιστικής επιτυγχάνεται ο διαχωρισμός της λογιστικής από τη φορολογία, τόσο όσον αφορά στα συστήματα και στα αρχεία καταγραφής και απεικόνισης των συναλλαγών, όσο και στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και των ετήσιων αποτελεσμάτων των οικονομικών μονάδων.

Με τον ν. 4308/2014, το δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα απλοποιείται σημαντικά και γίνεται περισσότερο ομοιογενές. Αυτό φαίνεται να επιτυγχάνεται κατ' αρχήν ως προς την τήρηση λογιστικών κανόνων και αρχών σχετικών με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων, οι οποίες βάσει του νόμου δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. Το ισχύον νομικό πλαίσιο, το οποίο εφαρμόζεται στην Ελλάδα, ως παράγωγο του αντίστοιχου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επιχειρεί μία σύγκλιση των λογιστικών αρχών και των κανόνων που εφαρμόζονται από τις οντότητες, οι οποίες δεν είναι δημόσιου ενδιαφέροντος, με αυτές των οντοτήτων του δημόσιου ενδιαφέροντος, οι οποίες εφαρμόζουν το λογιστικό πλαίσιο των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. Με τον τρόπο αυτό προσεγγίζεται ένας σημαντικός βαθμός ομοιομορφίας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση όλων των οντοτήτων, οι οποίες δραστηριοποιούνται στο ίδιο επιχειρηματικό περιβάλλον και ειδικά εκείνων που έχουν το νομικό τύπο της κεφαλαιουχικής εταιρείας.

Η παρούσα εργασία φιλοδοξεί να αποτελέσει μία έρευνα, η οποία θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως «διεπιστημονική». Σκοπός της είναι η εμπειρική μελέτη των επιπτώσεων που επέφερε η εφαρμογή του ισχύοντος δικαίου λογιστικής επί της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στην Ελλάδα, όπως αυτό διαμορφώνεται με την εισαγωγή του ν. 4308/2014 για τα Ε.Λ.Π.. Στόχος της έρευνας είναι η συλλογή δεδομένων από τη μέχρι σήμερα εμπειρία του υπό μελέτη νόμου καθώς και η ανάλυσή τους, προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα σχετικά με τις επιπτώσεις της εφαρμογής του, εξετάζοντας τρεις διαστάσεις: α) την ωφέλεια που επέφερε στους άμεσα εμπλεκόμενους, β) την αξιολόγηση του κόστους εφαρμογής του και γ) το βαθμό συμμόρφωσης του παραγόμενου αποτελέσματος με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά ποιότητας, τα οποία αποτελούν διεθνείς βέλτιστες πρακτικές. Ως εκ τούτου, η έρευνα αυτή εμπίπτει στο πεδίο της νομικής επιστήμης, χρησιμοποιώντας όμως ως εργαλείο τη λογιστική για την κατανόηση και την ερμηνεία των κανόνων δικαίου.



Κατά την *A. Τσαούση*, η βασική προϋπόθεση κάθε διεπιστημονικής εργασίας είναι η οριοθέτηση των επιστημονικών κλάδων ή των χώρων που εμπλέκονται. Η οριοθέτηση αποκτά σημαίνοντα ρόλο από τα πρώτα ακόμη στάδια της έρευνας διότι προδιαγράφει τις υποθέσεις εργασίας και την ανάπτυξη του όλου εννοιολογικού πλαισίου.<sup>5</sup> Στην παρούσα έρευνα εμπλέκονται η νομική επιστήμη και η λογιστική, ως κλάδος της οικονομικής επιστήμης. Σύμφωνα με την ίδια, το δίκαιο ως κοινωνικό φαινόμενο δεν μπορεί να αποκοπεί από την κοινωνική πραγματικότητα που το περιβάλλει και την οποία το ίδιο ρυθμίζει.<sup>6</sup> Επισημαίνει τη συμβολή του *Ryldolf Von Jhering* στο θέμα της διεπιστημονικής έρευνας στη νομική επιστήμη, ο οποίος έστρεψε την προσοχή των νομικών στην τελολογική ερμηνεία, η οποία αναζητά τους κοινωνικούς σκοπούς, τους οποίους εξυπηρετεί η νομοθετική ρύθμιση, κρατώντας το δίκαιο σε μία διαρκή επικοινωνία με το περιβάλλον. Ο *Ryldolf Von Jhering* υπενθυμίζει στο νομικό τις ανάγκες τις οποίες ώθησαν το νομοθέτη να παρέμβει, αναζητώντας τις κοινωνικές ομάδες που άσκησαν πίεση κατά τη δικαιοπαραγωγική διαδικασία.<sup>7</sup>

Οι αλλαγές, τις οποίες έχει επιφέρει ο νόμος 4308/2014 για τα Ε.Λ.Π. στην κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, παρουσιάζουν ιδιαίτερο ερευνητικό ενδιαφέρον από νομικής απόψεως, αφού διαμορφώνουν ένα νέο δίκαιο λογιστικής και αποτελούν νομικές ρυθμίσεις με άμεση επίπτωση στις αποφάσεις των χρηστών των πληροφοριών αυτών. Στην προκειμένη περίπτωση, το δίκαιο, το οποίο εξετάζεται είναι το δίκαιο της λογιστικής. Στην παρούσα, η δυναμική του δικαίου της λογιστικής μελετάται ως προς τη διαμόρφωση του τρόπου με τον οποίο παρουσιάζονται οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες καθορισμένου νομικού τύπου, φύσης και μεγέθους οντοτήτων, προς τους τρίτους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων που τις περιέχουν, προκειμένου να ληφθούν οικονομικές αποφάσεις. Συνεπακόλουθα, η εφαρμογή των νέων λογιστικών αρχών και κανόνων, οι οποίοι εισάγονται στο Ελληνικό Δίκαιο με τη μορφή διατάξεων υποχρεωτικού χαρακτήρα, επηρεάζουν άμεσα και έμμεσα και με διάφορους τρόπους την επιχειρηματικότητα, την οικονομία και την κοινωνία.

Αντίστοιχα με τρεις προαναφερθείσες διαστάσεις της, η έρευνα φιλοδοξεί να δώσει απαντήσεις σε τρία κύρια ερωτήματα, τα οποία συν αφορούν στο εάν: α) το ισχύον νομικό πλαίσιο βελτίωσε τελικά ή όχι την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που λαμβάνουν οι ενδιαφερόμενοι για τις οικονομικές μονάδες, βάσει των κατά το νόμο συνταγμένων οικονομικών καταστάσεων και εάν οι πληροφορίες που λαμβάνουν μετά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. καλύπτουν σε μεγαλύτερο βαθμό από πριν τις ανάγκες τους για τη λήψη αποφάσεων, β) το κόστος της παραγωγής αυτών των πληροφοριών υπολείπεται των ωφελειών που απολαμβάνουν από την εφαρμογή του νόμου και ποια είναι η επίπτωση τους στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησής τους

---

<sup>5</sup> Βλ. *A. Τσαούση*, Διεθνές Διεπιστημονικό Συνέδριο για τη Διεπιστημονικότητα, 69.

<sup>6</sup> Βλ. *A. Τσαούση*, Διεθνές Διεπιστημονικό Συνέδριο για τη Διεπιστημονικότητα, 70.

<sup>7</sup> Βλ. *R. Jhering*, *Der Zweck im Recht*, 1877-1883 εις *A. Τσαούση*, Διεθνές Διεπιστημονικό Συνέδριο για τη Διεπιστημονικότητα, 71.

και γ) επιτυγχάνεται η επίτευξη ενός επαρκούς βαθμού ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη ως σημεία αναφοράς τα διεθνώς αποδεκτά ποιοτικά χαρακτηριστικά.

Τα ερωτήματα αυτά διαμορφώνουν ισάριθμα πεδία, τα οποία περιμετροποιούν τον ερευνητικό χώρο, εντός του οποίου, η συγκεκριμένη έρευνα επιχειρεί να εξετάσει τις επιπτώσεις από την εφαρμογή του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής, εννέα (9) περίπου χρόνια μετά από την πρώτη εφαρμογή του. Επιπλέον, τα τρία αυτά επιμέρους ερευνητικά πεδία διαμορφώνουν μία βάση για την εξαγωγή συμπερασμάτων, ως προς το εάν η υπό μελέτη ριζική αλλαγή του δικαίου της λογιστικής ήταν αναγκαία ή όχι και εάν τελικά είχε τα προσδοκώμενα αποτελέσματα για εκείνους που χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις ως πηγές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, στο πλαίσιο λήψεως επιχειρηματικών αποφάσεων.

Συγκεκριμένα, ως προς τη διάσταση της ωφέλειας που επέφερε η εφαρμογή του ισχύοντος νόμου για τους άμεσα εμπλεκόμενους, ήτοι τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, η έρευνα μελετά δύο παραμέτρους. Η πρώτη αφορά στην κάλυψη των αναγκών των ενδιαφερομένων για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, στο πλαίσιο λήψεως επιχειρηματικών αποφάσεων και η δεύτερη στη βελτίωση ή όχι της ποιότητας της ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π., όπως η πληροφόρηση αυτή παρουσιάζεται στους ενδιαφερόμενους τρίτους μέσω των ατομικών<sup>8</sup> και των ενοποιημένων οικονομικών (ή «χρηματοοικονομικών»<sup>9</sup>) τους καταστάσεων.<sup>10</sup> Η παρούσα έχει ως εφόρμηση τις επιπτώσεις που επέφερε το νέο δίκαιο λογιστικής, όπως αυτό διαμορφώνεται από το ν. 4308/2014, στην κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση των ενδιαφερομένων καθώς και στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών αυτών, οι οποίες παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π.. Οι επιπτώσεις του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου διερευνώνται ως αλλαγές στις λογιστικές αρχές και τους κανόνες κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, για συγκεκριμένες θεματικές περιοχές, σε σύγκριση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, το οποίο ίσχυε μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014. Έτσι, η έρευνα κατ' αρχήν αποσκοπεί στη στοχαστική διερεύνηση των αλλαγών ως προς την κάλυψη των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και ως προς τη βελτίωση της ποιότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

---

<sup>8</sup> Οι «ατομικές» οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται και ως «εταιρικές» οικονομικές καταστάσεις.

<sup>9</sup> Στο ν. 4308/2014, οι «οικονομικές καταστάσεις» ορίζονται και αναφέρονται ως «χρηματοοικονομικές καταστάσεις». Οι έννοιες «οικονομικές καταστάσεις» και «χρηματοοικονομικές καταστάσεις» είναι απολύτως ταυτόσημες. Στη συνέχεια της παρούσης χρησιμοποιείται ο όρος «οικονομικές καταστάσεις», προκειμένου να μη δημιουργείται σύγχυση με τις έννοιες «χρηματοοικονομικές πληροφορίες» και «χρηματοοικονομικές αναφορές», οι οποίες δεν πρέπει να ταυτίζονται με τις οικονομικές ή χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

<sup>10</sup> Για τους σκοπούς της παρούσης ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» αφορά στις ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των ομίλων εταιρειών. Όταν στο κείμενο αναφέρονται «οικονομικές καταστάσεις» εννοούνται οι ατομικές και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Ως προς τη διάσταση του κόστους εφαρμογής, και σε αυτή την περίπτωση, εξετάζονται οι επιπτώσεις της εφαρμογής του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής βάσει δύο παραμέτρων, τη σχέση του κόστους και του οφέλους αναφοράς από την εφαρμογή του νόμου, καθώς και τις επιπτώσεις της εφαρμογής του επί αυτού καθ' αυτού του κόστους παραγωγής και χρησιμοποίησης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Τέλος, ως προς την τρίτη διάσταση, μελετάται η επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί συγκεκριμένων ποιοτικών χαρακτηριστικών, τα οποία σύμφωνα με τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές πρέπει να ικανοποιούν οι οικονομικές καταστάσεις.

Με τη συγκεκριμένη εργασία δεν επιδιώκεται η ερμηνεία του ισχύοντος νόμου για τα Ε.Λ.Π., ή η σύγκριση του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου με το προηγούμενο, βασιζόμενη σε μία «στενή» λογιστική προσέγγιση. Κύριος στόχος της έρευνας είναι να μελετηθεί η εφαρμογή του «δικαίου στην πράξη». <sup>11</sup> Έτσι, η παρούσα εργασία δεν αποτελεί μία έρευνα στο πεδίο της εφαρμοσμένης λογιστικής. Μελετά αποκλειστικά και μόνο τις επιπτώσεις από την εφαρμογή του νομικού πλαισίου για τη λογιστική της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα, αμιγώς ως συνέπειες της εφαρμογής του νόμου και όχι με μία οικονομικολογιστική προσέγγιση.

Ειδικότερα, ο σκοπός της έρευνας δεν είναι η εξέταση των λογιστικών κανόνων και αρχών από λογιστική άποψη, δεν εξετάζεται στενά λογιστικά ο βαθμός σύγκλισης των Ε.Λ.Π. με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, ή η μελέτη των αποκλίσεων τους σε σχέση με τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές και τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής, ή ακόμη η σύγκρισή των Ε.Λ.Π. με άλλα λογιστικά πλαίσια, τα οποία εφαρμόζονται από εθνικές δικαιοδοσίες εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η έρευνα δεν υπεισέρχεται σε θέματα οποιασδήποτε μορφής χρηματοοικονομικής ή λογιστικής ανάλυσης και δεν μελετά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στην Ελλάδα ως προς τη χρηματοοικονομική ή οποιαδήποτε άλλη οικονομική διάσταση και την επίπτωση της εφαρμογής τους στη διαμόρφωση και στην παρουσίαση των οικονομικών μεγεθών, των αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας των οικονομικών μονάδων. Εν κατακλείδι, στη συγκεκριμένη εργασία οι λογιστικές αρχές και οι κανόνες των Ε.Λ.Π. μελετώνται ως κανόνες δικαίου και δεν εξετάζονται ως οντολογικοί κανόνες αλλά ως νομικοί. Το πεδίο της έρευνας δεν επεκτείνεται σε αλλαγές που επέφερε ο ν. 4308/2014 στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων ή την έκδοση και τη διαχείριση παραστατικών και δεν εξετάζονται αλλαγές που μπορεί να ενδιαφέρουν από απόψεως φορολογικής νομοθεσίας. Επίσης, δεν εξετάζονται και δεν εξάγονται συμπεράσματα για τις όποιες μεταβολές επιφέρει ο νόμος στην ανάπτυξη του ισχύοντος σχεδίου λογαριασμών και τη συνδεσμολογία του με τις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, στο πεδίο της έρευνας δεν εντάσσεται και η μελέτη των κλαδικών λογιστικών σχεδίων των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (π.δ. 148/84) και των Τραπεζών (π.δ. 384/92), αφού τα νομοθετήματα αυτά αφορούν εξειδικευμένες περιπτώσεις λογιστικών πλαισίων, τα οποία εφαρμόστηκαν σε ειδικούς κλάδους, από οντότητες με ειδικές προδιαγραφές και απαιτήσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Επιπροσθέτως, στο πεδίο της

---

<sup>11</sup> Βλ. *Τσαούση*, Διεθνές Διεπιστημονικό Συνέδριο για τη Διεπιστημονικότητα, 72.

συγκεκριμένης έρευνας δεν εντάσσεται η μελέτη του δικαίου της λογιστικής των οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Η εργασία ολοκληρώνεται σε τέσσερα μέρη. Στο πρώτο μέρος, περιλαμβάνονται δύο εισαγωγικές θεωρητικές αναφορές. Η πρώτη, αφορά στην λογιστική και το ρόλο της, ειδικά ως προς την παροχή ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους ενδιαφερόμενους και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Η δεύτερη, αφορά στο δίκαιο της λογιστικής και περιλαμβάνει μία συνοπτική καταγραφή του δικαίου αυτού στην Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση, πριν και μετά την εφαρμογή του ν. 4308/2014. Στο πρώτο μέρος παρουσιάζεται επίσης, συνοπτικά, το λογιστικό πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η δομή και η διακυβέρνηση του διεθνούς οργανισμού, ο οποίος τα καταρτίζει καθώς και η διαδικασία παραγωγής τους και διάθεσής τους στη διεθνή επιχειρηματική κοινότητα.

Στο δεύτερο μέρος, καταγράφονται οι βασικές διαφορές μεταξύ του ισχύοντος νομικού πλαισίου και του προηγούμενου, το οποίο είχε ως κύριους άξονες το π.δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α 283/15-12-1980) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τον κ.ν. 2190/1920, αυστηρά ως προς τη λογιστική κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων που καταγράφονται στην παρούσα (οι οποίες υπογραμμίζεται ότι θεωρούνται ως σημαντικές αλλά δεν είναι οι μόνες), αποτελούν για τους σκοπούς της έρευνας σημαντικές μεταβολές σχετιζόμενες με τη βελτίωση (ή όχι) της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία παρέχεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του ν. 4308/2014 και του βαθμού ικανοποίησης των αναγκών τους.

Στο τρίτο μέρος, παρουσιάζεται ο σχεδιασμός, η υλοποίηση και τα συμπεράσματα της εμπειρικής έρευνας. Στις ενότητες του τρίτου μέρους αναλύονται ο σκοπός και οι στόχοι της έρευνας, παρουσιάζεται τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα και επεξηγείται η περίμετρος του ερευνητικού πεδίου. Περαιτέρω, παρουσιάζεται η μεθοδολογία και τα στάδια ολοκλήρωσης της έρευνας, επεξηγείται η μέθοδος και η διαδικασία συλλογής των δεδομένων και η προσέγγιση της στατιστικής ανάλυσης. Ειδική έμφαση δίδεται στην παρουσίαση της δομής του ερωτηματολογίου, το οποίο χρησιμοποιήθηκε για τη συλλογή των δεδομένων, στην ποιοτική αξιολόγησή του και στη μέτρηση της αξιοπιστίας και της εγκυρότητάς του για τους σκοπούς της έρευνας, στον πληθυσμό και στην στατιστική ανάλυση των δεδομένων, τόσο ως προς την θεωρητική υποστήριξή της όσο και ως προς την εφαρμογή της. Το τρίτο μέρος ολοκληρώνεται με την παρουσίαση των αποτελεσμάτων της στατιστικής ανάλυσης των δεδομένων, τα οποία συλλέχθηκαν. Τα αποτελέσματα της έρευνας ταξινομήθηκαν και παρουσιάζονται έτσι ώστε να διευκολύνεται η παρουσίαση και η ανάλυση των συμπερασμάτων, η οποία περιλαμβάνεται στο τέταρτο και τελευταίο μέρος της εργασίας. Στο τέλος της παρούσης, καταγράφονται τα συμπεράσματα της έρευνας, όπως αυτά τεκμηριώνονται από την στατιστική ανάλυση των δεδομένων που συγκεντρώθηκαν. Επίσης, παρουσιάζονται και απόψεις σχετικά με τη βελτίωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου και ενεργειών που θα μπορούσαν να αναληφθούν καθώς και τα περιθώρια για μελλοντική επέκταση της έρευνας

# ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

#### 1.1 Ο ρόλος και ο σκοπός της λογιστικής

##### *Ο ρόλος της λογιστικής*

Σύμφωνα με τον *R. Coase* «εάν η οικονομική θεωρία επιδιώκει να βρει τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο στην οργάνωση των επιχειρηματικών λειτουργιών, τα τεχνικά μέσα για να το πετύχει αυτό εξαρτώνται από τη λογιστική». <sup>12</sup>

Ο ρόλος της λογιστικής, κατά την εφαρμογή της στο επιχειρηματικό περιβάλλον, είναι τρισδιάστατος. Η πρώτη διάσταση αφορά στην προσέγγιση με την οποία εντοπίζονται και καταγράφονται τα γεγονότα και οι συναλλαγές των οικονομικών μονάδων. Το Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Λογιστών της Αμερικής (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) σε ορισμό που δίνει το 1941 αναφέρει ότι «λογιστική είναι η πρακτική της καταχώρησης, της ταξινόμησης και της σύνοψης, βάσει θεμελιωδών αρχών και κανόνων, των συναλλαγών και των γεγονότων, εκφρασμένων σε όρους χρηματικών μονάδων, τα οποία τουλάχιστον εν μέρει, είναι χρηματοοικονομικής φύσης και της ερμηνείας των αποτελεσμάτων τους». Περαιτέρω, το AICPA θεωρεί ότι η λογιστική αποτελεί μία «δραστηριότητα υπηρεσίας» («service activity»).<sup>13</sup>

Τα γεγονότα και οι συναλλαγές που εμπίπτουν στο πεδίο του ενδιαφέροντος της λογιστικής αναφέρονται γενικά ως «λογιστικά γεγονότα». Οι μέθοδοι και οι τεχνικές της αρχικής καταγραφής («αναγνώρισης»), της επιμέτρησης (διαφορετικά και «αποτίμησης»), της ομαδοποίησης («ταξινόμησης») και της παρουσίασης (ή «απεικόνισης»), λειτουργούν ως ένα σύστημα αρχών και κανόνων, μέσω του οποίου τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται και παρακολουθούνται με τη μορφή αλληλένδετων δεδομένων («στοιχείων»), τους «λογαριασμούς». Περιοδικά, τα στοιχεία αυτά, περιλαμβάνονται και απεικονίζονται ως οικονομικά μεγέθη, εκφρασμένα σε νομισματικές μονάδες («νόμισμα αναφοράς»), σε αναφορές («χρηματοοικονομικές αναφορές») τις «οικονομικές καταστάσεις» (ή «χρηματοοικονομικές καταστάσεις»). Τα στοιχεία απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων («οντότητες αναφοράς»), σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία («ημερομηνία αναφοράς» ή «ημερομηνία ισολογισμού»), ταξινομημένες σε κύριες κατηγορίες, οι οποίες αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα, ενώ οι μεταβολές τους καλύπτουν μία συγκεκριμένη περίοδο («περίοδο αναφοράς»).

---

<sup>12</sup> Βλ. *Coase*, Accounting..., 1990, 11, *Panetsos*, Accounting Standards..., 2016, 139.

<sup>13</sup> Βλ. *Berry*, Financial accounting: An introduction, 2, *Denis*, The nature... 2014, 6.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την καταγραφή ενός λογιστικού γεγονότος είναι η αποτύπωσή του ως αριθμητικό μέγεθος. Φυσικά, στην καθημερινή επιχειρηματική πρακτική, για κάθε συναλλαγή, η οποία απαιτείται να καταγραφεί λογιστικά, δεν αντιμετωπίζεται μόνο ένα αριθμητικό μέγεθος, αλλά αντιμετωπίζονται ένα πλήθος διαφορετικών αριθμητικών πληροφοριών, οι οποίες σχετίζονται με τη συγκεκριμένη συναλλαγή και τελικά διαμορφώνουν το αριθμητικό μέγεθος αποτύπωσης του λογιστικού γεγονότος. Εδώ ο ρόλος της λογιστικής ως επιστήμης, δανειζόμενης πρακτικές και μεθοδολογίες και από άλλες επιστήμες (τις οικονομικές επιστήμες, τα μαθηματικά, τις επιστήμες διοίκησης αλλά και τη νομική επιστήμη), είναι να μελετά και να αναπτύσσει διαρκώς τεχνικές, μεθοδολογίες και εργαλεία, προκειμένου να προσεγγίζεται με τη μέγιστη δυνατή ακρίβεια η καταγραφή και η απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων με τη μορφή αριθμητικών μεγεθών.

Ως «δραστηριότητα υπηρεσίας», η λογιστική αποτελεί μία διαδικασία διαρκούς υποστήριξης και παρακολούθησης της καταγραφής των μεταβολών που επιφέρει ένα συγκεκριμένο λογιστικό γεγονός εκλαμβανόμενο ως αριθμητικό μέγεθος, στην καθαρή περιουσία μίας οικονομικής μονάδας. Στην περίπτωση της εφαρμογής της «αρχής του δεδουλευμένου» και στο πλαίσιο σύνταξης μίας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (βλ. σχετ. στη συνέχεια), το λογιστικό γεγονός, ως αριθμητικό μέγεθος, καταχωρείται διπλογραφικά στα λογιστικά αρχεία και το λογιστικό σύστημα της οικονομικής μονάδας (και τα δύο μαζί συνθέτουν τα «λογιστικά βιβλία»), σε μία ισοσκελισμένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης.

Εάν η καθημερινή πραγματική εφαρμογή περιοριζόταν σε ένα και μόνο λογιστικό γεγονός, ως αντανάκλαση μίας και μόνο συναλλαγής, ή ακόμη και σε ένα πλήθος ανεξάρτητων μεταξύ τους λογιστικών γεγονότων, όχι σύνθετης μορφής αριθμητικών μεγεθών, ή ακόμη με μία ταμειακή βάση προσέγγισης, το θέμα ενδεχομένως να ήταν απλό και ο ρόλος της λογιστικής να περιοριζόταν στη διαμόρφωση απλών τεχνικών καταγραφής, χωρίς ιδιαίτερες θεωρητικές απαιτήσεις. Ωστόσο, η καθημερινή πραγματικότητα και η εφαρμογή της λογιστικής σε ένα εξαιρετικά σύνθετο επιχειρηματικό περιβάλλον, στο οποίο διενεργούνται διαρκώς όλο και πιο σύνθετες συναλλαγές, σχετιζόμενες πολυεπίπεδα και ποικιλόμορφα μεταξύ τους, αλλάζει το θέμα σημαντικά. Το κύριο ζητούμενο στην περίπτωση αυτή είναι να επιλεγούν τα αριθμητικά μεγέθη, τα οποία θα καταχωρηθούν τελικά στο λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία. Ειδικά σε επίπεδο λογιστικών αρχών και κανόνων, το πρόβλημα εστιάζεται στο πλαίσιο το οποίο θα υποστηρίξει την απόφαση της επιλογής αυτής. Η λύση στο πρόβλημα της επιλογής κινείται αυστηρά στο πλαίσιο της αρχικής μας προσέγγισης για τους σκοπούς, τους οποίους εξ' ορισμού εξυπηρετεί η λογιστική.

Συνεπώς, αφού όπως θα εξηγηθεί στη συνέχεια, ένας από τους κύριους σκοπούς της λογιστικής ως λειτουργίας είναι και η παροχή πληροφοριών σχετικά με την περιουσία της οικονομικής μονάδας, τη διαχείριση των πόρων της και τις επιδόσεις της, μπορεί

να διατυπωθεί η άποψη ότι τελικά επιλέγονται μόνο εκείνα τα αριθμητικά μεγέθη που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παροχή των πληροφοριών αυτών. Συνεπακόλουθα, η απάντηση στον προβληματισμό για το τι χρειάζεται να γνωστοποιείται σχετικά με τους χρησιμοποιούμενους πόρους και ακόμη ποια πρέπει να είναι η χρήση των πληροφοριών που παρέχονται από τη λογιστική, αποτελεί επίσης οδηγό για την επιλογή των αριθμητικών μεγεθών που θα ενταχθούν στο διπλογραφικό σύστημα της λογιστικής και θα χρησιμοποιηθούν μεταγενέστερα στις οικονομικές καταστάσεις μέσω των οποίων θα ενημερωθούν οι ενδιαφερόμενοι και πάντα ανάλογα με τις ανάγκες τους.<sup>14</sup>

Υπό αυτές τις συνθήκες ο ρόλος της λογιστικής καθίσταται κρίσιμος για την απεικόνιση των συναλλαγών και την παραγωγή αναφορών με σκοπό την πληροφόρηση των ενδιαφερομένων. Έτσι, η λογιστική δεν έχει πλέον τη μορφή μίας απλής τεχνικής ή διαδικασίας. Εξετάζει θεωρητικά τις συναλλαγές και τα οικονομικά φαινόμενα με οικονομική, μαθηματική αλλά και νομική προσέγγιση, με σκοπό την παραγωγή σύνθετων μοντέλων και συστημάτων καταγραφής και πληροφόρησης, για την εξυπηρέτηση των όλο και περισσότερο απαιτητικών εμπλεκομένων στο επιχειρηματικό γίγνεσθαι.

Ο *V. Kam* υιοθετώντας την περιγραφή του Αμερικανικού Οργανισμού Λογιστικής (*American Accounting Association*), ξεκινώντας πάντα από την αποτύπωση των λογιστικών γεγονότων, αναδεικνύει και τους δύο άλλους ρόλους της λογιστικής και την ορίζει ως τη «διαδικασία εντοπισμού, επιμέτρησης και επικοινωνίας οικονομικών πληροφοριών, προκειμένου να είναι δυνατή η άσκηση κρίσεων βάσει πρόσφατων πληροφοριών και η λήψη αποφάσεων από τους χρήστες των πληροφοριών αυτών»<sup>15</sup>.

Η δεύτερη λοιπόν διάσταση του ρόλου της λογιστικής, άρρηκτα συνδεδεμένη με την πρώτη, αφορά στη διαμόρφωση μίας «διαδικασίας» εντός ενός συστήματος καταγραφής («λογιστική διαδικασία»), διαχείρισης και επικοινωνίας πληροφοριών. Η λειτουργία αυτή έχει ως «παραδοτέο» τη διαμόρφωση ενός «λογιστικού συστήματος», υποστηριζόμενο από «λογιστικά αρχεία» συγκέντρωσης και καταγραφής πληροφοριών. Το λογιστικό σύστημα χρησιμοποιείται ως μία βάση δεδομένων, ειδικών τεχνικών προδιαγραφών, οι οποίες βασίζονται και οφείλουν να συμμορφώνονται με τις λογιστικές αρχές και τους κανόνες. Το λογιστικό σύστημα είναι τελικά αυτό, το οποίο παράγει τις χρηματοοικονομικές αναφορές, εφαρμόζοντας πάντα συγκεκριμένες και αυστηρά καθορισμένες λογιστικές αρχές και κανόνες για την καταγραφή και απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων σε λογαριασμούς.

Η τρίτη διάσταση του ρόλου της λογιστικής, η οποία για τους σκοπούς της παρούσης είναι και η σημαντικότερη, συνδέεται με την ικανοποίηση των αναγκών των

---

<sup>14</sup> Βλ. *Περάκης* εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 5.

<sup>15</sup> Βλ. *Kam*, *Accounting Theory*, 1990, 33-34, *Denis*, *The nature...* 2014, 6.

ενδιαφερομένων για πληροφόρηση, σχετικά με τις οικονομικές μονάδες («οντότητες»)<sup>16</sup>, στο πλαίσιο λήψεως επιχειρηματικών και ευρύτερα οικονομικών αποφάσεων. Ως προς την πληροφόρηση των ενδιαφερομένων, ο ρόλος της λογιστικής είναι θεμελιώδης και αφορά αφενός μεν στη μελέτη και στη διαμόρφωση λογιστικών συστημάτων, και αφετέρου στη διαμόρφωση και στη σύνταξη πειθαρχικών ενεργειών (κανόνων), με τη μορφή υποχρεωτικών οδηγιών («λογιστικά πρότυπα»), βασιζόμενων αυστηρά στη λογιστική θεωρία («λογιστικές αρχές» / «λογιστικοί κανόνες»), για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Με την ανάπτυξη και την εφαρμογή των λογιστικών συστημάτων και των λογιστικών προτύπων, τα στοιχεία ταξινομούνται και παρουσιάζονται από τις οικονομικές μονάδες κατά τις ημερομηνίες ισολογισμού στις οικονομικές τους καταστάσεις, με σκοπό την απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης της περιουσίας, τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις και τις ταμειακές ροές, για την περίοδο αναφοράς.

Υπό την έννοια αυτή, η λογιστική αποτελεί μεταξύ των άλλων μία γλώσσα επικοινωνίας, μία «διάλεκτο» ή διαφορετικά μία «κωδικοποιημένη γλώσσα επικοινωνίας» μεταξύ των οικονομικών μονάδων και των τρίτων ενδιαφερομένων για τις δραστηριότητές τους. Μέσω της διαλέκτου της λογιστικής είναι δυνατή η γνωστοποίηση πληροφοριών εντός της επιχειρηματικής κοινότητας (ή των επιχειρηματικών κοινοτήτων) και μάλιστα όχι μόνο στενά σε επίπεδο εθνικών δικαιοδοσιών αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Αν θεωρήσουμε ότι η διαμόρφωση μίας κοινής διαλέκτου επικοινωνίας σε εθνικό και διεθνές επίπεδο αποτελεί έναν από τους βασικούς σκοπούς της λογιστικής, τότε εντοπίζουμε και τη γενεσιουργό αιτία της «λογιστικής τυποποίησης».<sup>17</sup>

Συνοψίζοντας τα προαναφερθέντα, ο τρισδιάστατος ρόλος και η λειτουργία της λογιστικής περιλαμβάνει την καταγραφή, την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την ταξινόμηση, την παρουσίαση και την επικοινωνία<sup>18</sup> πληροφοριών, σχετικά με οικονομικές μονάδες σε ενδιαφερόμενα πρόσωπα (διοίκηση και τρίτους)<sup>19</sup>.

Τελικά, η λογιστική στην εφαρμογή της αποτελεί μία «δραστηριότητα», ή υπό μία διαφορετική έννοια, ένα σύνολο «δράσεων», καταγραφής, αναγνώρισης, επιμέτρησης, ταξινόμησης, παρουσίασης και επικοινωνίας πληροφοριών, οι οποίες αποτελούν τις ενδεικτικές ενασχολήσεις των λογιστών. Είναι επίσης εμφανές ότι οι δράσεις των

---

<sup>16</sup> Ως «οντότητα» (entity), σύμφωνα με τη σύγχρονη λογιστική ορολογία, νοείται με την ευρεία έννοια κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, κάθε ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα, κάθε επιχείρηση ή οργανισμός, κερδοσκοπικός ή μη, του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα. (βλ. σχετικό ορισμό στο ν. 4308/2014, Παράρτημα Α'). Για τους σκοπούς της παρούσης ο όρος χρησιμοποιείται για κάθε οικονομική και επιχειρηματική μονάδα.

<sup>17</sup> Βλ. Περράκης εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 8.

<sup>18</sup> Ως «επικοινωνία» νοείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών στους ενδιαφερόμενους.

<sup>19</sup> Βλ. Kieso and Weygandt, Intermediate Accounting, 5.



λογιστών διενεργούνται εκ προθέσεως και δεν συνιστούν τυχαίες ενέργειες για εκείνους οι οποίοι αναλαμβάνουν την εκτέλεσή τους.<sup>20</sup>

#### *Ο σκοπός της λογιστικής*

Ως συνέπεια των προαναφερθέντων, το πεδίο εφαρμογής της λογιστικής διαμορφώνεται από: α) τις πληροφορίες, για τις οποίες απαιτείται αναγνώριση, επιμέτρηση, ταξινόμηση, και παρουσίαση, β) τις οντότητες, οι οποίες τις παράγουν και γ) τους ενδιαφερόμενους τρίτους, δηλαδή τους χρήστες, οι οποίοι είναι οι αποδέκτες τους.

Εντός του πεδίου εφαρμογής της, όπως αυτό περιμετροποιήθηκε ανωτέρω, η λογιστική αποσκοπεί κυρίως στην εξυπηρέτηση της ανάγκης των ενδιαφερομένων να γνωρίζουν σχετικά με την περιουσία των οικονομικών μονάδων και τις επιδόσεις τους. Η εξυπηρέτηση της ανάγκης αυτής απαιτεί την παραγωγή πληροφοριών (στη λογιστική ορολογία ορίζονται ως «ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες» ή απλά «χρηματοοικονομικές πληροφορίες»), οι οποίες χρησιμοποιούνται εσωτερικά από τα διοικητικά όργανα των οικονομικών μονάδων για σκοπούς διοίκησης αλλά και εξωτερικά, προς τους ενδιαφερόμενους τρίτους, ως βάση λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Οι ενδιαφερόμενοι τρίτοι είναι εκείνοι, οι οποίοι διατηρούν για τις οικονομικές μονάδες διαφόρων μορφών επιχειρηματικά, επενδυτικά, εποπτικά ή άλλα «συμφέροντα», αμιγώς οικονομικά ή και κοινωνικά.

Γίνεται λοιπόν σαφές ότι, το εύρος των αποδεκτών των υπηρεσιών της λογιστικής, όταν αυτή λειτουργεί ως μία μεθοδολογία ή τεχνική παραγωγής χρηματοοικονομικών πληροφοριών, είναι εκτενές και περιλαμβάνει ενδιαφερόμενους, τόσο εντός της οικονομικής μονάδας όσο και εκτός αυτής. Σε ορισμένες μάλιστα εθνικές δικαιοδοσίες, ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής της λογιστικής καθαρίζονται μέσω νομικών ρυθμίσεων, προκειμένου να διασφαλίζεται ειδικά και η προστασία των εταιρικών μετόχων, ενώ κάποιες άλλες επιδιώκουν τόσο την προστασία των πιστωτών όσο και την εξυπηρέτηση των φορολογικών αρχών. Διεθνώς, διαμορφώνονται δύο βασικά μοντέλα προσέγγισης του νομικού συστήματος σχετικά με τη λογιστική. Οι Αγγλοσαξονικές δικαιοδοσίες τείνουν να υιοθετούν το πρώτο μοντέλο ενώ οι Ευρωπαϊκές και ιδίως αυτές της ηπειρωτικής Ευρώπης είναι οι κυριότεροι υποστηρικτές του δεύτερου.

Η ανάγκη εισαγωγής νομικών ρυθμίσεων σχετικά με τη λογιστική έχει τη ρίζα της στο γεγονός ότι το νομοθετικό πλαίσιο αναφορικά με το κεφάλαιο των οντοτήτων εμπλέκει λογαριασμούς και συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα. Ως εκ τούτου, και οι νομικοί μηχανισμοί δεν μπορούν να απομονωθούν από τους

---

<sup>20</sup> Βλ. Denis, The nature..., 2014, 6.

αντίστοιχους λογιστικούς<sup>21</sup>. Με την προσέγγιση αυτή, στους σκοπούς της λογιστικής συμπεριλαμβάνεται και η υποστήριξη της εφαρμογής των κανόνων του εταιρικού δικαίου αλλά και η εξυπηρέτηση του ελέγχου της συμμόρφωσής τους.

Περαιτέρω, ενδιαφέρον παρουσιάζει η άποψη ότι, οι δημοσιοποιημένοι λογαριασμοί αποτελούν πηγές στατιστικών δεδομένων σχετικά με την οικονομία, οι οποίες δεν πρέπει να αγνοούνται. Οι ενδιαφερόμενοι χρησιμοποιούν τους λογαριασμούς προκειμένου να φθάσουν σε πληροφορίες, οι οποίες αφορούν στην συμπεριφορά μίας οικονομικής μονάδας. Με τον τρόπο αυτό, οι χρήστες των πληροφοριών έχουν τη δυνατότητα να συσχετίσουν τα στοιχεία της συμπεριφοράς μίας οντότητας με όλες τις άλλες πτυχές της χρηματοοικονομικής της θέσης και της συμπεριφοράς της. Η δυνατότητα αυτή αποτελεί ένα ιδιαίτερο πλεονέκτημα, το οποίο προσφέρεται από τη χρήση των λογιστικών αρχείων.<sup>22</sup>

Φυσικά, για να μπορεί να παραχθεί η ωφέλεια αυτή απαιτείται προηγουμένως οι λογαριασμοί να περιλαμβάνονται και να παρουσιάζονται σε δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καταρτίζονται για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των ενδιαφερομένων και όχι σε αρχεία λογαριασμών τα οποία τηρούνται στο πλαίσιο ανάπτυξης της λογιστικής λειτουργίας ως διαδικασία συγκέντρωσης και καταγραφής λογιστικών γεγονότων και οικονομικών φαινομένων, όπως εξηγήθηκε προηγουμένως.

Η λογιστική υποδιαιρείται σε δύο κλάδους με απόλυτα διακριτούς σκοπούς και ρόλους. Ο ένας κλάδος εξυπηρετεί την παραγωγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες απευθύνονται σε εσωτερικούς χρήστες (π.χ. τη διοίκηση μίας οντότητας) για σκοπούς διοίκησης ή διαχείρισης και ορίζεται ως «διοικητική λογιστική». Ο άλλος κλάδος εξυπηρετεί την παραγωγή πληροφοριών, οι οποίες απευθύνονται σε ενδιαφερόμενους τρίτους εκτός της οντότητας (π.χ. επενδυτές, πιστωτές ή εποπτικές αρχές). Οι ενδιαφερόμενοι είναι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, στο πλαίσιο λήψης οικονομικών αποφάσεων. Ο κλάδος της λογιστικής, ο οποίος υποστηρίζει την παραγωγή πληροφοριών προς τους ενδιαφερόμενους τρίτους ορίζεται ως «χρηματοοικονομική λογιστική».

Είναι σκόπιμο να υπογραμμιστεί ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες παράγονται από τη διοικητική και τη χρηματοοικονομική λογιστική χρησιμοποιούνται και στις δύο περιπτώσεις ως βάση για την λήψη αποφάσεων. Ωστόσο, όπως ήδη εξηγήθηκε, οι πληροφορίες αυτές απευθύνονται σε διαφορετικούς αποδέκτες με διαφορετικό σκοπό. Στην πρώτη περίπτωση, σκοπός της λογιστικής είναι η

---

<sup>21</sup> Βλ. *Panetsos, Accounting Standards...*, 2016, 139.

<sup>22</sup> Βλ. *Coase, Accounting...*, 1990, *Coase, Edwards and Flower, The iron...*, 1939.

πληροφόρηση της διοίκησης της οντότητας, ενώ στη δεύτερη, η πληροφόρηση που παράγεται από τη λογιστική υποστηρίζει τις αποφάσεις για τις επενδύσεις, τη χρηματοδότηση, την εποπτεία ή ακόμη και απλά την ενημέρωση σχετικά με τις οικονομικές μονάδες.

Είναι προφανές ότι, η λογιστική ως λειτουργία, στηρίζεται σημαντικά στην τήρηση των λογαριασμών, πάντα βάσει συγκεκριμένων τεχνικών και μεθόδων. Τέτοιες είναι η διπλογραφική τήρηση των λογιστικών βιβλίων, η ενημέρωση και ανάπτυξη των ημερολογίων, του γενικού και των αναλυτικών καθολικών και φυσικά η σύνταξη των επιμέρους χρηματοοικονομικών αναφορών, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι οικονομικές καταστάσεις. Οι τελευταίες, χαρακτηρίζονται και ως οικονομικές καταστάσεις «γενικού σκοπού», αφού απευθύνονται σε όλους τους ενδιαφερόμενους τρίτους καλύπτοντας το μέγιστο εύρος των αναγκών τους για πληροφόρηση, και δεν απευθύνονται μόνο σε μία συγκεκριμένη ομάδα χρηστών εξυπηρετώντας μόνο περιορισμένες και ειδικές ανάγκες. Η απλογραφική μέθοδος καταγραφής των λογιστικών γεγονότων και η εφαρμογή της λογιστικής της ταμειακής βάσης (καταγραφή και απεικόνιση μόνο των συναλλαγών που διενεργούνται ταμειακά με άμεση επίπτωση στα χρηματικά διαθέσιμα της οικονομικής μονάδας), έχει περιοριστεί σημαντικά μόνο σε πολύ μικρές οντότητες του ιδιωτικού τομέα και στις οντότητες του δημόσιου τομέα, αλλά και εδώ σταδιακά αντικαθίσταται από την αρχή του δεδουλευμένου.<sup>23</sup>

Τέλος, προκειμένου οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες παρέχονται από τις διοικήσεις των οικονομικών μονάδων στους αναλυτές και τους λοιπούς ενδιαφερόμενους να αποτελούν μία αξιόπιστη βάση εξαγωγής συμπερασμάτων και λήψεως επιχειρηματικών αποφάσεων (οι οποίες επηρεάζουν άμεσα και έμμεσα την εύρυθμη λειτουργία μίας οικονομίας και μέσω αυτής και μίας κοινωνίας) πρέπει να είναι υποκείμενες σε όσο το δυνατό λιγότερες αναμορφώσεις ακυρώσεων ή αναστροφών και στρεβλώσεων. Ένας σημαντικός παράγοντας που θα μπορούσε να περιορίσει τις στρεβλώσεις στα λογιστικά μεγέθη που παρουσιάζονται από τις διοικήσεις των οντοτήτων στις οικονομικές καταστάσεις είναι ο περιορισμός της ευελιξίας στη χρήση λογιστικών αρχών, εκτιμήσεων και πολιτικών. Ο περιορισμός αυτός επιτυγχάνεται είτε άτυπα με την υιοθέτηση συγκεκριμένων λογιστικών πλαισίων και προτύπων τα οποία είναι διεθνώς παραδεκτά, είτε ακόμη μέσω της υποχρεωτικής εφαρμογής συγκεκριμένων λογιστικών κανόνων με τη μορφή κανόνων δικαίου που έχουν ενσωματωθεί στο νομικό πλαίσιο της δικαιοδοσίας στο οποίο λειτουργεί και δραστηριοποιείται η οντότητα (βλ. αναλυτικότερα στη συνέχεια).

---

<sup>23</sup> Βλ. Περάκης εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 4.

## 1.2 Το πρόβλημα της ασύμμετρης πληροφόρησης

Η πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων τρίτων μέσω των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, στο πλαίσιο της λήψης οικονομικών αποφάσεων σχετικά με τις επιχειρήσεις, αποτελεί ένα ζήτημα θεμελιώδους σημασίας για την εύρυθμη λειτουργία των εθνικών οικονομιών, αλλά και των διεθνών κεφαλαιαγορών ειδικότερα. Το ποιες είναι οι πληροφορίες για τις επιχειρήσεις τις οποίες απαιτείται να λαμβάνουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, σε εθνικό και διεθνές επίπεδο, σε ποια μορφή και σε ποιο χρόνο, είναι θέματα εξαιρετικής σημασίας για τους λήπτες των αποφάσεων και τις διοικήσεις των ίδιων των επιχειρηματικών μονάδων. Οι επιπτώσεις τους δε στο επιχειρηματικό περιβάλλον και την οικονομία, είναι τέτοιες και διαμορφώνουν ανάγκες, οι οποίες ξεπερνούν τη θεωρητική και μόνο σύνταξη των υποχρεωτικών κανόνων και των οδηγιών της λογιστικής, αφού πριν τη μετατροπή τους σε αναγκαστικούς κανόνες δικαίου αποτελούν «ήπιο δίκαιο». Στο ζήτημα της σπουδαιότητας της πληροφόρησης μέσω των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να αναζητηθούν και οι αιτίες που οδήγησαν εδώ και αρκετές δεκαετίες στη μετατροπή των λογιστικών πλαισίων, ειδικά για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σε νομικά πλαίσια και στην εφαρμογή τους μέσω ρυθμίσεων υποχρεωτικών κανόνων δικαίου.

Τίθεται ο προβληματισμός, γιατί το θέμα της πληροφόρησης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να είναι τόσο σημαντικό, ώστε να απαιτούνται ακόμη και νομικές ρυθμίσεις για την επίτευξη συνθηκών που σχετίζονται άμεσα και σε σημαντικό βαθμό τόσο με τη εύρυθμη λειτουργία των εθνικών οικονομιών όσο και της διεθνούς οικονομίας και τις καθιστούν τελικά προϊόν οικονομικών επιδιώξεων.<sup>24</sup> Επιπλέον, διατυπώνεται το ερώτημα ποια είναι η γενεσιουργός αιτία που δημιούργησε το πρόβλημα, το οποίο καλείται να διαχειριστεί η λογιστική και να λύσει τελικά ο νόμος.

Οι απαντήσεις στα ερωτήματα αυτά πρέπει να αναζητηθούν στη λειτουργία της ίδιας της οικονομίας, ως προς τη δημιουργία επενδύσεων, στο πλαίσιο πάντα της υγιούς ανάπτυξης, του ορθολογισμού στην κατανομή των πόρων και της εξυπηρέτησης τελικά του κοινωνικού συνόλου. Μία από τις σημαντικότερες προκλήσεις για μία οικονομία είναι η κατανομή των αποταμιευμένων πόρων σε επενδυτικές ευκαιρίες. Οι οικονομίες που είναι αποτελεσματικές στην κατανομή αυτή μπορούν να εκμεταλλευτούν νέες επιχειρηματικές ιδέες και μέσω αυτών να προωθήσουν καινοτομίες, διαμορφώνοντας γρήγορους ρυθμούς ανάπτυξης, νέες θέσεις εργασίας και αύξηση του πλούτου. Αντίθετα, οι οικονομίες που παρουσιάζουν αδυναμίες στη διαχείριση αυτής της διαδικασίας διαμορφώνουν συνθήκες και τάσεις σημαντικού περιορισμού του πλούτου τους και αποτυγχάνουν στην υποστήριξη της ανάπτυξης επιχειρηματικών ευκαιριών.

---

<sup>24</sup> Βλ. Πλιάκος, Εισαγωγή στο Οικονομικό Δίκαιο, 1.

Οι αποταμιεύσεις σε κάθε οικονομία κατανέμονται ευρέως μεταξύ των νοικοκυριών. Συνήθως, αρκετοί νέοι επιχειρηματίες και εταιρίες που δραστηριοποιούνται ήδη στην αγορά θα επιθυμούσαν να προσελκύσουν τις αποταμιεύσεις αυτές προκειμένου να χρηματοδοτήσουν τις ιδέες τους. Ενώ όμως, τόσο οι αποταμιευτές, όσο και οι επιχειρηματίες θα ήθελαν να αναπτύξουν μεταξύ τους επιχειρηματικές δραστηριότητες, η αντιστοίχιση των αποταμιεύσεων με τις επενδύσεις σε επιχειρηματικές ευκαιρίες αποτελεί μία σύνθετη διαδικασία για τρεις κυρίως λόγους.

Κατ' αρχήν οι επιχειρηματίες διαθέτουν, ακόμη και λόγω των νομικών ή των κανονιστικών πλαισίων στα οποία δραστηριοποιούνται, καλύτερη πληροφόρηση από τους αποταμιευτές, σχετικά με τις αξίες των επενδυτικών επιχειρηματικών ευκαιριών. Δεύτερον, η επικοινωνία των επιχειρηματιών προς τους επενδυτές δεν είναι απολύτως αξιόπιστη. Αυτό, γιατί οι επενδυτές γνωρίζουν ότι οι επιχειρηματίες έχουν κίνητρα να υπερτιμήσουν την αξία των ιδεών τους. Και τρίτον, οι αποταμιευτές γενικά δεν έχουν την οικονομική επιτήδευση η οποία απαιτείται προκειμένου να αναλύσουν και να επιλέξουν μεταξύ διαφορετικών επιχειρηματικών ευκαιριών.

Τα προβλήματα πληροφόρησης και κινήτρων οδηγούν σε αυτό που οικονομολόγοι αποκαλούν «πρόβλημα των λεμονιών», το οποίο ενδεχομένως θα μπορούσε να βλάψει τις κεφαλαιαγορές (στην καθομιλουμένη των οικονομικών, απλά «αγορές»). Το πρόβλημα αυτό αφορά στα ζητήματα που προκύπτουν λόγω της ασύμμετρης πληροφόρησης που τίθεται υπόψη ενός αγοραστή και ενός πωλητή αναφορικά με μία επένδυση ή ένα προϊόν σχετικά με την αξία του.

Το ζήτημα της ασύμμετρης πληροφόρησης το ανέδειξε πρώτος ο *G. Akerlof*. Το θέμα αυτό ανακύπτει λόγω του ότι οι αγοραστές και οι πωλητές των προϊόντων και των υπηρεσιών σε μία οικονομία δεν κατέχουν τελικά την ίδια ποσότητα και ποιότητα πληροφοριών, οι οποίες απαιτούνται προκειμένου να λάβουν αποφάσεις σχετικά με μία συναλλαγή. Ο πωλητής, ή ο κάτοχος ενός προϊόντος ή μίας υπηρεσίας συνήθως γνωρίζει την πραγματική αξία του προϊόντος ή της υπηρεσίας που προσφέρει ή γνωρίζει τουλάχιστον εάν το προσφερόμενο προϊόν ή η υπηρεσία ικανοποιεί ένα μέσο επίπεδο ποιότητας. Από την άλλη πλευρά, ο αγοραστής τυπικά δεν έχει αυτή τη γνώση, εφόσον δεν έχει πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών, την οποία έχει εκ της θέσης του ο πωλητής.

Η θεωρία του *G. Akerlof* βασίζεται στη μελέτη μίας περίπτωσης, κατά την οποία οι μισές επιχειρηματικές ιδέες είναι «καλές» και οι άλλες μισές είναι «κακές». Εάν οι επενδυτές δεν μπορούν να ξεχωρίσουν μεταξύ των δύο τύπων των επιχειρηματικών ιδεών, οι επιχειρηματίες με τις κακές ιδέες θα επιδιώξουν να αξιώσουν ότι οι ιδέες τους έχουν την ίδια αξία με τις καλές ιδέες. Οι επενδυτές, συνειδητοποιώντας την πιθανότητα αυτή, αξιολογούν τις καλές και τις κακές ιδέες με ένα μέσο όρο. Δυστυχώς, η προσέγγιση αυτή τιμωρεί τις καλές ιδέες και οι επιχειρηματίες με τις καλές ιδέες βρίσκουν τους όρους με τους οποίους μπορούν να χρηματοδοτηθούν ως μη ελκυστικούς. Εγκαταλείποντας αυτοί οι επιχειρηματίες την αγορά, το ποσοστό των

κακών ιδεών σε αυτή αυξάνεται. Με την πάροδο του χρόνου, οι κακές ιδέες παραγκωνίζουν τις καλές ιδέες και οι επενδυτές χάνουν την εμπιστοσύνη τους στη συγκεκριμένη αγορά.

Μία τέτοια βλάβη της αγοράς μπορεί να αποφευχθεί με την εμπλοκή μεσαζόντων. Οι μεσάζοντες λειτουργούν όπως ένας μηχανικός αυτοκινήτων, ο οποίος, στο πλαίσιο μίας συναλλαγής αγοραπωλησίας ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, παρέχει ένα ανεξάρτητο πιστοποιητικό σχετικά με την ποιότητα του, ώστε να βοηθήσει τον αγοραστή και τον πωλητή να συμφωνήσουν επί της τιμής. Στις κεφαλαιαγορές, υπάρχουν δύο κατηγορίες μεσαζόντων. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν οι οικονομικοί μεσάζοντες, όπως είναι τα επιχειρηματικά κεφάλαια, οι τράπεζες, τα αμοιβαία κεφάλαια και οι ασφαλιστικές εταιρείες. Αυτοί οι μεσάζοντες επικεντρώνονται στη συνάθροιση κεφαλαίων προερχόμενα από ατομικούς επενδυτές και αναλύουν διάφορες εναλλακτικές περιπτώσεις επενδύσεων, προκειμένου να λάβουν επιχειρηματικές αποφάσεις. Στη δεύτερη κατηγορία ανήκουν οι μεσάζοντες των πληροφοριών, όπως οι ανεξάρτητοι ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικοί αναλυτές, οι οίκοι αξιολογήσεων και ο οικονομικός τύπος. Οι μεσάζοντες της δεύτερης κατηγορίας εστιάζουν στην παροχή πληροφοριών στους επενδυτές (αλλά και τους οικονομικούς μεσάζοντες που τους εκπροσωπούν) σχετικά με την ποιότητα διαφόρων επενδυτικών ευκαιριών. Και οι δύο αυτές κατηγορίες μεσαζόντων προσθέτουν αξία βοηθώντας τους επενδυτές να διαχωρίζουν τις καλές επενδυτικές ευκαιρίες από τις κακές.<sup>25</sup>

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού διαδραματίζουν έναν σημαντικό ρόλο στη λειτουργία τόσο των μεσαζόντων των πληροφοριών, όσο και σε αυτή των οικονομικών μεσαζόντων. Οι μεσάζοντες των χρηματοοικονομικών πληροφοριών προσθέτουν αξία σε αυτές είτε ενισχύοντας την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων (το οποίο είναι έργο των ανεξάρτητων ελεγκτών), είτε αναλύοντας τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις (εδώ εμπλέκονται οι οικονομικοί αναλυτές και οι οίκοι αξιολόγησης). Οι οικονομικοί αναλυτές βασίζονται στην πληροφόρηση, η οποία παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να αναλύσουν και να αξιολογήσουν επενδυτικές ευκαιρίες υποστηρίζοντας τις αποφάσεις τους χρησιμοποιώντας πληροφορίες και από άλλες πηγές.

Ιδανικά, οι διάφοροι μεσάζοντες υπηρετούν ένα σύστημα ελέγχων και ισορροπιών, ώστε να διασφαλίζουν την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος των κεφαλαιαγορών. Ωστόσο, αυτό δεν συμβαίνει πάντα, αφού το σύνθημα είναι οι μεσάζοντες να τείνουν να ενισχύουν αμοιβαία το σύστημα παρά να αντισταθμίζουν τους μεταξύ τους κινδύνους. Προβλήματα που μπορεί να προκύψουν σχετίζονται με τα κίνητρα, τα θέματα διακυβέρνησης των οργανισμών των μεσαζόντων αυτών καθ αυτών και με τα θέματα σύγκρουσης συμφερόντων. Πάντως, ως γενική διαπίστωση, μπορεί

---

<sup>25</sup> Βλ. *Akerlof, The Market...*, 1970, 488-500.

να ειπωθεί ότι ένας τέτοιος μηχανισμός της αγοράς λειτουργεί αποτελεσματικά και μέσω αυτού οι τιμές αντανακλούν όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες σε μία συγκεκριμένη επένδυση.<sup>26</sup>

Το πώς θα καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να είναι αξιόπιστες, το οποίο τελικά επιβεβαιώνεται και από τους ανεξάρτητους ελεγκτές, ώστε να αποτελέσουν μία έγκυρη πηγή πληροφόρησης και αναλύσεων από τους μεσάζοντες της δεύτερης κατηγορίας, προς εξυπηρέτηση της πρώτης κατηγορίας είναι αντικείμενο της λογιστικής, τόσο της θεωρητικής όσο και της εφαρμοσμένης. Ωστόσο, η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών αλλά και των εθνικών οικονομιών δεν εξασφαλίζεται μόνο με την πρόθεση των διοικήσεων των επιχειρήσεων να εφαρμόσουν τις κατάλληλες λογιστικές αρχές και τους κανόνες στη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων. Απαιτείται, οι λογιστικές αρχές και κανόνες να λάβουν τη μορφή κανόνων, οι οποίοι ρυθμίζουν αυτόνομα και επιτακτικά την συμπεριφορά των άμεσα και έμμεσα εμπλεκόμενων στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των επιχειρήσεων, ως μέλη οργανωμένων κοινωνιών σε κράτη.<sup>27</sup> Χρειάζεται δηλαδή οπωσδήποτε, η μετατροπή των λογιστικών αρχών και κανόνων σε κανόνες δικαίου.

### **1.3 Η σημασία των οικονομικών καταστάσεων**

Το πρόβλημα λοιπόν της ασύμμετρης πληροφόρησης, η οποία παράγεται από τις επιχειρήσεις, αντιμετωπίζεται με την παροχή πληροφοριών, μέσω των οικονομικών τους καταστάσεων. Ήδη εξηγήθηκε ότι, ο κύριος σκοπός των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι η ενημέρωση των ενδιαφερομένων για την χρηματοοικονομική κατάσταση μίας οντότητας αναφοράς, κατά την ημερομηνία ισολογισμού, για μία περίοδο αναφοράς. Ως εκ τούτου, οι οικονομικές καταστάσεις υπηρετούν την οικονομική δραστηριότητα, ως μία εισροή δεδομένων στις οικονομικές αποφάσεις των ενδιαφερομένων για τις επιχειρήσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με την καθαρή περιουσία της, τις χρηματοοικονομικές της επιδόσεις (δηλαδή τα αποτελέσματά της) και της χρηματοροές της (ή διαφορετικά τις ταμειακές της ροές). Αυτές οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες είναι αμιγώς ιστορικές, μπορεί να είναι περισσότερο κατάλληλες για τη λήψη ορισμένων οικονομικών αποφάσεων, ενώ για άλλες ίσως όχι. Ενδεικτική είναι η περίπτωση των εποπτικών αρχών μίας εθνικής δικαιοδοσίας, οι οποίες ενδεχομένως να χρειάζεται να συγκρίνουν τις πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις και με άλλες πληροφορίες προκειμένου να είναι σε θέση να καταλήξουν σε ορισμένες αποφάσεις σχετικά με μία οντότητα. Περαιτέρω, ο φορολογικός ή ο δημοσιονομικός έλεγχος από τους κρατικούς εποπτικούς φορείς μπορεί να μην υποστηρίζεται σε επαρκή βαθμό από

---

<sup>26</sup> Βλ. *Palepu and Healy*, *Business Analysis and Valuation, Using Financial Statements*, 1-3.

<sup>27</sup> Για τον ορισμό του «κανόνα δικαίου» βλ. *Πλιάκος*, *Εισαγωγή στο Οικονομικό Δίκαιο*, 12.

οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί βάσει των γενικά αποδεκτών αρχών της λογιστικής, και οι οποίες διαφοροποιούνται από τις λογιστικές αρχές φορολογικού προσδιορισμού ή τη λογιστική ταμειακής βάσης.<sup>28</sup>

Περαιτέρω, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού μπορεί να είναι περισσότερο συμβατές με τις ανάγκες ορισμένων ενδιαφερομένων, σε σύγκριση με τις ανάγκες κάποιων άλλων. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού περιλαμβάνουν, σύμφωνα με το Αγγλοσαξονικό μοντέλο, τέσσερις (4) καταστάσεις με τη μορφή πινάκων: α) την κατάσταση της χρηματοοικονομικής θέσης ή διαφορετικά «ισολογισμός», β) την κατάσταση της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή «αποτελέσματα χρήσης», γ) την κατάσταση των ταμειακών ροών και δ) την κατάσταση των μεταβολών της καθαρής θέσης και συμπληρώνονται από ένα επεξηγηματικό κείμενο γνωστοποιήσεων με τη μορφή σημειώσεων (προσάρτημα) το οποίο περιλαμβάνει επεξηγήσεις και αναλύσεις επί των πληροφοριών των πινάκων. Συνολικά δηλαδή, ως «πλήρεις», θεωρούνται οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν και τα πέντε (5) επιμέρους έγγραφα (τέσσερις πίνακες και ένα κείμενο γνωστοποιήσεων και επεξηγήσεων).

Οι ενδιαφερόμενοι για πληροφορίες σχετικά με μία οντότητα ως εξωτερικοί αποδέκτες αναφέρονται στη βιβλιογραφία και τη διεθνή λογιστική πρακτική ως «χρήστες» ή «σκοπούμενοι χρήστες». Ως «χρήστες» των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού ορίζονται συνήθως οι ενδιαφερόμενοι τρίτοι, κυρίως μη εμπλεκόμενοι στη διοίκηση της οντότητας, οι οποίοι είναι οι αποδέκτες των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε αυτές και ενδιαφέρονται για την ιστορική χρηματοοικονομική πληροφόρηση της επιχείρησης. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει υποχρεωτικά, ότι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να είναι και εμπλεκόμενοι στη διοίκηση ή εργαζόμενοι της επιχείρησης. Ο κύριος λόγος του ενδιαφέροντος των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού για αυτές σχετίζεται με την ανάγκη λήψης οικονομικών αποφάσεων σχετικά με την οντότητα, χωρίς όμως να αποκλείονται και άλλοι λόγοι π.χ. δημοσιογραφικοί ή εκπαιδευτικοί. Είναι προφανές, ότι το ενδιαφέρον και η μελέτη της ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαφέρει ανά ομάδα χρηστών αλλά και ανάλογα με τους στόχους, που επιδιώκεται να επιτευχθούν μέσω αυτής.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων κατηγοριοποιούνται σε ομάδες ανάλογα με τη φύση των αναγκών τους σε χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τους λόγους για τους οποίους χρειάζονται τις πληροφορίες αυτές. Η πρώτη και κυριότερη ομάδα χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι οι επενδυτές (μέτοχοι / ιδιοκτήτες), οι οποίοι σε τακτική χρονική βάση ενδιαφέρονται να γνωρίζουν για την αποδοτικότητα της διοίκησης, όπως αυτή εκφράζεται στα αποτελέσματα μίας περιόδου ή έτους, αλλά και για την περιουσιακή διάρθρωση της οντότητας, στην οποία έχουν επενδύσει. Και

---

<sup>28</sup> Βλ. Alexander, Britton and Jorissen, *International Financial Reporting and Analysis*, 232-233.



οι δύο αυτές κατηγορίες πληροφοριών έχουν αναπόφευκτα σημαντικότερη επίπτωση στην αξία των μετοχών τους.

Δεύτερη σημαντική ομάδα χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι αυτή των δανειστών της οντότητας. Στην ομάδα αυτή ανήκουν κυρίως οι δανείστριες τράπεζες, που ενδιαφέρονται για την αποπληρωμή και την ασφάλεια των δανείων που έχουν χορηγήσει στην οντότητα. Στην ομάδα αυτή ανήκουν επίσης και οι προμηθευτές και λοιποί πιστωτές της οντότητας, που ενδιαφέρονται για την τύχη των πιστώσεων που παρέχουν, και σίγουρα και για τον χρόνο αποπληρωμής των οφειλών της οντότητας προς αυτούς.

Τρίτη σημαντική ομάδα αποτελούν οι αναλυτές που παρακολουθούν θεμελιωδώς την οντότητα προκειμένου να ενημερώσουν τους επενδυτές στο πλαίσιο της λειτουργίας των χρηματιστηρίων ή ακόμη στο πλαίσιο σύναψης μία συγκεκριμένης συναλλαγής (π.χ. εξαγοράς ή συγχώνευσης).

Μία άλλη, διόλου ευκαταφρόνητη ομάδα χρηστών των οικονομικών καταστάσεων αποτελούν οι εργαζόμενοι και τα στελέχη της οντότητας, των οποίων η εργασιακή τύχη και οι αμοιβές συνδέονται απολύτως με την πορεία της όπως αυτή αποτυπώνεται στις οικονομικές της καταστάσεις. Σημαντικοί επίσης χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι και οι πελάτες της οντότητας, οι οποίοι ενδιαφέρονται κυρίως για τη δυνατότητά της να συνεχίσει να λειτουργεί ομαλά, ειδικά στις περιπτώσεις μακροχρόνιων επιχειρηματικών σχέσεων.

Τέλος, σημαντική ομάδα χρηστών αποτελεί το κράτος και οι εποπτικές αρχές, είτε από πλευράς συλλογής φορολογικών εσόδων και λοιπών εισφορών, είτε λόγω της κρατικής εποπτείας που ασκείται σε συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων (χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές εταιρείες, αθλητικές εταιρείες κ.λπ.), είτε ακόμη για τη μελέτη του κοινωνικού έργου που επιτελούν οι οντότητες ως κοινωνικές μονάδες.

Παρά το γεγονός ότι, όπως προαναφέρθηκε, οι πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού ικανοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό τις ανάγκες ορισμένων κατηγοριών χρηστών από κάποιες άλλες, υπάρχουν ανάγκες οι οποίες είναι κοινές για όλες τις κατηγορίες των ενδιαφερομένων.

Πρώτη κατηγορία πληροφοριών που θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως πληροφορίες κοινού ενδιαφέροντος για όλες τις ομάδες των χρηστών είναι αυτές που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική κατάσταση της οντότητας και παρουσιάζουν τη δυνατότητά της να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της σε ένα βραχυπρόθεσμο αλλά και μακροπρόθεσμο ορίζοντα. Οι πληροφορίες αυτές δίνουν το στίγμα της ρευστότητας και της φερεγγυότητας της οντότητας.

Μία δεύτερη κατηγορία κοινού ενδιαφέροντος αποτελούν οι πληροφορίες σχετικά με τις επιδόσεις της οντότητας, οι οποίες αφορούν στο πόσο επιτυχής είναι η επιχειρηματική δραστηριότητά της, δίνοντας μία εικόνα για την κερδοφορία της και τη δυνατότητα της ανακτησιμότητας των περιουσιακών της στοιχείων (αναδεικνύοντας δηλαδή εάν η οντότητα είναι επικερδής και αποτελεσματική).

Η τρίτη κατηγορία πληροφοριών που θα μπορούσε να ειπωθεί ότι ενδιαφέρουν κατά κόρον και σε σημαντικό βαθμό τους ιδιοκτήτες και τους ενδεχόμενους επενδυτές είναι αυτές που σχετίζονται με τις επενδύσεις. Οι πληροφορίες αυτές καταδεικνύουν εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα είναι συναφής με τις επενδύσεις σε περιουσιακά στοιχεία ή εάν οι αποδόσεις της οντότητας θα ήταν υψηλότερες σε περίπτωση που οι πόροι με τους οποίους έχει χρηματοδοτηθεί η δραστηριότητα της οντότητας θα έπρεπε να έχουν τοποθετηθεί σε άλλα περιουσιακά στοιχεία.<sup>29</sup>

Εφόσον οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού που συντάσσονται από τις διοικήσεις των οντοτήτων συμβάλουν σημαντικά στην προσπάθεια του περιορισμού του προβλήματος της ασύμμετρης πληροφόρησης, αναπόφευκτα και οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που περιέχουν και μέσω αυτών κοινοποιούνται στους χρήστες και λήπτες των αποφάσεων, έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον από οικονομικής όσο και από νομικής άποψης. Δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να υποτιμάται το γεγονός ότι οι κεφαλαιαγορές είναι συστήματα αγορών που λειτουργούν σε ιδιαίτερα αυστηρό νομικό και κανονιστικό πλαίσιο και υψηλό βαθμό εποπτείας.

Συνεπώς, οι πληροφορίες που διακινούνται στο πλαίσιο της λειτουργίας τους και επηρεάζουν σημαντικά τις αποφάσεις των συμμετεχόντων σε αυτές, είναι σκόπιμο να αποτελούν περιοχή ιδιαίτερου νομικού ενδιαφέροντος. Συνεπακόλουθα, και οι τεχνικές σύνταξης και παρουσίασης των πληροφοριών (και φυσικά και οι διαδικασίες δημοσιοποίησής τους) φαίνεται ότι χρειάζεται να λαμβάνουν ένα νομικό τύπο προκειμένου να προστατεύεται το δημόσιο συμφέρον με κάθε τρόπο και από κάθε άποψη.

Συμπερασματικά, γίνεται αντιληπτό ότι ο ρόλος της λογιστικής στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και στην ενημέρωση των ενδιαφερομένων σε διεθνές επίπεδο είναι θεμελιώδης. Ωστόσο, το λογιστικό πλαίσιο και τα πρότυπα, που υιοθετούνται και εφαρμόζονται από τις διοικήσεις των οντοτήτων για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στις παγκοσμιοποιημένες κεφαλαιαγορές, δεν είναι παντού και πάντα τα ίδια (βλ. σχετ. στη συνέχεια). Οι διαφορές στις πληροφορίες που παρέχονται ανάλογα με τις λογιστικές αρχές και τους κανόνες που έχουν εφαρμοστεί για τη σύνταξη και την παρουσίασή τους ενδέχεται να είναι σημαντικές, ανά περίπτωση πληροφοριών και πλαισίου.

---

<sup>29</sup> Βλ. *Alexander, Britton and Jorissen*, *International Financial Reporting and Analysis*, 232-233.

Επεκτείνοντας την ανωτέρω διαπίστωση, πέρα από τις κεφαλαιαγορές και σε επίπεδο εθνικών δικαιοδοσιών, δηλαδή σε επίπεδο χωρών (ή ομοσπονδιών), είναι σαφές ότι και στις περιπτώσεις αυτές η λογιστική διαδραματίζει καίριο ρόλο στην ενημέρωση των ενδιαφερομένων (π.χ. κρατικοί φορείς, πιστωτικά ιδρύματα, εποπτικές αρχές, αλλά και εργαζόμενοι, πολίτες και επενδυτές) αφού οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων εντός μίας δικαιοδοσίας επηρεάζονται σημαντικά στις αποφάσεις τους από τις πληροφορίες που δημοσιοποιούνται από τις διάφορες οντότητες μέσω αυτών.

Αναπόφευκτα και σε στενό εθνικό επίπεδο, διαφορετικές μορφές παρουσίασης των πληροφοριών για τα ίδια οικονομικά γεγονότα, περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, μπορεί να οδηγήσουν σε διαφορετικές αποφάσεις, επιφέροντας διαφορετικά αποτελέσματα για τις εθνικές οικονομίες και τις κοινωνίες των χωρών (ή των ομοσπονδιών). Στην περίπτωση αυτή, η λογιστική κατευθύνεται από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα και αρχές και ως εθνικό δίκαιο έχει πλέον πεδίο εφαρμογής με ιδιαίτερη σημασία για την οικονομία και την κοινωνία.

#### **1.4 Λογιστικά πρότυπα και Γ.Π.Λ.Α.**

##### *Λογιστικά πρότυπα*

Από τις αρχές του προηγούμενου αιώνα διαπιστώνεται η σημαντική δυσκολία των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να εντοπίσουν εάν για τη σύνταξη τους έχουν υιοθετηθεί «λογιστικές ευχερειών και ευελιξίας». Ως «λογιστικές ευχερειών και ευελιξίας» νοούνται πρακτικές, οι οποίες εφαρμόζονται από τις διοικήσεις των οντοτήτων σκόπιμα, προκειμένου να παρουσιάζονται χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες στρεβλώνουν ή αποκρύπτουν την πραγματικότητα (μεροληπτική ή χειραγωγούμενη χρηματοοικονομική πληροφόρηση).

Προκειμένου να αμβλυνθεί το θεμελιώδες πρόβλημα της χειραγωγούμενης πληροφόρησης, η οποία επηρεάζει άμεσα και σημαντικά την εμπιστοσύνη των χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις, εφαρμόζονται (σε εθνικό επίπεδο και διεθνώς), τυποποιημένες λογιστικές αρχές και πολιτικές με τη μορφή πλαισίου υποχρεωτικών κανόνων, τα οποία αποσκοπούν στον περιορισμό της μεροληψίας και των στρεβλώσεων των λογιστικών μεγεθών που εμφανίζονται σε αυτές.

Η ανάγκη για την εφαρμογή ενός λογιστικού πλαισίου, το οποίο στην καθομιλουμένη της εφαρμοσμένης λογιστικής αναφέρεται συχνά και ως «πλαίσιο λογιστικών προτύπων» (ή «λογιστικά πρότυπα» ή απλά «πρότυπα»), τοποθετείται ιστορικά στην περίοδο της μεγάλης οικονομικής κρίσης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής στα τέλη του 1920. Υπογραμμίζεται ότι, μεταξύ των κυρίων παραγόντων που οδήγησαν τότε στην οικονομική κρίση εντοπίζονται η περιορισμένη εφαρμογή λογιστικής, ή ελλιπούς λογιστικής και οι ανεπαρκείς ή ανακριβείς χρηματοοικονομικές αναφορές. Παρόμοια, και σε άλλες χώρες, σε διαφορετικές χρονικές περιόδους, διαπιστώνεται ότι τα λογιστικά πρότυπα εισάγονται στην εφαρμοσμένη λογιστική αφού έχουν ξεσπάσει λογιστικά σκάνδαλα, αποβλέποντας στην εξουδετέρωση της υιοθέτησης των

λογιστικών πρακτικών που οδήγησαν σε χειραγωγούμενες και παραπλανητικές οικονομικές καταστάσεις και στην εναρμόνιση των λογιστικών αρχών και πολιτικών, προκειμένου να περιορίζεται στο μέγιστο δυνατό βαθμό η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για την ακριβή και αξιόπιστη απεικόνιση των ίδιων λογιστικών γεγονότων.

Συνεπώς, τα λογιστικά πρότυπα, αρχικά εισάγονται σε εθνικό επίπεδο προκειμένου να διευκολύνουν την εφαρμογή των βέλτιστων πρακτικών και να βοηθήσουν στην προώθηση ενός μεγαλύτερου βαθμού συμμόρφωσης εντός μίας συγκεκριμένης δικαιοδοσίας.<sup>30</sup> Η υιοθέτηση και η εφαρμογή ενός συγκεκριμένου λογιστικού πλαισίου σε μία χώρα, εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, οι οποίοι σχετίζονται με τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, τα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες της οικονομίας και του επιχειρηματικού της περιβάλλοντος, τις ανάγκες για κρατική εποπτεία συμπεριλαμβανομένου και του φορολογικού τους συστήματος, αλλά ακόμη και με τα χαρακτηριστικά της ίδιας της κοινωνίας, της χώρας και την κουλτούρα της. Για παράδειγμα, σε ορισμένες χώρες οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται βάσει της αρχής του ιστορικού κόστους και τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν παρουσιάζονται σε εύλογες αξίες, όπως αυτό μπορεί να συμβαίνει σε άλλες εθνικές δικαιοδοσίες. Σύμφωνα με τους υποστηρικτές της συγκεκριμένης λογιστικής αρχής, η εφαρμογή της περιορίζει τη δυνατότητα των διοικήσεων των οντοτήτων να υπερεκτιμήσουν τα περιουσιακά στοιχεία τους ή να υποεκτιμήσουν τις υποχρεώσεις τους. Από την άλλη πλευρά υποστηρίζεται ότι, η υιοθέτηση του ιστορικού κόστους περιορίζει την πληροφόρηση που θα ήταν διαθέσιμη στους επενδυτές σχετικά με τις δυνατότητες των περιουσιακών στοιχείων εφόσον οι ανταλλακτικές αξίες είναι συνήθως διαφορετικές από τις εύλογες αξίες ή τις αξίες χρήσης.<sup>31</sup>

Αρχικά, σε επίπεδο εθνικών δικαιοδοσιών, ο καθορισμός των προτύπων (setting of standards ή standards setting) ήταν ευθύνη του ιδίου του λογιστικού επαγγέλματος. Στην πορεία όμως αυξήθηκαν οι διεθνείς συζητήσεις σχετικά με το εάν οι κανόνες των λογιστικών προτύπων, ειδικά για τις οντότητες με τίτλους που έχουν εισαχθεί και διαπραγματεύονται σε οργανωμένα χρηματιστήρια και τις λοιπές οντότητες του δημόσιου συμφέροντος, έπρεπε να καθορίζονται από «ρυθμιστές προτύπων» (standard setters), ανεξάρτητων από το λογιστικό επάγγελμα και τους λοιπούς ενδιαφερόμενους (stakeholders). Στις ΗΠΑ, ο προβληματισμός αυτός είχε ως αποτέλεσμα να αλλάξει η διαδικασία καθορισμού των προτύπων, η οποία για πολλά χρόνια ήταν ευθύνη του επαγγελματικού ινστιτούτου πιστοποιημένων επαγγελματιών λογιστών της χώρας. Μετά τις αλλαγές που επήλθαν, η ευθύνη για τον καθορισμό των προτύπων μεταφέρθηκε σε έναν ανεξάρτητο ρυθμιστικό φορέα προτύπων με την επωνυμία «Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής» (Financial Accounting

---

30 Βλ. *Accountancy Europe, Standard...*, 2017, 5.

31 Βλ. *Palepu and Healy, Business Analysis and Valuation, Using Financial Statements*, 3.

Standards Board ή σε συντομογραφία FASB) το οποίο ιδρύθηκε για τον σκοπό αυτό στις αρχές της δεκαετίας του 1970.<sup>32</sup>

Στη διεθνή βιβλιογραφία, εντοπίζονται διάφοροι ορισμοί της λέξης «πρότυπα» η κατανόηση των οποίων είναι απαραίτητη για την περαιτέρω εννοιολογική προσέγγιση των «λογιστικών προτύπων» και τη σύνδεσή τους στη συνέχεια με τους κανόνες δικαίου.<sup>33</sup> Σύμφωνα με δύο εννοιολογικές προσεγγίσεις, ως «πρότυπο» ορίζεται «ένα επίπεδο ποιότητας και επίτευξης» ή «διαφορετικά κάτι το οποίο χρησιμοποιείται ως μία μέτρηση, κανόνας, ή μοντέλο σε συγκριτικές αξιολογήσεις». <sup>34</sup> Επίσης, ως «πρότυπο» ορίζεται «ένας εγκεκριμένος από έναν εξουσιοδοτημένο φορέα ή επαγγελματικό αναγνωρισμένο οργανισμό (σώμα) ορισμός, ένα όριο, ή ένας κανόνας, που τελούν υπό διαχείριση, για τη συμμόρφωση που απαιτείται, ως ένα ελάχιστο αποδεκτό σημείο αναφοράς».<sup>35</sup>

Από τις ανωτέρω εννοιολογικές προσεγγίσεις φαίνεται κατ' αρχήν ότι, η έννοια της λέξης «πρότυπο» έχει τη σημασία της δημιουργίας ενός ελάχιστου σημείου αναφοράς ποιότητας και επιπλέον μέσω αυτού επιτυγχάνεται ένας συγκεκριμένος βαθμός εναρμόνισης.<sup>36</sup> Υπογραμμίζεται ότι στους συγκεκριμένους ορισμούς είναι κοινή η χρήση της λέξης «κανόνας» (στην Αγγλική γλώσσα αναφέρεται ως «norm» ή «rule»), η οποία υποδηλώνει και την υποχρεωτικότητα της εφαρμογής των οδηγιών των απαιτήσεων ενός προτύπου. Οι προαναφερθέντες ορισμοί έχουν αποτελέσει την βάση επί της οποίας αναπτύσσονται και άλλοι σχετικοί ορισμοί, οι οποίοι διατυπώνονται από διεθνείς οργανισμούς, ωστόσο οι ορισμοί αυτοί έχουν περισσότερο οικονομική ή επαγγελματική προσέγγιση στην έννοια της λέξης.

Σύμφωνα με έναν ορισμό με περισσότερο οικονομική προσέγγιση, ως «πρότυπο» ορίζεται ένα «κοινό σύνολο χαρακτηριστικών ενός συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας».<sup>37</sup> Επίσης, ενδιαφέρον παρουσιάζει και ο ορισμός σύμφωνα με τον οποίο «πρότυπα είναι τεχνικές προδιαγραφές οι οποίες περιλαμβάνονται σε ένα έγγραφο το οποίο καθορίζει τα χαρακτηριστικά ενός προϊόντος όπως τα επίπεδα ποιότητας, απόδοσης, ασφάλειας ή τις διαστάσεις του. Τα πρότυπα μπορεί να περιλαμβάνουν ή να ασχολούνται ειδικά με την ορολογία, τα σύμβολα, τις δοκιμασίες και τις μεθόδους καθώς και τις απαιτήσεις συσκευασίας ή σήμανσης που εφαρμόζονται σε ένα

---

32 Βλ. *Accountancy Europe*, Standard..., 2017, 5.

33 Βλ. *Accountancy Europe*, Standard..., 2017, 6–7.

34 Βλ. *Oxford Dictionaries* [on line], Available at: <https://en.oxforddictionaries.com/definitions/standard>.

35 Βλ. *Business Dictionary* [on line]. Available at: <http://www.businessdictionary.com/definition/standards/html>.

36 Βλ. *Accountancy Europe*, Standard..., 2017, 6.

37 Βλ. *Organization for Economic Co – operation and Development (OECD)*, OECD Policy Roundtables Standards Setting 2010 [on line], 2011. Available at: <http://www.oecd.org/daf/competition/47381304.pdf>.

προϊόν»<sup>38</sup>. Τέλος, ως «πρότυπο» νοείται μία «κοινή γλώσσα η οποία ορίζει κριτήρια ποιότητας και ασφάλειας»<sup>39</sup>.

Από τους προαναφερθέντες ενδεικτικούς ορισμούς προκύπτει ότι, ο όρος «πρότυπα» χρησιμοποιείται στη διεθνή βιβλιογραφία προκειμένου να προσδιορισθεί ένα σύνολο οδηγιών, αρχών, ή πολιτικών με τη μορφή κανόνων, μάλλον υποχρεωτικού χαρακτήρα, που αναφέρονται εν πολλοίς σε τεχνικές προδιαγραφές και αποσκοπούν στην εναρμόνιση της εφαρμογής τους και περιλαμβάνονται σε ένα έγγραφο που έχει συνταχθεί για ένα συγκεκριμένο σκοπό.

Εξειδικεύοντας την ως άνω εννοιολογική προσέγγιση του όρου στα «λογιστικά πρότυπα», αυτά θα μπορούσαν να ορισθούν ως οι λογιστικές αρχές και πολιτικές οι οποίες έχουν τη μορφή υποχρεωτικών οδηγιών και κανόνων και συνθέτουν ένα λεπτομερές και μεθοδολογικά δομημένο λογιστικό πλαίσιο, σχετικά με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που εμπεριέχονται σε αυτές.

Τα «λογιστικά πρότυπα» αποσκοπούν στην υποστήριξη αποφάσεων σχετικά με το ποια θα είναι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που θα συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις, με ποιο τρόπο θα εμφανίζεται και σε ποια μορφή. Έτσι λοιπόν, πέραν των απαιτήσεων του εκάστοτε νομικού και κανονιστικού πλαισίου μίας χώρας, το πλαίσιο για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων διαμορφώνεται μέσω του καθορισμού λογιστικών προτύπων, η υιοθέτηση και εφαρμογή του οποίου αποτελεί αποκλειστική ευθύνη της διοίκησης της οντότητας.

Στις περισσότερες των περιπτώσεων, τα λογιστικά πρότυπα και συνεπακόλουθα και το λογιστικό πλαίσιο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, επιβάλλονται βάσει των υποχρεώσεων που απορρέουν από το κανονιστικό και νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων ως νομικά πρόσωπα. Στην περίπτωση δε των οντοτήτων με τίτλους διαπραγματεύσιμους σε χρηματιστήρια, επιβάλλονται και από το κανονιστικό και νομοθετικό πλαίσιο των κεφαλαιαγορών, στα οποία οι τίτλοι αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης. Στις περιπτώσεις αυτές, γίνεται λόγος για λογιστικό δίκαιο ή δίκαιο της λογιστικής (βλ. σχετ. στη συνέχεια). Συνεπώς, στο πλαίσιο εναρμόνισης της οντότητας με το ευρύτερο νομικό και κανονιστικό περιβάλλον και το εθνικό δίκαιο της λογιστικής, η διοίκηση κάθε οντότητα καλείται να υιοθετήσει υποχρεωτικά συγκεκριμένα λογιστικά πρότυπα για τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων.

---

38 Βλ. *World Trade Organization (WTO)*, General Agreement on Tariffs and Trade [on line], 1986. Available at: [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/gatt47\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_e.pdf).

39 Βλ. *Standards Australia*. What is a Standard? [on line]. Available at: <https://www.standards.org.au/standards-development/what-is-a-standard/pages/default.aspx>.

Τα λογιστικά πρότυπα εκδίδονται ως ένα ενιαίο σύνολο οδηγιών, κανόνων και αρχών, με τη μορφή εγχειριδίου.<sup>40</sup> Σε αυτή τη μορφή αποτελούν έναν πλήρη οδηγό σχετικά με τη φύση, το εύρος και την ποιότητα των πληροφοριών, οι οποίες πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας αναφοράς. Εισάγοντας απαιτήσεις και οδηγίες υποχρεωτικού χαρακτήρα ειδικά για το πώς θα αναγνωρίζονται και θα παρουσιάζονται τα λογιστικά γεγονότα στις οικονομικές καταστάσεις, τα λογιστικά πρότυπα περιορίζουν τα περιθώρια επιλογής μεροληπτικών λογιστικών χειρισμών και κρίσεων από τις διοικήσεις των οντοτήτων κατά την κατάρτισή τους.<sup>41</sup>

Προκειμένου ένα λογιστικό πρότυπο να ικανοποιεί τις ανάγκες των χρηστών πρέπει: α) να είναι αποτελεσματικό και να βασίζεται σε αρχές (προφανώς παραγόμενες από τη λογιστική επιστήμη), β) να είναι πρακτικό και εφαρμόσιμο, γ) να ανταποκρίνεται στις ισχύουσες κάθε φορά συνθήκες και να μην διαφοροποιείται συχνά διαχρονικά, δ) να είναι άρτιο από τεχνικής απόψεως και ε) να έχει διεθνή πρακτική εφαρμογή (όταν μιλάμε για διεθνή λογιστικά πρότυπα). Αξίζει να σημειωθεί ότι η αλληλεπίδραση μεταξύ των λογιστικών προτύπων και των νομικών και κανονιστικών συστημάτων διαφέρει ανάλογα με τη χώρα και τον κλάδο που εφαρμόζονται. Σε ορισμένες περιπτώσεις τα λογιστικά πρότυπα ενσωματώνονται ως κανόνες υποχρεωτικού δικαίου των χωρών που τα υιοθετούν και αυτόματα μετατρέπονται σε νομικές απαιτήσεις. Σε άλλες περιπτώσεις επιβάλλονται από τις εποπτικές αρχές. Πάντως, υπάρχουν και περιπτώσεις μη ενσωμάτωσής τους στο δίκαιο της λογιστικής της χώρας που τα εφαρμόζει, καθιστώντας τα ως στοιχεία ήπιου δικαίου.<sup>42</sup>

Τα πλέον παραδεκτά διεθνώς λογιστικά πρότυπα για τον ιδιωτικό τομέα (private sector accounting) είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τα οποία μέχρι το 2002 ονομάζονταν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (βλ. σχετ. στη συνέχεια). Ωστόσο, τα λογιστικά πρότυπα μπορεί να αποτυπώνονται και σε εθνικά λογιστικά πρότυπα, τα οποία προβλέπονται από τη δικαιοδοσία της έδρας ή των δραστηριοτήτων της οντότητας. Περαιτέρω, όταν πρόκειται για οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, υιοθετούνται τα λογιστικά πρότυπα, τα οποία έχει επιλέξει, βάσει του κανονισμού του, το εκάστοτε χρηματιστήριο. Στις δύο τελευταίες περιπτώσεις, οι διοικήσεις των οντοτήτων αναφοράς δεν μπορούν να επιλέξουν το λογιστικό πλαίσιο σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων, εφόσον σχεδόν πάντα δεν παρέχονται περιθώρια παρέκκλισης.

Πάντως, σε πολλές περιπτώσεις, εναπόκειται στην ευχέρεια της διοίκησης της κάθε οντότητας να υιοθετήσει και να εφαρμόσει, εκτός από τα υποχρεωτικά λογιστικά πρότυπα, τα οποία επιβάλλονται βάσει νόμου και άλλα διαφορετικά λογιστικά πρότυπα, ώστε να δημοσιοποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με ένα

---

<sup>40</sup> Ο *Περάκης* δίδει το χαρακτηρισμό «σώμα λογιστικών κανόνων», βλ. σχ. *Περάκης* εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 12.

<sup>41</sup> Βλ. *Palepu and Healy*, Business Analysis and Valuation, Using Financial Statements, 3.

<sup>42</sup> Βλ. *Accountancy Europe*, Standard..., 2017, 9–10.

διαφορετικό πλαίσιο. Αυτό μπορεί να συμβεί γιατί η διοίκηση της οντότητας αντιλαμβάνεται ότι απευθύνεται σε χρήστες, οι οποίοι ενδεχομένως δεν κατανοούν το εθνικό λογιστικό πλαίσιο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, ή ακόμη γιατί θεωρεί, ότι με αυτό το λογιστικό πλαίσιο δεν επιτυγχάνεται η ποιότητα ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, την οποία θα ήθελε να παρέχει στους ενδιαφερόμενους τρίτους.

Για τον καθορισμό των λογιστικών προτύπων σε εθνικό και διεθνές επίπεδο ακολουθείται η διαδικασία «σύνθεσης προτύπων» (standard setting). Οι φορείς που είναι επιφορτισμένοι με την ευθύνη της κατάρτισης των λογιστικών προτύπων αναφέρονται ως «ρυθμιστές προτύπων» (standard setters).<sup>43</sup> Στη διεθνή βιβλιογραφία ως «διαδικασία σύνταξης προτύπων» νοείται η «διαδικασία καθορισμού ενός κοινού συνόλου (αναφέρεται συχνά και ως «σετ») χαρακτηριστικών ή υπηρεσιών». <sup>44</sup> Περαιτέρω, ως «ρυθμιστικός φορέας σύνταξης προτύπων» νοείται μία οντότητα, η οποία κατ' αρχήν έχει εμπλακεί σε δραστηριότητες όπως η ανάπτυξη, ο συντονισμός, η δημοσίευση, η αναθεώρηση, η αναμόρφωση, η επανέκδοση, η ερμηνεία, ή διαφορετικά η συντήρηση προτύπων, με ένα ευρύ πεδίο εφαρμογής σε μία εκτεταμένη βάση χρηστών εκτός της ανάπτυξης των προτύπων του οργανισμού. Σκοπός του είναι η αποδοχή ή πολλαπλασιασμός τέτοιων νέων προτύπων, σύμφωνα με μεθοδολογίες, προϊόντα ή υπηρεσίες» (για τον φορέα κατάρτισης των Δ.Λ.Π. Δ.Π.Χ.Α. (βλ. σχετ. στη συνέχεια)).<sup>45</sup>

Η διαδικασία σύνταξης λογιστικών προτύπων είναι μία διαρκής και δυναμική διαδικασία, στο πλαίσιο της οποίας διαμορφώνεται κατ' αρχήν ένα κατάλληλο σημείο αναφοράς, χωρίς όμως η διαδικασία να περιορίζεται και να εξαντλείται μόνο σε αυτό. Η διαδικασία αυτή είναι διαρκής και δυναμική και έχει σαν σκοπό τη διατήρηση και την επανεξέταση των λογιστικών προτύπων, καθώς και την επεξεργασία των νέων σύμφωνα με τις συνθήκες, τις μεταβολές του οικονομικού και του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και τις ανάγκες για πληροφόρηση. Οι ρυθμιστικοί φορείς σύνταξης των λογιστικών προτύπων έχουν την υποχρέωση να υποστηρίζουν την ομαλή λειτουργία και εποπτεία της διαδικασίας σύνταξης ώστε να επιβεβαιώνεται η επίτευξη και η διατήρηση ενός αποδεκτού επιπέδου ποιότητας (για τη διαδικασία κατάρτισης των Δ.Λ.Π. Δ.Π.Χ.Α. βλ. σχετ. στη συνέχεια).<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> Με μία όχι στενή μετάφραση των Αγγλικών όρων, η διαδικασία σύνθεσης των λογιστικών προτύπων και οι αρμόδιοι φορείς θα μπορούσαν να αποδίδονται στην Ελληνική γλώσσα ως «διαδικασία σύνταξης προτύπων» και «ρυθμιστικοί φορείς σύνταξης προτύπων» αντίστοιχα.

<sup>44</sup> Βλ. *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)*, OECD Policy Roundtables Standards Setting 2010 [on line], 2011. Available at: <http://www.oecd.org/daf/competition/47381304.pdf>.

<sup>45</sup> Βλ. *Standards Setting Organization (SSO)*, Law and Legal Definition (n.d.), In: US legal [on line]. Available at: <https://definitions.uslegal.com/s/standard-setting-organization-ss/>

<sup>46</sup> Βλ. *Accountancy Europe*, Standard..., 2017, 11.



### *Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές*

Κατ' αρχήν, ο όρος «λογιστικές αρχές» αφορά στις πολιτικές, τους κανόνες και τις διαδικασίες, οι οποίες είναι παραδεκτές από τη λογιστική πρακτική σε ορισμένο χρόνο. Οι λογιστικές αρχές αποτελούν τους βασικούς λογιστικούς κανόνες και τις οδηγίες στην εφαρμογή ενός λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και ταυτόχρονα διαμορφώνουν ένα πρώτο επίπεδο ομοιομορφίας και τυποποίησης στην καταγραφή των λογιστικών γεγονότων.

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίδεται από τον *Θ. Γρηγοράκο*, «λογιστικές αρχές είναι οι γενικά παραδεκτοί από τη λογιστική επιστήμη πρακτικοί κανόνες, μέθοδοι και τεχνικές που πρέπει να ακολουθούνται για την επίτευξη των βασικών και αντικειμενικών στόχων της λογιστικής, ο σπουδαιότερος των οποίων είναι η κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων». Ο ίδιος σημειώνει ότι, ορισμένες από τις αρχές αυτές αποτελούν το θεμέλιο πάνω στο οποίο στηρίζεται το όλο οικοδόμημα της λογιστικής, γι' αυτό και λέγονται θεμελιώδεις ή βασικές λογιστικές αρχές ή παραδοχές.<sup>47</sup>

Ο *Ε. Περάκης* εντοπίζει τη λειτουργία των γενικών λογιστικών αρχών σε τρία επίπεδα. Στο πρώτο επίπεδο, οι γενικές λογιστικές αρχές επιτελούν ερμηνευτική λειτουργία κατά την εφαρμογή των ειδικών λογιστικών διατάξεων. Σε δεύτερο επίπεδο επιτελούν συμπληρωματική λειτουργία με στόχο την πλήρωση τυχόν διαπιστούμενων κενών. Τέλος, σε τρίτο επίπεδο επιτελούν διορθωτική λειτουργία, όταν με βάση αυτές κρίνεται *ad hoc*, ότι η εφαρμογή μίας ειδικής λογιστικής διάταξης δεν συμβαδίζει με τον προαναφερθέντα στόχο των οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, όσον αφορά στις γενικές αρχές, οι οποίες περιέχονται στον υπό μελέτη ν. 4308/2014, ο *Ε. Περάκης* εξηγεί ότι, με μία εγγύτερη προσέγγιση, οι γενικές αρχές όπως διατυπώνονται στο νόμο αυτό, επιτρέπει την παρατήρηση ότι δεν πρόκειται πάντοτε για αρχές με τη νομική έννοια. Έτσι, ορισμένες από αυτές αποτελούν κανονικούς νομικούς κανόνες που έχουν άμεση εφαρμογή και σαφείς προϋποθέσεις. Ο ίδιος σημειώνει ότι, «ως «γενικές αρχές» χαρακτηρίζονται συνήθως καθοδηγητικές σκέψεις και αξιολογικές κρίσεις που αποτελούν δικαιολογητικές βάσεις ή οδηγούς ερμηνείας και εφαρμογές του θετικού δικαίου, χωρίς να επιδέχονται υπαγωγή σε αυτές πραγματικών περιστατικών για συναγωγή άμεσων έννομων συνεπειών. Οι «γενικές αρχές» δεν αποτελούν αυτοτελή πηγή δικαίου, η δε παράβαση τους δεν ιδρύει λόγο αναίρεσης».<sup>48</sup>

Στη λογιστική, ο όρος «αρχή» δεν σημαίνει μια θεμελιώδη αλήθεια ή κάποιο αξίωμα, όπως συμβαίνει στις θετικές επιστήμες, αλλά μόνο έναν γενικό νόμο ή ένα παραδεκτό και αναγνωρισμένο κανόνα που αποτελεί έναν οδηγό ενεργειών, ή διαφορετικά μία μόνιμη μέθοδο ή βάση συμπεριφοράς ή πρακτικής. Οι λογιστικές αρχές αποτελούν προϊόν ανθρώπινης δημιουργίας, δεν είναι φυσικοί νόμοι και ως τέτοιες δεν είναι άκαμπτες. Αντίθετα, οι λογιστικές αρχές εξελίσσονται, αφού επηρεάζονται από την

<sup>47</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, 56-58

<sup>48</sup> Βλ. *Περάκης*, εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 74.

εφαρμοσμένη λογιστική και πρακτική, από τους νομικούς κανόνες και φυσικά από τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και από τις γνώμες και ενέργειες των μετόχων, πιστωτών, εργατικών ενώσεων, των διοικήσεων των επιχειρήσεων, καθώς και από την εμπειρία των λογιστών.

Περαιτέρω, η ίδια η λογιστική είναι μια εφαρμοσμένη επιστήμη που λειτουργεί μέσα σε ένα καθορισμένο, αλλά εξελισσόμενο περιβάλλον και είναι υποχρεωμένη να δέχεται και να ανταποκρίνεται στους περιορισμούς που θέτει σε αυτή το περιβάλλον αυτό, εφόσον δεν μπορεί να το μεταβάλει. Οι περιορισμοί αυτοί καλούνται « λογιστικές παραδοχές» και είναι τα δεδομένα που γίνονται αποδεκτά, ώστε να είναι δυνατόν να εξαχθούν συμπεράσματα στο γνωστικό πεδίο της λογιστικής (βλ. σχετ. στη συνέχεια).

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η εφαρμογή της λογιστικής δεν είναι ενιαία και ομοιόμορφη σε όλες τις χώρες ή τις εθνικές δικαιοδοσίες. Μάλιστα, όσον αφορά στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και τις πληροφορίες, που αυτές περιέχουν προς ενημέρωση των χρηστών, η εφαρμογή αυτή ενδέχεται να είναι και σημαντικά ανόμοια ή να μην είναι συγκρίσιμη ανάμεσα σε διαφορετικές χώρες ή εθνικές δικαιοδοσίες. Για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σε επίπεδο χωρών εφαρμόζονται εθνικά λογιστικά πρότυπα και αρχές.

Τα λογιστικά πρότυπα και οι λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται σε εθνικό ή διεθνές επίπεδο για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων συνθέτουν ανά περίπτωση ένα ενιαίο σώμα λογιστικών κανόνων και οδηγιών, το οποίο ορίζεται ως «Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές» - «Γ.Π.Λ.Α.» (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP). Σε πολλές περιπτώσεις, οι Γ.Π.Λ.Α. ενσωματώνονται στο εμπορικό δίκαιο των χωρών διαμορφώνοντας σημαντικά το αντίστοιχο λογιστικό δίκαιο. Έτσι, μιλάμε για Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου (UK GAAP), της Γερμανίας (German GAAP), των ΗΠΑ (US GAAP), του Καναδά (Canadian GAAP), της Αυστραλίας (Australian GAAP) κ.λπ.

Ένα σώμα Γ.Π.Λ.Α. περιλαμβάνει συνήθως εννοιολογικούς προσδιορισμούς και λογιστικές αρχές, που όμως μπορεί να διαφέρουν ανά περίπτωση χώρας ή εθνικής δικαιοδοσίας. Σε κάθε περίπτωση πάντως, οι Γ.Π.Λ.Α. συνιστούν την καρδιά του λογιστικού πλαισίου που εφαρμόζεται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Σε ορισμένες χώρες, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο, στις Γ.Π.Λ.Α. περιλαμβάνεται μεταξύ των άλλων και μέρος του εταιρικού δικαίου, το πλαίσιο των αρχών και κανόνων της λογιστικής και των προτύπων σύνταξης οικονομικών καταστάσεων, ενώ επίσης για τις εταιρείες με τίτλους εισηγμένους στο χρηματιστήριο συμπεριλαμβάνονται και οι κανόνες εισαγωγής και τέλος αποσπάσματα επεξηγηματικού χαρακτήρα (οι οποίοι εκδίδονται εν τέλει με σκοπό την υποβοήθηση της ορθής εφαρμογής των λογιστικών προτύπων).

Όπως θα εξηγηθεί αναλυτικά στη συνέχεια, στην Ελλάδα οι Γ.Π.Λ.Α. του λογιστικού πλαισίου που εφαρμόζεται κάθε φορά για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, συνδιαμορφώνονται από το ενωσιακό δίκαιο, μέσω των σχετικών λογιστικών οδηγιών καθώς και από τις επιλογές του Έλληνα νομοθέτη. Στη Χώρα μας, εφαρμόζονται δύο πλαίσια λογιστικής για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό σημαίνει ότι χρησιμοποιούνται και δύο διαφορετικά σώματα λογιστικών προτύπων. Οι εισηγμένες ανώνυμες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αθηνών συντάσσουν τις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α (όπως αυτά εγκρίνονται και υιοθετούνται από την ΕΕ), ενώ οι λοιπές οντότητες (εφόσον δεν επιλέξουν οικειοθελώς την υπαγωγή στα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.), ανεξάρτητα του νομικού τους τύπου, εφαρμόζουν τις λογιστικές αρχές και τους κανόνες του ν. 4308/2014. Ωστόσο, οι Γ.Π.Λ.Α. των δύο αυτών λογιστικών πλαισίων συγκλίνουν στο μέγιστο βαθμό. Οι λογιστικές οδηγίες και οι κανόνες που περιλαμβάνονται στο ν. 4308/2014, αλλά και στις ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες (βλ. σχετ. στη συνέχεια), δεν έχουν τη μορφή των λογιστικών προτύπων, αλλά παρουσιάζονται στα άρθρα του νόμου ως υποχρεωτικοί κανόνες δικαίου. Οι λογιστικές οδηγίες και οι κανόνες που προβλέπονται από τον ν. 4308/2014 ενισχύονται και με τις αποφάσεις και ερμηνείες επί θεμάτων που άπτονται της εφαρμογής των λογιστικών προτύπων στη Ελλάδα, που εκδίδονται από το Σώμα Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.). Το Σ.Λ.Ο.Τ. αποτελεί ειδική υπό - επιτροπή της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

### **1.5 Θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές και ποιοτικά χαρακτηριστικά**

Οι Γ.Π.Λ.Α. βασίζονται σε λογιστικές αρχές, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως «θεμελιώδεις» για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, στο ν. 4308/2014, οι θεμελιώδεις λογιστικές αρχές ορίζονται ως «λογιστικές παραδοχές» (βλ. σχετ. άρθρο 17, ν. 4308/2014). Είναι αυτονόητο, ότι η υιοθέτηση και η εφαρμογή των θεμελιωδών λογιστικών αρχών (εφεξής «θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές») για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις εκάστοτε Γ.Π.Λ.Α., είναι αυστηρά υποχρεωτικές και δεν επιδέχονται παρεκκλίσεων. Οι θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές, βάσει των οποίων συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το ν. 4308/2014, είναι δύο: α) η παραδοχή του δεδουλευμένου και β) η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας (ή διαφορετικά «παραδοχή της συνέχισης της βιωσιμότητας»).

Οι γενικές λογιστικές αρχές, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές, του λογιστικού πλαισίου, το οποίο διαμορφώνεται από το ν. 4308/2014 εναρμονίζονται πλήρως με τις αντίστοιχες που εισάγονται στο Ευρωπαϊκό δίκαιο της λογιστικής με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013 (βλ. σχετ. στη συνέχεια). Συγκεκριμένα, ο ν. 4308/2014 ενσωματώνει στο εσωτερικό δίκαιο της λογιστικής το σύνολο των γενικών αρχών της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του

άρθρου 6 της συγκεκριμένης Οδηγίας, επιτυγχάνοντας έτσι ένα πρώτο επίπεδο πλήρους σύγκλισης με το αντίστοιχο ευρωπαϊκό δίκαιο (βλ. σχετ. στη συνέχεια).

Ένα τρίτο πλαίσιο γενικών λογιστικών αρχών και θεμελιωδών λογιστικών παραδοχών, το οποίο αναπτύσσεται περαιτέρω και διαμορφώνει και ένα ειδικό πλαίσιο προδιαγραφών ποιότητας που πρέπει να χαρακτηρίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, όταν συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., είναι αυτό που προβλέπεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, εφεξής «Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. («Πλαίσιο του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», «Πλαίσιο ΣΔΛΠ», Πλαίσιο IASB ή απλά «Πλαίσιο»). Το Πλαίσιο αποτελεί ένα διεθνώς αποδεκτό πλαίσιο Γ.Π.Λ.Α, το οποίο ως προς τις θεμελιώδεις παραδοχές και τις γενικές αρχές εναρμονίζεται με αυτό του δικαίου της λογιστικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συνεπακόλουθα και με της Ελλάδας.

Το Πλαίσιο ΣΔΛΠ αναγνωρίζει τις ίδιες θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, την παραδοχή του δεδουλευμένου και την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Περαιτέρω όμως, το Πλαίσιο του ΣΔΛΠ καθορίζει και συγκεκριμένα θεμελιώδη και ενισχυτικά ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία πρέπει να πληρούνται όταν αυτές συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. (για το Πλαίσιο ΣΔΛΠ βλ. σχετ. στη συνέχεια).<sup>49</sup>

Θα μπορούσε να διατυπωθεί η άποψη ότι, στην Ελλάδα και την ΕΕ, τα θεμελιώδη και τα πρόσθετα ποιοτικά χαρακτηριστικά του Πλαισίου του ΣΔΛΠ προσεγγίζονται με την εφαρμογή των λογιστικών αρχών του άρθρου 17 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 6 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013. Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα διαφοροποίησης ή παρεκκλίσεων ως προς το επιθυμητό επίπεδο ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των τριών λογιστικών πλαισίων.

Το Πλαίσιο ΣΔΛΠ χρησιμοποιείται στην παρούσα εργασία ως σημείο αναφοράς και οι οδηγίες που περιλαμβάνει σχετικά με τα κύρια και τα ενισχυτικά ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων χρησιμοποιούνται στην υποστήριξη της μεθοδολογικής προσέγγισης της παραμετροποίησης και του ορισμού των μεταβλητών της παρούσης έρευνας.

---

<sup>49</sup> Βλ. Δρίτσας, εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 381 – 391.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

### 2.1 Η θεωρητική προσέγγιση

#### *Λογιστική και δίκαιο*

Στο προηγούμενο κεφάλαιο αναδείχθηκε η θεμελιώδης σημασία και ο ρόλος της λογιστικής στη διαδικασία της λογοδοσίας των διοικήσεων των οικονομικών μονάδων και στην επικοινωνία των πεπραγμένων τους στους ενδιαφερόμενους και την οικονομία. Η σημασία αυτή λαμβάνει ακόμη μεγαλύτερη διάσταση εάν ληφθεί υπόψη και η ποικιλομορφία των αναγκών των διαφόρων ομάδων των ενδιαφερομένων για τις πληροφορίες που δημοσιοποιούνται από τις οικονομικές μονάδες. Συνεπακόλουθα, η λογιστική ως διαδικασία και ως λειτουργία επηρεάζει σημαντικά την επιχειρηματική κοινότητα, την οικονομία και την κοινωνία. Αναπόφευκτα λοιπόν, ο ρόλος της λογιστικής δεν μπορεί παρά να είναι σημαντικός και για το δίκαιο.

Ο βαθμός, στον οποίο σχετίζονται η λογιστική και το δίκαιο, δεν είναι ο ίδιος για όλα τα πεδία εφαρμογής της λογιστικής. Δεδομένου του ρόλου, των αναγκών και των απαιτήσεων που καλείται να εξυπηρετήσει η λογιστική σε κάθε οικονομία, ορισμένα πεδία εφαρμογής απαιτούν περισσότερο νομικό ενδιαφέρον από άλλα. Τα πεδία (το συνεπακόλουθα το λες λίγο πιο πάνω πάλι) για τα οποία απαιτείται ενίσχυση της υποχρεωτικότητας της εφαρμογής τους μέσω νόμων εντάσσονται στο εσωτερικό δίκαιο μίας χώρας ή μίας δικαιοδοσίας, ή ακόμη και στο κανονιστικό πλαίσιο μίας κεφαλαιαγοράς, ενώ εκείνα για τα οποία δεν φαίνεται να υφίσταται η ανάγκη να ενσωματωθούν σε κανόνες δικαίου διατηρούνται στη σφαίρα του ήπιου δικαίου ή ακόμη και των απλών άτυπων νομικά κανόνων ή προτύπων.

Ο *Ε. Περάκης* παρατηρεί ότι, «το λογιστικό δίκαιο δεν περιλαμβάνει όλους τους κανόνες της λογιστικής καθαυτής, ως κλάδου της οικονομικής επιστήμης και ως τεχνικής, στο μέτρο που οι κανόνες αυτοί δεν περιέχονται στο νόμο ή δεν έχουν εξελιχθεί σε έθιμα.» Αναφέρει ενδεικτικά το παράδειγμα της τήρησης του «απλογραφικού» ή το «διπλογραφικού» συστήματος λογιστικής καταγραφής, το οποίο δεν ορίζεται από το νόμο, αλλά από τη λογιστική επιστήμη. Ο *Ε. Περάκης*, σημειώνει ότι, «όταν συνεπώς ο νόμος προβλέπει την τήρηση τέτοιων συστημάτων (π.χ. άρθρο 3 παρ. 10 και 12 ν. 4308/2014), ή γενικότερα αναφέρεται στις «ανάγκες της λογιστικής» (π.χ. άρθρο 4 παρ. 8 του (καταργηθέντος) Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - ΚΦΑΣ, ν. 4093/2012) ή τις «γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής (π.χ. άρθρο 7 παρ. 1 του (επίσης καταργηθέντος) π.δ. 186/1992), αφήνει πολλές λεπτομέρειες να ρυθμιστούν από τη λογιστική επιστήμη. Αυτά έχουν πρακτική σημασία στο μέτρο που αν ο κανόνας της λογιστικής δεν έχει εξελιχθεί σε νομικό κανόνα, δεν ιδρύεται λόγος αναιρέσεως (ΚΠολΔ 559 αρ. 1). Είναι όμως αλήθεια ότι η τυποποίηση και η κωδικοποίηση των κανόνων αυτών έχει αναγάγει πολλούς κανόνες

της λογιστικής σε εμπορικές συνήθειες, που μπορούν έτσι να «προαχθούν» σε συναλλακτικά ήθη στο πλαίσιο των άρθρων ΑΚ 200 και 288». <sup>50</sup>

Ωστόσο, η λογιστική παραμένει πάντα κλάδος των οικονομικών επιστημών. Εφόσον όμως εντάσσεται σε ένα δικαικό σύστημα αποκτά αυτόματα το χαρακτήρα τμήματος της έννομης τάξης με αποτέλεσμα να γίνεται και αντικείμενο μεθοδολογικής μελέτης της νομικής επιστήμης. Συνέπεια αυτού είναι η λογιστική να καθίσταται αντικείμενο μελέτης ως προς τη μεθοδολογία - αλλά όχι ως προς την ουσία της, όχι μόνον της οικονομικής επιστήμης, αλλά από απόψεως μεθοδολογίας του δικαίου κυρίως και πρωταρχικός πλέον και της νομικής επιστήμης. <sup>51</sup>

Από την άλλη πλευρά, το δίκαιο είναι ένα κοινωνικό φαινόμενο και ως τέτοιο δεν μπορεί να εξετάζεται μεμονωμένα και εκτός της κοινωνίας και αποκομμένο από την κοινωνική πραγματικότητα που το περιβάλλει και την οποία το ίδιο το δίκαιο τη ρυθμίζει. Το δίκαιο μπορεί να είναι τυπικό ή άτυπο. Στην πρώτη περίπτωση περιλαμβάνεται το γραπτό, θετικό δίκαιο το οποίο παράγεται από τα κρατικά όργανα. Το άτυπο δίκαιο δεν εντάσσεται στα τυπικά κανονιστικά στοιχεία ενός δικαικού συστήματος και αφορά σε άτυπους κανόνες τους οποίους η συνήθης και μακροχρόνια πρακτική τους έχει αναγάγει σε πηγές δικαίου από κοινωνιολογική άποψη. <sup>52</sup>

Ο Γ. Μάτσος διαπιστώνει ότι «η νομοθετημένη λογιστική είναι σε κάθε περίπτωση δίκαιο. Αυτό ισχύει και για τα Δ.Λ.Π., παρά την παράδοξη σε σχέση με τους κανόνες δικαίου, λεκτική διατύπωσή τους. Τούτο είναι, πάντως, μεθοδολογικά σαφές, διότι όλοι οι κανόνες της νομοθετημένης λογιστικής συμπεριλαμβανομένων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι γενικοί και αφηρημένοι κανόνες υποχρεωτικής εφαρμογής. Έτσι ορίζεται μεθοδολογικώς το δίκαιο σε όλες τις εκφάνσεις του, συμπεριλαμβανομένης και της λογιστικής. Το γεγονός ότι η δικαιοπαραγωγή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. είναι ιδιότυπη, δεν αλλάζει τίποτε, ούτε βέβαια, το γεγονός ότι η γνώση των περισσότερων νομικών για τα Δ.Λ.Π. /Δ.Π.Χ.Α. είναι περιορισμένη: Τόσο τα εγκεκριμένα από την ΕΕ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όσο και κάθε άλλος νομοθετημένος κανόνας του λογιστικού και του ελεγκτικού δικαίου, είναι δίκαιο, γενικοί και αφηρημένοι κανόνες υποχρεωτικής εφαρμογής». <sup>53</sup>

#### *Η νομοθέτηση των λογιστικών κανόνων για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων*

Εφόσον, οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων είναι θεμελιώδους σημασίας για την παροχή πληροφοριών και την ενημέρωση των ενδιαφερομένων, στο πλαίσιο λήψεως επιχειρηματικών αποφάσεων, η λογιστική που εφαρμόζεται για την κατάρτισή

---

<sup>50</sup> Βλ. *Περάκης* εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 2.

<sup>51</sup> Βλ. *Μάτσος*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 31

<sup>52</sup> Βλ. *Τσαούσης*, Διεθνές Διεπιστημονικό Συνέδριο για τη Διεπιστημονικότητα, 70

<sup>53</sup> Βλ. *Μάτσος*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 75.

τους και διαμορφώνει τις πληροφορίες αυτές αυτόματα αποκτά εξαιρετικό ενδιαφέρον από νομικής απόψεως για το δημόσιο συμφέρον.

Αναπόφευκτα, η διαφύλαξη του δημοσίου συμφέροντος και η απαίτηση της διαμόρφωσης ενός περιβάλλοντος εμπιστοσύνης, το οποίο με τη σειρά του θα εξασφαλίζει την εύρυθμη λειτουργία της οικονομίας με σκοπό την πρόοδο της κοινωνίας, διαμορφώνουν τη σκοπιμότητα, αν όχι την ανάγκη, τα λογιστικά πρότυπα και οι κανόνες της λογιστικής για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων να περιβάλλονται τον μανδύα των κανόνων δικαίου.

Ειδικά όσον αφορά στη χρηματοοικονομική λογιστική και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ένα από τα σημαντικότερα πεδία εφαρμογής της λογιστικής, με σημαντική βαρύτητα στον καθορισμό της σχέσης της λογιστικής και του δικαίου, είναι αυτό της φύσης, της έκτασης και της ποιότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται μέσω αυτών στους ενδιαφερόμενους. Είναι αυτονόητο ότι, οι διαφορετικές λογιστικές προσεγγίσεις στην παρουσίαση των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων, οδηγούν σε διαφορετικό προϊόν πληροφόρησης προς τους χρήστες, με ότι αυτό συνεπάγεται για τις αποφάσεις που θα ληφθούν βάσει των πληροφοριών αυτών.

Ο νομοθέτης κάθε χώρας επιδιώκει, η πληροφόρηση που λαμβάνουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, να είναι ακριβής, αμερόληπτη και επίκαιρη, δεδομένων των πραγματικών συνθηκών της οικονομίας και των αναγκών των ενδιαφερομένων. Έτσι, επιλέγονται τα λογιστικά πρότυπα και οι αρχές, οι οποίες τελικά θα αποτελέσουν το προτιμητέο λογιστικό σύστημα για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σε κάθε χώρα. Αυτά τα λογιστικά πρότυπα και οι αρχές μετατρέπονται σε κανόνες δικαίου και συνθέτουν το εσωτερικό δίκαιο λογιστικής. Ως τέτοια, υιοθετούνται και εφαρμόζονται υποχρεωτικά πλέον από τις διοικήσεις των οντοτήτων, προκειμένου να δημοσιοποιούν αξιόπιστες, αντικειμενικές και επίκαιρες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Στην περίπτωση αυτή, η υποχρέωση διασφαλίζει νομικά το αποτέλεσμα. Το εσωτερικό δίκαιο μίας χώρας επί της ουσίας παραμένει αξιολογικά ουδέτερο απέναντι στα λογιστικά συστήματα αρχών και κανόνων και εφαρμόζεται τελικά υποχρεωτικά το λογιστικό πλαίσιο που θα νομοθετηθεί. Το λογιστικό πλαίσιο σχετικά με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που τελικά νομοθετείται διαμορφώνει το δίκαιο της λογιστικής μίας χώρας και είναι αυτό που καλείται να παράγει την πλέον κατάλληλη πληροφόρηση και να καλύπτει στο μέγιστο δυνατό βαθμό τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Με τη νομοθέτησή του και τη μετάπτωσή του σε δίκαιο λογιστικής, το εκάστοτε λογιστικό πλαίσιο υφίσταται αυτόματα μία ουσιώδη μεθοδολογική μετάλλαξη. Ο χαρακτήρας του λογιστικού πλαισίου μεταβάλλεται μερικώς και, χωρίς να καταργείται από την ουσία του πλαισίου, η οντολογική επιστημονική παρατήρηση καθίσταται

αυτομάτως κανόνας δικαίου. Με τη νομοθέτηση του λογιστικού πλαισίου, η σχέση αιτίας και αποτελέσματος, η οποία διέπει την οικονομική επιστήμη διαμορφώνεται παράλληλα ως σχέση του «δέον είναι» και δεν συνεπάγεται πλέον ένα αποτέλεσμα αλλά μία υποχρέωση. Η υποχρέωση αυτή έχει τη δυνατότητα να ρυθμίζει τη συμπεριφορά της επιχείρησης, αφού η παρέκκλιση από το νομοθετημένο λογιστικό πλαίσιο συνεπάγεται μη συμμόρφωση με κανόνες δικαίου. Υπογραμμίζεται ότι, η νομική θεώρηση των λογιστικών προτύπων, αρχών και κανόνων σημαίνει κατά βάση ότι εντάσσονται, όπως όλοι άλλωστε οι κανόνες δικαίου, στον τυπικό δικανικό συλλογισμό: μείζονα πρόταση, ελάσσονα πρόταση, συμπέρασμα. Στην περίπτωση του δικαίου της λογιστικής, ως μείζονα πρόταση τίθεται ο νομοθετημένος κανόνας της λογιστικής, ως ελάσσονα πρόταση το οικονομικό γεγονός και ως συμπέρασμα τίθεται ο επιβαλλόμενος ή επιτρεπόμενος λογιστικός χειρισμός.<sup>54</sup>

Όπως ήδη εξηγήθηκε, οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις καταλήγουν σε αυτές με τη μορφή οικονομικών μεγεθών, αφού πρώτα περάσουν τα στάδια της αναγνώρισης, της επιμέτρησης, της ταξινόμησης και της παρουσίασης των λογιστικών γεγονότων. Ο Γ. Μάτσος, προσεγγίζοντας τη σχέση λογιστικής και νομικής, εστιάζει ειδικά στις μεθοδολογίες επιμέτρησης των οικονομικών μεγεθών μίας οντότητας και του τρόπου με τον οποίο αυτά παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις και διατυπώνει την άποψη ότι η λογιστική, ως κλάδος της οικονομικής επιστήμης, έχει αναπτύξει συγκεκριμένες μεθόδους καταμέτρησης της περιουσίας της επιχείρησης και των μεταβολών της.

Είναι όμως αντιληπτό ότι δεν υπάρχει μόνο μία μέθοδος ή προσέγγιση στην επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, που συνθέτουν την καθαρή περιουσία μίας επιχείρησης. Επιπλέον, οι μεταβολές της περιουσίας μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με τους λογιστικούς χειρισμούς που υιοθετούνται για την αρχική αναγνώριση των λογιστικών γεγονότων και την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Αυτό σημαίνει ότι, αν και η περιουσία της επιχείρησης και οι μεταβολές της είναι γεγονότα δεδομένα, ωστόσο, όταν καταγράφονται από τη λογιστική με τρόπο διαφορετικό, τότε υφίσταται διαφορετική απεικόνιση των ίδιων αυτών γεγονότων και ενδέχεται μάλιστα να παρουσιάζονται τεράστιες αποκλίσεις, ως προς τον προσδιορισμό των λογιστικών μεγεθών και την παρουσίασή τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, το ίδιο οικονομικό γεγονός, το οποίο λαμβάνει χώρα εντός της επιχείρησης, μπορεί να ιδωθεί με τρόπο εντελώς διαφορετικό, ανάλογα με το ποια λογιστική θεώρηση θα επιλεγεί. Το οικονομικό γεγονός καθαυτό παραμένει अपαράλλακτο, μεταβάλλεται όμως θεμελιωδώς η λογιστική του θεώρηση, ανάλογα με την επιλογή του εφαρμοστέου συστήματος.

---

<sup>54</sup> Βλ. Μάτσος, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 43.



Σύμφωνα με τον Γ. Μάτσο, δεν τίθεται θέμα αντιεπιστημονικότητας της διαφορετικότητας των προσεγγίσεων που εμπεριέχουν οι διάφορες λογιστικές μέθοδοι. Ως εκ τούτου, η διαφορετικότητα αυτή δεν είναι κατακριτέα. Η διαπίστωση αυτή είναι κεντρικής σημασίας για τον καθορισμό της σχέσης μεταξύ της λογιστικής και της νομικής.<sup>55</sup>

Χαρακτηριστικό και ιδιαίτερα επίκαιρο στη Χώρα μας και την ΕΕ είναι το παράδειγμα της παρουσίασης των πληροφοριών που σχετίζονται με την οικονομική επίδοση της κεντρικής διοίκησης μίας χώρας ή οποιασδήποτε άλλης οντότητας του δημόσιου τομέα, μέσω των οικονομικών της καταστάσεων. Οι πληροφορίες σχετικά με την ετήσια οικονομική επίδοση (ήτοι τα αποτελέσματα περιόδου) μίας οντότητας του δημόσιου τομέα παρέχουν στους ενδιαφερόμενους τη δυνατότητα να αξιολογήσουν, με οικονομική προσέγγιση, το κατά πόσο έχουν αποκτηθεί πόροι από την οντότητα αυτή και εάν οι πόροι αυτοί έχουν χρησιμοποιηθεί αποδοτικά και αποτελεσματικά, προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι παροχής υπηρεσιών προς όφελος του δημοσίου συμφέροντος. Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών από την κεντρική διοίκηση ή οποιαδήποτε οντότητα του δημόσιου τομέα, καθώς και τα ποσά και τους πόρους ανάκτησης των δαπανών κατά την περίοδο αναφοράς. Οι πληροφορίες αυτές βοηθούν τους χρήστες να κατανοήσουν εάν οι λειτουργικές δαπάνες έχουν ανακτηθεί από φόρους, τέλη, εισφορές, χρεώσεις των ληπτών και μεταφορές ή έχουν χρηματοδοτηθεί μέσω της αύξησης του χρέους της οντότητας αναφοράς του δημόσιου τομέα.

Στην περίπτωση των οικονομικών καταστάσεων της κεντρικής διοίκησης μίας χώρας, ή και άλλων οντοτήτων του δημόσιου τομέα, καταγράφονται δύο θεμελιωδώς διαφορετικές λογιστικές προσεγγίσεις σύνταξης και παρουσίασης πληροφοριών στις οικονομικές τους καταστάσεις. Σύμφωνα με την πρώτη, η οντότητα αναφοράς του δημόσιου τομέα μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει για τη σύνταξη και την παρουσίαση των πληροφοριών που σχετίζονται με την οικονομική της επίδοση και μόνο τη λογιστική της «ταμειακής βάσης». Η λογιστική της ταμειακής βάσης απαιτεί να αναγνωρίζονται οι συναλλαγές και τα λοιπά λογιστικά γεγονότα στις οικονομικές καταστάσεις της μόνο όταν εισπράττονται ή πληρώνονται με ταμειακά διαθέσιμα.

Αντίθετα, εάν η οντότητα του δημόσιου τομέα επιλέξει να εφαρμόσει τη λογιστική «βάσει της αρχής του δεδουλευμένου», οι συναλλαγές και τα λοιπά λογιστικά γεγονότα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται ταμειακά διαθέσιμα. Συνεπώς, στη δεύτερη περίπτωση, οι συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της κεντρικής διοίκησης την περίοδο κατά την οποία έλαβαν χώρα, ανεξάρτητα του χρόνου της ταμειακής τακτοποίησής τους. Στην περίπτωση αυτή, οι

---

<sup>55</sup> Βλ. Μάτσος, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 41 - 43.

οικονομικές καταστάσεις της κεντρικής διοίκησης περιλαμβάνουν και πληροφορίες σχετικά με την κρατική περιουσία και τις υποχρεώσεις αλλά και τις χρηματοροές.

Είναι προφανές ότι οι δύο προαναφερόμενες λογιστικές μεθοδολογίες, γενικά αποδεκτές και οι δύο στη λογιστική των οντοτήτων του δημόσιου τομέα, οδηγούν σε σημαντικά διαφορετική απεικόνιση των εσόδων και των δαπανών της γενικής κυβέρνησης μίας χώρας ή οποιασδήποτε άλλης οντότητας του δημόσιου τομέα της, για την ίδια περίοδο. Στην μία μάλιστα από αυτές δεν παρουσιάζονται πληροφορίες σχετικά με την περιουσία της οντότητας αναφοράς και τις υποχρεώσεις της. Συνεπακόλουθα, και το ετήσιο αποτέλεσμα της επίδοσης της οντότητας (πλέονασμα ή έλλειμμα της περιόδου) θα διαφοροποιείται σημαντικά. Επιπλέον, και η σύγκριση με τα προϋπολογισμένα έσοδα και τις δαπάνες του εγκεκριμένου δημόσιου κρατικού προϋπολογισμού της κυβέρνησης είναι αναμενόμενο να παράγει διαφορετικής ποιότητας ανάλυση ως προς τα πεπραγμένα της εκτέλεσής του.

Στο συγκεκριμένο παράδειγμα, οι οικονομικές καταστάσεις της κεντρικής διοίκησης μίας χώρας, επί της ουσίας αφορούν στον απολογισμό της εκτέλεσης του κρατικού υπολογισμού της χώρας αυτής και είναι αυτονόητο ότι η μορφή της λογοδοσίας αυτής δεν μπορεί παρά να προβλέπεται ρητά και αυστηρά από νόμο ή νόμους. Εδώ, ο νομοθέτης χρειάζεται να επιλέξει μεταξύ διαφορετικών προσεγγίσεων της λογιστικής, ως προς την παρουσίαση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (π.χ. σε ταμειακή βάση ή με την αρχή του δεδουλευμένου). Αλλά και όταν εφαρμόζεται η αρχή του δεδουλευμένου, ως προς την αρχική και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (εξαιτίας των διαφορετικών λογιστικών πλαισίων που εφαρμόζονται από τις οντότητες για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεών τους) οι επιπτώσεις των διαφορετικών προσεγγίσεων αυτών στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι θεμελιώδους σημασίας για τον καθορισμό της σχέσης της λογιστικής και της νομικής επιστήμης. Το λογιστικό πλαίσιο τελικά που θα επιλεγεί και θα αποτελέσει το δίκαιο της λογιστικής για τις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημόσιου τομέα μίας χώρας, είναι αυτό που θα παρουσιάζει με τον καταλληλότερο τρόπο στους πολίτες της χώρας αλλά και τους τρίτους ενδιαφερόμενους εκτός αυτής τα αποτελέσματα της διαχείρισης των δημόσιων πόρων και τη χρηματοοικονομική κατάσταση της χώρας.

Το παράδειγμα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τις οντότητες του δημόσιου τομέα, είναι ενδεικτικό για το μέγεθος των διαφορών που μπορεί να προκύψουν στην παρουσίαση των πληροφοριών μέσω των οικονομικών καταστάσεων ανάλογα με το δίκαιο της λογιστικής το οποίο εφαρμόζεται για τη σύνταξή τους. Στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για την εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου της ταμειακής βάσης και της εφαρμογής της αρχής του δεδουλευμένου.

Πάντως, ανεξάρτητα της ποιότητας της πληροφόρησης που μπορεί να επιτυγχάνεται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα, με την υιοθέτηση της λογιστικής «βάσει της αρχής του δεδουλευμένου», ακόμη και για την ενίσχυση της λογοδοσίας και του

απολογισμού ως προς την εκτέλεση του δημόσιου κρατικού προϋπολογισμού, εφόσον το δίκαιο μίας χώρας προβλέπει τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της κεντρικής διοίκησης με τη λογιστική της ταμειακής βάσης, η χρήση της λογιστικής βάσει της αρχής του δεδουλευμένου δεν μπορεί να είναι επιτρεπτή και η εφαρμογή της αποτελεί νομική παρέκκλιση, που μάλιστα εφόσον αφορά την κεντρική διοίκηση μίας χώρας μπορεί να επιφέρει ποικίλα αρνητικά αποτελέσματα σε διάφορα επίπεδα.

Διευκρινίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, η λογιστική της ταμειακής βάσης και η ως άνω διαφορετική λογιστική προσέγγιση αφορά στενά τις οντότητες του δημόσιου τομέα και είναι εξαιρετικά σπάνια στις οντότητες του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας.

Ο *Κ. Παμπούκης*, επικεντρώνει την ανάλυσή του σχετικά με τους στόχους του δικαίου της λογιστικής επί της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων στο προϊσχύσαν στην Ελλάδα σχετικό άρθρο 42<sup>α</sup>, παρ. 2 του κ.ν. 2190/1920. Το άρθρο αυτό προέβλεπε ότι «οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου και ... [ορισμένων επόμενων άρθρων] και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας». Συνδυάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 42<sup>α</sup>, παρ. 2 του κ.ν. 2190/1920 με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 2 της επίσης προϊσχύουσας στην ΕΕ Τέταρτης Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ της 25.7.1998 (βλ. σχετ. στη συνέχεια) διατυπώνει την άποψη ότι η σύμπλεξη αυτή, παρέχει την εντύπωση ότι θέτει δυο αυτοτελείς, παράλληλους και ισότιμους κανόνες. Ο ένας προβλέπει το πώς πρέπει να συντάσσονται ή τι πρέπει να εικονίζουν οι ετήσιες καταστάσεις και ο άλλος ορίζει τα προσόντα με τα οποία πρέπει να κοσμεύεται αυτό που εικονίζουν.<sup>56</sup>

Οι διατάξεις αυτές έχουν καταργηθεί και έχουν αντικατασταθεί, αφενός στην Ελλάδα από τις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 του ν. 4308/2014 (βλ. σχετ. ανωτέρω), βάσει των οποίων προβλέπεται ποιες είναι οι οικονομικές καταστάσεις και οι γενικές αρχές σύνταξής τους και αφετέρου στην ΕΕ από τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 4 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013ο 2013, η οποία αντικατέστησε το 2013 τις δύο βασικές λογιστικές οδηγίες, η Τέταρτη και Έβδομη (βλ. σχετ. στη συνέχεια).

Με τις διατάξεις του ισχύοντος πλαισίου και την παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 4308/2014 «όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου». Επίσης, στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι «οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση) τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία των εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών,

---

<sup>56</sup> Βλ. *Παμπούκης*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 5.

καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 4 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013 προβλέπεται ότι «Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με σαφήνεια και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσης οδηγίας» και «οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης. Στις περιπτώσεις στις οποίες η εφαρμογή των διατάξεων της παρούσης οδηγίας δεν αρκεί για τη διαμόρφωση της πραγματικής εικόνας του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης, παρέχονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων οι πρόσθετες πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη συμμόρφωση προς την απαίτηση αυτή». Επίσης, στο άρθρο 6 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013 προβλέπονται οι γενικές αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, συμβατές με αυτές του ν. 4308/2014 (βλ. σχετ. ανωτέρω).

Έτσι, παραμένει πάντα επίκαιρη ή άποψη του *Κ. Παμπούκη*, σύμφωνα με την οποία μεταξύ των δυο αυτών κανόνων υπάρχει όντως σχέση μέσου και αποτελέσματος. Διότι, πράγματι, σύμφωνα με το σύστημα που ακολουθούσαν οι διατάξεις της προϊσχύουσας Τέταρτης Οδηγίας, αλλά και της ισχύουσας Οδηγίας 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013, η οποία την αντικατέστησε, οι εν λόγω προϊσχύουσες και ισχύουσες διατάξεις του δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα προέβλεπαν και προβλέπουν, κατ' ουσίαν, ότι οι ετήσιες καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται όπως ορίζει ο νόμος, ώστε να παρέχουν την πραγματική εικόνα της εταιρείας όσον αφορά την καθαρή περιουσία της, τη χρηματοδότησή της και τα αποτελέσματα χρήσης. Οι διατάξεις αυτές, επιβάλλουν διευκρινίσεις ή παρεκκλίσεις από τις ρυθμίσεις, οι οποίες ορίζουν πώς πρέπει να καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, όταν η εφαρμογή των ρυθμίσεων τούτων δεν αποδίδει την πραγματική εικόνα της εταιρείας.

Επίσης, οι υπό συζήτηση διατάξεις απαιτούν οι οικονομικές καταστάσεις να δίνουν ή να εμφανίζουν, αντιστοίχως, την πραγματική εικόνα της εταιρείας από άποψη καθαρής περιουσίας, χρηματοδότησης και αποτελεσμάτων. Με την απαίτηση αυτήν, εισάγουν στο δίκαιο της εταιρικής λογιστικής την «αρχή της αλήθειας».

Ο *Κ. Παμπούκης*, διευκρινίζει ότι η αρχή της αλήθειας, δεν είναι νέα στο δίκαιό μας. Προβλεπόταν ήδη διάταξη στο άρθρο 42<sup>α</sup>, παρ. 1 του κ.ν. 2190/1920 για την ανώνυμη εταιρεία, η οποία είχε προστεθεί με το άρθρο 24 ν.δ. 4237/1962. Στο άρθρο εκείνο, πράγματι, οριζόταν ότι ο ισολογισμός πρέπει να είναι συντεταγμένος κατά τρόπο που να επιτρέπει «να εξάγεται εξ αυτού... η αληθής οικονομική κατάσταση της εταιρείας». Ο ίδιος σημειώνει ότι, την ίδια κατ' ουσίαν απαίτηση διατύπωνε και για το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης το άρθρο 42<sup>β</sup>, παρ. 1, το οποίο είχε προστεθεί με την ίδια διάταξη του ν.δ. 4237/1962.

Κατά τον *K. Παμπούκη*, η ανεύρεση και παρουσίαση της αλήθειας, ως πραγματική εικόνα για την εταιρεία, δεν είναι μία εύκολη υπόθεση. Η αλήθεια επιτυγχάνεται αν οι ετήσιες καταστάσεις αφενός, μνημονεύουν όλα και μόνο τα στοιχεία που υπάρχουν και τα δεδομένα που έχουν λάβει χώρα και, αφετέρου, παρέχουν τις αληθινές τιμές των στοιχείων και των δεδομένων τούτων. Η ανεύρεση όλων αυτών, εντούτοις, και μάλιστα τη στιγμή που πρέπει, δεν είναι έργο ασφαλές. Τα στοιχεία και τα δεδομένα μπορεί να διαφεύγουν από τη γνώση του ανθρώπου, ενώ οι τιμές τους δεν έχουν υπόσταση αντικειμενική. Ο νόμος προσπαθεί, λοιπόν, μ' ένα ολόκληρο σύστημα από ειδικές ρυθμίσεις, να δαμάσει τη φυσική αντίσταση των πραγμάτων στην απόπειρα του ανθρώπου να τα γνωρίσει. Έχοντας συνείδηση, όμως, ότι είναι ουτοπία η ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας, αρκείται στο να επιτύχει μια σχετική αλήθεια. Μια αλήθεια, βεβαίως, η οποία δεν είναι τυχαία, όπως δεν είναι και αυθαίρετη. Μια αλήθεια, η οποία καθορίζεται από τις αξιολογήσεις του νόμου και τις τελολογικές επιλογές στις οποίες αυτές απολήγουν.

Περαιτέρω, ο ίδιος σημειώνει ότι, «η αρχή της αλήθειας αποτελεί μια γενική αρχή του δικαίου, με αξιολογικό κριτήριο φυσικά την ίδια την αλήθεια. Η αλήθεια, όμως, δεν μπορεί να κλεισθεί σε κάποιον ορισμό, στον οποίο θα μπορούσε να υπαχθεί ευθέως το συγκεκριμένο κάθε φορά περιστατικό. Προκειμένου, λοιπόν, η αρχή της αλήθειας να εφαρμοσθεί, επιβάλλεται να εξειδικευθεί, να δώσει έναν ειδικό για το συγκεκριμένο περιστατικό κανόνα. Ευνόητο είναι, δε, ότι η εξειδίκευση πρέπει να γίνει με στόχο την υλοποίηση των τελολογικών επιλογών του νομοθέτη. Η αρχή της αλήθειας, εξάλλου, δεν έχει παρά επικουρικό χαρακτήρα». Η θέση αυτή ευθυγραμμίζεται και με τη θέση την οποία κατέχει η αρχή αυτή στο προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής στη Χώρα μας, αλλά και στο ισχύον.

Προκειμένου να επιτευχθεί η σχέση μέσου και αποτελέσματος ο νόμος προβλέπει αναλυτικές και όσο το δυνατόν λεπτομερείς διατάξεις και απαιτεί οι καταστάσεις να συντάσσονται με βάση τις διατάξεις αυτές. Αυτό διότι, εφόσον εφαρμοστούν οι διατάξεις του δικαίου της λογιστικής για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων (μέσο), αυτές θα παρουσιάζουν μια πραγματική εικόνα για την εταιρεία (αποτέλεσμα).

Ωστόσο, ο νόμος λαμβάνει υπόψη ότι η εφαρμογή των αναλυτικών διατάξεων ενδέχεται να μην αποδώσει το επιθυμητό αποτέλεσμα. Προκειμένου να περιοριστεί ο κίνδυνος αυτός, ο νόμος επιβάλλει την ενίσχυση των πληροφοριών που παρέχονται από τους πίνακες των οικονομικών καταστάσεων με την παροχή προσθέτων πληροφοριών, οι οποίες έχουν τη μορφή γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα. Στις γνωστοποιήσεις αυτές περιλαμβάνονται και αναφορές σχετικά με τη διόρθωση που μπορεί να έχει επιχειρηθεί από τη διοίκηση της οντότητας αναφοράς με παρεκκλίσεις από τις αναλυτικές διατάξεις του λογιστικού πλαισίου. Οι παρεκκλίσεις αυτές δεν μπορεί παρά να έχουν αποφασιστεί για την επίτευξη της επιθυμητής αληθινής εικόνας της οντότητας αναφοράς και φυσικά αιτιολογούνται στο προσάρτημα (άρθρο 17, παρ.9, ν. 4308/2014 και άρθρο 9, παρ. 1 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013).

Ως μέτρο κρίσεως δε του ειρημένου αποτελέσματος και ως οδηγό για τη συμπλήρωση ή τη διόρθωσή του, ο *Κ. Παμπούκης* προτείνει την αρχή της αλήθειας. Κατά τον ίδιο, η αρχή της αλήθειας, λόγω του πεπερασμένου των ανθρώπινων δυνατοτήτων, δεν στοχεύει σε μια εικόνα της εταιρείας που ν' αντιστοιχεί στην αντικειμενική αλήθεια. Κατ' αρχήν, τείνει στο ν' αποκλείσει τα χαρακτηριστικά που εξ ορισμού αναιρούν την αλήθεια στο να επιτύχει, συγκεκριμένα, μια εικόνα της εταιρείας που να είναι απαλλαγμένη από την υποκειμενικότητα και, πολύ περισσότερο, από την αυθαιρεσία. Και, κατά δεύτερο λόγο, τείνει στο να φέρει, στη θέση μιας ανέφικτης αληθινής εικόνας, μια εικόνα που να είναι έντιμη για τους τρίτους και συνετή για την εταιρεία. Στο σημείο τούτο, κατ' ακολουθία, η αρχή της αλήθειας, τόσο στο προϊσχύσαν όσο και στο ισχύον δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα και την ΕΕ, συναντάται με την αρχή της σύνεσης (σύμφωνα με το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής: άρθρο 43, παρ. 1 στοιχ. γ του κ.ν. 2190/1920, άρθρο 3, παρ. 1 στοιχ. γ της Τέταρτης Οδηγίας και σύμφωνα με το ισχύον δίκαιο της λογιστικής: άρθρο 17, παρ. 1 στοιχ. Γ του ν. 4308/2014 και άρθρο 6 παρ. 1 στοιχ. γ της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013). Έτσι η αλήθεια, ως αξιολογικό κριτήριο σύμφωνα με τα λεχθέντα, από γνωσιολογική αξία, μετουσιώνεται σε αξία δικαιοκτικής ηθικής, ήτοι σε εντιμότητα και σύνεση, σε εντιμότητα για τους τρίτους και σύνεση για την εταιρεία.

Ο *Κ. Παμπούκης* εξηγεί ότι, η αρχή της αλήθειας τελικά έχει διαμορφωθεί κατά το πρότυπο «true and fair view» του αγγλικού δικαίου. Το πρότυπο αυτό έχει μακρά παράδοση στο δίκαιο εκείνο - μια παράδοση που καλύπτει ενάμισι περίπου αιώνες. Πέρασε δε στο άρθρο 2, παρ. 3 της προϊσχύουσας Τέταρτης Οδηγίας (και στο ισχύον άρθρο 4 παρ. 3 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013) από την παρ. 149 του Company Act του 1948. Η αποδοχή του προτύπου αυτού από την Οδηγία εκκινεί από την ανάγκη συμβιβασμού των διαφορετικών απόψεων που δέσποζαν μέχρι τότε στο αγγλικό αφενός και στα δίκαια αφετέρου της Ηπειρωτικής Ευρώπης. Ως προϊόν συμβιβασμού, όμως, η αρχή της αλήθειας αποκόπηκε από το δίκαιο προελεύσεώς της και κατέστη αυτόνομη έννοια του κοινοτικού δικαίου.<sup>57</sup>

#### *Οι οντότητες περιορισμένης και απεριόριστης ευθύνης*

Το θέμα των κεφαλαιουχικών «εταιρειών περιορισμένης ευθύνης»<sup>58</sup>, αποτελεί ένα θέμα εξαιρετικής σημασίας για την κατανόηση της λειτουργίας των επιχειρηματικών ενώσεων. Η σημασία αυτή οφείλεται στη θεμελιώδη διαφορά μεταξύ των οντοτήτων με νομικό τύπο απεριόριστης ευθύνης και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης. Στη δεύτερη περίπτωση, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις διαχωρίζονται από εκείνα των ιδιοκτητών μετόχων / εταίρων και συνεπακόλουθα αυτοί δεν εκτίθενται στον κίνδυνο των απαιτήσεων των πιστωτών, ο οποίος υφίσταται στις περιπτώσεις των οντοτήτων απεριόριστης ευθύνης. Ωστόσο, οι εταιρείες αυτές δεν θεωρούνται μόνο ως

---

<sup>57</sup> Βλ. *Παμπούκης*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 5 - 8.

<sup>58</sup> Στην Ελλάδα, ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

ιδιοκτησία των μετόχων - εταίρων, αλλά ως ένα πλέγμα συμβάσεων μεταξύ διαφόρων παραγόντων, το οποίο προκαλεί σύγκρουση αλλότριων συμφερόντων μεταξύ τους.

Τόσο οι μέτοχοι / εταίροι, όσο και οι πιστωτές έχουν αξιώσεις έναντι της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Οι αξιώσεις αυτές αφορούν στην είσπραξη μερισμάτων από τις διανομές των κερδών καθώς και στην αποπληρωμή των εταιρικών χρεών. Το γεγονός ότι και οι δύο αυτές απαιτήσεις μπορούν να ικανοποιηθούν από τη «δεξαμενή» των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων σημαίνει ότι για τους μέτοχους - εταίρους και τους πιστωτές διατηρούνται συγκρουόμενα συμφέροντα. Οι μέτοχοι / εταίροι ως οι ιδιοκτήτες της εταιρείας βρίσκονται σε πλεονεκτική θέση, στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, έναντι των πιστωτών. Για το λόγο αυτό, μια εθνική δικαιοδοσία ενδέχεται να θεωρεί ότι ένα μέρος της αξίας του κεφαλαίου δεν πρέπει να μεταβιβάζεται σε αυτούς. Στις περιπτώσεις αυτές, αυτή είναι και η λογική του νομοθέτη για τη σύσταση και τη διατήρηση του κατά το νόμο κεφαλαίου, καθώς και των νομοθετικών διατάξεων σχετικά με αυτό.

Κατά τον *L. Panetsos*, στις περιπτώσεις των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, η λογιστική έχει ως κύριο στόχο την ενημέρωση των επενδυτών, οι οποίοι έχουν εισφέρει κεφάλαια στην εταιρεία και ειδικότερα των εταίρων - μετόχων και των πιστωτών. Ωστόσο, ορισμένες δικαιοδοσίες επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής της λογιστικής, ώστε να περιλαμβάνει την προστασία και των λοιπών ενδιαφερομένων<sup>59</sup>, ιδίως των πιστωτών και των φορολογικών αρχών. Σε διεθνές επίπεδο, οι Αγγλοαμερικανικές δικαιοδοσίες<sup>60</sup> τείνουν προς το πρώτο μοντέλο. Αντίθετα, οι ηπειρωτικές δικαιοδοσίες<sup>61</sup> είναι οι κύριοι εκπρόσωποι του δεύτερου. Ο ίδιος παρατηρεί ότι, εφόσον οι διατάξεις του δικαίου σχετικά με το κεφάλαιο βασίζονται σε λογιστικά αριθμητικά δεδομένα και πληροφορίες και συγκεκριμένα σε περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και στην καθαρή περιουσία, οι νομικοί μηχανισμοί δεν μπορούν να διαχωριστούν από τους αντίστοιχους λογιστικούς.<sup>62</sup>

Η διαπίστωση αυτή ευθυγραμμίζεται πλήρως με τα προαναφερθέντα, σχετικά με την επίπτωση της εφαρμογής διαφορετικών λογιστικών κανόνων για την απεικόνιση των οικονομικών μεγεθών στην καθαρή περιουσία και τα αποτελέσματα των οντοτήτων αναφοράς. Γίνεται αντιληπτό ότι, ανάλογα με το λογιστικό πλαίσιο, το οποίο υιοθετείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, η καθαρή περιουσία και τα αποτελέσματα μίας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, μπορούν να εμφανίζονται σε υψηλότερες ή χαμηλότερες αξίες, διαμορφώνοντας διαφορετικές προσδοκίες στους μετόχους και τους πιστωτές αλλά και

---

<sup>59</sup> Ο ορισμός στη διεθνή βιβλιογραφία, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω είναι «corporate stakeholders» ή «stakeholders». Η ελληνική μετάφραση των όρων είναι «εταιρικοί ωφελιμούχοι» ή «ωφελιμούχοι». Με τη λέξη «ενδιαφερόμενοι» δίνεται μία περισσότερο ελεύθερη απόδοση της μάλλον δυσνόητης και όχι συνηθισμένη ορολογίας στην ελληνική γλώσσα.

<sup>60</sup> Ηνωμένο Βασίλειο, Ηνωμένες Πολιτείες, Αυστραλία, Καναδάς, Νέα Ζηλανδία, Σιγκαπούρη.

<sup>61</sup> Βέλγιο, Γερμανία, Γαλλία, Ελλάδα, Ιταλία, Ιαπωνία, Πορτογαλία, Σουηδία.

<sup>62</sup> Βλ. *Panetsos*, *Accounting Standards...*, 2016,139.

διαφορετικές προσεγγίσεις στις φορολογικές και εποπτικές αρχές. Συνεπακόλουθα, το νομικό πλαίσιο σχετικά με τη λειτουργία των οντοτήτων περιορισμένης ευθύνης, σε εθνικό επίπεδο, δεν μπορεί να είναι αδιάφορο ως προς τους κανόνες που διαμορφώνουν την καθαρή περιουσία των οντοτήτων αυτών και τα αποτελέσματα βάσει των οποίων διανέμονται τα μερίσματα και υπολογίζονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Η συζήτηση αναφορικά με το νομικό τύπο των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και τον διαχωρισμό των περιουσιακών τους στοιχείων και των υποχρεώσεων τους από τα αντίστοιχα των ιδιοκτητών / μετόχων τους, μεταξύ των χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ)<sup>63</sup>, σχετίζεται σημαντικά με την εφαρμογή ενός ενιαίου δικαίου λογιστικής μεταξύ των κρατών μελών, αφού τόσο οι κανόνες δικαίου σύμφωνα με το κεφάλαιο και τη διατήρησή του, όσο και λογιστικοί κανόνες βρίσκονται στο επίκεντρο των προσπαθειών εναρμόνισης του εταιρικού δικαίου των χωρών αυτών.

Το νομικό πλαίσιο σχετικά με τη διατήρηση του κεφαλαίου στην Ευρώπη θεωρείται ότι είναι περισσότερο συντηρητικό συγκριτικά με άλλες δικαιοδοσίες. Συντηρητικό θεωρείται επίσης και το λογιστικό πλαίσιο των ηπειρωτικών δικαιοδοσιών<sup>64</sup>. Στην κατεύθυνση αυτή, ο *L. Panetsos* σημειώνει ως σημαντική την υιοθέτηση, των Αγγλοαμερικανικής νοοτροπίας, Δ.Α.Π./Δ.Π.Χ.Α., από τις ηπειρωτικές δικαιοδοσίες, οι οποίες παραδοσιακά εφάρμοζαν περισσότερο συντηρητικές Γ.Π.Λ.Α.. Σύμφωνα με τον ίδιο, η βάση του νόμου υποχρεωτική προστασία των πιστωτών μπορεί να λειτουργήσει καλύτερα με την υποχρεωτική εφαρμογή συντηρητικών λογιστικών προτύπων. Επιπλέον, δεδομένου ότι ο βαθμός εξάρτησης από τη χρηματοδότηση μέσω δανεισμού ποικίλλει μεταξύ των κρατών του ΕΟΧ, τα συντηρητικής φύσεως λογιστικά πρότυπα γίνονται περισσότερο σημαντικά για τα κράτη εκείνα τα οποία παρουσιάζουν υψηλό βαθμό τέτοιας εξάρτησης.

Σημειωτέο ότι, ο *L. Panetsos* δεν εξετάζει εάν το νομικό πλαίσιο σχετικά με τη διατήρηση του κεφαλαίου είναι επαρκές από οικονομικής άποψης, αλλά βάσει ποιου δικαίου της λογιστικής είναι πιθανότερο οι κανόνες αυτοί να είναι περισσότερο αποτελεσματικοί. Εξετάζοντας την ταξινόμηση των διεθνών λογιστικών συστημάτων και την έννοια του λογιστικού συντηρητισμού, καταλήγει στο γενικό συμπέρασμα ότι τα Αγγλοαμερικανικά λογιστικά πρότυπα είναι περισσότερο προσανατολισμένα στις

---

<sup>63</sup> European Economic Area (EEA)

<sup>64</sup> Το λογιστικό πλαίσιο των ηπειρωτικών δικαιοδοσιών καθορίζεται συνήθως από κωδικοποιημένους κανόνες δικαίου σε αντίθεση με το λογιστικό σύστημα των Αγγλοσαξονικών χωρών, το οποίο διαμορφώνεται από νομολογία και λογιστικά πρότυπα τα οποία είναι προϊόν ιδιωτικών οργανισμών καθορισμού προτύπων. Επίσης, το πρώτο λογιστικό πλαίσιο επηρεάζεται σημαντικά από τους κανόνες του φορολογικού δικαίου και προσαρμόζεται σημαντικά στις φορολογικές ανάγκες της χώρας που εφαρμόζεται, σε σχέση με το δεύτερο, το οποίο ενσωματώνει αμιγείς αρχές χρηματοοικονομικής λογιστικής. Στην κατεύθυνση αυτή, το λογιστικό σύστημα των ηπειρωτικών χωρών έχει ως έναν από τους κύριους άξονες της λογιστικής του την αρχή της συντηρητικότητας, ενώ το Αγγλοσαξονικό σύστημα επιτρέπει την εφαρμογή της πολιτικής των επιμετρήσεων στην εύλογη αξία, δεν επεμβαίνει στους κανόνες της διάθεσης των κερδών και επιδιώκει τη διαμόρφωση των όσο δυνατών λιγότερων αφανών αποθεματικών.



οντότητες που έχουν εκδώσει μετοχικούς τίτλους και ουδέτερα<sup>65</sup>, ενώ τα λογιστικά συστήματα των ηπειρωτικών χωρών είναι περισσότερο εστιασμένα στις οντότητες με δανεισμό και είναι συντηρητικής φύσης.<sup>66</sup>

Η προσέγγιση αυτή παρουσιάζει τη σχέση της λογιστικής και του δικαίου των κεφαλαιουχικών εταιρειών, στη βάση της ανάγκης της προστασίας των ιδιοκτητών και των λοιπών τρίτων, οι οποίοι διατηρούν συμφέροντα σε αυτές, όπως είναι οι πιστωτές. Εδώ φαίνεται ότι στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα συμφέροντα των πιστωτών είναι ισχυρά, ο νομοθέτης επιλέγει περισσότερο συντηρητικά λογιστικά πρότυπα και αρχές για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, στις οποίες τελικά εμφανίζεται και η αξία των περιουσιακών τους στοιχείων τα οποία μπορούν να εκποιηθούν προς κάλυψη των υποχρεώσεων τους, των υποχρεώσεων αυτών καθ' αυτών αλλά και της καθαρής περιουσίας τους. Στις περιπτώσεις αυτές, οι μέθοδοι επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων είναι εξαιρετικής σημασίας και η εφαρμογή της μεθόδου επιμέτρησης στην «εύλογη αξία», έναντι αυτής του «ιστορικού κόστους» επιλέγεται να μην αφήνεται στην ευχέρεια της επιλογής των διοικήσεων των εταιρειών.

Ενδεικτικό παράδειγμα της νοοτροπίας αυτής ήταν το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα, το οποίο είχε σαν κεντρικό άξονα τον νόμο περί ανωνύμων εταιρειών κ.ν. 2190/1920, ο οποίος περιλάμβανε πλήθος άρθρων σχετικά με τους λογιστικούς χειρισμούς της αρχικής αναγνώρισης και ειδικότερα της μεταγενέστερης επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων των ανώνυμων εταιρειών (και κατ' επέκταση και ο ν. 3190/1955 για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης) στις οικονομικές τους καταστάσεις. Το δε λοιπό νομικό σχετικό πλαίσιο αναφορικά με σημαντικά εταιρικά θέματα, όπως η διατήρηση του κεφαλαίου και η διάθεση των κερδών, βασίζονταν απολύτως στις πληροφορίες που περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονταν βάσει των διατάξεων του ίδιου του νόμου (βλ. σχετ. στη συνέχεια).

Ο *Κ. Παμπούκης*, επισημαίνει ότι στην ΕΕ, με την έκδοση της λογιστικής Τέταρτης Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ της 25.7.1998 (βλ. σχετ. στη συνέχεια) ο νομοθέτης απέβλεπε στις κεφαλαιουχικές εταιρείες, αντιλαμβανόμενος ότι αυτές παρέχουν στους δανειστές τους, ως μοναδική «εγγύηση», την εταιρική τους περιουσία. Με τη συγκεκριμένη λογιστική Οδηγία επιδιώχθηκε η ταυτόχρονη επίτευξη περισσότερων του ενός στόχων. Κατ' αρχήν, σκοπός της Οδηγίας ήταν να προαγάγει τη λειτουργία των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, ώστε αυτές να παρέχουν πραγματική, κατά τη συνήθη έκφραση, εικόνα για την περιουσία της εταιρείας, τη χρηματοδότησή της και τ'

---

<sup>65</sup> Ο όρος «ουδέτερα» εκλαμβάνεται ως απαλλαγμένα από κάθε μορφή υποκειμενικότητας δηλ. «αντικειμενικά», στο πλαίσιο πάντα του εφικτού. Αυτό δεν σημαίνει ότι τα λογιστικά πρότυπα των ηπειρωτικών χωρών δεν επιδιώκουν να είναι «αντικειμενικά». Στα δεύτερα όμως υπερισχθεί η εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας, η οποία επηρεάζει μάλλον αρνητικά την «αντικειμενικότητα».

<sup>66</sup> Βλ. *Panetsos, Accounting Standards...*, 2016,140.

αποτελέσματα των εργασιών της. Δεύτερον, με την Τέταρτη Οδηγία επιδιώκεται η επιβολή ομοιομορφίας στις ετήσιες καταστάσεις, ώστε να παρέχουν συγκρίσιμες και ισότιμες πληροφορίες. Τέλος τρίτον, ενόψει του ότι οι ετήσιες καταστάσεις υπόκεινται σε δημοσιότητα, σκοπός της ήταν να διασφαλίσει ισοδυνάμους όρους δράσεως των εταιριών που τελούν σε σχέσεις ανταγωνισμού.

Πάντως, κατά τον *Κ. Παμπούκη*, η Τέταρτη Οδηγία απέβλεπε στις κεφαλαιουχικές εταιρείες και για ένα ακόμη λόγο, ότι οι εταιρείες αυτές, συνήθως, αναπτύσσουν δραστηριότητα με κοινοτική διάσταση. Πλην όμως, κινούμενη από το λόγο αυτόν, η Οδηγία εισήγαγε στα δίκαια των κρατών μελών μια διάκριση υπέρ των εν λόγω εταιριών, η οποία δεν συνάδει με τις αξίες που διατρέχουν το δίκαιο και οι οποίες εν πολλοίς ισχύουν για όλα τα σχήματα υπό τα οποία ασκείται εμπορική δραστηριότητα. Ο ίδιος σημειώνει ότι, ορισμένες χώρες που τιμούν τις αξίες αυτές δεν αποδέχθηκαν τη διάκριση που εισηγήθηκε η Τέταρτη Οδηγία. Με την ευκαιρία της εναρμόνισης του δικαίου τους με την Οδηγία αυτή, αναθεώρησαν εξ ολοκλήρου το δίκαιο της εμπορικής λογιστικής. Αυτό συνέβη στη Γαλλία με το νόμο 83-353 της 30ής Απριλίου 1983 και το εκτελεστικό του διάταγμα 83-1020 της 29ης Νοεμβρίου 1983 και στη Γερμανία, λίγο αργότερα, με το νόμο της 19ης Δεκεμβρίου 1985. Στη Χώρα μας, ο νομοθέτης, με τα π.δ. 409 και 419 του 1986, εισήγαγε τις ρυθμίσεις της Τέταρτης Οδηγίας στα δίκαια αφενός της ανώνυμης και αφετέρου της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και της κατά μετοχές ετερόρρυθμης. Αργότερα, δε, με το άρθρο 2 του π.δ. 326/1994 (που προσέθεσε § 4 στο άρθρο 50α ν. 3190/1955), επεξέτεινε τις ρυθμίσεις αυτές και στην κεφαλαιακή ομόρρυθμη και την κεφαλαιακή ετερόρρυθμη εταιρεία.<sup>67</sup>

#### *Η νομοθέτηση των λογιστικών κανόνων για φορολογικούς σκοπούς*

Επιπρόσθετα, η ανάγκη ενσωμάτωσης των κανόνων της λογιστικής στο εσωτερικό δίκαιο μίας χώρας προκύπτει και για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων για φορολογικούς σκοπούς. Και στην περίπτωση αυτή, η διαδικασία αναγνώρισης, καταγραφής και διαρκούς παρακολούθησης των λογιστικών γεγονότων είναι σκόπιμο να υποστηρίζεται ή να υλοποιείται βάσει κανόνων δικαίου και όχι μόνο από απλές «βέλτιστες πρακτικές», ή άτυπους λογιστικούς κανόνες δέουσας διαχειριστικής επιμέλειας. Η ανάγκη αυτή μπορεί να οφείλεται στο σύστημα οργάνωσης της δημόσιας διοίκησης για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων και τη λειτουργία του εισπρακτικού φορολογικού μηχανισμού, τη διαμόρφωση προληπτικών δικλείδων για τον περιορισμό των φαινομένων μη φορολογικής συμμόρφωσης και φυσικά την πάταξη της φοροδιαφυγής.

#### *Λογιστική και δικαιοσύνη*

Σύμφωνα με τον *Ε. Περάκη*, «δεν είναι τυχαία η αναφορά στον Πανδέκτη του Ιουστινιανού (D. 49, 8, 1, 1) ότι ο δικαστής δεν κάνει λογαριασμούς («iudex non calculat»)». Σύμφωνα με τον ίδιο, η ερμηνεία στη διάταξη αυτή προσεγγίζεται με τρεις

---

<sup>67</sup> Βλ. *Παμπούκης*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 3.

εκδοχές. Αφενός, οι αριθμητικοί υπολογισμοί είναι δευτερεύουσα εργασία για έναν δικαστή (άλλωστε η δικαστική απόφαση που περιέχει «λογιστικά λάθη» διορθώνεται με σχετική ευκολία, βλ. ΚΠολΔ 315). Αφετέρου, ο δικαστής δεν είναι εκπαιδευμένος στο χειρισμό των υπολογισμών. Και τέλος, οι υπολογισμοί αυτοί καθ' αυτοί αντιμετωπίζονται γενικά ως μία κατώτερη εργασία, την οποία ο δικαστής δεν καταδέχεται να εκτελέσει.

Η προσέγγιση αυτή λαμβάνει ιδιαίτερη σημασία, στις περιπτώσεις εκδίκασης υποθέσεων οικονομικού εγκλήματος και απάτης, στις οποίες η κατανόηση της υπόθεσης και της μεθόδευσης του εγκλήματος απαιτεί βαθιά γνώση των λογιστικών συστημάτων και της καταγραφής ιδιαίτερα σύνθετων συναλλαγών. Σε αρκετές περιπτώσεις μάλιστα, η γνώση αυτή υπερβαίνει το μέσο όρο των γνώσεων που μπορεί να έχουν οι επαγγελματίες της λογιστικής, πόσον μάλλον των δικαστών.

Έτσι, είναι σύνηθες, για τη διαχείριση δικαστικών υποθέσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν πολύπλοκους ή δυσχερείς υπολογισμούς, ο δικαστής να ζητά την εμπλοκή εμπειρογνώμονα προκειμένου να διενεργηθούν οι υπολογισμοί αυτοί και να διευκολυνθεί η νομική προσέγγιση τέτοιων υποθέσεων (λογιστική πραγματογνωμοσύνη, ΚΠολΔ 368). Ο *Ε. Περάκης* σημειώνει ότι, «οι υπολογισμοί αποτελούν συχνά αντικείμενο δικαστικής διερεύνησης και κρίσης. Οι υπολογισμοί (και μάλιστα όχι οι απλές προσθαφαιρέσεις αλλά και οι πιο σύνθετες λογιστικές εργασίες) δεν είναι εκτός των καθηκόντων του δικαστή – αντίθετα μάλιστα, μπορεί να αποτελούν την ουσία μιας δικαστικής διαμάχης.

Εξάλλου, να μεν ο δικαστής μπορεί να ορίσει πραγματογνώμονα, όμως το άρθρο 387 ΚΠολΔ επιτρέπει (και επιβάλλει) στον δικαστή να εκτιμήσει ελεύθερα τη γνωμοδότηση που θα του υποβληθεί· άρα ο δικαστής οφείλει ο ίδιος να έχει κάποια γνώση των πραγμάτων, για να μπορέσει να προβεί στην αξιολόγηση της πραγματογνωμοσύνης. Ορισμός πραγματογνώμονα για την κατανόηση της πραγματογνωμοσύνης δεν υπάρχει». Τέλος, ο ίδιος διαπιστώνει: «τόσο οι φορείς του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα προσδίδουν ιδιαίτερη σημασία στη λογιστική και έτσι ο ρόλος της καθίσταται σημαντικός και για το δίκαιο».<sup>68</sup>

#### *Το δίκαιο της λογιστικής*

Ο *Ε. Περάκης* περιμετροποιεί το δίκαιο της λογιστικής σημειώνοντας ότι, «το λογιστικό δίκαιο (*droit comptable*, *Bilanzrecht*, *accounting law*) έχει ως αντικείμενο τους νομικούς κανόνες με βάση τους οποίους πρέπει να γίνεται η καταγραφή, η αποτίμηση, η ταξινόμηση, η επεξεργασία και τελικά η εμφάνιση στα βιβλία και τις καταστάσεις μιας «οντότητας», των περιουσιακών της στοιχείων και των υποχρεώσεών της και του συνόλου των δοσοληψιών (π.χ. πωλήσεων, λήψης δανείων κλπ.), διαφόρων περιστατικών (π.χ. της καταστροφής ενός περιουσιακού στοιχείου)

---

<sup>68</sup> Βλ. *Περάκης* εις *Το Δίκαιο της Λογιστικής*, 3.

μίας περιόδου ή των λογιστικών εκτιμήσεων με τις οποίες επιδιώκεται η απεικόνιση συγκεκριμένων οικονομικών διευθετήσεων (π.χ. των αποσβέσεων, που αποτυπώνουν τη φθορά των στοιχείων του ενεργητικού ή των ασφαλιστικών υποχρεώσεων μίας ασφαλιστικής επιχείρησης), με μια ορισμένη μέθοδο».

Εστιάζοντας στην καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των δοσοληψιών, σημειώνει ότι η καταγραφή αυτή για τους σκοπούς του δικαίου της λογιστικής «γίνεται με κριτήριο το λογιστικό ενδιαφέρον και το βαθμό σημαντικότητας μίας πληροφορίας, που σημαίνει ότι το σχετικό, περιουσιακό στοιχείο, η υποχρέωση και το περιστατικό (δοσοληψία κλπ.) καταλαμβάνονται από τους σχετικούς λογιστικούς κανόνες. Το πότε συμβαίνει αυτό δεν είναι εύκολο να απαντηθεί. Προφανώς δεν έχει λογιστικό ενδιαφέρον κάποιο περιστατικό (π.χ. μια ιδιωτική επιστολή), άσχετο με τις υποθέσεις της οντότητας». Επίσης παρατηρεί ότι, «δεν αξιολογείται ως σημαντική μία πληροφορία της οποίας η έλλειψη ή μία εσφαλμένη γνωστοποίηση δεν επηρεάζει τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την οντότητα. Από κει και πέρα όμως χρειάζεται προσοχή. Θα μπορούσε να λεχθεί ότι λογιστικό ενδιαφέρον έχουν εκείνα μόνο τα περιστατικά, που οδηγούν άμεσα σε εγγραφές στα βιβλία (πληρωμές, εισπράξεις, αγορές, πωλήσεις κλπ.). Αντίστοιχα, ως σημαντικές θα μπορούσαν να αξιολογούνται μόνο οι πληροφορίες που επηρεάζουν τις αποφάσεις σχετικά με την οντότητα. Όμως αυτό θα στένευε τον κύκλο της λογιστικής. Πρέπει το «λογιστικό ενδιαφέρον» να νοείται με ευρύτητα». <sup>69</sup>

Κατά τον *Γ. Μάτσο*, «η νομική θεώρηση των κανόνων της λογιστικής δεν σημαίνει αυτοδίκαιη εξάρτηση της ερμηνείας των νομοθετημένων κανόνων λογιστικής από την ερμηνεία άλλων κλάδων του δικαίου. Η νομική θεώρηση των κανόνων της λογιστικής δεν συνεπάγεται, δηλαδή, αναίρεση της αυτοτέλειας του λογιστικού δικαίου έναντι άλλων κλάδων του δικαίου. Οι έννοιες του λογιστικού δικαίου καθορίζονται κυρίως με βάση τις ανάγκες και τις ιδιαιτερότητες του αυτόνομου αυτού δικαίου κλάδου και όχι απαραίτητα με βάση τις ανάγκες άλλων κλάδων. Η νομική θεώρηση των κανόνων της λογιστικής, αντιθέτως, σημαίνει κατά βάση ότι οι κανόνες της λογιστικής εντάσσονται όπως όλοι οι κανόνες δικαίου στον τυπικό δικανικό συλλογισμό: μείζονα πρόταση, ελάσσονα πρόταση, συμπέρασμα. Ως μείζονα πρόταση τίθεται εν προκειμένω ο νομοθετημένος κανόνας της λογιστικής, ως ελάσσονα πρόταση το οικονομικό γεγονός και ως συμπέρασμα τίθεται ο επιβαλλόμενος ή επιτρεπόμενος λογιστικός χειρισμός».

Προσεγγίζοντας το θέμα της καταγραφής των λογιστικών γεγονότων στο πλαίσιο του δικαίου της λογιστικής, ο ίδιος υποστηρίζει ότι, «υφίστανται οικονομικά γεγονότα, τα οποία έχουν μεν σημασία για τη λογιστική ως οικονομική επιστήμη, δεν έχουν όμως σημασία για τη λογιστική ως νομοθετημένο σύστημα καταγραφής των οικονομικών γεγονότων, δεν έχουν, δηλαδή, σημασία για το λογιστικό δίκαιο. Ομοίως δεν έχουν σημασία για το λογιστικό δίκαιο οι όποιες δυνατότητες καταγραφής ενός οικονομικού

---

<sup>69</sup> Βλ. *Περάκης εις Το Δίκαιο της Λογιστικής*, 1.

γεγονότος παρέχει η λογιστική επιστήμη με τρόπο διαφορετικό από αυτόν που προβλέπει η νομοθεσία, το λογιστικό δίκαιο. Σε τελική ανάλυση, δηλαδή, το λογιστικό δίκαιο, ως τμήμα της έννομης τάξης, καλείται να επιλέξει ποια από τα γεγονότα, που παρακολουθεί και καταγράφει η λογιστική ως κλάδος της οικονομικής επιστήμης, θα καταγράφουν στις νόμιμες οικονομικές καταστάσεις και με ποιον τρόπο τα οικονομικά αυτά γεγονότα θα καταγραφούν».

Ο Γ. Μάτσος συζητά επίσης το θέμα των Γ.Λ.Π.Α. και των λογιστικών προτύπων και διατυπώνει την άποψη ότι, «οι κανόνες της νομοθετημένης λογιστικής συμπεριλαμβανομένων και των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. είναι γενικοί και αφηρημένοι κανόνες υποχρεωτικής εφαρμογής». Σύμφωνα με τον ίδιο, «το λογιστικό σύστημα του κ.ν. 2190/1920, ο λογιστικοδικαιικός νομικός χαρακτηρισμός του οικονομικού γεγονότος εξαρτάται κατά κανόνα από το νομικό χαρακτηρισμό που προσδίδουν οι λοιποί κλάδοι της έννομης τάξης. Στα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. όμως, η αρχή της ακριβοδικαίας εικόνας επιτάσσει σε πλείστες περιπτώσεις αυτοτελή λογιστικοδικαιικό νομικό χαρακτηρισμό. Η επιταγή αυτή της αυτοτέλειας, αφενός μεν καταδεικνύει την ισοτιμία του λογιστικού δικαίου με τους υπόλοιπους δικαιικούς κλάδους, αφετέρου όμως καθιστά ακόμη σημαντικότερη την ανάγκη παρακολούθησης του νομικού χαρακτηρισμού κάθε οικονομικού γεγονότος μέχρι τη οριστική λογιστική του καταχώρηση, ιδίως υπό τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α..

Τέλος, ως προς τις πληροφορίες που παρέχονται στους χρήστες μέσω των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με κανόνες υποχρεωτικού δικαίου, διατυπώνεται η άποψη ότι, «τα μεγέθη τα οποία διαμορφώνει το λογιστικό δίκαιο έχουν σε τελική ανάλυση μεγάλη σημασία για το όλο δίκαιο. Κάθε γεγονός με έννομες συνέπειες για οποιοδήποτε κλάδο του δικαίου, που σχετίζεται με την οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης, θα καταλήξει τελικά, συνήθως να διαμορφώνει ένα ή περισσότερα μεγέθη στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης».<sup>70</sup>

Ο Κ. Παμπούκης σημειώνει ότι, ο νόμος δεν στοχεύει στην αληθή εικόνα για να προαγάγει αξίες ξένες προς την κοινωνική συμβίωση. Στοχεύει στην εικόνα εκείνη για να υπηρετήσει ορισμένα συμφέροντα που επιλέγει ως αξία προστασίας: τα συμφέροντα εκείνων στους οποίους και απευθύνει την εικόνα. Στο δίκαιο της λογιστικής της ΕΕ, η εν λόγω εικόνα παράγεται για την προστασία «των εταίρων» και «των τρίτων». Περαιτέρω, η προστασία, που σκοπεύεται όσον αφορά στους τρίτους, αποβλέπει στους εταιρικούς δανειστές ότι εκκινεί, συνεπώς, από τη φύση των κεφαλαιακών εταιριών, ως εταιριών που «παρέχουν ως μόνη εγγύηση έναντι των τρίτων την εταιρική τους περιουσία». Τέλος, όσον αφορά «τις ανταγωνιστικές εταιρίες» η φιλοδοξία του νομοθέτη είναι να προάγει τη διαφάνεια που είναι απαραίτητη για την ύπαρξη υγιούς ανταγωνισμού.

Με μία περισσότερο συγκεκριμένη προσέγγιση, οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων κατευθύνονται προς τους μετόχους, τους παρόντες και τους μέλλοντες,

---

<sup>70</sup> Βλ. Μάτσος, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 75.

των οποίων τις οικονομίες η εταιρία συγκεντρώνει και καθιστά παραγωγικές. Ο νόμος για την ανώνυμη εταιρία, βεβαίως, προβλέπει ένα σύστημα ενημέρωσης των μετόχων, έστω και φειδωλές: της ενημέρωσης η οποία είναι αναγκαία, ιδίως, κατά την άσκηση του δικαιώματος ψήφου. Η πληροφόρηση, όμως, που παρέχουν στους μετόχους οι οικονομικές καταστάσεις, πηγαίνει πέρα από τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης, για να καθορίσει τις επενδυτικές αποφάσεις των ίδιων των μετόχων, των παρόντων πάντα και των μελλοντικών. Από την εικόνα, που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις, τα πρόσωπα αυτά εκτιμούν την αξία της μετοχής τους και την ποιότητα της επένδυσης που έχουν κάνει σ' αυτήν και τα στοιχεία που καθορίζουν τις επενδυτικές αποφάσεις τους.

Επιπρόσθετα, οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται στους εταιρικούς δανειστές, στους οποίους αποκαλύπτουν τη φερεγγυότητα της εταιρίας, η οποία αποτελεί τη μοναδική «εγγύηση» για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της. Ως δανειστές, όπως και ως μέτοχοι, νοούνται όχι μόνο οι παρόντες αλλά και οι μελλοντικοί. Μάλιστα, πολύ περισσότερο ίσως οι μελλοντικοί, οι οποίοι έχουν ν' αποφασίσουν αν θα γίνουν χρηματοδότες της εταιρίας.

Τίθεται ο προβληματισμός εάν οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται ισοτίμως στους μετόχους και στους εταιρικούς δανειστές ή αν, αντιθέτως, τους αντιμετωπίζουν διαφορετικά. Ωστόσο τίθεται και η απορία αν η «προστασία των μετόχων ή προστασία των δανειστών» οφείλεται σε μια φαινομενική αντίθεση. Ο *Κ. Παμπούκης* διαπιστώνει ότι, η αρχή της αλήθειας, συνδυασμένη με την αρχή της σύνεσης, κατευθύνεται αδιακρίτως σε μια έντιμη για τους τρίτους και συνετή για την εταιρία απεικόνιση των ειρημένων θέσεων της.

Τέλος, όπως ήδη αναφέρθηκε, οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων απευθύνονται και στους εργαζομένους της εταιρίας και στην κοινωνία, παρόλο που οι πλευρές αυτές δεν μνημονεύονται στο προοίμιο της τέταρτης Οδηγίας. Η πορεία της εταιρικής επιχείρησης, πράγματι, ενδιαφέρει σοβαρά το προσωπικό της, αφού επηρεάζει τις αποδοχές και την απασχόληση. Ενδιαφέρει όμως αμεσότερα όταν η εταιρία υπάγεται στον κοινοτικής προέλευσης θεσμό της ενημέρωσης και της διαβούλευσης με τους εργαζομένους. Εξάλλου, η πορεία της εταιρικής επιχείρησης ενδιαφέρει και την κοινωνία, δεδομένου ότι επηρεάζει τη διάρθρωση της οικονομίας, η οποία εντέλει καθορίζει και τις θέσεις εργασίας.<sup>71</sup>

## 2.2 Το γενικό περίγραμμα στην Ελλάδα

Κατά τον *Ε. Περάκη*, οι κύριες πηγές του δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα είναι δύο: α) το κλασσικό λογιστικό σύστημα των κοινοτικών οδηγιών και β) το λογιστικό σύστημα των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α..<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Βλ. *Παμπούκης*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 9 - 11.

<sup>72</sup> Βλ. *Περάκης*, εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 8.

Το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο της λογιστικής και του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα διαμορφώνεται κυρίως από τρεις νόμους που αποτελούν και τους βασικούς πυλώνες του πλαισίου. Ο πρώτος πυλώνας εστιάζει αφενός στην εφαρμογή αρχών για την υιοθέτηση ενός λογιστικού συστήματος και τήρησης αρχείων και στοιχείων, προσαρμοσμένων στις ανάγκες της Ελληνικής πραγματικότητας και αφετέρου στο πλαίσιο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Το πλαίσιο αυτό διαμορφώνεται με κύριο άξονα το ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014).

Τα Ε.Λ.Π. εφαρμόζονται στη Χώρα μας για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων από τις οντότητες που δεν είναι δημόσιου συμφέροντος. Οι οντότητες δημόσιου συμφέροντος στην Ελλάδα, όπως ρητά αναφέρεται στο άρθρο 1 του ν. 4308/2014, εφαρμόζουν και συντάσσουν τις κατά νόμο οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και ισχύουν κάθε φορά.

Η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. για τη σύνταξη των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών των κρατών-μελών με τίτλους εισηγμένους και διαπραγματεύσιμους σε χρηματιστήρια (βλέπε σχετικά στη συνέχεια), ενσωματώνεται στο ελληνικό δίκαιο με το ν. 3229/2004 «Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 38/10.2.2004), ο οποίος επέφερε την προσθήκη του κεφαλαίου 15 στο κ. ν. 2190/1920 και ρύθμιζε τα θέματα εφαρμογής των προτύπων. Στη συνέχεια, η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. από τις οντότητες δημοσίου συμφέροντος διατηρήθηκε και με τις διατάξεις του ν. 4308/2014, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4410/2016 «Τροποποιήσεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 141/3.8.2016).

Ο δεύτερος πυλώνας ρυθμίζει κατ' αρχήν τη λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος και σχηματοποιεί κανονιστικά το πλαίσιο εκτέλεσης του ανεξάρτητου ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, επεκτείνεται και σε θέματα εταιρικής διακυβέρνησης των οντοτήτων του δημόσιου τομέα. Το πλαίσιο του δεύτερου πυλώνα έχει ως βασικό άξονα το ν. 4449/2017 «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 7/24.1.2017). Το δίκαιο της ελεγκτικής δεν εντάσσεται στο ερευνητικό πεδίο της παρούσης και δεν κρίνεται σκόπιμη η οποιαδήποτε περαιτέρω αναφορά.

Τέλος, ο τρίτος πυλώνας αφορά στο εταιρικό δίκαιο με κύριο άξονα τον ν. 4548/2018 «Αναμόρφωση του Δικαίου των Ανωνύμων Εταιρειών» (ΦΕΚ Α΄ 104/13.6.2018), ο οποίος τίθεται σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 2019 και αντικατέστησε τον κ. ν. 2190/1920. Το νομικό πλαίσιο της λογοδοσίας συμπληρώνεται με το ν. 4403/2016 «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις των άρθρων 19, 20, 29, 30, 33, 35, 40 έως 46 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ σχετικά με «τις ετήσιες οικονομικές

καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των Οδηγιών 78/660/EOK και 83/349/EOK του Συμβουλίου» (Ε.Ε. L 189 της 29ης Ιουνίου 2013) και στις διατάξεις της Οδηγίας 2014/95/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (Ε.Ε. L 330/1 της 15ης Νοεμβρίου 2014) «για την τροποποίηση της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ όσον αφορά τη δημοσιοποίηση μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών και πληροφοριών για την πολυμορφία από ορισμένες μεγάλες επιχειρήσεις και ομίλους» και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού (ΦΕΚ Β' 125/7.7.2016).

Το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο της λογιστικής και του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στη Χώρα μας, εναρμονισμένο πλήρως με το αντίστοιχο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, περιλαμβάνει και πλήθος άλλων σχετικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, οι οποίες περιλαμβάνονται στη νομοθεσία της κεφαλαιαγοράς, το δίκαιο που ρυθμίζει τη λειτουργία των τραπεζών και των ασφαλιστικών εταιρειών, και το εταιρικό δίκαιο. Οι διατάξεις αυτές, ως κανόνες θετικού δικαίου, ρυθμίζουν θέματα και διαμορφώνουν νομικές απαιτήσεις και κανονιστικές προδιαγραφές σε ευρύτερα πεδία εφαρμογής, όπως η εταιρική διακυβέρνηση, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και εποπτικές χρηματοοικονομικές αναφορές.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι νόμοι της κεφαλαιαγοράς ν. 4374/2016 «Προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας: α) στις διατάξεις της Οδηγίας 2013/50/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 22ας Οκτωβρίου 2013 και β) στο άρθρο 1 της Οδηγίας 2014/51/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 50/1.4.2016) και ο ν. 3556/2007 «Προϋποθέσεις διαφάνειας για την πληροφόρηση σχετικά με εκδότη των οποίων οι κινητές αξίες έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά και άλλες διατάξεις (Οδηγία 2013/50/ΕΕ του Ε.Κ. και Σ 22/10/2013)» (ΦΕΚ Α' 91/30.4.2007), σχετικά με τη διαφάνεια στην πληροφόρηση που παρέχουν οι εκδότες των οποίων οι κινητές αξίες έχουν εισαχθεί και διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Επίσης, ιδιαίτερης σημασίας είναι και ο ν. 4706/2020 «Εταιρική διακυβέρνηση ανωνύμων εταιρειών, σύγχρονη αγορά κεφαλαίου, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/828 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, μέτρα προς εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΕ) 2017/1131 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 136/17.7.2020), ο οποίος διαμορφώνει το πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης από τις οντότητες δημοσίου συμφέροντος (κυρίως εταιρείες με τίτλους εισηγμένους και διαπραγματεύσιμους στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τράπεζες και ασφαλιστικές επιχειρήσεις) και ενισχύει το άρθρο 44 του ν. 4449/2017 αναφορικά με τις επιτροπές ελέγχου στις οντότητες αυτές, το οποίο και τροποποιεί. Το νομικό πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης ειδικά στις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις ενισχύεται σημαντικά και από το ν. 4364/2013 «Προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας στην Οδηγία 2009/138/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και



Συμβουλίου, της 25ης Νοεμβρίου 2009 σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριοτήτων ασφάλισης και αντασφάλιση (Φερεγγυότητα II)» (ΦΕΚ Α΄ 13/5.2.2016). Αντίστοιχα, στα τραπεζικά ιδρύματα η λειτουργία της εταιρικής διακυβέρνησης ρυθμίζεται και από ένα σημαντικό αριθμό Πράξεων του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδας, με σημαντικότερο το ΠΔ/ΤΕΕ 2577/9.3.2006 «Πλαίσιο αρχών λειτουργίας και κριτηρίων αξιολόγησης της οργάνωσης και των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Πιστωτικών και Χρηματοδοτικών Ιδρυμάτων και σχετικές αρμοδιότητες των διοικητικών τους οργάνων».

Όσον αφορά στο εταιρικό δίκαιο, εκτός από το νόμο σχετικά με τις ανώνυμες εταιρείες, αξίζει να σημειωθούν δύο ακόμη βασικά νομοθετήματα: ο ν. 4541/2018 «Τροποποίηση του Ν. 3190/1955 περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 93/31.5.2018) και ο ν. 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος – Νέα εταιρική μορφή – Σήματα – Μεσίτες Ακινήτων – Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 86/11.4.2012).

Ιστορικά, το λογιστικό δίκαιο στην Ελλάδα έχει εναρμονισθεί σε μεγάλο βαθμό με αυτό της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Από τη δεκαετία του '80, οι κανόνες των δύο βασικών λογιστικών οδηγιών της ΕΕ σχετικά με τις βασικές αρχές του λογιστικού πλαισίου και τη σύνταξη των ατομικών (ή «ετήσιων» ή «εταιρικών») και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων έχουν ενταχθεί στο εθνικό πλαίσιο. Ειδικότερα, οι λογιστικοί κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίοι εκδόθηκαν με την «Τέταρτη» Οδηγία 78/660/ΕΟΚ της 25.7.1998 «Περί των ετήσιων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών» και με την «Εβδομη» Οδηγία 83/349/ΕΟΚ της 13.6.1983 «βασισζόμενη στο άρθρο 54, παρ. 3 περίπτωση ζ της συνθήκης για τους ενοποιημένους λογαριασμούς» (βλέπε σχετικά στη συνέχεια), ενσωματώθηκαν στο ελληνικό δίκαιο τροποποιώντας σημαντικά τον ισχύοντα τότε κ. ν. 2190/1920 για τις ανώνυμες εταιρείες, με το π.δ. 409/1986 και το π.δ. 498/1987. Οι τροποποιήσεις αυτές επεκτάθηκαν και στο ν. 3190/1955 για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και αργότερα ενσωματώθηκαν και στο ν. 4072/2012 για τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες. Περαιτέρω, οι οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφορικά με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από τα κράτη – μέλη, οι οποίες περιέχονται στον Κανονισμό ΕΚ 1606/2002 της 19.7.2002 «Για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων», ενσωματώθηκαν πλήρως και στο ελληνικό δίκαιο.

Το λογιστικό δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενισχύθηκε με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013 «Σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ». Η συγκεκριμένη οδηγία, αν και δεν επιφέρει σημαντικές αλλαγές στο υφιστάμενο πλαίσιο εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από τις εταιρείες των κρατών – μελών επιχειρεί να διαμορφώσει ένα λιγότερο απαιτητικό περιβάλλον για τις μικρές

και τις μεσαίες επιχειρήσεις και τους ομίλους, που σε κάθε περίπτωση δεν εντάσσονται στην κατηγορία των οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος (βλέπε σχετ. στη συνέχεια).

Οι προβλέψεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ ενσωματώνονται στο ελληνικό δίκαιο με το ν. 4308/2014. Στο πνεύμα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο Έλληνας νομοθέτης προβλέπει ότι οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται από τις οντότητες που δεν είναι δημόσιου συμφέροντος διαφοροποιούνται σε δομή και περιεχόμενα ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας (ή του ομίλου). Στο πλαίσιο αυτό ο ν. 4308/2014 εισάγει κριτήρια βάσει των οποίων οι οντότητες διακρίνονται σε «πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες». Αντίστοιχη είναι και η κατηγοριοποίηση των ομίλων.<sup>73</sup> Επιπλέον, το δίκαιο σχετικά με τη λογιστική και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα, εκτός από τα προαναφερθέντα, περιλαμβάνει και σημαντικό αριθμό νομοθετημάτων και κανονιστικών ρυθμίσεων σχετικών με όλους τους τομείς των δύο αυτών πεδίων εφαρμογής, τα οποία δεν εξαντλούνται στο πλαίσιο του παρόντος.

### 2.3 Το δίκαιο της λογιστικής στην ΕΕ

#### *Οι πρώτες λογιστικές οδηγίες*

Η έναρξη των συζητήσεων σχετικά με το δίκαιο της λογιστικής στην ΕΕ, θα μπορούσε να τοποθετηθεί στο έτος 1952, αμέσως μετά το Συνέδριο των Πραγματογνομόνων Λογιστών της Γερμανίας, το οποίο πραγματοποιήθηκε στο Μόναχο. Τότε, ο *Rob. Schuman*, κατ' επανάληψη Πρωθυπουργός και Υπουργός Εξωτερικών της Γαλλίας και δημιουργός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα, ζήτησε την αποστολή Γάλλων αντιπροσώπων για την κατάρτιση κοινού γαλλογερμανικού λογιστικού σχεδίου. Ο *Rob. Schuman* φιλοδοξούσε, το κοινό αυτό σχέδιο ν' αποτελέσει τη βάση ενός διεθνούς γενικού λογιστικού σχεδίου. Στην πορεία, κατ' επανάληψη στους κόλπους της τότε Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας (ΕΟΚ), ζητήθηκε το θέμα της κατάρτισης ενός γενικού λογιστικού σχεδίου για τις χώρες-μέλη της.<sup>74</sup>

Η πρώτη χρονολογικά «λογιστική οδηγία» στην Ευρωπαϊκή Ένωση (τότε «ΕΟΚ») εκδόθηκε το 1978. Η οδηγία αυτή, η οποία διαμόρφωσε και το πρώτο δίκαιο λογιστικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση, είναι η Τέταρτη Οδηγία (4th Directive) της ΕΟΚ, Οδηγία 78/660/ΕΟΚ της 25.7.1978, «περί των ετήσιων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών». Με την οδηγία αυτή ρυθμίζονται ορισμένα πολύ σοβαρά θέματα για τα οποία απαιτήθηκε τότε η νομοθέτησή τους από τις χώρες - μέλη της τότε ΕΟΚ. Οι διατάξεις της Τέταρτης Οδηγίας της ΕΟΚ δεν αποτελούν «γενικό λογιστικό σχέδιο», με τη σημασία που αποδόθηκε αργότερα στον όρο αυτό.

---

<sup>73</sup> Βλ. *Dritsas*, *Accounting...*, 2018, 496 – 503.

<sup>74</sup> Βλ. *ΕΛΚΕΠΑ*, *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, 46.

Με την Τέταρτη Οδηγία καθιερώνονται και επιβάλλονται για πρώτη φορά στην ΕΟΚ, κανόνες σχετικοί με την ορολογία των λογαριασμών, την αποτίμηση των αποθεμάτων και τη σύνταξη των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, που προορίζονται για την πλήρη πληροφόρηση και τον κατατοπισμό των μετόχων / εταίρων, των τρίτων που συναλλάσσονται με τις οικονομικές μονάδες, του κοινού και όλων εν γένει των ενδιαφερομένων. Οι πρώτες αυτές διατάξεις δικαίου λογιστικής της ΕΟΚ απέβλεπαν στην προστασία των συμφερόντων των εταίρων αλλά και των τρίτων, οι οποίοι διατηρούσαν οικονομικά συμφέροντα στις οικονομικές μονάδες χωρίς να έχουν σχέση μετόχου / εταίρου με αυτές. Επιπλέον, αφορούσαν τόσο στην κατάλληλη κατάρτιση και δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων που τις συνοδεύουν, όσο και στην εφαρμογή ενιαίων λογιστικών άρχων σχετικά με την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, καθώς και σε συγκεκριμένους λογιστικούς χειρισμούς επί ειδικών θεμάτων όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις κ.α..<sup>75</sup>

Η Τέταρτη Οδηγία, αφορούσε στην κατάρτιση των ατομικών (ή «εταιρικών») οικονομικών καταστάσεων. Πέντε περίπου χρόνια μετά την έκδοση της Τέταρτης Οδηγίας, το δίκαιο της λογιστικής ενισχύθηκε με διατάξεις σχετικά με την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ακολούθησε η Έβδομη Οδηγία (7<sup>th</sup> Directive) της ΕΟΚ, Οδηγία 83/349/ΕΟΚ της 13.6.1983, «για τους ενοποιημένους λογαριασμούς». Οι δύο αυτές λογιστικές οδηγίες, οι οποίες για πολλά χρόνια υπήρξαν η βασική πηγή του δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα, ήταν κυρίως οι βασικές κεφαλαιουχικές εταιρείες και συγκεκριμένα οι Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.), οι Εταιρείες Περιορισμένες Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και οι Ετερόρρυθμες Εταιρείες (Ε.Ε.) κατά μετοχές εταιρείες.<sup>76</sup>

Οι δύο αυτές βασικές λογιστικές Οδηγίες συνδέονται άρρηκτα με την Πρώτη Οδηγία (1<sup>st</sup> Directive) της ΕΟΚ, Οδηγία 68/151/ΕΟΚ, με την οποία ρυθμίζονται θέματα της δημοσιότητας και ακυρότητας των εταιρειών, τη Δεύτερη Οδηγία (2<sup>nd</sup> Directive) της ΕΟΚ, Οδηγία 77/91/ΕΟΚ, με την οποία ρυθμίζονται θέματα συστάσεως των Α.Ε. και της Τρίτης Οδηγίας (3<sup>rd</sup> Directive) της ΕΟΚ, Οδηγία 78/855/ΕΟΚ για τη συγχώνευση των Α.Ε.. Το δίκαιο της λογιστικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης συμπληρώνεται και με την Έκτη Οδηγία (6<sup>th</sup> Directive) της ΕΟΚ, Οδηγία 82/891/ΕΟΚ για τη διάσπαση των Α.Ε.

Ως προς τη θεωρητική βάση της Τέταρτης και της Έβδομης Οδηγίας, ο *Κ. Καραμάνης* σχολιάζει ότι σημαντική επιρροή στη διαμόρφωση των βασικών Λογιστικών Οδηγιών της ΕΕ (και συνεπακόλουθα και στο ενωσιακό δίκαιο της λογιστικής της ΕΕ) στις δεκαετίες του 1970 και 1980 έχει ασκήσει το Γαλλογερμανικό μοντέλο. Επισημαίνει επίσης ότι οι Οδηγίες αυτές αποτέλεσαν προϊόν συμβιβασμού μεταξύ των δύο λογιστικών σχολών σκέψης και περιείχαν και αρκετά στοιχεία του Αγγλοσαξονικού

---

<sup>75</sup> Βλ. *ΕΛΚΕΠΑ, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, 46 και 47.

<sup>76</sup> Βλ. *Περάκης*, εις *Το Δίκαιο της Λογιστικής*, 8 και 9.

μοντέλου. Αποτέλεσμα αυτού ήταν η κάθε χώρα να έχει αρκετές επιλογές στη διάθεσή της ως προς την υιοθέτηση του εθνικού δικαίου της λογιστικής. Έτσι, παρέμειναν σημαντικές διαφορές μεταξύ των λογιστικών συστημάτων των χωρών μελών που διατήρησαν τα προβλήματα συγκρισιμότητας των λογιστικών μεγεθών, ακόμη και μετά την υιοθέτηση των Λογιστικών Οδηγιών.<sup>77</sup>

#### *Η Οδηγία 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013*

Το 2013, οι δύο βασικές λογιστικές οδηγίες, η Τέταρτη και Έβδομη, αντικαθίστανται με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013 «σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου».

Η Οδηγία 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013 περιλαμβάνει πενήντα πέντε (55) άρθρα, τα οποία αντιστοιχίζονται και τροποποιούν πλήρως τα εξήντα δύο (62) άρθρα της Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ της 25.7.1978, καθώς και τα πενήντα ένα (51) άρθρα της Οδηγίας 83/349/ΕΟΚ της 13.6.1983. Έτσι η νέα Οδηγία, όχι μόνο τροποποιεί αλλά ταυτόχρονα ενοποιεί σε μία, όλες τις διατάξεις των δύο προηγούμενων οδηγιών σχετικά με την κατάρτιση των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Με τη νέα οδηγία επιχειρείται η σύγκλιση του ευρωπαϊκού δικαίου της λογιστικής, το οποίο είχε διαμορφωθεί από το 1978 με τις δύο προαναφερθείσες αρχικές λογιστικές οδηγίες, με το λογιστικό πλαίσιο των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Άξονας, της νέας προσέγγισης είναι η απλοποίηση των λογιστικών κανόνων που εφαρμόζονται από τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και τους μικρούς ομίλους και συνεπακόλουθα και η απαλλαγή τους από την εφαρμογή απαιτητικών κανόνων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με στόχο τον περιορισμό του κόστους των χρηματοοικονομικών αναφορών. Στην Ελλάδα η οδηγία αυτή αφορά τις κεφαλαιουχικές εταιρείες, ήτοι την Α.Ε., Ε.Π.Ε. και την Ε.Ε. κατά μετοχές.<sup>78</sup> Ωστόσο, στην οδηγία προβλέπεται ότι και οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, στις οποίες όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρείες ή εταιρείες περιορισμένης ευθύνης πρέπει να υπόκεινται στα μέτρα συντονισμού της υπό συζήτηση Οδηγίας.<sup>79</sup>

Ειδικότερα:

Στόχος της οδηγίας δεν είναι μόνο η πληροφόρηση των ενδιαφερομένων αλλά και η επίτευξη της κατάλληλης ισορροπίας μεταξύ των συμφερόντων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και των ίδιων των οντοτήτων αναφοράς, ώστε να επιδιώκεται η αποφυγή της επιβάρυνσης τους με αδικαιολόγητες απαιτήσεις δημοσίευσης πληροφοριών. Στο σημείο αυτό ο νομοθέτης εστιάζει σαφώς στη σχέση

---

<sup>77</sup> Βλ. Καραμάνης, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 21.

<sup>78</sup> Βλ. Ε. Περάκη, εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 17 και 18.

<sup>79</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, παρ. 5, 20.

κόστους και ωφέλειας από την εφαρμογή των διατάξεων της Οδηγίας στα κράτη – μέλη.<sup>80</sup>

Γίνεται ειδική αναφορά στη συντηρητικότητα ως προς τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται επί συντηρητικών βάσεων και να δίνουν την πραγματικότητα του ενεργητικού και του παθητικού της επιχείρησης, της καθαρής της θέσης και των αποτελεσμάτων.<sup>81</sup>

Η συντηρητική προσέγγιση στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις, τονίζεται και αναλύεται περαιτέρω στο άρθρο 6, στο οποίο αναφέρονται οι γενικές αρχές της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένα στην παρ. 1, περ. (γ), στην οποία επεξηγείται η «σύνεση» στην αναγνώριση και την επιμέτρηση των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.<sup>82</sup> Οι διατάξεις του άρθρου 6, παρ.1, περ. (γ), εκλαμβάνονται ως μία δικλίδα ασφαλείας στην εφαρμογή των διατάξεων για την εφαρμογή της εναλλακτικής βάσης επιμέτρησης στην εύλογη αξία, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 8 της οδηγίας.

Σε κάθε περίπτωση όμως αναφέρεται ότι, τα στοιχεία που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να επιμετρούνται αρχικά στο κόστος κτήσης ή της παραγωγής τους («αρχή της τιμής κτήσης» ή «αρχή της τιμής παραγωγής»). Αυτό, κατά το νομοθέτη, διασφαλίζει την αξιοπιστία των πληροφοριών. Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα στα κράτη – μέλη να επιτρέπουν στις επιχειρήσεις, ή ακόμη να απαιτούν, τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε αναπροσαρμοσμένα ποσά (ώστε να παρέχονται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων χρησιμότερες πληροφορίες) και για τα χρηματοπιστωτικά μέσα σε εύλογες αξίες.<sup>83</sup>

Ο ισολογισμός, τα αποτελέσματα χρήσης και το προσάρτημα αποτελούν τις τρεις κατ' ελάχιστον οικονομικές καταστάσεις προκειμένου αυτές να θεωρούνται ως ενιαίο σύνολο. Ωστόσο, επιτρέπεται στα κράτη – μέλη να απαιτούν από τις επιχειρήσεις να περιλαμβάνουν και άλλες οικονομικές καταστάσεις πέραν των προαναφερθέντων. Αυτό όμως δεν επιτρέπεται να απαιτηθεί από τις επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται ως «μικρές». Στις γενικές διατάξεις περιλαμβάνεται η αρχή της «σαφήνειας» και της «πραγματικής εικόνας».<sup>84</sup>

Στην Οδηγία, περιλαμβάνονται εκτεταμένες απαιτήσεις για το περιεχόμενο του προσαρτήματος και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται σε αυτό.<sup>85</sup>

---

<sup>80</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, παρ.4, 20.

<sup>81</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, παρ. 9, 20.

<sup>82</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, άρθρο 6 παρ.1 (γ).

<sup>83</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, παρ. 18, 21 και άρθρο 6, παρ.1(θ) και άρθρα 7 και 8.

<sup>84</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, άρθρο 4.

<sup>85</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, άρθρα 15 και 16.

Επιπρόσθετα, δίδεται ιδιαίτερη έμφαση στη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τις λογιστικές μεθόδους στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, αφού οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων χρειάζεται να γνωρίζουν τις βάσεις επιμέτρησης που έχουν εφαρμοστεί στα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, συνδέοντας τις λογιστικές μεθόδους επιμέτρησης με την εφαρμογή της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.<sup>86</sup>

Γίνεται εκτενής αναφορά στην εφαρμογή της Οδηγίας από τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, με «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» και περιλαμβάνεται ένα πλαίσιο γενικών προβλέψεων για την εφαρμογή της από τις οντότητες αυτές. Επιπλέον, ορίζονται τα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων (σύνολο ισολογισμού, σύνολο κύκλου εργασιών και μέσος όρος αριθμός προσωπικού), επί των οποίων τα κράτη – μέλη πρέπει να εφαρμόζουν τα ποσοτικά κριτήρια ταξινόμησης των οντοτήτων για την κλιμακωτή εφαρμογή του πλαισίου.<sup>87</sup>

Μεταξύ των γενικών αρχών σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, εκτός από τη σύνεση και την αρχή της αναγνώρισης στο κόστος κτήσης ή παραγωγής, για τις οποίες έγινε αναφορά προηγουμένως, συμπεριλαμβάνονται η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας και η αρχή του δεδουλευμένου.<sup>88</sup>

Στις ειδικές διατάξεις για ορισμένους λογαριασμούς του ισολογισμού εισάγεται η έννοια των «διορθώσεων αξιών» των παγίων στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού, η οποία προβλέπεται και στα Ε.Λ.Π. με τον όρο «απομείωση».<sup>89</sup>

Τα άρθρα 21 έως και 29 του Κεφαλαίου 6 της Οδηγίας, σχετικά με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον σε σχέση με τα όσα προέβλεπε η Έβδομη Οδηγία. Με το άρθρο 26 της Οδηγίας επιτρέπεται η εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που διευθύνονται από μία ή περισσότερες επιχειρήσεις που τη διοικούν από κοινού.

#### *Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α*

Είκοσι τέσσερα (24) περίπου χρόνια μετά την έκδοση της Τέταρτης Οδηγίας, το δίκαιο της λογιστικής στην ΕΕ, αν και δεν είχε σταματήσει να εξελίσσεται, με στόχο τη διαμόρφωση ενός ενιαίου λογιστικού πλαισίου υψηλών προδιαγραφών ποιότητας για τα κράτη – μέλη, εισήγαγε ειδικές προβλέψεις σχετικά με την υιοθέτηση και την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Οι διατάξεις αυτές, περιλαμβάνονται στον Κανονισμό ΕΚ 1606/2002 της 19.7.2002, με τον οποίο προβλέπεται κατ' αρχήν η

---

<sup>86</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, παρ. 24.

<sup>87</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, παρ. 10 -15.

<sup>88</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, άρθρο 6, παρ. 1 (α) και (δ).

<sup>89</sup> Βλ. Οδηγία 2013/34/ΕΕ, 26.6.2013, άρθρα 12, παρ. 6.

υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. στην τότε ΕΚ, με σκοπό την εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ορισμένων εταιρειών κρατών μελών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ήταν αρχικά υποχρεωτική για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών με εισηγμένους τίτλους σε χρηματιστήρια. Περαιτέρω όμως, έδιναν τη δυνατότητα στα κράτη – μέλη να επιτρέψουν ή και να υποχρεώσουν και άλλες εταιρείες να καταρτίζουν τους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. Πάντως, ο Κανονισμός ΕΚ 1606/2002 δεν προέβλεπε την αυτόματη ισχύ των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. στα κράτη – μέλη αλλά την εφαρμογή μίας ενδοευρωπαϊκής διαδικασίας υιοθέτησής τους με «διοκτική» της διαδικασίας αυτής την Επιτροπή ως όργανο της ΕΚ.<sup>90</sup>

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Κανονισμού ΕΚ 1606/2002, η Επιτροπή εξέδωσε τον Κανονισμό (ΕΚ) 1725/2003 της 29.9.2003, με τον οποίο ενέκρινε την υιοθέτηση τριάντα ενός (31) Δ.Λ.Π., επτά (7) Δ.Π.Χ.Α. 7, έντεκα (11) Διερμηνειών Δ.Λ.Π. και οκτώ (8) Διερμηνειών Δ.Π.Χ.Α.<sup>91</sup> Στη συνέχεια εκδόθηκαν διάφοροι τροποποιητικοί κανονισμοί με τους οποίους υιοθετούνται το σύνολο σχεδόν των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Σύμφωνα με τον κοινοτικό νομοθέτη, αυτό δημιουργούσε νομική αβεβαιότητα δυσχεραίνοντας την εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. Προκειμένου να απλουστευθεί η κοινοτική νομοθεσία για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. καθώς και να επιτευχθεί ο μέγιστος βαθμός σαφήνειας και διαφάνειας, ενοποιήθηκαν όλα τα μέχρι εκείνη τη στιγμή εγκεκριμένα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. σε ένα ενιαίο κείμενο και εκδόθηκε ο συγκεντρωτικός Κανονισμός (ΕΕ) 1126/2008 της 3.11.2008, ο οποίος αντικατέστησε τον Κανονισμό (ΕΚ) 1725/2003 της 29.9.2003. Με τον κανονισμό αυτό, τελικά υιοθετούνται τα πρότυπα και οι διερμηνείες: Δ.Λ.Π. 1 – Δ.Λ.Π. 41 και Δ.Π.Χ.Α. 1 – Δ.Π.Χ.Α. 8, καθώς και οι Διερμηνείες ΕΔΔΠΧΑ 1 – 11 και οι Διερμηνείες ΜΕΔ 7-32.<sup>92</sup> Κατά την ημερομηνία συγγραφής της παρούσης έχει εγκριθεί και εφαρμόζεται στην ΕΕ το σύνολο των εν ισχύ Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. (βλ. σχετ. στη συνέχεια).<sup>93</sup>

#### *Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων*

Το δίκαιο της λογιστικής της ΕΕ συμπεριλαμβάνει και ειδικές διατάξεις σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από πιστοποιημένους επαγγελματίες καθώς και διατάξεις σχετικά με την ανάπτυξη και την εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος στα κράτη – μέλη. Οι διατάξεις αυτές κατ' αρχήν εισάγονται στο ενωσιακό δίκαιο με την Όγδοη Οδηγία (8<sup>th</sup> Directive) της ΕΟΚ και συγκεκριμένα την Οδηγία 84/253/ΕΟΚ της

<sup>90</sup> Βλ. *Ε. Περάκης*, εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 16

<sup>91</sup> Βλ. *Ε. Περάκης*, εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 16.

<sup>92</sup> Βλ. *European Union, EUR – Lex*, Access to European Union Law, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32008R1126&qid=1660469347095>

<sup>93</sup> Βλ. *EFRAG – Status Report as at 12/8/2022*, <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FLists%2FPublic%20News%2FAttachments%2F372%2FEFRAG%20Endorsement%20Status%20Report%2012%20August%202022.pdf>

10.4.1984, η οποία αντικαταστάθηκε πλήρως από την Οδηγία 2006/43/ΕΚ της 17.5.2006. Στην πορεία, εκδόθηκε επίσης η Οδηγία 2013/34/ΕΕ, η οποία στη συνέχεια τροποποιήθηκε από την Οδηγία 2014/56/ΕΕ και ο Κανονισμός (ΕΕ)/537/2014.

## 2.4 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Όπως ήδη αναφέρθηκε τα Δ.Λ.Π. /Δ.Π.Χ.Α. αποτελούν τη δεύτερη πηγή του δικαίου της λογιστικής στη Χώρα μας. Τα πρότυπα αυτά εκδίδονται από έναν ιδιωτικό οργανισμό με μορφή ιδρύματος, το Ίδρυμα των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Foundation). Η καταστατική έδρα του Ιδρύματος βρίσκεται στο Delaware των ΗΠΑ και τα κεντρικά του γραφεία στο Λονδίνο.

Κατά την ημερομηνία συγγραφής της παρούσης, τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζονται ως υποχρεωτικά σύμφωνα με το δίκαιο της λογιστικής εκατόν σαράντα (140) εθνικών δικαιοδοσιών και επιτρέπονται σε πολλές περισσότερες.<sup>94</sup>

### *Σκοπός των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.*

Τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μία οντότητα αναφοράς καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις. Τα Διεθνή Πρότυπα Γνωστοποίησης Βιωσιμότητας (Δ.Π.Γ.Β.) καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μια εταιρεία αποκαλύπτει πληροφορίες σχετικά με παράγοντες που σχετίζονται με τη βιωσιμότητα που μπορεί να βοηθήσουν ή να εμποδίσουν μια εταιρεία στη δημιουργία αξίας. Τα Δ.Π.Γ.Β. είναι εκτός του ερευνητικού πεδίου της παρούσης.<sup>95</sup>

Κατά το Ίδρυμα των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. παρέχεται διαφάνεια και ενισχύεται η διεθνής συγκρισιμότητα και ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, δίνοντας τη δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να λαμβάνουν τεκμηριωμένες οικονομικές αποφάσεις. Επίσης, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. ενισχύει τη λογοδοσία μειώνοντας το χάσμα πληροφοριών μεταξύ των παρόχων κεφαλαίων και των διαχειριστών, στους οποίους έχουν εμπιστευτεί τα χρήματά τους. Τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. παρέχουν πληροφορίες, οι οποίες κρίνονται ως απαραίτητες στο πλαίσιο της λογοδοσίας των διοικήσεων των επιχειρήσεων. Ως πηγή συγκρίσιμων πληροφοριών παγκοσμίως, τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. θεωρούνται ως ζωτικής σημασίας για τις ρυθμιστικές αρχές σε όλο τον κόσμο. Τέλος, τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. επιδιώκουν να συμβάλλουν στην οικονομική αποδοτικότητα βοηθώντας τους επενδυτές να εντοπίζουν ευκαιρίες και κινδύνους σε όλο τον κόσμο, βελτιώνοντας έτσι την

---

<sup>94</sup> Βλ. σχετ.

<https://www-ifs-org.translate.google/about-us/who-we-are/? x tr sl=en& x tr tl=el& x tr hl=el& x tr pto=sc>

<sup>95</sup> Βλ. σχετ.

<https://www-ifs-org.translate.google/about-us/who-we-are/? x tr sl=en& x tr tl=el& x tr hl=el& x tr pto=sc>



κατανομή κεφαλαίων. Η χρήση μιας ενιαίας, αξιόπιστης λογιστικής γλώσσας μειώνει το κόστος κεφαλαίου και μειώνει το κόστος διεθνών αναφορών για τις επιχειρήσεις.<sup>96</sup>

*Κύρια όργανα κατάρτισης Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.*

Τα Δ.Λ.Π. /Δ.Π.Χ.Α. και τα Δ.Π.Γ.Β. καταρτίζονται από τα δύο συμβούλια θέσπισης προτύπων, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB) και το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Βιωσιμότητας (International Sustainability Standards Board – ISSB). Τα δύο συμβούλια συνεργάζονται στενά, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι τα πρότυπά τους αλληλοσυμπληρώνονται, ώστε να παρέχουν στους ενδιαφερόμενους διαφανείς και αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση και την απόδοση των οντοτήτων, καθώς και πληροφορίες σχετικά με παράγοντες βιωσιμότητας που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν ή να διαβρώσουν την εταιρική τους αξία βραχυπρόθεσμα, μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα.<sup>97</sup>

Ειδικά για τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., τα κύρια όργανα κατάρτισης τους είναι το Ίδρυμα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η Συμβουλευτική Επιτροπή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Advisory Council), το Εποπτικό Συμβούλιο Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α. (IFRS Foundation Monitoring Board), η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Interpretations Committee), ο Συμβουλευτικός Φορέας Διαβούλευσης Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Advisory Forum – ASF) και η Ευρωπαϊκή Ένωση.<sup>98</sup>

*Το Ίδρυμα των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*

Το Ίδρυμα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ή απλά «Ίδρυμα») είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός δημοσίου συμφέροντος, ο οποίος ιδρύθηκε με σκοπό την ανάπτυξη υψηλής ποιότητας, κατανοητών, εφαρμοστέων και παγκοσμίως αποδεκτών λογιστικών προτύπων και προτύπων γνωστοποιήσεων βιωσιμότητας.

Της ίδρυσης του Ιδρύματος Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς προηγείται η σύσταση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC). Η Επιτροπή αυτή συστάθηκε τον Ιούνιο του 1973, μετά από συμφωνία των επαγγελματικών οργανώσεων λογιστικής δέκα (10) χωρών και συγκεκριμένα της Αυστραλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, της Γαλλίας, του Καναδά, του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Ιρλανδίας, των Η.Π.Α. και της Αγγλίας. Η Επιτροπή ήταν υπεύθυνη για την έκδοση των λογιστικών προτύπων σε διεθνές

---

<sup>96</sup> Βλ. σχετ.

<https://www-ifsrs-org.translate.goog/about-us/who-we-are/? x tr sl=en& x tr tl=el& x tr hl=el& x tr pto=sc>

<sup>97</sup> Βλ. σχετ. <https://www-ifsrs-org.translate.goog/? x tr sl=en& x tr tl=el& x tr hl=el& x tr pto=sc>

<sup>98</sup> Βλ. *Grant Thornton*, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Α Τόμος, 2016,7.

επίπεδο και αρχικά αποτελούνταν από δέκα τρία (13) μέλη, μερικής απασχόλησης, με ένα ευρύ φάσμα εξειδίκευσης σε διάφορους τομείς.<sup>99</sup>

Η Ελλάδα έγινε μέλος της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το έτος 1974, εκπροσωπούμενη από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, το οποίο μετέφρασε στην Ελληνική γλώσσα τα είκοσι δύο (22) λογιστικά πρότυπα, τα οποία είχαν εκδοθεί μέχρι τότε. Το Νοέμβριο του 1982 υπογράφηκε μία αναθεωρημένη συμφωνία και το καταστατικό της Επιτροπής αναθεωρήθηκε περαιτέρω δύο φορές, τον Οκτώβριο του 1992 και τον Μάιο του 2000. Με το καταστατικό του Μαΐου 2000 υιοθετήθηκε ένας μηχανισμός ο οποίος παρείχε τη δυνατότητα σε διορισθέντες Θεματοφύλακες να θέσουν σε ισχύ το νέο καταστατικό του Μαΐου του 2000, το οποίο ενεργοποιήθηκε τελικά τον Ιανουάριο του 2001 και αναθεωρήθηκε εκ νέου τον Μάρτιο του 2002.<sup>100</sup>

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ιδρύθηκε το 2001, στο πλαίσιο της ανωτέρω αναδιοργάνωσης, αρχικά ως θυγατρική οντότητα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η ευθύνη της σύνταξης και καθιέρωσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μεταφέρθηκε από την Επιτροπή στο Συμβούλιο τον Μάρτιο του 2001 και την 1<sup>η</sup> Ιουλίου του 2010 η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μετονομάστηκε σε Ίδρυμα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (βλ. σχετ. στη συνέχεια).<sup>101</sup>

Σύμφωνα με το ίδιο το Ίδρυμα, σκοπός του είναι η παραγωγή λογιστικών προτύπων, τα οποία φέρνουν διαφάνεια, υπευθυνότητα και αποτελεσματικότητα στις χρηματοπιστωτικές αγορές σε όλο τον κόσμο. Το έργο του Ιδρύματος υπηρετεί το δημόσιο συμφέρον ενισχύοντας την εμπιστοσύνη, την ανάπτυξη και τη μακροπρόθεσμη χρηματοπιστωτική σταθερότητα στην παγκόσμια οικονομία.<sup>102</sup>

Η δομή διακυβέρνησης του Ιδρύματος αναπτύσσεται σε τρία επίπεδα, και βασίζεται στα δύο προαναφερθέντα ανεξάρτητα συμβούλια θέσπισης προτύπων εμπειρογνομόνων, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Βιωσιμότητας ( τρίτο επίπεδο). Σε δεύτερο επίπεδο, τα δύο ανεξάρτητα Συμβούλια διοικούνται και επιβλέπονται από διαχειριστές σε όλο τον κόσμο, τους Θεματοφύλακες του Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α. (IFRS Foundation Trustees - εφεξής «Θεματοφύλακες»), οι οποίοι με τη σειρά τους είναι υπόλογοι σε πρώτο ανώτατο επίπεδο, στο Εποπτικό Συμβούλιο Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α..

---

<sup>99</sup> Βλ. *Grant Thornton*, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Α Τόμος, 2016,7.

<sup>100</sup> Βλ. *ΣΟΑ, Crow Horwath*, Διαρκής Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διεργησιών, 2013, 15.

<sup>101</sup> Βλ. σχετ. [https://en.wikipedia.org/wiki/IFRS\\_Foundation](https://en.wikipedia.org/wiki/IFRS_Foundation)

<sup>102</sup> Βλ. σχετ.

<https://www-ifsrs-org.translate.goog/about-us/who-we-are/? x tr sl=en& x tr tl=el& x tr hl=el& x tr pto=sc>

Στο μοντέλο διακυβέρνησης του Ιδρύματος κομβικό ρόλο διατηρεί η Συμβουλευτική Επιτροπή Δ.Π.Χ.Α.<sup>103</sup> (IFRS Advisory Council), η οποία παρέχει συμβουλές στους διαχειριστές και στα συμβούλια. Τα συμβούλια διαβουλεύονται επίσης εκτενώς με μια σειρά άλλων μόνιμων συμβουλευτικών οργάνων και συμβουλευτικών ομάδων (βλ. επίσης στη συνέχεια).<sup>104</sup>

#### *Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων*

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) είναι μια ανεξάρτητη ομάδα δέκα τεσσάρων (14) εμπειρογνομόνων, οι οποίοι επιλέγονται από τους Θεματοφύλακες για μία περίοδο πέντε (5) ετών (ανανεώσιμη για τρία (3) ακόμη έτη). Η σύνθεση του ΣΔΛΠ εξασφαλίζει έναν κατάλληλο συνδυασμό πρόσφατης πρακτικής εμπειρίας στον καθορισμό λογιστικών προτύπων, στη σύνταξη, τον έλεγχο ή τη χρήση αναφορών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και περιλαμβάνει και μέλη με σχετική ακαδημαϊκή εμπειρία και εμπειρία στην εκπαίδευση στη λογιστική. Για τη σύνθεση του ΣΔΛΠ απαιτείται επίσης ευρεία γεωγραφική ποικιλομορφία. Το καταστατικό του Ιδρύματος αναφέρει λεπτομερώς τα πλήρη κριτήρια για τη σύνθεση του ΣΔΛΠ και τη γεωγραφική κατανομή των μελών.

Τα μέλη του ΣΔΛΠ είναι υπεύθυνα για την ανάπτυξη και τη δημοσίευση των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών προτύπων Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ). Το ΣΔΛΠ είναι επίσης υπεύθυνο για την έγκριση των Διερμηνειών των Λογιστικών Προτύπων όπως αναπτύχθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών Δ.Π.Χ.Α. (IFRS interpretations Committee – IFRIC, πρώην Standards Interpretations Committee - SIC). Τα μέλη διορίζονται από τους διαχειριστές του Ιδρύματος, μέσω μιας ανοιχτής και αυστηρής διαδικασίας, η οποία περιλαμβάνει τη δημοσιοποίηση των προς κάλυψη κενών θέσεων και τη διαβούλευση με σχετικούς οργανισμούς.

Το ΣΔΛΠ έχει ως κύριες αρμοδιότητες την πλήρη ευθύνη για κάθε τεχνικό θέμα το οποίο αφορά στη σύνταξη των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. για ΜΜΕ και των Προσχεδίων Προτύπων. Επίσης, είναι υπεύθυνο για την έγκριση των Διερμηνειών των Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτές καταρτίζονται από την Επιτροπή Διερμηνειών Δ.Π.Χ.Α.. Πριν από την έκδοση κάθε Προτύπου, το ΣΔΛΠ πρέπει να δημοσιεύσει ένα Προσχέδιο Προτύπου, το οποίο τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων για σχολιασμό. Η έγκριση ενός νέου Προσχεδίου Προτύπου ή μίας Διερμηνείας απαιτεί την αυξημένη πλειοψηφία, εννέα (9) τουλάχιστον ψήφων από τα μέλη του ΣΔΛΠ.<sup>105</sup>

---

<sup>103</sup> Διαφορετικά και «Γνωμοδοτικό Συμβούλιο Δ.Π.Χ.Α.».

<sup>104</sup> Βλ. σχετ. <https://www-ifs-org.translate.google/about-us/our-structure/? x tr sl=en& x tr tl=el& x tr hl=el& x tr pto=sc>

<sup>105</sup> Βλ. σχετ. <https://www-ifs-org.translate.google/groups/international-accounting-standards-board/? x tr sl=en& x tr tl=el& x tr hl=el& x tr pto=sc#about> και Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Α Τόμος, 2016,8 και 9.

#### *Η Συμβουλευτική Επιτροπή Δ.Π.Χ.Α.*

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Δ.Π.Χ.Α. είναι το επίσημο στρατηγικό συμβουλευτικό όργανο των διαχειριστών του Ιδρύματος, του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Βιωσιμότητας. Η Συμβουλευτική Επιτροπή Δ.Π.Χ.Α. εστιάζει κυρίως στην παροχή στρατηγικής υποστήριξης και συμβουλών στο Ίδρυμα και συνεδριάζει στο Λονδίνο τουλάχιστον δύο φορές το χρόνο για περίοδο δύο ημερών.<sup>106</sup>

Τα τριάντα (30) και παραπάνω μέλη της Συμβουλευτικής Επιτροπής Δ.Π.Χ.Α. προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές επιτροπές και διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους, ενδιαφέρονται για τις διεθνείς αναφορές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διορίζονται για διάστημα τριών (3) ετών. Η Συμβουλευτική Επιτροπή Δ.Π.Χ.Α έχει ως στόχο: α) την παροχή συμβουλών στο ΣΔΛΠ, σχετικά με αποφάσεις επί των θεμάτων της ημερήσιας διάταξης και των προτεραιοτήτων των εργασιών του ΣΔΛΠ., β) την ενημέρωση του ΣΔΛΠ για τις απόψεις της Συμβουλευτικής Επιτροπής Δ.Π.Χ.Α. σχετικά με τις σημαντικές εργασίες κατάρτισης των προτύπων και γ) την παροχή άλλων συμβουλών στο ΣΔΛΠ ή στους Θεματοφύλακες.<sup>107</sup>

#### *Το Εποπτικό Συμβούλιο Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α.*

Το Εποπτικό Συμβούλιο Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α. (ή απλά «Εποπτικό Συμβούλιο»)<sup>108</sup> συστάθηκε τον Ιανουάριο του 2009 με σκοπό την παροχή μίας επίσημης σύνδεσης μεταξύ των θεματοφυλάκων και των δημοσίων αρχών, προκειμένου να ενισχυθεί η δημόσια λογοδοσία του Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α.. Οι κύριες αρμοδιότητες του Εποπτικού Συμβουλίου είναι να διασφαλίσει ότι οι Θεματοφύλακες εκπληρώνουν τα καθήκοντά τους, όπως αυτά ορίζονται από το καταστατικό του Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Π., καθώς και να εγκρίνουν τον διορισμό ή τον επαναδιορισμό θεματοφυλάκων.

Το Εποπτικό Συμβούλιο συνεδριάζει με τους Θεματοφύλακες τουλάχιστον μία φορά το χρόνο, ή συχνότερα, εφόσον αυτό απαιτηθεί. Μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου αποτελούν οι ρυθμιστικές αρχές των διεθνών κεφαλαιαγορών, οι οποίες είναι αρμόδιες για τον καθορισμό της μορφής και του περιεχομένου των αναφορών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Μέσω του Εποπτικού Συμβουλίου, οι ρυθμιστικές αρχές των διεθνών αγορών κινητών αξιών, οι οποίες επιτρέπουν ή απαιτούν τη χρήση των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. στις δικαιοδοσίες τους διευκολύνονται στη θέσπιση και την εφαρμογή κανόνων και απαιτήσεων σχετικά με την προστασία των επενδυτών, την ακεραιότητα και τη διαφάνεια στη λειτουργία της αγοράς και τελικά στη διαμόρφωση κλίματος εμπιστοσύνης και στον σχηματισμό κεφαλαίων.

---

<sup>106</sup> Βλ. σχετ. <https://www-ifs-org.translate.goog/groups/ifs-advisory-council/? x tr sl=en& x tr tl=el& x tr hl=el& x tr pto=sc>

<sup>107</sup> Βλ. *Grant Thornton*, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Α Τόμος, 2016,9.

<sup>108</sup> Διαφορετικά «Συμβούλιο Παρακολούθησης».

Την περίοδο 2010 -2011, το Εποπτικό Συμβούλιο πραγματοποίησε μία ανεξάρτητη αναθεώρηση του πλαισίου διακυβέρνησης του ίδιου του Συμβουλίου και του Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α.. Η επανεξέταση της διακυβέρνησης επέτρεψε την επανεξέταση, μεταξύ άλλων, της δομής του ίδιου του Εποπτικού Συμβουλίου, εάν παρέχει την κατάλληλη εκπροσώπηση στις αρμόδιες αρχές και εάν η τρέχουσα δομή διακυβέρνησης του Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α. λειτουργεί αποτελεσματικά.

Τα αποτελέσματα της επισκόπησης δημοσιοποιήθηκαν τον Φεβρουάριο του 2012 και σε αυτά περιλαμβάνονταν και ορισμένες βελτιώσεις στο πλαίσιο διακυβέρνησης, καθώς και ένα σχέδιο δράσης για την εφαρμογή τους. Συνέπεια αυτών, το Εποπτικό Συμβούλιο αποφάσισε την επέκταση των μελών του, προκειμένου να συμπεριλάβει πρόσθετες αρχές, κυρίως από μεγάλες αναδυόμενες αγορές (μέχρι τέσσερις (4) το πολύ) και επίσης να δημιουργήσει έναν μηχανισμό για την κατανομή δύο εκ περιτροπής εδρών, σε συνεννόηση με τον Διεθνή Οργανισμό των Επιτροπών Κεφαλαιαγορών (International Organization of Securities Commissions - IOSCO). Επίσης, εισήγαγε μια διαδικασία περιοδικής αξιολόγησης για τα υφιστάμενα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου κάθε τρία χρόνια, αρχής γενομένης από το 2013, βάσει καθορισμένων κριτηρίων για τη συμμετοχή.<sup>109</sup>

#### *Η Επιτροπή Διερμηνειών Δ.Π.Χ.Α.*

Η Επιτροπή Διερμηνειών Δ.Π.Χ.Α. (IFRS Interpretations Committee – IFRIC<sup>110</sup>, ή «Επιτροπή Διερμηνειών» ή «ΕΔΔΠΧΑ») αποτελεί το ερμηνευτικό όργανο του ΣΔΛΠ. Η Επιτροπή Διερμηνειών συνεργάζεται με το ΣΔΛΠ για την υποστήριξη της συνεπούς εφαρμογής των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Ο κύριος ρόλος της Επιτροπής Διερμηνειών είναι η απάντηση σε ερωτήσεις σχετικά με την εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων. Ωστόσο, διεκπεραιώνει και άλλες εργασίες, κατόπιν αιτήματος του ΣΔΛΠ.

Η ΕΔΔΠΧΑ αποτελείται από δεκατέσσερα (14) μέλη με δικαίωμα ψήφου, τα οποία διορίζονται από τους Θεματοφύλακες του Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α.. Τα μέλη παρέχουν την καλύτερη διαθέσιμη τεχνική τεχνογνωσία και ποικιλία διεθνών επιχειρηματικών και εμπορικών εμπειριών σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Συγκεκριμένα η Επιτροπή Διερμηνειών: α) ερμηνεύει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. και παρέχει έγκαιρη καθοδήγηση σε θέματα για τα οποία δεν υπάρχει συγκεκριμένη αντιμετώπιση από τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., β) ακολουθεί τον στόχο του ΣΔΛΠ, όσον αφορά στην στενή συνεργασία με τους θεσμοθέτες των εθνικών λογιστικών προτύπων ώστε να επιτευχθεί η μέγιστη δυνατή σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., γ) δημοσιεύει Προσχέδια Διερμηνειών μετά την άδεια του ΣΔΛΠ για δημόσιο σχολιασμό και εξετάζει τα σχόλια που λαμβάνονται σε εύλογο

---

<sup>109</sup> Βλ. σχετ. [https://www-ifs-org.translate.goog/groups/monitoring-board/?x\\_tr\\_sl=en&x\\_tr\\_tl=el&x\\_tr\\_hl=el&x\\_tr\\_pto=sc](https://www-ifs-org.translate.goog/groups/monitoring-board/?x_tr_sl=en&x_tr_tl=el&x_tr_hl=el&x_tr_pto=sc) και Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Α Τόμος, 2016,9 και 10.

<sup>110</sup> Προηγούμενος «Standards Interpretations Committee – «SIC»)

διάστημα, πριν την ολοκλήρωση μίας Διερμηνείας και δ) αναφέρεται στο ΣΔΛΠ και λαμβάνει την έγκρισή του για τα τελικά κείμενα των Διερμηνειών.<sup>111</sup>

#### *Ο Συμβουλευτικός Φορέας Διαβούλευσης Λογιστικών Προτύπων*

Ο Συμβουλευτικός Φορέας Διαβούλευσης Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Advisory Forum – ASAF) ιδρύθηκε το 2013, με στόχο την παροχή ενός πεδίου διαβούλευσης, όπου τα μέλη θα μπορούσαν να συμβάλλουν εποικοδομητικά στην επίτευξη του στόχου του ΣΔΛΠ για την ανάπτυξη υψηλής ποιότητας διεθνώς αποδεκτών λογιστικών προτύπων. Αποτελείται από δώδεκα (12) μέλη με ευρεία γεωγραφική διασπορά (Αφρική, Νότια και Βόρεια Αμερική, Ασία, Ωκεανία, Ευρώπη κ.α.).

Ο συμβουλευτικός αυτός φορέας επισημοποιεί και κατευθύνει τις σχέσεις μεταξύ του Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α. και του ΣΔΛΠ με αντιπροσώπους των τοπικών φορέων θέσπισης προτύπων προκειμένου να ενσωματωθούν σημαντικές περιφερειακές απόψεις επί του τεχνικού έργου του ΣΔΛΠ και να προσφέρει ανατροφοδότηση σχετικά με τα σημαντικότερα θέματα της ημερήσιας διάταξης.<sup>112</sup>

#### *Διαδικασία κατάρτισης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.*

Από τα προαναφερθέντα γίνεται σαφές ότι, η βασική επιδίωξη του Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α. είναι η διαμόρφωση των κατάλληλων συνθηκών, με τις οποίες θα διασφαλίζεται η διαφανής παραγωγή υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων, τα οποία θα ανταποκρίνονται στο μέγιστο δυνατό βαθμό στις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, εξυπηρετώντας ταυτόχρονα και τις απαιτήσεις των εποπτικών αρχών των κεφαλαιαγορών, τόσο σε διεθνές όσο και σε εθνικό επίπεδο. Στην κατεύθυνση αυτή έχει διαμορφωθεί ένα πολυεπίπεδο μοντέλο διακυβέρνησης του όλου συστήματος παραγωγής των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., στο οποίο συμμετέχουν και διάφορες συμβουλευτικές επιτροπές, οι οποίες λειτουργούν και ως ενδιάμεσοι στις επικοινωνίες με τους διεθνείς φορείς και τη διεθνή επιχειρηματική κοινότητα και υποστηρίζουν τη διαρκή μεταξύ τους διαβούλευση.

Ως παράγωγο του μοντέλου διακυβέρνησής του, το Ίδρυμα Δ.Π.Χ.Α. έχει αναπτύξει και εφαρμόζει μία επίσης υψηλού επιπέδου, περιεκτική και διαφανή διαδικασία για την κατάρτιση και δημοσιοποίηση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.. Η διαδικασία αυτή έχει σχεδιαστεί με άξονα τη διατήρηση των ίσων αποστάσεων και τον περιορισμό της μεροληψίας («δίκαιη διαδικασία»), δίνοντας τη δυνατότητα στους ενδιαφερόμενους σε όλο τον κόσμο να συνεισφέρουν και να εξετάσουν προσεκτικά τη ρύθμιση των λογιστικών προτύπων. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται ότι οι απαιτήσεις των Δ.Λ.Π.

---

<sup>111</sup> Βλ. σχετ. <https://www-ifs-org.translate.goog/groups/ifs-interpretations-committee/? x tr sl=en& x tr tl=el& x tr hl=el& x tr pto=sc> και Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Α Τόμος, 2016,10.

<sup>112</sup> Βλ. Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Α Τόμος, 2016,10.



/ Δ.Π.Χ.Α. είναι αποτέλεσμα της καλύτερης δυνατής προσέγγισης, από κάθε άποψη και σε διεθνές επίπεδο.

Η διαδικασία κατάρτισης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. βασίζεται σε τέσσερις θεμελιώδεις αρχές, τη διαφάνεια, την πληρότητα, τη δίκαιη διαβούλευση και την υπευθυνότητα. Οι αρχές αυτές καθιστούν τη διαδικασία αυτή κατάλληλη και εύρωστη, έτσι ώστε να είναι απαραίτητη για την παραγωγή λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας και να εξασφαλίζεται η βεβαιότητα ότι όλες οι σχετικές απόψεις έχουν ληφθεί υπόψη κατά την ανάπτυξη των λογιστικών προτύπων, τα οποία παράγονται από το Ίδρυμα Δ.Π.Χ.Α.. Με τον τρόπο αυτό, η διαδικασία κατάρτισης των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. διαμορφώνει ένα υψηλότατο επίπεδο εμπιστοσύνης στη διεθνή επιχειρηματική κοινότητα, επιτυγχάνει νομιμότητα και απολαμβάνει την παγκόσμια αποδοχή των λογιστικών προτύπων που καταρτίζονται μέσω αυτής.

Οι Θεματοφύλακες, οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση του Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α., είναι επίσης υπεύθυνοι για να διασφαλίζουν ότι το ΣΔΛΠ, η Επιτροπή Ερμηνειών Δ.Π.Χ.Α. και το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Βιωσιμότητας εφαρμόζουν τη δέουσα διαδικασία κατάρτισης λογιστικών προτύπων. Οι Θεματοφύλακες υλοποιούν τη διαδικασία κατάρτισης των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. μέσω της Επιτροπής Εποπτείας Δέουσας Διαδικασίας (Due Process Oversight Committee – DPOC).

Τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ισχύουν από την ημερομηνία, η οποία ορίζεται σε κάθε ένα από αυτά. Τα νέα τροποποιημένα ή αναθεωρημένα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. θέτουν μεταβατικές διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται κατά την αρχική εφαρμογή τους. Τα Προσχέδια των Προτύπων και των Διεργησιών εκδίδονται για σχολιασμό και οι προτάσεις τους υπόκεινται σε αναθεώρηση. Μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος ενός Δ.Π.Χ.Α., οι απαιτήσεις οποιουδήποτε Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. που επηρεάζονται από τις προτάσεις ενός προσχεδίου παραμένουν εν ισχύ.

Η διαδικασία κατάρτισης των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ολοκληρώνεται σε τέσσερις φάσεις ως εξής:

➤ **Φάση Α: Διαβούλευση**

Κάθε πέντε χρόνια, το ΣΔΛΠ διενεργεί μια ολοκληρωμένη αναθεώρηση και διαβούλευση προκειμένου να καθορίσει τις προτεραιότητες κατάρτισης διεθνών λογιστικών προτύπων. Η διαβούλευση επί της αναθεώρησης καταλήγει στη διαμόρφωση της ημερήσιας διάταξης (agenda) και βάσει αυτής διαμορφώνεται το σχέδιο εργασίας του έργου της αναθεώρησης της κάθε περιόδου.

Το σχέδιο εργασίας δεν «κλειδώνει» αλλά κατά τη διάρκεια των διαβουλεύσεων της ημερήσιας διάταξης μίας περιόδου, το ΣΔΛΠ μπορεί επίσης να προσθέσει θέματα στο σχέδιο εργασίας της περιόδου αυτής, εάν αυτό κριθεί ότι είναι απαραίτητο. Αυτό

μπορεί να περιλαμβάνει θέματα, τα οποία ακολουθούν τις αναθεωρήσεις των Δ.Π.Χ.Α. μετά την εφαρμογή τους. Επίσης, η Επιτροπή Διεργητικών Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να ζητήσει από το ΣΔΛΠ να επανεξετάσει ένα θέμα, οπότε η επανεξέταση αυτή εντάσσεται στο υφιστάμενο σχέδιο εργασιών της περιόδου.

#### ➤ **Φάση Β: Ερευνητικό πρόγραμμα**

Για τα περισσότερα έργα διεξάγεται στην αρχή έρευνα, με την οποία διερευνώνται και καθορίζονται τα ζητήματα, εντοπίζονται πιθανές λύσεις και αποφασίζεται εάν απαιτείται κατάρτιση νέων λογιστικών προτύπων. Κατά τη συνήθη πρακτική, οι πρώτες σκέψεις και η προσέγγιση καταγράφονται σε ένα Κείμενο προς Συζήτηση (Consultation Paper), το οποίο δημοσιοποιείται και εκτίθεται σε δημόσιο σχολιασμό.

Επί του Κειμένου προς Συζήτηση, τοποθετούνται και λαμβάνονται πληροφορίες από τη Συμβουλευτική Επιτροπή Δ.Π.Χ.Α., τις ομάδες εργασίας, τους αναλυτές, τους επενδυτές, την ακαδημαϊκή κοινότητα, την επιχειρηματική κοινότητα, τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων, τους επαγγελματικούς οργανισμούς των ελεγκτών – λογιστών, τις ρυθμιστικές αρχές, τα κράτη, τους νομοθέτες των εθνικών λογιστικών προτύπων και τους λοιπούς ενδιαφερομένους.

Εφόσον συλλεχθούν επαρκή στοιχεία τα οποία τεκμηριώνουν την ύπαρξη λογιστικού θέματος προς επίλυση και το θέμα αυτό είναι αρκετά σημαντικό ώστε να δικαιολογεί την αλλαγή ενός υφιστάμενου Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., ή την έκδοση ενός νέου Δ.Π.Χ.Α. και υπό την προϋπόθεση ότι μπορεί να διατυπωθεί μια πρακτική λύση, ξεκινά η κατάρτιση των προτύπων.

Μετά την εφαρμογή ενός νέου Δ.Π.Χ.Α. για μερικά χρόνια, το ΣΔΛΠ διενεργεί μία δεύτερη έρευνα αναθεώρησης, προκειμένου να αξιολογήσει εάν το συγκεκριμένο πρότυπο επιτυγχάνει τον στόχο του και, εάν όχι, εάν πρέπει να ληφθούν υπόψη τυχόν τροποποιήσεις. Ως αποτέλεσμα της αναθεώρησης μετά την εφαρμογή, το ΣΔΛΠ ενδέχεται να ξεκινήσει ένα νέο ερευνητικό έργο.

#### ➤ **Φάση Γ: Πρόγραμμα τοπικής ρύθμισης**

Εάν το ΣΔΛΠ αποφασίσει να τροποποιήσει ένα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α ή να εκδώσει ένα νέο Δ.Π.Χ.Α, εξετάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας, συμπεριλαμβανομένων των σχολίων στο Κείμενο προς Συζήτηση, και προτείνονται τροποποιήσεις ή νέα Δ.Π.Χ.Α. για την επίλυση των θεμάτων, τα οποία καταγράφονται στα αποτελέσματα της έρευνας και της διαβούλευσης.

Οι προτάσεις για ένα νέο Δ.Π.Χ.Α ή μια τροποποίηση σε ένα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. δημοσιεύονται σε Προσχέδιο Κειμένου για δημόσια διαβούλευση. Για τη συλλογή πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων, τα μέλη του τεχνικού προσωπικού του ΣΔΛΠ και του Ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α διαβουλεύονται με μια σειρά ενδιαφερόμενων μερών από όλο



τον κόσμο. Το ΣΔΛΠ αναλύει τα σχόλια και βελτιώνει τις προτάσεις του, πριν από την οριστικοποίηση και την έκδοση του νέου Δ.Π.Χ.Α. (Δημοσιευμένο Δ.Π.Χ.Α.) ή της τροποποίησης ενός Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. (Δημοσιευμένο Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.).

### ➤ **Φάση Δ: Πρόγραμμα συντήρησης**

Η εργασία του ΣΔΛΠ δεν σταματά με την έκδοση ενός λογιστικού προτύπου. Η εργασία αυτή είναι διαρκής και δυναμική και περιλαμβάνει και τη συνεχή υποστήριξη της συνεπούς εφαρμογής των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α, καθώς και της διατήρησή τους.

Και αυτή η διαδικασία περιλαμβάνει διαβούλευση, σχετικά με την εφαρμογή ενός νέου Δ.Π.Χ.Α ή τροποποιημένου Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., για τον εντοπισμό τυχόν προβλημάτων εφαρμογής, τα οποία ενδέχεται να χρειαστεί να αντιμετωπιστούν. Εάν προκύψουν θέματα προς επίλυση, η Επιτροπή Διεργητικών Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να αποφασίσει να δημιουργήσει μια Διεργητική του Δ.Π.Χ.Α. ή να προτείνει μια τροποποίηση περιορισμένου εύρους.<sup>113</sup>

#### *Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα Χρηματοοικονομικών Αναφορών*

Η διαδικασία έγκρισης των νέων ή αναθεωρημένων Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ευρωπαϊκή στην ΕΕ υποστηρίζεται σε τεχνικό επίπεδο από τη Συμβουλευτική Ομάδα Χρηματοοικονομικών Αναφορών (European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG). Η EFRAG έχει ως κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος της ΕΕ, όσον αφορά στις χρηματοοικονομικές αναφορές καθώς και στις αναφορές βιωσιμότητας αναπτύσσοντας και προωθώντας τις απόψεις της ΕΕ στα πεδία αυτά.

Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, η EFRAG εξασφαλίζει ότι οι απόψεις της ΕΕ λαμβάνονται υπόψη και μελετώνται δεόντως κατά τη διαδικασία κατάρτισης των Δ.Π.Χ.Α. από το Ίδρυμα και τη σχετική διεθνή διαβούλευση. Επί της ουσίας, ο ρόλος της EFRAG είναι να παρέχει συμβουλευτική υποστήριξη στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, για το εάν τα πρόσφατα εκδοθέντα ή αναθεωρημένα από το ΣΔΛΠ, Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ικανοποιούν τα κριτήρια του κανονιστικού πλαισίου για τα Δ.Λ.Π. προκειμένου να εγκριθούν προς εφαρμογή από τα κράτη – μέλη της ΕΕ και εάν η έγκρισή τους εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον στην ΕΕ. Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, η EFRAG επιδιώκει τη συμβολή όλων των ενδιαφερομένων μερών στην ΕΕ και οι απόψεις της είναι διεθνώς αποδεκτές ως οι θέσεις της ΕΕ επί των χρηματοοικονομικών αναφορών.<sup>114</sup>

---

<sup>113</sup> Βλ. σχετ. <https://www.ifrs.org/about-us/how-we-set-ifrs-standards/>  
[https://www-ifrs-org.translate.google.com/about-us/how-we-set-ifrs-standards/?x\\_tr\\_sl=en&x\\_tr\\_tl=el&x\\_tr\\_hl=el&x\\_tr\\_pto=sc](https://www-ifrs-org.translate.google.com/about-us/how-we-set-ifrs-standards/?x_tr_sl=en&x_tr_tl=el&x_tr_hl=el&x_tr_pto=sc) και Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Α Τόμος, 2016,6.

<sup>114</sup> Βλ. σχετ. <https://www.efrag.org/About/Facts>

Για την καλύτερη εξυπηρέτηση των σκοπών της, η EFRAG έχει ιδρύσει ένα ειδικό συμβουλευτικό σώμα με τον διακριτικό τίτλο «Προκαταρτικές δραστηριότητες στην Ευρώπη» («Proactive Accounting Activities in Europe» – PAAinE), το οποίο λειτουργεί προκαταρκτικά, παρακινώντας τη διεθνή διαβούλευση σε σημαντικά θέματα της ημερήσιας διάταξης του ΣΔΛΠ, σε ένα πρώιμο στάδιο της διαδικασίας κατάρτισης ή αναθεώρησης των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. πριν το ΣΔΛΠ εκδώσει τις επίσημες προτάσεις του.<sup>115</sup>

#### *Το εννοιολογικό πλαίσιο του ΣΔΛΠ*

Τον Απρίλιο του 1989 δημοσιεύθηκε το Πλαίσιο Σύνταξης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων (ή και «Εννοιολογικό Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», ή «εννοιολογικό πλαίσιο» ή απλά «Πλαίσιο») του ΣΔΛΠ, ως ένα εννοιολογικό πλαίσιο λογιστικής και έχει υιοθετηθεί ενσωματωθεί στο δίκαιο της λογιστικής αρκετών χωρών. Ως εννοιολογικό, το Πλαίσιο βασίζεται θεμελιωδώς στην εφαρμογή «καλών πρακτικών» λογιστικής. Οι αρχές του εννοιολογικού πλαισίου συναρτώνται σημαντικά και προέρχονται από τις «καλές πρακτικές», οι οποίες υιοθετούνται από αυτό. Οι πρακτικές αυτές επιλέγονται με ένα κύριο στόχο, την παροχή οδηγιών σχετικά με τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων.

Το πρώτο αυτό Πλαίσιο Σύνταξης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων του ΣΔΛΠ είναι γραμμένο με μία περιγραφική προσέγγιση, αντίθετα με άλλα εννοιολογικά πλαίσια, τα οποία υιοθετούν την κανονιστική προσέγγιση γραφής (ή συνδυασμό των δύο). Μάλιστα, επιδιώκεται η όσο το δυνατόν περιορισμένη έκταση κανονιστικών αναφορών. Στην κατεύθυνση αυτή μπορεί να παρατηρήσει κανείς, ότι η χρήση της λέξης «πρέπει» δεν είναι εκτενής και η αναφορά της περιορίζεται μόνο στα Πρότυπα, στα οποία αυτό αναπτύσσεται λεπτομερώς. Ο λόγος αυτής της προσέγγισης είναι προφανής και αφορά στην «ευελιξία» αποσκοπώντας στην όσο το δυνατόν μεγαλύτερη διεθνή αποδοχή του εννοιολογικού πλαισίου.

Μία άλλη σημαντική παρατήρηση σχετικά με το εννοιολογικό πλαίσιο του 1989 είναι ότι αυτό επιχειρεί να κινείται ανεξάρτητα από τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Και σε αυτή την περίπτωση επιδιώκεται υψηλός βαθμός ευελιξίας, ώστε το εννοιολογικό πλαίσιο να μην είναι δεσμευτικό στη λογιστική προσέγγιση των προτύπων.

Από τα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω προκύπτει και πρέπει να σημειωθεί ότι: α) το εννοιολογικό Πλαίσιο ΣΔΛΠ δεν είναι Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. Ήτοι, το εννοιολογικό πλαίσιο δεν αποτελεί πρότυπο και β) δεν υπερισχύει οποιουδήποτε προτύπου. Ωστόσο, στις περιορισμένες περιπτώσεις αντικρουόμενων ή αντιφατικών προσεγγίσεων μεταξύ Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. και πλαισίου, υπερισχύουν τα πρότυπα.

---

<sup>115</sup> Βλ. σχετ. <https://www.iasplus.com/en/resources/regional/efrag-paaine>

Το Πλαίσιο ΣΔΛΠ αναπτύσσεται σε τέσσερα κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αναφέρεται στο σκοπό της χρηματοοικονομικής αναφοράς (γενικού σκοπού), το δεύτερο κεφάλαιο πραγματεύεται την έννοια της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, το τρίτο κεφάλαιο εξετάζει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρήσιμων χρηματοοικονομικών πληροφοριών και το τελευταίο περιλαμβάνει το υπολειπόμενο μέρος του κειμένου του Πλαισίου του 1989. Τα τελευταία χρόνια το ΣΔΛΠ βρίσκεται σε μία διαδικασία επικαιροποίησης του Πλαισίου του 1989, η οποία υλοποιείται σε φάσεις.

#### *Ο σκοπός και η θεματολογία του Πλαισίου*

Σε γενικές γραμμές, ο σκοπός του Πλαισίου είναι η θέσπιση των εννοιών, που σχετίζονται και αφορούν στη σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να ενημερωθούν οι ενδιαφερόμενοι χρήστες.

Στην κατεύθυνση αυτή το Πλαίσιο κυρίως βοηθάει: α) το ΣΔΛΠ στην ανάπτυξη νέων προτύπων, στην επικαιροποίηση των υφιστάμενων, καθώς και στην εναρμόνιση των αρχών, λογιστικών προτύπων και κανονισμών που αφορούν στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, β) τα εθνικά όργανα, που αποφασίζουν για το λογιστικό δίκαιο, στη θεσμοθέτηση των προτύπων, γ) την εφαρμογή των Προτύπων από τις οντότητες, δ) τους ελεγκτές στην έκφραση επαγγελματικής γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων και ε) τους χρήστες στην κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Το πεδίο εφαρμογής του Πλαισίου είναι ο προσδιορισμός του σκοπού των οικονομικών καταστάσεων, η θέσπιση των ποιοτικών χαρακτηριστικών των οικονομικών καταστάσεων, ο ορισμός της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και τέλος η προσέγγιση των εννοιών του κεφαλαίου και της διατήρησής του.

Στο σημείο αυτό είναι σκόπιμο να υπογραμμισθεί, ότι το Πλαίσιο αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού», δηλαδή σε οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται και δημοσιεύονται τουλάχιστον ετησίως και αποσκοπούν στην κάλυψη των κοινών αναγκών για πληροφόρηση ενός εύρους χρηστών και στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται αναφορές ειδικού σκοπού (π.χ. φορολογικές αναφορές, ενημερωτικά δελτία κ.λπ.). Το Πλαίσιο αναφέρεται στις καταστάσεις αυτές για όλες τις οντότητες, που δραστηριοποιούνται σε όλους τους επιχειρηματικούς κλάδους, είτε είναι δημόσιου ενδιαφέροντος είτε όχι, τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα. Το Πλαίσιο αναφέρεται συγκεκριμένα στις κατηγορίες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, για τους οποίους έγινε ειδική αναφορά προηγουμένως.

*Ποιοτικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές*

Το ΣΔΛΠ προσδίδει ιδιαίτερη έμφαση στις προδιαγραφές ποιότητας, που πρέπει να πληρούνται προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να είναι χρήσιμες στους ενδιαφερόμενους. Οι προδιαγραφές ποιότητας ή διαφορετικά τα «ποιοτικά χαρακτηριστικά» προσδιορίζουν και τους τύπους των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, που παρουσιάζονται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Προκειμένου να είναι χρήσιμες οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει κατ' αρχήν να είναι κατανοητές ακόμη και σε εκείνους, που διαθέτουν περιορισμένες γνώσεις λογιστικής αλλά προτίθενται να μελετήσουν επιμελώς τις παρεχόμενες πληροφορίες από τις οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με το Πλαίσιο τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, που συντάσσονται βάσει των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., είναι: α) η συνάφεια και β) η πιστή απεικόνιση.

Ειδικότερα, προκειμένου η χρηματοοικονομική πληροφόρηση, που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις, να πληροί την ποιοτική προδιαγραφή της συνάφειας πρέπει να διαθέτει προγνωστική και επιβεβαιωτική αξία. Αντίστοιχα, η πιστή απεικόνιση δηλώνει την «αξιοπιστία» των οικονομικών καταστάσεων. Προκειμένου να επιτυγχάνεται η πιστή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αυτή πρέπει να είναι πλήρης, ουδέτερη, ουσιώδης (να υπερισχύει του τύπου) και να μην περιέχει σφάλματα. Περαιτέρω, αναγνωρίζονται από το ΣΔΛΠ και τέσσερα ακόμη ποιοτικά χαρακτηριστικά, τα οποία συνεπικουρούν στην επίτευξη των δύο θεμελιωδών στόχων. Αυτά είναι: α) η συγκρισιμότητα (συμπεριλαμβανομένης και της συνέπειας), β) η επαληθευσιμότητα, γ) η έγκαιρη πληροφόρηση και δ) η σαφήνεια (επαρκής κατανόηση).

Εκτός από τους άξονες ποιότητας, που διαμορφώνονται βάσει των ποιοτικών χαρακτηριστικών, το Πλαίσιο προσεγγίζει εμφαστικά και το ρόλο του κόστους στην παρουσίαση χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Σύμφωνα με το Πλαίσιο, το κόστος παραγωγής και παρουσίασης χρηματοοικονομικών πληροφοριών αντιμετωπίζεται ως ένας περιορισμός με διάχυτες επιπτώσεις επί της ικανότητας της οντότητας να συντάσσει και να παρουσιάζει χρήσιμες οικονομικές καταστάσεις. Τέλος, δίνεται ιδιαίτερη σημασία στην επίτευξη παροχής έγκαιρης πληροφόρησης. Είναι αυτονόητο, ότι η παροχή μη έγκαιρης πληροφόρησης είναι ένας παράγοντας, που θα μπορούσε να καταστήσει την χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχεται μέσω των οικονομικών καταστάσεων ως μη σχετική με τις ανάγκες των χρηστών.

Οι θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές (αντίστοιχες των «γενικών αρχών» του ν. 4308/2014) αποτελούν τις βασικές λογιστικές αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, όταν συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. Είναι αυτονόητο, ότι η υιοθέτηση των θεμελιωδών λογιστικών παραδοχών στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική. Στις σπάνιες περιπτώσεις παρέκκλισης απαιτούνται εκτεταμένες και αναλυτικότερες

γνωστοποιήσεις σχετικά με τους λόγους της παρέκκλισης και των επιπτώσεων, που έχουν επέλθει στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες λόγω αυτής.

Οι θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές, βάσει των οποίων συντάσσονται οι κατά Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. οικονομικές καταστάσεις, είναι: α) η παραδοχή του δεδουλευμένου και β) η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας (ή διαφορετικά παραδοχή της συνέχισης της βιωσιμότητας). Οι βασικές λογιστικές παραδοχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. αποτελούν τον κύριο άξονα των γενικών αρχών σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., οι οποίες περιγράφονται στο άρθρο 17 του Ν. 4308/2014 και επεξηγούνται στην παρ. 17.1.8 της Οδηγίας της Ε.Λ.Τ.Ε.

Στη συνέχεια ακολουθεί μία συνοπτική παρουσίαση των δύο θεμελιωδών παραδοχών του Πλαισίου του ΣΔΛΠ:

#### ➤ **Α. Η παραδοχή του δεδουλευμένου**

Σύμφωνα με την παραδοχή του δεδουλευμένου, οι επιπτώσεις των συναλλαγών και των λοιπών λογιστικών γεγονότων αναγνωρίζονται στα λογιστικά βιβλία και στις οικονομικές καταστάσεις κατά τη χρονική στιγμή ή την περίοδο, που πραγματοποιούνται. Αυτό σημαίνει, ότι η λογιστική αναγνώριση των συναλλαγών και των λοιπών λογιστικών γεγονότων δεν διενεργείται βάσει της ταμειακής τακτοποίησης τους.

Η παραδοχή του δεδουλευμένου προβλέπει ότι, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν χρηματοοικονομική πληροφόρηση στους χρήστες, η οποία δεν περιορίζεται μόνο σε λογιστικά γεγονότα, τα οποία στο παρελθόν έχουν εισπραχθεί ή πληρωθεί με ταμειακά διαθέσιμα (μετρητά). Μέσω των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται με την αρχή του δεδουλευμένου, δίδονται επίσης πληροφορίες σχετικά με τις υποχρεώσεις, οι οποίες πρόκειται να πληρωθούν με ταμειακά διαθέσιμα στο μέλλον και με τις απαιτήσεις, οι οποίες θα εισπραχθούν σε μελλοντικές περιόδους. Επιπλέον, τα έσοδα και τα έξοδα παρουσιάζονται κατά τη χρονική περίοδο που έχουν πραγματοποιηθεί, σύμφωνα με τους λογιστικούς κανόνες που εφαρμόζονται κάθε φορά για την παρουσίαση αυτή, ανεξάρτητα από το εάν εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν τη στιγμή που πραγματοποιήθηκαν ή εντός της περιόδου αυτής. Με την οπτική αυτή, οι ενδιαφερόμενοι χρήστες έχουν μία συνολική, πλήρη και ακριβή εικόνα των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της οντότητας, είτε αυτές τακτοποιήθηκαν με ταμειακά διαθέσιμα στο παρελθόν είτε αυτό πρόκειται να συμβεί στο μέλλον.

Η εννοιολογική προσέγγιση της παραδοχής του δεδουλευμένου στο Πλαίσιο και η υιοθέτησή της στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. δεν παρουσιάζει καμία διαφορά από τις αντίστοιχες του άρθρου 17 παρ. 1 ε' του ν. 4308/2014 και τις επεξηγηματικές αναφορές της Οδηγίας της Ε.Λ.Τ.Ε. στις παρ. 17.1.2 και 17.1.3.

## ➤ **B. Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας**

Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας, (ο όρος στην Αγγλική γλώσσα είναι «going concern») αποτελεί θεμελιώδη αρχή για τη σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με την IASB οι κατά Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας συντάσσονται βάσει της εκτίμησης της διοίκησης, ότι η οντότητα θα συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητά για εύλογο χρονικό διάστημα (τουλάχιστον δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της κατάστασης της χρηματοοικονομικής θέσης).

Εάν η διοίκηση κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων διαπιστώσει σημαντικές αβεβαιότητες, οι οποίες συνδέονται με γεγονότα και συνθήκες που θέτουν σε αμφισβήτηση την ικανότητά της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της για εύλογο χρονικό διάστημα, πρέπει να γνωστοποιήσει τις αβεβαιότητες αυτές στις οικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται και δεν παρουσιάζονται βάσει της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας, αυτό το γεγονός απαιτείται να γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις, όπως και η λογιστική βάση σύνταξης, που έχει υιοθετηθεί. Και στην περίπτωση αυτή, η εννοιολογική προσέγγιση του Πλαισίου του ΣΔΛΠ για τη συνέχιση της δραστηριότητας ταυτίζεται απολύτως με την παραδοχή των Ε.Λ.Π. (άρθρο 17, παρ. 1<sup>η</sup> και Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε. παρ. 17.1.4 – 17.1.7).

Για τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούν συνοπτικά τα εξής:

### ➤ **A. Συνάφεια**

Προκειμένου να είναι χρήσιμες οι πληροφορίες, που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών ως προς τη λήψη αποφάσεων. Σύμφωνα με το Πλαίσιο, το θεμελιώδες ποιοτικό χαρακτηριστικό της συνάφειας ικανοποιείται όταν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρέχονται στους χρήστες μέσω των οικονομικών καταστάσεων επηρεάζουν τις οικονομικές τους αποφάσεις, βοηθώντας τους να εκτιμούν γεγονότα του παρελθόντος, του παρόντος ή και του μέλλοντος, και να επιβεβαιώνουν ή να τροποποιούν εκτιμήσεις τους.

Θεωρείται ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχεται στους χρήστες μπορεί να επηρεάσει τις αποφάσεις τους όταν έχει προγνωστική αξία, επιβεβαιωτική αξία ή και τις δύο.

#### ➤ **A.1 Σημαντικότητα**

Η συνάφεια των χρηματοοικονομικών πληροφοριών επηρεάζεται από το είδος και τη σημαντικότητά τους. Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες θεωρείται ότι είναι σημαντικές, εάν η παράλειψή τους ή η ακατάλληλη διατύπωσή τους θα μπορούσαν να

επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που έχουν ληφθεί βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα τους εξαρτάται από το μέγεθος του στοιχείου ή του σφάλματος. Το σφάλμα κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης μίας χρηματοοικονομικής πληροφορίας.

Οι οικονομικές καταστάσεις, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., πρέπει να περιλαμβάνουν και να παρουσιάζουν ξεχωριστά κάθε κατηγορία ομοειδών στοιχείων. Στοιχεία μη ομοειδή λόγω φύσης ή σκοπού παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις ξεχωριστά, εκτός εάν αξιολογούνται από τη διοίκηση της οντότητας ως ασήμαντα. Πάντως, εάν ένα στοιχείο δεν αξιολογείται από μόνο του ως σημαντικό μπορεί να συναθροιστεί με άλλα στοιχεία της ίδιας γραμμής των οικονομικών καταστάσεων και να παρουσιαστεί είτε στο κύριο σώμα των οικονομικών καταστάσεων, είτε στις σημειώσεις.

Όσον αφορά την προσέγγιση του ΣΔΛΠ σχετικά με τη σημαντικότητα είναι σκόπιμο να επισημανθεί ότι διαπιστώνεται ταύτιση με τον αντίστοιχο ορισμό που αναφέρεται στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014 (βλ. σχετ. αναφορά στο Κεφάλαιο 3 του παρόντος). Αντίθετα, η προσέγγιση των Ε.Λ.Π. σχετικά με τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων ανάλογα του μεγέθους της οντότητας, η οποία μάλιστα προσδιορίζεται βάσει συγκεκριμένων αριθμητικών κριτηρίων εντοπίζεται ως διαφορά επί της «αρχής» με το λογιστικό πλαίσιο των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α..

Στο σημείο αυτό είναι σκόπιμο να σημειωθεί ότι η έκδοση του ΣΔΛΠ «Δ.Π.Χ.Α. για Μικρού και Μεσαίου Μεγέθους Οντότητες», η οποία δημοσιεύθηκε από το Συμβούλιο αρχικά το 2009 και επικαιροποιήθηκε το 2015, δεν πρέπει να συγχέεται με την προσέγγιση των Ε.Λ.Π. για τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας αναφοράς. Η προσέγγιση των Ε.Λ.Π. (άρθ. 2, ν. 4308/2014) από πλευράς εθνικού λογιστικού δικαίου, αφορά στη διαχείριση, της έκτασης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από τις οντότητες αναφοράς στους χρήστες. Οι οδηγίες του ΣΔΛΠ για οντότητες μικρού και μεσαίου μεγέθους επιχειρούν να υποστηρίξουν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεών τους: α) παρέχοντας σημαντικά περιορισμένο αριθμό οδηγιών σε σύγκριση με τα πλήρη Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., β) απλοποιώντας αρκετές από τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων, γ) δίνοντας τη δυνατότητα της ευκολότερης επιλογής στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα πλήρη Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. επιτρέπουν την επιλογή μίας λογιστικής πολιτικής μεταξύ εναλλακτικών, δ) εξαιρώντας περιοχές που δεν αφορούν τις οντότητες μικρού και μεσαίου μεγέθους και ε) απαιτώντας σημαντικά περιορισμένο αριθμό γνωστοποιήσεων.

Σύμφωνα με το ΣΔΛΠ ως οντότητες μικρού και μεσαίου μεγέθους νοούνται οι οντότητες εκείνες των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο και δεν είναι οργανισμοί του χρηματοπιστωτικού τομέα (τράπεζες και ασφαλιστικές εταιρείες). Για τον προσδιορισμό των οντοτήτων μικρού και μεσαίου μεγέθους δεν

εφαρμόζονται από το ΣΔΛΠ ποσοτικά κριτήρια, και δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις οι οποίες δεν χαρακτηρίζονται ως «δημόσιου ενδιαφέροντος».

## ➤ **B. Πιστή απεικόνιση**

Για να είναι χρήσιμες οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει κατ' αρχήν να είναι αξιόπιστες. Η ιδιότητα της αξιοπιστίας πληρείται, όταν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα, δεν περιέχουν υποκειμενικότητα (προκατάληψη) και οι χρήστες μπορούν να βασίζονται σε αυτές δεδομένου ότι αντιπροσωπεύουν πιστά εκείνο το οποίο εύλογα αναμένεται ότι αντιπροσωπεύουν. Σε συνέχεια των απαιτήσεων για την ικανοποίηση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ορίζεται η ιδιότητα της πιστής απεικόνισης. Έτσι, προκειμένου η απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης να είναι πιστή πρέπει να είναι πλήρης, ουδέτερη και απαλλαγμένη από λάθη.

## ➤ **B1. Αληθινή και δίκαιη παρουσίαση**

Μπορεί να διατυπωθεί η άποψη ότι η πιστή απεικόνιση όπως αναφέρεται στο Πλαίσιο, ταυτίζεται με την έννοια της «αληθινής και δίκαιης παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων». Για να είναι αληθινή και δίκαιη η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρουσιάζουν την αληθινή εικόνα των συναλλαγών και των λοιπών λογιστικών γεγονότων.

Η έννοια της αληθινής και δίκαιης παρουσίασης εκτείνεται σε ένα ευρύ και γενικό πεδίο αναφοράς, που όμως δεν προσδιορίζεται με σαφήνεια από το Πλαίσιο ή τα Πρότυπα. Μπορεί να υποστηριχτεί, ότι το πεδίο αναφοράς της έννοιας αυτής τοποθετείται στις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές, που σε εθνικό επίπεδο εκτός από τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. περιλαμβάνουν και το λοιπό λογιστικό δίκαιο, που είναι σχετικό με τη σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Είναι σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι ο όρος «αληθινή και δίκαιη παρουσίαση» δεν σημαίνει και δεν πρέπει να ταυτίζεται με τον όρο «απόλυτα σωστή παρουσίαση». Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση εμπεριέχει πάντα τον κίνδυνο να παρουσιάζεται λιγότερο αληθής και δίκαια από τον βαθμό που επιδιώκει να απεικονίζει. Αυτό δεν οφείλεται σε πιέσεις προς τη διοίκηση για τη σύνταξη παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων. Η αιτία αφορά σε εγγενείς δυσκολίες, που σχετίζονται με τον εντοπισμό των συναλλαγών και των λοιπών λογιστικών γεγονότων, τα οποία αποτελούν τα υποκείμενα επιμέτρησης. Επιπλέον, είναι δυνατό να υπάρχουν δυσκολίες στην επινόηση και την εφαρμογή μεθοδολογιών και τεχνικών επιμέτρησης και παρουσίασης συγκεκριμένων συναλλαγών και λογιστικών γεγονότων.

Σε κάθε περίπτωση το ΣΔΛΠ έχει την άποψη, ότι η πιστή εφαρμογή του Πλαισίου και των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. έχει (συνήθως) ως αποτέλεσμα τη σύνταξη και την παρουσίαση αληθινών και δίκαιων οικονομικών καταστάσεων μίας οντότητας.



## ➤ **B2. Συμψηφισμός**

Η έννοια του συμψηφισμού με τη λογιστική της προσέγγιση ακολουθεί σημαντικά το νομικό τύπο. Γενικά, ο συμψηφισμός αφορά στο δικαίωμα, που έχει μία οντότητα (χρεώστης) βάσει του νόμου ή σύμβασης, να διακανονίζει ή να διαγράφει ολικά ή εν μέρη την απαίτησή της έναντι μίας άλλης οντότητας (πιστωτής), συμψηφίζοντας το υπό διακανονισμό ποσό της οφειλής της με ένα άλλο ποσό, το οποίο είναι απαιτητό από τον συγκεκριμένο πιστωτή.

Βασική οδηγία του ΣΔΛΠ για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. είναι η απαγόρευση του συμψηφισμού στοιχείων του ενεργητικού και υποχρεώσεων, καθώς και του συμψηφισμού των εσόδων με έξοδα. Είναι αυτονόητο, ότι η απαγόρευση αυτή δεν εφαρμόζεται, όταν ρητά επιτρέπεται ή απαιτείται για διάφορους λόγους η διενέργεια συμψηφισμού. Αντίστοιχη απαγόρευση περιλαμβάνεται και στα Ε.Λ.Π. στο άρθρ. 17 παρ. 1γ του Ν. 4308/2014.

## ➤ **B3. Η έννοια της σύνεσης**

Η έννοια της σύνεσης έχει ως κύριο πεδίο εφαρμογής τις λογιστικές εκτιμήσεις, που υποστηρίζουν τη σύνταξη και την παρουσίαση των λογαριασμών και την αβεβαιότητα, που αυτές αναπόφευκτα περιέχουν. Η προσέγγιση της διοίκησης της οντότητας, ως προς τους λογιστικούς χειρισμούς, που περιέχουν αβεβαιότητα, απαιτείται να βασίζεται στη σύνεση. Η προσέγγιση αυτή επιβάλλει σκεπτικισμό (και ίσως και επιφυλακτικότητα) ως προς την απεικόνιση των συναλλαγών και τη διαμόρφωση υπολοίπων και γνωστοποιήσεων λογαριασμών στις οικονομικές καταστάσεις.

Η έννοια της σύνεσης όπως παρουσιάζεται στο Πλαίσιο του ΣΔΛΠ είναι ταυτόσημη με την αντίστοιχη των Ε.Λ.Π., η οποία αναφέρεται στο άρθρ. 17 παρ. 1γ Ν. 4308/2014, αλλά και με τις επεξηγήσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στην Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε., παρ. 17.1.8. Μπορεί να υποστηριχθεί με ασφάλεια, ότι η προσέγγιση αυτή δεν διαφέρει σημαντικά και από την προσέγγιση του π.δ. 1123/1980 περί της εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο ίσχυε μέχρι και την 31/12/2014. Η κατά Ε.Γ.Λ.Σ. προσέγγιση συνέδεε σημαντικά την αρχή της συντηρητικότητας με την αρχή της βιωσιμότητας, υπό το πρίσμα της αποφυγής της εμφάνισης ανύπαρκτων και αβέβαιων κερδών που θα μπορούσαν να διανεμηθούν στους μετόχους (ιδιοκτήτες) με τη μορφή μερίσματος αλλά και στο Δημόσιο με τη μορφή φόρων. Σε κάθε περίπτωση, είναι προφανές ότι η διανομή ανύπαρκτων ή αβέβαιων κερδών δεν αποτελεί τίποτε άλλο παρά την ολική ή μερική διανομή των ιδίων κεφαλαίων της οντότητας.

Σύμφωνα με το προϊσχύσαν λογιστικό πλαίσιο, η αποφυγή του κινδύνου δημιουργίας τέτοιων κερδών και η μάλιστα περαιτέρω και η αποφυγή του κινδύνου της διανομής τους αποτρέπεται μέσω του σχηματισμού επαρκών προβλέψεων για την κάλυψη όλων των κινδύνων για πιθανές ζημιές, έξοδα και απομειώσεις, χωρίς όμως να σχηματίζονται προβλέψεις εσόδων όταν αυτά δεν είναι βέβαια και πραγματικά. Σύμφωνα με το

νομοθέτη του π.δ. 1123/1980, αλλά και τη σχετική Τέταρτη Λογιστική Οδηγία (βλ. σχετ. ανωτέρω), η αναγνώριση των προβλέψεων αυτών εντός της περιόδου αναφοράς, ανεξάρτητα εάν παρουσιάζονται κέρδη ή ζημίες, είναι υψίστης σημασίας και αντιμετωπίζονται με ιδιαίτερη βαρύτητα ως αποτέλεσμα της εφαρμογής της αρχής της συντηρητικότητας στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Σημειώνεται ότι αντίστοιχη προσέγγιση είχε ενσωματωθεί και στον κ.ν. 2190/1920 (άρθρ. 43 παρ.1,3, 5 και 8 και άρθρ. 42<sup>ε</sup> παρ. 14).

Πάντως, είναι κρίσιμο να επισημανθεί ότι η έννοια της σύνεσης (prudence) δεν πρέπει να συνδέεται σε καμία περίπτωση με τη συντηρητικότητα (conservatism) η οποία δεν υιοθετείται από το ΣΔΛΠ και τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. (βλ. επίσης Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε., 17.1.8 περ. γ). Η σύνεση πρέπει να διακρίνεται από την εσκεμμένη κεκαλυμμένη αποθεματοποίηση (στη λογιστική ορολογία απαντάται συχνά ως δημιουργία «αφανών» ή «κρυμμένων» αποθεματικών), μέσω του σχηματισμού υπέρ - προβλέψεων για μελλοντικές ζημίες και έξοδα. Αυτή η λογιστική προσέγγιση αποσκοπεί στον περιορισμό των προς διάθεση καθαρών κερδών, διαμορφώνοντας περιττά και κυρίως αναληθή πιστωτικά υπόλοιπα στην κατάσταση της χρηματοοικονομικής θέσης.

#### **B4. Η υπεροχή της ουσίας πάνω στον τύπο**

Δεν είναι άτοπος ο ισχυρισμός ότι, οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονταν στην Ελλάδα με την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του κ. ν. 2190/1920 και των π.δ. 1123/1980 σχετικά με το Ε.Γ.Λ.Σ., 148/1984 για το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ασφαλιστικών Εταιρειών και 384/1992 για το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Τραπεζών, αλλά και των λοιπών σχετικών διατάξεων της μέχρι τότε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, ήταν εν πολλοίς οικονομικές καταστάσεις νομικού τύπου. Ωστόσο, θα ήταν άδικο να μην αναφερθεί ότι ο κανόνας της υπεροχής της ουσίας πάνω στον τύπο είχε εισαχθεί και στο ελληνικό δίκαιο με το (καταργηθέν) άρθρο 42β παρ. 8 κ.ν. 2190/1920, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3487/2006. Με την τροποποίηση του άρθρου 42β παρ. 8 του κ.ν. 2190/1920 από το ν. 3487/2006 (η οποία ήταν κοινοτικής προέλευσης βάσει της Οδηγίας 2003/51/ΕΚ), υιοθετήθηκε από το ελληνικό δίκαιο της λογιστικής κατ' ουσία η ειδικότερη έκφανση της αρχής της πραγματικής εικόνας και επιβλήθηκε να λαμβάνονται υπ' όψη η ουσία της συναλλαγής και ο σχετικός διακανονισμός κατά την αναγραφή των αριθμητικών στοιχείων στους λογαριασμούς του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.<sup>116</sup>

Σύμφωνα με την προσέγγιση του Ελληνικού λογιστικού δικαίου (όπως τουλάχιστον ίσχυε μέχρι και την κατάργηση και καθολική αντικατάστασή του από τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η εφαρμογή των οποίων μένει να αξιολογηθεί στην πράξη), οι διοικήσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων όφειλαν να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του νομικού λογιστικού πλαισίου. Σε αρκετές μάλιστα περιπτώσεις, η λογιστική προσέγγιση στη σύνταξη των

---

<sup>116</sup> Βλ. *Περάκης* Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας, Β Τόμος, 1634.

οικονομικών καταστάσεων προσπαθούσε «απεγνωσμένα» να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, αποκλίνοντας ηθελημένα από τις θεμελιώδεις αρχές, που εξυπηρετεί η ιστορική χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Το ΣΔΛΠ έχει την άποψη, ότι οι συναλλαγές, τα υπόλοιπα των λογαριασμών και οι γνωστοποιήσεις πρέπει να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την οικονομική και την εμπορική τους ουσία και όχι βάσει του νομικού τύπου ή της νομικής τους υπόστασης. Πάντως πρέπει να επισημανθεί ότι, σε πλείστες περιπτώσεις δεν διαπιστώνεται διάσταση τύπου και ουσίας ή είναι επουσιώδους σημασίας για να διαφοροποιήσει την κατά Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. λογιστική προσέγγιση. Οπωσδήποτε όμως είναι αρκετές οι περιπτώσεις, στις οποίες διαπιστώνεται σημαντικότερη διάσταση, η οποία συνεπακόλουθα διαφοροποιεί εντελώς και τον κατά Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. λογιστικό χειρισμό. Ενδεικτικό παράδειγμα, αποτελεί ο λογιστικός χειρισμός της χρηματοδοτικής μίσθωσης σύμφωνα με τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 17. Βάσει των οδηγιών του προτύπου ο τίτλος ιδιοκτησίας του περιουσιακού στοιχείου ανήκει στην οντότητα, που είναι ο εκμισθωτής, ενώ η αναγνώρισή του ως περιουσιακού στοιχείου γίνεται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή. Στην περίπτωση αυτή, ο λογιστικός χειρισμός δεν βασίζεται στο νομικό τύπο, δηλαδή στο ποιος είναι ο νόμιμος ιδιοκτήτης του περιουσιακού στοιχείου, αλλά στο ποια οντότητα χρησιμοποιεί το στοιχείο αυτό στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, σαν να ήταν εκείνη επί της ουσίας ο νόμιμος ιδιοκτήτης (εφόσον όμως πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις).

Ένα άλλο ενδεικτικό παράδειγμα στην Ελλάδα είναι η αναγνώριση (ή όχι) εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. θέτουν επίσης συγκεκριμένες ουσιαστικές προϋποθέσεις αναγνώρισης του εσόδου ανά συναλλαγή. Ειδικά στην περίπτωση των πωλήσεων αγαθών το έσοδο ανά συναλλαγή αναγνωρίζεται από τον πωλητή, όταν αυτός έχει μεταβιβάσει τους σημαντικούς κινδύνους και τις ωφέλειες της ιδιοκτησίας στον αγοραστή των αγαθών, ανεξάρτητα από τον τύπο της νομικής μεταβίβασης και ο πωλητής δεν διατηρεί τον πραγματικό τους έλεγχο και δεν εμπλέκεται στη διαχείριση των πωληθέντων αγαθών. Περαιτέρω, θα πρέπει το ποσό του εσόδου και τα σχετικά έξοδα να μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και τα οικονομικά οφέλη από την συναλλαγή να εισρεύσουν στον πωλητή.

Τα ανωτέρω αναφερθέντα ως προϋποθέσεις αναγνώρισης του εσόδου ανά συναλλαγή σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., δεν εξετάζουν την αναγνώριση του εσόδου από φορολογικής απόψεως ή τη χρονική στιγμή της νομικής μεταβίβασης της κυριότητας των αγαθών (η οποία μπορεί να είναι διαφορετική από τη μεταβίβαση των σημαντικών κινδύνων και ωφελειών από τον πωλητή προς τον αγοραστή, όπως συμβαίνει στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών με παρακράτηση της κυριότητας).

Τέλος, ένα επίσης ενδεικτικό παράδειγμα υπερίσχυσης της ουσίας πάνω στον τύπο αποτελεί η εξέταση του «ελέγχου» μίας επενδύουσας οντότητας επί μίας άλλης οντότητας προκειμένου να αποφασισθεί εάν υφίσταται σχέση μητρικής με θυγατρική και να συμπεριληφθεί η δεύτερη στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της

πρώτης με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης (βλ. σχετ. στη συνέχεια). Στην περίπτωση αυτή επίσης ορίζονται από τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια του ελέγχου. Και εδώ όμως αξιολογούνται πρωτίστως τα ουσιαστικά δικαιώματα της επενδύουσας οντότητας στην άλλη οντότητα, πράγμα που σημαίνει ότι ο ιδιοκτήτης του δικαιώματος μπορεί να το εξασκήσει στην πραγματικότητα λαμβανομένων υπόψη των υφιστάμενων συνθηκών ή περιορισμών.

Όσον αφορά στα ενισχυτικά ποιοτικά χαρακτηριστικά κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούν συνοπτικά τα εξής:

### ➤ **A. Συγκρισιμότητα**

Είναι σημαντικό για τους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να τους παρέχεται συγκριτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση για όλα τα κονδύλια, τα οποία περιλαμβάνονται σε αυτές. Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιέχουν συγκριτικές ιστορικές ή περιγραφικές πληροφορίες, προκειμένου να γίνουν περισσότερο κατανοητές οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες της τρέχουσας περιόδου.

### ➤ **A1. Συνέπεια**

Με την ιδιότητα της συγκρισιμότητας συνδέεται και η συνέπεια στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης και της ταξινόμησης των κονδυλίων, απαιτείται να μην τροποποιείται από περίοδο σε περίοδο. Σε κάθε περίπτωση, μία σημαντική μεταβολή των δραστηριοτήτων της οντότητας ή ακόμη μία αναθεώρηση των οικονομικών της καταστάσεων, ενδέχεται να επιφέρει τροποποιήσεις στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ή στην ταξινόμηση των κονδυλίων της. Αυτό, σύμφωνα με το ΣΔΛΠ, είναι πάντα θεμιτό και ίσως και αναγκαίο, υπό την προϋπόθεση ότι υπό τις νέες συνθήκες η τροποποιημένη παρουσίαση ή ταξινόμηση κρίνεται ως περισσότερο κατάλληλη για την πληροφόρηση των χρηστών. Μεταβολή στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ή στις ταξινομήσεις των κονδυλίων μπορεί να επιφέρουν και νέα Δ.Π.Χ.Α., η αναθεώρηση προηγούμενων Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α ή οι Διερμηνείες. Η συγκρισιμότητα, η οποία ως χαρακτηριστικό, κατά το ΣΔΛΠ, ενισχύει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρουσιάζεται με τις οικονομικές καταστάσεις και κατ' επέκταση και η έννοια της συνέπειας προσεγγίζονται και από τα Ε.Λ.Π. στο άρθρο 17 παρ. 1. Η μελέτη των δύο προσεγγίσεων δεν καταλήγει στη διαπίστωση διαφορών μεταξύ των δύο πλαισίων.

### ➤ **A2. Επαληθευσιμότητα**

Η επαληθευσιμότητα σχετίζεται άμεσα με την εμπιστοσύνη των χρηστών επί της πιστής απεικόνισης των συναλλαγών και των γεγονότων που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Διευκρινίζεται ότι η επαληθευσιμότητα σημαίνει ότι

διαφορετικοί και καλώς πληροφορημένοι ανεξάρτητοι παρατηρητές θα μπορούσαν να συναινέσουν χωρίς απαραίτητα να συμφωνήσουν απόλυτα ότι μία συγκεκριμένη παρουσίαση χρηματοοικονομικών πληροφοριών από συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις αποτελεί πιστή απεικόνιση των πληροφοριών αυτών. Η επαληθευσιμότητα μπορεί να είναι άμεση όταν κονδύλια ή γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων μπορούν να επαληθευτούν με την άμεση παρατήρηση ή έμμεση όταν για την επαλήθευση κονδυλίων ή γνωστοποιήσεων όταν χρειάζεται π.χ. ο έλεγχος παραδοχών ή δεδομένων ή η εκτέλεση επαναυπολογισμών εξαγόμενων αποτελεσμάτων. Πάντως το ΣΔΛΠ αναγνωρίζει ότι είναι πιθανό ορισμένες επεξηγήσεις και χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες μπορεί να βασίζονται σε μελλοντικά γεγονότα, να μην είναι δυνατό να επαληθευθούν μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο, αλλά υπάρχει και το ενδεχόμενο να μην μπορούν να επαληθευθούν ποτέ. Προκειμένου να βοηθηθούν οι χρήστες στην απόφασή τους για το εάν θα χρησιμοποιήσουν τις πληροφορίες αυτές, απαιτείται να γνωστοποιούνται οι βασικές παραδοχές, οι μεθοδολογίες προσέγγισης και παρουσίασης των πληροφοριών και οι λοιποί παράγοντες και συνθήκες που υποστηρίζουν τις πληροφορίες αυτές.

### ➤ **A3. Έγκαιρη πληροφόρηση**

Έγκαιρη πληροφόρηση σημαίνει ότι οι πληροφορίες είναι διαθέσιμες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και τους λήπτες των αποφάσεων σε χρόνο που θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν και να επηρεάσουν τις αποφάσεις τους.

### ➤ **A4. Σαφήνεια**

Η σαφήνεια (κατανοητότητα) των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις εξαρτάται από την ταξινόμησή τους, το χαρακτηρισμό τους και την παρουσίασή τους. Προκειμένου να είναι σαφείς οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να ταξινομούνται, να χαρακτηρίζονται και να παρουσιάζονται με περιεκτικό και ξεκάθαρο τρόπο. Πάντως, ορισμένα γεγονότα και οικονομικά φαινόμενα είναι από τη φύση τους περίπλοκα και δεν μπορεί να είναι εύκολη η κατανόησή τους. Η εξαίρεση των πληροφοριών που σχετίζονται με τέτοια γεγονότα και φαινόμενα από τις οικονομικές καταστάσεις ενδεχομένως να οδηγούσε σε μεγαλύτερο βαθμό κατανοητότητας των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό όμως θα είχε σαν αποτέλεσμα οι οικονομικές καταστάσεις αυτές να είναι ελλιπείς και ως εκ τούτου παραπλανητικές. Σε κάθε περίπτωση το ΣΔΛΠ καθιστά σαφές ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για χρήστες που διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις και είναι καλά ενημερωμένοι προκειμένου να αναλύσουν τις πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων κατάλληλα και με επιμέλεια.

*Το σώμα των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.*

Τα πρότυπα, τα οποία έχουν εκδοθεί από το ΣΔΛΠ μέχρι το 2002 ονομάζονται «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Τα νέα πρότυπα, τα οποία εκδίδονται μετά το 2002 και αντικαθιστούν πλήρως τα Δ.Λ.Π. ονομάζονται «Διεθνή Πρότυπα

Χρηματοοικονομικής Αναφοράς». Το πλήρες σώμα των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α αποτελεί ένα πλήρες σύνολο υποχρεωτικής φύσης «ανακοινώσεων», το οποίο περιλαμβάνει: α) Δ.Π.Χ.Α., β) Δ.Λ.Π. και γ) Διερμηνείες, οι οποίες εκδίδονται από την IFRIC ή την προϋπάρχουσα αυτής SIC. Τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., ως υποχρεωτικής εφαρμογής ανακοινώσεις, εκδίδονται με τη διαδικασία η οποία παρουσιάστηκε ανωτέρω. Οι απαιτήσεις κάθε προτύπου, συμπεριλαμβανομένων και των προσαρτημάτων, σε παραγράφους το καθιστούν ένα υποχρεωτικό οδηγό εφαρμογής. Ο υποχρεωτικός αυτός οδηγός συνοδεύεται και από επεξηγηματικές και ερμηνευτικές σημειώσεις, και περιέχει: α) τη βάση των συμπερασμάτων, η οποία συνοψίζει τις κύριες εκτιμήσεις του ΣΔΛΠ κατά τη διαδικασία ανάπτυξης του προτύπου, β) τις φθίνουσες απόψεις, εάν υπάρχουν, από μεμονωμένα μέλη του ΣΔΛΠ, τα οποία ψήφισαν κατά της δημοσίευσης του προτύπου ή της αναθεώρησης ενός υφιστάμενου, γ) τον οδηγό εφαρμογής και δ) ενδεικτικά παραδείγματα.

Στις 31.12.2021 έχουν εκδοθεί από το ΣΔΛΠ και εφαρμόζονται υποχρεωτικά, εκτός του Πλαισίου, δέκα έξι (16) Δ.Π.Χ.Α. και είκοσι πέντε (25) Δ.Λ.Π., ήτοι σαράντα ένα (41) συνολικά πρότυπα. Το Πλαίσιο και τα πρότυπα του ΣΔΛΠ περιέχουν οδηγίες και απαιτήσεις σχετικά με τη γενική προσέγγιση της δομής και της μορφής των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και σχετικά με συγκεκριμένες περιπτώσεις στοιχείων, τα οποία παρουσιάζονται σε αυτές.<sup>117</sup>

---

<sup>117</sup> Βλ. *Δρίτσας*, εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 373 – 398.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΤΟ ΠΡΟΪΣΧΥΣΑΝ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

#### 3.1 Το π.δ. 1123/1980 και το γενικό πλαίσιο

Το λογιστικό πλαίσιο, το οποίο υιοθετήθηκε στην Ελλάδα κατά την περίοδο 1980 - 2014 και το οποίο εφαρμόστηκε αδιαλείπτως στη Χώρα μας για τριάντα τέσσερα (34) συνεχή χρόνια<sup>118</sup>, διαμορφώνεται κυρίως από: α) το π.δ. 1123/ 1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» (ΦΕΚ Α΄ 283/15.12.1980) και β) τις σχετικές με τις οικονομικές καταστάσεις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920.

Όσον αφορά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όπως θα εξηγηθεί αναλυτικότερα στη συνέχεια, το π.δ. 1123/1980 δεν περιλάμβανε ειδικές οδηγίες και το λογιστικό πλαίσιο διαμορφωνόταν μόνο από τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 90 έως και 109 του 13<sup>ου</sup> Κεφαλαίου του κ.ν. 2190/1920. Με τα άρθρα αυτά είχαν ενσωματωθεί στο Ελληνικό δίκαιο οι διατάξεις της Έβδομης Οδηγίας της ΕΕ (βλ. σχετ. ανωτέρω).

Περαιτέρω, ειδικά για τα πιστωτικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές εταιρείες, την υπό συζήτηση περίοδο εφαρμόζονταν δύο ειδικά σχεδιασμένα Κ.Λ.Σ., στη βάση των αρχών του Ε.Γ.Λ.Σ. Το λογιστικό πλαίσιο των Κ.Λ.Σ. για τα πιστωτικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές εταιρείες ενισχύονταν και από ειδικές διατάξεις του εταιρικού δικαίου, ειδικά ως προς τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Συγκεκριμένα, κατά την ως άνω περίοδο, το λογιστικό πλαίσιο των πιστωτικών ιδρυμάτων διαμορφώνονταν από το π.δ. 384/1982, «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Τραπεζών» (ΦΕΚ Α΄ 210/31.12.1992) και τις διατάξεις των άρθρων 110 έως και 133 του 14<sup>ου</sup> Κεφαλαίου του κ.ν. 2190/1920. Όσον αφορά στις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις, το λογιστικό πλαίσιο σχετικά με αυτές είχε ως κύριο άξονα το π.δ. 148/1984 «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων» (ΦΕΚ Α΄ 47/16.4.1984) και τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 67 έως και 78 του ν.δ. 400/1970 (ΦΕΚ Α΄ 10/17.1.1970), όπως είχε τροποποιηθεί και ίσχυε μέχρι και την πλήρη αντικατάστασή του από το ν. 4364/2016 (ΦΕΚ Α΄ 13/5.2.2016), την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2016.

Πέραν των προαναφερθέντων, το δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα περιλάμβανε και ειδικές ρυθμίσεις σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α, με τα άρθρα 134 έως και 143 του 15<sup>ου</sup> Κεφαλαίου του κ.ν. 2190/1920.

---

<sup>118</sup> Από τις 15 Δεκεμβρίου 1980, ημερομηνία δημοσίευσης στο Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως του π.δ. 1123/1980 μέχρι και την 31/12/2014, οπότε και τίθεται σε ισχύ ο ν. 4308/2014 σχετικά με τα Ε.Λ.Π..

Ωστόσο, εκτός από το Ε.Γ.Λ.Σ., τα Κ.Λ.Σ. και τις ειδικές διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 και του ν.δ. 400/1970, το δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα την περίοδο αυτή, περιλάμβανε και λοιπά άλλα νομοθετήματα, φορολογικού, αλλά και εταιρικού δικαίου, τα οποία περιείχαν διατάξεις σχετικές με την εφαρμογή κανόνων ή αρχών λογιστικής, τόσο σε επίπεδο σύνταξης οικονομικών καταστάσεων, όσο και σε επίπεδο τήρησης λογαριασμών και λογιστικών αρχείων.

Τα σημαντικότερα από αυτά ήταν ο ν. 3190/1955, «Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» (ΦΕΚ Α΄ 91/16.4.1955) και ειδικά τα άρθρα 22 και 23, και τα αμιγώς φορολογικά νομοθετήματα π.δ. 186/1992, «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (ΦΕΚ Α΄ 84/26.5.1992), ο ν. 2065/1992, «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις. Αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων – Μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής» (ΦΕΚ Α΄ 113/30.6.1992) και ο ν. 4093/2012, «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών» (ΦΕΚ Α΄ 222/12.11.2012), ο οποίος αντικατέστησε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2013.

Ταυτόχρονα με τον ιδιωτικό τομέα, το λογιστικό πλαίσιο των οντοτήτων του Δημόσιου Τομέα, κατά την υπό εξέταση περίοδο υιοθετούσε την προσέγγιση του Ε.Γ.Λ.Σ. και διαμορφώνονταν τέσσερα ειδικά Κ.Λ.Σ., τα οποία μάλιστα ισχύουν μέχρι και σήμερα. Αυτά είναι το π.δ. 315/1999, «Κ.Λ.Σ. Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α΄ Βαθμού)», (ΦΕΚ Α΄ 302/30.12.1999) το π.δ. 146/2003, «Κ.Λ.Σ. Δημόσιων Μονάδων Υγείας» (ΦΕΚ Α΄ 122/21.5.2003), το π.δ. 80/1997, «Κ.Λ.Σ. Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης» (ΦΕΚ Α΄ 68/8.5.1997) και το π.δ. 205/1998, «Κ.Λ.Σ. Ν.Π.Δ.Δ.» (ΦΕΚ Α΄ 163/15.7.1998).

Η γενική προσέγγιση του προϊσχύσαντος λογιστικού πλαισίου βασιζόταν στην τυποποιημένη τήρηση λογαριασμών της γενικής λογιστικής, με συγκεκριμένη περιγραφή και κωδικαρίθμηση. Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτιζόνταν βάσει επίσης συγκεκριμένης συνδεσμολογίας των εμφανιζόμενων σε αυτές κονδυλίων με τους τυποποιημένους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Σύμφωνα με το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων περιλάμβανε τον Ισολογισμό, το Λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης, τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, τον Λογαριασμό Εκμετάλλευσης και το Προσάρτημα.

Η έναρξη κατάρτισης του Ε.Γ.Λ.Σ. στη Χώρα μας τοποθετείται στο έτος 1954, οπότε και συστάθηκε η πρώτη επιτροπή κατάρτισής του. Ακολούθησαν άλλες τρεις προσπάθειες τα έτη 1962, 1967 και το 1971 με ισάριθμες επιτροπές. Τον Ιανουάριο του 1976, υπό την πίεση της εφαρμογής των Κοινοτικών Οδηγιών στην Ελλάδα, λόγω της επικείμενης ένταξης της Χώρας στην Ε.Ο.Κ. συστάθηκε η πέμπτη επιτροπή, η οποία τέσσερα περίπου χρόνια μετά, τον Ιούνιο του 1980 υπέβαλε προς έγκριση στην τότε Ελληνική Κυβέρνηση το τελικό οριστικό κείμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. και στις 15.12.1980 δημοσιεύθηκε στο Πρώτο Τεύχος του Φύλλου της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως με αριθμό 283, το π.δ. 1123/1980. Στην πορεία του, το αρχικό κείμενο του Ε.Γ.Λ.Σ.



τροποποιήθηκε με τα π.δ. 502/1984 και 186/1986, προκειμένου να ενσωματωθούν σε αυτό ορισμένες νέες διατάξεις Οδηγιών της Ε.Ο.Κ..<sup>119</sup>

Ο θεσμός του Ε.Γ.Λ.Σ. καθιερώθηκε στην Ελλάδα τελικά με το ν. 1041/1980, «Περί αυξήσεως των αποδοχών των Δημοσίων εν γένει υπαλλήλων, Πολιτικών, Στρατιωτικών και υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ., ρυθμίσεως συναφών θεμάτων, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τινών διατάξεων και καθιερώσεως του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» (ΦΕΚ Α' 75/2.4.1980). Με το ν. 1041/1980 εξουσιοδοτούνται οι Υπουργοί Συντονισμού, Οικονομικών και Εμπορίου να προτείνουν Προεδρικά Διατάγματα, με τα οποία θα καθορίζεται το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Κ.Λ.Σ και με τις εξουσιοδοτήσεις αυτές εκδόθηκε το π.δ. 1123/1980. Ως ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. ορίστηκε η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1982 (άρθρο 2, Π.Δ. 1123/1980).<sup>120</sup> Σύμφωνα με το π.δ. 186/1992, το Ε.Γ.Λ.Σ. εφαρμόστηκε υποχρεωτικά από όλες τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα, οι οποίες τηρούσαν Λογιστικά Βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) από το έτος 1992 και μετά.

Προκειμένου να καταρτιστεί το Ε.Γ.Λ.Σ. εξετάστηκαν όλα τα γενικά λογιστικά σχέδια της εποχής εκείνης και μελετήθηκε εκτενώς και η μέχρι τότε έγκυρη λογιστική βιβλιογραφία. Τελικά, ως βάση του Ε.Γ.Λ.Σ. επιλέχθηκε το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο, εφόσον αξιολογήθηκε από την επιτροπή, η οποία και το συνέταξε, ότι, διέθετε την αρτιότερη επιστημονική θεμελίωση. Η επιλογή του συγκεκριμένου λογιστικού σχεδίου επηρεάστηκε σημαντικά και από το γεγονός ότι οι συντάκτες του επινόησαν και εισήγαγαν (το 1947) το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης (λογιστικής του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων), το οποίο έχει υιοθετηθεί από όλα σχεδόν τα νεότερα γενικά λογιστικά σχέδια που διακρίνονται για την επιστημονική τους θεμελίωση.

Πάντως, το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν μπορεί να θεωρείται ως μία απλή αντιγραφή του Γαλλικού Λογιστικού Σχεδίου. Καθώς, η πραγματικότητα της Ελληνικής οικονομίας και το επιχειρηματικό περιβάλλον της Χώρας, την εποχή κατά την οποία συντάχθηκε, παρουσίαζε σημαντικές ιδιομορφίες και είχε ειδικές απαιτήσεις, στις οποίες έπρεπε να προσαρμοστεί το νέο τότε λογιστικό πλαίσιο, το Ε.Γ.Λ.Σ. σχεδιάστηκε και αναπτύχθηκε από την αρχή, υιοθετώντας όμως ορισμένες αρχές του Γαλλικού Λογιστικού Σχεδίου. Σημαντικές ομοιότητες του Ε.Γ.Λ.Σ. με το Γαλλικό λογιστικό πλαίσιο ήταν: α) η υιοθέτηση ενός αυτόνομου συστήματος αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, έτσι ώστε οι δύο τομείς της λογιστικής, γενική και αναλυτική, να λειτουργούν αυτόνομα, δηλ. σε δύο ανεξάρτητα λογιστικά κυκλώματα, β) η ανάπτυξη μίας ειδικής ομάδας λογαριασμών, η «ομάδα 9» για την παρακολούθηση της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, γ) η υιοθέτηση της αρχής της κατ' είδος

---

<sup>119</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, 56-58.

<sup>120</sup> Βλ. *ΕΛΚΕΠΑ*, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, 60 και 61.

συγκεντρώσεως και παρακολουθήσεως στη γενική λογιστική των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων και δ) η υιοθέτηση της αρχής της καταρτίσεως του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης εσωλογιστικά, δηλ. μόνο με λογιστικές εγγραφές. Πάντως, τα δύο λογιστικά σχέδια παρουσίαζαν και σημαντικές διαφοροποιήσεις, οι οποίες δεν υπάρχει λόγος να αναφερθούν περαιτέρω, αφού δεν εμπίπτουν στο πεδίο της συγκεκριμένης έρευνας.<sup>121</sup>

Όπως αναφέρθηκε στην ενότητα 2.2, Κεφάλαιο 2, Μέρος Πρώτο της παρούσης, το λογιστικό δίκαιο στην Ελλάδα έχει εναρμονισθεί σε μεγάλο βαθμό με αυτό της Ευρωπαϊκής Ένωσης και οι κανόνες των δύο βασικών λογιστικών οδηγιών της ΕΕ, της Τέταρτης και της Έβδομης (βλ. σχετ. στη συνέχεια), έχουν ενταχθεί στο εθνικό πλαίσιο.

Ο *Κ. Καραμάνης* σημειώνει ότι, κατά την ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο λογιστικής των Οδηγιών της ΕΕ, η Ελλάδα επέλεξε να υιοθετήσει κυρίως εκείνες τις επιλογές, οι οποίες προέρχονται από τη Γαλλογερμανική σχολή λογιστικής σκέψης. Βέβαια, αναφέρεται ότι το ίδιο έπραξαν οι περισσότερες χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης, με εξαίρεση τις Σκανδιναβικές και τις Κάτω Χώρες. Κατά τον ίδιο, αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η Ελληνική εμπορική νομοθεσία, αλλά και το νομικό οικοδόμημα της Χώρας στο σύνολό του, συνδέεται στενά με το κωδικοποιημένο νομικό σύστημα της Ηπειρωτικής Ευρώπης. Ο *Κ. Καραμάνης* θεωρεί ότι οι αλλαγές εκείνες ήταν πετυχημένες για την εποχή τους αφού δημιούργησαν μία στοιχειώδη λογιστική υποδομή.<sup>122</sup>

Το δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα, κατά την περίοδο 1980 - 2014 ενισχύεται σημαντικά και από τις Γνωματεύσεις του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (ΕΣΥΛ). Το ΕΣΥΛ συστάθηκε με το ν. 1819/1988 (ΦΕΚ Α' 222/5.10.1988), ως διάδοχος της Επιτροπής Λογιστικού Σχεδίου, η οποία όπως προαναφέρθηκε λειτουργούσε από το 1976 με σκοπό την κατάργηση του Ε.Γ.Λ.Σ.. Σκοπός του ΕΣΥΛ ήταν η σύνταξη εισηγήσεων και γνωμοδοτήσεων επί συγκεκριμένων θεμάτων του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Κ.Λ.Σ., υποστηρίζοντας και διευκολύνοντας την εφαρμογή τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις, έχοντας ταυτόχρονα και την ευθύνη των τροποποιήσεων και της επικαιροποίησής τους.<sup>123</sup> Από το έτος 1984 μέχρι και το 2001 το ΕΣΥΛ εξέδωσε τριακόσιες δώδεκα (312) γνωματεύσεις (με βάσει την αρίθμησή τους από την πρώτη έως την τελευταία ή τριακόσιες είκοσι (320) βάσει του αριθμού εκδόσεων). Με το ν. 3148/2003 (ΦΕΚ Α' 136/5.6.2003), το ΕΣΥΛ αντικαταστάθηκε από το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.), το οποίο υπάγεται στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

---

<sup>121</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, 67-68.

<sup>122</sup> Βλ. *Καραμάνης*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 21.

<sup>123</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, 64-66.

### 3.2 Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Το π.δ. 1123/1980, ως λογιστικό πλαίσιο, ασχολείται στενά και εξετάζει την ανάπτυξη ενός λεπτομερούς σχεδίου λογαριασμών και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων επιχειρηματικών μονάδων σε «ατομικό» ή «εταιρικό» επίπεδο. Το πλαίσιο αυτό δεν εισέρχεται καθόλου στην σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, στην περίπτωση ομίλου εταιρειών. Είναι προφανές ότι η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. μόνο σε επίπεδο εταιρείας και υποστηρίζοντας μόνο την κατάρτιση των ατομικών οικονομικών καταστάσεων, αποτελεί ένα σημαντικό κενό για το λογιστικό πλαίσιο που εφαρμοζόταν στην Ελλάδα πριν την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. και του ν. 4308/2014. Το κενό αυτό μέχρι και την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π. το κάλυπταν οι διατάξεις των άρθρων 90 – 109 του Κεφαλαίου 13 του κ.ν. 2190/1920, οι οποίες ήταν σχετικές με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Σε συνέχεια των όσων αναφέρθηκαν στις ενότητες 2.2 και 2.3 του Κεφαλαίου 2 ανωτέρω, το δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα προσαρμόστηκε με το αντίστοιχο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συγκεκριμένα με την Έβδομη Οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 13.6.1983, με το π.δ. 498/1987 «Προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας περί Ανωνύμων Εταιρειών (κ.ν. 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιρειών», όπως αυτό κωδικοποιήθηκε με το β.δ. 174/1963 και τροποποιήθηκε με το π.δ. 409/1986) προς το Κοινοτικό Δίκαιο και ειδικότερα προς τις διατάξεις της Τρίτης Οδηγίας 78/855/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 9/10/1978, της Έκτης Οδηγίας 82/891/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17/12/1982, της Έβδομης Οδηγίας 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13/6/1983, και μερικώς της Πρώτης Οδηγίας 68/151/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 9/3/1968, της Δεύτερης Οδηγίας 77/91/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13/12/1976 και της Τέταρτης Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25/7/1978.

Το π.δ. 498/1987 προσέθεσε στον κ.ν. 2190/1920 το προαναφερθέν Κεφάλαιο 13 «Ενοποιημένοι λογαριασμοί (Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις) και τα άρθρα 90 – 109, σύμφωνα με τις διατάξεις των οποίων οι μητρικές εταιρείες των ομίλων υποχρεούνταν στη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από την 1.7.1990 και μετά. Επιπλέον, με το π.δ. 367/1994 «Προσαρμογή του ΚΩΔ. Ν 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών, όπως ισχύει, προς τις διατάξεις της Οδηγίας 86/635/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 8ης Δεκεμβρίου 1986 «για τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των Τραπεζών και λοιπών άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων» και μερικώς, προς τις διατάξεις της τέταρτης Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978 «περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών», προστέθηκε στον κ.ν. 2190/1920 το άρθρο 130 (Κεφάλαιο 14), σύμφωνα με το οποίο τα πιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνταν στη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Το Κεφάλαιο 13 του κ.ν. 2190/1920, σχετικά με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλάμβανε διατάξεις σχετικά με τα εξής:

1. Τις υποχρεώσεις κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 90, κ.ν. 2190/1920).
2. Τη δυνατότητα απαλλαγής από την κατάρτιση ενοποιημένων καταστάσεων (άρθρα 91 - 95, κ.ν. 2190/1920).
3. Τα κριτήρια ενοποίησης (άρθρο 96, κ.ν. 2190/1920).
4. Τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (άρθρα 100 - 103, κ.ν. 2190/1920)
5. Τις αρχές κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 104 και 105, κ.ν. 2190/1920).
6. Τις συγγενείς επιχειρήσεις (άρθρο 106, κ.ν. 2190/1920)
7. Το ενοποιημένο προσάρτημα (άρθρο 107, κ.ν. 2190/1920)
8. Τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 108, κ.ν. 2190/1920).
9. Την κατάρτιση, υπογραφή και δημοσιότητα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 109, κ.ν. 2190/1920).

Με τα Ε.Λ.Π., επί της ουσίας το λογιστικό πλαίσιο σχετικά με την κατάρτιση και τη δημοσιότητα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αποσχίστηκε από το νόμο περί Ανωνύμων Εταιρειών και ενσωματώθηκε εξολοκλήρου στο ν. 4308/2014, διαφοροποιημένο ως προς τη λογιστική προσέγγιση σε ορισμένα θέματα, τα οποία παρουσιάζονται αναλυτικά στη συνέχεια.

### **3.3 Οι σχετικές διατάξεις του κ.ν. 2190/1920**

Όπως ήδη αναφέρθηκε, εκτός από την κατάρτιση και τη δημοσιότητα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, το ενιαίο λογιστικό πλαίσιο που διαμορφωνόταν από το Ε.Γ.Λ.Σ. και το οποίο ίσχυε μέχρι και την 1/1/2015 (ημερομηνία έναρξης της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. και του ν. 4308/2014), συμπληρώνονταν σημαντικά και ως προς τη λογιστική της κατάρτισης των ατομικών οικονομικών καταστάσεων και από λοιπές συγκεκριμένες διατάξεις του κ.ν. 2190/1920. Οι διατάξεις αυτές κατ' αρχήν είχαν πεδίο εφαρμογής τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονται από τις Α.Ε. στην Ελλάδα, μέχρι και την 31/12/2014. Ωστόσο, ήταν αποδεκτές και υιοθετούνταν στο σύνολό τους και από τις λοιπές οντότητες, οι οποίες εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά το π.δ. 1123/1980 και το Ε.Γ.Λ.Σ., πριν την εφαρμογή των Ε.Λ.Π..

Κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι, οι διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 εστιάζουν αποκλειστικά και μόνο στη σύνταξη και τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και δεν εξετάζουν θέματα τήρησης λογαριασμών. Οι συγκεκριμένες διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 εισάγουν λογιστικές αρχές σχετικά με την αρχική αναγνώριση, την επιμέτρηση και την ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων

στις κατά το νόμο συνταγμένες οικονομικές καταστάσεις και θα μπορούσαν να εκλαμβάνονται ότι ενέχουν και θέση χαρακτηριστικών ποιότητας για την παρουσίαση των ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε αυτές, σύμφωνα με το λογιστικό δίκαιο το οποίο ίσχυε πριν την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. την 1/1/2015.

Ειδικότερα, οι σχετικές με τις οικονομικές καταστάσεις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, οι οποίες σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., διαμόρφωναν το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα, όσον αφορά στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, ήταν: α) η παρ. 8<sup>δ</sup> του άρθρου 16, β) το άρθρο 42, γ) τα άρθρα 42<sup>α</sup>, 42<sup>β</sup>, 42<sup>γ</sup>, 42<sup>δ</sup>, 42<sup>ε</sup>, 43, 43<sup>α</sup> (συμπεριλαμβανομένων και των διατάξεων σχετικά με το περιεχόμενο της ετήσιας έκθεσης διαχείρισης, η οποία όμως δεν συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις) και δ) τα άρθρα 43<sup>β</sup> και 43<sup>γ</sup> στο σύνολό τους.

### 3.4 Οι σχετικές διατάξεις του ν. 3190/1955

Αν και ο κ.ν. 2190/1920 είναι ο κύριος νόμος, ο οποίος στο πλαίσιο του εταιρικού δικαίου περιλαμβάνει διατάξεις αμιγώς λογιστικού δικαίου, που μέχρι και την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. συμπλήρωναν σε σημαντικό βαθμό το Ε.Γ.Λ.Σ και τα Κ.Λ.Σ. και εφαρμοζόταν κατ' αρχήν στις Α.Ε., αντίστοιχες διατάξεις (σε μικρότερη όμως έκταση) περιλαμβάνονταν και για τις Ε.Π.Ε., στο ν. 3190/1955 «Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης». Οι διατάξεις του ν. 3190/1955, οι οποίες αντίστοιχα με αυτές του κ.ν. 2190/1920, αποτελούσαν διατάξεις σχετικές με τη λογιστική περιέχονταν στα άρθρα 22 έως και 25 του νόμου.

Συγκεκριμένα:

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 3190/1955<sup>124</sup>, μία φορά το χρόνο, στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης, οι διαχειριστές της Ε.Π.Ε. υποχρεούνταν να συντάσσουν απογραφή όλων των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού με λεπτομερή περιγραφή του κάθε στοιχείου. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας καταρτίζονταν από τους διαχειριστές της με βάση την απογραφή αυτή.

Σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, όπως αυτό ίσχυε πριν από την εφαρμογή του ν. 4308/2014, για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονταν αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 42<sup>α</sup>, 42<sup>β</sup>, 42<sup>γ</sup>, 42<sup>δ</sup>, 42<sup>ε</sup>, 43, 43<sup>α</sup> και 43<sup>γ</sup>, του κ.ν. 2190/1920. Όσον αφορά στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών, οι οποίες εφάρμοζαν τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ίσχυαν τα όσα προβλέπονταν από τα άρθρα 135 – 143 του κ.ν. 2190/1920, όπως αυτά ενσωματώθηκαν με το άρθρο 13 του ν. 3229/2004.<sup>125</sup>

---

<sup>124</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 22 του ν. 3190/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 του Π.Δ. 419/1986 (προσαρμογή προς την 4<sup>η</sup> Οδηγία της ΕΟΚ).

<sup>125</sup> Βλ. σχετ. την παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. 3190/1955 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 του ν. 3460/2006 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 30.05.2006, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η συγκεκριμένη παρ. έπαψε να ισχύει για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31.12.2014, σύμφωνα με την παρ. 3<sup>α</sup> του άρθρου 38 του ν. 4308/2014.

Επιπλέον, στην παρ. 3 του άρθρου 22, περιλαμβάνονταν διατάξεις σχετικά με την κατάρτιση της έκθεσης διαχείρισης του διαχειριστή ή των διαχειριστών, που απευθύνονται στη συνέλευση των εταίρων και εφαρμοζόταν αναλόγως το άρθρο 43<sup>α</sup> του κ. Ν. 2190/1920, όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε μέχρι την 31/12/2014. Για τις εταιρείες οι οποίες εφάρμοζαν Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 136 του κ.ν. 2190/1920.

Η παρ. 4 του ίδιου άρθρου περιλάμβανε διατάξεις σχετικά με τη δημοσιότητα των οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα προβλεπόταν ότι, για τη δημοσίευση των εγκεκριμένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης, πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και προσάρτημα) και των σχετικών εκθέσεων των διαχειριστών και των ελεγκτών της εταιρείας έπρεπε αυτές να υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας με επιμέλεια κάθε εταίρου ή διαχειριστή, όπως αυτό προβλεπόταν από το άρθρο 8 του ν. 3190/1955. Για τις εταιρείες οι οποίες εφάρμοζαν Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 135 παρ. 2 και 3 του κ.ν. 2190/1920.

Επίσης, ο νόμος προέβλεπε ότι η καταχώρηση στο Μητρώο των αρχικών και τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων έπρεπε να γίνεται σε χρόνο, ο οποίος να επιτρέπει την τήρηση των προθεσμιών της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του ν. 3190/1955. Επίσης, ο νόμος απαιτούσε οι διατάξεις των παρ. 1,2,4 και 5 του άρθρου 43<sup>β</sup> του κ.ν. 2190/1920, όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν (βλ. σχετ. ανωτέρω) να εφαρμόζονται αναλόγως και στις Ε.Π.Ε..

Από τα προαναφερθέντα γίνεται σαφές ότι, οι διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 διαμόρφωναν ένα λογιστικό πλαίσιο για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο εφαρμοζόταν εκτός από τις Α.Ε. και στις Ε.Π.Ε.. Συνεπακόλουθα, το λογιστικό αυτό πλαίσιο, ως συμπληρωματικό του π.δ. 1123/1980, είχε πεδίο εφαρμογής και στις προσωπικές εταιρείες (Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρείες).

Σχετικά με τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των Ε.Π.Ε., το άρθρο 23 του ν. 3190/1950<sup>126</sup> περιλάμβανε διατάξεις, στις οποίες οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται επίσης ως «ετήσιοι λογαριασμοί» και προέβλεπαν ότι για τον έλεγχο τους έπρεπε να εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 36 και 37 του κ.ν. 2190/1920, όπως είχαν τροποποιήθηκαν και ίσχυαν. Αντίστοιχα, οι Ε.Π.Ε., οι οποίες κατάρτιζαν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. για τον έλεγχο τους εφάρμοζαν το άρθρο 137 του κ.ν. 2190/1920.

Όπως και στην περίπτωση των Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε., οι οποίες δεν είχαν υπερβεί, κατά την ημερομηνία ισολογισμού, τα αριθμητικά όρια των δύο από τα τρία κριτήρια της

---

<sup>126</sup> Βλ. σχετ. το άρθρο 23 του ν. 3190/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 11 του π.δ. 419/1986 (προσαρμογή προς την Τέταρτη Οδηγία της ΕΟΚ).

παραγράφου 6 του άρθρου 42<sup>α</sup> των κ.ν. 2190/1920, απαλλάσσονταν από την υποχρέωση ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων τους, η οποία προβλεπόταν σύμφωνα με τα προαναφερόμενα (παρ. 1 του άρθρου 23, ν. 3190/1955). Επιπρόσθετα, οι διατάξεις των παρ. 7 και 8 του άρθρου 42<sup>α</sup> του κ.ν. 2190/1920, όπως είχαν τροποποιηθεί και ίσχυαν, έπρεπε να εφαρμόζονται αναλόγως και στις Ε.Π.Ε..

Στο άρθρο 24 του ν. 3190/1955 προβλεπόταν ότι ετησίως έπρεπε να αφαιρείται υποχρεωτικά τουλάχιστον το εικοστό των καθαρών κερδών για το σχηματισμό αποθεματικού. Η αφαίρεση αυτή έπαινε να είναι υποχρεωτική όταν το αποθεματικό έφθανε το ένα τρίτο του κεφαλαίου.

Τέλος, το άρθρο 25 του ν. 3190/1955 απαιτούσε από τους διαχειριστές να τηρούν στην ελληνική γλώσσα τρία επιπλέον βιβλία, πέραν των όσων άλλων προβλέπονταν από την ισχύουσα κάθε φορά νομοθεσία. Τα βιβλία αυτά έπρεπε να είναι θεωρημένα από τον Οικονομικό Έφορο σύμφωνα με τα μέχρι τότε προβλεπόμενα και ήταν: α) το βιβλίο των εταίρων, στο οποίο έπρεπε να καταχωρίζονται το όνομα του κάθε εταίρου, η ιθαγένεια και η διεύθυνση της κατοικίας του, οι εισφορές του καθώς και οι μεταβολές των προσώπων των εταίρων, β) το βιβλίο των πρακτικών των συνελεύσεων, στο οποίο καταχωρούνταν οι αποφάσεις που έχουν ληφθεί από τους εταίρους και γ) το βιβλίο των πρακτικών διαχείρισης, στο οποίο καταχωρούνταν οι αποφάσεις των διαχειριστών.

### 3.5 Η φορολογική νομοθεσία

Η νομοθεσία σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων δεν αποτελεί μέρος του δικαίου της λογιστικής. Ωστόσο, οι φορολογικές διατάξεις σχετικά με την τήρηση των βιβλίων, βάσει των οποίων προκύπτει η φορολογητέα ύλη, αλλά και ο κατά το νόμο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος, από τον οποίο διαμορφώνεται η φορολογική βάση των μεγεθών που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις<sup>127</sup>, τόσο στην Ελλάδα όσο και διεθνώς, επηρεάζουν σημαντικά τη λογιστική σχετικά με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Η απεικόνιση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας που σχετίζονται με τους φόρους εισοδήματος, καθώς και η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φόρων, υποστηρίζονται από συγκεκριμένες λογιστικές αρχές και πρότυπα, στο πλαίσιο της εφαρμογής των οποίων εξετάζονται σημαντικά οι ισχύουσες κάθε φορά φορολογικές διατάξεις, ειδικά όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, αλλά και σχετικά με τους έμμεσους φόρους.

---

<sup>127</sup> Το ζήτημα της φορολογικής βάσης σε σχέση με αυτή της λογιστικής, των στοιχείων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, είναι θεμελιώδους σημασίας και προσεγγίζεται με τη λογιστική για τους αναβαλλόμενους φόρους.

Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις, ειδικά στο παρελθόν, κατά τις οποίες οι εθνικές δικαιοδοσίες επιχείρησαν να υιοθετήσουν λογιστικές αρχές, οι οποίες σε εξαιρετικά σημαντικό βαθμό εξυπηρετούσαν την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος. Ο λόγος πίσω από την προσέγγιση αυτή δεν είναι άλλος από την προτεραιότητα που αποφασίζεται να δίδεται κάθε φορά από το νομοθέτη του δικαίου της λογιστικής στην απόδοση των φόρων εισοδήματος και στην όσο το δυνατόν μεγαλύτερη εξυπηρέτηση του φορολογικού ελέγχου και όχι στην παραγωγή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για άλλους σκοπούς (π.χ. δανειοδότηση ή επενδύσεις).

Το λογιστικό πλαίσιο, το οποίο ίσχυε στην Ελλάδα μέχρι και την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και του ν. 4308/2014, υιοθετούσε και ενσωμάτωνε σε σημαντικό βαθμό τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Σκοπός του νομοθέτη τότε ήταν η, σε σημαντικό βαθμό, εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας και του δικαίου της λογιστικής, προς διευκόλυνση των φορολογικών ελέγχων και των επαληθεύσεων από τις φορολογικές αρχές.

Ενδεικτικές περιπτώσεις αυτής της στενά φορολογικής προσέγγισης ήταν η υποχρεωτική εφαρμογή μόνο των φορολογικών συντελεστών αποσβέσεων για την απόσβεση των ενσώματων και άυλων παγίων, η υποχρεωτική αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων βάσει των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και μόνο, η μη υιοθέτηση λογιστικών κανόνων σχετικά με τη εκτίμηση της λογιστικής βάσης των μεγεθών που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις (παρά μόνο της φορολογικής) και συνεπακόλουθα η μη αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων, αλλά και οι φορολογικοί περιορισμοί στην εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου ως προς το λογιστικό χειρισμό της αναγνώρισης των προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα. Ωστόσο, την περίοδο αυτή εντοπίζονται και σημαντικές διαφορές στην εφαρμογή ειδικών λογιστικών αρχών, ειδικά μεταξύ του κ.ν. 2190/1920 και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με πλέον ενδεικτική αυτή της μεταγενέστερης επιμέτρησης των συμμετοχών και των χρεογράφων.

Το νομοθετικό πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, μέχρι και την 31/12/2014 διαμορφώθηκε από μία σειρά διαδοχικών νόμων, οι οποίοι άλλοι σε μεγαλύτερο και άλλοι σε μικρότερο βαθμό επηρέασαν το δίκαιο της λογιστικής στη Χώρα και οι διατάξεις τους ενσωματώθηκαν σε κάποιες περιπτώσεις και στις διατάξεις του π.δ. 1123/1980, όπως αυτές παρουσιάστηκαν ανωτέρω, ή εφαρμόστηκαν μέσω των γνωματεύσεων του ΕΣΥΛ.

#### *Το ν.δ. 3843/1958*

Η νομοθεσία για τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, με τη σημερινή της μορφή και με γενική προσέγγιση, εισάγεται στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο με το ν.δ. 3843/1958. Το νέο πλαίσιο αντικατέστησε το σύστημα καθαρών προσόδων του ν. 1640/1919, το οποίο ίσχυσε στην Ελλάδα για τριάντα πέντε χρόνια (όσον αφορά στη



φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων ο ν. 1640/1919 αντικαταστάθηκε από το ν. 3323/1955).

Με το ν.δ. 3843/1958 καθιερώθηκε ο αναλογικός φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων, επί του συνολικού εισοδήματος τους. Επιπλέον, σύμφωνα με το νόμο αυτό, αρχής γενομένης το οικονομικό έτος 1959, τα εισοδήματα των Α.Ε., των συνεταιρισμών και των αλλοδαπών επιχειρήσεων εντάχθηκαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Όσον αφορά στα κέρδη των Ε.Π.Ε. και των προσωπικών εταιρειών, αυτά φορολογούνταν μέχρι και την 29<sup>η</sup> Ιουνίου 1992 στο όνομα των δικαιούχων εταιρειών.

Το ν.δ. 3843/1958 προέβλεπε ότι τα μη διανεμόμενα κέρδη, αυτά δηλαδή που αποθεματοποιούνταν, φορολογούνταν στο όνομα της Α.Ε., ενώ τα διανεμόμενα (μερίσματα, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου κ.λπ.) φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων μετόχων, συμβούλων κ.λπ.. Στη διανομή ή στην κεφαλαιοποίηση των αποθεματοποιημένων κερδών από την Α.Ε., τα οποία είχαν φορολογηθεί αρχικά στο όνομά της, τα κέρδη θεωρούνταν εισόδημα κινητών αξιών για τους δικαιούχους μετόχους. Από τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά διενεργούνταν παρακράτηση φόρου μερισμάτων. Ο φόρος εισοδήματος, που αρχικά είχε καταβληθεί από την Α.Ε. κατά το χρόνο που προέκυψαν τα ως άνω κέρδη, ήταν υποκείμενος σε συμψηφισμό με το φόρο μερισμάτων. Η εν λόγω διαφορά αποδίδονταν στο Δημόσιο και υπήρχε η περίπτωση, από τη διαφορά αυτή να προκύπτει απαίτηση επιστροφής φόρου εισοδήματος για την Α.Ε..

#### *Ο ν. 2065/1992*

Το φορολογικό πλαίσιο που διαμόρφωσε το ν.δ. 3843/1958 ίσχυσε στην Ελλάδα επίσης για τριάντα πέντε (35) χρόνια. Το πλαίσιο αυτό αντικαταστάθηκε το έτος 1992 με το ν. 2065/1992 . Ο νόμος αυτός επέφερε σημαντικότερες αλλαγές, η σημαντικότερη εκ των οποίων ήταν η ενιαία φορολογία όλων των νομικών προσώπων (Α.Ε., Ε.Π.Ε., προσωπικών εταιρειών κ.λπ.) με την εφαρμογή ενός ενιαίου συντελεστή, ο οποίος αρχικά ορίστηκε σε ποσοστό 35% επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων αυτών.

Ο νόμος προέβλεπε ότι με την καταβολή του ως άνω φόρου εισοδήματος επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και για τα διανεμόμενα κέρδη. Αυτό σήμαινε ότι τα υποκείμενα στο νόμο νομικά πρόσωπα, στην περίπτωση κατά την οποία διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τους διευθυντές, το προσωπικό κ.λπ. δεν υποχρεώνονταν σε παρακράτηση φόρου, εφόσον τα εισοδήματα αυτά είχαν προηγουμένως φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου.<sup>128</sup>

---

<sup>128</sup> Βλ. *Αληφαντής*, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Ι, 88.

#### *Ο ν. 2238/1994*

Τα δύο νομοθετικά διατάγματα (το ν.δ. 3843/1958 και το ν.δ. 3323/1955) αποτέλεσαν τον κύριο άξονα της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα και κατά τη μακροχρόνια περίοδο της εφαρμογής τους συμπληρώθηκαν, τροποποιήθηκαν, επαναδιατυπώθηκαν και αναμορφώθηκαν πολλές φορές. Το έτος 1994, τα δύο αυτά νομοθετικά διατάγματα ενώθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθέτημα τον κ.ν. 2238/1994. (ΦΕΚ Α΄ 151/16.9.1994). Ο νόμος αυτός περιλάμβανε δύο τμήματα: α) το πρώτο τμήμα, το οποίο περιλάμβανε τα άρθρα 1 έως και 85, που αναφερόταν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και β) το δεύτερο τμήμα, το οποίο περιλάμβανε τα άρθρα 98 έως και 118, τα οποία αφορούσαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.<sup>129</sup> Τα ενδιάμεσα 86-97?

Ως προς την αμιγώς λογιστική προσέγγιση και τη διαμόρφωση λογιστικών χειρισμών στο πλαίσιο της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, ο ν. 2238/1994 ενισχύθηκε με δύο ακόμη νομοθετήματα το π.δ. 299/2003 σχετικά με τη χρήση υποχρεωτικών συντελεστών απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και το ν. 3296/2004 (άρθρο 9, παρ. 4) σχετικά με τη φορολογική αναγνώριση των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

#### *Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων*

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) αποτέλεσε ένα νομοθέτημα, το οποίο κατά την εποχή που εφαρμόστηκε διαμόρφωσε μεταξύ των άλλων και ένα τυποποιημένο και ταυτόχρονα αυστηρό πλαίσιο λογιστικής καταγραφής, παρακολούθησης και τεκμηρίωσης και σε ορισμένες περιπτώσεις περιείχε και απαιτήσεις που έμμεσα ή άμεσα επηρέαζαν και το λογιστικό πλαίσιο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, όπως αυτό διαμορφώνονταν από το π.δ. 1123/1980 και τον κ.ν. 2190/1920. Το νομοθέτημα αυτό κατά τη διαδρομή της ιστορίας του, τροποποιήθηκε πολλές φορές και ποικιλοτρόπως, ώστε να καταλήξει τελικά στο π.δ. 186/1992, το οποίο και αποτέλεσε την εξελικτική μορφή του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και έφερε αρχικά αυτή την ονομασία.

Ο ΚΒΣ περιλάμβανε διατάξεις λογιστικής, φορολογικής και τεχνικής φύσης. Κύριος στόχος του ήταν η ενίσχυση της νομοθεσίας σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος στην εξεύρεση της πραγματικής φορολογητέας ύλης, αλλά και η ενίσχυση της νομοθεσίας σχετικά με τους έμμεσους φόρους και ειδικά το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και συνεπακόλουθα συνδέεται στενά με τη φορολογική νομοθεσία, την οποία υπηρετεί στις επιδιώξεις της. Με τον ΚΒΣ, επιδιώκεται βασικά η τυποποίηση της τήρησης των λογιστικών αρχείων και της τεκμηρίωσης των συναλλαγών προκειμένου να διευκολύνεται ο φορολογικός (και όχι μόνο) έλεγχος και η εποπτεία των υποκείμενων στην εφαρμογή του οντοτήτων. Ως τέτοιο, μπορεί να χαρακτηριστεί όχι μόνο ως φορολογικό νομοθέτημα αλλά και λογιστικό.

---

<sup>129</sup> Τα άρθρα 86 – 97 του ν. 2238/1994 αφορούσαν τις ποινικές και διοικητικές κυρώσεις πριν καταργηθούν βάσει της παρ. 25, άρθρο 72, ν. 4172/2013.

Ο στόχος του νομοθέτη στην περίπτωση του ΚΒΣ ήταν η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, τόσο προληπτικά όσο και κατασταλτικά. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού ο ΚΒΣ υποχρέωνε τις οντότητες στην υποχρέωση τήρησης συγκεκριμένων και αυστηρά προκαθορισμένων βιβλίων και στοιχείων, ώστε να επιτυγχάνεται η παρακολούθηση και ο έλεγχος των οικονομικών συναλλαγών και η πιστή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιτηδευματιών.

Η καθιέρωση του ΚΒΣ διαμόρφωσε υποχρεώσεις λογιστικής και διαχειριστικής οργάνωσης των επιτηδευματιών, δημιουργώντας για τη Διοίκηση τις απαραίτητες συνθήκες συλλήψεως της φορολογητέας ύλης και της ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας.

Με τον ΚΒΣ εισάγεται στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο η έννοια του «επιτηδευματία». Σύμφωνα με το ΚΒΣ, ως «επιτηδευματίας» οριζόταν κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, το οποίο ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιοδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες. Ο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον ΚΒΣ.

Ο αρχικός ΚΒΣ, ο οποίος, όπως προαναφέρθηκε είχε την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, καθιέρωσε τέσσερις κατηγορίες επιτηδευματιών οι οποίες στη συνέχεια μειώθηκαν σε τρεις. Η πρώτη κατηγορία αφορούσε επιτηδευματίες, οι οποίοι είχαν ετήσια ακαθάριστα έσοδα μέχρι εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ και οι οποίοι όφειλαν να τηρούν μόνο βιβλία αγορών. Η δεύτερη κατηγορία αφορούσε επιτηδευματίες οι οποίοι είχαν ετήσια ακαθάριστα έσοδα μέχρι ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ και οι οποίοι έπρεπε να τηρούν βιβλία εσόδων – εξόδων. Η τρίτη κατηγορία αφορούσε Α.Ε. και Ε.Π.Ε. καθώς και επιχειρήσεις οι οποίες είχαν ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ, οι οποίοι έπρεπε να τηρούν πλήρες λογιστικό σύστημα. Τα ανωτέρω βιβλία καθώς και τα στοιχεία (τιμολόγια πωλήσεως, δελτίο αποστολής κ.λπ.) απαιτούνταν να είναι θεωρημένα από τις αρμόδιες Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.).

Επιπλέον, ο ΚΒΣ καθόριζε ποια είναι τα στοιχεία τα οποία ο επιτηδευματίας όφειλε να εκδίδει κατά τη διακίνηση των αγαθών. Τα στοιχεία αυτά ήταν συγκεκριμένα: α) το δελτίο αποστολής, β) τα τιμολόγια και οι εκκαθαρίσεις, γ) οι αποδείξεις λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών, δ) οι αποδείξεις αυτοπαράδοσης και δαπανών και ε) τα έγγραφα μεταφοράς. Τέλος, ο ΚΒΣ ρύθμιζε τα θέματα της ενημέρωσης, θεώρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων. Το πέμπτο κεφάλαιο του ΚΒΣ καθόριζε το πλαίσιο της μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Τα τελευταία κεφάλαια του ΚΒΣ περιλάμβαναν διατάξεις σχετικά με τις διαδικασίες προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων (διαχειριστική περίοδος, απογραφή, αποτίμηση στοιχείων απογραφής και σύνταξη ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης) και του κύρους των βιβλίων και στοιχείων.<sup>130</sup>

Την περίοδο, η οποία προηγήθηκε της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. και του ν. 4308/2014 καταβλήθηκε σημαντική προσπάθεια σε νομοθετικό επίπεδο προκειμένου ο ΚΒΣ να εναρμονιστεί στις απαιτήσεις του Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά και του κ.ν. 2190/1920. Ωστόσο, το αποτέλεσμα της προσπάθειας αυτής δεν ήταν πάντα το προσδοκώμενο, χωρίς αυτό βεβαίως να ακυρώνει την αποτελεσματικότητα του ΚΒΣ ως προς την επίτευξη των στόχων που προαναφέρθηκαν.

Ο ΚΒΣ αντικαταστάθηκε πλήρως το 2012, από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης (ΚΦΑΣ), ο οποίος εισάγεται στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο με το ν. 4093/2012. Ο νόμος αυτός ίσχυσε για δύο χρόνια (2013 και 2014) και στη συνέχεια καταργήθηκε από το ν. 4308/2014 για τα Ε.Λ.Π., στα άρθρα 3 έως και 15 του οποίου μεταφέρθηκαν οι περισσότερες διατάξεις του ΚΦΑΣ.<sup>131</sup>

#### *Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας*

Ο Φ.Π.Α. εισάγεται στο εθνικό φορολογικό δίκαιο την 1η Ιανουαρίου 1987, στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Συνθήκης Προσχώρησης της Ελλάδας στις Ευρωπαϊκές Οικονομικές Κοινότητες, η οποία κυρώθηκε με το νόμο 945/1979. Με την εισαγωγή του Φ.Π.Α. στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο από την 1η Ιανουαρίου 1987 καταργήθηκαν οι έμμεσοι φόροι<sup>132</sup>, οι οποίοι επιβάλλονταν μέχρι την 31.12.1986 στις ίδιες πράξεις, οι οποίες μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α. αποτελούν το αντικείμενο του συγκεκριμένου φόρου.

Η εισαγωγή ενός νομοθετικού πλαισίου σχετικά με το Φ.Π.Α. στην Ελλάδα λαμβάνει χώρα με το ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 125 Α/21.8.1986), με έναρξη ισχύος την 1η Ιανουαρίου 1987. Ο νόμος αυτός, αφού τροποποιήθηκε δια σειράς νομοθετημάτων, κωδικοποιήθηκε, τελικά, με το ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ 248 Α/7.11.2000). Η εισαγωγή του πλαισίου αυτού διαμορφώνει σημαντικές απαιτήσεις ως προς τη λογιστική παρακολούθηση του συγκεκριμένου φόρου, τόσο για λόγους καθαρά φορολογικούς, όσο και ως προς την απεικόνισή του στις κατά το νόμο συνταγμένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το προϊσχύσαν λογιστικό πλαίσιο.

---

<sup>130</sup> Βλ. *Αληφαντής*, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Ι, 88-90.

<sup>131</sup> Βλ. *Δ. Σταματόπουλος, Π. Σταματόπουλος και Γ. Σταματόπουλος*, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση – Ερμηνεία», 19.

<sup>132</sup> Χαρτόσημο, φόρος κύκλου εργασιών κ.λπ.

Ο Φ.Π.Α. είναι έμμεσος γενικός φόρος και ειδικότερα φόρος κατανάλωσης και επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγής και εμπορίας τους μέχρι και του τελευταίου σταδίου (λιανικού εμπορίου), καθώς και στα εισαγόμενα αγαθά από το εξωτερικό. Ο φόρος βεβαιώνεται και εισπράττεται κατά τη διαδικασία των άμεσων φόρων, και συνδέεται στενά με το φόρο εισοδήματος, στον οποίο παραπέμπουν πολλές διατάξεις του Φ.Π.Α. Η διαδικασία, όμως, της βεβαίωσης και της είσπραξης του φόρου δεν αναιρεί το χαρακτήρα του Φ.Π.Α., ως φόρου κατανάλωσης.

Ο Φ.Π.Α. βαρύνει πραγματικά τον τελευταίο καταναλωτή, σε βάρος του οποίου καταλογίζεται. Από νομικής άποψης, όμως, υπόχρεος στο φόρο είναι ο παραγωγός ή η επιχείρηση ή άλλη οικονομική μονάδα και γενικά κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που οφείλει να καταβάλλει τον φόρο στο Δημόσιο άσχετα αν παρέλειψε να τον εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο. Προκειμένου να επιτευχθεί το αποτέλεσμα αυτό, η είσπραξη του φόρου γίνεται σε κάθε στάδιο συναλλαγής και υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, αφού αφαιρεθεί από τον φόρο, ο φόρος που επιβάρυνε το αγαθό στο προηγούμενο στάδιο. Η υποχρέωση βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου απαιτεί τη λογιστική παρακολούθησή του σε στάδια, από τη στιγμή που δημιουργείται η υποχρέωση ή η απαίτηση, μέχρι τη στιγμή της τελικής απόδοσής του (εφόσον τελικά η διαδικασία καταλήγει σε υποχρέωση), μετά τους όποιους συμψηφισμούς προβλέπονται από το νόμο.<sup>133</sup>

Η πολυπλοκότητα της λογιστικής παρακολούθησης του Φ.Π.Α. και η ανάγκη τεκμηρίωσης της ορθής απόδοσής του προς εξυπηρέτηση των φορολογικών κυρίως ελέγχων (αφού μέχρι τότε το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν περιείχε ειδικές πρόνοιες σχετικά), οδήγησαν το ΕΣΥΛ στην έκδοση ειδικής γνωμάτευσης επί του θέματος. Συνεπακόλουθα, η Γνωμ. 243/2162/1995, η οποία αντικατέστησε την προηγούμενη γνωμάτευση του ΕΣΥΛ ΕΛ/ΛΣ/138/1923/1993, εναρμονιζόταν πλήρως με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125Α/21.8.86), όπως είχε τροποποιηθεί και είχε συμπληρωθεί με το ν. 2093/1992 και όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα, καθώς και σύμφωνα με τις Ερμηνευτικές Εγκυκλίους και οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών. Με αυτόν τον τρόπο, συμπλήρωσε τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με τη λογιστική του Φ.Π.Α. και διαμόρφωσε το σχετικό υποχρεωτικό λογιστικό πλαίσιο εφαρμογής, σύμφωνα με το προϊσχύσαν λογιστικό δίκαιο.

### **3.6 Εταιρικοί μετασχηματισμοί**

Ένα άλλο νομοθετικό πλαίσιο το οποίο σαφώς επηρεάζει το δίκαιο της λογιστικής που ίσχυε στην Ελλάδα, πριν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και το ν. 4308/2014 είναι αυτό που αφορά στους εταιρικούς μετασχηματισμούς.

---

<sup>133</sup> Βλ. *Αληφαντής*, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Ι, 90-92.

Το πλαίσιο αυτό μέχρι και την εφαρμογή του ν. 4601/2019 «Εταιρικοί μετασχηματισμοί και εναρμόνιση του νομοθετικού πλαισίου με τις διατάξεις της Οδηγίας 2014/55/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Απριλίου 2014 για την έκδοση ηλεκτρονικών τιμολογίων στο πλαίσιο δημοσίων συμβάσεων και λοιπές διατάξεις...» (ΦΕΚ Α΄ 44/9.3.2019), διαμορφωνόταν από τις φορολογικές και αναπτυξιακές διατάξεις του ν. 2166/1993 (ΦΕΚ Α΄ 137/24.8.1993), του ν.δ. 1297/1972 (ΦΕΚ Α΄ 217/8.12.1972) και αργότερα και του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167/23.7.2013) αλλά και ειδικά για τις Α.Ε. με ειδικές τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 και για τις Ε.Π.Ε. με τις ειδικές διατάξεις του ν. 3190/1955.

Το πλαίσιο αυτό, σίγουρα αποτέλεσε μέρος του δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα, πριν από την εφαρμογή του ν. 4308/2014 και για μία περίοδο πέντε (5) περίπου χρόνων συνυπήρξε και με τα Ε.Λ.Π. (2014 – 2019). Το προΐσχυσαν του ν. 4601/2019 λογιστικό πλαίσιο για τους εταιρικούς μετασχηματισμούς επηρέασε σε σημαντικό βαθμό την υιοθέτηση των λογιστικών αρχών για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που προέκυπταν από τους μετασχηματισμούς, εισάγοντας σε αρκετές περιπτώσεις μία λογιστική προσέγγιση φορολογικού προσανατολισμού, η οποία μάλλον δεν εξυπηρετούσε τους σκοπούς της κατάλληλης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των ενδιαφερομένων.

Ο ν. 4601/2019, ισχύει από 15.4.2019. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4 του νόμου, «οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (ΦΕΚ Α΄ 217) και των νόμων 2166/1993 (ΦΕΚ Α΄ 137), 4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167) και άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, οι οποίες αναφέρονται σε μετασχηματισμούς που αποτελούν αντικείμενο του παρόντος, διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις φορολογικές τους ρυθμίσεις και τα παρεχόμενα πλεονεκτήματα ή κίνητρα. Κατά τα λοιπά, οι αναφερόμενοι στα νομοθετήματα αυτά μετασχηματισμοί διέπονται από τις διατάξεις του παρόντος, ιδίως όσον αφορά το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία πραγματοποίησης και τα αποτελέσματά τους».

Συγκεκριμένα, με το ν. 4601/2019 καταργούνται, όλες οι προηγούμενες διατάξεις για τους εταιρικούς μετασχηματισμούς των Α.Ε και ειδικότερα τα άρθρα 66 έως και 89 του κ.ν. 2190/1920, των Ε.Π.Ε. και ειδικότερα το άρθρο 51 και τα άρθρα 53-55 του ν. 3190/1955, των ΙΚΕ και συγκεκριμένα το άρθρο 87 εδ. β και τα άρθρα 106 – 105, των προσωπικών εταιρειών και συγκεκριμένα τα άρθρα 282, 282<sup>Α</sup> και 283 του ν. 4072/2012, των αστικών συνεταιρισμών και ειδικά το άρθρο 10 παρ. 4 και 5 και το άρθρο 16 του ν. 1667/1986), η διάταξη του άρθρου 4 παρ.3 του ν. 2166/1993, καθώς και κάθε άλλη γενική διάταξη, η οποία αντίκειται στις διατάξεις του ν. 4601/2019.<sup>134</sup>

Με την ως άνω ρύθμιση, στεγανοποιείται το εταιρικό δίκαιο των μετασχηματισμών από τις παρεμβάσεις του φορολογικού νομοθέτη, οι οποίες θα αλλοίωσαν το σύστημα

---

<sup>134</sup> Βλ. *Αυγητίδης*, Το νέο Δίκαιο των Εταιρικών Μετασχηματισμών, 72 και 73.

του εν λόγω δικαιικού κλάδου. Η διατύπωση της συγκεκριμένης δεν επιτρέπει καμία απόπειρα τέτοιας παρέμβασης.<sup>135</sup>

Περαιτέρω, με την Απόφαση με Αρ. Πρωτ. 2048/21.3.2019 της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4601/2019, οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, των ν. 2166/1993, 4172/2013 και άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού και αναπτυξιακού περιεχομένου, οι οποίες αναφέρονται σε μετασχηματισμούς που αποτελούν αντικείμενο του παρόντος, διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις φορολογικές τους ρυθμίσεις και τα παρεχόμενα πλεονεκτήματα ή κίνητρα.

Ειδικά όσον αφορά στο ν. 2166/1993, με τον οποίο προβλέπεται απλή λογιστική ενοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υπό το πρίσμα πάντα των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4601/2019, η απόφαση αυτή επικαλείται την Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 4 του ν. 4601/2019 και περιορίζει την εφαρμογή του ν. 2166/1993 σε δύο μόνο περιπτώσεις. Αυτές είναι: α) υπό την προϋπόθεση ότι όλοι οι εταίροι των μετασχηματιζόμενων εταιρειών συμφώνησαν να μην εξεταστεί το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης ή διάσπασης από ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα και να μην συνταχθεί σχετική έκθεση (άρθρα 10 παρ. 7 και 62 ν. 4601/2019) και β) στην περίπτωση κατά την οποία στη συγχώνευση ή στη διάσπαση μετέχουν προσωπικές εταιρείες, υπό την προϋπόθεση ότι κανένας εταίρος δεν ζήτησε την εξέταση του σχεδίου από εμπειρογνώμονες (άρθρα 28 παρ.1. και 81 παρ.1. ν. 4601/2019).

Ο Γ. Σωτηρόπουλος παρατηρεί ότι, χαρακτηριστικό του προϊσχύσαντος του ν. 4601/2019 νομικού πλαισίου των εταιρικών μετασχηματισμών, ήταν η πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη, εκμεταλλεζόμενος την αδράνεια του εταιρικού νομοθέτη, να επεκτείνει τις ρυθμίσεις του και σε θέματα του εταιρικού δικαίου. Μία από τις μορφές εισπήδησης του φορολογικού νομοθέτη στο πεδίο του εταιρικού δικαίου ήταν και η υιοθέτηση παρεκκλίσεων από κανόνες εταιρικού δικαίου των μετασχηματισμών (βλ. άρθρο 2 παρ. 1 ν. 2166/1993 για ενοποίηση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού), ενίοτε και κατά παράβαση ενωσιακών κανόνων.<sup>136</sup>

Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, φαίνεται ότι το προϊσχύσαν του ν. 4601/2019 δίκαιο για τους εταιρικούς μετασχηματισμούς ήταν σημαντικά χειραγωγούμενο από το φορολογικό δίκαιο, το οποίο επηρέαζε αναπόφευκτα και το λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων, οι οποίες προέκυπταν από τους εταιρικούς μετασχηματισμούς. Αυτό ήταν αποδεκτό όσο ίσχυε το προηγούμενο δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα, το οποίο βασιζόταν στις διατάξεις του π.δ.

---

<sup>135</sup> Βλ. Σωτηρόπουλος εις Δίκαιο των Εταιρικών Μετασχηματισμών,9.

<sup>136</sup> Βλ. Σωτηρόπουλος εις Δίκαιο των Εταιρικών Μετασχηματισμών,21, *Αυγητίδης*, Το νέο Δίκαιο των Εταιρικών Μετασχηματισμών, 19.

1123/1980 και του κ.ν. 2190/1920, στις οποίες όμως δεν προβλέπονταν λογιστικοί χειρισμοί σχετικά με τους εταιρικούς μετασχηματισμούς.

Έτσι το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής στη Χώρα μας συμπληρωνόταν στο πεδίο αυτό από τις διατάξεις κυρίως του ν. 2166/1993 και του ν.δ. 1297/72 (αλλά κυρίως του πρώτου), με ότι αυτό συνεπαγόταν ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την οποία παρουσίαζαν οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καταρτιζόνταν βάσει κανόνων που δεν ήταν λογιστικοί.

Η εισαγωγή του ν. 4601/2019 δεν διόρθωσε μόνο τη διείσδυση του φορολογικού νομοθέτη στο πεδίο του εταιρικού δικαίου, αλλά διατηρώντας τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 και των νόμων 2166/1993, 4172/2013 και των λοιπών σχετικών νόμων μόνο στο φορολογικό πεδίο, απελευθέρωσε τη δυνατότητα της εφαρμογής των αμιγώς λογιστικών κανόνων και αρχών στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που καταρτιζόνταν στο πλαίσιο των εταιρικών μετασχηματισμών. Με τον τρόπο αυτό, η λογιστική των εταιρικών μετασχηματισμών ευθυγραμμίζεται πλήρως με τη λογιστική της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, επιτυγχάνοντας την απαραίτητη για τους χρήστες ομοιομορφία στην εφαρμογή του δικαίου της λογιστικής στη Χώρα μας.

Το συγκεκριμένο λογιστικό πλαίσιο για τους εταιρικούς μετασχηματισμούς, αν και παρουσιάζει ενδιαφέρον ως προς τη μελέτη της μετεξέλιξής του από τη συνύπαρξη του με το Ε.Γ.Α.Σ. στη μετέπειτα συνύπαρξή του με τα Ε.Λ.Π., αποτελεί ένα ξεχωριστό πεδίο έρευνας, το οποίο δεν μπορεί να καλυφθεί στο πλαίσιο της παρούσης εργασίας. Συνεπώς, οποιαδήποτε περαιτέρω αναφορά δεν κρίνεται ως σκόπιμη και δεν εξυπηρετεί τις ανάγκες της έρευνας.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

### 4.1 Ο νόμος 4308/2014

Στην Ελλάδα, το λογιστικό πλαίσιο για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και των λογαριασμών, καθώς και για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων (οντοτήτων), μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, διαμορφώνεται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία εισάγονται στο ελληνικό δίκαιο με το ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014).

#### *Βασικά χαρακτηριστικά*

Όπως αναφέρεται και στην Αιτιολογική Έκθεση επί του σχεδίου νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις» (στο εξής «Αιτιολογική Έκθεση»), ο ν. 4308/2014 αναπτύσσεται σε οκτώ (8) κεφάλαια, σαράντα (40) άρθρα και τέσσερα (4) προσαρτήματα. Ο νόμος αυτός ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ, ενώ υπεισέρχεται και σε θέματα απεικόνισης και τεκμηρίωσης συναλλαγών, τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΑΣ, ν. 4093/2012. Με το ν. 4308/2014, επί της ουσίας εξουδετερώνεται η βασική λογική του ΚΦΑΣ (και του προϊσχύσαντος ΚΒΣ), σύμφωνα με την οποία η Φορολογική Διοίκηση καθόριζε ποια ακριβώς λογιστικά βιβλία έπρεπε να τηρούνται, πώς και πότε να ενημερώνονται, τι μορφή απαιτούνταν να έχουν και με ποια παραστατικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έπρεπε να γίνονται οι εγγραφές.

Με το νόμο αυτό επιδιώκεται η ενοποίηση, η συμπλήρωση και ο εκσυγχρονισμός του δικαίου της λογιστικής της Χώρας μας, με σκοπό τη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου και λειτουργικού λογιστικού και ρυθμιστικού πλαισίου για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες στην εφαρμογή του οντότητες. Σκοπός του νομοθέτη είναι να περιοριστεί στον ελάχιστο δυνατό βαθμό η πολυνομία, στη διαμόρφωση του εθνικού δικαίου της λογιστικής, να ενισχυθεί η διαφάνεια στη λογοδοσία και να παραχθεί περισσότερο ποιοτική, αξιόπιστη και συγκρίσιμη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, διαμορφώνοντας συνθήκες ομαλής λειτουργίας της αγοράς. Θεμελιώδες χαρακτηριστικό του συγκεκριμένου λογιστικού πλαισίου είναι η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις», η οποία αποτελεί βασικό άξονα της πολιτικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους των επιχειρήσεων.

Στην Αιτιολογική Έκθεση, σημειώνεται επίσης ότι, η ενσωμάτωση της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ αφορά στην ενσωμάτωση των λογιστικών διατάξεων της Οδηγίας αυτής και δεν έχει επεκταθεί στα θέματα της δημοσιότητας και του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων και της ετήσιας έκθεσης διαχείρισης και τη δήλωση της εταιρικής διακυβέρνησης. Οι μη λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας στα θέματα αυτά

ενσωματώνονται στο Ελληνικό δίκαιο με τους ν. 4403/2016, ν. 4449/2017 και το ν. 4548/2018 (βλ. σχετ. ανωτέρω).<sup>137</sup>

Το πεδίο εφαρμογής του ν. 4308/2014 δεν περιορίζεται μόνο στις οντότητες στις οποίες αναφέρεται ήδη η Οδηγία 2013/34/ΕΕ και συγκεκριμένα στις Α.Ε., στις Ε.Π.Ε., τις κατά μετοχές Ε.Ε., τις Ο.Ε. ή Ε.Ε. με μέλη Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. Ο συγκεκριμένος νόμος εκτείνεται και στις ΙΚΕ, τις Ο.Ε., τις Ε.Ε., τις ατομικές επιχειρήσεις καθώς και κάθε άλλη οντότητα η οποία υποχρεούται στην εφαρμογή του νόμου αυτού εξαιτίας φορολογικής ή άλλης νομοθετικής διάταξης, όπως οι αστικές εταιρείες, οι κοινωνίες του αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες κ.λπ.<sup>138</sup> και στις Ο.Ε. ή Ε.Ε. με μέλη ΙΚΕ. Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται στις περιπτώσεις των ΙΚΕ, οι οποίες δεν έχουν αντίστοιχό τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση και ως εκ τούτου δεν συμπεριλαμβάνονται στην Οδηγία. Ωστόσο, και οι ΙΚΕ, ως κεφαλαιουχικές εταιρείες, αποτελούν πεδίο εφαρμογής του ίδιου λογιστικού πλαισίου με αυτό των Α.Ε. και των Ε.Π.Ε. Επιπλέον στο πεδίο εφαρμογής του ν. 4308/2014 συμπεριλαμβάνονται και ορισμένες άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα, σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται στο άρθρο 1 παρ. 2, περίπτωση γ, του νόμου αυτού, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4410/2016.<sup>139</sup>

Σύμφωνα με τη «Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Νόμου 4308/2014», η οποία εκδόθηκε από την *Ε.Α.Τ.Ε.* τον Οκτώβριο 2015 (εφεξής «Οδηγία Ε.Α.Τ.Ε.»)<sup>140</sup>, στο πεδίο εφαρμογής του νόμου δεν συμπεριλαμβάνονται οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ ήταν υπόχρεες στην τήρηση λογιστικών βιβλίων. Αντίθετα, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του υπό συζήτηση νόμου. Τέλος, τα υποκαταστήματα των ημεδαπών οντοτήτων δεν είναι υποχρεωμένα να τηρούν ιδιαίτερα λογιστικά αρχεία.<sup>141</sup>

Ωστόσο, ο *Ε. Περάκης* παρατηρεί ότι, ο ν. 4308/2014 υπερβαίνει το πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, όχι μόνο ως προς την ευρύτερη εφαρμογή του σε περισσότερους τύπους οντοτήτων αλλά και ως προς την διαμόρφωση της καθημερινής λογιστικής πρακτικής. Αυτό οφείλεται στις ειδικές διατάξεις του νόμου για τα λογιστικά αρχεία και τα παραστατικά πωλήσεων, οι οποίες αποσκοπούν στην απλοποίηση του προηγούμενου ΚΒΣ αλλά και του ΚΦΑΣ, ο οποίος τον αντικατέστησε.<sup>142</sup>

---

<sup>137</sup> Βλ. *Περάκης* εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 18 – 19.

<sup>138</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>139</sup> Βλ. *Περάκης* εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 19.

<sup>140</sup> Βλ. σχετ. παρ. 1.2.3, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>141</sup> Βλ. σχετ. παρ. 3.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>142</sup> Βλ. *Περάκης* εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 19.

Ερμηνευτικά στο νόμο, λειτουργεί η «Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Νόμου 4308/2014», η οποία εκδόθηκε από την *Ε.Α.Τ.Ε.*, τον Οκτώβριο 2015, συνεπικουρούμενη και από τις γνωματεύσεις του Σ.Λ.Ο.Τ., οι οποίες εφαρμόζονται με την ίδια φιλοσοφία, με την οποία εφαρμόζονταν και οι γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ στο προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο. Όσον αφορά στις ερμηνευτικές διατάξεις επί των άρθρων 1 έως 7, 30 και 39, η *Οδηγία Ε.Α.Τ.Ε.* ενσωματώνει πλήρως τις απαιτήσεις της ΠΟΛ 1003/2014 και ΠΟΛ 1024/2015 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

Για τη σύνταξη της *Οδηγίας Ε.Α.Τ.Ε.* έχουν ληφθεί υπόψη αφενός η πρόταση της Διαρκούς Επιτροπής της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ν. 4308/2014 και αφετέρου η σχετική γνωμοδότηση του Σ.Λ.Ο.Τ.. Οι ερμηνευτικές οδηγίες και οι επεξηγήσεις της *Οδηγίας Ε.Α.Τ.Ε.* είναι καθοριστικής σημασίας για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και ως εκ τούτου, για τους σκοπούς της παρούσης, παρουσιάζονται στη συνέχεια αναλυτικά, ανά άρθρο του ν. 4308/2014 όπου αυτό κρίνεται σκόπιμο.

Πάντως, και μετά την εισαγωγή του ν. 4308/2014 στο ελληνικό δίκαιο της λογιστικής, η λογιστική εναρμόνιση, σε όλα τα πεδία εφαρμογής, δεν επιτυγχάνεται μόνο μέσω του νόμου αυτού. Το συνολικό δίκαιο της λογιστικής, συμπληρώνεται και από άλλους νόμους, για τους οποίους έγινε ειδική αναφορά στην ενότητα 2.2, Κεφάλαιο 2 Μέρος Πρώτο ανωτέρω.

#### *Η δομή*

Τα κεφάλαια και τα άρθρα του ν. 4308/2014 ταξινομούνται σε τρεις ενότητες. Οι ενότητες αυτές περιλαμβάνουν οκτώ (8) κεφάλαια και σαράντα τέσσερα (44) άρθρα.

Η πρώτη ενότητα του νόμου περιλαμβάνει τα Κεφάλαια 1 έως και 3, στα οποία κατατάσσονται τα άρθρα 1 έως και 15. Στην ενότητα αυτή, περιέχονται διατάξεις σχετικά με την κατηγοριοποίηση των οντοτήτων με βάση το μέγεθός τους, διατάξεις απλοποίησης του ΚΦΑΣ καθώς και διατάξεις σχετικές με τον τρόπο έκδοσης και τήρησης του τιμολογίου πώλησης.

Η δεύτερη ενότητα περιλαμβάνει τα Κεφάλαια 4, 5 και 6, στα οποία ταξινομούνται τα άρθρα 16 έως και 30. Η ενότητα αυτή διαμορφώνει το βασικό λογιστικό πλαίσιο των χρηματοοικονομικών αναφορών για τις οντότητες, οι οποίες δεν εφαρμόζουν Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. και περιλαμβάνει διατάξεις σχετικές με τις αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, στο Κεφάλαιο 5 ορίζονται οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και καθορίζονται οι απαιτήσεις σχετικά με το περιεχόμενο και τη δομή των επιμέρους καταστάσεων, οι οποίες βάσει του νόμου τις συνθέτουν. Στα άρθρα του Κεφαλαίου 6 περιέχονται ειδικές απαιτήσεις σχετικά με την εφαρμογή συγκεκριμένων λογιστικών κανόνων, βάσει των οποίων αναγνωρίζονται και επιμετρούνται τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, καθώς και υποχρεωτικές οδηγίες σχετικά με τη σύνταξη του προσαρτήματος.

Η τρίτη ενότητα περιλαμβάνει τα Κεφάλαια 7 και 8 και τα άρθρα 31 έως και 44, στα οποία περιέχονται διατάξεις σχετικές με τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 31 έως 36), την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π. (άρθρο 37), τις καταργούμενες και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 38 και 40), λοιπά θέματα (άρθρο 39) και την έναρξη ισχύος του νόμου (άρθρο 44).

Στο νόμο, συμπεριλαμβάνονται και τέσσερα (4) παραρτήματα, Το Παράρτημα Α περιέχει ορισμούς, το Παράρτημα Β περιέχει υποδείγματα των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, το Παράρτημα Γ περιέχει «σχέδιο λογαριασμών» και το Παράρτημα Δ περιέχει ένα σχέδιο της συνδεσμολογίας του σχεδίου των λογαριασμών με τις οικονομικές καταστάσεις.

Συγκεκριμένα, τα κεφάλαια του νόμου είναι τα εξής:

- Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων ( άρθρα 1 και 2).
- Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία (άρθρα 3 έως 7).
- Κεφάλαιο 3: Παραστατικά πωλήσεων (άρθρα 8 έως 15).
- Κεφάλαιο 4: Αρχές σύνταξης οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16 και 17).
- Κεφάλαιο 5: Κανόνες επιμέτρησης (άρθρα 18 έως 28).
- Κεφάλαιο 6: Προσάρτημα και απαλλαγές (άρθρα 29 και 30).
- Κεφάλαιο 7: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (άρθρα 31 έως 36).
- Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 37 έως 44).

Τα Παραρτήματα του νόμου τιτλοφορούνται ως εξής:

- Παράρτημα Α: Ορισμοί,
- Παράρτημα Β: Υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων,
- Παράρτημα Γ: Σχέδιο λογαριασμών
- Παράρτημα Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις οικονομικές καταστάσεις.

Τα άρθρα 41 έως και 43 του ν. 4308/2014 αναφέρονται σε τροπολογίες άλλων νομοθετημάτων και συνεπώς δεν αφορούν στα Ε.Λ.Π. και δεν ενδιαφέρουν για τους σκοπούς της παρούσης.

Σημειώνεται ότι, τα τέσσερα παραρτήματα του ν. 4308/2014 δεν είναι απλά υποστηρικτικά των διατάξεων, οι οποίες περιέχονται στο κύριο σώμα του νόμου, αλλά έχουν εξαιρετική σημασία για την εφαρμογή του, με σαφώς υποχρεωτικό χαρακτήρα. Ειδικά ως προς τους ορισμούς του Παραρτήματος Α, στην παρ. 1 του άρθρου 1 του νόμου, προβλέπεται ρητά ότι οι ορισμοί αυτοί πρέπει να λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη κατά την εφαρμογή του.

## 4.2 Το πεδίο εφαρμογής

Το πεδίο εφαρμογής του νόμου καθορίζεται στο άρθρο 1 του πρώτου κεφαλαίου του νόμου. Όπως ήδη αναφέρθηκε, στην παρ. 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται ρητά ότι,

για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του Παραρτήματος Α΄ του ν. 4308/2014.

#### *Υποχρεωτική εφαρμογή*

Οι οντότητες, οι οποίες υποχρεωτικά εφαρμόζουν τις διατάξεις του ν. 4308/2014 είναι:

1. Τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.
2. Τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της προαναφερθείσας πρώτης περίπτωσης, ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
3. Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή του υπό συζήτηση νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
4. Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 143/28.6.2014), οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του π.δ. 1123/1980.
5. Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης, οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του π.δ. 1123/1980.

#### *Εξαιρέσεις*

Η πρώτη κατηγορία οντοτήτων, η οποία εξαιρείται από την καθολική εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 είναι αυτές, οι οποίες για τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Στην παρ. 3 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 αναφέρονται ρητά οι οντότητες, οι οποίες έχουν υποχρέωση σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων, βάσει των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002, για τις ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις. Οι οντότητες αυτές είναι:

1. Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, όπως ορίζονται στο παράρτημα του υπό συζήτηση νόμου.
2. Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
3. Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ).
4. Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005.
5. Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999.

6. Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν. 2367/1995.
7. Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ).
8. Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.
9. Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι, κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον υπό συζήτηση νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε (5) συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Περαιτέρω, οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., συντάσσουν και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Στην παρ. 6 του άρθρου 1 ορίζεται ρητά ότι, οι οντότητες οι οποίες, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις<sup>143</sup> τους βάσει των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του ν. 4308/2014. Όταν μια οντότητα εφαρμόζει προαιρετικά το λογιστικό πλαίσιο των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., στον υπολογισμό των πέντε ετών για την υποχρέωση παραμονής σε αυτό το λογιστικό πλαίσιο προσμετρείται και η πρώτη περίοδος εφαρμογής, χωρίς ωστόσο να λαμβάνεται υπόψη η συγκριτική περίοδος της πρώτης εφαρμογής.<sup>144</sup>

Σύμφωνα με τις παρ. 7, 8 και 9 του ίδιου άρθρου, εκτός από τις οντότητες οι οποίες συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 4308/2014 ορισμένες μόνο συγκεκριμένες οντότητες. Αυτές είναι:

1. Οι φορείς του δημόσιου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014, οι οποίοι από άλλη διάταξη νόμου υποχρεώνονταν σε εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ. της υποπαρ. Ε1 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016» (ΦΕΚ Α' 222/12.12.2012), όταν οι φορείς αυτοί δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1. Οι φορείς αυτοί εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 του ν. 4308/2014, εξαιρουμένων των διατάξεων των παρ. 8 έως 12 του άρθρου 3 του συγκεκριμένου νόμου και των διατάξεων που αφορούν την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων.

---

<sup>143</sup> Ο νόμος αναφέρει τις οικονομικές καταστάσεις ως «χρηματοοικονομικές καταστάσεις».

<sup>144</sup> Βλ. σχετ. παρ. 1.4.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

2. Η Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία εφαρμόζει, στο μέτρο που δεν αντιβαίνουν το Καταστατικό της, μόνο τις διατάξεις των άρθρων 3 έως και 15, πλην της παρ. 14 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Η ίδια οντότητα συντάσσει Ισολογισμό (κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης), Κατάσταση αποτελεσμάτων και Προσάρτημα (σημειώσεις), με βάση τους κανόνες και τα υποδείγματα που ορίζονται από τις λογιστικές αρχές του Ευρωσυστήματος.
3. Οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ), είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου, είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ), ως προς την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Ειδικότερα οι ΟΣΕΚΑ:
  - α. Επιμετρούν το ενεργητικό τους, το οποίο αναφέρεται στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 59 του ν. 4099/2012 (παρ.1 και 2 του άρθρου 50 της Οδηγίας 2009/65/ΕΚ) στην εύλογη αξία του. Ο προσδιορισμός των εύλογων αξιών και οι σχετικές γνωστοποιήσεις γίνονται βάσει των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α..
  - β. Καταχωρούν τις διαφορές επιμέτρησης του κατεχόμενου, στο τέλος της περιόδου, ενεργητικού του σημείου (α) της παραγράφου 9, στην κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων.
  - γ. Εφαρμόζουν τα άρθρα 3 έως και 15 του ν. 4308/2014, καθώς και, κατά περίπτωση, τα άρθρα 16 έως και 30 και 37 έως και 40 του νόμου για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές.

Οι οντότητες της παραγράφου 9 του άρθρου 1 συντάσσουν κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμό) του υποδείγματος Β.11 και κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων περιόδου του υποδείγματος Β.12 (βλ. σχετ. στη συνέχεια).

Τέλος, ειδικά θέματα άλλων απλοποιήσεων και απαλλαγών, ανά κατηγορία οντοτήτων, ρυθμίζονται στο άρθρο 30 του ν. 4308/2014, σε ό,τι αφορά στις ατομικές οικονομικές τους καταστάσεις.

### **4.3 Ο καθορισμός του μεγέθους των οντοτήτων**

Με το ν. 4308/2014, ο νομοθέτης επιδιώκει την κλιμακωτή εφαρμογή των λογιστικών αρχών και των κανόνων, ως προς το μέγεθος των οντοτήτων που τον εφαρμόζουν. Τα κριτήρια κατάταξης των οντοτήτων σε κατηγορίες είναι αποκλειστικά και μόνο ποσοτικά. Τα κριτήρια αυτά καθώς και οι κατηγορίες κατάταξης αναφέρονται στο άρθρο 2 του πρώτου κεφαλαίου του ν. 4308/2014.

#### *Η κλιμακωτή εφαρμογή*

Στην εισαγωγική παρ. 1 του άρθρου 2 ορίζεται ότι, οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους σε πέντε κατηγορίες, οι οποίες ορίζονται στις παρ. 2 έως 6 του

άρθρου 2. Οι κατηγορίες αυτές είναι: α) πολύ μικρές οντότητες, β) μικρές οντότητες, γ) μεσαίες οντότητες, δ) μεγάλες οντότητες και ε) πολύ μεγάλες οντότητες.

Όπως αναφέρεται και στην Αιτιολογική Έκθεση, τα κριτήρια κατάταξης, τα οποία εφαρμόζονται με το ν. 4308/2014 είναι αυτά τα οποία προβλέπονται από την Οδηγία 2013/34/ΕΕ. Η πρόθεση του νομοθέτη εστιάζει στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες πλέον προσδιορίζονται με βάση το μέγεθος της οντότητας και όχι βάσει του νομικού της τύπου.<sup>145</sup>

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά: α) τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, βάσει του άρθρου 16, β) τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος, βάσει του άρθρου 30 και γ) την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.<sup>146</sup>

Με μη νομοθετικό ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 18 Δεκεμβρίου 2008 σχετικά με τις λογιστικές απαιτήσεις, όσον αφορά τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις και ιδίως τις πολύ μικρές επιχειρήσεις, αναγνωρίζεται σε επίπεδο ενωσιακού δικαίου ότι οι λογιστικές οδηγίες είναι συχνά επαχθείς για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις και ιδίως για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις και καλεί την Επιτροπή να συνεχίσει τις προσπάθειές της για την αναθεώρηση των οδηγιών αυτών.

Η Οδηγία 2013/34/ΕΕ επιδιώκει οι απαιτήσεις για τις μικρές επιχειρήσεις να εναρμονισθούν ευρέως σε ολόκληρη την Ένωση. Μάλιστα, δίδεται ιδιαίτερη έμφαση στην αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις». Εξηγείται δε ότι, προκειμένου να αποφευχθεί η δυσανάλογη διοικητική επιβάρυνση των επιχειρήσεων αυτών, τα κράτη μέλη πρέπει να μπορούν να απαιτούν λίγες μόνον πρόσθετες πληροφορίες μέσω σημειώσεων, σε σχέση με τις υποχρεωτικές σημειώσεις. Διευκρινίζεται ωστόσο ότι, εάν πρόκειται για ενιαίο σύστημα υποβολής, τα κράτη μέλη μπορούν σε ορισμένες περιπτώσεις να απαιτούν περιορισμένο αριθμό πρόσθετων πληροφοριών εφόσον τις απαιτεί η εθνική φορολογική νομοθεσία τους και είναι απολύτως αναγκαίες για την είσπραξη των φόρων. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν, όσον αφορά τις μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις, να επιβάλλουν απαιτήσεις, πέραν των ελαχίστων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία.<sup>147</sup>

Περαιτέρω, όσον αφορά στην κλιμακωτή εφαρμογή, στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ σημειώνονται τα εξής:

---

<sup>145</sup> Βλ. σχετ. Αιτιολογική Έκθεση επί του σχεδίου νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις», 2014, 2

<sup>146</sup> Βλ. σχετ. παρ. 2.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>147</sup> Βλ. σχετ. Οδηγία 34/2013/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 26.6.2013.



Ως προς την επιλογή των ποσοτικών κριτηρίων κατάταξης, ο νομοθέτης του ενωσιακού δικαίου θεωρεί ότι οι μικρές, μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις πρέπει να ορίζονται και να διακρίνονται βάσει του συνόλου του ισολογισμού, του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών και του μέσου αριθμού του απασχολούμενου προσωπικού κατά τη διάρκεια της χρήσης, δεδομένου ότι τα κριτήρια αυτά καταδεικνύουν κατά κανόνα με αντικειμενικό τρόπο το μέγεθος της εκάστοτε επιχείρησης.

Ειδικά ως προς τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, στην Οδηγία επεξηγείται ότι, εφόσον η μητρική επιχείρηση δεν καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, τα κράτη μέλη πρέπει να μπορούν να λαμβάνουν τα μέτρα που κρίνουν αναγκαία ώστε να απαιτείται η κατάταξη μιας τέτοιας επιχείρησης ως μεγαλύτερης, καθορίζοντας το μέγεθός της και την προκύπτουσα κατηγορία σε ενοποιημένη ή αθροιστική βάση. Εάν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει μία ή περισσότερες από τις προαιρετικές απαλλαγές στις πολύ μικρές επιχειρήσεις, οι πολύ μικρές επιχειρήσεις πρέπει και αυτές να καθορίζονται βάσει του συνολικού ισολογισμού, του καθαρού κύκλου εργασιών και του μέσου αριθμού προσωπικού. Διευκρινίζεται επίσης ότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεώνονται να προβλέψουν στην εθνική τους νομοθεσία χωριστές κατηγορίες για τις μεσαίες και τις μεγάλες επιχειρήσεις, εφόσον οι μεσαίες επιχειρήσεις υπόκεινται στις ίδιες απαιτήσεις με τις μεγάλες.

Περαιτέρω, στην Οδηγία 2013/34/ ΕΕ υπογραμμίζεται ότι, οι πολύ μικρές επιχειρήσεις διαθέτουν περιορισμένους πόρους προκειμένου να συμμορφωθούν με υψηλές κανονιστικές απαιτήσεις. Στην περίπτωση κατά την οποία ένα κράτος μέλος δεν έχει προβλέψει ειδικούς κανόνες για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις, τότε εφαρμόζονται έναντι αυτών οι κανόνες που εφαρμόζονται στις μικρές επιχειρήσεις. Οι εν λόγω κανόνες αποτελούν διοικητικές επιβαρύνσεις, οι οποίες είναι δυσανάλογες με το μέγεθός τους και, άρα, είναι σχετικώς περισσότερο επαχθείς για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις σε σύγκριση με άλλες μικρές επιχειρήσεις. Επομένως, τα κράτη μέλη πρέπει να μπορούν να απαλλάξουν τις πολύ μικρές επιχειρήσεις από ορισμένες υποχρεώσεις οι οποίες ενδέχεται να συνεπάγονται αδικαιολόγητα επαχθή διοικητικό φόρτο για αυτές. Ωστόσο, αναγνωρίζεται ότι οι πολύ μικρές επιχειρήσεις πρέπει να υπόκεινται σε όλες τις εθνικές υποχρεώσεις για την τήρηση αρχείων των επιχειρηματικών συναλλαγών και της οικονομικής κατάστασής τους.

Επιπλέον, οι επιχειρήσεις επενδύσεων και οι επιχειρήσεις χαρτοφυλακίου θα πρέπει να εξαιρούνται από τις απλουστεύσεις υπέρ των πολύ μικρών επιχειρήσεων. Σε κάθε περίπτωση, τα κράτη μέλη της ΕΕ πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους τις ειδικές συνθήκες και ανάγκες των αγορών τους όταν λαμβάνουν απόφαση σχετικά με τη σκοπιμότητα ή τον τρόπο εφαρμογής ειδικού καθεστώτος για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις στο πλαίσιο της παρούσης οδηγίας.

Ο νομοθέτης του ενωσιακού δικαίου αντιλαμβάνεται ότι η δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι επαχθής για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις. Ταυτοχρόνως,

τα κράτη μέλη οφείλουν να εξασφαλίζουν συμμόρφωση με την Οδηγία. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη που χρησιμοποιούν τις απαλλαγές της Οδηγίας για τις μικροεπιχειρήσεις οφείλουν να μπορούν να απαλλάσσουν τις πολύ μικρές επιχειρήσεις από τη γενική υποχρέωση δημοσίευσης. Αυτό όμως υπό την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες του ισολογισμού έχουν κατά νόμο κατατεθεί, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, σε μία τουλάχιστον καθορισμένη αρμόδια αρχή και ότι οι πληροφορίες αυτές διαβιβάζονται στο μητρώο επιχειρήσεων, ώστε να μπορεί να ληφθεί αντίγραφο τους κατόπιν αίτησης.

Όπως προαναφέρθηκε, τα κριτήρια ταξινόμησης των οντοτήτων ανά κατηγορία υπολογίζονται βάσει: α) του μέσου όρου του προσωπικού, β) του συνόλου του ενεργητικού και γ) του καθαρού κύκλου εργασιών.

Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους λαμβάνει χώρα όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται στη συνέχεια. Σημειώνεται ότι ο μέσος όρος προσωπικού αναφέρεται σε εργαζόμενους πλήρους ημερήσιας και ετήσιας απασχόλησης (ισοδύναμες μονάδες). Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται επί της πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο). Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.<sup>148</sup>

Σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 2, το ποσό του κονδυλίου «σύνολο ενεργητικού» και το καθαρό ποσό του κονδυλίου «κύκλος εργασιών» που αναφέρονται σε αυτό το άρθρο είναι εκείνα των αντίστοιχων κονδυλίων των υποδειγμάτων οικονομικών καταστάσεων, ως εξής:

- A. «Σύνολο ενεργητικού» ορίζεται το ποσό του κονδυλίου «σύνολο ενεργητικού» του υποδείγματος ισολογισμού Β.1.1 ή Β.1.2 ή Β.5, αναλόγως.
- B. «Κύκλος εργασιών» ορίζεται το ποσό του κονδυλίου «κύκλος εργασιών (καθαρός)» του υποδείγματος της κατάστασης αποτελεσμάτων Β.2.1 ή Β.2.2 ή Β.6, αναλόγως.

---

<sup>148</sup> Βλ. σχετ. παρ.2.3 και 2.4, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

Περαιτέρω, για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014, ως «κύκλος εργασιών» θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ίδιου νόμου. Συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Είναι προφανές ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων<sup>149</sup> και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.<sup>150</sup>

Στις παρ. 8 και 9 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι, σε περίπτωση περιόδου διαφορετικής του δωδεκάμηνου, ο κύκλος εργασιών για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου υπολογίζεται κατ' αναλογία σε ετήσια βάση. Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων των παρ. 2 και 4 έως 6 ή το κριτήριο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 για δύο διαδοχικές περιόδους, για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού του νόμου η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

Στην *Οδηγία Ε.Α.Τ.Ε.* διευκρινίζεται ότι, εάν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη των δώδεκα (12) μηνών (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερόμενες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη, αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετρείται το σύνολο του κύκλου εργασιών για την αναγωγή σε ετήσια βάση. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.

Τα κριτήρια μεγέθους του άρθρου 2 του ν. 4308/2014 ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2015. Τα μεγέθη της επιχείρησης (κύκλος εργασιών, ενεργητικό και μέσος όρος προσωπικού) των δύο τελευταίων ετήσιων περιόδων πριν την εφαρμογή του παρόντος νόμου αποτελούν τη βάση για να κριθεί η ταξινόμηση της επιχείρησης βάσει μεγέθους του παρόντος νόμου. Συνεπώς, για την περίοδο του 2015 το μέγεθος της οντότητας θα κριθεί με βάση τα ποσοτικά κριτήρια του νόμου 4308/2015 και τα ποσά των

---

<sup>149</sup> Στο Φ.Π.Α. υπάγονται και ορισμένες πράξεις, οι οποίες δεν είναι στην πραγματικότητα παραδόσεις αλλά για σκοπούς Φ.Π.Α., "πλάσμα δικαίου", θεωρούνται ως παραδόσεις και επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. Δεν είναι πραγματικές παραδόσεις, αφού δεν υπάρχει επαχθής αιτία (αντάλλαγμα) ή δεν γίνεται μεταβίβαση κυριότητας. Πρόκειται για τις αποκαλούμενες πράξεις "αυτοπαραδόσης" αγαθού και προβλέπεται η υπαγωγή τους σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα Φ.Π.Α., προκειμένου να διασφαλίζονται αφενός ίσοι όροι ανταγωνισμού και αφετέρου η επιβολή του φόρου κατά τη διάθεση αγαθών στον τελικό καταναλωτή.

<sup>150</sup> Βλ. σχετ. παρ. 2.11, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

οικονομικών καταστάσεων των ετών 2013 και 2014, όπως δημοσιεύθηκαν για εκείνα τα έτη.<sup>151</sup>

Σε περίπτωση αλλαγής του νομικού τύπου ή της ιδιοκτησίας μιας οντότητας που εντασσόταν στις περιπτώσεις της παραγράφου 2 περ. (α) ή 2 περ. (β) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, με αποτέλεσμα την ένταξή της στην περίπτωση 2<sup>γ</sup> του ίδιου άρθρου, για την ένταξη σε κατηγορία μεγέθους λαμβάνονται υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.<sup>152</sup>

#### *Πολύ μικρές οντότητες*

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 2, ως «πολύ μικρές» οντότητες ορίζονται οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια σε δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

1. Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): τριακόσιες πενήντα χιλιάδες (350.000) ευρώ.
2. Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: επτακόσιες χιλιάδες (700.000) ευρώ.
3. Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: δέκα (10) άτομα.

Ειδικά, η Ε.Ε., η Ο.Ε., η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή του υπό εξέταση νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη<sup>153</sup> εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Δηλαδή, μια πολύ μικρή οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει τις καταστάσεις της παρ. 5 του άρθρου 16, δηλαδή θα συντάσσει επιπλέον και ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου 3. Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο της παραγράφου 3 (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού μέχρι τριακόσιες πενήντα (350.000) ευρώ και μέσος όρος προσωπικού μέχρι δέκα (10) άτομα). Τούτο, προκύπτει με σαφήνεια από την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 4308/2014. Ομοίως, η οντότητα αυτή, εάν έχοντας ενταχθεί στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), πάψει να υπερβαίνει το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ για δύο συνεχόμενες περιόδους, θα κατέβει κατηγορία

---

<sup>151</sup> Βλ. σχετ. παρ. 2.12 και 2.13, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>152</sup> Βλ. σχετ. παρ. 2.16, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>153</sup> Οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014.

μεγέθους (θα γίνει και πάλι πολύ μικρή), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια υπερβαίνουν τα όρια της παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 4308/2014 (σύνολο ενεργητικού άνω των τριακοσίων πενήντα (350.000) ευρώ και μέσος όρος προσωπικού άνω των δέκα (10) ατόμων).

Στην *Οδηγία Ε.Α.Τ.Ε.* ειδικά διευκρινίζεται επίσης ότι, όποια οντότητα της παρ. 2 περ. (γ) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 ήταν πολύ μικρή οντότητα στην τελευταία ετήσια περίοδο πριν την εφαρμογή του νόμου, για να ενταχθεί σε ανώτερη κατηγορία πρέπει να υπερβεί τα τιθέμενα όρια του ισχύοντος νόμου για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δηλαδή, εάν μια οντότητα υπερέβη το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών ποσού ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ το 2014 για πρώτη φορά, θα πρέπει και το 2015 να υπερβεί το εν λόγω όριο, ώστε να θεωρηθεί μικρή οντότητα (από πολύ μικρή) το έτος 2016.<sup>154</sup>

Διευκρινίζεται ότι, η οντότητα της παρ. 11 του άρθρου 30 του ν. 4308/2014 θα συνεχίσει να θεωρείται ως πολύ μικρή οντότητα, με βάση αποκλειστικά το κριτήριο του κύκλου εργασιών, εφόσον δηλαδή δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των οκτώ εκατομμυρίων (8.000.000) ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους, έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι υψηλότερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού τριακόσιες πενήντα χιλιάδες (350.000) ευρώ, και καθαρός κύκλος εργασιών επτακόσιες χιλιάδες (700.000) ευρώ). Εάν η οντότητα αυτή υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών των οκτώ εκατομμυρίων (8.000.000) ευρώ θεωρείται πλέον μικρή οντότητα και συντάσσει και ισολογισμό, εκτός εάν υπερβαίνει και τα όρια των μεσαίων οντοτήτων της παρ. 5 του άρθρου 2 ή τα όρια των μεγάλων οντοτήτων της παρ. 5 του άρθρου 2, του ν. 4308/2014.<sup>155</sup>

#### *Μικρές οντότητες*

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 2, ως «μικρές οντότητες» ορίζονται οι οντότητες οι οποίες δεν ταξινομούνται στις «πολύ μικρές» οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

1. Σύνολο ενεργητικού: τέσσερα εκατομμύρια (4.000.000) ευρώ.
2. Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: οκτώ εκατομμύρια (8.000.000) ευρώ.
3. Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: πενήντα (50) άτομα.

Οι μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ. 2<sup>γ</sup> του ν. 4308/2014 (βλ. σχετ. ανωτέρω) παραμένουν μικρές εφόσον δεν υπερβαίνουν δύο από τα κριτήρια προσωπικό πενήντα

---

<sup>154</sup> Βλ. σχετ. παρ. 2.6 και 2.7, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>155</sup> Βλ. σχετ. παρ. 2.10, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

(50) άτομα, σύνολο ενεργητικού τέσσερα εκατομμύρια (4.000.000) ευρώ και κύκλο εργασιών οκτώ εκατομμύρια (8.000.000) ευρώ.<sup>156</sup>

#### *Μεσαίες οντότητες*

Σύμφωνα με τη παρ. 5 του άρθρου 2, ως «μεσαίες οντότητες» ορίζονται 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:

1. Σύνολο ενεργητικού: είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) ευρώ.
2. Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: σαράντα εκατομμύρια (40.000.000) ευρώ.
3. Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: διακόσια πενήντα (250) άτομα.

#### *Μεγάλες οντότητες*

Σύμφωνα με τη παρ. 6 του άρθρου 2, ως «μεγάλες οντότητες» ορίζονται οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

1. Σύνολο ενεργητικού: είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) ευρώ.
2. Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: σαράντα εκατομμύρια (40.000.000) ευρώ.
3. Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: διακόσια πενήντα (250) άτομα.

#### **4.4 Πρώτη εφαρμογή, καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις**

Το όγδοο και τελευταίο κεφάλαιο του ν. 4308/2014 περιλαμβάνει τα άρθρα 37 έως και 44, με διατάξεις ειδικού περιεχομένου και σχετικά με την έναρξη της εφαρμογής των Ε.Λ.Π.. Από αυτά, το άρθρο 37 περιλαμβάνει ειδικές προβλέψεις σχετικά με τη λογιστική της μετάπτωσης στα Ε.Λ.Π., από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, κατά τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες θα συνταχθούν με το νέο νόμο.

Στο άρθρο 39 παρουσιάζονται αναλυτικά οι διατάξεις προηγούμενων νόμων, οι οποίοι καταργούνται με την εφαρμογή του ν. 4308/2014 και στο άρθρο 40 περιλαμβάνονται διατάξεις μεταβατικής φύσης για συγκεκριμένα θέματα που προσεγγίζονται με τα Ε.Λ.Π.. Τα άρθρα 41, 42 και 43 περιέχουν διατάξεις, γενικής φύσης, οι οποίες δεν κρίνονται ως σημαντικές ώστε να καταγραφούν για τους σκοπούς της παρούσης. Τέλος, το άρθρο 44 ορίζει την ημερομηνία έναρξης της εφαρμογής των Ε.Λ.Π..

---

<sup>156</sup> Βλ. σχετ. παρ. 2.3, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

### *Πρώτη εφαρμογή*

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, υποχρεωτικές οδηγίες σχετικά με τη σύνταξη των πρώτων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Ε.Λ.Π., περιλαμβάνονται στο άρθρο 37 του όγδοου κεφαλαίου.

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 37, η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης οικονομικών καταστάσεων των Κεφαλαίων 4 έως 7 πρέπει να αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών (βλ. σχετ. στη συνέχεια), σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4308/2014. Στην παρ. 37.2.2 της *Οδηγίας Ε.Α.Τ.Ε. (2015)* διευκρινίζεται ότι η αντιμετώπιση της πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. ως αλλαγή λογιστικής πολιτικής σημαίνει ότι οι απαιτούμενες από το νόμο προσαρμογές θα γίνουν αναδρομικά, ως εάν οι οικονομικές καταστάσεις να συντάσσονταν ανέκαθεν βάσει των προβλέψεων του ν. 4308/2014.

Επίσης στις παρ. 37.2.3 και 37.2.4 της *Οδηγίας Ε.Α.Τ.Ε.* ορίζεται ότι:

- α. Για τους σκοπούς της πρώτης εφαρμογής του ν. 4308/2014, ως περίοδος πρώτης εφαρμογής θεωρείται η πρώτη ετήσια περίοδος που ξεκινά μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Δηλαδή, για οντότητες που έχουν ετήσια λογιστική περίοδο από 1.1 - 31.12 (ημερολογιακό έτος), η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος 1.1.2015 - 31.12.2015. Για οντότητες που έχουν διαφορετική ετήσια λογιστική περίοδο, η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος που ξεκινά μετά την 1.1.2015 και
- β. για τους σκοπούς της πρώτης εφαρμογής του νόμου, ως ημερομηνία μετάβασης στα Ε.Λ.Π. θεωρείται η πρώτη ημέρα της συγκριτικής ετήσιας περιόδου της περιόδου της πρώτης εφαρμογής, ή η τελευταία ημέρα της περιόδου που προηγείται της συγκριτικής περιόδου. Συνεπώς, για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο από 1.1 - 31.12, η ημερομηνία μετάβασης είναι η 1.1.2014 ή η 31.12.2013, ενώ για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο από 1.7 - 30.6, ημερομηνία μετάβασης είναι η 1.7.2014, ή η 30.6.2014.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37, προκειμένου να συνταχθούν για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. πρέπει να εφαρμοστούν τα εξής:

1. Όταν η αναδρομική προσαρμογή ορισμένων ή όλων των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων είναι πρακτικά δυσχερής ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό, στην αρχή της περιόδου της πρώτης εφαρμογής η οντότητα δύναται:
  - i. Στην περίπτωση κατά την οποία υιοθετείται το ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης ενός στοιχείου, εφεξής δίνονται δύο επιλογές. Είτε: α) να θεωρήσει τις λογιστικές αξίες των στοιχείων του ισολογισμού του τέλους της προηγούμενης περιόδου ως το τεκμαρτό κόστος αυτού του στοιχείου για την

εφαρμογή του παρόντος νόμου, ή β) να επιμετρήσει αυτό το στοιχείο στην εύλογη αξία του, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4308/2014. Σε αυτή την περίπτωση, η εύλογη αξία που χρησιμοποιήθηκε θεωρείται εφεξής ως το «τεκμαρτό κόστος» του στοιχείου αυτού για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. . Η εν λόγω επιλογή παρέχεται μόνο για ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα. Κάθε διαφορά που προκύπτει από την εφαρμογή της δεύτερης επιλογής αναγνωρίζεται στα κέρδη εις νέον στην καθαρή θέση.

- ii. Στην περίπτωση που υιοθετείται η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4308/2014, η οντότητα επιμετρά τα σχετικά στοιχεία του ισολογισμού στην εύλογη αξία. Κάθε προκύπτουσα διαφορά αναγνωρίζεται είτε κατευθείαν στα κέρδη εις νέον της καθαρής θέσης είτε ως διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση, σύμφωνα με το άρθρο 24.
2. Η αναδρομική προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να μην είναι πρακτικά ευχερής ή να απαιτεί σημαντικό κόστος, όταν η αρχική αναγνώριση στοιχείων του ισολογισμού έχει λάβει χώρα σε μακρινή περίοδο στο παρελθόν, ή η εύλογη αξία στοιχείων του ισολογισμού δεν είναι διαθέσιμη για τα χρονικά σημεία, όπως απαιτείται για την αναδρομική εφαρμογή της επιμέτρησης στην εύλογη αξία.
3. Κονδύλια του ισολογισμού, τα οποία δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του ν. 4308/2014, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δύναται να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους.
4. Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου ταξινομούνται, σύμφωνα με τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β' του ν. 4308/2014.
5. Η μέθοδος μετάβασης στα Ε.Λ.Π. σύμφωνα με τον υπό εξέταση νόμο, καθώς και οι επιπτώσεις σε κάθε ένα κονδύλι των οικονομικών καταστάσεων γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Ιδιαίτερα γνωστοποιείται ενδεχόμενη χρήση της περίπτωσης (γ) ανωτέρω (παρ. 5 του άρθρου 37), καθώς και τα σχετικά ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.
6. Οι οντότητες που κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος νόμου ή μεταγενέστερα υποχρεούνται ή επιλέγουν να συντάξουν για πρώτη φορά ισολογισμό, διενεργούν κατά την έναρξη της περιόδου για την οποία θα συνταχθεί ισολογισμός απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους. Με βάση αυτή την απογραφή συντάσσεται ο ισολογισμός έναρξης της οντότητας.
7. Οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες μπορούν να μην εφαρμόζουν τα προβλεπόμενα στην περίπτωση (ε) ανωτέρω (παρ. 7 του άρθρου 37).



8. Οι πολύ μικρές οντότητες δεν επιτρέπεται να εφαρμόζουν την περίπτωση 1 (i), εναλλακτική (β) ανωτέρω, σχετικά με την επιμέτρηση σε εύλογες αξίες (παρ.3(α2) του άρθρου 37).
9. Για το κονδύλι «Διαφορές Ενοποίησης», σύμφωνα με το καταργούμενο άρθρο 103 του κ.ν. 2190/1920 157, κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής του παρόντος νόμου εφαρμόζονται τα εξής: i) για το αναπόσβεστο χρεωστικό υπόλοιπο κατά τις 31.12.2014, το οποίο εμφανίζεται στο ενεργητικό του ενοποιημένου ισολογισμού, ισχύουν τα προβλεπόμενα από την παρ. 3 περιπτώσεις α6 και α7 του άρθρου 18 του ν. 4308/2014 και ii) για το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο εμφανίζεται ως στοιχείο της καθαρής θέσης του ενοποιημένου ισολογισμού κατά τις 31.12.2014, μεταφέρεται κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον.

Η αναδρομική εφαρμογή συνεπάγεται την προσαρμογή όλων των κονδυλίων του ισολογισμού κατά την ημερομηνία μετάβασης και τη σύνταξη αναμορφωμένων οικονομικών καταστάσεων για τη συγκριτική περίοδο. Δηλαδή, ο ισολογισμός της ημερομηνίας μετάβασης και οι οικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου που είχαν συνταχθεί με βάση το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο πρέπει να αναμορφωθούν βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Οι σχετικές διαφορές που προκύπτουν αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση όσον αφορά τον ισολογισμό κατά την ημερομηνία μετάβασης, και στα αποτελέσματα και την καθαρή θέση κατά περίπτωση, όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής χρήσης.<sup>158</sup>

Σύμφωνα με την παρ. 37.2.6 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* και βάσει των αναφερομένων στις παρ. 37.2.1 έως 37.2.5 της ίδιας, η αναδρομική εφαρμογή βάσει των προβλέψεων του νόμου συνεπάγεται:

- Τη διαγραφή όλων των κονδυλίων, τα οποία δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του νόμου, όπως για παράδειγμα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.
- Την αναγνώριση όλων των κονδυλίων, τα οποία αναγνωρίζονται βάσει του παρόντος νόμου, αλλά δεν αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, όπως για παράδειγμα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- Την εξέταση όλων των περιουσιακών στοιχείων (π.χ. απαιτήσεις, αποθέματα ή πάγια) για τη διαπίστωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης και την αναγνώριση των σχετικών ζημιών.
- Την εξέταση και προσαρμογή, εφόσον απαιτείται, της ωφέλιμης οικονομικής ζωής των παγίων στοιχείων.

---

<sup>157</sup> Όπως ίσχυε πριν την εφαρμογή του ν. 4548/2018.

<sup>158</sup> Βλ. σχετ. παρ. 37.2.5, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

Στην παρ. 37.3.1 της *Οδηγίας E.A.T.E.*, διευκρινίζεται ότι η παρ. 3, του άρθρου 37, ακολουθώντας αντίστοιχες διεθνείς πρακτικές στη διευκόλυνση εφαρμογής σημαντικών αλλαγών στο υφιστάμενο λογιστικό πλαίσιο, προνοεί για απαλλαγές και απλουστεύσεις σε ότι αφορά την τεχνικά απαιτητική και κοστοβόρο αναδρομική προσαρμογή, την οποία απαιτεί η παρ. 2 του άρθρου 37 του ν. 4308/2014.

Συγκεκριμένα, παρέχεται η δυνατότητα μη διενέργειας αναδρομικής προσαρμογής ορισμένων ή όλων των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, όταν αυτό είναι πρακτικά δυσχερές ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό. Τέτοιες συνθήκες περιγράφονται, ενδεικτικά, στην παρ. 4 του άρθρου 37 του ν. 4308/2014 (βλ. σχετ. ανωτέρω).

Σχετικά με την υιοθέτηση του ιστορικού κόστους ως επιμέτρηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, κατά την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π., όταν δεν διενεργείται αναδρομική προσαρμογή λόγω δυσχερειών ή κόστους, στην παρ. 37.3.2 της *Οδηγίας E.A.T.E.* διευκρινίζεται ότι:

- Η οντότητα δύναται να θεωρήσει τις λογιστικές αξίες των στοιχείων του ισολογισμού του τέλους της προηγούμενης περιόδου ως το τεκμαρτό κόστος αυτών των στοιχείων για την εφαρμογή του νόμου. Δηλαδή, μεταφέρει τις λογιστικές αξίες του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου ως ποσά έναρξης της περιόδου πρώτης εφαρμογής. Οίκοθεν νοείται ότι μεταφέρονται τόσο τα ονομαστικά ποσά όσο και τα σωρευμένα μειωτικά στοιχεία (π.χ. σωρευμένες αποσβέσεις, προβλέψεις και απομειώσεις).
- Ειδικά για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα, παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης αυτών στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4308/2014. Οι εύλογες αξίες θεωρούνται εφεξής το τεκμαρτό κόστος κτήσης των στοιχείων, και οι διαφορές των εύλογων αξιών σε σχέση με τις υπάρχουσες λογιστικές αξίες αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέον. Σημειώνεται ότι η οντότητα δεν υποχρεούται να επιμετρήσει στην εύλογη αξία το σύνολο των εν λόγω ακινήτων της, δηλαδή έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει αυτή την επιλογή μόνο σε ένα ή περισσότερα ακίνητα και όχι υποχρεωτικά σε όλα. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία γίνεται κατά την έναρξη της περιόδου της πρώτης εφαρμογής.
- Γίνεται δεκτό ότι, η δυνατότητα της επιμέτρησης των ιδιοχρησιμοποιούμενων και των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία, με ταυτόχρονη αναγνώρισης των διαφορών από την επιμέτρηση αυτή στα αποτελέσματα εις νέο, παρέχεται για τα εν λόγω στοιχεία και κατά την ημερομηνία μετάβασης.

Για τα λοιπά, πλην των ακινήτων, στοιχεία του ισολογισμού, σύμφωνα με την παρ. 37.3.3 της *Οδηγίας E.A.T.E.*, δεν παρέχεται η δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών ως τεκμαρτό κόστος κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, όταν υιοθετείται το κόστος κτήσης ως βάση επιμέτρησης. Συνεπακόλουθα, οι απομειώσεις των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού, όπως των απαιτήσεων και των αποθεμάτων, αν υπάρχουν, θα

αναγνωριστούν κατά την ημερομηνία μετάβασης (1.1.2014), εφόσον όμως ήταν γνωστές κατά την ημερομηνία αυτή. Σε διαφορετική περίπτωση, τεκμαίρεται ότι προέκυψαν κατά το έτος 2014 και συνεπώς θα βαρύνουν τα αποτελέσματα αυτής της περιόδου. Δηλαδή προσαρμογή των απομειώσεων των απαιτήσεων και των αποθεμάτων δεν νοείται με απευθείας μεταφορά τους στα αποτελέσματα εις νέον της 1.1.2015. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται μόνο για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα.

Σχετικά με την υιοθέτηση της εύλογης αξίας ως επιμέτρηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, κατά την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π., όταν δεν διενεργείται αναδρομική προσαρμογή λόγω δυσχερειών ή κόστους, στις παρ. 37.3.4, 37.3.5 και 37.3.6 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* διευκρινίζεται ότι:

- Εφόσον υιοθετείται η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία προβλέπεται από το νόμο σχετική δυνατότητα (στοιχεία του άρθρου 24 του ν. 4308/2014), τεκμαίρεται ότι για τα στοιχεία αυτά υπάρχουν διαθέσιμες εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία μετάβασης, οπότε η προσαρμογή θα γίνει αναδρομικά, όπως για παράδειγμα στα χρηματοοικονομικά στοιχεία. Πάντως, εάν η οντότητα κρίνει ότι η αναδρομική προσαρμογή είναι πρακτικά δυσχερής, μπορεί να επιμετρήσει όλα αυτά τα στοιχεία στην εύλογη αξία τους κατά την 1.1.2015 και να επηρεάσει με τις διαφορές τα αποτελέσματα εις νέον, ή τις διαφορές εύλογης αξίας, βάσει των γενικών προβλέψεων του νόμου περί εύλογης αξίας στο άρθρο 24.
- Δεν έχουν τη δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία στην πρώτη εφαρμογή, οι πολύ μικρές οντότητες των περιπτώσεων (α), (β) και (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014.
- Η αναδρομική αναπροσαρμογή μπορεί να συνεπάγεται την αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου, κατά την επιλογή της οντότητας. Στην περίπτωση αυτή (του λογισμού αναβαλλόμενου φόρου), η οντότητα δεσμεύεται να λογίσει τον αναβαλλόμενο φόρο για όλες τις προκύπτουσες προσωρινές διαφορές και να ακολουθεί παγίως αυτή την πολιτική στο μέλλον.

Ως προς την μη πρακτική ευχέρεια ή το απαιτούμενο σημαντικό κόστος στην αναδρομική προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων (βλέπ. σχετ. ανωτέρω), στην παρ. 37.4.1 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* σημειώνονται συγκεκριμένες περιπτώσεις, για τις οποίες μπορεί να συμβαίνει το ένα ή το άλλο. Αυτές είναι: α) όταν η αρχική αναγνώριση στοιχείων του ισολογισμού έχει λάβει χώρα σε μακρινή περίοδο στο παρελθόν και β) όταν η εύλογη αξία στοιχείων του ισολογισμού δεν είναι διαθέσιμη για κρίσιμα χρονικά σημεία, όπως απαιτείται για την αναδρομική εφαρμογή της επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

Με την παρ. 37.5.1 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.*, παρέχεται η δυνατότητα για κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά

αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους. Εξυπακούεται ότι η ευχέρεια της παραγράφου αυτής δεν παρέχεται για συναλλαγές και γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την 01.01.2015, τα οποία λογίζονται βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Διευκρινίζεται ότι κονδύλια του ισολογισμού που εμφανίζονται στον ισολογισμό της οντότητας κατά την ημερομηνία μετάβασης και τα οποία δεν αναγνωρίζονταν από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο πρέπει να διαγράφονται, εάν δεν αναγνωρίζονται από τον παρόντα νόμο.

Στην παρ. 37.5.2 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* παρέχεται επίσης μία πρόσθετη διευκόλυνση σχετικά με την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π.. Συγκεκριμένα, κατ' αναλογία των διατάξεων της παρ. 5 του ν. 4308/2014 (βλ. επίσης 37.5.1 ανωτέρω), για τα περιουσιακά στοιχεία οι συναλλαγές των οποίων έχουν πραγματοποιηθεί πριν την ημερομηνία έναρξης της περιόδου πρώτης εφαρμογής και πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά δεν αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, παρέχεται η δυνατότητα να λογιστικοποιούνται εφεξής βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, για το χρονικό διάστημα που προβλέπεται από αυτή τη νομοθεσία.

Μία ενδεικτική περίπτωση αυτής της δυνατότητας αφορά στα περιουσιακά στοιχεία των χρηματοδοτικών μισθώσεων. Ειδικότερα, από την 1.1.2014, η φορολογική νομοθεσία (ν. 4172/2013) απαιτεί για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις την αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και αντίστοιχης υποχρέωσης, ενώ για τις υπάρχουσες κατά την 1.1.2014 συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (οι οποίες με την προϊσχύουσα φορολογική νομοθεσία και το ν. 2238/1994 αντιμετωπίζονταν ως λειτουργικές μισθώσεις χωρίς να αναγνωρίζεται το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο και η αντίστοιχη υποχρέωση), παρέχεται (βάσει του ν. 4172/2013) η δυνατότητα να συνεχίσουν να λογιστικοποιούνται ως λειτουργικές, μέχρι την 31.12.2018. Εξυπακούεται ότι, η ευχέρεια αυτή δεν παρέχεται για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι οποίες λαμβάνουν χώρα μετά την 1.1.2014 και πρέπει να λογίζονται βάσει των προβλέψεων του ν. 4308/2014 (αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και αντίστοιχης υποχρέωσης).

Με την παρ. 37.6.1 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* διευκρινίζεται ότι τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου ταξινομούνται σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β του ν. 4308/2014. Περαιτέρω, με την παρ. 37.6.2 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* ορίζονται ρητά τα σημεία στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου (2014), για τα οποία απαιτείται σχολιασμός, δεδομένης της κατάρτησης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Τα κονδύλια, τα οποία χρήζουν ανακατάταξης για τη συγκριτική περίοδο είναι τα εξής:

1. Οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, ο φόρος εισοδήματος, και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι, ενσωματώνονται (ως έξοδα) στα αντίστοιχα κονδύλια της συγκριτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, μειώνοντας έτσι το καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου.
2. Τα προτεινόμενα ποσά για διανεμόμενα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) και αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου που εμφανίσθηκαν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις (ετήσια περίοδος 2014), θα μεταφερθούν σε αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο της συγκριτικής περιόδου καθώς τα ποσά αυτά αναγνωρίζονται με την έγκρισή τους εντός της περιόδου 2015.
3. Τα οριστικά μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) εκ των κερδών του 2014 (συγκριτική περίοδος), όπως αυτά εγκρίθηκαν από τη γενική συνέλευση εντός του 2015, θα εμφανισθούν σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο στην Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης του 2015 (πρώτη εφαρμογή), όταν συντάσσεται αυτή η κατάσταση.
4. Τα προτεινόμενα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) εκ των κερδών του 2013 θα εμφανισθούν σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο στην Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης του 2014, όταν συντάσσεται αυτή η κατάσταση.
5. Οι οριστικά εγκριθείσες από τη γενική συνέλευση αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών του 2014 θα αναγνωρισθούν ως έξοδο (παροχές σε εργαζομένους), στην κατάσταση αποτελεσμάτων του 2015 (πρώτη περίοδος εφαρμογής).
6. Οι προτεινόμενες αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών του 2013 θα αναγνωρισθούν ως έξοδο (παροχές σε εργαζομένους), στην κατάσταση αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου (2014).
7. Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση, που εμφανίζεται στους ισολογισμούς της ημερομηνίας μετάβασης (π.χ. 31.12.2013) και της συγκριτικής περιόδου (π.χ. 31.12.2014), θα αντιλογισθεί.
8. Το οφειλόμενο κεφάλαιο εφεξής παύει να εμφανίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού, και αντίστοιχα της καθαρής θέσης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου.

Πάντως, κατά την παρ. 37.6.3 της *Οδηγίας E.A.T.E.*, εάν μια οντότητα κρίνει ότι οι προαναφερόμενες αναδρομικές προσαρμογές (της παραγράφου 37.6.2 της *Οδηγίας E.A.T.E.*) δεν είναι πρακτικά ευχερείς, δύναται να μην εφαρμόσει αυτές (με την εξαίρεση της περίπτωσης (η)), και να γνωστοποιήσει το γεγονός στο Προσάρτημα. Σε

κάθε περίπτωση πάντως, οι χειρισμοί αυτοί ισχύουν για τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2015 και εφεξής.

Δηλαδή η οντότητα για τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2015 και εφεξής:

1. θα εμφανίζει τα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) ως υποχρεώσεις με μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο, κατά τον χρόνο έγκρισής τους από την γενική συνέλευση των μετόχων ή το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο, και όχι στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου.
2. θα εμφανίζει τις χορηγούμενες στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ή αναλόγου οργάνου αμοιβές από τα κέρδη, ως έξοδα, όταν εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο.
3. θα εμφανίζει όλους τους φόρους (φόρο εισοδήματος, διαφορές φορολογικού ελέγχου και λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους), ως στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο χρόνο που προκύπτουν βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Ειδικά επισημαίνεται ότι ο φόρος εισοδήματος αναγνωρίζεται ως έξοδο και υποχρέωση στο τέλος της περιόδου που αφορά, καθώς έχει ήδη προκύψει με βάση την ισχύουσα νομοθεσία (αρχή δεδουλευμένου).
4. δεν θα αναγνωρίζει στην κλειόμενη περίοδο την προκαταβολή φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση. Το σχετικό ποσό αναγνωρίζεται με την καταβολή του σχετικού ποσού στην επόμενη περίοδο.

Οι παρ. 37.7.1 και 37.7.2 της *Οδηγίας E.A.T.E.* περιλαμβάνουν ειδικές συμπληρωματικές οδηγίες για τα περιεχόμενα των σημειώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται στην πρώτη εφαρμογή Ε.Λ.Π..

Συγκεκριμένα:

1. Στο προσάρτημα γνωστοποιείται η μέθοδος μετάβασης στον παρόντα νόμο καθώς και οι επιπτώσεις σε κάθε ένα κονδύλι των οικονομικών καταστάσεων, βάσει των προβλέψεων του άρθρου 37 του ν. 4308/2004 που χρησιμοποιήθηκαν από την οντότητα.
2. Ιδιαίτερα, γνωστοποιείται στο προσάρτημα η ενδεχόμενη χρήση της παραγράφου 5 του άρθρου 37 (κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, όπως και κονδύλια που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί), καθώς και τα σχετικά ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων. Δηλαδή, γνωστοποιούνται οι αξίες του ισολογισμού και τα ποσά της κατάστασης αποτελεσμάτων που έχουν επηρεασθεί από τέτοιες περιπτώσεις, όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως, τα αφορολόγητα αποθεματικά του ν. 3299/2004 και οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Τέλος, στις παρ. 37.8.1, 37.8.2 και 37.9.1 της *Οδηγίας Ε.Α.Τ.Ε.* διευκρινίζονται επίσης τα εξής:

1. Οι οντότητες που κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος νόμου ή μεταγενέστερα υποχρεούνται ή επιλέγουν να συντάξουν για πρώτη φορά ισολογισμό, συντάσσουν ισολογισμό έναρξης της πρώτης αυτής περιόδου βάσει απογραφής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους που διενεργούν με ημερομηνία αναφοράς την έναρξη της εν λόγω περιόδου. Ο προσδιορισμός των σχετικών αξιών διενεργείται βάσει όλων των διαθέσιμων στοιχείων που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία που τηρεί η οντότητα. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, αποτελεί την καθαρή θέση έναρξης της οντότητας που αναγνωρίζεται ως κεφάλαιο ή και υπέρ το άρτιο, λαμβάνοντας υπόψη την ισχύουσα νομοθεσία αναφορικά με το ελάχιστο προβλεπόμενο κεφάλαιο για τον νομικό τύπο της οντότητας.
2. Πέραν της παρεχόμενης δυνατότητας αποφυγής της αναδρομικής προσαρμογής ορισμένων ή όλων των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων βάσει του παρόντος άρθρου, η παρ. 9 παρέχει περαιτέρω διευκολύνσεις στις πολύ μικρές και τις μικρές οντότητες, λόγω του μικρού μεγέθους και των περιορισμένων δυνατοτήτων τους. Συγκεκριμένα, λαμβάνοντας υπόψη το κριτήριο κόστους-οφέλους, παρέχεται η δυνατότητα οι οντότητες αυτές: α) να μην προβαίνουν σε λεπτομερή αναταξινόμηση των κονδυλίων της συγκριτικής περιόδου αλλά τα ποσά των σχετικών λογαριασμών να ενσωματώνονται με την καλύτερη δυνατή προσέγγιση στα υποδείγματα του παρόντος νόμου, β) να μην παρέχουν λεπτομερώς τις άλλως απαιτούμενες από την παρ. 7 του άρθρου 37 του ν. 4308/2014 γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα, αναφορικά με τη μέθοδο μετάβασης.

#### *Καταργούμενες διατάξεις*

Στο άρθρο 38 του ν. 4308/2014 προβλέπονται οι διατάξεις του προηγούμενου νομοθετικού πλαισίου, οι οποίες καταργούνται με την εφαρμογή του συγκεκριμένου νόμου και των Ε.Α.Π.. Αυτές είναι:

- Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαρ. Ε1 της παραγράφου Ε' του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος π.δ. 186/1992.
- Εξαιρετικά οι αποφάσεις Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β' 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β' 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β' 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β' 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις Α.Υ.Ο. 1093619/748/0015/ΠΟΛ.1212/10.8.1995 (Β' 719), Α.Υ.Ο. 1128269 / 1226 / 0015 / ΠΟΛ.1292 / 16.11.1995 (Β' 982), Κ.Υ.Α.

1071467/536/0015/ΠΟΛ.1101/31.7.2006(Β'1283),Κ.Υ.Α.1008269/52/0015/ΠΟΛ 1009/22.1.2008 (Β'176) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1193/21.12.2010 (Β' 2174), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.

- Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015.
- Για περιόδους, οι οποίες αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, παύουν εφεξής να ισχύουν: α) Η παρ. 8<sup>δ</sup> του άρθρου 16, η παρ. 2 του άρθρου 42, οι παρ. 1 έως 4, 7 και 8 του άρθρου 42<sup>α</sup>, τα άρθρα 42<sup>β</sup> έως 43, οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 43<sup>α</sup>, το άρθρο 43<sup>γ</sup>, τα άρθρα 90 έως 107, τα άρθρα 110 έως 130, τα άρθρα 132 έως 134, και τα άρθρα 138 έως 143 του κ.ν. 2190/1920, β) Τα άρθρα 20 έως 27 του ν. 2065/1992, γ) Η περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 23 και τα άρθρα 62 έως 78 (κεφάλαιο 11) του ν.δ. 400/1970, δ) Η παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. 3190/1955, ε) Τα άρθρα 80, 96 και 97, η παρ. 1 του άρθρου 98, και το άρθρο 101 του ν. 4072/2012, στ) Το π.δ. 1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, καθώς και οι σχετικές ρυθμίσεις των άρθρων 47 έως 49 του ν. 1041/1980, για τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες, ζ) Το π.δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου και η) Το π.δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.
- Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται κάθε άλλη κανονιστική πράξη, εγκύκλιος ή Οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει των καταργούμενων διατάξεων της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, στο βαθμό που είναι σε αντίθεση με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου.
- Όπου άλλη διάταξη νόμου ή άλλος κανόνας δικαίου παραπέμπει σε διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 οι οποίες καταργούνται δυνάμει του παρόντος άρθρου, με την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου η παραπομπή αυτή νοείται ότι αναφέρεται στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου. Ειδικότερα: α) η παραπομπή στην παρ. 1 του άρθρου 42α ή στο άρθρο 42<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920 θεωρείται ότι αναφέρεται στο άρθρο 16 του παρόντος νόμου, β) η παραπομπή στην παρ. 5 του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920 θεωρείται ότι αναφέρεται στο άρθρο 32 του παρόντος νόμου, γ) παραπομπή στην παρ. 5 του άρθρου 103 του κ.ν. 2190/1920 (παρουσίαση ιδίων μετοχών στον ισολογισμό) θεωρείται ότι αναφέρεται στην παρ. 1<sup>ε</sup> του άρθρου 26 του παρόντος νόμου.



- Η παρ. 6 του άρθρου 42<sup>α</sup> του κ.ν. 2190/1920 τροποποιείται ως εξής: «6. Κάθε εταιρεία, η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του, πρώτου μετά την έναρξη ισχύος αυτού του νόμου ισολογισμού της, δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια: α) σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ, β) καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ, γ) μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης 50 άτομα, και εφόσον δεν εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δύναται να μην εκλέγει ελεγκτές από τους νόμιμους ελεγκτές του ν. 3693/2008. Όταν η εταιρεία παύει να υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια της παρούσης παραγράφου για δύο συνεχόμενες χρήσεις, ενώ τα υπερέβαινε, η ευχέρεια παρέχεται από τη χρήση που έπεται των δύο εν λόγω χρήσεων. Όταν η εταιρεία υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια της παρούσης παραγράφου για δύο συνεχόμενες χρήσεις, ενώ δεν τα υπερέβαινε, η άρση της ευχέρειας ενεργοποιείται από τη χρήση που έπεται των δύο εν λόγω χρήσεων.».

**ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ**  
**ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΔΥΟ ΠΛΑΙΣΙΩΝ**  
**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**  
**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

**1.1 Κλιμακωτή εφαρμογή στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων**

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Σε συνέχεια των όσων αναφέρθηκαν στην ενότητα 4.3, Κεφάλαιο 4, Μέρος Πρώτο της παρούσης, σχετικά με την κλιμακωτή εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και τον καθορισμό του μεγέθους των οντοτήτων, ένα πλήρες ενιαίο σύνολο (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνει: α) τον Ισολογισμό (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης), β) την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, γ) την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, δ) την Κατάσταση Χρηματοροών (Ταμειακών Ροών), και ε) το Προσάρτημα. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η σύνταξη ενός πλήρους ενιαίου συνόλου οικονομικών καταστάσεων διαφοροποιείται ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων, («πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες»).

Οι οντότητες, οι οποίες ταξινομούνται ως «μεγάλες», συντάσσουν υποχρεωτικά και τις πέντε ανωτέρω καταστάσεις. Οι οντότητες, οι οποίες ταξινομούνται ως «μεσαίες» δεν συντάσσουν την Κατάσταση Χρηματοροών και οι οντότητες, οι οποίες ανήκουν στις κατηγορίες «μικρές» και «πολύ μικρές», εκτός από την Κατάσταση Χρηματοροών δεν συντάσσουν επίσης και την Κατάσταση Χρηματοροών και Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

*Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Σύμφωνα με το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής, ένα πλήρες ενιαίο σύνολο (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων περιλάμβανε: α) τον Ισολογισμό, β) την Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης, γ) τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, δ) το Προσάρτημα και ε) την Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, η οποία όμως δεν οριζόταν ως κατάσταση υποκείμενη σε δημοσιότητα. Επίσης, προβλεπόταν και η υποχρέωση της σύνταξης της Κατάστασης Ταμειακών Ροών και του Πίνακα Κίνησης Ιδίων Κεφαλαίων, μόνο όμως για τις εταιρείες οι οποίες ήταν υπόχρεες στη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ή συμπεριλαμβάνονταν σε ενοποίηση. Εκτός από τις περιπτώσεις των εταιρειών που κατάρτιζαν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, αν και προέβλεπε τη δυνατότητα σύνταξης «συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων» (Ισολογισμού και Προσαρτήματος) για «μικρές» εταιρείες, οι οποίες πληρούσαν συγκεκριμένα ποσοτικά κριτήρια (κύκλος εργασιών, σύνολο ενεργητικού και μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού), δεν προέβλεπε τη σύνταξη διαφορετικού ενιαίου συνόλου οικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας σύμφωνα με την προσέγγιση των Ε.Λ.Π..

Η κατά τα Ε.Λ.Π. κλιμακωτή προσέγγιση στην κατάρτιση ενός υποχρεωτικού πλήρους ενιαίου συνόλου οικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας αναφοράς, σε σχέση με τα όσα προβλέπονταν από το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής, αποτελεί μία ουσιώδη διαφορά μεταξύ των δύο πλαισίων. Η διαφοροποίηση αυτή ενισχύεται και από τις καταστάσεις αυτές καθ' αυτές, οι οποίες είναι υποχρεωτικές να καταρτίζονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., σε σχέση με αυτές που προβλέπονταν από το προηγούμενο νομικό πλαίσιο (βλ. σχετ. στη συνέχεια).

## 1.2 Διαφορές λογιστικών αρχών

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Οι γενικές αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. προβλέπονται στο άρθρο 17 του ν. 4308/2014 και δεν συμπεριλαμβάνουν τις βασικές αρχές του πλαισίου του Ε.Γ.Λ.Σ., όπως αυτές παρουσιάζονται στη συνέχεια.<sup>159</sup> Επίσης, το ισχύον νομικό πλαίσιο προβλέπει γενικές αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες δεν περιλαμβάνονταν με άμεσες αναφορές στο προηγούμενο.

Κατ' αρχήν, το ισχύον νομικό πλαίσιο εισάγει δύο βασικές αρχές, οι οποίες αναφέρονται ρητά στο άρθρο 17 του ν. 4308/2014. Αυτές είναι: α) η αρχή του δεδουλευμένου και β) η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στις περιπτώσεις (στ) και (ζ) της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014, οι οποίες βασίζονται θεμελιωδώς στην εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18 του νόμου αυτού, σχετικά με τις μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και πολιτικών και τη διόρθωση των λαθών. Οι δύο αυτές γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων έχουν ως εξής:

1. Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4308/2014.
2. Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου, πάντα όμως με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του ν. 4308/2014.

Επιπλέον, το πλαίσιο των Ε.Λ.Π. επιδιώκει την ενίσχυση της ποιότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών δίνοντας τη δυνατότητα της χρήσης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. Έτσι, υιοθετώντας την προσέγγιση και των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να σημειωθεί ότι για τα Ε.Λ.Π. σε ορισμένες περιπτώσεις, η φύση των πληροφοριών είναι από μόνη της επαρκής για να προσδιορίσει τη συνάφειά τους (όπως π.χ. οι γνωστοποιήσεις σχετικά με τις συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών).

---

<sup>159</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 17, ν. 4308/2014.

Όσον αφορά στην προσέγγιση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τα Ε.Λ.Π. εντοπίζονται δύο βασικές διαφορές σε σχέση με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο. Η πρώτη σχετίζεται με τη σημαντικότητα και η δεύτερη με την αποδοχή της ουσίας των συναλλαγών και λοιπών λογιστικών γεγονότων σε σχέση με τον τύπο. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από την φύση και τη σημαντικότητά τους.

Η σημαντικότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις εξαρτάται από το μέγεθος του στοιχείου ή του λάθους, το οποίο όμως κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης της πληροφορίας. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014 «παραλείψεις ή σφάλματα σε κονδύλια είναι σημαντικά εάν θα μπορούσαν ατομικά ή αθροιστικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το σημαντικό μέγεθος εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή του σφάλματος, κρινόμενο υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Το μέγεθος ή η φύση του κονδυλίου, ή ένας συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγων. Έτσι, οι απαιτήσεις του ν. 4308/2014 σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση μπορεί να παραβλέπονται, μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική.<sup>160</sup> Οι πληροφορίες θεωρούνται ουσιώδεις, εάν η παράλειψή τους ή η ελλιπής διατύπωσή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που έχουν ληφθεί ή θα ληφθούν βάσει των οικονομικών καταστάσεων.<sup>161</sup>

Ως προς τη σημαντικότητα το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο κ.ν. 2190/1920 δεν προέβλεπαν κάτι σχετικά, ενώ φυσικά δεν τίθεται κανένα θέμα συζήτησης, όσον αφορά στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή του Κ.Φ.Α.Σ. και της λοιπής Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, στον βαθμό που τα νομοθετήματα αυτά επηρέαζαν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Δεύτερη ουσιώδης διαφορά διαπιστώνεται και ως προς την ουσία των συναλλαγών και των λοιπών λογιστικών γεγονότων. Τα Ε.Λ.Π. ορίζουν ρητά ότι τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων.<sup>162</sup> Σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο, οι συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα είναι αναγκαίο να αποδίδονται και να παρουσιάζονται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική πραγματικότητά τους και όχι μόνο με τη νομική τους μορφή. Επιπλέον, η ουσία των συναλλαγών ή άλλων γεγονότων δεν συμπίπτει πάντοτε με αυτό που είναι προφανές από το νομικό ή το σχεδιασμένο τύπο τους (π.χ. οι χρηματοδοτικές μισθώσεις). Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αντιμετώπιζε το θέμα της ουσίας και του τύπου των συναλλαγών εντελώς διαφορετικά (στηριζόμενο επί της αρχής στον

---

<sup>160</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 17, παρ. 5 και 6, ν. 4308/2014.

<sup>161</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 17, παρ. 5, ν. 4308/2014.

<sup>162</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 17, παρ. 6, ν. 4308/2014.

τύπο), καταλήγοντας σε αρκετές περιπτώσεις σε ουσιώδεις διαφορές όσον αφορά την αρχική αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Πριν την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., οι βασικές αρχές του πλαισίου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ορίζονταν στο π.δ. 1123/1980 (άρθρο 1, Κεφάλαιο 1.1) και στο άρθρο 43, παρ. 1 του κ.ν. 2190/1920. Το πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ. θεμελιωνόταν σε τρεις βασικές αρχές, την αρχή της αυτονομίας, την αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης και παρακολούθησης στους οικείους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής των αποθεμάτων, των εξόδων και εσόδων και την αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης. Επιπλέον, οι βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. περιλάμβαναν και την αρχή της ενημέρωσης των λογαριασμών. Ειδικά για την αρχή ενημέρωσης των λογαριασμών ίσχυε η βασική αρχή της υπέρξεως παραστατικού (δικαιολογητικού), το οποίο προβλεπόταν σε κάθε περίπτωση. Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά λογιστικοποιούνταν τα έξοδα και τα έσοδα. Απόκλιση από τη βασική αυτή αρχή επιτρεπόταν στις υποπεριπτώσεις που αναφέρονταν στην περ. 3 της παρ. 5.1.600 του π.δ. 1123/1980.

Περαιτέρω, στις βασικές αρχές προβλεπόταν ότι, στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας έπρεπε να καταχωρούνται και τα εξής τουλάχιστον στοιχεία: α) ο αύξοντας αριθμός του παραστατικού, με το οποίο έπρεπε να γίνεται η λογιστικοποίηση και η καταχώριση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού και β) η σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρούνταν στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού. Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως ήταν υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών μερίδων σε καρτέλες ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Για τους ίδιους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής ίσχυαν όσα ορίζονταν στην περ. 7 της παρ. 5.210 του π.δ. 1123/1980.<sup>163</sup> Ωστόσο, η παρ. 1 του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920 προέβλεπε ρητά ότι, για την εφαρμογή των κανόνων αποτίμησης που προβλέπονταν από το συγκεκριμένο άρθρο έπρεπε, μεταξύ των άλλων, να θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της οντότητας.

Οι άλλες δύο βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ., εξεταζόμενες ως προϋποθέσεις για την εφαρμογή των κανόνων αποτίμησης του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920, ήταν αφενός η πάγια εφαρμογή των μεθόδων αποτίμησης και αφετέρου η αρχή της συντηρητικότητας. Ως προς την πρώτη από τις δύο αυτές αρχές, μπορεί να υποστηριχθεί με ασφάλεια ότι, ως γενικός κανόνας, είναι συναφής με την αρχή της περίπτωσης (α), της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014. Ως προς την αρχή της συντηρητικότητας όμως, αφενός μεν η αρχή αυτή δεν προβλέπεται ρητά στο νέο λογιστικό πλαίσιο και αφετέρου η ερμηνεία της και η εφαρμογή της στην πράξη είναι

---

<sup>163</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 1, Μέρος Πρώτο, Κεφάλαιο 1.1, παρ. 1.100, 1.101 και 1.102, π.δ. 1123/1980.

αντικείμενο ειδικού σχολιασμού και για το λόγο αυτό παρουσιάζεται σε ειδική ενότητα στη συνέχεια.

Εκτός από τις διατάξεις σχετικά με την ανάπτυξη του κυκλώματος γενικής λογιστικής, το Ε.Γ.Α.Σ. περιλάμβανε και ειδικές διατάξεις, σχετικές με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, προέβλεπε και σχετικά με την υποχρεωτική ανάπτυξη δύο άλλων ανεξάρτητων λογιστικών κυκλωμάτων, α) το κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής με σκοπό κυρίως τον προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων της εκμετάλλευσης και β) το κύκλωμα των λογαριασμών τάξεως. Οι τελευταίοι, αφορούσαν σε λογαριασμούς παρακολούθησης πληροφοριών και οι καταχωρήσεις σε αυτούς δεν επηρέαζαν διόλου τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή περιουσία και τα αποτελέσματα της οντότητας.

Αντίθετα, τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν την ανάπτυξη μόνο ενός λογιστικού κυκλώματος, αυτού της γενικής λογιστικής και δεν επιβάλλουν (αλλά ούτε καν συζητούν) την τήρηση κανενός από τα δύο άλλα ανεξάρτητα κυκλώματα. Συνεπώς, και ως προς την αυτονομία των κυκλωμάτων της λογιστικής, την οποία υιοθετούσε το προηγούμενο νομικό πλαίσιο ως θεμελιώδη αρχή, σε σχέση με ότι προβλέπουν σχετικά τα Ε.Λ.Π, οι διαφορές μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων είναι επίσης ουσιώδεις.

Περαιτέρω, κατά το Ε.Γ.Α.Σ., ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης αποτελούσε έναν ενδιάμεσο λογαριασμό συγκέντρωσης των εσόδων και των εξόδων της χρήσης από το ισοζύγιο της γενικής λογιστικής όπου αυτά παρακολουθούνταν ως προς τη φύση τους, προκειμένου να διαμορφωθεί ο πίνακας των αποτελεσμάτων της χρήσης, όπου εκεί εμφανίζονταν ως προς τον προορισμό τους. Επιπλέον, ο λογαριασμός αυτός διευκόλυνε τη λογιστική αναγνώριση των αποθεμάτων τέλους και συνεπακόλουθα και τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων. Και αυτό το σημείο αποτελεί μία ουσιώδη διαφορά προσέγγισης μεταξύ των δύο πλαισίων, αφού η απαίτηση του προϊσχύσαντος σχετικά με την κατάρτιση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης απουσιάζει πλήρως στην περίπτωση των Ε.Λ.Π.. Το ισχύον νομικό πλαίσιο, απλοποιώντας σημαντικά τη διαδικασία της αναγνώρισης της περιοδικής απογραφής, κατήργησε την υποχρεωτική τήρηση του συγκεκριμένου λογαριασμού και φυσικά πλέον δεν συμπεριλαμβάνεται και στις οικονομικές καταστάσεις ως μη δημοσιευόμενη κατάσταση.

Τέλος, μελετώντας τις βασικές αρχές των Ε.Λ.Π., όπως αυτές παρουσιάζονται στο άρθρο 17 του ν. 4308/2014, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι και κατά τα λοιπά οι αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ταυτίζονται έστω και σε κάποιο βαθμό με τις αρχές του πλαισίου Ε.Γ.Α.Σ.. Επί της ουσίας, πρόκειται για δύο εντελώς διαφορετικά πλαίσια λογιστικών αρχών. Αυτό οφείλεται στη διαφορετική προσέγγιση των δύο πλαισίων ως προς την επιδιωκόμενη τυποποίηση. Συγκεκριμένα, στην πρώτη περίπτωση, ο νομοθέτης εστιάζει σημαντικά στην τυποποίηση των λογαριασμών και των λογιστικών κυκλωμάτων (γενική λογιστική, αναλυτική λογιστική και λογαριασμοί τάξεως), ενώ στην περίπτωση των Ε.Λ.Π. ο νομοθέτης

ενδιαφέρεται πρωτίστως για τη διαμόρφωση μίας τυποποιημένης προσέγγισης στη σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

### 1.3 Διαφορετικές αρχές ως προς την επιμέτρηση

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Ως προς την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού, τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν την εφαρμογή του ιστορικού κόστους<sup>164</sup>. Ωστόσο, σε αρκετές περιπτώσεις προβλέπεται ως εναλλακτική μέθοδος μεταγενέστερης επιμέτρησης η μέθοδος της εύλογης αξίας.<sup>165</sup>

Η επιμέτρηση σε εύλογες αξίες και οι σχετικές με αυτήν γνωστοποιήσεις, επιβάλλονται ή επιτρέπονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. στην περίπτωση της αναγνώρισης για πρώτη φορά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των αποκτηθέντων στοιχείων ενεργητικού, παθητικού και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων<sup>166</sup>, στα ενσώματα πάγια<sup>167</sup>, στην επιμέτρηση των επενδύσεων σε ακίνητα<sup>168</sup>, στα χρηματοοικονομικά μέσα<sup>169</sup>, στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία<sup>170</sup>, στην εφαρμογή του ετήσιου ελέγχου απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων<sup>171</sup>, στις υποχρεώσεις<sup>172</sup> και στην επιμέτρηση παροχών σε εργαζόμενους<sup>173</sup>. Τέλος, προβλέπονται ειδικές γνωστοποιήσεις σχετικά με την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.<sup>174</sup>

Ειδικότερα:

Τα άρθρα 18 έως 28 του Κεφαλαίου 5 του ν. 4308/2014 αναφέρονται στο (ανακτήσιμο) ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης, με εξαίρεση το άρθρο 24 του νόμου, το οποίο αναφέρεται στη χρήση εύλογων αξιών για συγκεκριμένα μόνο (επιλεγμένα) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Σύμφωνα με την *Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε.*, «η αναφορά στο «ανακτήσιμο» κόστος υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση στο κόστος κτήσης γίνεται εφόσον το κόστος αυτό είναι ανακτήσιμο».<sup>175</sup>

Ο ν. 4308/2014 καθιερώνει το κόστος κτήσης ως βάση επιμέτρησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οντότητας και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του πέμπτου κεφαλαίου του νόμου είναι η βασική λογιστική μέθοδος για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων στο πλαίσιο της Οδηγίας

---

<sup>164</sup> Βλ. σχετ. άρθρα 18 – 23, ν. 4308/2014.

<sup>165</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, ν. 4308/2014.

<sup>166</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 34, ν. 4308/2014.

<sup>167</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, ν. 4308/2014.

<sup>168</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 6, ν. 4308/2014.

<sup>169</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 4, 9, 10, 11, 12, 13 και 14, ν. 4308/2014.

<sup>170</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 7, ν. 4308/2014.

<sup>171</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, παρ. 3, περ. β και άρθρο 19, παρ. 4, ν. 4308/2014.

<sup>172</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 1- 3, ν. 4308/2014.

<sup>173</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 22, παρ. 13, ν. 4308/2014.

<sup>174</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 29, ν. 4308/2014.

<sup>175</sup> Βλ. σχετ. Κεφάλαιο 5, Εισαγωγή, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

34/2013. Στην *Οδηγία Ε.Α.Τ.Ε.* υπογραμμίζεται ότι, η εφαρμογή του κόστους κτήσης είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τις οντότητες που δεν είναι δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος), οι οποίες είναι αυτές που εφαρμόζουν για τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων τα Ε.Λ.Π. για δύο κυρίως λόγους. Αφενός μεν, το κόστος κτήσης είναι η παραδοσιακή λογιστική αρχή με την οποία είναι εξοικειωμένοι οι συντάκτες και οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αφετέρου δε, το κόστος κτήσης αποτελεί τη βασική αρχή της φορολογικής νομοθεσίας, η οποία διέπει τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (ν. 4172/2013) και συνεπώς διασφαλίζεται η δυνατότητα σύγκλισης των δύο πλαισίων.

Η εφαρμογή του κόστους κτήσης για τη λογιστική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, συνεπάγεται την αρχική αναγνώριση των στοιχείων αυτών στο κόστος κτήσης και τη μετέπειτα επιμέτρησή τους στο ανακτήσιμο ποσό τους, εφόσον το δεύτερο είναι μικρότερο του κόστους κτήσης και εφόσον η διαφορά (ζημία) εκτιμάται ότι θα είναι μόνιμου χαρακτήρα. Στην *Οδηγία Ε.Α.Τ.Ε.*, εξηγείται ότι σύμφωνα με το ν. 4308/2014 και τα καθοριζόμενα στην Οδηγία 2013/34, στη λογιστική του κόστους κτήσης (ιστορικού κόστους): α) δεν νοούνται αναπροσαρμογές στην εύλογη αξία των στοιχείων, β) τεκμαίρεται ότι για τα υποκείμενα σε φυσιολογική απαξίωση στοιχεία, όπως τα ενσώματα πάγια, η παρουσίασή τους στο ανακτήσιμο κόστος επιτυγχάνεται, για τις πλείστες των περιπτώσεων, από την μείωση αυτών μέσω των διενεργούμενων αποσβέσεων και γ) αναγνωρίζονται έκτακτες μειώσεις της αξίας τους, πέραν των αποσβέσεων και από οποιαδήποτε αιτία (φυσική, νομική, οικονομική κ.λπ.), μέσω της διαδικασίας της απομείωσης.<sup>176</sup>

Στην παρ. 4 του άρθρου 22 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι, αντί της εφαρμογής των παρ. 1 έως 3 του υπό συζήτηση άρθρου, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος υιοθετώντας δύο μεθόδους. Αυτές είναι: α) η μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου ή β) η σταθερή μέθοδος. Η υποχρέωση αυτή υφίσταται εφόσον η επιμέτρηση με τον κανόνα της παραγράφου αυτής έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στην παρ. 22.4.2 της *Οδηγίας Ε.Α.Τ.Ε.* διευκρινίζεται ότι, ως «κόστος κτήσης» μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θεωρείται το ποσό που αναλήφθηκε κατά την αρχική της αναγνώριση. Περαιτέρω, με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (σταθερή ή βάσει του πραγματικού επιτοκίου), αποσβένονται σταδιακά ποσά που αφορούν υπό ή υπέρ το άρτιο και άμεσα κόστη που σχετίζονται ευθέως με την ανάληψη της υποχρέωσης.

Σχετικά με το αποσβέσιμο κόστος με την εφαρμογή της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή την σταθερή μέθοδο ισχύουν αναλόγως τα αναφερθέντα στο άρθρο 19 (βλ.

---

<sup>176</sup> Βλ. σχετ. Κεφάλαιο 5, Εισαγωγή, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.



σχετ. στη συνέχεια περί επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).<sup>177</sup>

Στην παρ. 5 του άρθρου 22 ορίζεται ότι, για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου αυτού, η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται στο καθαρό ποσό που αναλαμβάνεται, λαμβανομένων υπόψη των ποσών που αφορούν σε υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση τους, τόκους, καθώς και στο κόστος, το οποίο σχετίζεται άμεσα με την ανάληψη αυτών.

Κατά την παρ. 11 του άρθρου 22, οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό, το οποίο αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους. Σύμφωνα με τις παρ. 22.11.2 και 22.12.1 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.*, το ποσό αυτό προσδιορίζεται ως η «βέλτιστη εκτίμηση». Η αναφορά στο νόμο του διεθνούς όρου «βέλτιστη εκτίμηση» υποδηλώνει ότι απαιτείται στάθμιση όλων των σημαντικών ενδεχόμενων βάσει πιθανότητας επέλευσης. Περαιτέρω, σε περιπτώσεις προβλέψεων σημαντικού ποσού ή και χρόνου διακανονισμού που εκτιμάται ότι θα έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, ενδεχομένως να απαιτείται προεξόφληση του ονομαστικού ποσού της πρόβλεψης. Στην περίπτωση που γίνεται προεξόφληση, η πρόβλεψη ανελίσσεται εφεξής με το επιτόκιο της προεξόφλησης, με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων.

Στην παρ. 12 του άρθρου 22 προβλέπεται ότι, οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, αντί της επιμέτρησης της παραγράφου 11 του ίδιου άρθρου, εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό.

Η παρ. 13 προβλέπει το λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Στην παρ. 14 προβλέπεται ότι, οι διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή είτε κατά το διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν. Στον ίδιο χειρισμό υπόκεινται και οι σχετικές διαφορές που μπορεί προκύπτουν κατά τον τελικό διακανονισμό των ποσών αυτών. Σε περίπτωση πάντως που μια οντότητα προσδιορίζει τις προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους με αναλογιστική μέθοδο και αναγνωρίζει τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον (χωρίς δηλαδή να αναγνωριστούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων), θεωρείται ότι προβαίνει σε παρέκκλιση από τις αρχές του νόμου προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίας, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 17.<sup>178</sup>

---

<sup>177</sup> Βλ. σχετ. παρ. 22.4.3, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>178</sup> Βλ. σχετ. παρ. 22.14.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

Στην παρ. 22.14.2 της *Οδηγίας E.A.T.E.* εξηγείται ότι, στο βαθμό που οι προβλέψεις για παροχές στο προσωπικό δεν αναγνωρίζονται για φορολογικούς σκοπούς προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το χρόνο σχηματισμού τους αλλά κατά την καταβολή των σχετικών ποσών (κανόνας που ισχύει γενικά για τις προβλέψεις), η οντότητα οφείλει να παρακολουθεί τις σχετικές πληροφορίες με κάθε πρόσφορο τρόπο, κατά την κρίση της.

Με την παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 4308/2014 παρέχεται η δυνατότητα της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία. Έτσι, εναλλακτικά των ως άνω οριζόμενων στα άρθρα 18 έως 23 του νόμου, παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του άρθρου 24 να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους.

Σύμφωνα με τον σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014, ως «εύλογη αξία» ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης ορίζεται «αντίστοιχα η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης». Σύμφωνα με την Οδηγία 34/2013/ΕΕ, τα κράτη - μέλη έχουν υποχρέωση να εισάγουν στο εσωτερικό τους δίκαιο ρυθμίσεις που είτε επιβάλλουν είτε επιτρέπουν τη χρήση των εύλογων αξιών για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Στο πνεύμα και το γράμμα της Οδηγίας, το άρθρο 24 εισάγει τη δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών αυστηρά σε προαιρετική βάση, ως εναλλακτικό μοντέλο έναντι του ιστορικού κόστους, κατά την ελεύθερη επιλογή της υποκείμενης οντότητας, με απόφαση της διοίκησης. Όταν γίνεται χρήση της εύλογης αξίας για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα υποχρεωτικά χρησιμοποιεί το υπόδειγμα ισολογισμού Β.1.2 του παραρτήματος Β (το υπόδειγμα Β.1.1 χρησιμοποιείται για το ιστορικό κόστος).<sup>179</sup>

Στην παρ. 24.1.4 της *Οδηγίας E.A.T.E.* ορίζονται τα επιλέξιμα στοιχεία του ισολογισμού για επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Αυτά είναι: α) τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, β) τα επενδυτικά ακίνητα, γ) τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα, δ) τα αποθέματα εμπορευμάτων (μόνο για αποθέματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών), ε) τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, στ) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου και ζ) τα παράγωγα για αντιστάθμιση.

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 24, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται σύμφωνα με το παρόν άρθρο, όλα τα

---

<sup>179</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.1.1 – 24.1.3, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της E.A.T.E., 2015.

επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία. Όταν η επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει εύλογες αξίες σε ένα ή περισσότερα κατά την κρίση της κονδύλια από τα ανωτέρω (βλ. παρ. 24.1.4 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.*), οι εύλογες αξίες αυτές εφαρμόζονται υποχρεωτικά στο σύνολο των επιμέρους στοιχείων του/(των) κονδυλίου/(ων) του ισολογισμού. Σε καμία περίπτωση, δεν επιτρέπεται να γίνεται επιλεκτική εφαρμογή των εύλογων αξιών σε μερικά μόνο από αυτά τα στοιχεία του/(των) κονδυλίου/(ων). Θεωρείται ότι όλα τα στοιχεία κάθε κονδυλίου του ισολογισμού που είναι επιλέξιμο για επιμέτρηση στην εύλογη αξία είναι παρόμοιας φύσης.<sup>180</sup>

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 24, η επιμέτρηση, σύμφωνα με το άρθρο αυτό, επιτρέπεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους. Όταν τα στοιχεία ενός κονδυλίου επιμετρώνται ήδη στην εύλογη αξία και ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας ενός στοιχείου του κονδυλίου καταστεί αναξιόπιστος, τα υπόλοιπα στοιχεία του κονδυλίου συνεχίζουν να επιμετρώνται στις εύλογες αξίες τους.<sup>181</sup>

Κατά την παρ. 4, όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα που ταξινομούνται ως «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», η επιμέτρηση αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών. Δεν επιτρέπεται ένα (ή δύο) από αυτά τα κονδύλια να επιμετρώνται στις εύλογες αξίες και τα άλλα δύο (ή ένα) στο κόστος κτήσης.<sup>182</sup>

Στην παρ. 5 του άρθρου 24 περιλαμβάνονται διατάξεις σχετικά με τη λογιστική της επιμέτρησης σε εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων. Συγκεκριμένα:

1. Κέρδη (θετικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, ανά ακίνητο, ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.
2. Ζημιές (αρνητικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το

---

<sup>180</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.2.1 και 24.2.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>181</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.3.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>182</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.4.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

3. Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, στο βαθμό που το σχετικό ποσό έχει καταστεί πραγματοποιημένο. Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά τη διαγραφή ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.
4. Η εύλογη αξία ενός στοιχείου, εφόσον έχει επιλεγεί η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρησή του, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.
5. Η εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και, σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.
6. Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Στην παρ. 24.5.1 της *Οδηγίας E.A.T.E.*, διευκρινίζεται ότι η αναπροσαρμογή της αξίας των αποσβέσιμων ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία, γίνεται με προσαρμογή τόσο της αξίας κτήσης τους ή της προηγούμενης αναπροσαρμογής τους όσο και των σωρευμένων αποσβέσεων με ποσοστό που διασφαλίζει ότι η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία (αξία προ αποσβέσεων μείον σωρευμένες αποσβέσεις) είναι η εύλογη αξία.

Επιπλέον στην παρ. 24.5.2 της ίδιας *Οδηγίας* προτείνεται, για σκοπούς αποφυγής λαθών και αναίρεσης ήδη λογισθέντων ποσών, η επιμέτρηση στην εύλογη αξία των κτιρίων που υπόκεινται σε απόσβεση, να γίνεται στο τέλος της χρήσης και κατόπιν της διενέργειας των ετησίων αποσβέσεων.

Στην παρ. 24.5.3 της *Οδηγίας E.A.T.E.*, παρέχονται οδηγίες σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, ο οποίος προτείνεται να γίνεται κατά διακριτό περιουσιακό στοιχείο, σύμφωνα με τα οριζόμενα. Συγκεκριμένα, κατά περιουσιακό στοιχείο: α) οι θετικές διαφορές επιμέτρησης αναγνωρίζονται ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν και β) οι αρνητικές διαφορές επιμέτρησης πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης του ίδιου στοιχείου, και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται η ζημία επιμέτρησης ενός ακινήτου να συμψηφίσει κέρδος (διαφορά) επιμέτρησης της καθαρής θέσης άλλου ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου (και πολύ περισσότερο άλλου

στοιχείου). Στη συγκεκριμένη παρ. θεωρείται αυτονόητο ότι σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο που περιλαμβάνει οικόπεδο και κτήριο απαιτείται η ξεχωριστή παρακολούθηση αυτών.

Στην παρ. 24.5.4 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* εξηγείται ότι, το ποσό της θετικής διαφοράς επιμέτρησης της καθαρής θέσης ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου στοιχείου δεν είναι δουλευμένο κατά το χρόνο σχηματισμού του και συνεπώς δεν είναι ελεύθερο προς διανομή ποσό. Το ποσό αυτό, που αντανακλά ισόποση αύξηση της λογιστικής αξίας του ακινήτου, καθίσταται δουλευμένο: α) κατά το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων που αντιστοιχεί στην αύξηση της αξίας του ακινήτου και β) κατά την πώληση ή καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου, οπότε και οριστικοποιείται το σχετικό ποσό.

Για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας των σχετικών μετρήσεων, ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων διενεργείται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής. Είναι δυνατόν να μη χρησιμοποιείται επαγγελματίας εκτιμητής όταν οι συνθήκες της αγοράς και η προσέγγιση διασφαλίζουν την αξιοπιστία της εκτίμησης. Η εύλογη αξία ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.<sup>183</sup>

Στην παρ. 6 του άρθρου 24 περιλαμβάνονται διατάξεις σχετικά με τη λογιστική της επιμέτρησης σε εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων.

Συγκεκριμένα:

1. Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.
2. Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζεται τουλάχιστον ανά διετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.
3. Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.
4. Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

---

<sup>183</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.5.5 και 24.5.6, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

Στην παρ. 24.6.1 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* εξηγείται ότι, σε περίπτωση επιμέτρησης επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία, τα ακίνητα αυτά δεν αποσβένονται ενώ οι διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν. Σε επενδυτικό ακίνητο που περιλαμβάνει οικοπέδο και κτήριο δεν απαιτείται ιδιαίτερη παρακολούθηση όταν εφαρμόζεται η εύλογη αξία. Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων περιλαμβάνει και τον εξοπλισμό που θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της αξίας τους όπως για παράδειγμα ανελκυστήρες και συστήματα κλιματισμού. Περιλαμβάνει επίσης την αξία του λοιπού εξοπλισμού, εάν το επενδυτικό ακίνητο εκμισθώνεται μαζί με αυτό τον εξοπλισμό. Σε αυτή την περίπτωση ο εν λόγω εξοπλισμός δεν παρακολουθείται χωριστά στην κατηγορία του, αλλά θεωρείται αναπόσπαστο μέρος του επενδυτικού ακινήτου, μη υποκείμενος σε απόσβεση.

Σύμφωνα με την παρ. 24.6.2 της ίδιας *Οδηγίας*, η εύλογη αξία ενός επενδυτικού ακινήτου επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά διετία από επαγγελματία εκτιμητή και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του. Είναι δυνατόν να μη χρησιμοποιείται επαγγελματίας εκτιμητής όταν οι συνθήκες της αγοράς και η προσέγγιση διασφαλίζουν την αξιοπιστία της εκτίμησης.

Όσον αφορά στην αλλαγή χρήσης των ακινήτων από επενδυτικά σε ιδιοχρησιμοποιούμενα, ή το αντίστροφο, η παρ. 24.6.3 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.*, προβλέπει ότι πρέπει να εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις επόμενες παραγράφους της συγκεκριμένης εγκυκλίου με βάση τις γενικές αρχές του ν. 4308/2014. Επιπλέον, στην *Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε.*, παρέχεται η δυνατότητα οι ενδιαφερόμενοι να αναζητούν καθοδήγηση στο Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».<sup>184</sup>

Συγκεκριμένα:

1. Όταν ένα επενδυτικό ακίνητο που επιμετρείται στην εύλογη αξία μετατραπεί σε ιδιοχρησιμοποιούμενο, η εύλογη αξία του κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης είναι εφεξής η αξία του για την μετέπειτα λογιστική παρακολούθησή του ως ιδιοχρησιμοποιούμενο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο. Ειδικότερα: α) η αξία του ενιαίου παγίου κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης διαχωρίζεται υποχρεωτικά σε αξία οικοπέδου και αξία κτηρίου, καθώς το ιδιοχρησιμοποιούμενο πλέον κτήριο υπόκειται σε απόσβεση ενώ η αξία του οικοπέδου δεν αποσβένεται, β) εφεξής, τα δύο πάγια δύνανται να παρακολουθούνται λογιστικά είτε στην εύλογη αξία είτε στο κόστος κτήσης που είναι η εύλογη αξία κατά το χρόνο αλλαγής χρήσης, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική της οντότητας.<sup>185</sup>

---

<sup>184</sup> Βλ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A, A1504 – A1525.

<sup>185</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.6.4, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

2. Όταν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο που επιμετρείται στην εύλογη αξία μετατραπεί σε επενδυτικό, η εύλογη αξία του κατά τον χρόνο αλλαγής της χρήσης είναι εφεξής η αξία του για την μετέπειτα λογιστική παρακολούθησή του ως επενδυτικό, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο. Ειδικότερα: α) εάν το επενδυτικό πάγιο θα παρακολουθείται εφεξής στην εύλογη αξία, η αξία του κτηρίου και του αντιστοιχούντος οικοπέδου ενοποιούνται σε ενιαίο επενδυτικό ακίνητο, β) εάν το επενδυτικό πάγιο θα παρακολουθείται εφεξής στο κόστος κτήσης, το κτήριο και το οικόπεδο παρακολουθούνται διακεκριμένα και η εύλογη αξία τους κατά τον χρόνο αλλαγής της χρήσης αποτελεί το κόστος κτήσης, γ) η διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση που υπάρχει μέχρι την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης, παραμένει στην καθαρή θέση μέχρι τη διάθεση του επενδυτικού ακινήτου, χρόνο κατά τον οποίο μπορεί να μεταφερθεί κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, χωρίς να αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.<sup>186</sup>

Η παρ. 7 του άρθρου 24 του ν. 4308/2014, περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με τη λογιστική της επιμέτρησης των βιολογικών στην εύλογη αξία.

Ειδικότερα:

1. Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.
2. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
3. Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Στην παρ. 24.7.1 της Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε. εξηγείται ότι, «βιολογικά περιουσιακά στοιχεία» είναι τα «ζώντα ζώα και τα φυτά-δένδρα». Επιπλέον, για σκοπούς εφαρμογής του ν. 4308/2014 δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε διαχείριση ή/και δεν προορίζονται για βιολογικό μετασχηματισμό. Τα στοιχεία αυτά ως μη βιολογικά στοιχεία για τους σκοπούς του νόμου, επιμετρούνται στο κόστος κτήσης μείον αποσβέσεις και απομειώσεις βάσει των προβλέψεων του νόμου. Σημειώνεται ότι ο βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, γήρανσης-υποβάθμισης, παραγωγής και αναπαραγωγής, οι οποίες προκαλούν ποιοτικές και ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

---

<sup>186</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.6.5, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

Περαιτέρω στις παρ. 24.7.2 έως και 24.7.11 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* προβλέπεται ότι:

1. Για λογιστικούς σκοπούς, ως βιολογικό περιουσιακό στοιχείο θεωρείται και η αγροτική παραγωγή (π.χ. τα σφαγμένα ζώα μιας κτηνοτροφικής μονάδας ή τα κομμένα δένδρα μιας φυτείας ή ο καρπός μιας αγροτικής εκμετάλλευσης) κατά τη στιγμή της συγκομιδής.
2. Μετά την επιμέτρηση κατά τη συγκομιδή, η αγροτική παραγωγή θεωρείται πλέον εμπόρευμα ή πρώτη ύλη αναλόγως, και εφεξής παρακολουθείται λογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 20 (υποχρεωτικά στο κόστος κτήσης). Για παράδειγμα, η συγκομιδή σταφυλιών σε μια καθετοποιημένη οινοποιητική μονάδα που παρακολουθεί τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σε εύλογες αξίες, κατά τη στιγμή της συγκομιδής επιμετρείται στην εύλογη αξία. Στη συνέχεια, η εύλογη αξία των σταφυλιών χρησιμοποιείται υποχρεωτικά ως κόστος κτήσης για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του τελικού προϊόντος (οίνου).
3. Η επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 24, τόσο για τα κυκλοφορούντα όσο και για τα μη κυκλοφορούντα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Πάντως, κατά το πρώιμο στάδιο ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου το κόστος κτήσης, συνήθως ταυτίζεται με την εύλογη αξία του και μπορεί να χρησιμοποιείται αντί αυτής.
4. Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου γίνεται είτε μέσω αγοραίων τιμών αν υπάρχουν, είτε με τεχνικές προεξόφλησης των αναμενόμενων μελλοντικών χρηματοροών από αυτά, στην περίπτωση που δεν υπάρχουν αγοραίες τιμές.
5. Για τα περισσότερα προϊόντα της αγροτικής παραγωγής, όπως αυγά, λάδι, ελιές, κρέας, σάρι, αραβόσιτος (καλαμπόκι), σταφύλια κλπ. υπάρχουν συνήθως και μπορούν να χρησιμοποιούνται διαθέσιμες αγοραίες τιμές.
6. Για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία από τα οποία παράγεται η αγροτική παραγωγή (για παράδειγμα τα κλήματα σε ένα αμπέλι, τα ελαιόδεντρα σε έναν ελαιώνα και τα δένδρα υπό ανάπτυξη σε ένα τεχνητό δάσος για λήψη ξυλείας) συχνά δεν υπάρχουν εύκολα διαθέσιμες αγοραίες τιμές. Σε συγκεκριμένες περιοχές πάντως μπορεί να υπάρχουν αγοραίες τιμές και για αυτά.
7. Στην περίπτωση που βιολογικά περιουσιακά στοιχεία από τα οποία παράγεται η αγροτική παραγωγή (π.χ. φυτεία εσπεριδοειδών) παρακολουθούνται στην εύλογη αξία, πρέπει να διαχωρίζεται η αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (δέντρα) από την αξία της γης (ενσώματο μη βιολογικό πάγιο). Εξυπακούεται ότι η λογιστική παρακολούθηση των δέντρων στην εύλογη αξία είναι ανεξάρτητη από τη λογιστική παρακολούθηση της γης που μπορεί να επιμετρείται στο κόστος κτήσης.
8. Όταν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται η μέθοδος της προεξόφλησης των μελλοντικών



χρηματοροών, οι μελλοντικές χρηματοροές (εισροές από την πώληση των στοιχείων αυτών, μείον τις εκροές για την ανάπτυξή τους), οι οποίες θα προεξοφληθούν, δεν περιλαμβάνουν εκροές για φόρους εισοδήματος και τόκους.

9. Το επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί για την προεξόφληση των μελλοντικών χρηματοροών εξαρτάται από τη μέθοδο εκτίμησης των μελλοντικών χρηματοροών. Έτσι, εάν οι κίνδυνοι που είναι συνυφασμένοι με το στοιχείο προς επιμέτρηση ενσωματώνονται στις προβλέψεις των χρηματοροών, το χρησιμοποιούμενο επιτόκιο είναι το χωρίς κίνδυνο επιτόκιο (risk free rate) που αντιστοιχεί σε περιόδους ανάλογες των περιόδων που θα προεξοφληθούν (για παράδειγμα το επιτόκιο ομολόγων αντίστοιχης χρονικής διάρκειας). Αντίθετα, εάν οι χρηματοροές δεν ενσωματώνουν τους συνυφασμένους με το στοιχείο κινδύνους, οι κίνδυνοι αυτοί πρέπει να ενσωματωθούν στο επιτόκιο, δηλαδή το ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο προσαυξάνεται για να ενσωματώσει τους εν λόγω κινδύνους. Αναμένεται ότι με ορθές εκτιμήσεις και υπολογισμούς και οι δύο μέθοδοι οδηγούν στο ίδιο αποτέλεσμα.
10. Το κόστος, το οποίο απαιτείται για τη διάθεση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που απαιτούνται για την πώληση αυτών, εκτός από χρηματοοικονομικά έξοδα και φόρο εισοδήματος. Τέτοια κόστη είναι τα κόστη συσκευασίας και μεταφοράς (εφόσον δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας του στοιχείου), οι προμήθειες σε αντιπροσώπους μέσω των οποίων ενδεχομένως πραγματοποιούνται οι πωλήσεις τους και οι φόροι και οι λοιπές επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων, όπως διάφορα τέλη που επιβάλλονται κατά την πώληση τους, εφόσον τα ποσά αυτά δεν είναι ανακτήσιμα.

Στην παρ. 8 του άρθρου 24 περιλαμβάνονται διατάξεις σχετικά με τη λογιστική της επιμέτρησης των αποθεμάτων εμπορευμάτων στην εύλογη αξία. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές προβλέπεται ότι για τα εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στο πλαίσιο κερδοσκοπικών συναλλαγών, αυτά μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους. Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Σε αντίθεση με τη γενική ρύθμιση του άρθρου 20 του νόμου για επιμέτρηση των αποθεμάτων στο μικρότερο ποσό μεταξύ αξίας κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης αποθεμάτων στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για την διάθεσή τους, μόνο για οντότητες που κατέχουν αποθέματα αποκλειστικά για πώληση στο πλαίσιο κερδοσκοπικών συναλλαγών (commodity traders), και με την πρόσθετη προϋπόθεση τα αποθέματα αυτά να είναι χρηματιστηριακά αγαθά δηλαδή οι τιμές τους να διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές. Τη δυνατότητα αυτή δεν έχει μια επιχείρηση που διαθέτει χρηματιστηριακά αποθέματα στο πλαίσιο συνήθων εμπορικών (μεταπώληση εμπορευμάτων) ή παραγωγικών (πρώτες ύλες και υλικά) δραστηριοτήτων. Για τα αποθέματα της παρ. 8

του άρθρου 24, το κέρδος κατά την πώληση προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τελευταίας επιμέτρησης.<sup>187</sup>

Στην παρ. 9 του άρθρου 24 ορίζεται η λογιστική για τα χρηματοοικονομικά εκείνα στοιχεία τα οποία ταξινομούνται στην κατηγορία «διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία».

Για τα στοιχεία αυτά προβλέπεται ότι:

1. Οι διαφορές από την επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές) αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης, στην περίοδο που προκύπτουν.
2. Το κονδύλι της καθαρής θέσης της περίπτωσης α' μεταφέρεται στα αποτελέσματα όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 19.
3. Οι ζημιές απομείωσης της περίπτωσης β' αναστρέφονται στα αποτελέσματα όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν. Κατ' εξαίρεση, οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.

Στην παρ. 24.9.1 της *Οδηγίας E.A.T.E.* προβλέπεται ότι, γενικά, για σκοπούς επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους, όλα αυτά τα στοιχεία εντάσσονται στις εξής κατηγορίες: α) δάνεια και απαιτήσεις που δημιουργούνται από την οντότητα, β) διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις, γ) διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, δ) χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου (μπορεί να περιλαμβάνονται και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις), ε) παράγωγα για αντιστάθμιση.

Οι σχετικοί ορισμοί για τα εν λόγω στοιχεία παρέχονται στο σχετικό Παράρτημα Α του νόμου. Από αυτές τις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στην εύλογη αξία τους επιτρέπεται να επιμετρούνται, βάσει του νόμου, και κατά την επιλογή της οντότητας, μόνο οι κατηγορίες των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου και των στοιχείων (παραγώγων) που κατέχονται για αντιστάθμιση. Οι άλλες κατηγορίες επιμετρώνται υποχρεωτικά στο κόστος κτήσης βάσει των προβλέψεων του νόμου.

---

<sup>187</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.8.1 και 24.8.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της E.A.T.E., 2015.

Στην Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε. και συγκεκριμένα στις παρ. 24.9.2 έως και 24.9.8 περιλαμβάνονται εκτεταμένες οδηγίες σχετικά με τη λογιστική επιμέτρησης των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Ειδικότερα:

1. Τα «διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία» είναι πρακτικά (χωρίς αυτό να είναι απολύτως απαραίτητο), στοιχεία μακροπρόθεσμου χαρακτήρα. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014, είναι μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατά την αρχική αναγνώριση καθορίζονται από την οντότητα ως διαθέσιμα για πώληση, καθώς και κάθε άλλο μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο που δεν εντάσσεται στις κατηγορίες: α) των δανείων και απαιτήσεων που δημιουργούνται από την οντότητα, β) των διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων, και γ) των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου.
2. Ο νόμος προβλέπει ότι οι διαφορές από την επιμέτρηση αυτών των στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημίες) αναγνωρίζονται ως στοιχείο της καθαρής θέσης (Διαφορά αξίας διαθέσιμων για πώληση), στην περίοδο που προκύπτουν.
3. Οι διαφορές (θετικές ή αρνητικές) από την επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία («διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση») μεταφέρονται στα αποτελέσματα σε δύο περιπτώσεις. Πρώτον, όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν (π.χ. όταν πωληθούν). Στην περίπτωση αυτή, διαγράφεται τόσο η λογιστική αξία του στοιχείου όσο και η διαφορά επιμέτρησης της καθαρής θέσης, και προκύπτει κέρδος ή ζημιά πώλησης ως διαφορά της αρχικής αξίας κτήσης του στοιχείου και του τιμήματος πώλησης. Στην Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε. υπογραμμίζεται στο σημείο αυτό ότι, στην πράξη, πρέπει να παρακολουθείται τόσο η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση αυτού, όσο και η λογιστική αξία του στοιχείου, καθώς και το ποσό διαφοράς στην αξία των διαθέσιμων για πώληση που έχει μεταφερθεί στα αποτελέσματα. Η πληροφορία αυτή απαιτείται σε περίπτωση που στο μέλλον η απομείωση αυτή αντιστραφεί, όπως εξηγείται στη συνέχεια. Η παρακολούθηση μπορεί να γίνεται με τη χρήση αντίθετων λογαριασμών ή με κάθε άλλο πρόσφορο τρόπο. Δεύτερον, όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 4308/2014. Ιδιαίτερα διευκρινίζεται ότι ένα διαθέσιμο για πώληση στοιχείο θεωρείται ότι έχει απομειωθεί όταν η μείωση της εύλογης αξίας του δεν είναι παροδικού χαρακτήρα αλλά έχει στοιχεία μονιμότητας. Στην περίπτωση αυτή, το σύνολο ή το μέρος της αρνητικής διαφοράς της καθαρής θέσης που θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει απομείωση (μόνιμη απώλεια) διαγράφεται μεταφερόμενο στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία κρίνεται ότι έχει συντελεστεί η απομείωση.
4. Αναστροφή απομείωσης διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων που δεν είναι τίτλοι καθαρής θέσης. Σε περίπτωση που σε μελλοντική περίοδο

υπάρξει, λόγω αλλαγής των συνθηκών, αναστροφή της απομείωσης, το ποσό αυτής που είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα σε προηγούμενη περίοδο αναστρέφεται ως κέρδος στα αποτελέσματα στην περίοδο που συντελείται η αναστροφή της απομείωσης.

5. Αναστροφή απομείωσης διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων που είναι τίτλοι καθαρής θέσης. Σε αντίθεση με το χειρισμό της αναστροφής απομείωσης χρεωστικών τίτλων, οι αναστρεφόμενες ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικοί τίτλοι) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.

Στην παρ. 10 του άρθρου 24 του ν. 4308/2014 περιλαμβάνονται διατάξεις σχετικά με τη λογιστική της επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην περίοδο που προκύπτουν. Επιπλέον, τα παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία που δεν κατέχονται για σκοπούς αντιστάθμισης θεωρούνται μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014, στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου εμπίπτουν συνήθως εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω πώλησης (ρευστοποίησης) στο βραχυπρόθεσμο διάστημα ή που εντάχθηκαν σε αυτή την κατηγορία με απόφαση της οντότητας κατά την αρχική αναγνώριση. Εντάσσεται επίσης κάθε παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο που δεν έχει καθοριστεί από την οντότητα ως παράγωγο αντιστάθμισης, δηλαδή κάθε παράγωγο κερδοσκοπίας.<sup>188</sup>

Περαιτέρω, στην *Οδηγία Ε.Α.Τ.Ε.* και συγκεκριμένα στις παρ. 24.10.2 έως και 24.10.4 προβλέπονται τα εξής:

1. Στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου εμπίπτουν και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω επαναγοράς στο βραχυπρόθεσμο διάστημα.
2. Στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου εμπίπτει επίσης και κάθε στοιχείο που κατά την αρχική του αναγνώριση είναι μέρος ενός χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων

---

<sup>188</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.10.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

χρηματοοικονομικών μέσων που διαχειρίζονται ενιαία και για τα οποία υπάρχει πρόσφατο ρεαλιστικό σχέδιο βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κέρδους.

3. Οι διαφορές από την επιμέτρηση του εμπορικού χαρτοφυλακίου στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην περίοδο που προκύπτουν, σε ένα κονδύλι στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Στην παρ. 11 του άρθρου 24 του ν. 4308/2014 περιλαμβάνονται διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των παραγώγων για αντιστάθμιση. Σύμφωνα με τις συγκεκριμένες διατάξεις προβλέπονται δύο κατηγορίες παραγώγων για αντιστάθμιση. Αυτές είναι τα α) παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας και β) τα παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών.

Όσον αφορά στα παράγωγα για αντιστάθμιση εύλογης αξίας, στη συγκεκριμένη παρ. προβλέπεται ότι εφόσον επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τόσο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται) όσο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης επιμετρώνται στην εύλογη αξία. Επιπλέον, διαφορές από την επιμέτρηση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντίστοιχου μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν.

Όσον αφορά στα παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών, τα κέρδη και ζημιές από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Οι διαφορές από την επιμέτρηση των αντισταθμισμένων στοιχείων και των αντίστοιχων μέσων αντιστάθμισης υπό α' ή β' ανωτέρω, όταν αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα, συγχωνεύονται σε ένα κονδύλι. Η λογιστική της αντιστάθμισης της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται εφόσον τεκμηριώνεται η ύπαρξη σχέσης αντιστάθμισης και η αντιστάθμιση αυτή είναι αποτελεσματική.

Διευκρινήσεις σχετικά με τη λογιστική των παραγώγων για αντιστάθμιση δίδονται στις παρ. 24.11.1 έως και 24.11.11 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.*. Στις παραγράφους αυτές δίνονται και οι ορισμοί των παραγώγων αντιστάθμισης εύλογης αξίας και ταμειακών ροών.

Συγκεκριμένα:

1. Οι διατάξεις του νόμου αναφέρονται στη λογιστική της αντιστάθμισης μέσω παραγώγων και για συγκεκριμένες περιπτώσεις βάσει του ορισμού των χρηματοοικονομικών στοιχείων που κατέχονται για αντιστάθμιση. Η Οδηγία 34/2013/ΕΕ παρέχει στα κράτη – μέλη το δικαίωμα να υιοθετούν ελεύθερα το σύστημα αντιστάθμισης. Βάσει αυτού, επελέγη το σύστημα αντιστάθμισης του

«Δ.Π.Χ.Α. περί Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων», <sup>189</sup> που προβλέπει λογιστική αντιστάθμιση για περιπτώσεις αντιστάθμισης που πραγματοποιούνται μέσω παραγώγων ανταλλαγής επιτοκίων, ανταλλαγής ξένων νομισμάτων, προθεσμιακής ανταλλαγής ξένων νομισμάτων και προθεσμιακής ανταλλαγής εμπορευμάτων. Οι προαναφερόμενες περιπτώσεις αντιστάθμισης εντάσσονται είτε στην αντιστάθμιση εύλογης αξίας είτε στην αντιστάθμιση ταμειακών ροών, κατά περίπτωση. Στην *Οδηγία E.A.T.E.* προβλέπεται ότι, καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική της αντιστάθμισης, που είναι ένα πολύπλοκο λογιστικό αλλά και τεχνικό θέμα, μπορεί να αναζητείται στο Δ.Λ.Π. 39 «Αναγνώριση και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων».<sup>190</sup>

2. Η εφαρμογή της λογιστικής της αντιστάθμισης βάσει των προβλέψεων του νόμου, προϋποθέτει τη δήλωση της σχέσης αντιστάθμισης και την τεκμηρίωση της αποτελεσματικότητας αυτής. Η δήλωση της σχέσης αντιστάθμισης επιτυγχάνεται με την αναγνώριση του αντισταθμιζόντος μέσου (παραγώγου) σε ξεχωριστούς λογαριασμούς ανά κατηγορία αντιστάθμισης (εύλογης αξίας ή ταμειακών ροών), από τους οποίους προκύπτει ότι τα στοιχεία αυτά κατέχονται για αντιστάθμιση. Από τα αρχεία της επιχείρησης επίσης, πρέπει να προκύπτει το στοιχείο ή τα στοιχεία που έχουν αντισταθμιστεί. Αναφορικά με την αποτελεσματικότητα ο νόμος δεν προβλέπει συγκεκριμένα όρια εντός των οποίων πρέπει να κυμαίνεται αυτή, προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις της λογιστικής της αντιστάθμισης. Η αποτελεσματικότητα μιας αντιστάθμισης εκφράζεται από τη σχέση κέρδους και ζημίας του αντισταθμιζόντος και του αντισταθμισμένου μέσου.
3. Μια οντότητα μπορεί να αποκτά θέσεις σε παράγωγα για σκοπούς αντιστάθμισης, αλλά να μην τα αντιμετωπίζει για λογιστικούς σκοπούς ως μέσα αντιστάθμισης, ώστε να αποφευχθεί η σύνθετη λογιστική παρακολούθησή τους. Στην περίπτωση αυτήν τα παράγωγα εντάσσονται στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο και επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους με μεταβολές αναγνωριζόμενες στην κατάσταση αποτελεσμάτων (κέρδη και ζημίες).
4. Αντιστάθμιση εύλογης αξίας είναι η αντιστάθμιση της έκθεσης στη μεταβολή της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή ενός προσδιορισμένου μέρους ενός τέτοιου στοιχείου, η οποία (μεταβολή της εύλογης αξίας) αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα κέρδη και τις ζημίες της κατάστασης αποτελεσμάτων.
5. Στην αντιστάθμιση εύλογης αξίας, όταν γίνεται χρήση επιμέτρησης στην εύλογη αξία, τόσο το μέσο αντιστάθμισης όσο και το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται), επιμετρούνται στην εύλογη αξία. Συνεπώς το

---

<sup>189</sup> *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A1451-A1502.

<sup>190</sup> Σχετικά με τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 39 βλ. *Grant Thornton*, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Τόμος I, 581 – 873.

αντισταθμισμένο στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία του μόνο για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται και αυτό ισχύει έστω και αν το στοιχείο αυτό θα επιμετράτο στο κόστος κτήσης (βάσει της λογιστικής πολιτικής της οντότητας) αν δεν είχε αντισταθμιστεί.

6. Οι διαφορές (κέρδη και ζημίες) που προκύπτουν από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία του αντισταθμιζόντος και του αντισταθμισμένου μέσου, αναγνωρίζονται συμψηφιστικά (στο ίδιο κονδύλι) της κατάστασης αποτελεσμάτων.
7. Αντιστάθμιση ταμειακών ροών είναι η αντιστάθμιση της έκθεσης στη διακύμανση ταμειακών ροών, η οποία διακύμανση: (α) αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο που σχετίζεται με ένα αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (για παράδειγμα το σύνολο ή μέρος μελλοντικών πληρωμών για τόκους έντοκης υποχρέωσης μεταβλητού επιτοκίου), ή μια πολύ πιθανή μελλοντική συναλλαγή και (β) θα μπορούσε να επηρεάσει τα κέρδη και τις ζημίες της κατάστασης αποτελεσμάτων.
8. Στην αντιστάθμιση ταμειακών ροών, μόνο το αντισταθμιζόν μέσο επιμετράται στην εύλογη αξία του. Το αντισταθμισμένο μέσο επιμετράται βάσει της πολιτικής που ισχύει ως το στοιχείο αυτό να μην ήταν αντισταθμισμένο.
9. Κέρδη και ζημίες από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης ταμειακών ροών στην εύλογη αξία του, αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Το ποσό που μεταφέρεται στα αποτελέσματα αναγνωρίζεται συμψηφιστικά (στο ίδιο κονδύλι) της κατάστασης αποτελεσμάτων στο οποίο αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες οι ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου μέσου.

Σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 24 του ν. 4308/2014, ως «εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων», ορίζεται κατ' αρχήν η αγοραία αξία, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία υπάρχει αγορά που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές. Στην περίπτωση κατά την οποία η αγοραία αξία δεν είναι άμεσα διαθέσιμη για ένα στοιχείο, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για συστατικά του στοιχείου ή για ένα παρόμοιο στοιχείο, η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί από τα συστατικά στοιχεία ή το παρόμοιο στοιχείο. Σε διαφορετική περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων, για τα οποία δεν μπορεί να εντοπιστεί μια αξιόπιστη αγορά, η αξία προκύπτει από γενικά αποδεκτά μοντέλα και τεχνικές μέτρησης, υπό τον όρο ότι αυτά τα μοντέλα και οι τεχνικές διασφαλίζουν μια εύλογη εκτίμηση της αγοραίας αξίας.

Κατά τις διατάξεις της παρ. 13 του ίδιου άρθρου, σύμβαση επί εμπορευμάτων που δίνει σε κάθε συμβαλλόμενο μέρος το δικαίωμα διακανονισμού αυτής σε μετρητά ή σε κάποιο άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο, θεωρείται ως παράγωγο

χρηματοοικονομικό στοιχείο, εκτός εάν: α) η σύναψη της σύμβασης έγινε για να καλυφθούν οι αναμενόμενες, κατά το χρόνο της αγοράς και μεταγενέστερα, απαιτήσεις της οντότητας σε ό,τι αφορά την αγορά, χρήση ή πώληση του εμπορεύματος και η κάλυψη αυτών των απαιτήσεων εξακολουθεί να ισχύει, β) η σύμβαση ορίσθηκε ως σύμβαση επί εμπορευμάτων κατά τη σύναψή της και γ) αναμένεται να διακανονιστεί με παράδοση των εμπορευμάτων.

Στην παρ. 14 του άρθρου 24 προβλέπεται ότι η μεταφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων από και προς την κατηγορία «εμπορικό χαρτοφυλάκιο» δεν επιτρέπεται.

Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη» προς την κατηγορία «διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα πάψει να έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του μεταφερόμενου στοιχείου και εύλογης αξίας του κατά την ημερομηνία της μεταφοράς αναγνωρίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση και υπόκειται στο χειρισμό της παρ. 9 του υπό συζήτηση άρθρου.

Ομοίως στον ίδιο λογαριασμό στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας κατά τις μεταγενέστερες επιμετρήσεις. Το εν λόγω αποθεματικό μεταφέρεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο πωληθεί ή όταν διαπιστώνεται ότι η αρνητική διαφορά (αποθεματικό) στην καθαρή θέση συνιστά ζημία απομείωσης, βάσει των γενικώς προβλεπόμενων για τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.<sup>191</sup>

Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» προς την κατηγορία «μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη», επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα αποφασίσει ότι έχει εφεξής την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή τυχόν διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης από τα εν λόγω στοιχεία αποσβένεται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους.

Στις παρ. 24.14.2 και 24.14.3 της *Οδηγίας Ε.Α.Τ.Ε.* προβλέπεται ότι:

1. η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία των «Διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων» προς την κατηγορία των «Διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων», επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα αποφασίσει ότι έχει εφεξής την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία

---

<sup>191</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.14.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.



αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή τυχόν διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης από τα εν λόγω στοιχεία αποσβένονται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους, είτε με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο και

2. η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από και προς την κατηγορία «εμπορικό χαρτοφυλάκιο» δεν επιτρέπεται. Δηλαδή τα στοιχεία που έχουν αναγνωρισθεί αρχικά στην εν λόγω κατηγορία πρέπει να παραμείνουν σε αυτή μέχρι την διάθεσή τους. Επίσης, δεν μπορούν να μεταφερθούν στην κατηγορία αυτή στοιχεία που αναγνωρίστηκαν αρχικά, είτε στις διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις, είτε στα διαθέσιμα για πώληση.

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, υιοθετώντας πλήρως τις διατάξεις των άρθρων 42<sup>ε</sup>, παρ. 14 και 43 του κ.ν. 2190/1920, αποδεχόταν και επέβαλε για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση (ή διαφορετικά «αποτίμηση») των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μόνο το ιστορικό κόστος.<sup>192</sup> Μόνη εξαίρεση στον κανόνα αυτό ήταν η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων (τα οποία ορίζονταν ρητά στο νόμο), για τα οποία το άρθρο 43<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920, όπως προστέθηκε στο νόμο με το άρθρο 2 του ν. 3460/2006, έδινε τη δυνατότητα της αποτίμησής τους εναλλακτικά και στην εύλογη αξία.

Ειδικότερα, το άρθρο 43 του κ.ν. 2190/1920 περιλάμβανε διατάξεις σχετικά με τη μεταγενέστερη της αρχικής αναγνώρισης επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Στο κ.ν. 2190/1920, όπως και στο π.δ. 1123/1980, η μεταγενέστερη επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναφερόταν ως «αποτίμηση». Έτσι το άρθρο 43 έφερε τον τίτλο «κανόνες αποτίμησης».

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920:

Τα ποσά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων έπρεπε να προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που είχαν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους κανόνες του άρθρου αυτού. Η αποτίμηση έπρεπε να γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και συγκεκριμένων γενικών αρχών. Αυτές ήταν:

1. Να θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας.
2. Οι μέθοδοι αποτίμησης έπρεπε να εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση.
3. Η αρχή της συντηρητικότητας έπρεπε να εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα: i) σε κάθε χρήση να περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που είχαν πραγματοποιηθεί μέσα

---

<sup>192</sup> Βλ. σχετ. άρθρα 42 και 43 κ.ν. 2190/1920 και άρθρο 1, Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.1 – 2.2.5, π.δ. 1123/1980.

σ' αυτή, ii) έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη όλες οι υποχρεώσεις που προέκυπταν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ή των προηγούμενων οικονομικών ετών, ακόμα και αν οι εν λόγω υποχρεώσεις καθίσταντο εμφανείς κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβούσε μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατάρτισης αυτού», iii) έπρεπε να λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και οι προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προέκυπτε καθαρό κέρδος ή ζημία. Επίσης, έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη όλες οι προβλεπόμενες υποχρεώσεις και πιθανές ζημίες που προέκυπταν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ή των προηγούμενων οικονομικών ετών, ακόμα και αν οι εν λόγω υποχρεώσεις ή ζημίες καθίσταντο εμφανείς μόνον κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβούσε μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατάρτισης αυτού.

4. Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούσαν τη χρήση έπρεπε να λογίζονται σ' αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους.
5. Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνταν χωριστά και όπως οριζόταν στον κ.ν. 2190/1920.
6. Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης έπρεπε να συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

Στο άρθρο 43, δινόταν η δυνατότητα της παρέκκλισης από τις προαναφερόμενες αρχές (άρθρο 43 παρ. 1 κ.ν. 2190/1920), μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση έπρεπε να αναφέρεται στο προσάρτημα κατάλληλα αιτιολογημένη, όπου παρουσιάζονταν οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

Ειδικά για τα «έξοδα εγκατάστασης» («πολυετούς απόσβεσης»), προβλέπονταν τα εξής:

1. Τα ποσά των «εξόδων εγκατάστασης» («πολυετούς απόσβεσης») των κατηγοριών «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» και «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου», καθώς και τα ποσά των λογαριασμών «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων», «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων», «έξοδα αναδιοργανώσεως» και «λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσεως» της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως» έπρεπε να αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.
2. Οι ομολογίες που είχαν εκδοθεί από την εταιρεία έπρεπε να εμφανίζονται ως υποχρεώσεις στο παθητικό, με την τιμή στην οποία η εταιρεία όφειλε να τις εξοφλήσει. Οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών, σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους, έπρεπε να καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως». Οι διαφορές αυτές έπρεπε να

αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του ομολογιακού δανείου.

3. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπταν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση στο νόμισμα αναφοράς (ευρώ ή παλαιότερα δραχμές) των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων έπρεπε να καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των «εξόδων εγκατάστασης» («πολυετούς απόσβεσης») «συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων» και να αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης, όπως οριζόταν από τις σχετικές διατάξεις της περ. 23 της παρ. 2.2.110 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980 (βλέπε σχετικά ανωτέρω), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 12 του μοναδικού άρθρου του π.δ. 502/1984 «τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του π.δ. 1123/1980» (ΦΕΚ Α' 179/1984). Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των παραπάνω συναλλαγματικών διαφορών που αφορούσαν στη χρήση έπρεπε να αναφέρονται στο προσάρτημα.
4. Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης «πολυετούς απόσβεσης» απαγορευόταν οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών ήταν μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.
5. Τα ποσά που εμφανίζονταν στα έξοδα εγκατάστασης «πολυετούς απόσβεσης» και αφορούσαν τη χρήση, έπρεπε να αναλύονται και να επεξηγούνται στο προσάρτημα.

Οι προαναφερθείσες διατάξεις των περιπτώσεων α, δ και ε (παρ. 3, άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920) έπρεπε να εφαρμόζονται και για τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των λογαριασμών «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» και «έξοδα λοιπών ερευνών» καθώς και για τις παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών «δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» και «λοιπές παραχωρήσεις», εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προέβλεπαν διαφορετική ρύθμιση.

Η υπεραξία της επιχείρησης (Goodwill), ο οποία προέκυπτε κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που ήταν ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της, έπρεπε να καταχωρείται στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» των ασώματων ακινητοποιήσεων και να αποσβένεται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μια χρήσεις οι οποίες δεν ήταν δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη. Τα ποσά που εμφανίζονταν στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» έπρεπε να αναλύονται και να επεξηγούνται στο προσάρτημα.

Τα ποσά, τα οποία καταχωρούνταν στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», έπρεπε να αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Πάντως η απόσβεση έπρεπε να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή είχε περιορισμένη διάρκεια.

Τα ποσά της κατηγορίας «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» των λογαριασμών «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων» και λοιπά δικαιώματα» έπρεπε να αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθοριζόταν συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου.

Για τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία προβλέπονταν τα εξής:

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρακάτω περ. ε' καθώς και της παραγράφου 9 του άρθρου 43, τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία έπρεπε να αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή έπρεπε να προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και να μειώνεται με τις αποσβέσεις που προβλέπονταν από το συγκεκριμένο άρθρο.
2. Ως «τιμή κτήσεως» ορίζονταν η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία έπρεπε να προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και να μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων όπως ήταν οι φόροι μεταβίβασης τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων δεν μπορούσαν να προσαυξάνουν την τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνταν στο λογαριασμό «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεων».
3. Ως «κόστος παραγωγής» ή «ιδιοκατασκευής» ορίζονταν η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών. Η τιμή αυτή έπρεπε να προσαυξάνεται με την αναλογία των γενικών εξόδων αγορών καθώς και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονταν τη στιγμή της απογραφής τους.
4. Η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία έπρεπε να είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του λόγω, τόσο της χρησιμοποίησης του στοιχείου αυτού, όσο και της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής απαξίωσής του. Η απόσβεση του κάθε στοιχείου έπρεπε να ενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησης του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ίσχυε κάθε φορά. Τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονταν με βάση ειδικές

φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, έπρεπε να παρατίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου, στο προσάρτημα, με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων.

5. Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό ήταν υποκείμενο ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλεπόταν, ότι θα είναι διαρκής, έπρεπε να σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γινόταν στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές έπρεπε να βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους να εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης» ή στο προσάρτημα όταν ήταν αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορούσε να μη συνεχισθεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαυαν να υπάρχουν.

Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζονταν τα ακόλουθα:

1. Οι μετοχές Α.Ε., οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις, που δεν είχαν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, έπρεπε να αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικότερα, οι τράπεζες και εν γένει τα πιστωτικά ιδρύματα του ν. 2076/1992, έπρεπε να αποτιμούν τα χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και χρεογράφων τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης. τους και της τρέχουσας τιμής τους.
2. Ως τρέχουσα τιμή, για την εφαρμογή αυτού του κ.ν. 2190/1920, έπρεπε να θεωρείται: α) για τους εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες, κ.λπ.), ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης, β) για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης γ) για τις μετοχές ανωνύμων εταιρειών, που δεν ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες κατάρτιζαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του κ.ν. 2190/1920, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προέκυπτε από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.
3. Στην περίπτωση, κατά την οποία, ο τελευταίος νόμιμα συνταγμένος ισολογισμός των πιο πάνω επιχειρήσεων, με βάση τα δεδομένα του οποίου προσδιορίστηκε η τρέχουσα τιμή των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών ή συμμετοχών σε λουπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις, δεν είχε ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή, έπρεπε να αναγράφεται σημείωση στον ισολογισμό και στο προσάρτημα, στην οποία να αναφέρεται ότι, στους αντίστοιχους λογαριασμούς του ενεργητικού περιλαμβάνονταν και μετοχές ανωνύμων εταιρειών ή συμμετοχές σε λουπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις συγκεκριμένης αξίας κτήσης (ή αποτιμήσεως) αντίστοιχα μη

εισηγμένες στο χρηματιστήριο και ότι ο ισολογισμός (ή οι ισολογισμοί), με βάση τον οποίο έγινε ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας αυτών των μετοχών και συμμετοχών, δεν είχε ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή.

4. Για την τιμή (αξία) κτήσης των συμμετοχών και χρεογράφων έπρεπε να εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 2 και 3 της παρ. 2.2.112 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980. Ειδικά για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος (ομολογιών, ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, τραπεζικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου), των οποίων η διαπραγμάτευση στο χρηματιστήριο γινόταν στην καθαρή τιμή τους, δίχως το δεδουλευμένο μέχρι την αγορά τους τόκο, η αξία (τιμή) κτήσης τους έπρεπε να είναι η καθαρή τιμή τους αυτή που καταχωρούνταν σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς με την ονομασία «αξία κτήσεως τίτλων», ενταγμένους στους λογαριασμούς κάθε είδους τίτλων σταθερού εισοδήματος. Για τη μέθοδο υπολογισμού της τιμής κτήσης των συμμετοχών και χρεογράφων, έπρεπε να εφαρμόζεται η περ. β' της παρ. 7 του άρθρου 43 κ.ν. 2190/1920.
5. Όταν η τρέχουσα τιμή ήταν χαμηλότερη της τιμής κτήσης, η διαφορά έπρεπε να αναγνωρίζεται (χρεώνεται) στο λογαριασμό 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Ε.Γ.Α.Σ. του π.δ. 1123/1981, με ταυτόχρονη αναγνώριση (πίστωση) σε αντίστοιχους αντίθετους λογαριασμούς προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων, που δημιουργούνταν στους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99 του π.δ. 1123/1980.
6. Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γινόταν στο τέλος κάθε επόμενης χρήσης, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, έπρεπε να αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων, τα οποία εμφανίζονταν στους πιο πάνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσης, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (σχηματισμός συμπληρωματικής προβλέψεως), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του π.δ. 1123/1980.
7. Για τον προσδιορισμό της τρέχουσας αξίας των κινητών αξιών (χρεογράφων και άλλων τίτλων) σε ευρώ (ή παλαιότερα δραχμικής) από ξένο νόμισμα, εφαρμόζονταν αναλόγως οι σχετικές διατάξεις της υποπαρ. 2.3.301 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, όπως ίσχυε.
8. Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν είχαν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, έπρεπε να αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία έπρεπε να προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου .

Ως προς την αποτίμηση (επιμέτρηση) των αποθεμάτων τέλους το άρθρο 43 προέβλεπε τα εξής:

1. Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, έπρεπε να αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η

επιχείρηση μπορούσε να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής ήταν χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση έπρεπε να γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαράγωγα προϊόντα, έπρεπε να αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περ. 3, 4, 11, 12, 13 και 14 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980. Για την εφαρμογή των υπό συζήτηση διατάξεων (παρ. 7 άρθρο 43 κ.ν. 2190/1920) λαμβάνονταν υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περιπτώσεις 6, 8, 9 και 10 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.

2. Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσης των κινητών αξιών, έπρεπε να επιλέγεται, από τη εταιρεία, από τις μεθόδους της περ. 7 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980 και έπρεπε να εφαρμόζεται πάγια, από χρήση σε χρήση. Αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρεπόταν, εκτός αν υπήρχε μεταβολή συνθηκών, ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου έπρεπε να αναφέρεται και να αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης.
3. Σε περίπτωση που η εμφανιζόμενη στον ισολογισμό αξία, όπως είχε προσδιοριστεί με την εφαρμογή μιας από τις μεθόδους της προηγούμενης περίπτωσης (β), διέφερε σημαντικά από την αξία που προέκυπτε με βάση την τελευταία γνωστή τιμή της αγοράς, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η διαφορά αυτή έπρεπε να σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

Ως προς τις απαιτήσεις προβλέπονταν τα εξής:

1. Οι απαιτήσεις που ήταν ανεπίδεκτες είσπραξης έπρεπε να αποσβένονται ολοσχερώς, ενώ οι επισφαλείς απαιτήσεις έπρεπε να απεικονίζονται στον ισολογισμό με την πιθανή τους αξία κατά το χρόνο σύνταξής του.
2. Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, καθώς και τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, έπρεπε να εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των ευρώ που προέκυπτε από τη μετατροπή του κάθε ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Με την επιφύλαξη της διατάξεως της περ. γ' της παραπάνω προαναφερθείσας παρ. 3 του άρθρου 43, οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπταν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα έπρεπε να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, κατά ξένο νόμισμα, χωριστούς για τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και χωριστούς για τις μακροπρόθεσμες και να μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, όπως οριζόταν από τις σχετικές διατάξεις της περ. 4 της παρ. 2.3.2. του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, όπως τροποποιήθηκε και

συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 23 του μοναδικού άρθρου του π.δ. 502/1984. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπταν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Ειδικά ως προς την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού δεν επιτρεπόταν, εκτός αν αυτή διενεργούνταν με εφαρμογή ειδικού νόμου. Στην περίπτωση αυτή, η αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων αυτών έπρεπε να θεωρείται και η αξία κτήσης τους. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή, που λάμβανε χώρα μέσα στην κλειόμενη χρήση, έπρεπε να αναφέρεται και να επεξηγείται στο προσάρτημα, μαζί με πλήρη ανάλυση της κίνησης του σχετικού λογαριασμού που περιλαμβανόταν στις «διαφορές αναπροσαρμογής».

Η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία εισάγεται στο λογιστικό δίκαιο της Ελλάδας με το ν. 3460/2006 (ΦΕΚ Α΄ 105/30.05.2006) «Αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων εταιρειών στην εύλογη αξία και άλλες διατάξεις». Όπως ήδη προαναφέρθηκε, και σε αυτό το σημείο ο νομοθέτης του προηγούμενου νομικού πλαισίου χρησιμοποιεί τον όρο «αποτίμηση» αντί του όρου «επιμέτρηση», ο οποίος εισάγεται με το ν. 4308/2014 και τα Ε.Λ.Π. Το συγκεκριμένο άρθρο του κ.ν. 2190/1920 δεν αποτελεί απλώς μία σειρά συμπληρωματικών διατάξεων στο π.δ. 1123/1980, αλλά ανατρέπει την καθολική εφαρμογή του ιστορικού κόστους, που μέχρι τότε υιοθετούσε το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο επιχειρώντας μίας μορφής σύγκλιση με τα Δ.Λ.Π. /Δ.Π.Χ.Α..

Σύμφωνα με το άρθρο 43<sup>γ</sup> σχετικά με την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία τα χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, έπρεπε να αποτιμώνται: είτε α) σύμφωνα με τον κανόνα της εύλογης αξίας είτε β) στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσης και της εύλογης αξίας, όπως αυτή οριζόταν στην παρ. 4 του άρθρου 43<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920 (βλ. σχετ. στη συνέχεια). Για την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων που αναφέρονται στην παρ. 6 του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920, η επιχείρηση μπορούσε να χρησιμοποιεί κατ' επιλογή της: είτε α) τον κανόνα της εύλογης αξίας όπως αναφερόταν στην παρ. 4, άρθρο 43<sup>γ</sup>, κ.ν. 2190/1920 είτε β) τους κανόνες που περιγράφονταν στην παρ. 6 του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920. Η μέθοδος αποτίμησης που επιλέγονταν από την επιχείρηση έπρεπε να εφαρμόζεται για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα και να ακολουθείται παγίως.

Στην παρ. 2 του άρθρου 43<sup>γ</sup> ως «χρηματοοικονομικό μέσο», «χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο» και «χρηματοοικονομική υποχρέωση» νοούνταν τα αντίστοιχα στοιχεία όπως ορίζονται στην παρ. 11 του Δ.Λ.Π. 32<sup>193</sup> που υιοθετήθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2237/2004 της Επιτροπής της 29ης

---

<sup>193</sup> Για τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 32 βλ. σχετ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A1260-A1297.



Δεκεμβρίου 2004 (L. 393/31.12.2004). Επιπλέον, ως «παράγωγο μέσο» νοούνταν το μέσο που οριζόταν στην παρ. 9 του Δ.Λ.Π. 39<sup>194</sup> που υιοθετήθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2086/2004 της Επιτροπής της 19ης Νοεμβρίου 2004 (L. 363/19.12.2004). Οι συμβάσεις επί εμπορευμάτων που παρέχουν στα συμβαλλόμενα μέρη το δικαίωμα διακανονισμού με μετρητά ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο θεωρούνταν παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός εάν συνέτρεχαν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) είχαν συναφθεί για να καλύψουν και εξακολουθούσαν να καλύπτουν τις ανάγκες της επιχείρησης σε σχέση με μία προβλεπόμενη αγορά, πώληση ή χρήση, β) καταρτίστηκαν εξ αρχής προς το σκοπό αυτόν και γ) αναμενόταν να διακανονισθούν με την παράδοση των εμπορευμάτων.

Σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου, η εύλογη αξία οριζόταν σύμφωνα με δύο μεθόδους. Αυτές ήταν:

1. Η τρέχουσα αξία, για τα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία υπήρχε αξιόπιστη αγορά. Εάν η τρέχουσα αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν ήταν άμεσα προσδιορίσιμη, αλλά μπορούσε να προσδιοριστεί για τα επιμέρους στοιχεία του ή για κάποιο παρόμοιο μέσο, η τρέχουσα αξία ήταν δυνατόν να προκύψει από την αξία των επιμέρους στοιχείων του ή του παρόμοιου σε αυτό μέσου, και
2. η αξία που προέκυπτε από γενικής αποδοχής υποδείγματα και τεχνικές αποτίμησης, για τα μέσα για τα οποία δεν υπήρχε αξιόπιστη αγορά. Τα εν λόγω υποδείγματα και τεχνικές αποτίμησης έπρεπε να εξασφαλίζουν μία λογική προσέγγιση της τρέχουσας αξίας. Τα χρηματοοικονομικά μέσα που δεν μπορούσαν να αποτιμηθούν αξιόπιστα με κάποια από τις παραπάνω δύο μεθόδους έπρεπε να αποτιμώνται σύμφωνα με τους κανόνες της παραγράφου 6 του άρθρου 43.

Περαιτέρω στο άρθρο 43<sup>γ</sup> προβλεπόταν ότι, τα χρηματοοικονομικά μέσα που περιλαμβάνονταν στο παθητικό αποτιμώνται στην εύλογη αξία εφόσον: α) ανήκαν σε χαρτοφυλάκιο συναλλαγών ή β) ήταν παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα. Στο υπό συζήτηση άρθρο οριζόταν ρητά ότι, δεν επιτρεπόταν να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τα εξής χρηματοοικονομικά μέσα:

1. Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα που διατηρούνταν μέχρι τη λήξη τους,
2. Χορηγούμενα δάνεια και απαιτήσεις που είχε η επιχείρηση και εφόσον δεν προορίζονταν για διαπραγμάτευση, και
3. Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, μετοχικοί τίτλοι που εκδίδονταν από την ίδια την επιχείρηση, συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή στο πλαίσιο σύμπραξης επιχειρήσεων, καθώς και άλλα

---

<sup>194</sup> Για τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 39 βλ. σχετ. *Grant Thornton*, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Τόμος I, 581 – 873.

χρηματοοικονομικά μέσα με τέτοια ειδικά χαρακτηριστικά, που σύμφωνα με τα τότε γενικώς ισχύοντα, έπρεπε να τυγχάνουν διαφορετικής λογιστικής μεταχείρισης από τα λοιπά χρηματοοικονομικά μέσα.

Η αρχική καταχώριση των χρηματοοικονομικών μέσων έπρεπε να γίνεται με βάση το κόστος κτήσης τους κατά τα οριζόμενα στην παρ. 6 στοιχ. γ' του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920 (βλ. σχετ. ανωτέρω). Με την επιφύλαξη του στοιχ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920, όταν ένα χρηματοπιστωτικό μέσο αποτιμώνταν με τον κανόνα της εύλογης αξίας, η μεταβολή της αξίας του έπρεπε να καταχωρίζεται απευθείας στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης. Κατ' εξαίρεση, η μεταβολή της αξίας έπρεπε να καταχωρίζεται απευθείας σε αποθεματικό της καθαρής θέσης, όταν: α) το μέσο αυτό λογιζόταν ως μέσο αντιστάθμισης δυνάμει λογιστικού συστήματος αντιστάθμισης, το οποίο επέτρεπε να μην εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων ορισμένες ή όλες οι μεταβολές της αξίας ή β) η μεταβολή της αξίας συνδεόταν με συναλλαγματική διαφορά, η οποία προέκυπτε από κάποιο νομισματικό στοιχείο, το οποίο αποτελούσε μέρος της καθαρής επένδυσης της επιχείρησης σε αλλοδαπή επιχείρηση, γ) η μεταβολή της αξίας προέκυπτε από διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό στοιχείο του ενεργητικού, πλην των παραγώγων χρηματοοικονομικών μέσων. Το αποθεματικό εύλογης αξίας έπρεπε να αναπροσαρμόζεται εφόσον τα ποσά που περιλαμβάνει δεν θεωρούνταν πλέον απαραίτητα για την εφαρμογή των διατάξεων της υπό συζήτηση παραγράφου.

Το άρθρο 43<sup>γ</sup> περιλάμβανε ειδικές διατάξεις σχετικά με τα μέσα αντιστάθμισης. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές τα προσδιορισμένα ως μέσα αντιστάθμισης χρηματοοικονομικά μέσα αποτιμώνταν στην εύλογη αξία τους. Ως «μέσα αντιστάθμισης» προσδιορίζονταν κυρίως τα παράγωγα. Στην περίπτωση που ένα μέσο αντιστάθμισης δεν ήταν παράγωγο, μπορούσε να αντισταθμίσει μόνο συναλλαγματικούς κινδύνους. Στην έννοια της «αντιστάθμισης» περιλαμβάνονταν τόσο η «αντιστάθμιση εύλογης αξίας», όσο και η «αντιστάθμιση ταμειακών ροών».

Στην «αντιστάθμιση εύλογης αξίας», έπρεπε να αντισταθμίζεται η έκθεση στη μεταβολή της εύλογης αξίας ενός καταχωρημένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή διαπιστωμένου μέρους αυτών, που οφειλόταν σε συγκεκριμένο κίνδυνο και επηρέαζε το απεικονιζόμενο αποτέλεσμα. Κέρδη και ζημίες από την αποτίμηση στην εύλογη αξία, του αντισταθμιζόντος και του αντισταθμισμένου στοιχείου, σε αυτού του είδους την αντιστάθμιση, καταχωρίζονταν στα αποτελέσματα.

Στην «αντιστάθμιση ταμειακών ροών» έπρεπε να αντισταθμίζεται η έκθεση στη μεταβλητότητα των ταμειακών ροών που οφειλόταν σε συγκεκριμένο κίνδυνο, ο οποίος συνδεόταν με καταχωρημένο περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση ή προβλεπόμενη συναλλαγή και η οποία επηρέαζε το απεικονιζόμενο κέρδος ή ζημία. Το κέρδος από την αποτίμηση στην εύλογη αξία του αντισταθμιζόντος μέσου, στην περίπτωση αυτή, κατά το μέρος που προσδιοριζόταν ως αποτελεσματική αντιστάθμιση έπρεπε να καταχωρείται απευθείας, σε αποθεματικό των ιδίων κεφαλαίων και κατά το

μέρος που αφορούσε μη αποτελεσματική αντιστάθμιση, έπρεπε να καταχωρείται στα αποτελέσματα. Η διαδικασία αυτή έπρεπε να εφαρμόζεται καθ' όλη τη διάρκεια της αντιστάθμισης.

Στην περίπτωση αντιστάθμισης μίας προβλεπόμενης συναλλαγής, η οποία συνεπάγονταν την καταχώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, το τυχόν αποθεματικό από την αποτίμηση του αντισταθμιζοντος μέσου, που είχε, ήδη, καταχωρηθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια, έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη κατά το χρόνο της καταχώρισης του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης για τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας αυτών. Για σκοπούς αντιστάθμισης, γενικώς, και προκειμένου να έχουν εφαρμογή τα παραπάνω, μία αντιστάθμιση θεωρούνταν αποτελεσματική, όταν οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή στις ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου μέσου συμψηφίζονταν από το αντισταθμίζον μέσο σε ποσοστό από 80% έως 125%.

Όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα που κατά την αρχική τους καταχώριση ήταν εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα μετατρέπονταν στο νόμισμα τήρησης των βιβλίων, με την εφαρμογή στο ποσό του ξένου νομίσματος της ισοτιμίας μεταξύ του τηρούμενου και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Με την επιφύλαξη της παρ. 3<sup>γ</sup> του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920, κατά τη μεταγενέστερη αποτίμηση, όλα τα εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις έπρεπε να μετατρέπονται στο νόμισμα τήρησης των βιβλίων, με τις ισοτιμίες κλεισίματος της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων. Όλες οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές έπρεπε να καταχωρίζονται στα αποτελέσματα. Εξαιρέση από τη ρύθμιση της παρούσης παραγράφου αποτελούσαν: α) τα εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που αποτιμώνταν στο κόστος κτήσης, τα οποία εμφανίζονταν με τις ισοτιμίες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία κτήσης τους, β) οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπταν από μετατροπή νομισματικού στοιχείου, το οποίο αποτελούσε μέρος της καθαρής επένδυσης σε οικονομική μονάδα του εξωτερικού και οι οποίες καταχωρούνταν σε λογαριασμό αποθεματικού των ιδίων κεφαλαίων μέχρι την πώληση της οικονομικής μονάδας, χρόνο κατά τον οποίο μεταφέρονταν στα αποτελέσματα, γ) οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπταν από τη μετατροπή ενός διαθέσιμου για πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, του οποίου οι μεταβολές στην εύλογη αξία καταχωρούνταν σε λογαριασμό αποθεματικού της καθαρής θέσης. Στην περίπτωση αυτή οι συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνταν στην καθαρή θέση και έπρεπε να περιλαμβάνονται σε λογαριασμό στοιχείου της καθαρής θέσης (αποθεματικού).

#### **1.4 Αρχή συντηρητικότητας**

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Στις «Γενικές Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» των Ε.Λ.Π. τονίζεται ότι η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της

κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το νέο λογιστικό πλαίσιο δεν επιτρέπεται η αναγνώριση ενδεχόμενων εσόδων, ενώ επίσης επιβάλλεται η αναγνώριση προβλέψεων για ενδεχόμενους κινδύνους και έξοδα, καθώς και η αναγνώριση εκτιμήσεων σχετικά με τις απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων.<sup>195</sup>

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Η εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας προβλεπόταν ρητά από την Τέταρτη Οδηγία, στην οποία αναφερόταν ότι, «η αρχή της συντηρητικότητας πρέπει σε όλες της περιπτώσεις να τηρείται». Ειδικότερα, αναφέρονταν οι περιπτώσεις: α) των αποτελεσμάτων της χρήσης, στα οποία έπρεπε να εγγράφονται μόνο τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισολογισμού (απαγορεύονταν ρητά οι προβλέψεις εσόδων), β) των προβλεπόμενων κινδύνων, οι οποίοι έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη στο σύνολό τους και οι ενδεχόμενες ζημίες που είχαν δημιουργηθεί κατά τη διάρκεια της προηγούμενης χρήσης, ακόμη και εάν αυτοί έγιναν αντιληπτοί μεταγενέστερα της ημερομηνίας ισολογισμού αλλά πριν την ημερομηνία κατάρτισής του (επιβαλλόταν η αναγνώριση προβλέψεων για όλες τις ενδεχόμενες ζημίες και έξοδα) και γ) του λογισμού των αποσβέσεων και προβλέψεων, που έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη, ανεξάρτητα εάν η χρήση της οντότητας έκλεινε με κέρδος ή ζημία.<sup>196</sup> Στην Ελλάδα η αρχή της συντηρητικότητας εισάγεται στο εθνικό δίκαιο της λογιστικής με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 1<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920.

Ο *Ε. Σακέλλης* εξηγεί ότι η «έννοια της αρχής της συντηρητικότητας ή συνέσεως είναι ότι οσάκις υπάρχει δυνατότητα περισσότερων διαζευκτικών λογιστικών αντιμετώπισεων πρέπει να επιλέγεται η αντιμετώπιση εκείνη που έχει τη μικρότερη ευνοϊκή επίδραση στην καθαρή περιουσία των μετόχων, δηλαδή εκείνη που εκτιμά ολιγότερο το ενεργητικό ή το εισόδημα».<sup>197</sup>

Σύμφωνα με το *Θ. Γρηγοράκο*, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο έχει ως άξονα τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, οι οποίες ενσωματώνουν κατά βάση την Τέταρτη Οδηγία (καθώς και από τις Οδηγίες Πρώτη Νο 68/151/ΕΟΚ, Δεύτερη Νο 77/91/ΕΟΚ και Έβδομη Νο 83/349/1920) και εκδηλώνεται έντονα η πρόνοια για την αποτελεσματική προστασία της βιωσιμότητας της επιχείρησης. Η βιωσιμότητα της επιχείρησης, σύμφωνα με τον ίδιο, διασφαλίζεται με δύο τρόπους. Ο *Θ. Γρηγοράκος* εξηγεί ότι ο πρώτος αφορά στην υιοθέτηση των σύγχρονων βασικών λογιστικών αρχών (προφανώς όπως ίσχυαν με τις προαναφερθείσες λογιστικές Οδηγίες της ΕΕ), τις οποίες συσχετίζει με την αρχή της συντηρητικότητας (την οποία χαρακτηρίζει ως «θεμελιώδη») και των κανόνων που πηγάζουν από αυτή (αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών κτήσης και τρέχουσας, σχηματισμός προβλέψεων κ.λπ.). Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται ότι, πάντοτε τα προσδιοριζόμενα κέρδη της

<sup>195</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 17, παρ. 1γ, 1δ, 1ε και 4, ν. 4308/2014.

<sup>196</sup> Βλ. σχετ. 4<sup>η</sup> Οδηγία ΕΟΚ, 78/660/ΕΟΚ, άρθρο 31, παρ. 1γ.

<sup>197</sup> Βλ. *Σακέλλης*, Ο Πανδέκτης του Λογιστή, 294.

χρήσης θα είναι πραγματικά και δεν θα περιλαμβάνουν εικονικά και αβέβαια ποσά. Η δεύτερη διασφάλιση σύμφωνα με τον ίδιο αφορά στη θέσπιση περιορισμών στη διανομή των κερδών.<sup>198</sup>

Στα προαναφερθέντα σημεία, δεν εντοπίζονται διαφοροποιήσεις ως προς την εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας μεταξύ των δύο πλαισίων. Ωστόσο, η δυνατότητα της μεταγενέστερης επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σε εύλογες, η οποία παρέχεται από το νέο λογιστικό πλαίσιο ανατρέπει σημαντικά τη προαναφερθείσα επιχειρηματολογία. Αυτό γιατί, ενώ στα Ε.Λ.Π. αναδεικνύεται ως θεμελιώδης, η εφαρμογή της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (ή δεύτερη θεμελιώδης αρχή είναι η αρχή του δεδουλευμένου)<sup>199</sup>, αυτή ουδόλως συνδέεται με την υποχρεωτική αρχή εφαρμογής του ιστορικού κόστους, αφού έτσι ή αλλιώς δίνεται η δυνατότητα εφαρμογής των επιμετρήσεων και σε εύλογες αξίες. Επιπλέον, η μεταγενέστερη επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην εύλογη αξία μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την καταχώρηση μη πραγματοποιημένων κερδών στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης.<sup>200</sup>

Πάντως, είναι σκόπιμο να υπογραμμιστεί ότι σε επίπεδο εταιρικού δικαίου πλέον και όχι στενά στο πλαίσιο της εφαρμοσμένης λογιστικής, ο προβληματισμός για την ποιότητα διανομής των κερδών διατηρείται. Στην κατεύθυνση αυτή ο νομοθέτης, στα άρθρα 159 και 160 του ν. 4548/2018 ορίζει πρόσθετους περιορισμούς σχετικά με τα προς διανομή κέρδη, οι οποίοι δεν υπήρχαν στον κ.ν. 2190/1920 (προφανώς λόγω και της δυνατότητας εφαρμογής της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σε εύλογες αξίες, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.).

## 1.5 Διαφορές στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Ο ορισμός των «χρηματοοικονομικών καταστάσεων» προσεγγίζεται στο άρθρο 16 του ν. 4308/2014. Ωστόσο, η εννοιολογική προσέγγιση του όρου δεν είναι άμεση, με την αναφορά ενός συνοπτικού ορισμού. Ο νομοθέτης επιχειρεί μάλλον να εξηγήσει τι είναι οι «χρηματοοικονομικές καταστάσεις» και όχι να τις ορίσει με μία θεωρητική ή νομική προσέγγιση

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ένα πλήρες ενιαίο σύνολο οικονομικών καταστάσεων αποτελείται κατ' αρχήν υποχρεωτικά από πέντε (5) επιμέρους οικονομικές καταστάσεις. Αυτές είναι: α) ο Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, β) η Κατάσταση Αποτελεσμάτων, γ) η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής

---

<sup>198</sup> Βλ. Γρηγοράκος, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 123.

<sup>199</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 17, παρ. 1, ν. 4308/2014.

<sup>200</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, ν. 4308/2014.

Θέσης, δ) η Κατάσταση Χρηματοροών και ε) το Προσάρτημα<sup>201</sup>. Τις καταστάσεις αυτές, στο σύνολό τους, συντάσσουν μόνο οι οντότητες που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλες», αυτές δηλαδή που υπερβαίνουν τα όρια των δύο εκ των τριών κριτηρίων που ορίζει το άρθρο 2 του ν. 4308/2014 (σύνολο ενεργητικού: είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) ευρώ, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: σαράντα εκατομμύρια (40.000.000) ευρώ, και μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού: διακόσια πενήντα (250) άτομα).<sup>202</sup>

Οι οντότητες που ταξινομούνται ως «μεσαίες», αυτές δηλαδή που δεν υπερβαίνουν τα όρια των δύο εκ των τριών κριτηρίων που ορίζει το άρθρο 2 του ν. 4308/2014 για τις «μεγάλες» αλλά δεν εντάσσονται στις κατηγορίες «μικρές» ή «πολύ μικρές» οντότητες (δηλαδή έχουν σύνολο ενεργητικού άνω των τεσσάρων εκατομμυρίων (4.000.000), καθαρό ύψος κύκλου εργασιών άνω των οκτώ εκατομμυρίων (8.000.000) ευρώ και μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού άνω των πενήντα (50) ατόμων), απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης κατάστασης χρηματοροών και συντάσσουν υποχρεωτικά τις υπόλοιπες τέσσερις (4) επιμέρους καταστάσεις (ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και προσάρτημα).

Οι «μικρές» οντότητες, εκείνες δηλαδή που δεν υπερβαίνουν τα όρια των δύο εκ των τριών κριτηρίων που ορίζει το άρθρο 2 του ν. 4308/2014 (σύνολο ενεργητικού: μέχρι τέσσερα εκατομμύρια (4.000.000) ευρώ, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: μέχρι οκτώ εκατομμύρια (8.000.000) ευρώ και μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού: μέχρι πενήντα (50) άτομα) και οι «πολύ μικρές» οντότητες (σύνολο ενεργητικού: από τριακόσιες πενήντα χιλιάδες (350.000) ευρώ έως τέσσερα εκατομμύρια (4.000.000) ευρώ, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: από επτακόσιες χιλιάδες (700.000) έως οκτώ εκατομμύρια (8.000.000) ευρώ και μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού: από δέκα (10) έως πενήντα (50) άτομα) συντάσσουν μόνο ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων και προσάρτημα και απαλλάσσονται από τη σύνταξη της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης και της κατάστασης χρηματοροών.<sup>203</sup>

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συντάσσουν υποχρεωτικά μόνο οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική Εταιρεία και τις θυγατρικές της οντότητες που θα συμπεριληφθούν στην ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 4308/2014 κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας ταξινομούνται ως «μεγάλοι» (δηλαδή, υπερβαίνουν τα όρια των δύο εκατομμυρίων (2.000.000) ευρώ των τριών (3) κριτηρίων που ορίζονται στο συγκεκριμένο άρθρο, ήτοι σύνολο ενεργητικού: είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) ευρώ, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: σαράντα εκατομμύρια

---

<sup>201</sup> Βλ. σχετικά άρθρο 16, παρ. 3, ν. 4308/2014.

<sup>202</sup> Βλ. σχετικά άρθρο 16, παρ. 4, ν. 4308/2014.

<sup>203</sup> Βλ. σχετικά άρθρο 16, παρ. 5, ν. 4308/2014.

(40.000.000) ευρώ, και μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού: διακόσια πενήντα (250) άτομα).<sup>204</sup>

Ειδικότερα:

Στην πρώτη παρ. του άρθρου 16, ορίζεται ρητά ότι στις οικονομικές καταστάσεις μίας περιόδου αναφοράς καταχωρούνται και παρουσιάζονται (στο νόμο χρησιμοποιείται η λέξη «ενσωματώνονται») όλα τα γεγονότα της περιόδου αυτής, αφού όμως προηγουμένως έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία της οντότητας. Φαίνεται, λοιπόν ότι με την αναφορά η πρόθεση του νομοθέτη είναι ορίσει ως απαραίτητη προϋπόθεση για την ενσωμάτωση ενός λογιστικού γεγονότος στις οικονομικές καταστάσεις, την προηγούμενη καταχώρηση στο λογιστικό σύστημα της οντότητας. Αυτό, απαιτείται να έχει πραγματοποιηθεί βάσει των απαιτήσεων του υπό μελέτη νόμου.

Στο άρθρο 2 του ν. 4308/2014, καθορίζεται ρητά ότι «οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014».

Στην παρ. αυτή ορίζονται δύο βασικές ποιοτικές παράμετροι του λογιστικού πλαισίου των Ε.Λ.Π.. Η πρώτη, αφορά στην εύλογη παρουσίαση των οικονομικών μεγεθών που συνθέτουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Η δεύτερη παράμετρος, αφορά στην ενιαία παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε επιμέρους καταστάσεις, οι οποίες όμως μόνο ως σύνολο είναι αποδεκτές ως «χρηματοοικονομικές καταστάσεις» σύμφωνα με το νόμο.

Αυτό εξηγείται και στην *Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε.*, σύμφωνα με την οποία «στην παρ. 2 του ν. 4308/2014 εισάγεται η θεμελιώδης έννοια της «εύλογης παρουσίασης» (true and fair view ή fair presentation, in all material respects), η οποία αποτελεί το υπέρτατο κριτήριο στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με στόχο την παροχή αξιόπιστης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες». Στην Οδηγία επίσης αναφέρεται ότι είναι ιδιαίτερης σημασίας η αναφορά ότι οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες προβλέπεται να καταρτίζονται για κάθε κατηγορία οντοτήτων αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο. Δηλαδή, εάν εμπεριέχεται ουσιώδες σφάλμα ή παράλειψη, όπως επίσης εάν δεν έχει συνταχθεί ή δεν έχει δημοσιοποιηθεί έστω μία εκ των προβλεπόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, είναι σαφές ότι πάσχει από πλευράς εύλογης παρουσίασης το «ενιαίο σύνολο» των χρηματοοικονομικών

---

<sup>204</sup> Βλ. σχετικά άρθρα 31 και 32, ν. 4308/2014.

καταστάσεων και δεν καλύπτεται η σχετική απαίτηση του νόμου<sup>205</sup>. Στην περίπτωση αυτή αναφέρεται ενδεικτικά το παράδειγμα του προσαρτήματος που δεν περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες (αναλύσεις και γνωστοποιήσεις) επί των μεγεθών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Τότε αυτές δεν καλύπτουν την απαίτηση περί εύλογης παρουσίασης, έστω και εάν όλοι οι πίνακες (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων και, κατά περίπτωση, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και κατάσταση χρηματοροών) δεν έχουν ουσιώδες σφάλμα.<sup>206</sup>

Πάντως, όπως επισημαίνεται στην παρ. 16.2.3 της *Οδηγίας E.A.T.E.*, η έννοια της εύλογης παρουσίασης δεν ορίζεται ρητά στο ν. 4308/2014 αλλά ούτε και στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ. Πάντως, σύμφωνα με τις Γ.Π.Λ.Α. και όσα είναι διεθνώς γενικά παραδεκτά για την εφαρμογή ενός λογιστικού πλαισίου, όπως ο ν. 4308/2014, η εύλογη παρουσίαση εξασφαλίζεται όταν: α) απαιτείται συμμόρφωση με τις καθοριζόμενες σε αυτό απαιτήσεις, β) απαιτείται ρητή αναφορά για παροχή πρόσθετων πληροφοριών εφόσον αυτό κρίνεται υποχρεωτικό, και γ) παρέχεται ρητή δυνατότητα απόκλισης από τις αρχές του πλαισίου σε εκείνες τις εξαιρετικές περιπτώσεις που κρίνεται ως αναγκαίο για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης. Σε κάθε περίπτωση, η έννοια της εύλογης παρουσίασης είναι αμιγώς λογιστική. Σκοπός της επίτευξης μίας παρουσίασης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, είναι η δημοσίευση αξιόπιστης πληροφόρησης για την αποφυγή παραπλάνησης των χρηστών και συνεπώς κατά κανόνα δεν έχει φορολογικό περιεχόμενο.<sup>207</sup>

Οι ως άνω αναφερόμενες απαιτήσεις, προκειμένου η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να θεωρείται εύλογη, καθορίζονται από την Οδηγία 2013/34/ΕΕ και έχουν εισαχθεί στο ν. 4308/2014 με τις κατωτέρω συγκεκριμένες διατάξεις του άρθρου 16, αλλά και ανάλογες διατάξεις των άρθρων 17 και 29:

1. την παρ. 1 του άρθρου 16 και την παρ. 1 του άρθρου 17 που προβλέπουν ρητά την υποχρέωση συμμόρφωσης με τις προβλέψεις του νόμου,
2. την παρ. 11 του άρθρου 16 περί απόκλισης από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων,
3. την παρ. 12 του άρθρου 16 περί προσαρμογής της μορφής, του περιεχομένου και της ονοματολογίας των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας,
4. την παρ. 9 του άρθρου 17 περί παρέκκλισης από διάταξη του νόμου προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης σε εξαιρετικές περιπτώσεις

---

<sup>205</sup> Με την επιφύλαξη της παρ. 16.2.4, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>206</sup> Βλ. σχετ. παρ. 16.2.1 και 16.2.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>207</sup> Βλ. σχετ. παρ. 16.2.4, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.



που αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα,

5. την παρ. 2 του άρθρου 29 σύμφωνα με την οποία το προσάρτημα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο, τις επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις των παρ. 3 έως 34 του άρθρου εκείνου, παρέχοντας έτσι την ευχέρεια στην οντότητα να παραθέτει οποιαδήποτε πρόσθετη πληροφορία που κατά την άποψη της διοίκησης συμβάλλει στην εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.<sup>208</sup>

Εφαρμόζοντας την αρχή της κλιμακωτής εφαρμογής, ο νομοθέτης επιθυμεί οι ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες θα δημοσιοποιούνται μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, να εξαρτώνται από το μέγεθος της υποκείμενης στη λογοδοσία οντότητας. Έτσι, οι οικονομικές καταστάσεις, ως ενιαίο σύνολο, καταρτίζονται λαμβανομένου υπόψη του μεγέθους της οντότητας αναφοράς.

Σημείο αναφοράς του ενιαίου συνόλου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι σε κάθε περίπτωση οι πέντε επιμέρους καταστάσεις, οι οποίες προβλέπονται για τις μεγάλες οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο προαναφερθέν άρθρο 2 του ν. 4308/2014.

Αυτές, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 16 περιλαμβάνουν:

1. Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (πίνακας).
2. Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (πίνακας).
3. Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (πίνακας).
4. Την Κατάσταση Χρηματοροών (πίνακας).
5. Το Προσάρτημα (σημειώσεις).

Για τις μεσαίες οντότητες του άρθρου 2 του ν. 4308/2014, οι απαιτήσεις του νόμου περιορίζονται σε τέσσερεις (4) οικονομικές καταστάσεις. Αυτές, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 16 περιλαμβάνουν:

1. Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (πίνακας).
2. Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (πίνακας).
3. Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (πίνακας).
4. Το Προσάρτημα (σημειώσεις).

Για τις μικρές και πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 2, οι απαιτήσεις του νομοθέτη περιορίζονται έτι περαιτέρω και σύμφωνα με την παρ. 5 περιλαμβάνουν:

1. Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (πίνακας).
2. Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (πίνακας).
3. Το Προσάρτημα (σημειώσεις).

Ο πίνακας του ισολογισμού σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. υιοθετεί το υπόδειγμα που έχει τύχει ευρύτατης αποδοχής διεθνώς και είναι συμβατό με το υπόδειγμα που χρησιμοποιούν οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. / Δ.Λ.Π.. Προφανώς η

---

<sup>208</sup> Βλ. σχετ. παρ. 16.2.3, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

πρόθεση του νομοθέτη είναι η επίτευξη ενός μέγιστου βαθμού συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. με τις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α..<sup>209</sup>

Ο πίνακας της κατάστασης των αποτελεσμάτων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. περιλαμβάνει δύο μορφές παρουσίασης, την «κατά λειτουργία» (την οποία προέβλεπε και το π.δ. 1123/1980 – βλέπε σχετικά ανωτέρω) και την «κατ' είδος» που προβλέπεται τόσο από τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α, όσο και από την Οδηγία 34/2013 της Ε.Ε. Σημειώνεται ότι η «κατ' είδος» κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει παρουσίαση στην οποία εμφανίζονται κατ' είδος οι βασικοί λογαριασμοί των εσόδων και εξόδων, αποτελώντας στην ουσία μια σύνοψη της καταργημένης «κατάστασης λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης» του Ε.Γ.Λ.Σ. Διευκρινίζεται ότι στην κατ' είδος παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο κονδύλι «μεταβολές αποθεμάτων» περιλαμβάνεται το άθροισμα των μεταβολών του συνόλου των αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες και λοιπά υλικά).

Ο ν. 4308/2014 υιοθετώντας την προσέγγιση της παρουσίασης χρηματοοικονομικών πληροφοριών, η οποία εφαρμόζεται διεθνώς σύμφωνα με τις Γ.Π.Λ.Α. απαιτεί τη σύνταξη του πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης. Ο πίνακας αυτός συνδέει την κατάσταση αποτελεσμάτων με τον ισολογισμό και αποτελεί μία απεικόνιση της αιτίας των μεταβολών της καθαρής θέσης. Ο εν λόγω πίνακας είναι μια νέα κατάσταση που αντικαθιστά τον «πίνακα διάθεσης κερδών» του π.δ. 1123/1980, παρέχοντας πληρέστερη πληροφόρηση για τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Συγκεκριμένα, η νέα αυτή κατάσταση παρουσιάζει αναλυτικά την κίνηση όλων των κονδυλίων της καθαρής θέσης στη διάρκεια της περιόδου και τη συμφωνία υπολοίπων αρχής και τέλους, ώστε να υπάρχει πλήρης διαφάνεια για το πώς μεταβλήθηκαν τα σχετικά κονδύλια.

Η εικόνα της δυνατότητας της οντότητας να παράγει από τις δραστηριότητές της ρευστότητα δίνεται από τον πίνακα της κατάστασης χρηματοροών.<sup>210</sup> Και ο πίνακας αυτός είναι μία νέα, επίσης πολύ σημαντική χρηματοοικονομική κατάσταση, στην οποία παρουσιάζονται οι ταμειακές εισροές και εκροές της περιόδου, διαχωριζόμενες σε τρεις κατηγορίες: α) τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, β) τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες και γ) τις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Η κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζεται με την έμμεση μορφή της που είναι και η πλέον συνήθης.

Αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, με ιδιαίτερη βαρύτητα στην κατανόηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών αποτελεί το προσάρτημα με τις

---

<sup>209</sup> Για τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 1 βλ. σχετ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A912-A956.

<sup>210</sup> Ωστόσο και με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο υπήρχε η απαίτηση σύνταξης μίας αντίστοιχης κατάστασης από συγκεκριμένες οντότητες.

επεξηγηματικές σημειώσεις επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το προσάρτημα ή σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων είναι η τελευταία οικονομική κατάσταση. Στο προσάρτημα παρέχονται περιγραφές, αναλύσεις και πρόσθετη πληροφόρηση για τα διάφορα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και για άλλα στοιχεία τα οποία δεν προβλέπεται να εμφανίζονται στους πίνακες των προαναφερθέντων τεσσάρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το προσάρτημα παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο και με παραπομπές στα επιμέρους κονδύλια των υπόλοιπων οικονομικών καταστάσεων (πίνακες), όταν συντρέχει περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29.<sup>211</sup>

Στην παρ. 6 του άρθρου 16 ορίζονται συγκεκριμένες και τυποποιημένες φόρμες των επιμέρους οικονομικών καταστάσεων, παραπέμποντας σε υποδείγματα του Παραρτήματος Β του νόμου. Ειδικότερα, οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

Στην παρ. 7 προβλέπεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του άρθρου 16, να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείματος Β.6 (βλ. Παράρτημα ΙΑ της παρούσης), εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Σύμφωνα με την παρ. 8, οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2<sup>γ</sup> του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Σύμφωνα με την παρ. 9, τα κονδύλια των υποδειγμάτων οικονομικών καταστάσεων στο παράρτημα Β του νόμου παρουσιάζονται διακεκριμένα χωρίς συμψηφισμούς. Στην παρ. αυτή ορίζεται ότι, επί της αρχής, σε καμία περίπτωση δεν επιτρέπεται ουσιώδη και διαφορετικά (με βάση τις προβλέψεις του νόμου) κονδύλια του ενεργητικού να συμψηφίζονται μεταξύ τους και να παρουσιάζονται ως ένα κονδύλι. Η ίδια απαγόρευση συμψηφισμού ισχύει και για τα κονδύλια των εσόδων, των εξόδων, της καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων. Ομοίως, δεν επιτρέπεται να συμψηφίζονται κονδύλια του ενεργητικού με κονδύλια των υποχρεώσεων ή κονδύλια των εξόδων με κονδύλια των εσόδων.

Ωστόσο στην *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.* δίνεται η δυνατότητα εξαιρέσεων σε επουσιώδη κονδύλια ή όταν αυτό επιβάλλεται για κάποιο λόγο από νόμο ή κανονισμό. Ειδικότερα,

---

<sup>211</sup> Βλ. σχετ. παρ. 16.3.2 – 16.3.6, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

συμψηφισμοί διαφορετικών κονδυλίων επιτρέπονται μόνον όταν τα ποσά προς συμψηφισμό είναι επουσιώδη ή όταν οι συμψηφισμοί επιτρέπονται ή επιβάλλονται ρητά από το νόμο.

Τέτοιες περιπτώσεις, ενδεικτικά, είναι:

- α. ο συμψηφισμός στην κατάσταση αποτελεσμάτων των κερδών και ζημιών που προκύπτουν από αντισταθμισμένο στοιχείο και αντισταθμίζον μέσο, στην περίπτωση που εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης (περ. (γ) της παρ. 11 του άρθρου 24 του νόμου), και
- β. ο συμψηφισμός τόσο στον ισολογισμό, όσο και στα αποτελέσματα των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και των αντίστοιχων ποσών στο κονδύλι του φόρου στα αποτελέσματα (παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4308/2014).<sup>212</sup>

Στην παρ. 10 ορίζεται ρητά ότι η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1<sup>β</sup> του άρθρου 17 του ν. 4308/2014.

Εξαιρέσεις ως προς την προβλεπόμενη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων προβλέπονται στην παρ. 11. Ειδικότερα, απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του Παραρτήματος Β' επιτρέπεται μόνο στις εξής περιπτώσεις:

1. Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων υπό τον όρο ότι θα τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.
2. Πρόσθεση νέων κονδυλίων, υπό τον όρο ότι το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.
3. Συγχώνευση κονδυλίων οικονομικών καταστάσεων όταν: (i) τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παρ. 2 του άρθρου 16 ή, και (ii) η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

Κατά την παρ. 12, η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.

*Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο*

Σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο και τις διατάξεις του άρθρου 42<sup>α</sup> του κ.ν. 2190/1920, οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούνταν από τον ισολογισμό, την κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης (ή αποτελεσμάτων περιόδου, για τις ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις), τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το

---

<sup>212</sup> Βλ. σχετ. παρ. 16.9.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

προσάρτημα. Στο Μέρος Τέταρτο, Κεφάλαιο 4.1 του π.δ. 1123/1980, αναφέρονταν ως λογιστική κατάσταση και η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, η οποία όμως δεν ορίζεται ως κατάσταση υποκείμενη σε δημοσίευση.<sup>213</sup>

Περαιτέρω, από το έτος 2006, με το άρθρο 1 του ν. 3487/2006, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 100 του κ.ν. 2190/1920, προβλεπόταν και η υποχρέωση της σύνταξης της κατάστασης ταμειακών ροών και του πίνακα κίνησης ιδίων κεφαλαίων, μόνο όμως για τις εταιρείες οι οποίες συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή συμπεριλαμβάνονται σε ενοποίηση.

Ειδικότερα:

Το άρθρο 42<sup>α</sup> περιλάμβανε γενικές διατάξεις σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (στο νόμο αναφέρονται και ως ετήσιοι λογαριασμοί). Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν: α) τον ισολογισμό, β) το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης», γ) τον «πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων» και (δ) το προσάρτημα. Τα έγγραφα αυτά αποτελούσαν ενιαίο σύνολο και ελέγχονταν από ανεξάρτητους ελεγκτές, όπως όριζαν τα άρθρα 36, 36<sup>α</sup> και 37 του κ.ν. 2190/1920.

Στο άρθρο 42<sup>α</sup> προβλέπονταν ρητά ότι, οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες ήταν εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 134 του κ.ν. 2190/1920, όφειλαν να καταρτίζουν επιπροσθέτως, κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, καθώς και κατάσταση ταμιακών ροών. Τις καταστάσεις αυτές όφειλαν να καταρτίζουν και όσες Α.Ε. είχαν την υποχρέωση να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες δεν ήταν εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις. Το περιεχόμενο της υπό συζήτηση κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών καθοριζόταν με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης.<sup>214</sup>

Επιπρόσθετα, στο συγκεκριμένο άρθρο προβλέπεται ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονταν υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42, 42<sup>γ</sup>, 42<sup>δ</sup>, 42<sup>ε</sup>, 43 και 43<sup>α</sup> του κ.ν. 2190/1920 ώστε να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας.

---

<sup>213</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Τέταρτο, Κεφάλαιο 4.1, παρ. 4.1.400, περ. 2, π.δ. 1123/1980.

<sup>214</sup> Βλ. σχετ. παρ. 1, άρθρο 42<sup>α</sup>, κ.ν. 2190/1920 όπως διαμορφώθηκε μετά την προσθήκη της παρ. 1 άρθρου 1 του ν. 3487/2006, ΦΕΚ Α' 191.

Σε περίπτωση κατά την οποία, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 42<sup>α</sup>, καθώς και των άρθρων 42, 42<sup>γ</sup>, 42<sup>δ</sup>, 42<sup>ε</sup>, 43 και 43<sup>α</sup> του κ.ν. 2190/1920, δεν επαρκούσε για την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας που απαιτείτο, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις (άρθρο 42<sup>α</sup> παρ. 2 κ.ν. 2190/1920), έπρεπε να παρέχονται όλες οι αναγκαίες συμπληρωματικές πληροφορίες για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Εάν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας από τις προαναφερθείσες διατάξεις ερχόταν σε αντίθεση με τις αρχές της παρ. 2 του άρθρου 42<sup>α</sup>, επιβαλλόταν παρέκκλιση από αυτή τη διάταξη, προκειμένου να αποδοθεί η πραγματική εικόνα, η οποία προβλεπόταν από την παρ. 2 του άρθρου 42<sup>α</sup>. Κάθε τέτοια παρέκκλιση έπρεπε να αναφέρεται στο προσάρτημα μαζί με την πλήρη αιτιολόγηση της και με πληροφορίες για τις επιδράσεις της πάνω στην περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

Στο άρθρο 42<sup>α</sup> προβλεπόταν ότι, όσοι από τους τίτλους των λογαριασμών των υποδειγμάτων, στα οποία παρέπεμπαν τα άρθρα 42<sup>γ</sup> και 42<sup>δ</sup> του κ.ν. 2190/1920, δεν προσidiaζαν στην ειδικότερη φύση των ανώνυμων εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και των ανωνύμων εταιρειών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν.δ. 608/1970 «Περί εταιριών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων» (ΦΕΚ Α' 170/1970), μπορούσαν να τροποποιούνται έτσι ώστε οι ισολογισμοί και οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων που συντάσσονται από τις εταιρείες αυτές να πληρούν τις προαναφερόμενες αρχές (άρθρο 42<sup>α</sup> παρ. 2 κ.ν. 2190/1920). Σύμφωνα με τις διατάξεις του συγκεκριμένου άρθρου, η τροποποίηση αυτή γινόταν με αποφάσεις του Υπουργού Εμπορίου, που δημοσιεύονταν στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

Επιπλέον, προκειμένου να ληφθεί από τη γενική συνέλευση έγκυρη απόφαση σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες είχαν εγκριθεί προηγουμένως από το διοικητικό συμβούλιο, έπρεπε να έχουν υπογραφεί από τρία διαφορετικά πρόσωπα, ήτοι από: α) τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ή τον αναπληρωτή του, β) τον διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο και, σε περίπτωση που δεν υπήρχε τέτοιος σύμβουλος ή η ιδιότητά του συνέπιπτε με εκείνη των ανωτέρω προσώπων, από ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου που οριζόταν από αυτό και γ) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση του λογιστηρίου. Οι παραπάνω υπογράφοντες, σε περίπτωση διαφωνίας από πλευράς νομιμότητας του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, όφειλαν να εκθέτουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους στη γενική συνέλευση.<sup>215</sup>

Ο κ.ν. 2190/1920 προέβλεπε τη σύνταξη συνοπτικού ισολογισμού από συγκεκριμένες εταιρείες, οι οποίες ικανοποιούσαν για δύο συνεχόμενες χρήσεις συγκεκριμένα ποσοτικά κριτήρια.

Ειδικότερα:

Σύμφωνα με το άρθρο 42<sup>α</sup> προβλεπόταν ότι, κάθε εταιρεία, η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του πρώτου μετά την έναρξη ισχύος του κ.ν. 2190/1920 ισολογισμού της, δεν υπερέβαινε τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία

---

<sup>215</sup> Βλ. σχετ. παρ. 5, άρθρο 42<sup>α</sup>, κ.ν. 2190/1920, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 άρθρ.13 του ν. 2339/1995, Α' 204.

κριτήρια: α) σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ, όπως αυτό προέκυπτε από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού του άρθρου 42<sup>γ</sup> και β) καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ και γ) μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, πενήντα (50) άτομα, μπορούσε να δημοσιεύει συνοπτικό ισολογισμό, που να εμφανίζει μόνο τους λογαριασμούς οι οποίοι, στο υπόδειγμα του άρθρου 42<sup>γ</sup>, χαρακτηρίζονταν με γράμματα και λατινικούς αριθμούς, με τον όρο ότι οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις θα διαχωρίζονταν σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, με την έννοια της παρ. 6 του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920.

Στην παρ. 6 του άρθρου 42<sup>α</sup> δίνονταν η δυνατότητα, με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης, της αναπροσαρμογής των αριθμητικών ορίων των περιπτώσεων α', β' και γ' (άρθρο 42<sup>α</sup> παρ. 6 κ.ν. 2190/1920). Οι εταιρείες αυτές, εφόσον δεν υπάγονταν στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 134 του κ.ν. 2190/1920, μπορούσαν να μην εκλέγουν τους ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.<sup>216</sup>

Επιπρόσθετα, στην παρ., 7 του άρθρου 42<sup>α</sup>, ο νόμος έδινε τη δυνατότητα η προαναφερθείσα ευχέρεια (άρθρο 42<sup>α</sup> παρ. 6 κ.ν. 2190/1920) να παρέχεται και στις εταιρείες, οι οποίες έπαυαν να υπερβαίνουν τα όρια των δύο από τα τρία προαναφερθέντα κριτήρια (της ίδιας παραγράφου), σε δύο τουλάχιστον συνεχείς χρήσεις. Η ευχέρεια της παραπάνω παρ. 6 έπαυε να παρέχεται στις εταιρείες των προηγούμενων παρ. 6 και 7, οι οποίες υπερέβαιναν τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια της παραπάνω παρ. 6 σε δύο συνεχείς χρήσεις.<sup>217</sup>

Το άρθρο 42<sup>β</sup> περιλάμβανε συγκεκριμένες διατάξεις σχετικά με τη δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης. Οι διατάξεις αυτές εναρμονίζονται πλήρως με τις αντίστοιχες διατάξεις του π.δ. 1123/1980 (βλ. σχετ. ανωτέρω).

Συγκεκριμένα:

Η δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης και ιδιαίτερα η ακολουθούμενη στο πλαίσιο του κ.ν. 2190/1920 μορφή εμφάνισης των οικονομικών αυτών καταστάσεων, απαγορευόταν να μεταβάλλεται από τη μία χρήση στην άλλη. Ο νόμος επέτρεπε παρέκκλιση από την αρχή αυτή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή θα αναφερόταν στο προσάρτημα και θα αιτιολογούνταν επαρκώς.

---

<sup>216</sup> Βλ. σχετ. το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6, του άρθρου 2190/1920, όπως προστέθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 1 ν. 3487/2006, ΦΕΚ Α' 191.

<sup>217</sup> Βλ. σχετ. το άρθρο 42<sup>α</sup>, του κ.ν. 2190/1920, με την επιφύλαξη της παρ. 1 του άρθρ. 70<sup>β</sup> αυτού, όπως αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 29 του π.δ. 409/1986, ΦΕΚ Α' 191.

Οι λογαριασμοί που προβλέπονταν στα υποδείγματα, των άρθρων 42<sup>γ</sup> και 42<sup>δ</sup> του κ.ν. 2190/1920, έπρεπε να καταχωρούνται στον ισολογισμό, στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ξεχωριστά ο καθένας και με τη σειρά που οριζόταν στα υποδείγματα αυτά. Λογαριασμός στον οποίο δεν υπήρχε ποσό, ούτε της κλειόμενης, ούτε της προηγούμενης χρήσης, έπρεπε να παραλείπεται. Επιτρεπόταν η περαιτέρω ανάλυση των λογαριασμών των υποδειγμάτων των άρθρων 42<sup>γ</sup> και 42<sup>δ</sup>, με τον όρο ότι δεν μεταβαλλόταν η σειρά των λογαριασμών αυτών. Επίσης, επιτρεπόταν η προσθήκη και άλλων λογαριασμών, εφόσον το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβανόταν σε κάποιον από τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς των παραπάνω υποδειγμάτων. Όταν ένα στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού σχετιζόταν με περισσότερους από έναν υποχρεωτικούς λογαριασμούς, το στοιχείο αυτό έπρεπε να καταχωρείται στο λογαριασμό στον οποίο προσιδίαζε περισσότερο, αλλά η σχέση του με τους άλλους λογαριασμούς έπρεπε να αναφέρεται στο προσάρτημα, εφόσον αυτό ήταν απαραίτητο για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Η δομή και οι τίτλοι των λογαριασμών με αραβική αρίθμηση στα υποδείγματα ισολογισμού και λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης, των άρθρων 42<sup>γ</sup> και 42<sup>δ</sup>, έπρεπε να προσαρμόζονται ανάλογα, όταν η ειδική φύση της επιχείρησης το απαιτούσε, ώστε οι χρησιμοποιούμενοι τίτλοι λογαριασμών να υποδηλώνουν με σαφήνεια τα απεικονιζόμενα στοιχεία. Η καταχώρηση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό, απαγορευόταν. Κάθε προσαρμογή σύμφωνα με τα παραπάνω, αναφερόταν και έπρεπε να αιτιολογείται στο προσάρτημα.

Οι λογαριασμοί των υποδειγμάτων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, των άρθρων 42<sup>γ</sup> και 42<sup>δ</sup>, με αραβική αρίθμηση, μπορούσαν να συγχωνεύονται όταν: α) τα ποσά τους ήταν ασήμαντα και η συγχώνευσή τους δεν έθιγε τις αρχές της παρ. 2 του άρθρου 42<sup>α</sup>, και β) η συγχώνευση γινόταν για χάρη μεγαλύτερης σαφήνειας, με τον όρο ότι οι συγχωνευόμενοι λογαριασμοί θα αναλύονταν στο προσάρτημα.

Τα ποσά των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού, καθώς και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης, απεικονίζονταν σε δύο τουλάχιστον στήλες, στις οποίες παρουσιάζονταν τα αντίστοιχα και ομοειδή κονδύλια της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης. Σε περίπτωση όμως που στοιχεία της προηγούμενης χρήσης δεν ήταν ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της κλειόμενης χρήσης, έπρεπε να αναμορφωθούν κατάλληλα. Κάθε τέτοια αναμόρφωση έπρεπε να αναφέρεται και να επεξηγείται στο προσάρτημα.

Οντότητα με υποκαταστήματα όφειλε να ενσωματώνει στον ετήσιο ισολογισμό και στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσης τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα των υποκαταστημάτων της, και να συγχωνεύει τα σχετικά ποσά στους οικείους λογαριασμούς του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, συμψηφίζοντας κάθε αμοιβαία απαίτηση ή υποχρέωση, τόσο των υποκαταστημάτων μεταξύ τους, όσο και μεταξύ υποκαταστημάτων και κεντρικού.



Απαγορευόταν οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση μόνο της μεταξύ τους διαφοράς.<sup>218</sup> Κατά την αναγραφή των αριθμητικών στοιχείων στους λογαριασμούς ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσης, έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη η ουσία της απεικονιζόμενης συναλλαγής και ο σχετικός διακανονισμός.<sup>219</sup>

Στο άρθρο 42<sup>γ</sup> περιέχονταν διατάξεις σχετικά με τη δομή την οποία έπρεπε να έχει ο κατά το νόμο συνταγμένος ισολογισμός. Συγκεκριμένα, ο ισολογισμός καταρτιζόταν σε δυο παράπλευρα σκέλη, στο πρώτο από τα οποία έπρεπε να περιλαμβάνεται το ενεργητικό και στο δεύτερο το παθητικό, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.103 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονταν στις παρ. 4.1.101 και 4.1.102 του άρθρου 1 του ίδιου π.δ. 1123/1980, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε κατηγορίας και κάθε λογαριασμού του ισολογισμού αυτού.<sup>220</sup>

Ως προς τη δομή της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, συγκεκριμένες διατάξεις περιέχονταν στο άρθρο 42<sup>δ</sup> του κ.ν. 2190/1920. Και στην περίπτωση του συγκεκριμένου άρθρου, οι διατάξεις σχετικά με τη δομή των δύο καταστάσεων ήταν απολύτως εναρμονισμένες με τις απαιτήσεις του π.δ. 1123/1980. Ειδικότερα, ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης έπρεπε να καταρτίζεται σε κάθετη διάταξη, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παρ. 4.1.201 του άρθρου 1, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του λογαριασμού αυτού.

Περαιτέρω, ο «πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων» έπρεπε να καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.302 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονταν στην παρ. 4.1.301, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του πίνακα αυτού.<sup>221</sup>

Όσον αφορά στο Ε.Γ.Λ.Σ., το Τέταρτο Μέρος, του Άρθρου 1, του π.δ. 1123/1980, αυτό περιλάμβανε διατάξεις σχετικά με τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων συμπεριλαμβανομένης και της Κατάστασης του Λογαριασμού Εκμετάλλευσης, καθώς και σχετικά με την εφαρμογή χρηματοοικονομικής ανάλυσης με τη χρήση συγκεκριμένων αριθμοδεικτών. Διατάξεις σχετικά με τις επιμέρους οικονομικές καταστάσεις, τη δομή και τα περιεχόμενά τους, αλλά και τη

---

<sup>218</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 42<sup>β</sup>, με την επιφύλαξη της παρ. 1 του άρθρ. 70<sup>β</sup> αυτού, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 30 του π.δ. 409/1986, ΦΕΚ Α' 191.

<sup>219</sup> Βλ. σχετ. παρ. 8, άρθρο 42<sup>β</sup>, όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3487/20066, ΦΕΚ Α' 191/11.9.2006.

<sup>220</sup> Βλ. σχετ. το άρθρο 42<sup>γ</sup>, του κ.ν. 2190/1920, με την επιφύλαξη της παρ. 1 του άρθρ. 70<sup>β</sup> αυτού, όπως αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 31 του π.δ. 409/1986, ΦΕΚ Α' 191.

<sup>221</sup> Βλ. σχετ. το άρθρο 42<sup>δ</sup> του κ.ν. 2190/1920, με την επιφύλαξη της παρ. 1 του άρθρ. 70<sup>β</sup> αυτού, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32 του π.δ. 409/1986, ΦΕΚ Α' 191.

συνδεσμολογία των κονδυλίων που εμφανίζονταν σε αυτές με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, περιλαμβάνονταν στις παρ. 4.1.100 – 4.1.501 του Κεφαλαίου 4.1.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων, κεφαλαιώδους σημασίας. Σε προσάρτημα των οικονομικών αυτών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες, πού έχουν σκοπό να διευκολύνουν τούς αναγνώστες στην αναγκαία πλήρη ενημέρωση τους.

Οι υποχρεωτικές οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου 4.1 ήταν οι έξης:

1. Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης.
2. Η κατάσταση τού λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.
3. Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.
4. Η κατάσταση τού λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
5. Το προσάρτημα τού ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

Ο ισολογισμός σύμφωνα με την παρ. 4.1.100 αποτελεί κατάσταση («κατάσταση του ισολογισμού»), η οποία καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παραγράφου 4.1.103.

Στην ίδια παρ. προβλεπόταν ότι, η κατάσταση του ισολογισμού έπρεπε να καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και, όπως οριζόταν στις παρ. 2.2.812 και 4.1.500, έπρεπε να δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημά τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας, η οποία ίσχυε κάθε φορά.

Στην κατάσταση του ισολογισμού περιλαμβάνονταν υποχρεωτικά τουλάχιστο τα στοιχεία τού υποδείγματος της παρ. 4.1.103, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπήρχαν στην οικονομική μονάδα. Το Ε.Γ.Λ.Σ. επέτρεπε μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων στα όποια αντιστοιχούσαν αραβικοί αριθμοί. Η σύμπτυξη κονδυλίων στα όποια αντιστοιχούσαν αραβικοί αριθμοί επιτρεπόταν μόνο εφόσον ήταν ασήμαντα και εφόσον στο προσάρτημα τού ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης γνωστοποιούνταν η ανάλυση των συμπτυγμένων κονδυλίων, σύμφωνα με όσα καθορίζονταν στην παρ. 4.1.501.

Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του ισολογισμού έπρεπε να απεικονίζονται, σε δύο στήλες, στις άξιες πού εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς: (1) κατά το

τέλος της χρήσης στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και (2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης.

Τα αποσβεστέα στοιχεία του ενεργητικού Β, Γ(Ι) και Γ(ΙΙ)1 απεικονίζονταν στην αξία κτήσης τους (ή αναπροσαρμογής). Για τα ίδια στοιχεία έπρεπε να απεικονίζονται οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι τέλους της χρήσης στην οποία αναφέρονταν ο ισολογισμός και η αναπόσβεστη αξία καθενός από αυτά και κατά κατηγορίες αυτών, όπως φαίνεται από το υπόδειγμα της παρ. 4.1.103.

Στην κατάσταση του ισολογισμού, η οποία καταχωρούνταν στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, σε ιδιαίτερες στήλες έπρεπε να απεικονίζεται χωριστά η αξία στο νόμισμα αναφοράς (ευρώ ή πριν από το ευρώ, οι δραχμές) των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένα νομίσματα. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής, ο διαχωρισμός των αξιών στο νόμισμα αναφοράς και Ξ.Ν. ήταν δυνατό να γίνεται με κάθετη διάταξη ή να παραλείπεται. Επιπλέον, για κάθε κονδύλι στο οποίο αντιστοιχούσε αραβικός αριθμός έπρεπε να γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παραγράφου 4.1.103. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισης ήταν δυνατό να παραλείπονται.

Στην παρ. 4.1.101 περιλαμβάνονταν διατάξεις σχετικά με τα κονδύλια του ενεργητικού και την κατηγοριοποίηση τους. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα κονδύλια τα οποία περιλαμβάνονταν στο ενεργητικό ενός ισολογισμού ήταν έντεκα (11) και σε αυτά ταξινομούσαν τα υπόλοιπα συγκεκριμένων, ανά περίπτωση, λογαριασμών της γενικής λογιστικής. Στην παρ. 4.1.103 περιλαμβάνονταν υπόδειγμα ισολογισμού τέλους χρήσης, στο οποίο απεικονίζονταν οι αντίστοιχοι, σε κάθε κατηγορία, λογαριασμοί, από τους οποίους λαμβάνονταν τα επιμέρους κονδύλια για την κατάρτισή του.

Στην παρ. 4.1.202 περιλαμβάνονταν διατάξεις σχετικά με τα κονδύλια της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και την κατηγοριοποίηση τους. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα κονδύλια τα οποία παρουσιάζονταν στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης ήταν είκοσι τέσσερα (24) και σε αυτά ταξινομούσαν, όπως και στον ισολογισμό, τα υπόλοιπα συγκεκριμένων ανά περίπτωση λογαριασμών γενικής λογιστικής. Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης έπρεπε να καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202 και να καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και να δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης, όπως ορίζεται στην παρ. 4.1.100. Στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης περιλαμβάνονταν υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος της παραγράφου 4.1.202, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπήρχαν στην οικονομική μονάδα. Το Ε.Γ.Λ.Σ. επέτρεπε μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούσαν αραβικοί αριθμοί. Η σύμπτυξη κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούσαν αραβικοί αριθμοί επιτρεπόταν εφόσον ήταν ασήμαντα και στο προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης γνωστοποιούνταν ανάλυση των συμπτυγμένων κονδυλίων,

σύμφωνα με όσα καθορίζονταν στην παρ. 4.1.501. Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης απεικονίζονταν σε δύο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονταν στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 86: (α) κατά το τέλος της χρήσης στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και (β) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, η οποία έπρεπε να καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι, έπρεπε να γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως παρουσιαζόταν στο υπόδειγμα της παραγράφου 4.1.202. Κατά τη δημοσίευση της κατάστασης αυτής οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισης ήταν δυνατό να παραλείπονται. Στην παρ. 4.1.202 περιλαμβανόταν υπόδειγμα κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, στο οποίο απεικονίζονταν οι αντίστοιχοι σε κάθε κατηγορία λογαριασμοί από τους οποίους λαμβάνονταν τα επιμέρους κονδύλια για την κατάρτισή του.

Στην παρ. 4.1.302 περιλαμβάνονταν διατάξεις σχετικά με τα κονδύλια του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και την κατηγοριοποίησή τους. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα κονδύλια τα οποία έπρεπε να παρουσιάζονται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ήταν πέντε (5) και σε αυτά ταξινομούσαν τα υπόλοιπα συγκεκριμένων ανά περίπτωση λογαριασμών γενικής λογιστικής. Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων καταρτιζόταν υποχρεωτικά στην περίπτωση κατά την οποία λάμβανε χώρα η διάθεση των αποτελεσμάτων και είχε τη μορφή του υποδείγματος της παρ. 4.1.302. Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων έπρεπε να καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και να δημοσιεύεται υποχρεωτικά, στο τέλος κάθε χρήσης, όπως αυτό οριζόταν στην παρ. 4.1.100. Στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων έπρεπε να περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστο τα στοιχεία του υποδείγματος της παραγράφου 4.1.302, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπήρχαν στην οικονομική μονάδα. Όλα τα στοιχεία του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων απεικονίζονταν σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούσαν στην περίοδο αναφοράς και την προηγούμενη. Στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων που καταχωρούνταν στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι έπρεπε να γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παραγράφου 4.1.302. Κατά τη δημοσίευση του πίνακα αυτού οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως μπορούσαν να παραλείπονται. Η παρ. 4.1.302 περιλάμβανε υπόδειγμα του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Διατάξεις σχετικά με τη δομή και τα περιεχόμενα του προσαρτήματος του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης περιλαμβάνονταν στην παρ. 4.1.500. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, το προσάρτημα χαρακτηριζόταν ως «απαραίτητο συμπλήρωμα» των οικονομικών αυτών καταστάσεων, με το οποίο έπρεπε να δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές είχαν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις,

στο να κατανοούν το περιεχόμενο τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) των οικονομικών μονάδων.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., το προσάρτημα έπρεπε να καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές εκείνες μονάδες, για τις οποίες η νομοθεσία που ίσχυε κάθε φορά προέβλεπε την υποχρέωση αυτή. Ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας καθόριζαν τους κλάδους της οικονομίας για τους οποίους οι αντίστοιχες οικονομικές μονάδες έπρεπε να περιλαμβάνουν υποχρεωτικά στο προσάρτημα πρόσθετες ειδικές πληροφορίες (π.χ. για τις τράπεζες, τις ασφαλιστικές εταιρείες ή τις εταιρείες χαρτοφυλακίου). Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την παρ. 4.1.500, το προσάρτημα έπρεπε να περιέρχεται σε γνώση των τρίτων μέσω της δημοσίευσης ή υποβολής στις αρμόδιες υπηρεσίες του Κράτους, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλεπόταν από τη νομοθεσία, όπως ίσχυε κάθε φορά.

Η παρ. 4.1.501, περιλάμβανε διατάξεις σχετικά με τη δομή και το περιεχόμενο του προσαρτήματος και συγκεκριμένα σε αυτό έπρεπε να γνωστοποιούνται:

1. Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν: (α) για την αποτίμηση των διάφορων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, (β) για τον υπολογισμό των διορθώσεων αξιών στοιχείων ενεργητικού (αποσβέσεις - προβλέψεις), και (γ) για τον υπολογισμό των αναπροσαρμοσμένων αξιών στοιχείων ενεργητικού, σε περίπτωση που ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ίσχυε κάθε φορά επέτρεπαν την αναπροσαρμογή. Η λογιστική του κεφαλαίου 2.3 «πράξεις σε συνάλλαγμα και άλλα συναφή θέματα» που εφαρμόστηκε για τη μετατροπή στο νόμισμα αναφοράς των πράξεων σε συνάλλαγμα και για την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων των λογαριασμών που είναι εκφρασμένοι σε ξένο νόμισμα. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που γίνονταν παρεκκλίσεις από τις διατάξεις που καθόριζαν τις γενικές αρχές αποτίμησης, καθώς και από τις διατάξεις του κεφαλαίου 2.3, οι παρεκκλίσεις αυτές έπρεπε να αναφέρονται με πλήρη αιτιολόγηση των λόγων που τις επέβαλαν και του μεγέθους των συνεπειών που είχαν στη διαμόρφωση των απαιτήσεων - υποχρεώσεων, και γενικά, της περιουσιακής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων χρήσης της οικονομικής μονάδας.
2. Σε περίπτωση που, με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, εφαρμόζονταν διαφορετικές μέθοδοι αποτίμησης από τις γενικά νομοθετημένες, έπρεπε να αναφέρεται η μέθοδος που εφαρμόστηκε και τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία οι άξιες διαμορφώθηκαν με τη μέθοδο αυτή. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές από την εφαρμογή της διαφορετικής μεθόδου αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες καταχωρούνταν στους λογαριασμούς "διαφορών αναπροσαρμογής» τού παθητικού (λογαριασμοί 41.06 - 41.07), ενώ στο προσάρτημα έπρεπε να αναφέρεται και η φορολογική μεταχείριση των διαφορών αυτών. Στην περίπτωση αυτή, στο προσάρτημα έπρεπε να καταχωρείται ένας πίνακας, ο οποίος να δείχνει τις μεταβολές των λογαριασμών «διαφορές

αναπροσαρμογής», που έγιναν μέσα στη χρήση. Στον πίνακα αυτό περιλαμβάνονταν τα εξής στοιχεία:

- α. το αρχικό υπόλοιπο (στην αρχή της χρήσης) των λογαριασμών «διαφορές αναπροσαρμογής»
  - β. οι διαφορές που μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς «διαφορές αναπροσαρμογής», μέσα στη χρήση.
  - γ. τα ποσά των λογαριασμών «διαφορές αναπροσαρμογής», τα οποία κεφαλαιοποιήθηκαν ή μεταφέρθηκαν σ' οποιοδήποτε λογαριασμό, μέσα στη χρήση, και οι λόγοι της μεταφοράς αυτής.
  - δ. το τελικό υπόλοιπο (στο τέλος της χρήσης) των λογαριασμών «διαφορές αναπροσαρμογής».
3. Στην ίδια περίπτωση, για κάθε στοιχείο του ισολογισμού για το οποίο έγινε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης του, με εξαίρεση τους λογαριασμούς αποθεμάτων, στο προσάρτημα έπρεπε να αναφέρονται:
- α. είτε η αξία κτήσης που προκύπτει σύμφωνα με το γενικό κανόνα αποτίμησης και το σωρευμένο ποσό αποσβέσεων ή άλλων διορθώσεων, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού,
  - β. είτε η διαφορά μεταξύ αξίας αναπροσαρμογής κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αξίας κτήσης και, σε περίπτωση που προηγήθηκαν και άλλες αναπροσαρμογές, η συνολική διαφορά που προήλθε από αυτές.
4. Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων και οι διαφορές, οι οποίες προέκυψαν κατά την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων, όταν δεν αναφέρονταν αναλυτικά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.
5. Οι πρόσθετες αποσβέσεις του πάγιου ενεργητικού, οι οποίες γίνονταν για φορολογικούς σκοπούς, με αναφορά των σχετικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.
6. Οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, οι λόγοι στους οποίους οφείλονταν και η φορολογική τους μεταχείριση.
7. Οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λοιπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (διαφορές τιμής κτήσης και τιμής αγοράς), συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων.
8. Οι συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα και ο λογιστικός χειρισμός τους, δηλαδή εάν μεταφέρθηκαν ή καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης ή σε οποιοδήποτε λογαριασμό του ισολογισμού. Στην τελευταία αυτή περίπτωση έπρεπε να αναφέρεται και ο τρόπος της μελλοντικής τακτοποίησης τους.

9. Στοιχεία σχετικά με τις συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες επιχειρήσεις, όταν η συμμετοχή υπερέβαινε το 10% του κεφαλαίου τους, τόσο στην περίπτωση που η συμμετοχή ήταν άμεση, όσο και έμμεση μέσω τρίτου. Συγκεκριμένα, για κάθε μία από τις επιχειρήσεις αυτές, έπρεπε να αναφέρονται: η επωνυμία και η έδρα, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο τους, το ποσό της λογιστικής καθαρής θέσης τους (κεφαλαίου και αποθεματικών) και τα αποτελέσματα της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες αυτές μπορούσαν να παραλείπονται όταν ήταν αμελητέες όσον αφορά το σχηματισμό της πιστής εικόνας της περιουσιακής και οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας. Επίσης, οι πληροφορίες οι σχετικές με την καθαρή θέση και τα ετήσια αποτελέσματα των επιχειρήσεων, στις οποίες η οικονομική μονάδα είχε συμμετοχή μπορούσαν να παραλείπονται όταν οι επιχειρήσεις αυτές δε δημοσίευαν ισολογισμό και εφόσον η άμεση ή έμμεση συμμετοχή ήταν μικρότερη από το 50% του κεφαλαίου τους.
10. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των νέων μετοχών της εταιρείας, για τις οποίες έγινε εγγραφή κατά τη διάρκεια της χρήσης, μέσα στα όρια του κεφαλαίου που έχει εγκριθεί. Όταν η οικονομική μονάδα είχε αποκτήσει μέσα στη χρήση δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές), σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ίσχυε κάθε φορά, έπρεπε να αναφέρονται:
- α. οι λόγοι για τους οποίους αποκτήθηκαν οι μετοχές αυτές,
  - β. ο αριθμός και η ονομαστική αξία των δικών της μετοχών που απέκτησε η οικονομική μονάδα ή που μεταβίβασε μέσα στη χρήση, καθώς και το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσώπευαν, και
  - γ. το τυχόν αντίτιμο των πιο πάνω μετοχών, που είχε καταβληθεί για την απόκτηση τους ή είχε εισπραχθεί για τη μεταβίβασή τους.
11. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία (ή, σε περίπτωση που οι μετοχές δεν είχαν ονομαστική αξία, το λογιστικό ισότιμο) των μετοχών κάθε κατηγορίας, όταν οι κατηγορίες των μετοχών της εταιρείας ήταν περισσότερες από μία.
12. Ο αριθμός και η έκταση των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προνομιούχων μετοχών, ομολογιών μετατρέψιμων ή άλλου ομολόγου ή δικαιώματος, εφόσον υπήρχαν.
13. Οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας για τις οποίες η προθεσμία εξόφλησής τους ήταν μεγαλύτερη από πέντε χρόνια από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, κατά κατηγορία λογαριασμών και πιστωτή, και οι υποχρεώσεις που καλύπτονταν με εμπράγματα ασφάλειες, με αναφορά της φύσης και της μορφής τους.
14. Οι υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονταν στον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας, εφόσον ή παράθεσή τους ήταν χρήσιμη για την εκτίμηση της οικονομικής τους κατάστασης (π.χ. αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία του προσωπικού ή υποχρέωσης για εξόφληση ομολογιών υπέρ το άρτιο). Τυχόν τέτοιες

υποχρεώσεις για συντάξεις, καθώς και τυχόν υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, έπρεπε να αναφέρονται χωριστά.

15. Οι καθαρές πωλήσεις κατά κατηγορίες δραστηριοτήτων και κατά γεωγραφικές περιοχές, όταν οι κατηγορίες αυτές και οι γεωγραφικές περιοχές διέφεραν σημαντικά μεταξύ τους.
16. Ο μέσος αριθμός του προσωπικού που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, αναλυμένος κατά κατηγορίες, και οι αμοιβές - έξοδα προσωπικού με ανάλυση σε μισθούς - ημερομίσθια και κοινωνικές επιβαρύνσεις, με χωριστή αναφορά αυτών που ήταν σχετικές με συντάξεις.
17. Η έκταση στην οποία ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων χρήσης επηρεάστηκε από αποτίμηση που έγινε κατά παρέκκλιση από τις νομοθετημένες αρχές αποτίμησης, είτε κατά την περίοδο αναφοράς, είτε κατά την προηγούμενη, με σκοπό να επιτευχθούν φορολογικές απαλλαγές. Σε περίπτωση που η παρέκκλιση αυτή από τις νομοθετημένες αρχές αποτίμησης επηρέαζε σοβαρά τη μελλοντική φορολογία, σχετικά με τον επηρεασμό αυτό έπρεπε να καταχωρούνται λεπτομερείς επεξηγηματικές πληροφορίες.
18. Τα ποσά των φόρων που οφείλονταν καθώς και εκείνα που αναμένονταν να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον τα ποσά αυτά ήταν σημαντικά και δεν εμφανίζονταν στις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας.
19. Τα ποσά των αμοιβών που καταλογίστηκαν στη χρήση για τα μέλη των οργάνων διοίκησης και διεύθυνσης για τις υπηρεσίες τους, καθώς και οι δημιουργημένες υποχρεώσεις για συντάξεις προς πρώην μέλη των παραπάνω οργάνων. Τα ποσά αυτά καταχωρούνταν συνολικά για κάθε κατηγορία.
20. Τα ποσά των προκαταβολών και των πιστώσεων που τυχόν δόθηκαν σε μέλη των οργάνων διοίκησης και διεύθυνσης και οφείλονταν στην οικονομική μονάδα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, με αναφορά του ετήσιου επιτοκίου των πιστώσεων αυτών και των ουσιαστών όρων τους, καθώς και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους με τη μορφή οποιασδήποτε εγγύησης. Τα ποσά αυτά έπρεπε να καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.
21. Οι κάθε μορφής εγγυήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες δεν εμφανίζονταν στο παθητικό του ισολογισμού, κατά κατηγορίες. Σε περίπτωση που οι εγγυήσεις εμφανίζονταν στους λογαριασμούς τάξεως, έπρεπε να γίνεται ανάλυση των λογαριασμών αυτών. Οι εμπράγματα ασφάλειες (υποθήκες - προσημειώσεις) έπρεπε να αναφέρονται χωριστά. Χωριστά, επίσης, αναφέρονταν οι τυχόν εγγυήσεις που δίνονταν προς όφελος συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
22. Οι μεταβολές των πάγιων στοιχείων, κατά τρόπο που για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού να προκύπτουν: η αξία κτήσης (αξία αγοράς ή κόστος παραγωγής), όπως διαμορφώθηκε στον ισολογισμό της προηγούμενης χρήσης, οι αγορές της χρήσης, οι εξαγωγές (π.χ. πωλήσεις) της χρήσης, οι



προσθήκες - βελτιώσεις της χρήσης, οι αποσβέσεις της χρήσης, οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και η αναπόσβεστη αξία κατά το τέλος της χρήσης του ισολογισμού. Σε περίπτωση που κατά την πρώτη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, ανέκυπταν δυσκολίες και για το σκοπό αυτό απαιτείτο χρόνος και έξοδα, μπορούσε να ληφθεί σαν αξία κτήσης ή αναπόσβεστη αξία των πάγιων στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι αυτό θα αναφερόταν ρητά στο προσάρτημα. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας των στοιχείων τού πάγιου ενεργητικού, ως αξία κτήσης έπρεπε να λαμβάνεται ή αξία αναπροσαρμογής.

23. Επεξηγηματικές πληροφορίες και διευκρινίσεις αναφορικά με τη φύση τους και την επίδρασή τους στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, καθώς και για τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων τα οποία εμφανίζονταν στη χρήση του ισολογισμού, όταν επηρέαζαν σημαντικά τα αποτελέσματα της οικονομική μονάδας. Επίσης, αναλύσεις των ποσών των λογαριασμών «έσοδα χρήσης εισπρακτέα» (36.01) και «έξοδα χρήσης πληρωτέα» (56.01), αν τα ποσά ήταν σημαντικά.
24. Τα συνολικά ποσά των κάθε είδους οικονομικών δεσμεύσεων από αμοτεροβαρείς συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες συμβατικές ή από την ισχύουσα νομοθεσία επιβαλλόμενες πιθανές υποχρεώσεις, οι οποίες δεν εμφανίζονταν στους λογαριασμούς τάξεως του ισολογισμού, εφόσον η πληροφορία αυτή ήταν χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσεως της εταιρείας. Τυχόν υποχρεώσεις για καταβολές ειδικών μηνιαίων παροχών, όπως π.χ. μηνιαίων βοηθημάτων, καθώς και οι οικονομικές δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονταν χωριστά.
25. Ανάλυση των λογαριασμών τού ισολογισμού: Β(1) «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως», Β(3) «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και Γ(Ι)(1) «έξοδα ερευνών και ανάπτυξης». Σε περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων ερευνών και ανάπτυξης δε γινόταν σύμφωνα με το γενικό κανόνα της πενταετίας, αλλά σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, έπρεπε να αναφέρονται οι περιπτώσεις αυτές και οι ειδικές διατάξεις στο προσάρτημα.
26. Η χρήση της δυνατότητας αποτίμησης των αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτίμησης (π.χ. σε τιμές εμπορικές οι όποιες ήταν δυνατό να είναι πολύ χαμηλότερες από την αξία κτήσης) και οι λόγοι που την επέβαλαν, σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα είχε κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.
27. Ανάλυση τού λογαριασμού τού ισολογισμού «λοιπές προβλέψεις», όταν ήταν αξιόλογες.
28. Σε περίπτωση παρέκκλισης, σε μία χρήση, από την αρχή κατά την οποία δεν επιτρεπόταν ή μεταβολή από χρήση σε χρήση της καθορισμένης δομής του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, η οποία ήταν δυνατό να γίνει μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που προβλέπονταν από τη νομοθεσία,

έπρεπε να αναφέρονται, τόσο η παρέκκλιση, όσο και οι λόγοι που την επέβαλαν, με πλήρη αιτιολόγηση της σκοπιμότητας της παρέκκλισης αυτής.

29. Αναλύσεις των συμπυκνών στοιχείων των κατηγοριών εκείνων του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς. Όταν η οικονομική μονάδα είχε κάνει τέτοιες συμπτύξεις, ήταν υποχρεωμένη να παρουσιάζει τις αντίστοιχες αναλύσεις.
30. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη συγκρισιμότητα των κονδυλίων της περιόδου αναφοράς και των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσης, όταν τα κονδύλια που απεικονίζονταν στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης, για διάφορους λόγους, δεν ήταν απόλυτα συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης. Επίσης, σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις, όταν γίνονταν ανακατάταξη των ποσών των αντίστοιχων λογαριασμών της προηγούμενης χρήσης για να γίνουν αυτά συγκρίσιμα με τα ποσά της κλειόμενης χρήσης.
31. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη σχέση που μπορεί να υπήρχε μεταξύ των διάφορων κατηγοριών των στοιχείων τού ενεργητικού και παθητικού του ισολογισμού.
32. Επεξηγηματικές πληροφορίες, σχετικές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονταν από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.
33. Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες, που απαιτούνταν από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονταν ως αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφόρησης των μετόχων και των τρίτων, και της παρουσίασης μιας πιστής εικόνας της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής κατάστασης (θέσης) και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

#### *Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Μία πρώτη ουσιώδης διαφοροποίηση μεταξύ των δύο πλαισίων είναι αυτή της κλιμακωτής εφαρμογής όσον αφορά στη σύνταξη ενός πλήρους ενιαίου συνόλου οικονομικών καταστάσεων και στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε αυτές. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε την κατηγοριοποίηση των οντοτήτων σε «πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες», την οποία προβλέπουν τα Ε.Λ.Π. βάσει της ταξινόμησης αυτής την παρουσίαση εκτεταμένης ή περιορισμένης μορφής χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 42<sup>α</sup> του κ.ν. 2190/1920, κάθε εταιρεία η οποία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του πρώτου μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού ισολογισμού δεν υπερέβαινε τα αριθμητικά όρια των δύο από τα τρία κριτήρια (σύνολο ισολογισμού: δύο εκατομμύρια (2.000.000) ευρώ, καθαρός κύκλος εργασιών: πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ και μέσο όρο προσωπικού: πενήντα (50) άτομα) μπορούσε να δημοσιεύει συνοπτικό ισολογισμό, στον οποίον

εμφανίζονταν μόνο οι λογαριασμοί, οι οποίοι στο υπόδειγμα του άρθρου 42<sup>γ</sup>, του κ.ν. 2190/1920, χαρακτηρίζονταν με γράμματα με λατινικούς αριθμούς με τον όρο ότι οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις θα διαχωρίζονταν σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες με τις έννοιες της παρ. 6 του άρθρου 42<sup>ε</sup> του ίδιου νόμου.

Επιπρόσθετα, οι εταιρείες αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 43<sup>α</sup> του κ.ν. 2190/1920, μπορούσαν να καταρτίζουν συνοπτικό προσάρτημα.

Όταν συγκρίνονται οι κατά Ε.Λ.Π. οικονομικές καταστάσεις «μεσαίων» και «μεγάλων» οντοτήτων με τις αντίστοιχες κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς την αρχιτεκτονική και τη δομή τους, διαπιστώνονται επίσης διαφοροποιήσεις. Οι σημαντικότερες είναι:

- Στον κατά τα Ε.Λ.Π. συνταγμένο ισολογισμό, παρουσιάζονται πρώτα τα περιουσιακά στοιχεία, ακολουθεί η καθαρή θέση, οι προβλέψεις και στο τέλος παρουσιάζονται οι υποχρεώσεις, με επίσης ισοσκελισμένα αθροίσματα του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων και του συνόλου της καθαρής θέσης, των προβλέψεων και των υποχρεώσεων.<sup>222</sup> Ο ισολογισμός σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρουσίαζε το ενεργητικό και το παθητικό σε μορφή T, με ισοσκελισμένα αθροίσματα του συνόλου του ενεργητικού και του συνόλου του παθητικού.<sup>223</sup>
- Η κατά λειτουργία κατάσταση αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν περιλαμβάνει στοιχεία έκτακτων αποτελεσμάτων, παρουσιάζει διακεκριμένα τις απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (ως καθαρό ποσό), τα κέρδη από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας και τα κέρδη από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων προηγούνται των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων. Επιπλέον παρουσιάζεται το υποσύνολο «αποτελέσματα προ τόκων και φόρων». Επίσης, όπως θα αναφερθεί και στη συνέχεια στην κατά Ε.Λ.Π. κατάσταση αποτελεσμάτων, παρουσιάζεται και ο φόρος εισοδήματος ως δαπάνη της χρήσης και συνεπακόλουθα εμφανίζονται και τα κέρδη μετά από φόρους<sup>224</sup>. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, η οποία συντάσσονταν σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, παρουσιάζονταν ειδικές υποκατηγορίες κερδών με την περιγραφές «μερικά αποτελέσματα», και «ολικά αποτελέσματα», παρουσιάζονταν αναλυτικά έκτακτα αποτελέσματα, εμφανίζονταν οι αποσβέσεις της χρήσης και δεν παρουσιάζονταν ο φόρος της χρήσης ως δαπάνη της περιόδου, οπότε δεν εμφανίζονταν και τα αποτελέσματα της χρήσης μετά από φόρους.<sup>225</sup>
- Στα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται η σύνταξη του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ο οποίος αποτελεί ιδιαίτερη οικονομική κατάσταση κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. Αντίθετα, στα Ε.Λ.Π. η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζεται αναλυτικά ανά στοιχείο της καθαρής θέσης και αιτιολογία μεταβολής στον πίνακα μεταβολών καθαρής

---

<sup>222</sup> Βλ. σχετ. Παράρτημα Β, Υπόδειγμα Β.1.2, ν. 4308/2014.

<sup>223</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Τέταρτο, Κεφάλαιο 4.1, παρ. 4.1.103, π.δ. 1123/1980.

<sup>224</sup> Βλ. σχετ. Παράρτημα Β, Υπόδειγμα Β.2.1, ν. 4308/2014.

<sup>225</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Τέταρτο, Κεφάλαιο 4.1, παρ. 4.1.202, π.δ. 1123/1980.

θέσης, ο οποίος δεν προβλεπόταν σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο σχετικά με τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

- Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η κατάσταση χρηματοροών είναι υποχρεωτική οικονομική κατάσταση για τις «μεγάλες» οντότητες ενώ δεν προβλεπόταν καθόλου από το προηγούμενο πλαίσιο για τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

Ωστόσο, ο κ.ν. 2190/1920 στην παρ. 1 του άρθρου 100 προέβλεπε ότι, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εκτός από τον ενοποιημένο ισολογισμό, τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης και το ενοποιημένο προσάρτημα έπρεπε να συμπεριλαμβάνονται και ο ενοποιημένος πίνακας κίνησης ιδίων κεφαλαίων, καθώς και η ενοποιημένη κατάσταση ταμιακών ροών, προκειμένου τα έγγραφα αυτά να αποτελούν ενιαίο σύνολο» (όπως η παρ. 1 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 άρθρου 2 ν. 3487/2006, ΦΕΚ Α 191/11.9.2006).

Τέλος, τονίζεται ιδιαίτερα η ουσιώδης διαφορά στην ποιότητα και τον όγκο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που περιέχεται στις σημειώσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και το προσάρτημα που συντάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43<sup>α</sup> του κ.ν. 2190/1920.

## 1.6 Έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Τα Ε.Λ.Π. δεν αναγνωρίζουν και συνεπακόλουθα δεν περιλαμβάνουν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων.<sup>226</sup> Συγκεκριμένα, με το άρθρο 28 του ν. 4308/2014 τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν ειδική λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και των εκτιμήσεων και σχετικά με τη διόρθωση των λαθών.

Συγκεκριμένα, κατά τα Ε.Λ.Π., οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις των λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζουν. Επιπλέον, οι αλλαγές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση.

Έτσι, τα Ε.Λ.Π. υιοθετώντας πλήρως την πρακτική του Δ.Λ.Π. 8,<sup>227</sup> οδηγούν στην αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου, ένα έξοδο ή έσοδο προηγούμενης χρήσης, το οποίο δεν αναγνωρίστηκε στον χρόνο που έπρεπε, δεν λογιστικοποιείται στον χρόνο που αυτό έγινε τελικά γνωστό, αλλά στο χρόνο που έπρεπε αυτό να αναγνωρισθεί σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου και τα Ε.Λ.Π..

---

<sup>226</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 25 και Υποδείγματα Β.2.1, Β.2.2, Β.6 και Β.8.1, Β.8.2, Παράρτημα Β, ν. 4308/2014.

<sup>227</sup> Για τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 8 βλ. σχετ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A989-A1009.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η καταχώριση των εσόδων και των εξόδων αυτών επιτυγχάνεται με τη διόρθωση και αναδιατύπωση των προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων.

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε ειδικούς λογιστικούς χειρισμούς σχετικά με τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και τη διόρθωση λαθών και δεν υιοθετούσε σε καμία περίπτωση την αναδρομική αναγνώριση και την αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με ότι ίσχυε πριν την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., τα στοιχεία ισολογισμού και των αποτελεσμάτων, τα οποία προέκυπταν σε προηγούμενη περίοδο αναφοράς, αλλά δεν είχαν αναγνωριστεί κατάλληλα, σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο που ίσχυε τότε, αναγνωρίζονταν ως στοιχεία της τρέχουσας χρήσης, η οποία ήταν και η χρήση εντός της οποίας εντοπίστηκαν. Ειδικότερα, τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων έπρεπε να αναγνωρίζονται σε διακεκριμένες γραμμές της κατάστασης των αποτελεσμάτων της τρέχουσας περιόδου αναφοράς και συγκεκριμένα στην κατηγορία «έκτακτα αποτελέσματα».

Επιπλέον, το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο, δεν περιλάμβανε οδηγίες σχετικά με την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής, των λογιστικών εκτιμήσεων και τις διορθώσεις των λαθών, συναφείς με αυτές των Ε.Λ.Π. και συνεπακόλουθα δεν προέβλεπε και τους αντίστοιχους λογιστικούς χειρισμούς και την αντίστοιχη απεικόνιση των επιπτώσεων τους στις οικονομικές καταστάσεις.

Η διαφορετική προσέγγιση στη λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και των εκτιμήσεων, καθώς και σχετικά με τη διόρθωση των λαθών και την αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων λόγω της αναδρομικής εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών και της διόρθωσης των λαθών, αποτελεί μία ουσιώδη διαφορά μεταξύ των δύο πλαισίων.

### **1.7 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα**

Από τη μελέτη των σχετικών με την κατάσταση αποτελεσμάτων υποδειγμάτων, του Παραρτήματος Β, του ν. 4308/2014, φαίνεται ότι όλα τα έξοδα και έσοδα κατηγοριοποιούνται ως λειτουργικά και αντιμετωπίζονται ως έξοδα που διενεργούνται στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητας της επιχείρησης.<sup>228</sup>

Αντίθετα, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο έδινε ιδιαίτερη έμφαση στα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, για τον προσδιορισμό και το λογιστικό χειρισμό των οποίων η παρ. 15 (β) του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920 παρείχε σαφείς υποχρεωτικές οδηγίες

---

<sup>228</sup> Βλ. σχετ. Υπόδειγμα Β.7.2, Παράρτημα Β, ν. 4308/2014.

και τα οποία σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρουσιάζονταν σε ειδικές γραμμές της κατάστασης των αποτελεσμάτων της χρήσης.<sup>229</sup>

### 1.8 Φόρος εισοδήματος

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., το ποσό του φόρου εισοδήματος που αφορά στην κλειόμενη χρήση (προσαυξημένο ή μειωμένο με τους αναβαλλόμενους φόρους, πλέον τις τυχόν προβλέψεις για πρόσθετους φόρους που θα προκύψουν σε μελλοντικούς φορολογικούς ελέγχους), αποτελεί έξοδο της χρήσης αυτής και εμφανίζεται ως το τελευταίο αφαιρετικό κονδύλι των κερδών στην κατάσταση αποτελεσμάτων.<sup>230</sup>

Αντίθετα, σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αφενός μεν δεν τίθεται κανένα θέμα αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων και αφετέρου οι φόροι εισοδήματος της τρέχουσας χρήσης, καθώς και οι φόροι των προηγούμενων χρήσεων παρουσιάζονταν μόνο στον πίνακα διάθεσης μειώνοντας τα προς διανομή κέρδη<sup>231</sup>.

### 1.9 Δικαιώματα μειοψηφίας

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο (δικαιώματα μειοψηφίας), ενώ αποτελούν στοιχείο της καθαρής θέσης, εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι ακριβώς μετά από την καθαρή θέση των ιδιοκτητών της μητρικής, διαχωρίζοντας με αυτό τον τρόπο το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής και τους τρίτους (μειοψηφία).<sup>232</sup>

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αντιμετώπιζε τα δικαιώματα μειοψηφίας ως στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων χωρίς να προβλέπεται ο ανωτέρω διαχωρισμός.<sup>233</sup>

---

<sup>229</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Τέταρτο, Κεφάλαιο 4.1, παρ. 4.1.201, περ.14, π.δ. 1123/1980.

<sup>230</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 25 και Υποδείγματα Β.2.1, Β.2.2, Β.6 και Β.8.1, Β.8.2, Παράρτημα Β, ν. 4308/2014.

<sup>231</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Τέταρτο, Κεφάλαιο 4.1, παρ. 4.1.300, π.δ. 1123/1980.

<sup>232</sup> Βλ. σχετ. Υποδείγματα Β.2.1, Β.2.2, Β.6 και Β.8.1, Β.8.2, Παράρτημα Β, ν. 4308/2014.

<sup>233</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 103, παρ. 6, κ.ν. 2190/1920.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

### 2.1 Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία

Στο κονδύλι των παγίων εξετάζονται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις, τα άυλα στοιχεία, οι επενδύσεις σε ακίνητα, τα διαρκή βιολογικά στοιχεία, τα πάγια που σχετίζονται με την έρευνα των ορυκτών και τα πάγια που αφορούν διακοπτόμενες δραστηριότητες.

Ως προς τα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα δύο πλαίσια εξετάζονται ως προς την αρχική αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων που χαρακτηρίζονται ως πάγια, ενσώματα ή άυλα, τις προσθήκες τους, τις αποσβέσεις και τις απομειώσεις τους και τη μεταγενέστερη επιμέτρησή τους εν γένει.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., διατάξεις σχετικά με τους λογιστικούς χειρισμούς επί των ανωτέρω περιλαμβάνονται στα άρθρα 18 και 23 του ν. 4308/2014. Αντίστοιχα, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο διαμορφωνόταν κυρίως από τις σχετικές διατάξεις της παραγράφου 2.2.1, του Κεφαλαίου 2 του π.δ. 1123/1980, καθώς και στις παρ. 1,2,3 και 4 του άρθρου 42<sup>ε</sup> και 3<sup>α</sup>, 4 και 5 του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920.

Περαιτέρω, στην κατηγορία αυτή εξετάζονται και οι διαφορές που διαπιστώνονται μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του προηγούμενου πλαισίου, όσον αφορά στο λογιστικό χειρισμό των χρηματοδοτικών μισθώσεων και των επιχορηγήσεων που λαμβάνονται για την κτήση παγίων.

Μία πρώτη γενική διαπίστωση σχετικά με τα δύο λογιστικά πλαίσια, ως προς τα υπό συζήτηση στοιχεία είναι ότι, εκτός των άυλων περιουσιακών στοιχείων, για τα οποία το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε ειδικό λογιστικό χειρισμό επί της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησης, οι ενσώματες ακινητοποιήσεις όπως παρακολουθούνταν από το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής, δεν διαχωρίζονταν από τα επενδυτικά ακίνητα, τα διαρκή βιολογικά στοιχεία, τα πάγια που είχαν διατεθεί για την έρευνα των ορυκτών και τα πάγια για τα οποία είχε αποφασισθεί η πώλησή τους. Η προσέγγιση αυτή μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. το κονδύλι που αντιμετωπίζεται αμιγώς ως «ενσώματες ακινητοποιήσεις» είναι πολύ περιορισμένο εννοιολογικά σε σχέση με το πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ., ενώ ταυτόχρονα ο ν. 4308/2014 περιέχει και ειδικές διατάξεις που καλύπτουν τις επιμέρους προαναφερθείσες επιμέρους κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων, για τις οποίες δεν εντοπίζονται αντίστοιχες στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο.

#### *Αρχική αναγνώριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. το κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων (ή ενσώματων παγίων) περιλαμβάνει εκτός από το κόστος κτήσης και όλα τα έξοδα απόκτησης,<sup>234</sup> τα

---

<sup>234</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, ν. 4308/2014.

οποία σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο Ε.Γ.Λ.Σ. λογιστικοποιούνταν εκτός της αξίας κτήσης του παγίου, σε ειδικό κονδύλι (λογαριασμός 16.14). Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ο λογαριασμός αυτός έφερε την περιγραφή «Έξοδα Κτήσεως Ακινήτοποιήσεων» και σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων έπρεπε να ταξινομείται στα «Έξοδα Εγκατάστασης».<sup>235</sup>

Τα έξοδα αυτά, σύμφωνα με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, αποσβένονταν εφάπαξ ή εντός μίας πενταετίας<sup>236</sup>, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., είναι προφανές ότι εφόσον έχουν προσαυξήσει την αξία κτήσης του περιουσιακού στοιχείου αποσβένονται σύμφωνα με αυτό. Αντίστοιχα, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. το κόστος κτήσης των παγίων είναι δυνατό να προσαυξάνεται και με τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου<sup>237</sup>, οι οποίοι κατά το προηγούμενο πλαίσιο Ε.Γ.Λ.Σ. μεταφέρονταν σε ειδικό κονδύλι (λογαριασμός 16.18) το οποίο σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων επίσης κατηγοριοποιούνταν στα «Έξοδα Εγκατάστασης».<sup>238</sup>

Περαιτέρω, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., στο κόστος κτήσης των ενσώματων ακινήτοποιήσεων περιλαμβάνονται και τα κόστη για αποσυναρμολόγηση ή αποκατάσταση<sup>239</sup>, για τα οποία σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προβλέπεται τίποτε σχετικά.

#### *Προσθήκες - επισκευές*

Υιοθετώντας την κατά Δ.Π.Χ.Α λογιστική πρακτική,<sup>240</sup> τα Ε.Λ.Π., μέσω της δυνατότητας που παρέχει η παρ. 7 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014, δίνουν τη δυνατότητα οι σημαντικές επισκευές αλλά και ορισμένα έξοδα μεγάλων συντηρήσεων (ενδεικτικές περιπτώσεις είναι αυτές των πλοίων, οι οποίες λαμβάνουν χώρα ανά τέσσερα (4) χρόνια, γνωστές ως «dry docking») να μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν και να αποσβεστούν μέχρι τον χρόνο που θα γίνει η επόμενη συντήρηση.

Στην *Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε.* διευκρινίζεται ότι, οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης. Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο. Κάποια πάγια ενδεχομένως να απαιτούν σημαντικές επιθεωρήσεις/συντηρήσεις σε τακτά διαστήματα, για εντοπισμό τεχνικών προβλημάτων ή ελαττωμάτων, ανεξαρτήτως του

---

<sup>235</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαια 2.1 και 2.2, π.δ. 1123/1980.

<sup>236</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43, παρ. 3<sup>α</sup>, κ.ν. 2190/1920.

<sup>237</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, παρ. 2δ, ν. 4308/2014.

<sup>238</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαια 2.1 και 2.2, π.δ. 1123/1980.

<sup>239</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, παρ. 1ε, ν. 4308/2014.

<sup>240</sup> Βλ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A, A1067.



εάν θα λάβει χώρα αντικατάσταση μερών. Το κόστος τέτοιων επιθεωρήσεων / συντηρήσεων ενδέχεται να είναι σημαντικό. Στην περίπτωση αυτή, και με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης, το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης/συντήρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο, συστατικό του κτηθέντος παγίου, βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω κόστος αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του παγίου κατά την αρχική αναγνώριση και υπόκειται (αυτό το συστατικό) σε απόσβεση στο χρονικό διάστημα που αφορά.<sup>241</sup>

Στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν συμπεριλαμβάνονταν σχετικές οδηγίες σύμφωνα με τέτοιου τύπου επιθεωρήσεις / συντηρήσεις. Σύμφωνα με το λογιστικό χειρισμό του πλαισίου του Ε.Γ.Α.Σ., μέσω της χρήσης ειδικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού του Ε.Γ.Α.Σ. (λογαριασμός 62.07) στην κατάσταση αποτελεσμάτων αναγνωριζόταν το αντίστοιχο έξοδο για το μέρος της συντήρησης ή της επισκευής που θα επιβάρυνε την κάθε χρήση.<sup>242</sup>

#### *Επενδυτικά ακίνητα*

Τα Ε.Α.Π. διακρίνουν τα ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά<sup>243</sup>. Ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ορίζονται τα ακίνητα κατεχόμενα από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ή για διοικητικούς σκοπούς της οντότητας. Ως επενδυτικά ακίνητα ορίζονται τα ακίνητα (γη ή κτήριο ή τμήμα ενός κτηρίου, ή και τα δύο) που είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε για εκμίσθωση, είτε για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους, είτε και για τα δύο, αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση ή πώληση αυτών στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητας.<sup>244</sup>

Αν και αυτό δεν προβλέπεται ρητά, είναι προφανές ότι όταν από την οντότητα κατέχονται ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα αυτά αναλύονται σε ειδική σημείωση σχετικά με τα ακίνητα στο Προσάρτημα. Επιπλέον, σε σχέση με τα ιδιοχρησιμοποιούμενα, τα επενδυτικά ακίνητα παρουσιάζουν κάποιες διαφοροποιήσεις ως προς τη μεταγενέστερη επιμέτρηση (βλ. σχετ. στη συνέχεια).

Το Ε.Γ.Α.Σ. δεν προέβλεπε κανένα τέτοιο διαχωρισμό και συνεπακόλουθα δεν περιείχε πρόνοιες σχετικά με λογιστικούς χειρισμούς ή τη μεταγενέστερη επιμέτρηση ακινήτων που σύμφωνα με τον ορισμό των Ε.Α.Π. θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως «επενδυτικά».<sup>245</sup>

---

<sup>241</sup> Βλ. σχετ. παρ. 18.1.7 και 18.1.8, Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>242</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, π.δ. 1123/1980.

<sup>243</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24 και ορισμούς Παράρτημα Α, ν. 4308/2014.

<sup>244</sup> Βλ. σχετ. ορισμούς Παράρτημα Α, ν. 4308/2014.

<sup>245</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.100, π.δ. 1123/1980.

### *Επιχορηγήσεις*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για την απόκτηση παγίων στοιχείων, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο κατά την οποία εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Σύμφωνα με το νέο πλαίσιο οι επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε<sup>246</sup>.

Σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων και η ετήσια απόσβεσή τους εμφανίζεται ως έκτακτο και ανόργανο έσοδο.

### *Χρηματοδοτικές μισθώσεις*

Η λογιστική αντιμετώπιση των μισθώσεων και ειδικότερα των χρηματοδοτικών, είναι εντελώς διαφορετική μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του πλαισίου του Ε.Γ.Λ.Σ. Δεν είναι άτοπο να υποστηριχθεί ότι η διαφορά μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων αποτελεί ουσιώδη διαφορά επί της αρχής και αφορά απολύτως την αντιμετώπιση της συναλλαγής αυτής καθ' αυτής, ως γενεσιουργού αιτίας των λογιστικών εγγραφών που θα οδηγήσουν στην αναγνώριση των σχετικών οικονομικών μεγεθών στις οικονομικές καταστάσεις.

Τα Ε.Λ.Π. υιοθετούν το λογιστικό χειρισμό του Δ.Λ.Π. 17 και αντιμετωπίζουν το θέμα επί της ουσίας και όχι βάσει του νομικού τύπου της μεταβίβασης της κυριότητας του υποκείμενου σε μίσθωση περιουσιακού στοιχείου. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αντίθετα, ειδικά μέχρι τις τροποποιήσεις του κ.ν. 2190/1920 από το άρθρο 13 του ν. 3229/2004, παρέμεινε στενά στο θέμα της κυριότητας ενός περιουσιακού στοιχείου προκειμένου αυτό να εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο διαμορφώνεται κατ' αρχήν από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1665/1986 και την εγκύκλιο του Υπ. Οικ. 1021578/Πολ.1039/2003. Οι διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου και της εγκυκλίου ορίζουν την έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης, το αντικείμενο των μισθώσεων, τη διάρκεια των συμβάσεων και το φορολογικό καθεστώς σχετικά με αυτές.

Το Ε.Γ.Λ.Σ., θεωρώντας ότι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται με χρηματοδοτική μίσθωση από τον μισθωτή δεν ανήκαν στην κυριότητα της οντότητας, δεν προέβλεπε καμία σχετική αναγνώριση των παγίων αυτών και των υποχρεώσεων που απέρρεαν από τη συναφθείσα σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Το δε ετήσιο ή μηνιαίο μίσθωμα (χρεολύσιο πλέον τόκος) έπρεπε να αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με την αρχή του δεδουλευμένου εξόδου (περαιτέρω ανάλυση

---

<sup>246</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 23, παρ. 1, ν. 4308/2014.

παρουσιάζεται στη συνέχεια). Επιπρόσθετα, δεν προβλεπόταν στο Ε.Γ.Λ.Σ. ο λογιστικός χειρισμός αναφορικά με τις πωλήσεις των παγίων, τα οποία στη συνέχεια επαναμισθώνονταν.

Οι εισηγμένες στο ΧΑ οντότητες, στις οικονομικές καταστάσεις που συνέτασσαν μέχρι το 2004 σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, υιοθετούσαν πλήρως τους λογιστικούς χειρισμούς που προέβλεπε το Ε.Γ.Λ.Σ. και η Γνωμάτευση 106/1804/1992 του ΕΣΥΛ.. Ωστόσο, με το άρθρο 13 του ν. 3229/2004 προστέθηκε στο κ.ν. 2190/1920 το Κεφάλαιο 15, σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. από τις Ελληνικές Α.Ε.. Το Κεφάλαιο 15 του κ.ν. 2190/1920 περιλάμβανε τα άρθρα 134 – 143, τα οποία μεταξύ των άλλων προέβλεπαν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. στην Ελλάδα από την 1.1.2005. Από τα άρθρα αυτά, το άρθρο 141 αφορούσε συγκεκριμένα στις χρηματοδοτικές μισθώσεις. Το συγκεκριμένο άρθρο έδινε τη δυνατότητα στις οντότητες, οι οποίες συνήπταν χρηματοδοτικές μισθώσεις, είτε ως εκμισθωτές είτε ως μισθωτές, να επιμετρούν και να απεικονίζουν τις συναλλαγές αυτές στα λογιστικά τους βιβλία (και συνεπακόλουθα και στις οικονομικές τους καταστάσεις) σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. (και συγκεκριμένα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17<sup>247</sup>), ή βάσει των κανόνων της τότε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Απαραίτητη προϋπόθεση για αυτό ήταν η μέθοδος που θα επιλεγόταν να ακολουθείται με συνέπεια μέχρι τη λήξη της κάθε συγκεκριμένης χρηματοδοτικής μίσθωσης.<sup>248</sup>

Σχετικά με τις διατάξεις του άρθρου 141 του κ.ν. 2190/1920, ο *Θ. Γρηγοράκος* παρατηρεί ότι δεν είναι διατυπωμένες με σαφήνεια. Ο ίδιος υποστηρίζει ότι το γεγονός αυτό δημιουργούσε προβλήματα, ειδικότερα ως προς την έκταση της εφαρμογής τους καθώς και ως προς τη ρύθμιση του φορολογικού χειρισμού της διαφοράς που προέκυπτε από τις μέχρι τότε υφιστάμενες συμβάσεις, κατά την πρώτη εφαρμογή τους. Οι ασάφειες στη διατύπωση των συγκεκριμένων διατάξεων, που εντοπίζει ο *Θ. Γρηγοράκος*, είχαν σαν αποτέλεσμα, οι προαιρετικής εφαρμογής διατάξεις του άρθρου 141 του κ.ν. 2190/1920 να παραμένουν ανεφάρμοστες από την πλευρά των οντοτήτων που λειτουργούσαν ως μισθωτές, οι οποίες ήταν και το μεγάλο μέρος των υποκείμενων στην εφαρμογή τους επιχειρήσεων, ενώ οι ούτως ή άλλως ολιγάριθμες οντότητες, οι οποίες λειτουργούσαν ως εκμισθωτές, ήταν θυγατρικές τραπεζών και ως εκ τούτου εφάρμοζαν υποχρεωτικά τα Δ.Λ.Π., σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρου 134 του κ.ν. 2190/1920.<sup>249</sup>

Το πλαίσιο των Ε.Λ.Π, υιοθετώντας τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 17, διακρίνει δύο τύπους μισθώσεων, τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές<sup>250</sup>. Οι ορισμοί της χρηματοδοτικής και της λειτουργικής μίσθωσης παρατίθενται στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014 (και στο Παράρτημα Δ της παρούσης). Σύμφωνα με το νέο πλαίσιο, οι αξίες κτήσης των

---

<sup>247</sup> Βλ. Βλ. Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Τόμος Ι, 301 – 330.

<sup>248</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 141, παρ. 1, κ.ν. 2190/1920.

<sup>249</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, 256-257.

<sup>250</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, παρ. 5 και 6, ν. 4308/2014.

παγίων που αποκτώνται από την οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτικές μισθώσεις, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ως περιουσιακά στοιχεία και δάνεια αντίστοιχα. Συνεπακόλουθα, αναγνωρίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της κάθε χρήσης και οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων αυτών καθώς και το σχετικό με την υποχρέωση χρηματοοικονομικό κόστος.

Ταυτόχρονα, όσον αφορά στον εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία εκμισθώνονται σε τρίτους δυνάμει χρηματοδοτικών μισθώσεων αντιμετωπίζονται λογιστικά ως χορηγηθέν δάνειο και το μίσθωμα διακρίνεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο, το οποίο καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως χρηματοοικονομικό έσοδο.

Τέλος, τα Ε.Λ.Π. αντιμετωπίζουν λογιστικά και το θέμα της πώλησης περιουσιακών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση. Το νέο πλαίσιο αντιμετωπίζει τις συναλλαγές αυτές ως εγγυημένο δανεισμό. Το εισπραττόμενο από την πώληση των παγίων ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια και οι σχετικοί τόκοι καταχωρούνται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα περιουσιακά στοιχεία συνεχίζουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό της οντότητας<sup>251</sup>. Με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο η συναλλαγή αυτή δεν αποτελούσε εγγυημένο δανεισμό και τα περιουσιακά στοιχεία δεν επιτρεπόταν να εμφανίζονται στον Ισολογισμό της πωλήτριας οντότητας.

#### *Μεταγενέστερη επιμέτρηση*

Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αποτελεί μία επίσης σημαντική διαφορά μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου, όπως αυτό διαμορφώνονταν από τις διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980, του κ.ν. 2190/1920 αλλά και της φορολογικής νομοθεσίας, όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2014. Η σημασία της διαφορετικής προσέγγισης των δύο πλαισίων ως προς την μεταγενέστερη επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού εξετάζεται και από το γεγονός ότι ανατρέπει σχεδόν καθολικά την εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας, όπως αυτή γινόταν αντιληπτή με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο (βλ. σχετ. ανωτέρω).

Τα Ε.Λ.Π. υιοθετούν και ως προς αυτό το θέμα τη λογιστική πολιτική των Δ.Π.Χ.Α. και παρέχουν τη δυνατότητα της επιλογής, κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, η μεταγενέστερη επιμέτρηση να διενεργείται στο κόστος ή σε εύλογες αξίες<sup>252</sup>. Ειδικότερα, όταν επιλέγεται η μέθοδος της επιμέτρησης των ιδιοχρησιμοποιούμενων και επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία, αυτή

---

<sup>251</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, παρ. 5, ν. 4308/2014.

<sup>252</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, ν. 4308/2014.

επιβάλλεται να διενεργείται, τουλάχιστον ανά τετραετία, από επαγγελματίες πιστοποιημένους εκτιμητές, οι οποίοι θα διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα.<sup>253</sup>

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η θετική διαφορά αναπροσαρμογής της εύλογης αξίας (κέρδος) των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, όταν αυτά επιμετρούνται στην εύλογη αξία, αναγνωρίζεται κατά στοιχείο ακινήτου ως διαφορά στην καθαρή θέση κατά την περίοδο που προκύπτουν. Οι αρνητικές διαφορές (ζημίες), πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει. Οι διαφορές που προκύπτουν από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία, αναγνωρίζονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.<sup>254</sup>

Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση μόνο όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή<sup>255</sup>. Στην περίπτωση των επενδυτικών ακινήτων, όταν αυτά επιμετρούνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.<sup>256</sup>

Σε εντελώς αντίθετη κατεύθυνση, το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο κ.ν. 2190/1920 επέβαλε για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων μόνο τη μέθοδο του ιστορικού κόστους<sup>257</sup>. Σύμφωνα με το πλαίσιο αυτό, η αναπροσαρμογή των παγίων γενικά δεν ήταν επιτρεπτή, πέραν αυτής που έπρεπε να διενεργείται ανά τέσσερα (4) χρόνια σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, όπως αυτή ίσχυε μέχρι την 31.12.2014. Συνεπακόλουθα, η αναπροσαρμογή των παγίων (και μόνο αυτών) μπορούσε να γίνει μόνο βάσει συντελεστών που επίσης προσδιορίζονταν από την φορολογική νομοθεσία χωρίς να απαιτείται ή να προβλέπεται εμπλοκή επαγγελματιών πιστοποιημένων εκτιμητών.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η θετική διαφορά αναπροσαρμογής καταχωρίζονταν σε ειδικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (λογαριασμός 41.07).<sup>258</sup> Περαιτέρω, οι διαφορές αναπροσαρμογής από την αρχική αναγνώρισή τους και μετά δεν συνδέονται με το πάγιο και κεφαλαιοποιούνταν ή συμψηφίζονταν με ζημίες.<sup>259</sup> Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν περιέχει αντίστοιχες των Ε.Λ.Π. πρόνοιες σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των διαφορών αναπροσαρμογής. Οι πιθανές προβλέψεις υποτίμησης μπορούσαν να αναστραφούν προσαυξάνοντας τα αποτελέσματα της

---

<sup>253</sup> Βλ. σχετ., παρ.5δ, 5ε και 6γ, άρθρο 24, ν. 4308/2014.

<sup>254</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 5α, 5β, 5γ και 6α, ν. 4308/2014.

<sup>255</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ.5στ, ν. 4308/2014.

<sup>256</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ.6δ, ν. 4308/2014.

<sup>257</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, π.δ. 1123/1980 και άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>258</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, π.δ. 1123/1980 και άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>259</sup> Βλ. Θ. Γρηγοράκος, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, 13<sup>η</sup> Έκδοση, 2013, 607-608

χρήσης και μειώνοντας συνεπακόλουθα την πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής που προέκυπτε.<sup>260</sup>

Όσον αφορά στις χρεωστικές (αρνητικές) διαφορές αναπροσαρμογής, σύμφωνα με τα όσα προαναφέρθηκαν, ήταν ιδιαίτερα δύσκολο να προκύψουν τέτοιες διαφορές με το λογιστικό πλαίσιο που ίσχυε μέχρι και την 31.12.2014. Εάν όμως προέκυπταν, τότε αναγνωρίζονταν μειωτικά στον λογαριασμό των διαφορών αναπροσαρμογής των ιδίων κεφαλαίων και συμψηφίζονταν με πιστωτικές διαφορές άλλων κατηγοριών παγίων.<sup>261</sup>

Ωστόσο, με το ν. 3604/2007 εισάγεται στον κ.ν. 2190/1920 το άρθρο 43<sup>γ</sup> «Αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία». Οι διατάξεις του συγκεκριμένου άρθρου δεν αφορούν σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις αλλά μόνο σε εκείνα τα οποία ως «χρηματοοικονομικά μέσα», σύμφωνα με τον ορισμό του Δ.Λ.Π. 32, το οποίο υιοθετήθηκε από την ΕΕ με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2237/2004 της Επιτροπής της 29<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2004 (L. 393/31.12.2004). Όπως παρουσιάζεται αναλυτικότερα στη συνέχεια, και σε αυτό το πεδίο εφαρμογής της μεθόδου αποτίμησης στην εύλογη αξία, εντοπίζονται σημαντικές διαφορές με τις αντίστοιχες πρόνοιες των Ε.Λ.Π..

#### *Αποσβέσεις*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. 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.<sup>262</sup> Οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει μαθηματικού τύπου που κατανέμει συστηματικά την αξία του στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Ο ν. 4308/2014 δεν ορίζει αυστηρά τον τύπο υπολογισμού των αποσβέσεων. Η επιλογή γίνεται κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης. Αυτές είναι η σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος των μονάδων παραγωγής. Περαιτέρω, με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κατά το λογισμό των αποσβέσεων λαμβάνεται υπόψη, κατά την κρίση της οντότητας, η ωφέλιμη οικονομική ζωή και η υπολειμματική αξία του παγίου.<sup>263</sup>

Είναι προφανές ότι σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα Ε.Λ.Π. δεν απαιτούν από τις οντότητες που τα εφαρμόζουν να χρησιμοποιούν υποχρεωτικά τους φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι προβλέπονται από την κείμενη κάθε φορά φορολογική νομοθεσία. Ωστόσο, στην *Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε.* διευκρινίζεται ότι με βάση τα πραγματικά περιστατικά κάθε οντότητας, η διοίκησή της δύναται να υιοθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, όπως ισχύουν κάθε φορά με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, εάν κατά την κρίση της προσεγγίζουν τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης. Στην

---

<sup>260</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.402, π.δ. 1123/1980.

<sup>261</sup> Βλ. *Ντζανάτος*, Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, Βιβλίο Πρώτο, 205.

<sup>262</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, παρ. 3 περίπτωση α2, ν. 4308/2014.

<sup>263</sup> Βλ. σχετ. παρ. 18.3α.1 και 18.3α.3, Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

περίπτωση αυτή η φορολογική και η λογιστική βάση ταυτίζονται και συνεπακόλουθα δεν υπάρχει ανάγκη τήρησης διπλών μητρώων παγίων από την οντότητα<sup>264</sup>.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, οι αποσβέσεις διενεργούνταν βάσει συντελεστών, οι οποίοι ορίζονται κάθε φορά από την κείμενη φορολογική νομοθεσία<sup>265</sup>. Η τότε ισχύουσα φορολογική νομοθεσία επέτρεπε τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, ή τη φθίνουσα για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούσαν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών.<sup>266</sup>

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα βάσει του ισχύοντος λογιστικού πλαισίου, η ωφέλιμη ζωή και η υπολειμματική αξία ενός παγίου επανεξετάζονται κάθε χρόνο και επομένως είναι δυνατό να μεταβάλλονται. Οι μεταβολές αυτές, οι οποίες αποτελούν αλλαγές λογιστικών εκτιμήσεων<sup>267</sup>, γνωστοποιούνται κατάλληλα στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν επιτρεπόταν καμία αλλαγή στον εφαρμοστέο συντελεστή απόσβεσης.

Κατά τα Ε.Λ.Π., τα έργα τέχνης, αντικες κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκειται σε φθορά ή αχρήστευση δεν αποσβένονται<sup>268</sup>. Σύμφωνα με το πλαίσιο Ε.Γ.Λ.Σ. και το π.δ. 299/2003 δεν προβλεπόταν καμία περίπτωση παγίων μη απόσβεσης.<sup>269</sup> Όσον αφορά στις αποσβέσεις των επενδυτικών ακινήτων και στις διαφορές των δύο πλαισίων έγινε ειδική αναφορά ανωτέρω.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα πάγιο αποτελείται από περισσότερα συστατικά στοιχεία, τα οποία έχουν σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική ωφέλιμη ζωή και υπολειμματική αξία η οποία ποικίλει, αυτά παρακολουθούνται ξεχωριστά (και σε επίπεδο μητρώου παγίων) ως διακεκριμένα πάγια και αποσβένονται επίσης διαφορετικά.<sup>270</sup> Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε κάτι αντίστοιχο.

#### *Πάγια βιολογικά στοιχεία*

Τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν ότι τα πάγια αυτά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και αντιμετωπίζονται διακριτά.<sup>271</sup> Ως προς τη μεταγενέστερη επιμέτρησή τους, δίνεται η δυνατότητα της επιλογής της εύλογης αξίας και στην περίπτωση αυτή τα πάγια αυτά δεν αποσβένονται.<sup>272</sup>

---

<sup>264</sup> Βλ. σχετ. παρ. 18.3α.4, Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>265</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2 παρ. 2.2.102 περ. Π7 και Π8, π.δ. 1123/1980.

<sup>266</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 2, παρ. 2, π.δ. 299/2003.

<sup>267</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 28, ν. 4308/2014.

<sup>268</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, παρ. 3 περ. α5, ν. 4308/2014.

<sup>269</sup> Βλ. σχετ. άρθρα 1 και 2, π.δ. 299/2003 και Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2., π.δ. 1123/1980.

<sup>270</sup> Βλ. σχετ. παρ. 18.1.6, Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>271</sup> Βλ. σχετ. Υποδείγματα Β.1.1, Β.1.2 και Β.7.1, Β.7.2, Παράρτημα Β, ν. 4308/2014

<sup>272</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 7, ν. 4308/2014

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, προβλεπόταν ειδικός υπολογαριασμός για τα ζώα για πάγια εκμετάλλευση, ο οποίος ταξινομούταν στο λογαριασμό 14, «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός», ενώ υπήρχαν και άλλοι υπολογαριαμοί για δάση και φυτείες που κατηγοριοποιούνταν στον λογαριασμό 10, «Εδαφικές Εκτάσεις». Όπως, ήδη εξηγήθηκε προηγουμένως, το πλαίσιο Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε μόνο μία μέθοδο μεταγενέστερης επιμέτρησης και για τα πάγια βιολογικά στοιχεία, αυτή του ιστορικού κόστους.

#### *Άυλα πάγια*

Το νέο λογιστικό πλαίσιο προσεγγίζει το θέμα των άυλων παγίων με τις διατάξεις της παραγράφου 1 περίπτωση δ και της παραγράφου 3, περιπτώσεις α6 και α7 του ν. 4308/2014. Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, η εννοιολογική προσέγγιση, που αποτελεί και τη βάση για τους ανά περίπτωση λογιστικούς χειρισμούς, περιλαμβανόταν στην παρ. 3, του άρθρου 42<sup>ε</sup>, του κ.ν. 2190/1920. Περαιτέρω, το π.δ. 1123/1980, περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) στην περίπτωση 2β, της υποπαρ. 2.2.100, της παρ. 2.2.1, του Κεφαλαίου 2, του Δεύτερου Μέρους. Επιπρόσθετα, το π.δ. 1123/1980, περιλάμβανε και ειδικές διατάξεις για τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης στην περίπτωση 2γ, της υποπαρ. 2.2.100, της παρ. 2.2.1, του Κεφαλαίου 2, του Δεύτερου Μέρους. Σύμφωνα με αυτές, διακρίνονταν δύο κατηγορίες ασώματων ακινητοποιήσεων: α) τα άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00 έως 16.05) και β) τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμοί 16.10 έως και 16.19 και 16.90). Στην πρώτη κατηγορία οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων είναι ουσιώδεις αλλά όχι καθολικές. Στη δεύτερη κατηγορία όμως δεν υπάρχει κανένα σημείο σύγκλισης.

Σε κάθε περίπτωση, οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων σχετικά με τα άυλα πάγια αξιολογούνται ως ιδιαίτερα ουσιώδεις.

#### Συγκεκριμένα:

- Όπως ήδη αναφέρθηκε, η πρώτη σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων αφορά στα «έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και ειδικότερα στα «έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης» (λογαριασμός 16.10). Τα Ε.Λ.Π., υιοθετώντας πλήρως την προσέγγιση των Δ.Π.Χ.Α δεν αποδέχονται την κεφαλαιοποίηση εξόδων στο ενεργητικό του ισολογισμού, παρά μόνο εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις του παγίου και εμπίπτουν στις σχετικές διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 18 του ν. 4308/2014 σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία<sup>273</sup>. Ωστόσο, εντοπίζονται ορισμένα από τα επιμέρους κονδύλια, τα οποία συνθέτουν τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμοί 16.10 έως 16.19 και 16.90) του Ε.Γ.Λ.Σ., που σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. καταχωρούνται σε άλλες ομάδες λογαριασμών του ισολογισμού, στους οποίους και λόγω φύσεως ανήκουν.

---

<sup>273</sup> Βλ. σχετ. παρ. 18.1.9 και 18.1.10, Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.



Ενδεικτική περίπτωση είναι αυτή του κόστους απόκτησης του λογισμικού το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4308/2014 αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο<sup>274</sup>, ενώ σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ η απόκτηση λογισμικού καταχωρούνταν κατά αρχήν στα «έξοδα αναδιοργάνωσης» (λογαριασμός 16.17.00) και μεταγενέστερα ως «Λοιπά Δικαιώματα» (λογαριασμός 16.15).<sup>275</sup>

- Περαιτέρω, διαφοροποίηση μεταξύ των δύο πλαισίων εντοπίζεται και όσον αφορά ειδικότερα στα «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων». Αυτά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4308/2014 προσαυξάνουν το κόστος κτήσης των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων και αποσβένονται σύμφωνα με αυτά. Αντίθετα, με το Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό των «εξόδων πολυετούς απόσβεσης» (λογαριασμός 16.14) και αποσβένονται εφάπαξ ή εντός μίας πενταετίας.<sup>276</sup>
- Τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου αναγνωρίζονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αφαιρετικά στα ίδια κεφάλαια. Τα έξοδα αυτά σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. κεφαλαιοποιούνταν (λογαριασμός 16.13) και αποσβένονταν επίσης εφάπαξ ή εντός πενταετίας.<sup>277</sup>
- Τα χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι) και οι συναλλαγματικές διαφορές, για τα οποία δίνεται από τα Ε.Λ.Π. η δυνατότητα λογιστικοποίησής τους επί των παγίων (και των αποθεμάτων<sup>278</sup>), και αποσβένονται ανάλογα με τα πάγια επί των οποίων κεφαλαιοποιήθηκαν.<sup>279</sup> Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι τόκοι αυτοί έπρεπε να καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό των ασώματων ακινητοποιήσεων (λογαριασμός 16.18) και αποσβένονταν εφάπαξ ή εντός μίας πενταετίας.<sup>280</sup>
- Εντοπίζονται και λογαριασμοί των «εξόδων πολυετούς απόσβεσης» με περισσότερο ευρύ και αόριστο περιεχόμενο, όπως τα «έξοδα αναδιοργάνωσης» (λογαριασμός 16.17), τα οποία ως τέτοια σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρούνται στο ενεργητικό του ισολογισμού<sup>281</sup>, αλλά σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζονται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν.<sup>282</sup>
- Σημαντική διαφοροποίηση εντοπίζεται μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου και όσον αφορά στα έξοδα που σύμφωνα με το δεύτερο αναγνωρίζονταν ως «άυλα περιουσιακά στοιχεία» (λογαριασμοί 16.00 έως 16.05) και τα οποία σύμφωνα με αυτό κεφαλαιοποιούνταν, ενώ δεν υιοθετείται ο ίδιος λογιστικός χειρισμός σύμφωνα με τα νέα Ε.Λ.Π.. Ειδικότερα, στην παρ. 1 του άρθρου 18 αναφέρεται ρητά ότι, σε κάθε περίπτωση η οποία δεν εμπίπτει στις

---

<sup>274</sup> Βλ. σχετ. παρ. 18.1.11 , Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>275</sup> Βλ. σχετ. Γνωμάτευση ΕΣΥΛ. 142/1948/1993. Η συγκεκριμένη γνωμάτευση καταργήθηκε από τη σχετική γνωμάτευση του Σ.Λ.Ο.Τ. 310/2005, πριν την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π. Με την τελευταία τα λογισμικά προγράμματα ταξινομούνταν στο λογαριασμό 16.05 «Λοιπά δικαιώματα», όσο ίσχυε το π.δ. 1123/1980.

<sup>276</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαια 2.1 και 2.2, π.δ. 1123/1980 και άρθρο 43, παρ. 3α, κ.ν. 2190/1920.

<sup>277</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαια 2.1 και 2.2, π.δ. 1123/1980 και άρθρο 43, παρ. 3α, κ.ν. 2190/1920.

<sup>278</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 20, παρ. 5, ν. 4308/2014.

<sup>279</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, παρ. 2δ, ν. 4308/2014.

<sup>280</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαια 2.1 και 2.2, π.δ. 1123/1980 και άρθρο 43, παρ. 3α, κ.ν. 2190/1920.

<sup>281</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαια 2.1 και 2.2, π.δ. 1123/1980 και άρθρο 43, παρ. 3α, κ.ν. 2190/1920.

<sup>282</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, παρ. 1, ν. 4308/2014.

κεφαλαιοποιήσιμες δαπάνες των περιπτώσεων (α) έως και (δ) της παραγράφου αυτής, αναγνωρίζεται ως έξοδο και καταχωρείται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης. Έτσι, πολλές δαπάνες, η οποίες σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αναγνωρίζονταν ως άυλα περιουσιακά στοιχεία στο ενεργητικό του ισολογισμού, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν πληρούν τα κριτήρια αρχικής αναγνώρισης και μεταφέρονται στα αποτελέσματα.<sup>283</sup> Η διαφορά μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων στην αντιμετώπιση ενός στοιχείου ως «άυλο πάγιο», προέρχεται κυρίως από το γεγονός ότι τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν ότι μόνο οι δαπάνες ανάπτυξης, αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο εφόσον: α) υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, έτσι ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση, β) εκτιμάται σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και γ) υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά κόστους<sup>284</sup>. Επιπρόσθετα, στην *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* καταγράφονται συγκεκριμένες δαπάνες οι οποίες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άυλου περιουσιακού στοιχείου και συνεπώς εξοδοποιούνται και αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης.<sup>285</sup> Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε κάτι αντίστοιχα.

- Επίσης, μία σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων, εντοπίζεται ως προς τη μέθοδο των αποσβέσεων. Όπως ήδη επισημάνθηκε, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τα άυλα πάγια αποσβένονται βάσει της ωφέλιμης ζωής τους. Ειδικά, για την υπεραξία, τις δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, προβλέπεται η απόσβεσή τους με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.<sup>286</sup> Αντίθετα, σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 43 του κ. ν. 2190/920, τα άυλα πάγια και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, αποσβένονται εφάπαξ ή εντός μίας πενταετίας.

## 2.2 Αποθέματα

Γενικά, τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται για πώληση στο πλαίσιο της συνήθους εμπορικής δραστηριότητας της οντότητας. Αυτά είναι τα εμπορεύματα ή τα έτοιμα προϊόντα. Στα αποθέματα επίσης ταξινομούνται και τα ημιτελή προϊόντα που βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα. Σε αυτά περιλαμβάνονται επίσης τα πάσης φύσεως υλικά που προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών. Συνήθεις τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα .

---

<sup>283</sup> Βλ. σχετ. και παρ. 18.1.10, Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>284</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, παρ. 1, περ. δ, ν. 4308/2014.

<sup>285</sup> Βλ. σχετ. και παρ. 18.1.10, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>286</sup> Βλ. σχετ. 18, παρ 3, περ. α, ν. 4308/2014.

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Διατάξεις σχετικά με την αρχική επιμέτρηση των αποθεμάτων και των υπηρεσιών περιλαμβάνονται στο άρθρο 20 του ν. 4308/2014, σύμφωνα με το οποίο προβλέπονται τα εξής:

1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.
2. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Σύμφωνα με την παρ. 20.2.1 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* ο όρος «παρούσα θέση» αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται και ο όρος «κατάσταση» αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα. Περαιτέρω, στην παρ. 2.2.2 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* σημειώνεται ότι, το κόστος αγοράς για τα εμπορεύματα και τα υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από τη φορολογική αρχή, όπως ο Φ.Π.Α.), μεταφορικά έξοδα, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.
3. Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει: α) το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και κάθε άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο, και β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής. Οι παρ. 20.3.1 έως 20.3.4 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* δίδουν σημαντικές διευκρινήσεις σχετικά με το θέμα της κοστολόγησης των προϊόντων και των υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, στην Οδηγία σημειώνεται ότι το έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό ή μεταβλητό) της περιόδου κατανέμεται με μια εύλογη αναλογία στο κόστος παραγωγής των επιμέρους προϊόντων ή υπηρεσιών. Επιπλέον, όσον αφορά στο σταθερό κόστος παραγωγής (αποσβέσεις, συντήρηση, κλπ.), αυτό επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτό μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στην κατανομή του κόστους αδράνειας και το σχετικό λογιστικό χειρισμό. Για το θέμα σημειώνεται ότι, η απαίτηση για εύλογη κατανομή του σταθερού κόστους συνεπάγεται ότι αυτό που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Πάντως, όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό, προκειμένου να επιτευχθεί η εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβαρύνει το

κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

4. Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.
5. Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Σύμφωνα με την παρ. 20.5.1 της *Οδηγίας E.A.T.E.* η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας. Περαιτέρω, στις παρ. 20.5.3 και 20.5.4 διευκρινίζεται ότι η απαίτηση του άρθρου 17, σχετικά με τη 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. Συνεπακόλουθα, δεν είναι αποδεκτή και η επίρριψη αναλογίας τόκων σε επιλεγμένα μόνο στοιχεία των αποθεμάτων ή των ιδιοπαραγόμενων παγίων. Επίσης, η δυνατότητα επίρριψης τόκων παρέχεται και για συμβόλαια παροχής υπηρεσιών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.
6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό σύμφωνα με την παρ. 20.6.1 της *Οδηγίας E.A.T.E.* επιβάλλεται προκειμένου να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο. Στην παρ. 20.6.2 της ίδιας Οδηγίας εξηγείται ότι όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Στην παρ. 20.6.3 της *Οδηγίας E.A.T.E.* δίνεται η δυνατότητα η επιβάρυνση του κόστους πωληθέντων να γίνεται συγκεντρωτικά. Δηλαδή, με το ποσό της συνολικής ζημίας επιμέτρησης (για όσα είδη αποθεμάτων συντρέχει περίπτωση) γίνεται συγκεντρωτική εγγραφή (με κίνηση αντίθετου λογαριασμού των αποθεμάτων), χωρίς να απαιτείται ενημέρωση του αναλυτικού αρχείου που μπορεί να τηρεί η επιχείρηση κατ' είδος αποθέματος.
7. Ως προς την παρακολούθηση της σωρευμένης απομείωσης – υποτίμησης των αποθεμάτων, στην παρ. 20.6.4 της *Οδηγίας E.A.T.E.* εξηγείται ότι ο αντίθετος λογαριασμός παρακολούθησης της σωρευμένης απομείωσης-υποτίμησης των αποθεμάτων του τέλους της περιόδου συνεκτιμάται κατά την επιμέτρηση στο τέλος

της επόμενης περιόδου. Στην παρ. 20.6.5 της ίδιας Οδηγίας ως «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως «η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά. Τέλος, στην παρ. 20.6.6 τη Οδηγίας σημειώνεται ότι για τις περιπτώσεις των υλικών που προορίζονται για μεταποίηση, το θέμα του προσδιορισμού της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους είναι πιο σύνθετο. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος παραγωγής και το καθαρό τίμημα πώλησης του έτοιμου προϊόντος.

8. Για το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος ισχύουν: α) ο προσδιορισμός του γίνεται σύμφωνα με τη μέθοδο «πρώτο εισαχθέν – πρώτο εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο, ενώ η χρήση της μεθόδου «τελευταίο εισαχθέν – πρώτο εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται, β) χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα, ενώ για αποθέματα με διαφορετική φύση μπορεί να δικαιολογείται ή χρήση διαφορετικών μεθόδων και γ) ο προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως δυνατόν να αντικατασταθούν, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, γίνεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους (βλ. επίσης παρ. 4.4.4 της εγκυκλίου ΠΟΛ 1003/2014). Για την περίπτωση αυτή το ίδιο προβλέπεται και από την παρ. 20.7.2 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.*, αναφέροντας ενδεικτικά τα επί παραγγελία (π.χ. ειδικών προδιαγραφών) αποθέματα. Τέλος, με την παρ. 20.7.3 της ίδιας Οδηγίας ορίζει ότι ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με την ίδια μέθοδο. Αντίθετα, ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που δεν έχουν την ίδια φύση ή χρήση μπορεί να γίνει με διαφορετικές μεθόδους.
9. Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

Επιπλέον, αν και τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπουν σημαντικές αλλαγές ή προσαρμογές στους τίτλους των λογαριασμών των αποθεμάτων του Ε.Γ.Λ.Σ., μελετώντας το Σχέδιο Λογαριασμών της γενικής λογιστικής σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (βλέπε σχετικά Παράρτημα Γ, ν. 4308/2014), καθώς και τη συνδεσμολογία του Σχεδίου Λογαριασμών και των οικονομικών καταστάσεων (βλέπε σχετικά Παράρτημα Δ, ν. 4308/2014), σε συνδυασμό και με τα προαναφερθέντα, εντοπίζονται σημεία ενδιαφέροντος, τα οποία απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή για τους σκοπούς της παρούσης και κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούν.

Ειδικότερα<sup>287</sup>:

1. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι το κόστος με το οποίο καταχωρήθηκαν στο λογιστικό σύστημα και στα αρχεία κατά την αρχική τους αναγνώριση. Συνεπώς, σύμφωνα με το Ε.Λ.Π. το λογιστικό πληροφοριακό σύστημα της οντότητας οφείλει να παρακολουθεί το κόστος αυτό, μέχρι την τελική διάθεση των αποθεμάτων.
2. Η οντότητα έχει τη δυνατότητα, κατά τη κρίση της, να μειώνει το λογαριασμό των αποθεμάτων (λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών 20 – 28) λόγω αναλώσεων. Η μείωση αυτή μπορεί να παρακολουθείται λογιστικά κατά τη διάρκεια της περιόδου με τη χρήση ενός αντίθετου λογαριασμού. Ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός, ο οποίος οδηγεί σε εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, θα μπορούσε να εφαρμόζεται όταν ειδικά η οντότητα προσδιορίζει τακτικά τις σχετικές αναλώσεις και το κόστος πωληθέντων. Οι αναλώσεις αυτές αναφέρονται στην αξία των αποθεμάτων που παραδίδονται στους πελάτες αλλά και σε άλλες αναλώσεις όπως τα δωρεάν δείγματα και οι καταστροφές. Στην περίπτωση του εσωλογιστικού προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων, πιστώνεται ο αντίθετος δευτεροβάθμιος λογαριασμός των αποθεμάτων 2Χ.99 με χρέωση του νέου λογαριασμού 87 με τίτλο «κόστος πωληθέντων» ή «αναλώσεις» κατά περίπτωση. Στις περιπτώσεις των δωρεάν, δειγμάτων και καταστροφών, ο αντίθετος των αποθεμάτων πιστώνεται με χρέωση των κατά περίπτωση λογαριασμών των εξόδων των λογαριασμών της ομάδας 6 και του λογαριασμού 81.
3. Εισάγεται ο συμπληρωματικός δευτεροβάθμιος λογαριασμός 20.30 «διαφορές εύλογης αξίας εμπορευμάτων», στους αναλυτικοβάθμιους του οποίου παρακολουθούνται οι διαφορές εύλογης αξίας των εμπορευμάτων σε σχέση με το κόστος κτήσης τους. Η δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία παρέχεται μόνο για εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στο πλαίσιο κερδοσκοπικών συναλλαγών<sup>288</sup>. Με το συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό, διευκολύνεται η παρακολούθηση των διαφορών της λογιστικής βάσης από τη φορολογική βάση των εμπορευμάτων, που συνιστούν μη πραγματοποιηθέντα κέρδη/ζημίες και δεν φορολογούνται/αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από πλευράς φορολογίας εισοδήματος.
4. Εισάγεται ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 27 «βιολογικά αποθέματα», στους αναλυτικοβάθμιους του οποίου, παρακολουθούνται τα βιολογικά αποθέματα. Επίσης, εισάγεται ο συμπληρωματικός δευτεροβάθμιος λογαριασμός 27.30 «διαφορές εύλογης αξίας βιολογικών αποθεμάτων» στους αναλυτικοβάθμιους του οποίου, παρακολουθούνται οι διαφορές της εύλογης αξίας των βιολογικών

---

<sup>287</sup> Βλ. *Καραμάνης / Βροστούρης*, Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π., 139 – 157.

<sup>288</sup> Βλ. σχετικά άρθρο 24, παρ. 8, περ. α, ν. 4308/2014.

αποθεμάτων σε σχέση με το κόστος κτήσης τους ή την προηγούμενη επιμέτρηση στην εύλογη αξία, όταν η οντότητα επιλέγει να τα επιμετρά στην εύλογη αξία. Με το συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό επιδιώκεται η παρακολούθηση των διαφορών της λογιστικής βάσης από τη φορολογική βάση των αποθεμάτων, καθώς κέρδη/ζημιές από επιμετρήσεις (αποτιμήσεις) στην εύλογη αξία, που συνιστούν μη πραγματοποιηθέντα κέρδη/ζημιές, δεν φορολογούνται/αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από πλευράς φορολογίας εισοδήματος.

5. Εισάγεται για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό αποθεμάτων ο αντίθετος δευτεροβάθμιος 2Χ.40 «απομείωση αποθεμάτων μη αναγνωριζόμενη φορολογικά», στον οποίο λογιστικοποιείται η απομείωση (υποτίμηση) των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Με το λογαριασμό αυτό διευκολύνεται η παρακολούθηση των διαφορών της λογιστικής βάσης από τη φορολογική βάση των αποθεμάτων, στην περίπτωση που η σχετική απομείωση (υποτίμηση) των αποθεμάτων, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από πλευράς φορολογίας εισοδήματος. Εάν η σχετική απομείωση, αναγνωρίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, παρακολουθείται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 2χ.29 με τον τίτλο «Απομείωση αποθεμάτων αναγνωριζόμενη φορολογικά».
6. Εισάγονται οι λογαριασμοί 67.30.20 (για τα εμπορεύματα) και 67.30.27 (για βιολογικά αποθέματα), στους οποίους παρακολουθούνται οι θετικές ή αρνητικές διαφορές (κέρδη / ζημιές) εύλογης αξίας των αποθεμάτων σε σχέση με το κόστος κτήσης, όταν έχει επιλεγεί η επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Οι διαφορές αυτές λογιστικοποιούνται στα αποτελέσματα, ως κέρδη και ζημιές, αλλά κατά κανόνα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Όπως προαναφέρθηκε, η εφαρμογή εύλογων αξιών στα εμπορεύματα αφορά τα χρηματιστηριακά εμπορεύματα που προορίζονται για πώληση στο πλαίσιο κερδοσκοπικών συναλλαγών και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
7. Οι αναλυτικοβάθμιοι λογαριασμοί χρεώνονται με τις αρνητικές διαφορές (ζημιές) εύλογης αξίας, σε σχέση με το κόστος κτήσης ή την προηγούμενη επιμέτρηση στην εύλογη αξία, με πίστωση του αντιστοίχου λογαριασμού 20.30 ή 27.30. Σε περίπτωση θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδη), διενεργείται η αντίστροφη εγγραφή.
8. Η απομείωση όλων των αποθεμάτων που επιμετρούνται στο κόστος κτήσης, επιβαρύνει τα αποτελέσματα. Τα σχετικά ποσά παρακολουθούνται σε δύο υπολογαριασμούς του 68, τον 68.29.2Χ «απομείωση αποθεμάτων αναγνωριζόμενη φορολογικά» και τον 68.40.2Χ «απομείωση αποθεμάτων μη αναγνωριζόμενη φορολογικά».
9. Οι αναλυτικοβάθμιοι λογαριασμοί του 68.29 χρεώνονται με τις ζημιές απομείωσης (υποτίμησης) που προκύπτουν από τα αποθέματα και παρακολουθούνται από τα αρχεία της οντότητας, με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών 20.29/20.40 έως 28.29/28.40. Σε περίπτωση αναστροφών ζημιών απομείωσης, χρεώνονται οι

αντίστοιχοι λογαριασμοί 20.29/20.40 έως 28.29/28.40, με πίστωση του κατά περίπτωση λογαριασμού του 69 και μέχρι του ποσού του αρχικού κόστους κτήσης των αποθεμάτων.

10. Οι λογαριασμοί 68.29.20/68.40.20 έως 68.29.28, εμφανίζονται κατά κανόνα σε αύξηση του κόστους πωληθέντων. Εάν τα σχετικά ποσά είναι σημαντικά, για σκοπούς εύλογης παρουσίασης, οι εν λόγω λογαριασμοί εμφανίζονται στα λοιπά έξοδα και όχι ως μέρος του κόστους πωληθέντων, με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.
11. Το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων (αναλώσεις αποθεμάτων), μπορεί να παρακολουθείται, κατά την επιλογή της οντότητας, εσωλογιστικά στο λογαριασμό 87. Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί με τους αντίθετους των αποθεμάτων 2Χ.99, στην περίπτωση που η οντότητα επιλέγει να παρακολουθεί τις εν λόγω αναλώσεις εσωλογιστικά και σε τακτική βάση και όχι μόνο στο τέλος της περιόδου συγκεντρωτικά με βάση τα στοιχεία της απογραφής. Η λογιστικοποίηση των εν λόγω κινήσεων μπορεί να γίνεται σε οποιοδήποτε χρονική βάση, όπως με την εξαγωγή των αποθεμάτων από την αποθήκη, ή αθροιστικά ημερήσια, εβδομαδιαία, μηνιαία, τριμηνιαία ή και ετήσια. Οι σχετικοί λογαριασμοί μπορούν να αναλύονται σε κόστος πωληθέντων όσον αφορά τα πωληθέντα αποθέματα και σε αναλώσεις όσον αφορά τα αποθέματα που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Οι εν λόγω χειρισμοί είναι προαιρετικοί και μπορούν να εφαρμόζονται σε μία ή περισσότερες κατηγορίες αποθεμάτων κατά την κρίση της οντότητας.

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο σχετικά με τα αποθέματα, αλλά και το κόστος πωληθέντων και στην περίπτωση της μεταποιητικής μονάδας και του κόστους παραγωγής, διαμορφωνόταν από τις υποχρεωτικές οδηγίες του Ε.Γ.Λ.Σ..

Ως προς το θέμα αυτό, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο ήταν ιδιαίτερα απαιτητικό, εάν μάλιστα ληφθούν υπόψη και οι διατάξεις σχετικά με την ανάπτυξη του ανεξάρτητου λογιστικού κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής, αλλά και σχετικά με τη λειτουργία του λογαριασμού «Γενική Εκμετάλλευση». Επί της ουσίας, με τις υπό συζήτηση διατάξεις, ο νομοθέτης τότε αποσκοπούσε στη διαμόρφωση ενός υποχρεωτικού λογιστικού πλαισίου κοστολόγησης, ανεξάρτητου μεν, το οποίο συλλειτουργούσε δε με το κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

Ωστόσο, όπως αναλύεται και στη συνέχεια, οι εκτεταμένες αυτές υποχρεωτικές λογιστικές οδηγίες, ειδικά της αναλυτικής λογιστικής, αλλά και της γενικής λογιστικής, εστίαζαν περισσότερο στη λογιστική απεικόνιση των αποθεμάτων και του κόστους παραγωγής και συνεπακόλουθα και του κόστους πωληθέντων, στους λογαριασμούς του αναλυτικού καθολικού της οικονομικής μονάδας και μόνο ως αποτέλεσμα αυτών και σίγουρα μέσω των διατάξεων σχετικά με τη μεταγενέστερη επιμέτρηση (αποτίμηση) επηρέαζαν την εμφάνιση των κονδυλίων των αποθεμάτων και του κόστους πωληθέντων στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Ως προς την



αποτίμηση των αποθεμάτων και ο κ.ν. 2190/1920 στην παρ. 7 του άρθρου 43 περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται στη συνέχεια.

Η λογιστική σχετικά με τα αποθέματα προσεγγίζονταν από το Ε.Γ.Λ.Σ. στο Κεφάλαιο 2.2, του Δεύτερου Μέρους του άρθρου 2, στις παρ. 2.2.200 έως και 2.2.207. Οι παρ. 2.2.200 έως και 2.2.204 πραγματεύονταν την αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων σε επίπεδο γενικής λογιστικής και συνεπακόλουθα και της παρουσίασης τους στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διατάξεις της παραγράφου 2.2.205 αφορούσαν στην επιμέτρηση (αποτίμηση) των αποθεμάτων. Οι παρ. 2.2.206 και 2.2.207 είναι επουσιώδους σημασίας για την παρούσα εργασία.

Για τους σκοπούς της παρούσης εργασίας δεν κρίνεται σκόπιμη η αναφορά των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ. για το σύνολο της αναλυτικής λογιστικής του Πέμπτου Μέρους του π.δ. 1123/1980. Συνεπώς, η καταγραφή του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου σχετικά με το θέμα εστιάζεται στις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. του Δεύτερου Μέρους του π.δ. 1123/1980 που αφορούσε στη γενική λογιστική. Η ομάδα 2 αποτελούσε την πρώτη από τις δύο κατηγορίες λογαριασμών της γενικής λογιστικής του Ε.Γ.Λ.Σ. και ειδικά του κυκλοφορούντος ενεργητικού (ή δεύτερη ομάδα του κυκλοφορούντος ενεργητικού είναι η ομάδα 3).

Και σε αυτή την περίπτωση, το π.δ. 1123/1980, όπως ήδη αναφέρθηκε, περιλάμβανε εκτεταμένες διατάξεις σχετικά με την ανάπτυξη των σχετικών με τα αποθέματα λογαριασμών της γενικής λογιστικής και τη λειτουργία τους και δεν περιοριζόταν μόνο στην αρχική αναγνώριση και την επιμέτρηση των κονδυλίων των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις.

Ειδικότερα:

Το περιεχόμενο και οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί σχετικά με τα αποθέματα περιλαμβάνονταν κατ' αρχήν στην παρ. 2.2.200. Σύμφωνα με τις διατάξεις της συγκεκριμένης παραγράφου, στην ομάδα 2 παρακολουθούνταν τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας που προέρχονταν, είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ως «αποθέματα» νοούνταν τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία: α) προορίζονταν να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, β) βρίσκονταν στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονταν να πωληθούν όταν θα έπαιρναν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων, γ) προορίζονταν να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, δ) προορίζονταν να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων και ε) προορίζονταν να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Περαιτέρω, το Ε.Γ.Λ.Σ. αναγνώριζε και ταξινομούσε στην ομάδα 2 μερικότερες κατηγορίες αποθεμάτων. Αυτές ήταν:

1. *Εμπορεύματα (λογαριασμός 20)*: Τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνταν από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονταν.
2. *Έτοιμα προϊόντα (λογαριασμός 21)*: Τα υλικά αγαθά που παράγονταν, κατασκευάζονταν ή συναρμολογούνταν από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους.
3. *Ημιτελή προϊόντα (λογαριασμός 21)*: Τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), ήταν έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.
4. *Υποπροϊόντα (λογαριασμός 22)*: Τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονταν μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνταν από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνταν αυτούσια.
5. *Υπολείμματα (λογαριασμός 22)*: Υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονταν, έπρεπε να αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων (λογαριασμός 22) εντάσσονταν και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.
6. *Παραγωγή σε εξέλιξη (λογαριασμός 23)*: Πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονταν στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.
7. *Πρώτες και βοηθητικές ύλες (λογαριασμός 24)*: Τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτούσε με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.
8. *Υλικά συσκευασίας (λογαριασμός 24)*: Τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτούσε με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να έφταναν στην κατάσταση εκείνη στην οποία ήταν δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.
9. *Αναλώσιμα υλικά (λογαριασμός 25)*: Τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτούσε με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

10. *Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (λογαριασμός 26)*: Τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτούσε με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.
11. *Είδη συσκευασίας (λογαριασμός 28)*: Τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνταν από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονταν στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας ήταν επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που είχε γίνει κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2.2.200, οι *πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και είδη συσκευασίας*, που αγοράζονταν ή παράγονταν από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται, θεωρούνταν ως *εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα* και παρακολουθούσαν, αντίστοιχα, στους λογαριασμούς 20 ή 21.

Στην παρ. 2.2.201 περιλαμβάνονταν διατάξεις σχετικά με τον τρόπο ανάπτυξης των λογαριασμών των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αποθεμάτων (20-28), οι οποίοι ήταν σε κάθε περίπτωση υποχρεωτικοί, αναπτύσσονταν σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς, σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

Οι αγορές που πραγματοποιούνταν κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και τα αρχικά και τελικά αποθέματα, για κάθε κατηγορία αγαθών των λογαριασμών 20-28, παρακολουθούσαν υποχρεωτικά σε χωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς. Το τελευταίο όριο ανάλυσεως για καθένα από τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 20-28 ήταν η μερίδα αποθήκης, εκτός αν οι μερίδες αποθήκης (διαρκής απογραφή) εξυπηρετούνταν στην ομάδα 9 της αναλυτικής λογιστικής (οικείοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94 «αποθέματα»).

Στην παρ. 2.2.202 περιέχονταν διατάξεις σχετικά με τη λειτουργία των λογαριασμών της γενικής λογιστικής στους οποίους σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούσαν τα αποθέματα. Η λειτουργία των λογαριασμών των αποθεμάτων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. εξεταζόταν ως προς τη θεωρητική βάση παρακολούθησης των αποθεμάτων που διαμόρφωνε (και συνεπακόλουθα και της διαμόρφωσης και του κόστους πωληθέντων), σχετικά με την υιοθέτηση της *περιοδικής απογραφής* (βλ. σχετ. στη συνέχεια) σε επίπεδο γενικής λογιστικής και για το λόγο αυτό παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον.

Συγκεκριμένα, οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής 20-28 λειτουργούσαν σύμφωνα με τα παρακάτω:

- Κατά την έναρξη της χρήσης χρεώνονταν οι ειδικοί υπολογαριασμοί αποθεμάτων με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής.

- Κατά τη διάρκεια της χρήσης χρεώνονταν οι ειδικοί υπολογαριασμοί αγορών με την αξία κτήσης των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνονταν με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις.
- Κατά το τέλος της χρήσης οι υπολογαριασμοί αποθεμάτων πιστώνονταν, με χρέωση του υποχρεωτικού λογαριασμού «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης» (80.00), με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών αγορών της χρήσης, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων και χρεώνονταν με πίστωση του λογαριασμού 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή προέκυπτε κατά την αποτίμησή τους που διενεργείτο σύμφωνα με τους κανόνες που καθορίζονται παρακάτω.

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι, σύμφωνα με τη λογιστική, η οποία προβλεπόταν από το Ε.Γ.Λ.Σ., οι οικείοι λογαριασμοί δεν πιστώνονταν κατά τη διάρκεια της χρήσης με τις αξίες των αποθεμάτων που πωλούνταν και τα οποία αποτελούσαν εκροές για το λογιστικό σύστημα καταγραφής και παρακολούθησης της αποθήκης.

Ειδικά για τα επιστρεπτέα από τους πελάτες είδη συσκευασίας, στην παρ. 2.2.202 ορίζονταν τα εξής:

1. Όταν η αξία τους περιλαμβάνονταν στο τιμολόγιο πώλησης (ή στο δελτίο λιανικής πώλησης), χρεώνονταν με αυτήν ο υποχρεωτικός δευτεροβάθμιος λογαριασμός «πελάτες εσωτερικού» (30.00 ή 30.01 ή 30.02 ή 30.03 ή ο 38.00), με πίστωση του λογαριασμού «πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας» (30.07). Κατά την επιστροφή στην οικονομική μονάδα των ειδών συσκευασίας ενεργούνταν αντίστροφη εγγραφή. Σε περίπτωση που τα τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, χρεωνόταν ο προαναφερόμενος λογαριασμός 30.07, με την αξία με την οποία προηγούμενα είχε πιστωθεί, και πιστωνόταν ο οικείος δευτεροβάθμιος υπολογαριασμός «πωλήσεις ειδών συσκευασίας» (72.28), ο οποίος αποτελούσε αναλυτικό προαιρετικό λογαριασμό του πρωτοβάθμιου λογαριασμού «πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού» (72).
2. Όταν η αξία τους δεν είχε τιμολογηθεί, αλλά αναγραφόταν μόνο η ποσότητά τους στο τιμολόγιο πώλησης του περιεχομένου τους ή σε άλλο ιδιαίτερο στοιχείο (π.χ. δελτίο παράδοσης ειδών συσκευασίας), η λογιστική τους παρακολούθηση γινόταν σύμφωνα με τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε οικονομικής μονάδας, με την προϋπόθεση ότι από τους λογαριασμούς που τηρούσε η οντότητα (λογιστικά ή εξωλογιστικά) προέκυπταν πάντοτε τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας που βρίσκονταν στα χέρια κάθε πελάτη.
3. Τα ποσά που η οικονομική μονάδα εισέπραττε από τους πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδίδονταν σ' αυτούς χωρίς να τιμολογούνται, καταχωρούνταν σε πίστωση του λογαριασμού «πελάτες εγγυήσεις ειδών συσκευασίας» (30.04). Αν τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας

δεν επιστρέφονταν από τους πελάτες μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, για το ποσό της αποζημίωσης, που η οικονομική μονάδα εξασφάλιζε για αποκατάσταση της ζημίας από την μη επιστροφή των ειδών αυτών, εκδιδόταν τιμολόγιο πώλησης (ή δελτίο λιανικής πώλησης) και χρεώνονταν ο προσωπικός λογαριασμός του πελάτη, με πίστωση του οικείου υπολογαριασμού «πωλήσεις ειδών συσκευασίας» (72.28), αναλυτικοβάθμιου του λογαριασμού 72, το δε ποσό της σχετικής εγγύησης του πελάτη μεταφερόταν από την πίστωση του προαναφερθέντος λογαριασμού 30.04 στην πίστωση του προσωπικού του λογαριασμού.

4. Τα ποσά που η οικονομική μονάδα ενδεχόμενα, εισέπραττε από τους πελάτες της για τη χρησιμοποίηση απ' αυτούς των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας, καταχωρούνταν σε πίστωση του λογαριασμού «έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας» (74.98.01).

Για τους λογαριασμούς «εκπτώσεις αγορών» (20.98) και «προϋπολογισμένες αγορές» (20.99), οι οποίοι δεν ορίζονταν ως υποχρεωτικοί, το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε ειδικό λογαριασμό σε επίπεδο ανάπτυξης και παρακολούθησης της γενικής λογιστικής. Αναφορικά με τις *εκπτώσεις των αγορών*, η επίπτωση του συγκεκριμένου λογιστικού χειρισμού στην εμφάνιση του κονδυλίου των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις είναι η προφανής, δηλαδή η εμφάνιση της αξίας των αποθεμάτων μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων αγορών που είχαν δοθεί από τους προμηθευτές.

Ως προς τις προϋπολογισμένες αγορές, απαραίτητη προϋπόθεση για τη λογιστικοποίηση τους στη γενική λογιστική και συνεπακόλουθα και της παρουσίας τους στις οικονομικές καταστάσεις, ήταν η παραλαβή των αγαθών και η εισαγωγή τους στις αποθήκες της οντότητας, χωρίς όμως να έχει παραληφθεί το τιμολόγιο αγοράς από τον προμηθευτή προκειμένου να αναγνωρισθεί ταυτόχρονα και η υποχρέωση στους οικείους λογαριασμούς του παθητικού.

Σε όλες τις περιπτώσεις που παρουσιάζονταν ανάγκη προϋπολογισμού της αξίας αγορασμένων αγαθών, αντί της εφαρμογής της παραπάνω διαδικασίας, παρέχονταν η δυνατότητα πίστωσης του λογαριασμού «αγορές υπό τακτοποίηση» (56.02), σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη συνέχεια στο πλαίσιο της συζήτησης σχετικά με την παρ. 2.2.203.

Συγκεκριμένα:

1. *Εκπτώσεις αγορών*: Οι προαιρετικοί δευτεροβάθμιοι υπολογαριασμοί 20.98, 24.98, 25.98, 26.98 και 28.98 έπρεπε να πιστώνονται με τις εκτός τιμολογίου χορηγούμενες εκπτώσεις επί αγορών, όταν η διάκρισή τους κατ' είδος αγορών ήταν αδύνατη ή παρουσίαζε δυσκολίες.
2. *Προϋπολογισμένες αγορές*: Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.99, 24.99, 25.99, 26.99 και 28.99, κατά το τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του μήνα), έπρεπε να χρεώνονται με τις προϋπολογισμένες αγορές (αξία αγορασμένων αγαθών

που παραλαμβάνονταν χωρίς τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσης), με πίστωση των αντίστοιχων και οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού με την περιγραφή «λογαριασμοί περιοδικής κατανομής» (58).

3. Στο τέλος της επόμενης περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του επόμενου μήνα ή της επόμενης τριμηνίας) ακυρώνονταν οι εγγραφές των προϋπολογισμένων αγορών, οι οποίες είχαν γίνει στο τέλος της προηγούμενης περιόδου λογισμού, και διενεργούνταν νέες εγγραφές προϋπολογισμένων αγορών, σύμφωνα με τα στοιχεία της νέας (επόμενης) περιόδου λογισμού, κατά τον ίδιο τρόπο που ορίζεται παραπάνω.

Απαιτήσεις σχετικά με τη λογιστικοποίηση των αγορών αποθεμάτων, περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.2.203. Συγκεκριμένα, οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνταν κατά τη διάρκεια της χρήσης καταχωρούνταν στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των ειδικών υπολογαριασμών αγορών) με την τιμή κτήσης τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ως «τιμολογιακή αξία» οριζόταν η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνταν από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών τα οποία δεν βάρυναν, τελικά, την οικονομική μονάδα.

Τα ποσά του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)<sup>289</sup>, τα οποία καταβάλλονταν κατά τις αγορές των προς βιομηχανοποίηση υλών και τα οποία, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, συμψηφίζονταν με οφειλές της οικονομικής μονάδας από Φ.Κ.Ε. που αντιστοιχούσε στις πωλήσεις της, καταχωρούνταν σε χρέωση του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού «φόρος κύκλου εργασιών» (54.00). Οι δασμοί, φόροι και τέλη, που καταβάλλονταν προσωρινά κατά την εισαγωγή από το εξωτερικό αγαθών, τα οποία προορίζονταν για βιομηχανοποίηση και επανεξαγωγή, ήταν δυνατό να καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού «δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή» (33.14.01).

Ως προς τη λογιστική των ειδικών εξόδων αγορών, το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε ότι τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιούνταν κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών (π.χ. οι δασμοί εισαγωγής ή τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών), καταχωρούνταν απευθείας σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρίζονταν σε λογαριασμούς της ομάδας 6, μεταφέρονταν με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2, τους οποίους αφορούσαν. Στους λογαριασμούς της ομάδας 2 μεταφέρονταν επίσης τα ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία

---

<sup>289</sup> Ή του Φόρου Κύκλου Εργασιών, όσο ο φόρος αυτός ίσχυε προ της εφαρμογής του Φ.Π.Α..

προηγούμενα είχαν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» (32.01).

Ο τρόπος υπολογισμού του κόστους των αγαθών που εισάγονταν από το εξωτερικό καθοριζόταν στην παρ. 2.3.1 «υπολογισμός της αξίας των αγορών από το εξωτερικό και των πωλήσεων στο εξωτερικό» στην οποία γίνεται αναφορά στη συνέχεια.

Σε περιπτώσεις που, για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν ήταν δυνατό να μειώνουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, έπρεπε να καταχωρούνται στους ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων, υπολογαριασμούς, είτε κατ' είδος αποθεμάτων, είτε για περισσότερα είδη όταν δεν ήταν δυνατός ή όταν ήταν δυσχερής ο διαχωρισμός τους στα επιμέρους είδη. Στο τέλος της χρήσης, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονταν στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς «αγορές χρήσης». Όταν οι εκπτώσεις αγορών αναφέρονταν σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατ' είδος ήταν αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στα είδη αυτά γινόταν ανάλογα με την πριν από τις εκπτώσεις αξία κτήσης τους.

Η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αξία των αγαθών που αγοράζονταν έπρεπε να διενεργείται κατά την παραλαβή τους με βάση τα τιμολόγια και τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς. Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέρχονταν στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών, έπρεπε να χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με τη συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονταν, με πίστωση του λογαριασμού 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση» (56.02), ο οποίος χρεωνόταν αμέσως μετά τη λήψη του οικείου στοιχείου π.χ. τιμολογίου, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού «παραγγελίες στο εξωτερικό» (32). Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνονταν υπόψη κατά τη χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων, έπρεπε να καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών, εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γινόταν έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή έπρεπε να αναγνωρίζεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης μέσω της καταχώρησής της στον οικείο υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου αποτελεσματικού λογαριασμού «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» (82).

Στις περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσης, περιέρχονταν στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δε διενεργούνταν εγγραφές. Συνεπακόλουθα, δεν αναγνωριζόταν και κανένα περιουσιακό στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις. Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσης, λαμβάνονταν τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν είχαν παραληφθεί, αλλά είχαν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, έπρεπε να πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολογαριασμού «αγορές υπό παραλαβή» (36.02). Ο λογαριασμός 36.02 έπρεπε να τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση

των οικειών λογαριασμών της ομάδας 2. Αν τα τιμολόγια αφορούσαν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσης, δεν είχαν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορούσε να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

Διατάξεις σχετικά με την πραγματική (φυσική) απογραφή των αποθεμάτων και τη λογιστική σχετικά με τα αποθέματα τέλους περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.2.204. Το Ε.Γ.Λ.Σ. απαιτούσε οι οικονομικές μονάδες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή έπρεπε να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονταν σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνταν ιδιαίτερα στην απογραφή.

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούσαν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της *διαρκούς απογραφής*, σύμφωνα με όσα καθορίζονταν στην παρ. 5.215 του Πέμπτου Μέρους του π.δ. 1123/1980 (αναλυτική λογιστική), είχαν τη δυνατότητα, αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσης, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της *περιοδικής απογραφής*. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γινόταν μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονταν κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονταν τουλάχιστο μία φορά μέσα στη χρήση.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε ότι, η αποτίμηση των ειδών τα οποία απογράφονταν με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής έπρεπε να γίνεται στο τέλος της χρήσης, με βάση τις ποσότητες οι οποίες προέκυπταν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

Η παρ. 2.2.205 περιλάμβανε τις διατάξεις που σχετίζονται με τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των αποθεμάτων τέλους, τα οποία αναγνωρίζονταν στη γενική λογιστική και τις οικονομικές καταστάσεις με την πραγματική απογραφή. Οι διατάξεις της συγκεκριμένης παραγράφου αφορούν: α) στον καθορισμό των τιμών που έπρεπε να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, β) στον εννοιολογικό προσδιορισμό των τιμών και των μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων, γ) στην αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων, δ) την αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων και ε) στην αποτίμηση των αποθεμάτων που δεν παρακολουθούνταν με το σύστημα της διαρκούς απογραφής.

Συγκεκριμένα:

Ως προς τις τιμές, οι οποίες σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. έπρεπε να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, ίσχυαν τα εξής:



1. Τα αποθέματα που προέρχονταν από αγορές έπρεπε να αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.
2. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα) που προέρχονταν από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονταν, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, έπρεπε να αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
3. Τα υπολείμματα έπρεπε να αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζονταν ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.
4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονταν για πώληση, έπρεπε να αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονταν να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, έπρεπε να αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.
5. Οι οικονομικές μονάδες που εφάρμοζαν το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης είχαν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προέκυπταν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονταν στα απούλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογούσε στα απούλητα αποθέματα της απογραφής έπρεπε να εμφανίζεται ιδιαίτερα.

Ως προς τον εννοιολογικό προσδιορισμό των τιμών και μεθόδων που εφαρμόζονταν για την αποτίμηση των αποθεμάτων το Ε.Γ.Λ.Σ. όριζε και αποδεχόταν ότι:

- *Τιμή κτήσης* ήταν η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).
- *Τιμολογιακή αξία* ήταν η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνταν από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βάρυναν τελικά, την οικονομική μονάδα.
- *Ειδικά έξοδα αγοράς* ήταν τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονταν μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι-τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

Αναφορικά με τις μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης, το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε ότι η τιμή κτήσης υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη αποδεκτή μέθοδο.

Οι αποδεκτές μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν: α) η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, β) η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων, γ) η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.), δ) η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O), ε) η μέθοδος του βασικού αποθέματος, στ) η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και ζ) η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Η οικονομική μονάδα είχε τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις αποδεκτές μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επέλεγε θα την εφαρμόζε κατά πάγιο τρόπο. Σε περιπτώσεις αλλαγής των συνθηκών ή ύπαρξης σοβαρών λόγων, επιτρεπόταν η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονταν οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με την παρ. 2.2.205:

Ως «τρέχουσα τιμή αγοράς» οριζόταν η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα είχε τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που μπορούσαν να προκαλέσουν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφωνόταν με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσης. Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της «τρέχουσας τιμής», εφαρμοζόταν η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία».

Ως «ιστορικό κόστος παραγωγής», οριζόταν το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσης) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραχθέντα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονταν κατά την απογραφή. Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογιζόταν με μία από τις μεθόδους που υπολογιζόταν και η τιμή κτήσης, κατά τον τρόπο που αναφέρθηκε ανωτέρω. Ο προσδιορισμός του ιστορικού κόστους παραγωγής έπρεπε να διενεργείται σύμφωνα με τις υποχρεωτικές οδηγίες των παρ. 5.213 και 5.214 του Πέμπτου Μέρους του π.δ. 1123/1980, βάσει των όσων προβλέπονταν σχετικά με την ανάπτυξη του ανεξάρτητου κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής και ειδικά τους οικείους λογαριασμούς «κέντρα κόστους» (92) και «κόστος παραγωγής» (93).

Ως «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» το Ε.Γ.Λ.Σ. όριζε την τιμή πώλησης του αποθέματος, στην οποία υπολογιζόταν ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένης με το κόστος

ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν επρόκειτο για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογιζόταν ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

Σύμφωνα με την παρ. 2.2.205, ως «συμπαράγωγα» ορίζονταν τα προϊόντα τα οποία είχαν παραχθεί από την επεξεργασία της ίδιας πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της ίδιας παραγωγικής διαδικασίας. Σχετικά με την αποτίμηση των συμπαράγωγων προϊόντων το Ε.Γ.Λ.Σ. όριζε ότι τα προϊόντα αυτά έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωσή του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, έπρεπε να κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης.

Σύμφωνα με την παρ. 2.2.205, ως «ελαττωματικά» νοούνταν τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διέφεραν από τα λοιπά κανονικά προϊόντα και πωλούνταν με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

Σχετικά με την αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων, ανά περίπτωση, προβλέπονταν τα εξής:

1. Σε περίπτωση κατά την οποία το ελαττωματικό προϊόν επρόκειτο να διατεθεί με το ελάττωμά του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του έπρεπε να γίνεται στην πιθανή τιμή πώλησής του. Το κόστος που προέκυπτε με τον τρόπο αυτό έπρεπε να μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε να αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.
2. Σε περίπτωση κατά την οποία το ελαττωματικό προϊόν επρόκειτο να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, έπρεπε να αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής έπρεπε να διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων, και από τη διαίρεση αυτή να προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.
3. Σε περίπτωση κατά την οποία το ελαττωματικό προϊόν δεν ήταν δυνατό ή δε συνέφερε να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του, και για το λόγο αυτό αποφασιζόταν να επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας έπρεπε να βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προερχόταν από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος έπρεπε να γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.
4. Σε περίπτωση κατά την οποία για το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, αποφασιζόταν η επαναχρησιμοποίησή του στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμησή του έπρεπε να γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

Σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων που δεν παρακολουθούνταν με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε ότι οι οικονομικές μονάδες, οι οποίες τηρούσαν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων τους με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, σύμφωνα με όσα καθορίζονταν στην παρ. 5.215 του Πέμπτου Μέρους του π.δ. 1123/1980, σχετικά με τον οικείο λογαριασμό της αναλυτικής λογιστικής «Αποθέματα» (94), για την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής, δέχονταν ως βάση τα δεδομένα των λογαριασμών αυτών.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. απαιτούσε οι λοιπές οικονομικές μονάδες να διαμορφώνουν τα βιβλία τους με κατάλληλο τρόπο, ώστε να προκύπτει από αυτά το κόστος αγοράς. Οι οικονομικές αυτές μονάδες έπρεπε να υπολογίζουν το κόστος παραγωγής με τη βοήθεια εξωλογιστικών στοιχείων.

Τέλος, η παρ. 2.2.207 αφορούσε στον όμιλο λογαριασμών 29 «αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων». Αυτός ο όμιλος λογαριασμών ήταν προαιρετικής χρήσης. Σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται στην υπό συζήτηση παράγραφο, σχετικά με τον τρόπο ανάπτυξης κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού (290-298), οριζόταν ότι ισχύουν όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω στο πλαίσιο της παρ. 2.2.113. Σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 290-298 ίσχυαν, αντίστοιχα, όσα αναφέρθηκαν παραπάνω στις παρ. 2.2.200 έως 2.2.206, για τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 20-28. Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα έκανε χρήση του ομίλου λογαριασμών του πρωτοβάθμιου 29, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσης, συναθροίζονταν και εμφανίζονταν μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών 20-28.

Αντίστοιχα και σε πλήρη συμμόρφωση με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους στην παρ. 7 του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920 προβλέπονταν τα εξής:

1. Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, έπρεπε να αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση είχε τη δυνατότητα να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής ήταν χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση έπρεπε να γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαραγόμενα προϊόντα, αποτιμώνταν σύμφωνα με όσα ορίζονταν στις περιπτώσεις 3, 4, 11, 12, 13 και 14 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980 (βλ. σχετ. ανωτέρω). Για την εφαρμογή των υπό συζήτηση διατάξεων (παρ. 7, άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920) λαμβάνονταν υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής

ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονταν στις περιπτώσεις 6, 8, 9 και 10 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, για την οποία έγινε εκτεταμένη αναφορά ανωτέρω.

2. Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσης των κινητών αξιών, μπορούσε να επιλέγεται, από τη εταιρεία, από τις μεθόδους της περίπτωσης 7 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980 (βλέπε σχετικά ανωτέρω) και έπρεπε να εφαρμόζεται πάγια, από χρήση σε χρήση. Ο νόμος δεν επέτρεπε την αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου, εκτός εάν υπήρχε μεταβολή συνθηκών, ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου έπρεπε να αναφέρεται και να αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης.
3. Σε περίπτωση που η εμφανιζόμενη στον ισολογισμό αξία, όπως έχει προσδιοριστεί με την εφαρμογή μιας από τις μεθόδους της προηγούμενης περίπτωσης (β), διέφερε σημαντικά από την αξία που προέκυπτε με βάση την τελευταία γνωστή τιμή της αγοράς, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η διαφορά αυτή έπρεπε να σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

Αντίστοιχη, με τα προαναφερθέντα ήταν και η προσέγγιση του Κ.Β.Σ. και αργότερα του Κ.Φ.Α.Σ.. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις παρ. 8 και 10 της ΠΟΛ 1004/4.1.2013, Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 της υποπαρ. Ε1 της παρ. Ε του πρώτου άρθρου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222), περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, προβλεπόταν κατ' αρχήν ότι, ο υπόχρεος διπλογραφικών βιβλίων έπρεπε να τηρεί τα ημερολόγια και τα καθολικά της γενικής λογιστικής σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, των δευτεροβάθμιων λογαριασμών και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, χωρίς να έχει υποχρέωση να τηρεί ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής και τους λογαριασμούς της ομάδας 9, με εξαίρεση τον λογαριασμό 94. Για τον υπόχρεο που εφαρμόζε τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ίσχυαν παράλληλα και οι διατάξεις των παρ. 13 και 14 του άρθρου αυτού ενώ οι ειδικότερες διατάξεις που επέβαλαν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατίσχυαν των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ.

Περαιτέρω, ο υπόχρεος, ο οποίος τηρούσε διπλογραφικά βιβλία, τηρούσε βιβλίο απογραφών στο οποίο έπρεπε να καταγράφει και να αποτιμά ύστερα από καταμέτρηση όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που βρίσκονται στην κατοχή του κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονταν οι κανόνες αποτίμησης που ορίζονταν από το Ε.Γ.Λ.Σ., επιφυλασσόμενων άλλων ειδικότερων σχετικών διατάξεων όπως του κ. ν. 2190/1920. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις αυτές δεν προέβλεπαν περιορισμό για την αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης, επιφυλασσόμενων όμως άλλων ειδικότερων σχετικών διατάξεων όπως του κ. ν. 2190/1920. Όσον αφορά τον τρόπο αποτίμησης των μενόντων

αποθεμάτων όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνταν σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. οι συγκεκριμένες σχετικές διατάξεις ήταν ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω διευκρινίσεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ., τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνταν στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορούσε να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή ήταν χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση έπρεπε να γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνταν σύμφωνα με όσα ορίζονταν από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, αντίστοιχα.

Για την αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων λαμβάνονταν υπόψη τα όσα ορίζονταν από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων λαμβάνονταν υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας που ορίζονταν από τις περιπτώσεις 6, 8, 9 (εκτός του τρίτου εδαφίου) και 10 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ.1123/1980.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνταν σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιοριζόταν με βάση τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. δεν έπρεπε να αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπήρχαν, ποσοτικοποιούνταν σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούσαν στοιχεία του κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνταν στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), που ορίζονταν από τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ..

Ειδικότερα, η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογιζόταν με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος, η οποία θα επιλεγόταν έπρεπε να εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων. Για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρεπόταν, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού

κόστους παραγωγής. Κατ' εξαίρεση επιτρεπόταν χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του π.δ. 1123/1980. Ομοίως δεν απαιτούνταν έγκριση της Ε.Λ.Β και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, με την προϋπόθεση υποβολής σχετικής γνωστοποίησης στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που θα εφαρμοζόταν η νέα μέθοδος.

#### *Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα φαίνεται ότι, σχετικά με τα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο ήταν ιδιαίτερα εκτεταμένο και απαιτητικό. Οι διατάξεις του πλαισίου αυτού, εκτός από την παρουσίαση των αποθεμάτων τέλους και του κόστους πωληθέντων στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, με έμφαση στην αποτίμησή τους, κάλυπταν και τη λογιστική διαχείριση και απεικόνιση των συναλλαγών σχετικά με την απόκτηση και την ανάλωση των εμπορευμάτων, των πρώτων και βοηθητικών υλών καθώς και της παραγωγής των προϊόντων, σε επίπεδο αναλυτικών καθολικών ανά λογαριασμό.

Η προσέγγιση του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου εκτεινόταν τόσο σε επίπεδο αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής, όσο και σε επίπεδο αναλυτικών καθολικών λογαριασμών του ανεξάρτητου κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής. Όπως εξηγήθηκε, το Ε.Γ.Λ.Σ. περιλάμβανε και υποχρεωτικού χαρακτήρα οδηγίες κοστολόγησης, οι οποίες εφαρμόζονταν στο πλαίσιο της ανάπτυξης του ανεξάρτητου κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής, προβλέποντας και διαμορφώνοντας μία τυποποιημένη διαδικασία συλλειτουργίας του κυκλώματος αυτού με το κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

Οι εκτεταμένες αυτές υποχρεωτικές λογιστικές οδηγίες, ειδικά της αναλυτικής λογιστικής, αλλά και της γενικής λογιστικής, εστίαζαν περισσότερο στη λογιστική απεικόνιση των αποθεμάτων και του κόστους παραγωγής και συνεπακόλουθα και του κόστους πωληθέντων, στους λογαριασμούς του αναλυτικού καθολικού της οικονομικής μονάδας. Επηρέαζαν δε την εμφάνιση των κονδυλίων των αποθεμάτων και του κόστους πωληθέντων στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, μόνο ως αποτέλεσμα αυτών και σίγουρα μέσω των διατάξεων σχετικά με τη μεταγενέστερη επιμέτρηση (αποτίμηση). Διατάξεις σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων περιλάμβανε και ο κ.ν. 2190/1920 στην παρ. 7 του άρθρου 43.

Αντίθετα τα Ε.Λ.Π. προσεγγίζουν το θέμα με τη γενική προσέγγιση της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης υποχρέωσης. Ως προς την αρχική αναγνώριση ισχύουν οι γενικές αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται στο άρθρο 17 του ν. 4308/2014. Όσον, αφορά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση, ισχύουν τα όσα προβλέπονται στο άρθρο 20 του ίδιου νόμου, τα οποία παρουσιάζονται αναλυτικά ανωτέρω. Τα Ε.Λ.Π. δεν προσεγγίζουν σε μεγαλύτερη

λεπτομέρεια το θέμα και δεν περιλαμβάνουν οδηγίες, υποχρεωτικές ή όχι σχετικά με την κοστολόγηση των προϊόντων, ή τη λογιστική τους διαχείριση καθώς και των εμπορευμάτων και των πρώτων και βοηθητικών υλών. Επίσης, ο νομοθέτης με τα Ε.Λ.Π. δεν επιδιώκει τη διαμόρφωση ενός πλαισίου σχετικά με την ανάπτυξη άλλων λογιστικών κυκλωμάτων, ανεξάρτητων ή μη, εκτός από αυτό της γενικής λογιστικής. Έτσι, από τα Ε.Λ.Π. δεν απαιτείται η ανάπτυξη ενός ανεξάρτητου λογιστικού κυκλώματος αναλυτικής λογιστικής και μάλιστα βάσει συγκεκριμένων λογιστικών προδιαγραφών.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι το κόστος με το οποίο αυτά καταχωρήθηκαν στο λογιστικό σύστημα και στα αρχεία κατά την αρχική αναγνώριση. Με την προσέγγιση αυτή, το όποιο λογιστικό σύστημα ή σύστημα κοστολόγησης εφαρμόζει η οντότητα οφείλει να παρακολουθεί το κόστος της αρχικής αναγνώρισης μέχρι την τελική ανάλωση – διάθεση των αποθεμάτων. Κατά το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, η επιμέτρηση των αποθεμάτων τέλους στο τέλος κάθε χρήσης αναγνωριζόταν ως νέα τιμή κτήσης και ως εκ τούτου αντικαθιστούσε την αξία της αρχικής αναγνώρισης.<sup>290</sup>

Τα Ε.Λ.Π. επιτρέπουν η μείωση των αποθεμάτων λόγω αναλώσεων, κατά την κρίση της οντότητας να παρακολουθείται λογιστικά στη διάρκεια της περιόδου με τη χρήση ενός αντίθετου λογαριασμού. Για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται με χρέωση του νέου λογαριασμού 87 «Αναλώσεις πωληθέντων» (ή «Αναλώσεις» ανά περίπτωση). Στις περιπτώσεις των δωρεάν δειγμάτων και καταστροφών, ο αντίθετος λογαριασμός των αποθεμάτων πιστώνεται με χρέωση των κατά περίπτωση λογαριασμών εξόδων των ομάδων 6 και του λογαριασμού 81. Ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός δεν ήταν αποδεκτός σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο.<sup>291</sup>

Κατά τα λοιπά και ειδικά ως προς την εμφάνιση του λογαριασμού των αποθεμάτων τέλους στις οικονομικές καταστάσεις, οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων συνοψίζονται στα εξής:

- Τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν η μεταγενέστερη επιμέτρηση των αποθεμάτων να διενεργείται στο τέλος της χρήσης, στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας<sup>292</sup>. Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προβλεπόταν αρχικά η αποτίμηση των αποθεμάτων να γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας τιμής (τιμή

---

<sup>290</sup> Βλ. Καραμάνης / Βροστούρης, Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π., 139.

<sup>291</sup> Βλ. Καραμάνης / Βροστούρης, Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π., 139 και 140.

<sup>292</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 20, παρ. 6, ν. 4308/2014.



αντικατάστασης) και μόνο στην περίπτωση που η δεύτερη είναι υψηλότερη της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας χρησιμοποιείται η τελευταία<sup>293</sup>.

- Η *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* σημειώνει ότι, για την προσέγγιση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των υλικών που προορίζονται για μεταποίηση πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος παραγωγής και το καθαρό τίμημα του προϊόντος.<sup>294</sup> Συνεπώς, σύμφωνα με την *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.*, οι πρώτες ύλες κατ' αρχήν δεν είναι υποκειμένες μεταγενέστερης επιμέτρησης (αποτίμησης), υπό την απαραίτητη προϋπόθεση ότι το κόστος των προϊόντων στο οποίο προβλέπεται να ενσωματωθούν εκτιμάται ότι είναι μικρότερο από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των προϊόντων αυτών. Σε αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή η αξία των προϊόντων στα οποία θα ενσωματωθούν οι πρώτες ύλες υπολείπεται από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των προϊόντων αυτών, τότε οι πρώτες ύλες μπορεί να υποτιμηθούν και να επιμετρηθούν στο κόστος αντικατάστασής τους εφόσον αυτό είναι χαμηλότερο. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οι πρώτες ύλες λογίζονταν ως αποθέματα τα οποία έχουν αγοραστεί και ως εκ τούτου έπρεπε να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισής τους στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης τους και την τρέχουσα τιμή τους (κόστος αντικατάστασης)<sup>295</sup>.
- Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν επιτρέπεται η εφαρμογή της μεθόδου της «τελευταίας εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής» (Last in First Out – LIFO) για τον υπολογισμό της τιμής κτήσης των αποθεμάτων.<sup>296</sup> Αντίθετα, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, η μέθοδος αυτή ήταν αποδεκτή.<sup>297</sup>
- Η *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* εξηγεί ότι, όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημία) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημία απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, η ζημία αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.<sup>298</sup> Από την άλλη πλευρά, το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε, ως γενική αρχή ότι, τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής αγοράς τους. Ειδικότερα, τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα τα οποία προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται είτε για πώληση ως «έτοιμα προϊόντα» είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή «ετοιμών προϊόντων», αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ ιστορικού κόστους παραγωγής και

---

<sup>293</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43, παρ. 7α, κ.ν. 2190/1920.

<sup>294</sup> Βλ. σχετ. παρ. 20.6.6, Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>295</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.205, περ. 11, π.δ. 1123/1980 και άρθρο 43, παρ. 7α, κ.ν. 2190/1920.

<sup>296</sup> Βλ. σχετ. παρ. 20.7.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>297</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.205, περ. 7δ, π.δ.1123/1980 και άρθρο 43, παρ. 7α, κ.ν. 2190/1920.

<sup>298</sup> Βλ. σχετ. παρ. 20.6.2, Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους. Τέλος, τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους. Η τιμή αυτή είναι η τιμή στην οποία θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.<sup>299</sup> Είναι προφανές ότι σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο όλες οι διαφορές, οι οποίες θα προκύψουν σύμφωνα με τα προαναφερθέντα αναγνωρίζονταν στο κόστος πωληθέντων και σε καμία περίπτωση ως ζημιές υποτιμήσεων (δηλαδή ζημιές απομείωσης σύμφωνα με την ορολογία των Ε.Λ.Π.

- Σχετικά με το κόστος παραγωγής, σύμφωνα με την *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.*, το έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό ή μεταβλητό) της περιόδου, κατανέμεται με μια εύλογη αναλογία, στο κόστος παραγωγής των επιμέρους προϊόντων ή υπηρεσιών. Ιδιαίτερα, το σταθερό κόστος παραγωγής (αποσβέσεις, συντήρηση, κλπ.) επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτό μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων. Η απαίτηση για εύλογη κατανομή συνεπάγεται ότι το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Ωστόσο, όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα<sup>300</sup>. Αντίστοιχη πρόνοια δεν υπάρχει στο Ε.Γ.Λ.Σ.
- Σχετικά με τα κόστη δανεισμού η *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.* εξηγεί ότι, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδο χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας. Συνήθεις περιπτώσεις αποθεμάτων, το κόστος των οποίων μπορεί να επιβαρύνεται

---

<sup>299</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.205, περ. Ι1., Ι2, Ι3 και Ι4, π.δ. 1123/1980.

<sup>300</sup> Βλ. σχετικά παρ. 20.3.2, 20.3.3 και 20.3.4, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

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), καθώς και τα επί παραγγελία παραγόμενα αποθέματα που απαιτούν σημαντική κατασκευαστική περίοδο.<sup>301</sup> Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα χρηματοοικονομικά κόστη δεν έπρεπε να επιδρούν στο κόστος παραγωγής.<sup>302</sup>

### 2.3 Λογιστική απομείωσης

Η απομείωση των περιουσιακών στοιχείων, ως προσαρμογή της αξίας τους και του λογιστικού υπολοίπου κατά την ημερομηνία ισολογισμού, καθώς και ο σχετικός λογιστικός χειρισμός της αναγνώρισης των ζημιών απομείωσης και της αναστροφής τους, αποτελεί μία περιοχή σημαντικών διαφοροποιήσεων μεταξύ του ισχύοντος λογιστικού πλαισίου των Ε.Λ.Π. και του προηγούμενου σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον κ.ν. 2190/1920.

#### *Η προσέγγιση των Ε.Λ.Π.*

Το λογιστικό πλαίσιο σχετικά με την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων προσεγγίζεται από τα Ε.Λ.Π. με τις διατάξεις συγκεκριμένων άρθρων του ν. 4308/2014. Αυτά είναι: α) το άρθρο 18, «Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία» (παρ. 3<sup>β</sup>), β) το άρθρο 19, «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (παρ. 2, 4, 5, 6 και 8), γ) το άρθρο 21, «Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά στοιχεία» (παρ. 1) και δ) το άρθρο 24, «Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία» (παρ. 5 και 9).

Ο ορισμός της «απομείωσης» των περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δίνεται στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014. Έτσι, κατά τα Ε.Λ.Π. απομείωση είναι «το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του». Είναι σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και τη λογιστική εννοιολογική προσέγγιση του όρου, η «απομείωση» εξετάζεται ως μία αρνητική προσαρμογή της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και δεν συνδέεται με τις «προβλέψεις» και το παθητικό του ισολογισμού (βλέπε σχετικά ανωτέρω).

Στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014, ως «ανακτήσιμη αξία» ορίζεται «το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών) και της αξίας χρήσης αυτού» και ως «εύλογη αξία», ορίζεται «η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης». Επίσης, ως «μονάδα χρηματοροών» ορίζεται «η μικρότερη εντοπίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμειακές ροές, οι οποίες είναι κατά βάση

---

<sup>301</sup> Βλ. σχετικά παρ. 20.5.1 και 20.5.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>302</sup> Βλ. σχετικά Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.2 και 2.2.6, π.δ. 1123/1980.

ανεξάρτητες από τις ταμειακές ροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων».

Επιπλέον, στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014 προσεγγίζονται λογιστικά και ορισμένες άλλες έννοιες, οι οποίες συνδέονται άμεσα με την «απομείωση» των περιουσιακών στοιχείων. Συγκεκριμένα, στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014, εντοπίζονται τρεις ακόμη ορισμοί, οι οποίοι στην εννοιολογική τους προσέγγιση εμπεριέχουν και την έννοια της απομείωσης. Είναι αυτονόητο ότι και οι τρεις ορισμοί σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού. Οι ορισμοί αυτοί είναι:

- ✓ *Αποσβέσιμο κόστος - χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (amortized cost - financial assets)*: Το ποσό στο οποίο ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην αρχική αναγνώριση: α) μείον πληρωμές για κεφάλαιο, β) μείον ή πλέον σωρευτική απόσβεση, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού ποσού και του ποσού κατά τη λήξη του και γ) μείον κάθε μείωση (άμεσα ή με τη χρήση αντίθετου λογαριασμού) για ζημίες απομείωσης.
- ✓ *Γεγονός (event)*: Γεγονός είναι οποιοδήποτε συμβάν δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις της οντότητας, όπως η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου ή η κατάπτωση μιας εγγύησης, συμπεριλαμβανομένων των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- ✓ *Προσαρμογή αξίας (value adjustment)*: Η μείωση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 18.3β.1 της *Οδηγίας E.A.T.E.* «απομείωση ενός παγίου προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία». Στην παρ. αυτή ως «ανακτήσιμη αξία» ενός παγίου λογίζεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας του, μειωμένης με το κόστος διάθεσής του, και της αξίας χρήσης αυτού. Επίσης, ως «αξία χρήσης» ενός παγίου λογίζεται η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση του, και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παρ. 3<sup>β</sup> του άρθρου 18 του ν. 4308/2014, σχετικά με την απομείωση ισχύουν τα εξής:

1. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.
2. Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν: (i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της

κανονικής χρήσης του, (ii) οι δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, (iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και (iv) η απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

3. Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.
4. Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.
5. Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.
6. Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

Στην παρ. 18.3β.2 της *Οδηγίας E.A.T.E.* ορίζεται ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά και άυλα και ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν οι αναφερόμενες στο νόμο ενδείξεις απομείωσης και εφόσον εκτιμάται ότι η επίπτωση της ενδεχόμενης απομείωσης στις οικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική. Ο έλεγχος απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη συγκεκριμένη παρ. της Οδηγίας είναι υποχρεωτικός όταν εφαρμόζονται τα Ε.Λ.Π.. Αυτό επιβάλλεται και από την εφαρμογή της αρχής της εύλογης παρουσίασης σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται το άρθρο 16 του ν. 4308/2014.

Στην παρ. 18.3β.3 της Οδηγίας ορίζεται ότι υποχρέωση αναγνώρισης ζημίας απομείωσης υπάρχει μόνο όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και είναι σημαντικού ποσού. Η ύπαρξη μερικών ή όλων των αναφερόμενων στο νόμο ενδείξεων απομείωσης δεν τεκμηριώνει *a priori* την ύπαρξη μόνιμης απομείωσης, θέμα που υπόκειται στην κρίση της διοίκησης της οντότητας. Εάν κρίνεται ότι η απομείωση είναι παροδικού χαρακτήρα, δεν λογίζεται. Γενικά, η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να θεωρηθεί μόνιμου χαρακτήρα όταν η μείωση της αξίας του στοιχείου παρατηρείται για παρατεταμένο χρονικό διάστημα, χωρίς αυτό να είναι απόλυτο, καθώς στο μέλλον μπορεί να αναστραφεί.

Ωστόσο, στην παρ. 18.3β.4 ορίζεται ρητά ότι, έλεγχος απομείωσης διενεργείται υποχρεωτικά σε ετήσια βάση για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (υπεραξία, δαπάνες ανάπτυξης και τα λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία), τα οποία η οντότητα δεν αποσβένει επειδή κρίνει, παραθέτοντας σχετικά τεκμήρια, ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Τέλος, στην παρ. 18.3β.5 διευκρινίζεται ότι, με εξαίρεση την απομείωση υπεραξίας, οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Ωστόσο, η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την

αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

Η παρ. 4 του άρθρου 18 περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με την παύση αναγνώρισης παγίων. Συγκεκριμένα:

1. Ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.
2. Το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.
3. Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο χρόνο που το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από τον παρόντα νόμο.

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο κ.ν. 2190/1920 δεν περιείχαν καμία εννοιολογική προσέγγιση της έννοιας της «απομείωσης» των περιουσιακών στοιχείων. Προσέγγιζαν όμως την προσαρμογή της αξίας τους μέσω των «προβλέψεων υποτίμησης». Πάντως και σε αυτή την περίπτωση οι «προβλέψεις υποτίμησης» δεν εξετάζονταν ως ένα κονδύλι του παθητικού, παρά το γεγονός ότι οι προβλέψεις αυτές λογιστικοποιούνταν, σε επίπεδο ισοζυγίου, σε λογαριασμούς του παθητικού (λογαριασμοί 44.10 και 44.11 του Ε.Γ.Λ.Σ.<sup>303</sup>) και στις οικονομικές καταστάσεις έπρεπε να εμφανίζονται αφαιρετικά στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αφορούσαν.<sup>304</sup>

Συγκεκριμένα, στο Κεφάλαιο 2.2 «Λειτουργία και Συνδεσμολογία των λογαριασμών της γενικής λογιστικής με διευκρινήσεις στην ορολογία και περιεχόμενό τους», παρ. 2.2.405 «προβλέψεις», περί. 4, του π.δ 1123/1980 οριζόταν ότι, «οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων» (βλ. σχετ. στη συνέχεια).

Επίσης, αναφερόταν ρητά ότι «ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, εφόσον συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα». Στην ίδια παρ., ο νομοθέτης διέκρινε άμεσα ή έμμεσα τρεις συγκεκριμένες «προβλέψεις υποτίμησης», αυτές είναι: α) οι προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών, β) οι προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας

---

<sup>303</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.1, παρ. 2.1.4, π.δ. 1123/1980.

<sup>304</sup> Βλ. Γρηγοράκος, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, 1134.

των παγίων στοιχείων και γ) οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις. Για τις προβλέψεις αυτές περιγράφονταν και οι σχετικοί λογιστικοί χειρισμοί.

Σε ειδικές παραγράφους του Κεφαλαίου 2.2 του π.δ. 1123/1980, στις οποίες περιγράφονταν οι λογιστικοί χειρισμοί ανά λογαριασμό, υπήρχε ειδική αναφορά σε προβλέψεις υποτίμησης ανά περίπτωση περιουσιακού στοιχείου. Συγκεκριμένα, τέτοια αναφορά εντοπίζεται στις εξής παραγράφους του Κεφαλαίου 2.2 του π.δ. 1123/1980: α) παρ. 2.2.105, περ. 11 σχετικά με την οικονομική απαξίωση και υποτίμηση των γηπέδων – οικοπέδων, β) παρ. 2.2.112, περ. 6 (δ), σχετικά με τις συμμετοχές σε μη εισηγμένους σε χρηματιστήριο τίτλους και ειδικά για συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν είχαν τη μορφή Α.Ε., στην οποία οριζόταν ότι οι τυχόν «προβλέψεις υποτίμησης», οι οποίες προέκυπταν από την αποτίμηση των συμμετοχών αυτών έπρεπε να καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις», γ) παρ. 2.2.205, περ. 13 και 14, σχετικά με την αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων, δ) παρ. 2.2.302, περίπτωση 11, σχετικά με τις προβλέψεις πιθανών ζημιών που γίνονται για επισφαλείς και επίδικες απαιτήσεις κατά πελατών, οι οποίες σύμφωνα με τις οδηγίες του Ε.Γ.Λ.Σ. έπρεπε να καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 83.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» και ε) παρ. 2.3.304, περ. 18, σχετικά με τις προβλέψεις για πιθανές ζημιές επί των λογαριασμών 33.97 «χρεώστες επισφαλείς», 33.98 «επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου» και 33.99 «λοιποί χρεώστες επίδικου», οι οποίες έπρεπε να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 83.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».

Περαιτέρω, στην παρ. 2.2.112, περ. 6 (β) του π.δ. 1123/1980, για την αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων των ανωνύμων εταιρειών (εισηγμένων και μη), ο νομοθέτης του προηγούμενου πλαισίου προέβλεπε ότι, «όταν η συνολική τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την αντίστοιχη τιμή κτήσης, η διαφορά μεταξύ τους καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού 64.11 «διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» με χρεοπίστωση των οικείων λογαριασμών συμμετοχών και χρεογράφων».

Επιπλέον, ο κ.ν. 2190/1920 στην παρ. 14 του άρθρου 42<sup>ε</sup>, εναρμονισμένος με το Ε.Γ.Λ.Σ., ανέφερε ότι, «οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια». Επιπλέον, ο νομοθέτης του προϊσχύσαντος πλαισίου όριζε ότι, «οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα

στοιχεία στα οποία αναφέρονται». Επίσης, στο ίδιο άρθρο σημειωνόταν ότι, «οι προβλέψεις δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται για την προσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού».<sup>305</sup>

Το θέμα της διάκρισης των προβλέψεων από τις υποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων επιχειρήθηκε να διευθετηθεί και με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 1, παρ. 3 και 4 του ν. 3487/2006. Συνέπεια αυτών, ο αρχικός τίτλος του σχετικού λογαριασμού του Ε.Γ.Α.Σ. «προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα» αντικαταστάθηκε από την 11/09/2006 σε «προβλέψεις» και επιπλέον οι προβλέψεις δεν επιτρέπεται πλέον να χρησιμοποιούνται για την προσαρμογή της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού. Σύμφωνα με τον Γ. Αληφαντή, με την εφαρμογή του ν. 3487/2006, οι έκτακτες κατ' εκτίμηση ζημιές που υφίστανται τα περιουσιακά στοιχεία χαρακτηρίζονται ως «απομειώσεις αξίας ενεργητικών στοιχείων» και λογίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 44 και ειδικότερα στους αναλυτικοβάθμιους 44.10 έως και 44.19, με εξαίρεση τις υποτιμήσεις των συμμετοχών σε λοιπές εκτός από ανώνυμες εταιρείες οικονομικές μονάδες, οι οποίες καταχωρούνταν στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 και 18.01.19.<sup>306</sup>

#### *Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι η μεθοδολογική προσέγγιση των δύο λογιστικών πλαισίων σχετικά με την προσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, λόγω γεγονότων (ή συνθηκών), τα οποία επιφέρουν την μείωση της αξίας τους, ως αποτέλεσμα της για οποιοδήποτε λόγο απαξίωσής τους, καταστροφής τους ή ελαττωματικότητάς τους παρουσιάζει σημαντικές διαφορές.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η πρώτη σημαντική διαφορά διαπιστώνεται στον ορισμό αυτό καθ' αυτό της «απομείωσης», ο οποίος δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ταυτίζεται με αυτόν της «υποτίμησης» και συνεπακόλουθα και στην αρχική αναγνώριση της από το Ε.Γ.Α.Σ. σε επίπεδο ισοζυγίου και σε ειδικούς λογαριασμούς προβλέψεων. Επισημάνθηκε βέβαια ότι, και το Ε.Γ.Α.Σ σε επίπεδο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων απαιτούσε την εμφάνιση των προβλέψεων αυτών αφαιρετικά των περιουσιακών στοιχείων τα οποία αφορούσαν. Ωστόσο, η καταχώρηση των ενδεχόμενων ζημιών απομείωσης σε λογαριασμούς προβλέψεων είναι ενδεικτική για τη θεωρητική άποψη του νομοθέτη σχετικά με αυτές. Η θεωρητική αυτή άποψη δεν είναι συμβατή με την αντίστοιχη των Ε.Λ.Π., όπως εκφράζεται στους προαναφερθέντες ορισμούς του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014.

Ως προς τον λογιστικό χειρισμό και την εφαρμογή του, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. κατ' αρχήν συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού εξετάζονται για πιθανή απομείωση. Επιπλέον όμως, υποκείμενα εξέτασης είναι και λοιπά στοιχεία, τα οποία

---

<sup>305</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 1, παρ. 4, ν. 3487/2006.

<sup>306</sup> Βλ. Αληφαντής, Χρηματοοικονομική Λογιστική., Τόμος ΙΙ, 156 και 157.



περιλαμβάνονται σε ομάδες δημιουργίας ταμειακών ροών. Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο κ.ν. 2190/1920, έδιναν οδηγίες σχετικά με τις προβλέψεις υποτίμησης επί συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και τις αναστροφές των προβλέψεων αυτών. Όπως ήδη εξηγήθηκε, συμπληρωματικά στις απαιτήσεις του Ε.Γ.Λ.Σ. υπήρχαν και οι διατάξεις του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920, πλήρως εναρμονισμένες με τις αντίστοιχες της παραγράφου 2.2.405 του π.δ. 1123/1980, σχετικά με το σχηματισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες ζημίες στις οποίες ταξινομούνταν και οι υποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού. Με την προηγούμενη προσέγγιση, ακόμη και μετά το ν. 3487/2006, δεν αντιμετωπίζεται καθόλου το θέμα των περιουσιακών στοιχείων τα οποία ανήκουν σε ομάδες δημιουργίας ταμειακών ροών.

Σχετικά με την αναγνώριση της απομείωσης, σε συνέχεια με τα όσα αναφέρθηκαν προηγουμένως αναφορικά με την επιμέτρηση σε εύλογες αξίες, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. για τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία των οποίων οι αξίες αναπροσαρμόζονται (προφανώς μειωτικά), οι διαφορές απομείωσης μπορούν να αναγνωριστούν άμεσα στα ίδια κεφάλαια, εφόσον υπάρχουν ήδη σχηματισμένα σχετικά αποθεματικά.<sup>307</sup> Το Ε.Γ.Λ.Σ. γενικά δεν επέτρεπε τις αναπροσαρμογές των παγίων περιουσιακών στοιχείων, εκτός εκείνων που προβλέπονταν από την κάθε φορά ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Στις περιπτώσεις που η αναπροσαρμογή επιβαλλόταν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία τότε, η όποια θετική διαφορά προέκυπτε, μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα μπορούσε να κεφαλαιοποιηθεί ενώ όλες οι «προβλέψεις υποτίμησης» (ως αρνητικές αναπροσαρμογές της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων) σύμφωνα με τα Ε.Γ.Λ.Σ. αναγνωρίζονταν μόνο στα αποτελέσματα της κάθε χρήσης.

Στα Ε.Λ.Π. και ειδικότερα στο άρθρο 18, περ. 3 (β), σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων λόγω «απομείωσης» προβλέπεται ότι «τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις (για τη λογιστική των ζημιών απομείωσης κατά τα Ε.Λ.Π. βλ. σχετικά ανωτέρω).

Αντίστοιχα, και στο άρθρο 19, στις παρ. 4 και 5, σχετικά με την απομείωση της αξίας των χρηματοοικονομικών στοιχείων προβλέπεται ότι, «τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις». Στην περίπτωση αυτή, «ενδείξεις απομείωσης» θεωρείται ότι υφίστανται όταν: α) υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων, ή β) η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει), ή γ) δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την

---

<sup>307</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 4, ν. 3487/2006.

πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Βάσει των προαναφερθέντων, τα Ε.Λ.Π. εισάγουν τον ετήσιο έλεγχο των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, βάσει συγκεκριμένων ενδείξεων, οι οποίες προσδιορίζονται ρητά στο ν. 4308/2014 και στις δύο περιπτώσεις (άρθρα 18 και 19). Αν και η ετήσια εξέταση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων θεωρείται αυτονόητη για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, στο πλαίσιο της εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2.2.405 του π.δ. 1123/1980 και του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920, η μεθοδολογική αυτή προσέγγιση δεν είναι συμβατή με αυτή των Ε.Λ.Π.

Σε συνέχεια των όσων προαναφέρθηκαν σχετικά με το λογιστικό χειρισμό επί της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων, ουσιώδης διαφορά εντοπίζεται και στο λογιστικό χειρισμό της απομείωσης της αξίας των στοιχείων αυτών. Ειδικά για τη «υπεραξία» και τα «άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή», τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν ότι τα στοιχεία αυτά δεν αποσβένονται. Ωστόσο, εξετάζονται υποχρεωτικά ετησίως ως προς την απομείωση της αξίας τους.<sup>308</sup> Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο κ.ν. 2190/1920, δεν προσέγγιζαν καθόλου την έννοια των «άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ζωή»<sup>309</sup> και ως προς την προσαρμογή της αξίας τους λόγω τυχόν υποτίμησης, εφαρμόζονταν οι διατάξεις της παρ. 2.2.405 του π.δ. 1123/1980 και του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., αλλά και το Δ.Λ.Π. 36, «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών στοιχείων»,<sup>310</sup> το ποσό των απομειώσεων των περιουσιακών στοιχείων υπολογίζεται επί της διαφοράς της «ανακτήσιμης» και της «λογιστικής» αξίας του στοιχείου. Για τον υπολογισμό της «ανακτήσιμης αξίας» εφαρμόζεται ειδική μεθοδολογία, η οποία βασίζεται στην προεξόφληση των αναμενόμενων ταμειακών ροών οι οποίες εκτιμάται ότι θα εισρεύσουν στην οντότητα από το εν λόγω στοιχείο. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προέβλεπαν αντίστοιχη μεθοδολογία υπολογισμού των προβλέψεων υποτίμησης.

## 2.4 Κόστη δανεισμού

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Σύμφωνα με την *Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε.*, το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου, ενσώματου ή βιολογικού, περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται. Η επιβάρυνση του κόστους κτήσης με τόκους είναι δυνητική επιλογή κατά την κρίση της οντότητας, δηλαδή δεν επιβάλλεται από το νόμο. Προϋπόθεση συνυπολογισμού τόκων

---

<sup>308</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 19, παρ. 3, περ. α.6, ν. 4308/2014.

<sup>309</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.110, π.δ. 1123/1980 και άρθρα 42ε και 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>310</sup> Βλ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A1346 – A1393.

στο κόστος κτήσης είναι ότι οι τόκοι αφορούν (είναι δουλευμένοι) στην κατασκευαστική περίοδο και προέρχονται από πραγματικές έντοκες υποχρεώσεις, όπως τα δάνεια.<sup>311</sup>

Περαιτέρω, σε ειδική γνωμάτευση του Σ.Λ.Ο.Τ. σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 25 παρ.12 και 13 και 18 παρ. 3(α1) των Ε.Λ.Π., οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου από 01.01.2015 και εφεξής πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης του παγίου και να υπόκεινται σε απόσβεση ως μέρος του κόστους του παγίου συνολικά με έναρξη, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.<sup>312</sup>

Ειδικότερα στην παρ. 12 του άρθρου 25 του ν. 4308/2014 προβλέπεται ότι τα έξοδα τα οποία αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης περιλαμβάνουν μεταξύ των άλλων και τους τόκους και τα συναφή έξοδα.<sup>313</sup> Επιπλέον στην παρ. 13 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι, κάθε δαπάνη της παρ. 12 αναγνωρίζεται και ταξινομείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων με κατάλληλο τρόπο, εκτός εάν η δαπάνη αυτή καλύπτει τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου. Τέλος, στην παρ. 3(α1) του άρθρου 18 του ν. 4308/2014 προβλέπεται ότι, η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Σύμφωνα με τα όσα προέβλεπε η παρ. 3 περ. (α) άρθρο 43 του κ.ν. 2190/1920, οι τόκοι των δανείων, της κατασκευαστικής περιόδου έπρεπε να καταχωρούνται στην κατηγορία των εξόδων εγκατάστασης (πολυτετούς απόσβεσης, με τον κωδικό 16.18), ως τόκοι κατασκευαστικής περιόδου και να αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα εντός μίας πενταετίας.<sup>314</sup>

---

<sup>311</sup> Βλ. σχετ. παρ. 18.2.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>312</sup> Βλ. σχετ. Γνωμ. του Σ.Λ.Ο.Τ. 1155 ΕΞ 27.7.2015 «Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση τόκων κατασκευαστικής περιόδου από 01.01.2015 με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 και του ν. 4172/2013», 2015.

<sup>313</sup> Τα έξοδα τα οποία καταχωρούνται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 25 του ν. 4308/2014 είναι: α.τα έξοδα ίδρυσης, β.το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών, γ.τις πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές, δ.τα έξοδα έρευνας, ε.τα έξοδα ανάπτυξης, στ. τις επισκευές και συντηρήσεις, ζ.τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων, η.τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα, θ.τους τόκους και τα συναφή έξοδα, ι.τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ια.τις ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων, ιβ.τις λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους, ιγ.το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο, κατά περίπτωση, ιδ.κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

<sup>314</sup> Βλ. Γρηγοράκος, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, 394.

*Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Όπως εξηγήθηκε και στην ενότητα 2.1, Κεφάλαιο 2, Μέρος Δεύτερο, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η κεφαλαιοποίηση εξόδων πολυετούς απόσβεσης δεν είναι αποδεκτή. Συνεπώς, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., εφόσον η οντότητα αποφασίσει να επιβαρύνει το κόστος κτήσης με τόκους απαιτείται οι τόκοι να αφορούν (ως δουλευμένοι) στην κατασκευαστική περίοδο και να προέρχονται από πραγματικές έντοκες υποχρεώσεις, όπως τα δάνεια. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί να καταχωρίσει τους τόκους αυτούς στα έξοδα της κατάστασης αποτελεσμάτων. Επιπλέον, οι τόκοι αυτοί ως στοιχείο πλέον της αποσβέσιμης αξίας του παγίου αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του και όχι εφάπαξ ή εντός μίας πεντατετίας.

## **2.5 Χρηματοοικονομικά στοιχεία**

Οι λογιστικοί χειρισμοί σχετικά με τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις συμπεριλαμβανομένης και της λογιστικής για τα παράγωγα και την αντιστάθμιση, αποτελούν περιοχές στις οποίες επίσης διαπιστώνονται ουσιώδεις διαφοροποιήσεις μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου του Ε.Γ.Λ.Σ.

Τα Ε.Λ.Π. καλύπτουν το θέμα με τρία άρθρα στο ν. 4308/2014, αυτά είναι: α) το άρθρο 19 αναφορικά με τα περιουσιακά στοιχεία, β) το άρθρο 22 αναφορικά με τις υποχρεώσεις και γ) το άρθρο 24 σχετικά με την επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Επιπρόσθετα, η *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.*, περιέχει εκτεταμένες επεξηγήσεις και παραδείγματα, τα οποία βασίζονται σημαντικά στα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο ήταν ουσιωδώς φτωχότερο σε διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των παραγώγων και τη λογιστική αντιστάθμισης.

Με το ισχύον νομικό πλαίσιο εισάγονται νέες έννοιες σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα και τη διάκρισή τους, τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, τα παράγωγα και την αντιστάθμιση, για τις οποίες δεν υπήρχε αντίστοιχη προσέγγιση από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, ή αυτή που υπήρχε (π.χ. παράγωγα) μετά την εισαγωγή στον κ.ν. 2190/1920 του άρθρου 43<sup>γ</sup> «Αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία», με το ν. 3604/2007, δεν είναι συμβατή με την αντίστοιχη των Ε.Λ.Π..

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Για τα Ε.Λ.Π., ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, νοούνται τόσο τα απλά και γνωστά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως οι απαιτήσεις, οι μετοχές, οι λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι (συμμετοχές στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων) και τα ομόλογα (κρατικά και εταιρικά), όσο και τα περισσότερο σύνθετα, όπως επενδύσεις

σε αμοιβαία κεφάλαια, τα παράγωγα και τα σύνθετα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (όπως ένα ομόλογο με ενσωματωμένο παράγωγο).<sup>315</sup>

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα, ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους. Όταν η οντότητα εφαρμόζει ως μέθοδο επιμέτρησης το κόστος κτήσης, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος, δηλαδή στο κόστος το οποίο απαιτήθηκε για την απόκτησή τους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων (ή ταμειακών ισοδύναμων) ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που διατέθηκε για την απόκτηση, πλέον τα έξοδα αγοράς. Ως γενικός κανόνας, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρώνται στο κόστος κτήσης, αφού βεβαίως αφαιρεθούν τυχόν ζημίες απομείωσης.<sup>316</sup>

Όσον αφορά δε στα έντοκα χρηματοοικονομικά στοιχεία, αυτά επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, αντί του κόστους, εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Υπογραμμίζεται ότι η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης χρησιμοποιείται μόνο κατά την επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και τα στοιχεία εκείνα που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά.<sup>317</sup>

Όπως και με τα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία και τα αποθέματα, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημία απομείωσης προκύπτει και αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό το οποίο η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό. Τα Ε.Λ.Π. ορίζουν ότι το ποσό, το οποίο η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι το μεγαλύτερο από: α) την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου ή β) την εύλογη αξία του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης. Περαιτέρω, οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάντως να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης. Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη

---

<sup>315</sup> Βλ. σχετ. Παράρτημα Α, ν. 4308/2014 και παρ. 19.1.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>316</sup> Βλ. σχετ. παρ. 19.1.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>317</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 19, παρ. 3, ν. 4308/2014.

κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.<sup>318</sup>

Όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, αυτές σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ορίζονται ως συμβατικές δεσμεύσεις για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μπορεί να είναι έντοκες ή άτοκες. Στην *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.* αναφέρονται συνήθη παραδείγματα χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Αυτά είναι οι δανειακές συμβάσεις ή οι υποχρεώσεις προς προμηθευτές. Επίσης, αναφέρονται και περισσότερο σύνθετες περιπτώσεις χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων όπως οι υποχρεώσεις από παράγωγα και συγκεκριμένα τα δικαιώματα προαίρεσης (options), τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης (futures), και τα προθεσμιακά συμβόλαια (forwards). Επίσης τονίζεται ότι, βασική προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί μια υποχρέωση ως χρηματοοικονομική είναι η ύπαρξη συμβατικής δέσμευσης, γραπτής ή προφορικής. Συνεπώς, δεν είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις οι δεσμεύσεις για πληρωμές που δεν απορρέουν από σύμβαση αλλά από νόμους, όπως πληρωμές για φόρο εισοδήματος ή άλλους φόρους (π.χ. Φ.Π.Α.), τα προεισπραγμένα έσοδα, οι προβλέψεις, κ.λπ..<sup>319</sup>

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. απαιτείται, όταν εφαρμόζεται το κόστος κτήσης, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις να επιμετρούνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στο οφειλόμενο ποσό τους. Ως οφειλόμενο ποσό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ορίζεται το ονομαστικό ποσό της οφειλής στη λήξη. Ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοσης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων καθώς και το κόστος που σχετίζεται με την ανάληψη μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης βαρύνουν τα αποτελέσματα της περιόδου ως έσοδα ή έξοδα. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρώνται στα οφειλόμενα ποσά<sup>320</sup>. Στο σημείο αυτό, δεν εντοπίζεται ουσιώδης ασυμβατότητα με το Ε.Γ.Λ.Σ.<sup>321</sup>

Κατά τα Ε.Λ.Π., αντί των προαναφερομένων σχετικά με την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο κόστος, αυτές αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, εάν η επιμέτρηση με τις μεθόδους αυτές έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ειδικά όσον αφορά στην επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, η αρχική αναγνώριση τους γίνεται στο καθαρό ποσό που αναλαμβάνεται, λαμβανομένων υπόψη

---

<sup>318</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 19, παρ. 4,6 και 7, ν. 4308/2014.

<sup>319</sup> Βλ. σχετ. Παράρτημα Α, ν. 4308/2014 και παρ. 22.1.1, 22.1.2 και 22.1.3 Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>320</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 22, παρ. 1,2 και 3 ν. 4308/2014 και παρ. 22.1.4, 22.2.1 και 22.3.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>321</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.405, 2.2.500 π.δ. 1123/1980.

των ποσών που αφορούν υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση, τόκους, καθώς και το κόστος που σχετίζεται άμεσα με την ανάληψη αυτών.<sup>322</sup>

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4308/2014 παρέχεται η δυνατότητα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης εναλλακτικά στην εύλογη αξία τους.<sup>323</sup>

Τα επιλέξιμα χρηματοοικονομικά στοιχεία για επιμέτρηση στην εύλογη αξία αφορούν στα «διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», τα «χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου», τις «χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και τα «παραγωγή για αντιστάθμιση».<sup>324</sup>

Όταν, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4308/2014, εφαρμόζεται η μέθοδος επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους, όλα αυτά τα στοιχεία εντάσσονται στις κατηγορίες α) «δάνεια και απαιτήσεις που δημιουργούνται από την οντότητα», β) «διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις», γ) «διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», δ) «χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» (μπορεί να περιλαμβάνονται και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις), και ε) «παραγωγή για αντιστάθμιση». Οι σχετικοί ορισμοί για τα εν λόγω στοιχεία παρέχονται στο σχετικό Παράρτημα Α του νόμου 4308/2014. Από αυτές τις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στην εύλογη αξία τους επιτρέπεται να επιμετρώνται βάσει του νόμου, και κατά την επιλογή της οντότητας, μόνο οι κατηγορίες των «διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων», «χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και των «παραγών που κατέχονται για αντιστάθμιση». Η επιμέτρηση για τα στοιχεία αυτά εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών.<sup>325</sup> Δηλαδή, δεν επιτρέπεται ένα (ή δύο) από αυτά τα κονδύλια να επιμετρώνται στις εύλογες αξίες και τα άλλα δύο (ή ένα) στο κόστος κτήσης.<sup>326</sup>

Οι άλλες κατηγορίες επιμετρώνται υποχρεωτικά στο κόστος κτήσης βάσει των προβλέψεων του νόμου.<sup>327</sup>

Η Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε. εξηγεί ότι, τα «διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία» είναι πρακτικά (χωρίς αυτό ένα είναι απολύτως απαραίτητο),

---

<sup>322</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 22, παρ. 4 και 5, ν. 4308/2014.

<sup>323</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 22, παρ. 1, ν. 4308/2014.

<sup>324</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.1.4, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>325</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 4, ν. 4308/2014.

<sup>326</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.4.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>327</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.9.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

στοιχεία μακροπρόθεσμου χαρακτήρα. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α, του ν. 4308/2014, τα στοιχεία αυτά είναι μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία κατά την αρχική αναγνώριση καθορίζονται από την οντότητα ως «διαθέσιμα για πώληση», καθώς και κάθε άλλο μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο που δεν εντάσσεται στις κατηγορίες: α) των δανείων και απαιτήσεων που δημιουργούνται από την οντότητα, β) των διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων, και γ) των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. οι διαφορές από την επιμέτρηση αυτών των στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές) αναγνωρίζονται ως στοιχείο της καθαρής θέσης («διαφορά αξίας διαθέσιμων για πώληση»), στην περίοδο που προκύπτουν.

Οι διαφορές (θετικές ή αρνητικές) από την επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία («διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση») μεταφέρονται στα αποτελέσματα όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν από το ενεργητικό του ισολογισμού (π.χ. όταν πωληθούν). Στην περίπτωση αυτή, διαγράφεται τόσο η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου όσο και το στοιχείο (η «διαφορά επιμέτρησης») της καθαρής θέσης, και προκύπτει κέρδος ή ζημιά πώλησης ως διαφορά της αρχικής αξίας κτήσης του περιουσιακού στοιχείου και του τιμήματος πώλησης. Επίσης, όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 4308/2014 (βλ. σχετ. παρ. 4 έως 8 του συγκεκριμένου άρθρου), οι διαφορές από τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης. Ιδιαίτερα διευκρινίζεται ότι, ένα διαθέσιμο για πώληση στοιχείο θεωρείται ότι έχει απομειωθεί όταν η μείωση της εύλογης αξίας του δεν είναι παροδικού χαρακτήρα αλλά έχει στοιχεία μονιμότητας. Στην περίπτωση αυτή, το σύνολο ή το μέρος της αρνητικής διαφοράς της καθαρής θέσης που θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει απομείωση (ήτοι μόνιμη απώλεια) διαγράφεται μεταφερόμενο στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία κρίνεται ότι έχει συντελεστεί η απομείωση. Οι ζημιές απομείωσης της δεύτερης περίπτωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν. Κατ' εξαίρεση, οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.<sup>328</sup>

Η Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε. παρέχει συγκεκριμένες οδηγίες για το λογιστικό χειρισμό των χρηματοοικονομικών μέσων που ταξινομούνται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. στο «εμπορικό χαρτοφυλάκιο». Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α, του ν. 4308/2014, «στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου εμπίπτουν συνήθως εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω πώλησης (ρευστοποίησης) στο βραχυπρόθεσμο

---

<sup>328</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 9, ν. 4308/2014 και παρ. 24.9.2, 24.9.5 και 24.9.6, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.



διάστημα ή που εντάχθηκαν σε αυτή την κατηγορία με απόφαση της οντότητας κατά την αρχική αναγνώριση. Στην κατηγορία αυτή εντάσσεται επίσης κάθε παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο, το οποίο δεν έχει καθοριστεί από την οντότητα ως παράγωγο αντιστάθμισης, δηλαδή κάθε «παράγωγο κερδοσκοπίας».<sup>329</sup>

Επιπρόσθετα, στην *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.* διευκρινίζεται ότι, στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου εμπίπτουν και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω επαναγοράς στο βραχυπρόθεσμο διάστημα. Εμπίπτει επίσης και κάθε στοιχείο, το οποίο κατά την αρχική του αναγνώριση είναι μέρος ενός χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που διαχειρίζονται ενιαία και για τα οποία υπάρχει πρόσφατο ρεαλιστικό σχέδιο βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κέρδους.<sup>330</sup>

Για τα «χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και τις «χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου», οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην περίοδο που προκύπτουν και παρουσιάζονται σε σχετικό λογαριασμό στην κατάσταση αποτελεσμάτων.<sup>331</sup>

Τα Ε.Λ.Π. παρέχουν επίσης ειδικές οδηγίες σχετικά με τη λογιστική παραγώγων και της αντιστάθμισης. Ειδικότερα, τα «παράγωγα για αντιστάθμιση» ταξινομούνται ως «Παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας» όταν: α) επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Σε αυτή την περίπτωση τόσο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται) όσο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης επιμετρώνται στην εύλογη αξία και β) οι διαφορές από την επιμέτρηση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντίστοιχου μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν.<sup>332</sup>

Στο νέο λογιστικό πλαίσιο προβλέπεται ότι, μία σύμβαση επί εμπορευμάτων που δίνει σε κάθε συμβαλλόμενο μέρος το δικαίωμα διακανονισμού αυτής σε μετρητά ή σε κάποιο άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο, θεωρείται ως παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο, εκτός εάν: α) η σύμβαση της σύμβασης έγινε για να καλυφθούν οι αναμενόμενες, κατά το χρόνο της αγοράς και μεταγενέστερα, απαιτήσεις της οντότητας σε ό,τι αφορά την αγορά, χρήση ή πώληση του εμπορεύματος και η κάλυψη αυτών των απαιτήσεων εξακολουθεί να ισχύει, β) η σύμβαση ορίσθηκε ως

---

<sup>329</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 10, ν. 4308/2014.

<sup>330</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.10.1, 24.10.2 και 24.10.3, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>331</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 10, ν. 4308/2014 και παρ. 24.10.4, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>332</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 11, ν. 4308/2014.

σύμβαση επί εμπορευμάτων κατά τη σύναψή της και γ) αναμένεται να διακανονιστεί με παράδοση των εμπορευμάτων.<sup>333</sup>

Γενικά, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. «αντιστάθμιση εύλογης αξίας» είναι η αντιστάθμιση της έκθεσης στη μεταβολή της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή ενός προσδιορισμένου μέρους ενός τέτοιου στοιχείου, η οποία (μεταβολή της εύλογης αξίας) αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα κέρδη και τις ζημίες της κατάστασης αποτελεσμάτων. Στην αντιστάθμιση εύλογης αξίας, όταν γίνεται χρήση επιμέτρησης στην εύλογη αξία, τόσο το μέσο αντιστάθμισης όσο και το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται), επιμετρούνται στην εύλογη αξία. Συνεπώς το αντισταθμισμένο στοιχείο επιμετρώνεται στην εύλογη αξία του μόνο για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται και αυτό ισχύει έστω και αν το στοιχείο αυτό θα είχε επιμετρηθεί στο κόστος κτήσης (βάσει της λογιστικής πολιτικής της οντότητας) αν δεν είχε αντισταθμιστεί. Οι διαφορές (κέρδη και ζημίες) που προκύπτουν από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία του αντισταθμιζόντος και του αντισταθμισμένου μέσου, αναγνωρίζονται συμψηφιστικά (στο ίδιο κονδύλι) της κατάστασης αποτελεσμάτων.<sup>334</sup>

Περαιτέρω, σχετικά με τα «παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών», τα κέρδη και οι ζημίες από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Οι διαφορές από την επιμέτρηση των αντισταθμισμένων στοιχείων και των αντίστοιχων μέσων αντιστάθμισης, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, όταν αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα συγχωνεύονται σε ένα κονδύλι. Η λογιστική της αντιστάθμισης σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. εφαρμόζεται εφόσον τεκμηριώνεται η ύπαρξη σχέσης αντιστάθμισης και η αντιστάθμιση αυτή είναι αποτελεσματική.<sup>335</sup>

Στην *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.*, διευκρινίζεται ότι, οι διατάξεις του νόμου αναφέρονται στη λογιστική της αντιστάθμισης μέσω παραγώγων αλλά και για συγκεκριμένες περιπτώσεις βάσει του ορισμού των χρηματοοικονομικών στοιχείων που κατέχονται για αντιστάθμιση. Η Οδηγία 34/2013/ΕΕ παρέχει στα κράτη – μέλη το δικαίωμα να υιοθετούν ελεύθερα το σύστημα αντιστάθμισης. Βάσει αυτού, επελέγη το σύστημα αντιστάθμισης του «Δ.Π.Χ.Α. περί Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων»,<sup>336</sup> που προβλέπει λογιστική αντιστάθμιση για περιπτώσεις αντιστάθμισης που πραγματοποιούνται μέσω παραγώγων ανταλλαγής επιτοκίων, ανταλλαγής ξένων νομισμάτων, προθεσμιακής ανταλλαγής ξένων νομισμάτων και προθεσμιακής ανταλλαγής εμπορευμάτων. Οι προαναφερόμενες περιπτώσεις αντιστάθμισης εντάσσονται κατά περίπτωση είτε στην

<sup>333</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 13, ν. 4308/2014.

<sup>334</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.11.4 – 24.11.6, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>335</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 11, ν. 4308/2014.

<sup>336</sup> Βλ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A1451 – A1502.

αντιστάθμιση εύλογης αξίας είτε στην αντιστάθμιση ταμειακών ροών. Καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική της αντιστάθμισης, που είναι ένα πολύπλοκο λογιστικό αλλά και τεχνικό θέμα, μπορεί να αναζητείται στο Δ.Λ.Π. 39 «Αναγνώριση και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων»<sup>337</sup>, όπως αυτό ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του από το Δ.Π.Χ.Α. 9.<sup>338</sup>

Στην ίδια Οδηγία επεξηγείται ότι, η εφαρμογή της λογιστικής της αντιστάθμισης βάσει των προβλέψεων του νόμου, προϋποθέτει τη δήλωση της σχέσης αντιστάθμισης και την τεκμηρίωση της αποτελεσματικότητας αυτής. Η δήλωση της σχέσης αντιστάθμισης επιτυγχάνεται με την αναγνώριση του αντισταθμιζοντος μέσου (παραγώγου) σε ξεχωριστούς λογαριασμούς ανά κατηγορία αντιστάθμισης (εύλογης αξίας ή ταμειακών ροών), από τους οποίους προκύπτει ότι τα στοιχεία αυτά κατέχονται για αντιστάθμιση. Από τα αρχεία της επιχείρησης επίσης, πρέπει να προκύπτει το στοιχείο ή τα στοιχεία που έχουν αντισταθμιστεί. Αναφορικά με την αποτελεσματικότητα ο νόμος δεν προβλέπει συγκεκριμένα όρια εντός των οποίων πρέπει να κυμαίνεται αυτή, προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις της λογιστικής της αντιστάθμισης. Η αποτελεσματικότητα μιας αντιστάθμισης εκφράζεται από τη σχέση κέρδους και ζημίας του αντισταθμιζοντος και του αντισταθμισμένου μέσου.<sup>339</sup>

Επιπρόσθετα, μία οντότητα μπορεί να αποκτά θέσεις σε παράγωγα για σκοπούς αντιστάθμισης, αλλά να μην τα αντιμετωπίζει για λογιστικούς σκοπούς ως μέσα αντιστάθμισης, ώστε να αποφευχθεί η σύνθετη λογιστική παρακολούθησή τους. Στην περίπτωση αυτήν τα παράγωγα εντάσσονται στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο και επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους με μεταβολές αναγνωριζόμενες στην κατάσταση αποτελεσμάτων (κέρδη και ζημίες).<sup>340</sup>

Ειδικές απαιτήσεις περιέχονται στο ισχύον νομικό πλαίσιο σχετικά με τις αναταξινομήσεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ επιμέρους κατηγοριών. Ειδικότερα τα Ε.Λ.Π προβλέπουν τα εξής:

- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από και προς την κατηγορία «εμπορικό χαρτοφυλάκιο» δεν επιτρέπεται. Δηλαδή τα στοιχεία που έχουν αναγνωρισθεί αρχικά στην εν λόγω κατηγορία πρέπει να παραμείνουν σε αυτή μέχρι την διάθεσή τους. Επίσης δεν μπορούν να μεταφερθούν στην κατηγορία αυτή στοιχεία που αναγνωρίστηκαν αρχικά, είτε στις διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις, είτε στα διαθέσιμα για πώληση.
- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη» προς την κατηγορία

---

<sup>337</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.11.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>338</sup> Βλ. Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Τόμος Ι, 581 – 873.

<sup>339</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.11.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>340</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.11.3, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

«Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα πάψει να έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του μεταφερόμενου στοιχείου και εύλογης αξίας του κατά την ημερομηνία της μεταφοράς αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση και υπόκειται στο χειρισμό της παραγράφου 9 του άρθρου 24 του ν. 4308/2014.

- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» προς την κατηγορία «Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη», επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα αποφασίσει ότι έχει εφεξής την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή τυχόν διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης από τα εν λόγω στοιχεία αποσβένεται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους.
- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία των «διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων» προς την κατηγορία των «διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων» επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα δεν έχει πλέον την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του μεταφερόμενου στοιχείου και εύλογης αξίας του κατά την ημερομηνία της μεταφοράς αναγνωρίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση. Ομοίως στον ίδιο λογαριασμό στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας κατά τις μεταγενέστερες επιμετρήσεις. Το εν λόγω αποθεματικό μεταφέρεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο πωληθεί ή όταν διαπιστώνεται ότι η αρνητική διαφορά (αποθεματικό) στην καθαρή θέση συνιστά ζημία απομείωσης βάσει των γενικώς προβλεπόμενων για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που είναι διαθέσιμα για πώληση.
- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία των «Διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων» προς την κατηγορία των «Διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων», επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα αποφασίσει ότι έχει εφεξής την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή τυχόν διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης από τα εν λόγω στοιχεία αποσβένονται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους, είτε με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο.
- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από και προς την κατηγορία «εμπορικό χαρτοφυλάκιο» δεν επιτρέπεται. Δηλαδή τα στοιχεία που έχουν αναγνωρισθεί αρχικά στην εν λόγω κατηγορία πρέπει να παραμείνουν σε αυτή μέχρι την διάθεσή τους. Επίσης δεν μπορούν να μεταφερθούν στην κατηγορία

αυτή στοιχεία που αναγνωρίστηκαν αρχικά, είτε στις διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις, είτε στα διαθέσιμα για πώληση.<sup>341</sup>

Γενικά, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ορίζεται: α) η αγοραία αξία, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία υπάρχει αγορά που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές, β) η αγοραία αξία συστατικών στοιχείων ή παρόμοιων στοιχείων εάν η αγοραία αξία δεν είναι άμεσα διαθέσιμη για ένα στοιχείο, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για συστατικά του στοιχείου ή για ένα παρόμοιο στοιχείο, γ) η αξία που προκύπτει από γενικά αποδεκτά μοντέλα και τεχνικές μέτρησης, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία δεν μπορεί να εντοπιστεί μια αξιόπιστη αγορά, υπό τον όρο ότι αυτά τα μοντέλα και οι τεχνικές διασφαλίζουν μια εύλογη εκτίμηση της αγοραίας αξίας.<sup>342</sup>

Όταν γίνεται χρήση της εύλογης αξίας για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα υποχρεωτικά χρησιμοποιεί το υπόδειγμα ισολογισμού Β.1.2 του Παραρτήματος Β του ν. 4308/2014 (το υπόδειγμα Β.1.1 χρησιμοποιείται για το ιστορικό κόστος).<sup>343</sup>

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Κατά το Ε.Γ.Α.Σ. και τον κ.ν. 2190/1920, η μέθοδος επιμέτρησης (αποτίμησης) των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σε εύλογες αξίες δεν ήταν σε καμία περίπτωση αποδεκτή μέχρι το 2007.<sup>344</sup> Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, το οποίο ίσχυε μέχρι την ημερομηνία αυτή, η επιμέτρηση (αποτίμηση) των υπό συζήτηση στοιχείων βασιζόταν στις διατάξεις του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920, το οποίο πριν από την εισαγωγή του άρθρου 43<sup>γ</sup> με το ν. 3604/2007, δεν προέβλεπε τίποτε σχετικό για την επιμέτρηση σε εύλογες αξίες.

Έτσι, ο όρος «χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία» εισάγεται στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο με το άρθρο 43<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920 και τον ορισμό της παραγράφου 2, στην οποία γίνεται αναφορά στους ορισμούς της παραγράφου 11 του Δ.Λ.Π. 32, «Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση»<sup>345</sup>, όπως αυτό υιοθετήθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2237/2004 της Επιτροπής της 29<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2004 (L. 393/31.12.2004).

Μελετώντας το άρθρο 43<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920 εντοπίζεται ότι για τα χρηματοοικονομικά μέσα, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 11 του Δ.Λ.Π. 32,

---

<sup>341</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 14, ν. 4308/2014 και παρ. 24.14.1 – 24.11.3, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>342</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 24, παρ. 12, ν. 4308/2014.

<sup>343</sup> Βλ. σχετ. παρ. 24.4.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>344</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, π.δ. 1123/1980 και άρθρα 42<sup>ε</sup>, 43 και 43<sup>γ</sup>, κ.ν. 2190/1920.

<sup>345</sup> Βλ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A1257 – A1300.

συμπεριλαμβανομένων και των παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων αποτιμώνταν: α) είτε με τον κανόνα της εύλογης αξίας, είτε β) στη χαμηλότερη μεταξύ της αξίας κτήσης και της εύλογης αξίας.<sup>346</sup>

Επίσης, τα χρηματοοικονομικά μέσα που περιλαμβάνονται στο παθητικό αποτιμώνταν στην εύλογη αξία εφόσον: α) ανήκαν σε χαρτοφυλάκιο συναλλαγών ή β) ήταν παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.<sup>347</sup> Σύμφωνα με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο δεν αποτιμώνταν στην εύλογη αξία: α) μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα που διατηρούνταν μέχρι τη λήξη τους, β) χορηγούμενα δάνεια και απαιτήσεις που είχε η επιχείρηση και μόνο εφόσον δεν προορίζονταν για διαπραγμάτευση και γ) συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, μετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται από την ίδια την επιχείρηση, συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή στο πλαίσιο σύμπραξης επιχειρήσεων, καθώς και άλλα χρηματοοικονομικά μέσα με τέτοια ειδικά χαρακτηριστικά, τα οποία σύμφωνα με τα τότε γενικώς ισχύοντα, έπρεπε να τυγχάνουν διαφορετικής λογιστικής μεταχείρισης από τα λοιπά χρηματοοικονομικά μέσα.<sup>348</sup>

Όσον αφορά το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, κατ' αρχήν η εννοιολογική προσέγγιση του Ε.Γ.Λ.Σ. για τις υποχρεώσεις δεν περιλάμβανε καμία αναφορά σε «χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις». Το π.δ. 1123/1980 περιοριζόταν στη κατ' αρχήν διάκριση των υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες.<sup>349</sup> Ωστόσο, στο Ε.Γ.Λ.Σ. προβλεπόταν ειδικός ορισμός για τις «προβλέψεις», σύμφωνα με τον οποίο «πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημιών ή εξόδων ή ενδεχομένης υποτιμήςσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο». Όπως αναφέρεται και στη συνέχεια, οι προβλέψεις διακρίνονται σε «προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης» και «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους».<sup>350</sup>

Ο ορισμός και η εννοιολογική προσέγγιση των «προβλέψεων» του Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρονται και αναλύονται σε ειδική παρ. του κειμένου του π.δ. 1123/1980 (2.2.405), η οποία προηγείται των παραγράφων στις οποίες παρουσιάζονται οι ορισμοί και προσεγγίζονται εννοιολογικά οι μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (2.2.406 και 2.2.500). Με τον τρόπο αυτό, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ο

---

<sup>346</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43γ, παρ. 1, κ.ν. 2190/1920.

<sup>347</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43γ, παρ. 5, κ.ν. 2190/1920.

<sup>348</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43γ, παρ. 6, κ.ν. 2190/1920.

<sup>349</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.406, π.δ. 1123/1980.

<sup>350</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.405, π.δ. 1123/1980.

νομοθέτης του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου επιχειρεί να διακρίνει επίσης τις χρηματοοικονομικές από τις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Όπως και με τον όρο «χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», ο όρος «χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις» εισάγεται στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο με το άρθρο 43<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920 και τον ορισμό της παραγράφου 2, στην οποία γίνεται αναφορά στους ορισμούς της παραγράφου 11 του Δ.Λ.Π. 32, «Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση», όπως αυτό υιοθετήθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2237/2004 της Επιτροπής της 29<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2004 (L. 393/31.12.2004).

Η εύλογη αξία, σύμφωνα με το συγκεκριμένο άρθρο 43<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920, καθορίζεται με δύο μεθόδους. Η πρώτη μέθοδος αφορούσε στην τρέχουσα αξία για τα χρηματοοικονομικά μέσα, τα οποία διαπραγματεύονταν σε αξιόπιστη αγορά. Εάν η τρέχουσα αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν ήταν άμεσα προσδιορίσιμη, αλλά μπορούσε να προσδιοριστεί για τα επιμέρους στοιχεία του ή για κάποιο παρόμοιο μέσο, η τρέχουσα αξία του ήταν δυνατόν να προκύψει από την αξία των επιμέρους στοιχείων του ή ενός παρόμοιου με αυτό μέσου. Σύμφωνα με τη δεύτερη μέθοδο, η εύλογη αξία προσεγγίζονταν από την αξία η οποία θα μπορούσε να προκύψει από γενικής αποδοχής υποδείγματα και τεχνικές αποτίμησης για τα μέσα τα οποία δεν υπήρχε αξιόπιστη αγορά. Τα εν λόγω υποδείγματα και οι τεχνικές αποτίμησης έπρεπε να εξασφαλίζουν μία λογική προσέγγιση της τρέχουσας αξίας. Όταν τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν μπορούσαν να αποτιμηθούν αξιόπιστα σύμφωνα με τις δύο προαναφερθείσες μεθόδους, αποτιμώνταν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920.<sup>351</sup>

#### *Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Μία πρώτη σημαντική διαφορά μεταξύ των προσεγγίσεων των δύο λογιστικών πλαισίων εντοπίζεται στο ότι η ταξινόμηση και συνεπακόλουθα και η παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων δεν ευθυγραμμίζεται με τις αντίστοιχες απαιτήσεις για την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. και του κ.ν. 2190/1920, ακόμη και μετά την εισαγωγή των διατάξεων του άρθρου 43<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920.<sup>352</sup>

Η έλλειψη ειδικών οδηγιών σχετικά με την ταξινόμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, στο Ε.Γ.Λ.Σ. και το άρθρο 43<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920<sup>353</sup>, η οποία εισάγεται στα Ε.Λ.Π. με την παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4308/2014, επιφέρει διαφοροποιήσεις και ως προς τον λογιστικό χειρισμό, σχετικά με την αναγνώριση των διαφορών επιμέτρησης, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, καθώς και στην παρουσίαση των

<sup>351</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43γ, παρ. 4, κ.ν. 2190/1920.

<sup>352</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43, παρ. 6 και άρθρο 43γ, κ.ν.2190/1920.

<sup>353</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.405, 2.2.406 και 2.2.407, π.δ. 1123/1980 και άρθρα 42ε και 43, κ.ν. 2190/1920.

χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις.

Ειδικότερα, με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, το άρθρο 43<sup>γ</sup>, παρ. 8 του κ.ν. 2190/1920 προέβλεπε ότι, «όταν ένα χρηματοπιστωτικό μέσο αποτιμάται με τον κανόνα της εύλογης αξίας, η μεταβολή της αξίας του πρέπει να καταχωρίζεται απευθείας στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσης». Ο συγκεκριμένος κανόνας όμως είχε και εξαιρέσεις, οι οποίες οδηγούσαν σε αναγνώριση της διαφοράς απευθείας σε στοιχείο της καθαρής θέσης. Αυτές εφαρμόζονταν όταν: α) το μέσο αυτό λογιζόταν ως μέσο αντιστάθμισης δύναμει λογιστικού συστήματος αντιστάθμισης που επέτρεπε να μην εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων ορισμένες ή όλες οι μεταβολές της αξίας, ή β) η μεταβολή της αξίας συνδεόταν με τη συναλλαγματική διαφορά που προέκυπτε από κάποιο νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελούσε μέρος της καθαρής επένδυσης της επιχείρησης σε αλλοδαπή επιχείρηση, ή γ) η μεταβολή της αξίας προέκυπτε από διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό στοιχείο του ενεργητικού πλην των παραγώγων.<sup>354</sup>

Διαπιστώνεται λοιπόν ότι, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 8, του άρθρου 43<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920 και το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο όπως είχε διαμορφωθεί από το 2007 και μετά, εμμέσως αναγνώριζε «διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία», για τα οποία ο λογιστικός χειρισμός των διαφορών οι οποίες προέκυπταν από την επιμέτρηση σε εύλογες αξίες, δεν διαφέρει σε σχέση με το ισχύον λογιστικό πλαίσιο και τα Ε.Λ.Π.

Ωστόσο, ακόμη και μετά την εισαγωγή του άρθρου 43<sup>γ</sup> του κ.ν. 2190/1920, εντοπίζονται αποκλίσεις, ως προς τον λογιστικό χειρισμό των διαφορών από επιμέτρηση σε εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών στοιχείων, τα οποία λογίζονται ως «μέσα αντιστάθμισης», αφού σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., οι διαφορές (κέρδη και ζημιές), οι οποίες είναι αποτέλεσμα της επιμέτρησης στην εύλογη αξία του αντισταθμιζόντος και του αντισταθμισμένου μέσου, αναγνωρίζονται συμψηφιστικά (στο ίδιο κονδύλι) της κατάστασης αποτελεσμάτων και μόνο οι διαφορές επιμέτρησης σε εύλογες αξίες των «παραγώγων ταμειακών ροών» αναγνωρίζονται απευθείας σε στοιχείο καθαρής θέσης.

Περαιτέρω, ομαδοποιώντας τις διαφορές μεταξύ των Ε.Λ.Π. και των διατάξεων του κ.ν. 2190/1920, ανά λογαριασμό στον οποίο εντοπίζονται διαφορές και μετά και την εισαγωγή του άρθρου 43<sup>γ</sup>, σημειώνονται τα εξής:

- Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα, τα οποία ταξινομούνται ως «διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», «χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και «χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για

---

<sup>354</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43γ, παρ. 8, κ.ν. 2190/1920.



αντιστάθμιση», εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται ένα (ή δύο) από αυτά τα κονδύλια να επιμετρούνται στις εύλογες αξίες και τα άλλα δύο (ή ένα) στο κόστος κτήσης. Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο δεν προέβλεπε κάτι αντίστοιχο.

- *Δάνεια και απαιτήσεις*, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π, όταν επιμετρώνται στην εύλογη αξία αυτό γίνεται στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον κ.ν. 2190/1920, αυτή η μέθοδος αποτίμησης δεν ήταν αποδεκτή και εξαιρούσε τα δάνεια και τις απαιτήσεις από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία εάν δεν προορίζονταν για διαπραγμάτευση.
- *Επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη*, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η αποτίμησή τους γίνεται στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον κ.ν. 2190/1920, δεν προβλεπόταν αυτή η μέθοδος αποτίμησης.<sup>355</sup>
- *Συμμετοχές σε εισηγμένες και μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο εταιρειών*, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. οι μετοχές εισηγμένων εταιρειών που αποτελούν συμμετοχές αποτιμώνται σε εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία αναφοράς. Ο ίδιος λογιστικός χειρισμός μπορεί να ακολουθηθεί και για τις συμμετοχές σε μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο εταιρείες, Η αποτίμηση σε εύλογες αξίες για τα στοιχεία αυτά δεν επιτρεπόταν από το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον κ.ν. 2190/1920.<sup>356</sup> Επιπλέον, τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν κατ' αρχήν την επιμέτρησή τους στο κόστος, υπό την προϋπόθεση πάντα του ελέγχου απομείωσης.<sup>357</sup> Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο κ.ν. 2190/1920 όριζαν ως αξία επιμέτρησης των εν λόγω στοιχείων τη χαμηλότερη μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας, καθορίζοντας τη τρέχουσα αξία με συγκεκριμένη προσέγγιση, διαφορετικά από τα όσα προβλέπουν τα Ε.Λ.Π..<sup>358</sup>
- *Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις*, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η μεταγενέστερη επιμέτρησή τους γίνεται στο αποσβεσμένο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο δεν προέβλεπε κάτι αντίστοιχο.

Ως προς την αναγνώριση ζημιών απομείωσης και την αντιστροφή τους, ο λογιστικός χειρισμός ο οποίος προβλέπεται από τα Ε.Λ.Π. είναι ουσιωδώς διαφορετικός ως προς τις αντίστοιχες απαιτήσεις σχετικά με την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων και την αναγνώριση «προβλέψεων υποτίμησης», βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. και του κ.ν. 2190/1920 (βλ. επίσης στη συνέχεια).<sup>359</sup>

---

<sup>355</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43γ, παρ. 6, κ.ν. 2190/1920.

<sup>356</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43γ, παρ. 6, κ.ν. 2190/1920.

<sup>357</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 19, παρ. 12, ν. 4308/2014.

<sup>358</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 43, παρ. 6, κ.ν. 2190/1920.

<sup>359</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, π.δ. 1123/1980 και άρθρα 42ε και 43, κ.ν. 2190/1920.

Τέλος, όσον αφορά στην παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις, εφόσον το προηγούμενο πλαίσιο δεν προέβλεπε τίποτε σχετικά με τις επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, συνεπακόλουθα μία αντίστοιχη προσέγγιση δεν υπήρχε στο Ε.Γ.Λ.Σ και τον κ.ν. 2190/1920.

## 2.6 Προβλέψεις

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Κατά τα Ε.Λ.Π. οι προβλέψεις νοούνται ως μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και η λογιστική τους προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4308/2014.

Συγκεκριμένα:

Διατάξεις σχετικά με τις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις περιλαμβάνονται στην παρ. 10 του άρθρου 22. Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Κατά την παύση αναγνώρισης μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα περί χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.<sup>360</sup>

Διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των προβλέψεων περιλαμβάνονται στην παρ. 11 του ίδιου άρθρου. Επιπλέον, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α, του ν. 4308/2014, η «πρόβλεψη» αφορά συγκεκριμένη αιτία και είναι υποχρέωση. Στην παρ. 22.11.1 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* διευκρινίζεται ότι, ο όρος πρόβλεψη δεν ενδείκνυται να χρησιμοποιείται για τα εκτιμώμενα ποσά απομείωσης περιουσιακών στοιχείων της οντότητας (π.χ. απομείωση απαιτήσεων λόγω επισφάλειας ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων, απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων, κ.λπ.).

Στην ίδια παράγραφο της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* εξηγείται ότι, ειδοποιός διαφορά μεταξύ μιας υποχρέωσης και μιας πρόβλεψης είναι ότι για την πρόβλεψη υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το εάν η απορρέουσα από αυτήν υποχρέωση θα επέλθει τελικά αλλά και αβεβαιότητα ως προς τον χρόνο που θα προκύψει ή / και ως προς το ακριβές ποσό που θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό της. Σε περίπτωση που η πιθανότητα επέλευσης είναι μικρότερη του 50%, δεν αναγνωρίζεται σχετική πρόβλεψη στον ισολογισμό. Στις προβλέψεις δεν ταξινομούνται οι απομειώσεις της αξίας αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων. Συνήθεις περιπτώσεις προβλέψεων είναι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους, οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμοδικίες, οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος και οι προβλέψεις που προέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών.

---

<sup>360</sup> Βλ. σχετ. παρ. 22.10.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

Κατά την παρ. 11 του άρθρου 22 του ν. 4308/2014, οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους. Σύμφωνα με τις παρ. 22.11.2 και 22.12.1 της *Οδηγίας Ε.Α.Τ.Ε.*, το ποσό αυτό προσδιορίζεται ως η βέλτιστη εκτίμηση. Η αναφορά στο νόμο του διεθνούς όρου «βέλτιστη εκτίμηση» υποδηλώνει ότι απαιτείται στάθμιση όλων των σημαντικών ενδεχόμενων βάσει πιθανότητας επέλευσης. Περαιτέρω, σε περιπτώσεις προβλέψεων σημαντικού ποσού ή και χρόνου διακανονισμού που εκτιμάται ότι θα έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, ενδεχομένως να απαιτείται προεξόφληση του ονομαστικού ποσού της πρόβλεψης. Στην περίπτωση που γίνεται προεξόφληση, η πρόβλεψη ανελίσσεται εφεξής με το επιτόκιο της προεξόφλησης, με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων.

Στην παρ. 12 του άρθρου 22 του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι, οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, αντί της επιμέτρησης της παραγράφου 11, εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό.

Η παρ. 13 του ίδιου άρθρου προβλέπει το λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι διαφορές στο λογιστικό χειρισμό των συγκεκριμένων προβλέψεων εξετάζονται ως ειδική περίπτωση διαφοροποιήσεων μεταξύ των δύο πλαισίων στη συνέχεια.

Στην επόμενη παρ. 14 προβλέπεται ότι, οι διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή είτε κατά τον διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν. Στον ίδιο χειρισμό υπόκεινται και οι σχετικές διαφορές που μπορεί να προκύπτουν κατά τον τελικό διακανονισμό των ποσών αυτών.<sup>361</sup>

Όσον αφορά στις προβλέψεις αυτές, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, αντί της προαναφερθείσας επιμέτρησης, εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό.<sup>362</sup> Περαιτέρω, οι προβλέψεις που σχετίζονται με τις αποζημιώσεις του

---

<sup>361</sup> Βλ. σχετ. παρ. 22.14.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>362</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 22, παρ. 11 και 12 ν. 4308/2014.

προσωπικού καλύπτονται από τις διατάξεις των παρ.ραγράφων 13 και 14 του άρθρου 22, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

Τα Ε.Λ.Π. διακρίνουν την ανάγκη αναγνώρισης στις οικονομικές καταστάσεις μίας πρόβλεψης από την ανάγκη γνωστοποίησης μίας ενδεχόμενης υποχρέωσης. Έτσι, ως ενδεχόμενη υποχρέωση το ισχύον νομικό πλαίσιο ορίζει μία πιθανή υποχρέωση που έχει σαν γενεσιουργό αιτία γεγονότα του παρελθόντος και η ύπαρξη της οποίας θα επιβεβαιωθεί μόνο εφόσον συμβούν ή όχι ορισμένα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία όμως δεν βρίσκονται υπό τον έλεγχο της επιχείρησης.<sup>363</sup>

Η *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.* εξηγεί ότι, δεδομένου του ότι, «η πρόβλεψη αφορά σε συγκεκριμένη αιτία και είναι υποχρέωση, ο όρος πρόβλεψη δεν ενδείκνυται να χρησιμοποιείται για τα εκτιμώμενα ποσά απομείωσης περιουσιακών στοιχείων της οντότητας (π.χ. απομείωση απαιτήσεων λόγω επισφάλειας ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων, απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων, κ.λπ.).

Επίσης, η *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.* διευκρινίζει ότι, το ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό των προβλέψεων, στο οποίο αρχικά αναγνωρίζονται και επιμετρώνται μεταγενέστερα προσδιορίζεται ως η «βέλτιστη εκτίμηση». Η αναφορά στο νόμο του διεθνούς όρου «βέλτιστη εκτίμηση» υποδηλώνει ότι απαιτείται στάθμιση όλων των σημαντικών ενδεχόμενων βάσει πιθανότητας επέλευσης. Περαιτέρω, σε περιπτώσεις προβλέψεων σημαντικού ποσού ή και χρόνου διακανονισμού που εκτιμάται ότι θα έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, ενδεχομένως να απαιτείται προεξόφληση του ονομαστικού ποσού της πρόβλεψης. Στην περίπτωση που γίνεται προεξόφληση, η πρόβλεψη ανελίσσεται εφεξής με το επιτόκιο της προεξόφλησης, με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων.<sup>364</sup>

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο διαμορφωνόταν κυρίως από τις διατάξεις του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920, οι οποίες υιοθετούνταν πλήρως και από το Ε.Γ.Λ.Σ. Έτσι σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, οι «προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα» προορίζονταν να καλύψουν ζημίες, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειομένης και των προηγούμενων χρήσεων που διαφαίνονταν σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, αλλά δεν ήταν γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προέκυπταν. Στις προβλέψεις αυτές κατατάσσονταν και οι προβλέψεις για την αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (βλ. σχετ. στη συνέχεια). Ως γενική αρχή ίσχυε ότι οι προβλέψεις αυτές έπρεπε να σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος το οποίο έπρεπε να καλύπτει τα αναγκαία όρια.<sup>365</sup>

---

<sup>363</sup> Βλ. σχετ. Παράρτημα Α, ν. 4308/2014.

<sup>364</sup> Βλ. σχετ. παρ. 22.11.1, 22.11.2 και 22.12.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>365</sup> Βλ. σχετ. το τελευταίο εδάφιο της παρ. 14, άρθρο 42<sup>ε</sup>, κ.ν. 2190/1920, όπως προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 3487/2006, ΦΕΚ Α' 191.

Αντίστοιχα, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., «πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας σε βάρος του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσης. Η κάλυψη αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού, όταν, κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού, είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο» (παρ. 2.2.405 του π.δ. 1123/1980). Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής αφορούσαν στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό «Προβλέψεις» (44).

Σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, στο κονδύλι ισολογισμού «Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα», σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ περιλαμβάνονταν κατά κατηγορίες (1-2) οι προβλέψεις που σχηματίζονταν για την κάλυψη εξόδων και ζημιών από κινδύνους. Ως προς τη γενική λογιστική, τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονταν στους λογαριασμούς 44.00 (κατηγορία 1) και 44.09, 44.12 - 44.99 (κατηγορία 2).

Αν το ποσό που εμφανιζόταν στο λογαριασμό «λοιπές προβλέψεις» ήταν σημαντικό έπρεπε να παρέχεται ανάλυσή του στο προσάρτημα. Οι προβλέψεις που αφορούσαν υποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού σχηματίζονταν σε ύψος που έπρεπε να καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και εμφανίζονταν στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονταν. Τέλος, οι προβλέψεις δεν επιτρεπόταν να χρησιμοποιούνται για την προσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού.<sup>366</sup>

Οι σύμφωνα με τα προαναφερθέντα οριζόμενες προβλέψεις διακρίνονταν στις εξής δύο βασικές κατηγορίες:

- α. Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης, οι οποίες σχηματίζονταν με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού εξόδων εκμετάλλευσης «προβλέψεις εκμετάλλευσης» (68). Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνταν οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 44 (44.00<sup>367</sup> έως και 44 09) και
- β. στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημίες και έξοδα), οι οποίες σχηματίζονταν με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» (83). Το κονδύλι του λογαριασμού αυτού

---

<sup>366</sup> Βλ. σχετ. το τελευταίο εδάφιο της παρ. 14, άρθρο 42<sup>ε</sup>, κ.ν. 2190/1920, όπως προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 1 του ν.3487/2006, ΦΕΚ Α' 191.

<sup>367</sup> Ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός 44.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» είναι υποχρεωτικός.

παρουσιαζόταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης, ως ανόργανο έξοδο. Για τη λογιστικοποίηση των υπό συζήτηση προβλέψεων χρησιμοποιούνταν οι δέκα επόμενοι προαιρετικοί υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε. οικονομικές μονάδες, οι οποίες καταχωρούνταν στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19.

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης προορίζονταν να καλύψουν έξοδα της χρήσης που πιθανολογούνταν ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση θα έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονταν να καλύψουν έκτακτες ζημιές και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνταν ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων λογαριασμού «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» (81) και «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» (82).

Σχετικά με τον σχηματισμό και τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων, σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. ίσχυαν οι ακόλουθοι κανόνες:

- 1 Ο σχηματισμός των προβλέψεων ήταν υποχρεωτικός, εφόσον συνέτρεχαν οι παραπάνω προϋποθέσεις, ανεξάρτητα αν η χρήση έκλεινε με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα.
- 2 Οι προβλέψεις εκμετάλλευσης σχηματίζονταν, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 και πίστωση των λογαριασμών 44.00 - 44.09. Τα έξοδα που πραγματοποιούνταν κατά τις επόμενες χρήσεις - με εξαίρεση τη ζημία από εκποίηση συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., οικονομικές μονάδες, για την οποία ίσχυαν όσα καθορίζονται στην αμέσως παρακάτω υποπερίπτωση (γ), για τα οποία (έξοδα) είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνταν κανονικά στους οικείους λογαριασμούς των εξόδων εκμετάλλευσης της ομάδας 6. Μετά από κάθε καταχώρηση εξόδων αυτής της μορφής, από τις σχηματισμένες προβλέψεις έπρεπε να μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 και πίστωση του λογαριασμού «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης» (78.05), τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν. Η μεταφορά των ποσών αυτών έπρεπε να γίνεται μέχρι το όριο κάλυψώς τους, δηλαδή, στο λογαριασμό 78.05 έπρεπε να μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη, αν αυτή ήταν μικρότερη ή ίση με τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν, αλλιώς έπρεπε να μεταφέρεται ποσό ίσο με τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν. Για τα έξοδα που είχαν σχηματιστεί προβλέψεις σε προηγούμενες χρήσεις, τα οποία πραγματοποιούνταν στην τρέχουσα χρήση,

δινόταν η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες, αντί να τα καταχωρούν στους οικείους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6, να τα καταχωρούν στους οικείους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 44.00 - 44.09 με τον τίτλο «χρησιμοποιημένες προβλέψεις». Στην περίπτωση που γινόταν χρήση της δυναμικής αυτής ευχέρειας, μετά από κάθε καταχώρηση εξόδων αυτής της μορφής, γίνονταν υποχρεωτικά τα εξής:

- α. Οι τυχόν πιστωτικές διαφορές που προέκυπταν από τη σύγκριση των σχηματισμένων και των χρησιμοποιημένων προβλέψεων για κάθε περίπτωση καταχώρησης έπρεπε να μεταφέρονται από τις σχηματισμένες προβλέψεις, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των 44.00 - 44.09 με τον τίτλο «σχηματισμένες προβλέψεις» ως έσοδα στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης μέσω της πίστωσης του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης» (78.05).
  - β. Για τις τυχόν χρεωστικές διαφορές που προέκυπταν από τη σύγκριση των σχηματισμένων και των χρησιμοποιημένων προβλέψεων για κάθε περίπτωση καταχώρησης, έπρεπε να σχηματίζονται συμπληρωματικές προβλέψεις εκμετάλλευσης, οι οποίες αναγνωρίζονταν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης, ως οργανικά έξοδα, μέσω της χρέωσης των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού «προβλέψεις εκμετάλλευσης» (68) και πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των 44.00 - 44.09 με τον τίτλο «σχηματισμένες προβλέψεις».
  - γ. Στο τέλος κάθε χρήσης, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών των λογαριασμών 44.00 - 44.09, με τον τίτλο «χρησιμοποιημένες προβλέψεις» έπρεπε να μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς των ίδιων λογαριασμών, με τον τίτλο «σχηματισμένες προβλέψεις». Αυτή η δυναμική ευχέρεια δεν ίσχυε στην περίπτωση της ζημίας από εκποίηση συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., οικονομικές μονάδες, για την οποία ίσχυαν πάντοτε όσα ορίζονται στη συνέχεια.
3. Οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., οικονομικές μονάδες καταχωρούνταν στην πίστωση του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού 18.00.19 ή του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού 18.01.19, και αναγνωρίζονταν ως έξοδα εκμετάλλευσης στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης, με χρέωση του λογαριασμού εξόδων εκμετάλλευσης «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, πλην Α.Ε., επιχειρήσεις» (68.01). Σχετικά με την τύχη της πρόβλεψης του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19 ισχύουν όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω για την παρ. 2.2.112.
  4. Οι προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας των παγίων στοιχείων σχηματίζονταν με ταυτόχρονη αναγνώριση τους στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως ανόργανο έξοδο, με χρέωση του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων

στοιχείων» (83.10) και πίστωση του λογαριασμού 44.10. Σε περίπτωση εκποίησης πάγιου στοιχείου, για το οποίο είχε προηγηθεί ο σχηματισμός πρόβλεψης, η τελευταία έπρεπε να μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.10 στην πίστωση του λογαριασμού του πάγιου στοιχείου που εκποιείται, σύμφωνα με όσα προβλέπονταν στην παρ. 2.2.104, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των παρ. 2.2.105, 2.2.106, 2.2.107 και 2.2.108.

- 5 Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σχηματίζονταν με ταυτόχρονη αναγνώριση στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως ανόργανο έξοδο, με χρέωση του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» (83.11) και πίστωση του λογαριασμού 44.11. Ο λογαριασμός 44.11 έπρεπε να χρεώνεται με το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης, με πίστωση του λογαριασμού της οικείας απαίτησης, οπότε αυτή χαρακτηριζόταν, για το σύνολο ή μέρος αυτής, σαν ανεπίδεκτη εισπραξής. Το υπόλοιπο της απαίτησης, που τυχόν έμενε ακάλυπτο, έπρεπε να μεταφέρεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως ανόργανο έξοδο, με χρέωση του λογαριασμού «ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεις» (81.02.06).
- 6 Οι προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα, για έξοδα προηγούμενων χρήσεων, καθώς και οι λοιπές έκτακτες προβλέψεις κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, έπρεπε να αναγνωρίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως ανόργανα έξοδα, με χρέωση, αντίστοιχα, των υποχρεωτικών δευτεροβάθμιων λογαριασμών «προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα» (83.12), «προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων» (83.13) και του προαιρετικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού «λοιπές έκτακτες προβλέψεις» (83.98) και πίστωση των αντίστοιχων προαναφερθέντων λογαριασμών 44.12, 44.13 και 44.98. Οι έκτακτες ζημίες και τα έκτακτα έξοδα που πραγματοποιούνταν κατά τις επόμενες χρήσεις, για τις περιπτώσεις των οποίων είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνταν κανονικά στους οικείους υπολογαριασμούς των λογαριασμών «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» (81) και «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» (82). Μετά από κάθε καταχώρηση ζημίας ή εξόδων αυτής της μορφής, από τις σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονταν τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τις ζημίες και τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 και ταυτόχρονη αναγνώρισή τους στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως ανόργανα έσοδα, με πίστωση του λογαριασμού «έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους» (84.01). Η μεταφορά των ποσών αυτών έπρεπε να γίνεται μέχρι το όριο κάλυψής τους, δηλαδή στο λογαριασμό 84.01 έπρεπε να μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη, αν αυτή ήταν μικρότερη από τις ζημίες ή τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν. Για τις προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 44.14, που προέκυπταν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων της παραγράφου 2.3.2 (βλ. σχετ. στη συνέχεια), ίσχυαν οι διατάξεις της παραγράφου αυτής. Για τις προβλέψεις για συναλλαγματικές



διαφορές του λογαριασμού 44.15, από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων, ίσχυαν όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω στην παρ. 2.2.110.

- 7 Οι σχηματισμένες προβλέψεις έπρεπε να αναπροσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσης, με βάση τις νέες συνθήκες που στο μεταξύ είχαν διαμορφωθεί. Αν υπήρχαν ποσά προβλέψεων που δε χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημιές ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους όποιους είχαν σχηματιστεί, αναγνωρίζονταν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως ανόργανα έσοδα με τη μεταφορά τους στην πίστωση του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» (84.00).

#### *Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Σύμφωνα με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, ως προβλέψεις νοούνταν και οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, η έννοια των «προβλέψεων» ήταν γενικότερη και περιλάμβανε και κάθε πιθανό έξοδο και υποχρέωση. Έτσι, σύμφωνα και με τα όσα αναφέρονται στη συνέχεια σχετικά με τις προβλέψεις για παροχές στους εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, το προηγούμενο νομικό πλαίσιο απαιτούσε τη διενέργεια τριών κατηγοριών προβλέψεων. Οι προβλέψεις αυτές αφορούσαν α) υποτιμήσεις στοιχείων του ενεργητικού, οι οποίες παρουσιάζονταν στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από αυτά, β) αποζημιώσεις λόγω εξόδου του προσωπικού από τη υπηρεσία (βλ. σχετ. στη συνέχεια) και γ) πιθανούς κινδύνους και έξοδα.

Αντίθετα, τα Ε.Λ.Π. (αντίστοιχα με τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 37, «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία»<sup>368</sup>), ως πρόβλεψη νοείται μία υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού και συνιστά μία (μη χρηματοοικονομική) υποχρέωση, για την οποία όμως δεν είναι βέβαιο το ακριβές ποσό της εκροής ή ο χρόνος της εκροής. Στις προβλέψεις δεν συμπεριλαμβάνονται οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων.

Κατά τα Ε.Λ.Π. οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που χαρακτηρίζονται ως προβλέψεις μπορεί να προκύπτουν από α) νόμιμες δεσμεύσεις, δηλαδή προερχόμενες από νόμους και συμβάσεις, ή β) από τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις, λόγω οικειοθελών πρακτικών της οντότητας, οι οποίες ωστόσο έχουν δημιουργήσει στους τρίτους την βεβαιότητα ότι η οντότητα θα ανταποκριθεί σε αυτές τις δεσμεύσεις. Για να αναγνωριστεί μία πρόβλεψη σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., πρέπει προηγουμένως να υφίσταται: α) η δέσμευση της επιχείρησης (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη), β) να είναι πιθανή η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη και γ) να μπορεί εκτιμηθεί αξιόπιστα το ποσό της δέσμευσης. Συνήθεις περιπτώσεις προβλέψεων σύμφωνα με τα

---

<sup>368</sup> Βλ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A1396 – A 1414.

Ε.Λ.Π. είναι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους, οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμοδικίες που δεν έχουν σχέση με μείωση της αξίας αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος και οι προβλέψεις που προέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών. Με την προσέγγιση αυτή, η οποία δεν υιοθετείται από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δε νοούνται και δεν μπορούν να αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις γενικές προβλέψεις με αόριστο περιεχόμενο και φύση.

Τα Ε.Λ.Π. διακρίνουν επίσης την ανάγκη αναγνώρισης στις οικονομικές καταστάσεις μίας πρόβλεψης από την ανάγκη γνωστοποίησης μίας υποχρέωσης, η οποία χαρακτηρίζεται ως «ενδεχόμενη» και ως τέτοια νοείται ως «πιθανή υποχρέωση», με γενεσιουργό αιτία γεγονότα του παρελθόντος και η ύπαρξη της οποίας θα επιβεβαιωθεί μόνο εφόσον συμβούν ή όχι ορισμένα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, που όμως δεν βρίσκονται υπό τον έλεγχο της επιχείρησης. Κατά τα Ε.Λ.Π., η ειδοποιός διαφορά μεταξύ μιας υποχρέωσης και μιας πρόβλεψης είναι ότι για την πρόβλεψη υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το εάν η απορρέουσα από αυτήν υποχρέωση θα επέλθει τελικά αλλά και αβεβαιότητα ως προς το χρόνο που θα προκύψει ή / και ως προς το ακριβές ποσό που θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό της. Σε περίπτωση που η πιθανότητα επέλευσης είναι μικρότερη του 50%, δεν αναγνωρίζεται σχετική πρόβλεψη στον ισολογισμό. Η προσέγγιση αυτή και η διάκριση της πρόβλεψης από την ενδεχόμενη υποχρέωση δεν υιοθετούνταν από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο.

Ως προς τη λογιστική της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησης, κατά τα Ε.Λ.Π., οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, αντί της προαναφερθείσας επιμέτρησης, εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό<sup>369</sup>. Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, η μεταγενέστερη επιμέτρηση στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους δεν είναι αποδεκτή.

Ως προς τη λογιστικοποίηση της ετήσιας μεταβολής των προβλέψεων στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, τα Ε.Λ.Π. δεν υιοθετούν τον προαναφερόμενο λογιστικό χειρισμό της περίπτωσης 6 της παρ. 2.2.405 του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλ. σχετ. ανωτέρω). Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο οι μεταβολές των προβλέψεων δεν ταξινομούνται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης ως έκτακτα αποτελέσματα.

---

<sup>369</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 22, παρ. 11 και 12 ν. 4308/2014.

## 2.7 Παροχές στους εργαζόμενους

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Κατ' αρχήν, σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 22 προβλέπεται ότι, οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, αντί της επιμέτρησης της παραγράφου 11, εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό.

Η παρ. 13 του άρθρου 22 προβλέπει σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Σύμφωνα με τις διατάξεις της συγκεκριμένης παραγράφου, οι προβλέψεις αυτές αναγνωρίζονται και επιμετρώνται είτε στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.<sup>370</sup> Ωστόσο, αναλυτικότερες οδηγίες σχετικά με τη λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, προβλέπονται στις παρ. 22.13.1 έως και 22.13.3 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.*

Συγκεκριμένα:

Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, που προκύπτουν από προγράμματα καθορισμένων παροχών (defined benefit plans), αναγνωρίζονται και επιμετρούνται στα προκύπτοντα ονομαστικά ποσά. Για παράδειγμα οι προβλέψεις για αποζημιώσεις μετά την έξοδο από την υπηρεσία, βάσει του ν. 2112/20, σχηματίζονται σε ποσοστό 40% της δικαιούμενης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αποζημίωσης. Ωστόσο, οι προβλέψεις αυτές επιμετρούνται με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, όταν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως για παράδειγμα σε περιπτώσεις μεγάλων οντοτήτων με σημαντικό αριθμό υπαλληλικού προσωπικού, με μικρή κινητικότητα και υψηλές αποδοχές για τα εκάστοτε οικονομικά δεδομένα. Ως κοινώς αποδεκτή αναλογιστική μέθοδος προσδιορισμού της παρούσης αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών προτείνεται η μέθοδος της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας (projected unit credit method).

Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών αφορούν παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, για τις οποίες η οντότητα έχει αναλάβει τη δέσμευση καταβολής τους. Η υποχρέωση καταβολής των σχετικών ποσών μπορεί να προκύπτει είτε από τη σχετική νομοθεσία, είτε από σύμβαση, είτε από επιχειρηματική πρακτική της οντότητας. Η

---

<sup>370</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 22, παρ. 13, ν. 4308/2014.

*Οδηγίας E.Α.Τ.Ε.* παρέχει τη δυνατότητα της καθοδήγησης σχετικά με τα εν λόγω προγράμματα βάσει των οδηγιών του Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε εργαζομένους».<sup>371</sup>

Κατά τον υπολογισμό των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία λαμβάνεται υπόψη η κινητικότητα του προσωπικού, στην περίπτωση που αυτή είναι ουσιώδης και επιδρά σημαντικά στον προσδιορισμό του ύψους αυτών των προβλέψεων. Για παράδειγμα, μια οντότητα που δεν κάνει χρήση αναλογιστικής μεθόδου και της οποίας σημαντικό μέρος του προσωπικού της ανακυκλώνεται τεκμηριωμένα σε σύντομο σχετικά χρονικό διάστημα, χωρίς οι αποχωρούντες να δικαιούνται αποζημίωση, για το εν λόγω προσωπικό δεν σχηματίζει πρόβλεψη. Εάν η οντότητα κάνει χρήση αναλογιστικής μεθόδου, προφανώς η μέθοδος αυτή λαμβάνει υπόψη την παράμετρο της κινητικότητας.

Στην παρ. 14 του άρθρου 22 του ν. 4308/2014 προβλέπεται ότι, οι διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή είτε κατά τον διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν.

Στον ίδιο χειρισμό υπόκεινται και οι σχετικές διαφορές που μπορεί να προκύπτουν κατά τον τελικό διακανονισμό των ποσών αυτών. Σε περίπτωση πάντως που μια οντότητα προσδιορίζει τις προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους με αναλογιστική μέθοδο και αναγνωρίζει τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον (χωρίς δηλαδή να αναγνωριστούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων), θεωρείται ότι προβαίνει σε παρέκκλιση από τις αρχές του νόμου προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 17<sup>372</sup>.

Στην παρ. 22.14.2 της *Οδηγίας E.Α.Τ.Ε.* εξηγείται ότι, στο βαθμό που οι προβλέψεις για παροχές στο προσωπικό δεν αναγνωρίζονται για φορολογικούς σκοπούς προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το χρόνο σχηματισμού τους αλλά κατά την καταβολή των σχετικών ποσών (κανόνας που ισχύει γενικά για τις προβλέψεις), η οντότητα οφείλει να παρακολουθεί τις σχετικές πληροφορίες με κάθε πρόσφορο τρόπο, κατά την κρίση της.

Ως προς το λογιστικό χειρισμό της αναγνώρισης των προβλέψεων στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης, μέσω συγκεκριμένων λογαριασμών γενικής λογιστικής, στην *Οδηγία E.Α.Τ.Ε.* προβλέπεται η ανάπτυξη ειδικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού.

---

<sup>371</sup> Για τις οδηγίες αυτές βλ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A1088 – A1141.

<sup>372</sup> Βλ. σχετ. παρ. 22.14.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

Ο συγκεκριμένος λογαριασμός, ο οποίος προτείνεται στην περίπτωση των προβλέψεων αυτών είναι ο 60.04 «Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό ποσό)», ο οποίος αναλύεται σε δύο τριτοβάθμιους:

- 1 60.04.01 «Προβλέψεις - Καταβληθείσες παροχές προσωπικού περιόδου». Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα καταβαλλόμενα ποσά στην περίοδο που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για φορολογικούς σκοπούς, με πίστωση των ταμειακών διαθεσίμων και
- 2 60.04.99 «Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού». Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι σχηματιζόμενες στο τέλος κάθε περιόδου προβλέψεις για παροχές, με πίστωση του τριτοβάθμιου λογαριασμού του παθητικού με κωδικό 57.01.99 «Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους», το ποσό των οποίων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, και συνεπώς η φορολογική του βάση είναι μηδέν. Το ποσό του λογαριασμού 60.04.99 προσδιορίζεται στο επίπεδο που απαιτείται ώστε ο σχετικός λογαριασμός του ισολογισμού (57.01.99) να έχει το απαιτούμενο βάσει των προβλεπόμενων από το νόμο, ποσό της σωρευμένης πρόβλεψης. Δίνεται η δυνατότητα, το ποσό που καταχωρείται στον λογαριασμό 60.04.99 σε μια περίοδο να είναι πιστωτικό (εάν για παράδειγμα αποχώρησε οικειοθελώς σημαντικός αριθμός εργαζομένων χωρίς να λάβει παροχές για τις οποίες στο παρελθόν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη).

Με τον ως άνω λογιστικό χειρισμό, ο λογαριασμός 60.04 συγκεντρώνει το σύνολο των λογιστικών προβλέψεων της περιόδου για παροχές στο προσωπικό (έξοδο ή έσοδο) που παρουσιάζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, είτε αναγνωρίζεται φορολογικά είτε όχι. Ταυτόχρονα, προκύπτει κατευθείαν από το λογιστικό σύστημα το αναγνωριζόμενο φορολογικά ποσό της πρόβλεψης (λογαριασμός 60.04.01), το μη αναγνωριζόμενο φορολογικά ποσό (λογαριασμός 60.04.99) και το σωρευμένο ποσό της πρόβλεψης στον ισολογισμό (λογαριασμός 57.01.99), που η φορολογική του βάση είναι μηδέν (0). Περαιτέρω, ένας τριτοβάθμιος λογαριασμός (XX.XX.99), για λόγους οργάνωσης του λογιστικού συστήματος μπορεί να είναι κοινός για όλες τις προβλέψεις που έχουν διαφορετικό φορολογικό και λογιστικό χειρισμό. Με τον τρόπο αυτό καθίσταται ευχερής η λογιστική παρακολούθηση των μη αναγνωριζόμενων φορολογικά προβλέψεων χωρίς την τήρηση διπλών βιβλίων. Οι λοιποί αναλυτικοί λογαριασμοί προβλέψεων πλην του εκάστοτε 99 θα αποτελούν τη φορολογική βάση του ανωτεροβάθμιου λογαριασμού εξόδου.

#### *Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο*

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, το οποίο αφορούσε στις παροχές στους εργαζόμενους προβλεπόταν κυρίως από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 42<sup>ε</sup>, του κ.ν. 2190/1920 αλλά και την υπ' αριθ. 205/1988 Γνωμοδότηση της Διοίκησης. Με τη γνωμοδότηση αυτή, οι Νομικοί Σύμβουλοι της Διοίκησης είχαν την άποψη ότι έπρεπε να λογίζεται στα έξοδα της τρέχουσας χρήσης μόνο το ποσό εκείνο που

προβλεπόταν από την τότε κείμενη νομοθεσία να καταβάλλεται για αποζημιώσεις κατά την επόμενη χρήση.

Αντίθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 και το Ε.Γ.Α.Σ., οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, έπρεπε να υπολογίζονται να σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης και να καλύπτουν, τουλάχιστον τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης. Οι παροχές αυτές υπολογίζονταν με συγκεκριμένο τρόπο, βάσει του εργατικού και ασφαλιστικού δικαίου. Ειδικότερα, η εν λόγω πρόβλεψη υπολογιζόταν ανά υποχρέωση σε εργαζόμενο και τακτοποιούνταν με την καταβολή της αποζημίωσης. Ως ελάχιστο ποσό της πρόβλεψης αναγνωριζόταν το 40% της συνολικής νόμιμης αποζημίωσης που λάμβανε ο εργαζόμενος στην περίπτωση αποχώρησης λόγω συνταξιοδότησεως εφόσον υπαγόταν σε επικουρική ασφάλιση, ή διαφορετικά το 50%, σύμφωνα με την εργατική και ασφαλιστική νομοθεσία η οποία ίσχυε κάθε φορά.

Κατά την πρώτη εφαρμογή των ως άνω διατάξεων παρέχονταν η δυνατότητα στις οντότητες αναφοράς να καταχωρούν στο λογαριασμό «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις προηγούμενες χρήσεις. Οι προβλέψεις αυτές αποσβένονταν τμηματικά και ισόποσα, μέσα σε μία πενταετία. Σύμφωνα με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία αντιμετωπίζονταν στο σύνολό τους, χωρίς να διακρίνονται σε υποκατηγορίες και ο προβλεπόμενος λογιστικός χειρισμός ήταν ενιαίος.<sup>373</sup> Έτσι, όπως ήδη αναφέρθηκε σύμφωνα με αυτό το λογιστικό πλαίσιο, σε κάθε χρήση έπρεπε να σχηματίζεται πρόβλεψη, η οποία να κάλυπτε τουλάχιστον τις αποζημιώσεις απόλυσης ή συνταξιοδότησης και να εμφανιζόταν στο κονδύλι «προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα».

Σύμφωνα με τον *Θ. Γρηγοράκο*, εάν η εταιρεία, εθιμικά, ή για οποιοδήποτε άλλο λόγο, κατέβαλλε μεγαλύτερο ποσό αποζημίωσης από αυτό που προέβλεπε κάθε φορά η κείμενη εργατική ή ασφαλιστική νομοθεσία, η πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού έπρεπε να σχηματίζεται με βάση το μεγαλύτερο ποσό και όχι το κατώτατο υποχρεωτικό βάσει του νόμου.<sup>374</sup>

Περαιτέρω, η ετήσια μεταβολή της πρόβλεψης αυτής αναγνωριζόταν στα έξοδα της χρήσης και ίσχυαν τα όσα προβλεπόταν από την παρ. 2.2.405 του π.δ. 1123/1980, η οποία παρουσιάζεται αναλυτικά ανωτέρω. Σύμφωνα με τις οδηγίες της συγκεκριμένης παραγράφου κάθε αύξηση στο υπόλοιπο της πρόβλεψης για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία έπρεπε να καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ως πρόβλεψη εκμετάλλευσης μέσω του δευτεροβάθμιου

---

<sup>373</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 42ε, παρ. 14, κ.ν. 2190/1920.

<sup>374</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, 735.

λογαριασμού της γενικής λογιστικής «προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» (68.00).

Ωστόσο, σύμφωνα με τις οδηγίες της Γνωμάτευσης ΕΣΥΛ 91/1683/1992, προβλεπόταν ότι, τα ποσά που καταβάλλονταν στο προσωπικό που αποχωρούσε από την υπηρεσία και αφορούσαν σε προηγούμενες χρήσεις καταχωρούνταν στον λογαριασμό 82.00.60 «αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία» και μέσω του λογαριασμού αυτού αναγνωρίζονταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης στην κατηγορία των έκτακτων αποτελεσμάτων. Περαιτέρω, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη γνωμάτευση η χρησιμοποίηση των ήδη σχηματισμένων προβλέψεων αναγνωριζόταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ως «έσοδα από προβλέψεις χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», στην κατηγορία των έκτακτων αποτελεσμάτων.

Στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, καμία αναφορά δεν γινόταν για την αναγνώριση των πέραν των νόμιμων αποζημιώσεων, οι οποίες ενδεχομένως καταβάλλονταν μέσω ειδικών προγραμμάτων. Ωστόσο, και στην περίπτωση αυτή, ο λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων από το άρθρο 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920 οδηγούσε στην υποχρέωση σχηματισμού πρόβλεψης, βάσει μίας εκτίμησης της συνολικής υποχρέωσης.

*Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Σύμφωνα λοιπόν με τα προαναφερόμενα, τα Ε.Λ.Π. αντιμετωπίζουν λογιστικά τις παροχές προς τους εργαζόμενους διακρίνοντας δύο κύριες κατηγορίες, τις βραχυχρόνιες παροχές και τις παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Η πρώτη κατηγορία παροχών συμπεριλαμβάνει τους μισθούς και τις κάθε μορφής παροχές, οι οποίες καταβάλλονται μηνιαίως στους εργαζόμενους.

Η αναγνώριση των παροχών αυτών γίνεται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και της ταύτισης εσόδων και εξόδων ανά χρήση και δεν διαπιστώνονται διαφορές μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του προϊσχύσαντος νομικού πλαισίου.

Η δεύτερη κατηγορία παροχών στο προσωπικό αφορούν στις αποζημιώσεις και στις λοιπές παροχές (αυτές μπορεί να είναι εφάπαξ ποσά, συντάξεις, δαπάνες σε ιατροφαρμακευτική περίθαλψη ή ακόμη και συνδυασμός αυτών), οι οποίες δίνονται στους εργαζομένους όταν αυτοί αποχωρούν από την υπηρεσία τους, είτε λόγω της συνταξιοδοτήσεώς τους, είτε λόγω απολύσεως, ή ακόμη όταν παραιτούνται δηλαδή αποχωρούν οικειοθελώς. Οι σχετικές υποχρεώσεις τέτοιων καταβολών προβλέπονται και από την ελληνική εργατική νομοθεσία, με κύριο νομοθετικό άξονα κατά την περίοδο εφαρμογής του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου, σύμφωνα με το ν. 2112/1920. Εκτός όμως από τις παροχές, οι οποίες βάσει του νομικού πλαισίου καταβάλλονται από τους εργοδότες στους εργαζομένους που αποχωρούν για οποιοδήποτε λόγο από την εργασία τους, μπορεί να υπάρχουν και άλλες πρόσθετες αποζημιώσεις, οι οποίες προβλέπονται βάσει διαφόρων τύπων συλλογικές ή επιχειρησιακές συμβάσεις.

Περαιτέρω, η *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* εξηγεί ότι, οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, που προκύπτουν από προγράμματα καθορισμένων παροχών (defined benefit plans), αναγνωρίζονται και επιμετρούνται στα προκύπτοντα ονομαστικά ποσά. Έτσι, οι προβλέψεις για αποζημιώσεις μετά την έξοδο από την υπηρεσία, βάσει του ν. 2112/20, σχηματίζονται σε ποσοστό τουλάχιστον 40% της δικαιούμενης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αποζημίωσης. Ωστόσο, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. απαιτείται, οι προβλέψεις αυτές να επιμετρούνται με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, όταν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως για παράδειγμα σε περιπτώσεις μεγάλων οντοτήτων με σημαντικό αριθμό υπαλληλικού προσωπικού, με μικρή κινητικότητα και υψηλές αποδοχές για τα εκάστοτε οικονομικά δεδομένα. Ως κοινώς αποδεκτή αναλογιστική μέθοδος προσδιορισμού της παρούσης αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών προτείνεται η μέθοδος της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας (projected unit credit method). Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών αφορούν παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, για τις οποίες η οντότητα έχει αναλάβει τη δέσμευση καταβολής τους. Η υποχρέωση καταβολής των σχετικών ποσών μπορεί να προκύπτει είτε από τη σχετική νομοθεσία, είτε από σύμβαση είτε από επιχειρηματική πρακτική της οντότητας. Στην *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* υπογραμμίζεται ότι, καθοδήγηση σχετικά με τα προαναφερθέντα προγράμματα μπορεί να αναζητείται στο Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε εργαζομένους».<sup>375</sup>

Όπως εξηγήθηκε, για την προσέγγιση της εν λόγω λογιστικής εκτίμησης λαμβάνονται υπόψη η κινητικότητα του προσωπικού, στην περίπτωση που αυτή είναι ουσιώδης και επιδρά σημαντικά στον προσδιορισμό του ύψους αυτών των προβλέψεων. Επίσης, για τη λογιστική αυτή εκτίμηση λαμβάνεται υπόψη και η παράμετρος της κινητικότητας. Διαφορές που προκύπτουν κατά την επανεκτίμηση στο τέλος κάθε περιόδου των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν. Στον ίδιο χειρισμό υπόκεινται και οι σχετικές διαφορές που μπορεί προκύπτουν κατά τον τελικό διακανονισμό των ποσών αυτών. Σε περίπτωση πάντως που μια οντότητα προσδιορίζει τις προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους με αναλογιστική μέθοδο και αναγνωρίζει τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον (χωρίς δηλαδή να αναγνωριστούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων), θεωρείται ότι προβαίνει σε παρέκκλιση από τις αρχές του νόμου προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014.<sup>376</sup>

Κατά την περίοδο εφαρμογής του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου, οι Νομικοί Σύμβουλοι της Δημόσιας Διοίκησης, με τη Γνωμάτευση υπ' αριθ. 205/1988, είχαν την άποψη ότι έπρεπε να λογίζεται στα έξοδα μόνο το ποσό εκείνο που προβλεπόταν από την τότε κείμενη νομοθεσία να καταβάλλεται για αποζημιώσεις κατά την επόμενη χρήση. Αυτή η προσέγγιση όπως εξηγήθηκε δεν ήταν αποδεκτή από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 42<sup>ε</sup>, του κ.ν. 2190/1920 και τις οδηγίες του Ε.Γ.Λ.Σ..

<sup>375</sup> Βλ. σχετ. παρ. 22.13.1 και 22.13.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>376</sup> Βλ. σχετ. παρ. 22.13.3 και 22.14.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.



Σε κάθε περίπτωση, οι ποσοτικές διαφορές σε επίπεδο υποχρέωσης, εξόδων της χρήσης και επιπτώσεων στην καθαρή θέση, που θα μπορούσε να προκύψει από την εφαρμογή του ισχύοντος λογιστικού πλαισίου των Ε.Λ.Π. σε σχέση με το προηγούμενο θα μπορούσαν τελικά να είναι σημαντικές. Είναι προφανές ότι, η άποψη αυτή ενισχύεται και στην περίπτωση της υιοθέτησης ενός τέτοιου λογιστικού χειρισμού, βάσει των οδηγιών του Δ.Λ.Π. 19, «Παροχές σε εργαζόμενους». Εδώ, οι διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις μεταξύ των δύο πλαισίων θα μπορούσαν, ανάλογα και με το μέγεθος των οντοτήτων και του αριθμού των εργαζομένων να καταλήγουν να είναι και ιδιαίτερα σημαντικές. Στη συνέχεια, εκτός από τις διαφορές σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. καταγράφονται και οι σημαντικότερες διαφορές, οι οποίες θα μπορούσαν να προκύψουν μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου, εάν μία οντότητα αποφασίσει να ακολουθήσει και τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 19, «Παροχές σε εργαζόμενους». Αυτές είναι:

- Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και το υφιστάμενο λογιστικό πλαίσιο, αρχικά αναγνωρίζεται η πρώτη κύρια κατηγορία παροχών η οποία αφορά στις παροχές σε εργαζόμενους λόγω εξόδου από την υπηρεσία με βραχυπρόθεσμο χαρακτήρα και εφαρμόζεται για τις παροχές αυτές μία σχετικά παρόμοια προσέγγιση με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον κ.ν. 2190/1920. Όσον αφορά όμως στην δεύτερη κύρια κατηγορία παροχών, σύμφωνα με τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 19, «Παροχές σε εργαζόμενους»<sup>377</sup>, αυτές διακρίνονται σε πέντε υποκατηγορίες, τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών, τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, τα κρατικά προγράμματα, τα προγράμματα πολλαπλών εργοδοτών και τις ασφαλιστικές παροχές.
- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 19, «Παροχές σε εργαζόμενους» εξετάζονται και άλλες δύο κύριες κατηγορίες παροχών, οι λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές, εκείνες δηλαδή που είναι πληρωτέες εντός δώδεκα (12) μηνών από την παροχή της υπηρεσίας (για τις οποίες προβλέπεται αναγνώριση της δεδουλευμένης δαπάνης και της συνολικής υποχρέωσης με αναλογιστική μέθοδο) και οι παροχές λήξεως της απασχόλησης. Για τις τελευταίες προβλέπεται από το πρότυπο ότι οι αποζημιώσεις απολύσεων θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα έξοδα της χρήσης που έχει ληφθεί η απόφαση των απολύσεων, ανεξάρτητα εάν η καταβολή της αποζημίωσης θα γίνει κατά την αποχώρηση του εργαζόμενου σε ένα μελλοντικό χρόνο. Το ίδιο ισχύει και για την περίπτωση της εθελούσιας εξόδου, στην περίπτωση αυτή όμως η εκτίμηση του ποσού γίνεται βάσει του αριθμού των εργαζομένων που αναμένεται να κάνουν χρήση των κινήτρων. Στην περίπτωση αβεβαιότητας για το ποσό αυτό, τότε αντιμετωπίζεται ως ενδεχόμενη υποχρέωση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37, «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία».
- Κατά το Δ.Λ.Π. 19, «Παροχές σε εργαζόμενους», ως «προγράμματα καθορισμένων εισφορών», νοούνται τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών, τα οποία προβλέπουν τη σταθερή καταβολή εισφορών σε έναν ασφαλιστικό φορέα, ο

---

<sup>377</sup> Στο συγκεκριμένο πρότυπο αναφέρεται η Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015, βλ. σχετ. παρ. 22.13.2.

ο οποίος αποτελεί ανεξάρτητη οντότητα από την επιχείρηση που έχει συνάψει το πρόγραμμα, με λήξη κάθε άλλης περεταίρω υποχρέωσης, ακόμη και όταν τα περιουσιακά στοιχεία του ασφαλιστικού οργανισμού δεν επαρκούν να καλύψουν τις όποιες παροχές προκύψουν για τους εργαζόμενους. Ο λογιστικός χειρισμός ο οποίος στην περίπτωση αυτή υιοθετείται και από τα Ε.Λ.Π. είναι απλός, δεδομένης της μη ύπαρξης πρόσθετης υποχρέωσης για την επιχείρηση πέραν αυτής της καταβολής των εισφορών. Έτσι, οι εισφορές καταχωρούνται στα έξοδα με βάση την αρχή του δεδουλευμένου. Ο ίδιος λογιστικός χειρισμός προβλεπόταν και από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. και του κ.ν. 2190/1920.

- Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τα «προγράμματα καθορισμένων παροχών» αφορούν σε παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, για τις οποίες η οντότητα έχει αναλάβει τη δέσμευση καταβολής τους. Η υποχρέωση καταβολής των σχετικών ποσών μπορεί να προκύπτει είτε από τη σχετική νομοθεσία, είτε από σύμβαση είτε από επιχειρηματική πρακτική της οντότητας<sup>378</sup>. Αντίστοιχη είναι και η προσέγγιση του Δ.Λ.Π. 19, «Παροχές σε εργαζόμενους». Στην περίπτωση αυτή ο λογιστικός χειρισμός σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (και το Δ.Λ.Π. 19, «Παροχές σε εργαζόμενους») είναι περισσότερο σύνθετος και η αναγνώριση του δεδουλευμένου εξόδου στα αποτελέσματα κάθε χρήσης καθώς και της συνολικής υποχρέωσης βασίζεται στα αποτελέσματα αναλογιστικής μελέτης στην οποία εφαρμόζεται η μέθοδος της Πιστωτικής Μονάδας Υποχρέωσης. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν περιείχε απαιτήσεις ή οδηγίες σχετικά με την αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των υποχρεώσεων που προκύπτουν από τα «προγράμματα καθορισμένων παροχών» και ο σχηματισμός ή όχι της υποχρέωσης εξετάζονταν στο ευρύτερο πλαίσιο των απαιτήσεων του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920.<sup>379</sup>
- Σύμφωνα με τις οδηγίες και το θεωρητικό πλαίσιο του Δ.Λ.Π. 19, «Παροχές σε εργαζόμενους», ως «κρατικά προγράμματα», ορίζονται οι περιπτώσεις σύμφωνα με τις οποίες οι οντότητες υποχρεούνται βάσει του νόμου να καταβάλλουν τακτικές εισφορές σε ένα κρατικό ασφαλιστικό (ή και άλλο) φορέα. Στο πλαίσιο των Δ.Π.Χ.Α/Δ.Λ.Π. τα προγράμματα αυτά αντιμετωπίζονται κυρίως ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση αυτή δεν

---

<sup>378</sup> Βλ. σχετ. παρ. 22.13.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>379</sup> Η Ε.Λ.Τ.Ε., στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων της και λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αρ. 211/1/27-12-2021 Απόφαση του Διοικητικού της Συμβουλίου, καθώς και την απόφαση του ΣΔΔΠ., με την οποία αποδέχθηκε την ερμηνεία του Δ.Λ.Π. 19 "Παροχές σε εργαζόμενους" της ΕΔΔΠΧΑ, με αντικείμενο την κατανομή των παροχών στα έτη της υπηρεσίας των εργαζομένων (Attributing Benefit to Periods of Service), εξέδωσε την 07/2021, «Οδηγία για την Εφαρμογή της Κατανομής του Κόστους Προγραμμάτων Καθορισμένων Παροχών σύμφωνα με την Διερμηνεία του Δ.Λ.Π. 19 της Επιτροπής Διερμηνειών των Δ.Π.Χ.Α.». Η εν λόγω Οδηγία εκδόθηκε για την υποβοήθηση του έργου των εταιρειών και των Ο.Ε.Λ. και διευκρινίζει τον χειρισμό των προβλέψεων για αποζημίωση των εργαζομένων, που καταβάλλεται σε αυτούς όταν αποχωρούν λόγω συνταξιοδότησης, βάσει των διατάξεων της ελληνικής εργατικής νομοθεσίας (ν.3198/1955), η οποία φθάνει στο μέγιστο σημείο μετά από δεκαέξι (16) έτη υπηρεσίας στον ίδιο εργοδότη. Ο λογιστικός χειρισμός, ο οποίος προβλέπεται στη συγκεκριμένη οδηγία είναι ουσιωδώς διαφορετικός σε σχέση με τα όσα προέβλεπε το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο. Δεδομένου του χρόνου της έκδοσης της οδηγίας (12/2021), η συγκεκριμένη διαφορά δεν εξετάστηκε στο πλαίσιο της έρευνας. Σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ότι και να είχε συμπεριληφθεί ως παράμετρος διαφοράς μεταξύ των δύο πλαισίων δεν θα επηρέαζε ουσιωδώς τα αποτελέσματα της έρευνας, ως προς την αξιολόγηση των διαφορών στη λογιστική των προβλέψεων για τις παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

εντοπίζονται ουσιώδεις διαφορές με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ..

- Το Δ.Λ.Π. 19, «Παροχές σε εργαζόμενους» εξετάζει επίσης το λογιστικό χειρισμό σχετικά με τα «προγράμματα πολλαπλών εργοδοτών». Στα προγράμματα αυτά ένας αριθμός επιχειρήσεων που δεν βρίσκονται σε κοινό έλεγχο καταβάλλουν σε έναν ασφαλιστικό (ή και άλλο) φορέα εισφορές, με την προϋπόθεση ότι εισφορές που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις και οι παροχές που θα δίνονται από τον φορέα προς τους εργαζόμενους προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα των επιχειρήσεων που απασχολούν τους εργαζόμενους. Τα προγράμματα αυτά μπορεί να είναι είτε προγράμματα εισφορών είτε προγράμματα καθορισμένων παροχών, οπότε και οι λογιστικοί χειρισμοί εφαρμόζονται ανάλογα σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν προηγουμένως. Αντίστοιχα με τα προαναφερόμενα εξετάζονται και οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων.
- Όσον αφορά στις ασφαλιστικές παροχές, κάθε οντότητα καταβάλει, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, ασφάλιστρα σε έναν ασφαλιστικό οργανισμό προκειμένου αυτός να χρηματοδοτήσει συγκεκριμένες παροχές στους εργαζόμενους μετά την έξοδό τους από την υπηρεσία. Οι παροχές αυτές αποτελούν «πρόγραμμα καθορισμένων παροχών», δεδομένου ότι η οντότητα αναλαμβάνει να καταβάλλει άμεσα τις παροχές στους εργαζόμενους που αποχωρούν ή να καταβάλλει πρόσθετα ποσά, όταν ο ασφαλιστικός οργανισμός δεν είναι σε θέση για οποιοδήποτε λόγο να τακτοποιήσει τις αναληφθείσες προς τους εργαζόμενους υποχρεώσεις. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται ο προαναφερθείς λογιστικός χειρισμός για τα «προγράμματα καθορισμένων παροχών», ο οποίος είναι αυτός που προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 19, «Παροχές σε εργαζόμενους» και που όπως σημειώθηκε διαφοροποιείται σημαντικά από αυτόν που είχε υιοθετηθεί από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και το Ε.Γ.Λ.Σ..

Επίσης, σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και ειδικά τις υποχρεωτικές οδηγίες του Ε.Γ.Λ.Σ. και της Γνωμάτευσης ΕΣΥΛ 91/1683/1992, προβλεπόταν ότι τα ποσά που καταβάλλονταν στο προσωπικό που αποχωρούσε από την υπηρεσία και αφορούσαν σε προηγούμενες χρήσεις καταχωρούνταν στον λογαριασμό 82.00.60 «Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία» και μέσω του λογαριασμού αυτού αναγνωρίζονταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης στην κατηγορία των έκτακτων αποτελεσμάτων. Οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις σε κάθε χρήση αναγνωριζόταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ως «έσοδα από προβλέψεις χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», στην κατηγορία των έκτακτων αποτελεσμάτων. Αυτός ο λογιστικός χειρισμός δεν προβλέπεται από τα Ε.Λ.Π., τα οποία σε κάθε περίπτωση, δεν προβλέπουν την ταξινόμηση έκτακτων αποτελεσμάτων στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

#### 3.1 Έσοδα

*Η προσέγγιση των Ε.Λ.Π.*

Κατά τα Ε.Λ.Π. ως «έσοδο» νοείται «η μεικτή εισροή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οποία προκύπτει από συνήθεις δραστηριότητες μιας οντότητας και αυξάνει την καθαρή θέση της, εκτός των αυξήσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από συνεισφορές των ιδιοκτητών της οντότητας».<sup>380</sup>

Περαιτέρω, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τα «έσοδα από την πώληση αγαθών» αναγνωρίζονται, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, στο χρόνο κατά τον οποίο το έσοδο μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και κατά τη στιγμή της πώλησης, η οποία θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του σχετικού τιμήματος στην οντότητα. Ως «σφόδρα πιθανό» (probable) νοείται η πολύ υψηλή πιθανότητα, σχεδόν βεβαιότητα, είσπραξης κατά το χρόνο της πώλησης. Μεταγενέστερη αδυναμία του πελάτη να εξοφλήσει την υποχρέωσή του δεν αναιρεί την πώληση, αφού κατά τον χρόνο που αυτή πραγματοποιήθηκε, η προϋπόθεση της αναγνώρισης, δηλαδή η πολύ υψηλή πιθανότητα είσπραξης του τιμήματος συνέτρεχε. Στην περίπτωση αυτή (δηλαδή της αδυναμίας είσπραξης της απαίτησης), αναγνωρίζεται έξοδο από την απομείωση αυτής.<sup>381</sup>

Διατάξεις σχετικά με τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, στην οποία λογιστικοποιούνται τα δεδουλευμένα έσοδα, περιλαμβάνονται στο άρθρο 25 του πέμπτου κεφαλαίου του ν. 4308/2014 και συγκεκριμένα στις παρ. 2 έως και 11.<sup>382</sup> Συγκεκριμένα, στην παρ. 2 του άρθρου 25 του ν. 4308/2014 ορίζεται ρητά η εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής του δεδουλευμένου (βλέπε σχετικά ανωτέρω), σύμφωνα με την οποία, τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα. Επιπλέον, η παρ. 3 ορίζει τις βασικές αρχές των εσόδων σύμφωνα με τις οποίες, τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν ισχύουν υποχρεωτικά τρεις προϋποθέσεις ταυτόχρονα. Αυτές είναι: α) μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους, β) τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή και γ) τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.

---

<sup>380</sup> Βλ. σχετ. Παράρτημα Α, ν. 4308/2014.

<sup>381</sup> Βλ. σχετ. παρ. 25.3.1 και 25.3.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>382</sup> Οι παρ. 12 έως και 14 του άρθρου 25 του ν. 4308/2014 περιλαμβάνουν διατάξεις σχετικά με τη λογιστική αναγνώρισης και ταξινόμησης των εξόδων.

Επιπρόσθετα, στην παρ. 25.3.3 της ίδιας Οδηγίας υπογραμμίζεται ότι εφόσον κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης δεν ικανοποιείται η προϋπόθεση της σφόδρα πιθανής μελλοντικής είσπραξης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει το έσοδο. Πάντως, στην εν λόγω παρ. επισημαίνεται επίσης ότι για διαχειριστικούς ή άλλους λόγους, π.χ. φορολογικούς, η οντότητα μπορεί να υποχρεούται να διενεργεί σχετική καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία της, αλλά να μη λαμβάνει υπόψη το σχετικό ποσό για σκοπούς σύνταξης των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Επίσης, στην παρ. 25.3.4 της *Οδηγίας E.A.T.E.* διευκρινίζεται ότι, στην περίπτωση που κατά την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, η οντότητα δεσμεύεται έναντι των πελατών της να τους παρέχει στο μέλλον, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, αγαθά ή υπηρεσίες δωρεάν ή με έκπτωση, επιμερίζει το συνολικό τίμημα της πώλησης στην τρέχουσα συναλλαγή και τη μελλοντική που προκύπτει από τη δέσμευσή της. Ο επιμερισμός γίνεται βάσει των εύλογων αξιών των δύο συστατικών και αναγνωρίζεται στα έσοδα της περιόδου το μέρος που αφορά την τρέχουσα συναλλαγή, και ως έσοδο επομένων περιόδων (υποχρέωση) το μέρος που αφορά τη δέσμευση της οντότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών δωρεάν ή με έκπτωση στο μέλλον.

Ειδικά ως προς τη *λογιστική των εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια*, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 25, αυτά 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.

Και για την περίπτωση της αναγνώρισης των εσόδων από την παροχή υπηρεσιών και από κατασκευαστικά συμβόλαια, η *Οδηγία E.A.T.E.* περιλαμβάνει ειδικές οδηγίες σχετικά με την αναγνώρισή τους. Ειδικότερα, στην παρ. 25.4.2 διευκρινίζεται ότι η εφαρμογή της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης προϋποθέτει ότι μπορούν να γίνουν αξιόπιστες εκτιμήσεις σχετικά με το οικονομικό αποτέλεσμα (έσοδο και κόστος) μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικού συμβολαίου και της προόδου του φυσικού αντικειμένου διαχρονικά. Συναφή θέματα συνήθως ρυθμίζονται σε συμβάσεις που υπογράφονται από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη. Ο υπολογισμός του ποσοστού ολοκλήρωσης της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή του παρασχεθέντος έργου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού στηρίζεται είτε στις εισροές (input) κόστους είτε στις εκροές (output) παραχθέντος έργου. Η επιλογή της κατάλληλης βάσης επιμέτρησης απαιτεί κρίση και λαμβάνονται υπόψη οι ειδικές συνθήκες του έργου αλλά και το κόστος που μπορεί να απορροφούν διαφορετικές μονάδες παραγωγής. Οι δαπάνες που αναλογούν στην προσφερόμενη υπηρεσία ή στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε εντός της περιόδου αντιμετωπίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα. Ταυτόχρονα, με βάση το ποσοστό της ολοκλήρωσης, αναγνωρίζεται στην ίδια περίοδο το αναλογούν μέρος του συνολικού τιμήματος ως έσοδο. Δουλευμένες αλλά μη πληρωμένες δαπάνες και δουλευμένα αλλά μη εισπραγμένα έσοδα αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως υποχρεώσεις ή απαιτήσεις αντίστοιχα.

Περαιτέρω στην παρ. 25.4.3 της *Οδηγίας E.A.T.E.* εξηγείται ότι, εάν στη λήξη μιας περιόδου το εκτιμώμενο συνολικό κόστος για την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου διαφέρει από το αρχικά προϋπολογισθέν, ή υπάρχει μεταβολή του συμβατικού τιμήματος (συνολικού εσόδου), οι σχετικοί υπολογισμοί διενεργούνται με τα αναθεωρημένα ποσά σε σωρευτική βάση.

Επιπλέον στις παρ. 25.4.4 έως και 25.4.8 της *Οδηγίας E.A.T.E.* προβλέπονται τα εξής:

- 1 Στην περίπτωση ουσιώδους αβεβαιότητας ως προς το συνολικό κόστος ή αδυναμίας αξιόπιστης εκτίμησης της προόδου εκτέλεσης μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευής έργου: α) το κόστος της σύμβασης αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, β) ως έσοδο της περιόδου αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αναλογεί στο πραγματοποιημένο κόστος, και εφόσον το σχετικό ποσό έχει ήδη ανακτηθεί ή είναι σφόδρα πιθανό ότι θα ανακτηθεί και γ) η τυχόν αναμενόμενη ζημία (υπέρβαση του συμβατικού κόστους) αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα.
- 2 Όταν βάσει του νόμου χρησιμοποιείται η μέθοδος της ολοκλήρωσης (ή μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης), μέχρι την ολοκλήρωση δεν αναγνωρίζεται κανένα έσοδο ή έξοδο. Στο ίδιο διάστημα, οι πραγματοποιούμενες δαπάνες καταχωρούνται ως «απόθεμα» στο ενεργητικό, και τα εισπραττόμενα από τον πελάτη ποσά ως προκαταβολές πελατών στις υποχρεώσεις.
- 3 Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί να χρησιμοποιείται όταν εκτιμάται τεκμηριωμένα ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, έναντι της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης. Θεωρείται, ενδεικτικά, ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις: α) όταν τα έργα που αναλαμβάνει η οντότητα είναι σχετικά μεγάλου αριθμού, μικρής διάρκειας (π.χ. λίγων μηνών), μικρής σχετικά αξίας το κάθε ένα, και εξελίσσονται ομαλά στην παρέλευση του χρόνου και χωρίς σημαντικές εποχικές διακυμάνσεις στην πρόοδο ολοκλήρωσης ή στον αριθμό των αναλαμβανόμενων έργων, β) όταν σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και κατασκευαστικών συμβολαίων, η δαπάνη που έχει αναληφθεί στο τέλος της περιόδου αποτελεί ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους του έργου (ενδεικτικά μέχρι 5%) και η αξιόπιστη εκτίμηση του ποσοστού προόδου του έργου είναι πρακτικά δυσχερής ή δεν δικαιολογείται από πλευράς κόστους-οφέλους. Στην περίπτωση αυτή, το αναληφθέν κόστος εμφανίζεται ως απόθεμα στον ισολογισμό της τρέχουσας περιόδου.
- 4 Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί επίσης να χρησιμοποιείται: α) στις περιπτώσεις που το συμφωνηθέν έργο αναφέρεται σε παραγωγή αποθεμάτων προϊόντων ή υπηρεσιών τα οποία για διάφορους λόγους δεν έχουν παραδοθεί, β) από τις πολύ μικρές οντότητες της περ. (γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014.
- 5 Η εφαρμογή της βασικής αρχής του δεδουλευμένου και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικών συμβολαίων για τα

οποία εφαρμόζεται η μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης, προϋποθέτει την ενημέρωση του λήπτη της υπηρεσίας ή του έργου από τον προμηθευτή για το μέρος που έχει ολοκληρωθεί και λογισθεί από αυτόν σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Η αναγνώριση στην ίδια περίοδο για λήπτη και προμηθευτή ισχύει ιδίως στην περίπτωση που ο λήπτης έχει λάβει το μέρος της υπηρεσίας ή του αγαθού.

Κατά την παρ. 5, τα έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους αναγνωρίζονται ανάλογα με τη φύση τους ως εξής:

- 1 Οι τόκοι βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.
- 2 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.
- 3 Τα δικαιώματα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

Για τα έσοδα των παρ. 3 έως 4 του άρθρου 25, στην παρ. 6 προβλέπεται ότι αυτά επιμετρώνται σε ποσά καθαρά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων. Στην παρ. 7 ορίζεται ότι τα έσοδα των παρ. 3 έως 5 του υπό συζήτηση άρθρου αναγνωρίζονται διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα. Όσον αφορά στα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων, σύμφωνα με την παρ. 8 αυτά αναγνωρίζονται βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου. Στην παρ. 9 του άρθρου 25 ορίζεται ότι τα κέρδη που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων αναγνωρίζονται όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις διαγράφονται από τις οικονομικές καταστάσεις. Τέλος, στην παρ. 10 ορίζεται ότι κάθε άλλο έσοδο ή κέρδος αναγνωρίζεται βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην παρ. 11 προβλέπεται ότι τα κέρδη παρουσιάζονται κατάλληλα στην κατάσταση αποτελεσμάτων με το καθαρό ποσό τους.

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Διατάξεις σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό, την αναγνώριση και την παρακολούθηση των κατ' είδος οργανικών εσόδων περιλαμβάνονταν στις παρ. 2.2.700 έως και 2.2.713 του Κεφαλαίου 2.2, του Δεύτερου Μέρους, του Άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980. Οι συγκεκριμένοι παρ. του Ε.Γ.Λ.Σ. περιλάμβαναν ειδικές απαιτήσεις για τη λειτουργία των δευτεροβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 7 και των αναλυτικοβάθμιων τους.

Βάσει του ορισμού που προέβλεπε το Ε.Γ.Λ.Σ, «έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δυνάμεως που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Με το προηγούμενο πλαίσιο, στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονταν και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια που

καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επιτεύξεως των σκοπών της».<sup>383</sup>

Περαιτέρω, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η πώληση θεωρούνταν ότι πραγματοποιήθηκε αφότου το εμπόρευμα είχε εξαχθεί από την αποθήκη και είχε παραδοθεί στον αγοραστή ή ταξίδευε για λογαριασμό του ή, κατά περίπτωση, αφότου η υπηρεσία είχε παραδοθεί στον πελάτη. Το αντίτιμο από πωλήσεις που είχαν συνομολογηθεί χωρίς να θεωρούνται πραγματοποιημένες, σύμφωνα με τα παραπάνω, δε έπρεπε να θεωρείται έσοδο. Το αντίτιμο από πωλήσεις που πραγματοποιούνταν με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή ήταν αποδεκτό ως έσοδο.<sup>384</sup> Επιπλέον, στο Ε.Γ.Λ.Σ. προβλεπόταν ότι στη γενική λογιστική ως έσοδο θεωρούνταν και η αξία του κόστους των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων, η οποία όπως προσδιορίζονταν από την αναλυτική λογιστική, φερόταν στην πίστωση του λογαριασμού «αδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» με κωδικό 78.00 και όχι στην πίστωση των οικείων λογαριασμών παρακολούθησης των κατ' είδος στοιχείων του κόστους.<sup>385</sup>

Ειδικότερα:

Σύμφωνα με την παρ. 2.2.700 με τίτλο «Περιεχόμενο και εννοιολογικοί προσδιορισμοί» στην ομάδα 7 απεικονίζονταν και παρακολουθούνταν κατ' είδος τα έσοδα τα οποία αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης (οργανικά).

Στην παράγραφο αυτή προβλεπόταν ότι τους λογαριασμούς της ομάδας 7 δεν έπρεπε να καταχωρούνται:

1. Κονδύλια που δε συνιστούσαν έσοδα, όπως η είσπραξη ποσών που η οικονομική μονάδα δανειζόταν ή η επιστροφή σ' αυτή ποσών που η ίδια είχε δανείσει σε τρίτους.
2. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα, καθώς και έκτακτα κέρδη, τα οποία παρακολουθούνταν στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 8.

Περαιτέρω, στους λογαριασμούς της ομάδας 7 απεικονίζονταν και παρακολουθούνταν οι εξής ειδικότερες κατηγορίες εσόδων:

1. Τα έσοδα από την πώληση υλικών αγαθών ή υπηρεσιών που συνιστούσαν το κύριο αντικείμενο της εκμετάλλευσης (κύκλος εργασιών ή τζίρος).

---

<sup>383</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Πέμπτο, Κεφάλαιο 5.1, παρ. 5.1.200, π.δ. 1123/1980.

<sup>384</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2, παρ. 2.2.704, π.δ. 1123/1980.

<sup>385</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Πέμπτο, Κεφάλαιο 5.1, παρ. 5.1.200, π.δ. 1123/1980.



2. Τα έσοδα από επιχορηγήσεις και από διάφορες άλλες αιτίες που είχαν σχέση με τη δραστηριότητα των πωλήσεων.
3. Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες.
4. Τα έσοδα κεφαλαίων (συμμετοχών, χρεογράφων και τόκων).
5. Η αξία κόστους των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων που χρησιμοποιούνταν από την οικονομική μονάδα, καθώς και η αξία βελτιώσεως των στοιχείων αυτών.
6. Οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις για την κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 7 αναπτύσσονταν σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους υπολογαριασμούς, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, εκτός από τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που προβλέπονταν ως υποχρεωτικοί από το Ε.Γ.Λ.Σ.. Κατά την ανάπτυξη των λογαριασμών πωλήσεων οι οικονομικές μονάδες ήταν υποχρεωμένες να προβλέψουν, σε επίπεδο γενικής λογιστικής ειδικούς λογαριασμούς για τη διάκρισή τους σε πωλήσεις εσωτερικού και πωλήσεις εξωτερικού.

Οι διατάξεις της παρ. 2.2.701 αφορούσαν στον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων ή στην κατάρτιση περιοδικών συγκρίσιμων καταστάσεων. Στην περίπτωση λοιπόν κατά την οποία η οικονομική μονάδα προσδιόριζε βραχύχρονα (π.χ. μηνιαία ή τριμηνιαία) αποτελέσματα ή κατάρτιζε περιοδικές συγκρίσιμες καταστάσεις, η χρονική εναρμόνιση των εσόδων έπρεπε να γίνεται: α) με απευθείας πίστωση και χρέωση των οικείων λογαριασμών των εσόδων, είτε β) με παρεμβολή ενδιάμεσων λογαριασμών εσόδων (70.99, 71.99, 72.99, 73.99, 74.99, 75.99, 76.99 και 78.99).

Οι διατάξεις της παραγράφου 2.2.702 αφορούσαν στην τακτοποίηση των λογαριασμών των εσόδων στο τέλος της χρήσης. Σύμφωνα με τα όσα προβλέπονταν στη συγκεκριμένη παρ., τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 7, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονταν στην πίστωση του λογαριασμού «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης» (80.00). Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εσόδων περιλάμβαναν και ποσά εσόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις, επειδή είχαν προεισπραχτεί, ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλάμβαναν ποσά δουλευμένων εσόδων, επειδή η είσπραξή τους αναμενόταν ότι θα πραγματοποιηθεί στις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80.00, γίνονταν εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εσόδων εκμετάλλευσης της περιόδου αναφοράς. Οι εγγραφές τακτοποιήσεως της περίπτωσης αυτής διενεργούνταν με τη χρήση των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού (λογ. 36) και παθητικού (λογ. 56).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2.2.703, η υποδεικνυόμενη ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών στους οποίους αναλύονταν οι δευτεροβάθμιοι των λογαριασμών 70-78 ήταν ενδεικτική.

Το Ε.Γ.Α.Σ. αναγνώριζε σε κάθε οικονομική μονάδα την ευχέρεια, αντί να αναπτύξει κατ' είδος τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς εσόδων, να τους αναπτύξει κατά προορισμό. Στην περίπτωση όμως αυτή, οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί των εσόδων κατ' είδος έπρεπε να εμφανίζονται σαν αναλυτικοί λογαριασμοί των περιληπτικών κατά προορισμό λογαριασμών, στους οποίους αναλύονταν οι δευτεροβάθμιοι κατ' είδος λογαριασμοί των 70-78 πρωτοβαθμίων.

Ως προς τη λογιστική των πωλήσεων των εμπορευμάτων και την ανάπτυξη του πρωτοβάθμιου λογαριασμού «πωλήσεις εμπορευμάτων» (70) σε αναλυτικόβαθμους λογαριασμούς και τη λογιστική ανά είδος κονδυλίου, η παρ. 2.2.704 προέβλεπε τα εξής:

- ✓ Στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό «πωλήσεις εμπορευμάτων» (70) έπρεπε να παρακολουθούνται οι πωλήσεις των εμπορευμάτων της οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αυτός αντιστοιχούσε στο λογαριασμό 20 των αποθεμάτων (βλέπε σχετικά ανωτέρω) και λειτουργούσε σύμφωνα με όσα αναφέρονται στις παρακάτω περιπτώσεις.
- ✓ Το αντίτιμο της πώλησης αναγνωριζόταν ως έσοδο στη γενική λογιστική και συνεπακόλουθα και στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης, από τη στιγμή κατά την οποία η πώληση θεωρούνταν πραγματοποιημένη. Η πώληση θεωρούνταν ότι πραγματοποιήθηκε αφότου το εμπόρευμα είχε εξαχθεί από την αποθήκη και είχε παραδοθεί στον αγοραστή ή ταξίδευε για λογαριασμό του ή, κατά περίπτωση, αφότου η υπηρεσία είχε παρασχεθεί στον πελάτη. Το αντίτιμο από πωλήσεις, οι οποίες είχαν συνομολογηθεί χωρίς να θεωρούνται πραγματοποιημένες, σύμφωνα με τα παραπάνω, δε έπρεπε να θεωρείται ως έσοδο. Το αντίτιμο από πωλήσεις που πραγματοποιούνταν με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή αναγνωριζόταν ως έσοδο.
- ✓ Η αξία των επιστροφών πωλήσεων έπρεπε να καταχωρείται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών πωλήσεων. Αν η οικονομική μονάδα επιθυμούσε να παρακολουθεί ιδιαίτερα την αξία των επιστροφών, είχε τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «επιστροφές πωλήσεων» (70.95) ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς, τους οποίους μπορούσε να αναπτύξει σύμφωνα με τις ανάγκες της κάτω από κάθε δευτεροβάθμιο με τον οποίο παρακολουθούνταν οι πωλήσεις κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων. Σε περίπτωση χρησιμοποίησης του λογαριασμού 70.95, η ανάπτυξή του σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς μπορούσε να γίνεται κατά τρόπο που να προκύπτουν οι επιστροφές πωλήσεων για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων.
- ✓ Δινόταν η δυνατότητα, να καταχωρούνται σε καθημερινή βάση, οι πωλήσεις των εμπορευμάτων με τη συνολική τους αξία, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 3, στον προαιρετικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό «διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων» (70.96). Στο τέλος κάθε μήνα ή ενδιάμεσα, ο

λογαριασμός 70.96 έπρεπε να χρεώνεται με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 70, στους οποίους παρακολουθούνταν οι πωλήσεις κατά κατηγορίες ή κατ' είδος εμπορευμάτων. Η λειτουργία του λογαριασμού 70.96 υποδεικνυόταν για τις περιπτώσεις εκείνες που τα εμπορεύματα που προορίζονταν για πώληση κατατάσσονταν και παρακολουθούνταν σε πολλούς υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 70, οπότε με τη χρησιμοποίηση του ενδιάμεσου αυτού λογαριασμού μπορούσε να αποφεύγεται η καθημερινή ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών πωλήσεων.

- ✓ Ως προς τους μη δεδουλευμένους τόκους και προκειμένου αυτοί να μην αναγνωρίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης, το Ε.Γ.Λ.Σ. έδινε τη δυνατότητα σε επίπεδο γενικής λογιστικής να χρησιμοποιείται αντίθετος δευτεροβάθμιος λογαριασμός. Συγκεκριμένα, στον προαιρετικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό «μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» (70.97), ο οποίος είχε θέση αντίθετου λογαριασμού των λοιπών υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 70, στο τέλος κάθε χρήσης ή, κατά περίπτωση, και κατά τη διάρκεια της χρήσης, όταν διενεργούνταν ανάλογος διαχωρισμός μη δουλεμένων τόκων, μπορούσαν να καταχωρούνται οι μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων που ήταν ενσωματωμένοι στις πωλήσεις των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 70, με πίστωση του μη υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού «μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων (αντίθετος λογαριασμός)» με κωδικό 31.06 ή, κατά περίπτωση, του επίσης μη υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού «μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε Ξ.Ν. (αντίθετος λογαριασμός)» με κωδικό 31.13.
- ✓ Σχετικά με τον εκτοκισμό των άληκτων γραμματίων εισπρακτέων και με την κατανομή των μη δουλεμένων τόκων στις επιμέρους κατηγορίες εσόδων των λογαριασμών 70, 71, 72 και 73, ίσχυαν τα όσα προβλέπονταν σχετικά με τα εισπρακτέα γραμμάτια στην παρ. 2.2.302 του Ε.Γ.Λ.Σ..

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ως «εκπτώσεις πωλήσεων» νοούνταν οι μειώσεις της τιμής πωλήσεως, οι οποίες δεν περιλαμβάνονταν στα τιμολόγια πωλήσεως εμπορευμάτων για τα οποία χορηγούνταν η έκπτωση. Ανάλογα με την αιτία για την οποία χορηγούνταν, οι εκπτώσεις διακρίνονταν στις ακόλουθες κατηγορίες:

1. Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητα των πωλημένων εμπορευμάτων σε σύγκριση με τη συμφωνημένη.
2. Εκπτώσεις τζίρου, οι οποίες χορηγούνταν στο τέλος της συμφωνημένης περιόδου, επειδή έχει υπερκαλυφτεί το όριο ή τα όρια πωλήσεων που καθορίζονταν ως στόχοι.
3. Εκπτώσεις που αντικαθιστούσαν τις ποινικές ρήτρες, σε περιπτώσεις καθυστερήσεων παραδόσεων ή μη τήρησης άλλων όρων της συμφωνίας.

4. Ταμιακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις προεξοφλητικού διακανονισμού, οι οποίες χορηγούνταν σε περιπτώσεις πωλήσεων «τοις μετρητοίς».

Οι εκπτώσεις πωλήσεων, σαν μειωτικό στοιχείο εσόδων, έπρεπε να καταχωρούνται στη χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών των πωλήσεων. Αν τούτο δεν ήταν εφικτό ή αν η οικονομική μονάδα επιθυμούσε να παρακολουθεί τις εκπτώσεις χωριστά, δινόταν η δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογαριασμό «εκπτώσεις πωλήσεων» (70.98) ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς, τους οποίους μπορούσε να αναπτύσσει σύμφωνα με τις ανάγκες της κάτω από κάθε δευτεροβάθμιο με τον οποίο παρακολουθούνταν οι πωλήσεις κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων. Σε περίπτωση χρήσης του λογαριασμού 70.98, η ανάπτυξή του σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς έπρεπε να γίνεται κατά τρόπο που να προκύπτουν οι εκπτώσεις πωλήσεων για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων, έτσι ώστε οι εκπτώσεις αυτές να επιβαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα της αντίστοιχης κατηγορίας. Αν η διάκριση των εκπτώσεων κατά κατηγορίες εμπορευμάτων δεν ήταν δυνατή, οι εκπτώσεις αυτές επιβάρυναν τα συνολικά μικτά αποτελέσματα εμπορευμάτων (λογαριασμός 70).

Με την αξία των πραγματοποιούμενων πωλήσεων, που προέκυπτε από τα τιμολόγια ή τα δελτία λιανικής τα οποία εκδίδονταν, έπρεπε να πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί πωλήσεων του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 70, με χρέωση των λογαριασμών πελατών (λογ. 30) ή των λογαριασμών χρηματικών διαθεσίμων (λογ. 38).

Ο λογαριασμός του πελάτη ή των χρηματικών διαθεσίμων έπρεπε να χρεώνεται με το συνολικό ποσό του παραστατικού (τιμολογίου ή δελτίου λιανικής πώλησης), δηλαδή με την αξία των πωλημένων εμπορευμάτων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφονταν στο παραστατικό και αυξημένη με τον Φ.Π.Α. και με τυχόν έμμεσους φόρους (όταν επιβάλλονταν τέτοιοι φόροι) και τα έξοδα αποστολής, όταν τα τελευταία βάρυναν τον πελάτη και αναγράφονταν στο παραστατικό.

Στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών πωλήσεων του 70 έπρεπε να καταχωρείται η τιμολογιακή αξία των πωλημένων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγραφόταν στο παραστατικό, χωρίς τον Φ.Π.Α., ο οποίος καταχωρούνταν στην πίστωση του λογαριασμού «φόρος προστιθέμενης αξίας» (54.00) και χωρίς οποιοδήποτε φόρο, τέλος ή εισφορά που εισπράττονταν από την οικονομική μονάδα για λογαριασμό του Δημοσίου ή τρίτου και που καταχωρούνταν στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 54 «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη» και χωρίς τα τυχόν τιμολογημένα έξοδα αποστολής, που καταχωρούνταν στην πίστωση του λογαριασμού «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών» (75.10).

Με τους ανωτέρω λογιστικούς χειρισμούς, αναγνωρίζονταν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης τα έσοδα από τις πωλήσεις των εμπορευμάτων καθαρά, μετά από την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγμένα από τον Φ.Π.Α. και τυχόν άλλους έμμεσους φόρους και τέλη, τα οποία μπορούσαν να βαρύνουν τη συναλλαγή της πώλησης. Ταυτόχρονα αναγνωριζόταν στον ισολογισμό η συνολική απαίτηση,

όπως αυτή αναγράφονταν στο παραστατικό της πώλησης και στην οποία συμπεριλαμβάνονταν Φ.Π.Α. και οι τυχόν άλλοι έμμεσοι φόροι και τέλη αλλά και η υποχρέωση απόδοσης του Φ.Π.Α. της συναλλαγής καθώς και των άλλων φόρων και τελών που βάρυναν τη συναλλαγή της πώλησης.

Για πωλήσεις εμπορευμάτων στο εξωτερικό, η σχετική εγγραφή χρέωσης του λογαριασμού του πελάτη και πίστωσης των λογαριασμών των πωλήσεων έπρεπε να γίνεται την ημέρα κατά την οποία τα πωλημένα εξάγονταν από την αποθήκη και εκδιδόνταν το παραστατικό πωλήσεως. Η αξία των πωλημένων, προκειμένου να γίνει σχετική εγγραφή, έπρεπε να υπολογίζεται στο νόμισμα αναφοράς (ευρώ ή δραχμές), με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) της ημέρας έκδοσης του παραστατικού και εξαγωγής των πωλημένων από την αποθήκη. Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες προηγούνταν η εξαγωγή και επακολουθούσε η έκδοση του παραστατικού, η αξία των πωλημένων έπρεπε να υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος της ημερομηνίας έκδοσης του παραστατικού.

Τυχόν διαφορά ανάμεσα στην αξία των πωλημένων, όπως προσδιοριζόταν σύμφωνα με τον παραπάνω τρόπο, και στην αξία που προέκυπτε με βάση την τιμή συναλλάγματος της ημέρας διακανονισμού της αξίας, δηλαδή της ημέρας που εκδιδόνταν η εκκαθάριση της τράπεζας η οποία μεσολαβούσε στην Ελλάδα, έπρεπε να αναγνωρίζεται ως ανόργανο έξοδο ή έσοδο και να φέρεται αντίστοιχα στη χρέωση του τριτοβάθμιου λογαριασμού με τον τίτλο «Συναλλαγματικές διαφορές» (81.00.04) ή στην πίστωση του λογαριασμού «Συναλλαγματικές διαφορές» (81.01.04).

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η οικονομική μονάδα, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, είχε πραγματοποιήσει την εξαγωγή των πωλημένων εμπορευμάτων από τις αποθήκες της και τα είχε παραδώσει στον αγοραστή ή τα είχε φορτώσει ώστε να ταξιδεύουν για λογαριασμό του, χωρίς, για διάφορους λόγους, να έχει εκδώσει παραστατικό, έπρεπε να χρεώνεται ο μεταβατικός λογαριασμός «έσοδα χρήσης εισπρακτέα» (36.01), σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στην παρ. 2.2.307 ανωτέρω, με πίστωση των οικείων υπολογισμών πωλήσεων του 70. Κατά τη χρήση που ακολουθούσε, όταν εκδιδόνταν το παραστατικό πωλήσεως, έπρεπε να χρεώνεται ο λογαριασμός του πελάτη, με πίστωση του λογαριασμού 36.01.

Όταν εκδίδονταν τα παραστατικά πώλησης πριν από την εξαγωγή των πωλημένων εμπορευμάτων από την αποθήκη και την παράδοσή τους στον αγοραστή, η αξία των παραστατικών αυτών δεν καταχωρούνταν στους οικείους υπολογισμούς πωλήσεων του 70. Τα παραστατικά αυτά ακυρώνονταν στο τέλος της χρήσης, αν μέχρι την ημέρα λήξης της τα εμπορεύματα δεν είχαν παραδοθεί στον αγοραστή ή δε είχαν φορτωθεί για λογαριασμό του.

Διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των πωλήσεων των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων και την ανάπτυξη των αναλυτικοβάθμιων λογαριασμών του πρωτοβάθμιου

λογαριασμού «Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών» (71) περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.2.705 του π.δ. 1123/1980.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της συγκεκριμένης παραγράφου, στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 71 και τους αναλυτικοβάθμιους του, παρακολουθούνταν οι πωλήσεις των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων της οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αυτός, ο οποίος αντιστοιχούσε στο λογαριασμό 21 των αποθεμάτων, λειτουργούσε σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν σχετικά με την παρ. 2.2.704 για το λογαριασμό 70.

Διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των πωλήσεων των λοιπών αποθεμάτων και του άχρηστου υλικού και την ανάπτυξη των αναλυτικοβάθμιων λογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού με τίτλο «Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού» (72) περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.2.706 του π.δ. 1123/1980. Σύμφωνα με τις διατάξεις της συγκεκριμένης παραγράφου στους αναλυτικοβάθμιους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 72 παρακολουθούνταν τα έσοδα της οικονομικής μονάδας από τις πωλήσεις: α) των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, β) των πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας, γ) των αναλώσιμων υλικών, δ) των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων, ε) των ειδών συσκευασίας και στ) του άχρηστου υλικού.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. έδινε τη δυνατότητα, ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 72, να αναπτύσσεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, κατά τρόπο όμως που να είναι δυνατή η ιδιαίτερη παρακολούθηση των παραπάνω κατηγοριών πωλήσεων. Περαιτέρω, ο λογαριασμός 72, ο οποίος αντιστοιχούσε στους λογαριασμούς αποθεμάτων 22, 24, 25, 26 και 28, λειτουργούσε σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω σχετικά με την παρ. 2.2.704 για το λογαριασμό 70.

Διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των πωλήσεων υπηρεσιών και την ανάπτυξη των αναλυτικοβάθμιων λογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού με τίτλο «Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα παροχής υπηρεσιών)» (73) περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.2.707 του π.δ. 1123/1980. Στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 73 παρακολουθούνταν τα έσοδα της οικονομικής μονάδας από την πώληση υπηρεσιών σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές υπάγονταν στις κύριες δραστηριότητές της. Στην αντίθετη περίπτωση, τα έσοδα αυτά έπρεπε να καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού με τίτλο «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» (75). Και σε αυτή την περίπτωση, ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 73 λειτουργούσε σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν προηγουμένως στην παρ. 2.2.704 για τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 70.

Διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των επιχορηγήσεων και των διαφόρων άλλων εσόδων πωλήσεων και την ανάπτυξη των αναλυτικοβάθμιων λογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» (74) περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.2.708. Σύμφωνα με τις διατάξεις της συγκεκριμένης παραγράφου, στο λογαριασμό 74 παρακολουθούνταν τα έσοδα που πραγματοποιούσε

η οικονομική μονάδα από επιχορηγήσεις του Κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διάφορων Οργανισμών στο κόστος της και από διάφορες άλλες αιτίες.

Όσον αφορά στις επιχορηγήσεις, αυτές νοούνταν ως τα ποσά που χορηγούνταν στην οικονομική μονάδα με οποιοδήποτε τρόπο από το Κράτος ή από Νομικά Πρόσωπα και Οργανισμούς που ελέγχονταν από το Κράτος, με σκοπό την πραγματοποίηση πωλήσεων ή άλλης μορφής εκμετάλλευση σε τιμές που για την ίδια θεωρούνταν ασύμφορες. Επί της αρχής, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονταν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως οργανικά έσοδα και σε επίπεδο γενικής λογιστικής καταχωρούνται στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «Επιχορηγήσεις πωλήσεων» (74.00).

Ως «επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων» ορίζονταν τα ποσά που επιστρέφονταν στην οικονομική μονάδα εξαιτίας εξαγωγών της ή άλλης νόμιμης αιτίας, τα οποία είχαν καταβληθεί και συμπεριληφθεί στο κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράστηκαν από το εξωτερικό και αναλώθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, που τελικά πωλήθηκαν στο εξωτερικό ή σε πελάτες του εσωτερικού στους οποίους έχει χορηγηθεί δασμολογική ατέλεια. Οι επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων έπρεπε να αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως οργανικά έσοδα και σε επίπεδο γενικής λογιστικής να καταχωρούνται στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό «Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων» (74.01). Σε περίπτωση που οι δασμοί, φόροι και τέλη, οι οποίοι καταβάλλονταν κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, έπρεπε να καταχωρούνται στον τριτοβάθμιο λογαριασμό «δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή» (33.14.01) και όχι στο λογαριασμό 74.01, σύμφωνα με όσα προβλέπονταν σχετικά με τους διάφορους χρεώστες, στην παρ. 2.2.304 του π.δ. 1123/1980.

Ως «επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών», ορίζονταν τα ποσά τόκων χρηματοδοτήσεων που επιστρέφονταν στην οικονομική μονάδα από τις Τράπεζες, λόγω εξαγωγών, σύμφωνα με τις αποφάσεις της Νομισματικής Επιτροπής που ίσχυαν κάθε φορά. Οι επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών αναγνωρίζονταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως οργανικά έσοδα και σε επίπεδο γενικής λογιστικής έπρεπε να καταχωρούνται στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό «Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών» (74.02).

Ως «πρόσθετα έσοδα πωλήσεων», ορίζονταν τα έσοδα που προέκυπταν άμεσα ή έμμεσα από τις πωλήσεις της οικονομικής μονάδας μετά την έκδοση των σχετικών παραστατικών πώλησης και τη διενέργεια των σχετικών εγγραφών. Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εσόδων αποτελούσαν οι διάφορες αποζημιώσεις που κατέβαλλαν οι πελάτες σε περίπτωση αθέτησης όρων συμβάσεων, τα έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας και αποζημιώσεις από αβαρίες, εφόσον δεν ήταν

εφικτή η μεταφορά τους σε μείωση της αξίας των αγαθών στα οποία είχε γίνει η βλάβη. Τα έσοδα αυτά έπρεπε να αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως οργανικά έσοδα και σε επίπεδο γενικής λογιστικής να καταχωρούνται στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό «πρόσθετα έσοδα πωλήσεων» (74.98).

Τα ως άνω έσοδα από επιχορηγήσεις, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και από επιστροφές τόκων έπρεπε να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και συνεπακόλουθα να αναγνωρίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως οργανικά έσοδα, μόνο όταν ήταν βέβαια και εκκαθαρισμένα, δηλαδή όταν δεν τελούσαν υπό αίρεση ή προθεσμία και αποδεικνύονταν εγγράφως. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 74 καταχωρούνταν τα έσοδα για τα οποία η Τράπεζα της Ελλάδος ή οποιαδήποτε Αρχή είχε γνωρίσει εγγράφως στην οικονομική μονάδα ότι ήταν δυνατή η είσπραξή τους ή όταν τα έσοδα αυτά προέκυπταν από απόλυτα δικαιολογημένους υπολογισμούς της οικονομικής μονάδας, που βασίζονταν σε διατάξεις νόμων ή σε αποφάσεις αρμόδιων κρατικών ή εξουσιοδοτημένων από το κράτος οργάνων. Από τα βέβαια και εκκαθαρισμένα έσοδα, όσα αφορούσαν πωλήσεις της κλειόμενης χρήσης καταχωρούνταν στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 74, όσα όμως αφορούσαν πωλήσεις προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνταν στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού με τίτλο «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» (82).

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 74 λειτουργούσε σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην παρ. 2.2.704 ανωτέρω για τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 70, σε συνδυασμό και με όσα ειδικά ορίζονταν για το λογαριασμό αυτό στις προαναφερθέντες περιπτώσεις.

Διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των εσόδων από παρεπόμενες ασχολίες της οντότητας περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.2.709. Οι διατάξεις αυτές αφορούσαν στη λειτουργία και την ανάπτυξη του πρωτοβάθμιου λογαριασμού με τίτλο «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» (75).

Ειδικότερα:

Στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 75, παρακολουθούνταν τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από παρεπόμενες ασχολίες. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. «έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες» ήταν εκείνα που προέρχονταν από τις παρεπόμενες δραστηριότητες της οντότητας αναφοράς, σε σχέση με το κύριο αντικείμενό της. Αν μία από τις δραστηριότητες που προκαλούσαν άλλα έσοδα, εκτός από πωλήσεις ή έσοδα κεφαλαίων, συνιστούσε το κύριο αντικείμενο της οικονομικής μονάδας, τα έσοδα που προέκυπταν από τη δραστηριότητα αυτή καταχωρούνταν στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 73 «πωλήσεις υπηρεσιών» και όχι στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 75.



Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 75 λειτουργούσε σύμφωνα με όσα αναφέρονται ανωτέρω σχετικά με την παρ. 2.2.704 για τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 70, σε συνδυασμό και με τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Τα έσοδα από υπηρεσίες που παρέχονταν από την οικονομική μονάδα σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές δεν αποτελούσαν αντικείμενο της κύριας δραστηριότητάς της, έπρεπε να καταχωρούνται στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους» (75.00).
2. Τα έσοδα από τη συμμετοχή του προσωπικού στα έξοδα που πραγματοποιούνταν για λογαριασμό του από την οικονομική μονάδα έπρεπε να καταχωρούνται στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό» (75.01). Τα έξοδα αυτά, όταν πραγματοποιούνταν, έπρεπε να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού «παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού» (60.02), σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παρ. 2.2.604, σχετικά με τις αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού.
3. Τα έσοδα από προμήθειες και μεσιτείες που η οικονομική μονάδα λάμβανε από αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιούσε για λογαριασμό τρίτων, εφόσον οι μεσολαβητικές αυτές ενέργειες δε συνιστούσαν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητάς της έπρεπε να καταχωρούνται στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «προμήθειες - μεσιτείες» (75.02).
4. Τα έσοδα που προέρχονταν από την παραχώρηση σε τρίτους του δικαιώματος εκμετάλλευσης άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως τεχνικών μεθόδων παραγωγής ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εφόσον οι παραχωρήσεις αυτές δε συνιστούσαν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, καταχωρούνταν στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις» (75.03).
5. Στους λογαριασμούς 75.04, 75.05, 75.06, 75.07, 75.08 και 75.09 έπρεπε να καταχωρούνται, αντίστοιχα, τα έσοδα από την εκμίσθωση εδαφικών εκτάσεων, κτιρίων και τεχνικών έργων, μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού, μεταφορικών μέσων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού και ασώματων ακινητοποιήσεων, εφόσον οι εκμισθώσεις αυτές δε συνιστούσαν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας (κτηματικές επιχειρήσεις). Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής θεωρούνταν ανόργανα και έπρεπε να καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» (81.01), όταν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονταν είχαν αποκτηθεί ευκαιριακά και δεν αφορούσαν το αντικείμενο της εκμετάλλευσης.
6. Τα έξοδα αποστολής των πωλημένων αγαθών, που βάρυναν τους πελάτες, οι οποίοι χρεώνονταν είτε με το παραστατικό πώλησεως, είτε με οποιοδήποτε άλλο παραστατικό έπρεπε να καταχωρούνται στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών» (75.10).

Διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των χρηματοοικονομικών εσόδων περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.2.710. Οι διατάξεις αυτές αφορούσαν στην ανάπτυξη και τη λειτουργία του πρωτοβάθμιου λογαριασμού με τίτλο «έσοδα κεφαλαίων» (76). Ειδικότερα, τα έσοδα που πραγματοποιούσε η οικονομική μονάδα από τοποθετήσεις κεφαλαίων της σε συμμετοχές και χρεόγραφα και από δανεισμούς προς τρίτους έπρεπε να αναγνωρίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως οργανικά έσοδα και σε επίπεδο γενικής λογιστικής παρακολουθούνταν σε αναλυτικοβάθμιους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 76. Τα έσοδα αυτά, αν προέρχονταν από δραστηριότητα ή δραστηριότητες που συνιστούσαν το κύριο αντικείμενο απασχολήσεως της οικονομικής μονάδας (π.χ. εταιρείες αμοιβαίων κεφαλαίων ή τράπεζες), έπρεπε να καταχωρούνται στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 73 ή και σε άλλους λογαριασμούς της ομάδας 7 (70-72), των οποίων οι τίτλοι τροποποιούνταν σύμφωνα με τις ανάγκες της μονάδας.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 76 λειτουργούσε σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παρ. 2.2.704 ανωτέρω για τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 70, σε συνδυασμό όμως και με τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Στους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 76.00 «έσοδα συμμετοχών» (76.00) και «έσοδα χρεογράφων» (76.01) έπρεπε να καταχωρούνται τα έσοδα από μερίσματα συμμετοχών και χρεογράφων, καθώς και οι τόκοι από χρεόγραφα (π.χ. ομολογίες). Τα έσοδα αυτά έπρεπε να καταχωρούνται στα ονομαστικά τους ποσά, ενώ ο φόρος που είχε παρακρατηθεί έπρεπε να καταχωρείται σε λογαριασμούς απαιτήσεων της ομάδας 3, ως εξής:
  - α. Τα μερίσματα μετοχών εταιρειών ημεδαπής εισαγμένων στο ΧΑ, έπρεπε να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.01.
  - β. Τα μερίσματα μετοχών εταιρειών ημεδαπής μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο, έπρεπε να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.02.
  - γ. Τα μερίσματα μετοχών αλλοδαπής προελεύσεως, έπρεπε να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.03.
  - δ. Τα κέρδη από συμμετοχή σε αλλοδαπές Ε.Π.Ε., έπρεπε να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.04.
  - ε. Οι πρόσοδοι από μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, έπρεπε να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.05.
- στ. Τα κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. και κοινοπραξίες εκτελέσεως τεχνικών έργων ημεδαπής, έπρεπε να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.07.

Με τους παραπάνω λογιστικούς χειρισμούς, ανά περίπτωση, τα έσοδα από συμμετοχές και χρεόγραφα έπρεπε να αναγνωρίζονται στην κατάσταση των

αποτελεσμάτων της χρήσης ως οργανικά έσοδα. Η τύχη και ο λογιστικός χειρισμός των φόρων που παρακρατούνταν ρυθμιζόνταν σύμφωνα με τα όσα αναφέρονταν στην παρ. 2.2.304 σχετικά με τους διάφορους χρεώστες.

2. Οι δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων σε επίπεδο γενικής λογιστικής καταχωρούνταν στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» (76.02). Η ανάπτυξη του λογαριασμού αυτού μπορούσε να γίνει σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας και η λειτουργία του σύμφωνα με όσα προβλέπονταν σχετικά με τα εισπρακτέα γραμμάτια στην παρ. 2.2.302. Με το λογιστικό αυτό χειρισμό οι δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων αναγνωρίζονταν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως οργανικά έσοδα.
3. Τα ονομαστικά έσοδα από τόκους καταχωρούνταν σε επίπεδο γενικής λογιστικής στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «λοιποί πιστωτικοί τόκοι» (76.03). Τυχόν ποσά φόρου εισοδήματος που είχαν παρακρατηθεί κατά την είσπραξη ή το λογισμό των τόκων αυτών έπρεπε να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.06, όπως προβλεπόταν στην παρ. 2.2.304. Με το λογιστικό αυτό χειρισμό τα (δουλευμένα) ονομαστικά έσοδα από τόκους αναγνωρίζονταν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως οργανικά έσοδα.
4. Τα κέρδη που πραγματοποιούνταν από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων, σύμφωνα με όσα καθορίζονταν στην παρ. 2.2.112 για τις συμμετοχές και στην παρ. 2.2.305 για τα χρεόγραφα, έπρεπε να καταχωρούνται σε επίπεδο γενικής λογιστικής στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» (76.04). Με το λογιστικό αυτό χειρισμό τα πραγματοποιημένα κέρδη από την πώληση συμμετοχών και χρεογράφων αναγνωρίζονταν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως οργανικά έσοδα.
5. Τα έσοδα κεφαλαίων τα οποία δεν εντάσσονταν σε οποιαδήποτε κατηγορία από αυτές των λοιπών υπολογαριασμών του 76 καταχωρούνταν σε επίπεδο γενικής λογιστικής στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό, με τίτλο «λοιπά έσοδα κεφαλαίων» (76.98). Με τον λογιστικό αυτό χειρισμό τα έσοδα αυτά όταν καθίστατο δουλευμένα αναγνωρίζονταν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως οργανικά έσοδα.

Διατάξεις σχετικά με τη λογιστική του κόστους παραγωγής των παγίων στοιχείων που κατασκευάζονταν ή δημιουργούνταν από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα και για δική της χρήση, καθώς και σχετικά με το κόστος βελτίωσης των παγίων στοιχείων, περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.2.711 του π.δ. 1123/1980. Οι διατάξεις αυτές αφορούσαν στη λειτουργία και την ανάπτυξη του πρωτοβάθμιου λογαριασμού με τίτλο «Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμετάλλευσης» (78).

Ειδικότερα, ο υποχρεωτικός δευτεροβάθμιος λογαριασμός «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» (78.00) έπρεπε να πιστώνεται, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1, με το κόστος παραγωγής των πάγιων στοιχείων που κατασκευάζονταν ή δημιουργούνταν από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα και για δική της χρήση, καθώς και με το κόστος βελτίωσης των πάγιων στοιχείων. Το κόστος αυτό προσδιοριζόταν και προέκυπτε από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης της ομάδας 9, ή αν δε λειτουργούσε η λογιστική αυτή, εξωλογιστικά με υπολογισμούς που βασιζόνταν σε λογιστικά στοιχεία.

Η παρ. 2.2.711 περιλάμβανε επίσης διατάξεις σχετικά με τις προβλέψεις οι οποίες είχαν σχηματιστεί σε προηγούμενες χρήσης, προς κάλυψη των εξόδων εκμετάλλευσης και είχαν πραγματοποιηθεί εντός της τρέχουσας χρήσης. Οι διατάξεις αυτές αφορούσαν στην ανάπτυξη και τη λειτουργία του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού με τίτλο «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης» (78.05).

Γενικά, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 78 λειτουργούσε σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν στην παρ. 2.2.704 για το λογαριασμό 70, σε συνδυασμό και με όσα καθορίζονταν από την παρ. 2.2.109 σχετικά με τις ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων.

Στην παρ. 2.2.711 σημειώνονταν ότι, όταν η αξία των δωρούμενων αποθεμάτων βρισκόταν μέσα στα συνηθισμένα όρια κοινωνικής παράστασης της επιχείρησης σε επίπεδο γενικής λογιστικής, αυτή έπρεπε να καταχωρείται στη χρέωση του ομώνυμου λογαριασμού 64.06.02. Όταν αφορούσε σε μία έκτακτη, ασυνήθιστη και σημαντικής αξίας δωρεά, έπρεπε να εξοδοποιείται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης ως ανόργανο έξοδο και σε επίπεδο γενικής λογιστικής έπρεπε να χρεώνεται ο προαιρετικός τριτοβάθμιος λογαριασμός με τίτλο «αξία σημαντικών δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς» (81.00.05) και έτσι δεν επιβαρύνονταν η εκμετάλλευση ούτε το λειτουργικό κόστος.<sup>386</sup>

Τέλος, στο Ε.Γ.Λ.Σ. τονιζόταν ότι, όταν τα αποθέματα που καταστρέφονταν ή κλέβονταν ήταν ασφαλισμένα, δεν έπρεπε να χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 78.10 (και συνεπακόλουθα να χρεώνεται ο υποχρεωτικός δευτεροβάθμιος λογαριασμός «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» με κωδικό 81.02), γιατί στην περίπτωση αυτή θα εισπράττονταν η ασφαλιστική αποζημίωση (η οποία έπρεπε να καταχωρείται στους αναλυτικοβάθμιους του υποχρεωτικού πρωτοβάθμιου λογαριασμού «πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού» με κωδικό 72 (βλέπε επίσης αναφορά ανωτέρω στο πλαίσιο της συζήτησης για τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 72)).<sup>387</sup>

---

<sup>386</sup> Βλ. σχετ. ΕΣΥΛ, Γνωμ. 44/1129/1989.

<sup>387</sup> Βλ. σχετ. Α.Υ.Ο. 1116202/885/0015/ΠΟΛ. 1282/1996.

Η τελευταία παράγραφος της ομάδας των οργανικών εσόδων (2.2.713) περιλάμβανε διατάξεις σχετικά με τη λογιστική παρακολούθηση των κατ' είδος οργανικών εσόδων των υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων. Οι διατάξεις αυτές αφορούσαν στην ανάπτυξη και τη λειτουργία του πρωτοβάθμιου λογαριασμού «Οργανικά έσοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων» (όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης) με κωδικό 79.

Η αξία των αποθεμάτων τα οποία καταστρέφονταν ως ακατάλληλα, έπρεπε να καταχωρείται σε επίπεδο γενικής λογιστικής στον προαιρετικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό με τίτλο «αξία καταστραφέντων ακατάλληλων εμπορευμάτων» (78.11). Ο λογαριασμός αυτός αρχικά δεν προβλεπόταν από το π.δ. 1123/1980 και εισήχθη στο Ε.Γ.Λ.Σ. με τη Γνωμ. 51/1282/1990 του ΕΣΥΛ. Η λειτουργία του συγκεκριμένου δευτεροβάθμιου λογαριασμού ήταν αντίστοιχη με αυτή των υποχρεωτικών δευτεροβάθμιων λογαριασμών 78.00 και 78.10, όπως παρουσιάζεται ανωτέρω.

Οι λογαριασμοί 78.00, 78.10 και 78.11 στους οποίους καταχωρούνταν τεκμαρτά έσοδα δεν εμφανίζονταν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης (ούτε και στους λογαριασμούς «Αποτελέσματα χρήσης» και «γενική εκμετάλλευση», αλλά συμψηφίζονταν με το αντίστοιχο (και ισόποσο) το κόστος παραγωγής ή αγοράς (και στις δύο περιπτώσεις αποτελούσαν το *κόστος κτήσης*) των αντίστοιχων αποθεμάτων.<sup>388</sup>

Σχετικά με τον τρόπο ανάπτυξης κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού (790-798) ίσχυαν όσα καθορίζονταν στην παρ. 2.2.113, σχετικά με τους λογαριασμούς του πάγιου ενεργητικού υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων. Σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 790-798 ίσχυαν, αντίστοιχα, όσα αναφέρθηκαν προηγουμένως στις παρ. 2.2.700 έως και 2.2.712 για τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 70-78.

#### *Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Ως προς το γενικό εννοιολογικό προσδιορισμό του εσόδου, επί της αρχής δεν εντοπίζονται σημαντικές διαφορές μεταξύ της προσέγγισης των Ε.Λ.Π. και του Ε.Γ.Λ.Σ. και ειδικότερα αναφορικά με τις πωλήσεις εμπορευμάτων. Ως προς τις πωλήσεις εμπορευμάτων, επί της αρχής είναι αποδεκτό και από τα δύο πλαίσια ότι το αντίτιμο της πώλησης είναι έσοδο από τη στιγμή εκείνη που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη. Αντίθετα, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και το Ε.Γ.Λ.Σ., πέραν των όσων ειδικά προβλέπονταν από την κείμενη κάθε φορολογική νομοθεσία, δεν περιλάμβαναν ειδικές ρυθμίσεις σχετικά με την αναγνώριση των εσόδων από την παροχή υπηρεσιών και την εκτέλεση συμβάσεων κατασκευαστικών έργων.

Σε γενικές γραμμές, το προηγούμενο πλαίσιο, παρά την de jure υιοθέτηση της γενικής αρχής του δεδουλευμένου και της αναγνώρισης του εσόδου κατά την στιγμή της

---

<sup>388</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, 914.

πραγματοποίησής του και όταν ακόμη αυτά προέρχονταν από την παροχή υπηρεσιών ή την εκτέλεση συμβάσεων κατασκευαστικών έργων, στην πρακτική εφαρμογή του επηρεαζόταν σημαντικά από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Πάντως, βάσει των προαναφερθέντων, δεν εντοπίζονται ουσιώδεις διαφορές ως προς την αναγνώριση των εσόδων στο κονδύλι των «πωλήσεων» ή του «κύκλου εργασιών», όταν δεν περιλαμβάνονται σε αυτό πωλήσεις υπηρεσιών, μεταξύ του λογιστικού πλαισίου των Ε.Λ.Π. και του λογιστικού πλαισίου του Ε.Γ.Λ.Σ..

Διαφοροποίηση μεταξύ των δύο πλαισίων, εντοπίζεται στην περίπτωση κατά την οποία διενεργείται από την οντότητα πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, με δέσμευση έναντι των πελατών της να τους παρέχονται στο μέλλον, αγαθά ή υπηρεσίες δωρεάν ή με έκπτωση, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με το ισχύον δίκαιο της λογιστικής, το συνολικό τίμημα της πώλησης επιμερίζεται στην τρέχουσα συναλλαγή και τη μελλοντική που προκύπτει από τη δέσμευσή της. Ο επιμερισμός γίνεται βάσει των εύλογων αξιών των δύο συστατικών και αναγνωρίζεται στα έσοδα της περιόδου το μέρος που αφορά την τρέχουσα συναλλαγή, και ως έσοδο επομένων περιόδων (υποχρέωση) το μέρος που αφορά τη δέσμευση της οντότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών δωρεάν ή με έκπτωση στο μέλλον.<sup>389</sup> Στην περίπτωση αυτή, ενώ η *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* παρέχει τις προαναφερόμενες σαφείς οδηγίες για τον επιμερισμό της αναγνώρισης του εσόδου, το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προέβλεπε κάτι αντίστοιχο, ενώ ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός και λόγω των απαιτήσεων κάθε φορά της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας δεν ήταν αποδεκτός.

Η δεύτερη και σίγουρα σημαντικότερη διαφοροποίηση μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων εντοπίζεται στην αναγνώριση και την επιμέτρηση των εσόδων από την παροχή υπηρεσιών και στην εκτέλεση συμβάσεων κατασκευής έργων. Σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π., τα οποία προσεγγίζουν με λεπτομερείς οδηγίες το λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών και την εκτέλεση των συμβάσεων της κατασκευής έργων, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, πέραν των όσων ειδικά προβλέπονταν από την κείμενη κάθε φορά φορολογική νομοθεσία, δεν περιλάμβανε ειδικές ρυθμίσεις σχετικά με την αναγνώριση των εσόδων από παροχή υπηρεσιών και την εκτέλεση συμβάσεων κατασκευαστικών έργων. Ειδικά για τις περιπτώσεις αυτές και προκειμένου να επιτευχθεί η αναγνώριση των εσόδων σύμφωνα με την «τμηματική περάτωση» της παρεχόμενης υπηρεσίας ή του κατασκευαστικού έργου, λογίζονταν και μη τιμολογημένα έσοδα με τη χρήση των μεταβατικών λογαριασμών. Το Ε.Γ.Λ.Σ. το επιτύγχανε αυτό μέσω των επιμετρήσεων του βαθμού ολοκλήρωσης της υπηρεσίας ή του έργου και τους ειδικούς υπολογισμούς, που σε κάθε περίπτωση επέφεραν και πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση. Κατά την εφαρμογή των προαναφερθέντων, ακριβώς επειδή στην πράξη οι επιμετρήσεις για τα δημόσια έργα παρουσιάζουν σημαντική καθυστέρηση, οι οντότητες, προκειμένου να πετυχαίνουν εναρμόνιση της φορολογικής αναγνώρισης των εσόδων με τη λογιστική, και εφόσον δεν προέβλεπε

---

<sup>389</sup> Βλ. σχετ παρ. 25.3.4, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

τίποτε διαφορετικό το Ε.Γ.Λ.Σ., συνήθως αναγνώριζαν στα αποτελέσματα των χρήσεων μόνο τα τιμολογημένα έσοδα και αντίστοιχα μόνο τα τιμολογημένα έξοδα. Οι μη τιμολογημένες δαπάνες που αφορούσαν σε μη τιμολογημένα έσοδα εμφανίζονταν σε ειδικό κονδύλι του ενεργητικού «έργα υπό εξέλιξη».

Τέλος, όσον αφορά στην άμεση αναγνώριση της τυχόν αναμενόμενης ζημίας στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία εκτιμάται με βεβαιότητα η υπέρβαση του συμβατικού κόστους έναντι του συμβατικού εσόδου, το προηγούμενο δίκαιο της λογιστικής, εφαρμόζοντας καθολικά την αρχή του ιστορικού κόστους, δεν υιοθετούσε το συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό. Ωστόσο, το πλαίσιο δεν απαγόρευε το σχηματισμό προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα, σύμφωνα με τα ως άνω προαναφερθέντα.

### 3.2 Κρατικές επιχορηγήσεις

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Ειδικές διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται στο άρθρο 23 του ν. 4308/2014. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του υπό συζήτηση νόμου, ως «κρατική επιχορήγηση» νοούνται «οι πόροι που το κράτος διαθέτει σε μια οντότητα, ως αντάλλαγμα για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση προς συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες». Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να αφορούν είτε την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε την επιχορήγηση εξόδων.

Στην παρ. 23.1.1 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* εξηγείται ότι για τους σκοπούς αυτής της διάταξης, με το κράτος εξομοιώνονται όλοι οι κρατικοί φορείς καθώς και οι παρόμοιες με αυτό υπηρεσίες, τοπικές, εθνικές ή διεθνείς. Δηλαδή κράτος για σκοπούς αυτής της διάταξης είναι η εθνική κυβέρνηση, όλες οι υπηρεσίες που τελούν υπό τον έλεγχο του κράτους ή εποπτεύονται από αυτό, όλες οι βαθμίδες της τοπικής αυτοδιοίκησης, η Ευρωπαϊκή Ένωση και όλοι οι υπαγόμενοι σε αυτήν ή εποπτευόμενοι από αυτήν φορείς.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 23, οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε. Για το λόγο αυτό έχει

δημιουργηθεί στο προτεινόμενο κατά τα Ε.Λ.Π. σχέδιο λογαριασμών, ειδικός λογαριασμός μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων με κωδικό 45.91.<sup>390</sup>

Στην παρ. 23.1.2 της *Οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.* εξηγείται ότι το αυτό ισχύει και στην περίπτωση επιχορήγηση εξόδων. Συνήθως, η έγκριση των επιχορηγήσεων θεωρείται οριστική, όταν η οντότητα έχει τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν τη χορήγησή τους. Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται, αναλόγως.

Στην παρ. 23.1.3 της *Οδηγίας της Ε.Λ.Τ.Ε.* ορίζεται ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται (κατανέμονται) στα αποτελέσματα ως έσοδο με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο. Για τη λογιστική καταχώρηση των αποσβέσεων των κρατικών επιχορηγήσεων σε επίπεδο γενικής λογιστικής προτείνεται από το κατά τα Ε.Λ.Π. σχέδιο λογαριασμών, ο λογαριασμός 74.70 «λογισμένες επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων», ο οποίος σε επίπεδο κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης ταξινομείται στα «λοιπά συνήθη έσοδα».<sup>391</sup>

Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις αφορούν περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση βάσει των προβλέψεων του νόμου, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα βάσει της γενικής αρχής του δεδουλευμένου, δηλαδή στην περίοδο που η οντότητα έχει εκπληρώσει οριστικά όλες τις δεσμεύσεις που σχετίζονται με τη χορήγηση της επιχορήγησης. Εναλλακτικά του χειρισμού αυτού, οι εν λόγω επιχορηγήσεις μπορούν να αποσβένονται (μεταφέρονται στα έσοδα) με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος για τα επιχορηγηθέντα στοιχεία. Η εναλλακτική αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι δε θίγεται η εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.<sup>392</sup>

Όσον αφορά στις κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων, η παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4308/2014 προβλέπει ότι, οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Και σε αυτή την περίπτωση μπορεί να χρησιμοποιείται ο ειδικά διαμορφωμένος για το σκοπό αυτό λογαριασμός 74.03 «επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις για κάλυψη εξόδων», ο οποίος σε επίπεδο κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης ταξινομείται στα «λοιπά

---

<sup>390</sup> Βλ. Καραμάνης / Βροστούρης, Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των ΕΛΠ, 174.

<sup>391</sup> Βλ. Καραμάνης / Βροστούρης, Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των ΕΛΠ, 262.

<sup>392</sup> Βλ. σχετ. παρ. 23.1.4 και 23.1.5, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.



συνήθη έσοδα». Εναλλακτικά, τα έσοδα των λογισμένων επιχορηγήσεων της χρήσης μπορούν να συμψηφίζουν αντίστοιχα έξοδα.<sup>393</sup>

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Αντίθετα με τα Ε.Λ.Π., το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αντιμετώπιζε τις κρατικές επιχορηγήσεις επενδύσεων ως στοιχείο της καθαρής θέσης. Γενικά, οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με τη λογιστική των στοιχείων της καθαρής θέσης, των προβλέψεων και των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, τη λειτουργία και τη συνδεσμολογία των σχετικών λογαριασμών, περιλαμβάνονταν στις παρ. 2.2.400 έως και 2.2.410 του Κεφαλαίου 2.2. του Δεύτερου Μέρους του άρθρου 2 του π.δ. 1123/1980. Οι διατάξεις αυτές αφορούσαν στην ομάδα 4 των λογαριασμών της γενικής λογιστικής. Ειδικά ως προς τα στοιχεία της καθαρής θέσης και τους οικείους λογαριασμούς, διατάξεις περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.2.400 του π.δ. 1123/1980. Μεταξύ των άλλων, υπό συζήτηση διατάξεις αναφέρονταν και στο λογιστικό χειρισμό σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων.

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ως «καθαρή θέση» ή «καθαρή περιουσία»<sup>394</sup> οριζόταν το ίδιο κεφάλαιο κάθε οικονομικής μονάδας, το οποίο για τις εταιρείες έπρεπε να αποτελείται από το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο εις νέο (κερδών ή ζημιών). Με την προσέγγιση αυτή, σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούσαν μέρος της καθαρής περιουσίας της οντότητας και όχι υποχρέωση και καταχωρίζονταν στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» (41.10). Στον λογαριασμό αυτό οριστικοποιούνταν (πιστώνονταν) οι χορηγούμενες επιχορηγήσεις για τη χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας, με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού λογαριασμός τρίτων ή του λογαριασμού ταμιακών διαθεσίμων.

Ειδικά όσον αφορά στο λογιστικό χειρισμό για τις επιχορηγήσεις από το Δημόσιο, ή την ΕΕ, ή από άλλους φορείς, οι σχετικές διατάξεις του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου περιλαμβάνονται: α) στην παρ. 2.2.402, αριθ. 8 (ζ) του π.δ. 1123/1980, β) στη Γνωμάτευση 29/1016/1988, γ) στη Γνωμάτευση ΕΣΥΛ 41/1063/1989, δ) στη Γνωμάτευση ΕΣΥΛ 47/1228/1989, ε) στη Γνωμάτευση ΕΣΥΛ 192/2113/1994 και στ) στη Γνωμάτευση ΕΣΥΛ 206/2138/1994. Διευκρινίζεται ότι οι Γνωματεύσεις ΕΣΥΛ 41/1228/1989 και 206/2138/1994 αφορούν στις ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις εξόδων και ειδικά η δεύτερη την επιχορήγηση των ενδοεπιχειρησιακών προγραμμάτων επιμόρφωσης του προσωπικού.

---

<sup>393</sup> Βλ. Καραμάνης / Βροστούρης, Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π., 263.

<sup>394</sup> Εναλλακτικά είναι συνήθης και χρησιμοποιείται και ο όρος «ίδια κεφάλαια».

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, για τις υπό συζήτηση επιχορηγήσεις προβλέπεται η αρχική αναγνώρισή τους στον υποχρεωτικό πρωτοβάθμιο λογαριασμό «αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής – επιχορηγήσεις επενδύσεων» (41) και ειδικά στον υποχρεωτικό για το σκοπό αυτό δευτεροβάθμιο «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» (41.10), καθώς και στον υποχρεωτικό πρωτοβάθμιο «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» και ειδικά στον υποχρεωτικό για το σκοπό αυτό δευτεροβάθμιο του «ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις» (74.03). Πάντως αξίζει να σημειωθεί ότι, ο λογιστικός χειρισμός σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου συμμορφωνόταν με τις οδηγίες του Γαλλικού λογιστικού σχεδίου καθώς και με τα όσα προέβλεπε η 4<sup>η</sup> (78/660/ΕΟΚ) Οδηγία της ΕΕ.<sup>395</sup>

Συγκεκριμένα:

Κατά την περίοδο εφαρμογής του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου, η λήψη κρατικών επιχορηγήσεων παραγωγικών επενδύσεων ρυθμιζόταν από τους νόμους 1262/1982, 1892/1990 και 2601/1998, οι οποίοι προέβλεπαν την παροχή κινήτρων για την ενίσχυση της οικονομικής ανάπτυξης, με σκοπό την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων. Οι επιχορηγήσεις αυτές δίνονταν σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων, οι οποίες έπρεπε να πληρούν τις απαραίτητες, σύμφωνα με το νόμο, προϋποθέσεις και συνιστούσαν δωρεάν κεφαλαιακής ενίσχυσης εκ μέρους του Δημοσίου ή φορέων του Δημοσίου.

Κατ' αρχήν σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τις προαναφερθείσες γνωματεύσεις, οι εισπράξεις των ποσών των επιχορηγήσεων έπρεπε να καταχωρούνται, ως πιστώσεις, στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό της καθαρής θέσης, «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» (41.10). Αντίστοιχα, έπρεπε να χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί των χρηματικών διαθεσίμων (αναλυτικοβάθμιοι του πρωτοβάθμιου λογαριασμού με κωδικό 38). Με τη συγκεκριμένη λογιστική εγγραφή ο νομοθέτης αποσκοπούσε να διατηρήσει αναλλοίωτη την αξία κτήσης των παγίων. Ως εκ τούτου, οι αποσβέσεις του επιχορηγούμενου παγίου έπρεπε να διενεργούνται επί της αξίας κτήσης προ της επιχορήγησης, η οποία εθεωρείτο και πραγματική, προκειμένου να διαμορφώνεται αντίστοιχα το λειτουργικό κόστος, χωρίς να έπρεπε να συμπεριλαμβάνεται σε αυτό η μείωση των αποσβέσεων λόγω των αποσβέσεων της επιχορήγησης. Περαιτέρω, ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός 41.10 έπρεπε να αναλύεται σε υπολογαριασμούς ανά επιχορήγηση και επιχορηγούμενο πάγιο και δεν αποτελούσε στοιχείο καθαρής θέσης το οποίο απεικονιζόταν σε στοιχείο της καθαρής θέσης (αποθεματικό).<sup>396</sup>

Σαφώς επηρεασμένο από τη φορολογική νομοθεσία και τις φορολογικές ανάγκες, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, προκειμένου να μην επηρεάζονται τα φορολογητέα

---

<sup>395</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 690 – 693.

<sup>396</sup> Βλ. σχετ. Γνωμάτευση ΕΣΥΛ 298/2335/1998.

κέρδη της χρήσης προέβλεπε, στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, από τον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.10 και το αρμόδιο υπολογαριασμό του να μεταφέρεται στον υποχρεωτικό τριτοβάθμιο λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσης «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» (81.01.05), ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν στους οικείους λογαριασμούς των αποσβέσεων «αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» (66) και «αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» (85), οι οποίες ήταν αυτές που αντιστοιχούσαν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων.

Ενδιαφέρον επίσης παρουσιάζει και η αναγνώριση της απόσβεσης των επιχορηγήσεων στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης. Το Ε.Γ.Λ.Σ., περιλάμβανε οδηγίες σχετικά με την αναγνώριση αυτή στην παρ. 4.1.201. Οι οδηγίες του π.δ. 1123/1980 συμπληρώνονταν και από τις οδηγίες της Αποφ. Υπ. Οικον. 1017621/10262/Πολ. 1029/17.2.2006, σύμφωνα με την οποία, οι αποσβέσεις που αναλογούσαν στην αξία των επιχορηγηθέντων παγίων βάσει των αναπτυξιακών νόμων ν. 1892/1990 και ν. 2601/1998 ή από την ΕΕ για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονταν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Έτσι, τα ποσά των επιχορηγήσεων έπρεπε να καταχωρούνται σε πίστωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» (41.10) και στο τέλος κάθε χρήσης, ποσό αυτών ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκε έπρεπε να μεταφέρεται στον αποτελεσματικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» (81.10) και σε ειδικό τριτοβάθμιο υπολογαριασμό με κωδικό 81.10.05 και τίτλο «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων»<sup>397</sup>. Τα προαναφερθέντα δεν ίσχυαν για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που επιχορηγούνταν με το ν. 3229/2004, για τις οποίες έγινε αναφορά ανωτέρω.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., και ειδικά στην παρ. 4.1.201 στην κατάσταση αποτελεσμάτων μεταξύ των άλλων εσόδων, τα οποία προβλέπονταν από τις διατάξεις της συγκεκριμένης παραγράφου, έπρεπε να καταχωρούνται και οι ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις. Οι επιχορηγήσεις αυτές ταξινομούσαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, στην κατηγορία «άλλα έσοδα εκμετάλλευσης», μέσω του ομότιτλου τριτοβάθμιου υπολογαριασμού 86.00.01. Καταρχήν, οι υπό συζήτηση επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις αναγνωρίζονταν στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό «ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις» (74.03) και στο τέλος της χρήσης έπρεπε να μεταφέρονται στο λογαριασμό 86.00.01, προκειμένου να συμπεριληφθούν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης, σύμφωνα με τα τότε προβλεπόμενα.<sup>398</sup>

---

<sup>397</sup> Βλ. σχετ. 1040321/10238/ΠΟΛ. 1093/1992, ερμ.. εγκύκλιος του ν. 1892/1990 και 1072294/11060/Β0012/01.10.2004.

<sup>398</sup> Βλέπε σχετ. Γνωμάτευση ΕΣΥΛ 41/1063/1989 και Γνωμάτευση ΕΣΥΛ 206/2138/1994 ειδικά για τα προγράμματα επιμόρφωσης προσωπικού.

Οι ως άνω επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις, οι οποίες αρχικά αναγνωρίζονταν στο λογαριασμό 74.03, αφορούσαν σε ποσά που λαμβάνονταν για την κάλυψη ορισμένων λειτουργικών δαπανών, όπως αυτές για την εκπαίδευση προσωπικού και τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας. Ακόμη μπορεί να αφορούσαν και στην κάλυψη της αναλογίας δαπάνης αποσβέσεων των έργων πάγιας μορφής, τα οποία είχαν αποκτηθεί ή κατασκευαστεί με επιχορηγήσεις.<sup>399</sup>

Σύμφωνα με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, στην περίπτωση εκποίησης ή καταστροφής του παγίου στοιχείου που αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του σχετικού υπολογαριασμού του 41.10 έπρεπε να μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου πάγιου στοιχείου.

Ως προς το λογιστικό χειρισμό, τον οποίο επέβαλε την ίδια περίοδο η φορολογική νομοθεσία, ο *Θ. Γρηγοράκος* εξηγεί ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1262/1982 αλλά και του ν. 1892/1980 προβλεπόταν ότι, για τον υπολογισμό των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων, αφαιρείται από την αξία κτήσης των παγίων στοιχείων το ποσό των δωρεάν επιχορηγήσεων που λαμβάνει η επιχείρηση από το Δημόσιο. Σε συνέχεια της διάταξης αυτής, ο φορολογικός νομοθέτης με την Εγκύκλιο 5 /1983 (σελ. 7) ερμήνευε τις διατάξεις του ν. 1262/1982 με τέτοιο τρόπο ώστε η αξία κτήσης των αποκτώμενων νέων παγίων παραγωγικών επενδύσεων, που είχαν αποκτηθεί σύμφωνα με το προαναφερθέν πλαίσιο, να καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία μειωμένη κατά τα ποσά των επιχορηγήσεων του Δημοσίου. Τα ποσά των επιχορηγήσεων αυτών έπρεπε να αναγνωρίζονται ως χρεώσεις σε λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού με τίτλο «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων ν. 1262/1982», σε πίστωση του λογαριασμού «αφορολόγητο αποθεματικό επιχορηγήσεων επενδύσεων του ν. 1262/1982». Ο *Θ. Γρηγοράκος*, υπογραμμίζει ότι ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός έρχεται σε αντίθεση με τις βασικές λογιστικές αρχές αφού οδηγεί στον προσδιορισμό ανακριβούς λειτουργικού κόστους και την εμφάνιση ενός πλασματικού αποθεματικού, καθώς και με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 και ειδικά τα άρθρα 42<sup>α</sup>, 42<sup>β</sup>, 42<sup>γ</sup>, 42<sup>δ</sup> και 42<sup>ε</sup>, σύμφωνα με τα οποία δεν επιτρεπόταν να εμφανίζονται στους λογαριασμούς του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού και λογαριασμοί όπως οι ανωτέρω, οι οποίοι στην ουσία ήταν λογαριασμοί τάξεως. Οι διατάξεις αυτές εναρμονίζονταν πλήρως με τις πρόνοιες της Τέταρτης Οδηγίας (78/660) της Ε.Ο.Κ.. Ωστόσο, το Υπουργείο Οικονομικών με νεότερη ερμηνευτική εγκύκλιο επί του ν. 1892/1990 και συγκεκριμένα την Εγκύκλιο 1040321/10238/Πολ.1093/1992 υιοθέτησε τελικά το λογιστικό χειρισμό του Ε.Γ.Λ.Σ., για τον οποίο έγινε αναφορά ανωτέρω και επέτρεπε στις επιχειρήσεις να χειρίζονται τα ποσά των επιχορηγήσεων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και επέβαλε να εμφανίζονται οι επιχορηγήσεις αυτές σε λογαριασμούς τάξεως.<sup>400</sup>

---

<sup>399</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 694 και 695.

<sup>400</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 691 και 692.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι διατάξεις του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου σχετικά και με την αναπροσαρμογή παγίων, τα οποία είχαν αποκτηθεί με επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων. Η αναπροσαρμογή αυτή αφορούσε την, κατά τα άρθρα 20 έως 27 του ν. 2065/1992, αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς. Το προηγούμενο πλαίσιο προέβλεπε η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων αυτών να γίνεται στη συνολική τους αξία κτήσης και στις συνολικές σωρευμένες αποσβέσεις τους και ταυτόχρονα με το ίδιο ποσό να αναπροσαρμόζεται και το ποσό της επιχορήγησής τους, όπως αυτό εμφανιζόταν στον οικείο υπολογαριασμό του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού 41.10.<sup>401</sup>

Σύμφωνα με τις οδηγίες του Ε.Γ.Λ.Σ., στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, έπρεπε από το λογαριασμό 41.10 να μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης, ως έκτακτο και ανόργανο έσοδο, με καταχώρηση στον υποχρεωτικό τριτοβάθμιο λογαριασμό «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» (81.01.05), ποσό ίσο με τις τακτικές και τις πρόσθετες αποσβέσεις πάγιων στοιχείων των λογαριασμών 66 και 85, οι οποίες αναλογούσαν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκε από τις πιο πάνω επιχορηγήσεις. Σε περίπτωση εκποίησης, καταστροφής ή ακρήστευσης οποιουδήποτε πάγιου στοιχείου που χρηματοδοτήθηκε από τις παραπάνω επιχορηγήσεις, από το λογαριασμό 41.10, έπρεπε να μεταφέρεται το υπόλοιπο της επιχορήγησης που αφορούσε το στοιχείο αυτό, στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του πάγιου στοιχείου. Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις παραχωρούνταν στις οικονομικές μονάδες με όρους ή δεσμεύσεις που θέτονταν από τις αρχές ή τους οργανισμούς που τις παραχωρούσαν, οι λογιστικοί χειρισμοί προσαρμόζονταν στο νομικό πλαίσιο, το οποίο κάθε φορά καθόριζε κάθε επιχορήγηση. Έτσι, π.χ. σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις χαρακτηρίζονταν ως αφορολόγητα αποθεματικά, με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού (λογαριασμός τρίτων ή λογαριασμός ταμιακών διαθεσίμων), έπρεπε να πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού «αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων» (41.08), χωρίς στο τέλος κάθε χρήσης, να γίνεται μεταφορά των επιχορηγήσεων στο λογαριασμό 81.01.05.

Τα ανωτέρω δεν ίσχυαν για την ειδική κατηγορία κρατικών επιχορηγήσεων, οι οποίες προβλέπονταν από το ν. 3299/2004. Ο *Θ. Γρηγοράκος*, σημειώνει ότι για τις επιχορηγήσεις αυτές, εφαρμοζόταν διαφορετικός λογιστικός χειρισμός, ο οποίος επιβαλλόταν από την παρ. 6 του άρθρου 8 του νόμου αυτού. Στην εν λόγω παράγραφο προβλέπονταν ότι, τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισέπρατταν οι επιχορηγήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, έπρεπε να εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο δεν ήταν υποκείμενο σε φορολογία εισοδήματος. Αυτό, ίσχυε υπό την προϋπόθεση ότι θα παρέμενε αμετάβλητο και δεν θα είχε διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα (10) χρόνια από το χρόνο του σχηματισμού του. Μετά την πάροδο των δέκα ετών, το αφορολόγητο αποθεματικό

---

<sup>401</sup> Βλ. σχετικά και Εγκ. Υπουρ. Οικον. 1110021/Πολ. 1222/1994, παρ. 6 και 1110587/Πολ. 1287/512-2000.

θα μπορούσε να διανεμηθεί ή να κεφαλαιοποιηθεί, καταβάλλοντας φόρο ίσο με το ένα τρίτο (1/3) του ισχύοντος συντελεστή φορολογίας εισοδήματος. Ο *Θ. Γρηγοράκος* εξηγεί ότι, βάσει των διατάξεων αυτών οι αποσβέσεις των παγίων που είχαν αποκτηθεί μέσω των συγκεκριμένων επιχορηγήσεων εξέπιπταν στο σύνολό τους από τα φορολογητέα έσοδα και τα ποσά των επιχορηγήσεων καταχωρούνταν στην πίστωση του λογαριασμού 41.10 και των οικείων, κατά επιχορήγηση, τριτοβάθμιων υπολογαριασμών του, οι οποίοι έφεραν τίτλο «αφορολόγητο αποθεματικό από επιχορηγήσεις Ν. 3220/2014». Όσον αφορά στη διανομή ή στην κεφαλαιοποίηση του σχηματιζόμενου αποθεματικού, αυτή ήταν προαιρετική και επιτρεπόταν να πραγματοποιηθεί μετά από δέκα (10) χρόνια, οπότε και φορολογούνταν με το ένα τρίτο (1/3) του ισχύοντος συντελεστή.<sup>402</sup>

#### *Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Τα Ε.Λ.Π. δεν επιτρέπουν την καταχώρηση των ληφθέντων επιχορηγήσεων για κτήση παγίων επενδύσεων στα ίδια κεφάλαια, ως στοιχείο καθαρής θέσης και επιβάλλουν την αναγνώρισή τους στο Παθητικό του Ισολογισμού ως «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις», με τα ποσά τα οποία εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Αντίθετα, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε την αρχική καταχώρηση των επιχορηγήσεων αυτών, σε κάθε περίπτωση, ως στοιχείο καθαρής θέσης στα ίδια κεφάλαια.

Επιπλέον, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., μεταγενέστερα οι κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται (κατανέμονται) στα αποτελέσματα ως οργανικό έσοδο («λοιπά συνήθη έσοδα»), με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο.

Με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, οι αποσβέσεις αυτές σε ποσό ίσο με τις τακτικές και τις πρόσθετες αποσβέσεις πάγιων στοιχείων, που αναλογούσαν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκε από τις υπό εξέταση επιχορηγήσεις, αναγνωρίζονταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης στην κατηγορία «έκτακτα αποτελέσματα», ως «έκτακτο και ανόργανο έσοδο».

Επιπλέον, αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων, τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν οι κρατικές επιχορηγήσεις αυτές να αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

---

<sup>402</sup> Βλ. *Γρηγοράκος*, Ανάλυση και Ερμηνεία Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 694 και 695.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οι κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων αναγνωρίζονται και ταξινομούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης στην κατηγορία «άλλα έσοδα εκμετάλλευσης», μέσω του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού «ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις» (74.03), όταν αυτές λαμβάνονται από το Δημόσιο, τους φορείς του Δημοσίου ή την ΕΕ.

### 3.3 Φόροι εισοδήματος

Η λογιστική σχετικά με τους φόρους εισοδήματος αποτελεί επίσης μία περιοχή ουσιωδών διαφοροποιήσεων μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου. Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων εντοπίζονται τόσο σε επίπεδο εκτίμησης του ύψους του ετήσιου φόρου εισοδήματος όσο και σε επίπεδο απεικόνισης της μεταβολής της σχετικής υποχρέωσης στις οικονομικές καταστάσεις.

Η πρώτη σημαντική διαφορά μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του Ε.Γ.Λ.Σ. αφορά στην απεικόνιση της μεταβολής της φορολογικής υποχρέωσης στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 25 του ν. 4308/2014<sup>403</sup>, στα έξοδα τα οποία παρουσιάζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των άλλων και ο φόρος εισοδήματος, τρέχων και αναβαλλόμενος κατά περίπτωση (στοιχείο (ιγ) της υπό συζήτηση παραγράφου). Με εντελώς αντίθετη προσέγγιση, το Ε.Γ.Λ.Σ απαιτούσε ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος επιβάρυνε τη χρήση, να εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, αφαιρετικά του κονδυλίου «καθαρά αποτελέσματα της χρήσης».<sup>404</sup> Ως εκ τούτου, δεν αντιμετωπίζονταν λογιστικά ως έξοδο της περιόδου αναφοράς και στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης δεν παρουσιάζονταν τα αποτελέσματα μετά φόρων της περιόδου.

Η παρ. 3 του άρθρου 23 των Ε.Λ.Π. περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των αναβαλλόμενων φόρων. Στη συγκεκριμένη παρ. δύναται η δυνατότητα να επιλέγουν εάν θα αναγνωρίζουν αναβαλλομένους φόρους στις οικονομικές τους καταστάσεις ή όχι. Στην περίπτωση κατά την οποία οι οντότητες αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

---

<sup>403</sup> Βλ. επίσης σχετικά Παράρτημα Β, ν. 4308/2014.

<sup>404</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Τέταρτο, Κεφάλαιο 4.1, παρ. 4.1.302, π.δ. 1123/1980.

Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες υπάρχουν προσωρινές (αντιστρέψιμες διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης). Από τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας μπορεί να προκύπτει: α) αναβαλλόμενος φόρος έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, ή β) αναβαλλόμενος φόρος έξοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αποσκοπεί στην αποτύπωση ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος και περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από τη διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι η αναγνώριση για λογιστικούς σκοπούς κάποιου εσόδου ή εξόδου (περιουσιακού στοιχείου/υποχρέωσης) αντίστοιχα που θα φορολογηθεί/εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς σε μεταγενέστερη περίοδο, συνεπάγεται την ταυτόχρονη αναγνώριση του αναλογούντος αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, που προβλέπει την αναγνώριση όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.<sup>405</sup>

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 23, ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές εκτός εάν η υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση υπεραξίας ή την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν αφορά συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές, στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου θα χρησιμοποιηθούν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση στην οποία η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μια συναλλαγή που δεν αφορά ενοποίηση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα.<sup>406</sup>

Με την παρ. 23.3.5 της *Οδηγίας Ε.Α.Τ.Ε.* προβλέπεται ότι δεδομένου ότι η λογιστική του αναβαλλόμενου φόρου είναι ένα σύνθετο λογιστικό αντικείμενο, το οποίο εισάγεται για πρώτη φορά με τον παρόντα νόμο, οι οντότητες μπορούν να αναζητούν καθοδήγηση στο Δ.Α.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος».<sup>407</sup>

---

<sup>405</sup> Βλ. σχετ. παρ. 23.3.1 και 23.3.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>406</sup> Βλ. σχετ. παρ. 23.3.3 και 23.3.4, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>407</sup> Για τις σχετ. οδηγίες βλ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A1022 – A1060.



Επιπρόσθετα στην παρ. 23.3.6 της ίδιας Οδηγίας, υπογραμμίζεται ότι η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται από το νόμο σε καθαρά προαιρετική βάση. Ωστόσο, η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά. Δηλαδή, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επιλέγει να υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και να αγνοεί στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επομένως, όταν μια οντότητα εφαρμόζει λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο των θετικών και αρνητικών ποσών του αναβαλλόμενου φόρου.

Στη διεθνή πρακτική, τα προκύπτοντα ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων από την εφαρμογή λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας αφορούν αμιγώς ζήτημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας τακτοποιείται ο ετεροχρονισμός του φόρου εισοδήματος που προκύπτει από διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, και συνεπώς τα σχετικά ποσά αναβαλλόμενου φόρου είναι ίδιας φύσης με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος. Στο πλαίσιο της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και του παρόντος νόμου η αναγνώριση, όταν συντρέχει περίπτωση αναβαλλόμενου φόρου είναι προαιρετική, ενώ στο πλαίσιο των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική.<sup>408</sup>

Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 23, οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου.

Δεύτερη σημαντική διαφορά είναι αυτή της αναγνώρισης των αναβαλλόμενων φόρων. Τα Ε.Λ.Π. δίνουν τη δυνατότητα στις διοικήσεις των οντοτήτων να αποφασίζουν εάν επιθυμούν να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις οικονομικές τους καταστάσεις. Το ισχύον νομικό πλαίσιο απαιτεί, για τις οντότητες που τελικά αναγνωρίζουν αναβαλλόμενους φόρους, να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Ωστόσο, όσον αφορά στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, αυτές αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Τα χρεωστικά και τα πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα

---

<sup>408</sup> Βλ. σχετ. παρ. 23.3.7, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015, *IFRS Foundation*, *IFRS Standards*, Required 1 January 2021, Part A., A1022 – A1060.

καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων.<sup>409</sup>

Περαιτέρω, ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε είναι απαίτηση (και ως εκ τούτου αποτελεί περιουσιακό στοιχείο), είτε είναι υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά. Τέλος, οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης που αναγνωρίζονται κάθε φορά ως κονδύλια του ισολογισμού και τα οποία προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο, αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου.<sup>410</sup>

Επιπρόσθετα, η *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.*, παρέχει λεπτομερείς οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή της λογιστικής επί των αναβαλλόμενων φόρων στις παρ. 23.3.1 – 23.3.7 και 23.5.1. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν αναγνώριζε σε καμία περίπτωση την ύπαρξη των αναβαλλόμενων φόρων. Ως εκ του, δεν προέβλεπε κανένα λογιστικό χειρισμό σχετικά με αυτούς.

Μία τρίτη σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο πλαισίων εντοπίζεται στο θέμα της αναγνώρισης προβλέψεων για ενδεχόμενους πρόσθετους φόρους και προσαυξήσεις. Σύμφωνα με την *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.*, αναφορικά με το φόρο εισοδήματος εξηγεί ότι, «η οντότητα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2015 και εφεξής θα εμφανίζει όλους τους φόρους (φόρο εισοδήματος, διαφορές φορολογικού ελέγχου και λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους), ως στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο χρόνο που προκύπτουν βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Ειδικά επισημαίνεται ότι ο φόρος εισοδήματος αναγνωρίζεται ως έξοδο και υποχρέωση στο τέλος της περιόδου που αφορά, καθώς έχει ήδη προκύψει με βάση την ισχύουσα νομοθεσία (αρχή δεδουλευμένου)<sup>411</sup>. Κατά το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και την τότε ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, για τους ενδεχόμενους πρόσθετους φόρους και προσαυξήσεις που θα προέκυπταν από τον έλεγχο των μη φορολογικά ελεγμένων χρήσεων, η υιοθετούμενη λογιστική πρακτική στην Ελλάδα, δεν υιοθετούσε την ανάγκη της εκτίμησης του ύψους των ποσών αυτών και συνεπώς καμία σχετική πρόβλεψη για τέτοιες φορολογικές υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονταν στο τέλος κάθε χρήσης. Ωστόσο, αξίζει να επισημανθεί ότι μελετώντας τις διατάξεις της παρ. 14, του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920 φαίνεται ότι εδώ ο νομοθέτης είχε μάλλον διαφορετική άποψη, η οποία όμως δεν εφαρμόστηκε στην

---

<sup>409</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 23, παρ. 3, 4 και 5 και Παράρτημα Β, ν. 4308/2014.

<sup>410</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 23, παρ. 3, 4 και 5, ν. 4308/2014.

<sup>411</sup> Βλ. σχετ. παρ. 37.6.3, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

πράξη, λόγω των προαναφερομένων διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ. Οι πρόσθετοι φόροι που τελικά προέκυπταν από τον φορολογικό έλεγχο, κατά την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., αναγνωρίζονταν στον πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων, όπως ακριβώς και ο τρέχων φόρος εισοδήματος, αλλά σε ξεχωριστό κονδύλι, μόνο εφόσον ο φορολογικός έλεγχος είχε ολοκληρωθεί και είχε συνταχθεί και το οριστικό φύλλο ελέγχου.<sup>412</sup>

Τέλος, μία τέταρτη διαφορά μεταξύ των δύο πλαισίων αφορά στη μη αναγνώριση της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος της επόμενης χρήσης, όταν εφαρμόζεται το ισχύον λογιστικό πλαίσιο των Ε.Λ.Π. από το 2015 και μετά. Το σχετικό ποσό αναγνωρίζεται με την καταβολή του σχετικού ποσού στην επόμενη περίοδο.<sup>413</sup>

Αντίθετα, κατά το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος έπρεπε να εμφανίζεται μαζί με τον ετήσιο φόρο εισοδήματος στις υποχρεώσεις για φόρους και τέλη της επιχείρησης, προσανυξάνοντας ταυτόχρονα ισόποσα τις απαιτήσεις της. Το Ε.Γ.Λ.Σ προέβλεπε μάλιστα τη χρήση ειδικού λογαριασμού για τη λογιστικοποίηση της απαίτησης αυτής (λογαριασμός 33.13.00 «προκαταβολή φόρου εισοδήματος»), ο οποίος χρεωνόταν στο τέλος της χρήσης με το ποσό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση, που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσης, με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 54.08 «λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος». Στο τέλος της επόμενης χρήσης, το υπόλοιπο του λογαριασμού 33.13.00 έπρεπε να μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 54.08, σύμφωνα με όσα ορίζονταν στην περ. 8 της παρ. 2.2.505 του π.δ. 1123/1980.<sup>414</sup>

### 3.4 Συναλλαγματικές διαφορές

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Το άρθρο 27 του ν. 4308/2024 περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των συναλλαγών και των στοιχείων σε ξένο νόμισμα.

Συγκεκριμένα:

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του υπό συζήτηση άρθρου, μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

Στη δεύτερη παράγραφο προβλέπεται ότι στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς: α) τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του

---

<sup>412</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Τέταρτο, Κεφάλαιο 4.1 , παρ. 4.1.302, π.δ. 1123/1980.

<sup>413</sup> Βλ. σχετ. παρ. 37.6.3, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>414</sup> Βλ. σχετ. Μέρος Δεύτερο, Κεφάλαιο 2.2 , παρ. 2.2.304, π.δ. 1123/1980.

ισολογισμού, β) τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης και γ) 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 διαφορές που προκύπτουν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4308/2014.

Περαιτέρω, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τον διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Τέλος, η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας. Και σε αυτή την περίπτωση, η *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* παρέχει λεπτομερείς οδηγίες, σχετικά με τη λογιστική των συναλλαγών και των στοιχείων σε ξένο νόμισμα (παρ. 27.1. έως και 27.4.4).

Ειδικότερα:

Στην *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* διευκρινίζεται ότι, για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του άρθρου 27 του ν. 4308/2014, έχει σημασία η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νομισματικά και μη νομισματικά (monetary / non-monetary items).

Η *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* παραπέμπει στο σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, του ν. 4308/2014, σύμφωνα με τον οποίο «νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία είναι οι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος». Ως ενδεικτικές περιπτώσεις νομισματικών στοιχείων αναφέρονται τα διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, οι παντός είδους απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Ως παραδείγματα μη νομισματικών στοιχείων αναφέρονται τα κατεχόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι προκαταβολές και οι συμμετοχικοί τίτλοι.

Στην *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* διευκρινίζεται ότι, η βασική αρχή που ακολουθείται στην αρχική αναγνώριση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα (έσοδο, έξοδο, περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση ή καθαρή θέση) είναι αυτή που αναφέρθηκε στην παρ. 1 του άρθρου 27 ανωτέρω, σύμφωνα με την οποία, η συναλλαγή αυτή μετατρέπεται στο

νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα, κατά περίπτωση, συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

Ως προς τις συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προκύπτουν από μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία και οι οποίες, όπως εξηγήθηκε ανωτέρω, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24. Διευκρινίζεται ότι οι εν λόγω συναλλαγματικές διαφορές ενσωματώνονται στις διαφορές εύλογης αξίας που αναγνωρίζονται είτε στα αποτελέσματα (π.χ. εμπορικό χαρτοφυλάκιο) είτε στην καθαρή θέση (π.χ. διαθέσιμα για πώληση).

Επιπλέον, στην *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* εξηγείται ότι, οι συναλλαγματικές διαφορές από επιμέτρηση νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν, όταν πρόκειται για: α) συναλλαγματικές διαφορές κατά το διακανονισμό, ή β) συναλλαγματικές διαφορές από την επιμέτρηση σε διαφορετική συναλλαγματική ισοτιμία από την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης ή την ισοτιμία της σύνταξης προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Σχετικά με τη λογιστική της συναλλαγματικής διαφοράς που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο, το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, κατ' αρχήν η *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.* παραπέμπει επίσης στο σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, του ν. 4308/2014. Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό ως «καθαρή επένδυση σε αλλοδαπή δραστηριότητα» (net investment in a foreign operation) νοείται «το ποσό (αναλογία) των δικαιωμάτων μιας οντότητας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία μείον υποχρεώσεις), μιας εκμετάλλευσης που είναι θυγατρική, συγγενής, κοινοπραξία ή υποκατάστημα της οντότητας, οι εργασίες της οποίας βασίζονται ή διεξάγονται σε μια χώρα ή ένα νόμισμα, διαφορετικά από αυτά της οντότητας. Απαιτήσεις ή υποχρεώσεις μιας οντότητας από επένδυση της σε αλλοδαπή δραστηριότητα, ο διακανονισμός των οποίων δεν έχει προγραμματισθεί ούτε αναμένεται να συμβεί στο προβλεπτό μέλλον, θεωρούνται μέρος της επένδυσης αυτής».

Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας. Σημειώνεται ότι η εν λόγω διάταξη έχει εφαρμογή μόνο για θυγατρικές οντότητες και μόνο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, δεν έχει εφαρμογή στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής).

Τέλος, στην *Οδηγία Ε.Α.Τ.Ε.*, σημειώνονται δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν αναγνωρίζονται συναλλαγματικές διαφορές. Η πρώτη αφορά στην πώληση μη νομισματικών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρούνται στο κόστος. Στην περίπτωση αυτή, το αποτέλεσμα της πώλησης προκύπτει ως διαφορά

μεταξύ της αξίας του τιμήματος της πώλησης σε ευρώ και της λογιστικής αξίας του στοιχείου. Η δεύτερη περίπτωση αφορά στην πώληση μη νομισματικών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρούνται στην εύλογη αξία. Εδώ, το αποτέλεσμα προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμήματος της πώλησης σε ευρώ και της λογιστικής αξίας του στοιχείου (τελευταίας εύλογης αξίας)<sup>415</sup>.

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Στο Κεφάλαιο 2.3, του Δεύτερου Μέρους, του Άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980 περιλαμβάνονταν διατάξεις σχετικά με: α) τον υπολογισμό της αξίας των αγορών από το εξωτερικό και των πωλήσεων στο εξωτερικό, β) την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, γ) την απεικόνιση των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού σε ξένο νόμισμα και δ) την ενσωμάτωση των ισολογισμών υποκαταστημάτων εξωτερικού στον ισολογισμό της έδρας της οικονομικής μονάδας.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η αξία των παγίων ή αποθεμάτων, στο νόμισμα αναφοράς (δραχμές αρχικά και ευρώ μεταγενέστερα), τα οποία αγοράζονταν από το εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής τους αξίας (π.χ. έναντι φορτωτικών εγγράφων, με άνοιγμα ανέκκλητης πιστώσεως ή με αποδοχή συναλλαγματικών) έπρεπε να υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας διακανονισμού της αξίας. Η ημέρα αυτή έπρεπε να συμπίπτει με την ημερομηνία της σχετικής εκκαθάρισης της τράπεζας που μεσολαβούσε για την εισαγωγή και, σε περίπτωση προεμβάσματος για το όλο ή μέρος της αξίας, με την ημερομηνία του προεμβάσματος.

Η αξία στο νόμισμα αναφοράς των αγαθών που πωλούνταν στο εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της αξίας τους, έπρεπε να υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας εκδόσεως του παραστατικού (π.χ. τιμολογίου) πωλήσεως και εξαγωγής από την αποθήκη των πωλημένων, σύμφωνα και με όσα καθορίζονταν στη παρ. 2.2.704 του π.δ. 1124/1980.

Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας αυτής και της αξίας στο νόμισμα αναφοράς, η οποία προέκυπτε με βάση την τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα διακανονισμού ή, σε περίπτωση προεμβάσματος για το όλο ή μέρος της αξίας, κατά την ημέρα του προεμβάσματος, καταχωρούνταν στη χρέωση ειδικού τριτοβάθμιου λογαριασμού των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, με κωδικό 81.00.04, όταν ήταν χρεωστική, ή στην πίστωση ειδικού λογαριασμού επίσης των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων με κωδικό 81.01.04, όταν ήταν πιστωτική.

Τα αποθέματα που στέλνονταν στο εξωτερικό προς διάθεση για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας, κατά την απογραφή έπρεπε να αποτιμώνται όπως και τα ομοειδή

---

<sup>415</sup> Βλ. σχετ. παρ. 27.1.1 – 27.4.4., Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

στο εσωτερικό με προσαύξηση της αξίας τους με τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής τους στο εξωτερικό, καθώς και με τους δασμούς και λοιπούς φόρους - τέλη που καταβάλλονταν για την εισαγωγή τους στην τρίτη χώρα.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οι λογαριασμοί των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, οι λογαριασμοί των γραμματίων ή συναλλαγματικών (εισπρακτέων και πληρωτέων) σε ξένο νόμισμα, καθώς και τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, έπρεπε να αποτιμώνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία έπρεπε να προκύπτει από σχετικό δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό αποτελούσαν οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, οι οποίες προέρχονταν από προεμβάσματα ή ανέκκλητες πιστώσεις για παραγγελίες σε προμηθευτές εξωτερικού και προεμβάσματα ή ανέκκλητες πιστώσεις για παραγγελίες πελατών εξωτερικού, οι οποίες έπρεπε να αποτιμώνται στη αξία του νομίσματος αναφοράς, στην οποία έγινε ο οριστικός διακανονισμός τους.

Οι απαιτήσεις, στις οποίες περιλαμβάνονταν και τα γραμμάτια εισπρακτέα έπρεπε να αποτιμώνται στην τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος. Οι υποχρεώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονταν και τα γραμμάτια πληρωτέα, έπρεπε να αποτιμώνται στην τιμή πώλησης του ξένου νομίσματος.

Με την επιφύλαξη των σχετικών διατάξεων της παραγράφου 2.2.110, όσον αφορά στις συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προέκυπταν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα των παραπάνω περιπτώσεων, ίσχυαν τα ακόλουθα:

1. Όταν οι συναλλαγματικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις προέρχονταν από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνταν σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής:
  - Καταχωρούνταν σε ιδιαίτερους αναλυτικοβάθμιους λογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα, με τον τίτλο «Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του υποχρεωτικού «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων» (44.14).
  - Στο τέλος κάθε χρήσης, τα υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα αν ήταν χρεωστικά μεταφέρονταν στη χρέωση του λογαριασμού «συναλλαγματικές διαφορές» (81.00.04), ενώ αν ήταν πιστωτικά παράμεναν και, μέσα στην επόμενη χρήση, μεταφέρονταν στην πίστωση του λογαριασμού «συναλλαγματικές διαφορές» (81.01.04).
2. Όταν προέρχονταν από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνταν σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής:

- Καταχωρούνταν σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα με τον τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων», του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού 44.14.
- Στο τέλος κάθε χρήσης, τα χρεωστικά υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα, μεταφέρονταν στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04, από τα δε πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών αυτών, το μέρος εκείνο που αντιστοιχούσε στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, οι οποίες εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, μεταφέρονταν στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04, εφόσον δεν είχε προηγηθεί η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη η πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Σε περίπτωση που είχαν προηγηθεί μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του 44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος που μεταφερόταν στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 προσδιοριζόταν κατ' αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.14.

Οι συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προέκυπταν κατά την είσπραξη ή πληρωμή των απαιτήσεων και υποχρεώσεων των παραπάνω περιπτώσεων καταχωρούνταν απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04. Οι συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προέκυπταν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνταν απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04. Οι συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προέκυπταν από δάνεια και πιστώσεις που χρησιμοποιούνταν για τη χρηματοδότηση κτήσης πάγιων στοιχείων, παρακολουθούνταν σε λογαριασμό των εξόδων πολυετούς απόσβεσης με κωδικό 16.15, σύμφωνα με όσα καθορίζονταν στην παρ. 2.2.110, του π.δ. 1123/1980.

Διατάξεις σχετικά με την αποτίμηση των ακινητοποιήσεων στο εξωτερικό περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.3.300 του π.δ. 1123/1980. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, οι ακινητοποιήσεις της οικονομικής μονάδας που βρίσκονταν στο εξωτερικό απεικονίζονταν στους λογαριασμούς με την εκφρασμένη στο νόμισμα αναφοράς αξία κτήσης κατά την ημέρα της δημιουργίας τους. Με βάση την αξία αυτή υπολογίζονταν οι αποσβέσεις και, αν υπήρχε ανάλογη περίπτωση, οι προβλέψεις για απαξίωση ακινητοποιήσεων που δεν επιδέχονταν απόσβεση. Το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), που τυχόν προέκυπτε από τις διακυμάνσεις της τιμής των ξένων νομισμάτων, διαπιστώνονταν οριστικά και έπρεπε να καταχωρείται στους οικείους υπολογαριασμούς των 81.02 και 81.03 μόνο κατά την εκποίηση των ακινητοποιήσεων αυτών.



Διατάξεις σχετικά με την αποτίμηση των χρεογράφων και των λοιπών τίτλων συμμετοχών και τοποθετήσεων σε ξένο νόμισμα περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.3.301 του π.δ. 1123/1980.

Ειδικότερα:

Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και τίτλοι σε ξένο νόμισμα μετατρέπονταν σε δραχμές στην αρχή και αργότερα σε ευρώ, με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης τους (αγοράς).

Η αποτίμηση των χρεογράφων και γενικά των τίτλων σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα αναφοράς έπρεπε να γίνεται μαζί με τα χρεόγραφα και τους άλλους τίτλους σε δραχμές ή ευρώ της οικονομικής μονάδας, σύμφωνα με όσα ορίζονταν στην παρ. 2.2.112 του π.δ. 1123/1980.

Η τρέχουσα αξία στο νόμισμα αναφοράς των χρεογράφων και γενικά των τίτλων σε ξένο νόμισμα έπρεπε να προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό της τρέχουσας αξίας τους σε ξένο νόμισμα με την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Η τρέχουσα αξία σε ξένο νόμισμα των χρεογράφων και γενικά των τίτλων αυτών έπρεπε να προσδιορίζεται με βάση τη μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Διατάξεις σχετικά με την ενσωμάτωση ισολογισμών και λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσης υποκαταστημάτων εξωτερικού στον ισολογισμό και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης της έδρας της οικονομικής μονάδας περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.3.302 του π.δ. 1123/1980.

Ειδικότερα:

Οι οικονομικές μονάδες, που διατηρούσαν στο εξωτερικό υποκαταστήματα με αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση, έπρεπε να ενσωματώνουν στον ισολογισμό και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης της έδρας τους, τους ισολογισμούς και τους αντίστοιχους λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσης των υποκαταστημάτων αυτών, όπως οριζόταν στην παρ. 2.2.409.

Κατά την ενσωμάτωση και συγχώνευση των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων, καθώς και των εξόδων και των εσόδων των υποκαταστημάτων της προηγούμενης περίπτωσης, στον ετήσιο ισολογισμό και στον ετήσιο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, η μετατροπή των στοιχείων αυτών σε δραχμές στην αρχή ή μετέπειτα σε ευρώ, έπρεπε να γίνεται ως εξής:

1. Τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, και οι κινητές αξίες (χρεόγραφα και άλλοι τίτλοι) μετατρέπονταν στο νόμισμα αναφοράς με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης (αγοράς ή

ιδιοκατασκευής) κάθε στοιχείου. Οι σχετικές διατάξεις των παρ. 2.2.100 έως και 2.2.110, καθώς και των περιπτώσεων της παρ. 2.2.205, αναφορικά με τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, και οι σχετικές διατάξεις της παραγράφου 2.2.112, αναφορικά με τις κινητές αξίες, εφαρμόζονταν αναλόγως.

2. Τα αποθέματα έπρεπε να μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης τους (αγοράς ή παραγωγής). Οι σχετικές διατάξεις των παρ. 2.2.200 έως και 2.2.205 εφαρμόζονταν αναλόγως.
3. Τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις, μετατρέπονταν στο νόμισμα αναφοράς με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού.
4. Τα έξοδα και τα έσοδα μετατρέπονταν στο νόμισμα αναφοράς με τη μέση τιμή του ξένου νομίσματος της διαχειριστικής περιόδου (χρήσης) στην οποία αναφέρονταν. Για τον προσδιορισμό αυτής της μέσης τιμής, αθροίζονταν οι μέσες τιμές αγοράς και πώλησης του ξένου νομίσματος, κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και κατά το τέλος κάθε μήνα αυτής, και το άθροισμα έπρεπε να διαιρείται με τον αριθμό των μηνών της περιόδου προσαυξημένο κατά μία μονάδα.

Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που ενδεχομένως θα προκύπτανε από τις μετατροπές των προαναφερόμενων περιπτώσεων 1 - 4, εφαρμόζονταν τα ακόλουθα:

1. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπταν από τη μετατροπή στο νόμισμα αναφοράς των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, καθώς και από τη μετατροπή των κινητών αξιών, των αποθεμάτων και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και των εξόδων και των εσόδων, αν ήταν χρεωστικές καταχωρούνταν στο λογαριασμό 81.00.04, ενώ αν ήταν πιστωτικές καταχωρούνταν στο λογαριασμό 81.01.04.
2. Για τις συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπταν από τη μετατροπή στο νόμισμα αναφοράς των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, εφαρμόζονταν αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 2.2.110 και της παραγράφου 2.3.2.

Διατάξεις σχετικά με τη μετατροπή στο νόμισμα αναφοράς των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονταν στο εξωτερικό και ήταν εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα περιλαμβάνονταν στην παρ. 2.3.303. Σύμφωνα με την παράγραφο αυτή, οι οικονομικές μονάδες, οι οποίες διέθεταν περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονταν στο εξωτερικό, χωρίς να λειτουργούν αντίστοιχο υποκατάστημα, για τη μετατροπή σε δραχμές ή σε ευρώ των στοιχείων αυτών που ήταν εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα εφαρμόζαν αναλόγως τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 2.3.302.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, όπως διαμορφωνόταν από τον κ.ν. 2190/1920:

Οι συναλλαγματικές διαφορές δανείων ή πιστώσεων σε ξένο νόμισμα που είχαν ληφθεί για την απόκτηση παγίων, μεταφέρονταν στα έξοδα εγκατάστασης («συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων») και αποσβένονταν ανάλογα με το χρόνο λήξης του δανείου ή της πίστωσης.<sup>416</sup> Για την αποτίμηση σε Ευρώ των κινητών αξιών σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζονταν οι σχετικές διατάξεις του π.δ. 1123/1980.<sup>417</sup>

Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, αποτιμώνταν κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού, με βάση τις επίσημες ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων.<sup>418</sup>

Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, συγκεντρώνονταν κατά είδος ξένου νομίσματος και αντιμετωπίζονταν σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του π.δ. 1123/1908 και οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, συγκεντρώνονταν κατά είδος ξένου νομίσματος και αντιμετωπίζονταν σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του π.δ. 1123/1980. Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα, μεταφέρονταν στα αποτελέσματα της χρήσης.<sup>419</sup>

Τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού υποκαταστημάτων στο εξωτερικό, ή τα οποία βρίσκονταν απλά στο εξωτερικό και ήταν εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, αποτιμώνταν με την ισοτιμία της ημερομηνίας κτήσης ή ιδιοκατασκευής τους. Οι κινητές αξίες υποκαταστημάτων και τα αποθέματα στο εξωτερικό, ή που βρίσκονταν απλά στο εξωτερικό και ήταν εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, αποτιμώνταν με την ισοτιμία της ημερομηνίας κτήσης του.<sup>420</sup> Τα διαθέσιμα, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις υποκαταστημάτων στο εξωτερικό, ή που βρίσκονταν απλά στο εξωτερικό και ήταν εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, αποτιμώνταν με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού.<sup>421</sup>

Τα έσοδα και τα έξοδα υποκαταστημάτων στο εξωτερικό, αποτιμώνταν με τη μέση τιμή του ξένου νομίσματος της περιόδου στην οποία αναφέρονταν. Η ισοτιμία για την αποτίμηση των εξόδων υποκαταστημάτων (μέση τιμή περιόδου), υπολογιζόταν από το πηλίκο του αθροίσματος των επίσημων ισοτιμιών (τιμή αγοράς) της αρχής της περιόδου και του τέλους κάθε μήνα της περιόδου διά τον αριθμό των μηνών της περιόδου συν ένα. Η ισοτιμία για την αποτίμηση των εσόδων υποκαταστημάτων (μέση τιμή περιόδου), υπολογιζόταν από το πηλίκο του αθροίσματος των επίσημων ισοτιμιών

---

<sup>416</sup> Βλ. σχετ. παρ. 3γ άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>417</sup> Βλ. σχετ. παρ. 6ε άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>418</sup> Βλ. σχετ. παρ. 8β, άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>419</sup> Βλ. σχετ. παρ. 8<sup>β</sup>, άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>420</sup> Βλ. σχετ. παρ. 10<sup>α</sup> και 10<sup>β</sup> άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>421</sup> Βλ. σχετ. παρ. 10<sup>γ</sup>, άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

(τιμή πώλησης) της αρχής της περιόδου και του τέλους κάθε μήνα της περιόδου διά τον αριθμό των μηνών της περιόδου συν ένα.<sup>422</sup>

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπταν από την αποτίμηση στοιχείων υποκαταστημάτων στο εξωτερικό ή που βρίσκονταν απλά στο εξωτερικό και ήταν εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, εκτός αυτών που αφορούσαν απαιτήσεις και υποχρεώσεις, μεταφέρονταν στα αποτελέσματα της περιόδου.<sup>423</sup>

Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, στοιχείων υποκαταστημάτων στο εξωτερικό ή που βρίσκονταν απλά στο εξωτερικό και ήταν εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, συγκεντρώνονταν κατά είδος ξένου νομίσματος και αντιμετωπίζονταν σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του π.δ. 1123/1980.<sup>424</sup>

Οι συναλλαγματικές διαφορές δανείων ή πιστώσεων σε ξένο νόμισμα που λήφθηκαν για την απόκτηση παγίων υποκαταστημάτων στο εξωτερικό ή που βρίσκονταν απλά στο εξωτερικό και ήταν εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, μεταφέρονταν στα έξοδα εγκατάστασης («συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων») και αποσβένονταν ανάλογα με τον χρόνο λήξης του δανείου ή της πίστωσης.<sup>425</sup>

Για τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων που προέκυπταν από μετατροπή ξένου νομίσματος σε ευρώ, παρέχονταν πληροφορίες στο προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων για τη βάση μετατροπής τους σε ευρώ και το λογιστικό χειρισμό των συναλλαγματικών διαφορών.<sup>426</sup> Στο ενοποιημένο προσάρτημα, αναφέρονταν οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για τη μετατροπή κονδυλίων σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα αναφοράς.<sup>427</sup>

#### *Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Από τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς: α) τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού, β) τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης και γ) 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. Με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δεν υπήρχε η διάκριση χρηματικών ή μη χρηματικών στοιχείων για τον ατομικό ισολογισμό και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις αντιμετωπίζονταν ενιαία.

---

<sup>422</sup> Βλ. σχετ. παρ. 10<sup>δ</sup> άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>423</sup> Βλ. σχετ. παρ. 10εα, άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>424</sup> Βλ. σχετ. παρ. 10εβ, άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>425</sup> Βλ. σχετ. παρ. 10εβ, άρθρο 43, κ.ν. 2190/1920.

<sup>426</sup> Βλ. σχετ. παρ. 1α, άρθρο 43α, κ.ν. 2190/1920.

<sup>427</sup> Βλ. σχετ. παρ. 1α, άρθρο 107, κ.ν. 2190/1920.

Κατά τα προαναφερθέντα, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τα μη νομισματικά στοιχεία του ατομικού ισολογισμού που έχουν αποτιμηθεί σε εύλογες αξίες, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε. Ο κ. ν. 2190/20 αναφερόταν στις αποτιμήσεις στοιχείων υποκαταστημάτων στο εξωτερικό, αλλά δεν αναφέρονταν ειδικά στα στοιχεία που είναι αποτιμημένα σε εύλογες αξίες.

Επιπλέον, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης. Ο κ. ν. 2190/20 αναφερόταν στις αποτιμήσεις στοιχείων υποκαταστημάτων στο εξωτερικό και προέβλεπε την αποτίμηση με την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής, αλλά δεν αναφερόταν σε αντιστοιχία στα «μη νομισματικά στοιχεία», γιατί αντιμετώπιζε συνολικά με ειδικό τρόπο τις απαιτήσεις και υποχρεώσεις, ορισμένες, από τις οποίες μπορεί να ήταν μη χρηματικά στοιχεία.

Κατά τα Ε.Λ.Π., όλες οι συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των νομισματικών στοιχείων μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο διαφοροποιείται, αφού απαιτήσεις και υποχρεώσεις αλλά και δάνεια που κατά τεκμήριο αποτελούσαν νομισματικά στοιχεία, αντιμετωπίζονταν με ειδικό τρόπο.

Κατά τα Ε.Λ.Π., οι συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προκύπτουν από μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24. Συνεπώς, οι εν λόγω συναλλαγματικές διαφορές ενσωματώνονται στις διαφορές εύλογης αξίας που αναγνωρίζονται είτε στα αποτελέσματα (π.χ. εμπορικό χαρτοφυλάκιο) είτε στην καθαρή θέση (π.χ. διαθέσιμα για πώληση). Σύμφωνα με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο, κατ' αρχήν δεν προβλεπόταν τίποτε σχετικό με την αποτίμηση στην εύλογη αξία. Επιπλέον, αφενός ορισμένα μη νομισματικά στοιχεία πιθανά να περιλαμβάνονταν στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις που αντιμετωπίζονταν με ειδικό τρόπο και αφετέρου, για τα υποκαταστήματα, όλες οι συναλλαγματικές διαφορές από τα λοιπά μη χρηματικά στοιχεία μεταφέρονταν στα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. μεταφέρονται οι συναλλαγματικές διαφορές, ανάλογα με τα στοιχεία που αποτιμήθηκαν.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, κατά τα Ε.Λ.Π. ορισμένες από τις συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης μη νομισματικών στοιχείων μεταφέρονται στην καθαρή θέση, ανάλογα με το που μεταφέρονται τα αποτελέσματα επιμέτρησης σε εύλογη αξία, εκτός της επιμέτρησης σε ξένο νόμισμα, του υποκείμενου στοιχείου. Κατά το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αφενός ορισμένα μη νομισματικά στοιχεία πιθανά να περιλαμβάνονταν στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις που αντιμετωπίζονταν με ειδικό τρόπο και αφετέρου, για τα υποκαταστήματα, όλες οι συναλλαγματικές διαφορές από τα λοιπά μη χρηματικά στοιχεία μεταφέρονταν στα αποτελέσματα, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π., ορισμένες από αυτές τις διαφορές, μεταφέρονται στην καθαρή θέση. Επίσης, με βάση τα Ε.Λ.Π., από τις συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης μπορεί να προκύψουν αναβαλλόμενοι φόροι. Με βάση το προηγούμενο νομικό πλαίσιο δεν

ετίθετο τέτοιο θέμα αφού, αφενός δεν λογίζονταν αναβαλλόμενοι φόροι και αφετέρου οι ρυθμίσεις του κ.ν. 2190/1920 ήταν σύμφωνες με τις φορολογικές ρυθμίσεις.

Το προηγούμενο νομικό πλαίσιο απαιτούσε οι συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση δανείων ή πιστώσεων για την αγορά παγίων, να μεταφέρονται στα έξοδα εγκατάστασης και να αποσβένονται ανάλογα με τη διάρκεια των δανείων ή πιστώσεων. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπεται σε καμία περίπτωση τέτοιας φύσεως κεφαλαιοποίηση. Ωστόσο, μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν οι τόκοι αυτών των δανείων, μέχρι την έναρξη λειτουργίας του παγίου και τότε οι συναλλαγματικές τους διαφορές για το διάστημα της κεφαλαιοποίησης, θα κεφαλαιοποιηθούν επίσης. Επίσης, με βάση το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, οι συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων, συγκεντρώνονταν κατά νόμισμα, και οι μεν χρεωστικές επιβάρυναν άμεσα τα αποτελέσματα, οι δε πιστωτικές μεταφέρονταν σε λογαριασμό προβλέψεων και ωφελούσαν τα αποτελέσματα της επόμενης χρήσης. Στα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται ανάλογος χειρισμός.

Κατά το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο, οι συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων, συγκεντρώνονταν κατά νόμισμα, και μεταφέρονταν στα αποτελέσματα, ανάλογα με τη διάρκεια των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αφορούσαν. Στα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται ανάλογος χειρισμός.

Τέλος, με βάση το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση στοιχείων υποκαταστημάτων στο εξωτερικό, εκτός αυτών που αφορούν απαιτήσεις και υποχρεώσεις ή δάνεια για λήψη παγίων, μεταφέρονταν στο σύνολο τους στα αποτελέσματα. Όπως εξηγήθηκε τα Ε.Λ.Π., προβλέπουν ένα διαφορετικό τρόπο διάκρισης των στοιχείων, τα οποία επιμετρούνται, αλλά σε κάθε περίπτωση ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές αυτών των στοιχείων μεταφέρονται στα αποτελέσματα και ορισμένες άλλες στην καθαρή θέση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Τα Ε.Λ.Π. προσεγγίζουν τη λογιστική σχετικά με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τα άρθρα 31 έως και 36, του Κεφαλαίου 7, του ν. 4308/2014. Και σε αυτή την περίπτωση, η *Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε.* παρέχει λεπτομερείς οδηγίες, για μία σειρά θεμάτων σχετικά με τη λογιστική ενοποίησης, για τα οποία φαίνεται ότι μόνο από τις διατάξεις του νόμου δεν επιτυγχάνεται η επακριβής εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου (παρ. 31.1 έως και 35.9.1).

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αντιμετώπιζε τη λογιστική των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μόνο σε επίπεδο νομοθεσίας περί ανωνύμων εταιρειών, ενσωματώνοντας το σχετικό ενωσιακό δίκαιο στον κ.ν. 2190/1920. Από τα προαναφερθέντα γίνεται σαφές ότι, το Ε.Γ.Λ.Σ. εστιάζοντας στην τυποποίηση της γενικής λογιστικής και την τήρηση των λογαριασμών, δεν περιλάμβανε οδηγίες σχετικά με τη διαδικασία ενοποίησης και τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Η εισαγωγή ειδικών νομοθετικών διατάξεων στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις έλαβε χώρα το έτος 1987, με την ενσωμάτωση των διατάξεων της Έβδομης Οδηγίας 83/349/ΕΟΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 13.6.1983 (βλ. σχετ. ανωτέρω), στον κ.ν. 2190/1920 και την εισαγωγή στο νόμο του σχετικού Κεφαλαίου 13, το οποίο περιλαμβάνει τα άρθρα 90 έως και 133.

Ο Γ. Σωτηρόπουλος διαπιστώνει ότι το ισχύον δίκαιο των ενοποιημένων λογαριασμών κατά βάση ακολουθεί, όσα ίσχυαν και προ της υιοθέτησης των Ε.Λ.Π. με το ν. 4308/2014, λαμβάνοντας υπόψη ότι και η Οδηγία 2013/34/ΕΕ δεν επέφερε σημαντικές αλλαγές στο ζήτημα των ενοποιημένων λογαριασμών.<sup>428</sup>

Οι περιοχές στις οποίες εξετάζεται ο βαθμός συμβατότητας και οι διαφορές μεταξύ του ισχύοντος και του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται στη συνέχεια.

#### 4.1 Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

*Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 4308/2014, η υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων προϋποθέτει την ταξινόμηση των ομίλων σε «μικρούς», «μεσαίους» και «μεγάλους». Ως «μικροί» όμιλοι ορίζονται εκείνοι οι οποίοι έχουν σύνολο ενεργητικού μέχρι τέσσερα εκατομμύρια (4.000.000) ευρώ, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών μέχρι οκτώ εκατομμύρια (8.000.000) ευρώ και μέσο όρο

---

<sup>428</sup> Βλ. Σωτηρόπουλος, Το νέο δίκαιο..., 2016, 282-295.

απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου μέχρι πενήντα (50) άτομα. Αντίστοιχα, ως «μεσαίοι» όμιλοι ορίζονται εκείνοι οποίοι έχουν σύνολο ενεργητικού μέχρι είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) ευρώ, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών μέχρι σαράντα εκατομμύρια (40.000.000) ευρώ και μέσο όρο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου μέχρι διακόσια πενήντα (250) άτομα. Τέλος, ως «μεγάλοι» όμιλοι ορίζονται εκείνοι οι οποίοι υπερβαίνουν τα προαναφερθέντα όρια των «μεσαίων» ομίλων.

Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4308/2014, τις ρυθμίσεις των Ε.Λ.Π. σχετικά με τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζουν οι οντότητες οι οποίες: α) είναι νομικά πρόσωπα με τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή β) είναι νομικά πρόσωπα με τη μορφή της ομόρρυθμης ή της ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι τα προαναφερθέντα νομικά πρόσωπα ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα εν λόγω νομικά πρόσωπα. Στο στοιχείο Α' της ίδιας παραγράφου του άρθρου 32 του ν. 4308/2014 σημειώνεται ότι, την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων την έχουν οι μητρικές οντότητες (για τις προϋποθέσεις του «ελέγχου»<sup>429</sup>, προκειμένου μία οντότητα να ορίζεται ως «μητρική οντότητα», βλ. σχετ. παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4308/2014), οι οποίες έχουν τους ως άνω αναφερθέντες νομικούς τύπους.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 33 του ν. 4308/2014 απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οι μικροί και μεσαίοι όμιλοι εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημόσιου ενδιαφέροντος. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5, του άρθρου 31 του ν. 4308/2014, όταν ένας όμιλος υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια των δύο εκ των τριών ως άνω αναφερθέντων κριτηρίων κατά την ημερομηνία αναφοράς της μητρικής οντότητας, για δύο διαδοχικές περιόδους, τότε επέρχεται υποχρέωση αλλαγής της κατηγοριοποίησης του ομίλου. Η αλλαγή αυτή ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κ.ν. 2190/1920, υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υπήρχε εφόσον κατ' αρχήν υπήρχε σχέση μητρικής και θυγατρικής εταιρείας. Και με την προσέγγιση του προϊσχύσαντος νομικού πλαισίου, ο νομοθέτης εξέταξε την υποχρέωση της σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, βάσει αριθμητικών κριτηρίων για συγκεκριμένα συνεχή έτη. Τα κριτήρια αυτά ορίζονταν στο άρθρο 92 του κ.ν. 2190/1920, το οποίο προέβλεπε ότι, προκειμένου να υπάρξει υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων έπρεπε να

---

<sup>429</sup> Ο όρος στην Αγγλική γλώσσα είναι «control».



πληρούνται για τις εταιρείες του ομίλου, δύο από τα τρία αριθμητικά κριτήρια σε δύο συνεχόμενες χρήσεις. Τα κριτήρια αυτά ήταν: α) σύνολο ισολογισμού τουλάχιστον τρία εκατομμύρια επτακόσιες χιλιάδες (3.700.000) ευρώ, β) κύκλος εργασιών τουλάχιστον επτά εκατομμύρια τετρακόσιες χιλιάδες (7.400.000) ευρώ και γ) μέσος όρος προσωπικού διακόσια πενήντα (250) άτομα.

Εξετάζοντας τις διατάξεις των δύο λογιστικών πλαισίων φαίνεται ότι η προσέγγιση του νομοθέτη, τότε και σήμερα, βασίζεται σημαντικά σε δύο σημεία. Πρώτον, στη σχέση μητρικής και θυγατρικής οντότητας, βάσει όμως συγκεκριμένων προϋποθέσεων, επί των οποίων δεν εντοπίζονται ουσιώδεις διαφορές μεταξύ του ισχύοντος και του προηγούμενου νομικού πλαισίου, και δεύτερον στην εφαρμογή συγκεκριμένων αριθμητικών κριτηρίων, η ποσοτική εξέταση των οποίων είναι επουσιώδης για τους σκοπούς του παρόντος. Είναι προφανές ότι, ναι μεν ως πρώτη βασική προϋπόθεση για τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι η ύπαρξη «ελέγχου» μίας οντότητας (μητρική) τουλάχιστον σε μία άλλη (θυγατρική), ωστόσο για την κατά το νόμο υποχρέωση σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο νομοθέτης και στις δύο περιπτώσεις εξετάζει σημαντικά τη σχέση κόστους ωφέλειας για τη μητρική οντότητα και τον όμιλο αλλά και τους χρήστες.

#### *Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Ως προς την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής οντότητας, εντοπίζεται ουσιώδης διαφορά μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων στην υποχρέωση ταξινόμησης των ομίλων σε «μικρούς», «μεσαίους» και «μεγάλους», η οποία εισάγεται στα Ε.Λ.Π. με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4308/2014. Η διαφορά αυτή είναι αντίστοιχη με τα όσα προαναφέρθηκαν σχετικά με τη σύνταξη των ατομικών οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, κατά τα Ε.Λ.Π. υπόχρεες στη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν είναι και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

## **4.2 Μορφή και αναβαλλόμενοι φόροι**

### *Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Όσον αφορά στη μορφή και τις επιμέρους ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός πλήρους συνόλου, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4308/2014, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται, σύμφωνα με τα υποδείγματα Β.7 έως και Β.10 του Παραρτήματος Β' του νόμου αυτού. Οι πληροφορίες οι οποίες πρέπει να γνωστοποιούνται στο ενοποιημένο προσάρτημα επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4308/2014.

Έτσι, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ένας πλήρης σύνολο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει: α) ενοποιημένο ισολογισμό (με χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος ή σε εύλογες αξίες), β) ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων (κατά λειτουργία ή κατ' είδος), γ) ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης,

δ) ενοποιημένη κατάσταση χρηματοροών (έμμεση μέθοδος) και ε) ενοποιημένο προσάρτημα.<sup>430</sup>

Ως προς την αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 34, του ν. 4308/2014, οι αναβαλλόμενοι φόροι αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, βάσει των προβλεπόμενων σχετικά στο άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Κατ' εξαίρεση δεν επιτρέπεται συμψηφισμός στον ισολογισμό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, όταν τα σχετικά ποσά προέρχονται από οντότητες που λειτουργούν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες.

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Αντίστοιχα, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 100 του κ.ν. 2190/1920 το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλάμβαναν: α) τον ενοποιημένο Ισολογισμό, β) τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης, γ) τον ενοποιημένο πίνακα κίνησης ιδίων κεφαλαίων, δ) την ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών και ε) το ενοποιημένο προσάρτημα. Στην ίδια παράγραφο αναφερόταν ρητά ότι, «τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο».

Περαιτέρω, το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, σχετικά με την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, δεν προέβλεπε τίποτε σχετικά με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φόρων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

#### *Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων*

Αντίστοιχα με τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις (βλ. σχετ. ανωτέρω), εντοπίζονται διαφοροποιήσεις μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων στην αρχιτεκτονική, τη δομή και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, ουσιώδης είναι και η διαφορά της μη αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο.

### **4.3 Απαλλαγή και εξαιρέσεις**

#### *Απαλλαγή από τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων*

Η απαλλαγή από τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αφορά στη δυνατότητα που παρέχεται από το λογιστικό πλαίσιο στη μητρική οντότητα να μη συντάξει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για τον όμιλο και συνεπώς να παρέχει χρηματοοικονομικές πληροφορίες μόνο για την ίδια σε ατομικό επίπεδο, μέσω μόνο των εταιρικών (ή διαφορετικά «ετήσιων» ή «ατομικών») οικονομικών της

---

<sup>430</sup> Ισολογισμός, χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος (Υπόδειγμα Β.7.1., Παράρτημα Β, ν. 4308/2014), Ισολογισμός, χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία (Υπόδειγμα Β.7.2., Παράρτημα Β, ν. 4308/2014), Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία (Υπόδειγμα Β.8.1., Παράρτημα Β, ν. 4308/2014), Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος (Υπόδειγμα Β.8.2., Παράρτημα Β, ν. 4308/2014), Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Υπόδειγμα Β.9, Παράρτημα Β, ν. 4308/2014) και Κατάσταση Χρηματοροών, έμμεση μέθοδος (Υπόδειγμα Β.11., Παράρτημα Β, ν. 4308/2014).

καταστάσεων. Το ίδιο ισχύει και για τις θυγατρικές οντότητες. Στην περίπτωση αυτή, οι θυγατρικές οντότητες, λόγω ακριβώς της απαλλαγής της μητρικής για τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, είναι προφανές ότι δεν περιλαμβάνονται σε καμία μορφή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ομίλου με μητρική την οντότητα η οποία απαλλάσσεται. Σε κάθε περίπτωση, οι θυγατρικές οντότητες συντάσσουν τις δικές τους ατομικές οικονομικές καταστάσεις (τις οποίες θα συνέτασσαν ούτως ή αλλιώς, ακόμη και εάν συμμετείχαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας εφόσον η τελευταία δεν απαλλασσόταν από την υποχρέωση). Τα Ε.Λ.Π. προσεγγίζουν το θέμα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 4308/2014. Έτσι, όπως ήδη αναφέρθηκε, σύμφωνα με την παρ. 1 του συγκεκριμένου άρθρου «οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 2, του συγκεκριμένου άρθρου «μία 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: α) 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 έγγραφο της ή στο καταστατικό της, δεν λαμβάνονται υπόψη για το σκοπό της απαλλαγής, ή β) 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».

Προκειμένου να δοθεί η απαλλαγή, η οποία προβλέπεται από την παρ. 2 του ν. 4308/2014 απαιτείται να ισχύουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Αυτές είναι: α) η απαλλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της παρ. 6 του άρθρου 33 του ν. 4308/2014, όλες οι θυγατρικές της οντότητες να ενοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων, η μητρική οντότητα του οποίου διέπεται από το δίκαιο κράτους-μέλους, β) οι προαναφερόμενες στο (α) ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων να συντάσσονται από τη 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 Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. που έχουν υιοθετηθεί βάσει του Κανονισμού 1606/2002 της ΕΕ, γ) αναφορικά με την απαλλασσόμενη οντότητα, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσης παραγράφου και η έκθεση ελέγχου επί αυτών, πρέπει να δημοσιεύονται με τον τρόπο που απαιτείται από το δίκαιο της χώρας μέλους στο οποίο υπόκειται η εν λόγω οντότητα, σύμφωνα με το άρθρο 30 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, και δ) οι σημειώσεις του προσαρτήματος επί των ετησίων οικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης οντότητας να γνωστοποιούν την επωνυμία και την έδρα της μητρικής

οντότητας που συντάσσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσης παραγράφου και την απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.<sup>431</sup>

Επιπρόσθετα, κατά τα Ε.Λ.Π. δίνεται η δυνατότητα μία μητρική οντότητα να απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εάν η εν λόγω μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής οντότητας η οποία δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους-μέλους, αν πληρούνται στο σύνολό τους συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Αυτές είναι: α) η απαλλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της παραγράφου 6 του ν. 4308/2014, όλες οι θυγατρικές της οντότητες να ενοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων, β) οι εν λόγω ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις να συντάσσονται σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ ή σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ή με τρόπο ισοδύναμο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται βάσει της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ ή με τρόπο ισοδύναμο των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτός καθορίζεται, σύμφωνα με τον Κανονισμό της Επιτροπής της ΕΕ 1569/2007 της 21ης Δεκεμβρίου 2007 που καθιερώνει το μηχανισμό για τον προσδιορισμό της ισοδυναμίας των λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται από τρίτες χώρες που εκδίδουν τίτλους βάσει των Οδηγιών 2003/71/ΕΚ και 2004/109/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, γ) οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται ανωτέρω, να έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες (ελεγκτικά γραφεία), που έχουν αδειοδοτηθεί για να διενεργούν ελέγχους οικονομικών καταστάσεων, βάσει της εθνικής νομοθεσίας η οποία διέπει την οντότητα που συντάσσει αυτές τις καταστάσεις και δ) πρέπει να εφαρμόζονται οι περ. γ' και δ' της παρ. 3 του άρθρου 33 του ν. 4308/2014, στις διατάξεις των οποίων έγινε αναφορά προηγουμένως. Η υπό συζήτηση απαλλαγή αυτή δεν παρέχεται αν η προς απαλλαγή οντότητα είναι οντότητα δημοσίου συμφέροντος που εμπίπτει στην περίπτωση α' του ορισμού των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος του Παραρτήματος Α' του ν. 4308/2014.<sup>432</sup>

Επίσης, κάθε μητρική οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, απαλλάσσεται από την υποχρέωση που επιβάλλεται από το άρθρο 32 του ν. 4308/2014, εάν: α) έχει μόνο θυγατρικές οντότητες που δεν είναι σημαντικές, τόσο ατομικά όσο και συνολικά, ή/και β) όλες οι θυγατρικές της οντότητες μπορούν να εξαιρεθούν από την ενοποίηση βάσει των προαναφερόμενων προϋποθέσεων.<sup>433</sup>

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και τον κ.ν. 2190/1920, δίνονταν επίσης η δυνατότητα τόσο της απαλλαγής της μητρικής από τη σύνταξη ενοποιημένων

---

<sup>431</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 33, παρ. 3, ν. 4308/2014.

<sup>432</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 33, παρ. 4 και 5, ν. 4308/2014.

<sup>433</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 33, παρ. 6 και 7, ν. 4308/2014

οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 91-95), όσο και η δυνατότητα εξαίρεσης θυγατρικών από την ολική ενοποίηση (άρθρα 97-99), οι προβλέψεις των οποίων παρουσιάζονται στη συνέχεια. Ως προς την απαλλαγή της μητρικής οντότητας για τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ομίλου δεν εντοπίζονται ουσιώδεις διαφορές μεταξύ του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου (άρθρα 91- 95, κ.ν. 2190/1920) και των Ε.Λ.Π.. Ωστόσο, τα όρια υποχρεωτικής σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ομίλου, της παρ. 1 του άρθρου 92 του κ.ν. 2190/1920 (βλ. σχετ. στην ενότητα 4.1, Κεφάλαιο 4 Μέρος Δεύτερο ανωτέρω) είναι σαφώς χαμηλότερα από τα αντίστοιχα για τους «μεγάλους» ομίλους, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π..

Η σοβαρότερη περίπτωση απαλλαγής από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων προβλεπόταν στα άρθρα 93 – 95 του κ.ν. 2190/1920, τα οποία περιλάμβαναν ρυθμίσεις σχετικά με την ενοποίηση «πολυβαθμικών ομίλων». Κατ' αρχήν υιοθετήθηκε η βασική αρχή του κοινοτικού νομοθέτη (άρθρα 7 - 11, της Έβδομης Οδηγίας ΕΕ) σύμφωνα με την οποία προβλεπόταν η απαλλαγή των ενδιαμέσων επιχειρήσεων από την υποχρέωση της λογιστικής ενοποίησης, εφόσον καταρτίζονταν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σε υψηλότερο επίπεδο, στις οποίες συμπεριλαμβάνονταν και οι υποόμιλοι των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων. Η απαλλαγή αυτή προϋπόθετε την ύπαρξη συγκεκριμένων προϋποθέσεων, οι οποίες διαφοροποιούνταν μερικώς ανάλογα: α) με το εάν η καταρτίζουσα τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μητρική επιχείρηση ήταν ενδοκοινοτική οντότητα και β) με το εάν αυτή κατείχε το σύνολο των μετοχών της απαλλασσόμενης επιχείρησης.<sup>434</sup>

Ως προς την απαλλαγή της μητρικής οντότητας για τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, δεν εντοπίζονται ουσιώδεις διαφορές μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του λογιστικού πλαισίου το οποίο διαμόρφωναν οι διατάξεις των άρθρων 91 – 95 του κ.ν. 2190/1920. Ένα σημείο διαφοροποίησης θα μπορούσε να επισημανθεί στην περίπτωση της απαλλαγής που παρέχουν τα Ε.Λ.Π. σε μητρική οντότητα, ως προς την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν η εν λόγω μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής οντότητας η οποία δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους-μέλους και οι εν λόγω ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, συντάσσονται σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ ή σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ή με τρόπο ισοδύναμο των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται βάσει της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ ή με τρόπο ισοδύναμο των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτός καθορίζεται, σύμφωνα με τον Κανονισμό της Επιτροπής της ΕΕ 1569/2007 της 21ης Δεκεμβρίου 2007 που καθιερώνει το μηχανισμό για τον προσδιορισμό της ισοδυναμίας των λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται από τρίτες χώρες που εκδίδουν τίτλους βάσει των Οδηγιών 2003/71/ΕΚ και 2004/109/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου . Στο άρθρο 95 του κ.ν. 2190/1920 δεν προβλέπεται τίποτε σχετικό με

---

<sup>434</sup> Βλ. Σωτηρόπουλος, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 145.

τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων της άλλης μητρικής οντότητας σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α, ή με τρόπο ισοδύναμο σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.

#### *Εξαιρέση θυγατρικής ή θυγατρικών οντοτήτων από την ολική ενοποίηση*

Η εξαιρέση θυγατρικής ή θυγατρικών οντοτήτων από την ολική ενοποίηση αφορά στη δυνατότητα που παρέχεται από το λογιστικό πλαίσιο να μην συμπεριληφθεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, μία ή περισσότερες θυγατρικές οντότητες.

Ως προς την εξαιρέση από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μίας ή περισσοτέρων θυγατρικών, κατά τα Ε.Λ.Π. παρέχεται η δυνατότητα μία οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, να μην περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όταν πληρείται μία τουλάχιστον από ειδικές προϋποθέσεις. Αυτές είναι: α) σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, κατά τις οποίες οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το ν. 4308/2014 δεν μπορούν να αποκτηθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή υπερβολική καθυστέρηση ή β) οι μετοχές αυτής της οντότητας να κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταγενέστερη διάθεσή τους, ή γ) αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί να παρεμποδίζουν ουσιωδώς 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 εμπίπτει σε μια από τις σχέσεις που καθορίζονται στην παρ. 7 του άρθρου 32 του ν. 4308/2014.

Σύμφωνα με το άρθρο 97 του κ.ν. 2190, αναφορικά με την εξαιρέση μίας ή περισσοτέρων θυγατρικών από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου, προβλεπόταν η δυνατότητα εξαιρέσης από την ολική ενοποίηση των θυγατρικών οντοτήτων, όταν: α) εμφάνιζαν επουσιώδεις ενδιαφέρον σε σχέση με τον σκοπό του άρθρου 100 παρ. 3 του κ.ν. 2190/1920, β) αυστηροί και διαρκείς περιορισμοί κατέληγαν στην άρση της άσκησης από τη μητρική των δικαιωμάτων της στην περιουσία ή στη διαχείριση της προς ενοποίηση επιχείρησης ή την άσκηση της ενιαίας διεύθυνσης στην περίπτωση του οριζόντιου ομίλου, γ) η συγκέντρωση και αποστολή των στοιχείων ήταν πολυδάπανη και δ) οι μετοχές ή τα μερίδιά της κατέχονταν με αποκλειστικό σκοπό τη μεταγενέστερη μεταβίβασή τους.<sup>435</sup>

Επιπρόσθετα, το άρθρο 98 του κ.ν. 2190/1920 απαγόρευε ρητά την ενοποίηση επιχειρήσεων, οι οποίες λόγω της διαφορετικότητας της ασκούμενης από αυτές δραστηριότητας θα αλλοίωναν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων του ομίλου.

---

<sup>435</sup> Βλ. Σωτηρόπουλος, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 153, 154.

Τέλος, στο άρθρο 99 του κ.ν. 2190/1920 προβλεπόταν ότι, όταν μία ενοποιούμενη επιχείρηση, η οποία δεν ασκούσε οποιαδήποτε βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα, κατείχε μετοχές ή μερίδια σε θυγατρική επιχείρηση βάσει κοινής συμφωνίας με μία ή περισσότερες επιχειρήσεις, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση, τότε η μητρική αυτή μπορούσε να μη συμπεριληφθεί στην ενοποίηση.<sup>436</sup>

#### 4.4 Πρώτος συμψηφισμός - υπεραξία

##### *Πρώτος χρόνος ενοποίησης*

Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 31 του ν. 4308/2014, «όταν ένας όμιλος υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων των παρ. 1 έως 3 του παρόντος άρθρου κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας για δύο διαδοχικές περιόδους, για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού του νόμου η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων».

Βάσει των διατάξεων αυτών φαίνεται ότι, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ο χρόνος πρώτος ενοποίησης δεν συμπίπτει τελικά με την περίοδο εντός της οποίας αποκτήθηκε ο έλεγχος της θυγατρικής οντότητας από τη μητρική. Συγκεκριμένα, εάν κατά την περίοδο της απόκτησης του ελέγχου της θυγατρικής οντότητας από τη μητρική διαμορφώνεται «μεγάλος» όμιλος, οπότε σύμφωνα με τα προαναφερθέντα η μητρική οφείλει να συντάξει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε πρέπει, τα όρια τα οποία προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 4308/2014, για τους «μεγάλους» ομίλους να ισχύουν για δύο διαδοχικές χρήσεις. Αντίστοιχες είναι και οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 92 του κ.ν. 2190/1920. Συνεπώς, δεν εντοπίζεται ουσιώδης διαφορά ως προς τον προσδιορισμό του χρόνου της πρώτης ενοποίησης και της σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τη μητρική οντότητα, για πρώτη φορά.

##### *Η προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.*

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 34 του ν. 4308/2014, οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων, οι οποίες συμμετέχουν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συμπεριλαμβάνονται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας (ή κάθε μητρικής οντότητας) στο κονδύλι «συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες», συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση εκείνων των οντοτήτων, ως εξής:

α) εκτός από τις μετοχές στο κεφάλαιο της μητρικής οντότητας που κατέχονται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από άλλη οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, οι οποίες σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αντιμετωπίζονται ως ίδιες μετοχές, ο εν

---

<sup>436</sup> Βλ. Σωτηρόπουλος, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 155.

λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι οντότητες περιελήφθησαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά.

Οι διαφορές που προκύπτουν από τον συμψηφισμό κατανέμονται, στο βαθμό που είναι δυνατόν, σε εκείνα τα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, των οποίων οι εύλογες αξίες είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από τις λογιστικές αξίες τους και β) η διαφορά η οποία απομένει μετά τον συμψηφισμό αφορά υπεραξία. Εάν η διαφορά είναι θετική τότε εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «υπεραξία» και αντιμετωπίζεται, κατά περίπτωση, βάσει των παρ. 3(α)(6) ή 3(α)(7) του άρθρου 18 του ν. 4308/2014 (βλ. σχετικά ανωτέρω). Εάν η διαφορά η οποία προκύπτει από τον συμψηφισμό είναι αρνητική τότε υποδηλώνει αγορά των μετοχών της θυγατρικής σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ως κέρδος. Στην ίδια παράγραφο αντιμετωπίζεται και η περίπτωση κατά την οποία η μητρική και η θυγατρική ελέγχονται τελικά από το ίδιο μέρος, τόσο πριν όσο και μετά την ενοποίηση. Στην περίπτωση αυτή, και εφόσον ο έλεγχος δεν είναι προσωρινός, δεν εφαρμόζονται οι προαναφερθείσες προβλέψεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης α' και η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του ν. 4308/2014. Εδώ, η λογιστική αξία της κατεχόμενης από τη μητρική επένδυσης («συμμετοχές») συμψηφίζεται με την αξία που αντιστοιχεί στο ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής, το οποίο κατέχει η μητρική οντότητα και τυχόν διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα εις νέον του ενοποιημένου ισολογισμού. Επιπλέον, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. επιτρέπεται να αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και στοιχεία, τα οποία δεν υπάρχουν στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων εταιρειών.<sup>437</sup>

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η υπεραξία που προκύπτει κατά την ενοποίηση εμφανίζεται στο ενεργητικό του ενοποιημένου ισολογισμού και δεν υπόκειται σε αποσβέσεις εάν η ωφέλιμη ζωή της μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα αλλά σε έλεγχο απομείωσης της αξίας της. Εάν η ωφέλιμη ζωή της «υπεραξίας» δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.<sup>438</sup> Εφόσον προκύψει αρνητική υπεραξία, αυτή υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως κέρδος.<sup>439</sup>

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Όσον αφορά στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 103 του κ.ν. 2190/1920, «οι λογιστικές αξίες (αξίες των λογιστικών βιβλίων) των μετοχών ή μεριδίων στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, συμψηφίζονται με το ποσό των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων αυτών,

<sup>437</sup> Βλ. σχετ. παρ. 34.4.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015.

<sup>438</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 18, περ. (α7) παρ. 3, ν. 4308/2014.

<sup>439</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 34, περ. (β2) παρ. 4, ν. 4308/2014.



το οποίο αναλογεί σε αυτές τις μετοχές ή τα μερίδια». Επιπλέον, « ο συμψηφισμός της παραγράφου 1, γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες, κατά την ημερομηνία κατά την οποία οι αναφερόμενες επιχειρήσεις περιλαμβάνονται για πρώτη φορά στην ενοποίηση σύμφωνα με τον κ.ν. 2190/1920».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 103 του κ.ν. 2190/1920, η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης της συμμετοχής σε ενοποιούμενη θυγατρική εταιρεία και της αντίστοιχης λογιστικής αξίας της, που υφίσταται κατά την ημερομηνία της αρχικής ενοποίησης, ορίζονταν ως «διαφορά ενοποίησης» (και όχι «υπεραξία», όπως προβλέπουν τα Ε.Λ.Π.). Ωστόσο, και με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 103 του κ.ν. 2190/1920 επιτρεπόταν η κατανομή της διαφοράς αυτής στα ενοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, εφόσον υπήρχαν, βασίμως, υπεραξίες στα στοιχεία αυτά. Όμως, δεν επιτρεπόταν σε καμία περίπτωση να αναγνωρισθούν αξίες άυλων στοιχείων, που δεν υπήρχαν στις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο με το άρθρο 103 του κ.ν. 2190/1920 προέβλεπε ότι, οι «διαφορές ενοποίησης» καταχωρίζονταν στο λογαριασμό «λοιπές ακινητοποιήσεις» και υπόκεινται σε αποσβέσεις και αποσβένονταν είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε (5) έτη. Δίνονταν όμως, και η ευχέρεια της απευθείας εμφάνισης των διαφορών αυτών, αφαιρετικά των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων. Οι πιστωτικές διαφορές ενοποίησης καταχωρούνταν απ' ευθείας στα ενοποιημένα ίδια κεφάλαια.

#### **4.5 Ενοποίηση εταιριών οριζοντίου ομίλου**

Τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζουν τη δυνατότητα σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην περίπτωση του οριζόντιου ομίλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32, παρ. 7 του ν. 4308/2014. Ειδικότερα, κάθε οντότητα η οποία υπάγεται στην Ελληνική νομοθεσία συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εάν η οντότητα αυτή και μία άλλη ή άλλες οντότητες με την (τις) οποία (ες) δεν συνδέεται με σχέση μητρικής – θυγατρικής διοικούνται σε ενιαία βάση σύμφωνα είτε: α) με σύμβαση, είτε β) με καταστατική πρόβλεψη.

Θα μπορούσε να υποστηριχτεί ότι αντίστοιχα το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε μία συναφή λογιστική αντιμετώπιση των οριζόντιων ομίλων για σκοπούς σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα το άρθρο 96, παρ. 1, υποχρέωνε κάθε επιχείρηση που διέπεται από το Ελληνικό Δίκαιο να υπόκειται σε ενοποίηση εφόσον: α) η επιχείρηση αυτή, καθώς και μία ή περισσότερες επιχειρήσεις με τις οποίες δεν συνδεόταν με τις αρχές, που προβλέπονταν στο άρθρο 42<sup>ε</sup>, παρ. 5, περίπτωση α, είχαν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεως που είχε συναφθεί με την πρώτη επιχείρηση ή σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού τους, ή β) τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής, καθώς και μίας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες δεν συνδεόταν με τις σχέσεις που προβλέπονταν στο άρθρο 42<sup>ε</sup> παρ. 5 περ. α, αποτελούνταν κατά πλειοψηφία από τα

ίδια πρόσωπα που ασκούσαν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Ο Γ. Σωτηρόπουλος διατυπώνει την άποψη ότι, «όπως και στους κάθετους ομίλους έτσι και στους οριζόντιους, το ελληνικό εταιρικό δίκαιο δεν επιτρέπει τη θεμελίωση ενιαίας διεύθυνσης μέσω σύμβασης, η οποία θα πρέπει να έχει τη μορφή της (μη προβλεπόμενης στο ελληνικό εταιρικό δίκαιο) ειδικής επιχειρηματικής σύμβασης εταιρικού δικαίου και όχι μίας καταστατικής διάταξης». Σύμφωνα με τον Γ. Σωτηρόπουλο «ο Έλληνας νομοθέτης επέλεξε – χωρίς κάποιον εμφανή λόγο – να μην ενσωματώσει στο ελληνικό δίκαιο τη θεμελίωση οριζόντιου ομίλου μέσω ταυτοπροσωπίας της πλειοψηφίας των μελών της διοίκησης των οντοτήτων, μία δυνατότητα που προβλέπεται στο άρθρο 22 παρ. 7, εδάφιο β, της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ και προβλεπόταν στο προϊσχύσαν δίκαιο (καταργηθέν άρθρο 96, παρ. 1, εδάφιο β, κ.ν. 2190/1920) και η οποία θα συνιστούσε τη μοναδική δυνατή περίπτωση δημιουργίας οριζόντιου ομίλου με συμμετοχή ελληνικών οντοτήτων». Ο Γ. Σωτηρόπουλος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, «με βάση τα ανωτέρω δεν μπορεί να υπάρξει οριζόντιος όμιλος, που να περιλαμβάνει ελληνική οντότητα».<sup>440</sup>

#### 4.6 Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μετοχές ή μερίδια (ή άλλου τύπου συμμετοχικοί τίτλοι) θυγατρικών οντοτήτων, οι οποίες ενοποιούνται με τη μέθοδο της «ολικής ενοποίησης», κατέχονται από οντότητες (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) εκτός του ομίλου, οι συμμετοχές αυτές, οι οποίες αντανakλούν και το συνολικό ποσό που αποδίδεται σε αυτές, εμφανίζονται ξεχωριστά, σε ειδικό κονδύλι του ενοποιημένου ισολογισμού με τον τίτλο «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο» (ή «δικαιώματα μειοψηφίας»). Όσον αφορά στη μεθοδολογία και στον προσδιορισμό της αξίας των δικαιωμάτων αυτών, δίνεται η δυνατότητα της εφαρμογής της μεθοδολογίας η οποία υιοθετείται από το Δ.Π.Χ.Α. 3, «Επιχειρηματικές Συνενώσεις».<sup>441</sup>

Επίσης, το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αποδίδεται στις μετοχές, τα μερίδια και τους λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους των «δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο», εμφανίζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημία που αποδίδεται στα «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο» (ή στα «δικαιώματα μειοψηφίας»)<sup>442</sup>.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και ο κ.ν. 2190/1920, αναφερόταν μόνο σε «δικαιώματα μειοψηφίας» και δεν περιλάμβανε τον όρο «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο». Επίσης, προβλεπόταν ότι τα δικαιώματα μειοψηφίας έπρεπε να υπολογίζονται μόνο με βάση τα ίδια κεφάλαια, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί, στο

<sup>440</sup> Βλ. Σωτηρόπουλος, εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 260–261.

<sup>441</sup> Βλ. σχετ. παρ. 34.5.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015, ως προς τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Α. 3 βλ. σχετ. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., A193 – A247.

<sup>442</sup> Βλ. σχετ. παρ. 34.7.1, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε., 2015,

τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, και φυσικά δεν υιοθετούνται οι σχετικές οδηγίες των Δ.Π.Χ.Α.<sup>443</sup>

#### 4.7 Συγγενής οντότητα

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ως «συγγενής οντότητα», νοείται «μια οντότητα στην οποία συμμετέχει μια άλλη οντότητα και επί της οποίας η άλλη οντότητα ασκεί *ουσιώδη επιρροή* στις λειτουργίες και χρηματοοικονομικές πολιτικές της. Η συγγενής οντότητα δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία για την άλλη οντότητα.». Επιπλέον, ως «κοινοπραξία» ορίζεται «μια οντότητα επί της οποίας δύο ή περισσότερα μέρη ασκούν κοινό έλεγχο και έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία».<sup>444</sup> Πάντως, με βάση την *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.*, τεκμαίρεται ότι συγγενής είναι μια οντότητα στην οποία υπάρχει συμμετοχή από 20% - 50% και δεν είναι θυγατρική ή κοινοπραξία.<sup>445</sup>

Η λογιστική σχετικά με την ενσωμάτωση των συγγενών οντοτήτων και των κοινοπραξιών, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται από το άρθρο 35, ν. 4308/2014 και αφορά στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης. Συμπληρωματικές οδηγίες περιλαμβάνονται και στην *Οδηγία της Ε.Α.Τ.Ε.*. Ειδικότερα, στα Ε.Λ.Π, με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μια συγγενής οντότητα ή κοινοπραξία αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει την εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς ή της κοινοπραξίας (αποκτηθείσα αναλογία) και υπεραξία εάν το τίμημα είναι μεγαλύτερο από τα αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία. Περαιτέρω, η υπεραξία αντιμετωπίζεται λογιστικά είτε ως μη αποσβέσιμο στοιχείο είτε ως στοιχείο υποκείμενο σε δεκαετή απόσβεση, κατά περίπτωση και σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση μη απόσβεσης της υπεραξίας, ο έλεγχος απομείωσης γίνεται σε επίπεδο αξίας της συμμετοχής. Δηλαδή, εάν η λογιστική αξία της συμμετοχής που περιλαμβάνει την υπεραξία δεν παρουσιάζει απομείωση, δεν υπάρχει απομείωση για την υπεραξία.<sup>446</sup>

#### *Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο*

Μελετώντας το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο διαπιστώνεται ότι ο κ.ν. 2190/1920 όριζε βασικό κριτήριο για τον χαρακτηρισμό μίας επένδυσης ως συμμετοχής σε «συγγενή επιχείρηση», την άσκηση *ουσιώδους επιρροής* (όπως προβλέπεται επίσης και στα Ε.Λ.Π.). Ωστόσο, σύμφωνα και με το πλαίσιο αυτό, η ουσιώδης επιρροή κατ' αρχήν τεκμαίρεται, εφόσον η «επενδύουσα» οντότητα διατηρούσε κατοχή ποσοστού συμμετοχής άνω του 20% στην «επενδύομενη» και το γεγονός ότι η τελευταία δεν ήταν για κάποιο λόγο θυγατρική.<sup>447</sup> Συνεπώς, στο σημείο αυτό δεν εντοπίζεται ουσιώδης διαφοροποίηση μεταξύ των δύο πλαισίων.

---

<sup>443</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 103, παρ. 6 και 7., κ.ν. 2190/1920.

<sup>444</sup> Βλ. σχετ. Παράρτημα Α, ν. 4308/2014.

<sup>445</sup> Βλ. σχετ. παρ. 35.1.2, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>446</sup> Βλ. σχετ. παρ. 35.2.1 και 35.2.2., Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του ν. 4308/2014 της Ε.Α.Τ.Ε., 2015.

<sup>447</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 106, παρ. 1., κ.ν. 2190/1920.

Επιπλέον στις διατάξεις του άρθρου 106 του κ.ν. 2190/1920 δεν περιλαμβάνεται καμία σχετική πρόβλεψη αναφορικά με τις κοινοπραξίες. Διασταλτικά ερμηνεύοντας τις προθέσεις του νομοθέτη για την περίοδο προ της εφαρμογής του ν. 4308/2014, μπορεί να υποστηριχθεί ότι και οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες, σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο θα ήταν εύλογο να ενσωματώνονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με την μέθοδο της καθαρής θέσης (αφού μάλιστα σύμφωνα με τον κ.ν. 2190/1920 δεν προβλεπόταν και η μέθοδος της «αναλογικής ενοποίησης» σε καμία περίπτωση ενοποίησης επιχειρήσεων και φυσικά και των κοινών δραστηριοτήτων). Αυτό όμως στην πράξη δεν ήταν πάντα έτσι και σε πολλές περιπτώσεις αυτές εμφανίζονταν στην κτήση τους μειωμένες με προβλέψεις για πιθανούς κινδύνους και έξοδα. Συνεπώς, ως προς την ενοποίηση των κοινοπραξιών εντοπίζεται μία διαφορά μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων, η οποία οφείλεται στο γεγονός της έλλειψης διατάξεων στον κ.ν. 2190/1920 σχετικά με τη λογιστική στο θέμα αυτό.

Διαφοροποίηση επίσης εντοπίζεται και στην αρχική αναγνώριση της συμμετοχής στη συγγενή οντότητα. Στα Ε.Λ.Π., όπως ήδη αναφέρθηκε, η αξία κτήσης περιλαμβάνει την εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων (ιδίων κεφαλαίων) της συγγενούς. Ενώ, στις σχετικές διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 106 του κ.ν. 2190/1920, κατά την πρώτη εφαρμογή τους, η συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση περιλαμβανόταν στον ενοποιημένο ισολογισμό με τη λογιστική αξία η οποία προέκυπτε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 43 του ίδιου νόμου, δηλαδή στην κατ' είδος χαμηλότερη μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους (όταν η τελευταία υπολογίζεται σύμφωνα με συγκεκριμένες διατάξεις της ίδιας παραγράφου, οι οποίες δεν συνάδουν με την έννοια της «εύλογης αξίας» στην οποία αναφέρονται τα Ε.Λ.Π. (βλ. επίσης ανωτέρω).

Επιπρόσθετα, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε ότι η χρεωστική υπεραξία, η οποία προέκυπτε από την απόκτηση συγγενούς επιχείρησης έπρεπε να εμφανίζεται στο κονδύλι «διαφορές ενοποίησης» στο λογαριασμό «λοιπές ακινητοποιήσεις» και να αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε εντός μίας πενταετίας, ενώ παρεχόταν και η ευχέρεια της άμεσης αφαίρεσης του παραπάνω κονδυλίου απευθείας από τα αποθεματικά του ενοποιημένου ισολογισμού.<sup>448</sup>

#### *Αναλογική ενοποίηση*

Στην παρ. 13 του άρθρου 34 του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι οι κοινές δραστηριότητες ενοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της αναλογικής ενοποίησης. Ο κ.ν. 2190/1920 και το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε την εφαρμογή της μεθόδου της αναλογικής ενοποίησης στην περίπτωση της ενοποίησης των κοινών δραστηριοτήτων.

---

<sup>448</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 106, παρ. 9., και άρθρο 103, παρ. 3, περ. α, κ.ν. 2190/1920.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Εκτός από τις σημαντικές διαφορές που εντοπίζονται επί του βασικού λογιστικού πλαισίου και των θεμελιωδών αρχών εφαρμογής, προ και μετά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και οι οποίες συζητήθηκαν ανωτέρω, εντοπίζονται και λοιπές περιοχές διαφοροποίησης μεταξύ των δύο συστημάτων, οι οποίες παρουσιάζουν ενδιαφέρον για τους σκοπούς της παρούσης.

### 5.1 Σχέδιο λογαριασμών

Εξετάζοντας με μία γενική προσέγγιση το σχέδιο λογαριασμών, το οποίο προβλέπεται στο πλαίσιο εφαρμογής των Ε.Λ.Π. και του Ε.Γ.Λ.Σ., φαίνεται ότι ως υποχρεωτικοί κανόνες δικαίου, τα δύο συστήματα ξεκινάνε από διαφορετική θεωρητική βάση και με διαφορετικές προτεραιότητες.

Το κατά τα Ε.Λ.Π. σχέδιο λογαριασμών είναι υποχρεωτικό και είναι αυτό το οποίο περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Γ του ν. 4308/2014, σε συνδυασμό και με τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β και πάντα χρησιμοποιώντας τους ορισμούς του Παραρτήματος Α του νόμου. Το ίδιο ίσχυε σε γενικές γραμμές και με το π.δ. 1123/19980 και το Ε.Γ.Λ.Σ.

Ωστόσο, τα Ε.Λ.Π. καθιερώνουν ένα σχέδιο λογαριασμών, το οποίο αποτελεί μέρος του λογιστικού συστήματος που εφαρμόζεται από κάθε οντότητα και είναι υποχρεωτικό μόνο ως προς την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών και το περιεχόμενό τους.<sup>449</sup> Επιπλέον, η νέα προσέγγιση του σχεδίου των λογαριασμών κατά τα Ε.Λ.Π. δίνει τη δυνατότητα αποκλίσεων, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται ένας σημαντικός βαθμός ευελιξίας και προσαρμοστικότητας στις ανάγκες των χρηστών.

Ειδικότερα, κατά τα Ε.Λ.Π. επιτρέπεται: α) η περαιτέρω ανάπτυξη και προσαρμογή του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας, β) η προσαρμογή των τίτλων των λογαριασμών σύμφωνα με τις ιδιαιτερότητες του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα, γ) η προσθήκη λογαριασμών ή υπολογαριασμών, δ) η χρήση ενός ευρύτερου λογιστικό – πληροφοριακού συστήματος για την παροχή πληροφοριών σύμφωνα με τις ανάγκες της διοίκησης, ε) η ευχερής εξαγωγή όλων των δεδομένων και πληροφοριών που απαιτούνται από το ν. 4308/2014 καθώς και την κείμενη φορολογική, ασφαλιστική και άλλη σχετική νομοθεσία, αναλυτικά αλλά και σε σύνοψη προς διευκόλυνση των ελέγχων και επαληθεύσεων, στ) η ταξινόμηση των στοιχείων σε κυκλοφορούντα ή μη,

---

<sup>449</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 31, παρ. 8 ν. 4308/2014.

μακροπρόθεσμα ή βραχυπρόθεσμα ή σε άλλες ομάδες βάσει των αναγκών παρουσίας στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και η ένταξή τους σε κατηγορίες με βάση τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης, ζ) η διακριτή παρακολούθηση συναλλαγών και υπολοίπων με συνδεδεμένα μέρη της οντότητας στον βαθμό που απαιτείται πέραν της παρεχόμενης ανάλυσης στο σχέδιο λογαριασμών και η) η παρακολούθηση των στοιχείων των υποκαταστημάτων.<sup>450</sup>

Το Ε.Γ.Λ.Σ., ως προς τον βαθμό και την έκταση της υποχρεωτικότητας διαφοροποιείται καθώς έθετε ως υποχρεωτική, εκτός από το περιεχόμενο και τον τίτλο και την κωδικαρίθμηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών και των αναλυτικοβάθμιων τους, ακόμη και σε τριτοβάθμια ανάπτυξη. Επιπλέον, σε μία πλειάδα περιπτώσεων, το Ε.Γ.Λ.Σ. όριζε ως υποχρεωτικούς λογαριασμούς (κωδικαρίθμηση, περιεχόμενο και τίτλους) ακόμη και σε τρίτο επίπεδο ανάπτυξης. Η διαφορά αυτή μεταξύ των δύο συστημάτων είναι επί της αρχής θεμελιώδης, αφού το Ε.Γ.Λ.Σ. έθετε ως προτεραιότητα την τυποποίηση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής (αλλά και της αναλυτικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως) και επί αυτού του υποχρεωτικού σχεδίου των λογαριασμών καθόριζε τη λογιστική πολιτική ανά περίπτωση ομάδας λογαριασμών, ή ανά μεμονωμένο λογαριασμό ή υπολογαριασμό. Με αυτό τον τρόπο παρουσιάζονταν και οι σχετικές με το λογιστικό πλαίσιο διατάξεις στο π.δ. 1123/1980. Οι δε βασικές λογιστικές αρχές κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και της εμφάνισης των λογιστικών κονδυλίων σε αυτές, προσδιορίζονταν κατά βάση στον κ.ν. 2190/1920. Σε κάθε περίπτωση το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές λογιστικές αρχές, συνολικά και ανά περίπτωση, εναρμονίζονταν πλήρως με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920.

Αντίθετα, τα Ε.Λ.Π. ορίζουν πρώτα τη λογιστική πολιτική ανά κονδύλι ή περιοχή στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, με την προσέγγιση της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησης. Βάσει της κάθε λογιστικής αρχής ανά άρθρο του ν. 4308/2014, τα Ε.Λ.Π. προχωρούν στην τυποποίηση ενός σχεδίου λογαριασμών, το οποίο καλείται να εξυπηρετήσει την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014, τόσο ως προς την τήρηση του λογιστικού συστήματος και των αρχείων, όσο και ως προς τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Διαφορές εντοπίζονται μεταξύ των δύο πλαισίων και ως προς την ανάπτυξη των ομάδων λογαριασμών αλλά και σε επίπεδο μεμονωμένων λογαριασμών ανά ομάδα. Το σχέδιο λογαριασμών σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ταξινομεί τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής σε οκτώ (8) ομάδες λογαριασμών, ξεετάζοντας τη φύση των λογιστικών γεγονότων που καταχωρούνται στους λογαριασμούς αυτούς. Αντίστοιχη είναι και η προσέγγιση του Ε.Γ.Λ.Σ.. Οι διαφορές που διαπιστώνονται μεταξύ του ισχύοντος και

---

<sup>450</sup> Βλ. Σωτηρόπουλος, εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 45 και 46.

του προηγούμενου πλαισίου, αφορούν κυρίως στην ανάπτυξη συγκεκριμένων λογαριασμών, οι οποίοι προβλέπονται από τα Ε.Λ.Π. και όχι από το Ε.Γ.Λ.Σ., αλλά και αντίστροφα, καθώς και σε περιπτώσεις αναταξινόμησης λογαριασμών μεταξύ των ομάδων. Η τελευταία περίπτωση διαφορών είναι αποτέλεσμα των διαφορετικών λογιστικών προσεγγίσεων μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων ειδικά ως προς τις προβλέψεις, τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων και τα έκτακτα αποτελέσματα (για τις διαφορές αυτές βλ. σχετ. ανωτέρω).

Συγκεκριμένα:

Τα περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται στις ομάδες των λογαριασμών 1 έως 3. Αντίστοιχη ήταν και η προσέγγιση του Ε.Γ.Λ.Σ.. Διαφορές παρατηρούνται ως προς την περιγραφή συγκεκριμένων λογαριασμών που αφορούν κυρίως χρηματοοικονομικά στοιχεία και ειδικότερα όταν αυτά επιμετρούνται σε εύλογες αξίες καθώς και στην κωδικαρίθμηση (π.χ. μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού), οι οποίες όμως δεν παρουσιάζουν σημαντικό ερευνητικό ενδιαφέρον για να σχολιαστούν. Επιπλέον, στο σχέδιο των λογαριασμών των περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. περιλαμβάνεται και ο λογαριασμός 39, στον οποίο παρακολουθούνται οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις. Αντίστοιχος λογαριασμός δεν υπήρχε σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., εφόσον και η λογιστική των φόρων μεταξύ των δύο πλαισίων ήταν διαφορετική και το προηγούμενο πλαίσιο δεν προέβλεπε λογιστική για την αναβαλλόμενη φορολογία.

Τα στοιχεία της καθαρής θέσης ταξινομούνται σε λογαριασμούς της ομάδας 4. Το Ε.Γ.Λ.Σ. ακολούθησε αντίστοιχη προσέγγιση με εξαίρεση το λογαριασμό 44 και τους αναλυτικοβάθμιους του, στους οποίους καταχωρούνταν οι προβλέψεις. Ο λογαριασμός αυτός σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. παρακολουθεί σε επίπεδο γενικής λογιστικής τις διαφορές της εύλογης αξίας, που σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις αναγνωρίζονται ως στοιχείο καθαρής θέσης, ενώ οι προβλέψεις παρακολουθούνται στο λογαριασμό 57.

Η ομάδα 5 του σχεδίου λογαριασμών των Ε.Λ.Π. περιλαμβάνει τους λογαριασμούς των υποχρεώσεων, με μία προσέγγιση η οποία δεν διαφέρει ουσιωδώς από αυτή του Ε.Γ.Λ.Σ.. Εκτός από τη διαφορά μεταξύ των δύο πλαισίων στην παρακολούθηση των προβλέψεων, η οποία όπως ήδη αναφέρθηκε στα Ε.Λ.Π. γίνεται με το λογαριασμό 57, διαφορές σημειώνεται και στους λογαριασμούς: α) 58 στον οποίο λογιστικοποιούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις, τις οποίες το Ε.Γ.Λ.Σ. τις παρακολουθούσε στον λογαριασμό 41.10 ως στοιχείο της καθαρής θέσης και β) 59 στον οποίο παρακολουθούνται οι αναβαλλόμενοι φόροι του παθητικού (για τους οποίους δεν υπήρχε σχετικός λογαριασμός στο Ε.Γ.Λ.Σ.). Η διαφορά αυτή είναι αντίστοιχη με την προαναφερθείσα για τους αναβαλλόμενους φόρους του ενεργητικού.

Οι ομάδες 6 και 7 του σχεδίου λογαριασμών σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Σημαντικές διαφοροποιήσεις στα δύο σχέδια λογαριασμών εντοπίζονται κατ' αρχήν στον λογαριασμό 67 των Ε.Λ.Π., στον οποίο λογιστικοποιούνται τα ασυνήθη έξοδα, οι ζημίες και τα πρόστιμα που σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούνταν στον λογαριασμό 81 με τον τίτλο «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα». Διαφορά εντοπίζεται επίσης και στον κατά τα Ε.Λ.Π. λογαριασμό 63, στον οποίο παρακολουθούνται οι ζημίες που προκύπτουν από τη διάθεση ή την εκποίηση των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων. Ο αντίστοιχος λογαριασμός σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν ο 81.02, οποίος ταξινομούταν επίσης ως έκτακτο αποτέλεσμα της χρήσης. Η λογιστική του έκτακτων αποτελεσμάτων και η διαφοροποίηση των δύο πλαισίων στο σημείο αυτό αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα.

Επίσης, σημαντική διαφοροποίηση σε επίπεδο γενικής λογιστικής, η οποία ανάγεται και στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, εντοπίζεται στο λογαριασμό 61, ο οποίος σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. παρακολουθεί τις ζημίες απομειώσεων των περιουσιακών στοιχείων. Ο αντίστοιχος λογαριασμός σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούσε τις αμοιβές και τα έξοδα τρίτων, κονδύλι το οποίο πλέον παρακολουθείται σε αναλυτικοβάθμιους του λογαριασμού 64. Επίσης, στο σχέδιο λογαριασμών των Ε.Λ.Π. προβλέπεται και η ανάπτυξη του λογαριασμού 69 σχετικά με το φόρο εισοδήματος, σε αναλυτικοβάθμιο του οποίου παρακολουθείται και ο αναβαλλόμενος φόρος, καθώς και οι εκτιμήσεις (προβλέψεις) για πρόσθετους φόρους και οι προσαυξήσεις που προκύπτουν ως διαφορές φορολογικού ελέγχου. Επιπλέον, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν τίθεται θέμα αποσβέσεων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος, τις οποίες το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούσε στο λογαριασμό 85.

Ως προς τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής των εσόδων, κατ' αρχήν εντοπίζονται μεταξύ των δύο πλαισίων διαφορές σχετικά με την κωδικαρίθμηση ορισμένων πρωτοβαθμίων λογαριασμών, οι οποίες είναι επουσιώδους σημασίας για τους σκοπούς της συγκεκριμένης έρευνας. Ουσιώδης διαφορά εντοπίζεται στο λογαριασμό 75 στον οποίο σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. παρακολουθούνται τα κέρδη από τη διάθεση των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων που σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούνταν στον λογαριασμό 81.03 των έκτακτων αποτελεσμάτων. Και η περίπτωση αυτή, εντάσσεται στις προαναφερθείσες διαφοροποιήσεις παρουσίας που οφείλονται στη διαφορετική προσέγγιση των δύο πλαισίων σχετικά με τα έκτακτα αποτελέσματα.

Διαφορά εντοπίζεται και στη χρήση του λογαριασμού 76 στους αναλυτικοβάθμιους του οποίου σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. καταχωρούνται οι αναστροφές των προβλέψεων των απομειώσεων και λοιπών προβλέψεων. Το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε για τις αντιστροφές προβλέψεων τον λογαριασμό 84 (ως μη οργανικό έσοδο) στους αναλυτικοβάθμιους



του οποίου λογιστικοποιούνταν ως έσοδα οι μη χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσης.

Περαιτέρω, διαφορά εντοπίζεται και στο λογαριασμό 77, στον οποίο σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. καταχωρούνται τα κέρδη που προκύπτουν από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία, όταν αυτό επιτρέπεται να αναγνωρίζεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης σύμφωνα με το πλαίσιο. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προέβλεπε κάτι αντίστοιχο και συνεπακόλουθα το σχέδιο λογαριασμών που υιοθετούσε δεν περιλάμβανε και σχετικό λογαριασμό. Τα Ε.Λ.Π. εφαρμόζοντας θεμελιωδώς διαφορετική λογιστική πολιτική σχετικά με το φόρο εισοδήματος, προβλέπουν την ανάπτυξη του λογαριασμού 78, στους αναλυτικοβάθμιους του οποίου παρακολουθούνται και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις καθώς και η αναστροφή προβλέψεων για πρόσθετους φόρους και προσαυξήσεις λόγω φορολογικών ελέγχων.

Τέλος, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ως οργανικά αποτελέσματα αναγνωρίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων διάφορα έσοδα και κέρδη τα οποία σε επίπεδο γενικής λογιστικής παρακολουθούνται στο λογαριασμό 79. Σε ειδικό αναλυτικοβάθμιο του λογαριασμού αυτού αναγνωρίζεται και το κέρδος το οποίο προκύπτει από την αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας. Το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε ότι τα έσοδα αυτά και τα κέρδη ήταν μη οργανικά και τα παρακολουθούσε σε ειδικούς αναλυτικοβάθμιους των λογαριασμών 81 και 85.

## **5.2 Η όγδοη ομάδα λογαριασμών**

Πέραν των προαναφερθέντων διαφορών, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., αναπτύσσεται και μία όγδοη ομάδα λογαριασμών, η οποία ουδεμία σχέση έχει με την ομάδα 8 του Ε.Γ.Λ.Σ..

Η πρώτη διαφορά μεταξύ των δύο πλαισίων ως προς την εν λόγω ομάδα αφορά σίγουρα στη διαφορετική προσέγγιση για τα ανόργανα αποτελέσματα. Οι αναλυτικοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας, 8 σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούσαν κονδύλια αποτελεσμάτων, τα οποία σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο δεν ταξινομούνταν ως οργανικά και παρουσιάζονταν διακεκριμένα στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Στους αναλυτικοβάθμιους της κατά τα Ε.Λ.Π. ομάδας 8 παρακολουθούνται κατ' αρχήν τα έξοδα της ιδιοπαραγωγής, τα οποία σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούνταν ως έσοδα σε καθορισμένους για το σκοπό αυτό αναλυτικοβάθμιους του λογαριασμού 78. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή αποτελούν το μέρος των εξόδων της περιόδου που αφορά ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων. Τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή

αντιμετωπίζονται ως τεκμαρτό έσοδο που μειώνει τα έξοδα τα οποία εμφανίζονται με το συνολικό τους ποσό στην ομάδα 6.<sup>451</sup>

Επιπρόσθετα, σε αναλυτικοβάθμιους του λογαριασμού 81 κατά τα Ε.Λ.Π. παρακολουθούνται οι συναλλαγές του κεντρικού με τα υποκαταστήματα. Το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε δύο λογαριασμούς των ομάδων 6 και 7 για το σκοπό αυτό. Εάν επρόκειτο για έξοδα, χρησιμοποιούσε το λογαριασμό 69 και εάν επρόκειτο για έσοδα καθόριζε το λογαριασμό 79. Όσον αφορά στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις, το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε τους λογαριασμούς 39 και 59 αντίστοιχα. Τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπουν συγκεκριμένους αντίστοιχους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς απαιτήσεων και υποχρεώσεων για την καταχώρηση των συναλλαγών με τα υποκαταστήματα.

Τέλος, τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν την ανάπτυξη αναλυτικοβάθμιων λογαριασμών υπό το λογαριασμό 82, στους οποίους με εγγραφές ισολογισμού στο τέλος κάθε περιόδου συγκεντρώνονται τα έσοδα και τα έξοδα της χρήσης, προκειμένου να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα της περιόδου αναφοράς. Η λογιστική αυτή προσδιορισμού του αποτελέσματος προσομοιάζει με τη λογιστική του Λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης (λογαριασμός 80) και των λογαριασμών των αποτελεσμάτων χρήσης (86) και των αποτελεσμάτων προς διάθεση (88). Οποσδήποτε όμως οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων αυτών στο ζήτημα αυτό είναι ουσιώδεις.

Κατ' αρχήν, τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπουν ειδική λογιστική σχετικά με τη διάθεση των κερδών και διαμόρφωσης των κονδυλίων του σχετικού Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης. Συνεπακόλουθα, από το ισχύον πλαίσιο δεν προβλέπεται και η ανάπτυξη σε επίπεδο γενικής λογιστικής ειδικού λογαριασμού για το σκοπό αυτό, αντίστοιχο με το λογαριασμό 88 του Ε.Γ.Λ.Σ..

Περαιτέρω, η σύνθεση με λογιστικές εγγραφές των κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. λογαριασμών 80 και 86, διενεργείται πλέον με τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 81.01, 81.02 και όταν πρόκειται για ζημία περιόδου με τον λογαριασμό 81.03. Οποσδήποτε όμως, η λογιστική προσέγγιση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι εν πολλοίς απλοποιημένη.

### **5.3 Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής**

Το Ε.Γ.Λ.Σ., προέβλεπε την ανάπτυξη του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 58 με σκοπό τον προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων. Ο λογαριασμός αυτός, επί της ουσίας αποτελούσε ένα εσωτερικό υποσύστημα λογαριασμών γενικής λογιστικής, το οποίο δεν συλλειτουργούσε με τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής της ομάδας 9 και μπορούσε είτε να υποκαθιστά τη χρήση των λογαριασμών αυτών, είτε

---

<sup>451</sup> Βλ. σχετ. Παράρτημα Γ, ν. 4308/2014.

να χρησιμοποιείται επικουρικά για τη διενέργεια συμφωνιών. Έτσι, ο λογαριασμός 58 και οι αναλυτικοβάθμιοι του μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν κατ' αρχήν στην περίπτωση που δε λειτουργούσε η αναλυτική λογιστική των λογαριασμών της ομάδας 9, οπότε η λειτουργία των λογαριασμών αυτών συνέβαλε αποφασιστικά στον προσδιορισμό ορθών βραχύχρονων αποτελεσμάτων. Δινόταν όμως η δυνατότητα, ο υπό συζήτηση λογαριασμός να χρησιμοποιηθεί και στην περίπτωση κατά την οποία λειτουργούσε το σύστημα της αναλυτικής λογιστικής των λογαριασμών της ομάδας 9. Στην περίπτωση αυτή με τη λειτουργία του λογαριασμού 58 μπορούσε να επιτυγχάνεται η αριθμητική συμφωνία των βραχύχρονων συνολικών αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής με τα βραχύχρονα αναλυτικά αποτελέσματα της αναλυτικής λογιστικής. Με το λογαριασμό 58, ο οποίος μπορούσε να λειτουργεί με δύο εναλλακτικές μεθόδους, δινόταν η ευχέρεια να καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων της γενικής λογιστικής τα ποσά εκείνα τα οποία, μολονότι δεν είχαν πραγματοποιηθεί, ήταν γνωστά (π.χ. δώρα Χριστουγέννων, ασφάλιστρα, ενοίκια) ή ήταν δυνατό να προσδιορίζονται προϋπολογιστικά με ικανή προσέγγιση (π.χ. αποζημιώσεις απολυόμενου προσωπικού, φόροι - τέλη, τόκοι δανειακών λογαριασμών Τραπεζών).

Τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπουν σε επίπεδο γενικής λογιστικής, την ανάπτυξη ειδικού λογαριασμού για τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων.

**ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ**  
**Η ΕΡΕΥΝΑ**  
**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**  
**ΘΕΜΑ, ΠΕΛΙΟ ΚΑΙ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ**

**1.1 Ο κύριος προβληματισμός**

*Σκοπός και στόχοι του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής*

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν στα Κεφάλαια 3 και 4 στο Μέρος Πρώτο της παρούσης, η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στη Χώρα μας αποτελεί μία καθολική ανατροπή του προϊσχύσαντος δικαίου της λογιστικής, με ιδιαίτερο ερευνητικό ενδιαφέρον, ως προς τα αποτελέσματα της εφαρμογής του ισχύοντος δικαίου.

Στην Αιτιολογική Έκθεση, αναφέρεται ότι, ο ν. 4308/2014 αποσκοπεί κατ' αρχήν στην ενοποίηση, τη συμπλήρωση και τον εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της Χώρας, με στόχο να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις που το εφαρμόζουν και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες. Περαιτέρω, ο νομοθέτης εξηγεί ότι, με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. επιδιώκεται η καταπολέμηση της λογιστικής πολυνομίας και η εξυπηρέτηση της ανάγκης για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ως συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Τέλος, στον ισχύοντα νόμο έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή της προτεραιότητας στις μικρές επιχειρήσεις, σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται στο αντίστοιχο δίκαιο της λογιστικής της ΕΕ, με σκοπό τη μείωση του διοικητικού κόστους.<sup>452</sup>

Από την προαναφερθείσα αιτιολόγηση για τη σύνταξη του ν. 4308/2014 και την αντικατάσταση του μέχρι την πρώτη εφαρμογή του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής (συμπεριλαμβανομένου και του σχετικού με τη λογιστική οργάνωση και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων προϊσχύσαντος φορολογικού πλαισίου), ιδιαίτερη σημασία για τη συγκεκριμένη έρευνα προσδίδεται στον εκσυγχρονισμό των λογιστικών αρχών και κανόνων της Χώρας. Επίσης, ιδιαίτερης σημασίας για τους σκοπούς της παρούσης είναι και η αναφορά στην εξυπηρέτηση της ανάγκης για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία μάλιστα επιτυγχάνεται λαμβανομένης υπόψη και της κλιμακωτής εφαρμογής του νόμου, βάσει του μεγέθους των επιχειρήσεων.

*Η ανάγκη μεταρρύθμισης του προϊσχύσαντος δικαίου της λογιστικής*

Μία από τις κυριότερες αιτίες της καθολικής αντικατάστασης του προϊσχύσαντος δικαίου της λογιστικής από το ν. 4308/2014 για τα Ε.Λ.Π., είναι η προσδοκία της επίτευξης μίας υψηλότερου βαθμού ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία επιδιώκεται να επιτευχθεί μέσω της ενίσχυσης τριών ποιοτικών παραμέτρων,

---

<sup>452</sup> Αιτιολογική Έκθεση επί του σχεδίου νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις», 2014, 1.

αυτών της διαφάνειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας των πληροφοριών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ισχύον δίκαιο, χωρίς όμως να αγνοείται το μέγεθος και η πολυπλοκότητα των επιχειρήσεων, ως οντότητες αναφοράς, καθώς και η φύση των δραστηριοτήτων τους. Ο εκσυγχρονισμός του προηγούμενου δικαίου της λογιστικής προφανώς συνδέεται και με την ειδικότερη ανάγκη της αναμόρφωσης των προϊσχύσαντων λογιστικών κανόνων. Δεδομένων των σημαντικών και ραγδαίων εξελίξεων στο επιχειρηματικό και ευρύτερα οικονομικό περιβάλλον της Ελλάδας, τις τελευταίες δεκαετίες, ο εκσυγχρονισμός αυτός ήταν απαραίτητος, είτε μέσω μίας καθολικής αλλαγής του προϊσχύσαντος λογιστικού πλαισίου, είτε μέσω της αναμόρφωση επιμέρους και συγκεκριμένων πεδίων εφαρμογής της λογιστικής τυποποίησης και παρουσίασης των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων.

Πριν την εφαρμογή του ν. 4308/2014, ο *Κ. Καραμάνης* τάσσεται υπέρ της άμεσης και πολυεπίπεδης αλλαγής του προϊσχύσαντος δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα. Μία παράμετρος, την οποία παρουσιάζει είναι αυτή της διεθνοποίησης του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και των προκλήσεων που αντιμετωπίζει η Ελλάδα ως κράτος μέλος της ΕΕ. Η παράμετρος αυτή υπογραμμίζεται ιδιαίτερα, αφού σημειώνεται ότι στο διεθνοποιημένο αυτό περιβάλλον, το Αγγλοσαξονικό λογιστικό μοντέλο φαίνεται να κυριαρχεί. Αναφέρεται δε στην υιοθέτηση από την ΕΕ των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. σε θεσμικό – ρυθμιστικό επίπεδο για τις εισηγμένες σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές εταιρείες και στη διαδικασία εξέτασης της υιοθέτησης του Αγγλοσαξονικού μοντέλου και για τις λοιπές μη εισηγμένες. Την τάση αυτή τη διαπιστώνει και για τις εθνικές δικαιοδοσίες εκτός ΕΕ.

Σύμφωνα με τον *Κ. Καραμάνη*, η Ελλάδα έπρεπε να προχωρήσει σε μία ευρεία λογιστική μεταρρύθμιση προσεγγίζοντας το Αγγλοσαξονικό λογιστικό μοντέλο, θεωρώντας ότι μία τέτοια μεταρρύθμιση θα είχε σαν αποτέλεσμα να απαλλαγούν οι οικονομικές καταστάσεις από τις στρεβλώσεις που δημιουργεί η ανάμειξη των φορολογικών διατάξεων με τους λογιστικούς κανόνες. Μία άλλη παράμετρος της μεταρρύθμισης του προϊσχύσαντος λογιστικού συστήματος, η οποία προτείνεται από τον *Κ. Καραμάνη* είναι και η αναγνώριση του βαθμού διεύθυνσης της πληροφοριακής τεχνολογίας στην καθημερινή λογιστική πράξη και των δυνατοτήτων που προσφέρει για τον περιορισμό του κόστους λειτουργίας των λογιστικών διαδικασιών των επιχειρήσεων, καθώς και του κόστους του ελέγχου. Μία τρίτη σημαντική παράμετρος της προτεινόμενης μεταρρύθμισης, κατά τον *Κ. Καραμάνη*, είναι και η δημιουργία ενός μηχανισμού, ο οποίος θα εξασφάλιζε τη διαρκή επικαιροποίηση του εφαρμοζόμενου κάθε φορά λογιστικού μοντέλου, βάσει των εξελίξεων και των αλλαγών σε διεθνές επίπεδο ενώ υπογραμμίζεται και η ανάγκη ισχυροποίησης του ρόλου των θεσμικών εποπτικών και ελεγκτικών φορέων. Ο *Κ. Καραμάνης* διατυπώνει μία σειρά επιχειρημάτων, τα οποία στοιχειοθετούν την άποψή του για τη μεταρρύθμιση του προϊσχύσαντος δικαίου της λογιστικής. Το πρώτο επιχειρήμα του είναι ότι το Γαλλογερμανικό μοντέλο της ηπειρωτικής Ευρώπης και μάλιστα όπως αυτό υιοθετήθηκε από την ελληνική εθνική δικαιοδοσία δε συνάδει με το νέο ρόλο του κράτους στη σύγχρονη παγκοσμιοποιημένη οικονομία της ελεύθερης αγοράς. Μία δεύτερη αιτία που υποδήλωνε την ανάγκη της μεταρρύθμισης βασιζόταν στην

υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. από τις εισηγμένες σε οργανωμένα χρηματιστήρια εταιρείες της Ελλάδας. Το γεγονός αυτό διαμόρφωσε την ανάγκη σύγκλισης στη μορφή και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και την εφαρμογή λογιστικών αρχών και κανόνων μεταξύ των εισηγμένων και των μη εισηγμένων σε οργανωμένα χρηματιστήρια Ελληνικών εταιρειών. Ως προς τις μη εισηγμένες οντότητες έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη και το κόστος εφαρμογής ενός νέου λογιστικού πλαισίου. Ένα τρίτο επιχείρημα, αφορούσε στις επιπτώσεις που μπορεί να είχε η διατήρηση δύο λογιστικών μοντέλων στην οικονομία και τον ανταγωνισμό. Επίσης θεωρούσε ότι, η μετάβαση στο Αγγλοσαξονικό μοντέλο λογιστικής και η υιοθέτησή του και από τις μη εισηγμένες σε οργανωμένα χρηματιστήρια εταιρείες, θα διευκόλυνε τη δραστηριότητα των ξένων επιχειρήσεων στη Χώρα μας, μειώνοντας το κόστος λειτουργίας τους, καθιστώντας έτσι την Ελλάδα έναν ελκυστικότερο προορισμό. Περαιτέρω, με την εφαρμογή λογιστικών κανόνων, συμβατών με αυτούς του Αγγλοσαξονικού μοντέλου, θα μπορούσε να επιτευχθεί ένας καλύτερος βαθμός διασφάλισης της βιωσιμότητας των ελληνικών επιχειρήσεων, συγκριτικά με τους υφιστάμενους.

Ένα άλλο επίσης επιχείρημα αφορούσε στην ακριβέστερη αποτύπωση της χρηματοοικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων και την επίτευξη μεγαλύτερης διαφάνειας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Διατυπώνεται η άποψη ότι, οι δύο αυτοί παράγοντες θα μπορούσαν να λειτουργήσουν ως πίεση στις διοικήσεις των επιχειρήσεων για μελετημένη λήψη επιχειρηματικών και λοιπών αποφάσεων, τη μείωση του κόστους και γενικότερα τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας. Η διαφάνεια στη διαχείριση, δεν περιορίζεται μόνο στις ιδιωτικές επιχειρήσεις, αλλά επεκτείνεται και στο δημόσιο τομέα. Έβδομο επιχείρημα ήταν η εξάλειψη των προβλημάτων κινητικότητας στην αγορά εργασίας, των λογιστών, ελεγκτών και αναλυτών, την οποία δημιουργούσε το προϊσχύσαν, λογιστικό σύστημα, το οποίο κατά τον *Κ. Καραμάνη* οφειλόταν στη διαφορά των γνώσεων και των ικανοτήτων που απαιτούνταν για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Τελευταίο επιχείρημα ήταν η απεμπλοκή των οικονομικών καταστάσεων από τη φορολογία, το οποίο θα αναδείκνυε τη χρηστικότητα των οικονομικών καταστάσεων στο πλαίσιο της διαδικασίας των αποφάσεων.

Ωστόσο, ο *Κ. Καραμάνης* συζητά και μία σειρά προβληματισμών σχετικά με τις δυσκολίες και τις προεκτάσεις της προτεινόμενης από τον ίδιο μεταρρύθμισης. Η πρώτη εστία προβληματισμών αφορούσε στο κόστος εφαρμογής σε σχέση με τα οφέλη που θα προέκυπταν. Μία δεύτερη εστία προβληματισμού ήταν αυτή του φόβου προς το «καινούργιο» και το «άγνωστο». Μία άλλη δυσκολία συνδεόταν με την αναταράξεις που θα επέφεραν οι αλλαγές στο λογιστικό σύστημα της Χώρας, σε διάφορες κατηγορίες εμπλεκομένων και ομάδες με διάφορα συμφέροντα. Εντοπίζει επίσης και προεκτάσεις, με κυριότερη εκείνη της προσαρμογής των σχετικών προγραμμάτων σπουδών των ελληνικών πανεπιστημίων.

Συμπερασματικά, ο *Κ. Καραμάνης* διατυπώνει την άποψη ότι, μία αναθεώρηση του τότε υφιστάμενου ελληνικού λογιστικού συστήματος για τις μη εισηγμένες εταιρείες σε οργανωμένα χρηματιστήρια, βάσει του πλαισίου των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. και αφού

είχαν ληφθεί υπόψη τα κόστη, οι ανάγκες και οι ιδιαιτερότητες αυτών των επιχειρήσεων, θα οδηγούσε σε σαφή βελτίωση των λογιστικών πραγμάτων στην Ελλάδα, προς όφελος των εμπλεκόμενων ομάδων και της ελληνικής οικονομίας.<sup>453</sup>

Ως προς την ανάγκη σύγκλισης του προϊσχύσαντος δικαίου της λογιστικής με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., για τις οντότητες οι οποίες δεν είχαν την υποχρέωση της εφαρμογής τους, ο *G. Venieris* διαπιστώνει επτά (7) σημαντικές αλλαγές μεταξύ των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α, και του προϊσχύσαντος δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα. Αυτές ήταν: α) οι γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, β) η λογιστική των αποθεμάτων, γ) τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, δ) η λογιστική του φόρου εισοδήματος, ε) η λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων, στ) οι επιπτώσεις των μεταβολών των τιμών του συναλλάγματος, και ζ) τα κόστη δανεισμού.

Ο *G. Venieris* διαπιστώνει ότι, σύμφωνα με το προϊσχύσαν δίκαιο λογιστικής, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα βασιζόταν στις φορολογικές απαιτήσεις και ότι οι λογιστές και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων παρέμεναν σχετικά αδιάφοροι στη λογιστική τυποποίηση ενώ η φορολογική νομοθεσία ερχόταν σε αντίθεση με ορισμένες αρχές του τότε εφαρμοζόμενου λογιστικού πλαισίου.<sup>454</sup>

#### *Το πεδία των αλλαγών*

Μελετώντας το ισχύον δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα, γίνεται αντιληπτό ότι, οι αλλαγές που επέφερε ο ν. 4308/2014 δεν αποτελούν απλά μία διαφορετική προσέγγιση λογιστικής απεικόνισης χρηματοοικονομικών δεδομένων ή μία διαφορετική λογιστική προσέγγιση της καταγραφής «νομικών γεγονότων»<sup>455</sup> και της τήρησης των λογιστικών αρχείων ή της ανάπτυξης ενός διαφορετικού σχεδίου λογαριασμών. Η εφαρμογή των νέων Ε.Λ.Π. συνιστά μία θεμελιώδη αλλαγή στους κανόνες του υποχρεωτικού δικαίου που μέχρι σήμερα συνέθεταν το δίκαιο λογιστικής στη Χώρα, η οποία κατ' αρχήν αποτελεί μία σημαντική αλλαγή σε λογιστικές αρχές και κανόνες. Έτσι, οι αλλαγές που επέφεραν τα Ε.Λ.Π. δεν μπορούν να εκλαμβάνονται ως απλές βελτιώσεις της λογιστικής προσέγγισης των ως άνω αναφερθέντων πεδίων εφαρμογής τους.

Οι αλλαγές, τις οποίες επέφερε ο ισχύον νόμος για τα Ε.Λ.Π. στο Ελληνικό δίκαιο λογιστικής, χαρακτηρίζονται ως «πολυεπίπεδες», αφού εντοπίζονται σε πέραν του ενός πεδία εφαρμογής του νόμου. Συνοψίζοντας τα προαναφερθέντα, με το ν. 4308/2014 διαμορφώνεται ένα σημαντικά διαφορετικό πλαίσιο: α) για τις διαδικασίες λογιστικής οργάνωσης, οι οποίες είναι σχετικές με τη συλλογή και την απεικόνιση των συναλλαγών στο λογιστικό σύστημα και στα λογιστικά αρχεία των επιχειρήσεων και β) τη σύνταξη των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων για τις οποίες υποκείμενες στο νόμο οντότητες.

---

<sup>453</sup> Βλ. *Καραμάνης*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, σελ. 19-27.

<sup>454</sup> Βλ. *Venieris*, *Greece εις Accounting Regulation in Europe*, 1999, 147-176.

<sup>455</sup> Βλ. *Γ. Μάτσος*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 31-76.

### *Οι διαστάσεις του κύριου προβληματισμού*

Εννέα (9) περίπου χρόνια μετά την πρώτη εφαρμογή του νόμου για τα Ε.Λ.Π., είναι εύλογος ο προβληματισμός, εάν τελικά έχουν όντως επιτευχθεί κατ' αρχήν οι στόχοι που καταγράφονται στην Αιτιολογική Έκθεση και εάν οι ισχύοντες κανόνες του λογιστικού δικαίου, οι οποίοι εφαρμόζονται με το ν. 4308/2014 εξυπηρετούν σε υψηλότερο βαθμό τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο και εάν επιτυγχάνεται η βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις και σε ποιο βαθμό.

Εκτός από την ως άνω διάσταση, ο κύριος προβληματισμός εκτείνεται και σε δύο ακόμη πεδία. Αυτά αφορούν στο κόστος εφαρμογής του ν. 4308/2014, ως προς την παραγωγή και τη χρησιμοποίηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και της σχέσης του κόστους εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου με τα οφέλη αναφοράς και στο βαθμό συμμόρφωσης του ισχύοντος νόμου με τα διεθνώς παραδεκτά χαρακτηριστικά ποιότητας. Οι προβληματισμοί αυτοί διαμορφώνουν ένα ιδιαίτερα ενδιαφέρον τρισδιάστατο ερευνητικό πεδίο, το οποίο παρουσιάζεται στη συνέχεια, του οποίου η προσέγγιση δεν είναι μόνο νομική αλλά απαιτεί ταυτόχρονα και τη διερεύνηση από λογιστικής απόψεως των κανόνων του δικαίου που εντάσσονται σε αυτό.

## **1.2 Το πεδίο της έρευνας**

Όπως εξηγήθηκε στην προηγούμενη ενότητα, οι νέες διατάξεις του νομοθετικού πλαισίου των Ε.Λ.Π. επιφέρουν αλλαγές στο δίκαιο της λογιστικής της Χώρας μας, οι οποίες ανάλογα με τη φύση τους, μπορούν να ταξινομηθούν σε δύο βασικές κατηγορίες: α) τη συλλογή και την απεικόνιση των συναλλαγών και των γεγονότων στα λογιστικά αρχεία και το λογιστικό σύστημα των επιχειρήσεων και β) τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Λόγω της διαφορετικής φύσης των πεδίων εφαρμογής τους, οι αλλαγές αυτές δεν εξετάζονται με την ίδια προσέγγιση.

Σε συνέχεια των όσων αναφέρθηκαν στην Εισαγωγή της παρούσης, το πεδίο της έρευνας διαμορφώνεται βάσει των αλλαγών της δεύτερης κατηγορίας δηλαδή την επίπτωση του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και δεν εξετάζονται καθόλου οι αλλαγές και οι επιπτώσεις του ν. 4308/2014 της πρώτης κατηγορίας.

### *Οι αλλαγές που δεν εμπίπτουν στο πεδίο της έρευνας*

Όσον αφορά στις αλλαγές της πρώτης κατηγορίας, οι οποίες επηρεάζουν άμεσα ή έμμεσα τις διαδικασίες λογιστικής οργάνωσης των οντοτήτων, αυτές αφορούν σε επιπτώσεις στο σύστημα καταχώρησης και απεικόνισης των συναλλαγών και των λογιστικών γεγονότων. Επιπλέον, οι αλλαγές αυτές θα μπορούσαν να έχουν ενδιαφέρον και ως προς την επίπτωσή τους επί της εποπτείας και του ελέγχου από τις φορολογικές αρχές, αφού επιδρούν άμεσα και έμμεσα στην εξυπηρέτηση του



φορολογικού ελέγχου και των επαληθεύσεων. Επίσης, οι αλλαγές της πρώτης κατηγορίας, δεν εντάσσονται στο πεδίο της χρηματοοικονομικής λογιστικής και δεν επιδρούν (ή επιδρούν ελάχιστα) στην επικοινωνία των διοικήσεων των επιχειρήσεων με τους τρίτους ενδιαφερόμενους. Ως τέτοιες, θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν οι «αλλαγές διαδικασιών» που εστιάζουν στους τρόπους απεικόνισης των συναλλαγών και των λογιστικών γεγονότων, το χρόνο της απεικόνισής τους, την τήρηση των λογιστικών αρχείων και την ανάπτυξη ενός σχεδίου λογαριασμών. Επίσης, θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν και ως «αλλαγές φορολογικής φύσεως», αφού με τις διατάξεις του ισχύοντος νόμου επανακαθορίζεται κυρίως η φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών και καταργείται ο ΚΦΑΣ. Και οι δύο αυτοί νόμοι περιλάμβαναν διατάξεις φορολογικού δικαίου, οι οποίες, όπως ήδη εξηγήθηκε, έχουν μεταφερθεί στο ν. 4308/2014 με συνοπτική μορφή και αρκετές διαφοροποιήσεις.

Οι αλλαγές που εντάσσονται σύμφωνα με τα προαναφερθέντα στην πρώτη κατηγορία, δεν εμπίπτουν στο πεδίο της συγκεκριμένης έρευνας. Συνεπώς, η εργασία αυτή δεν επεκτείνεται στη μελέτη των επιπτώσεων που επιφέρει η εφαρμογή του ν. 4308/2014 στην ανάπτυξη λογιστικών συστημάτων, την τήρηση των λογιστικών αρχείων και την απεικόνιση των συναλλαγών των υποκείμενων στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π. οντοτήτων. Επίσης, δεν εξετάζονται και δεν εξάγονται συμπεράσματα για τις όποιες μεταβολές επιφέρει ο νόμος στην ανάπτυξη του ισχύοντος σχεδίου λογαριασμών και τη συνδεσμολογία του με τις οικονομικές καταστάσεις.

*Οι αλλαγές που εμπίπτουν στο πεδίο της έρευνας*

Ως προς τη δεύτερη περίπτωση αλλαγών, οι οποίες επιδρούν άμεσα στην επικοινωνία των οντοτήτων με τους τρίτους ενδιαφερόμενους, το ερευνητικό ενδιαφέρον εστιάζεται κυρίως στην επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και στην ικανοποίηση ή όχι των αναγκών τους, καθώς και επί της ποιότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των οποίων είναι αποδέκτες μέσω αυτών. Οι αλλαγές της δεύτερης κατηγορίας, όπως παρουσιάστηκαν αναλυτικά στο Κεφάλαιο 4 του Δεύτερου Μέρους της παρούσης, εμπίπτουν στο σύνολό τους στο πεδίο της χρηματοοικονομικής λογιστικής και οφείλονται στη υιοθέτηση και εφαρμογή νέων λογιστικών αρχών, πολιτικών και κανόνων. Συνεπώς, επηρεάζουν άμεσα την κατάρτιση και την παρουσίαση των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2015 συντάσσονται με το ισχύον δίκαιο λογιστικής και το πλαίσιο των Ε.Λ.Π..

Οι αλλαγές που επιφέρει το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο στο πεδίο αυτό παρουσιάζουν σημαντικό ενδιαφέρον, ως προς το κατά πόσο εξυπηρετούν ή όχι και σε πιο βαθμό τις ανάγκες των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και συνεπακόλουθα και την προσέγγιση για την ανάγνωση, την ανάλυση και την ερμηνεία των ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών που εμφανίζονται στις ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, διαμορφώνουν και μία διαφορετική προσέγγιση στη λήψη αποφάσεων των διοικήσεων των επιχειρήσεων που καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ως προς την απεικόνιση των οικονομικών μεγεθών τους και των επιδόσεών τους σε αυτές, και φυσικά επηρεάζει και τον έλεγχο τους από τους ανεξάρτητους ελεγκτές.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

### 2.1 Η προσέγγιση και τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα

Γενικά, η εμπειρική έρευνα αποσκοπεί στη συλλογή ποσοτικών ή ποιοτικών δεδομένων, τα οποία αντιπροσωπεύουν γεγονότα τα οποία συμβαίνουν στον κόσμο. Στη νομική εμπειρική έρευνα, τα δεδομένα αυτά αφορούν σε υποθέσεις ή νομικά συστήματα ή άλλη περιπτωσιολογία και στη συνέχεια οι πληροφορίες αυτές μετατρέπονται σε νούμερα, τα οποία αναλύονται με την εφαρμογή στατιστικών εργαλείων.<sup>456</sup>

#### *Γενική προσέγγιση*

Η συγκεκριμένη εργασία βασίζεται στην εμπειρική έρευνα και ολοκληρώνεται σε τρεις φάσεις: α) την καταγραφή των διαφορών των δύο νομικών πλαισίων, ως βάση μέτρησης των επιπτώσεων β) τη συλλογή των εμπειρικών δεδομένων από τη μέχρι σήμερα εφαρμογή του νόμου και τη στατιστική ανάλυσή τους και γ) τη μελέτη των αποτελεσμάτων της στατιστικής ανάλυσης και τη διατύπωση των συμπερασμάτων της έρευνας. Η γενική προσέγγιση της έρευνας αναπτύσσεται σε τρεις διαστάσεις: α) την ωφέλεια που επέφερε στους άμεσα εμπλεκόμενους, ως προς την ικανοποίηση των αναγκών τους και τη βελτίωση των πληροφοριών που λαμβάνουν β) την αξιολόγηση του κόστους εφαρμογής του και γ) το βαθμό συμμόρφωσης του παραγόμενου αποτελέσματος με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά ποιότητας, τα οποία αποτελούν διεθνείς βέλτιστες πρακτικές.

Στο πλαίσιο της παρούσης, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στη συνέχεια, συλλέγονται με τρόπο οργανωμένο και μεθοδικό πληροφορίες από ένα συγκεκριμένο πληθυσμό συμμετεχόντων. Η διαδικασία συλλογής υλοποιείται μέσω ενός δομημένου ερωτηματολογίου, το οποίο έχει αναπτυχθεί σε ειδική ηλεκτρονική πλατφόρμα και έχει αποσταλεί μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις επίσημα καταχωρημένες σε μητρώο ηλεκτρονικές διευθύνσεις των συμμετεχόντων (βλ. σχετ. στη συνέχεια). Ο πληθυσμός των συμμετεχόντων έχει επιλεγεί λόγω χαρακτηριστικών, τα οποία εξηγούνται λεπτομερώς και ο βαθμός ανταπόκρισης είναι από κάθε άποψη ικανοποιητικός για τους σκοπούς της συγκεκριμένης έρευνας. Οι έννοιες που έχουν χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο της έρευνας είναι επαρκώς και αναλυτικά καθορισμένες, βασίζονται σε ειδική επεξεργασία των δύο υπό έρευνα νομικών πλαισίων και εξηγούνται και στο ερωτηματολόγιο. Οι πληροφορίες που συλλέχθηκαν οργανώθηκαν μεθοδικά σε χρήσιμη συνοπτική μορφή προκειμένου να αναλυθούν. Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η παρούσα εργασία πληροί όλες τις προϋποθέσεις μίας στατιστικής έρευνας.<sup>457</sup>

---

<sup>456</sup> Βλ. *Epstein and Martin*, An introduction to empirical legal research, 3

<sup>457</sup> Βλ. *Πετράκος*, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών, χαρακτηριστικές εφαρμογές, 2

Αναφορικά με το χρόνο διεξαγωγής της έρευνας, η περίοδος εντός της οποίας διεξάγεται η ερευνητική εργασία θεωρείται ως ενδεδειγμένη. Η έρευνα έλαβε χώρα και ολοκληρώθηκε εννέα (9) περίπου χρόνια μετά από την πλήρη εφαρμογή του ν. 4308/2014. Η χρονική αυτή στιγμή σηματοδοτεί μία περίοδο ωρίμανσης, ως προς την εφαρμογή του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου, έτσι ώστε η παρούσα έρευνα να καθίσταται, από κάθε άποψη, επίκαιρη.

Δύο επίσης σημαντικές οικονομικές συνθήκες, οι οποίες ενισχύουν το «επίκαιρο» της έρευνας είναι: α) η διαρκώς κλιμακούμενη οικονομική ύφεση της Ελληνικής οικονομίας, από το έτος 2008 και μετά και β) η εμφάνιση της πανδημίας λόγω του Covid – 19. Οι δύο αυτές συνθήκες συνδυαστικά δημιούργησαν και ενίσχυσαν σταδιακά έναν υψηλό βαθμό επιχειρηματικής αβεβαιότητας στη Χώρα. Αποτέλεσμα αυτού, ήταν να αυξηθούν σημαντικά οι ανάγκες για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση των επιχειρήσεων. Σε αυτό το εξαιρετικά απαιτητικό οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον, η παρούσα εμπειρική έρευνα φιλοδοξεί να αξιολογήσει το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και τα αντανακλαστικά του, ως προς τις ανάγκες που ήρθε να εξυπηρετήσει.

Υιοθετώντας την προσέγγιση του εγχειριδίου μεθοδολογίας και πρακτικής των στατιστικών ερευνών της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας του Καναδά<sup>458</sup>, η παρούσα υλοποιήθηκε σε έντεκα (11) στάδια, ως εξής:

1. Κατάρτιση της διατύπωσης στόχων
2. Επιλογή του πλαισίου
3. Καθορισμός του δειγματοληπτικού σχεδίου
4. Σχεδίαση του ερωτηματολογίου
5. Συλλογή δεδομένων
6. Ηλεκτρονική καταχώρηση και κωδικοποίηση δεδομένων
7. Έλεγχος των δεδομένων και τεκμαρτοί υπολογισμοί
8. Εκτίμηση
9. Ανάλυση δεδομένων
10. Διάχυση αποτελεσμάτων
11. Τεκμηρίωση

---

<sup>458</sup> Survey Methods and Practices, Statistics Canada, Πετράκος, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών, χαρακτηριστικές εφαρμογές, 2020.

Τα έντεκα αυτά στάδια ολοκληρώνονται σε τέσσερις ερευνητικές φάσεις, σύμφωνα με τη μεθοδολογία εκπόνηση εμπειρικών νομικών ερευνών των *L. Epstein / A.D. Martin*, α) τη φάση του σχεδιασμού της έρευνας, β) τη φάση τη συλλογής δεδομένων και της κωδικοποίησης, γ) τη φάση της ανάλυσης των δεδομένων και δ) τη φάση της επικοινωνίας των αποτελεσμάτων και των συμπερασμάτων.<sup>459</sup> Τα αποτελέσματα της κάθε φάσης αποτελούν και χρησιμοποιούνται ως εισροές για την επόμενη.

#### *Φάση σχεδιασμού*

Στην πρώτη φάση της έρευνας υλοποιούνται τα τέσσερα πρώτα στάδια της προσέγγισης του *Γ. Πετράκου* ανωτέρω και συγκεκριμένα: α) περιμετροποιείται το θεωρητικό υπόβαθρο της έρευνας (βλ. σχετ. την ενότητα 2.2, Κεφάλαιο 2, Μέρος Τρίτο), β) διατυπώνονται τα ερευνητικά ερωτήματα (βλ. σχετ. την ενότητα 2.3, Κεφάλαιο 2, Μέρος Τρίτο), γ) ορίζονται οι βασικές υποθέσεις και οι υπό εξέταση / μέτρηση μεταβλητές (βλ. σχετ. τις ενότητες 2.3 και 2.6 του παρόντος κεφαλαίου) και δ) αποφασίζεται ο πληθυσμός στόχος της έρευνας, σχεδιάζεται η διαδικασία συλλογής των δεδομένων και η μεθοδολογία των μετρήσεων (βλ. σχετ. τις ενότητες 2.4, 2.5, 2.6 και 2.7 Κεφάλαιο 2, Μέρος Τρίτο).<sup>460</sup>

Ειδικότερα:

Προκειμένου να διαμορφωθούν οι βασικοί στόχοι και να καθοριστούν οι περιοχές, στις οποίες εστιάζει η έρευνα, με σκοπό να συλλεχθούν τα δεδομένα που θα αποτελέσουν τη βάση εξαγωγής των συμπερασμάτων και τελικά να απαντηθούν τα τρία ερευνητικά ερωτήματα κατά τη δεύτερη και τρίτη φάση, διενεργείται εδώ η καταγραφή των διαφορών μεταξύ των δύο νομοθετικών πλαισίων, του παλαιότερου το οποίο ίσχυε μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014 και του ισχύοντος που εισάγεται με το ν. 4308/2014 για τα Ε.Λ.Π. (βλ. σχετ. Κεφάλαια 1 – 5, Μέρος Δεύτερο).

Τα αποτελέσματα της καταγραφής των διαφορών μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων ορίζουν τις είκοσι έξι (26) από τις τριάντα έξι (36) βασικές υπό μέτρηση μεταβλητές της έρευνας (βλ. σχετ. την ενότητα 2.6. Κεφάλαιο 2, Μέρος Τρίτο). Βάσει αυτών σχεδιάζεται το ερωτηματολόγιο της έρευνας και διαμορφώνονται οι ερωτήσεις θα χρησιμοποιηθούν για την προσέγγιση της πρώτης διάστασης της έρευνας, αυτής που αφορά στο βαθμό κάλυψης των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και στη βελτίωση της ποιότητας της, σύμφωνα με τις αντιλήψεις των ενδιαφερομένων. Περαιτέρω, στη φάση αυτή ορίζονται και πρόσθετες μεταβλητές, η μέτρηση των οποίων αφορά στην προσέγγιση των δύο άλλων διαστάσεων της έρευνας, σχετικά με το κόστος εφαρμογής και το βαθμό συμμόρφωσης του ισχύοντος νομικού πλαισίου με οκτώ (8) συγκεκριμένα διεθνή χαρακτηριστικά ποιότητας.

---

<sup>459</sup> Βλ. *Epstein and Martin*, An introduction to empirical legal research, 9 – 15.

<sup>460</sup> Βλ. *Epstein and Martin*, An introduction to empirical legal research, 9 – 20.

Στη φάση του σχεδιασμού προσδιορίζεται επίσης ο πληθυσμικός στόχος, το μητρώο καταγραφής των στοιχείων επικοινωνίας των μονάδων του πληθυσμού, ενώ σχεδιάζεται και η ανάπτυξη της ηλεκτρονικής πλατφόρμας στην οποία θα ενσωματωθεί το ερωτηματολόγιο και μέσω της οποίας θα συλλεχθούν οι απαντήσεις. Επίσης, στη φάση αυτή σχεδιάζεται, ελέγχεται ποιοτικά και οριστικοποιείται το ερωτηματολόγιο της έρευνας (βλ. σχετ. τις ενότητες 2.4, 2.6 και 2.7, Κεφάλαιο 2, Μέρος Τρίτο). Επιπλέον σχεδιάζεται η ηλεκτρονική διαδικασία παρακολούθησης και καταγραφής των πληροφοριών σχετικά με την πρόοδο των απαντήσεων καθ' όλη τη διάρκεια της συλλογής των δεδομένων και τα πρώτα περιγραφικά στατιστικά στοιχεία. Η έρευνα απευθύνθηκε στο σύνολο του πληθυσμού στόχου και θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως «απογραφική έρευνα» (βλ. σχετ. στη συνέχεια).<sup>461</sup>

#### *Φάση συλλογής δεδομένων και κωδικοποίησης*

Η μέθοδος συλλογής των δεδομένων, η οποία επιλέχθηκε ως η πλέον κατάλληλη για τους σκοπούς της έρευνας είναι αυτή της «αυτοσυμπλήρωσης».<sup>462</sup> Βάσει της μεθόδου αυτής, οι συμμετέχοντες στην έρευνα συμπλήρωσαν ηλεκτρονικά, μόνοι τους και χωρίς τη συμμετοχή συνεντευκτή, το ερωτηματολόγιο το οποίο έλαβαν, στο ηλεκτρονικό ταχυδρομείο τους, μέσω συνδέσμου στην πλατφόρμα της έρευνας.

Στη δεύτερη φάση της έρευνας, υλοποιείται κατ' αρχήν η ηλεκτρονική διαδικασία συλλογής των δεδομένων, για την οποία χρησιμοποιήθηκε ειδική ηλεκτρονική πλατφόρμα ερευνών (βλ. σχετ. την ενότητα 2.5 του παρόντος κεφαλαίου).

Περαιτέρω, στη φάση αυτή ολοκληρώνεται η ηλεκτρονική καταγραφή και η κωδικοποίηση των δεδομένων βάσει των υπό εξέταση μεταβλητών. Οι μεταβλητές που αναπτύχθηκαν και κωδικοποιήθηκαν αφορούν μία προς μία σε συγκεκριμένες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου. Επίσης, ελέγχθηκαν οι απαντήσεις, τα δεδομένα που συλλέχθηκαν και ο βαθμός κάλυψης του συνόλου του ερωτηματολογίου από όλους τους συμμετέχοντες, οι οποίοι ανταποκρίθηκαν στην έρευνα (βλ. σχετ. τις ενότητες 2.4 και 2.6, Κεφάλαιο 2, Μέρος Τρίτο).<sup>463</sup>

#### *Ανάλυση δεδομένων*

Στη φάση αυτή ολοκληρώθηκε η στατιστική ανάλυση των δεδομένων τα οποία συλλέχθηκαν (βλ. σχετ. Κεφάλαιο 3, Μέρος Τρίτο). Με τη στατιστική ανάλυση τεκμηριώνονται τα συμπεράσματα της έρευνας, προκειμένου να απαντηθεί το κύριο ερευνητικό ερώτημα αλλά και επί μέρους προβληματισμοί που διατυπώνονται κατά την εξέλιξη της έρευνας.

---

<sup>461</sup> Βλ. Πετράκος, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών, χαρακτηριστικές εφαρμογές, 3-5.

<sup>462</sup> Self-enumeration.

<sup>463</sup> Βλ. Πετράκος, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών, χαρακτηριστικές εφαρμογές, 5-7.

Στο πλαίσιο της ανάλυσης των δεδομένων χρησιμοποιήθηκε στατιστική συμπερασματολογία<sup>464</sup>, προκειμένου να επιβεβαιωθούν υποθέσεις και να μελετηθούν σχέσεις μεταξύ χαρακτηριστικών για τα οποία ελήφθησαν δεδομένα.

Από την επισκόπηση της βιβλιογραφίας δεν εντοπίστηκαν έρευνες ή άλλες πηγές, οι οποίες παράγουν αποτελέσματα ή δίνουν πληροφορίες, βασιζόμενες σε παρόμοια μεθοδολογία ή προσέγγιση. Ως εκ τούτου, η ανάλυση περιορίστηκε μόνο στα δεδομένα της έρευνας και δεν επεκτάθηκε σε συγκρίσεις με αποτελέσματα άλλων ερευνών ή πηγών.<sup>465</sup>

#### *Φάση επικοινωνίας αποτελεσμάτων και συμπερασμάτων*

Στην τέταρτη και τελευταία φάση της έρευνας παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της και οι σχετικές διαπιστώσεις (βλ. σχετ. Κεφάλαιο 4, Μέρος Τρίτο), τα οποία τεκμηριώνονται βάσει της στατιστικής ανάλυσης. Τα συμπεράσματα της έρευνας και οι βελτιωτικές προτάσεις παρουσιάζονται στο τέλος της εργασίας.

Συγκεκριμένα, τεκμηριώνονται διαπιστώσεις και συμπεράσματα σχετικά με την επίπτωση του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την επίπτωση επί των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομικές πληροφορίες μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Τα συμπεράσματα αυτά τεκμηριώνονται από την ανάλυση των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα επί είκοσι έξι (26) διαφορών μεταξύ του παλαιού νομικού πλαισίου και του ισχύοντος, οι οποίες καταγράφηκαν στη φάση του σχεδιασμού.

Επίσης, τεκμηριώνονται συμπεράσματα σχετικά με το κόστος εφαρμογής του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής σε σχέση με τις ωφέλειες που επιτυγχάνονται επί της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και το κόστος παραγωγής των πληροφοριών αυτών. Τέλος, τεκμηριώνονται συμπεράσματα σχετικά με την επίπτωση του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου επί οκτώ (8) συγκεκριμένων ποιοτικών χαρακτηριστικών των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία έχουν επιλεγεί βάσει της διεθνούς προσέγγισης.

## **2.2 Το θεωρητικό υπόβαθρο της έρευνας**

Η θεωρητική βάση της έρευνας, είναι το λογιστικό πλαίσιο, το οποίο ορίζεται από το ν. 4308/2014 για τα Ε.Λ.Π.. Και συγκεκριμένα, τα άρθρα 16 έως και 38, βάσει των οποίων, από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2015 και μετά, συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.

Το θεωρητικό υπόβαθρο της έρευνας, δεν περιορίζεται στη μελέτη των κανόνων του προηγούμενου και του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής αλλά επεκτείνεται και στην

---

<sup>464</sup> Statistical inference.

<sup>465</sup> Βλ. *Πετράκος*, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών, χαρακτηριστικές εφαρμογές, 7-8.

εξέταση των διαφορών των κανόνων αυτών. Όσον αφορά το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, η επισκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας εστίασε κυρίως στη μελέτη του π.δ. 1123/80 «Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο» και τις σχετικές με τη σύνταξη των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων γνωματεύσεις του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (ΕΣΥΛ), στον κ.ν. 2190/1920 (όπως είχε τροποποιηθεί και ίσχυε μέχρι την 31.12.2014) και στο ν. 3190/1955. Επίσης, μελετήθηκαν ειδικά σημεία ενδιαφέροντος του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992) και του ΚΦΑΣ (ν. 4093/2012), ο οποίος τον αντικατέστησε. Περαιτέρω, όπου κρίθηκε απαραίτητο μελετήθηκε και η σχετική με το θέμα φορολογική νομοθεσία.

Όσον αφορά στο υφιστάμενο νομικό πλαίσιο μελετήθηκαν τα άρθρα 16 έως 38 του ν. 4308/2014 και οι ΠΟΛ 1003/2014 και 1024/2015 της Γενικής Γραμματείας Εσόδων, με τις οποίες συμμορφώνεται πλήρως η σχετική με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. *Οδηγία ΕΛΤΕ*..

Επιπλέον, η επισκόπηση της βιβλιογραφίας εστίασε και στην μελέτη του λογιστικού δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο της παρούσης έχουν μελετηθεί η Οδηγία 77/91/ΕΟΚ της 13.12.1976, η Οδηγία 78/660/ΕΟΚ της 25.7.1978, η Οδηγία 83/349/ΕΟΚ της 13.6.1983 και η Οδηγία 2013/34/ΕΕ της 26.6.2013.

### **2.3 Τα ερευνητικά ερωτήματα**

Τα ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία διαμορφώνουν τα αντίστοιχα ερευνητικά πεδία της παρούσης εργασίας, συνδέονται άρρηκτα με τις τρεις διαστάσεις προσέγγισης της επίπτωσης της εφαρμογής του ν. 4308/2014 στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και την παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες.

Όπως ήδη αναφέρθηκε στην Εισαγωγή του παρόντος, οι τρεις διαστάσεις της έρευνας αφορούν: α) στην ωφέλεια που επέφερε ο ισχύον νόμος στους άμεσα εμπλεκόμενους, β) στην αξιολόγηση του κόστους εφαρμογής του και γ) στο βαθμό συμμόρφωσης του παραγόμενου αποτελέσματος με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά ποιότητας, τα οποία αποτελούν διεθνείς βέλτιστες πρακτικές. Οι τρεις διαστάσεις της έρευνας διαμορφώνονται από ισάριθμα ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία παρουσιάζονται στη συνέχεια και συνθέτουν τον κύριο ερευνητικό προβληματισμό, δηλαδή «*ποια τελικά είναι η επίπτωση από την εφαρμογή του ν. 4308/2014 στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στη Χώρα μας*».

Ως προς το πρώτο ερευνητικό ερώτημα, αυτό αφορά στο εάν με την εφαρμογή του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής επιτυγχάνεται σε υψηλότερο βαθμό ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, σε σχέση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο. Περαιτέρω, με το ερώτημα αυτό επιδιώκεται και η καταγραφή των απόψεων των συμμετεχόντων στην

έρευνα ως προς το κατά πόσο η εφαρμογή του ισχύοντος νόμου βελτίωσε την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που λαμβάνουν οι χρήστες από τις κατά τα Ε.Λ.Π. καταρτισμένες οικονομικές καταστάσεις. Έτσι, το πρώτο ερευνητικό ερώτημα διατυπώνεται, ως εξής:

*«Οι κανόνες δικαίου που εφαρμόζονται με το ν. 4308/2014 είχαν θετική, καθόλου ή αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία παρέχεται μέσω των οικονομικών καταστάσεων και την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών;»*

Με το πρώτο ερευνητικό ερώτημα προσεγγίζεται η επίπτωση της εφαρμογής των κανόνων δικαίου του ισχύοντος νομικού πλαισίου για τη σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων στο επιχειρηματικό περιβάλλον της Ελλάδας δεδομένου ότι: α) η επίτευξη υψηλότερου βαθμού ικανοποίηση των αναγκών των ενδιαφερομένων σε χρηματοοικονομική πληροφόρηση αναμένεται να έχει ως άμεσο αποτέλεσμα την επίτευξη μεγαλύτερης αποτελεσματικότητας στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων σχετικά με τις οντότητες αναφοράς και β) εφόσον με την αλλαγή του νομικού πλαισίου μεταβάλλεται (θετικά ή αρνητικά) η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όπως την αντιλαμβάνονται οι λήπτες των επιχειρηματικών αποφάσεων, εξετάζεται εάν η μεταβολή αυτή επιφέρει αρνητική, θετική ή καθόλου μεταβολή στην ικανοποίηση των χρηστών. Άρα τελικά, μέσω του πρώτου ερευνητικού ερωτήματος διατυπώνεται ο προβληματισμός, κατά πόσο το ισχύον νομικό πλαίσιο είναι τελικά επωφελές για την οικονομία και την κοινωνία ως σύνολα.

Περαιτέρω όμως, η επιτυχία της εφαρμογής ενός νόμου αξιολογείται σημαντικά και ως προς το κόστος εφαρμογής του. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το ερευνητικό ενδιαφέρον εστιάζει σε δύο σημεία: α) τη σχέση του κόστους εφαρμογής του ν. 4308/2014 και του οφέλους αναφοράς που επιτυγχάνεται από την εφαρμογή αυτή και β) την εκτίμηση για το κόστος της παραγωγής και της χρησιμοποίησης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Συνεπώς, διαμορφώνεται ένα δεύτερο ερευνητικό ερώτημα το οποίο διατυπώνεται ως εξής:

*«Κατά πόσο τα οφέλη αναφοράς των πληροφοριών που παρέχονται από την εφαρμογή του ν. 4308/2014 δικαιολογούν τα κόστη που απαιτούνται προκειμένου να παραχθούν και να χρησιμοποιηθούν οι εν λόγω πληροφορίες και ποια είναι η επίπτωση της εφαρμογής του νόμου στα κόστη αυτά;».*

Οι επιπτώσεις της εφαρμογής του ν. 4308/2014, ως προς τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και την παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους ενδιαφερόμενους χρήστες για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων, δεν μπορούν να εξετάζονται ανεξάρτητα από το κόστος της επίτευξης της όποιας ωφέλειας τελικά επιτυγχάνεται με την εφαρμογή αυτή. Το κόστος της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου μελετάται κατ' αρχήν ως προς τη σχέση του με τα οφέλη αναφοράς, δηλαδή



τη βελτίωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τον βαθμό κάλυψης των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Με μία δεύτερη προσέγγιση μελετάται και ο βαθμός επίπτωσης επί του κόστους παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών χωρίς να εξετάζεται η όποια ωφέλεια.

Το τρίτο και τελευταίο ερευνητικό ερώτημα προσεγγίζεται κατ' ευθείαν από την Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4308/2014 και τις προσδοκίες του ίδιου του νομοθέτη από την εφαρμογή του. Όπως ήδη αναφέρθηκε, στην Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4308/2014, υποστηρίζεται η ανάγκη της καθολικής αντικατάστασης του προηγούμενου δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα, βάσει μίας συγκεκριμένης επιχειρηματολογίας. Από τη μελέτη της επιχειρηματολογίας αυτής δημιουργείται κατ' αρχήν ένας διπλός προβληματισμός, ο οποίος με τη μορφή γενικών ερευνητικών ερωτημάτων θα μπορούσε να διατυπωθεί ως εξής:

- A. *«Ποια είναι η επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στη διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν;» και*
- B. *«Οδηγεί το ισχύον νομικό πλαίσιο σε εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της Ελλάδας, ως προς τη σύνταξη και την παρουσίαση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν;».*

Στην Αιτιολογική Έκθεση, ως χαρακτηριστικά (παράμετροι) ποιότητας νοούνται η διαφάνεια, η αξιοπιστία, η συγκρισιμότητα και η επικαιροποίηση. Αντίστοιχα, στην παρούσα έρευνα χρησιμοποιούνται παράμετροι, οι οποίες αφορούν στα θεμελιώδη χαρακτηριστικά (συνάφεια και πιστή απεικόνιση) και τα ενισχυτικά χαρακτηριστικά (συγκρισιμότητα, επαληθευσιμότητα, επικαιροποίηση και σαφήνεια) των οικονομικών καταστάσεων, έχοντας ληφθεί ως βάση το θεωρητικό υπόβαθρο που διαμορφώνεται από το διεθνές πλαίσιο των Γ.Π.Λ.Α.. Δεδομένου ότι, η διαφάνεια, η αξιοπιστία, η συγκρισιμότητα και ο εκσυγχρονισμός (επικαιροποίηση) του νομικού πλαισίου για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, αποτελούν ουσιώδεις παραμέτρους της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τα δύο προαναφερθέντα ερευνητικά ερωτήματα μπορούν να συνενωθούν σε ένα, το οποίο διατυπώνεται ως εξής:

*«Σε ποιο βαθμό ο ισχύων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) συμμορφώνεται με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία παρέχεται στην Ελλάδα μέσω των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του;»*

Με το ισχύον δίκαιο λογιστικής εφαρμόζονται νέες λογιστικές αρχές, πολιτικές και κανόνες για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Οι απόψεις των συμμετεχόντων για τη συμμόρφωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου με τα χαρακτηριστικά ποιότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως αυτά

αναφέρονται στην Αιτιολογική Έκθεση και επίσης προβλέπονται από τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές ποιότητας, τεκμηριώνουν ταυτόχρονα την εκτίμησή της ομάδας αυτής των χρηστών για συγκεκριμένους δείκτες, οι οποίοι αποτελούν, όπως και στην πρώτη διάσταση της έρευνας «δείκτες ικανοποίησης», με μία όπως περισσότερο τυποποιημένη προσέγγιση.

Η προσέγγιση τη έρευνας στο σημείο αυτό αποσκοπεί στη διερεύνηση του βαθμού ικανοποίησης των διεθνών βέλτιστων ποιοτικών πρακτικών στην παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η προσέγγιση αυτή έρχεται να συμπληρώσει την εκτίμηση σχετικά με την επιτυχία ή όχι του ισχύοντος νομικού πλαισίου στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία όμως αποτελεί μία περισσότερο γενική προσέγγιση, σύμφωνα με την αντίληψη των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και όχι βάσει τυποποιημένων χαρακτηριστικών.

Υπογραμμίζεται ότι, η παρούσα εργασία δεν αξιολογεί τους κανόνες υποχρεωτικού δικαίου των Ε.Λ.Π. από λογιστικής άποψης, ως οντολογικούς κανόνες και δεν εξετάζεται η προσέγγιση της βελτίωσης της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με λογιστικούς όρους, όταν εφαρμόζονται τα Ε.Λ.Π. ως πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Χρησιμοποιώντας ως εργαλείο διερεύνησης τη λογιστική, εξετάζονται οι λογιστικές αρχές, οι πολιτικές και οι κανόνες των Ε.Λ.Π. ως νομικοί κανόνες και μελετώντας ως αποτέλεσμα της εφαρμογής τους το «πρέπει». Στην έρευνα, η αναγνώριση, επιμέτρηση και παρουσίαση των συναλλαγών και των λογιστικών γεγονότων εξετάζονται ως εφαρμογή υποχρεωτικών νομικών διατάξεων βάσει των οποίων πρέπει να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ισχύοντος νομικού πλαισίου που διαμορφώνεται από το ν. 4308/2014. Το «πρέπει» στη συγκεκριμένη έρευνα αντιπροσωπεύει την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., μέσω όμως και της επίτευξης ενός επιθυμητού επιπέδου ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τόσο ως σύμφωνα με την αντίληψή τους, όσο και βάσει ειδικών χαρακτηριστικών.

Εφόσον η εφαρμογή των νέων λογιστικών αρχών, πολιτικών και κανόνων οδηγεί (ή όχι) σε βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης συνεπακόλουθα και η εφαρμογή των υποχρεωτικών κανόνων δικαίου του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής οδηγεί (ή όχι) στη βελτίωση της εξυπηρέτησης των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τις πληροφορίες αυτές. Για αυτόν ακριβώς το λόγο τα διεθνή χαρακτηριστικά ποιότητας που εξετάζονται στην έρευνα εκλαμβάνονται και ως «δείκτες ικανοποίησης». Αυτό, εύλογα ερμηνεύεται ως μία καθολική ή μερική επίτευξη (ή μη επίτευξη) των προσδοκιών του νομοθέτη, όπως αυτές διατυπώνονται στην Αιτιολογική Έκθεση και εντάσσονται στο τρισδιάστατο ερευνητικό πεδίο της παρούσης. Μερική βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης οδηγεί αντίστοιχα και σε μερική βελτίωση της εξυπηρέτησης των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, για συγκεκριμένες παραμέτρους που ορίζονται στην έρευνα. Τέλος, σε κάθε περίπτωση, η

επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αντιστοιχίζεται με ανάλογο βαθμό βελτίωσης της εξυπηρέτησης των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, ο οποίος εξετάζεται με το πρώτο ερευνητικό ερώτημα.

## 2.4 Ο πληθυσμός

Είναι προφανές ότι, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π., είναι εκείνοι που επηρεάζονται άμεσα από τις επιπτώσεις του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα.

Όπως ήδη εξηγήθηκε, με το ν. 4308/2014 η προσδοκία του νομοθέτη είναι, το ισχύον νομικό πλαίσιο, να ικανοποιήσει τις ανάγκες των χρηστών σχετικά με την ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων, σε μεγαλύτερο βαθμό συγκριτικά με το προηγούμενο. Η αύξηση του επιπέδου της ικανοποίησης των χρηστών με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο επιδιώκεται, όχι μόνο με τη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αλλά και με τη διόρθωση αδυναμιών και ακόμη και στρεβλώσεων, που κατά κοινή ομολογία των εμπλεκομένων με τη σύνταξη, τον έλεγχο και τη χρήση των οικονομικών καταστάσεων, υπήρχαν λόγω της μακράς εφαρμογής του προηγούμενου.

Ωστόσο, διαφορετικές κατηγορίες χρηστών χαρακτηρίζονται από διαφορετικές ανάγκες ως προς την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, την οποία χρειάζονται να λαμβάνουν από τις οικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, διάφορες κατηγορίες χρηστών δεν ομαδοποιούνται σε πληθυσμούς, καταγεγραμμένους σε οργανωμένα μητρώα, στα οποία περιλαμβάνονται στοιχεία και πληροφορίες που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη συλλογή δεδομένων μέσω ερωτηματολογίου. Έτσι, ένας σημαντικός αριθμός κατηγοριών χρηστών δεν ενδείκνυται για τους σκοπούς της στατιστικής ανάλυσης μίας έρευνας, αφού ούτε το μέγεθος των πληθυσμών αυτών μπορεί να προσδιοριστεί, ούτε τα στοιχεία επικοινωνίας των δυνητικών συμμετεχόντων στην έρευνα είναι διαθέσιμα.

Λαμβανομένων υπόψη των δύο προαναφερθέντων σημαντικών αδυναμιών για τους σκοπούς της παρούσης, η έρευνα απευθύνθηκε αποκλειστικά στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (Ο.Ε.Λ.), μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). Οι Ο.Ε.Λ., σύμφωνα με το ν. 4449/2017, αναλαμβάνουν τους ανεξάρτητους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων στην Ελλάδα.

Για τους συγκεκριμένους σκοπούς της έρευνας, η ομάδα των επαγγελματιών αυτών παρουσιάζει ποιοτικές και κατάλληλες ιδιότητες - χαρακτηριστικά γιατί:

1. Είναι καταγεγραμμένοι σε επίσημο δημόσιο μητρώο, το οποίο τηρείται από την Ε.Λ.Τ.Ε. Το μητρώο αυτό, μπορεί με ασφάλεια να θεωρείται πλήρες και περιέχει αναλυτικά στοιχεία επικοινωνίας για όλα τα εγγεγραμμένα μέλη, καθώς και τις πληροφορίες για την ελεγκτική εταιρεία ή άλλο φορέα στον οποίο εργάζονται. Ως εκ τούτου, το μητρώο αυτό είναι εύκολα προσβάσιμο και παρέχει όλες τις

αναγκαίες πληροφορίες για την αποστολή των ερωτηματολογίων αλλά και δεδομένα που υποβοηθούν τη στατιστική ανάλυση.

2. Έχουν άμεση εμπλοκή στη διαδικασία της δημοσιότητας των οικονομικών καταστάσεων, αφού τις ελέγχουν προκειμένου να εγκριθούν από τα κατά το νόμο υπεύθυνα για το σκοπό αυτό όργανα.
3. Ως ανεξάρτητοι ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων, είναι οι πρώτοι αποδέκτες των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που θα λάβουν οι τελικοί χρήστες και λειτουργούν ως ενδιάμεσοι, μεταξύ αυτών και των διοικήσεων των οντοτήτων που τις καταρτίζουν.
4. Κεφαλαιοποιώντας τα σημεία 2 και 3 ανωτέρω, διαθέτουν σημαντικότερη εμπειρία από την μέχρι σήμερα εφαρμογή των Ε.Λ.Π. από όλους τους τύπους των οντοτήτων και σε όλους τους κλάδους της οικονομίας.
5. Διαθέτουν σημαντική εμπειρία από την πολύχρονη εφαρμογή του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου. Το Σ.Ο.Ε.Λ, (ως «Σώμα Ορκωτών Λογιστών» πριν το 1992), διαδραμάτισε στο παρελθόν σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση και την εφαρμογή του π.δ. 1123/1980 από τις Ελληνικές επιχειρήσεις και τα μέλη του υποστήριξαν σε σημαντικό βαθμό και συμβουλευτικά στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π. από τις υποκείμενες στο ν. 4308/2014 οντότητες, από το 2014 και μετά.
6. Λόγω του ρόλου τους, είναι σε θέση να αντιλαμβάνονται και να γνωρίζουν τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων (πελάτες τους), με μία ομοιόμορφη όμως προσέγγιση, η οποία οφείλεται στη άμεση σχέση που έχουν με αυτούς.
7. Διαθέτουν την κατάλληλη θεωρητική κατάρτιση και την εξειδικευμένη γνώση επί των διαφόρων λογιστικών πλαισίων, με τα οποία συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις, στην Ελλάδα και διεθνώς και στη συγκεκριμένη περίπτωση, διαθέτουν σημαντική γνώση και εμπειρία από την εφαρμογή του ισχύοντος δικαίου λογιστικής από την αρχική εφαρμογή του μέχρι και σήμερα.

Οι ως άνω ιδιότητες – χαρακτηριστικά οριοθετούν έναν κατάλληλο για τους σκοπούς της έρευνας ερευνητικό πληθυσμό και ορίζουν ένα σχετικό με αυτή και αποδεκτό πληθυσμιακό πεδίο, εντός του οποίου θα κινηθεί η διερεύνηση. Περαιτέρω, οι ιδιότητες – χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου πληθυσμού, όπως εξηγήθηκαν ανωτέρω, επιτρέπουν τη γενίκευση των ευρημάτων και διαπιστώσεων της έρευνας και σε ευρύτερα σύνολα πληθυσμών χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, με σημαντικό βαθμό βεβαιότητας, εξασφαλίζοντας έτσι την εξωτερική εγκυρότητα της έρευνας.<sup>466</sup>

Δεδομένου του μεγέθους του πληθυσμού, του χρόνου αποστολής και της συλλογής των δεδομένων και του κόστους (τα δύο τελευταία δεν διαφέρουν σημαντικά στην επιλογή

---

<sup>466</sup> Βλ. Παρασκευόπουλος, Μεθοδολογία Επιστημονικής Έρευνας, Τόμος 1, 104 και Τόμος 2, 14 και 15, Πετράκος, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών, χαρακτηριστικές εφαρμογές, 2020, 26 – 34.

δείγματος ή την αποστολή στο σύνολο των Ο.Ε.Λ.), υιοθετήθηκε η προσέγγιση της απογραφής και το ερωτηματολόγιο εστάλη στο σύνολο του πληθυσμού των Ο.Ε.Λ.<sup>467</sup>

Έτσι, ο πληθυσμός στόχος, στον οποίο απεστάλη το ερωτηματολόγιο της έρευνας να είναι το σύνολο των Ο.Ε.Λ., μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, οι οποίοι είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) την 28<sup>η</sup> Φεβρουαρίου 2021. Ο πληθυσμός αυτός κρίνεται ότι ικανοποιεί τις απαιτήσεις της έρευνας, από κάθε άποψη.

Το σύνολο των Ο.Ε.Λ., οι οποίοι είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο της Ε.Λ.Τ.Ε. την ως άνω ημερομηνία ανέρχονται στους χίλιους τετρακόσιους τριάντα επτά (1.437). Η ανάλυση των Ο.Ε.Λ του Μητρώου, με βάση την τρέχουσα απασχόλησή τους, όπως αυτή έχει δηλωθεί σε αυτό, είναι η εξής:

<b>Ο.Ε.Λ. ΕΓΓΕΓΡΑΜΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ Ε.Λ.Τ.Ε. 28.2.2021</b>	<b>ΑΡΙΘΜΟΣ Ο.Ε.Λ.</b>
Ο.Ε.Λ. που εργάζονται στην ΣΟΛ Crowe	335
Ο.Ε.Λ. που εργάζονται στην Grant Thornton	72
Ο.Ε.Λ. που εργάζονται στην DELOITTE	66
Ο.Ε.Λ. που εργάζονται στην PWC	49
Ο.Ε.Λ. που εργάζονται στην KPMG	35
Ο.Ε.Λ. που εργάζονται στην ΕΥ	33
Ο.Ε.Λ. που εργάζονται στην BDO	19
Ο.Ε.Λ. που εργάζονται σε λοιπές εταιρείες	442
Ο.Ε.Λ. σε αναστολή με γνωστή ηλεκτρονική διεύθυνση	142
<b>Σύνολο Ο.Ε.Λ. προς συμμετοχή στην έρευνα</b>	<b><u>1.193</u></b>
Ο.Ε.Λ. χωρίς ηλεκτρονική διεύθυνση	244
<b>Σύνολο Ο.Ε.Λ. μητρώου 28.02.2021</b>	<b><u>1.437</u></b>

Όπως φαίνεται ανωτέρω, από το σύνολο των χιλίων τετρακοσίων τριάντα επτά (1.437) Ο.Ε.Λ., οι οποίοι ήταν εγγεγραμμένοι στο Μητρώο της Ε.Λ.Τ.Ε. την 28<sup>η</sup> Φεβρουαρίου 2021, οι διακόσιοι σαράντα τέσσερεις (244) Ο.Ε.Λ. δεν είχαν δηλώσει ηλεκτρονική διεύθυνση και ως εκ τούτου εξαιρέθηκαν από τον υπό εξέταση πληθυσμό. Ο αριθμός των Ο.Ε.Λ., στους οποίους τελικά εστάλη το ερωτηματολόγιο της έρευνας ανήλθε στους χίλιους εκατό ενενήντα τρεις (1.193).

Ωστόσο, πέραν των διακοσίων σαράντα τεσσάρων (244) περιπτώσεων χωρίς διεύθυνση δηλωμένη στο μητρώο, κατά την ηλεκτρονική αποστολή των ερωτηματολογίων διαπιστώθηκαν και ογδόντα μία (81) περιπτώσεις, οι οποίες αφορούσαν σε άκυρες ηλεκτρονικές διευθύνσεις. Επιπλέον, έξι (6) Ο.Ε.Λ. δεν συμμετείχαν με δήλωσή τους στην έρευνα. Συνεπώς, ο τελικός πληθυσμός των Ο.Ε.Λ.,

<sup>467</sup> Βλ. Πετράκος, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών, χαρακτηριστικές εφαρμογές, 24 – 26.

οι οποίοι έλαβαν ηλεκτρονικά, μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής *surveymonkey*<sup>468</sup>, το ερωτηματολόγιο στις 25 Μαρτίου 2021 και συμμετείχε στην έρευνα, ανήλθε στους χίλιους εκατό έξι (1.106).

Η συλλογή των απαντήσεων ολοκληρώθηκε εξολοκλήρου μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας *surveymonkey*, την 30<sup>η</sup> Απριλίου 2021. Απαντήσεις για το σύνολο των ερωτήσεων ελήφθησαν από το 32,8% του συνόλου των συμμετεχόντων στην έρευνα. Τα αποτελέσματα της διαδικασίας συλλογής των δεδομένων έχουν ως εξής (βλ. σχετ. Παράρτημα Β της παρούσης):

Αποτελέσματα διαδικασίας	Αριθμός Ο.Ε.Λ.
Απαντήσεις για το σύνολο των ερωτήσεων	363
Απαντήσεις σε μέρος των ερωτήσεων	70
<b>Σύνολο απαντήσεων</b>	<b><u>433</u></b>
Δεν απάντησαν καθόλου	673
<b>Σύνολο πληθυσμού Ο.Ε.Λ.</b>	<b><u>1.106</u></b>

## 2.5 Το ερωτηματολόγιο

Το ερωτηματολόγιο της έρευνας δομείται σε τρία μέρη. Όπως παρουσιάζεται αναλυτικά στη συνέχεια, το πρώτο μέρος περιλαμβάνει ερωτήσεις δημογραφικής φύσης. Το δεύτερο και το τρίτο μέρος του ερωτηματολογίου αντιστοιχούν στις τρεις διαστάσεις της έρευνας και οι ερωτήσεις τους αποσκοπούν στη συλλογή δεδομένων προκειμένου να απαντηθούν τα τρία κύρια ερευνητικά ερωτήματα (βλ. σχετ. ενότητα 2.3, Κεφάλαιο 2, Μέρος Τρίτο).

Η διαδικασία διαμόρφωσης του ερωτηματολογίου έχει ως αφετηρία την ολοκλήρωση της καταγραφής των διαφορών των δύο νομικών πλαισίων για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα. Οι είκοσι έξι (26) βασικές διαφορές που διαπιστώθηκαν μεταξύ των δύο πλαισίων αποτελούν τον κύριο κορμό και καλύπτονται από ισάριθμες ερωτήσεις στο δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου. Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε και οριστικοποιήθηκε με την εξής διαδικασία:

1. Συνεννόηση με τους Ο.Ε.Λ., οι οποίοι ενεπλάκησαν στη διαδικασία επισκόπησης του πιλοτικού ερωτηματολογίου.
2. Κατάρτιση προσχεδίου του ερωτηματολογίου – «πιλοτικό ερωτηματολόγιο».
3. Εξέταση και αναθεώρηση του πιλοτικού ερωτηματολογίου (προ – έλεγχος).
4. Δοκιμή και αναθεώρηση του πιλοτικού ερωτηματολογίου.
5. Οριστικοποίηση του ερωτηματολογίου.<sup>469</sup>

<sup>468</sup> Βλ. ηλεκτρονική διεύθυνση ερωτηματολογίου της έρευνας

[https://www.surveymonkey.com/create/?sm=8KARfmSOeaYpHHCry\\_2BrV2kpLq3o6psBvFfaEwQl2\\_2Fcc\\_3D](https://www.surveymonkey.com/create/?sm=8KARfmSOeaYpHHCry_2BrV2kpLq3o6psBvFfaEwQl2_2Fcc_3D)

<sup>469</sup> Βλ. Πετράκος, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών, χαρακτηριστικές εφαρμογές, 67.

Συγκεκριμένα:

*Το πιλοτικό ερωτηματολόγιο*

Τα δεδομένα βάσει των οποίων επιμετράται ο βαθμός ικανοποίησης ή μη ικανοποίησης των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. από τις Ελληνικές επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 4308/2014, έχουν συλλεχθεί μέσω ενός εργαλείου μέτρησης, το οποίο στην προκειμένη περίπτωση είναι ένα δομημένο ερωτηματολόγιο με ερωτήσεις κλειστού τύπου.

Προκειμένου να διαμορφωθεί το τελικό ερωτηματολόγιο, ως το ενδεδειγμένο εργαλείο συλλογής των δεδομένων, τα οποία στη συνέχεια αναλύονται στατιστικά, συντάχθηκε κατ' αρχήν ένα πιλοτικό ερωτηματολόγιο το οποίο προ – ελέγχθηκε ποιοτικά, ως προς συγκεκριμένα χαρακτηριστικά.

Η διαδικασία του προ - ελέγχου αποτελεί μία άτυπη προσέγγιση του ερευνητικού εργαλείου. Η κατάρτιση «προσχεδίου» του ερωτηματολογίου είναι μία από τις μεθόδους ελέγχου και αναμόρφωσης του τελικού ερωτηματολογίου, πριν αυτό χρησιμοποιηθεί ως τελικό εργαλείο για τη συλλογή των πληροφοριών που είναι αναγκαίες για την έρευνα. Η διαδικασία του προ - ελέγχου θεωρείται ως αναγκαία και ιδιαίτερα σημαντική στον σχεδιασμό του τελικού ερωτηματολογίου.

Σκοπός του προ - ελέγχου είναι η αναμόρφωσή του αρχικά σχεδιασθέντος ερωτηματολογίου ως αποτέλεσμα εντοπισμού σφαλμάτων, ανακολουθιών, μη εμφανών προβλημάτων κ.λπ, που τελικά θα καταλήξουν στη διαμόρφωση ενός τελικού ερωτηματολογίου, για το οποίο θα έχει επιβεβαιωθεί η καταλληλότητα των ερωτήσεων. Κύριος στόχος της διαδικασίας είναι η λήψη αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τη λειτουργία του ερευνητικού εργαλείου σε πραγματικές συνθήκες.<sup>470</sup>

Οι παράγοντες που έχουν ληφθεί υπόψη στη διαδικασία του προ – ελέγχου συνοψίζονται στους εξής: α) η μέθοδος συλλογής των δεδομένων, β) τα χαρακτηριστικά των εμπλεκόμενων στην έρευνα, γ) ο φόρτος απόκρισης, δ) ο βαθμός πολυπλοκότητας των δεδομένων που θα συλλεχθούν, ε) τυχόν θέματα εμπιστευτικότητας πληροφοριών και στ) λοιποί παράγοντες (η διατύπωση των ερωτήσεων, ο χρόνος σύνταξης, η διάθεση και η δυνατότητα των εμπλεκόμενων να απαντήσουν το ερωτηματολόγιο, η επίπτωση της περιόδου εγκλεισμού λόγω της εξέλιξης της πανδημίας COVID -19 κατά τη διεξαγωγή της έρευνας, πιθανές πηγές σφαλμάτων μέτρησης ή απόκρισης και η επεξεργασία του τελικού ερωτηματολογίου).<sup>471</sup>

---

<sup>470</sup> Βλ. *Czaja, R. and Blair*, Designing Surveys: A Guide to Decisions and Procedures, *Fowler*, Survey Research Methods, *Litwin*, How to Measure Survey Reliability and Validity, *Remenyi, / Williams, / Money /E. Swartz*, Doing Research in Business and Management: An Introduction to Process and Method., *Πετράκος*, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών , χαρακτηριστικές εφαρμογές, 67 - 70.

<sup>471</sup> Βλ. *Πετράκος*, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών , χαρακτηριστικές εφαρμογές, 69.

Για τους σκοπούς της παρούσης η διαδικασία του προ – ελέγχου εστιάσθηκε στον λεπτομερή ποιοτικό έλεγχο του πιλοτικού ερωτηματολογίου. Ο ποιοτικός έλεγχος του πιλοτικού ερωτηματολογίου διενεργήθηκε από τέσσερεις εμπειρογνώμονες (Ο.Ε.Λ., μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ.), οι οποίοι διαθέτουν πολυετή εμπειρία, ειδικά στην εφαρμογή τόσο του προηγούμενου αλλά και του υφιστάμενου λογιστικού πλαισίου.

Συγκεκριμένα, κατά την ημερομηνία αποστολής του πιλοτικού ερωτηματολογίου, ο ένας εξ' αυτών, είναι μέλος του Σ.Λ.Ο.Τ της Ε.Λ.Τ.Ε., με σημαντική εμπειρία στη διδασκαλία λογιστικής, ο δεύτερος είναι μέλος του Επιστημονικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ., με επίσης σημαντική εμπειρία στη διδασκαλία της λογιστικής και πρώην μέλος της προαναφερθείσης επιτροπής, ο τρίτος είναι Εταίρος και Αντιπρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου σε έναν από τους μεγαλύτερους ελεγκτικούς οίκους στην Ελλάδα και ταυτόχρονα είναι επικεφαλής σε δύο τεχνικά όργανα του οίκου αυτού και ο τέταρτος είναι Εταίρος στον ίδιο ελεγκτικό οίκο, μέλος τεχνικής επιτροπής σε θέματα λογιστικής και ελεγκτικής και με σημαντική εμπειρία διδασκαλίας στη λογιστική.

Το πιλοτικό ερωτηματολόγιο στάλθηκε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στους εμπειρογνώμονες Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές στις 17.11.2020 και 29.11.2020 και οι απαντήσεις ελήφθησαν στις 21.11.2020, 23.11.2020 29.11.2020 και 2.12.2020.

Στο πλαίσιο του ποιοτικού ελέγχου του πιλοτικού ερωτηματολογίου συζητήθηκαν κατ' ιδίαν οι παρατηρήσεις και επισημάνσεις των εμπειρογνομόνων, οι οποίες επεκτάθηκαν και σε θέματα σχετικά με την καταλληλότητα των υπό εξέταση μεταβλητών, ειδικά στο τρίτο μέρος του ερωτηματολογίου, οι οποίες άμεσα ή έμμεσα προσεγγίζονται με τις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου.

Το πιλοτικό ερωτηματολόγιο περιλάμβανε αρχικά τριάντα μία (31) ερωτήσεις, δομημένες σε εισαγωγή, ένα πεδίο αναφοράς δημογραφικών στοιχείων πέντε (5) ερωτήσεων και δύο κύρια μέρη ερωτήσεων. Το πρώτο μέρος περιλάμβανε είκοσι μία (21) ερωτήσεις και το δεύτερο μέρος περιλάμβανε πέντε (5) ερωτήσεις.

Σε γενικές γραμμές το πιλοτικό ερωτηματολόγιο εξετάσθηκε ως προς την ποιότητα και την καταλληλότητα του για την έρευνα ως προς τα εξής:

- 1 Εντοπισμός φτωχών λεκτικά ερωτήσεων και οδηγιών.
- 2 Εντοπισμός λαθών στη διάταξη των ερωτήσεων και τις οδηγίες που δίνονται.
- 3 Εντοπισμός προβλημάτων στη συλλογή πληροφοριών που είναι απαραίτητες για τις απαντήσεις των ερωτήσεων από τους εμπλεκόμενους στην έρευνα.
- 4 Εντοπισμός θεμάτων εμπιστευτικότητας ή άλλων που θα είχαν σαν αποτέλεσμα κώλυμα ή απροθυμία των χρηστών να απαντήσουν σε μία ή περισσότερες ερωτήσεις (ή ακόμη και στο σύνολο του ερωτηματολογίου), οδηγώντας σε μειωμένο ή σημαντικά περιορισμένο αριθμό αποκρίσεων.
- 5 Προεκτίμηση του βαθμού μη απόκρισης.



Ειδικότερα εξετάστηκαν:

1. Η κατανόηση του θέματος και του σκοπού της έρευνας.
2. Η καταλληλότητα του λεκτικού των ερωτήσεων και των οδηγιών προκειμένου αυτές να είναι άμεσα κατανοητές από τους χρήστες.
3. Εάν το μήκος ερωτήσεων είναι τέτοιο, ώστε να δημιουργούνται προβλήματα στην κατανόηση ή την απάντηση.
4. Η περιπλοκότητα του συντακτικού και η καθαρότητα των ερωτήσεων.
5. Η ρεαλιστικότητα των ερωτήσεων, ή ύπαρξη καθαρά υποθετικών ή εικονικών ερωτήσεων.
6. Η ύπαρξη τυχόν ερωτήσεων επί ανύπαρκτων θεμάτων.
7. Η ύπαρξη τεχνικών λαθών στη χρησιμοποιούμενη ορολογία.
8. Η ύπαρξη τεχνικών λαθών ειδικά στη θεωρητική επεξήγηση των διαφορών μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων.
9. Η καταλληλότητα της δομής του ερωτηματολογίου.
10. Η καταλληλότητα της συνέχειας των ερωτήσεων.
11. Τυχόν ερωτήσεις που έρχονται σε αντίθεση ή ασυνέπεια με άλλες ερωτήσεις ή απαντήσεις σε ερωτήσεις της ίδιας ή διαφορετικής ενότητας.
12. Τυχόν ερωτήσεις που για να απαντηθούν χρειάζονται περαιτέρω διευκρινήσεις ή οδηγίες.
13. Τυχόν ερωτήσεις που μπορούν λάβουν διαφορετικές ή λάθος απαντήσεις.
14. Ο χρόνος που απαιτείται για την απάντηση του ερωτηματολογίου στο σύνολό του, λαμβανομένων υπόψη και των επιπτώσεων του εγκλεισμού λόγω COVID - 19.
15. Τυχόν σημαντικός χρόνος που απαιτείται για την απάντηση συγκεκριμένων απαντήσεων.
16. Η συνέπεια των ενοτήτων του ερωτηματολογίου με τον σκοπό της έρευνας.
17. Η συνέπεια των ερωτήσεων των ενοτήτων ως προς την πτυχή του υπό εξέταση θέματος που καλύπτεται από αυτό και γενικά ως προς τον σκοπό της έρευνας.
18. Η κατανόηση της κλίμακας απαντήσεων.
19. Ο βαθμός δυσκολίας ερωτήσεων λόγω της ανάγκης επαρκούς θεωρητικής υποδομής από τους χρήστες.
20. Ο εντοπισμός επαναλαμβανόμενων ερωτήσεων ή ερωτήσεων περισσότερων της μίας που δίνουν ίδιες ή επαναλαμβανόμενες απαντήσεις για τις ίδιες πτυχές του υπό εξέταση θέματος.

21. Ο βαθμός δυσκολίας και κόστος συλλογής πληροφοριών που απαιτούνται για την απάντηση των ερωτήσεων.
22. Ζητήματα εμπιστευτικότητας τα οποία θα δημιουργούσαν κώλυμα στη συμπλήρωση του συνόλου του ερωτηματολογίου ή μέρους αυτού.<sup>472</sup>

#### *Το τελικό ερωτηματολόγιο*

Το τελικό ερωτηματολόγιο, το οποίο προέκυψε από τον ποιοτικό προ - έλεγχο και τη συζήτηση του πιλοτικού ερωτηματολογίου και χρησιμοποιήθηκε στην έρευνα, επισυνάπτεται στο Παράρτημα Α της παρούσης. Το ερωτηματολόγιο αυτό, περιλαμβάνει τριάντα έξι (36) συνολικά ερωτήσεις βαθμολόγησης<sup>473</sup> οι οποίες, όπως προαναφέρθηκε, ταξινομούνται σε τρία μέρη.

Στην εισαγωγική παράγραφο, ο συμμετέχων στην έρευνα ενημερώνεται για το θέμα και το σκοπό της έρευνας. Υπογραμμίζεται η τήρηση της ανωνυμίας των προσωπικών του στοιχείων και των στοιχείων που θα παρέχει μέσω των απαντήσεών του στις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου. Επίσης, σημειώνεται η εχεμύθεια στη διαχείριση των στοιχείων που θα συλλεχθούν. Στην εισαγωγική παράγραφο τονίζεται επίσης η χρησιμότητα της συμβολής του συμμετέχοντα στην ολοκλήρωση και την ποιότητα (αμεροληψία) της έρευνας.<sup>474</sup>

Το πρώτο μέρος του κυρίου σώματος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει πέντε (5) συνολικά ερωτήσεις γενικής φύσεως, οι οποίες αφορούν σε συγκεκριμένα δημογραφικά στοιχεία του συμμετέχοντος (φύλο, ηλικία, χρόνια εργασιακής εμπειρίας, επιχείρηση εργασίας και θέση εργασίας).

Το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει είκοσι οκτώ (28) ερωτήσεις, με τις οποίες, προσεγγίζεται η επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, από την εφαρμογή των κανόνων του ν. 4308/2014 σχετικά με τα Ε.Λ.Π., σε συγκεκριμένες περιπτώσεις εφαρμογής λογιστικών αρχών και πολιτικών, για τις οποίες εντοπίζονται διαφορές σε σχέση με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, το οποίο διαμορφωνόταν κυρίως από το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον κ.ν. 2190/1920, όπως είχε τροποποιηθεί και ίσχυε μέχρι την 31.12.2013.

Υπογραμμίζεται στους συμμετέχοντες ότι, οι περιπτώσεις που αναφέρονται στο δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου, δεν αποτελούν τις μόνες διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων, ωστόσο παρουσιάζουν ερευνητικό ενδιαφέρον για τους σκοπούς της συγκεκριμένης εργασίας.

---

<sup>472</sup> Βλ. *Πετράκος*, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών, χαρακτηριστικές εφαρμογές, 81-95.

<sup>473</sup> Βλ. *Πετράκος*, Statistics Canada, Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών, χαρακτηριστικές εφαρμογές, 81.

<sup>474</sup> Βλ. *Ζαφειρόπουλος*, Ποσοτική έρευνα και δημιουργία στατιστικών μοντέλων, 18.

Στο δεύτερο μέρος, εξετάζεται επίσης και η επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος το οποίο απαιτείται να αναλάβουν οι οντότητες, προκειμένου να παρασχεθούν και να χρησιμοποιηθούν οι πληροφορίες από την εφαρμογή τους. Οι απαντήσεις στις ερωτήσεις του δεύτερου μέρους καταγράφονται βάσει της κλίμακας που ακολουθεί και εκτείνεται από το -2 έως το 2. Το σημείο μηδέν υπάρχει στη μέση της κλίμακας ως ουδέτερο σημείο.

- Το -2, δηλώνει «σημαντική αρνητική επίδραση από την εφαρμογή των κανόνων του λογιστικού δικαίου των Ε.Λ.Π.».
- Το -1, δηλώνει «λιγότερο σημαντική αρνητική επίδραση από την εφαρμογή των κανόνων του λογιστικού δικαίου των Ε.Λ.Π.».
- Το 2, δηλώνει «σημαντική θετική επίδραση από την εφαρμογή των κανόνων του λογιστικού δικαίου των Ε.Λ.Π.».
- Το 1, δηλώνει «λιγότερο σημαντική θετική επίδραση από την εφαρμογή των κανόνων του λογιστικού δικαίου των Ε.Λ.Π.».
- Το μηδέν, δηλώνει «καμία επίδραση από την εφαρμογή των κανόνων του λογιστικού δικαίου των Ε.Λ.Π.».

Προς διευκόλυνση των συμμετεχόντων στην έρευνα και προκειμένου να επιτυγχάνεται η κοινή κατανόηση των διαφορών από όλους, σε κάθε ερώτηση του δεύτερου μέρους περιλαμβάνεται και ειδική αναφορά σχετικά με τις διαφορές μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου, όπως αυτές εντοπίστηκαν καταγράφηκαν από τη μελέτη των δύο πλαισίων.

Το τρίτο και τελευταίο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει τρεις (3) ερωτήσεις που αφορούν στην αξιολόγηση της επίπτωσης από την εφαρμογή του δικαίου της λογιστικής, όπως διαμορφώνεται από το ν. 4308/2014 και τα Ε.Λ.Π. και στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, βάσει συγκεκριμένων χαρακτηριστικών.

Για την αξιολόγηση χρησιμοποιείται μία κλίμακα από το 1 έως το 10, με το 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.

Αντίστοιχα με την προσέγγιση του δεύτερου μέρους του ερωτηματολογίου έτσι και στο τρίτο μέρος, προς διευκόλυνση των συμμετεχόντων και προκειμένου να διασφαλιστεί η κοινή κατανόηση των ερωτήσεων, στο ερωτηματολόγιο δίνονται συγκεκριμένοι ορισμοί σχετικοί με τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων.

## **2.6 Οι μεταβλητές του μοντέλου**

Στην παρούσα έρευνα, η επίδραση των Ε.Λ.Π. στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην ικανοποίηση των αναγκών (των χρηστών) για χρηματοοικονομική πληροφόρηση αξιολογείται σε είκοσι έξι (26) επιμέρους

χαρακτηριστικά (μεταβλητές), σε μια κλίμακα, η οποία λαμβάνει τιμές στο διάστημα [-2, 2].

Ειδικότερα, τα είκοσι έξι (26) συγκεκριμένα χαρακτηριστικά αξιολογούνται διπλά. Κατ' αρχήν, ως προς την επίδρασή τους στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και εν συνεχεία ως προς την επίδρασή τους στην ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Τα χαρακτηριστικά / μεταβλητές, που προσεγγίζονται με ισάριθμες ερωτήσεις του δεύτερου μέρους του ερωτηματολογίου είναι:

Μεταβλητή	Χαρακτηριστικό
Q6	Οικονομικές Καταστάσεις (κλιμακωτή εφαρμογή)
Q7	Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων
Q8	Κατάρτιση Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης
Q9	Μη κατάρτιση Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων
Q10	Κατάρτιση Κατάστασης Χρηματοροών
Q11	Σημαντικότητα
Q12	Αρχή της ουσίας πέραν του τύπου
Q13	Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς αποσβέσεως
Q14	Λογιστική ενσώματων ακινητοποιήσεων
Q15	Λογιστική άυλων περιουσιακών στοιχείων
Q16	Λογιστική αποθεμάτων
Q17	Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων
Q18	Λογιστική απομείωσης
Q19	Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων
Q20	Επιμέτρηση στην εύλογη αξία
Q21	Λογιστική προβλέψεων
Q22	Λογιστική προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία
Q23	Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων
Q24	Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια
Q25	Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματος
Q26	Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων
Q27	Λογιστική έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων
Q28	Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών
Q29	Γνωστοποιήσεις Προσαρτήματος
Q30	Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων
Q31	Συνολική επίπτωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Επιπλέον, με την ίδια κλίμακα εξετάζονται δύο μεταβλητές σχετικές με το κόστος εφαρμογής των Ε.Λ.Π.. Αυτές είναι:

Μεταβλητή	Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π.
Q32	Κόστος εφαρμογής και οφέλη αναφοράς
Q33	Επίπτωση εφαρμογής στην παραγωγή και τη χρησιμοποίηση πληροφοριών

Με το τρίτο μέρος του ερωτηματολογίου, με μία κλίμακα, η οποία λαμβάνει τιμές στο διάστημα [1, 10], εξετάζονται επιπλέον οκτώ (8) μεταβλητές, οι οποίες αφορούν σε ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων. Αυτές είναι:

Μεταβλητή	Ποιοτικό χαρακτηριστικό
Q34Δ	Διαφάνεια
Q34Α	Αξιοπιστία
Q35Σ	Συνάφεια
Q35ΠΑ	Πιστή απεικόνιση
Q36Σ	Συγκρισιμότητα
Q36Ε	Επαληθευσιμότητα
Q36ΕΧΠ	Έγκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση
Q36ΣΑ	Σαφήνεια

Διευκρινίζεται ότι, οι είκοσι έξι (26) μεταβλητές μέτρησης της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αφορούν σε είκοσι πέντε (25) χαρακτηριστικά, τα οποία αντιστοιχούν σε περιοχές των οικονομικών καταστάσεων για τις οποίες διαπιστώθηκαν σημαντικές διαφορές μεταξύ του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου κατάρτισης και του ισχύοντος, πλέον μίας μεταβλητής (Q31), με την οποία εξετάζεται η συνολική επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου στο σύνολο των οικονομικών καταστάσεων. Οι διαφορές αυτές εξετάζονται στην παρούσα έρευνα ως προς τις επιπτώσεις τους στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Οι οκτώ (8) μεταβλητές ποιότητας αφορούν σε ειδικές προδιαγραφές, οι οποίες αποτελούν διεθνείς βέλτιστες πρακτικές και αρχές και αναμένεται να ικανοποιούνται από τις οικονομικές καταστάσεις («δείκτες ικανοποίησης»), προκειμένου η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παράγεται από αυτές να εξυπηρετεί το σκοπό τους. Συνολικά, οι αξιολογήσεις σε όλες τις επιμέρους ερωτήσεις είναι θετικές, υπό την έννοια της συγκέντρωσης των απαντήσεων στα ανώτερα επίπεδα των κλιμάκων μέτρησης, όπου όπως φαίνεται στους παρακάτω πίνακες, η υπόθεση περί κανονικής κατανομής απορρίπτεται (Shapiro Test) για όλες τις μεταβλητές. Κατά συνέπεια, οι στατιστικοί έλεγχοι περί διαφοροποίησης των απαντήσεων σε υπό-πληθυσμούς (π.χ.

θέση εργασίας, τύπος εταιρείας, ηλικιακή κατηγορία ελεγκτή κ.τ.λ.) θα βασιστούν σε μη παραμετρικές μεθόδους (βλ. σχετ. στη συνέχεια).

**Πίνακας 1:** Μετρήσεις μεταβλητών ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23	Q24	Q25	Q26	Q27	Q28	Q29	Q30	Q31
n	357	361	359	361	362	362	362	362	362	362	360	362	361	360	361	359	362	360	359	361	362	362	361	361	361	363
Mean	0.66	0.55	1.25	-0.33	1.41	0.81	0.98	0.84	0.97	1.04	0.65	1.21	1.11	0.96	0.73	0.84	0.85	0.91	1.12	0.76	0.49	-0.08	1.03	1.32	0.95	0.99
Stand dev	1.08	1.06	0.74	0.98	0.78	0.96	0.91	1.12	1.01	0.94	0.84	1.01	0.88	0.87	1.19	0.91	0.88	0.98	0.91	1.04	1.18	1.18	0.92	0.83	0.85	0.96
Stand error	0.06	0.06	0.04	0.05	0.04	0.05	0.05	0.06	0.05	0.05	0.04	0.05	0.05	0.05	0.06	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.06	0.06	0.05	0.04	0.04	0.05
Median	1	1	1	0	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1
Minimum	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2
Maximum	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Normality Test (Shapiro)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

**Πίνακας 2:** Μετρήσεις μεταβλητών ικανοποίησης αναγκών

	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23	Q24	Q25	Q26	Q27	Q28	Q29	Q30	Q31
n	354	359	357	359	361	361	362	360	362	362	360	362	361	359	360	360	362	360	359	361	362	362	361	361	361	363
Mean	0.65	0.53	1.18	-0.36	1.4	0.79	0.97	0.81	1.02	1.02	0.6	1.19	1.1	0.93	0.73	0.82	0.81	0.88	1.06	0.75	0.46	-0.09	1.01	1.3	0.92	0.95
Stand dev	1.11	1.06	0.76	0.99	0.79	0.96	0.87	1.1	0.97	0.91	0.84	0.99	0.88	0.87	1.16	0.91	0.9	0.98	0.94	1.04	1.16	1.2	0.93	0.87	0.87	0.98
Stand error	0.06	0.06	0.04	0.05	0.04	0.05	0.05	0.06	0.05	0.05	0.04	0.05	0.05	0.05	0.06	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.06	0.06	0.05	0.05	0.05	0.05
Median	1	1	1	0	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1
Minimum	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2
Maximum	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Normality Test (Shapiro)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

**Πίνακας 3:** Μετρήσεις μεταβλητών κόστους εφαρμογής και ποιοτικών χαρακτηριστικών

	Q32	Q33	Q34Δ	Q34Α	Q35Σ	Q35ΠΑ	Q36Σ	Q36Ε	Q36ΕΧΠ	Q36ΣΑ
n	363	362	360	327	363	360	362	363	358	357
Mean	0.54	0.3	6.62	6.51	6.8	6.72	6.77	6.57	6.48	6.73
Stand dev	1.09	0.97	1.86	1.95	1.86	1.87	2.04	1.99	1.99	1.9
Stand error	0.06	0.05	0.1	0.11	0.1	0.1	0.11	0.1	0.11	0.1
Median	1	0	7	7	7	7	7	7	7	7
Minimum	-2	-2	1	1	1	1	1	1	1	1
Maximum	2	2	10	10	10	10	10	10	10	10
Normality Test (Shapiro)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

## 2.7 Εγκυρότητα και αξιοπιστία ερωτηματολογίου και κλιμάκων μέτρησης

Πριν από την περιγραφή και την στατιστική ανάλυση των δεδομένων, είναι σημαντικό να διαπιστωθεί η «εγκυρότητα» και «αξιοπιστία» του εργαλείου μέτρησης (ερωτηματολόγιο), το οποίο χρησιμοποιήθηκε στην έρευνα. Στο πλαίσιο αυτό, ως «εγκυρότητα» νοείται στην ιδιότητα του ερωτηματολογίου και της κλίμακας να μετρά το φαινόμενο για το οποίο κατασκευάστηκε, ενώ η «αξιοπιστία» αφορά στη συνέπεια του ερωτηματολογίου και της κλίμακας ή διαφορετικά στην ιδιότητα του εργαλείου μέτρησης να επαναλαμβάνει το ίδιο αποτέλεσμα σε διαφορετικούς χρόνους μέτρησης

ή σε διαφορετικούς πληθυσμούς.<sup>475</sup> Η διαδικασία της διαπίστωσης της εγκυρότητας και της αξιοπιστίας του εργαλείου μέτρησης στο πλαίσιο της παρούσης έρευνας ολοκληρώνεται σε δύο στάδια: α) την Επεξηγηματική Παραγοντική Ανάλυση (Exploratory Factor Analysis)<sup>476</sup>, η οποία μέσω της ομαδοποίησης των ερωτήσεων σε «παράγοντες» απλοποιεί τα δεδομένα και επιτρέπει να αποκαλυφθούν οι «κρυφές» δομές μέσω του τρόπου αλληλεξάρτησης των ερωτήσεων και β) την Επιβεβαιωτική Παραγοντική Ανάλυση (Confirmatory Factor Analysis)<sup>477</sup> προκειμένου να αξιολογηθεί η ορθότητα των υποθέσεων που προκύπτουν από το πρώτο στάδιο.

Η πρώτη ανάλυση αφορά στην εύρεση της παραγοντικής δομής των επιμέρους χαρακτηριστικών, δηλαδή την ομαδοποίηση των είκοσι έξι (26) χαρακτηριστικών σε ομάδες ανάλογα με το μέγεθος της συσχέτισής τους. Με το δεύτερο επίπεδο ανάλυσης διενεργείται η αξιολόγηση / επιβεβαίωση της παραγοντικής δομής, με μια σειρά δεικτών, οι οποίοι δείχνουν την «καταλληλότητα προσαρμογής» («goodness of fit»), ήτοι το πόσο καλά τα δεδομένα μας προσαρμόζονται στο υποθετικό μοντέλο.

#### *Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης*

Ξεκινώντας από τα χαρακτηριστικά, τα οποία αναφέρονται στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, προκύπτουν τέσσερις (4) θεωρητικοί παράγοντες (ορίζονται ως «κατασκευαστικοί» - «constructs»). Οι παράγοντες αυτοί προκύπτουν ως γραμμικοί συνδυασμοί των είκοσι έξι (26) πρωταρχικών χαρακτηριστικών (το αντικείμενο των ερωτήσεων του δεύτερου μέρους του ερωτηματολογίου). Οι τέσσερις (4) αυτοί θεωρητικοί παράγοντες έχουν την ικανότητα να εξηγούν το 53.8% του συνόλου της μεταβλητότητας / συν-διακύμανσης των είκοσι έξι (26) χαρακτηριστικών. Το κριτήριο που χρησιμοποιήθηκε για την εύρεση του αριθμού των θεωρητικών παραγόντων είναι το κριτήριο του *Kaiser*. Σύμφωνα με το κριτήριο του *Kaiser*, οι θεωρητικοί παράγοντες, οι οποίοι εμφανίζουν ιδιοτιμή μεγαλύτερη ή ίση της μονάδας παραμένουν στο μοντέλο.<sup>478</sup> Οι θεωρητικοί παράγοντες, οι οποίοι προκύπτουν ορίζονται από τα «φορτία» (δηλαδή τη συσχέτιση των θεωρητικών παραγόντων με τα επιμέρους χαρακτηριστικά) των είκοσι (26) χαρακτηριστικών. Η συσχέτιση αυτή παρουσιάζεται στον πίνακα που ακολουθεί.

---

<sup>475</sup> Βλ. *Price./Jhangiani./I. Chiang, I.-C.A.*, Research Methods in Psychology, 2nd Canadian Edition.

<sup>476</sup> Βλ. *Πανάρετος και Ξεκαλάκη*, Εισαγωγή στην Πολυμεταβλητή Στατιστική Ανάλυση.

<sup>477</sup> Βλ. *Gallagher and Brown*, Introduction to Confirmatory Factor Analysis and Structural Equation Modeling. In Handbook of Quantitative Methods for Educational Research, 289–314.

<sup>478</sup> Βλ. *Kaiser*, The Application of Electronic Computers to Factor Analysis, 141–151.

**Πίνακας 4:** Συσχέτιση θεωρητικών παραγόντων και επιμέρους χαρακτηριστικών στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Χαρακτηριστικά	F1	F2	F3	F4
Λογιστική απομείωσης	0.724	0.211	0.112	0.166
Επιμέτρηση στην εύλογη αξία	0.684	0.105	0.177	0.158
Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων	0.680	0.041	0.227	0.156
Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων	0.635	0.258	0.282	0.089
Λογιστική ενσώματων ακινητοποιήσεων	0.634	0.279	0.105	0.146
Λογιστική προβλέψεων	0.604	0.173	0.275	0.222
Λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία	0.603	0.143	0.263	0.011
Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	0.588	0.076	0.351	0.046
Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων	0.573	0.319	-0.015	0.252
Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων	0.539	0.341	-0.047	0.212
Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια	0.528	0.350	0.176	-0.125
Λογιστική άυλων περιουσιακών στοιχείων	0.521	0.472	0.031	0.270
Λογιστική αποθεμάτων	0.508	0.040	0.083	0.246
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών	0.462	0.335	0.185	0.237
Σημαντικότητα	0.269	0.423	0.380	0.121
Αρχή της ουσίας πέραν του τύπου	0.260	0.531	0.377	0.111
Κατάρτιση Κατάστασης Χρηματορικών	0.249	0.757	0.116	-0.060
Κατάρτιση Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης	0.146	0.665	0.332	0.077
Συνολική επίπτωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων	0.546	0.201	0.522	0.322
Γνωστοποιήσεις Προσαρτήματος	0.439	0.303	0.509	0.030
Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων	0.226	0.142	0.740	0.299
Οικονομικές Καταστάσεις	0.138	0.196	0.805	0.191
Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματος	0.360	0.075	0.215	0.513
Λογιστική έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων	0.329	-0.011	0.164	0.700
Μη κατάρτιση Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων	0.080	0.014	0.257	0.659
Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόσβεσης	0.032	0.525	-0.052	0.611



### Θεωρητικοί παράγοντες

**F1=** Χρηματοοικονομικές πληροφορίες στοιχείων (χρηματο)οικονομικής θέσης

**F2=** Χρηματοοικονομικές πληροφορίες ρευστότητας (ταμειακών ροών) και μεταβολής της καθαρής περιουσίας (καθαρής θέσης)

**F3=** Χρηματοοικονομικές πληροφορίες από το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων

**F4=** Χρηματοοικονομικές πληροφορίες (χρηματο)οικονομικής επίδοσης

Η αξιολόγηση της παραπάνω παραγοντικής δομής προσεγγίζεται με επιβεβαιωτική παραγοντική ανάλυση, στο πλαίσιο της οποίας, με μια σειρά δεικτών ελέγχεται η εγκυρότητα των αποτελεσμάτων της διερευνητικής παραγοντικής ανάλυσης. Ειδικότερα, το παραγοντικό μοντέλο, το οποίο υιοθετούμε και ελέγχουμε στην παρούσα έρευνα, είναι το ιεραρχικό μοντέλο δεύτερου βαθμού, κατά το οποίο τα επιμέρους χαρακτηριστικά ομαδοποιούνται σε τέσσερις (4) θεωρητικούς παράγοντες και σε δεύτερο επίπεδο οι θεωρητικοί παράγοντες ομαδοποιούνται σε έναν συνολικό παράγοντα, ο οποίος αναφέρεται στην συνολική αντιλαμβανόμενη ποιότητα (βλ. Παράρτημα Γ και Παράρτημα Δ).

Όσον αφορά στην αξιολόγηση της «εγκυρότητας», χρησιμοποιούνται οι προαναφερόμενοι «δείκτες προσαρμογής» («goodness of fit»). Οι δείκτες αυτοί χρησιμοποιούνται προκειμένου να διαπιστωθεί ο βαθμός, στον οποίο το μοντέλο αναπαράγει τον παρατηρούμενο πίνακα συν-διασποράς.<sup>479</sup>

Για το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούνται τέσσερα (4) στατιστικά κριτήρια, τα οποία είναι τα εξής:

- Σχετικός δείκτης  $\chi^2$  (chi square / df).
- Τετραγωνική ρίζα του μέσου σφάλματος της εκτίμησης RMSEA.
- Τυποποιημένη τετραγωνική ρίζα του μέσου σφάλματος της εκτίμησης SRMR.
- Συγκριτικός Δείκτης Προσαρμογής (CFI).

Στον Πίνακα 5 κατωτέρω, παρουσιάζονται οι δείκτες προσαρμογής και τα σχετικά πρότυπα που καταγράφονται στη διεθνή βιβλιογραφία. Για την υλοποίηση του μοντέλου χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό πακέτο «R» και συγκεκριμένα το πακέτο «Lavaan»<sup>480</sup> (ο κώδικας που χρησιμοποιήθηκε παρουσιάζεται στο Παράρτημα IB).

---

<sup>479</sup> Βλ. *Brown*, Confirmatory factor analysis for applied research, 59-63.

<sup>480</sup> Βλ. *Rosseel*, lavaan: Latent variable analysis, Available from <http://cran.r-project.org/web/packages/lavaan/>

Πίνακας 5: Δείκτες προσαρμογής στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Αποτελέσματα		Chi-square/df 2.4	RMSEA 0.06	SRMR 0.05	CFI 0.95
Πρότυπα	<i>Hair/Black/Babin, Multivariate Data Analysis – A Global Perspective</i>		< 0.10 ή καλύτερα < 0.05	<= 0.08	> 0.90 ή καλύτερα > 0.95
	<i>Arbuckle, AMOS 5, Chicago: Smallwaters</i>  <i>Byrne, Structural Equation Modeling with AMOS: Basic Concepts, Applications, and Programming. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates</i>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• 0: Exact fit</li> <li>• &lt;0.05: Close fit</li> <li>• 0.05 – 0.08: Mediocre fit</li> <li>• 0.08 – 0.10: Poor fit</li> <li>• &gt; 0.10: Don't employ</li> </ul>	<=0.05: good fit	very good fit:--> 1
	<i>Kline, Principles and Practice of Structural Equation Modeling</i>	< 3			

Μια επιπλέον διάσταση της «εγκυρότητας» είναι η λεγόμενη «διαχωριστική εγκυρότητα» (Discriminant Validity), σύμφωνα με την οποία οι θεωρητικοί παράγοντες θα πρέπει να είναι μεταξύ τους διακριτοί, δηλαδή να αναφέρονται σε πραγματικά ξεχωριστές έννοιες. Πιο συγκεκριμένα, η διαχωριστική εγκυρότητα δεν απαγορεύει την συσχέτιση μεταξύ των θεωρητικών παραγόντων αλλά εξετάζει το κατά πόσο η συσχέτισή τους διαφέρει της μονάδας. Για την αξιολόγηση της ικανότητας των θεωρητικών παραγόντων να αναφέρονται σε ξεχωριστές έννοιες («constructs») χρησιμοποιείται ο δείκτης HTMT (Heterotrait-Monotrait ratio of correlations)<sup>481</sup>, όπου συγκρίνεται η κατά μέσο όρο συσχέτιση των επιμέρους χαρακτηριστικών που ανήκουν στον ίδιο θεωρητικό παράγοντα, με την κατά μέσο όρο συσχέτιση που εμφανίζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με μια άλλη ομάδα χαρακτηριστικών που ανήκουν σε κάποιον άλλο θεωρητικό παράγοντα. Οι τιμές του δείκτη υπολογίζονται για κάθε ζεύγος θεωρητικών παραγόντων και ορίζονται στο διάστημα [0-1]. Οι αποδεκτές τιμές προκειμένου να θεωρηθούν οι θεωρητικοί παράγοντες διακριτοί είναι '<0.90' ή ακόμα καλύτερα '<0.85'. Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται τα αποτελέσματα για τους τέσσερις θεωρητικούς παράγοντες που αναφέρονται στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

<sup>481</sup> Βλ. *Henseler/Ringle/Sarstedt., A new criterion..., 115–135, Cronbach., Coefficient alpha..., 297-334.*

**Πίνακας 6:** Αποτελέσματα θεωρητικών παραγόντων στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

HTMT	F1	F2	F3	F4
<b>F1</b>	1			
<b>F2</b>	0.78	1		
<b>F3</b>	0.77	0.73	1	
<b>F4</b>	0.72	0.61	0.71	1

Για την αξιολόγηση της «αξιοπιστίας» των θεωρητικών παραγόντων («constructs») χρησιμοποιήθηκαν οι δείκτες Cronbach's alpha («1st order factors») και Mc Donald's omega («2<sup>nd</sup> order factors»).<sup>482</sup> Τα αποτελέσματα της ανάλυσης παρουσιάζονται στον Πίνακα 7 που ακολουθεί, όπου διαπιστώνεται ότι οι τέσσερις θεωρητικοί παράγοντες πληρούν το όριο που προτείνουν οι *Hair / Black / Babin / Anderson* ( $CR > 0,7$ ).

**Πίνακας 7:** Αξιολόγηση αξιοπιστίας θεωρητικών παραγόντων στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Κλίμακες και υποκλίμακες (Scales & Subscales)	Δείκτες Αξιοπιστίας (Reliability Indices)
F1	0.93
F2	0.81
F3	0.88
F4	0.71
<b>F5</b>	0.92

Βάσει των ανωτέρω αποτελεσμάτων, το ερωτηματολόγιο, η συνολική κλίμακα καθώς και οι υπο-κλίμακες αξιολόγησης της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, θεωρείται ότι αποτελούν ένα «έγκυρο» και «αξιόπιστο» εργαλείο μέτρησης.

#### *Ικανοποίηση αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση*

Επαναλαμβάνοντας τις παραπάνω αναλύσεις για τις ερωτήσεις που αναφέρονται στην επίδραση των Ε.Λ.Π. στην ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, προκύπτουν οι ίδιοι θεωρητικοί παράγοντες (με διαφορετική σειρά – Axis Rotation). Η συσχέτιση με τα επιμέρους χαρακτηριστικά της ικανοποίησης των

<sup>482</sup> Βλ. *Zumbo/ Gadermann,/Zeisser*, Ordinal Versions..., 21-29.

αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση παρουσιάζεται στον Πίνακα 8 που ακολουθεί.

**Πίνακας 8:** Συσχέτιση θεωρητικών παραγόντων και επιμέρους χαρακτηριστικών στην ικανοποίηση αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

Χαρακτηριστικά	F1	F2	F3	F4
Λογιστική ενσώματων ακινητοποιήσεων	0.617	0.161	0.307	0.118
Λογιστική άυλων περιουσιακών στοιχείων	0.534	0.006	0.392	0.300
Λογιστική αποθεμάτων	0.463	0.078	0.053	0.283
Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων	0.589	-	0.176	0.264
Λογιστική απομείωσης	0.755	0.113	0.167	0.139
Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων	0.642	0.252	0.242	0.093
Επιμέτρηση στην εύλογη αξία	0.685	0.202	0.105	0.127
Λογιστική προβλέψεων	0.609	0.214	0.145	0.279
Λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία	0.577	0.157	0.191	0.058
Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων	0.551	0.009	0.242	0.269
Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια	0.539	0.205	0.337	-
Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων	0.653	0.264	-	0.197
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών	0.427	0.089	0.383	0.307
Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	0.543	0.333	0.079	0.077
Οικονομικές Καταστάσεις	0.139	0.828	0.220	0.140
Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων	0.205	0.771	0.116	0.265
Γνωστοποιήσεις Προσαρτήματος	0.458	0.446	0.298	0.021
Συνολική επίπτωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων	0.481	0.549	0.230	0.350
Κατάρτιση Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης	0.132	0.271	0.686	0.090
Κατάρτιση Κατάστασης Χρηματοροών	0.288	0.048	0.757	-
Σημαντικότητα	0.284	0.376	0.412	0.134
Αρχή της ουσίας πέραν του τύπου	0.230	0.355	0.561	0.186
Μη κατάρτιση Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων	0.083	0.326	-	0.621
Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόσβεσης	0.062	-	0.475	0.614
Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματος	0.318	0.187	0.138	0.562
Λογιστική έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων	0.284	0.178	0.012	0.699

### Θεωρητικοί παράγοντες

**F1=** Χρηματοοικονομικές πληροφορίες στοιχείων (χρηματο)οικονομικής θέσης

**F2=** Χρηματοοικονομικές πληροφορίες ρευστότητας (ταμειακών ροών) και μεταβολής της καθαρής περιουσίας (καθαρής θέσης)

**F3=** Χρηματοοικονομικές πληροφορίες από το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων

**F4=** Χρηματοοικονομικές πληροφορίες (χρηματο)οικονομικής επίδοσης

Όπως και στην περίπτωση της αξιολόγησης της ποιότητας και σε αυτή την περίπτωση υιοθετούμε το ιεραρχικό παραγοντικό μοντέλο (βλ. Παράρτημα Ε). Στον Πίνακα 9 κατωτέρω, παρουσιάζονται οι δείκτες προσαρμογής ανά σχετικό πρότυπο.

**Πίνακας 9:** Δείκτες προσαρμογής στην ικανοποίηση αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

Αποτελέσματα	Chi-square / df	RMSEA	SRMR	CFI
	2.5	0.06	0.06	0.94

Επιπλέον, όπως παρουσιάζεται στον πίνακα που ακολουθεί, ο δείκτης HTMT είναι μικρότερος του '0.85' για όλα τα ζεύγη των θεωρητικών παραγόντων.

Πίνακας 10: Δείκτης HTMT

HTMT	F1	F2	F3	F4
<b>F1</b>	1			
<b>F2</b>	0.76	1		
<b>F3</b>	0.77	0.73	1	
<b>F4</b>	0.73	0.70	0.61	1

Και στην περίπτωση αυτή, για την αξιολόγηση της αξιοπιστίας των θεωρητικών παραγόντων («constructs») χρησιμοποιήθηκαν οι δείκτες Cronbach's alpha («1st order factors») και Mc Donald's omega («2nd order factors»). Τα αποτελέσματα της ανάλυσης παρουσιάζονται στον Πίνακα 11 που ακολουθεί.

Πίνακας 11: Αξιολόγηση αξιοπιστίας θεωρητικών παραγόντων στην ικανοποίηση αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

Κλίμακες και υποκλίμακες (Scales & Subscales)	Δείκτες Αξιοπιστίας (Reliability Indices)
F1	0.92
F2	0.87
F3	0.79
F4	0.71
<b>F5</b>	0.92

Οι δείκτες καλής προσαρμογής του προαναφερθέντος παραγοντικού μοντέλου ικανοποιούν τα πρότυπα αξιολόγησης. Εξάιρεση αποτελεί ο δείκτης CFI, ο οποίος βρίσκεται οριακά κάτω του 0.95.

Βάσει των ανωτέρω αποτελεσμάτων και ως προς την μέτρηση της ικανοποίησης των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, τόσο το εργαλείο μέτρησης θεωρείται «έγκυρο» και «αξιόπιστο».

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ

#### 3.1 Κατανομή συχνοτήτων και σχετικών συχνοτήτων

Όπως αναφέρθηκε, στο πλαίσιο της έρευνας εξετάστηκαν κατ' αρχήν είκοσι οκτώ (28) μεταβλητές ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Οι είκοσι έξι (26) από αυτές αφορούν σε ειδικά χαρακτηριστικά αξιολόγησης και δύο αφορούν στο κόστος εφαρμογής ως προς την ωφέλεια και την παραγωγή των πληροφοριών. Επιπλέον, εξετάστηκαν οκτώ (8) μεταβλητές σχετικές με τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Από το σύνολο των χιλίων εκατόν έξι (1.106) μονάδων του πληθυσμού, ανταποκρίθηκαν συνολικά τετρακόσιοι τριάντα τρεις (433) Ο.Ε.Λ., ή το 39,15%. Από αυτούς, τριακόσιοι εξήντα τρεις (363), ή το 32,8% του πληθυσμού, απάντησαν στο σύνολο των ερωτήσεων. Οι πίνακες και οι σχετικές γραφικές παραστάσεις των κατανομών των συχνοτήτων και των σχετικών συχνοτήτων των τιμών που έλαβαν οι τριάντα μία (31) συνολικά μεταβλητές, όπως εξήχθησαν από την ηλεκτρονική πλατφόρμα «*surveymonkey*», παρουσιάζονται στο Παράρτημα Β. Τα αποτελέσματα των μετρήσεων της έρευνας, αναφορικά με τις μεταβλητές Q6 – Q31, συνοψίζονται και παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί και αναλύονται στη συνέχεια.

**Πίνακας 12:** Κατανομές συχνοτήτων και σχετικών συχνοτήτων μεταβλητών Q6 – Q31

ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ	ΠΟΙΟΤΗΤΑ							ΑΝΑΓΚΕΣ						
	2	1	ΣΥΝΟΛΟ	0	-1	-2	ΣΥΝΟΛΟ	2	1	ΣΥΝΟΛΟ	0	-1	-2	ΣΥΝΟΛΟ
Q6	20.17%	48.74%	68.91%	12.89%	13.73%	4.48%	18.21%	20.90%	46.61%	67.51%	13.84%	13.56%	5.08%	18.64%
Q7	17.17%	42.66%	59.83%	22.16%	13.85%	4.16%	18.01%	16.16%	44.29%	60.45%	20.61%	14.76%	4.18%	18.94%
Q8	40.67%	45.13%	85.80%	13.37%	0.28%	0.56%	0.84%	36.41%	46.78%	83.19%	15.41%	0.84%	0.56%	1.40%
Q9	3.88%	13.30%	17.18%	40.72%	30.19%	11.91%	42.10%	3.90%	12.26%	16.16%	40.67%	30.08%	13.09%	43.17%
Q10	53.87%	36.46%	90.33%	7.46%	0.83%	1.38%	2.21%	54.02%	35.18%	89.20%	8.59%	0.83%	1.39%	2.22%
Q11	25.97%	40.61%	66.58%	23.20%	1.10%	9.12%	10.22%	26.04%	37.67%	63.71%	26.59%	8.59%	1.11%	9.70%
Q12	30.94%	43.92%	74.86%	20.17%	2.49%	2.49%	4.98%	28.73%	45.30%	74.03%	21.82%	2.49%	1.66%	4.15%
Q13	35.91%	30.11%	66.02%	17.68%	14.36%	1.93%	16.29%	33.33%	31.94%	65.27%	19.44%	13.33%	1.94%	15.27%
Q14	31.77%	47.24%	79.01%	10.50%	7.18%	3.31%	10.49%	32.87%	47.79%	80.66%	10.77%	5.52%	3.04%	8.56%
Q15	33.43%	46.96%	80.39%	11.33%	6.35%	1.93%	8.28%	31.49%	49.97%	81.46%	13.54%	5.52%	1.66%	7.18%
Q16	14.72%	43.06%	57.78%	35.56%	5.56%	1.11%	6.67%	13.61%	40.83%	54.44%	39.17%	4.72%	1.67%	6.39%
Q17	48.34%	35.91%	84.25%	6.63%	6.35%	2.76%	9.11%	45.30%	39.23%	84.53%	7.18%	5.25%	3.04%	8.29%
Q18	36.84%	43.77%	80.61%	13.57%	4.99%	0.83%	5.82%	36.01%	44.60%	80.61%	13.85%	4.43%	1.11%	5.54%
Q19	27.22%	49.72%	76.94%	16.39%	5.56%	1.11%	6.67%	25.91%	48.75%	74.66%	19.22%	4.74%	1.39%	6.13%
Q20	29.64%	40.17%	69.81%	9.14%	16.07%	4.99%	21.06%	28.06%	41.67%	69.73%	10.56%	14.72%	5.00%	19.72%
Q21	24.51%	43.45%	67.96%	25.35%	5.01%	1.67%	6.68%	23.33%	44.17%	67.50%	25.56%	5.00%	1.94%	6.94%
Q22	23.48%	45.03%	68.51%	25.41%	4.97%	1.10%	6.07%	23.20%	43.09%	66.29%	27.07%	4.97%	1.66%	6.63%
Q23	30.00%	42.22%	72.22%	20.00%	4.72%	3.06%	7.78%	28.61%	41.67%	70.28%	21.67%	5.28%	2.78%	8.06%
Q24	38.44%	43.45%	81.89%	11.70%	4.74%	1.67%	6.41%	36.49%	41.50%	77.99%	15.04%	5.01%	1.95%	6.96%
Q25	29.09%	31.86%	60.95%	27.98%	8.59%	2.49%	11.08%	28.81%	31.58%	60.39%	27.98%	9.42%	2.22%	11.64%
Q26	20.44%	36.46%	56.90%	22.93%	12.15%	8.01%	20.16%	19.34%	35.08%	54.42%	25.41%	12.71%	7.46%	20.17%
Q27	11.60%	18.51%	30.11%	32.32%	25.14%	12.43%	37.57%	11.60%	19.61%	31.21%	30.11%	25.41%	13.26%	38.67%
Q28	33.52%	44.88%	78.40%	14.40%	5.54%	1.66%	7.20%	32.96%	43.49%	76.45%	16.34%	5.54%	1.66%	7.20%
Q29	49.58%	38.23%	87.81%	8.31%	2.77%	1.11%	3.88%	49.86%	36.01%	85.87%	9.42%	3.60%	1.11%	4.71%
Q30	25.48%	51.52%	77.00%	16.62%	5.26%	1.11%	6.37%	24.65%	50.97%	75.62%	17.45%	5.54%	1.39%	6.93%
Q31	31.96%	47.66%	79.62%	10.19%	8.26%	1.93%	10.19%	30.03%	48.21%	78.24%	10.74%	8.82%	2.20%	11.02%

Τα αποτελέσματα των μετρήσεων της έρευνας σχετικά με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με φθίνουσα ταξινόμηση, από την υψηλότερη συνολική θετική μέτρηση προς τη χαμηλότερη, παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

**Πίνακας 13:** Κατανομές συχνοτήτων και σχετικών συχνοτήτων μεταβλητών Q6 – Q31 με φθίνουσα ταξινόμηση ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ	ΠΟΙΟΤΗΤΑ							ΑΝΑΓΚΕΣ						
	2	1	ΣΥΝΟΛΟ	0	-1	-2	ΣΥΝΟΛΟ	2	1	ΣΥΝΟΛΟ	0	-1	-2	ΣΥΝΟΛΟ
Q10	53.87%	36.46%	<b>90.33%</b>	<b>7.46%</b>	0.83%	1.38%	<b>2.21%</b>	54.02%	35.18%	<b>89.20%</b>	<b>8.59%</b>	0.83%	1.39%	<b>2.22%</b>
Q29	49.58%	38.23%	<b>87.81%</b>	<b>8.31%</b>	2.77%	1.11%	<b>3.88%</b>	49.86%	36.01%	<b>85.87%</b>	<b>9.42%</b>	3.60%	1.11%	<b>4.71%</b>
Q8	40.67%	45.13%	<b>85.80%</b>	<b>13.37%</b>	0.28%	0.56%	<b>0.84%</b>	36.41%	46.78%	<b>83.19%</b>	<b>15.41%</b>	0.84%	0.56%	<b>1.40%</b>
Q17	48.34%	35.91%	<b>84.25%</b>	<b>6.63%</b>	6.35%	2.76%	<b>9.11%</b>	45.30%	39.23%	<b>84.53%</b>	<b>7.18%</b>	5.25%	3.04%	<b>8.29%</b>
Q24	38.44%	43.45%	<b>81.89%</b>	<b>11.70%</b>	4.74%	1.67%	<b>6.41%</b>	36.49%	41.50%	<b>77.99%</b>	<b>15.04%</b>	5.01%	1.95%	<b>6.96%</b>
Q18	36.84%	43.77%	<b>80.61%</b>	<b>13.57%</b>	4.99%	0.83%	<b>5.82%</b>	36.01%	44.60%	<b>80.61%</b>	<b>13.85%</b>	4.43%	1.11%	<b>5.54%</b>
Q15	33.43%	46.96%	<b>80.39%</b>	<b>11.33%</b>	6.35%	1.93%	<b>8.28%</b>	31.49%	49.97%	<b>81.46%</b>	<b>13.54%</b>	5.52%	1.66%	<b>7.18%</b>
Q31	31.96%	47.66%	<b>79.62%</b>	<b>10.19%</b>	8.26%	1.93%	<b>10.19%</b>	30.03%	48.21%	<b>78.24%</b>	<b>10.74%</b>	8.82%	2.20%	<b>11.02%</b>
Q14	31.77%	47.24%	<b>79.01%</b>	<b>10.50%</b>	7.18%	3.31%	<b>10.49%</b>	32.87%	47.79%	<b>80.66%</b>	<b>10.77%</b>	5.52%	3.04%	<b>8.56%</b>
Q28	33.52%	44.88%	<b>78.40%</b>	<b>14.40%</b>	5.54%	1.66%	<b>7.20%</b>	32.96%	43.49%	<b>76.45%</b>	<b>16.34%</b>	5.54%	1.66%	<b>7.20%</b>
Q30	25.48%	51.52%	<b>77.00%</b>	<b>16.62%</b>	5.26%	1.11%	<b>6.37%</b>	24.65%	50.97%	<b>75.62%</b>	<b>17.45%</b>	5.54%	1.39%	<b>6.93%</b>
Q19	27.22%	49.72%	<b>76.94%</b>	<b>16.39%</b>	5.56%	1.11%	<b>6.67%</b>	25.91%	48.75%	<b>74.66%</b>	<b>19.22%</b>	4.74%	1.39%	<b>6.13%</b>
Q12	30.94%	43.92%	<b>74.86%</b>	<b>20.17%</b>	2.49%	2.49%	<b>4.98%</b>	28.73%	45.30%	<b>74.03%</b>	<b>21.82%</b>	2.49%	1.66%	<b>4.15%</b>
Q23	30.00%	42.22%	<b>72.22%</b>	<b>20.00%</b>	4.72%	3.06%	<b>7.78%</b>	28.61%	41.67%	<b>70.28%</b>	<b>21.67%</b>	5.28%	2.78%	<b>8.06%</b>
Q20	29.64%	40.17%	<b>69.81%</b>	<b>9.14%</b>	16.07%	4.99%	<b>21.06%</b>	28.06%	41.67%	<b>69.73%</b>	<b>10.56%</b>	14.72%	5.00%	<b>19.72%</b>
Q6	20.17%	48.74%	<b>68.91%</b>	<b>12.89%</b>	13.73%	4.48%	<b>18.21%</b>	20.90%	46.61%	<b>67.51%</b>	<b>13.84%</b>	13.56%	5.08%	<b>18.64%</b>
Q22	23.48%	45.03%	<b>68.51%</b>	<b>25.41%</b>	4.97%	1.10%	<b>6.07%</b>	23.20%	43.09%	<b>66.29%</b>	<b>27.07%</b>	4.97%	1.66%	<b>6.63%</b>
Q21	24.51%	43.45%	<b>67.96%</b>	<b>25.35%</b>	5.01%	1.67%	<b>6.68%</b>	23.33%	44.17%	<b>67.50%</b>	<b>25.56%</b>	5.00%	1.94%	<b>6.94%</b>
Q11	25.97%	40.61%	<b>66.58%</b>	<b>23.20%</b>	1.10%	9.12%	<b>10.22%</b>	26.04%	37.67%	<b>63.71%</b>	<b>26.59%</b>	8.59%	1.11%	<b>9.70%</b>
Q13	35.91%	30.11%	<b>66.02%</b>	<b>17.68%</b>	14.36%	1.93%	<b>16.29%</b>	33.33%	31.94%	<b>65.27%</b>	<b>19.44%</b>	13.33%	1.94%	<b>15.27%</b>
Q25	29.09%	31.86%	<b>60.95%</b>	<b>27.98%</b>	8.59%	2.49%	<b>11.08%</b>	28.81%	31.58%	<b>60.39%</b>	<b>27.98%</b>	9.42%	2.22%	<b>11.64%</b>
Q7	17.17%	42.66%	<b>59.83%</b>	<b>22.16%</b>	13.85%	4.16%	<b>18.01%</b>	16.16%	44.29%	<b>60.45%</b>	<b>20.61%</b>	14.76%	4.18%	<b>18.94%</b>
Q16	14.72%	43.06%	<b>57.78%</b>	<b>35.56%</b>	5.56%	1.11%	<b>6.67%</b>	13.61%	40.83%	<b>54.44%</b>	<b>39.17%</b>	4.72%	1.67%	<b>6.39%</b>
Q26	20.44%	36.46%	<b>56.90%</b>	<b>22.93%</b>	12.15%	8.01%	<b>20.16%</b>	19.34%	35.08%	<b>54.42%</b>	<b>25.41%</b>	12.71%	7.46%	<b>20.17%</b>
Q27	11.60%	18.51%	<b>30.11%</b>	<b>32.32%</b>	25.14%	12.43%	<b>37.57%</b>	11.60%	19.61%	<b>31.21%</b>	<b>30.11%</b>	25.41%	13.26%	<b>38.67%</b>
Q9	3.88%	13.30%	<b>17.18%</b>	<b>40.72%</b>	30.19%	11.91%	<b>42.10%</b>	3.90%	12.26%	<b>16.16%</b>	<b>40.67%</b>	30.08%	13.09%	<b>43.17%</b>



Τα αποτελέσματα των απαντήσεων σχετικά με την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με φθίνουσα ταξινόμηση από την υψηλότερη συνολική θετική μέτρηση προς τη χαμηλότερη, παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

**Πίνακας 14:** Κατανομή συχνοτήτων και σχετικών συχνοτήτων μεταβλητών Q6 – Q31 με φθίνουσα ταξινόμηση ως προς τις ανάγκες των χρηστών

ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ	ΠΟΙΟΤΗΤΑ							ΑΝΑΓΚΕΣ						
	2	1	ΣΥΝΟΛΟ	0	-1	-2	ΣΥΝΟΛΟ	2	1	ΣΥΝΟΛΟ	0	-1	-2	ΣΥΝΟΛΟ
Q10	53.87%	36.46%	90.33%	7.46%	0.83%	1.38%	2.21%	54.02%	35.18%	89.20%	8.59%	0.83%	1.39%	2.22%
Q29	49.58%	38.23%	87.81%	8.31%	2.77%	1.11%	3.88%	49.86%	36.01%	85.87%	9.42%	3.60%	1.11%	4.71%
Q17	48.34%	35.91%	84.25%	6.63%	6.35%	2.76%	9.11%	45.30%	39.23%	84.53%	7.18%	5.25%	3.04%	8.29%
Q8	40.67%	45.13%	85.80%	13.37%	0.28%	0.56%	0.84%	36.41%	46.78%	83.19%	15.41%	0.84%	0.56%	1.40%
Q15	33.43%	46.96%	80.39%	11.33%	6.35%	1.93%	8.28%	31.49%	49.97%	81.46%	13.54%	5.52%	1.66%	7.18%
Q14	31.77%	47.24%	79.01%	10.50%	7.18%	3.31%	10.49%	32.87%	47.79%	80.66%	10.77%	5.52%	3.04%	8.56%
Q18	36.84%	43.77%	80.61%	13.57%	4.99%	0.83%	5.82%	36.01%	44.60%	80.61%	13.85%	4.43%	1.11%	5.54%
Q31	31.96%	47.66%	79.62%	10.19%	8.26%	1.93%	10.19%	30.03%	48.21%	78.24%	10.74%	8.82%	2.20%	11.02%
Q24	38.44%	43.45%	81.89%	11.70%	4.74%	1.67%	6.41%	36.49%	41.50%	77.99%	15.04%	5.01%	1.95%	6.96%
Q28	33.52%	44.88%	78.40%	14.40%	5.54%	1.66%	7.20%	32.96%	43.49%	76.45%	16.34%	5.54%	1.66%	7.20%
Q30	25.48%	51.52%	77.00%	16.62%	5.26%	1.11%	6.37%	24.65%	50.97%	75.62%	17.45%	5.54%	1.39%	6.93%
Q19	27.22%	49.72%	76.94%	16.39%	5.56%	1.11%	6.67%	25.91%	48.75%	74.66%	19.22%	4.74%	1.39%	6.13%
Q12	30.94%	43.92%	74.86%	20.17%	2.49%	2.49%	4.98%	28.73%	45.30%	74.03%	21.82%	2.49%	1.66%	4.15%
Q23	30.00%	42.22%	72.22%	20.00%	4.72%	3.06%	7.78%	28.61%	41.67%	70.28%	21.67%	5.28%	2.78%	8.06%
Q20	29.64%	40.17%	69.81%	9.14%	16.07%	4.99%	21.06%	28.06%	41.67%	69.73%	10.56%	14.72%	5.00%	19.72%
Q6	20.17%	48.74%	68.91%	12.89%	13.73%	4.48%	18.21%	20.90%	46.61%	67.51%	13.84%	13.56%	5.08%	18.64%
Q21	24.51%	43.45%	67.96%	25.35%	5.01%	1.67%	6.68%	23.33%	44.17%	67.50%	25.56%	5.00%	1.94%	6.94%
Q22	23.48%	45.03%	68.51%	25.41%	4.97%	1.10%	6.07%	23.20%	43.09%	66.29%	27.07%	4.97%	1.66%	6.63%
Q13	35.91%	30.11%	66.02%	17.68%	14.36%	1.93%	16.29%	33.33%	31.94%	65.27%	19.44%	13.33%	1.94%	15.27%
Q11	25.97%	40.61%	66.58%	23.20%	1.10%	9.12%	10.22%	26.04%	37.67%	63.71%	26.59%	8.59%	1.11%	9.70%
Q7	17.17%	42.66%	59.83%	22.16%	13.85%	4.16%	18.01%	16.16%	44.29%	60.45%	20.61%	14.76%	4.18%	18.94%
Q25	29.09%	31.86%	60.95%	27.98%	8.59%	2.49%	11.08%	28.81%	31.58%	60.39%	27.98%	9.42%	2.22%	11.64%
Q16	14.72%	43.06%	57.78%	35.56%	5.56%	1.11%	6.67%	13.61%	40.83%	54.44%	39.17%	4.72%	1.67%	6.39%
Q26	20.44%	36.46%	56.90%	22.93%	12.15%	8.01%	20.16%	19.34%	35.08%	54.42%	25.41%	12.71%	7.46%	20.17%
Q27	11.60%	18.51%	30.11%	32.32%	25.14%	12.43%	37.57%	11.60%	19.61%	31.21%	30.11%	25.41%	13.26%	38.67%
Q9	3.88%	13.30%	17.18%	40.72%	30.19%	11.91%	42.10%	3.90%	12.26%	16.16%	40.67%	30.08%	13.09%	43.17%

Από τη σύγκριση των Πινάκων 13 και 14 προκύπτει ότι, από τις είκοσι έξι (26) συνολικά μεταβλητές / χαρακτηριστικά, οι δώδεκα (12) ταξινομούνται διαφορετικά ως προς τις μετρήσεις τους επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ή την κάλυψη των αναγκών των χρηστών. Οι μεταβλητές αυτές είναι: Q7, Q8, Q11, Q13, Q14, Q15, Q17, Q18, Q21, Q22, Q24 και Q25. Ωστόσο, οι ανακολουθίες στην φθίνουσα ταξινόμηση των δύο πινάκων δεν κρίνονται ως ουσιώδεις για περαιτέρω σχολιασμό ή ανάλυση.



### *Οικονομικές Καταστάσεις (Q6)*

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, το 68,91% των συμμετεχόντων θεωρούν ότι η σύνταξη ενός διαφορετικού ενιαίου συνόλου (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το μέγεθος της οντότητας, όπως αυτό προβλέπεται από το δίκαιο της λογιστικής που εισάγουν τα Ε.Λ.Π., είχε θετική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Για το 48,74% των συμμετεχόντων η επίδραση αυτή είναι λιγότερο σημαντική ενώ για το 20,17% είναι σημαντική.

Αντίθετα, το 18,21% θεωρούν ότι η σύνταξη ενός διαφορετικού ενιαίου συνόλου (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το μέγεθος της οντότητας, είχε αρνητική επίδραση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ποσοστό 13,73% επί του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση ήταν λιγότερο σημαντική ενώ το 4,48% πιστεύει ότι η αρνητική επίπτωση ήταν σημαντική.

Πάντως, ένα ποσοστό 12,89% θεωρεί ότι η κλιμακωτή εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και η κατάρτιση διαφορετικού συνόλου οικονομικών καταστάσεων από τις οντότητες, ανάλογα με το μέγεθός τους, δεν επηρέασε ούτε θετικά ούτε αρνητικά την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Αντίστοιχα με τα ανωτέρω αποτελέσματα είναι και τα αποτελέσματα της μέτρησης του συγκεκριμένου χαρακτηριστικού, ως προς την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ειδικότερα, το 67,51% των συμμετεχόντων θεωρούν ότι η κλιμακωτή εφαρμογή των Ε.Λ.Π. για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είχε θετική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών. Ποσοστό 46,61% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 20,90% θεωρεί την επίπτωση αυτή ως σημαντική.

Αντίθετα, ένα συνολικό ποσοστό 18,64% αντιμετωπίζει αρνητικά την επίπτωση της κλιμακωτής εφαρμογής στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 13,56% των συμμετεχόντων θεωρούν ότι οι ανάγκες των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση ικανοποιούνται σε χαμηλότερο βαθμό από την κλιμακωτή κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων αλλά λιγότερο σημαντικά και το 5,08% σημαντικά.

Τέλος, το 13,84% πιστεύει ότι οι ανάγκες των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση δεν επηρεάστηκαν καθόλου από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και τη σύνταξη ενός διαφορετικού ενιαίου συνόλου (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το μέγεθος της οντότητας.

### *Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων (Q7)*

Όπως εξηγείται και στο ερωτηματολόγιο, η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. ως προς την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων αφορούν στην αλλαγή της εμφάνισης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, σε κάθετη μορφή από οριζόντια.

Η αλλαγή αυτή κρίθηκε ότι, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είχε θετική επίδραση από το 59,83% των συμμετεχόντων στην έρευνα. Ποσοστό 17,17% των συμμετεχόντων έκρινε ότι είχε σημαντική επίπτωση και το 42,66% ότι η επίπτωση αυτή ήταν λιγότερο σημαντική.

Αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης καταγράφεται από το 18,01% των συμμετεχόντων, ενώ το 4,16% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση ήταν σημαντική και ποσοστό 13,85% λιγότερο σημαντική. Καμία επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, από την αλλαγή στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών εντοπίζει το 22,16% των συμμετεχόντων.

Αντίστοιχες είναι και οι μετρήσεις σχετικά με τις ανάγκες των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Έτσι, το 60,45% των συμμετεχόντων στην έρευνα, βλέπει θετική επίπτωση από την αλλαγή στην παρουσίαση. Ποσοστό 16,16% του συνόλου των συμμετεχόντων έκρινε ότι είχε σημαντική επίπτωση και το 44,29% ότι η επίπτωση αυτή ήταν λιγότερο σημαντική.

Αρνητική επίπτωση στην εξυπηρέτηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση διατυπώνει το 18,94%. Ποσοστό 4,18% του συνόλου των συμμετεχόντων διαπιστώνει σημαντική αρνητική επίπτωση και το 14,76% λιγότερο σημαντική. Καμία επίπτωση στην εξυπηρέτηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, από την αλλαγή στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών εντοπίζει το 20,61% των συμμετεχόντων.

#### *Κατάρτιση κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης (Q8)*

Η κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης εισάγεται για πρώτη φορά στο δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα με το ν. 4308/2014 για τα Ε.Λ.Π.. Με την κατάρτιση της κατάστασης αυτής επιτυγχάνεται η ευθυγράμμιση των κατά τα Ε.Λ.Π. οικονομικών καταστάσεων για τις «μεγάλες» και «μεσαίες» οντότητες, με αυτές που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Με την κατάσταση αυτή αντικαθίσταται πλήρως ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, η κατάρτιση του οποίου ήταν υποχρεωτική με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο. Με την κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης επιδιώκεται η ενίσχυση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, σχετικά με τις μεταβολές των στοιχείων της καθαρής θέσης, της φύσης των μεταβολών αυτών και την σχέση τους με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων και τέλος την επίπτωση της διάθεσης των κερδών.

Για το χαρακτηριστικό αυτό η έρευνα έδειξε ότι, το 85,80% των συμμετεχόντων αξιολογούν θετικά την επίπτωση της κατάρτισης της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και το 40,67% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρούν ότι η επίπτωση αυτή είναι σημαντική. Ένα ποσοστό 13,37% των συμμετεχόντων διαπιστώνει μηδενική επίπτωση στην ποιότητα

της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και μόνο τρεις συμμετέχοντες (ποσοστό 0,84% του συνόλου των συμμετεχόντων) διατυπώνουν την άποψη της αρνητικής επίδρασης.

Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 83,19% εκτιμά ότι η κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης εξυπηρετεί σε υψηλότερο βαθμό τις ανάγκες των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 36,41% θεωρεί ότι η επίδραση αυτή είναι σημαντική. Και ως προς την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, η μέτρηση μηδενικής επίπτωσης κυμαίνεται σε ένα ποσοστό 15,41% (ελαφρώς υψηλότερο από το αντίστοιχο για την ποιότητα). Ως προς την αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, το συνολικό ποσοστό είναι υψηλότερο από αυτό της μέτρησης για την ποιότητα και ανέρχεται στο 1.4%. Ποσοστό 0,56% των συμμετεχόντων (ακριβώς το ίδιο με την αντίστοιχη μέτρηση για την ποιότητα) θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι σημαντική.

#### *Μη κατάρτιση πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων (Q9)*

Από τη μέτρηση του χαρακτηριστικού, το οποίο αφορά στην κατάργηση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων προκύπτει ότι, το 40,72% των συμμετεχόντων δεν πιστεύουν ότι η κατάργηση αυτή επέφερε οποιαδήποτε θετική ή αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 40,67% εκτιμά ότι και επί της ικανοποίησης των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση δεν υπήρξε καμία θετική ή αρνητική μεταβολή.

Ωστόσο, ένα υψηλότερο και σημαντικό ποσοστό της τάξεως του 42,10% θεωρεί ότι η κατάργηση της υποχρεωτικής κατάρτισης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων είχε αρνητική επίδραση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ποσοστό 11,91% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η μη κατάρτιση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων είχε σημαντική αρνητική επίδραση επί της ποιότητας και ποσοστό 30,19%, επίσης επί του συνόλου, ότι είχε λιγότερο σημαντική επίδραση. Η ίδια εκτίμηση προκύπτει και ως προς τη μέτρηση του χαρακτηριστικού επί της ικανοποίησης των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Η εκτίμηση για συνολική αρνητική επίπτωση είναι της τάξεως του 43,17% ενώ το 13,09% από αυτούς πιστεύει ότι η αρνητική αυτή επίπτωση είναι σημαντική και το 30,08% θεωρεί ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Για το χαρακτηριστικό αυτό, μόλις το 17,18% θεωρεί ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είχε θετικές επιπτώσεις στην ποιότητα και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ποσοστό 3,88% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί την επίπτωση της κατάργησης του συγκεκριμένου πίνακα ως σημαντικά θετική και το 13,30% του συνόλου θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, το 16,16% των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η κατάργηση της κατάρτισης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων είχε θετική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και ποσοστό 3,90% του συνόλου των

συμμετεχόντων θεωρεί τη θετική αυτή επίπτωση ως σημαντική και το 12,26% ως λιγότερο σημαντική.

#### *Κατάρτιση κατάστασης χρηματοροών (Q10)*

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, το 90,33% των συμμετεχόντων θεωρεί ότι, η εισαγωγή της υποχρεωτικής κατάρτισης της κατάστασης χρηματοροών, όποτε αυτή καταρτίζεται (από τις οντότητες, οι οποίες σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ταξινομούνται ως «μεγάλες»), είχε θετική επίδραση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Περαιτέρω, η πλειοψηφία του 53,87% του συνόλου των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η θετική επίπτωση ήταν σημαντική και το 36,46% ότι ήταν λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, το 89,20% των συμμετεχόντων στην έρευνα αξιολογήθηκε ότι, η εισαγωγή της υποχρεωτικής κατάρτισης της Κατάστασης Χρηματοροών, προφανώς όποτε αυτές καταρτίζονται (για τις οντότητες που σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ταξινομούνται ως «μεγάλες»), είχε θετική επίδραση στην ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Και εδώ, η πλειοψηφία του 54,02% των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η θετική επίπτωση ήταν σημαντική και το 35,18% ότι ήταν λιγότερο σημαντική.

Χαμηλά ποσοστά, της τάξεως του 7,46% και 8,59% των συμμετεχόντων θεωρούν ότι η υποχρεωτική κατάρτιση της κατάστασης χρηματοροών δεν επέφερε καμία μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών. Οκτώ (8) από τους συμμετέχοντες (ποσοστό 2,22% επί του συνόλου) πιστεύουν ότι η υποχρεωτική κατάρτιση της κατάστασης χρηματοροών είχε αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και από αυτούς πέντε (5) συμμετέχοντες (ποσοστό 1,38% επί του συνόλου των συμμετεχόντων) θεωρούν ότι η αρνητική επίπτωση ήταν σημαντική. Ίδια ήταν και η μέτρηση σχετικά με την αρνητική επίπτωση επί της ικανοποίησης των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

#### *Σημαντικότητα (Q11)*

Από την έρευνα προκύπτει ότι, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, το 66,58% των συμμετεχόντων κρίνει ως θετική την επίπτωση της εφαρμογής της αρχής της σημαντικότητας στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.. Ποσοστό 25,97% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι σημαντική και το 40,61% ότι είναι λιγότερο από σημαντική. Επιπλέον, το 63,71% πιστεύει ότι, ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η εφαρμογή της αρχής της σημαντικότητας έχει θετική επίπτωση, με το 26,04% του συνόλου των συμμετεχόντων να θεωρεί ότι η θετική επίπτωση είναι σημαντική και το 37,67% του συνόλου να εκτιμά ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη των αναγκών των χρηστών διαπιστώνουν ποσοστά 23,20% και 26,59% αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής

πληροφόρησης εκτιμά το 10,22% των συμμετεχόντων και για ποσοστό 1,10% του συνόλου η αρνητική επίδραση θεωρείται ως σημαντική, ενώ ποσοστό 9,12% θεωρεί ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, η μέτρηση για συνολική αρνητική επίδραση της εφαρμογής της αρχής της σημαντικότητας αναφέρεται από ένα ποσοστό 9,70%, ενώ το 1,11% θεωρεί ότι η αρνητική αυτή επίδραση είναι σημαντική και το 8,59% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

#### *Αρχή υπεροχής της ουσίας πάνω στον τύπο (Q12)*

Από την έρευνα προκύπτει ότι, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, το 74,86% των συμμετεχόντων κρίνει ως θετική την επίπτωση της εφαρμογής της αρχής της ουσίας των συναλλαγών πέραν του τύπου στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.. Ποσοστό 30,94% του συνόλου θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι σημαντική και ποσοστό 43,92% ότι είναι λιγότερο από σημαντική. Επίσης, το 74,03% των συμμετεχόντων πιστεύει ότι, ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η εφαρμογή της αρχής της ουσίας των συναλλαγών πέραν του τύπου έχει θετική επίπτωση, με το 28,73% του συνόλου να θεωρεί ότι η θετική επίπτωση είναι σημαντική και το 45,30% να εκτιμά ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Η εφαρμογή της αρχής υπεροχής της ουσίας πάνω στον τύπο εκτιμάται ότι δεν έχει καμία επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην κάλυψη των αναγκών των χρηστών για ποσοστά συμμετεχόντων 20,17% και 21,82% αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης εκτιμάται από το 4,98% των συμμετεχόντων και για ίδιο ποσοστό 2,49% επί του συνόλου, η αρνητική επίδραση θεωρείται ως σημαντική και λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, η μέτρηση για συνολική αρνητική επίδραση της εφαρμογής της αρχής της ουσίας των συναλλαγών πέραν του τύπου, επί των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, αναφέρεται από ένα ποσοστό 4,15%, με το 2,49% του συνόλου θεωρεί ότι η αρνητική αυτή επίδραση είναι σημαντική και το 1,66% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

#### *Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόσβεσης (Q13)*

Αυτή είναι η πρώτη μεταβλητή, η οποία αφορά χαρακτηριστικό, το οποίο συνδέεται άμεσα με τη λογιστική συγκεκριμένου κονδυλίου και όχι την παρουσίαση χρηματοοικονομικών πληροφοριών από τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο.

Ως προς το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό λοιπόν, η έρευνα παράγαγε μέτρηση θετικής επίπτωσης στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από την μη κεφαλαιοποίηση εξόδων, τα οποία με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο ορίζονταν ως «πολυετούς απόσβεσης», της τάξεως του 66,02%. Ποσοστό 35,91% του συνόλου πιστεύει ότι η θετική επίπτωση είναι σημαντική και το 30,11% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Ως προς την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ένα συνολικό ποσοστό 65,27% εκτιμά επίσης ως θετική την επίδραση της κατάργησης του συγκεκριμένου λογιστικού χειρισμού για την κεφαλαιοποίηση

εξόδων στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης. Περαιτέρω, ένα ποσοστό 33,33% επί του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι σημαντική, ενώ ένα ποσοστό 31,94% θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών καταγράφουν το 17,68% και το 19,44% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Ως προς την αρνητική επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. και τη μη κεφαλαιοποίηση των εξόδων, τα οποία χαρακτηρίζονταν από το προηγούμενο νομικό πλαίσιο ως «πολυετούς απόσβεσης», στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, έρευνα κατέδειξε ένα συνολικό ποσοστό 16,29% των συμμετεχόντων, οι οποίοι πιστεύουν αυτό. Ποσοστό 14,36% του συνόλου θεωρεί την αρνητική επίπτωση λιγότερο σημαντική και το 1,93% σημαντική.

Αντίστοιχα, ως προς την αρνητική επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι και η μέτρηση ως προς την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών. Η μέτρηση αυτή κατέδειξε ποσοστό, το οποίο θεωρεί ότι η μη κεφαλαιοποίηση των συγκεκριμένων εξόδων επηρέασε αρνητικά την ικανοποίηση της ανάγκης για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, της τάξεως του 15,27% των συμμετεχόντων. Η συντριπτική πλειοψηφία ποσοστού 13,33% επί του συνόλου θεωρεί ότι η επίδραση αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 1,94% ότι είναι σημαντική.

#### *Λογιστική ενσώματων ακινητοποιήσεων (Q14)*

Ως προς την αλλαγή της λογιστικής σχετικά με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, το 79,01% των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου βελτίωσε την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ποσοστό 31,77% του συνόλου θεωρεί ότι η θετική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι σημαντική και το 47,24% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό της τάξεως του 80,66% πιστεύει ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σχετικά με τη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων είχε θετική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 32,87% του συνόλου των συμμετεχόντων διαπιστώνει σημαντική θετική επίπτωση και το 47,79% θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών καταγράφουν ποσοστά 10,50% και 10,77% αντίστοιχα. Οι μετρήσεις, οι οποίες αφορούν σε αρνητική επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προέρχονται από το 10,49% των συμμετεχόντων, με το 7,18% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και το 3,31% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ως προς την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, αρνητική επίπτωση διαπιστώνει το 8,56% των συμμετεχόντων, με το 5,52% του συνόλου να θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 3,04% ότι είναι σημαντική.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα πιστεύουν ότι, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο, ως προς το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό, είναι υψηλότερης ποιότητας και ικανοποιούν σε υψηλότερο βαθμό τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών, σε σχέση με ότι επιτυγχάνονταν με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο. Μάλιστα, υψηλά ποσοστά συμμετεχόντων της τάξεως του 31,77% και 32,87% θεωρούν την θετική επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου για την παροχή των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών ως σημαντική.

#### *Λογιστική άυλων παγίων (Q15)*

Η μέτρηση του συγκεκριμένου χαρακτηριστικού ακολουθεί τη μέτρηση της μεταβλητής Q14, αλλά είναι επίσης αντίστοιχη και με αυτή του χαρακτηριστικού της μη κεφαλαιοποίησης των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (μεταβλητή Q13), με το οποίο εκ φύσεως συνδέεται.

Ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, το 80,39% των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου είχε θετική επίπτωση. Ποσοστό 33,43% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η θετική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι σημαντική και το 46,96% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό της τάξεως του 81,46% πιστεύει ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σχετικά με τη λογιστική των άυλων παγίων είχε θετική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 31,49% επί του συνόλου διαπιστώνει σημαντική θετική επίπτωση και το 49,97% θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών καταγράφουν ποσοστά 11,33% και 13,54% αντίστοιχα. Οι μετρήσεις, οι οποίες αφορούν σε αρνητική επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προέρχονται από το 8,28% των συμμετεχόντων, με το 6,35% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και το 1,93% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ως προς την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, αρνητική επίπτωση διαπιστώνει το 7,18% των συμμετεχόντων, με το 5,52% του συνόλου να θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική (ακριβώς ίδια με την μέτρηση για την μεταβλητή Q14) και το 1,66% ότι είναι σημαντική.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα θεωρούν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες σχετικά με τα άυλα πάγια, οι οποίες παρουσιάζονται στις, κατά τα Ε.Λ.Π., οικονομικές καταστάσεις, ως υψηλότερης ποιότητας και υψηλότερου βαθμού ικανοποίησης των αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών, σε σχέση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο. Μάλιστα, υψηλά ποσοστά συμμετεχόντων της τάξεως του 33,43% και 31,49% θεωρούν την θετική επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου

για την παροχή των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών ως σημαντική ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες.

#### *Λογιστική αποθεμάτων (Q16)*

Από τα αποτελέσματα της έρευνας προκύπτει ότι το 57,78% των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σχετικά με τα αποθέματα είχε θετική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ένα ποσοστό 43,06% επί του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί την επίπτωση αυτή ως λιγότερο σημαντική ενώ το 14,72% ότι είναι σημαντική. Επίσης, θετική επίπτωση ως προς τις ανάγκες για χρηματοοικονομική πληροφόρηση βλέπει το 54,44% των συμμετεχόντων, με το 40,83% επί του συνόλου να θεωρεί ότι είναι λιγότερη σημαντική και το 13,61% ότι είναι σημαντική.

Το 35,96% των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σχετικά με τη λογιστική αποθεμάτων δεν επέφερε καμία μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενώ το 39,17% δεν βλέπει μεταβολή στις ανάγκες των χρηστών. Αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης βλέπει το 6,67%, με το 5,56% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 1,11% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 6,39% πιστεύει ότι το ισχύον νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και το 4,72% του συνόλου θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 1,67% ότι είναι σημαντική.

#### *Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων (Q17)*

Σύμφωνα και με τα όσα ήδη συζητήθηκαν ανωτέρω σχετικά με τη φύση των διαφορών των δύο νομικών πλαισίων στην ενότητα 2.1, Κεφάλαιο 2, Μέρος Δεύτερο της παρούσης, η εισαγωγή της λογιστικής σχετικά με τις χρηματοδοτικές μισθώσεις αποτελεί μία νέα από κάθε άποψη λογιστική πολιτική, η οποία δεν προβλεπόταν πριν την εφαρμογή των Ε.Λ.Π..

Από την έρευνα προέκυψε ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε ποσοστό 84,25%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την εισαγωγή της λογιστικής για χρηματοδοτικές μισθώσεις. Από το ποσοστό αυτό, η πλειοψηφία που αντιστοιχεί στο 48,34% επί του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 35,91% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 84,53% πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 45,30% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 39,23% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 6,63% και το 7,18% των συμμετεχόντων



αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 9,11%, με το 6,35% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 2,76% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 8,29% πιστεύει ότι το ισχύον νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και από αυτό, το 5,25% θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 3,04% ότι είναι σημαντική.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα είναι προφανές ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζουν θετικά τη λογιστική πολιτική σχετικά με τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, την οποία εισάγει το ισχύον νομικό πλαίσιο, τόσο σε επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν τα υψηλότερα ποσοστά της τάξεως του 48,34% και 45,30% των συμμετεχόντων στην έρευνα, οι οποίοι πιστεύουν ότι η θετική επίπτωση της λογιστικής για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών είναι σημαντική.

#### *Λογιστική απομείωσης (Q18)*

Η έρευνα καταμέτρησε συνολικό ποσοστό 80,61%, το οποίο διαπιστώνει θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από την εισαγωγή της λογιστικής για την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων. Ποσοστό 36,84% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 43,77% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Ένα ίδιο ποσοστό (80,61%) πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. ως προς τις απομειώσεις, είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 36,01% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 44,60% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 13,57% και το 13,85% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 5,82%, με το 4,99% του συνόλου των συμμετεχόντων να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 0,83% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό της τάξεως του 5,54% πιστεύει ότι το ισχύον νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και ποσοστό 4,43% του συνόλου θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 1,11% ότι είναι σημαντική.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα είναι προφανές ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά τη λογιστική πολιτική σχετικά με τις απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, την οποία εισάγει το ισχύον νομικό πλαίσιο,

τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Ως προς τη συνολική μέτρηση θετικής επίπτωσης του χαρακτηριστικού αυτού στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στις ανάγκες των χρηστών, υψηλότερα ποσοστά συμμετεχόντων (43,77% και 44,60%), θεωρούν ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

#### *Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων (Q19)*

Σύμφωνα και με τα όσα ήδη συζητήθηκαν σχετικά με τη φύση των διαφορών των δύο νομικών πλαισίων στην ανωτέρω παρ. 2.5, Κεφάλαιο 2, Μέρος Δεύτερο της παρούσης, η κατά τα Ε.Λ.Π. εισαγωγή της λογιστικής σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα, σε συνδυασμό και με την επιμέτρηση στην εύλογη αξία, αποτελεί μία ουσιώδη αλλαγή σε σχέση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο.

Από την έρευνα προέκυψε ότι, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε ποσοστό 76,94%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την εισαγωγή της λογιστικής για τα χρηματοοικονομικά μέσα. Ποσοστό 27,22% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 49,72% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 74,66% των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 25,91% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 48,75% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 16,39% και το 19,22% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για τα χρηματοοικονομικά μέσα στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 6,67%, με το 5,56% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 1,11% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα σχεδόν ίδιο ποσοστό 6,13% πιστεύει ότι το ισχύον νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με το 4,74% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 1,39% ότι είναι σημαντική.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα είναι προφανές ότι, σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά τη λογιστική πολιτική σχετικά με τις χρηματοοικονομικά μέσα, την οποία εισάγει το ισχύον νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Πάντως, στην περίπτωση αυτή, υψηλότερα ποσοστά των συμμετεχόντων, οι οποίοι διαπιστώνουν θετική επίπτωση της λογιστικής για τα χρηματοοικονομικά μέσα στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στις ανάγκες των χρηστών, πιστεύουν ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

### *Επιμέτρηση στην εύλογη αξία (Q20)*

Σε συνδυασμό με όσα ανάδειξε η έρευνα σχετικά με τη λογιστική των χρηματοοικονομικών μέσων, και για την επιμέτρηση στην εύλογη αξία η πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε ποσοστό 69,81% την αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ποσοστό 29,64% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 40,17% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 69,73% πιστεύει ότι η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 28,06% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 41,67% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 9,14% και το 10,56% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 21,06%, με το 16,07% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 4,99% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 19,72% πιστεύει ότι το ισχύον νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με το 14,72% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 5,00% ότι είναι σημαντική.

Σε συνδυασμό με τα όσα αναλύθηκαν σχετικά με τη λογιστική των χρηματοοικονομικών μέσων και αναφορικά με την επιμέτρηση σε εύλογες αξίες η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά τη λογιστική πολιτική σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα, την οποία εισάγει το ισχύον νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Και εδώ, όπως και στην περίπτωση της μεταβλητής Q19, υψηλότερα ποσοστά συμμετεχόντων, οι οποίοι διαπιστώνουν θετική επίπτωση της λογιστικής για τα χρηματοοικονομικά μέσα στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών πιστεύουν ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

### *Λογιστική προβλέψεων (Q21)*

Η έρευνα καταμέτρησε συνολικό ποσοστό 67,96%, το οποίο διαπιστώνει θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από την αλλαγή που επέφεραν τα Ε.Λ.Π. στη λογιστική των προβλέψεων. Από το ποσοστό αυτό, το 24,51% θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 43,45% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 67,50% πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. για τη λογιστική των προβλέψεων, είχαν θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Εξ' αυτών, ποσοστό 23,33% πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 44,17% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 25,35% και το 25,56% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 6,68%, με το 5,01% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 1,67% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό της τάξεως του 6,94% πιστεύει ότι το ισχύον νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με το 5,00% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 1,94% ότι είναι σημαντική.

#### *Λογιστική προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία (Q22)*

Το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό εξετάζεται επίσης συνδυαστικά και συσχετιζόμενο με το προηγούμενο. Στην περίπτωση αυτή η έρευνα κατέδειξε συνολικό ποσοστό 68,51%, το οποίο διαπιστώνει θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από την αλλαγή που επέφεραν τα Ε.Λ.Π. στη λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Ποσοστό 23,48% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική, ενώ το 45,03% τη βλέπει ως λιγότερο σημαντική. Και για το χαρακτηριστικό αυτό, όπως και για το προηγούμενο, ως προς την ικανοποίηση αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ένα αντίστοιχο ποσοστό 66,29% πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με το ισχύον νομικό πλαίσιο, είχε θετική επίπτωση. Ποσοστό 23,20% του συνόλου των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 43,09% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 25,41% και το 27,07% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 6,07%, με το 4,97% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 1,10% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό της τάξεως του 6,63% πιστεύει ότι το ισχύον νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με επίσης το 4,97% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική, ενώ ένα ποσοστό 1,66% την βλέπει ως σημαντική.

#### *Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων (Q23)*

Ως προς το χαρακτηριστικό αυτό, από την έρευνα προέκυψε ότι, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε ποσοστό 72,22%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την εισαγωγή της λογιστικής για τις κρατικές επιχορηγήσεις. Ποσοστό 30,00% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 42,22% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ελαφρώς υψηλότερο ποσοστό 70,28% επί του συνόλου πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με το ισχύον νομικό πλαίσιο είχε θετική επίπτωση και ως

προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 28,61% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 41,67% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 20,00% και το 21,67% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για τις επιχορηγήσεις στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 7,78%, με το 4,72% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 3,06% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ελαφρώς υψηλότερο ποσοστό 8,06% πιστεύει ότι το ισχύον νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και το 5,28% του συνόλου θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 2,78% ότι είναι σημαντική.

#### *Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια (Q24)*

Σύμφωνα και με τα όσα ήδη συζητήθηκαν σχετικά με τη φύση των διαφορών των δύο νομικών πλαισίων στην ανωτέρω ενότητα 3.1, Κεφάλαιο 3, Μέρος Δεύτερο της παρούσης, η κατά τα Ε.Λ.Π. εισαγωγή της λογιστικής σχετικά με τη λογιστική των εσόδων από παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια, αποτελεί μία ουσιώδη αλλαγή στην αναγνώριση και την παρουσίαση των εσόδων στις οικονομικές καταστάσεις, σε σχέση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο.

Από την έρευνα προέκυψε ότι, σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε ποσοστό 81,89%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την εισαγωγή της λογιστικής για τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια. Ποσοστό 38,44% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 43,45% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 77,99% πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 36,49% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 41,50% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 11,70% και το 15,04% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 6,41%, με το 4,74% του συνόλου των συμμετεχόντων να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 1,67% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 6,96% πιστεύει ότι το ισχύον νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με το 5,01% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 1,95% ότι είναι σημαντική.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα είναι προφανές ότι, σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά τη λογιστική πολιτική σχετικά με τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών, την οποία εισάγει το ισχύον νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Πάντως, στην περίπτωση αυτή, τα υψηλότερα ποσοστά συμμετεχόντων, διαπιστώνουν μεν θετική επίπτωση της λογιστικής για τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια, στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών, αλλά πιστεύουν ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

#### *Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματος (Q25)*

Και το χαρακτηριστικό αυτό αποτελεί μία ακόμη περίπτωση, η οποία μπορεί να εξετάζεται ως ζεύγος με το επόμενο, το οποίο αφορά στον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος. Ως προς τη λογιστική του φόρου εισοδήματος, από την έρευνα προέκυψε ότι, ένα συνολικό ποσοστό 60,95%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, την αλλαγή της λογιστικής για το τρέχοντα φόρο εισοδήματος. Ποσοστό 29,09% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 31,86% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 60,39% πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 28,81% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 31,58% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών, διαπιστώνει ίδιο ποσοστό 27,98% των συμμετεχόντων. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 11,08%, με το 8,59% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 2,49% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 11,64% πιστεύει ότι το νέο νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με το 9,42% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 2,22% ότι είναι σημαντική.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά τη λογιστική πολιτική, την οποία εισάγει το νέο νομικό πλαίσιο, σχετικά με το τρέχοντα φόρο εισοδήματος, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Πάντως, και στην περίπτωση αυτή, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων, οι οποίοι διαπιστώνουν θετική επίπτωση της λογιστικής για τη λογιστική του φόρου εισοδήματος, στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών, πιστεύει ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

#### *Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων (Q26)*

Σύμφωνα και με τα όσα έχουν ήδη συζητηθεί σχετικά με τη φύση των διαφορών των δύο νομικών πλαισίων στην ανωτέρω παρ. 3.3, Κεφάλαιο 3, Μέρος Δεύτερο της παρούσης, η κατά τα Ε.Λ.Π. εισαγωγή της λογιστικής σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους, αποτελεί μία ουσιώδη αλλαγή στην αναγνώριση και την παρουσίαση του καθαρού εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις, σε σχέση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο. Περαιτέρω, όπως ήδη αναφέρθηκε, το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό εξετάζεται επίσης συνδυαστικά και συσχετιζόμενο με το προηγούμενο.

Έτσι ως προς τη μεταβλητή Q26, από την έρευνα προέκυψε ότι, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε ποσοστό 56,90%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την εισαγωγή της λογιστικής για τους αναβαλλόμενους φόρους. Ποσοστό 20,44% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 36,46% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα χαμηλότερο ποσοστό 54,42% πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 19,34% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 35,08% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 22,93% και το 25,41% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για τους αναβαλλόμενους φόρους στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 20,16%, με το 12,15% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 8,01% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα σχεδόν ίδιο ποσοστό 20,17% πιστεύει ότι το νέο νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με το 12,71% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 7,46% ότι είναι σημαντική.

#### *Λογιστική έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων (Q27)*

Αυτή είναι η δεύτερη περίπτωση, μετά τη μεταβλητή Q9, κατά την οποία οι μετρήσεις της έρευνας αναφορικά με τη θετική επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου, καταδεικνύουν μειοψηφία και ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ως προς τις ανάγκες των χρηστών.

Συγκεκριμένα, μόνο ένα ποσοστό της τάξεως του 30,11% αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την εισαγωγή της λογιστικής για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα. Μόλις το 11,60% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 18,51% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, μόνο ένα 31,21% πιστεύει ότι η λογιστική του ισχύοντος νομικού πλαισίου είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για

χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 19,61% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 11,61% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 32,32% και το 30,11% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 37,57%, με το 25,14% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 12,43% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 38,67% πιστεύει ότι το νέο νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και από αυτό, το 25,41% θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 13,26% ότι είναι σημαντική.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα φαίνεται ότι, για το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα, αντιμετωπίζει αρνητικά τη νέα λογιστική σχετικά με έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης και το γεγονός ότι, το ποσοστό των συμμετεχόντων, οι οποίοι διαπιστώνουν θετική μεταβολή, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, είναι χαμηλότερο και από το ποσοστό που δεν διαπιστώνει καμία διαφορά ως προς αυτή.

#### *Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών (Q28)*

Σύμφωνα και με τα όσα ήδη συζητήθηκαν σχετικά με τις διαφορές στη λογιστική και την απεικόνιση των εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων στην ενότητα 1.6, Κεφάλαιο 1, Μέρος Δεύτερο της παρούσης, η κατά τα Ε.Λ.Π. αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων και ο λογιστικός χειρισμός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, των εκτιμήσεων και των διορθώσεων των λαθών, αποτελεί μία ουσιώδη αλλαγή σε σχέση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο.

Από την έρευνα προέκυψε ότι, σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε ποσοστό 78,40%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την εισαγωγή της αναδιατύπωσης των οικονομικών καταστάσεων και του ειδικού λογιστικού χειρισμού των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, των εκτιμήσεων και των διορθώσεων των λαθών. Ποσοστό 33,52% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 44,88% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 76,45% πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με το νέο νομικό πλαίσιο είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 32,96% του συνόλου των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 43,49% ότι είναι λιγότερο σημαντική.



Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 14,40% και το 16,34% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για την αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων και το λογιστικό χειρισμό των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, των εκτιμήσεων και των διορθώσεων των λαθών, στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών, διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 7,20%, με το 5,54% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 1,66% ότι είναι σημαντική και στις δύο περιπτώσεις.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, από την έρευνα τεκμηριώνεται ότι σημαντική πλειοψηφία αντιμετωπίζει θετικά την αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων και το νέο ειδικό λογιστικό χειρισμό των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, των εκτιμήσεων και των διορθώσεων των λαθών, που εισάγονται με το νέο νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Πάντως, στην περίπτωση αυτή, τα υψηλότερα ποσοστά των συμμετεχόντων, οι οποίοι διαπιστώνουν θετική επίπτωση των εν λόγω λογιστικών χειρισμών στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών, πιστεύουν ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

#### *Γνωστοποιήσεις προσαρτήματος (Q29)*

Από την έρευνα προέκυψε ότι, σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε ποσοστό 87,81%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τις απαιτήσεις που εισάγει το ισχύον νομικό πλαίσιο σχετικά με τις γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος. Ποσοστό 49,58% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 38,23% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 85,87% πιστεύει ότι οι νέες απαιτήσεις, τις οποίες εισάγει το νέο νομικό πλαίσιο, έχουν θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 49,86% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 36,01% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 8,31% και το 9,42% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τις νέες απαιτήσεις για τις γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 3,88%. Ποσοστό 2,77% του συνόλου των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και το 1,11% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 4,71% πιστεύει ότι το νέο νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με το 3,60% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 1,11% ότι είναι σημαντική.

Από την έρευνα τεκμηριώνονται εξαιρετικά ποσοστά εκτιμήσεων θετικών επιπτώσεων στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών από τις απαιτήσεις του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής, όσον αφορά στις γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος επί των οικονομικών καταστάσεων.

#### *Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (Q30)*

Ως προς τη λογιστική των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, από την έρευνα προέκυψε ότι, ένα συνολικό ποσοστό 77,00%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την αλλαγή της λογιστικής αυτής. Ποσοστό 51,52% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 25,48% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 75,62% πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με το νέο νομικό πλαίσιο είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 50,97% του συνόλου των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 24,65% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 16,62% και το 17,45% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 6,37%, με το 5,26% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 1,11% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 6,93% πιστεύει ότι το νέο νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με το 5,54% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 1,39% ότι είναι σημαντική.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, τεκμηριώνεται ότι η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει ως θετική τη λογιστική για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, την οποία εισάγει το νέο νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών.

#### *Συνολική επίπτωση εφαρμογής Ε.Α.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (Q31)*

Η μέτρηση της μεταβλητής Q31 καταδεικνύει την άποψη των συμμετεχόντων της έρευνας σχετικά με τη συνολική επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και εάν η πληροφόρηση αυτή ενίσχυσε ή όχι την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών.

Από την έρευνα τεκμηριώνεται ότι, ένα συνολικό ποσοστό 79,62%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τις αλλαγές που επιφέρει το νέο νομικό πλαίσιο. Ποσοστό 47,66% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 31,96% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Στην ίδια κατεύθυνση, ένα ποσοστό 78,24% πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με το νέο νομικό πλαίσιο είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 48,21% του συνόλου των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 30,03% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Το 10,19% και το 10,74% των συμμετεχόντων πιστεύουν ότι το νέο νομικό πλαίσιο δεν επέφερε καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών αντίστοιχα.

Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική που εισάγουν τα Ε.Λ.Π. στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 10,19%, με το 8,26% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 1,93% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ελαφρώς υψηλότερο ποσοστό 11,02% πιστεύει ότι το νέο νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με το 8,82% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 2,20% ότι είναι σημαντική.

Οι μετρήσεις λοιπόν σχετικά με τη συνολική επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου, τόσο ως προς την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όσο και ως προς την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, τεκμηριώνουν ότι μία υψηλή πλειοψηφία της τάξεως του 79,62% και του 78,24% αντίστοιχα, αξιολογούν τη συνολική επίπτωση ως θετική.

*Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς και επίπτωση της εφαρμογής τους στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών (Q32 και Q33)*

Η μέτρηση σχετικά με το εάν τα οφέλη αναφοράς των πληροφοριών που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονται βάσει του ισχύοντος νομικού πλαισίου, δικαιολογούν τα κόστη της εφαρμογής του (μεταβλητή Q32), αποτελούν την αξιολόγηση της σχέσης κόστους και ωφέλειας από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π..

Περαιτέρω, από τη έρευνα εξετάζεται και η άμεση επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί του κόστους κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων (μεταβλητή Q33). Τα αποτελέσματα των μετρήσεων της έρευνας: α) αναφορικά με το κόστος εφαρμογής των Ε.Λ.Π., ως σχέση με την ωφέλεια που επιτυγχάνεται και β) άμεσα για την παραγωγή των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που απαιτούνται βάσει των Ε.Λ.Π. (μεταβλητές Q32 και Q33), παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί και αναλύονται στη συνέχεια.

Πίνακας 15: Κατανομές συχνοτήτων και σχετικών συχνοτήτων μεταβλητών Q32 και Q33

ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ	ΠΟΙΟΤΗΤΑ						
	2	1	ΣΥΝΟΛΟ	0	-1	-2	ΣΥΝΟΛΟ
Q32	17.36%	44.35%	<b>61.71%</b>	<b>17.08%</b>	17.36%	3.86%	<b>21.22%</b>
Q33	7.46%	40.88%	<b>48.34%</b>	<b>29.28%</b>	19.06%	3.31%	<b>22.37%</b>

Ειδικότερα:

Βάσει των αποτελεσμάτων της έρευνας το 61,71% των συμμετεχόντων πιστεύουν ότι τα οφέλη αναφοράς των πληροφοριών που παρέχονται με το νέο νομικό πλαίσιο δικαιολογούν τα κόστη που απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθούν και να χρησιμοποιηθούν οι εν λόγω πληροφορίες. Ποσοστό 17,36% του συνόλου θεωρεί τη σχέση κόστους ωφέλειας ως σημαντικά θετική και το 44,35% ως λιγότερο σημαντική. Ένα ποσοστό 17,08% αξιολογεί τη σχέση αυτή ως ουδέτερη, ενώ ένα συνολικό ποσοστό 21,22% ως αρνητική. Ποσοστό 3,86% του συνόλου πιστεύει ότι η αρνητική σχέση είναι σημαντική.

Ως προς την επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών, η έρευνα ανέδειξε ότι το 48,34% των συμμετεχόντων θεωρούν ότι αυτή είναι θετική. Ποσοστό 7,46% του συνόλου θεωρεί την επίπτωση αυτή ως σημαντικά θετική και το 40,88% ως λιγότερο σημαντική. Ένα ποσοστό 29,28% αξιολογεί την επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών ως ουδέτερη, ενώ ένα συνολικό ποσοστό 22,37% ως αρνητική. Ποσοστό 3,31% του συνόλου πιστεύει ότι η αρνητική σχέση είναι σημαντική.

*Επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. ως προς την επίτευξη διαφάνειας και αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων (Q34A και Q34A)*

Ως προς την επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου στην επίτευξη διαφάνειας στη διαδικασία παροχής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους ενδιαφερόμενους μέσω των οικονομικών καταστάσεων, η έρευνα κατέδειξε την υψηλότερη μέτρηση ποσοστού που ανέρχεται στο 27,88% στη βαθμίδα 8, η οποία είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή επίπτωση. Η δεύτερη υψηλότερη μέτρηση, ποσοστού 23,89%, αφορά στη βαθμίδα 7. Ποσοστά 8,89% και 1,67% πιστεύουν ότι η υπό μέτρηση επίπτωση μπορεί να βαθμολογηθεί με 9 και 10 αντίστοιχα. Συνεπώς, ένα συνολικό ποσοστό υψηλότερο του 50% (62,33%) θεωρεί ότι η επίπτωση των Ε.Λ.Π. στην επίτευξη διαφάνειας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή (από 7 έως 10).

Ως προς την επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η έρευνα κατέδειξε την υψηλότερη μέτρηση (27,22%) επίσης στη βαθμίδα 8. Η δεύτερη υψηλότερη μέτρηση

ποσοστού 21,41% αφορά στη βαθμίδα 7. Ποσοστά 8,26% και 2,14% πιστεύουν ότι η υπό μέτρηση επίπτωση μπορεί να βαθμολογηθεί με 9 και 10 αντίστοιχα.

Συνεπώς, ένα συνολικό ποσοστό υψηλότερο του 50% (59,03%) θεωρεί ότι η επίπτωση των Ε.Λ.Π. στην επίτευξη αξιοπιστίας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή (από 7 έως 10).

*Επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στα θεμελιώδη χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων (Q35Σ και Q35ΠΑ)*

Ως προς την επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου στην επίτευξη συνάφειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους ενδιαφερόμενους μέσω των οικονομικών καταστάσεων, η έρευνα κατέδειξε την υψηλότερη μέτρηση ποσοστού που ανέρχεται στο 30,30% στη βαθμίδα 8, η οποία είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή επίπτωση. Η δεύτερη υψηλότερη μέτρηση, ποσοστού 20,66%, αφορά στη βαθμίδα 7.

Ποσοστά 10,47% και 2,75% πιστεύουν ότι η υπό μέτρηση επίπτωση μπορεί να βαθμολογηθεί με 9 και 10 αντίστοιχα. Συνεπώς, ένα συνολικό ποσοστό υψηλότερο του 50% (64,18%) θεωρεί ότι η επίπτωση των Ε.Λ.Π. στην επίτευξη συνάφειας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή (από 7 έως 10).

Ως προς την επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί της πιστής απεικόνισης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η έρευνα κατέδειξε την υψηλότερη μέτρηση (25,28%) επίσης στη βαθμίδα 8. Η δεύτερη υψηλότερη μέτρηση ποσοστού 25,00% αφορά στη βαθμίδα 7. Ποσοστά 11,39% και 2,22% πιστεύουν ότι η υπό μέτρηση επίπτωση μπορεί να βαθμολογηθεί με 9 και 10 αντίστοιχα. Συνεπώς, ένα συνολικό ποσοστό υψηλότερο του 50% (63,89%) θεωρεί ότι η επίπτωση των Ε.Λ.Π. στην επίτευξη πιστής απεικόνισης στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή.

*Επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σε ενισχυτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων (Q36Σ, Q36Ε, Q36ΕΧΠ και Q36ΣΑ)*

Ως προς την επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου στην επίτευξη συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η έρευνα κατέδειξε την υψηλότερη μέτρηση της τάξεως του 23,48% στη βαθμίδα 7, η οποία δεν είναι μακριά από τη μέγιστη δυνατή επίπτωση. Η δεύτερη υψηλότερη μέτρηση, ποσοστού 23,20%, αφορά στη βαθμίδα 8, η οποία είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.

Ποσοστά 14,64% και 3,87% των συμμετεχόντων πιστεύουν ότι η υπό μέτρηση επίπτωση μπορεί να βαθμολογηθεί με 9 και 10 αντίστοιχα. Συνεπώς, ένα συνολικό ποσοστό υψηλότερο του 50% (65,19%) θεωρεί ότι η επίπτωση των Ε.Λ.Π. στην επίτευξη συγκρισιμότητας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή (από 7 έως 10).

Ως προς την επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί της *επαληθευσιμότητας* της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η έρευνα κατέδειξε την υψηλότερη μέτρηση ποσοστού 24,52% στη βαθμίδα 8. Η δεύτερη υψηλότερη μέτρηση ποσοστού 20,11% αφορά στη βαθμίδα 7. Ποσοστά 11,02% και 2,75% πιστεύουν ότι η υπό μέτρηση επίπτωση μπορεί να βαθμολογηθεί με 9 και 10 αντίστοιχα. Συνεπώς, ένα συνολικό ποσοστό υψηλότερο του 50% (58,40%) θεωρεί ότι η επίπτωση των Ε.Λ.Π. στην επίτευξη επαληθευσιμότητας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή.

Η επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί του *επίκαιρου* της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (έγκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση), είχε βάσει της έρευνας την υψηλότερη μέτρηση σε ποσοστό 22,63% στη βαθμίδα 8. Η δεύτερη υψηλότερη μέτρηση ποσοστού 21,51% αφορά στη βαθμίδα 7. Ποσοστά 10,34% και 2,51% πιστεύουν ότι η υπό μέτρηση επίπτωση μπορεί να βαθμολογηθεί με 9 και 10 αντίστοιχα. Συνεπώς, ένα συνολικό ποσοστό υψηλότερο του 50% (56,99%) θεωρεί ότι η επίπτωση των Ε.Λ.Π. στην επίτευξη έγκαιρης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή.

Τέλος, η επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί της *σαφήνειας* της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, έλαβε, βάσει της έρευνας και σε αυτή την περίπτωση την υψηλότερη μέτρηση σε ποσοστό 24,93% στη βαθμίδα 8. Η δεύτερη υψηλότερη μέτρηση ποσοστού 21,29% αφορά στη βαθμίδα 7. Ποσοστά 12,04% και 3,36% πιστεύουν ότι η υπό μέτρηση επίπτωση μπορεί να βαθμολογηθεί με 9 και 10 αντίστοιχα. Συνεπώς, ένα συνολικό ποσοστό υψηλότερο του 50% (61,62%) θεωρεί ότι η επίπτωση των Ε.Λ.Π. στην επίτευξη σαφήνειας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι κοντά στη μέγιστη δυνατή.

### **3.2 Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης έναντι ικανοποίησης αναγκών**

#### *Μόνο-μεταβλητή Προσέγγιση*

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η επίδραση των Ε.Λ.Π. στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση (θεματικές ενότητες) αξιολογείται βάσει είκοσι (26) επιμέρους χαρακτηριστικών (μεταβλητές), τα οποία επαναλαμβάνονται δύο φορές για κάθε θεματική ενότητα (βλ. σχετ. ενότητα 2.6, Κεφάλαιο 2, Μέρος Τρίτο).

Για τους σκοπούς της συγκεκριμένης έρευνας, η στατιστική ανάλυση προσεγγίζει το κατά πόσο η αντιλαμβανόμενη από τους συμμετέχοντες ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης υπολείπεται της ικανοποίησης των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Όπως φαίνεται και στον Πίνακα 16 στη συνέχεια, από την ανάλυση προέκυψε ότι, οι αξιολογήσεις κάθε χαρακτηριστικού δεν διαφέρουν ως προς την αντίληψη των

συμμετεχόντων στην έρευνα για την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Διαπιστώνεται λοιπόν μια σαφής ένδειξη συνάφειας των απαντήσεων, η οποία αποτυπώνεται στους στατιστικούς δείκτες Gamma (Συσχέτιση Διατάξιμων Μεταβλητών) & Kappa (Βαθμός Συμφωνίας / Συνάφειας Απαντήσεων). Ο δείκτης Gamma παίρνει τιμές στο διάστημα [-1, 1] και ο δείκτης Kappa στο [0, 1] όπου τιμές κοντά στην μονάδα δείχνουν μεγάλη συσχέτιση / συνάφεια στις απαντήσεις.<sup>483</sup> Στον Πίνακα 16 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι τιμές των παραπάνω δεικτών για τα είκοσι έξι (26) χαρακτηριστικά.

Πίνακας 16: Τιμές Kappa και Gamma

Χαρακτηριστικά	Kappa	Gamma	Χαρακτηριστικά	Kappa	Gamma
Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματος	0.932	0.999	Μη Κατάρτιση Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων	0.867	0.994
Λογιστική προβλέψεων	0.927	0.999	Λογιστική απομείωσης	0.864	0.988
Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων	0.897	0.988	Κατάρτιση Κατάστασης Χρηματοροών	0.860	0.994
Λογιστική έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων	0.896	0.991	Αρχή της ουσίας πέραν του τύπου	0.859	0.977
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών	0.896	0.972	Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων	0.859	0.982
Λογιστική ενοποποιημένων οικονομικών καταστάσεων	0.892	0.991	Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόσβεσης	0.852	0.965
Λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία	0.886	0.990	Σημαντικότητα	0.852	0.989
Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων	0.884	0.982	Επιμέτρηση στην εύλογη αξία	0.844	0.957
Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων	0.882	0.997	Λογιστική ενσώματων ακινητοποιήσεων	0.839	0.976
Λογιστική αποθεμάτων	0.874	0.975	Συνολική επίπτωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων	0.824	0.989
Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια	0.873	0.994	Κατάρτιση Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης	0.823	0.994
Γνωστοποιήσεις Προσαρτήματος	0.872	0.990	Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων	0.766	0.977
Λογιστική άυλων περιουσιακών στοιχείων	0.868	0.990	Οικονομικές Καταστάσεις	0.698	0.958

Περαιτέρω, αν και διαπιστώνεται πολύ μεγάλος βαθμός συνάφειας στις απαντήσεις καθώς και σύγκλιση στα ποσοστά των απαντήσεων, σύμφωνα με τα δεδομένα του Πίνακα 17 που ακολουθεί προκύπτει ότι, για τα περισσότερα χαρακτηριστικά, οι αξιολογήσεις της ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (στήλη «ποιότητα» στον πίνακα) είναι ελάχιστα υψηλότερες από αυτές της ικανοποίησης των αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (στήλη «ικανοποίηση» στον πίνακα που ακολουθεί).

<sup>483</sup> Βλ. *Everitt, The Analysis of Contingency Tables, Agresti, An Introduction to Categorical Data Analysis.*

Πίνακας 17: Σύγκριση αξιολογήσεων ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ικανοποίησης αναγκών

		Ποιότητα	Ικανοποίηση			Ποιότητα	Ικανοποίηση			Ποιότητα	Ικανοποίηση
Οικονομικές Καταστάσεις	▼-2	4.5%	5.1%	Λογιστική ύλτων περιουσιακών στοιχείων	▼-2	1.9%	1.7%	Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια	▼-2	1.7%	1.9%
	▼-1	13.7%	13.6%		▼-1	6.4%	5.5%		▼-1	4.7%	5.0%
	0	12.9%	13.8%		0	11.3%	13.5%		0	11.7%	15.0%
	▲1	48.7%	46.6%		▲1	47.0%	47.8%		▲1	43.5%	41.5%
	▲2	20.2%	20.9%		▲2	33.4%	31.5%		▲2	38.4%	36.5%
Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων	▼-2	4.2%	4.2%	Λογιστική αποθεμάτων	▼-2	1.1%	1.7%	Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματος	▼-2	2.5%	2.2%
	▼-1	13.9%	14.8%		▼-1	5.6%	4.7%		▼-1	8.6%	9.4%
	0	22.2%	20.6%		0	35.6%	39.2%		0	28.0%	28.0%
	▲1	42.7%	44.3%		▲1	43.1%	40.8%		▲1	31.9%	31.6%
	▲2	17.2%	16.2%		▲2	14.7%	13.6%		▲2	29.1%	28.8%
Κατάρτιση Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης	▼-2	0.6%	0.6%	Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων	▼-2	2.8%	3.0%	Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων	▼-2	8.0%	7.5%
	▼-1	0.3%	0.8%		▼-1	6.4%	5.2%		▼-1	12.2%	12.7%
	0	13.4%	15.4%		0	6.6%	7.2%		0	22.9%	25.4%
	▲1	45.1%	46.8%		▲1	35.9%	39.2%		▲1	36.5%	35.1%
	▲2	40.7%	36.4%		▲2	48.3%	45.3%		▲2	20.4%	19.3%
Μη Κατάρτιση Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων	▼-2	11.9%	13.1%	Λογιστική απομείωσης	▼-2	0.8%	1.1%	Λογιστική έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων	▼-2	12.4%	13.3%
	▼-1	30.2%	30.1%		▼-1	5.0%	4.4%		▼-1	25.1%	25.4%
	0	40.7%	40.7%		0	13.6%	13.9%		0	32.3%	30.1%
	▲1	13.3%	12.3%		▲1	43.8%	44.6%		▲1	18.5%	19.6%
	▲2	3.9%	3.9%		▲2	36.8%	36.0%		▲2	11.6%	11.6%
Κατάρτιση Κατάστασης Χρηματορροών	▼-2	1.4%	1.4%	Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων	▼-2	1.1%	1.4%	Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών	▼-2	1.7%	1.7%
	▼-1	0.8%	0.8%		▼-1	5.6%	4.7%		▼-1	5.5%	5.5%
	0	7.5%	8.6%		0	16.4%	19.2%		0	14.4%	16.3%
	▲1	36.5%	35.2%		▲1	49.7%	48.7%		▲1	44.9%	43.5%
	▲2	53.9%	54.0%		▲2	27.2%	25.9%		▲2	33.5%	33.0%
Σημαντικότητα	▼-2	1.1%	1.1%	Επιμέτρηση στην εύλογη αξία	▼-2	5.0%	5.0%	Γνωστοποιήσεις Προσαρτήματος	▼-2	1.1%	1.1%
	▼-1	9.1%	8.6%		▼-1	16.1%	14.7%		▼-1	2.8%	3.6%
	0	23.2%	26.6%		0	9.1%	10.6%		0	8.3%	9.4%
	▲1	40.6%	37.7%		▲1	40.2%	41.7%		▲1	38.2%	36.0%
	▲2	26.0%	26.0%		▲2	29.6%	28.1%		▲2	49.6%	49.9%
Αρχή της ουσίας πέραν του τύπου	▼-2	2.5%	1.7%	Λογιστική προβλέψεων	▼-2	1.7%	1.9%	Λογιστική ενσπονημένων οικονομικών καταστάσεων	▼-2	1.1%	1.4%
	▼-1	2.5%	2.5%		▼-1	5.0%	5.0%		▼-1	5.3%	5.5%
	0	20.2%	21.8%		0	25.3%	25.6%		0	16.6%	17.5%
	▲1	43.9%	45.3%		▲1	43.5%	44.2%		▲1	51.5%	51.0%
	▲2	30.9%	28.7%		▲2	24.5%	23.3%		▲2	25.5%	24.7%
Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόβεςης	▼-2	1.9%	1.9%	Λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία	▼-2	1.1%	1.7%	Συνολική επίπτωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων	▼-2	1.9%	2.2%
	▼-1	14.4%	13.3%		▼-1	5.0%	5.0%		▼-1	8.3%	8.8%
	0	17.7%	19.4%		0	25.4%	27.1%		0	10.2%	10.7%
	▲1	30.1%	31.9%		▲1	45.0%	43.1%		▲1	47.7%	48.2%
	▲2	35.9%	33.3%		▲2	23.5%	23.2%		▲2	32.0%	30.0%
Λογιστική ενσπονημένων ακινητοποιήσεων	▼-2	3.3%	3.0%	Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων	▼-2	3.1%	2.8%				
	▼-1	7.2%	5.5%		▼-1	4.7%	5.3%				
	0	10.5%	10.8%		0	20.0%	21.7%				
	▲1	47.2%	47.8%		▲1	42.2%	41.7%				
	▲2	31.8%	32.9%		▲2	30.0%	28.6%				



### Πολύ-μεταβλητή Προσέγγιση

Σύμφωνα με την προηγούμενη προσέγγιση, οι μόνο-μεταβλητοί στατιστικοί έλεγχοι δεν καταδεικνύουν κάποια διαφοροποίηση μεταξύ ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ικανοποίησης αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, για κάθε χαρακτηριστικό ξεχωριστά. Ωστόσο, από την περιγραφική ανάλυση φαίνεται ότι τα χαρακτηριστικά λαμβάνουν συνολικά υψηλότερες αξιολογήσεις για τη διάσταση της ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα ως προς το κατά πόσο αυτό μπορεί να θεμελιωθεί και στατιστικά, θα προχωρήσουμε σε περαιτέρω ανάλυση με την προσέγγιση των «Λανθανουσών Τάξεων» (Latent Class Analysis - LCA).<sup>484</sup>

Από τη μελέτη της βιβλιογραφίας προκύπτει ότι, οι περισσότερες τεχνικές τμηματοποίησης βασίζονται, ακόμη και σήμερα, σε αλγοριθμικά μοντέλα (k-means, Hierarchical cluster κ.τ.λ.), τα οποία χρησιμοποιούν την έννοια της «απόστασης» (π.χ. Ευκλείδεια, City Block κ.τ.λ.). Παρά το γεγονός ότι τα παραπάνω μοντέλα είναι αρκετά δημοφιλή, αυτά δεν είναι πιθανοθεωρητικά και η εξαγωγή του αριθμού των ομάδων βασίζεται αποκλειστικά στην κρίση του ερευνητή και σε γραφικές μεθόδους, στερούμενη στατιστικής συμπερασματολογίας.<sup>485</sup>

Προς αυτήν την κατεύθυνση έχει αναπτυχθεί μια διαφορετική μεθοδολογία («model based»), η οποία δεν αφορά στην έννοια της «απόστασης», αλλά σε στατιστικά μοντέλα. Ειδικότερα, η ανάλυση των «Λανθανουσών Τάξεων» (ή «κλάσεων») αποτελεί μία στατιστική διαδικασία, η οποία περιλαμβάνει μια σειρά από μεθοδολογικά εργαλεία που η χρήση τους μας επιτρέπει να αξιολογήσουμε τα αποτελέσματα και ειδικότερα να αποφανθούμε για τον πραγματικό αριθμό των κοινών ομάδων εντός ενός πληθυσμού, εφόσον υφίστανται.<sup>486</sup>

Στην παρούσα εργασία, για τον σχηματισμό των ομάδων χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό πακέτο «R» και πιο συγκεκριμένα το πακέτο «poLCA»<sup>487</sup> (ο κώδικας που χρησιμοποιήθηκε παρουσιάζεται στο Παράρτημα ΙΒ). Η υλοποίηση του μοντέλου εφαρμόστηκε και στις είκοσι (26) μεταβλητές της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, οι οποίες μετασχηματίστηκαν σε κατηγορικές μεταβλητές τριών (3) επιπέδων (-2, -1 -> 1, 0->2, 1, 2 -> 3).

Περαιτέρω, για την επιλογή του κατάλληλου αριθμού ομάδων ελέγχθηκαν έξι (6) εναλλακτικά μοντέλα, τα οποία αξιολογήθηκαν ως προς το κριτήριο πληροφορίας του *Akaike* (AIC) και το κριτήριο πληροφορίας κατά *Bayes* (BIC).

---

<sup>484</sup> Βλ. *McLachlan / K.E. Basford*, Mixture models: Inference and application to clustering, *Banfield / Raftery*, Model-based Gaussian and non-Gaussian clustering *Biometrics*, 803-21.

<sup>485</sup> Βλ. *Magidson / J.K., Vermunt*, Latent...,2002,37-44.

<sup>486</sup> Βλ. *Wedel / Kamakura*, Market Segmentation: Conceptual and Methodological Foundations.

<sup>487</sup> Βλ. *Linzer / Lewis*, poLCA: Polytomous Variable Latent Class Analysis. R package, version 1.3, 2011, URL <http://CRAN.R-project.org/package=poLCA>

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, ένα από τα πιο γνωστά προβλήματα του αλγόριθμου EM, ο οποίος χρησιμοποιείται για την επίλυση του μοντέλων LCA είναι ότι, ανάλογα με τις πρωταρχικές τιμές (starting values), οι οποίες τροφοδοτούν τον αλγόριθμο αυτό ενδέχεται να βρεθεί το τοπικό και όχι το ολικό μέγιστο της λογαριθμικής συνάρτησης πιθανοφάνειας.<sup>488</sup> Προκειμένου να αποφευχθεί αυτό, το κάθε ένα από τα έξι (6) μοντέλα επαναλήφθηκε δέκα (10) φορές και για τους σκοπούς της έρευνας διατηρήθηκε εκείνο το οποίο ελαχιστοποιούσε τον λογάριθμο της συνάρτησης πιθανοφάνειας.

Από τα αποτελέσματα της ανάλυσης, τα οποία παρουσιάζονται στον Πίνακα 18 που ακολουθεί, ο δείκτης BIC προκρίνει ως βέλτιστο μοντέλο αυτό των τριών ομάδων, ενώ το κριτήριο του AIC, αν και δεν ελαχιστοποιείται, φαίνεται ότι σταματά να μειώνεται σημαντικά για λύση μεγαλύτερη των τριών ομάδων.

Πίνακας 18: Δείκτες Πιθανοφάνειας

Ομάδες (Segments)	AIC (LL)	BIC (LL)
1 – Ομάδα	14105	14307
2 – Ομάδες	12648	13057
<b>3 – Ομάδες</b>	12336	<b>12951</b>
4 – Ομάδες	12181	13003
5 – Ομάδες	12078	13106
6 – Ομάδες	12064	13299

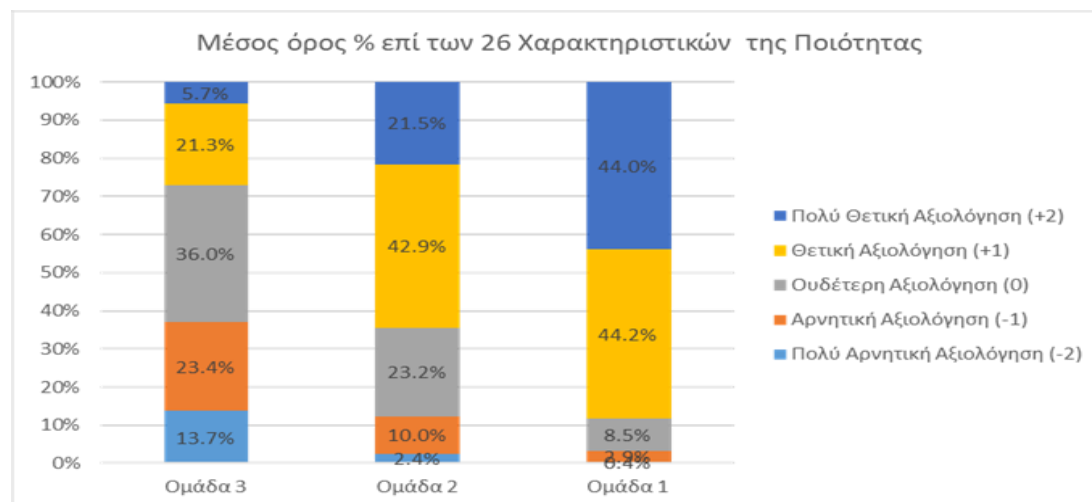
Αναλύοντας περισσότερο τις ομάδες που προέκυψαν ως προς τις είκοσι (26) διαστάσεις αξιολόγησης της ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, προκύπτει μια διακριτή λύση, ως προς το προφίλ των ομάδων αυτών και μια σαφής διάταξη του επιπέδου αξιολόγησης των είκοσι (26) χαρακτηριστικών ανά ομάδα (Παράρτημα ΣΤ).

Ειδικότερα, η μεγαλύτερη ομάδα που προκύπτει είναι η ομάδα στην οποία συμμετέχουν εκείνοι, οι οποίοι έχουν απαντήσει με πολύ θετικές αξιολογήσεις («σημαντικά θετική επίδραση»), όπου το μέσο ποσοστό θετικής ή πολύ θετικής αξιολόγησης ανά χαρακτηριστικό ανέρχεται στο 88.2%. Οι συμμετέχοντες της παραπάνω ομάδας αντιστοιχούν στο 45,70% του δείγματος. Η δεύτερη ομάδα αποτελείται από συμμετέχοντες, οι οποίοι αξιολογούν θετικά ή πολύ θετικά τα είκοσι έξι (26) χαρακτηριστικά σε ένα μέσο ποσοστό 64,40% ανά χαρακτηριστικό. Ο πληθυσμός της ομάδας αυτής αντιστοιχεί στο 39.9% του δείγματος. Τέλος, η τρίτη ομάδα αποτελείται από εκείνους, οι οποίοι αξιολογούν θετικά ή πολύ θετικά τα είκοσι έξι (26) χαρακτηριστικά, με ένα μέσο ποσοστό μόλις 27,00%, ενώ ο πληθυσμός της ομάδας αυτής αντιστοιχεί στο 14.3% του δείγματος.

<sup>488</sup> Βλ. McLachlan / Krishnan, The EM Algorithm and Extensions.

Τα ανωτέρω παρουσιάζονται διαγραμματικά ως εξής:

Διάγραμμα 1: Μέσος όρος αξιολογήσεων χαρακτηριστικών ποιότητας



Χρησιμοποιώντας τα κέντρα βάρους των τριών ομάδων (δηλαδή τις αξιολογήσεις στα είκοσι έξι (26) επιμέρους χαρακτηριστικά σχετικά με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης), προβάλλουμε τον αλγόριθμο LCA (Latent Class Analysis) στα είκοσι έξι (26) χαρακτηριστικά αξιολόγησης της ικανοποίησης των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, έτσι ώστε να διαπιστωθεί πώς διαμορφώνονται οι ομάδες επί των διαστάσεων της ικανοποίησης των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης, τα οποία παρουσιάζονται στον Πίνακα 19 καταδεικνύουν μία μικρή μετατόπιση από το υψηλό επίπεδο αξιολόγησης στο μεσαίο (2,40%).

Πίνακας 19: Διαμόρφωση ομάδων ως προς την ποιότητα και την ικανοποίηση αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

		Ικανοποίηση			Σύνολο	%
		Ομάδα 3	Ομάδα 2	Ομάδα 1		
Ποιότητα	Ομάδα 3	47	5	0	52	<b>14.3%</b>
	Ομάδα 2	3	137	5	145	<b>39.9%</b>
	Ομάδα 1	0	14	152	166	<b>45.7%</b>
	Σύνολο	50	156	157	363	
%		<b>13.8%</b>	<b>43.0%</b>	<b>43.3%</b>		<b>100%</b>

Ο στατιστικός έλεγχος συμμετρίας (*Mc Nemar - Bowker*<sup>489</sup>) δίνει εσφαλμένη πιθανότητα επιλογής της εναλλακτικής  $p\text{-value}=0.092$ , σύμφωνα με τον οποίο η μηδενική υπόθεση περί συμμετρίας δεν απορρίπτεται για  $\alpha=0,05$  αλλά απορρίπτεται για  $\alpha=0,10$ . Ωστόσο και εξαιτίας των μηδενικών κελιών του Πίνακα 19 (βασική προϋπόθεση για την αξιοπιστία του στατιστικού ελέγχου), προχωράμε και στον ακριβή έλεγχο (exact test), ο οποίος μας δίνει  $p\text{-value}=0,127$ , κάνοντας δεκτή την υπόθεση της συμμετρίας (και της ομοιογένειας περιθωρίου). Κατά συνέπεια οι διαφοροποιήσεις στα ποσοστά των δυο ομάδων που προκύπτουν από τα χαρακτηριστικά της ποιότητας και της ικανοποίησης αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης δεν είναι στατιστικά σημαντικές.

### 3.3 Σύγκριση υποπληθυσμών

Μία επίσης σημαντική περιοχή ενδιαφέροντος για την παρούσα έρευνα, είναι το πόσο αξιολογείται διαφορετικά η επίδραση των Ε.Λ.Π. στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην ικανοποίηση των αναγκών, από διαφορετικές «δημογραφικές» ομάδες.

Αναλυτικότερα, με τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης διαμορφώθηκαν πίνακες διασταύρωσης των ομάδων που προέκυψαν από την ανάλυση λανθανουσών τάξεων με τα εξής δημογραφικά χαρακτηριστικά:

- Φύλο
- Ηλικία
- Έτη εμπειρίας
- Τύπος Εταιρείας
- Θέση Εργαζόμενου

Ξεκινώντας από το φύλο παρατηρούμε ότι, οι γυναίκες δίνουν κατά μέσο όρο υψηλότερες αξιολογήσεις στις διαστάσεις της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και κατά 54,70% ανήκουν στην Ομάδα 3 (υψηλές αξιολογήσεις), ενώ οι άντρες κατηγοριοποιούνται στην ίδια ομάδα σε ποσοστό 43,00%.

Προκειμένου όμως να εξαχθούν συμπεράσματα, ως προς το αν είναι στατιστικά σημαντική αυτή η διαφορά, χρησιμοποιούμε τον συνολικό έλεγχο (chi-square) και το διορθωμένο υπόλοιπο (τιμές εκτός του διαστήματος  $[-1,96, 1,96]$  είναι στατιστικά σημαντικές για  $\alpha=0,05$ ). Με την προσέγγιση αυτή παρατηρείται ότι η διαφοροποίηση δεν είναι στατιστικά σημαντική. Τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης των μετρήσεων επί της επίδρασης των Ε.Λ.Π. στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με βάση το φύλλο, παρουσιάζονται στον Πίνακα 20 που ακολουθεί.

---

<sup>489</sup> Βλ. *Bowker*, A test for symmetry...,1948, 572-574.

Πίνακας 20: Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και φύλο

		LCA Ομάδες Ποιότητας		
		Χαμηλές Αξιολογήσεις	Μεσαίες Αξιολογήσεις	Υψηλές Αξιολογήσεις
chi-square=4,035, df=2, p-value=0.133				
Ανδρας	% within gender	14.4%	42.6%	43.0%
	Adjusted Residual	0.1	1.9	-1.9
Γυναίκα	% within gender	14.0%	31.4%	54.7%
	Adjusted Residual	-0.1	-1.9	1.9
	% within gender	14.3%	39.9%	45.7%

Αντίθετα, ως προς την ικανοποίηση αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, από τη στατιστική ανάλυση προκύπτουν διαφορές ως προς τη συγκεκριμένη μέτρηση με βάση το φύλο και οι γυναίκες παρουσιάζονται περισσότερο ικανοποιημένες από τους άντρες, με στατιστικά σημαντικές διαφορές. Τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης των μετρήσεων επί της επίδρασης των Ε.Λ.Π. στην κάλυψη των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με βάση το φύλο, παρουσιάζονται στον Πίνακα 21 που ακολουθεί.

Πίνακας 21: Ικανοποίηση αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και φύλο

		LCA Ομάδες Ικανοποίησης		
		Χαμηλές Αξιολογήσεις	Μεσαίες Αξιολογήσεις	Υψηλές Αξιολογήσεις
chi-square=6,312, df=2, p-value=0.043				
Ανδρας	% within gender	14.1%	46.2%	39.7%
	Adjusted Residual	0.3	2.2	-2.4
Γυναίκα	% within gender	12.8%	32.6%	54.7%
	Adjusted Residual	-0.3	-2.2	2.4
	% within gender	13.8%	43.0%	43.3%

Ενδιαφέρον παρουσιάζει και η σύγκριση των αξιολογήσεων ανά τύπο ελεγκτικής εταιρείας εργασίας των συμμετεχόντων στην έρευνα, όπου οι εργαζόμενοι σε δίκτυα, τα οποία ανήκουν στα τέσσερα μεγαλύτερα διεθνώς, κατατάσσονται σε ποσοστό 72,20% στην ομάδα η οποία αξιολογεί πολύ θετικά την επίδραση του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ενώ οι εργαζόμενοι σε αμιγώς ελληνικές ελεγκτικές εταιρείες κατατάσσονται στην συγκεκριμένη ομάδα σε ποσοστό μόλις 34,70%. Τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης των μετρήσεων επί της επίδρασης των Ε.Λ.Π. στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, λαμβάνοντας υπόψη την εταιρεία εργασίας των συμμετεχόντων, παρουσιάζονται στον Πίνακα 22 που ακολουθεί.

**Πίνακας 22:** Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ελεγκτικής εταιρεία εργασίας

		LCA Ομάδες Ποιότητας		
		Χαμηλές Αξιολογήσεις	Μεσαίες Αξιολογήσεις	Υψηλές Αξιολογήσεις
chi-square=36,341, df=10, p-value=0.000				
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 4 μεγαλύτερων διεθνώς	% within type	5.6%	22.2%	72.2%
	Adjusted Residual	-1.6	-2.3	3.4
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 6 μεγαλύτερων διεθνώς	% within type	8.7%	30.4%	60.9%
	Adjusted Residual	-0.8	-1.0	1.5
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 8 μεγαλύτερων διεθνώς	% within type	11.6%	53.5%	34.9%
	Adjusted Residual	-0.5	1.9	-1.5
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία μεταξύ (δίκτυο) των 10 - 15 μεγαλύτερων διεθνώς	% within type	13.2%	37.7%	49.1%
	Adjusted Residual	-0.2	-0.4	0.5
Αμιγώς Ελληνική ελεγκτική εταιρεία	% within type	19.7%	45.7%	34.7%
	Adjusted Residual	2.8	2.1	-4.0
Άλλη εταιρεία μη ελεγκτική	% within type	3.4%	20.7%	75.9%
	Adjusted Residual	-1.7	-2.2	3.4
	% within type	14.3%	40.1%	45.7%

Οι αντιλήψεις σχετικά με την θετική επίδραση του νόμου διαφοροποιούνται επίσης σημαντικά ανάλογα με τη θέση του εργαζόμενου όπου οι «Partners – Εταίροι – Γενικοί Διευθυντές» τοποθετούνται λιγότερο θετικά, ενώ οι «Senior Managers – Ανώτεροι Διευθυντές» κατατάσσονται σε ποσοστό 67,50% στην ομάδα των «υψηλών αξιολογήσεων». Αυτό παρουσιάζεται στον Πίνακα 23 που ακολουθεί.

**Πίνακας 23: Ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και θέση εργαζομένου**

		LCA Ομάδες Ποιότητας		
		Χαμηλές Αξιολογήσεις	Μεσαίες Αξιολογήσεις	Υψηλές Αξιολογήσεις
chi-square=31,667, df=12, p-value=0.002				
Partner – Εταίρος - Γενικός Διευθυντής	% within job position	17.7%	43.9%	38.4%
	Adjusted Residual	2.3	1.6	-3.2
Director - Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής	% within job position	13.3%	33.3%	53.3%
	Adjusted Residual	-0.1	-0.5	0.6
Senior Manager - Ανώτερος Διευθυντής	% within job position	5.0%	27.5%	67.5%
	Adjusted Residual	-1.7	-1.7	2.9
Manager - Διευθυντής	% within job position	2.8%	47.2%	50.0%
	Adjusted Residual	-2.0	0.9	0.5
Assistant manager / Supervisor – Αναπληρωτής Διευθυντής	% within job position	0.0%	33.3%	66.7%
	Adjusted Residual	-1.6	-0.5	1.6
Senior – Ελεγκτής	% within job position	22.2%	40.0%	37.8%
	Adjusted Residual	1.7	0.0	-1.2
Άλλο (διευκρινίστε)	% within job position	0.0%	10.0%	90.0%
	Adjusted Residual	-1.3	-2.0	2.8
	% within job position	13.9%	40.1%	46.0%

Περαιτέρω, οι διαφοροποιήσεις που παρουσιάζονται στις τυπολογίες που προκύπτουν από την αξιολόγηση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ως προς τον τύπο ελεγκτικής εταιρείας και την θέση που κατέχει ο εργαζόμενος, επαναλαμβάνονται με ελάχιστες διαφορές και στις τυπολογίες που προκύπτουν από τις διαστάσεις της ικανοποίησης των αναγκών των χρηστών.

Συνολικά, οι μεγαλύτερες και στατιστικά σημαντικά διαφοροποιήσεις εντοπίζονται στο φύλο (μόνο όμως ως προς την ικανοποίηση των αναγκών στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση), στον τύπο της εταιρείας και στην θέση του εργαζόμενου ενώ τα χρόνια προϋπηρεσίας και η ηλικία (με εξαίρεση τους άνω των εξήντα πέντε ετών) δεν επηρεάζουν τις αντιλήψεις.

Συνοπτικά, η σχέση των δημογραφικών ομάδων απεικονίζεται στον χάρτη που παρουσιάζεται στο Παράρτημα Ζ, ο οποίος προκύπτει από την «ανάλυση πολλαπλών συστοιχιών» (Multiple Correspondence Analysis). Η ανάλυση και ερμηνεία του χάρτη είναι συσχετιστική, δηλαδή η τοποθέτηση μιας δημογραφικής ομάδας στο χάρτη ως προς μια οποιαδήποτε τυπολογία αξιολόγησης, σημαίνει ότι η συγκεκριμένη δημογραφική ομάδα συγκεντρώνει τα υψηλότερα ποσοστά (%) για τη συγκεκριμένη τυπολογία, σε σχέση με τις υπόλοιπες δημογραφικές ομάδες.

### 3.4 Κόστος εφαρμογής και δείκτες ικανοποίησης

Στις προηγούμενες ενότητες 3.1 και 3.2, Κεφάλαιο 3, Μέρος Τρίτο, παρουσιάστηκε η στατιστική ανάλυση των είκοσι έξι (26) επιμέρους χαρακτηριστικών (μεταβλητές Q6 – Q31), όπως αυτά προσεγγίστηκαν με τις ερωτήσεις του βασικού κορμού του

ερωτηματολογίου για της επίδραση του ισχύοντος νομικού πλαισίου ως προς: α) την βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και β) της ικανοποίησης αναγκών, καθώς και η σχέση των δύο μετρήσεων.

Επιπλέον, μέσω του ερωτηματολογίου ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να αξιολογήσουν την επίδραση των Ε.Λ.Π. ως προς: Α) το κόστος εφαρμογής (μεταβλητές Q32 και Q31) και Β) επί συγκεκριμένων ποιοτικών χαρακτηριστικών (μεταβλητές Q34Δ, Q34Α, Q35Σ, Q35ΠΑ, Q36Σ, Q36Ε, Q36ΕΧΠ και Q36ΣΑ), τα οποία είναι διεθνώς αποδεκτά και αποτελούν για τους σκοπούς της έρευνας «δείκτες ικανοποίησης». Έτσι διαμορφώνονται για τη στατιστική ανάλυση δύο επιπλέον θεματικές ενότητες, οι εξής:

Α. Κόστος εφαρμογής (κλίμακα στο διάστημα [-2, 2])

A1. Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς

A2. Επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών

Β. Ποιοτικά χαρακτηριστικά (κλίμακα στο διάστημα [1, 10])

B1. Διαφάνεια

B2. Αξιοπιστία

B3. Συνάφεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

B4. Πιστή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

B5. Συγκρισσιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

B6. Επαληθευσιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

B7. Έγκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση

B8. Σαφήνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Ξεκινώντας από τη (Β) θεματική ενότητα και τα οκτώ (8) ποιοτικά χαρακτηριστικά, για την απλοποίηση της ανάλυσης, εξετάστηκε το ενδεχόμενο αυτά να ενοποιηθούν σε μια κοινή κλίμακα, προχωρώντας σε διερευνητική παραγοντική ανάλυση, καθώς εμφανίζονται πολύ υψηλοί συντελεστές συσχέτισης μεταξύ τους. Οι συντελεστές συσχέτισης μεταξύ των οκτώ (8) ποιοτικών χαρακτηριστικών παρουσιάζονται στον Πίνακα 24 στη συνέχεια.

Πίνακας 24: Συντελεστές συσχέτισης ποιοτικών χαρακτηριστικών



Pearson's r Correlations								
	Διαφάνεια	Αξιοπιστία	Συνάρπεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	Πιστή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	Συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	Επαληθευσιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	Εύκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση	Σαφήνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
Διαφάνεια	1	,910**	,891**	,869**	,757**	,804**	,758**	,860**
Αξιοπιστία	,910**	1	,889**	,880**	,786**	,831**	,780**	,881**
Συνάρπεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	,891**	,889**	1	,921**	,814**	,814**	,753**	,878**
Πιστή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	,869**	,880**	,921**	1	,788**	,801**	,755**	,862**
Συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	,757**	,786**	,814**	,788**	1	,840**	,780**	,793**
Επαληθευσιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	,804**	,831**	,814**	,801**	,840**	1	,791**	,823**
Εύκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση	,758**	,780**	,753**	,755**	,780**	,791**	1	,823**
Σαφήνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	,860**	,881**	,878**	,862**	,793**	,823**	,823**	1

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της διερευνητικής παραγοντικής ανάλυσης, τα οκτώ (8) υπό εξέταση ποιοτικά χαρακτηριστικά μπορούν να εκφραστούν από έναν και μόνο «θεωρητικό παράγοντα» (στον Πίνακα 25 που ακολουθεί ο «θεωρητικός παράγοντας» αναφέρεται για σκοπούς απλοποίησης της παρουσίασης ως «Αξιοπιστία / Διαφάνεια»), ο οποίος μάλιστα ερμηνεύει το 83,60% του πίνακα διακυμάνσεων – συνδιακυμάνσεων. Ο θεωρητικός παράγοντας είναι ουσιαστικά ένας γραμμικός συνδυασμός των οκτώ (8) ποιοτικών χαρακτηριστικών, ενσωματώνοντας αυτά σε ένα μόνο μετρήσιμο μέγεθος, με μέσο όρο τιμών το '0' και τυπική απόκλιση ίση με τη μονάδα.

Επιπλέον, το αποτέλεσμα του κριτηρίου των *Kaiser–Meyer–Olkin* (KMO) ήταν 0.94, ενώ το τεστ του *Bartlett* περί σφαιρικότητας ήταν στατιστικά σημαντικό, δικαιολογώντας την ενοποίηση των οκτώ (8) χαρακτηριστικών σε έναν ενιαίο παράγοντα.<sup>490</sup> Ο ως άνω θεωρητικός παράγοντας επανακωδικοποιείται στη συνέχεια σε τρεις τάξεις (χαμηλό επίπεδο – μεσαίο επίπεδο – υψηλό επίπεδο), όπου σε κάθε τάξη αντιστοιχεί το 1/3 του δείγματος.

Συγκρίνοντας τα τρία επίπεδα βαθμού επίδρασης των Ε.Λ.Π. με τα δημογραφικά χαρακτηριστικά, διαπιστώνονται στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις. Ειδικότερα, οι συμμετέχοντες στην έρευνα, οι οποίοι είναι εργαζόμενοι σε πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των τεσσάρων μεγαλύτερων διεθνώς, με καθόλου έως δεκαετή προϋπηρεσία (0-10 έτη), καθώς και αυτοί οι οποίοι εργάζονται ως «Senior Manager - Ανώτερος Διευθυντής» και «Assistance Manager / Supervisor – Αναπληρωτής Διευθυντής», αποδίδουν στον θεωρητικό παράγοντα των ποιοτικών

<sup>490</sup> Βλ. *Dziuban / Charles / Shirkey / C. Edwin*, When is a..., 1974, 358–361.

χαρακτηριστικών πολύ υψηλότερες μετρήσεις στα οκτώ (8) ποιοτικά χαρακτηριστικά, τα οποία εξετάζονται από την έρευνα, αλλά και συνολικά.

Αντίθετα, οι συμμετέχοντες στην έρευνα, οι οποίοι είναι εργαζόμενοι σε αμιγώς ελληνικές ελεγκτικές και αυτοί που εργάζονται ως «Partner – Εταίρος - Γενικός Διευθυντής» ή έχουν ηλικία άνω των εξήντα πέντε (65) ετών βρίσκονται στο χαμηλό επίπεδο ως προς την θετική αξιολόγηση της επίδρασης των Ε.Λ.Π. επί των υπό εξέταση ποιοτικών χαρακτηριστικών. Τα προαναφερθέντα παρουσιάζονται στον Πίνακα 25 που ακολουθεί:

**Πίνακας 25: Συντελεστές συσχέτισης ποιοτικών χαρακτηριστικών και δημογραφικών χαρακτηριστικών**

		Αξιοπιστία /διαφάνεια		
		Χαμηλό επίπεδο	Μεσαίο επίπεδο	Υψηλό επίπεδο
chi-square=37,722, df=10, p-value=0.000				
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 4 μεγαλύτερων διεθνώς	% w ithin type	11.1%	33.3%	55.6%
	Adjusted Residual	-3.0	-0.1	3.1
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 6 μεγαλύτερων διεθνώς	% w ithin type	26.1%	47.8%	26.1%
	Adjusted Residual	-0.8	1.5	-0.7
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 8 μεγαλύτερων διεθνώς	% w ithin type	39.5%	23.3%	37.2%
	Adjusted Residual	0.9	-1.6	0.7
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία μεταξύ (δίκτυο) των 10 - 15 μεγαλύτερων	% w ithin type	32.1%	39.6%	28.3%
	Adjusted Residual	-0.2	1.0	-0.8
Αμιγώς Ελληνική ελεγκτική εταιρεία	% w ithin type	42.2%	33.5%	24.3%
	Adjusted Residual	3.4	-0.1	-3.3
Άλλη εταιρεία μη ελεγκτική	% w ithin type	6.9%	31.0%	62.1%
	Adjusted Residual	-3.2	-0.3	3.5
	% w ithin type	33.3%	33.9%	32.8%

		Αξιοπιστία /διαφάνεια		
		Χαμηλό επίπεδο	Μεσαίο επίπεδο	Υψηλό επίπεδο
chi-square=28,722, df=12, p-value=0.004				
Partner – Εταιρός – Γενικός Διευθυντής	% w ithin job position	39.9%	33.8%	26.3%
	Adjusted Residual	2.8	0.3	-3.1
Director - Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής	% w ithin job position	26.7%	46.7%	26.7%
	Adjusted Residual	-0.6	1.1	-0.5
Senior Manager - Ανώτερος Διευθυντής	% w ithin job position	20.0%	25.0%	55.0%
	Adjusted Residual	-1.9	-1.2	3.1
Manager - Διευθυντής	% w ithin job position	27.8%	25.0%	47.2%
	Adjusted Residual	-0.8	-1.1	1.9
Assistance Manager / Supervisor	% w ithin job position	20.0%	20.0%	60.0%
	Adjusted Residual	-1.1	-1.1	2.3
Senior – Ελεγκτής	% w ithin job position	35.6%	42.2%	22.2%
	Adjusted Residual	0.3	1.4	-1.7
Άλλο (δευκρινιστέ)	% w ithin job position	10.0%	40.0%	50.0%
	Adjusted Residual	-1.6	0.5	1.1
	% w ithin job position	33.7%	33.1%	33.1%

		Αξιοπιστία /διαφάνεια		
		Χαμηλό επίπεδο	Μεσαίο επίπεδο	Υψηλό επίπεδο
chi-square=13,295, df=6, p-value=0.039				
0-10	% w ithin experience	18.2%	22.7%	59.1%
	Adjusted Residual	-1.6	-1.1	2.7
10-20	% w ithin experience	27.2%	39.7%	33.1%
	Adjusted Residual	-2.0	1.9	0.0
20-30	% w ithin experience	38.9%	30.1%	31.0%
	Adjusted Residual	1.5	-0.9	-0.5
30+	% w ithin experience	40.0%	31.1%	28.9%
	Adjusted Residual	1.5	-0.6	-0.9
	% w ithin experience	33.5%	33.5%	33.0%

Ως προς το κόστος εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου, αυτό εξετάστηκε από την έρευνα με δύο διαστάσεις. Με την πρώτη διάσταση εξετάστηκε η σχέση του κόστους εφαρμογής των Ε.Λ.Π. με την ωφέλεια που απολαμβάνουν οι ενδιαφερόμενοι από την εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου. Η δεύτερη διάσταση αφορά την άμεση και μονομερή επίπτωση του κόστους εφαρμογής των διατάξεων του ισχύοντος νομικού πλαισίου, επί της παραγωγής χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω των κατά τα Ε.Λ.Π. συνταγμένων οικονομικών καταστάσεων και την χρησιμοποίηση αυτών.

Για τους σκοπούς της ανάλυσης, οι δύο διαστάσεις που σχετίζονται με το κόστος εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου, μετασχηματίστηκαν σε κατηγορικές μεταβλητές τριών επιπέδων (-2, -1 -> 1, 0->2, 1, 2 -> 3), προκειμένου να προχωρήσουμε σε στατιστικούς ελέγχους (chi-square), σχετικά με το αν υπάρχει διαφοροποίηση σε συγκεκριμένους υπό-πληθυσμούς (π.χ. τύπος ελεγκτικής εταιρείας, θέση εργασίας, φύλο και ηλικία κ.τ.λ.).

Όπως παρατηρούμε στον Πίνακα 26 κατωτέρω, οι γυναίκες αξιολογούν υψηλότερα την θετική επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. άμεσα στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (59,30% έναντι 44,90%), ενώ δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση μεταξύ ανδρών και γυναικών ως προς την αξιολόγηση του κόστους της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. και του οφέλους αναφοράς.

**Πίνακας 26:** Διασταύρωση κόστους και φύλου συμμετεχόντων

chi-square=1,467 df=2 p-value=0.480		Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς			chi-square=11,050 df=2 p-value=0.004			
		Χαμηλό Επίπεδο	Μεσαίο Επίπεδο	Υψηλό Επίπεδο	Επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών			
					Χαμηλό Επίπεδο	Μεσαίο Επίπεδο	Υψηλό Επίπεδο	
Άνδρας	% within gender	20.9%	18.4%	60.6%	21.4%	33.7%	44.9%	
	Adjusted Residual	-0.2	1.2	-0.7	-0.8	3.3	-2.3	
Γυναίκα	% within gender	22.1%	12.8%	65.1%	25.6%	15.1%	59.3%	
	Adjusted Residual	0.2	-1.2	0.7	0.8	-3.3	2.3	
	% within gender	21.2%	17.1%	61.7%	22.4%	29.3%	48.3%	

Σημαντικές διαφοροποιήσεις στις δύο διαστάσεις του κόστους παρατηρούνται και ως προς τον τύπο εταιρείας, στις οποίες εργάζονται οι συμμετέχοντες στην έρευνα, όπου οι αμιγώς ελληνικές ελεγκτικές εταιρείες αξιολογούν λιγότερο θετικά, τόσο το κόστος της εφαρμογής όσο και την επίπτωση της στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών. Αντίθετα, οι εργαζόμενοι σε πολυεθνικές ελεγκτικές εταιρείες μεταξύ των τεσσάρων μεγαλύτερων διεθνώς δίνουν τις υψηλότερες αξιολογήσεις. Τα αποτελέσματα της σχετικής στατιστικής ανάλυσης παρουσιάζονται στον Πίνακα 27 που ακολουθεί.

**Πίνακας 27:** Διασταύρωση κόστους και ελεγκτικής εταιρείας

chi-square=19,887 df=10 p-value=0.030		Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς			chi-square=18,645 df=10 p-value=0.045			
		Χαμηλό Επίπεδο	Μεσαίο Επίπεδο	Υψηλό Επίπεδο	Επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών			
					Χαμηλό Επίπεδο	Μεσαίο Επίπεδο	Υψηλό Επίπεδο	
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 4 μεγαλύτερων διεθνώς	% within type	5.6%	8.3%	86.1%	16.7%	22.2%	61.1%	
	Adjusted Residual	-2.4	-1.5	3.2	-0.9	-1.0	1.7	
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 6 μεγαλύτερων διεθνώς	% within type	13.0%	17.4%	69.6%	8.7%	43.5%	47.8%	
	Adjusted Residual	-1.0	0.0	0.8	-1.6	1.5	0.0	
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 8 μεγαλύτερων διεθνώς	% within type	27.9%	16.3%	55.8%	20.9%	37.2%	41.9%	
	Adjusted Residual	1.1	-0.2	-0.8	-0.3	1.2	-0.9	
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία μεταξύ (δίκτυο) των 10 - 15 μεγαλύτερων διεθνώς	% within type	17.0%	15.1%	67.9%	15.1%	24.5%	60.4%	
	Adjusted Residual	-0.8	-0.5	1.1	-1.4	-0.9	1.9	
Αμιγώς Ελληνική ελεγκτική εταιρεία	% within type	27.2%	19.7%	53.2%	27.9%	31.4%	40.7%	
	Adjusted Residual	2.6	1.1	-3.1	2.4	0.8	-2.7	
Άλλη εταιρεία μη ελεγκτική	% within type	10.3%	20.7%	69.0%	24.1%	13.8%	62.1%	
	Adjusted Residual	-1.5	0.5	0.9	0.2	-1.9	1.6	
	% within type	21.3%	17.4%	61.3%	22.5%	29.5%	48.0%	

Ο ολικός έλεγχος chi-square σχετικά με την θέση εργασίας και τα έτη προϋπηρεσίας δεν δίνει στατιστικά σημαντικές διαφορές για  $\alpha=0,05$ , ωστόσο αναλύοντας τα διορθωμένα υπόλοιπα παρατηρείται ότι, οι συμμετέχοντες στην έρευνα, οι οποίοι εργάζονται ως «Partners – Εταίροι – Γενικοί Διευθυντές» δίνουν χαμηλότερες

αξιολογήσεις, ενώ όσοι έχουν προϋπηρεσία έως δέκα (10) έτη αξιολογούν θετικότερα τα οφέλη των Ε.Λ.Π. ως προς τα κόστη. Τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης παρουσιάζονται στους Πίνακες 28 και 29 που ακολουθούν.

**Πίνακας 28:** Διασταύρωση κόστους και θέση εργασίας

		Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς			Επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών				
		Χαμηλό Επίπεδο	Μεσαίο Επίπεδο	Υψηλό Επίπεδο	Χαμηλό Επίπεδο	Μεσαίο Επίπεδο	Υψηλό Επίπεδο		
chi-square=17,898 df=12 p-value=0.119					chi-square=19,829 df=12 p-value=0.070				
Partner – Εταίρος - Γενικός Διευθυντής	% within job	25.8%	18.2%	56.1%	Partner – Εταίρος - Γενικός Διευθυντής	% within job	25.3%	32.8%	41.9%
	Adjusted Residual	2.2	0.7	-2.4		Adjusted Residual	1.5	1.5	-2.6
Director - Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής	% within job	13.3%	13.3%	73.3%	Director - Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής	% within job	13.3%	20.0%	66.7%
	Adjusted Residual	-0.8	-0.4	1.0		Adjusted Residual	-0.9	-0.8	1.5
Senior Manager - Ανώτερος Διευθυντής	% within job	10.0%	15.0%	75.0%	Senior Manager - Ανώτερος Διευθυντής	% within job	12.5%	40.0%	47.5%
	Adjusted Residual	-1.9	-0.4	1.9		Adjusted Residual	-1.6	1.5	-0.1
Manager - Διευθυντής	% within job	13.9%	11.1%	75.0%	Manager - Διευθυντής	% within job	11.4%	20.0%	68.6%
	Adjusted Residual	-1.2	-1.0	1.7		Adjusted Residual	-1.6	-1.3	2.6
As sistance Manager / Supervisor – Αναπληρωτής Διευθυντής	% within job position	0.0%	26.7%	73.3%	Assistance Manager / Supervisor – Αναπληρωτής Διευθυντής	% within job position	13.3%	26.7%	60.0%
	Adjusted Residual	-2.1	1.0	1.0		Adjusted Residual	-0.9	-0.3	0.9
Senior – Ελεγκτής	% within job	31.1%	15.6%	53.3%	Senior – Ελεγκτής	% within job	33.3%	20.0%	46.7%
	Adjusted Residual	1.7	-0.3	-1.2		Adjusted Residual	1.9	-1.5	-0.2
Άλλο (διευκρινίστε)	% within job	10.0%	20.0%	70.0%	Άλλο (διευκρινίστε)	% within job	20.0%	20.0%	60.0%
	Adjusted Residual	-0.9	0.3	0.6		Adjusted Residual	-0.2	-0.7	0.8
	% within job	21.4%	17.0%	61.6%		% within job	22.3%	29.6%	48.0%

**Πίνακας 29:** Διασταύρωση κόστους και έτη προϋπηρεσίας

		Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς			Επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών				
		Χαμηλό Επίπεδο	Μεσαίο Επίπεδο	Υψηλό Επίπεδο	Χαμηλό Επίπεδο	Μεσαίο Επίπεδο	Υψηλό Επίπεδο		
chi-square=9,642 df=6 p-value=0.141					chi-square=11,943 df=6 p-value=0.063				
0-10	% within	4.5%	18.2%	77.3%	0-10	% within	18.2%	4.5%	77.3%
	Adjusted Residual	-2.0	0.1	1.6		Adjusted Residual	-0.5	-2.6	2.8
10-20	% within	25.7%	12.5%	61.8%	10-20	% within	25.9%	30.4%	43.7%
	Adjusted Residual	1.6	-1.8	0.1		Adjusted Residual	1.2	0.3	-1.3
20-30	% within	18.6%	23.0%	58.4%	20-30	% within	18.6%	30.1%	51.3%
	Adjusted Residual	-0.9	2.0	-0.8		Adjusted Residual	-1.2	0.2	0.8
30+	% within	22.2%	16.7%	61.1%	30+	% within	23.3%	33.3%	43.3%
	Adjusted Residual	0.2	-0.1	-0.1		Adjusted Residual	0.2	0.9	-1.0
	% within	21.3%	17.2%	61.5%		% within	22.5%	29.4%	48.1%

### 3.5 Οι διαφορές των δύο πλαισίων ως ερμηνευτικές μεταβλητές.

Σε αυτήν την ενότητα παρουσιάζεται η στατιστική διερεύνηση της επίδρασης των είκοσι έξι (26) μέτρων των Ε.Λ.Π. (είκοσι πέντε (25) διαφορές μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων λογιστικής πλέον ενός μέτρου για τη συνολική επίδραση των Ε.Λ.Π.), επί: α) του κόστους εφαρμογής και της ωφέλειας, β) του κόστους παραγωγής και χρησιμοποίησης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, γ) της συνολικής αντιλαμβανόμενης επίπτωσης των Ε.Λ.Π και δ) των ποιοτικών χαρακτηριστικών της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Ειδικότερα, για τους σκοπούς της συγκεκριμένης στατιστικής ανάλυσης, τα είκοσι έξι (26) μέτρα θα χρησιμοποιηθούν ως «ερμηνευτικές μεταβλητές» κάθε μιας από τις προαναφερόμενες τρεις διαστάσεις καταλήγοντας σε επίσης σε τρία μοντέλα πρόβλεψης. Επίσης, τα είκοσι πέντε (25) μέτρα χρησιμοποιούνται ως «ερμηνευτικές μεταβλητές» στην συνολική αντιλαμβανόμενη επίπτωση των Ε.Λ.Π. διαμορφώνοντας ένα πρόσθετο τέταρτο μοντέλο πρόβλεψης. Η πληροφόρηση που λαμβάνεται από τα μοντέλα πρόβλεψης αφορά στο ποσοστό της μεταβλητότητας, η οποία ερμηνεύεται σε κάθε διάσταση από τα είκοσι (26) επιμέρους χαρακτηριστικά και στην προτεραιοποίηση αυτών, ως προς το μέγεθος της επίδρασης τους σε κάθε διάσταση.

Στην πράξη εφαρμόζονται πολλές διαφορετικές μέθοδοι πρόβλεψης όπου η πλειοψηφία αυτών βασίζεται σε παραδοσιακά στατιστικά μοντέλα παλινδρόμησης. Βασικό μειονέκτημα των στατιστικών μοντέλων είναι ότι δεν μπορούν να διαχειριστούν μεγάλο αριθμό προσδιοριστικών μεταβλητών (πολύ - συγγραμικότητα) ενώ υπάρχει και μια σειρά από προϋποθέσεις που θα πρέπει να ισχύουν ως προς τις κατανομές των χαρακτηριστικών (π.χ. παραβίασης κανονικότητας). Ειδικότερα, οι μετασχηματισμοί που χρησιμοποιούνται προκειμένου το στατιστικό μοντέλο να είναι έγκυρο προκαλούν προβλήματα στην φυσική ερμηνεία καθώς είτε αλλάζουν την κλίμακα μέτρησης (π.χ. Box-Cox transformation) είτε απορρίπτουν / μηδενίζουν μεγάλο αριθμό ερμηνευτικών μεταβλητών (π.χ. Stepwise Regression, Ridge Regression κ.τ.λ.).<sup>491</sup>

Οι παραπάνω περιορισμοί έχουν αντιμετωπιστεί με την ευρεία χρήση τεχνικών μηχανικής μάθησης, οι οποίες «εκπαιδεύουν» αλγόριθμους πρόβλεψης σε δείγματα εκπαίδευσης (training samples) και προβάλλουν τις προβλέψεις των αλγόριθμων σε διαγνωστικά δείγματα (test samples). Η διαδικασία επαναλαμβάνεται αρκετές φορές μέχρι το σημείο όπου η παραμετροποίηση του αλγόριθμου να είναι τέτοια όπου το σφάλμα πρόβλεψης μεταξύ training και test sample να είναι ελάχιστη, παρέχοντας με αυτόν τον τρόπο την απαιτούμενη ασφάλεια ότι το μοντέλο μηχανικής μάθησης έχει προβλεπτική ισχύ και σε μελλοντικά δεδομένα.

---

<sup>491</sup> Βλ. *Breiman*, Statistical modeling..., 2001,199–231.

Ο αλγόριθμος, ο οποίος χρησιμοποιήθηκε για τους σκοπούς της έρευνας είναι τα *Random Forests*, καθώς η συγκεκριμένη τεχνική έχει τα εξής πλεονεκτήματα:<sup>492</sup>

- α. διαχείριση κατηγορικών και συνεχών μεταβλητών,
- β. έλλειψη πολύ-συγγραμικότητας,
- γ. απλή μέθοδος ως προς την παραμετροποίηση,
- δ. λαμβάνει υπόψη όλες τις πιθανές αλληλεπιδράσεις μεταξύ των μεταβλητών,
- ε. προσαρμογή σε μη γραμμικές σχέσεις,
- στ. υψηλότερη ακρίβεια στις προβλέψεις,
- ζ. διαχείριση έκτροπων παρατηρήσεων,
- η. υπολογισμός της «σημαντικότητας» προσδιοριστικών μεταβλητών (Δείκτης Gini).<sup>493</sup>

Η εφαρμογή του αλγόριθμου στα δεδομένα που συλλέχθηκαν από την έρευνα ανέδειξε τα εξής ευρήματα:

A. Συνολικά και ανάλογα με το μοντέλο, η ερμηνευτική ικανότητα των υπό εξέταση διαφορών μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων (μέτρων ή χαρακτηριστικών των Ε.Λ.Π.), ως προς την ικανοποίηση των αναγκών και την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ερμηνεύει τη μεταβλητότητα των διεθνών ποιοτικών χαρακτηριστικών («δείκτες ικανοποίησης») και των δύο προσεγγίσεων του κόστους (κόστους εφαρμογής και οφέλους αναφοράς), σε ποσοστό που κυμαίνεται μεταξύ 30,00% - 56,10%. Υπάρχει δηλαδή μια μεγάλη πηγή μεταβλητότητας, η οποία δεν ερμηνεύεται από τις ιδιότητες των Ε.Λ.Π. και αποδίδεται σε άλλους παράγοντες. Ειδικότερα και όπως είδαμε στην ενότητα 3.3, η συμμόρφωση με τους δείκτες ικανοποίησης λόγω της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. διαφοροποιείται και προσδιορίζεται σε μεγάλο βαθμό και από το δημογραφικό προφίλ των συμμετεχόντων στην έρευνα (τύπος εταιρείας, θέση εργαζόμενου και ηλικία), όπου ανεξάρτητα από τις όποιες ευεργετικές αλλαγές του ισχύοντος νομικού πλαισίου, ως προς την κάλυψη των αναγκών των χρηστών και την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, φαίνεται ότι καθοριστικό ρόλο στην αφομοίωση και αποδοχή των Ε.Λ.Π. διαδραματίζουν η προσωπικότητα και οι «ειδικές» συνθήκες κάθε οργανισμού (μοντέλα Α<sup>494</sup>, Β<sup>495</sup> και Γ<sup>496</sup>, Παραρτήματα Η,Ι και ΙΑ).

---

<sup>492</sup> Βλ. *Ma / Zhang*, Ensemble Machine..., 2012, 157-176.

<sup>493</sup> Βλ. *Breiman*., Random Forests..., 2001, 5-32.

<sup>494</sup> Μοντέλο Α: Επίδραση στο Δείκτη «Αξιοπιστία / Διαφάνεια».

<sup>495</sup> Μοντέλο Β: Επίδραση στο Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς.

<sup>496</sup> Μοντέλο Γ: Επίδραση στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών.

- B. Το μοτίβο της σημαντικότητας (επίδρασης) του δείκτη των οκτώ (8) ποιοτικών χαρακτηριστικών και των δύο προσεγγίσεων του κόστους (κόστους εφαρμογής και οφέλους αναφοράς) που εξετάστηκαν στην έρευνα δεν διαφοροποιείται όταν ως ερμηνευτικές μεταβλητές χρησιμοποιούνται οι διαστάσεις της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ή εναλλακτικά οι διαστάσεις της ικανοποίησης των αναγκών. Μάλιστα αυτό αποτελεί μια επιπλέον ένδειξη της συμμετρικότητας μεταξύ ποιότητας και ικανοποίησης όπως εξηγήθηκε στην ενότητα 3.2 ανωτέρω.
- Γ. Σημαντικό εύρημα είναι ότι η ποσοστιαία επίδραση των επιμέρους χαρακτηριστικών (επίδραση εφαρμογής Ε.Λ.Π.), επί των τεσσάρων γενικών δεικτών (των δεικτών ικανοποίησης, του κόστους εφαρμογής και οφέλους αναφοράς, του κόστους παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών και της συνολικής επίπτωσης των Ε.Λ.Π.), δεν εμφανίζει μεταβλητότητα δηλαδή την ίδια ποσοστιαία επίδραση (μοντέλα Α, Β και Γ, Παραρτήματα Η, Ι και ΙΑ αντίστοιχα). Μοναδική εξαίρεση αποτελεί το χαρακτηριστικό της συνολικής επίπτωσης των Ε.Λ.Π. (μεταβλητή Q31), με τα υπόλοιπα χαρακτηριστικά να κυμαίνονται περί του μέσου όρου.

Όταν μάλιστα επανεξετάζεται η επίδραση των χαρακτηριστικών χρησιμοποιώντας τη μεταβλητή Q31 (ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών), ως «εξαρτημένη» (μοντέλο AB<sup>497</sup>, Παράρτημα Θ) επιβεβαιώνεται ότι τα επιμέρους είκοσι πέντε (25) χαρακτηριστικά δεν εμφανίζουν σημαντικές διαφορές ως προς την επίπτωση τους (ποσοστιαία επίδρασή τους) στην συνολική εικόνα των Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, θα μπορούσε να διατυπωθεί η άποψη ότι τα Ε.Λ.Π. μπορούν να εκλαμβάνονται ως ένα πολύ-παραμετρικό σύστημα (νομικό πλαίσιο), όπου η επίδρασή τους στην προσέγγιση των χρηστών (στη συγκεκριμένη περίπτωση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών) επί των οικονομικών καταστάσεων δεν είναι μονοδιάστατη. Δηλαδή, υποκείμενοι στην εφαρμογή του υφιστάμενου νομικού πλαισίου απαιτούν την τεχνική προσέγγιση όλων των χαρακτηριστικών του πλαισίου, χωρίς να περιορίζονται σε ένα περιορισμένο αριθμό επιμέρους τεχνικών χαρακτηριστικών.

---

<sup>497</sup> Μοντέλο AB: Επίδραση στη συνολική επίπτωση των Ε.Λ.Π. (Q31).



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ**

#### **4.1 Οι διαφορές μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων**

Η μελέτη του ισχύοντος και του προηγούμενου δικαίου της λογιστικής σχετικά με την κατάρτιση των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα, από οντότητες οι οποίες δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. ανέδειξε είκοσι πέντε (25) βασικές διαφορές. Οι διαφορές αυτές, οι οποίες αφορούν τόσο στο σύνολο των οικονομικών καταστάσεων όσο και σε επιμέρους θέματα, δεν είναι και οι μόνες μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων. Θεωρούνται όμως βασικές και εξετάζονται στο πλαίσιο της παρούσης, διότι αναδεικνύουν ιδιαίτερα σημαντικά σημεία διαφορετικών προσεγγίσεων στην παρουσίαση χρηματοοικονομικών πληροφοριών προς τους ενδιαφερόμενους για τη λογοδοσία των οντοτήτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των Ε.Λ.Π..

Μία συνολική αξιολόγηση των είκοσι πέντε (25) βασικών διαφορών μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων θα μπορούσε να καταλήξει στο γενικό συμπέρασμα ότι, τα Ε.Λ.Π., ευθυγραμμιζόμενα σημαντικά με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. και διαμόρφωσαν ένα σημαντικά διαφορετικό νομικό πλαίσιο σύνταξης των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σε συγκεκριμένες θεματικές περιοχές, οι οποίες αναλύθηκαν λεπτομερώς στα Κεφάλαια 1- 5, Μέρος Δεύτερο της εργασίας αυτής.

Πάντως, οι βασικές διαφορές μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του προϊσχύσαντος νομικού πλαισίου για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες εντοπίστηκαν από την παρούσα εργασία, δεν ερμηνεύουν συνολικά το βαθμό συμμόρφωσης του ν. 4308/2014 με τα διεθνώς αποδεκτά ποιοτικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το ίδιο ισχύει και για τη σχέση κόστους ωφέλειας και του κόστους παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών. Η στατιστική ανάλυση ανέδειξε ότι η συμμόρφωση με τους δείκτες ικανοποίησης, καθώς και η προσέγγιση του κόστους, λόγω της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. διαφοροποιείται και προσδιορίζεται σε μεγάλο βαθμό και από το δημογραφικό προφίλ των συμμετεχόντων στην έρευνα (τύπος εταιρείας, θέση εργαζόμενου και ηλικία), όπου ανεξάρτητα από τις όποιες ευεργετικές αλλαγές του ισχύοντος ως προς την κάλυψη των αναγκών των χρηστών και την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, φαίνεται ότι καθοριστικό ρόλο στην αφομοίωση και αποδοχή των Ε.Λ.Π. διαδραματίζουν η προσωπικότητα και οι «ειδικές» συνθήκες κάθε οργανισμού.

Ωστόσο, η ποσοστιαία επίδραση των είκοσι πέντε (25) βασικών διαφορών μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων επί των διεθνών ποιοτικών χαρακτηριστικών της

χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, του κόστους εφαρμογής και οφέλους αναφοράς, του κόστους παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών και της συνολικής επίπτωσης των Ε.Λ.Π., δεν εμφανίζουν σημαντικές διαφορές Επιπρόσθετα, η επίδραση των είκοσι πέντε (25) διαφορών δεν φαίνεται να μεταβάλλεται σημαντικά ως προς την επίπτωση τους στην συνολική εικόνα των Ε.Λ.Π.

Συνεπώς, θα μπορούσε να διατυπωθεί η άποψη ότι το ισχύον νομικό πλαίσιο για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που δεν εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. στην Ελλάδα, μπορεί να θεωρείται ως ένα πολύ-παραμετρικό σύστημα, η επίδραση του οποίου στην προσέγγιση των χρηστών (στη συγκεκριμένη περίπτωση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών) επί των οικονομικών καταστάσεων δεν είναι μονοδιάστατη.

Οι περιοχές στις οποίες διαφοροποιούνται σημαντικά το προηγούμενο νομικό πλαίσιο και το ισχύον συνοψίζονται συμπερασματικά στη συνέχεια.

#### *1. Οικονομικές Καταστάσεις*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A. Ένα ενιαίο σύνολο (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τον ισολογισμό (κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης), την κατάσταση αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, την κατάσταση χρηματοροών (ταμειακών ροών), και το προσάρτημα. Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων, («πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες»). Το μέγεθος της οντότητας ορίζεται βάσει ποσοτικών κριτηρίων (κύκλος εργασιών, σύνολο ενεργητικού και μέσος όρος απασχολούμενου προσωπικού).
- B. Οι μεγάλες οντότητες συντάσσουν και τις πέντε ανωτέρω καταστάσεις. Οι μεσαίες οντότητες δεν συντάσσουν κατάσταση χρηματοροών και οι μικρές και πολύ μικρές οντότητες δεν συντάσσουν κατάσταση χρηματοροών και κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης.

Σύμφωνα με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο:

- A. Ένα ενιαίο σύνολο (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων περιλάμβανε ισολογισμό, την κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημα (και την κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, η οποία όμως δεν ορίζεται ως κατάσταση υποκείμενη σε δημοσιότητα). Επίσης, προβλεπόταν και η υποχρέωση της σύνταξης της κατάστασης ταμειακών ροών και του πίνακα κίνησης ιδίων κεφαλαίων, μόνο όμως

για τις εταιρείες οι οποίες συνέτασσαν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή συμπεριλαμβάνονταν σε ενοποίηση.

- B. Εκτός από τις περιπτώσεις των εταιρειών που κατάρτιζαν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αν και προέβλεπε τη δυνατότητα σύνταξης «συνολτικών οικονομικών καταστάσεων» (ισολογισμού και προσαρτήματος) για «μικρές» εταιρείες που πληρούσαν συγκεκριμένα ποσοτικά κριτήρια (κύκλος εργασιών, σύνολο ενεργητικού και μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού), δεν προέβλεπε τη σύνταξη διαφορετικού ενιαίου συνόλου οικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας όπως προβλέπουν τα Ε.Λ.Π..

## *2. Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων*

Σύμφωνα με τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων των Ε.Λ.Π., οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του ισολογισμού παρουσιάζονται ανά κατηγορία και υποκατηγορία, σε κάθετη διάταξη. Ξεκινούν από τα περιουσιακά στοιχεία και ακολουθούν τα στοιχεία της καθαρής θέσης, οι προβλέψεις και οι υποχρεώσεις ενώ δεν απεικονίζονται και δεν αναλύονται οι λογαριασμοί τάξεως.

Σύμφωνα με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του ισολογισμού παρουσιάζονται σε οριζόντια διάταξη, με τα περιουσιακά στοιχεία να εμφανίζονται στην αριστερή στήλη και τα στοιχεία της καθαρής θέσης, οι προβλέψεις και οι υποχρεώσεις στη δεξιά. Επίσης, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε την απεικόνιση των λογαριασμών τάξεως στον ισολογισμό και την ανάλυσή τους στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

## *3. Κατάρτιση κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται η σύνταξη της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης, ως κατάσταση του ενιαίου συνόλου των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες συντάσσονται από τις οντότητες που ορίζονται ως «μεγάλες» και «μεσαίες», βάσει ποσοτικών κριτηρίων.

Σύμφωνα με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο η σύνταξη της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης προβλεπόταν μόνο στην περίπτωση της σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

## *4. Μη κατάρτιση πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται η σύνταξη του πίνακα διάθεσης Αποτελεσμάτων, ως κατάσταση ενός ενιαίου συνόλου οικονομικών καταστάσεων μίας οντότητας. Οι σχετικές πληροφορίες εκείνης της κατάστασης πάντως περιλαμβάνονται στον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης, όταν συντάσσεται (μεγάλες και μεσαίες οντότητες). Αντίθετα, από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, η σύνταξη του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, προβλεπόταν ως υποχρεωτική κατάσταση ενός ενιαίου συνόλου (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων.

## *5. Κατάρτιση κατάστασης χρηματοροών (ταμειακών ροών)*

Με τα Ε.Λ.Π προβλέπεται η σύνταξη της κατάστασης χρηματοροών (ταμειακών ροών), ως κατάσταση του ενιαίου συνόλου των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται από τις οντότητες, οι οποίες ορίζονται ως «μεγάλες», βάσει ποσοτικών κριτηρίων.

Με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, η σύνταξη της κατάστασης ταμειακών ροών προβλεπόταν μόνο στην περίπτωση της σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

#### *6. Σημαντικότητα*

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι οι απαιτήσεις αυτού του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση μπορεί να παραβλέπονται μόνον εάν η επίπτωση της συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δεν προέβλεπε κάτι αντίστοιχο.

#### *7. Αρχή της ουσίας πέραν του τύπου*

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων, πέραν του τύπου των συναλλαγών. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αν και περιλάμβανε σχετική αναφορά στο άρθρο 42β παρ. 8, του κ.ν. 2190/1920 δεν ήταν στην ουσία του συναφές.

#### *8. Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόσβεσης*

Τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπουν την αναγνώριση των «εξόδων πολυετούς απόσβεσης», ως περιουσιακών στοιχείων, στον Ισολογισμό. Αντίθετα, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε την αναγνώριση συγκεκριμένων εξόδων, τα οποία χαρακτήριζε «πολυετούς απόσβεσης», ως περιουσιακά στοιχεία, στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό του Ισολογισμού και την απόσβεση τους εφάπαξ ή εντός μίας πενταετίας.

#### *9. Λογιστική ενσώματων ακινητοποιήσεων*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A. Προβλέπονται ειδικές διατάξεις σχετικά με το λογιστικό χειρισμό: α) των επενδυτικών ακινήτων, β) των διαρκών βιολογικών στοιχείων, γ) των παγίων που έχουν διατεθεί για την έρευνα των ορυκτών και δ) των παγίων για τα οποία έχει αποφασισθεί η πώλησή τους.
- B. Προβλέπουν τον διαχωρισμό των ακινήτων σε δύο κατηγορίες, τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά και περιλαμβάνουν ειδικές διατάξεις σχετικά με την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των στοιχείων αυτών, ανάλογα με την κατηγορία που κατατάσσονται.
- Γ. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των ακινήτων μπορεί να διενεργείται στο κόστος ή σε εύλογες αξίες.

Δ. 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. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει μαθηματικού τύπου που κατανέμει συστηματικά την αξία του στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του και η επιλογή γίνεται κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης, τη σταθερή, τη φθίνουσα και τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής. Κατά το λογισμό των αποσβέσεων λαμβάνεται υπόψη, κατά την κρίση της οντότητας, η ωφέλιμη οικονομική ζωή και η υπολειμματική αξία του παγίου .

Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο:

- A. Δεν περιλάμβανε ειδικές διατάξεις σχετικά με: 1) τα επενδυτικά ακίνητα, 2) τα διαρκή βιολογικά στοιχεία, 3) τα πάγια που είχαν διατεθεί για την έρευνα των ορυκτών και 4) τα πάγια για τα οποία είχε αποφασισθεί η πώλησή τους.
- B. Δεν περιείχε διατάξεις σχετικά με τα επενδυτικά ακίνητα και ως εκ τούτου δεν προέβλεπε ειδικό λογιστικό χειρισμό για την αρχική τους αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση τους. Έτσι, εφαρμόζοταν για αυτά η λογιστική για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.
- Γ. Δεν επέτρεπε τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των ακινήτων στην εύλογη αξία.
- Δ. Οι αποσβέσεις διενεργούνταν βάσει συντελεστών, οι οποίοι ορίζονται κάθε φορά από την κείμενη φορολογική νομοθεσία και επιτρεπόταν η σταθερή μέθοδο απόσβεσης, ή η φθίνουσα για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που είχαν αποκτήσει από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών.

#### *10. Λογιστική άυλων περιουσιακών στοιχείων*

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι, οι δαπάνες έρευνας αποτελούν έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και μόνο οι δαπάνες ανάπτυξης αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, εφόσον όμως ισχύουν τρεις συγκεκριμένες προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται ρητά στο ν. 4308/2014. Επίσης, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή μπορεί να μην υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με προσδιορισμό χρόνο ζωής αποσβένονται εντός δέκα (10) ετών.

Με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης αναγνωρίζονταν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και για τις δεύτερες χωρίς ρητά αναφερόμενες προϋποθέσεις. Ως προς τις αποσβέσεις τους, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε ότι τα άυλα περιουσιακά αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε εντός μίας

πενταετίας και δεν προβλεπόταν η περίπτωση αναγνώρισης άυλων παγίων απεριόριστης ωφέλιμης ζωής.

#### *11. Λογιστική αποθεμάτων*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των αποθεμάτων διενεργείται στο τέλος της χρήσης, στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- B. Δεν επιτρέπεται η εφαρμογή της μεθόδου της «τελευταίας εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής» (Last in First Out – LIFO) για τον υπολογισμό της τιμής κτήσης των αποθεμάτων.
- Γ. Σχετικά με τα κόστη δανεισμού, προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας.

Σύμφωνα με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο:

- A. Προβλεπόταν αρχικά η αποτίμηση των αποθεμάτων να γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας τιμής (τιμή αντικατάστασης) και μόνο στην περίπτωση που η δεύτερη ήταν υψηλότερη της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας να χρησιμοποιείτο η τελευταία.
- B. Η μέθοδος LIFO ήταν αποδεκτή για τον υπολογισμό της τιμής κτήσης των αποθεμάτων.
- Γ. Δεν επέτρεπε τα χρηματοοικονομικά κόστη να επιδρούν στο κόστος παραγωγής.

#### *12. Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι, ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των προβλέψεων του νόμου για τα Ε.Λ.Π. για τα αντίστοιχα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Τα Ε.Λ.Π. αντιμετωπίζουν λογιστικά και το θέμα της πώλησης περιουσιακών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση. Με το πλαίσιο των Ε.Λ.Π. οι συναλλαγές αυτές αντιμετωπίζονται ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από

την πώληση των παγίων ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια και οι σχετικοί τόκοι καταχωρούνται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα περιουσιακά στοιχεία συνεχίζουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό της οντότητας.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε την ως άνω λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων και δεν αναγνωρίζονταν ως περιουσιακά στοιχεία στο ενεργητικό του Ισολογισμού τα αποκτηθέντα στοιχεία με τον τρόπο αυτό. Το ετήσιο μίσθωμα καταχωρίζονταν ως έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης ή στο ενεργητικό αν το μίσθωμα αφορούσε γη.

Επίσης, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε λογιστικό χειρισμό σχετικά με την πώληση περιουσιακών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια επαναμισθώνονταν με χρηματοδοτική μίσθωση (sales and lease back), δεν αντιμετώπιζε τη συναλλαγή αυτή ως εγγυημένο δανεισμό και δεν αποδεχόταν, μετά την πώληση, τα περιουσιακά στοιχεία να εμφανίζονται στον Ισολογισμό της οντότητας που τα πωλούσε με επαναμίσθωση.

### *13. Λογιστική απομείωσης*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A. Τα πάγια και τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Στο ν. 4308/2014 γίνεται αναφορά ενδεικτικών περιπτώσεων απομείωσης.
  - B. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία.
  - Γ. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης για τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Περιπτώσεις ενδείξεων απομείωσης αναφέρονται ρητά στο ν. 4308/2014.
  - Δ. Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.
  - Ε. Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.
- ΣΤ. Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωρισθεί η ζημία απομείωσης.

Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο:

- A. Προέβλεπε τον σχηματισμό προβλέψεων για την προσαρμογή συγκεκριμένων στοιχείων του ενεργητικού και εξέταζε τη λογιστική της ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού στο πλαίσιο της λογιστικής των προβλέψεων.
- B. Δεν προσέγγιζε την εκτίμηση της απομείωσης των παγίων βάσει της ανακτήσιμης περιουσιακής αξίας και δεν έδινε οδηγίες ως προς τις ενδείξεις απομείωσης.
- Γ. Δεν περιλάμβανε ειδικές διατάξεις ή αναφορές σχετικά με την απομείωση της υπεραξίας και των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

#### 14. Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A. Εναλλακτικά της μεταγενέστερης επιμέτρησης στο κόστος, μείον τις ζημιές απομείωσης, τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μπορούν να επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο.
- B. Εφόσον επιμετρώνται στην εύλογη αξία τα χρηματοοικονομικά μέσα ταξινομούνται (και παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις) ως: i) διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, ii) χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου (μπορεί να περιλαμβάνονται και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις) και iii) χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση όπου και περιλαμβάνουν ειδικές διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των διαφορών από επιμέτρηση στην εύλογη αξία και την απομείωση των στοιχείων αυτών.
- Γ. Τίθενται συγκεκριμένοι περιορισμοί σχετικά με την αναταξινόμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων από μία κατηγορία σε μία άλλη.

Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο:

- A. Δεν προέβλεπε τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους, χωρίς ωστόσο να την απαγορεύει ρητά ως μέθοδο μεταγενέστερης επιμέτρησης των έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- B. Δεν προέβλεπε την κατά τα Ε.Λ.Π. ταξινόμηση και παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις, όταν τα χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης στην εύλογη αξία., Ωστόσο, το άρθρο 43γ του κ.ν. 2190/1920, προέβλεπε σχετικά με την αναγνώριση των μεταβολών σε εύλογη αξία των διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού.
- Γ. Δεν περιλάμβανε ειδικές οδηγίες σχετικά με την αναταξινόμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων από μία κατηγορία ταξινόμησης σε άλλη.

#### 15. Επιμέτρηση στην εύλογη αξία



Με τα Ε.Λ.Π., πέραν των χρηματοοικονομικών μέσων, επιτρέπεται η εναλλακτική δυνατότητα της μεταγενέστερης επιμέτρησης στην εύλογη αξία για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, και ειδικότερα τα: α) ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, β) επενδυτικά ακίνητα, γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και δ) αποθέματα με διαπραγματεύσιμη τιμή σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στο πλαίσιο κερδοσκοπικών συναλλαγών, μόνο όμως όταν η αξία αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Στην περίπτωση εφαρμογής της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τα Ε.Λ.Π. επιβάλλουν διαφορετικό υπόδειγμα παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, εκτός από τα χρηματοοικονομικά μέσα, δεν επέτρεπε την επιμέτρηση των ακινήτων και βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία. Επίσης, δεν προέβλεπε τη χρήση ειδικού υποδείγματος σύνταξης οικονομικών καταστάσεων, όταν τα χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρούνταν στην εύλογη αξία.

#### *16. Λογιστική προβλέψεων*

Σύμφωνα τα Ε.Λ.Π.:

- A. Οι προβλέψεις αντιμετωπίζονται ως μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και για να αναγνωριστεί μία πρόβλεψη πρέπει προηγουμένως να υφίσταται: α) η δέσμευση της επιχείρησης (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη), β) να είναι πιθανή η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη και γ) να μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα το ποσό της δέσμευσης.
- B. Συνήθεις περιπτώσεις προβλέψεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους, οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμοδικίες που δεν έχουν σχέση με μείωση της αξίας αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος και οι προβλέψεις που προέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών.
- Γ. Δεν συμπεριλαμβάνονται στις προβλέψεις οι απομειώσεις στοιχείων ενεργητικού και δεν μπορούν να αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις γενικές προβλέψεις με αόριστο περιεχόμενο και φύση.
- Δ. Διακρίνεται η ανάγκη αναγνώρισης στις οικονομικές καταστάσεις μίας πρόβλεψης από την ανάγκη γνωστοποίησης μίας υποχρέωσης, η οποία χαρακτηρίζεται ως «ενδεχόμενη». Σε περίπτωση που η πιθανότητα επέλευσης είναι μικρότερη του 50%, δεν αναγνωρίζεται σχετική πρόβλεψη στον ισολογισμό.
- Ε. Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους, ή στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, αντί της προαναφερθείσας επιμέτρησης, εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό.

ΣΤ. Δεν ταξινομείται η αναγνώριση της ετήσιας μεταβολής των προβλέψεων, στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, ως έκτακτα αποτελέσματα.

Σύμφωνα με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο:

- Α. Οι «προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα» ορίζονταν ως καλύψεις ορισμένου ποσού, οι οποίες προορίζονταν να καλύψουν ζημίες, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειομένης και των προηγούμενων χρήσεων που διαφαίνονταν σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού αλλά δεν ήταν γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προέκυπταν.
- Β. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονταν κάθε χρόνο σε ύψος που έπρεπε να καλύπτει τα αναγκαία όρια. Η κάλυψη αυτή απέβλεπε στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού (δηλαδή απομειώσεων), όταν κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, ήταν πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να ήταν γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο.
- Γ. Η μεταβολή των προβλέψεων για έκτακτες ζημίες και έξοδα αναγνωρίζονταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης στην κατηγορία «έκτακτα αποτελέσματα».
- Δ. Δεν προέβλεπε τη διάκριση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχομένων υποχρεώσεων και δεν επέτρεπε τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των προβλέψεων στην παρούσα αξία των ποσών που αναμενόταν να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

Επίσης, σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ., οι προβλέψεις διακρίνονταν σε δύο κατηγορίες. Η πρώτη, προορίζονταν για την κάλυψη εξόδων της χρήσης τα οποία πιθανολογούνταν ότι θα πραγματοποιηθούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων. Οι προβλέψεις αυτές ορίζονταν ως «προβλέψεις εκμετάλλευσης». Η δεύτερη κατηγορία αφορούσε σε προβλέψεις που σχηματίζονταν προκειμένου να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έξοδα τα οποία επίσης πιθανολογούνταν ότι θα πραγματοποιηθούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων. Οι προβλέψεις αυτές ορίζονταν ως «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημίες και έξοδα). Ωστόσο, ο κ.ν. 2190/1920 δεν περιλάμβανε σχετική διάταξη.

#### *17. Λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία*

Με τα Ε.Α.Π. η αναγνώριση των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία γίνεται βάσει μίας αποδεκτής αναλογιστικής μεθόδου, όταν η μέθοδος αυτή έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ως κοινώς αποδεκτή αναλογιστική μέθοδος προσδιορισμού της παρούσης αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών προτείνεται η μέθοδος της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας (projected unit credit method), αλλά δίνεται και η δυνατότητα υιοθέτησης των οδηγιών του Δ.Α.Π. 19. Σύμφωνα με τα Ε.Α.Π., τα ποσά

που πραγματικά καταβάλλονται για τις εν λόγω αποζημιώσεις και οι ετήσιες μεταβολές της πρόβλεψης αυτής αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης ως (οργανικά) έξοδα εκμετάλλευσης.

Αν και από τον κ.ν. 2190/1920 δεν απαγορευόταν ρητά (αφού στο άρθρο 42<sup>ε</sup>, παρ. 14 προβλεπόταν ότι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους έπρεπε να σχηματίζονται ετησίως σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια), σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., δεν προβλεπόταν η αναλογιστική μέθοδος, ως μέθοδος αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης της πρόβλεψης για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Με το πλαίσιο αυτό, η καταβολή των αποζημιώσεων που αφορούσαν σε προηγούμενες χρήσεις και η λογιστικοποίηση των μη χρησιμοποιημένων προβλέψεων αναγνωρίζονταν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης στην κατηγορία «έκτακτα αποτελέσματα».

#### *18. Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων*

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται αρχικά στο Παθητικό του Ισολογισμού ως «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις», με τα ποσά τα οποία εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Μεταγενέστερα, οι κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται (κατανέμονται) στα αποτελέσματα ως οργανικό έσοδο («λοιπά συνήθη έσοδα»), με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο.

Επιπλέον, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., οι κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, οι κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονταν αρχικά, σε κάθε περίπτωση, ως στοιχείο της καθαρής θέσης και οι ετήσιες αποσβέσεις τους μεταφέρονταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης στην κατηγορία «έκτακτα αποτελέσματα». Επιπρόσθετα, οι κρατικές επιχορηγήσεις των εξόδων αναγνωρίζονταν και ταξινομούνταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης στην κατηγορία «άλλα έσοδα εκμετάλλευσης», όταν αυτές λαμβάνονταν από την οντότητα.

#### *19. Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια*

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι 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 όμως δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε αντίστοιχο λογιστικό χειρισμό για την αναγνώριση των εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια, η οποία γινόταν με την τιμολόγησή τους, βάσει των φορολογικών διατάξεων που ίσχυαν κάθε φορά.

#### *20. Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματος*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ο τρέχων φόρος εισοδήματος της χρήσης αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της χρήσης, ως έξοδο, σε διακεκριμένη γραμμή προκειμένου να προκύψουν τα αποτελέσματα της χρήσης μετά από φόρους.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο ο τρέχων φόρος εισοδήματος, δεν αναγνωριζόταν ως έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων αλλά καταχωρούνταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, αφαιρετικά στα προς διάθεση αποτελέσματα. Επίσης, ο κ.ν. 2190/1920 περιλάμβανε ρητή διάταξη γνωστοποίησης για πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων και ποσών φόρων που ενδεχομένως θα προέκυπταν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν εμφανίζονταν στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός δεν είναι αποδεκτός από τα Ε.Λ.Π..

#### *21. Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων*

Με τα Ε.Λ.Π. δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες που εφαρμόζουν το πλαίσιο αυτό να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενους φόρους εισοδήματος, ως υποχρεώσεις ή απαιτήσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις. Με αυτή τη δυνατότητα εισάγεται η προσέγγιση της λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων του ισολογισμού.

Το προηγούμενο πλαίσιο δεν αποδεχόταν σε καμία περίπτωση την αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων και δεν παρείχε αντίστοιχη δυνατότητα με αυτή των Ε.Λ.Π.. Επίσης, το πλαίσιο αυτό δεν περιείχε διατάξεις και δεν διέκρινε τη λογιστική από τη φορολογική βάση των στοιχείων του ισολογισμού. Επιπρόσθετα, ο κ.ν. 2190/1920 περιλάμβανε ρητή διάταξη γνωστοποίησης στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, για πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων και ποσών φόρων που ενδεχομένως θα προέκυπταν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν εμφανίζονταν στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις. Ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός δεν είναι αποδεκτός σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π..

#### *22. Λογιστική έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων*

Κατά τα Ε.Λ.Π. δεν ταξινομούνται και δεν απεικονίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, ταξινομούνταν και παρουσιάζονταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, σε διακεκριμένη κατηγορία με τον τίτλο «έκτακτα αποτελέσματα» έσοδα και έξοδα τα οποία το πλαίσιο χαρακτήριζε λογιστικά ως έκτακτα και ανόργανα.

#### *23. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών*

Κατά τα Ε.Λ.Π., οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις των λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζουν. Επιπλέον, οι αλλαγές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Ο λογιστικός χειρισμός των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές και τις διορθώσεις των λαθών δεν επιτρέπει πλέον την αναγνώριση στα αποτελέσματα της παρούσης περιόδου αναφοράς εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων (εάν αυτά είναι σημαντικά).

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, στην κατάσταση αποτελεσμάτων, παρουσιάζονταν τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων σε διακεκριμένες γραμμές με τίτλο «έκτακτα αποτελέσματα». Επιπλέον, το πλαίσιο αυτό, δεν περιλάμβανε οδηγίες σχετικά με την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής, των λογιστικών εκτιμήσεων και τις διορθώσεις των λαθών, συναφείς με αυτές των Ε.Λ.Π. και συνεπακόλουθα δεν προέβλεπε και τους αντίστοιχους λογιστικούς χειρισμούς και την αντίστοιχη απεικόνιση των επιπτώσεων τους στις οικονομικές καταστάσεις.

#### *24. Γνωστοποιήσεις Προσαρτήματος*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A. Ο ν. 4308/2014 ορίζει τις αρχές και το ελάχιστο περιεχόμενο του προσαρτήματος που πρέπει να συντάσσουν οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. και διακρίνει τις πληροφορίες που απαιτείται να γνωστοποιούνται από τις οντότητες εκείνες που ταξινομούνται στην κατηγορία «μεγάλες», από τις πληροφορίες που απαιτείται να γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα από τις οντότητες των άλλων κατηγοριών για τις οποίες προβλέπονται συγκεκριμένες απαλλαγές από γνωστοποιήσεις ανά κατηγορία
- B. Ο ίδιος νόμος περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις για το περιεχόμενο των σημειώσεων επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των ομίλων που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλοι».
- Γ. Περιλαμβάνονται στο προσάρτημα, μεταξύ των άλλων, και γνωστοποιήσεις σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, τα μεταγενέστερα γεγονότα, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις, τους αναβαλλόμενους φόρους (όταν αναγνωρίζονται) και τις λογιστικές πολιτικές και τις αρχές που εφαρμόζονται.

Στο προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο:

- A. Ο κ.ν. 2190/1920 περιλάμβανε συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποιήσεων σχετικά με το περιεχόμενο του προσαρτήματος, ανεξάρτητα του μεγέθους της οντότητας. Ωστόσο, έδινε και τη δυνατότητα σύνταξης συνοπτικού Προσαρτήματος, βάσει συγκεκριμένων ποσοτικών κριτηρίων, μόνο στις εταιρείες που ορίζονταν ως «μικρές».
- B. Ο κ.ν. 2190/1920 περιλάμβανε επίσης ειδικές διατάξεις για το περιεχόμενο των σημειώσεων επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των ομίλων. Προβλέπονταν μία ειδική παράγραφος γνωστοποιήσεων στο Προσάρτημα, σχετικά με άλλες πληροφορίες που κρίνονταν αναγκαίες για την αρτιότερη πληροφόρηση και την εφαρμογή της αρχής της πιστής εικόνας, χωρίς να περιλαμβάνονται ρητές υποχρεώσεις για αναφορές σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και τα μεταγενέστερα γεγονότα.
- Γ. Δεδομένης της μη αναγνώρισης των αναβαλλόμενων φόρων δεν προβλεπόταν καμία σχετική γνωστοποίηση σχετικά με αυτούς.
- Δ. Δεν υπήρχε ρητή διάταξη για γνωστοποίηση στο προσάρτημα σχετικά με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις, σύμφωνα με το λογιστικό χειρισμό που προβλέπεται από τα Ε.Λ.Π., ενώ υπήρχε ρητή διάταξη γνωστοποίησης για πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων και ποσών φόρων που ενδεχομένως θα προέκυπταν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν εμφανίζονταν στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις. Η γνωστοποίηση αυτή δεν είναι αποδεκτή σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π..

#### 25. Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.,

- A. Οι όμιλοι ταξινομούνται βάσει ποσοτικών κριτηρίων σε «μικρούς», μεσαίους» και «μεγάλους» και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζουν μόνο οι όμιλοι που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλοι».
- B. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. μία θυγατρική οντότητα εξαιρείται της ενοποίησης μεταξύ των άλλων και όταν οι μετοχές της κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή τους.
- Γ. Κατά τα Ε.Λ.Π., εάν προκύπτει θετική διαφορά κατά τον συμψηφισμό των λογιστικών αξιών των μετοχών που κατέχει η μητρική, στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση τους, τότε εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «υπεραξία» και κατά περίπτωση, είτε δεν αποσβένεται κι ελέγχεται ετήσια για απομείωση ή αποσβένεται σε 10 χρόνια εάν η ωφέλιμη ζωή της δεν μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα. Εάν η διαφορά η οποία προκύπτει από τον συμψηφισμό είναι αρνητική τότε υποδηλώνει

αγορά των μετοχών της θυγατρικής σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ως κέρδος. Δεν αναγνωρίζεται υπεραξία όταν η μητρική και η θυγατρική ελέγχονται από το μέρος, πριν και μετά την ενοποίηση και εφόσον ο έλεγχος δεν είναι προσωρινός.

- Δ. Δίνεται η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι κοινές δραστηριότητες ενοποιούνται με τη μέθοδο της κλιμακωτής ενοποίησης και αναγνωρίζεται υπεραξία και στην περίπτωση της απόκτησης συγγενούς εταιρείας ή κοινοπραξίας.
  - Ε. Όσον αφορά στη μεθοδολογία και τον προσδιορισμό της αξίας των δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο, δίνεται η δυνατότητα της εφαρμογής της μεθοδολογίας η οποία υιοθετείται από το Δ.Π.Χ.Α. 3, «Επιχειρηματικές Συνενώσεις». Επίσης, το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αποδίδεται στις μετοχές, τα μερίδια και τους λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους των «δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο», εμφανίζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημία που αποδίδεται στα «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο».
- ΣΤ. Προβλέπονται συγκεκριμένες οδηγίες σχετικά με την ενοποίηση των κοινοπραξιών και η αναλογική ενοποίηση για την ενοποίηση των κοινών δραστηριοτήτων.
- Ζ. Επιτρέπεται η προαιρετική αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο:

- Α. Δεν προέβλεπε την κατά τα Ε.Λ.Π. ταξινόμηση των ομίλων ωστόσο ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατάρτιζαν μόνο όμιλοι οι οποίοι υπέρβαιναν συγκεκριμένα ποσοτικά κριτήρια τα οποία όμως ήταν χαμηλότερα από αυτά που προβλέπονται από τα Ε.Λ.Π. για τους «μεγάλους ομίλους».
- Β. Σύμφωνα με τον κ.ν. 2190/1920, η διαφορά του πρώτου συμψηφισμού, στο πλαίσιο της κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οριζόταν ως «διαφορές ενοποίησης» και καταχωρούνταν στο λογαριασμό «λοιπές ακινητοποιήσεις». Το λογιστικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού αποσβένονταν, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε (5) έτη. Δίνονταν όμως, και η ευχέρεια της απευθείας εμφάνισης των διαφορών αυτών, αφαιρετικά από τα ενοποιημένα ίδια κεφάλαια. Οι πιστωτικές διαφορές ενοποίησης καταχωρούνταν απ' ευθείας στα ενοποιημένα ίδια κεφάλαια.
- Γ. Αναφερόταν σε «δικαιώματα μειοψηφίας» και δεν περιλάμβανε τον όρο «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο». Επίσης προέβλεπε ότι, τα δικαιώματα μειοψηφίας υπολογίζονταν μόνο με βάση τα ίδια κεφάλαια, όπως αυτά είχαν διαμορφωθεί, στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, και φυσικά δεν μπορούσαν να υιοθετηθούν σε καμία περίπτωση οι σχετικές οδηγίες των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.

- Δ. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν περιλάμβανε συγκεκριμένες οδηγίες σχετικά με την ενοποίηση των κοινοπραξιών και δεν αποδεχόταν την αναλογική ως μέθοδο ενοποίησης για τις κοινές δραστηριότητες.
- Ε. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν επέτρεπε σε καμία περίπτωση την αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων στις οικονομικές καταστάσεις.

#### **4.2 Η επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και επί των αναγκών των χρηστών**

Η στατιστική ανάλυση, η οποία παρουσιάστηκε στο Κεφάλαιο 3, Μέρος Τρίτο της εργασίας, τεκμηριώνει μία σαφή ένδειξη συνάφειας μεταξύ των απαντήσεων επί των επιπτώσεων των Ε.Λ.Π. στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και των αντίστοιχων απαντήσεων σχετικά με τον βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Δηλαδή, οι αξιολογήσεις για κάθε επιμέρους διαφορά μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων δεν διαφέρουν ως προς την αντίληψη των συμμετεχόντων στην έρευνα για την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Επιπλέον, αν και διαπιστώνεται πολύ μεγάλος βαθμός συνάφειας στις απαντήσεις καθώς και σύγκλιση στα ποσοστά των απαντήσεων, η στατιστική ανάλυση έδειξε ότι, για τις περισσότερες διαφορές, οι αξιολογήσεις επί της ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι ελάχιστα υψηλότερες από αυτές της ικανοποίησης των αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και προκειμένου να ομογενοποιηθούν τα συμπεράσματα της έρευνας σχετικά με την αξιολόγηση της επίπτωσης των επιμέρους διαφορών επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της κάλυψης των αναγκών, οι οποίες διαπιστώνονται στο πλαίσιο της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων λόγω της εφαρμογής των Ε.Λ.Π., τα αποτελέσματα της έρευνας παρουσιάζονται στη συνέχεια σε τέσσερα επίπεδα μετρήσεων.

Στο πρώτο επίπεδο εξάγονται συμπεράσματα για οκτώ (8) διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων, οι οποίες έλαβαν υψηλές αξιολογήσεις σε ένα εύρος από 80,00% έως και 90,33%, ως προς τη θετική τους επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη των αναγκών των χρηστών.

Οι οκτώ (8) διαφορές που έλαβαν τις υψηλότερες θετικές αξιολογήσεις, με αύξουσα αρίθμηση αυτή της σχετικής μεταβλητής / χαρακτηριστικού, είναι οι εξής:

1. Κατάρτιση κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης
2. Κατάρτιση κατάστασης χρηματοροών
3. Λογιστική ενσώματων ακινητοποιήσεων
4. Λογιστική άυλων περιουσιακών στοιχείων
5. Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων



6. Λογιστική απομείωσης
7. Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια
8. Γνωστοποιήσεις προσαρτήματος

Στο δεύτερο επίπεδο καταγράφονται έξι (6) διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων, οι οποίες έλαβαν αξιολογήσεις σε ένα εύρος από 70,00% έως ελάχιστα κάτω του 80,00%, ως προς την θετική τους επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Οι έξι (6) διαφορές αυτού του δεύτερου επιπέδου μετρήσεων, με αύξουσα αρίθμηση αυτή της σχετικής μεταβλητής / χαρακτηριστικού, είναι οι εξής:

1. Αρχή της υπεροχής της ουσίας πάνω στον τύπο
2. Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων
3. Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων
4. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών
5. Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων
6. Συνολική επίπτωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Στο τρίτο επίπεδο μετρήσεων θετικής αξιολόγησης εμπίπτουν δέκα (10) διαφορές, μεταξύ των δύο πλαισίων, οι οποίες διατυπώθηκαν από συμμετέχοντες που εμπίπτουν σε ένα εύρος από 54,00% έως ελάχιστα κάτω του 70,00%.

Στο επίπεδο αυτό, με αύξουσα αρίθμηση αυτή της σχετικής μεταβλητής / χαρακτηριστικού, καταγράφονται οι διαφορές:

1. Οικονομικές καταστάσεις (κλιμακωτή εφαρμογή)
2. Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων
3. Σημαντικότητα
4. Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς αποσβέσεως
5. Λογιστική αποθεμάτων
6. Επιμέτρηση στην εύλογη αξία
7. Λογιστική προβλέψεων
8. Λογιστική προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία
9. Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματος
10. Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων

Στο τελευταίο επίπεδο παρουσιάζονται συμπεράσματα για δύο περιπτώσεις διαφορών μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων, οι οποίες έλαβαν αξιολογήσεις, ως προς τη θετική τους επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της κάλυψης των αναγκών των χρηστών χαμηλότερες από τις αρνητικές. Εδώ εξάγονται συμπεράσματα σχετικά με: 1) τη λογιστική των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων και 2) τη μη κατάρτιση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων

Αναλυτική παρουσίαση των συμπερασμάτων, τα οποία τεκμηριώνονται από την έρευνα, ανά επίπεδο μετρήσεων θετικής επίπτωσης και ανά περίπτωση διαφοράς, παρατίθενται στη συνέχεια.

#### *Οι υψηλότερες μετρήσεις θετικής επίπτωσης*

Στην κατηγορία αυτή κατατάσσονται οι οκτώ (8) διαφορές με την υψηλότερη μέτρηση για τη θετική επίπτωση των Ε.Λ.Π. στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της ικανοποίησης των αναγκών, από τις είκοσι έξι (26) συνολικά που εξετάστηκαν στο πλαίσιο της έρευνας (ήτοι ποσοστό 30,76%).

Τα συμπεράσματα που τεκμηριώνονται από τα αποτελέσματα της έρευνας ανά διαφορά, βάσει της κατάταξης που έλαβαν από τις μετρήσεις είναι τα εξής:

Η υψηλότερη θετική αξιολόγηση, η οποία διαπιστώνεται από τη συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων (90,33%), αφορά στην υποχρεωτικότητα της κατάρτισης της κατάστασης χρηματοροών, η οποία ισχύει όμως μόνο για τις οντότητες που σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ταξινομούνται ως «μεγάλες». Περαιτέρω, άνω του μισού (53,87%) των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η θετική επίπτωση ήταν σημαντική. Αντίστοιχα με τις μετρήσεις σχετικά με τις επιπτώσεις επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ένα εξαιρετικά υψηλό ποσοστό (89,2%) των συμμετεχόντων στην έρευνα θεωρεί ότι, η εισαγωγή της υποχρεωτικής κατάρτισης της κατάστασης χρηματοροών, όταν καταρτίζονται από τις οντότητες που σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ταξινομούνται ως «μεγάλες», είχε θετική επίδραση στην ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Και εδώ άνω του ημίσεος (54,02%) των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η θετική επίπτωση ήταν σημαντική. Απαντήσεις σχετικά με την ουδέτερη και την αρνητική επίπτωση της υποχρεωτικής κατάρτισης της κατάστασης χρηματοροών από τις «μεγάλες» οντότητες, επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της κάλυψης των αναγκών των χρηστών, μετρήθηκαν σε ιδιαίτερα χαμηλά ποσοστά συμμετεχόντων, τα οποία δεν κρίνονται ως ουσιώδη για περαιτέρω επεξεργασία ή σχολιασμό.

Η κατάσταση χρηματοροών παρέχει στους χρήστες πληροφόρηση σχετικά με τη χρήση και τις πηγές (προέλευση) των ταμειακών ροών της οντότητας, εντός της περιόδου αναφοράς. Στην κατάσταση αυτή παρουσιάζονται διακεκριμένα οι καθαρές ταμειακές ροές της οντότητας, ανά δραστηριότητα (λειτουργική, επενδυτική και χρηματοδοτική). Σκοπός της κατάρτισης της κατάστασης αυτής είναι να μπορεί να κατανοήσει ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων τη ρευστότητα και την ταμειακή κατάσταση της οντότητας αναφοράς αλλά και να λάβει γνώση σχετικά με τη διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων από τη διοίκηση. Οι πληροφορίες που παρέχονται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης και την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης, ακριβώς επειδή καταρτίζονται με την αρχή του δεδουλευμένου, δεν μπορούν να βοηθήσουν σε αυτή την κατεύθυνση.

Είναι προφανές λοιπόν, ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρέχονται από τις επιμέρους οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καταρτίζονται με βάση την αρχή του

δεδουλευμένου συμπληρώνονται σημαντικά από τις πληροφορίες της κατάστασης χρηματοροών, ενισχύοντας με αυτό τον τρόπο σημαντικά την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, δεν προέβλεπε την κατάρτιση της υπό συζήτηση κατάστασης ως συστατικό των ατομικών οικονομικών καταστάσεων και, όπως προκύπτει από τα αποτελέσματα της έρευνας, η εισαγωγή της υποχρεωτικής κατάρτισής της για τις «μεγάλες» οντότητες αντιμετωπίζεται θετικά από τη συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων, ως προς τη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Περαιτέρω, σχετικά με την επίπτωση της υποχρεωτικής κατάρτισης της κατάστασης χρηματοροών επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, είναι προφανές ότι η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα θεωρούν ότι οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση αυτή ενισχύουν το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών, όταν εφαρμόζονται τα Ε.Λ.Π.. Οι πληροφορίες, οι οποίες παρέχονται από τις τέσσερις άλλες οικονομικές καταστάσεις προφανώς δεν επαρκούν για την κατανόηση της κατάστασης της ρευστότητας της οντότητας αναφοράς και τη διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων της από τη διοίκησή της.

Η δεύτερη υψηλότερη θετική αξιολόγηση αφορά τις γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος. Από την έρευνα προέκυψε ότι και ως προς τις γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων (87,81%), αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τις απαιτήσεις που εισάγει το νέο νομικό πλαίσιο σχετικά με τις γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος. Υψηλό ποσοστό (49,58%) θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα σημαντικό ποσοστό (75,62%) πιστεύει ότι οι νέες απαιτήσεις, τις οποίες εισάγει το νέο νομικό πλαίσιο, έχουν θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ένα χαμηλότερο ποσοστό (24,65%) σε σχέση με τη μέτρηση για την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 50,97% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Οι απαιτήσεις του ν. 4308/2014 σχετικά με τις γνωστοποιήσεις που χρειάζεται να συνοδεύουν τις τέσσερις οικονομικές καταστάσεις πίνακες εστιάζουν στην ουσία και τη φύση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται σε αυτούς. Δεδομένου ότι σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως αυτή των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των άυλων παγίων, τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν τη συνοπτική παρουσίαση των υπολοίπων, οι γνωστοποιήσεις των αναλύσεων των υπολοίπων αυτών και των μεταβολών είναι απαραίτητες για την κατανόησή τους. Γενικότερα, όμως οι γνωστοποιήσεις των αναλύσεων όλων των λογιστικών υπολοίπων και των μεταβολών των σημαντικότερων κονδυλίων είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων, σε επιμέρους σημεία αλλά και συνολικά. Εδώ, ο νομοθέτης δεν περιορίζεται μόνο στη γνωστοποίηση της συμμόρφωσης της οντότητας με τις απαιτήσεις του λογιστικού πλαισίου σχετικά με συγκεκριμένα κονδύλια του

ενεργητικού, του παθητικού και της κατάστασης αποτελεσμάτων. Το νέο πλαίσιο απαιτεί γνωστοποιήσεις, σε ατομικό και ενοποιημένο επίπεδο, για τις λογιστικές αρχές και πολιτικές που έχουν εφαρμοστεί ως προς την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων. Εκτεταμένες είναι οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται όταν εφαρμόζεται η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σε εύλογη αξία. Επίσης, τα Ε.Λ.Π. εισάγουν και απαιτήσεις σχετικά με ειδικές πληροφορίες, όπως η εκτίμηση της διοίκησης για τη συνέχιση της δραστηριότητας της οντότητας και η γνωστοποίηση τυχόν αβεβαιοτήτων που σχετίζονται με την εφαρμογή της θεμελιώδους αυτής αρχής και πώς αυτές περιορίζονται. Παρέχει πληροφορίες σχετικά με τις συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών και τα γεγονότα, τα οποία έχουν λάβει χώρα μεταγενέστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από το διοικητικό συμβούλιο ή άλλο αρμόδιο για το σκοπό αυτό όργανο καθώς και άλλες πληροφορίες για τις οποίες έγινε εκτεταμένη ανάλυση ανωτέρω.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα των μετρήσεων, σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων αξιολογεί ως θετικές τις προαναφερθείσες αλλαγές που επέφερε το νέο νομικό πλαίσιο, τόσο στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και στον βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Αξιοσημείωτο είναι επίσης το γεγονός ότι ο αριθμός των συμμετεχόντων που θεωρούν ότι οι αλλαγές αυτές είναι σημαντικά θετικές για την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι ελάχιστα χαμηλότερος από το μισό του συνόλου. Και σε αυτή την περίπτωση, οι απόψεις σχετικά με την ουδέτερη και την αρνητική επίπτωση για τις γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος, επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της κάλυψης των αναγκών των χρηστών, μετρήθηκαν σε ιδιαίτερα χαμηλά ποσοστά συμμετεχόντων, τα οποία δεν κρίνονται ως ουσιώδη για περαιτέρω επεξεργασία ή σχολιασμό.

Ιδιαίτερα υψηλά ποσοστά θετικών αξιολογήσεων έλαβε και η υποχρεωτική κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης, από τις οντότητες που σύμφωνα με το ν. 4308/2014 δεν ταξινομούνται στις κατηγορίες «μικρές» και «πολύ μικρές». Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, εξαιρετικά υψηλό ποσοστό των συμμετεχόντων (85,8%) αξιολογούν θετικά την επίπτωση της κατάρτισης της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (και την κατατάσσει στην τρίτη θέση των υψηλότερων μετρήσεων), ενώ επίσης υψηλό ποσοστό (40,67% του συνόλου των συμμετεχόντων) θεωρούν ότι η επίπτωση αυτή είναι σημαντική. Ένα περιορισμένο ποσοστό των συμμετεχόντων (13,37%) εκτιμά μηδενική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και μόνο τρεις συμμετέχοντες (ποσοστό 0,84% του συνόλου των συμμετεχόντων) διαπιστώνουν αρνητική επίδραση. Αντίστοιχα, ένα εξαιρετικά υψηλό ποσοστό (83,19%) εκτιμά ότι η κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης εξυπηρετεί σε υψηλότερο βαθμό τις ανάγκες των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση (και την κατατάσσει στην τέταρτη θέση των υψηλότερων μετρήσεων επί των αναγκών των

χρηστών). Ποσοστό χαμηλότερο από την αντίστοιχη μέτρηση για την ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (36,41% του συνόλου) αλλά επίσης υψηλό, θεωρεί ότι η επίδραση αυτή είναι σημαντική για το βαθμό ικανοποίησης των χρηστών. Και ως προς την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, η μέτρηση μηδενικής επίπτωσης κυμαίνεται σε ένα ποσοστό 15,41% (ελαφρώς υψηλότερο από το αντίστοιχο για την ποιότητα). Ως προς την αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, το συνολικό ποσοστό είναι υψηλότερο από αυτό της μέτρησης για την ποιότητα αλλά παραμένει σε ιδιαίτερα χαμηλά επίπεδα (1.4%). Ιδιαίτερα χαμηλό ποσοστό (0,56%), ακριβώς το ίδιο με την αντίστοιχη μέτρηση για την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι σημαντική.

Η κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης εισάγεται για πρώτη φορά στο δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα με το ν. 4308/2014 για τα Ε.Λ.Π.. Με την κατάρτιση της κατάστασης επιτυγχάνεται η πλήρης συνάφεια των κατά τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. οικονομικών καταστάσεων με αυτές που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. για τις «μεγάλες» και «μεσαίες» οντότητες. Με την κατάσταση αυτή επιδιώκεται η αντικατάσταση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Σε κάθε περίπτωση η υποχρεωτική κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης φιλοδοξεί να ενισχύσει στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχεται μέσω των οικονομικών καταστάσεων.

Η ερμηνεία του υψηλού ποσοστού της θετικής μέτρησης, ως προς την επίπτωση της υποχρεωτικής κατάρτισης της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης, στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, εύλογα συνδέεται και με την παρουσίαση νέων χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις μεταβολές των στοιχείων της καθαρής θέσης, η οποία δεν υπήρχε με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο. Η μέτρηση της ουδέτερης επίδρασης, σε ποσοστά που δεν διαφοροποιούνται σημαντικά από αυτά των ουδέτερων μετρήσεων των δύο προηγούμενων χαρακτηριστικών, συνδέονται και με την κατάρτιση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, η υποχρεωτική κατάρτιση του οποίου προβλεπόταν από το προηγούμενο νομικό πλαίσιο και αντικαταστάθηκε από την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης. Ωστόσο, όπως παρουσιάστηκε ανωτέρω και θα εξηγηθεί και στη συνέχεια η κατάργηση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, δεν έλαβε την πλειονότητα των μετρήσεων ως προς τη θετική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη του βαθμού των αναγκών των χρηστών.

Ως προς τη λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων, από την έρευνα προέκυψε ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε υψηλότερο και εδώ ποσοστό (84,25% το οποίο την κατατάσσει στην τέταρτη θέση των υψηλότερων μετρήσεων επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης) αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από την εφαρμογή της λογιστικής αυτής. Επίσης σημαντικό ποσοστό κοντά στο μισό του συνόλου των

συμμετεχόντων (48,34%) θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική. Αντίστοιχα, υψηλότερο ποσοστό (84,53%, το οποίο την κατατάσσει στην τρίτη θέση των υψηλότερων μετρήσεων) πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π., είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό χαμηλότερο από το αντίστοιχο που ανέδειξε η μέτρηση για την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (45,30%) πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 39,23% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Και σε αυτή την περίπτωση, οι απόψεις σχετικά με την ουδέτερη και την αρνητική επίπτωση για τις γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος, επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της κάλυψης των αναγκών των χρηστών, μετρήθηκαν σε χαμηλά ποσοστά συμμετεχόντων, τα οποία δεν κρίνονται ως ουσιώδη για περαιτέρω επεξεργασία ή σχολιασμό.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα είναι προφανές ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά τη λογιστική πολιτική σχετικά με τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, την οποία εισάγει το νέο νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν τα υψηλότερα ποσοστά της τάξης του 48,34% και 45,30% των συμμετεχόντων στην έρευνα, οι οποίοι πιστεύουν ότι η θετική επίπτωση της λογιστικής για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών είναι σημαντική.

Από την έρευνα προέκυψε ότι, σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε εξαιρετικά υψηλό ποσοστό (81,89%, που την κατατάσσει στην πέμπτη θέση των υψηλότερων μετρήσεων), αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την εισαγωγή της λογιστικής για τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια. Το ποσοστό αυτό κατατάσσει τη διαφορά αυτή στη πέμπτη υψηλότερη θέση, ως προς τη μέτρηση της θετικής επίπτωσης επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ποσοστό 38,44% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική, ενώ το 43,45% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Η υπό εξέταση διαφορά σχετίζεται άμεσα με την ακρίβεια της αναγνώρισης των εσόδων και ειδικότερα των εσόδων από τα κατασκευαστικά συμβόλαια και την παροχή υπηρεσιών. Η λογιστική που εισάγεται σχετικά με τα έσοδα αυτά αποτελεί μία προσέγγιση, η οποία διαχωρίζει πλήρως της λογιστική από τη φορολογική αντιμετώπιση της αρχικής καταχώρησης αλλά και της μεταγενέστερης παρακολούθησης. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 77,99%, πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Το ποσοστό αυτό κατατάσσει τη συγκεκριμένη διαφορά σε χαμηλότερη θέση σε σχέση με το προηγούμενο αλλά πάντα σε υψηλότερη αφού αγγίζει την ένατη υψηλότερη θέση ως προς τη μέτρηση της θετικής επίπτωσης επί του βαθμού κάλυψης των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 36,49% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και το 41,50% ότι είναι λιγότερο

σημαντική. Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 11,70% και το 15,04% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνουν χαμηλά ποσοστά (6,41% και 6,96% του συνόλου αντίστοιχα), με επίσης χαμηλά ποσοστά (4,74% και 5,01% του συνόλου των συμμετεχόντων) να πιστεύουν ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

Η έρευνα καταμέτρησε συνολικό ποσοστό 80,61%, (έκτη θέση των υψηλότερων μετρήσεων), το οποίο διαπιστώνει θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από την εισαγωγή της λογιστικής για την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων. Ποσοστό 36,84% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική. Ένα ίδιο ποσοστό (80,61%, το οποίο την κατατάσσει στην έβδομη θέση των υψηλότερων μετρήσεων) πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. ως προς τις απομειώσεις, είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 36,01% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική. Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 13,57% και το 13,85% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και επί των αναγκών διαπιστώνουν χαμηλά ποσοστά (5,82% και 5,54%) με επίσης χαμηλά ποσοστά (0,83% και 1,11%) του συνόλου των συμμετεχόντων να πιστεύουν ότι είναι σημαντική. Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα είναι προφανές ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά τη λογιστική πολιτική σχετικά με τις απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, την οποία εισάγει το νέο νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών.

Τα συμπεράσματα επί των διαφορών μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται με τη λογιστική των άυλων παγίων και των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που ως προς τη θετική επίπτωση των Ε.Λ.Π. επί του βαθμού κάλυψης των αναγκών σε χρηματοοικονομική πληροφόρηση, κατατάσσονται στην πέμπτη και έκτη θέση αντίστοιχα.

Ειδικότερα:

Ως προς την αλλαγή της λογιστικής σχετικά με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, ένα σημαντικό ποσοστό της τάξεως του 80,66% πιστεύει ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σχετικά με τη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων είχε θετική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 32,87% του συνόλου των συμμετεχόντων διαπιστώνει σημαντική μεταβολή. Όχι σημαντικά χαμηλότερο είναι το ποσοστό (79,01%) των συμμετεχόντων που θεωρεί ότι η εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου βελτίωσε την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ποσοστό 31,77% του συνόλου διατηρεί την

άποψη ότι η θετική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι σημαντική. Καμία μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών καταγράφουν ποσοστά 10,50% και 10,77% αντίστοιχα. Οι μετρήσεις, οι οποίες αφορούν σε αρνητική επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών προέρχονται από το 10,49% και το 8,56% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Το 7,18% και το 8,56% του συνόλου θεωρούν ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη των αναγκών αντίστοιχα.

Από τα προαναφερθέντα γίνεται σαφές ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα πιστεύουν ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με το νέο νομικό πλαίσιο σχετικά με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, είναι υψηλότερης ποιότητας και ικανοποιούν σε υψηλότερο βαθμό τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών, σε σχέση με ότι επιτυγχάνονταν με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο. Μάλιστα, υψηλά ποσοστά συμμετεχόντων της τάξεως του 31,77% και 32,87% θεωρούν την θετική επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου για την παροχή των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών ως σημαντική.

Η μέτρηση σχετικά με τη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων ακολουθεί τη μέτρηση σχετικά με τη λογιστική επί των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά είναι επίσης αντίστοιχη και με αυτή του χαρακτηριστικού της μη κεφαλαιοποίησης των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, με το οποίο εκ φύσεως συνδέεται και για την οποία γίνεται αναφορά στη συνέχεια.

Ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, το 80,39% των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου είχε θετική επίπτωση. Ποσοστό 33,43% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η θετική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό της τάξεως του 81,46% πιστεύει ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σχετικά με τη λογιστική των άυλων παγίων είχε θετική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 31,49% διαπιστώνει σημαντική θετική επίπτωση. Καμία μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών καταγράφουν ποσοστά 11,33% και 13,54% αντίστοιχα. Οι μετρήσεις, οι οποίες αφορούν σε αρνητική επίπτωση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη των αναγκών των χρηστών προέρχονται από το 8,28% και το 7,18% αντίστοιχα. Ποσοστά 6,35% και 5,52% του συνόλου θεωρούν ότι η αρνητική επίπτωση ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών είναι λιγότερο σημαντική.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει εύλογα ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα θεωρούν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες σχετικά



με τα άυλα πάγια, οι οποίες παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με το νέο νομικό πλαίσιο, ως υψηλότερης ποιότητας και υψηλότερου βαθμού ικανοποίησης των αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών, σε σχέση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο. Μάλιστα, υψηλά ποσοστά συμμετεχόντων της τάξεως του 33,43% και 31,49% θεωρούν τη θετική επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου για την παροχή των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών ως σημαντική ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες.

#### *Δεύτερο επίπεδο υψηλών μετρήσεων θετικής επίπτωσης*

Όπως ήδη αναφέρθηκε, μία σημαντική διαπίστωση, η οποία προκύπτει από τη στατιστική ανάλυση είναι ότι η ποσοστιαία επίδραση των επιμέρους διαφορών πάνω στους γενικούς δείκτες της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της ικανοποίησης δεν εμφανίζει μεταβλητότητα. Μοναδική εξαίρεση αποτελεί το χαρακτηριστικό της συνολικής επίπτωσης των Ε.Λ.Π., με τις υπόλοιπες διαφορές να λαμβάνουν θετικές μετρήσεις, οι οποίες κυμαίνονται περί του μέσου όρου και δεν εμφανίζουν σημαντικές διαφορές ως προς την επίπτωση τους στην συνολική εικόνα των Ε.Λ.Π..

Οι μετρήσεις σχετικά με τη συνολική επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου, ως προς την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δείχνουν ότι η υψηλή πλειοψηφία (79,62%) των συμμετεχόντων στην έρευνα την αξιολογούν ως θετική. Η μέτρηση αυτή είναι η υψηλότερη σε αυτό το επίπεδο. Από τη στατιστική ανάλυση προκύπτει ότι, οι μετρήσεις σχετικά με τη συνολική επίπτωση του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης υπερβαίνουν τον μέσο όρο των μετρήσεων των επιμέρους διαφορών. Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά στη βελτίωση του βαθμού των αναγκών των χρηστών (βλ. σχετ. Πίνακες 1 και 2).

Από τη στατιστική ανάλυση, μπορεί εύλογα να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι όταν οι συμμετέχοντες στην έρευνα αξιολογούν συνολικά την επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αυξάνεται το ποσοστό εκείνων που θεωρούν την επίπτωση ως «θετική», σε σχέση με το μέσο ποσοστό των συμμετεχόντων που αντιμετωπίζουν θετικά τις επιμέρους διαφοροποιήσεις που επέφεραν τα Ε.Λ.Π.. Ως προς τη σημαντική θετική επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αυτή αναγνωρίζεται από το 31,96% των συμμετεχόντων. Συνεπώς και ως προς τη σημαντική διαβάθμιση της θετικής αξιολόγησης, το ποσοστό των συμμετεχόντων που την αντιλαμβάνεται σε συνολικό επίπεδο αυξάνεται συγκριτικά με το μέσο ποσοστό αξιολόγησης ανά διαφορά.

Ένα μάλλον χαμηλό ποσοστό (10,19%) των συμμετεχόντων αξιολογεί συνολικά ως μηδενική την επίπτωση των Ε.Λ.Π. επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής

πληροφόρησης. Και ως προς τη μέτρηση της ουδέτερης επίπτωσης φαίνεται ότι η αξιολόγηση υπέρ των Ε.Λ.Π. βελτιώνεται όταν αυτή γίνεται σε συνολικό επίπεδο, παρά όταν γίνεται ανά επί μέρους διαφορά μεταξύ των δύο πλαισίων. Η μέτρηση της συνολικής αρνητικής επίπτωσης, ανέδειξε ποσοστό ακριβώς ίδιο με το ποσοστό των συμμετεχόντων που διαπιστώνουν μηδενική επίπτωση (10,19%). Από τους συμμετέχοντες που διαπιστώνουν συνολική αρνητική επίπτωση, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, σημαντική αρνητική επίπτωση βλέπουν οι συμμετέχοντες σε ένα ιδιαίτερα χαμηλό ποσοστά, μόλις 1,93%.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει το εύλογο συμπέρασμα ότι, σύμφωνα με τους συμμετέχοντες στην έρευνα η επίδραση του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όταν αυτή αξιολογείται συνολικά, είναι θετική. Επιπλέον, οι μετρήσεις σχετικά με την μηδενική και την αρνητική αξιολόγηση καταδεικνύουν ιδιαίτερα χαμηλά ποσοστά.

Οι μετρήσεις σχετικά με τη συνολική επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου, ως προς την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, δείχνουν ότι μία υψηλή πλειοψηφία (78,24%), την αξιολογεί ως θετική. Και ως προς την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, η μέτρηση αυτή είναι η υψηλότερη του δεύτερου επιπέδου. Ως προς τη σημαντική θετική επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί της ικανοποίησης των αναγκών, αυτή αναγνωρίζεται από ποσοστό συμμετεχόντων 30,03%.

Ως προς τη διαπίστωση μηδενικής επίπτωσης, επί της κάλυψης των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η μέτρηση καταδεικνύει ένα ποσοστό 10,74%. Η μέτρηση της συνολικής αρνητικής επίπτωσης, ανέρχεται σε ελαφρώς υψηλότερο ποσοστό (11,02%). Οι συμμετέχοντες που διαπιστώνουν συνολική σημαντική αρνητική επίπτωση, ως προς την ικανοποίηση των αναγκών, ανέρχονται σε περιορισμένο ποσοστό, το οποίο δεν θα μπορούσε να ανατρέψει τη συνολικά θετική αξιολόγηση (2,20%).

Από τα ανωτέρω προκύπτει το εύλογο συμπέρασμα ότι, η γενική εικόνα για την επίδραση του ισχύοντος νομικού πλαισίου και επί της ικανοποίησης των αναγκών, η οποία διατυπώνεται από τους συμμετέχοντες στην έρευνα είναι συνολικά θετική.

Η δεύτερη υψηλότερη μέτρηση στο επίπεδο αυτό αφορά στο λογιστικό χειρισμό των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, των εκτιμήσεων και των διορθώσεων των λαθών, η οποία όπως προκύπτει από την έρευνα αποτελεί μία ουσιώδη αλλαγή σε σχέση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, τόσο ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό ικανοποίησης των χρηστών.

Από την έρευνα προέκυψε ότι, σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων (78,40%), αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής

πληροφόρησης την εισαγωγή της αναδιατύπωσης των οικονομικών καταστάσεων και του ειδικού λογιστικού χειρισμού των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, των εκτιμήσεων και των διορθώσεων των λαθών. Ποσοστό 33,52% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ελαφρά χαμηλότερο ποσοστό (76,45%) πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με το νέο νομικό πλαίσιο είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών, ποσοστό (32,96%) του συνόλου των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 14,40% και το 16,34% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για την αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων και το λογιστικό χειρισμό των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, των εκτιμήσεων και των διορθώσεων των λαθών, στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών, διαπιστώνει ένα χαμηλό ποσοστό (7,20%), με το 5,54% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και για τα δύο.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα είναι προφανές ότι, σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά την αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων και το νέο ειδικό λογιστικό χειρισμό των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, των εκτιμήσεων και των διορθώσεων των λαθών, που εισάγονται με το νέο νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Πάντως, στην περίπτωση αυτή, η πλειοψηφία από τους συμμετέχοντες που διαπιστώνουν θετική επίπτωση των εν λόγω λογιστικών χειρισμών στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών πιστεύουν ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

Η τρίτη διαφορά σε θετικές αξιολογήσεις σε αυτό το επίπεδο των μετρήσεων είναι η λογιστική των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Από την έρευνα προέκυψε ότι, ένα συνολικό ποσοστό 77,00%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την αλλαγή της λογιστικής αυτής και μάλιστα ποσοστό άνω του μισού των συμμετεχόντων (51,52%), θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα υψηλότερο ποσοστό (75,62%), σε σχέση με το προαναφερθέν σχετικά με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης πιστεύει ότι η λογιστική για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η οποία εισάγεται με το νέο νομικό πλαίσιο είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Και εδώ ποσοστό άνω του μισού του συνόλου των συμμετεχόντων (50,97%) πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 16,62% και το 17,45% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 6,37%, με το 5,26% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 6,93% πιστεύει ότι το νέο νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, με το 5,54% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, σημαντικό ποσοστό των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει ως σημαντικά θετική τη λογιστική για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, την οποία εισάγει το νέο νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών.

Σε πιο χαμηλή θέση (δεύτερη από το τέλος) στο δεύτερο επίπεδο των υψηλών μετρήσεων θετικών απαντήσεων κατατάσσεται η αρχή της υπεροχής της ουσίας των συναλλαγών πάνω στον τύπο, η οποία εισάγεται με την παρ. 6 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014. Από την έρευνα προκύπτει ότι, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, το 74,86% των συμμετεχόντων κρίνει ως θετική την επίπτωση της εφαρμογής της αρχής της υπεροχής της ουσίας των συναλλαγών πάνω στον τύπο, στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.. Ποσοστό 30,94% του συνόλου θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι σημαντική. Επίσης, πολύ κοντινό στο προηγούμενο ποσοστό των συμμετεχόντων (74,03%) πιστεύει ότι, ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η εφαρμογή της αρχής της υπεροχής της ουσίας των συναλλαγών πάνω στον τύπο έχει θετική επίπτωση. Στην περίπτωση αυτή χαμηλότερο ποσοστό (28,73%) του συνόλου να θεωρεί ότι η θετική επίπτωση είναι σημαντική.

Η εφαρμογή της υπεροχής της ουσίας πάνω στον τύπο εκτιμάται ότι δεν έχει καμία επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην κάλυψη των αναγκών των χρηστών για ποσοστά συμμετεχόντων 20,17% και 21,82% αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης εκτιμάται από ένα χαμηλό ποσοστό (4,98%) των συμμετεχόντων και για ένα επίσης χαμηλό ποσοστό επί του συνόλου (2,49%) η αρνητική επίδραση θεωρείται ως σημαντική. Αντίστοιχα, η μέτρηση για συνολική αρνητική επίδραση της εφαρμογής της αρχής της υπεροχής της ουσίας των συναλλαγών πάνω στον τύπο, επί των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, αναφέρεται από ένα ποσοστό 4,15%, με το 2,49% του συνόλου θεωρεί ότι η αρνητική αυτή επίδραση είναι σημαντική.

Σε αυτό το επίπεδο θετικών μετρήσεων επί της ποιότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των αναγκών των χρηστών, εντάσσονται και τα αποτελέσματα της

έρευνας σχετικά με τη λογιστική των χρηματοοικονομικών μέσων, η οποία εισάγεται με το νέο νομικό πλαίσιο. Σημαντική πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά τη λογιστική πολιτική σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα (76,94% ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και 74,66% ως προς τις ανάγκες των χρηστών). Πάντως, στην περίπτωση αυτή, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων που διαπιστώνουν θετική επίπτωση της λογιστικής για τα χρηματοοικονομικά μέσα στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών πιστεύουν ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

Τελευταία διαφορά στο δεύτερο επίπεδο υψηλών θετικών εκτιμήσεων, είναι αυτή της λογιστικής των κρατικών επιχορηγήσεων. Ως προς το χαρακτηριστικό αυτό, από την έρευνα προέκυψε ότι, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε υψηλά ποσοστά 72,22%, και 70,28% το αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην κάλυψη των αναγκών των χρηστών στην εισαγωγή της λογιστικής για τις κρατικές επιχορηγήσεις. Πάντως, στην περίπτωση αυτή, όπως και στην προηγούμενη, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων που διαπιστώνουν θετική επίπτωση της λογιστικής για τα χρηματοοικονομικά μέσα στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ως προς τις ανάγκες των χρηστών πιστεύουν ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

#### *Τρίτο επίπεδο υψηλών μετρήσεων θετικής επίπτωσης*

Σε συνδυασμό με όσα ανάδειξε η έρευνα σχετικά με τη λογιστική των χρηματοοικονομικών μέσων, και για την επιμέτρηση στην εύλογη αξία, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων (69,81%) την αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ποσοστό 29,64% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα σχεδόν ίδιο ποσοστό (69,73%) πιστεύει ότι η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 28,06% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 9,14% και το 10,56% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 21,06%, (με το 16,07% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική). Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 19,72% πιστεύει ότι το νέο νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση (με το 14,72% του συνόλου να θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική).

Σε συνδυασμό με τα όσα αναλύθηκαν σχετικά με τη λογιστική των χρηματοοικονομικών μέσων και όσον αφορά στην επιμέτρηση σε εύλογες αξίες η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά τη λογιστική

πολιτική σχετικά με τις χρηματοοικονομικά μέσα, την οποία εισάγει το νέο νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Και εδώ, όπως και στην περίπτωση της λογιστικής των χρηματοοικονομικών μέσων, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων που διαπιστώνουν θετική επίπτωση της λογιστικής για τα χρηματοοικονομικά μέσα στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών πιστεύουν ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

Στο τρίτο επίπεδο θετικών εκτιμήσεων κατατάσσεται και η διαφορετική προσέγγιση μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων, ως προς το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων και την κλιμακωτή εφαρμογή στην κατάρτιση των επιμέρους πινάκων και των γνωστοποιήσεων. Ποσοστό υψηλότερο του 60% (68,91%) των συμμετεχόντων στην έρευνα θεωρούν ότι η κατάρτιση διαφορετικού συνόλου οικονομικών καταστάσεων ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας επηρέασε θετικά την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ταυτόχρονα το 67,51% πιστεύει ότι η κλιμακωτή εφαρμογή βελτίωσε τον βαθμό ικανοποίησης των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Σημαντική μάλιστα θετική επίπτωση αναφέρουν το 20,17% ως προς την ποιότητα και το 20,90% ως προς τις ανάγκες.

Δεδομένου του ότι η κατάρτιση της κατάστασης χρηματοοικονομικών είναι υποχρεωτική μόνο για τις οντότητες «μεγάλου» μεγέθους, η μέτρηση αυτή ενδεχομένως οφείλεται στον μεγάλο αριθμό οντοτήτων «μέτριου» και «μικρού» μεγέθους, οι οποίες λειτουργούν στην Χώρα μας. Για τις οντότητες αυτές, η κατάρτιση της κατάστασης χρηματοοικονομικών θα επέφερε υψηλότερο κόστος, χωρίς μάλλον σημαντική ωφέλεια. Την ίδια στιγμή, η κατάρτιση της κατάστασης αυτής ενδεχομένως κρίνεται ως ιδιαίτερα σημαντική για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων «μεγάλου» μεγέθους.

Ωστόσο, δεν είναι και ευκαταφρόνητα τα ποσοστά 18,21% και 18,64% των συμμετεχόντων που θεωρούν ότι η κλιμακωτή εφαρμογή ως προς την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είχε αρνητική επίπτωση στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και τις ανάγκες των χρηστών αντίστοιχα.

Συνδυαστικά με την κλιμακωτή εφαρμογή ως προς την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, μπορούν να διατυπωθούν συμπεράσματα σχετικά με την αλλαγή της παρουσίασης, δηλαδή της εμφάνισης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, σε κάθετη μορφή από οριζόντια. Οι μετρήσεις της έρευνας κατατάσσουν ως θετική την επίπτωση ως προς τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τις ανάγκες των χρηστών στο επίπεδο αυτό αλλά σε χαμηλότερη θέση σε σχέση με την κλιμακωτή εφαρμογή.

Συγκεκριμένα, η αλλαγή αυτή κρίθηκε ότι, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είχε θετική επίδραση από το 59,83% των συμμετεχόντων στην έρευνα. Ποσοστό 17,17% των συμμετεχόντων έκρινε ότι είχε σημαντική επίπτωση. Αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης καταγράφεται από το 18,01% των συμμετεχόντων, ενώ το 4,16% του

συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση ήταν σημαντική. Καμία επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, από την αλλαγή στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών εντοπίζει το 22,16% των συμμετεχόντων.

Αντίστοιχες είναι και οι μετρήσεις σχετικά με τις ανάγκες των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Έτσι, το 60,45% των συμμετεχόντων στην έρευνα, βλέπει θετική επίπτωση από την αλλαγή στην παρουσίαση. Ποσοστό 16,16% του συνόλου των συμμετεχόντων έκρινε ότι είχε σημαντική επίπτωση. Αρνητική επίπτωση στην εξυπηρέτηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση διατυπώνει το 18,94% και ποσοστό 4,18% του συνόλου των συμμετεχόντων διαπιστώνει σημαντική αρνητική επίπτωση. Καμία επίπτωση στην εξυπηρέτηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, από την αλλαγή στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών εντοπίζει το 20,61% των συμμετεχόντων.

Η μέτρηση της θετικής επίπτωσης σε ποσοστό πολύ κοντά στο 60% (59,83%) του συνόλου των συμμετεχόντων μπορεί να εξηγηθεί από την ομοιομορφία που επιτυγχάνεται στην ανάγνωση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στις κατά τα Ε.Λ.Π. οικονομικές καταστάσεις, σε σχέση με αυτές που εμφανίζονται στις Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. οικονομικές καταστάσεις. Και στην περίπτωση της δεύτερης μεταβλητής, ποσοστά 22,16% και 20,61% των συμμετεχόντων δεν εντοπίζουν καμία αλλαγή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην εξυπηρέτηση των αναγκών των χρηστών. Τα ποσοστά είναι υψηλότερα από αυτά της μέτρησης του πρώτου χαρακτηριστικού που αφορά στην κλιμακωτή εφαρμογή. Ως προς την αρνητική επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. για το δεύτερο χαρακτηριστικό, διαπιστώνεται και σε αυτή την περίπτωση μία μέτρηση αρνητικών επιδράσεων της τάξης του 18,01% και 18,94%, όσον αφορά στην επίπτωση της αλλαγής της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών. Τα ποσοστά αυτής της αρνητικής μέτρησης δεν αποκλίνουν σημαντικά από τα αντίστοιχα ποσοστά στη μέτρηση του χαρακτηριστικού για την κλιμακωτή εφαρμογή στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Στο επίπεδο αυτό κατατάσσονται και οι μετρήσεις σχετικά με τη θετική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και επί των αναγκών των χρηστών, την οποία επέφερε το νομικό πλαίσιο σχετικά με τη λογιστική των προβλέψεων και περαιτέρω της λογιστικής των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Εξετάζοντας τα αποτελέσματα της έρευνας για τη μέτρηση της λογιστικής των προβλέψεων σε συνδυασμό με τη μέτρηση για τη λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, φαίνεται ότι τα ποσοστά των μετρήσεων δεν αποκλίνουν σημαντικά ανά περίπτωση. Συνολικά ποσοστά 67,96% και 67,50% βλέπουν ως θετική την επίπτωση της λογιστικής των προβλέψεων που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών. Πολύ κοντινά ποσοστά (68,51% και 66,29%) διαπιστώνουν

θετική επίπτωση σχετικά και με τις προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Πάντως, και στις δύο περιπτώσεις των διατάξεων που εισάγονται με το νέο νομικό πλαίσιο, η πλειοψηφία θεωρεί τη θετική επίπτωση ως λιγότερο σημαντική. Οι μετρήσεις αυτές κινούνται σε πολύ κοντινά επίπεδα, τα οποία διαμορφώνονται σε 43,45% και 44,17% στην περίπτωση της λογιστικής των προβλέψεων και 45,03% και 43,09% για τη λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία (διαφοροποιείται κάπως περισσότερο η μέτρηση για τη θετική επίπτωση της λογιστικής των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία στην ικανοποίηση των αναγκών, η οποία στην περίπτωση αυτή είναι κάπως υψηλότερη).

Τα προαναφερθέντα οδηγούν στο συμπέρασμα ότι, το θέμα των προβλέψεων, συμπεριλαμβανομένων και των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως αντιμετωπίζεται από το ισχύον νομικό πλαίσιο εξετάζεται θετικά από την πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα, τόσο ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και ως προς τις ανάγκες των χρηστών. Πάντως, και στις δύο περιπτώσεις των δύο χαρακτηριστικών, υψηλότερα ποσοστά συμμετεχόντων θεωρούν τη θετική επίπτωση ως λιγότερο σημαντική. Τα υψηλότερα ποσοστά κινούνται σε πολύ κοντινά επίπεδα, τα οποία διαμορφώνονται σε 43,45% και 44,17% στην περίπτωση των προβλέψεων και 45,03% και 43,09% για τη λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία (διαφοροποιείται κάπως περισσότερο η μέτρηση για τη θετική επίπτωση του δεύτερου χαρακτηριστικού στην ικανοποίηση των αναγκών, η οποία στην περίπτωση αυτή είναι κάπως υψηλότερη).

Στο τρίτο επίπεδο emπίπτουν και οι μετρήσεις σχετικά με την εφαρμογή της αρχής της σημαντικότητας. Από την έρευνα προκύπτει ότι, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ποσοστά 66,58% και 63,71% των συμμετεχόντων κρίνουν ως θετική την επίπτωση της εφαρμογής της αρχής της σημαντικότητας στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη των αναγκών αντίστοιχα. Ποσοστά 25,97% και 26,04% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρούν ότι η επίπτωση αυτή είναι σημαντική.

Ως προς τη μη αναγνώριση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, η έρευνα παρήγαγε μέτρηση θετικής επίπτωσης στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τη μη κεφαλαιοποίηση εξόδων, τα οποία με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο ορίζονταν ως «πολυετούς απόσβεσης», της τάξης του 66,02%. Ποσοστό 35,91% του συνόλου πιστεύει ότι η θετική επίπτωση είναι σημαντική. Ως προς την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ένα συνολικό ποσοστό 65,27% εκτιμά επίσης ως θετική την επίδραση της κατάργησης του συγκεκριμένου λογιστικού χειρισμού για την κεφαλαιοποίηση εξόδων στην κατάσταση χρηματοοικονομικής



θέσης. Περαιτέρω, ένα ποσοστό 33,33% επί του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η επίπτωση αυτή είναι σημαντική.

Τα αποτελέσματα της έρευνας σχετικά με τη θετική επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. ως προς το υπό εξέταση θέμα, τόσο επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και ως προς την ικανοποίηση των αναγκών ευθυγραμμίζονται με τις διεθνείς Γ.Π.Λ.Α., σύμφωνα με τις οποίες ο υπό μελέτη λογιστικός χειρισμός δεν είναι αποδεκτός, αφού αποδεδειγμένα οδηγεί σε στρέβλωση της εύλογης παρουσίασης του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων (και ειδικά των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων), των αποτελεσμάτων της περιόδου αναφοράς και της καθαρής θέσης της οντότητας αναφοράς.

Στο επίπεδο των μετρήσεων αυτών εντάσσεται και ένα ακόμη ζεύγος διαφορών, οι οποίες εισάγονται με το νέο νομικό πλαίσιο και αφορούν στην λογιστική του τρέχοντος φόρου εισοδήματος και τη λογιστική αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος.

Ως προς τη λογιστική του φόρου εισοδήματος, από την έρευνα προέκυψε ότι, ένα συνολικό ποσοστό 60,95%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την αλλαγή της λογιστικής για τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος. Ποσοστό 29,06% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 60,39% πιστεύει ότι η λογιστική, η οποία εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 28,81% πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική.

Η κύρια διαφορά μεταξύ των δύο πλαισίων αφορά στην παρουσίαση του φόρου εισοδήματος στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ως έξοδο. Υπενθυμίζεται ότι με το προηγούμενο πλαίσιο ο τρέχων φόρος εισοδήματος εμφανιζόταν στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ως μειωτικό στοιχείο του προς διανομή αποτελέσματος της χρήσης και όχι ως έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Επίσης, σημαντική περιοχή διαφοροποίησης μεταξύ των δύο πλαισίων είναι η αναγνώριση της πρόβλεψης για πιθανούς πρόσθετους φόρους και προσαυξήσεις από ελέγχους των φορολογικών αρχών στις ανέλεγκτες φορολογικές χρήσεις. Είναι λοιπόν προφανές ότι, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αντιμετωπίζει θετικά τη λογιστική πολιτική σχετικά με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος, την οποία εισάγει το νέο νομικό πλαίσιο, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Πάντως, και στην περίπτωση αυτή, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων που διαπιστώνουν θετική επίπτωση της λογιστικής για τη λογιστική του φόρου εισοδήματος, στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών πιστεύουν ότι η επίπτωση αυτή είναι λιγότερο σημαντική.

Περαιτέρω, η εισαγωγή της λογιστικής σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους, αποτελεί μία ουσιώδη αλλαγή στην αναγνώριση και την παρουσίαση του εισοδήματος

στις οικονομικές καταστάσεις, σε σχέση με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο. Ως προς τη λογιστική των αναβαλλόμενων φόρων, από την έρευνα προέκυψε ότι, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων σε ποσοστό 56,90%, αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την εισαγωγή της λογιστικής για τους αναβαλλόμενους φόρους. Ποσοστό 20,44% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική.

Από την έρευνα τεκμηριώνεται λοιπόν ότι, για το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα, η οποία αντιμετωπίζει θετικά τη νέα λογιστική σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους, είναι μάλλον ισχνή, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Ειδικότερα, τα ποσοστά της πλειοψηφίας των συμμετεχόντων στην έρευνα, οι οποίοι εκτιμούν ως θετική την επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου σχετικά με τη λογιστική των αναβαλλόμενων φόρων, στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες (56,90% και 54,42% αντίστοιχα), είναι χαμηλότερα του αντίστοιχων ποσοστών, τα οποία εκτιμούν ως θετική την επίπτωση του ισχύοντος πλαισίου για τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος (60,95% και 60,39% αντίστοιχα).

Σημειώνεται ότι, εξαιρουμένης της μέτρησης για τη μη κατάρτιση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων (βλ. σχετ. στη συνέχεια), η μέτρηση αυτή προσεγγίζει το χαμηλότερο ποσοστό συνολικής θετικής αντιμετώπισης για μία μεταβολή που επιφέρει το νέο νομικό πλαίσιο, σε σύγκριση με τις αντίστοιχες μετρήσεις για θετικές εκτιμήσεις επί των μεταβλητών που εξετάστηκαν (μεταβλητές Q6 – Q25), τόσο ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και ως προς την ικανοποίηση των αναγκών.

Τέλος, στο τρίτο επίπεδο μετρήσεων εξάγονται συμπεράσματα σχετικά με τη λογιστική των αποθεμάτων. Από τα αποτελέσματα της έρευνας προκύπτει ότι το 57,78% των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σχετικά με τα αποθέματα είχε θετική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ένα ποσοστό 43,06% επί του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί την επίπτωση αυτή ως λιγότερο σημαντική. Επίσης θετική επίπτωση ως προς τις ανάγκες για χρηματοοικονομική πληροφόρηση βλέπει το 54,44% των συμμετεχόντων, με το 40,83% επί του συνόλου να θεωρεί ότι είναι λιγότερη σημαντική. Το 35,96% των συμμετεχόντων πιστεύει ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σχετικά με τη λογιστική αποθεμάτων δεν επέφερε καμία μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενώ το 39,17% δεν βλέπει μεταβολή στις ανάγκες των χρηστών.

#### *Μετρήσεις αρνητική επίπτωσης*

Σε δύο περιπτώσεις διαφορών, οι μετρήσεις που αναδεικνύουν αρνητική επίπτωση από την επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί της ποιότητας της

χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και επί των αναγκών των χρηστών είναι υψηλότερες από τις θετικές. Οι διαφορές αυτές αφορούν στη μη κατάρτιση πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και τη λογιστική των ανόργανων εξόδων και εσόδων.

Ειδικότερα:

Από τη μέτρηση του χαρακτηριστικού, το οποίο αφορά στην κατάργηση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων προκύπτει ότι, το 40,72% των συμμετεχόντων δεν πιστεύουν ότι η κατάργηση αυτή επέφερε οποιαδήποτε θετική ή αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 40,67% εκτιμά ότι και επί της ικανοποίησης των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση δεν υπήρξε καμία θετική ή αρνητική μεταβολή.

Ωστόσο, ένα σημαντικό ποσοστό της τάξης του 42,1% θεωρεί ότι η κατάργηση της υποχρεωτικής κατάρτισης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων είχε αρνητική επίδραση επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ποσοστό 11,91% του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η μη κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων είχε σημαντική αρνητική επίδραση επί της ποιότητας και ποσοστό 30,19%, επίσης επί του συνόλου, ότι είχε λιγότερο σημαντική. Η ίδια εκτίμηση προκύπτει και ως προς τη μέτρηση της υπό συζήτηση διαφοράς επί της ικανοποίησης των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Η εκτίμηση για συνολική αρνητική επίπτωση είναι της τάξης του 43,17% ενώ το 13,09% από αυτούς πιστεύει ότι η αρνητική αυτή επίπτωση είναι σημαντική και το 30,08% θεωρεί ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Συσχετίζοντας τα αποτελέσματα της μέτρησης της μεταβλητής Q9 με τη μέτρηση της μεταβλητής Q8 φαίνεται ότι, αν και η υποχρεωτική κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης θεωρείται ότι συνέβαλε θετικά και μάλιστα εν πολλοίς και σημαντικά, στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της κάλυψης των αναγκών των χρηστών, ωστόσο, δεν κατάφερε να καλύψει πλήρως το κενό της μη κατάρτισης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την αντίληψη των συμμετεχόντων. Συγκεκριμένα, ενώ η συνολική θετική επίπτωση από την εισαγωγή της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης καταμετρήθηκε σε ένα ποσοστό 85,80% ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και 83,19% ως προς τις ανάγκες, η αρνητική επίπτωση της κατάργησης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων μετριέται σε ποσοστό 42,10% ως προς την ποιότητα και 43,17% ως προς τις ανάγκες. Συνεπώς, σχεδόν διπλάσιοι συμμετέχοντες καταδεικνύουν θετική επίπτωση από την κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες (τριακόσιοι οκτώ (308) συμμετέχοντες ως προς την ποιότητα και διακόσιοι ενενήντα επτά (297) ως προς τις ανάγκες) από τους συμμετέχοντες που θεωρούν αρνητική την επίπτωση της κατάργησης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων (εκατόν πενήντα δύο (152)

συμμετέχοντες ως προς την ποιότητα και εκατόν πενήντα πέντε (155) ως προς τις ανάγκες).

Είναι σκόπιμο να σημειωθεί ότι στην περίπτωση της μη κατάρτισης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων το ποσοστό των συμμετεχόντων, που διαπιστώνουν αρνητική επίπτωση στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών είναι αρκετά κοντά στο ποσοστό εκείνων που διατυπώνουν ουδέτερη άποψη. Συγκεκριμένα, το 40,72% και 40,67% των συμμετεχόντων δεν διαπιστώνουν καμία επίπτωση από την κατάργηση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τις ανάγκες των χρηστών.

Σε κάθε περίπτωση, οι μετρήσεις επί του συγκεκριμένου χαρακτηριστικού, είτε συσχετιζόμενες με τις μετρήσεις σχετικά με την υποχρεωτική κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης, είτε μεμονωμένα, αποτελούν μία περιοχή προβληματισμού. Είναι απορίας άξιο το γιατί, ένα σημαντικό ποσοστό συμμετεχόντων στην έρευνα, θεωρεί ότι η κατάργηση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων είχε αρνητική επίδραση στην ποιότητα για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και στις ανάγκες των χρηστών, αφού οι πληροφορίες που παρουσιάζονταν σε αυτόν, παρέχονται σε πολλαπλάσιο βαθμό και ανάλυση στην κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης.

Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων ήταν ιδιαίτερης σημασίας και δεν ήταν σκόπιμο να αντικατασταθεί, λόγω του γεγονότος ότι σε αυτόν αναλύονταν όλες οι φορολογικές επιβαρύνσεις, οι προερχόμενες από τη φορολογία εισοδήματος και τους λοιπούς συγκεκριμένους άμεσους φόρους, αφού, όπως αναλύθηκε στην ενότητα 3.3, Κεφάλαιο 3, Μέρος Δεύτερο της παρούσης, σύμφωνα με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, ο φόρος εισοδήματος δεν λογίζονταν ως έξοδο της χρήσης και συνεπακόλουθα στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης δεν παρουσιάζονταν αποτελέσματα μετά φόρων, τα οποία τελικά εμφανίζονταν μόνο στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Ο ισχυρισμός αυτός όμως ανατρέπεται, αφού, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί άμεσοι φόροι πλέον αντιμετωπίζονται ως έξοδο της περιόδου αναφοράς και απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης, διαμορφώνοντας αποτελέσματα μετά φόρων, τα οποία εμφανίζονται στην κατάσταση αυτή. Σχετικές δε αναλύσεις και επεξηγήσεις παρουσιάζονται στο προσάρτημα.

Μία ερμηνεία της προσέγγισης της αρνητικής μέτρησης επί της κατάργησης της σύνταξης του πίνακα διάθεσης των κερδών θα μπορούσε να συνδέεται με την κλιμακωτή εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και την μη κατάρτιση από τις «μικρές» και «πολύ μικρές» οντότητες. Στην περίπτωση αυτή, ο πίνακας διάθεσης των κερδών καταργήθηκε χωρίς να αντικατασταθεί από την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, αφού για τις οντότητες αυτές δεν προβλέπεται η κατάρτισή του. Έτσι, το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων δεν περιλαμβάνει πίνακα στον οποίο να γνωστοποιούνται

έστω και συνοπτικά οι μεταβολές των στοιχείων της καθαρής θέσης, ειδικά όταν έχει λάβει χώρα διάθεση των κερδών.

Η λογιστική των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων είναι η δεύτερη περίπτωση, κατά την οποία οι μετρήσεις της έρευνας αναφορικά με τη θετική επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου, καταδεικνύουν μειοψηφία και ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ως προς τις ανάγκες των χρηστών.

Συγκεκριμένα, μόνο ένα ποσοστό της τάξης του 30,11% αντιμετωπίζει ως θετική μεταβολή στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την εισαγωγή της λογιστικής για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα. Μόλις το 11,60% του συνόλου θεωρεί ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική ενώ το 18,51% ότι είναι λιγότερο σημαντική. Αντίστοιχα, μόνο ένα 31,21% πιστεύει ότι η λογιστική του ισχύοντος νομικού πλαισίου είχε θετική επίπτωση και ως προς την κάλυψη των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ποσοστό 19,61% του συνόλου πιστεύει ότι η μεταβολή αυτή είναι σημαντική και μόλις το 11,61% ότι είναι λιγότερο σημαντική.

Καμία μεταβολή ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τις ανάγκες των χρηστών διαπιστώνουν το 32,32% και το 30,11% των συμμετεχόντων αντίστοιχα. Αρνητική επίπτωση από τη νέα λογιστική για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαπιστώνει ένα συνολικό ποσοστό 37,57%, με το 25,14% του συνόλου να πιστεύει ότι αυτή είναι λιγότερο σημαντική και το 12,43% ότι είναι σημαντική. Αντίστοιχα, ένα ποσοστό 38,67% πιστεύει ότι το νέο νομικό πλαίσιο είχε αρνητική επίπτωση στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση και από αυτό, το 25,41% θεωρεί ότι η αρνητική επίπτωση είναι λιγότερο σημαντική και ένα ποσοστό 13,26% ότι είναι σημαντική.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα φαίνεται ότι, αναφορικά με τη λογιστική των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα, αντιμετωπίζει αρνητικά τη νέα λογιστική σχετικά με έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα, τόσο στο επίπεδο της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και ως προς το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης και το γεγονός ότι, το ποσοστό των συμμετεχόντων, οι οποίοι διαπιστώνουν θετική μεταβολή, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, είναι χαμηλότερο και από το ποσοστό που δεν βλέπει καμία διαφορά ως προς αυτή.

Τέλος, από την έρευνα τεκμηριώνεται ότι, όσοι έχουν απαντήσει με πολύ θετικές αξιολογήσεις («σημαντικά θετική επίδραση»), διαμορφώνουν τη μεγαλύτερη ομάδα συμμετεχόντων. Στην ομάδα αυτή, το μέσο ποσοστό θετικής ή πολύ θετικής αξιολόγησης ανά χαρακτηριστικό ανέρχεται στο 88.2%. Οι συμμετέχοντες της παραπάνω ομάδας αντιστοιχούν στο 45,70% του δείγματος. Η δεύτερη ομάδα, αποτελείται από συμμετέχοντες, οι οποίοι αξιολογούν θετικά τις είκοσι έξι (26)

διαφορές μεταξύ του προηγούμενου νομικού πλαισίου και του ισχύοντος, οι οποίες εξετάζονται από την έρευνα, σε ένα μέσο ποσοστό 64,40% ανά διαφορά. Ο πληθυσμός της ομάδας αυτής αντιστοιχεί στο 39.9% του δείγματος. Τέλος, η τρίτη ομάδα αποτελείται από εκείνους, οι οποίοι αξιολογούν θετικά τις είκοσι έξι διαφορές (26), με ένα μέσο ποσοστό μόλις 27,00%, ενώ ο πληθυσμός της ομάδας αυτής αντιστοιχεί στο 14.3% του δείγματος.

#### *Λοιπές διαπιστώσεις*

Ως προς τα δημογραφικά χαρακτηριστικά, εξετάζοντας τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων με το ρόλο των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, ως προς το φύλο τους, φαίνεται λοιπόν ότι οι γυναίκες είναι περισσότερο ικανοποιημένες από τους άντρες αναφορικά με την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ως προς την επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης καθώς και ως προς το βαθμό συμμόρφωσης με τα διεθνή ποιοτικά χαρακτηριστικά δεν εντοπίστηκαν διαφοροποιήσεις στις μετρήσεις των ανδρών και των γυναικών.

Δεν είναι άτοπο να υποστηριχθεί ότι, σε πολλές περιπτώσεις, διάφορες νομοθετικές ρυθμίσεις μπορεί να είναι αντιληπτές σε διαφορετικό βαθμό από τους άμεσα εμπλεκόμενους ή επηρεαζόμενους, ανάλογα με το φύλλο τους. Στην προκειμένη περίπτωση όμως το υπό εξέταση νομικό πλαίσιο αφορά στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και συνδέεται άρρηκτα με τη λογιστική των οικονομικών καταστάσεων. Με μία αυστηρά τεχνοκρατική προσέγγιση, η λογιστική της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων εστιάζει στην επίτευξη του μέγιστου βαθμού ποιότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχονται στους χρήστες και την κάλυψη των αναγκών τους για πληροφόρηση, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το φύλο τους. Συνεπώς, το όποιο αποτέλεσμα της λογιστικής δεν αναμένεται να διαφοροποιείται ανάλογα με το φύλλο των ενδιαφερομένων που χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις για τη λήψη οικονομικής φύσης αποφάσεων. Αντίστοιχα, και η αντικατάσταση ενός νομικού πλαισίου σχετικού με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από ένα άλλο, είναι αναμενόμενο να αντιμετωπίζεται από τους ενδιαφερόμενους ανεξάρτητα του φύλλου τους, τόσο ως προς την κάλυψη των αναγκών τους για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, όσο και ως προς την ποιότητα των πληροφοριών.

Ωστόσο, η παρούσα εργασία τεκμηριώνει ότι οι γυναίκες, οι οποίες συμμετείχαν στην έρευνα, εμφανίζονται περισσότερο ικανοποιημένες από την εφαρμογή του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής ως προς την κάλυψη των αναγκών των χρηστών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Αυτό, θα μπορούσε να οδηγήσει σε μία νέα συζήτηση για το εάν τελικά οι άνδρες και οι γυναίκες αντιλαμβάνονται και αξιολογούν διαφορετικά τις ανάγκες τους για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ακόμη, θα μπορούσε να εξεταστεί περαιτέρω εάν τελικά οι άνδρες και οι γυναίκες κατανοούν

διαφορετικά τον πραγματικό βαθμό επίπτωσης από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στην κάλυψη των αναγκών τους. Οι προβληματισμοί αυτοί, θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε νέα ερευνητικά πεδία, σχετικά με την αντίληψη των ενδιαφερομένων για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, εξετάζοντας όμως την αντίληψη αυτή ανάλογα με το φύλο τους. Τέτοιες έρευνες εκτείνονται πέραν του ερευνητικού πεδίου της παρούσης και ως εκ τούτου η τεκμηρίωση που έχει ληφθεί από τη συγκεκριμένη έρευνα δεν μπορεί να υποστηρίξει την περαιτέρω συζήτηση επί του θέματος.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η σύγκριση των αξιολογήσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα, ανά τύπο ελεγκτικής εταιρείας στην οποία εργάζονται. Εδώ, η έρευνα τεκμηριώνει ότι οι εργαζόμενοι σε δίκτυα, τα οποία ανήκουν στα τέσσερα μεγαλύτερα διεθνή, αξιολογούν πολύ θετικά την επίδραση του νόμου ως προς τις ποιοτικές διαστάσεις του καθώς και την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, σε σχέση με τους εργαζομένους σε αμιγώς ελληνικές ελεγκτικές εταιρείες.

Η διαπίστωση αυτή σίγουρα συνδέεται με τη σημαντική εμπειρία, την οποία έχουν τα στελέχη των τεσσάρων μεγάλων διεθνών δικτύων στην εφαρμογή των Αγγλοσαξονικών συστημάτων λογιστικής και ειδικά στα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., σε μεγάλο αριθμό εθνικών δικαιοδοσιών. Συνεπώς, οι συγκεκριμένοι συμμετέχοντες είναι αναμενόμενο να αντιλαμβάνονται περισσότερο θετικά τη σύγκλιση του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. και να αξιολογούν τις μεταβολές που επήλθαν στο δίκαιο της λογιστικής της Χώρας με τα Ε.Λ.Π., βάσει αυτής ακριβώς της προσέγγισης.

Τέλος, οι αντιλήψεις σχετικά με τη θετική επίδραση του νόμου ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, διαφοροποιούνται σημαντικά ανάλογα με τη θέση του εργαζόμενου, όπου οι «Partners – Εταίροι – Γενικοί Διευθυντές», τοποθετούνται λιγότερο θετικά, ενώ οι «Senior Managers – Ανώτεροι Διευθυντές» κατατάσσονται στην ομάδα των «υψηλών αξιολογήσεων». Στην περίπτωση αυτή, εφόσον από την έρευνα δεν προέκυψε ότι τα χρόνια προϋπηρεσίας και η ηλικία (με εξαίρεση τους άνω των εξήντα πέντε (65) ετών) επηρεάζουν τις αντιλήψεις των συμμετεχόντων, οι μετρήσεις με βάση τη θέση του εργαζόμενου μπορούν να αιτιολογηθούν λαμβάνοντας υπόψη το βαθμό της λεπτομέρειας, με τον οποίο προσεγγίζουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση οι συμμετέχοντες στην έρευνα. Στις αξιολογήσεις των εργαζομένων ως «Senior Managers – Ανώτεροι Διευθυντές» αντανακλάται η εμπειρία της καθημερινής τριβής τους με την μεγαλύτερου βαθμού λεπτομέρειας χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Μία περισσότερο απλοποιημένη προσέγγιση «βάση αρχών» στην παραγωγή και την παρουσίαση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όπως αυτή των Ε.Λ.Π. φαίνεται περισσότερο κοντά στο προσδοκώμενο των συγκεκριμένων χρηστών. Όταν μάλιστα η προσέγγιση αυτή συγκρίνεται τη με την ιδιαίτερα απαιτητική και σε μεγάλο βαθμό

λεπτομέρειας καταγραφή αλλά και απεικόνιση που επέβαλε το προηγούμενο δίκαιο της λογιστικής.

### **4.3 Η επίπτωση επί του κόστους παραγωγής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης**

Η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα διατύπωσε την άποψη ότι τα οφέλη αναφοράς των πληροφοριών που παρέχονται με το νέο νομικό πλαίσιο δικαιολογούν τα κόστη, τα οποία απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθούν και να χρησιμοποιηθούν οι εν λόγω πληροφορίες. Πάντως ένα μάλλον περιορισμένο ποσοστό (17,36%) του συνόλου των συμμετεχόντων θεωρεί τη σχέση κόστους ωφέλειας ως σημαντικά θετική.

Ως προς την άμεση επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών, η έρευνα ανέδειξε ότι ένα υψηλό ποσοστό αλλά μειοψηφία (48,34%) των συμμετεχόντων θεωρούν ότι αυτή είναι θετική. Από το ποσοστό αυτό το 40,88% θεωρεί την επίπτωση ως λιγότερο σημαντική. Ωστόσο, το υπόλοιπο ποσοστό των συμμετεχόντων, οι οποίοι δεν αξιολογούν ως θετική την επίπτωση του κόστους της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου για την παραγωγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται με τα Ε.Λ.Π., δεν καταλήγει στην πλειοψηφία του ότι η εφαρμογή αυτή είναι αρνητική. Συγκεκριμένα, ένα ποσοστό 29,28% αξιολογεί την επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών ως ουδέτερη, ενώ ένα συνολικό ποσοστό 22,37% ως αρνητική.

Συνεπώς, ως προς την αξιολόγηση του κόστους εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου, η έρευνα τεκμηριώνει τη θετική αποτίμηση της σχέσης του με την ωφέλεια που παράγεται, η οποία προφανώς συνδέεται με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη των αναγκών των χρηστών. Η αξιολόγηση αυτή βρίσκεται σε συνάφεια με τις αξιολογήσεις σχετικά με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη των αναγκών των χρηστών, τόσο ως προς τις επιμέρους διαφορές που εξετάστηκαν από την έρευνα, όσο και ως προς τη συνολική επίπτωση. Όταν όμως, αξιολογείται η άμεση επίπτωση του κόστους της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου, η ανωτέρω διαπίστωση ανατρέπεται και η πλειοψηφία των συμμετεχόντων δεν αντιλαμβάνεται θετική επίπτωση. Συνεπώς, εδώ τεκμηριώνεται μία όχι θετική μονομερής αντίληψη για την επίπτωση του κόστους εφαρμογής των Ε.Λ.Π..

Η διάσταση των αποτελεσμάτων των μετρήσεων μεταξύ της σχέσης κόστους και ωφέλειας και της άμεσης και μονομερούς επίπτωσης του κόστους εφαρμογής θα μπορούσε να υπονοεί ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα αντιλαμβάνονται ως ουδέτερα ή μάλλον υψηλά τα κόστη εφαρμογής των Ε.Λ.Π.. Αυτό όμως συμβαίνει όταν δεν



εξετάζεται η ωφέλεια από την παραγωγή υψηλότερης ποιότητας πληροφοριών και υψηλότερου βαθμού κάλυψης αναγκών των χρηστών.

Ως προς τις δημογραφικής φύσης εκτιμήσεις, σημαντικές διαφοροποιήσεις στις δύο διαστάσεις του κόστους παρατηρούνται στον τύπο εταιρείας που εργάζονται οι συμμετέχοντες στην έρευνα. Εδώ, τεκμηριώνεται ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα, οι οποίοι εργάζονται σε αμιγώς ελληνικές ελεγκτικές εταιρείες αξιολογούν λιγότερο θετικά, τόσο το κόστος της εφαρμογής σε σχέση με την ωφέλεια, όσο και την άμεση και μονομερή επίπτωση της εφαρμογής του ισχύοντος πλαισίου στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών. Αντίθετα, οι συμμετέχοντες, οι οποίοι είναι εργαζόμενοι σε πολυεθνικές ελεγκτικές εταιρείες μεταξύ των τεσσάρων μεγαλύτερων διεθνώς δίνουν τις υψηλότερες αξιολογήσεις σχετικά με την επίπτωση του κόστους εφαρμογής. Η διαπίστωση αυτή καταδεικνύει την ιδιαίτερη σημασία που δίδουν οι συγκεκριμένοι συμμετέχοντες στη σύγκλιση του ελληνικού δικαίου της λογιστικής με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α..

Περαιτέρω ως προς το φύλο, οι γυναίκες αξιολογούν υψηλότερα τη θετική επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών, ενώ δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση μεταξύ ανδρών και γυναικών ως προς την αξιολόγηση του κόστους της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. σε σχέση με τα οφέλη αναφοράς. Σε συνέχεια των όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω σχετικά με τη διαφοροποίηση στην αξιολόγηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η συζήτηση για τη διαφοροποίηση μεταξύ ανδρών και γυναικών στην αξιολόγηση του κόστους παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών κατά τα Ε.Λ.Π. απαιτεί περαιτέρω τεκμηρίωση, η οποία δεν μπορεί να ληφθεί στο πλαίσιο της παρούσης. Συνεπώς, οποιαδήποτε ερμηνεία επί της διαπίστωσης αυτής δεν θα μπορούσε να είναι ασφαλής.

#### **4.4 Η επίπτωση επί των ποιοτικών χαρακτηριστικών**

Από την έρευνα τεκμηριώνεται μία γενικά υψηλή θετική επίπτωση από την εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου, η οποία παράγεται από τις κατά τα Ε.Λ.Π. συνταγμένες οικονομικές καταστάσεις, επί οκτώ (8) συγκεκριμένων ποιοτικών χαρακτηριστικών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τα οποία για τους σκοπούς της παρούσης εκλαμβάνονται ως διεθνείς «δείκτες ικανοποίησης».

Περαιτέρω εξετάζοντας την επίδραση (ερμηνευτική ικανότητα) των υπό εξέταση διαφορών μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων επί των διεθνών ποιοτικών προκύπτει ότι υπάρχει δηλαδή μια μεγάλη πηγή μεταβλητότητας, η οποία δεν ερμηνεύεται από τις ιδιότητες των Ε.Λ.Π. και αποδίδεται σε άλλους παράγοντες, όπως το δημογραφικό προφίλ των συμμετεχόντων στην έρευνα (τύπος εταιρείας, θέση εργαζόμενου και ηλικία). Δηλαδή, ανεξάρτητα από τις όποιες ευεργετικές αλλαγές επέφερε το ισχύον νομικό σύστημα ως προς την κάλυψη των αναγκών των χρηστών και την ποιότητα της

χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, φαίνεται ότι καθοριστικό ρόλο στην εκτίμηση του βαθμού συμμόρφωσης με τους δείκτες ικανοποίησης διαδραματίζουν η προσωπικότητα και οι «ειδικές» συνθήκες κάθε οργανισμού.

Αντίθετα όταν εξετάζεται η επίδραση των διαφορών επί της κάλυψης των αναγκών των χρηστών και τη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, σε σχέση με την επίδραση στο δείκτη των οκτώ (8) ποιοτικών χαρακτηριστικών που εξετάστηκαν στην έρευνα δεν διαπιστώνονται διαφοροποιήσεις και αυτό αποτελεί μια επιπλέον ένδειξη της συμμετρικότητας μεταξύ ποιότητας και ικανοποίησης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Τέλος, η ποσοστιαία επίδραση των διαφορών μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων, επί της ποιότητας, του κόστους εφαρμογής και οφέλους αναφοράς, του κόστους παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών και της συνολικής επίπτωσης των Ε.Λ.Π. είναι η περίπου η ίδια για όλες τις επιμέρους διαφορές ακόμη και όταν αυτές λαμβάνονται ως μία (συνολική επίδραση).

Ως προς τα αποτελέσματα της έρευνας βάσει δημογραφικών χαρακτηριστικών τεκμηριώνεται ότι, οι εργαζόμενοι σε «πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των τεσσάρων μεγαλύτερων διεθνώς», με προϋπηρεσία από «καθόλου» έως δέκα έτη και αυτοί οι οποίοι εργάζονται σε θέσεις «Senior Manager - Ανώτερος Διευθυντής» και «Assistance Manager / Supervisor – Αναπληρωτής Διευθυντής» αποδίδουν πολύ υψηλότερες μετρήσεις στα οκτώ (8) ποιοτικά χαρακτηριστικά, τα οποία εξετάζονται στο πλαίσιο της έρευνας αλλά και συνολικά. Δεδομένης της σημαντικής εμπειρίας των στελεχών αυτών στην εφαρμογή του Αγγλοσαξονικού λογιστικού συστήματος στην κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και ειδικά των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α., η μέτρηση αυτή καταδεικνύει ότι το ισχύον δίκαιο λογιστικής στην Ελλάδα ικανοποιεί σε σημαντικό βαθμό τα διεθνώς αποδεκτά πρότυπα ποιότητας και τις βέλτιστες πρακτικές της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Οι συμμετέχοντες στην έρευνα, οι οποίοι εργάζονται σε αμιγώς ελληνικές ελεγκτικές και αυτοί που εργάζονται ως «Partner – Εταίρος - Γενικός Διευθυντής» ή έχουν ηλικία άνω των εξήντα πέντε (65) ετών βρίσκονται στο χαμηλό επίπεδο ως προς τη θετική αξιολόγηση της επίδρασης των Ε.Λ.Π. επί των ποιοτικών χαρακτηριστικών. Η μέτρηση αυτή είναι συνεπής με τις αντίστοιχες μετρήσεις επί της κάλυψης των αναγκών και της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και ως προς την αξιολόγηση του κόστους εφαρμογής των Ε.Λ.Π.. Οι συγκεκριμένοι συμμετέχοντες παρουσιάζονται γενικά ως λιγότερο ενθουσιώδεις ως προς τα αποτελέσματα της εφαρμογής των Ε.Λ.Π..

Η ερμηνεία των διαπιστώσεων αυτών απαιτεί την επέκταση των μετρήσεων της έρευνας και σε άλλα χαρακτηριστικά δημογραφικά και μη, ειδικά προσαρμοσμένα στους συγκεκριμένους συμμετέχοντες. Δεδομένων των αποτελεσμάτων της έρευνας συνολικά, η επέκταση των μετρήσεων στη συγκεκριμένη ομάδα των συμμετεχόντων δεν κρίνεται ότι θα προσέδιδε ιδιαίτερη προστιθέμενη αξία στα συμπεράσματα για την αξιολόγηση της εφαρμογής του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής στη Χώρα μας.



## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

*Συμπεράσματα από την εμπειρία της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου*

Με το ν. 4308/2014, για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων, οι οποίες δεν είναι δημόσιου ενδιαφέροντος, εφαρμόζονται στη Χώρα μας τα Ε.Λ.Π.. Το ισχύον νομικό πλαίσιο αντικατέστησε πλήρως το προηγούμενο, το οποίο ίσχυε στην Ελλάδα για πάνω από τρεις δεκαετίες. Το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής διαμορφωνόταν κυρίως από το π.δ. 1123/1980 σχετικά με το Ε.Γ.Λ.Σ., τον κ.ν. 2190/1920 και μία πληθώρα άλλων νομοθετημάτων φορολογικού κυρίως χαρακτήρα. Το δίκαιο αυτό υιοθετούσε το Γαλλογερμανικό λογιστικό σύστημα, ήταν σημαντικά χειραγωγούμενο από τη φορολογική νομοθεσία και αποτελούσε ένα πλαίσιο κανόνων, με διατάξεις εφαρμογής λεπτομερών λογιστικών χειρισμών σε επίπεδο ακόμη και αναλυτικοβάθμιων λογαριασμών.

Το ισχύον δίκαιο της λογιστικής εφαρμόζεται στη χώρα μας για εννέα (9) περίπου χρόνια. Είναι συνεπώς αναμενόμενο, οι διοικήσεις των οντοτήτων, οι εποπτικοί φορείς οι λοιποί χρήστες και οι ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων, να έχουν διαμορφώσει πλέον μία σαφή άποψη σχετικά με τις αλλαγές που επέφερε στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των οποίων είναι αποδέκτες, λαμβανομένων υπόψη και των διεθνών προδιαγραφών ποιότητας, για τον βαθμό της ικανοποίησης των αναγκών τους, το κόστος που απαιτείται για την εφαρμογή του και τη σχέση του κόστους αυτού με τις ωφέλειες που αποκομίζουν.

Η καταγραφή και η ανάλυση εμπειρικών δεδομένων από τη μέχρι σήμερα εφαρμογή του ν. 4308/2014 στη Χώρα μας, για την κατάρτιση των ατομικών ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καταδεικνύει ότι ο νομοθέτης έχει κινηθεί προς τη σωστή κατεύθυνση. Τα αποτελέσματα της έρευνας τεκμηριώνουν ότι, οι αλλαγές που διαπιστώνονται στο δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα με την εισαγωγή των Ε.Λ.Π., αξιολογούνται συνολικά ως «θετικές» και σε ορισμένα σημεία «σημαντικά θετικές». Αυτό το συμπέρασμα τεκμηριώνεται εξετάζοντας τόσο την επίπτωση του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και ως προς την κάλυψη των αναγκών μίας συγκεκριμένης ομάδας χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίοι συμμετείχαν στην έρευνα.

Ειδικότερα, για είκοσι τρεις (23), από τις συνολικά είκοσι πέντε (25) διαφορές, μεταξύ του ισχύοντος και του προηγούμενου νομικού πλαισίου, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων στην έρευνα αξιολόγησαν τις επιπτώσεις του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη των αναγκών των χρηστών ως συνολικά «θετικές» και σε τέσσερεις (4) περιπτώσεις «σημαντικά θετικές». Οι θεματικές περιοχές, για τις οποίες οι συμμετέχοντες στην έρευνα διατύπωσαν «σημαντική θετική» επίπτωση από την εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου είναι: α) η κατάρτιση της κατάστασης χρηματοροών, β) η μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόσβεσης ως περιουσιακά στοιχεία, γ) η λογιστική

των χρηματοδοτικών μισθώσεων και δ) οι γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος. Επιπλέον, η συνολική αξιολόγηση του ισχύοντος νομικού πλαισίου, ως προς τις επιπτώσεις του επί της ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών, έλαβε θετική αξιολόγηση από ποσοστά ελάχιστα χαμηλότερα από το 80% των συμμετεχόντων.

Οι ως άνω διαπιστώσεις, θα μπορούσαν να οδηγήσουν επίσης στο συμπέρασμα ότι, στη ρυθμιστική διαδικασία της Χώρας μας έχει εισαχθεί μία ορθολογική διάσταση, όσον αφορά στην προσέγγιση των στόχων για τη διαμόρφωση του νομικού πλαισίου της λογιστικής στον ιδιωτικό τομέα. Αυτό, ενισχύεται και από τα αποτελέσματα της έρευνας σχετικά με το βαθμό συμμόρφωσης του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής με συγκεκριμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διεθνούς αποδοχής, αλλά και ως προς τη σχέση του κόστους από την εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου με τις προσδοκώμενες ωφέλειες.

Ενδιαφέροντα συμπεράσματα, σχετικά με τις επιπτώσεις της εφαρμογής του ν. 4706/2020 επί της κατάρτισης και της παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων, εξάγονται και όταν εξετάζονται τα ειδικά δημογραφικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων στην έρευνα. Συγκεκριμένα, από την έρευνα προκύπτει ότι, οι εργαζόμενοι σε διεθνή δίκτυα ελεγκτικών εταιρειών ενστερνίζονται περισσότερο την άποψη της θετικής επίπτωσης των Ε.Λ.Π. στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ελλάδα, τόσο ως προς την κάλυψη των αναγκών των χρηστών, όσο και ως προς την ποιότητα της πληροφόρησης. Από αυτούς, τα στελέχη του μεσαίου επιπέδου διοίκησης, συντάσσονται σε μεγαλύτερα ποσοστά στην άποψη αυτή. Τα διεθνή δίκτυα ελεγκτικών εταιρειών έχουν ιδιαίτερη εμπειρία στην εφαρμογή του Αγγλοσαξονικού μοντέλου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ειδικά στα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α. και θα μπορούσε πει κανείς ότι είναι αναμενόμενο τα στελέχη τους να αντιδρούν θετικά στη σύγκλιση του εθνικού δικαίου λογιστικής με αυτά τα λογιστικά συστήματα. Επιπλέον, οι μεσαίες βαθμίδες στελεχών έχουν μία περισσότερο άμεση εμπλοκή στην εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου και αντιλαμβάνονται σε μεγαλύτερο βαθμό λεπτομέρειες τις θετικές επιπτώσεις των Ε.Λ.Π..

Περαιτέρω, όσον αφορά στις οκτώ (8) περιπτώσεις χαρακτηριστικών ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων που εξετάζονται στην έρευνα, από τα αποτελέσματα των μετρήσεων και τη στατιστική ανάλυση τεκμηριώνεται ότι το ισχύον δίκαιο της λογιστικής επιτυγχάνει θετικό βαθμό συμμόρφωσης σε όλα τα χαρακτηριστικά, με ποσοστά άνω του ημίσεος, κοντά στη μέγιστη δυνατή αξιολόγηση. Συνεπώς, μπορεί να υποστηριχθεί το συμπέρασμα ότι, το ισχύον δίκαιο της λογιστικής επιτυγχάνει συνολικά υψηλές επιδόσεις και ως προς την επίτευξη των διεθνών ποιοτικών χαρακτηριστικών των οικονομικών καταστάσεων. Επιπρόσθετα, οι υψηλές μετρήσεις σχετικά με την επίπτωση του ισχύοντος νομικού πλαισίου επί των ποιοτικών χαρακτηριστικών της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, οι οποίες εξετάζονται στην έρευνα, σε συνδυασμό με τις μετρήσεις της θετικής επίπτωσης επί της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και επί των αναγκών των χρηστών,

καταδεικνύουν σε σημαντικό βαθμό τη μετάβαση του δικαίου της λογιστικής της Χώρας μας στην εφαρμογή μίας περισσότερο διεθνοποιημένης λογιστικής υψηλών ποιοτικών προδιαγραφών. Η εφαρμογή της λογιστικής αυτής έχει ως άξονα την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη των αναγκών των ενδιαφερομένων βάσει των Γ.Π.Λ.Α. όπως αυτές όμως διαμορφώνονται από το διεθνές πλαίσιο και ειδικά από τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α..

Τέλος, ως προς την αξιολόγηση του κόστους εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου, η έρευνα τεκμηριώνει τη θετική αποτίμηση της σχέσης του με την ωφέλεια που παράγεται και η οποία προφανώς συνδέεται με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την κάλυψη των αναγκών των χρηστών. Όταν όμως, αξιολογείται η άμεση επίπτωση του κόστους της εφαρμογής του ισχύοντος νομικού πλαισίου, η ανωτέρω διαπίστωση ανατρέπεται και η πλειοψηφία των συμμετεχόντων δεν αντιλαμβάνεται θετική επίπτωση. Στην περίπτωση αυτή, μία πλειοψηφία όχι ιδιαίτερα υψηλότερη του ημίσεος δεν αντιλαμβάνεται καμία ή αντιλαμβάνεται μία αρνητική επίπτωση. Από τους συμμετέχοντες στην έρευνα, οι οποίοι δεν διαπιστώνουν θετική επίπτωση του κόστους εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στην παραγωγή και την χρησιμοποίηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, μεγαλύτερο ποσοστό διατηρεί μία ουδέτερη άποψη. Συνεπώς, μπορεί να ειπωθεί ότι τελικά τεκμηριώνεται μία όχι θετική μονομερής αντίληψη για την επίπτωση του κόστους εφαρμογής των Ε.Λ.Π.. Η διάσταση των αποτελεσμάτων των μετρήσεων μεταξύ της σχέσης κόστους και ωφέλειας και της άμεσης και μονομερούς επίπτωσης του κόστους εφαρμογής θα μπορούσε να υπονοεί ότι, εάν δεν εξετάζεται η ωφέλεια από την παραγωγή υψηλότερης ποιότητας πληροφοριών και υψηλότερου βαθμού κάλυψης αναγκών των χρηστών, οι συμμετέχοντες στην έρευνα αντιλαμβάνονται ως ουδέτερα ή μάλλον υψηλά τα κόστη εφαρμογής του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής.

#### *Συμπεράσματα σχετικά με τις διαφορές των δύο πλαισίων*

Από τη μελέτη του ν. 4308/2014 και τη σύγκριση των διατάξεων του νόμου αυτού, με τις αντίστοιχες του προϊσχύσαντος νομικού πλαισίου, εντοπίζονται είκοσι πέντε (25) βασικές διαφορές. Η εξέταση της φύσης των διαφορών αυτών οδηγεί σε έξι (6) σημαντικές παρατηρήσεις, οι οποίες συνοψίζονται στα εξής:

1. Οι διαφορές μεταξύ του ισχύοντος νομικού πλαισίου και του προηγούμενου ταυτίζονται στο σύνολό τους με τις βασικές διαφορές, τις οποίες παρατηρεί και ο *G. Venieris*, μεταξύ του δεύτερου και του λογιστικού πλαισίου των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α (βλ. σχετ. ενότητα 1.1. Κεφάλαιο 1, Μέρος Τρίτο).<sup>498</sup> Είναι εύλογο λοιπόν το συμπέρασμα ότι, τελικά, με την εφαρμογή του ν. 4308/2014 στη Χώρα μας επιτυγχάνεται σε σημαντικό βαθμό η σύγκλιση των Ε.Λ.Π. με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., όσον αφορά στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι, με το ισχύον δίκαιο της λογιστικής, τα δύο αυτά λογιστικά συστήματα,

---

<sup>498</sup> Βλ. *Venieris*, Greece εις *Accounting Regulation in Europe*, 1999, 147-176.

φαίνεται ότι συγκλίνουν σε σημαντικά μεγαλύτερο βαθμό στην Ελλάδα, συγκριτικά με ότι ίσχυε προηγουμένως. Διαμορφώνεται έτσι ένα αρκετά ομοιογενές λογιστικό πλαίσιο στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται από τις οντότητες δημόσιου ενδιαφέροντος και μη. Αυτό μάλιστα ενισχύεται και από τη δυνατότητα που δίνεται από το ν. 4308/2014, να διερευνάται η ερμηνευτική καθοδήγηση από σχετικά Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον υπό συζήτηση νόμο.<sup>499</sup> Σε συνέχεια και των όσων υποστηρίζει ο *L. Panetsos*, για τα οποία έγινε αναφορά στην ενότητα 2.1., Κεφάλαιο 2, Μέρος Πρώτο<sup>500</sup>, δεν είναι άτοπο να υποστηριχθεί ότι, πλέον η Ελλάδα μετακινείται από τη συντηρητική λογιστική των ηπειρωτικών δικαιοδοσιών και το Γαλλογερμανικό μοντέλο λογιστικής στην εφαρμογή του Αγγλοσαξονικού μοντέλου, περιορίζοντας τις διαφορές στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση μεταξύ των εισηγμένων σε οργανωμένα χρηματιστήρια εταιρειών και των μη εισηγμένων. Οι διαπιστώσεις αυτές, ευθυγραμμίζονται και με τις απόψεις του *K. Καραμάνη* για τη μεταρρύθμιση του λογιστικού συστήματος της Ελλάδας και τη μετάβαση από το Γαλλογερμανικό μοντέλο σε ένα μοντέλο περισσότερο συμβατό με το Αγγλοσαξονικό (βλ. σχετ. ενότητα 1.1. Κεφάλαιο 1, Μέρος Τρίτο)<sup>501</sup>. Επίσης, από τις είκοσι πέντε (25) βασικές διαφορές, οι οποίες καταγράφονται στη παρούσα έρευνα διαφαίνεται και μία σημαντική σύγκλιση με τις απόψεις του *Γ. Μάτσου*<sup>502</sup>, οι οποίες παρουσιάστηκαν στην ενότητα 2.1, Κεφάλαιο 2, Μέρος Πρώτο της παρούσης.

2. Το ισχύον δίκαιο της λογιστικής για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, απλοποιείται σημαντικά ως προς τις απαιτήσεις του από τις οντότητες που υποχρεούνται να το εφαρμόζουν, οι οποίες λόγω του μεγέθους τους μπορούν να καταρτίζουν λιγότερο λεπτομερείς και συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις, βασιζόμενες όμως πάντα στις γενικές αρχές και τις πολιτικές του πλαισίου των Ε.Λ.Π.. Αυτό, επιτυγχάνεται με την κλιμακωτή εφαρμογή των διατάξεων σχετικά με την υποχρεωτικότητα σύνταξης των επιμέρους ατομικών οικονομικών καταστάσεων. Η προσέγγιση αυτή επεκτείνεται και στην υποχρεωτικότητα σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάτι που όμως δεν είναι καινούργιο σε σχέση με το προηγούμενο πλαίσιο. Ωστόσο, η διαφοροποίηση αυτή δεν προέρχεται από αμιγώς «λογιστικής φύσεως» κίνητρα. Η εισαγωγή της κλιμακωτής εφαρμογής, ως προς την υποχρεωτική σύνταξη διαφορετικών συνόλων ατομικών οικονομικών καταστάσεων, η οποία εξαρτάται από το μέγεθος και μόνο των υποκείμενων στο νόμο οντοτήτων, αποτελεί μία διαφοροποίηση, η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι κατευθύνεται από ευρύτερες «οικονομικής φύσεως» προτεραιότητες. Με την καινοτομία αυτή ο

---

<sup>499</sup> Βλ. σχετ. άρθρο 17, παρ. 7, ν. 4308/2014.

<sup>500</sup> Βλ. *Panetsos*, *Accounting Standards...*, 2016, 139 - 158.

<sup>501</sup> Βλ. *Καραμάνης*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, σελ. 19-27.

<sup>502</sup> Βλ. *Μάτσου*, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 75.

νομοθέτης λαμβάνει υπόψη το κόστος παροχής πρόσθετων χρηματοοικονομικών πληροφοριών (ταμειακές ροές, μεταβολές καθαρής θέσης και γνωστοποιήσεις), σε σχέση με την ωφέλειά τους για τους χρήστες. Με την προσέγγιση αυτή επιβάλλει την κατάρτιση ενός πλήρους συνόλου ατομικών οικονομικών καταστάσεων (αποτελούμενο από πέντε οικονομικές καταστάσεις) μόνο στις οντότητες εκείνες που βάσει των κριτηρίων του νόμου ταξινομούνται ως «μεγάλες».

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμη η επισήμανση ότι η κλιμακωτή εφαρμογή των διατάξεων των Ε.Λ.Π. ουδεμία σχέση έχει με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., τα οποία προβλέπουν μεν διαφορετικό πρότυπο για οντότητες «μικρού» και «μεσαίου» μεγέθους, αλλά σε καμία περίπτωση δεν διαφοροποιούν το πλήρες σύνολο των πέντε οικονομικών καταστάσεων, το οποίο καταρτίζεται από όλες τις οντότητες που τα εφαρμόζουν, ανεξαρτήτως μεγέθους.

3. Το ισχύον δίκαιο της λογιστικής είναι απαλλαγμένο από στρεβλώσεις προερχόμενες από το φορολογικό δίκαιο και με τις διατάξεις του επιτυγχάνεται η ακριβής παρουσίαση των λογιστικών γεγονότων χωρίς να εισέρχονται αλλοιώσεις για φορολογικούς σκοπούς. Με το ισχύον δίκαιο της λογιστικής επιτυγχάνεται ένας επαρκής διαχωρισμός της λογιστικής από τη φορολογία.
4. Με το ισχύον νομικό πλαίσιο ενισχύεται η παρουσίαση ειδικών και εξαιρετικά χρήσιμων νέων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως οι ταμειακές ροές (χρηματοροές), η φύση των μεταβολών της καθαρής περιουσίας και οι επεξηγήσεις και αναλύσεις όλων των οικονομικών μεγεθών που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στο προσάρτημα με τη μορφή σημειώσεων ανά περίπτωση.
5. Με το ν. 4308/2014 εισάγονται νέες λογιστικές έννοιες στο δίκαιο της λογιστικής της Χώρας μας. Ενδεικτικά μπορούν να αναφερθούν οι έννοιες της «αρχικής αναγνώρισης» των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων, της «επιμέτρησης» των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, της «εύλογης αξίας», της «απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων» κ.λπ. Ακόμη θα μπορούσε να σημειωθεί και η αναφορά του ν. 4308/2014 σε «χρηματοοικονομικές καταστάσεις» αντί «οικονομικές καταστάσεις», σύμφωνα με το προϊσχύσαν πλαίσιο. Επίσης, εισάγεται νέος εναλλακτικός ορισμός για τον «ισολογισμό», ο οποίος πλέον μπορεί να ορίζεται ως «κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης».
6. Οι διατάξεις του ν. 4308/2014 είναι διαφορετικές από αυτές του Ε.Γ.Λ.Σ. και των σχετικών με τη λογιστική διατάξεων του κ.ν. 2190/1920 και προσομοιάζουν περισσότερο με αυτή του Πλαισίου και των προτύπων των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α.. Η προσέγγιση των διατάξεων του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής, το οποίο διαμορφώνεται με άξονα το ν. 4308/2014, τείνει στην προσέγγιση «βάσει αρχών» (principles based), αντί της προσέγγισης «βάσει κανόνων» (rules based), την οποία υιοθετούσε το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο. Οι ισχύουσες διατάξεις του



πλαisiού σχετικά με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, αποτελούν διατάξεις εφαρμογής λογιστικών αρχών και πολιτικών και είναι εν πολλοίς γενικές, καλύπτοντας περιπτώσεις λογιστικής θεματολογίας. Οι διατάξεις του ισχύοντος νομικού πλαισίου δεν αφορούν σε λεπτομερείς προβλέψεις επί λογιστικών χειρισμών για συγκεκριμένους λογαριασμούς και κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, όπως προέβλεπε το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο. Η διαφορά αυτή μεταξύ των δύο πλαισίων έχει ιδιαίτερη σημασία για την εφαρμογή της λογιστικής και τη διαμόρφωση ενός βαθμού υποκειμενικότητας στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, τα αποτελέσματα της έρευνας, επί των ποιοτικών χαρακτηριστικών των οικονομικών καταστάσεων, όταν αυτές συντάσσονται με τα Ε.Λ.Π. δεν κατέδειξε ένα τέτοιο θέμα στην περίπτωση της Ελλάδας.

Ειδικότερα:

Από την έρευνα τεκμηριώνεται ότι το ισχύον δίκαιο της λογιστικής έχει βελτιώσει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και έχει ενισχύσει το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών, σε επίπεδο συνόλου οικονομικών καταστάσεων, με την εισαγωγή δύο νέων πινάκων, της κατάστασης χρηματοροών και της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης. Μάλιστα, όσον αφορά στην κατάσταση των χρηματοροών η έρευνα τεκμηριώνει «σημαντική θετική» επίπτωση από την εφαρμογή του ισχύοντος νομικού πλαισίου.

Η **κατάσταση των χρηματοροών** αποτελεί μία κατάσταση χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, θεμελιώδους σημασίας για την ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων, οι οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 2 ν. 4308/2014, κατατάσσονται στην κατηγορία «μεγάλες» και οφείλουν να την καταρτίζουν υποχρεωτικά. Στην κατάσταση αυτή, από τις πληροφορίες, οι οποίες παρουσιάζονται στον ισολογισμό και την κατάσταση των αποτελεσμάτων, απομονώνονται εκείνες που αφορούν σε αμιγώς ταμειακές συναλλαγές της οντότητας εντός της περιόδου αναφοράς, αναδεικνύοντας έτσι την κατάσταση ρευστότητας της επιχείρησης.

Με την κατάσταση αυτή γνωστοποιούνται πληροφορίες οι οποίες αναλύουν και επεξηγούν την αύξηση ή τη μείωση του υπολοίπου των ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων της επιχείρησης, όπως αυτό εμφανίζεται στον ισολογισμό της για την ίδια περίοδο που καλύπτεται από την κατάσταση αποτελεσμάτων. Η χρησιμότητα της κατάστασης χρηματοροών έγκειται στο γεγονός ότι, μέσω των πληροφοριών που γνωστοποιούνται σε αυτή, αναλύεται πλήρως η μεταβολή του υπολοίπου των ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων κατά την ημερομηνία αναφοράς, σε σχέση με το αντίστοιχο υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης, καθώς και η φύση της.

Τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα («ταμειακά διαθέσιμα») αποτελούν το «οξυγόνο» της επιχείρησης. Επί της αρχής, η διοίκηση μίας επιχείρησης διαχειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιδιώκοντας να είναι πάντα σε θέση

να πληρώνει τις οφειλές της. Η διαχείριση αυτή, διαμορφώνει τελικά και το βαθμό επάρκειας της ρευστότητας της επιχείρησης. Προκειμένου να μπορεί να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα της διοίκησης στη διαχείριση των πόρων της επιχείρησης είναι απαραίτητο να είναι γνωστά τα ποσά των ταμειακών εισροών και εκροών της εντός μίας περιόδου, ως πηγές και χρήσεις κεφαλαίων, κάτι που δεν είναι εύκολο να γίνει αντιληπτό όταν οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Η εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου καθιστά δύσκολο να υπολογιστεί η επάρκεια των ταμειακών διαθεσίμων και συνεπακόλουθα και η πραγματική ρευστότητα της επιχείρησης σε μία δεδομένη χρονική στιγμή (ή και δυναμικά), δεδομένου ότι οι συναλλαγές της καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, ανεξάρτητα από το εάν έχουν τακτοποιηθεί ταμειακά ή όχι. Όταν για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζεται η αρχή του δεδουλευμένου, τα έσοδα, τα έξοδα και τελικά τα καθαρά αποτελέσματα της επιχείρησης δεν ισοδυναμούν με ταμειακά διαθέσιμα. Μια οντότητα μπορεί να έχει καταγράψει σημαντικά καθαρά κέρδη εντός μίας περιόδου και εν τούτοις να αντιμετωπίζει έλλειψη ταμειακών διαθεσίμων, επειδή το σύνολο των εσόδων της δεν έχει εισπραχθεί μέχρι την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς (το μέρος των εσόδων το οποίο δεν έχει εισπραχθεί μέχρι και την ημερομηνία αναφοράς εμφανίζεται στον ισολογισμό ως «εμπορικές απαιτήσεις»), αλλά και λόγω της χρησιμοποίησης των ταμειακών διαθεσίμων για επενδύσεις σε περιουσιακά στοιχεία ή για τη χρηματοδότηση της επέκτασης της επιχείρησης. Την ίδια στιγμή, η αύξηση των εμπορικών υποχρεώσεων της επιχείρησης λόγω των πιστώσεων που έχουν ληφθεί από τους προμηθευτές, αποτελεί μία πηγή χρηματοδότησης και μάλιστα του κεφαλαίου κίνησης της.

Στο σημείο αυτό ο ρόλος της κατάστασης χρηματοροών, ως πίνακα παρουσίασης παροχής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι εξαιρετικά σημαντικός, αφού βοηθά τον χρήστη των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσει τη θέση της οντότητας σε ταμειακά διαθέσιμα, προσαρμόζοντας τις συναλλαγές που καταχωρήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις με την αρχή του δεδουλευμένου σε συναλλαγές ταμειακής βάσης. Αυτό επιτυγχάνεται με τη γνωστοποίηση πληροφοριών στον υπό συζήτηση πίνακα, αναφορικά με τα ταμειακά διαθέσιμα που έχουν θετικές χρηματοροές (ταμειακές εισροές) και αρνητικές χρηματοροές (ταμειακές εκροές), εντός ενός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος (περίοδος αναφοράς), κατηγοριοποιώντας τις εισροές και τις εκροές των ταμειακών διαθεσίμων ανάλογα με τις πηγές και τις χρήσεις τους.

Ειδικότερα, μελετώντας την κατάσταση χρηματοροών, ο αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων είναι σε θέση να γνωρίζει ποιες είναι οι εισπράξεις των ταμειακών διαθεσίμων της επιχείρησης και από ποιες πηγές έρχονται οι εισπράξεις αυτές και αντίστοιχα ποιες είναι οι πληρωμές σε ταμειακά διαθέσιμα και πώς χρησιμοποιήθηκαν οι πληρωμές αυτές. Επίσης, μπορεί να συσχετίσει τις εισροές αυτές

και τις εκροές μεταξύ τους αλλά και με τις μεταβολές των λογιστικών κονδυλίων του ισολογισμού.

Περαιτέρω, από τη μελέτη της κατάστασης χρηματοροών μπορεί να γίνει αντιληπτό σε ποιο βαθμό οι λειτουργικές δραστηριότητες της οντότητας, όπως αυτές παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, παράγουν ή όχι ταμειακά διαθέσιμα και συνδυάζοντας την πληροφορία αυτή με τα κονδύλια του ισολογισμού και τις μεταβολές τους εάν τα ταμειακά διαθέσιμα από τις λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης είναι επαρκή ή όχι. Επιπλέον, στην κατάσταση χρηματοροών γνωστοποιούνται οι ταμειακές εισροές και εκροές που σχετίζονται με τις επενδυτικές δραστηριότητες της επιχείρησης καθώς και οι ταμειακοί πόροι που έχουν χρησιμοποιηθεί ή έχουν εισρεύσει στην επιχείρηση και προέρχονται από χρηματοδοτικές δραστηριότητες.<sup>503</sup>

Κατά τη μελέτη της κατάστασης των χρηματοροών, ο αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων είναι χρήσιμο να εστιάσει το ενδιαφέρον του σε τρεις βασικούς προβληματισμούς α) ποιες ήταν οι πηγές χρηματοδότησης των δραστηριοτήτων της οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, β) ποια ήταν τα ταμειακά διαθέσιμα που κατέβαλε σε επενδύσεις και έξοδα η οντότητα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και γ) ποια ήταν η μεταβολή του υπολοίπου των ταμειακών διαθεσίμων της οντότητας κατά την τρέχουσα περίοδο αναφοράς και την προηγούμενη.

Οι απαντήσεις σε αυτούς τους προβληματισμούς βοηθούν τον χρήστη των οικονομικών καταστάσεων να διαμορφώσει μία σφαιρική εικόνα για την ταμειακή «ευρωστία» της οντότητας αλλά και ως προς την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με την επάρκεια των ταμειακών της διαθεσίμων και φυσικά την ρευστότητα. Η επάρκεια των ταμειακών διαθεσίμων της οντότητας εξετάζεται τόσο σε βραχυπρόθεσμη βάση όσο και με μεσοπρόθεσμη προοπτική, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η οντότητα είναι σε θέση να συνεχίσει τις δραστηριότητές της (για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά από την ημερομηνία αναφοράς).

Ως προς την ανάλυση και την χρήση της παρεχόμενης πληροφόρησης από την κατάσταση χρηματοροών, είναι ιδιαίτερα χρήσιμο, οι καθαρές χρηματοροές που προκύπτουν από την κάθε επιμέρους κατηγορία δραστηριοτήτων να εξετάζονται τόσο συνδυαστικά με τις δύο άλλες, προκειμένου να γίνονται αντιληπτές οι πηγές των κεφαλαίων που εισέρευσαν στην επιχείρηση εντός της περιόδου αναφοράς, όσο και οι χρήσεις τους. Επιπλέον, είναι σκόπιμο οι χρηματοροές, τόσο συνολικά ανά κατηγορία δραστηριοτήτων όσο και αναλυτικά εντός κάθε δραστηριότητας, να μελετώνται ως προς τις μεταβολές τους με την προηγούμενη περίοδο. Με τον τρόπο αυτό ο αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να αντιληφθεί σημαντικές διαφοροποιήσεις ως προς τη στρατηγική χρηματοδότησης ή το επενδυτικό πλάνο της

---

<sup>503</sup> Βλ. *Δρίτσας*, Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις, 211 και 212.

επιχείρησης, αλλά και να διαπιστώσει τη βελτίωση ή την επιδείνωση της διαχείρισης των ταμειακών διαθεσίμων από τη διοίκηση της οντότητας. Από την ανάγνωση των χρηματοροών μπορούν εύκολα να διαπιστωθούν αδυναμίες και προβλήματα, οι οποίες υπό προϋποθέσεις θα μπορούσαν να οδηγήσουν την επιχείρηση ακόμη και να διακόψει μέρος ή και το σύνολο των δραστηριοτήτων της, εντός ενός εύλογου χρονικού διαστήματος.<sup>504</sup>

Αντίστοιχα με την κατάσταση χρηματοροών, από την έρευνα τεκμηριώνεται ότι η υποχρεωτική κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης από τις οντότητες, οι οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 2 ν. 4308/2015 κατηγοριοποιούνται σε «μεσαίες» και «μεγάλες», αποτελεί μία ουσιαστική βελτίωση την οποία επιφέρει το ισχύον δίκαιο της λογιστικής στη συνολική χρηματοοικονομική πληροφόρηση και την κάλυψη των αναγκών των χρηστών. Και σε αυτή την περίπτωση, τα ποσοστά των συμμετεχόντων, οι οποίοι θεωρούν τη θετική επίπτωση ως σημαντική, είναι ιδιαίτερα υψηλά και όχι ιδιαίτερα μακριά από το 50% του συνόλου των συμμετεχόντων (αν και χαμηλότερα από τη μέτρηση της θετικής μέτρησης ως λιγότερο σημαντικής).

**Η κατάσταση των μεταβολών καθαρής θέσης** συνοψίζει τις μεταβολές των στοιχείων των ιδίων κεφαλαίων της οντότητας, εντός της περιόδου που καλύπτεται από την κατάσταση αποτελεσμάτων (περίοδος αναφοράς). Με την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης παρουσιάζεται κατ' αρχήν η μεταφορά των αποτελεσμάτων μετά φόρου της περιόδου στα στοιχεία της καθαρής θέσης, προσαυξάνοντας στην περίπτωση των κερδών, ή μειώνοντας στην περίπτωση των ζημιών, το λογαριασμό «αποτελέσματα εις νέο» και συνεπακόλουθα και το σύνολο της καθαρής θέσης. Περαιτέρω, στην κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης εμφανίζονται οι επιπτώσεις στα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων. Αυτές οφείλονται σε μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, οι οποίες σύμφωνα με το ισχύον δίκαιο της λογιστικής δεν έχουν καταχωρηθεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Επιπλέον, με την κατάσταση αυτή γνωστοποιούνται αναλυτικά οι λογιστικές μεταβολές στα επιμέρους στοιχεία της καθαρής θέσης οι οποίες είναι αποτέλεσμα της διανομής των κερδών που έχει αποφασιστεί και εγκριθεί από τη γενική συνέλευση των μετόχων (όταν πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία), ή άλλο αντίστοιχο όργανο διακυβέρνησης (όταν πρόκειται για οντότητα άλλου νομικού τύπου).

Τέλος, στην κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης παρουσιάζονται αναλυτικά οι εταιρικές πράξεις που επηρεάζουν τα ίδια κεφάλαια (αυξήσεις και μειώσεις μετοχικού κεφαλαίου) καθώς και οι εσωτερικές μεταφορές οι οποίες, ενώ μεταβάλουν τα τελικά υπόλοιπα των επιμέρους στοιχείων της καθαρής θέσης, δεν επηρεάζουν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων (π.χ. η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ή ο σχηματισμός ειδικών ή

---

<sup>504</sup> Βλ. Δρίτσας, Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις, 219 και 220.

αφορολογήτων αποθεματικών με ποσά τα οποία μεταφέρονται από το κονδύλι «αποτελέσματα εις νέο»).

Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης μπορεί να χαρακτηριστεί ως ένας πίνακας στον οποίο παρουσιάζεται μία «επικουρική-επεξηγηματική» ανάλυση μεταβολών της καθαρής περιουσίας των ιδιοκτητών της οντότητας (μέτοχοι, εταίροι κ.λπ.), η οποία συνδέει τις πληροφορίες του ισολογισμού με τις πληροφορίες της κατάστασης των αποτελεσμάτων. Η ανάγνωση της κατάστασης αυτής επιτρέπει στον χρήστη των οικονομικών καταστάσεων να αντιληφθεί τις επιπτώσεις των επιδόσεων της διοίκησης και των εταιρικών ενεργειών στην καθαρή περιουσία της οντότητας.

Εξετάζοντας συνδυαστικά τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων και την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης μπορεί να γίνει αντιληπτό ότι όλες οι μεταβολές των κονδυλίων του ισολογισμού επιδρούν : α) είτε εσωτερικά σε άλλα κονδύλια της ίδιας της κατάστασης αυτής, εξαιρουμένων των στοιχείων της καθαρής θέσης, β) είτε στα κονδύλια της κατάστασης των αποτελεσμάτων γ) είτε στα στοιχεία της καθαρής θέσης του ισολογισμού, μέσω της γνωστοποίησής τους στην κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης.<sup>505</sup> Από την έρευνα τεκμηριώνεται ότι, η μη κατάρτιση της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης, όπως και της κατάστασης χρηματοροών, σύμφωνα με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο, αποτελούσαν δύο ουσιώδεις αδυναμίες στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και περιόριζαν σημαντικά το βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Περαιτέρω, η έρευνα τεκμηριώνει θετική επίπτωση στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και στον βαθμό κάλυψης των αναγκών των χρηστών από την αλλαγή στη προσέγγιση της λογιστικής επί των **ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και των άυλων περιουσιακών στοιχείων**.

Τα περιουσιακά στοιχεία, όπως αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό μίας οντότητας αναφοράς κατά το ισχύον δίκαιο της λογιστικής, διακρίνονται κατ' αρχήν σε δύο κατηγορίες, τα μη κυκλοφορούντα και τα κυκλοφορούντα, ανάλογα με το χρόνο κατοχής ή ρευστοποίησής τους και αναγνωρίζονται βάσει του νόμιμου δικαιώματος της οντότητας ως προς την κατοχή ή τον έλεγχό τους. Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται σε αυτή την κατηγορία ικανοποιούν την ανάγκη του αναγνώστη των οικονομικών καταστάσεων να γνωρίζει «τι ανήκει στην οντότητα». Ωστόσο, στο ενεργητικό του ισολογισμού παρουσιάζονται και αναβαλλόμενα έξοδα ή διαφορετικά οι αναβαλλόμενες χρεώσεις. Στην κατηγορία αυτή ταξινομείται το κόστος που πραγματοποιείται από μία επιχείρηση, όταν από αυτό αναμένεται να ωφεληθεί για ένα χρονικό διάστημα πέραν του έτους. Ένα ενδεικτικό παράδειγμα ενός αναβαλλόμενου εξόδου είναι η αναγνώριση μίας προπληρωμένης συνδρομής σε έναν επιχειρηματικό οργανισμό ή επαγγελματική ένωση, το κόστος της οποίας θα

---

<sup>505</sup> Βλ. *Δρίτσας*, Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις, 187 και 188.

αναγνωριστεί ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου εγγραφής, όταν αυτό θα καθίσταται δεδουλευμένο.<sup>506</sup>

Ως προς τη γενική προσέγγιση της λογιστικής της πρώτης κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων (ενσώματες ακινητοποιήσεις και άυλα περιουσιακά στοιχεία), από την έρευνα τεκμηριώνεται ότι, η διαφοροποίηση του ισχύοντος νομικού πλαισίου, σε σχέση με το προηγούμενο, η οποία αναλύθηκε στην ενότητα 2.1, Κεφάλαιο 2 και 4.1.Κεφάλαιο 4 Μέρος Δεύτερο ανωτέρω, είχε ως αποτέλεσμα την βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης καθώς και της ικανοποίησης των αναγκών των χρηστών. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι επεμβάσεις του νομοθέτη του ισχύοντος δικαίου της λογιστικής, σε δύο ειδικά θέματα, τα οποία το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο αντιμετώπιζε εντελώς διαφορετικά. Αυτά είναι: α) η αναγνώριση ως περιουσιακού στοιχείου εξόδων, τα οποία σύμφωνα με το προηγούμενο νομικό πλαίσιο χαρακτηρίζονταν ως «πολυετούς αποσβέσεως» και αποσβένονταν εφάπαξ ή εντός μίας πενταετίας και β) η λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων, η οποία δεν προβλεπόταν καθόλου από το προηγούμενο δίκαιο της λογιστικής.

Όσον αφορά στην πρώτη περίπτωση, από την έρευνα τεκμηριώνεται, ως «σημαντική», η «θετική» επίπτωση της **κατάργησης της αναγνώρισης των εξόδων πολυετούς απόσβεσης** στον ισολογισμό μίας οντότητας αναφοράς και η καταχώρισή τους στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης, μειώνοντας συνεπακόλουθα τα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς. Η αναγνώριση δαπανών, ως περιουσιακό στοιχείο του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού και η σταδιακή μείωση της καθαρής θέσης της επιχείρησης υπό τη μορφή απόσβεσης, σύμφωνα με το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως στρέβλωση της εικόνας της καθαρής παρουσίας της οντότητας.

Αυτή μάλιστα την ιδιόρρυθμη λογιστική αντιμετώπιση ειδικών κατηγοριών εξόδων την αντιμετώπιζε με ειδικό περιορισμό, εφαρμόζοντας διορθωτικά την αρχή της συντηρητικότητας ως προς τη διανομή των κερδών, ο προηγούμενος κ.ν. 2190/1920 στο άρθρο 43, παρ.3. περ. (δ), (το οποίο στην πορεία καταργήθηκε από το άρθρο 189 ν. 4548/2018). Συγκεκριμένα, στο προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο ορίζονταν ότι, μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης), απαγορευόταν οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός εάν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών ήταν μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέον.<sup>507</sup>

Το δεύτερο θέμα ιδιαίτερου ενδιαφέροντος στη θεματική περιοχή των ενσώματων ακινητοποιήσεων αφορά στη **λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων**. Με μία γενική αρχή, όσον αφορά στην αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου στις οικονομικές καταστάσεις, ο νομοθέτης δεν θεωρεί σύμφωνα με το ισχύον δίκαιο της λογιστικής ως «απόκτηση» του στοιχείου στενά και μόνο τη μεταβίβαση της

<sup>506</sup> Βλ. Δρίτσας, Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις,96.

<sup>507</sup> Βλ. Γρηγοράκος, Ανάλυση και Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 388 και 389.

ιδιοκτησίας του. Η λογιστική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου εστιάζεται σημαντικά και στην απόκτηση του ελέγχου επί αυτού, χωρίς υποχρεωτικά να μεταβιβάζεται υποχρεωτικά και η κυριότητά του. Ο έλεγχος όμως που αποκτάται πρέπει να εφαρμόζεται σε τέτοιο βαθμό ώστε η ελέγχουσα το στοιχείο οντότητα να καθίσταται ο ουσιαστικός ιδιοκτήτης του στοιχείου. Συνεπώς εδώ, του «νομικού τύπου» (της μεταβίβασης δηλαδή του τίτλου της ιδιοκτησίας) υπερισχύει η «οικονομική ουσία» της συναλλαγής, η οποία δεν είναι άλλη από την απόκτηση του πραγματικού ελέγχου επί του περιουσιακού στοιχείου, βάσει συγκεκριμένων πραγματικών συνθηκών σχετικών με την εκμετάλλευσή του, όπως η αποκλειστικότητα εκμετάλλευσης, ο χρόνος εκμετάλλευσης σε σχέση με την ωφέλιμη ζωή, η μεταβίβαση στο τέλος της εκμετάλλευσης με ιδιαίτερα χαμηλό τίμημα κ.α..<sup>508</sup>

Η μεταβίβαση του δικαιώματος χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου από μία οντότητα (εκμισθωτής) σε μία άλλη (μισθωτής), για μία συγκεκριμένη και συμφωνηθείσα περίοδο, έναντι καταβολής μίας σειράς πληρωμών, στο πλαίσιο της οποίας μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλα τα οφέλη και οι κίνδυνοι που συνεπάγεται η ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στον μισθωτή ορίζεται ως χρηματοδοτική μίσθωση. Στη χρηματοδοτική μίσθωση ο τίτλος της ιδιοκτησίας μπορεί να μεταβιβαστεί τελικά στον μισθωτή μπορεί όμως και όχι.

Κατά το ισχύον δίκαιο της λογιστικής, η χρηματοδοτική μίσθωση προσεγγίζεται από την παρ. 5 του άρθρου 18 του ν. 4308/2014, η οποία ευθυγραμμίζεται με το Δ.Λ.Π. 17, «Μισθώσεις»<sup>509</sup>. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., σε μία χρηματοδοτική μίσθωση ο μισθωτής εμφανίζει το περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό του και ταυτόχρονα παρουσιάζει μία υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης (κατ' ουσία πρόκειται για δάνειο). Επί του περιουσιακού στοιχείου υπολογίζονται φυσικά αποσβέσεις και τα μισθώματα (χρεολύσια) που καταβάλλονται μειώνουν την αρχικά αναγνωρισμένη υποχρέωση. Επίσης, οι όποιες χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις (τόκοι) καταχωρούνται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Την ίδια στιγμή, ο εκμισθωτής αναγνωρίζει στον ισολογισμό του μία απαίτηση την οποία μειώνει με τις εισπράξεις των μισθωμάτων (εισπράξεις χρεολυσίων) και αναγνωρίζει τις όποιες χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις ως έσοδο (έσοδα από τόκους) στην κατάσταση αποτελεσμάτων του. Όταν στο πλαίσιο μίας σύμβασης δεν πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις εκείνες, ώστε επί της ουσίας να μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή οι κίνδυνοι και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου, η σύμβαση ορίζεται ως «λειτουργική». Στην περίπτωση αυτή το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό του μισθωτή και ο εκμισθωτής αναγνωρίζει στην κατάσταση των αποτελεσμάτων του ως έξοδα τα μισθώματα της χρήσης του στοιχείου όταν αυτά καθίστανται δουλευμένα.<sup>510</sup>

---

<sup>508</sup> Βλ. *Περάκης*, εις Το Δίκαιο της Λογιστικής, 14 και 110.

<sup>509</sup> Το οποίο όμως έχει αντικατασταθεί από το Δ.Π.Χ.Α. 16.

<sup>510</sup> Βλ. *Δρίτσας*, Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις, 97 και 98.

Δύο επίσης σημαντικές περιοχές, στις οποίες, από την έρευνα διαπιστώνεται θετική επίπτωση των αλλαγών που επέφερε το ισχύον δίκαιο της λογιστικής στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που σχετίζεται με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και τα άυλα πάγια, είναι η **λογιστική των αποσβέσεων και των απομειώσεων**. Ως προς τις αποσβέσεις, η σημαντικότερη διαφοροποίηση είναι η δυνατότητα προσδιορισμού τους με καθαρά λογιστική προσέγγιση απαλλάσσοντας τις οντότητες αναφοράς από την εφαρμογή συντελεστών, οι οποίοι ήταν αμιγώς φορολογικοί. Ως προς τη λογιστική των απομειώσεων, η έννοια της «απομείωσης», αν και εισάγεται με το ισχύον δίκαιο της λογιστικής δεν είναι καινούργια. Το προηγούμενο νομικό λογιστικό πλαίσιο υιοθετούσε αντί της έννοιας «απομείωση» την έννοια «υποτίμηση». Είναι αυτονόητο ότι και στις δύο περιπτώσεις η λογιστική χρησιμοποιείται για τη διαμόρφωση του τελικού λογιστικού υπολοίπου των περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζονται στον ισολογισμό.

Ωστόσο, με τα Ε.Λ.Π. εισάγεται μία διαδικασία περισσότερο χρηματοοικονομικής προσέγγισης, σε σχέση με ότι προέβλεπε το προηγούμενο δίκαιο της λογιστικής, η οποία έχει ως κύριο άξονα τον τακτικό «έλεγχο απομείωσης» των περιουσιακών στοιχείων από τη διοίκηση της οντότητας αναφοράς, βάσει της εφαρμογής συγκεκριμένης λογιστικής πολιτικής, η οποία μάλιστα πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα. Η απομείωση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του ισολογισμού υποδηλώνει τη μείωση της λογιστικής του αξίας. Αυτό συμβαίνει στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το λογιστικό υπόλοιπο ενός περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερο από την αξία με την οποία το στοιχείο αυτό θα μπορούσε να ανακτηθεί. Ως ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου ορίζεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας του μειωμένης με το κόστος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης αυτού.

Σύμφωνα λοιπόν με το ισχύον δίκαιο της λογιστικής, στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η διοίκηση της οντότητας στο πλαίσιο μίας διαδικασίας ελέγχου των περιουσιακών της στοιχείων για ενδεχόμενες απομειώσεις, εξετάζει τυχόν ενδείξεις που να επιβάλλουν αυτό. Εάν όντως υπάρχουν τέτοιες ενδείξεις, συγκρίνει τα λογιστικά υπόλοιπα των περιουσιακών στοιχείων που πρόκειται να παρουσιαστούν στον ισολογισμό της, για τα οποία διαπιστώνονται οι ενδείξεις, είτε με τις εύλογες αξίες τους (τις αξίες δηλαδή στις οποίες θα μπορούσε να τα διαθέσει ή να τα ανταλλάξει σε μία αγορά που λειτουργεί υπό κανονικές συνθήκες αφού αφαιρεθούν τα κόστη πώλησης), είτε με τις αξίες χρήσης τους (δηλαδή την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση του και τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του). Εάν το λογιστικό υπόλοιπο του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της περιόδου αναφοράς, λόγω συγκεκριμένων συνθηκών (εσωτερικών ή εξωτερικών, συμπεριλαμβανομένης και της μερικής ή ολικής καταστροφής του για οποιοδήποτε λόγο), είναι υψηλότερο από τη μεγαλύτερη μεταξύ των δύο αξιών (εύλογης και χρήσης), τότε η οντότητα θα αναγνωρίσει στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της ένα έξοδο απομείωσης και συνεπακόλουθα θα μειωθεί και η καθαρή περιουσία της. Εφόσον, σε κάποια



μεταγενέστερη περίοδο αναφοράς οι συνθήκες που επέφεραν την απομείωση του περιουσιακού στοιχείου πάψουν να υφίστανται, τότε θα αναγνωριστεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων ένα έσοδο αναστροφής της απομείωσης και συνεπακόλουθα θα αυξηθεί η καθαρή περιουσία της. Ο λογαριασμός των σωρευμένων απομειώσεων των περιουσιακών στοιχείων λειτουργεί λογιστικά με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο λειτουργεί και ο λογαριασμός των σωρευμένων αποσβέσεων, δηλαδή αφαιρετικά στην αξία κτήσης του περιουσιακού στοιχείου, προκειμένου αυτό να παρουσιαστεί στην «καθαρή» του αξία στον ισολογισμό. Και σε αυτή την περίπτωση, η ανάλυση των απομειώσεων ανά περιουσιακό στοιχείο και οι μεταβολές των σωρευμένων απομειώσεων γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.<sup>511</sup>

Όσον αφορά τη λογιστική των αποτελεσματικών συναλλαγών, των συναλλαγών δηλαδή εκείνων, οι οποίες διαμορφώνουν το κέρδος ή τη ζημία της περιόδου αναφοράς, από την έρευνα προκύπτει ότι υψηλότερο ποσοστό άνω του 80% των συμμετεχόντων αναγνωρίζει θετική επίπτωση του **λογιστικού χειρισμού επί των εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια**, τον οποίο υιοθετεί το ισχύον δίκαιο της λογιστικής, ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ως προς την κάλυψη των αναγκών των χρηστών, το ποσοστό αυτό μειώνεται, αλλά παραμένει υψηλό (σχεδόν 78%).

Για την αναγνώριση των εσόδων από παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης, η παρ. 4 του άρθρου 25 του ν. 4308/2014, προβλέπει ότι πρέπει να εφαρμόζεται η μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης. Επί της αρχής, η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκτίμηση του ποσοστού ολοκλήρωσης ενός έργου παροχής υπηρεσιών ή ενός κατασκευαστικού συμβολαίου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και όχι στο ποσό που τελικά τιμολογήθηκε εντός της περιόδου αναφοράς. Η περίπτωση αυτή αποτελεί από τις πλέον ενδεικτικές, όσον αφορά στην απόσχιση της λογιστικής από τη φορολογική νομοθεσία,<sup>512</sup> στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και μάλιστα εφαρμόζεται στην πλέον ευαίσθητη περιοχή για το νομοθέτη της δεύτερης, αυτής των εσόδων. Το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής, προέβλεπε την αναγνώριση του εσόδου βάσει των τιμολογήσεων, εναρμονιζόμενο με τη φορολογική νομοθεσία.

---

<sup>511</sup> Βλ. Δρίτσας, Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις, 103.

<sup>512</sup> Σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 και της παρ. 4 της ΠΟΛ. 1223/8.10.2015 για να υπαχθεί εισόδημα σε φορολογία θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά για το εισόδημα αυτό οι πιο κάτω προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του εντός του ίδιου φορολογικού έτους. Εδώ οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. ευθυγραμμίζονται με τα Ε.Λ.Π. και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 11 και 13 του ν. 4308/2014, για το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων. Όταν όμως σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κ.Φ.Ε., δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα εισπραξής για παροχή υπηρεσίας, η οποία διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.

Οι γνωστοποιήσεις, οι οποίες πρέπει να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 4308/2014, συνιστούν σύμφωνα με την έρευνα μία περιοχή σημαντικών βελτιώσεων, σε σχέση με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο, τόσο ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και ως προς την κάλυψη των αναγκών των χρηστών.

Μία σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο προσεγγίσεων για τη δομή και τις πληροφορίες οι οποίες πρέπει να γνωστοποιούνται στο προσάρτημα, συνδέεται με τη λεπτομέρεια των πληροφοριών που παρουσιάζονται στους πίνακες των οικονομικών καταστάσεων. Το **προσάρτημα**, το οποίο υιοθετείται με το ισχύον δίκαιο της λογιστικής, σαφώς ευθυγραμμισμένο με το Αγγλοσαξονικό μοντέλο, απαιτεί σημαντικό βαθμό αναλύσεων των κονδυλίων τα οποία εμφανίζονται στους πίνακες των οικονομικών καταστάσεων, όπου εκεί η παρουσίασή τους είναι συνοπτική. Αντίθετα, το προηγούμενο νομικό πλαίσιο προέβλεπε την αναλυτική παρουσίαση των κονδυλίων στις οικονομικές καταστάσεις και μόνο περιορισμένες αναλύσεις και επεξηγήσεις τους στο προσάρτημα. Αυτό οφειλόταν και στο γεγονός ότι με το προϊσχύσαν νομικό πλαίσιο, οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονταν στον τύπο χωρίς τη συνοδεία του προσαρτήματος. Αντίθετα, με το ισχύον νομικό πλαίσιο, οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιοποιούνται πλέον ως σύνολο, εξασφαλίζοντας έτσι πλήρη πρόσβαση των χρηστών σε όλες τις πληροφορίες που περιέχουν.

Μία δεύτερη δομική διαφορά αφορά στη φύση των γνωστοποιήσεων. Το προϊσχύσαν δίκαιο της λογιστικής προέβλεπε μία προσέγγιση, η οποία θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι επεδίωκε στενά τη συμμόρφωση με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ.. Το ισχύον δίκαιο λογιστικής απαιτεί μία περισσότερο ουσιαστική σειρά γνωστοποιήσεων σε ολόκληρο το εύρος σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και παροχής των χρηματοοικονομικών πληροφοριών προς τους χρήστες.

Το άρθρο 29 του ν. 4308/2014 για την κατάρτιση του προσαρτήματος περιλαμβάνει τριάντα τέσσερις (34) συνολικά παραγράφους. Από αυτές οι δύο πρώτες ορίζουν τις βασικές αρχές της σύνταξης του προσαρτήματος και οι υπόλοιπες τριάντα δύο (32) ορίζουν τις υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων.

Ειδικότερα: α) οι οντότητες, οι οποίες δεν υποχρεούνται να παρέχουν τις πληροφορίες που προβλέπονται από τα Ε.Λ.Π. έχουν τη δυνατότητα να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά. Στην περίπτωση αυτή, οι οντότητες αυτές παρέχουν τις εν λόγω πληροφορίες σε πλήρη συμφωνία με τα οριζόμενα από τα Ε.Λ.Π., β) οι πληροφορίες επί των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, γ) η χρήση τυχόν συντομεύσεων, διαγραμμάτων ή συμβόλων στις οικονομικές καταστάσεις, χρειάζεται να συνοδεύονται από οδηγίες ώστε να δίνονται με σαφήνεια οι απαιτούμενες για την κατανόησή τους πληροφορίες. Ειδικότερα, γνωστοποιείται η μονάδα μέτρησης και το επίπεδο στρογγυλοποίησης των παρατιθέμενων αριθμών και δ) οι πληροφορίες που προβλέπονται από τα Ε.Λ.Π. και

παρατίθενται στους πίνακες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να μην επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα.

Με μία πρώτη ματιά στις οικονομικές καταστάσεις, ο χρήστης διαπιστώνει ότι, σε μία ειδική στήλη του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, η οποία προηγείται της στήλης στην οποία απεικονίζονται οι αξίες λογιστικών μεγεθών της περιόδου αναφοράς, παρουσιάζονται αριθμοί που παραπέμπουν σε σημειώσεις του προσαρτήματος.

Ανατρέχοντας, στις συγκεκριμένες σημειώσεις ο χρήστης μπορεί να πληροφορηθεί: α) την ανάλυση σε υπολογαριασμούς του κονδυλίου που εμφανίζεται συγκεντρωτικά στον ισολογισμό ή την κατάσταση των αποτελεσμάτων, β) τις πληροφορίες σχετικά με το συγκεκριμένο λογιστικό μέγεθος οι οποίες είτε επεξηγούν είτε ενισχύουν την πληροφόρηση της οποίας είναι αποδέκτης ο αναγνώστης και γ) το λογιστικό χειρισμό και τις λογιστικές πολιτικές που σχετίζονται με την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση του υποκείμενου στοιχείου, συνδυάζοντάς τις με γνωστοποιήσεις σε άλλες σχετικές σημειώσεις.

Μεταξύ των άλλων, ειδικό ενδιαφέρον, για την ανάγνωση των σημειώσεων του προσαρτήματος παρουσιάζουν τα εξής:

**Πληροφορίες σχετικά με την οντότητα:** Αυτές περιλαμβάνουν α) την επωνυμία της οντότητας, β) το νομικό τύπο της οντότητας, γ) την περίοδο αναφοράς, δ) τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας, ε) το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση, στ) εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, ζ) εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση, η) την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και θ) δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο.

**Εφαρμογή της αρχής της συνέχισης δραστηριότητας:** Οι σχετικές με την εφαρμογή της συνέχισης δραστηριότητας γνωστοποιήσεις είναι εξαιρετικά ενδιαφέρουσες. Υπενθυμίζεται ότι στις οικονομικές καταστάσεις, εφόσον συντάσσονται με βάση την αρχή της συνέχισης δραστηριότητας, εφαρμόζονται οι λογιστικές αρχές και πολιτικές επιμέτρησης του λογιστικού πλαισίου το οποίο υιοθετείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Σε διαφορετική περίπτωση, όταν δηλαδή η διοίκηση κρίνει ότι η εφαρμογή της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι κατάλληλη, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις επιμετρώνται και απεικονίζονται σε τρέχουσες αξίες. Η διοίκηση της οντότητας προκειμένου να εγκρίνει τις ετήσιες ατομικές ή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οφείλει να εξετάζει εάν υπάρχει κίνδυνος ή κίνδυνοι η οντότητα να διακόψει τις δραστηριότητές της εντός εύλογου χρονικού διαστήματος από την ημερομηνία αναφοράς (τουλάχιστον δώδεκα (12) μήνες). Εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας

ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, τότε υποχρεωτικά πρέπει να γνωστοποιείται η φύση των παραγόντων αυτών, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους.

**Λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων:** Περιλαμβάνει γνωστοποιήσεις σχετικά με την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, τη λογιστική των φόρων, τα έσοδα και τα έξοδα, τις προβλέψεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα μεταγενέστερα γεγονότα. Σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων ή διόρθωσης λαθών, γίνεται αναφορά στο γεγονός, στους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή ή τη διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις σε όλα τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων τα οποία επηρεάζονται. Οι συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις είναι ιδιαίτερα χρήσιμες για τον αναγνώστη των οικονομικών καταστάσεων γιατί δίνουν μία συνολική πρώτη εικόνα της «λογιστικής φιλοσοφίας» της διοίκησης, την υιοθέτηση επιθετικών ή λιγότερο επιθετικών λογιστικών πολιτικών και το εύρος των λογιστικών εκτιμήσεων στις οικονομικές καταστάσεις και τον εμπλεκόμενο βαθμό υποκειμενικότητας στην απεικόνιση ειδικών λογιστικών μεγεθών. Επιπρόσθετα, μέσω των γνωστοποιήσεων αυτών, ο αναγνώστης είναι σε θέση να γνωρίζει τη λογιστική πίσω από τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο είναι ιδιαίτερα χρήσιμο όταν επιχειρεί να εμβαθύνει περισσότερο στη λογιστική του ανάλυση ή την ερμηνεία μεταβολών.

**Παρεκκλίσεις από τις διατάξεις του ν. 4308/2014:** Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η οντότητα έχει παρεκκλίνει από την εφαρμογή μιας διάταξης των ΕΛΠ, προκειμένου να διασφαλιστεί η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, η παρέκκλιση αυτή γνωστοποιείται και δικαιολογείται επαρκώς. Οι επιπτώσεις της παρέκκλισης στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα, παρατίθενται πλήρως στο προσάρτημα.

**Πληροφορίες σχετικά με τα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία:** Στη συγκεκριμένη σημείωση περιλαμβάνεται πίνακας ο οποίος παρουσιάζει για κάθε κονδύλι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων: α) το κόστος κτήσης ή το κόστος παραγωγής ή την εύλογη αξία σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί επιμέτρηση στην εύλογη αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι, β) τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου, γ) τις αποσβέσεις και απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο, δ) τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, ε) τις λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου, στ) το ποσό με το οποίο προσαυξήθηκε η αξία κτήσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο και ζ) τις λοιπές μεταβολές.

Η σημείωση αυτή είναι εξαιρετικά χρήσιμη για διάφορους λόγους. Κατ' αρχήν στον ισολογισμό της οντότητας δεν απεικονίζονται οι αξίες κτήσης, οι σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων και συνεπακόλουθα και οι μεταβολές τους. Αντίστοιχα, όταν η κατάσταση των αποτελεσμάτων συντάσσεται με την κατά προορισμό παρουσίαση, ο αναγνώστης δεν μπορεί να γνωρίζει το έξοδο των αποσβέσεων και των απομειώσεων των παγίων της περιόδου. Επιπρόσθετα, η συγκεκριμένη σημείωση δίνει πληροφορίες για τις αγορές και τις πωλήσεις (προσθήκες και μειώσεις) ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων που έγιναν εντός της περιόδου αναφοράς, καθώς και τις σχετικές απομειώσεις επί αυτών. Περαιτέρω, οι πληροφορίες της συγκεκριμένης κατάστασης μπορούν να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά για την κατανόηση των πληροφοριών της κατάστασης των αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης (ως προς τις αναπροσαρμογές) και της κατάστασης χρηματοροών.

**Μεταγενέστερα γεγονότα:** Τα γεγονότα τα οποία λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς και πριν τη δημοσίευσή τους, μπορεί να είναι διορθωτικά και να απαιτείται να ενσωματωθούν στις υπό σύνταξη οικονομικές καταστάσεις (π.χ. η πτώχευση ενός πελάτη μεταγενέστερα του τέλους της περιόδου αναφοράς για τον οποίο την ημερομηνία αναφοράς εμφανίζεται εμπορική απαίτηση), ή να μην είναι διορθωτικά (π.χ. η καταστροφή από πυρκαγιά ενός περιουσιακού στοιχείου μεταγενέστερα της ημερομηνίας αναφοράς) και να χρειάζεται μόνο η γνωστοποίησή τους στο προσάρτημα. Στη σημείωση αυτή γνωστοποιείται η φύση των 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.

**Αναβαλλόμενοι φόροι:** Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, αναφέρονται τα κονδύλια του ισολογισμού επί των οποίων οι διαφορές της λογιστικής και της φορολογικής βάσης δημιουργούν αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις. Επίσης, γνωστοποιείται το υπόλοιπο ισολογισμού (ανά περίπτωση κονδυλίου ισολογισμού) στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και η ανάλυση της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.

**Προκαταβολές και πιστώσεις σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων:** Στη σημείωση αυτή αναφέρονται τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης, καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.

**Συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη:** Γνωστοποιούνται οι συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με τα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένου και των ποσών

αυτών των συναλλαγών, τη φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους, καθώς και άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας. Ανάλογες πληροφορίες παρέχονται και για τα υπόλοιπα των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Οι πληροφορίες για τις επιμέρους συναλλαγές και τα υπόλοιπα μπορούν να συναθροίζονται ανάλογα με τη φύση τους, εκτός εάν απαιτούνται χωριστά πληροφοριακά στοιχεία για την κατανόηση των επιπτώσεων των συναλλαγών του συνδεδεμένου μέρους στη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

**Αμοιβές ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων:** Γνωστοποιούνται οι συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας, για τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, για άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες (υπηρεσίες διασφάλισης), για συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες και για λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες, διακεκριμένα κατά κατηγορία.

**Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις προς διάθεση:** Γνωστοποιείται η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα, και οπωσδήποτε στους επόμενους δώδεκα (12) μήνες, εφόσον είναι σημαντικά.

**Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού:** Αναφέρονται όλα τα γεγονότα τα οποία έλαβαν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς και τα οποία αξιολογήθηκαν από τη διοίκηση της οντότητας ως μη διορθωτικά των οικονομικών καταστάσεων, με συνέπεια οι επιδράσεις τους να αναγνωριστούν στην επόμενη χρήση εντός της οποίας συνέβησαν.<sup>513</sup>

#### *Προτάσεις*

Σε δύο περιπτώσεις η έρευνα τεκμηριώνει αρνητική επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και επί του βαθμού κάλυψης των αναγκών των χρηστών. Η πρώτη αφορά στην κατάργηση του πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων και η δεύτερη στη μη παρουσίαση στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων. Συνεπώς, με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας, εντοπίζονται κατ' αρχήν δύο περιοχές, οι οποίες αποτελούν τουλάχιστον εστίες προβληματισμού και ίσως και βελτιώσεων.

Στην περίπτωση της μη κατάρτισης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και της πλήρους αντικατάστασής του από τον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης, όπως εξηγήθηκε και στην ενότητα 4.2, Κεφάλαιο 4, Μέρος Τρίτο, της παρούσης, η ανάλυση της συγκεκριμένης τοποθέτησης δεν μπορεί να καταλήγει στην ανάγκη βελτίωσης της

---

<sup>513</sup> Βλ. *Δρίτσας*, Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις, 245-259.

φύσης και της ποιότητας των πληροφοριών, οι οποίες παρουσιάζονται στην κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, αφού οι πληροφορίες αυτές είναι ήδη ενισχυμένες σε σχέση με αυτές που παρουσιάζονταν στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Ωστόσο, θα ήταν εύλογο να υποστηριχθεί ότι οι πληροφορίες του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων δεν παρουσιάζονται στις κατά τα Ε.Λ.Π. οικονομικές καταστάσεις, όταν αυτές καταρτίζονται από τις «μικρές» και «πολύ μικρές» οντότητες, οι οποίες δεν υποχρεούνται να συντάσσουν την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης (σύμφωνα και με τα όσα προβλέπονται από το άρθρο 4 της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ).

Περαιτέρω, παρά το γεγονός ότι και εδώ ο νομοθέτης εφάρμοσε πιστά τις διατάξεις του άρθρου 4 της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ, λαμβανομένης υπόψη της σημαντικότητας η οποία προσδίδεται από τους συμμετέχοντες στην έρευνα σχετικά με την κατάσταση χρηματοροών, θα μπορούσε να εξαχθεί και εδώ το αντίστοιχο συμπέρασμα για την σκοπιμότητα της κατάρτισης της κατάστασης αυτής και από τις οντότητες που δεν ταξινομούνται ως «μεγάλες», σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4308/2014. Το πρόσθετο κόστος για την κατάρτιση της κατάστασης χρηματοροών και από τις λοιπές οντότητες, οι οποίες σήμερα δεν έχουν την υποχρέωση αυτή, σίγουρα δεν μπορεί να είναι σημαντικό. Αυτό ενισχύεται και από το γεγονός ότι η κατάσταση χρηματοροών καταρτίζεται με την έμμεση μέθοδο και οι πληροφορίες που περιέχει προκύπτουν άμεσα από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης, ίσως με κάποια υποστήριξη στην προσέγγιση από τις λογιστικές εγγραφές που έχουν καταχωρηθεί στο ήδη υπάρχον λογιστικό σύστημα και τα αρχεία της οντότητας αναφοράς, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Σίγουρα, το όποιο κόστος από την κατάρτιση της κατάστασης αυτής και από τις οντότητες που σήμερα δεν είναι υπόχρεες, θα υπολείπεται σημαντικά από τα οφέλη αναφοράς για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και ειδικά τις δανειστριες τράπεζες και τους λοιπούς πιστωτές. Αυτό είναι ένα θέμα, το οποίο θα μπορούσε να επανεξεταστεί από το νομοθέτη στο μέλλον.

Οι δύο προαναφερθείσες προσεγγίσεις ενισχύονται και από την κατάταξη, την οποία έλαβε η θετική αξιολόγηση της εφαρμογής της κλιμακωτής εφαρμογής των Ε.Λ.Π., από τους συμμετέχοντες στην έρευνα, η οποία δεν είναι ιδιαίτερη υψηλή και σίγουρα όχι σημαντικά θετική. Συνεπώς, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η κλιμακωτή εφαρμογή των Ε.Λ.Π., αν και συμμορφώνεται από κάθε άποψη με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Οδηγία 34/2013/ΕΕ, θα ήταν σκόπιμο να επανεξεταστεί στην Ελλάδα (αλλά και σε επίπεδο Ενωσιακού δικαίου της λογιστικής), με μία διαφορετική προσέγγιση, σύμφωνα με την οποία, θα μπορούσε να απλοποιηθούν ακόμη περισσότερο, σε ορισμένα θέματα, οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται από τις οντότητες που δεν κατατάσσονται στην κατηγορία «μεγάλες», πάντα στο πλαίσιο εφαρμογής των δύο βασικών αρχών, της αρχής του δεδουλευμένου και της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας, υπό την αυστηρή όμως προϋπόθεση ότι θα καταρτίζονται για όλες τις κατηγορίες των οντοτήτων οι ίδιες πέντε (5) οικονομικές καταστάσεις. Μία αντίστοιχη προσέγγιση υιοθετούν και τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Α..

Ως προς τη μη παρουσίαση των έκτακτων και ανόργανων εξόδων, θα μπορούσε να επεκταθούν περισσότερο οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 29 του ν. 4308/2014, οι οποίες αφορούν στις γνωστοποιήσεις του ποσού και της φύσης των επιμέρους στοιχείων των εσόδων και των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας και σημασίας. Στο σημείο αυτό θα μπορούσε να προστεθεί μία επιπλέον διάταξη σύμφωνα με την οποία, για τα έξοδα τα οποία χαρακτηρίζονται ως έκτακτα, να πρέπει να γνωστοποιούνται οι κατηγορίες των κονδυλίων στις οποίες έχουν συμπεριληφθεί να και παρουσιάζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης.

Ακόμη, μία πρόσθετη γνωστοποίηση στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσε να αφορά στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθώς και των αποτελεσμάτων προ τόκων και φόρων. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις αποτελεσμάτων, θα μπορούσε να σημειώνεται η επίπτωση των έκτακτων αποτελεσμάτων επί αυτών και η ομαλοποίησή τους, προκειμένου τα μεγέθη αυτά να είναι συγκρίσιμα με τις προηγούμενες χρήσεις.

Τέλος, η έρευνα τεκμηρίωσε θετική μεν επίπτωση, αλλά όχι σημαντική και από όχι υψηλό ποσοστό συμμετεχόντων (υψηλότερο μεν από το 50% αλλά αρκετά κοντά σε αυτό), όσον αφορά στην εφαρμογή των αναβαλλόμενων φόρων. Το θέμα της υποχρεωτικής εφαρμογής της λογιστικής των αναβαλλόμενων φόρων, από όλες τις κατηγορίες των οντοτήτων αναφοράς, είναι κρίσιμο και ιδιαίτερα σκόπιμο να επαναξιολογηθεί (και σε αυτή την περίπτωση και σε επίπεδο Ενωσιακού δικαίου της λογιστικής). Η πλήρης αυτονόμηση του δικαίου της λογιστικής από το φορολογικό δίκαιο και ειδικά ως προς τη σύνταξη των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθιστά υποχρεωτική την αναγνώριση και την παρουσίαση των επιπτώσεων των διαφορών μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης των οικονομικών μεγεθών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Η εμφάνιση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων στον ισολογισμό ομαλοποιεί την παρουσίαση των υποχρεώσεων της επιχείρησης για τους φόρους εισοδήματος της χρήσης, αναδεικνύοντας έτσι τις πραγματικές φορολογικές υποχρεώσεις της οντότητας σε κάθε περίοδο αναφοράς. Επιπλέον, με την αναγνώριση του αναβαλλόμενου φόρου της περιόδου, επηρεάζοντας θετικά ή αρνητικά το έξοδο που προκύπτει από τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος της χρήσης, σύμφωνα με τη φορολογική δήλωση της οντότητας, διαμορφώνεται και πρέπει να γνωστοποιείται και πραγματικός φορολογικός συντελεστής εισοδήματος της οντότητας αναφοράς, ο οποίος αντανακλά και την αποτελεσματικότητα της διοίκησής της στη διαχείριση της φορολογίας εισοδήματος και συνεπακόλουθα και τον πραγματικό φορολογικό της κίνδυνο.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική βιβλιογραφία

1. *Αληφαντής, Γ.*, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμοι Ι και ΙΙ, 3<sup>η</sup> έκδ. 2008.
2. *Αυγητίδης, Δ.*, Το νέο δίκαιο των εταιρικών μετασχηματισμών, 2019.
3. *Γρηγοράκος, Θ.*, Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 16<sup>η</sup> έκδοση, 2013.
4. *Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*, Τόμοι Ι και ΙΙ, 2016.
5. *Δρίτσας, Σ.* Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις, 2019.
6. *ΕΛΚΕΠΑ*, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, 1981.
7. *ΕΛΚΕΠΑ*, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Β' Έκδοση, 1987.
8. *ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ*, Λογιστική οδηγία, εφαρμογή του Νόμου 4380/2014, 2015.
9. *Ζαφειρόπουλος, Κ.*, Ποσοτική έρευνα και δημιουργία στατιστικών μοντέλων, 2012.
10. *Καραμάνης, Κ. και Π. Βροστούρης*, Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π., 2015.
11. *Καραμάνης, Κ.*, Η ανάγκη μεταρρύθμισης του ελληνικού λογιστικού πλαισίου στο διεθνοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, εις Σύγχρονες εξελίξεις στο λογιστικό και ελεγκτικό δίκαιο», 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 2006, σελ. 19-27.
12. *Μάτσος, Γ.*, Η λογιστική και η ελεγκτική ως μέσα παράστασης νομικών γεγονότων, Σύγχρονες εξελίξεις στο λογιστικό και ελεγκτικό δίκαιο, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 2006, 31-76.
13. *Ντζανάτος, Δ.*, Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, Βιβλίο Πρώτο, 2008.
14. *Παμπούκης, Κ.*, Οι στόχοι του δικαίου της λογιστικής, Σύγχρονες εξελίξεις στο λογιστικό και ελεγκτικό δίκαιο, 15<sup>ο</sup> Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 2006, 3-17.
15. *Πανάρετος Ι., Ε. Ξεκαλάκης*, Εισαγωγή στην Πολυμεταβλητή Στατιστική Ανάλυση, 1995.
16. *Παρασκευόπουλος, Ι.*, Μεθοδολογία Επιστημονικής Έρευνας, Τόμος Ι και ΙΙ, 1993.

17. *Περάκης Ε., Γ. Σωτηρόπουλος, Χ. Λιβαδά και Σ. Δρίτσας, «Δίκαιο της Λογιστικής», 2017.*
18. *Περάκης, Ε., Το δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας, Κατ' άρθρο ερμηνεία ΚΩΔ. Ν 2190/1920, 3η έκδ., 2010.*
19. *Πλιάκος, Α., Εισαγωγή στο Οικονομικό Δίκαιο, 2011.*
20. *Πετράκος, Γ., Statistics Canada. Μέθοδοι και πρακτικές στατιστικών ερευνών. Χαρακτηριστικές εφαρμογές, 2020.*
21. *Σακκέλης, Ε., Πανδέκτης του Λογιστή. Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον και Λογιστική, 3η έκδ., 2009*
22. *ΣΟΑ, Crow Horwath, Διαρκής Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, Επιμέλεια: Χ. Ξένος και Μ. Ξένου, 2013.*
23. *Σταματόπουλος, Δ., Π. Σταματόπουλος και Γ. Σταματόπουλος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση – Ερμηνεία, 2015.*
24. *Σωτηρόπουλος, Γ., Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά τον ΚΩΔ. Ν 2190/1920 και τα Δ.Λ.Π., Σύγχρονες εξελίξεις στο λογιστικό και ελεγκτικό δίκαιο, 15ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 2006, 127- 178.*
25. *Σωτηρόπουλος, Γ., Το νέο δίκαιο των ενοποιημένων λογαριασμών σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Επιθεώρηση του Εμπορικού Δικαίου, 2016, 282-295.*
26. *Σωτηρόπουλος, Γ., εις το Δίκαιο Εταιρικών Μετασχηματισμών, Ερμηνεία κατ' άρθρο του Ν. 4601/2019, 2021, 3 – 28.*
27. *Τσαούση, Α., Διεπιστημονικότητα και Νομική Επιστήμη: Γιατί είναι αλληλένδετες και τι σημαίνει αυτό για την από κοινού ανάπτυξή τους, Διεθνές Διεπιστημονικό Συνέδριο για τη Διεπιστημονικότητα, Θεσσαλονίκη (31 Οκτωβρίου και 1 Νοεμβρίου), 2014, 65-100*

## Ξένη βιβλιογραφία

1. *Accountancy Europe*, Standard Setting in the 21th Century, COGITO, 2017.
2. *Agresti A.*, Categorical Data Analysis, 2002.
3. *Agresti, A.*, An Introduction to Categorical Data Analysis, 1996.
4. *Alexander, D., A. Britton and A. Jorissen*, International Financial Reporting and Analysis, 2009.
5. *Arbuckle, J.L.*, AMOS-5 (Software). Smallwaters Core, Chicago, 2005.
6. *Banfield, J.D. and A.E. Raftery*, Model-based Gaussian and non-Gaussian clustering, *Biometrics*, 1993, 49: 803-21.
7. *Bery, A.*, Financial accounting: An introduction., 1993.
8. *Bowker, A.H.*, A test for symmetry in contingency tables, *Journal of American Statistical Association*, 43, 1948, 572-574.
9. *Breiman, L.*, Random Forests, *Machine Learning*, 45 (1), 2001, 5-32.
10. *Breiman, L.*, Statistical modeling: The two cultures (with comments and a rejoinder by the author), *Statistical science*, 2001,16(3):199–231.
11. *Brown, T. A.*, Confirmatory factor analysis for applied research, 3, 2006, 59-63.
12. *Byrne B. M.*, Structural Equation Modeling with AMOS: Basic Concepts, Applications, and Programming, Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates. 2001.
13. *Coase, R.*, Accounting and the Theory of the Firm, *Journal of Accounting and Economics* 12, 1990, 3-11.
14. *Coase, R., R. Edwards and R. Flower*, The iron and steel industry 1926-1935: An investigation based on the accounts of public companies, London and Cambridge Economic Service special memorandum no 49, 1939.
15. *Cronbach, L. J.*, Coefficient alpha and the internal structure of tests, 16:3, 1951, 297-334.
16. *Czaja, R. and J. Blair*, *Designing Surveys: A Guide to Decisions and Procedures*, 1996.
17. *Denis, I.*, The nature of Accounting Regulation, 2001.
18. *Dritsas, S.* Accounting Law and Auditing Law in Greece, *Greek Law Digest*, 2018, 496 - 503
19. *Dziuban, D. Charles, Shirkey, C. Edwin C.*, When is a correlation matrix appropriate for factor analysis? Some decision rules, *Psychological Bulletin*, 1974, 81 (6): 358–361.

20. *Epstein, L. and A.D. Martin*, An introduction to empirical legal research, 2014
21. *Everitt, B. S.*, The Analysis of Contingency Tables, 1977.
22. *IFRS Foundation*, IFRS Standards, Required 1 January 2021, Part A., 2021
23. *Fowler, F.*, Survey Research Methods, 1984.
24. *Gallagher, M.W. and T.A. Brown*, Introduction to Confirmatory Factor Analysis and Structural Equation Modeling. In Handbook of Quantitative Methods for Educational Research, Teo, T., Ed., 2013, 289–314.
25. *Hair, J. F., Black, W. C., & Babin, B. J.*, Multivariate Data Analysis – A Global Perspective, 7th Edition, 2010.
26. *Henseler, J., C.M. Ringle,, M. Sarstedt*, A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. Journal of the Academy of Marketing Science, 43, 2015, 115–135.
27. *Kaiser, H.F.*, The Application of Electronic Computers to Factor Analysis, Educational and Psychological Measurement, 1960, 20 (1): 141–151.
28. *Kam, V.*, Accounting theory, 1990.
29. *Kieso E.D. and J.J. Weygandt*, Intermediate Accounting, 8th ed., 1995.
30. *Kline, R. B.*, Principles and practice of structural equation modeling, 2nd ed, New York: Guilford 2005.
31. *Linzer DA, Lewis J.*, poLCA: Polytomous Variable Latent Class Analysis. R package version 1.3, 2011, URL <http://CRAN.R-project.org/package=poLCA>.
32. *Litwin, C.*, How to Measure Survey Reliability and Validity, 1995.
33. *Ma, Y. and C. Zhang*, Ensemble Machine Learning: Methods and Applications, 2012, pp.157-176.
34. *Magidson J and J.K. Vermunt*, Latent class models for clustering: A comparison with K-means. Canadian Journal of Marketing Research, 2002, 20:37–44
35. *McLachlan, G.J. and K.E. Basford* , Mixture models: Inference and application to clustering, 1988.
36. *McLachlan G.J and T. Krishnan*, The EM Algorithm and Extensions, 1997.
37. *Panetsos, L.*. Accounting Standards and Legal Capital in EU Law, Utrecht Law Review, Vol.12, Section 1, 2016, 139 – 158.
38. *Price, P.C., R.S. Jhangiani and I. Chiang - C.A.*, Research Methods in Psychology, 2nd Canadian Edition, 2015.
39. *Palepu, K. and P. Healy*, Business Analysis and Valuation, Using Financial Statements, 4th ed., 2008.

40. *Remenyi, D., B. Williams, A. Money and E. Swartz, Doing Research in Business and Management: An Introduction to Process and Method, 1998.*
41. *Rosseel, Y., lavaan: Latent variable analysis, 2012. Available from <http://cran.r-project.org/web/packages/lavaan/>.*
42. *Venieris, G., Greece, Accounting Regulation in Europe, 1999, 147-176.*
43. *Wedel, M. and W. Kamakura, W., Market Segmentation: Conceptual and Methodological Foundations, 1999.*
44. *Zumbo, B. D., A.M. Gadermann and C. Zeisser, Ordinal Versions of Coefficients Alpha and Theta For Likert Rating Scales. Journal of Modern Applied Statistical Methods, 6, 2007, 21-29.*

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: Το ερωτηματολόγιο της έρευνας

### Το Λογιστικό Δίκαιο στην Ελλάδα: Μελέτη των επιπτώσεων του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση

Αξιότιμοι κκ. συμμετέχοντες,

Καλώς ήλθατε στο ηλεκτρονικό ερωτηματολόγιο της ακαδημαϊκής έρευνας με θέμα: «Το Λογιστικό Δίκαιο στην Ελλάδα: Μελέτη των επιπτώσεων του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση».

Η συγκεκριμένη έρευνα διεξάγεται στο πλαίσιο εκπόνησης διδακτορικής διατριβής από τον Σταμάτιο Σ. Δρίτσα, στη Νομική Σχολή του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών, υπό την επίβλεψη του Καθηγητή του ΕΚΠΑ κ. Γεώργιου Σωτηρόπουλου, και απευθύνεται σε Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, οι οποίοι έχουν άμεση γνώση και εμπειρία από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, από τις υποκείμενες στο νόμο οντότητες στην Ελλάδα.

Παρακαλείσθε όπως αφιερώσετε λίγα λεπτά για να απαντήσετε όλες τις ερωτήσεις. Δεν υπάρχουν σωστές ή λάθος απαντήσεις. Ο χαρακτήρας της έρευνας είναι αυστηρά και μόνο επιστημονικός. Οι πληροφορίες οι οποίες θα συλλεχθούν από τους συμμετέχοντες, θεωρούνται στο σύνολό τους άκρως εμπιστευτικές και οι συμμετέχοντες θα είναι ανώνυμοι.

Σε κανένα σημείο της έρευνας δεν θα γίνει αναφορά σε πρακτικές ελεγκτών και ελεγκτικών εταιρειών. Όλα τα δεδομένα που θα συλλεχθούν, θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο στα πλαίσια της εν λόγω ακαδημαϊκής έρευνας. Η συμβολή σας είναι πολύτιμη και παρακαλούμε να διαθέσετε τα λίγα λεπτά που απαιτούνται για να συμπληρώσετε το ερωτηματολόγιο που ακολουθεί.

Η μελέτη αυτή αποτελεί προσπάθεια παραγωγής γνώσης και εμπειρικής τεκμηρίωσης, ιδιαίτερα χρήσιμη για το δίκαιο της λογιστικής στην Ελλάδα. Η ολοκλήρωσή της, σε μεγάλο βαθμό βασίζεται στη δική σας συμμετοχή, για την οποία προκαταβολικά εκφράζουμε τις θερμές ευχαριστίες μας.

Για οποιεσδήποτε πληροφορίες σχετικά με το περιεχόμενο των ερωτήσεων, παρακαλούμε επικοινωνήστε με τον Δρ. Σταμάτη Δρίτσα στην ηλεκτρονική διεύθυνση [stdritsas@law.uoa.gr](mailto:stdritsas@law.uoa.gr).

Σας ευχαριστούμε για το χρόνο σας.

Με ιδιαίτερη εκτίμηση,  
Οι Επιβλέποντες Καθηγητές  
Γεώργιος Σωτηρόπουλος  
[sotiropoulos@law.uoa.gr](mailto:sotiropoulos@law.uoa.gr)  
[grstdritsas@law.uoa.gr](mailto:grstdritsas@law.uoa.gr)

Ο Ερευνητής  
Δρ. Σταμάτης Δρίτσας

Γεώργιος Πετράκος  
[petrakos@panteion.gr](mailto:petrakos@panteion.gr)

Εμμανουήλ Μαστρομανώλης  
[emastrom@law.uoa.gr](mailto:emastrom@law.uoa.gr)

## ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει πέντε (5) ερωτήσεις δημογραφικού χαρακτήρα.

Παρακαλείσθε να απαντήσετε σημειώνοντας μία ένδειξη X σε ένα μόνο κουτί ανά ερώτηση.

### 1. Φύλο

Ανδρας

Γυναίκα

### 2. Ηλικία

25 – 34

35 – 44

45 – 54

55 – 64

65+

### 3. Χρόνια επαγγελματικής εμπειρίας

0 – 5

5 – 10

10 – 20

20 – 30

30+

### 4. Ελεγκτική εταιρεία στην οποία εργάζεσθε

Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 4 μεγαλύτερων διεθνώς

Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 6 μεγαλύτερων διεθνώς

Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 8 μεγαλύτερων διεθνώς

Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 10 - 12 μεγαλύτερων διεθνώς

Αμιγώς Ελληνική ελεγκτική εταιρεία

Άλλη εταιρεία μη ελεγκτική

5. Θέση που κατέχετε στην ελεγκτική εταιρεία στην οποία εργάζεσθε

Partner – Εταίρος - Γενικός Διευθυντής

Director - Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής

Senior Manager - Ανώτερος Διευθυντής

Manager - Διευθυντής

Assistance Manager / Supervisor – Αναπληρωτής Διευθυντής

Senior – Ελεγκτής

Άλλο (διευκρινίστε).....



**ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ  
&  
ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΓΚΩΝ ΤΩΝ ΧΡΗΣΤΩΝ**

Το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει είκοσι οκτώ (28) ερωτήσεις, με τις οποίες, προσεγγίζεται η επίπτωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση, από την εφαρμογή των κανόνων του ν. 4308/2014 σχετικά με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), σε συγκεκριμένες περιπτώσεις εφαρμογής λογιστικών αρχών και πολιτικών, για τις οποίες εντοπίζονται διαφορές σε σχέση με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, το οποίο διαμορφωνόταν κυρίως από το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τον κ.ν. 2190/1920, όπως είχε τροποποιηθεί και ίσχυε μέχρι την 31/12/2013. Υπογραμμίζεται ότι, οι περιπτώσεις αυτές δεν αποτελούν τις μόνες διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων, ωστόσο παρουσιάζουν ερευνητικό ενδιαφέρον για τους σκοπούς της συγκεκριμένης εργασίας.

Στο δεύτερο μέρος, εξετάζεται επίσης και η επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος το οποίο απαιτείται να αναλάβουν οι οντότητες, προκειμένου να παρασχεθούν και να χρησιμοποιηθούν οι πληροφορίες από την εφαρμογή τους.

Παρακαλείσθε οι απαντήσεις σας να σημειωθούν στην κλίμακα που ακολουθεί και εκτείνεται από το -2 έως το 2. Το σημείο μηδέν υπάρχει στη μέση της κλίμακας ως ουδέτερο σημείο.

- Το -2, δηλώνει «σημαντική αρνητική επίδραση από την εφαρμογή των κανόνων του λογιστικού δικαίου των Ε.Λ.Π.».
- Το -1, δηλώνει «λιγότερο σημαντική αρνητική επίδραση από την εφαρμογή των κανόνων του λογιστικού δικαίου των Ε.Λ.Π.».
- Το 2, δηλώνει «σημαντική θετική επίδραση από την εφαρμογή των κανόνων του λογιστικού δικαίου των Ε.Λ.Π.».
- Το 1, δηλώνει «λιγότερο σημαντική θετική επίδραση από την εφαρμογή των κανόνων του λογιστικού δικαίου των Ε.Λ.Π.».
- Το μηδέν, δηλώνει «καμία επίδραση από την εφαρμογή των κανόνων του λογιστικού δικαίου των Ε.Λ.Π.».

## 6. Οικονομικές Καταστάσεις

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η σύνταξη διαφορετικού ενιαίου συνόλου (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το μέγεθος της οντότητας, όπως αυτό προβλέπεται από το δίκαιο της λογιστικής που εισάγουν τα Ε.Λ.Π.<sup>514</sup>:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A) Ένα ενιαίο σύνολο (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τον Ισολογισμό (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης), την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, δ) την Κατάσταση Χρηματοροών (Ταμειακών Ροών), και το Προσάρτημα. Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων, («πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες»). Το μέγεθος της οντότητας ορίζεται βάσει ποσοτικών κριτηρίων (κύκλος εργασιών, σύνολο ενεργητικού και μέσος όρος απασχολούμενου προσωπικού).
- B) Οι μεγάλες οντότητες συντάσσουν και τις πέντε ανωτέρω καταστάσεις. Οι μεσαίες οντότητες δεν συντάσσουν Κατάσταση Χρηματοροών και οι μικρές και πολύ μικρές οντότητες δεν συντάσσουν Κατάσταση Χρηματοροών και Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο:

- A) Ένα ενιαίο σύνολο (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων περιλάμβανε Ισολογισμό, την Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης, τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα (και Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, η οποία όμως δεν ορίζεται ως κατάσταση υποκείμενη σε δημοσιότητα). Επίσης, προβλεπόταν και η υποχρέωση της σύνταξης της Κατάστασης Ταμειακών Ροών και του Πίνακα Κίνησης Ιδίων Κεφαλαίων, μόνο όμως για τις εταιρείες οι οποίες συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή συμπεριλαμβάνονται σε ενοποίηση.
- B) Εκτός από τις περιπτώσεις των εταιρειών που κατάρτιζαν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αν και προέβλεπε τη δυνατότητα σύνταξης «συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων» (Ισολογισμού και Προσαρτήματος) για «μικρές» εταιρείες που πληρούσαν συγκεκριμένα ποσοτικά κριτήρια (κύκλος εργασιών, σύνολο ενεργητικού και μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού), δεν προέβλεπε τη σύνταξη διαφορετικού ενιαίου συνόλου οικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας σύμφωνα με την προσέγγιση των Ε.Λ.Π.

<sup>514</sup> Κλιμακωτή εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

### 7. Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η διαφορετική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το δίκαιο της λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων των Ε.Λ.Π., οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του Ισολογισμού παρουσιάζονται ανά κατηγορία και υποκατηγορία, σε κάθετη διάταξη, ξεκινώντας από τα περιουσιακά στοιχεία και ακολουθούν τα στοιχεία της καθαρής θέσης, οι προβλέψεις και οι υποχρεώσεις και δεν απεικονίζονται και δεν αναλύονται οι λογαριασμοί τάξεως.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του Ισολογισμού παρουσιάζονται σε οριζόντια διάταξη, με τα περιουσιακά στοιχεία να εμφανίζονται στην αριστερή στήλη και τα στοιχεία της καθαρής θέσης, οι προβλέψεις και οι υποχρεώσεις στη δεξιά. Επίσης, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε την απεικόνιση των λογαριασμών τάξεως στον Ισολογισμό και την ανάλυσή τους στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

### 8. Κατάρτιση Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η υποχρεωτική σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης από τις οντότητες που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλες» και «μεσαίες», σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης, ως κατάσταση του ενιαίου συνόλου των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες συντάσσονται από τις οντότητες που ορίζονται ως «μεγάλες» και «μεσαίες», βάσει ποσοτικών κριτηρίων.

Με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής θέσης προβλεπόταν μόνο στην περίπτωση της σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

### 9.Μη Κατάρτιση Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η κατάργηση της σύνταξης και δημοσίευσης του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων σύμφωνα με το δίκαιο της λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται η σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, ως κατάσταση ενός ενιαίου συνόλου οικονομικών καταστάσεων μίας οντότητας. Οι σχετικές πληροφορίες εκείνης της κατάστασης πάντως περιλαμβάνονται στον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης, όταν συντάσσεται (μεγάλες και μεσαίες οντότητες).

Αντίθετα, από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, προβλεπόταν ως υποχρεωτική κατάσταση ενός ενιαίου συνόλου (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων, η σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

### 10.Κατάρτιση Κατάστασης Χρηματοροών (ταμειακών ροών)

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η υποχρεωτική σύνταξη της Κατάστασης Χρηματοροών (ταμειακών ροών) από τις οντότητες που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλες», σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Με τα Ε.Λ.Π προβλέπεται η σύνταξη της Κατάστασης Χρηματοροών (ταμειακών ροών), ως κατάσταση του ενιαίου συνόλου των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται από τις οντότητες, οι οποίες ορίζονται ως «μεγάλες», βάσει ποσοτικών κριτηρίων.

Με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, η σύνταξη της κατάστασης ταμειακών ροών προβλεπόταν μόνο στην περίπτωση της σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

### 11.Σημαντικότητα

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η εφαρμογή της αρχής της σημαντικότητας, σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι οι απαιτήσεις αυτού του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση μπορεί να παραβλέπονται μόνον εάν η επίπτωση της συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δεν προέβλεπε κάτι αντίστοιχο.

### 12.Αρχή της ουσίας πέραν του τύπου

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η εφαρμογή της αρχής της ουσίας πέραν του τύπου, σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής, το οποίο εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων, πέραν του τύπου των συναλλαγών.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αν και περιλάμβανε σχετική αναφορά στο άρθρο 42β παρ. 8, του κ.ν. 2190/1920 δεν ήταν στην ουσία του συναφές.

### 13.Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόσβεσης

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η κατάργηση της αναγνώρισης στον Ισολογισμό των «εξόδων πολυετούς από απόσβεσης», ως περιουσιακών στοιχείων, από το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. και η αλλαγή του συγκεκριμένου λογιστικού χειρισμού:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπουν την αναγνώριση των «εξόδων πολυετούς απόσβεσης», ως περιουσιακών στοιχείων, στον Ισολογισμό.

Αντίθετα, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε την αναγνώριση συγκεκριμένων εξόδων, τα οποία χαρακτήριζε «πολυετούς απόσβεσης», ως περιουσιακά στοιχεία, στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό του Ισολογισμού και την απόσβεση τους εφάπαξ ή εντός μίας πενταετίας.

#### 14.Λογιστική ενσώματων ακινητοποιήσεων

**Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των ακινήτων και των ενσώματων ακινητοποιήσεων εν γένει, σύμφωνα με το δίκαιο της λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:**

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A) Προβλέπονται ειδικές διατάξεις σχετικά με το λογιστικό χειρισμό: α) των επενδυτικών ακινήτων, β) τα διαρκή βιολογικά στοιχεία, γ) τα πάγια που έχουν διατεθεί για την έρευνα των ορυκτών και δ) τα πάγια για τα οποία έχει αποφασισθεί η πώλησή τους.
- B) Προβλέπουν το διαχωρισμό των ακινήτων σε δύο κατηγορίες, τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά και περιλαμβάνουν ειδικές διατάξεις σχετικά με την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των στοιχείων αυτών, ανάλογα με την κατηγορία που κατατάσσονται.
- Γ) Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των ακινήτων μπορεί να διενεργείται στο κόστος ή σε εύλογες αξίες.
- Δ) 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. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει μαθηματικού τύπου που κατανέμει συστηματικά την αξία του στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του και η επιλογή γίνεται κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης, τη σταθερή, τη φθίνουσα και τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής. Κατά το λογισμό των αποσβέσεων λαμβάνεται υπόψη, κατά την κρίση της οντότητας, η ωφέλιμη οικονομική ζωή και η υπολειμματική αξία του παγίου .

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο:

- A) Δεν περιλάμβανε ειδικές διατάξεις σχετικά με: α) τα επενδυτικά ακίνητα, β) τα διαρκή βιολογικά στοιχεία, γ) τα πάγια που έχουν διατεθεί για την έρευνα των ορυκτών και δ) τα πάγια για τα οποία έχει αποφασισθεί η πώλησή τους.
- B) Δεν περιείχε διατάξεις σχετικά με τα επενδυτικά ακίνητα και ως εκ τούτου δεν προέβλεπε ειδικό λογιστικό χειρισμό για την αρχική τους αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση τους, με συνέπεια να εφαρμόζεται για αυτά ότι και για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.
- Γ) Δεν επέτρεπε τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των ακινήτων στην εύλογη αξία.
- Δ) Οι αποσβέσεις διενεργούνταν βάσει συντελεστών, οι οποίοι ορίζονται κάθε φορά από την κείμενη φορολογική νομοθεσία και επιτρεπόταν η σταθερή μέθοδο απόσβεσης, ή η φθίνουσα για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούσαν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών.

### 15.Λογιστική άυλων περιουσιακών στοιχείων

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι, οι δαπάνες έρευνας αποτελούν έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και μόνο οι δαπάνες ανάπτυξης αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, εφόσον όμως ισχύουν τρεις συγκεκριμένες προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται ρητά στο ν. 4308/2014. Επίσης, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή μπορεί να μην υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με προσδιορισμό χρόνο ζωής αποσβένονται εντός 10 ετών.

Με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης αναγνωρίζονταν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και για τις δεύτερες χωρίς ρητά αναφερόμενες προϋποθέσεις. Ως προς τις αποσβέσεις τους, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο προέβλεπε ότι τα άυλα περιουσιακά αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε εντός μίας πενταετίας και δεν προβλεπόταν η περίπτωση αναγνώρισης άυλων παγίων απεριόριστης ωφέλιμης ζωής .



### 16.Λογιστική αποθεμάτων

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για τα αποθέματα σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A) Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των αποθεμάτων διενεργείται στο τέλος της χρήσης, στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- B) Δεν επιτρέπεται η εφαρμογή της μεθόδου της «τελευταίας εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής» (Last in First Out – LIFO) για τον υπολογισμό της τιμής κτήσης των αποθεμάτων.
- Γ) Σχετικά με τα κόστη δανεισμού, προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδο χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο:

- A) Προβλεπόταν αρχικά η αποτίμηση των αποθεμάτων να γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας τιμής (τιμή αντικατάστασης) και μόνο στην περίπτωση που η δεύτερη είναι υψηλότερη της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας χρησιμοποιείται η τελευταία.
- B) Η μέθοδος LIFO ήταν αποδεκτή για τον υπολογισμό της τιμής κτήσης των αποθεμάτων.
- Γ) Δεν επέτρεπε τα χρηματοοικονομικά κόστη να επιδρούν στο κόστος παραγωγής.

### 17. Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής των χρηματοδοτικών μισθώσεων σύμφωνα με το νέο δίκαιο λογιστικής κατά τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι, ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των προβλέψεων του νόμου για τα Ε.Λ.Π. για τα αντίστοιχα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Τα Ε.Λ.Π. αντιμετωπίζουν λογιστικά και το θέμα της πώλησης περιουσιακών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση. Με το πλαίσιο των Ε.Λ.Π. συναλλαγές αυτές αντιμετωπίζονται ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση των παγίων ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια και οι σχετικοί τόκοι καταχωρούνται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα περιουσιακά στοιχεία συνεχίζουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό της οντότητας.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε την ως άνω λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων και δεν αναγνωρίζονταν ως περιουσιακά στοιχεία στο ενεργητικό του Ισολογισμού τα αποκτηθέντα στοιχεία με τον τρόπο αυτό. Το ετήσιο μίσθωμα καταχωρίζονταν ως έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης ή στο ενεργητικό αν το μίσθωμα αφορούσε γη.

Επίσης, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε λογιστικό χειρισμό σχετικά με την πώληση περιουσιακών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση (sales and lease back) και δεν αντιμετώπιζε τη συναλλαγή αυτή ως εγγυημένο δανεισμό και δεν αποδεχόταν, μετά την πώληση, τα περιουσιακά στοιχεία να εμφανίζονται στον Ισολογισμό της οντότητας που τα πωλούσε με επαναμίσθωση.

## 18.Λογιστική απομείωσης

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής σχετικά με την απομείωση, η οποία εισάγεται με το νέο δίκαιο λογιστικής σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A) Τα πάγια και τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Στο ν. 4308/2014 γίνεται αναφορά ενδεικτικών περιπτώσεων απομείωσης.
- B) Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία.
- Γ) Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης για τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Περιπτώσεις ενδείξεων απομείωσης αναφέρονται ρητά στο ν. 4308/2014.
- Δ) Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.
- Ε) Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.
- ΣΤ) Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο:

- A) Προέβλεπε τον σχηματισμό προβλέψεων για την προσαρμογή συγκεκριμένων στοιχείων του ενεργητικού και εξέταζε τη λογιστική της ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού στο πλαίσιο της λογιστικής των προβλέψεων.
- B) Δεν προσέγγιζε την εκτίμηση της απομείωσης των παγίων βάσει της ανακτήσιμης περιουσιακής αξίας και δεν έδινε οδηγίες ως προς τις ενδείξεις απομείωσης.
- Γ) Δεν περιλάμβανε ειδικές διατάξεις ή αναφορές σχετικά με την απομείωση της υπεραξίας και των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

### 19. Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής των χρηματοοικονομικών μέσων, που επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- A) Εναλλακτικά της μεταγενέστερης επιμέτρησης στο κόστος, μείον τις ζημίες απομείωσης, τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μπορούν να επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο.
- B) Εφόσον επιμετρώνται στην εύλογη αξία τα χρηματοοικονομικά μέσα ταξινομούνται (και παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις) ως: α) διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, β) χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου (μπορεί να περιλαμβάνονται και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις) και γ) χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση και περιλαμβάνουν ειδικές διατάξεις σχετικά με τη λογιστική των διαφορών από επιμέτρηση στην εύλογη αξία και την απομείωση των στοιχείων αυτών.
- Γ) Τίθενται συγκεκριμένοι περιορισμοί σχετικά με την αναταξινόμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων από μία κατηγορία σε μία άλλη.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο:

- A) Δεν προέβλεπε τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους, χωρίς ωστόσο να απαγορεύει ρητά ως μέθοδο μεταγενέστερης επιμέτρησης των έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- B) Δεν προέβλεπε την κατά τα Ε.Λ.Π. ταξινόμηση και παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις, όταν τα χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης στην εύλογη αξία., Ωστόσο, το άρθρο 43γ του κ.ν. 2190/1920, προέβλεπε σχετικά με την αναγνώριση των μεταβολών σε εύλογη αξία των διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού.
- Γ) Δεν περιελάμβανε ειδικές οδηγίες σχετικά με την αναταξινόμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων από μία κατηγορία ταξινόμησης σε άλλη.

## 20.Επιμέτρηση στην εύλογη αξία

Πέραν την επιμέτρησης σε εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών μέσων, πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για την επιμέτρηση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε εύλογες αξίες, η οποία εισάγεται σύμφωνα με το νέο δίκαιο λογιστικής κατά τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Με τα Ε.Λ.Π., πέραν των χρηματοοικονομικών μέσων, επιτρέπεται η εναλλακτική δυνατότητα της μεταγενέστερης επιμέτρησης στην εύλογη αξία για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, και ειδικότερα τα: α) ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, β) επενδυτικά ακίνητα, γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και δ) αποθέματα με διαπραγματεύσιμη τιμή σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μόνο όμως όταν η αξία αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Στην περίπτωση εφαρμογής της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τα Ε.Λ.Π. επιβάλλουν διαφορετικό υπόδειγμα παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, εκτός από τα χρηματοοικονομικά μέσα, δεν επέτρεπε την επιμέτρηση των ακινήτων και βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία. Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε τη χρήση ειδικού υποδείγματος σύνταξης οικονομικών καταστάσεων, όταν τα χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρούνταν στην εύλογη αξία.

## 21. Λογιστική προβλέψεων

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή στη λογιστική των προβλέψεων, σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγουν τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα τα Ε.Λ.Π.:

- A) Οι προβλέψεις αντιμετωπίζονται ως μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και για να αναγνωριστεί μία πρόβλεψη πρέπει προηγουμένως να υφίσταται: α) η δέσμευση της επιχείρησης (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη), β) να είναι πιθανή η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη και γ) να μπορεί εκτιμηθεί αξιόπιστα του ποσού της δέσμευσης.
- B) Συνήθεις περιπτώσεις προβλέψεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους, οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμοδικίες που δεν έχουν σχέση με μείωση της αξίας αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος και οι προβλέψεις που προέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών.
- Γ) Δεν συμπεριλαμβάνονται στις προβλέψεις οι απομειώσεις στοιχείων ενεργητικού και δεν μπορούν να αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις γενικές προβλέψεις με αόριστο περιεχόμενο και φύση.
- Δ) Διακρίνεται η ανάγκη αναγνώρισης στις οικονομικές καταστάσεις μίας πρόβλεψης από την ανάγκη γνωστοποίησης μίας υποχρέωσης, η οποία χαρακτηρίζεται ως «ενδεχόμενη». Σε περίπτωση που η πιθανότητα επέλευσης είναι μικρότερη του 50%, δεν αναγνωρίζεται σχετική πρόβλεψη στον ισολογισμό.
- Ε) Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους, ή στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, αντί της προαναφερθείσας επιμέτρησης, εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό.
- ΣΤ) Δεν ταξινομείται η αναγνώριση της ετήσιας μεταβολής των προβλέψεων, στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, ως έκτακτα αποτελέσματα.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο:

- A) Οι «προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα» ορίζονταν ως καλύψεις ορισμένου ποσού, οι οποίες προορίζονται να καλύψουν ζημίες, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν.
- B) Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονταν κάθε χρόνο σε ύψος που έπρεπε να καλύπτει τα αναγκαία όρια. Η κάλυψη αυτή απέβλεπε στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού (δηλαδή απομειώσεων), όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού, ήταν πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο».
- Γ) Η μεταβολή των προβλέψεων για έκτακτες ζημίες και έξοδα αναγνωρίζονταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης στην κατηγορία «έκτακτα αποτελέσματα».
- Δ) Δεν προέβλεπε τη διάκριση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχομένων υποχρεώσεων και δεν επέτρεπε τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των προβλέψεων στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

Επίσης, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οι προβλέψεις διακρίνονταν σε δύο κατηγορίες. Η πρώτη, προορίζονταν για την κάλυψη εξόδων της χρήσης τα οποία πιθανολογούνταν ότι θα πραγματοποιηθούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων. Οι προβλέψεις αυτές ορίζονταν ως «προβλέψεις εκμετάλλευσης». Η δεύτερη κατηγορία αφορούσε σε προβλέψεις που σχηματίζονταν προκειμένου να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έξοδα τα οποία επίσης πιθανολογούνταν ότι θα πραγματοποιηθούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων. Οι προβλέψεις αυτές ορίζονταν ως «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημίες και έξοδα). Ωστόσο, ο κ.ν. 2190/1920 δεν περιλάμβανε σχετική διάταξη.

**22. Λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία**

**Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησης των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής με τα Ε.Λ.Π.:**

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Τη, οι ορο;iew ν ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

**Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων**

Με τα Ε.Λ.Π. η αναγνώριση των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία γίνεται βάσει μίας αποδεκτής αναλογιστικής μεθόδου, όταν η μέθοδος αυτή έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ως κοινώς αποδεκτή αναλογιστική μέθοδος προσδιορισμού της παρούσης αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών προτείνεται η μέθοδος της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας (projected unit credit method), αλλά δίνεται και η δυνατότητα υιοθέτησης των οδηγιών του ΔΛΠ 19. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για τις εν λόγω αποζημιώσεις και οι ετήσιες μεταβολές της πρόβλεψης αυτής αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης ως (οργανικά) έξοδα εκμετάλλευσης.

Αν και από τον κ.ν. 2190/1920 δεν απαγορευόταν ρητά (αφού στο άρθρο 42<sup>ε</sup>, παρ. 14 προβλεπόταν ότι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους έπρεπε να σχηματίζονται ετησίως σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια), σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., δεν προβλεπόταν η αναλογιστική μέθοδος, ως μέθοδος αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης της πρόβλεψης για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Με το πλαίσιο αυτό, η καταβολή των αποζημιώσεων που αφορούσαν σε προηγούμενες χρήσεις και η λογιστικοποίηση των μη χρησιμοποιημένων προβλέψεων αναγνωρίζονταν στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης στην κατηγορία «έκτακτα αποτελέσματα».



### 23.Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή του λογιστικού χειρισμού για τις κρατικές επιχορηγήσεις, την οποία επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται αρχικά στο Παθητικό του Ισολογισμού ως «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις», με τα ποσά τα οποία εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Μεταγενέστερα, οι κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται (κατανέμονται) στα αποτελέσματα ως οργανικό έσοδο («λοιπά συνήθη έσοδα»), με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο.

Επιπλέον, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., οι κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, οι κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονταν αρχικά, σε κάθε περίπτωση, ως στοιχείο της καθαρής θέσης και οι ετήσιες αποσβέσεις τους μεταφέρονταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης στην κατηγορία «έκτακτα αποτελέσματα». Επιπρόσθετα., οι κρατικές επιχορηγήσεις των εξόδων αναγνωρίζονταν και ταξινομούσαν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης στην κατηγορία «άλλα έσοδα εκμετάλλευσης», όταν αυτές λαμβάνονταν από την οντότητα.

#### 24.Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή του λογιστικού χειρισμού για τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια, την οποία επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομικής πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται ότι 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 όμως δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε αντίστοιχο λογιστικό χειρισμό για την αναγνώριση των εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια, η οποία γινόταν με την τιμολόγησή τους, βάσει των φορολογικών διατάξεων που ίσχυαν κάθε φορά.

## 25. Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματος

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής και της εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις του τρέχοντος φόρου εισοδήματος που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ο τρέχων φόρος εισοδήματος της χρήσης αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της χρήσης, ως έξοδο, σε διακεκριμένη γραμμή προκειμένου να προκύψουν τα αποτελέσματα της χρήσης μετά από φόρους.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο ο τρέχων φόρος εισοδήματος, δεν αναγνωριζόταν ως έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων αλλά καταχωρούνταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, αφαιρετικά στα προς διάθεση αποτελέσματα. Επίσης, ο κ.ν. 2190/1920 περιλάμβανε ρητή διάταξη γνωστοποίησης για πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων και ποσών φόρων που ενδεχομένως θα προέκυπταν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν εμφανίζονταν στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός δεν είναι αποδεκτός από τα Ε.Λ.Π..

## 26. Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η προαιρετική εφαρμογή της λογιστικής της αναβαλλόμενης φορολογίας που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής με τα Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Με τα Ε.Λ.Π. δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες που εφαρμόζουν το πλαίσιο αυτό να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενους φόρους εισοδήματος, ως υποχρεώσεις ή απαιτήσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις. Με αυτή τη δυνατότητα εισάγεται η προσέγγιση της λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων του Ισολογισμού.

Το προηγούμενο πλαίσιο δεν αποδεχόταν σε καμία περίπτωση την αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων και δεν παρείχε αντίστοιχη δυνατότητα με αυτή των Ε.Λ.Π.. Επίσης, το πλαίσιο αυτό δεν περιείχε διατάξεις και δεν διέκρινε τη λογιστική από τη φορολογική βάση των στοιχείων του Ισολογισμού. Επιπρόσθετα, ο κ.ν. 2190/1920 περιλάμβανε ρητή διάταξη γνωστοποίησης στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, για πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων και ποσών φόρων που ενδεχομένως θα προέκυπταν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν εμφανίζονταν στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις. Ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός δεν είναι αποδεκτός σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π..

**27.Λογιστική έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων**

**Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε ο μη χαρακτηρισμός και η μη ταξινόμηση εσόδων και εξόδων ως «έκτακτα και «ανόργανα» στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ο οποίος προβλέπεται πλέον στο Ελληνικό δίκαιο λογιστικής σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:**

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

**Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων**

Κατά τα Ε.Λ.Π. δεν ταξινομούνται και δεν απεικονίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα.

Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, ταξινομούνταν και παρουσιάζονταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, σε διακεκριμένη κατηγορία με τον τίτλο «έκτακτα αποτελέσματα» έσοδα και έξοδα τα οποία το πλαίσιο χαρακτήριζε λογιστικά ως έκτακτα και ανόργανα.

## 28. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η λογιστική που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής με τα Ε.Λ.Π., σχετικά με την αλλαγή των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και τη διόρθωση των λαθών, καθώς και η μη αναγνώριση στα αποτελέσματα της παρούσης περιόδου αναφοράς εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Κατά τα Ε.Λ.Π., οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις των λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζουν. Επιπλέον, οι αλλαγές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Ο λογιστικός χειρισμός των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές και τις διορθώσεις των λαθών δεν επιτρέπει πλέον την αναγνώριση στα αποτελέσματα της παρούσης περιόδου αναφοράς εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων (εάν αυτά είναι σημαντικά).

Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αναγνώριζε στις οικονομικές καταστάσεις σε διακεκριμένες γραμμές της κατηγορίας με τίτλο «έκτακτα αποτελέσματα» τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Επιπλέον, το πλαίσιο αυτό, δεν περιλάμβανε οδηγίες σχετικά με την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής, των λογιστικών εκτιμήσεων και τις διορθώσεις των λαθών, συναφείς με αυτές των Ε.Λ.Π. και συνεπακόλουθα δεν προέβλεπε και τους αντίστοιχους λογιστικούς χειρισμούς και την αντίστοιχη απεικόνιση των επιπτώσεων τους στις οικονομικές καταστάσεις.

## 29.Γνωστοποιήσεις Προσαρτήματος

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή που επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π., σχετικά με τις γνωστοποιήσεις του Προσαρτήματος επί των οικονομικών καταστάσεων:

Α. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

Β. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

- Α) Ο ν. 4308/2014 ορίζει τις αρχές και το ελάχιστο περιεχόμενο του Προσαρτήματος που πρέπει να συντάσσουν οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. και διακρίνει τις πληροφορίες που απαιτείται να γνωστοποιούνται από τις οντότητες εκείνες που ταξινομούνται στην κατηγορία «μεγάλες», από τις πληροφορίες που απαιτείται να γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα από τις οντότητες των άλλων κατηγοριών, για τις οποίες προβλέπονται συγκεκριμένες απαλλαγές από γνωστοποιήσεις ανά κατηγορία.
- Β) Ο ίδιος νόμος περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις για το περιεχόμενο των σημειώσεων επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των ομίλων που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλοι».
- Γ) Περιλαμβάνονται στο Προσάρτημα, μεταξύ των άλλων, και γνωστοποιήσεις σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, τα μεταγενέστερα γεγονότα, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις, τους αναβαλλόμενους φόρους (όταν αναγνωρίζονται) και τις λογιστικές πολιτικές και τις αρχές που εφαρμόζονται.

Στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο:

- Α) Ο κ.ν. 2190/1920 περιλάμβανε συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποιήσεων σχετικά τα περιεχόμενα του Προσαρτήματος, ανεξάρτητα του μεγέθους της οντότητας. Ωστόσο, έδινε και τη δυνατότητα σύνταξης συνοπτικού Προσαρτήματος, βάσει συγκεκριμένων ποσοτικών κριτηρίων, μόνο στις εταιρείες που ορίζονταν ως «μικρές».
- Β) Ο κ.ν. 2190/1920 περιλάμβανε επίσης ειδικές διατάξεις για το περιεχόμενο των σημειώσεων επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των ομίλων.
- Γ) Προβλέπονταν μία ειδική παρ. γνωστοποιήσεων στο Προσάρτημα, σχετικά με άλλες πληροφορίες που κρίνονταν αναγκαίες για την αρτιότερη πληροφόρηση και την εφαρμογή της αρχής της πιστής εικόνας, χωρίς να περιλαμβάνονται ρητές υποχρεώσεις για αναφορές σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και τα μεταγενέστερα γεγονότα.
- Δ) Δεδομένης της μη αναγνώρισης των αναβαλλόμενων φόρων δεν προβλεπόταν καμία σχετική γνωστοποίηση σχετικά με αυτούς.
- Ε) Δεν υπήρχε ρητή διάταξη για γνωστοποίηση στο Προσάρτημα σχετικά με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις, σύμφωνα με το λογιστικό χειρισμό που προβλέπεται από τα Ε.Λ.Π., ενώ υπήρχε ρητή διάταξη γνωστοποίησης για πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων και ποσών φόρων που ενδεχομένως θα προέκυπταν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν εμφανίζονταν στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις. Η γνωστοποίηση αυτή δεν είναι αποδεκτή σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π..

### 30. Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

**Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:**

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

#### Διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.,

- A) Οι όμιλοι ταξινομούνται βάσει ποσοτικών κριτηρίων σε «μικρούς», «μεσαίους» και «μεγάλους» και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζουν μόνο οι όμιλοι που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλοι».
- B) Κατά τα Ε.Λ.Π., εάν η διαφορά η οποία προκύπτει κατά τον συμψηφισμό των λογιστικών αξιών των μετοχών που κατέχει η μητρική, στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση τους είναι θετική, τότε εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «υπεραξία» και κατά περίπτωση, είτε δεν αποσβένεται κι ελέγχεται ετήσια για απομείωση ή αποσβένεται σε 10 χρόνια εάν η ωφέλιμη ζωή της δεν μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα. Εάν η διαφορά η οποία προκύπτει από τον συμψηφισμό είναι αρνητική τότε υποδηλώνει αγορά των μετοχών της θυγατρικής σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ως κέρδος. Δεν αναγνωρίζεται υπεραξία όταν η μητρική και η θυγατρική ελέγχονται από το μέρος, πριν και μετά την ενοποίηση και εφόσον ο έλεγχος δεν είναι προσωρινός.
- Γ) Δίνεται η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι κοινές δραστηριότητες ενοποιούνται με τη μέθοδο της κλιμακωτής ενοποίησης και αναγνωρίζεται υπεραξία και στην περίπτωση της απόκτησης συγγενούς εταιρείας ή κοινοπραξίας.
- Δ) Όσον αφορά στη μεθοδολογία και τον προσδιορισμό της αξίας των δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο, δίνεται η δυνατότητα της εφαρμογής της μεθοδολογίας η οποία υιοθετείται από το Δ.Π.Χ.Α. 3, «Επιχειρηματικές Συνενώσεις». Επίσης, το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αποδίδεται στις μετοχές, τα μερίδια και τους λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους των «δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο», εμφανίζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημία που αποδίδεται στα «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο».
- Ε) Προβλέπονται συγκεκριμένες οδηγίες σχετικά με την ενοποίηση των κοινοπραξιών και η αναλογική ενοποίηση για την ενοποίηση των κοινών δραστηριοτήτων.
- ΣΤ) Επιτρέπεται η προαιρετική αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.



Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο:

- A) Δεν προέβλεπε την κατά τα Ε.Λ.Π. ταξινόμηση των ομίλων ωστόσο ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατάρτιζαν μόνο όμιλοι οι οποίοι υπέρβαιναν συγκεκριμένα ποσοτικά κριτήρια τα οποία όμως ήταν χαμηλότερα από αυτά που προβλέπονται από τα ΕΛΠ για τους «μεγάλους ομίλους».
- B) Σύμφωνα με τον κ.ν. 2190/1920 η διαφορά πρώτου συμψηφισμού οριζόταν ως «διαφορές ενοποίησης» και καταχωρίζονταν στο λογαριασμό «λοιπές ακινητοποιήσεις» και υπόκεινται σε αποσβέσεις και αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε (5) έτη. Δίνονταν όμως, και η ευχέρεια της απευθείας εμφάνισης των διαφορών αυτών, αφαιρετικά των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων. Οι πιστωτικές διαφορές ενοποίησης καταχωρούνταν απ' ευθείας στα ενοποιημένα ίδια κεφάλαια.
- Γ) Αναφερόταν σε «δικαιώματα μειοψηφίας» και δεν περιλάμβανε τον όρο «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο». Επίσης προέβλεπε ότι, τα δικαιώματα μειοψηφίας υπολογίζονταν μόνο με βάση τα ίδια κεφάλαια, όπως αυτά είχαν διαμορφωθεί, στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, και φυσικά δεν μπορούσαν να υιοθετηθούν σε καμία περίπτωση οι σχετικές οδηγίες των Δ.Π.Χ.Α.
- Δ) Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν περιλάμβανε συγκεκριμένες οδηγίες σχετικά με την ενοποίηση των κοινοπραξιών και δεν αποδεχόταν την αναλογική ως μέθοδο ενοποίησης.
- Ε) Το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν επέτρεπε σε καμία περίπτωση την αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων στις οικονομικές καταστάσεις.

### 31.Συνολική επίπτωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Ως προς τη σύνταξη και τη συνολική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα, πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η εφαρμογή των Ε.Λ.Π.:

A. Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

B. Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### 32. Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς

Βαθμολογήστε κατά πόσο τα οφέλη αναφοράς των πληροφοριών που παρέχονται με τα Ε.Λ.Π. δικαιολογούν τα κόστη που κατά τη γνώμη σας, απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθούν και να χρησιμοποιηθούν οι εν λόγω πληροφορίες.

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

### 33.Επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών

Ποια είναι κατά τη γνώμη σας η επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π στα κόστη που θεωρείτε ότι απαιτούνται από τις οντότητες, προκειμένου να παρασχεθούν και να χρησιμοποιηθούν οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

-2	-1	0	1	2
----	----	---	---	---

**ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ: ΣΧΕΣΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ  
&  
ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΝΑΓΚΩΝ ΤΩΝ ΧΡΗΣΤΩΝ**

Το τρίτο και τελευταίο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει τρεις (3) ερωτήσεις που αφορούν στην αξιολόγηση της επίπτωσης από την εφαρμογή του δικαίου της λογιστικής, όπως διαμορφώνεται από το ν. 4308/2014 και τα Ε.Λ.Π. στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, βάσει συγκεκριμένων χαρακτηριστικών.

Για την αξιολόγηση χρησιμοποιείται μία κλίμακα από το 1 έως το 10 και με 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.

Για τους σκοπούς της έρευνας ισχύουν οι ορισμοί:

**Αξιοπιστία:** είναι το κατά πόσον οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων και ειδικότερα οι εκτιμήσεις και παραδοχές της διοίκησης της οντότητας, είναι επαληθεύσιμες.

**Διαφάνεια:** Η διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις σημαίνει ότι αυτές είναι φιλικές προς τους χρήστες και ξεκάθαρες. Όλες οι πληροφορίες που απαιτούνται έχουν γνωστοποιηθεί κατά τα προβλεπόμενα και είναι εύκολα κατανοητές. Οι κύριοι στόχοι σύνταξης διαφανών οικονομικών καταστάσεων είναι να ενδιαφέρουν τους χρήστες (σύμφωνα με τις ανάγκες τους) και εύκολα κατανοητές.

**Επαληθευσιμότητα:** Η επαληθευσιμότητα σχετίζεται άμεσα με την εμπιστοσύνη των χρηστών επί της πιστής απεικόνισης των συναλλαγών και των γεγονότων που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Διευκρινίζεται ότι η επαληθευσιμότητα σημαίνει ότι διαφορετικοί και καλώς πληροφορημένοι ανεξάρτητοι παρατηρητές θα μπορούσαν να συναινέσουν χωρίς απαραίτητα να συμφωνήσουν απόλυτα ότι μία συγκεκριμένη παρουσίαση χρηματοοικονομικών πληροφοριών από συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις αποτελεί πιστή απεικόνιση των πληροφοριών αυτών. Η επαληθευσιμότητα μπορεί να είναι άμεση όταν κονδύλια ή γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων μπορούν να επαληθευτούν με την άμεση παρατήρηση ή έμμεση όταν για την επαλήθευση κονδυλίων ή γνωστοποιήσεων χρειάζεται π.χ. ο έλεγχος παραδοχών ή δεδομένων ή η εκτέλεση επαναυπολογισμών εξαγόμενων αποτελεσμάτων.

**Έγκαιρη Πληροφόρηση:** Η έγκαιρη / επικαιροποιημένη πληροφόρηση σημαίνει ότι οι πληροφορίες είναι διαθέσιμες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και τους λήπτες των αποφάσεων σε χρόνο που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν και να επηρεάσουν τις αποφάσεις τους.

**Πιστή Απεικόνιση:** Για να είναι αληθινή και δίκαιη η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρουσιάζουν την αληθινή εικόνα των συναλλαγών και των λοιπών λογιστικών γεγονότων. Ο όρος «αληθινή και δίκαιη παρουσίαση» δεν σημαίνει και δεν πρέπει

να ταυτίζεται με τον όρο «απόλυτα σωστή παρουσίαση». Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση εμπεριέχει πάντα τον κίνδυνο να παρουσιάζεται λιγότερο αληθής και δίκαια από το βαθμό, που επιδιώκει να απεικονίζει.

**Σαφήνεια:** Η σαφήνεια ταυτίζεται με την επαρκή κατανόηση των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις εξαρτάται από την ταξινόμησή τους, το χαρακτηρισμό τους και την παρουσίασή τους. Προκειμένου να είναι σαφείς οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων ταξινομούνται, χαρακτηρίζονται και παρουσιάζονται με περιεκτικό και ξεκάθαρο τρόπο.

**Συγκρισιμότητα:** Είναι το ποιοτικό χαρακτηριστικό που επιτρέπει στους χρήστες να αναγνωρίσουν και να κατανοήσουν τις διαφορές και τις ομοιότητες μεταξύ των στοιχείων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Σημειώνεται ότι η συγκρισιμότητα είναι ο στόχος, ενώ η συνέπεια βοηθά στην επίτευξη του στόχου αυτού. Είναι σημαντικό για τους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να τους παρέχεται συγκριτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση για όλα τα κονδύλια, τα οποία περιλαμβάνονται σε αυτές. Οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν συγκριτικές ιστορικές ή περιγραφικές πληροφορίες, προκειμένου να γίνουν περισσότερο κατανοητές οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες της τρέχουσας περιόδου. Η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης και της ταξινόμησης των κονδυλίων, απαιτείται να μην τροποποιείται από περίοδο σε περίοδο. Σε κάθε περίπτωση, μία σημαντική μεταβολή των δραστηριοτήτων της οντότητας ή ακόμη μία αναθεώρηση των οικονομικών της καταστάσεων, ενδέχεται να επιφέρει τροποποιήσεις στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ή στην ταξινόμηση των κονδυλίων της.

**Συνάφεια:** Το θεμελιώδες ποιοτικό χαρακτηριστικό της συνάφειας ικανοποιείται όταν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρέχονται στους χρήστες μέσω των οικονομικών καταστάσεων επηρεάζουν τις οικονομικές τους αποφάσεις, βοηθώντας τους να εκτιμούν γεγονότα του παρελθόντος, του παρόντος ή και του μέλλοντος, και να επιβεβαιώνουν ή να τροποποιούν εκτιμήσεις τους. Θεωρείται ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχεται στους χρήστες μπορεί να επηρεάσει τις αποφάσεις τους όταν έχει προγνωστική αξία, επιβεβαιωτική αξία ή και τις δύο. Η συνάφεια των χρηματοοικονομικών πληροφοριών επηρεάζεται από το είδος και τη σημαντικότητά τους.

**34.Βαθμολογήστε την επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. ως προς την επίτευξη διαφάνειας και αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων, με κλίμακα από το 1 ως 10 και με 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.**

**Διαφάνεια**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

**Αξιοπιστία**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

**35.Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων:** Βαθμολογήστε την επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σε δύο (2) ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική θεωρούνται ως «θεμελιώδη», με κλίμακα από το 1 ως 10 και με 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.

**Συνάφεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

**Πιστή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

**36.Ενισχυτικά ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων:** Βαθμολογήστε την επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σε τέσσερα (4) ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική θεωρούνται ως «ενισχυτικά» στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με κλίμακα από το 1 έως 10 και με 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.

**Συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

**Επαληθευσιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

**Έγκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

**Σαφήνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: Κατανομές σχετικών συχνοτήτων

Το Λογιστικό Δίκαιο στην  
Ελλάδα: Μελέτη των  
επιπτώσεων του ν. 4308/2014  
για τα Ελληνικά Λογιστικά  
Πρότυπα στη  
χρηματοοικονομική  
πληροφόρηση

Tuesday, May 11, 2021

Powered by  SurveyMonkey

**433**

Total Responses

Date Created: Saturday, February 20, 2021

Complete Responses: 363

---

Powered by  SurveyMonkey

### Q1: Φύλο

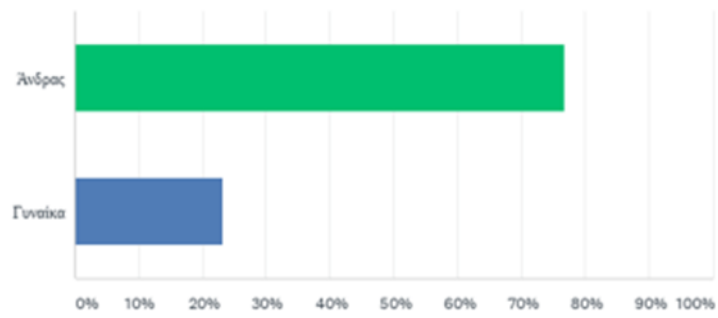
Answered: 361 Skipped: 2

ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Άνδρας	76.73%	277
Γυναίκα	23.27%	84
Total Respondents: 361		

Powered by  SurveyMonkey

### Q1: Φύλο

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

## Q2: Ηλικία

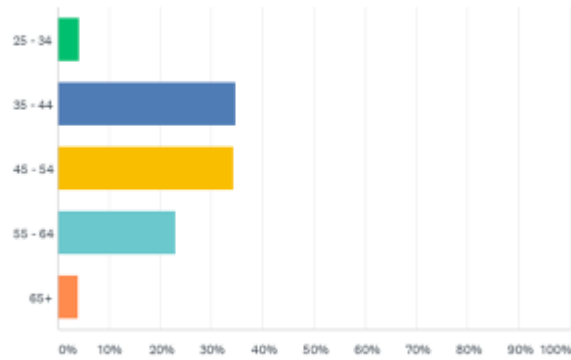
Answered: 361 Skipped: 2

ANSWER CHOICES	RESPONSES	
25 - 34	4.16%	15
35 - 44	34.63%	125
45 - 54	34.35%	124
55 - 64	22.99%	83
65+	3.88%	14
Total Respondents: 361		

Powered by  SurveyMonkey

## Q2: Ηλικία

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey



### Q3: Χρόνια επαγγελματικής εμπειρίας

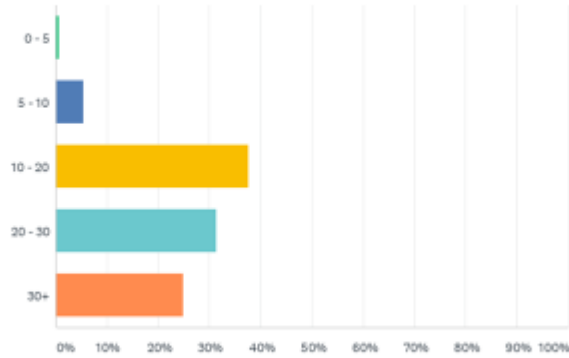
Answered: 361 Skipped: 2

ANSWER CHOICES	RESPONSES	
0 - 5	0.55%	2
5 - 10	5.54%	20
10 - 20	37.67%	136
20 - 30	31.30%	113
30+	24.93%	90
Total Respondents: 361		

Powered by  SurveyMonkey

### Q3: Χρόνια επαγγελματικής εμπειρίας

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

#### Q4: Ελεγκτική εταιρεία στην οποία εργάζεσθε

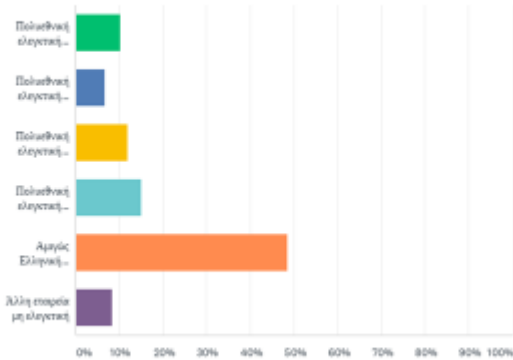
Answered: 360 Skipped: 3

ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 4 μεγαλύτερων διεθνώς	10.28%	37
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 6 μεγαλύτερων διεθνώς	6.67%	24
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία (δίκτυο) μεταξύ των 8 μεγαλύτερων διεθνώς	11.94%	43
Πολυεθνική ελεγκτική εταιρεία μεταξύ (δίκτυο) των 10 - 15 μεγαλύτερων διεθνώς	15.00%	54
Αμγώς Ελληνική ελεγκτική εταιρεία	48.61%	175
Άλλη εταιρεία μη ελεγκτική	8.33%	30
Total Respondents: 360		

Powered by  SurveyMonkey

#### Q4: Ελεγκτική εταιρεία στην οποία εργάζεσθε

Answered: 360 Skipped: 3



Powered by  SurveyMonkey

**Q5: Θέση που κατέχετε στην ελεγκτική εταιρεία στην οποία εργάζεσθε:**

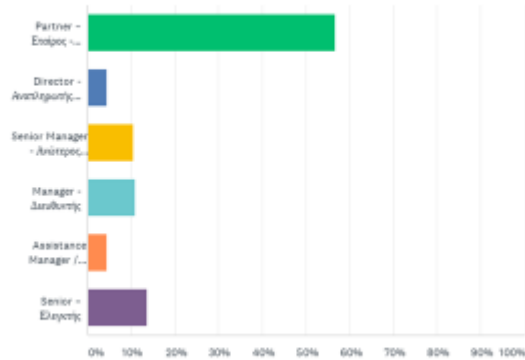
Answered: 337 Skipped: 26

ANSWER CHOICES	RESPONSES
Partner – Εταίρος - Γενικός Διευθυντής	56.68% 191
Director - Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής	4.45% 15
Senior Manager - Ανώτερος Διευθυντής	10.39% 35
Manager - Διευθυντής	10.98% 37
Assistance Manager / Supervisor – Αναπληρωτής Διευθυντής	4.45% 15
Senior – Ελεγκτής	13.65% 46
Total Respondents: 337	

Powered by  SurveyMonkey

**Q5: Θέση που κατέχετε στην ελεγκτική εταιρεία στην οποία εργάζεσθε:**

Answered: 337 Skipped: 26



Powered by  SurveyMonkey

**Q6: Οικονομικές Καταστάσεις**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η σύνταξη διαφορετικού ενιαίου συνόλου (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το μέγεθος της οντότητας, όπως αυτό προβλέπεται από το δίκαιο της λογιστικής που εισάγουν τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 358 Skipped: 6

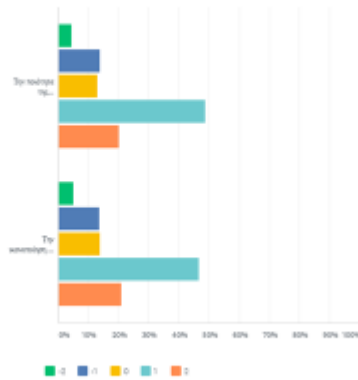
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	4.48% 16	13.73% 49	12.89% 46	48.74% 174	20.17% 72	357
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	5.08% 18	13.56% 48	13.84% 49	46.61% 165	20.90% 74	354

Powered by  SurveyMonkey

**Q6: Οικονομικές Καταστάσεις**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η σύνταξη διαφορετικού ενιαίου συνόλου (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το μέγεθος της οντότητας, όπως αυτό προβλέπεται από το δίκαιο της λογιστικής που εισάγουν τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 358 Skipped: 6



Powered by  SurveyMonkey

Q7: Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων:  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η διαφορετική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το δίκαιο της λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

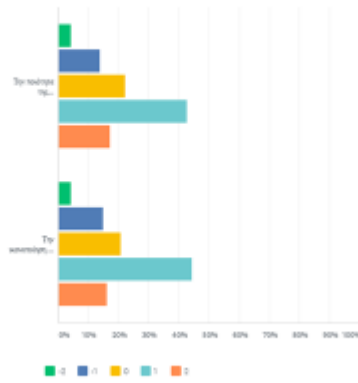
Answered: 361 Skipped: 2

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	4.16% 15	13.85% 50	22.16% 80	42.66% 154	17.17% 62	361
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	4.18% 15	14.76% 53	20.61% 74	44.29% 159	16.16% 58	359

Powered by  SurveyMonkey

Q7: Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων:  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η διαφορετική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το δίκαιο της λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

**Q8: Κατάρτηση Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η υποχρεωτική σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης από τις οντότητες που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλες» και «μεσαίες», σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2

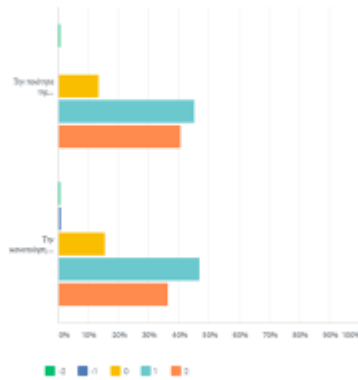
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	0.56% 2	0.28% 1	13.37% 48	45.13% 162	40.67% 146	359
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	0.56% 2	0.84% 3	15.41% 55	46.78% 167	36.41% 130	357

Powered by  SurveyMonkey

**Q8: Κατάρτηση Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η υποχρεωτική σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης από τις οντότητες που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλες» και «μεσαίες», σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

Q9: Μη Κατάρτιση Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η κατάργηση της σύνταξης και δημοσίευσης του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων σύμφωνα με το δίκαιο της λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

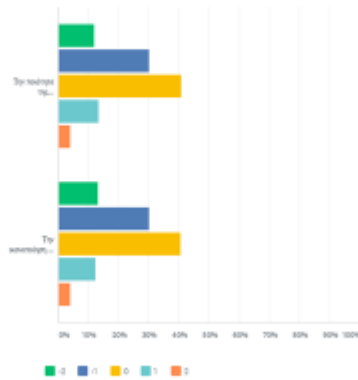
Answered: 361 Skipped: 2

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	11.91% 43	30.19% 109	40.72% 147	13.30% 48	3.88% 14	361
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	13.09% 47	30.08% 108	40.67% 146	12.26% 44	3.90% 14	359

Powered by  SurveyMonkey

Q9: Μη Κατάρτιση Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η κατάργηση της σύνταξης και δημοσίευσης του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων σύμφωνα με το δίκαιο της λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

Q10: Κατάρτιση Κατάστασης Χρηματοροών (ταμειακών ροών)

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η υποχρεωτική σύνταξη της Κατάστασης Χρηματοροών (ταμειακών ροών) από τις οντότητες που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλες», σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1

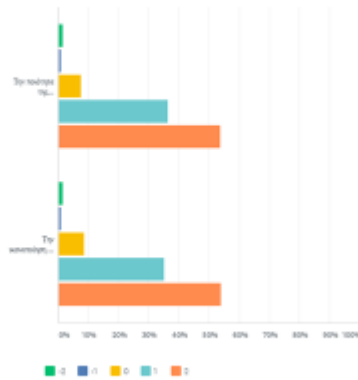
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.38%	0.83%	7.46%	36.46%	53.87%	362
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.39%	0.83%	8.59%	35.18%	54.02%	361

Powered by  SurveyMonkey

Q10: Κατάρτιση Κατάστασης Χρηματοροών (ταμειακών ροών)

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η υποχρεωτική σύνταξη της Κατάστασης Χρηματοροών (ταμειακών ροών) από τις οντότητες που χαρακτηρίζονται ως «μεγάλες», σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey



**Q11: Σημαντικότητα**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η εφαρμογή της αρχής της σημαντικότητας, σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1

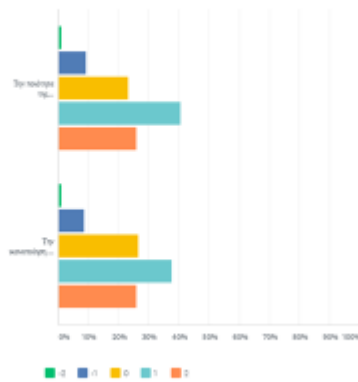
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.10% 4	9.12% 33	23.20% 84	40.61% 147	25.97% 94	362
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.11% 4	8.59% 31	26.59% 96	37.67% 136	26.04% 94	361

Powered by  SurveyMonkey

**Q11: Σημαντικότητα**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η εφαρμογή της αρχής της σημαντικότητας, σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey

**Q12: Αρχή της ουσίας πέραν του τύπου**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η εφαρμογή της αρχής της ουσίας πέραν του τύπου, σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής, το οποίο εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1

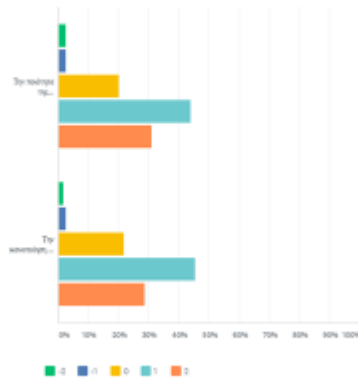
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	2.49% 9	2.49% 9	20.17% 73	43.92% 159	30.94% 112	362
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.66% 6	2.49% 9	21.82% 79	45.30% 164	28.73% 104	362

Powered by  SurveyMonkey

**Q12: Αρχή της ουσίας πέραν του τύπου**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η εφαρμογή της αρχής της ουσίας πέραν του τύπου, σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής, το οποίο εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey

**Q13: Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόσβεσης**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η κατάργηση της αναγνώρισης στον Ισολογισμό των «εξόδων πολυετούς απόσβεσης», ως περιουσιακών στοιχείων, από το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. και η αλλαγή του συγκεκριμένου λογιστικού χειρισμού:

Answered: 362 Skipped: 1

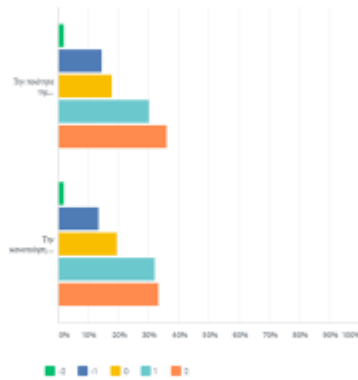
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.93% 7	14.36% 52	17.68% 64	30.11% 109	35.91% 130	362
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.94% 7	13.33% 48	19.44% 70	31.94% 115	33.33% 120	360

Powered by  SurveyMonkey

**Q13: Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόσβεσης**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η κατάργηση της αναγνώρισης στον Ισολογισμό των «εξόδων πολυετούς απόσβεσης», ως περιουσιακών στοιχείων, από το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π. και η αλλαγή του συγκεκριμένου λογιστικού χειρισμού:

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey

**Q14: Λογιστική ενσώματων ακινητοποιήσεων**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των ακινήτων και των ενσώματων ακινητοποιήσεων εν γένει, σύμφωνα με το δίκαιο της λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1

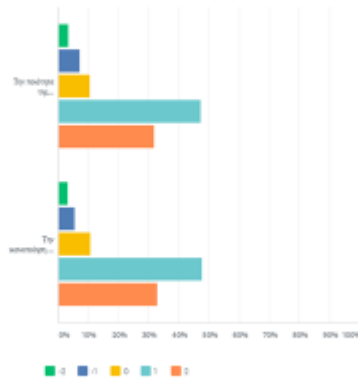
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	3.31% 12	7.18% 26	10.50% 38	47.24% 171	31.77% 115	362
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	3.04% 11	5.52% 20	10.77% 39	47.79% 173	32.87% 119	362

Powered by  SurveyMonkey

**Q14: Λογιστική ενσώματων ακινητοποιήσεων**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των ακινήτων και των ενσώματων ακινητοποιήσεων εν γένει, σύμφωνα με το δίκαιο της λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey

**Q15: Λογιστική άυλων περιουσιακών στοιχείων**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1

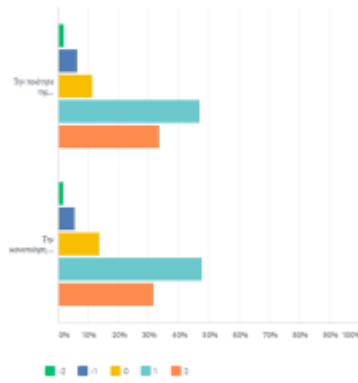
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.93% 7	6.35% 23	11.33% 41	46.96% 170	33.43% 121	362
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.66% 6	5.52% 20	13.54% 49	47.79% 173	31.49% 114	362

Powered by  SurveyMonkey

**Q15: Λογιστική άυλων περιουσιακών στοιχείων**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey

**Q16: Λογιστική αποθεμάτων**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για τα αποθέματα σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2

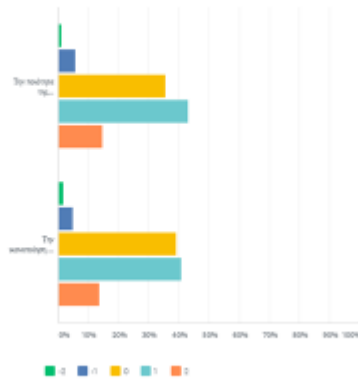
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.11% 4	5.56% 20	35.56% 128	43.06% 155	14.72% 53	360
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.67% 6	4.72% 17	39.17% 141	40.83% 147	13.61% 49	360

Powered by  SurveyMonkey

**Q16: Λογιστική αποθεμάτων**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για τα αποθέματα σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

Q17: Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής των χρηματοδοτικών μισθώσεων σύμφωνα με το νέο δίκαιο λογιστικής κατά τα Ε.Λ.Π.:

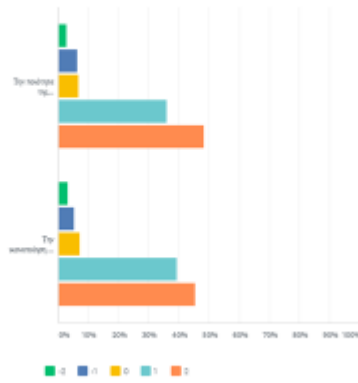
Answered: 362 Skipped: 1

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	2.76% 10	6.35% 23	6.63% 24	35.91% 130	48.34% 175	362
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	3.04% 11	5.25% 19	7.18% 26	39.23% 142	45.30% 164	362

Powered by  SurveyMonkey

Q17: Λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής των χρηματοδοτικών μισθώσεων σύμφωνα με το νέο δίκαιο λογιστικής κατά τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey

**Q18: Λογιστική απομείωση**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής σχετικά με την απομείωση, η οποία εισάγεται με το νέο δίκαιο λογιστικής σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2

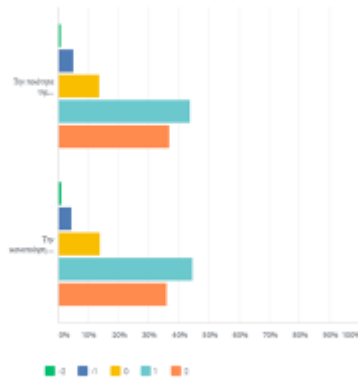
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	0.83% 3	4.99% 18	13.57% 49	43.77% 158	36.84% 133	361
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.11% 4	4.43% 16	13.85% 50	44.60% 161	36.01% 130	361

Powered by  SurveyMonkey

**Q18: Λογιστική απομείωση**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής σχετικά με την απομείωση, η οποία εισάγεται με το νέο δίκαιο λογιστικής σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey



Q19: Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων:  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής των χρηματοοικονομικών μέσων, που επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

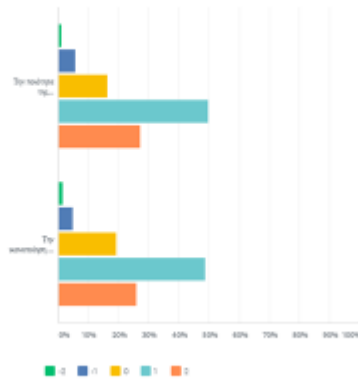
Answered: 360 Skipped: 3

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.11% 4	5.56% 20	16.39% 59	49.72% 179	27.22% 98	360
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.39% 5	4.74% 17	19.22% 69	48.75% 175	25.91% 93	359

Powered by  SurveyMonkey

Q19: Λογιστική χρηματοοικονομικών μέσων:  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής των χρηματοοικονομικών μέσων, που επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 360 Skipped: 3



Powered by  SurveyMonkey

**Q20: Επιμέτρηση στην εύλογη αξία**

Πέραν την επιμέτρησης σε εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών μέσων, πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για την επιμέτρηση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε εύλογες αξίες, η οποία εισάγεται σύμφωνα με το νέο δίκαιο λογιστικής κατά τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2

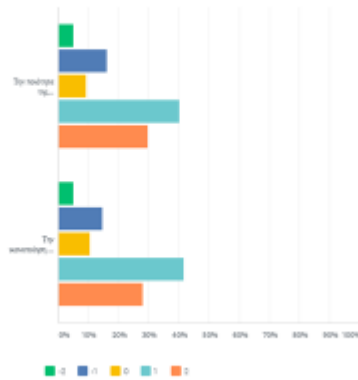
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	4.99% 18	16.07% 58	9.14% 33	40.17% 145	29.64% 107	361
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	5.00% 18	14.72% 53	10.56% 38	41.67% 150	28.06% 101	360

Powered by  SurveyMonkey

**Q20: Επιμέτρηση στην εύλογη αξία**

Πέραν την επιμέτρησης σε εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών μέσων, πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για την επιμέτρηση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε εύλογες αξίες, η οποία εισάγεται σύμφωνα με το νέο δίκαιο λογιστικής κατά τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

**Q21: Λογιστική προβλέψεων**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή στη λογιστική των προβλέψεων, σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγουν τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 360 Skipped: 3

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.67% 6	5.01% 18	25.35% 91	43.45% 156	24.51% 88	359
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.94% 7	5.00% 18	25.56% 92	44.17% 159	23.33% 84	360

Powered by  SurveyMonkey

**Q21: Λογιστική προβλέψεων**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή στη λογιστική των προβλέψεων, σύμφωνα με το δίκαιο λογιστικής που εισάγουν τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 360 Skipped: 3



Powered by  SurveyMonkey

**Q22: Λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία**  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησης των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής με τα Ε.Λ.Π.:

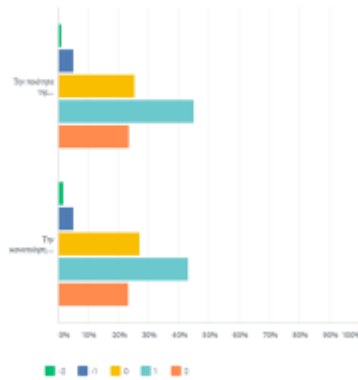
Answered: 362 Skipped: 1

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.10% 4	4.97% 18	25.41% 92	45.03% 163	23.48% 85	362
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.66% 6	4.97% 18	27.07% 98	43.09% 156	23.20% 84	362

Powered by  SurveyMonkey

**Q22: Λογιστική των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία**  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησης των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey

**Q23: Λογιστική κρατικών επιχειρηγήσεων**  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή του λογιστικού χειρισμού για τις κρατικές επιχειρηγήσεις, την οποία επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

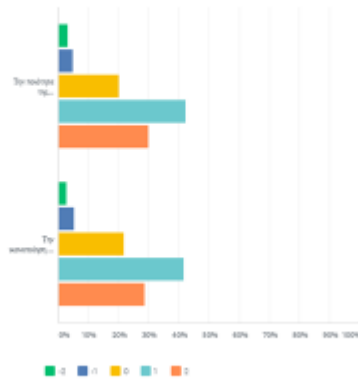
Answered: 360 Skipped: 3

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	3.06% 11	4.72% 17	20.00% 72	42.22% 152	30.00% 108	360
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	2.78% 10	5.28% 19	21.67% 78	41.67% 150	28.61% 103	360

Powered by  SurveyMonkey

**Q23: Λογιστική κρατικών επιχειρηγήσεων**  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή του λογιστικού χειρισμού για τις κρατικές επιχειρηγήσεις, την οποία επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 360 Skipped: 3



Powered by  SurveyMonkey

**Q24: Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια**  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή του λογιστικού χειρισμού για τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια, την οποία επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

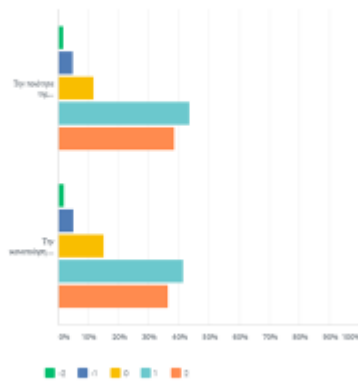
Answered: 359 Skipped: 4

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.67% 6	4.74% 17	11.70% 42	43.45% 156	38.44% 138	359
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.95% 7	5.01% 18	15.04% 54	41.50% 149	36.49% 131	359

Powered by  SurveyMonkey

**Q24: Λογιστική εσόδων από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια**  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή του λογιστικού χειρισμού για τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια, την οποία επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 359 Skipped: 4



Powered by  SurveyMonkey

Q25: Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματοςΠόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής και της εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις του τρέχοντος φόρου εισοδήματος που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

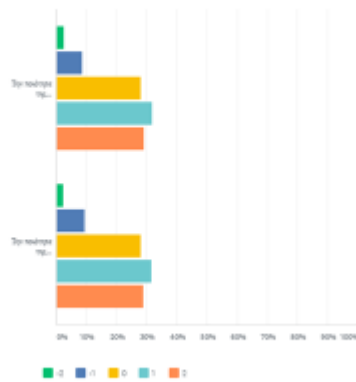
Answered: 361 Skipped: 2

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	2.49% 9	8.59% 31	27.98% 101	31.86% 115	29.09% 105	361
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	2.22% 8	9.42% 34	27.98% 101	31.58% 114	28.81% 104	361

Powered by  SurveyMonkey

Q25: Λογιστική τρέχοντος φόρου εισοδήματοςΠόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής και της εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις του τρέχοντος φόρου εισοδήματος που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

**Q26: Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων**  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η προαιρετική εφαρμογή της λογιστικής της αναβαλλόμενης φορολογίας που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής με τα Ε.Λ.Π.:

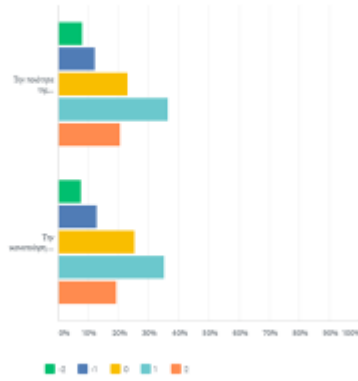
Answered: 362 Skipped: 1

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	8.01% 29	12.15% 44	22.93% 83	36.46% 132	20.44% 74	362
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	7.46% 27	12.71% 46	25.41% 92	35.08% 127	19.34% 70	362

Powered by  SurveyMonkey

**Q26: Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων**  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η προαιρετική εφαρμογή της λογιστικής της αναβαλλόμενης φορολογίας που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey



**Q27: Λογιστική έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων**  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε ο μη χαρακτηρισμός και η μη ταξινόμηση εσόδων και εξόδων ως «έκτακτα και «ανόργανα» στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ο οποίος προβλέπεται πλέον στο Ελληνικό δίκαιο λογιστικής σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

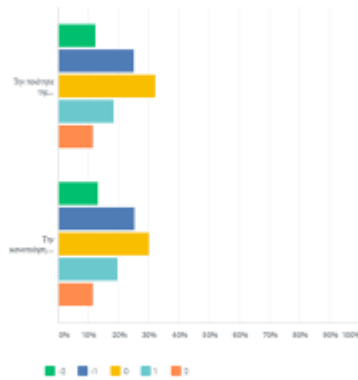
Answered: 362 Skipped: 1

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	12.43% 45	25.14% 91	32.32% 117	18.51% 67	11.60% 42	362
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	13.26% 48	25.41% 92	30.11% 109	19.61% 71	11.60% 42	362

Powered by  SurveyMonkey

**Q27: Λογιστική έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων**  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε ο μη χαρακτηρισμός και η μη ταξινόμηση εσόδων και εξόδων ως «έκτακτα και «ανόργανα» στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ο οποίος προβλέπεται πλέον στο Ελληνικό δίκαιο λογιστικής σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey

**Q28: Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η λογιστική που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής με τα Ε.Λ.Π., σχετικά με την αλλαγή των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και τη διόρθωση των λαθών, καθώς και η μη αναγνώριση στα αποτελέσματα της παρούσας περιόδου αναφοράς εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων:

Answered: 361 Skipped: 2

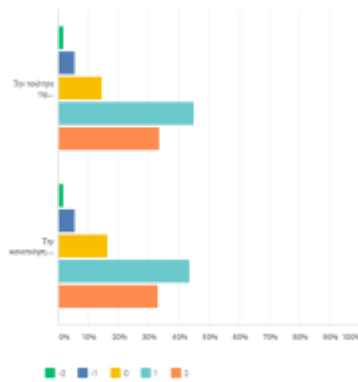
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.66% 6	5.54% 20	14.40% 52	44.88% 162	33.52% 121	361
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.66% 6	5.54% 20	16.34% 59	43.49% 157	32.96% 119	361

Powered by  SurveyMonkey

**Q28: Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η λογιστική που εισάγεται στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής με τα Ε.Λ.Π., σχετικά με την αλλαγή των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και τη διόρθωση των λαθών, καθώς και η μη αναγνώριση στα αποτελέσματα της παρούσας περιόδου αναφοράς εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων:

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

**Q29: Γνωστοποιήσεις Προσαρτήματος**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή που επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π., σχετικά με τις γνωστοποιήσεις του Προσαρτήματος επί των οικονομικών καταστάσεων:

Answered: 361 Skipped: 2

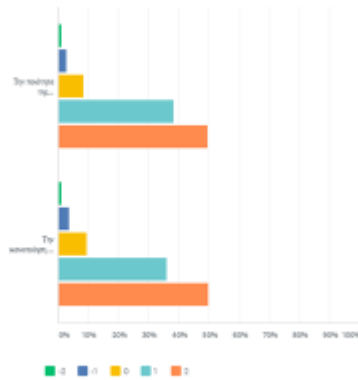
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.11%	2.77%	8.31%	38.23%	49.58%	361
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.11%	3.60%	9.42%	36.01%	49.86%	361

Powered by  SurveyMonkey

**Q29: Γνωστοποιήσεις Προσαρτήματος**

Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή που επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π., σχετικά με τις γνωστοποιήσεις του Προσαρτήματος επί των οικονομικών καταστάσεων:

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

Q30: Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων:  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

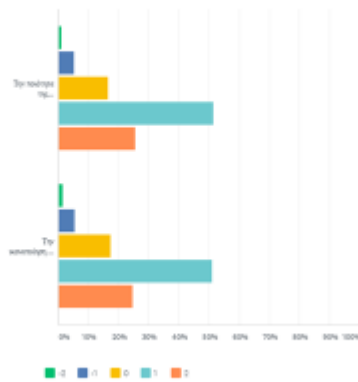
Answered: 361 Skipped: 2

	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.11% 4	5.26% 19	16.62% 60	51.52% 186	25.48% 92	361
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	1.39% 5	5.54% 20	17.45% 63	50.97% 184	24.65% 89	361

Powered by  SurveyMonkey

Q30: Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων:  
 Πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η αλλαγή της λογιστικής για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που επέφεραν στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής τα Ε.Λ.Π.:

Answered: 361 Skipped: 2



Powered by  SurveyMonkey

Q31: Συνολική επίπτωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Ως προς τη σύνταξη και τη συνολική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα, πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η εφαρμογή των Ε.Λ.Π.:

Answered: 363 Skipped: 0

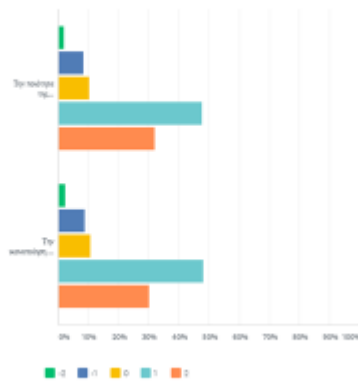
	-2	-1	0	1	2	TOTAL
Την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.93% 7	8.26% 30	10.19% 37	47.66% 173	31.96% 116	363
Την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση	2.20% 8	8.82% 32	10.74% 39	48.21% 175	30.03% 109	363

Powered by  SurveyMonkey

Q31: Συνολική επίπτωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Ως προς τη σύνταξη και τη συνολική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα, πόσο κατά τη γνώμη σας επηρέασε η εφαρμογή των Ε.Λ.Π.:

Answered: 363 Skipped: 0



Powered by  SurveyMonkey

Q32: Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς  
 Βαθμολογήστε κατά πόσο τα οφέλη αναφοράς των πληροφοριών που παρέχονται με τα Ε.Λ.Π. δικαιολογούν τα κόστη που, κατά τη γνώμη σας, απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθούν και να χρησιμοποιηθούν οι εν λόγω πληροφορίες.

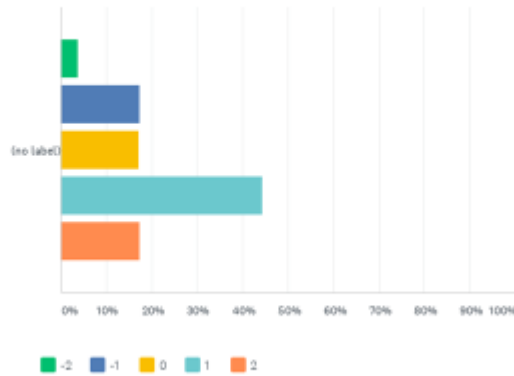
Answered: 363 Skipped: 0

	-2	-1	0	1	2	TOTAL	WEIGHTED AVERAGE
(no label)	3.86%	17.36%	17.08%	44.35%	17.36%	363	3.54
	14	63	62	161	63		

Powered by  SurveyMonkey

Q32: Κόστος εφαρμογής Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς  
 Βαθμολογήστε κατά πόσο τα οφέλη αναφοράς των πληροφοριών που παρέχονται με τα Ε.Λ.Π. δικαιολογούν τα κόστη που, κατά τη γνώμη σας, απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθούν και να χρησιμοποιηθούν οι εν λόγω πληροφορίες.

Answered: 363 Skipped: 0



Powered by  SurveyMonkey

Q33: Επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών  
 Ποια είναι κατά τη γνώμη σας η επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π στα κόστη που θεωρείτε ότι απαιτούνται από τις  
 οντότητες, προκειμένου να παρασχεθούν και να χρησιμοποιηθούν οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις,  
 σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

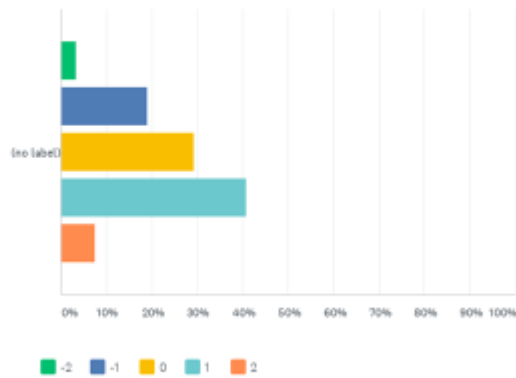
Answered: 362 Skipped: 1

	-2	-1	0	1	2	TOTAL	WEIGHTED AVERAGE
(no label)	3.31% 12	19.06% 69	29.28% 106	40.88% 148	7.46% 27	362	3.30

Powered by  SurveyMonkey

Q33: Επίπτωση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών  
 Ποια είναι κατά τη γνώμη σας η επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π στα κόστη που θεωρείτε ότι απαιτούνται από τις  
 οντότητες, προκειμένου να παρασχεθούν και να χρησιμοποιηθούν οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις,  
 σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Answered: 362 Skipped: 1



Powered by  SurveyMonkey

**Q34: Βαθμολογήστε την επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. ως προς την επίτευξη διαφάνειας και αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων, με κλίμακα από το 1 ως 10 και με 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.**

Answered: 363 Skipped: 0

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	TOTAL
Διαφάνεια	1.67%	2.50%	2.78%	4.72%	14.72%	11.39%	23.89%	27.78%	8.89%	1.67%	360
	6	9	10	17	53	41	86	100	32	6	
Αξιοπιστία	2.45%	1.83%	3.67%	7.03%	13.15%	12.84%	21.41%	27.22%	8.26%	2.14%	327
	8	6	12	23	43	42	70	89	27	7	

Powered by  SurveyMonkey

**Q34: Βαθμολογήστε την επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. ως προς την επίτευξη διαφάνειας και αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων, με κλίμακα από το 1 ως 10 και με 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.**

Answered: 363 Skipped: 0



Powered by  SurveyMonkey



Q35: Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων: Βαθμολογήστε την επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σε δύο (2) ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική θεωρούνται ως «θεμελιώδη», με κλίμακα από το 1 ως 10 και με 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.

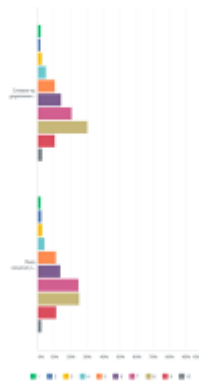
Answered: 363 Skipped: 0

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	TOTAL
Συνάφεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.93% 7	1.65% 6	2.48% 9	4.96% 18	10.47% 38	14.33% 52	20.66% 75	30.30% 110	10.47% 38	2.75% 10	363
Πιστή απεκρίση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.94% 7	2.22% 8	2.78% 10	4.17% 15	11.11% 40	13.89% 50	25.00% 90	25.28% 91	11.39% 41	2.22% 8	360

Powered by  SurveyMonkey

Q35: Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων: Βαθμολογήστε την επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σε δύο (2) ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική θεωρούνται ως «θεμελιώδη», με κλίμακα από το 1 ως 10 και με 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.

Answered: 363 Skipped: 0



Powered by  SurveyMonkey

Q36: Ενωχιστικά ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων:  
 Βαθμολογήστε την επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σε τίτλους (4) ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική θεωρούνται ως «ενωχιστικά» στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με κλίμακα από το 1 έως 10 και με 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.

Answered: 363 Skipped: 0

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	TOTAL
Συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	2.76%	2.49%	3.04%	5.25%	8.84%	12.43%	23.48%	23.20%	14.64%	3.87%	362
Επαληθευσιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	2.20%	3.03%	3.03%	5.51%	12.67%	15.15%	20.11%	24.52%	11.02%	2.75%	363
Έγκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση	3.07%	2.79%	1.40%	5.31%	18.72%	11.73%	21.51%	22.63%	10.34%	2.51%	358
Σαφήνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης	1.68%	1.96%	1.96%	6.44%	12.61%	13.73%	21.29%	24.93%	12.04%	3.36%	357

Powered by  SurveyMonkey

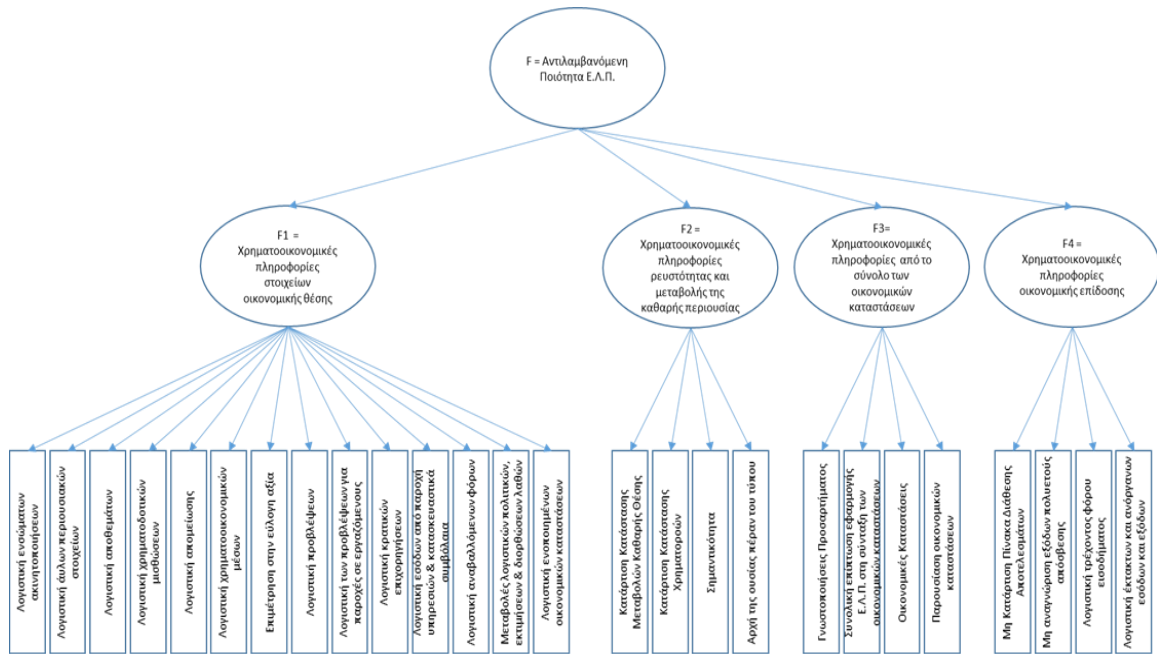
Q36: Ενωχιστικά ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων:  
 Βαθμολογήστε την επίπτωση από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σε τίτλους (4) ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική θεωρούνται ως «ενωχιστικά» στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με κλίμακα από το 1 έως 10 και με 10 να αντιστοιχεί στη μέγιστη δυνατή επίπτωση.

Answered: 363 Skipped: 0

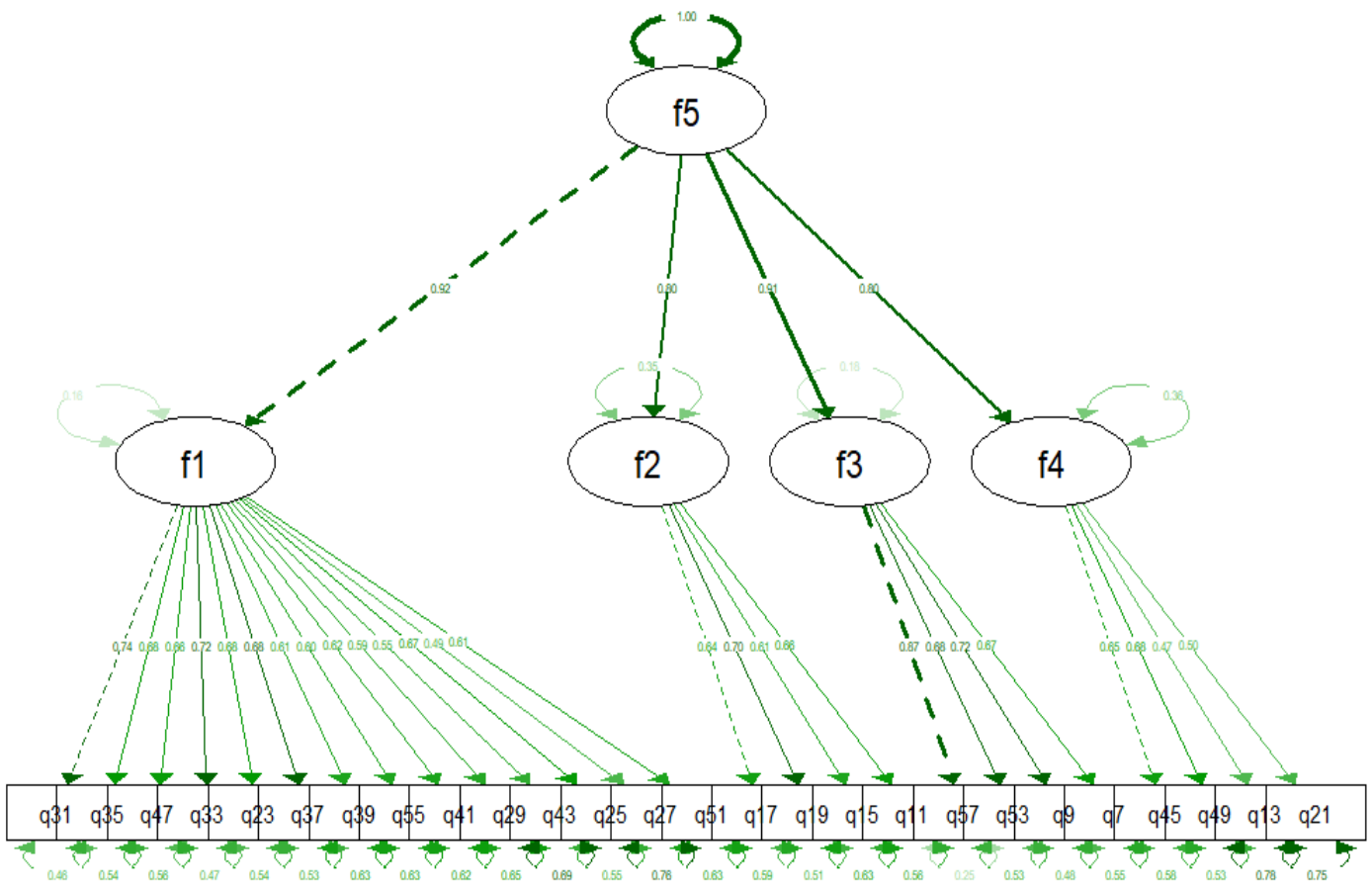


Powered by  SurveyMonkey

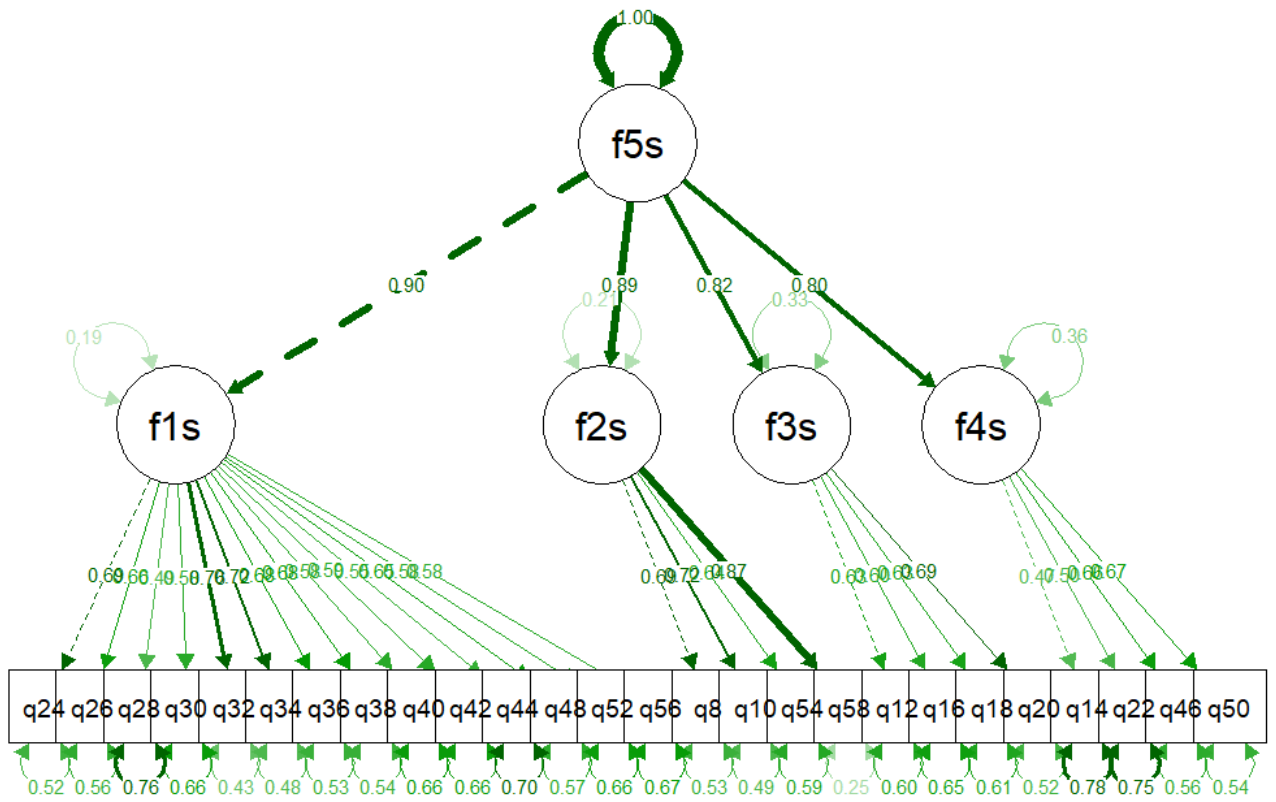
## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ: Παραγοντικό μοντέλο αξιολόγησης ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών



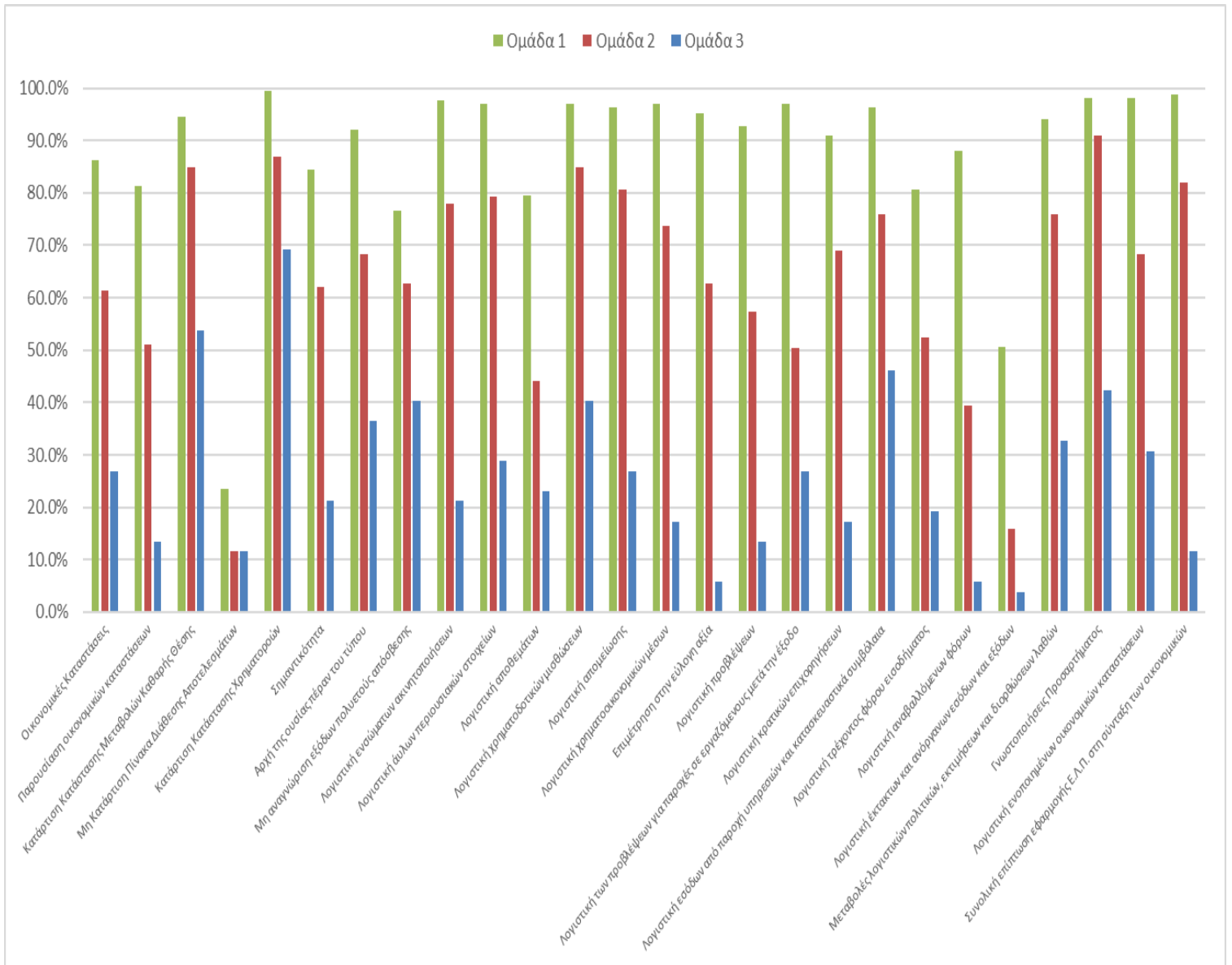
**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ: Παραγοντικό μοντέλο αξιολόγησης ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης**



**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ε: Παραγοντικό μοντέλο αξιολόγησης ως προς την ικανοποίηση των αναγκών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση**



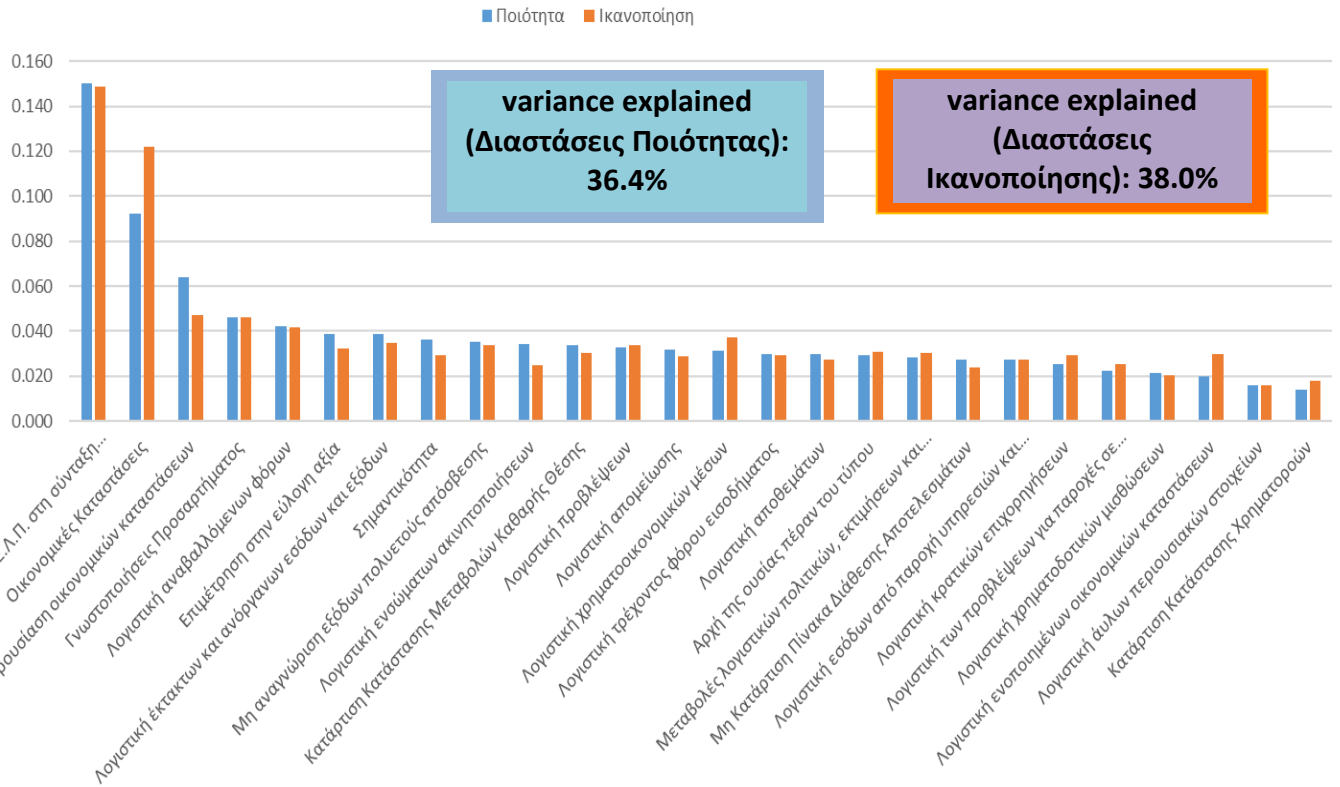
## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΣΤ: Γράφημα επιπέδου αξιολόγησης των είκοσι έξι χαρακτηριστικών ανά ομάδα



## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ζ: Χάρτης ανάλυση πολλαπλών συστοιχιών

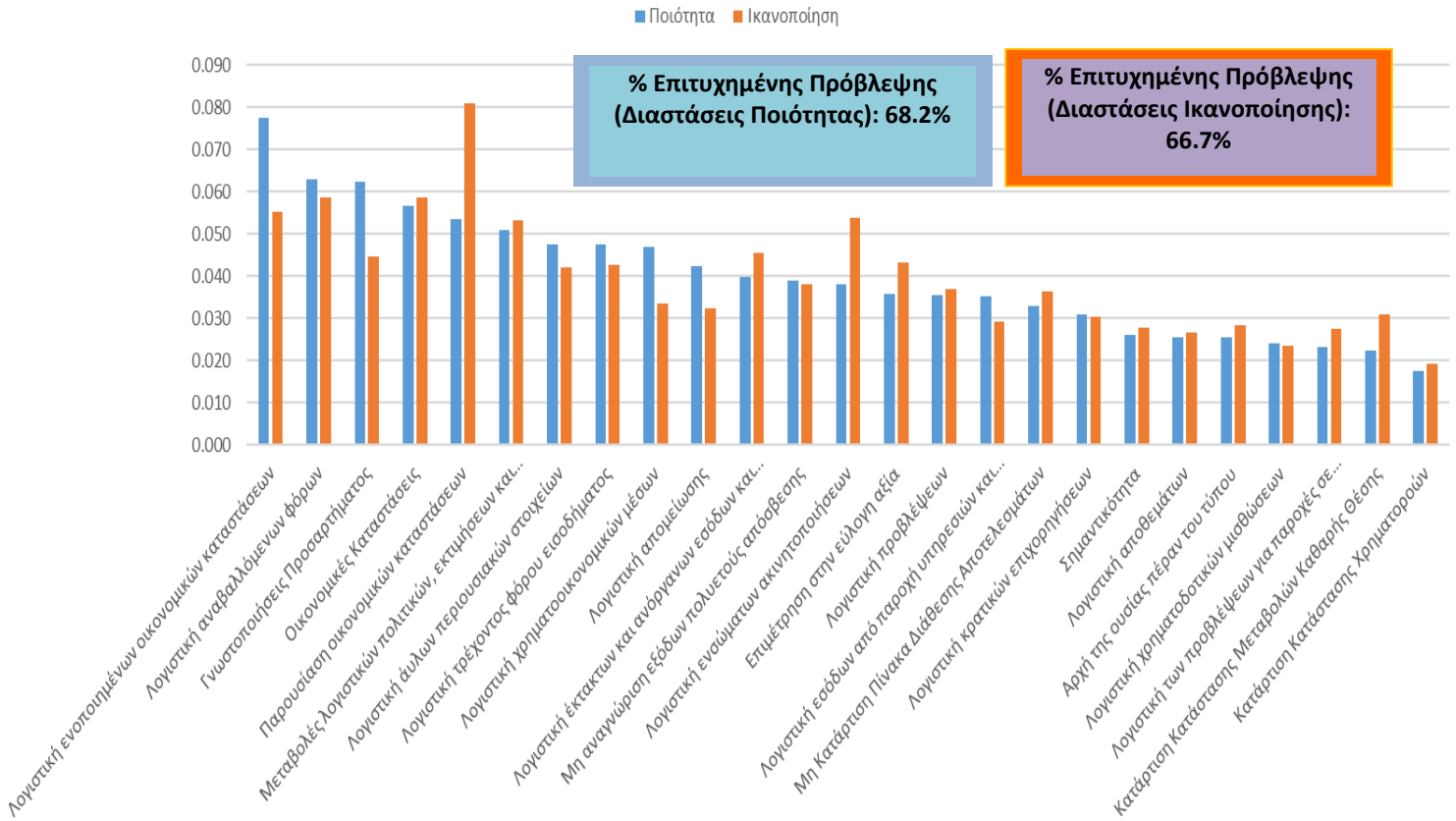


## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Η: Μοντέλο Α, Επίδραση στο Δείκτη «Αξιοπιστία / Διαφάνεια»

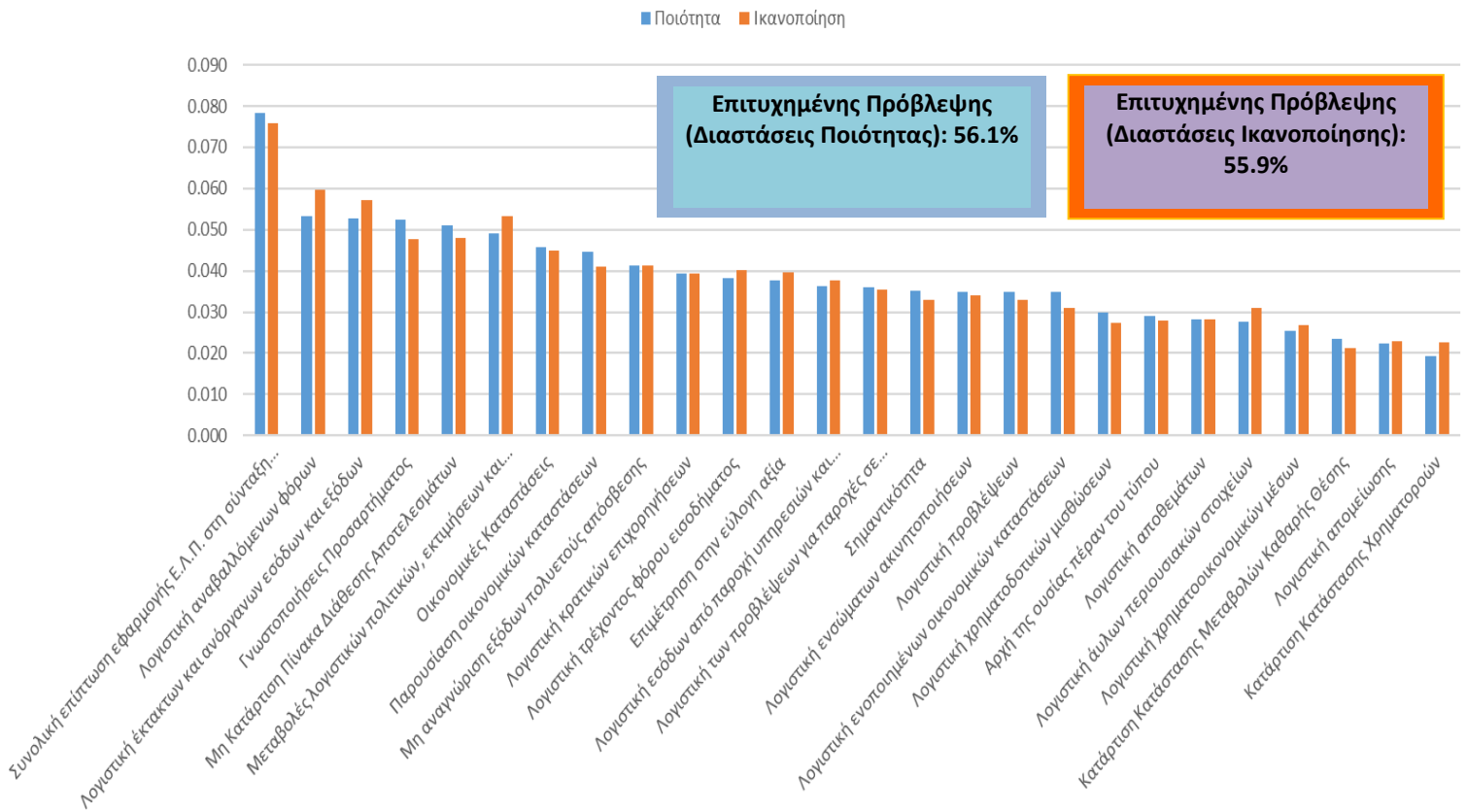




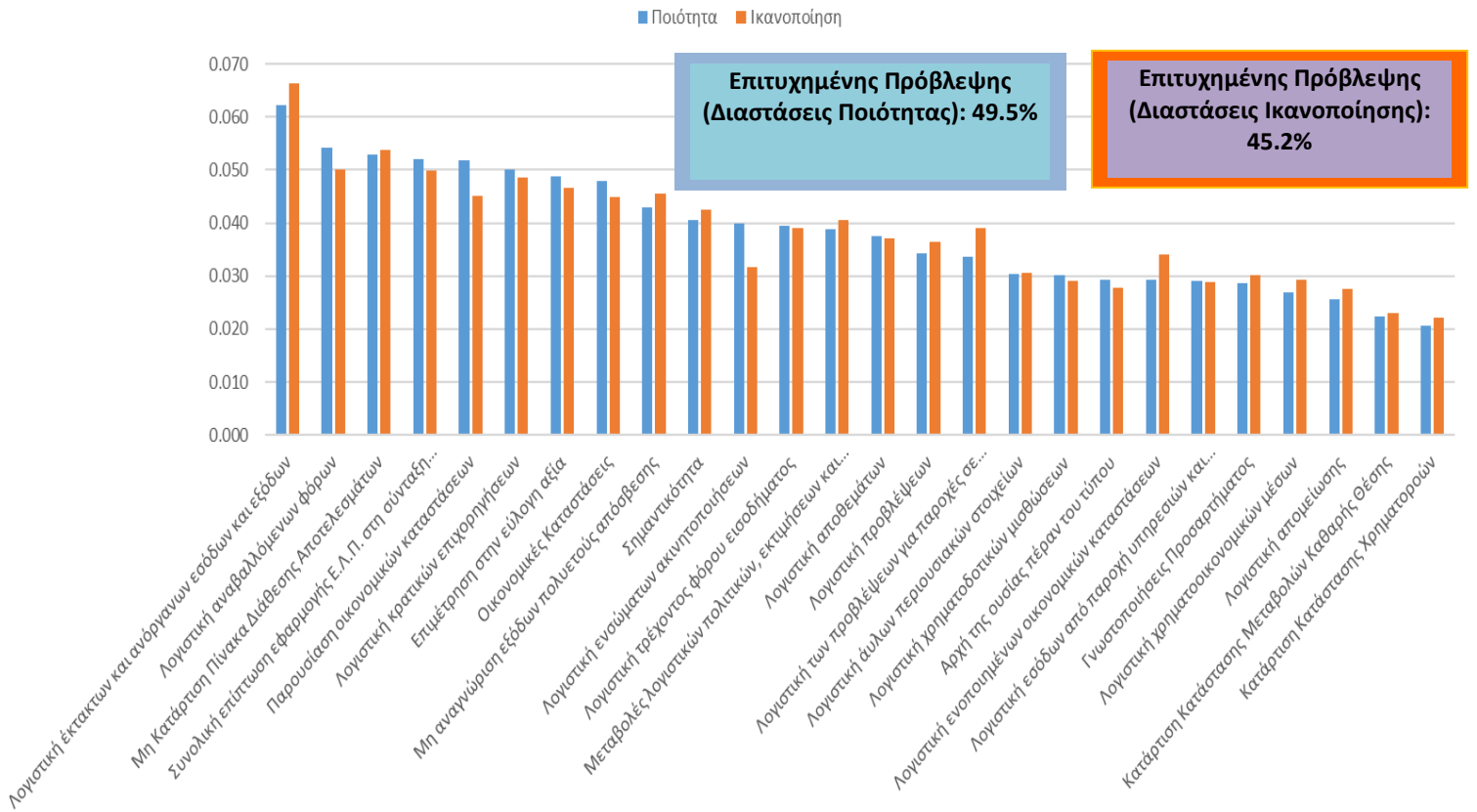
## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Θ: Μοντέλο ΑΒ, Επίδραση στη συνολική επίπτωση των Ε.Λ.Π. (Q31)



## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι: Μοντέλο Β, Επίδραση στο κόστος εφαρμογής των Ε.Λ.Π. και οφέλη αναφοράς



## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΑ: Μοντέλο Γ, Επίδραση στο κόστος παραγωγής και χρησιμοποίησης των πληροφοριών



## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΒ: Κώδικας R

### #Load Libraries ,Dataset

```
setwd("C:/")  
data<-read.csv("C:/data.csv")
```

```
library(poLCA)  
library(lavaan)  
library(semTools)  
library(semPlot)  
library(plotlix)  
library(randomForest)
```

### #Run Descriptive Statistics

```
quality_descriptives<-sapply(data[,c(7, 9, 11, 13, 15, 17, 19, 21, 23, 25, 27, 29, 31, 33, 35, 37, 39, 41, 43, 45, 47, 49, 51, 53, 55,  
57)], function(x) c( "n" = length(x[!is.na(x)]),  
"Mean"= mean(x,na.rm=TRUE),  
"Stand dev" = sd(x,na.rm=TRUE),  
"Stand error"=std.error(x,na.rm=TRUE),  
"Median" = median(x,na.rm=TRUE),  
"Minimum" = min(x,na.rm=TRUE),  
"Maximun" = max(x,na.rm=TRUE),  
"Normality Test (Shapiro)" = shapiro.test(x)$p.value  
)  
)
```

```
quality_descriptives <- round(quality_descriptives, digits = 2)
```

```
satisfaction_descriptives<-sapply(data[,c(8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32, 34, 36, 38, 40, 42, 44, 46, 48, 50, 52, 54,  
56, 58)], function(x) c( "n" = length(x[!is.na(x)]),  
"Mean"= mean(x,na.rm=TRUE),  
"Stand dev" = sd(x,na.rm=TRUE),  
"Stand error"=std.error(x,na.rm=TRUE),  
"Median" = median(x,na.rm=TRUE),  
"Minimum" = min(x,na.rm=TRUE),  
"Maximun" = max(x,na.rm=TRUE),  
"Normality Test (Shapiro)" = shapiro.test(x)$p.value  
)  
)
```

```
satisfaction_descriptives <- round(satisfaction_descriptives, digits = 2)
```

```
indices_descriptives<-sapply(data[,c(59,60,61,62,63,64,65,66,67,68)], function(x) c( "n" = length(x[!is.na(x)]),  
"Mean"= mean(x,na.rm=TRUE),  
"Stand dev" = sd(x,na.rm=TRUE),  
"Stand error"=std.error(x,na.rm=TRUE),  
"Median" = median(x,na.rm=TRUE),  
"Minimum" = min(x,na.rm=TRUE),  
"Maximun" = max(x,na.rm=TRUE),  
"Normality Test (Shapiro)" = shapiro.test(x)$p.value  
)  
)  
indices_descriptives <- round(indices_descriptives, digits = 2)
```

\*\*\*\*\*Latent Clas Analysis\*\*\*\*\*

**#convert quality related variables to factors**

```
data$q7_rec<-as.factor(data$q7_rec)
data$q9_rec<-as.factor(data$q9_rec)
data$q11_rec<-as.factor(data$q11_rec)
data$q13_rec<-as.factor(data$q13_rec)
data$q15_rec<-as.factor(data$q15_rec)
data$q17_rec<-as.factor(data$q17_rec)
data$q19_rec<-as.factor(data$q19_rec)
data$q21_rec<-as.factor(data$q21_rec)
data$q23_rec<-as.factor(data$q23_rec)
data$q25_rec<-as.factor(data$q25_rec)
data$q27_rec<-as.factor(data$q27_rec)
data$q29_rec<-as.factor(data$q29_rec)
data$q31_rec<-as.factor(data$q31_rec)
data$q33_rec<-as.factor(data$q33_rec)
data$q35_rec<-as.factor(data$q35_rec)
data$q37_rec<-as.factor(data$q37_rec)
data$q39_rec<-as.factor(data$q39_rec)
data$q41_rec<-as.factor(data$q41_rec)
data$q43_rec<-as.factor(data$q43_rec)
data$q45_rec<-as.factor(data$q45_rec)
data$q47_rec<-as.factor(data$q47_rec)
data$q49_rec<-as.factor(data$q49_rec)
data$q51_rec<-as.factor(data$q51_rec)
data$q53_rec<-as.factor(data$q53_rec)
data$q55_rec<-as.factor(data$q55_rec)
data$q57_rec<-as.factor(data$q57_rec)
```

**#LCA model for quality items**

```
f <- cbind(q7_rec, q9_rec, q11_rec, q13_rec, q15_rec, q17_rec, q19_rec, q21_rec, q23_rec, q25_rec, q27_rec, q29_rec, q31_rec, q33_rec,
q35_rec, q37_rec, q39_rec, q41_rec, q43_rec, q45_rec, q47_rec, q49_rec, q51_rec, q53_rec, q55_rec, q57_rec) ~ 1
```

**#Run multiple models to select the best**

```
modelp1 <- polCA(f, data, nclass = 2, nrep=10)
modelp2 <- polCA(f, data, nclass = 3, nrep=10)
modelp3 <- polCA(f, data, nclass = 4, nrep=10)
```

```

modelp4 <- polCA(f, data, nclass = 5, nrep=10)

modelp5 <- polCA(f, data, nclass = 6, nrep=10)

modelp6 <- polCA(f, data, nclass = 7, nrep=10)

modelp7 <- polCA(f, data, nclass = 8, nrep=10)

```

**#create matrix with input probabilities from modelp2 (best model based on BIC)**

```

probs<-list(matrix(c(0.539, 0.061, 0.186, 0.192, 0.078, 0.2, 0.269, 0.861, 0.614), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.615, 0.06, 0.159, 0.25, 0.127, 0.331, 0.135, 0.813, 0.51), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.039, 0.006, 0, 0.423, 0.048, 0.152, 0.538, 0.946, 0.848), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.693, 0.271, 0.49, 0.192, 0.494, 0.393, 0.115, 0.235, 0.117), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.096, 0, 0.021, 0.212, 0.006, 0.11, 0.692, 0.994, 0.869), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.269, 0.067, 0.082, 0.519, 0.09, 0.297, 0.212, 0.843, 0.621), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.212, 0, 0.048, 0.423, 0.078, 0.269, 0.365, 0.922, 0.683), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.308, 0.09, 0.193, 0.288, 0.145, 0.179, 0.404, 0.765, 0.628), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.442, 0, 0.104, 0.346, 0.024, 0.117, 0.212, 0.976, 0.779), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.308, 0.006, 0.09, 0.404, 0.024, 0.117, 0.288, 0.97, 0.793), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.269, 0.006, 0.062, 0.5, 0.199, 0.497, 0.231, 0.795, 0.441), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.327, 0.012, 0.097, 0.269, 0.018, 0.055, 0.404, 0.97, 0.848), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.327, 0, 0.027, 0.404, 0.036, 0.166, 0.269, 0.964, 0.807), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.308, 0, 0.055, 0.519, 0.03, 0.207, 0.173, 0.97, 0.738), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.75, 0.03, 0.22, 0.192, 0.018, 0.152, 0.058, 0.952, 0.628), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.307, 0, 0.056, 0.558, 0.072, 0.372, 0.135, 0.928, 0.572), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.154, 0.006, 0.09, 0.577, 0.024, 0.407, 0.269, 0.97, 0.503), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.385, 0, 0.055, 0.442, 0.09, 0.255, 0.173, 0.91, 0.69), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.153, 0, 0.103, 0.385, 0.036, 0.138, 0.462, 0.964, 0.759), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.346, 0.03, 0.117, 0.462, 0.163, 0.359, 0.192, 0.807, 0.524), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.596, 0.03, 0.255, 0.346, 0.09, 0.352, 0.058, 0.88, 0.393), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.75, 0.175, 0.469, 0.212, 0.319, 0.372, 0.038, 0.506, 0.159), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.231, 0.006, 0.089, 0.442, 0.054, 0.152, 0.327, 0.94, 0.759), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.231, 0, 0.014, 0.346, 0.018, 0.076, 0.423, 0.982, 0.91), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.192, 0, 0.089, 0.5, 0.018, 0.228, 0.308, 0.982, 0.683), ncol=3, byrow=FALSE), matrix(c(0.616, 0, 0.034, 0.269, 0.012, 0.145, 0.115, 0.988, 0.821), ncol=3, byrow=FALSE))

```

**#convert satisfaction related variables to factors**

```

data$q8_rec<-as.factor(data$q8_rec)

data$q10_rec<-as.factor(data$q10_rec)

data$q12_rec<-as.factor(data$q12_rec)

data$q14_rec<-as.factor(data$q14_rec)

data$q16_rec<-as.factor(data$q16_rec)

data$q18_rec<-as.factor(data$q18_rec)

data$q20_rec<-as.factor(data$q20_rec)

data$q22_rec<-as.factor(data$q22_rec)

data$q24_rec<-as.factor(data$q24_rec)

data$q26_rec<-as.factor(data$q26_rec)

data$q28_rec<-as.factor(data$q28_rec)

data$q30_rec<-as.factor(data$q30_rec)

data$q32_rec<-as.factor(data$q32_rec)

data$q34_rec<-as.factor(data$q34_rec)

data$q36_rec<-as.factor(data$q36_rec)

data$q38_rec<-as.factor(data$q38_rec)

data$q40_rec<-as.factor(data$q40_rec)

data$q42_rec<-as.factor(data$q42_rec)

data$q44_rec<-as.factor(data$q44_rec)

data$q46_rec<-as.factor(data$q46_rec)

```

```

data$q48_rec<-as.factor(data$q48_rec)
data$q50_rec<-as.factor(data$q50_rec)
data$q52_rec<-as.factor(data$q52_rec)
data$q54_rec<-as.factor(data$q54_rec)
data$q56_rec<-as.factor(data$q56_rec)
data$q58_rec<-as.factor(data$q58_rec)

```

**#LCA model for satisfaction items**

```

f1 <- cbind(q8_rec, q10_rec, q12_rec, q14_rec, q16_rec, q18_rec, q20_rec, q22_rec, q24_rec, q26_rec, q28_rec, q30_rec, q32_rec, q34_rec,
q36_rec, q38_rec, q40_rec, q42_rec, q44_rec, q46_rec, q48_rec, q50_rec, q52_rec, q54_rec, q56_rec, q58_rec) ~ 1

lc <- polCA(f1, data, nclass = 3, probs.start = probs)

```

\*\*\*\*\*CFA QUALITY ITEMS\*\*\*\*\*

**#Confirmatory Factor model**

```

mymodel1<- '
f1 =~ q31 + q35 + q47 + q33 + q23 + q37 + q39 + q55 + q41 + q29 + q43 + q25 + q27 + q51
f2 =~ q17 + q19 + q15 + q11
f3 =~ q57 + q53 + q9 + q7
f4 =~ q45 + q49 + q13 + q21
f5 =~ f1 + f2 + f3 + f4
'

fit1 <- cfa(mymodel1, data=data, ordered=TRUE)

```

**#Get model Reliability indices**

```

rels1<-reliability(fit1)
f5a<-reliabilityL2(fit1, "f5")

```

**#Get model stats and Fit indices**

```

fitm1<-fitMeasures(fit1, output="matrix", fit.measures=c("chisq", "df", "cfi", "tli", "rmsea", "srmr"))

```

**#Get model parameters**

```

par1<-parameterEstimates(fit1, standardized=TRUE)

```

**#Model SEM Graph**

```

semPaths(fit1, "std", intercepts = FALSE, layout="tree2")

```

\*\*\*\*\*CFA SATISFACTION ITEMS\*\*\*\*\*

**#Confirmatory Factor model**

```
mymodel1s<-'  
f1s =~ q24 + q26 + q28 + q30 + q32 + q34 + q36 + q38 + q40 + q42 + q44 + q48 + q52 + q56  
f2s =~ q8 + q10 + q54 + q58  
f3s =~ q12 + q16 + q18 + q20  
f4s =~ q14 + q22 + q46 + q50  
f5s =~ f1s + f2s + f3s + f4s  
,
```

```
fit1s <- cfa(mymodel1s, data=data, ordered=TRUE)
```

**#Get model Reliability indices**

```
rels1s<-reliability(fit1s)  
f5as<-reliabilityL2(fit1s, "f5s")
```

**#Get model stats and Fit indices**

```
fitm1s<-fitMeasures(fit1s, output="matrix", fit.measures=c("chisq", "df", "cfi", "tli", "rmsea", "srmr"))
```

**#Get model parameters**

```
par1s<-parameterEstimates(fit1s, standardized=TRUE)
```

**#Model SEM Graph**

```
semPaths(fit1s, "std", intercepts = FALSE, layout="tree2", label.cex=7)
```

\*\*\*\*\*Random Forests\*\*\*\*\*

**#convert variables to factors**

```
data$q7<-as.factor(data$q7)  
data$q9<-as.factor(data$q9)  
data$q11<-as.factor(data$q11)  
data$q13<-as.factor(data$q13)  
data$q15<-as.factor(data$q15)  
data$q17<-as.factor(data$q17)  
data$q19<-as.factor(data$q19)  
data$q21<-as.factor(data$q21)  
data$q23<-as.factor(data$q23)
```



```
data$q25<-as.factor(data$q25)
data$q27<-as.factor(data$q27)
data$q29<-as.factor(data$q29)
data$q31<-as.factor(data$q31)
data$q33<-as.factor(data$q33)
data$q35<-as.factor(data$q35)
data$q37<-as.factor(data$q37)
data$q39<-as.factor(data$q39)
data$q41<-as.factor(data$q41)
data$q43<-as.factor(data$q43)
data$q45<-as.factor(data$q45)
data$q47<-as.factor(data$q47)
data$q49<-as.factor(data$q49)
data$q51<-as.factor(data$q51)
data$q53<-as.factor(data$q53)
data$q55<-as.factor(data$q55)
data$q57<-as.factor(data$q57)
data$q8<-as.factor(data$q8)
data$q10<-as.factor(data$q10)
data$q12<-as.factor(data$q12)
data$q14<-as.factor(data$q14)
data$q16<-as.factor(data$q16)
data$q18<-as.factor(data$q18)
data$q20<-as.factor(data$q20)
data$q22<-as.factor(data$q22)
data$q24<-as.factor(data$q24)
data$q26<-as.factor(data$q26)
data$q28<-as.factor(data$q28)
data$q30<-as.factor(data$q30)
data$q32<-as.factor(data$q32)
data$q34<-as.factor(data$q34)
data$q36<-as.factor(data$q36)
data$q38<-as.factor(data$q38)
data$q40<-as.factor(data$q40)
data$q42<-as.factor(data$q42)
data$q44<-as.factor(data$q44)
data$q46<-as.factor(data$q46)
data$q48<-as.factor(data$q48)
```

```

data$q50<-as.factor(data$q50)
data$q52<-as.factor(data$q52)
data$q54<-as.factor(data$q54)
data$q56<-as.factor(data$q56)
data$q58<-as.factor(data$q58)
data$q59<-as.factor(data$q59)
data$q60<-as.factor(data$q60)

```

**#Build model with Reliability / Quality construct as dependent variable and quality items as predictors**

```

a1<-randomForest(data$response ~ ., data=data[,c(125, 7,9,11,13,15,17,19,21,23,25,27,29,31,33,35,37,39,41,43,45,47,49,51,53,55,57)],
ntree=1000, mtry=9, replace=TRUE, importance=TRUE, na.action=na.roughfix)

```

**#Build model with Reliability / Quality construct as dependent variable and satisfaction items as predictors**

```

a2<-randomForest(data$response ~ ., data=data[,c(125, 8,10,12,14,16,18,20,22,24,26,28,30,32,34,36,38,40,42,44,46,48,50,52,54,56,58)],
ntree=1000, mtry=9, replace=TRUE, importance=TRUE, na.action=na.roughfix)

```

**#Build model with total effect item (q57) as dependent variable and rest of quality items as predictors**

```

ab1<-randomForest(data$q57 ~ ., data=data[,c(7,9,11,13,15,17,19,21,23,25,27,29,31,33,35,37,39,41,43,45,47,49,51,53,55,57)], ntree=1000,
mtry=6, replace=TRUE, importance=TRUE, na.action=na.roughfix)

```

**#Build model with total effect item (q58) as dependent variable and rest of satisfaction items as predictors**

```

ab2<-randomForest(data$q58 ~ ., data=data[,c(8,10,12,14,16,18,20,22,24,26,28,30,32,34,36,38,40,42,44,46,48,50,52,54,56,58)], ntree=1000,
mtry=6, replace=TRUE, importance=TRUE, na.action=na.roughfix)

```

**#Build model with Cost as dependent variable and quality items as predictors**

```

b1<-randomForest(data$q59 ~ ., data=data[,c(59, 7,9,11,13,15,17,19,21,23,25,27,29,31,33,35,37,39,41,43,45,47,49,51,53,55,57)], ntree=1000,
mtry=6, replace=TRUE, importance=TRUE, na.action=na.roughfix)

```

**#Build model with Cost as dependent variable and satisfaction items as predictors**

```

b2<-randomForest(data$q59 ~ ., data=data[,c(59, 8,10,12,14,16,18,20,22,24,26,28,30,32,34,36,38,40,42,44,46,48,50,52,54,56,58)], ntree=1000,
mtry=6, replace=TRUE, importance=TRUE, na.action=na.roughfix)

```

**#Build model with Impact on production cost as dependent variable and quality items as predictors**

```

c1<-randomForest(data$q60 ~ ., data=data[,c(60, 7,9,11,13,15,17,19,21,23,25,27,29,31,33,35,37,39,41,43,45,47,49,51,53,55,57)], ntree=1000,
mtry=6, replace=TRUE, importance=TRUE, na.action=na.roughfix)

```

**#Build model with Impact on production cost as dependent variable and satisfaction items as predictors**

```

c2<-randomForest(data$q60 ~ ., data=data[,c(60, 8,10,12,14,16,18,20,22,24,26,28,30,32,34,36,38,40,42,44,46,48,50,52,54,56,58)], ntree=1000,
mtry=6, replace=TRUE, importance=TRUE, na.action=na.roughfix)

```

**#Get predictors importance**

a1\$importance

a2\$importance

ab1\$importance

ab2\$importance

b1\$importance

b2\$importance

c1\$importance

c2\$importance