

**Grant Thornton**

An instinct for growth™

Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Newsletter No 1 – Απρίλιος 2015

Με το παρόν newsletter καθιερώνεται από την Grant Thornton η έκδοση μίας σειράς από ενημερώσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των Νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Το συγκεκριμένο "ΕΛΠ Newsletter" αποτελεί μία αναφορά στα σημαντικότερα σημεία του νέου νόμου.

Οι επόμενες εκδόσεις που θα ακολουθήσουν, θα αφορούν συγκεκριμένα επιλεγμένα θέματα των Νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία χρήζουν περαιτέρω ανάλυσης και επεξήγησης.



Εισαγωγή

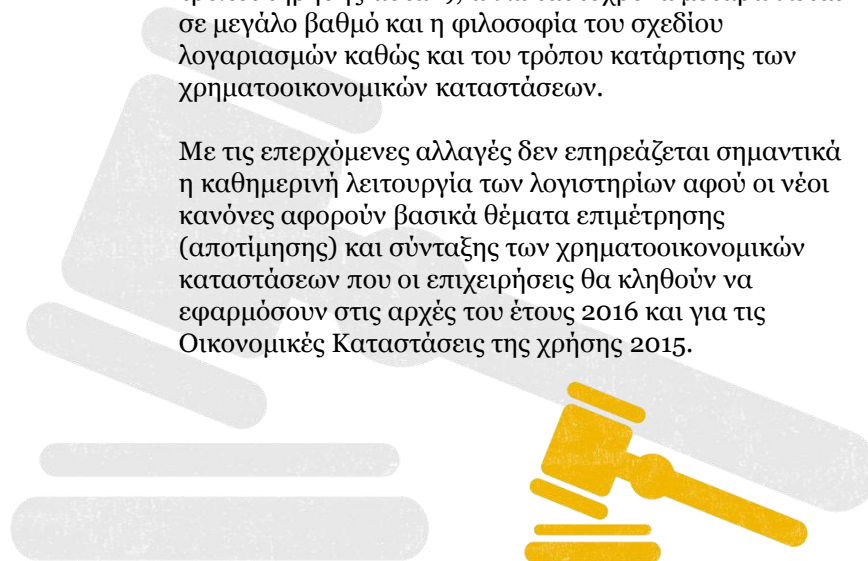
Στις 24/11/2014, ψηφίστηκε στην Βουλή ο υπ' αριθ. 4308 νόμος με τίτλο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 251/24.11.2014).

Θεμέλιο του νόμου ήταν η ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία 2013/34 της ΕΕ πάνω στην οποία βασίστηκε ο συγκεκριμένος νόμος. Οι χώρες-μέλη της ΕΕ έχουν περιθώριο το αργότερο μέχρι τα τέλη του Ιουλίου του 2015 να ενσωματώσουν τη συγκεκριμένη οδηγία στις Εθνικές τους νομοθεσίες.

Με τον νόμο αυτό καταργούνται διατάξεις των νόμων 2190/1920, 3190/1955, 4172/2012, που αφορούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. Επίσης, καταργείται το Π.Δ. 1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (όχι όμως το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Α.Σ.), ο Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012), τα άρθρα του ν. 2065/1992 που αφορούν στην αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων, τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των ασφαλιστικών και των τραπεζών, ο ν. 1809/1988 χωρίς ωστόσο να αλλάζει το καθεστώς των ταμειακών μηχανών και σειρά άλλων διατάξεων νόμων που αναλυτικά αναφέρονται στο άρθρο 38 του σχετικού νόμου.

Με τις διατάξεις του νόμου αυτού όχι μόνο απλοποιούνται οι διαδικασίες που σχετίζονται με την λογιστική παρακολούθηση των πράξεων και συναλλαγών μιας επιχείρησης (έκδοση στοιχείων, καταχώρηση συναλλαγών στα λογιστικά βιβλία και τρόποι τήρησης αυτών), αλλά ταυτόχρονα μεταβάλλεται σε μεγάλο βαθμό και η φιλοσοφία του σχεδίου λογαριασμών καθώς και του τρόπου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Με τις επερχόμενες αλλαγές δεν επηρεάζεται σημαντικά η καθημερινή λειτουργία των λογιστηρίων αφού οι νέοι κανόνες αφορούν βασικά θέματα επιμέτρησης (αποτίμησης) και σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που οι επιχειρήσεις θα κληθούν να εφαρμόσουν στις αρχές του έτους 2016 και για τις Οικονομικές Καταστάσεις της χρήσης 2015.



Σημαντικότερες αλλαγές

- Οι υποχρεώσεις σύνταξης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και κατάσταση ταμειακών ροών) προσαρμόζονται ανάλογα με την κατηγορία της οικονομικής οντότητας (Μεγάλες, Μεσαίες και μικρές οντότητες).
- Παρέχεται η δυνατότητα των οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία (fair value), όταν αυτή καθίσταται αξιόπιστα προσδιορίσιμη. Ανάλογα με την φύση του στοιχείου του ενεργητικού, οι διαφορές της αξίας των στοιχείων αυτών που προκύπτουν από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία, επηρεάζουν το αποτέλεσμα της χρήσης ή την καθαρή θέση της οντότητας.
- Σημαντική καινοτομία του νέου Νόμου αποτελεί η εισαγωγή της έννοιας της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία παρέχει στις οντότητες τη δυνατότητα να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση υπό προϋποθέσεις και όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης.
- Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή τους.
- Καταργούνται οι διατάξεις του νόμου 2065/1992 για ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων. Τα πάγια των επιχειρήσεων που παρακολουθούνται στο κόστος, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι η μείωση της αξίας τους είναι μόνιμη, επηρεάζοντας το αποτέλεσμα της χρήσης. Το ποσό μείωσης της αξίας των παγίων δύναται να αντιστραφεί όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.
- Αλλάζει ο τρόπος αντιμετώπισης των Χρηματοδοτικών Μισθώσεων (leasing).
- Καταληκτικά, ιδιαίτερα σημαντική είναι η διάταξη που προβλέπει πως οι οντότητες δύναται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.



Σημαντικότερες αλλαγές

- Καταργείται το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο καθώς και όλα τα κλαδικά λογιστικά σχέδια (Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων, Τραπεζών, Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, ΟΤΑ, Δημόσιων Νοσοκομείων).
- Προβλέπεται η πλήρης κατάργηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), απλοποιώντας ακόμα περισσότερο τις διαδικασίες της στοιχειοθέτησης και της καταγραφής των συναλλαγών (διακίνηση, τιμολόγηση κλπ).
- Δεν προβλέπεται η έκδοση στοιχείων διακίνησης (ο ορισμός των εν λόγω στοιχείων δίνεται στο Παράρτημα Α'). Περαιτέρω, ορίζεται ότι οι οντότητες τηρούν με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης, τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδουν ή λαμβάνουν για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώσουν το σύνολο των διακινήσεων.
- Καταργείται ο συγκεκριμένος τρόπος τήρησης των βιβλίων ο οποίος θα γίνεται με ευθύνη της επιχείρησης.
- Καταργείται η θεώρηση των όποιων βιβλίων ή στοιχείων.
- Διατηρείται η χρήση ταμειακής μηχανής ή φορολογικού μηχανισμού για πωλήσεις λιανικής, με δυνατότητα απαλλαγής ορισμένων οντοτήτων. Σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ.1002_31.12.2014.
- Δεν προβλέπεται ρητή υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία (βιβλίο αποθήκης). Κάθε οντότητα για διαχειριστικούς σκοπούς δύναται να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων. Σε κάθε περίπτωση οι οντότητες οφείλουν να είναι σε θέση να τεκμηριώσουν οποτεδήποτε τις διακινήσεις.
- Τίθενται ποιοτικά κριτήρια αξιοπιστίας της απογραφής. Ορίζεται ότι ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που να διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.



Περιεχόμενα Νόμου

Ο νόμος αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα, που συμπληρώνονται με τέσσερα παραρτήματα, με το Παράρτημα Α που αφορά Ορίσμούς, το Παράρτημα Β για τα Υποδείγματα Ατομικών Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, το Παράρτημα Γ που αφορά το Σχέδιο Λογαριασμών, και τέλος το Παράρτημα Δ που απεικονίζει την Σύνδεση Λογαριασμών και Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

- Το Κεφάλαιο 1 του παρόντος Νόμου (άρθρο 1 και 2) καθορίζει, τις οντότητες (επιχειρήσεις) που υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου καθώς και τα κριτήρια με βάση τα οποία ο νόμος κατηγοριοποιεί τις οντότητες σε «πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες».
- Τα Κεφάλαια 2 και 3 (άρθρα 3 έως 15) καθορίζουν το νέο τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και έκδοσης λογιστικών στοιχείων (βιβλία και στοιχεία) και στην ουσία αντικαθιστούν την υποπαράγραφο Ε.1 της παραγράφου Ε του νόμου 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών) καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιο ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προΐσχύοντος Προεδρικού Διατάγματος 186/1992.

- Τα κεφάλαια 4 έως 7 (άρθρα 16 έως 36) εμπεριέχουν ουσιαστικά τις διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, υιοθετώντας νέους λογιστικούς κανόνες επιμέτρησης, νέα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων και αλλαγές στον λογιστικό χειρισμό.
- Το κεφάλαιο 8 (άρθρα 37 έως 44) καθορίζουν τους κανόνες για την πρώτη εφαρμογή των νέων διατάξεων, τις καταργούμενες διατάξεις, τις λοιπές ρυθμίσεις καθώς και την έναρξη ισχύος.



Πεδίο Εφαρμογής

Τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ισχύουν για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2015.

Υποκείμενοι στο νόμο

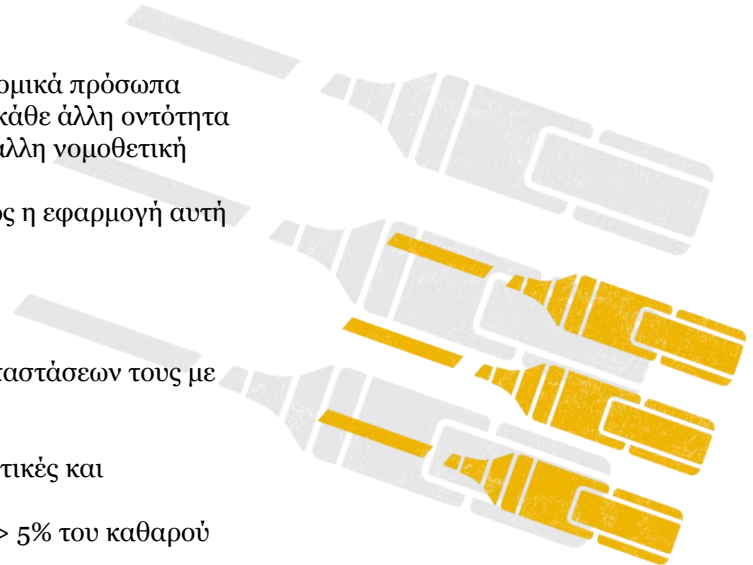
Οι οντότητες που υποχρεώνονται να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του νόμου είναι τα νομικά πρόσωπα που έχουν την μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., και ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή των ΕΛΠ από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Όλες οι ανωτέρω οντότητες μπορούν να εφαρμόσουν προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όμως η εφαρμογή αυτή θα είναι υποχρεωτική για 5 συνεχόμενα έτη.

Υποχρεωτική υπαγωγή στα Δ.Π.Χ.Α.

Οι νομικές οντότητες που έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους με βάση τα Δ.Π.Χ.Α. είναι:

1. Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος (εισηγμένες, πιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές και λοιπές βάσει του νόμου 4308/2014)
2. θυγατρικές εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά της Ε.Ε., ατομικά ή αθροιστικά > 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή ενεργητικού ή Μ.Ο. εργαζομένων
3. Χρηματοδοτικά Ιδρύματα, ΑΕΠΕΥ, επενδύσεων χαρτοφυλακίου, επενδύσεων σε ακίνητα, αμοιβαία κεφάλαια, χαρτοφυλακίου, κλπ.



Κατάταξη Οντοτήτων

Η κατάταξη των εταιριών σε συγκεκριμένες κατηγορίες ανάλογα με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά επηρεάζει:

1. Τις συντασσόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρο 16)
2. Απλοποιήσεις & απαλλαγές επιμέτρησης (άρθρο 30)
3. Απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης (άρθρο 30)
4. Είδος / πλήθος παρεχόμενων πληροφοριών προσαρτήματος (άρθρο 30)

Οι οντότητες που αναφέρονται παραπάνω, κατατάσσονται με βάση το μέγεθος τους στις παρακάτω κατηγορίες όταν δεν υπερβαίνουν 2 από 3 κριτήρια.

	Μ.Ο. Προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού	Καθ. κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές	≤ 50	≤ 4.000.0000	≤ 8.000.000
Μεσαίες	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει κατά περίπτωση τα όρια δύο εκ των τριών ανωτέρω κριτηρίων για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

Ωστόσο, η ετερόρρυθμη εταιρεία (Ε.Ε.), η ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.) και η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούνται στην εφαρμογή των ΕΛΠ από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη, εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό των € 1.500.000 ευρώ (περίπτωση γ του διαγράμματος στο πεδίο εφαρμογής).

Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στον Δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου εντάσσονται στις μεγάλες οντότητες.



Λογιστικό σύστημα

Τηρούμενα αρχεία

Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, τηρεί:

- Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο)
- Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό)
- Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των χρεώσεων και πιστώσεων καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο)

Οι «πολύ μικρές» ατομικές, ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, καθώς και αστικές εταιρείες, κοινωνίες, σύλλογοι με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν συντάσσουν ισολογισμό αλλά συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων και χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα.

Σχέδιο λογαριασμών

Στο παράρτημα Γ, αναλύεται το νέο σχέδιο λογαριασμών που θα χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας. Η ανάλυσή του παρουσιάζεται ως ένα σημείο κα η περαιτέρω ανάλυσή του είναι ευθύνη της διοίκησης της κάθε

οντότητας. Εναλλακτικά κάθε οντότητα θα μπορεί να εφαρμόζει το υφιστάμενο σχέδιο λογαριασμών που προβλέπεται από το ΕΓΛΣ με τις απαραίτητες προσαρμογές. Συνεπώς, δεν επιβάλλεται αλλαγή στον τρόπο λειτουργίας τους, ούτε πρόσθετο κόστος. Μάλιστα, για την περαιτέρω διευκόλυνση των επιχειρήσεων είναι διαθέσιμη αντιστοίχιση των κωδικών του σχεδίου λογαριασμών του νομοσχεδίου με τους κωδικούς του υφιστάμενου σχεδίου του ΕΓΛΣ.

Τήρηση βιβλίων

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας θα πρέπει να παρακολουθεί εκτός από την λογιστική βάση και την φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.



Λογιστικό σύστημα

Κανόνες τήρησης βιβλίων και στοιχείων

Τα λογιστικά στοιχεία μπορούν να τηρούνται ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα, σε οποιαδήποτε γλώσσα (με υποχρέωση μετάφρασης). Τα λογιστικά βιβλία τηρούνται πάντα στην ελληνική γλώσσα.

Άλλα λογιστικά αρχεία

Επίσης η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση τα παρακάτω αρχεία με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία ισολογισμού:

- Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

Τα διπλογραφικά βιβλία ενημερώνονται εντός του επόμενου μήνα για τα παραστατικά του κάθε μήνα.

Τα απλογραφικά βιβλία ενημερώνονται εντός του επόμενου μήνα για τα παραστατικά του κάθε τριμήνου.

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

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων γίνεται μέχρι τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Χρόνος κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων

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

- Α. έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή
- Β. το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

Παραστατικά Πωλήσεων

Τιμολόγια πώλησης

Το Τιμολόγιο πώλησης εκδίδεται στις εξής περιπτώσεις:

1. Χονδρική πώληση αγαθών και υπηρεσιών, εντός & εκτός χώρας
2. Συναλλαγή που υπόκειται σε ΦΠΑ
3. Αγορά αγαθών και υπηρεσιών από μη υπόχρεο σε έκδοση (με συγκεκριμένες προδιαγραφές)
4. Αγορά αγαθών και υπηρεσιών από αρνούμενο σε έκδοση
5. Ανάθεση τιμολόγησης
6. Αυτοτιμολόγηση
7. Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου (εκκαθάριση)
8. Πωλήσεις για λογαριασμό αγρότη παραγωγού αγαθών (εκκαθάριση)

Υποκαθίσταται από κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται από το τιμολόγιο. Μπορεί να εκδίδεται με άλλο τίτλο (λογαριασμοί, φορτωτικές, τραπεζικά παραστατικά, ταχυδρομικά παραστατικά κ.α.) Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

Για την είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων εκδίδεται οποιοδήποτε παραστατικό (μπορεί και τιμολόγιο). Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ. Π. Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

Πιστωτικό τιμολόγιο

Το Πιστωτικό Τιμολόγιο πώλησης εκδίδεται στις εξής περιπτώσεις:

1. εκ των υστέρων χορήγηση έκπτωσης
2. επιστροφή αγαθών
3. άλλες διαφορές
4. διαφορές ΦΠΑ

Απλοποιημένο τιμολόγιο

Το απλοποιημένο τιμολόγιο πώλησης εκδίδεται στις κάτωθι περιπτώσεις:

1. Για συναλλαγές μέχρι 100 ευρώ (σύνολο παραστατικού) μη εμπορευσίμων αγαθών
2. Για αγορά καυσίμων ως έξοδο με ΑΛΠ έως 300 € ανά συναλλαγή

Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.



Παραστατικά Πωλήσεων

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, τιμολόγιο εκδίδεται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου αυτό εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

Όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο Δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών και υπηρεσιών

Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου.

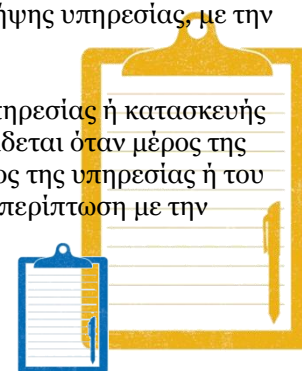
Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση.

Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.



Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β, και ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας ως εξής:

Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	Μεγάλες οντότητες	Μεσαίες οντότητες	Μικρές και πολύ μικρές οντότητες
Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής θέσης (B.1)	✓	✓	✓
Κατάσταση Αποτελεσμάτων (B.2)	✓	✓	✓
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (B.3)	✓	✓	
Κατάσταση Χρηματοροών (B.4)	✓		
Προσάρτημα (Σημειώσεις)	✓	✓	✓

Οι πολύ μικρές οντότητες μπορούν να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων (υποδείγματα B.5 και B.6), εφόσον δεν προβλέπεται ρητά από άλλη νομοθεσία.

Γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Σε περίπτωση αλλαγής αυτών τότε οι μεταβολές τους αναγνωρίζονται αναδρομικά με την διόρθωση των στοιχείων του Ισολογισμού για την σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου (τριετής ισολογισμός) και με την διόρθωση των στοιχείων της κατάστασης αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου (διετής κατάσταση αποτελεσμάτων). Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και οι διορθώσεις των λαθών αναγνωρίζονται και διενεργούνται την περίοδο στην οποία διαπιστώνονται (όχι αναδρομικά).
- Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τότε αυτά προσαρμόζονται αναλόγως.

Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

- Συμφηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων η μεταξύ εσόδων και εξόδων δεν επιτρέπονται (εκτός αν προβλέπονται στον νόμο)
- Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία ισολογισμού.
- Πρώτη φορά σε λογιστική νομοθεσία γίνεται αναφορά σε ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις τα οποία δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Σημαντική προσθήκη είναι ότι, γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά την λήξη της χρήσης και πριν την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο.
- Οι κανόνες επιμέτρησης που αναφέρονται στο κεφάλαιο 5 εφαρμόζονται στην περίπτωση που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Σε αντίθετη περίπτωση, τα μεν περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους, ενώ οι υποχρεώσεις και οι προβλέψεις επιμετρούνται στα ποσά που αναμένεται να καταβληθούν, μετά από σχετική διαπραγμάτευση, για το τελικό διακανονισμό τους.
- Προτείνεται να αναζητείται ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α. στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.



Βασικοί κανόνες επιμέτρησης

1. Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

Τα πάγια στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος, ενώ οι αποσβέσεις μπορούν να διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με την φθίνουσα μέθοδο, είτε με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Σε κάθε περίπτωση προσδιοριστικός παράγοντας είναι η ωφέλιμη ζωή του παγίου. Βάσει του νέου Νόμου, η διοίκηση της οντότητας ευθύνεται για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης και της συστηματικής κατανομής της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Εδώ θα πρέπει να παρατηρήσουμε ότι και το Ε.Γ.Α.Σ. προέβλεπε τον προσδιορισμό από την οικονομική μονάδα της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, ώστε να υπολογίζονται με βάση αυτή και οι αποσβέσεις του. Σε κάθε περίπτωση πάντως μπορεί η επιχείρηση, ειδικά η πολύ μικρή, να εξακολουθήσει να χρησιμοποιεί τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, προκειμένου να μην αυξήσει το κόστος της λογιστικής παρακολούθησης των παγίων.

Το νέο δεδομένο είναι η απομείωση της αξίας των παγίων, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Και σε αυτή την περίπτωση όμως η οντότητα είναι αυτή που θα εκτιμήσει κατά πόσο μία

απομείωση αξίας είναι προσωρινού ή μόνιμου χαρακτήρα.

Δαπάνες ανάπτυξης οι οποίες αναγνωρίζονται όταν ισχύουν σωρευτικά τα παρακάτω:

- υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση,
- εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και
- υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης του κόστους τους

Κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων

Αυτό ισχύει όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται ως αποτέλεσμα εγκατάστασης ή χρήσης του παγίου και όχι για παραγωγή αποθεμάτων καθώς τότε επιβαρύνονται τα παραχθέντα αποθέματα. Δηλαδή εάν το κόστος αυτό αφορά παραγωγή προϊόντων, τότε θα επιβαρύνει την παραγωγή. Καταργείται η δυνατότητα αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

Καταργείται η παγιοποίηση των εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης.



Βασικοί κανόνες επιμέτρησης

2. Μισθώσεις

Αλλάζει ο τρόπος αντιμετώπισης Χρηματοδοτικών Μισθώσεων (leasing).

Πιο συγκεκριμένα, ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην μισθώτρια επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται από την μισθώτρια επιχείρηση ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης).

Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους δυνάμει χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζονται ως χορηγηθέντα δάνεια.

Η περίπτωση της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και επαναμίσθωσής του ως χρηματοδοτική μίσθωση (sale and leaseback), αντιμετωπίζεται ως δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση. Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία.

3. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις

Αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος αλλά και σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει μεταγενέστερα να επιμετρούνται στο κόστος μείον τις ζημιές απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις τέτοιας απομείωσης.

Τα έντοκα χρηματοοικονομικά στοιχεία, επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με την σταθερή μέθοδο, στην περίπτωση που η μέθοδος αυτή έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4. Αποθέματα

Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης τους ή κόστος παραγωγής τους. Στην συνέχεια επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η διαφορά με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) αλλά και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν 4093/2012) είναι ότι η σύγκριση του κόστους κτήσης γινόταν αρχικά με την τρέχουσα αξία και μετέπειτα με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση τους ή πώλησή τους, τότε το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους έντοκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.

Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται είτε με FIFO, είτε με μέσο σταθμικό όρο, είτε με άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η μέθοδος LIFO δεν είναι αποδεκτή.



Βασικοί κανόνες επιμέτρησης

5. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού

Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία αναγνωρίζονται και επιμετρώνται είτε με βάση την νομοθεσία είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

6. Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων και εξόδων

Αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή που καθίστανται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν, με τα ποσά που εισπράττονται ή βεβαιώνονται. Μεταγενέστερα αποσβένονται με την μεταφορά τους ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο των αποσβέσεων του επιχορηγούμενου παγίου ή στην ίδια περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

7. Εύλογη Αξία

Σημαντική καινοτομία του νέου Νόμου αποτελεί η δυνατότητα των οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία (fair value), όταν αυτή καθίσταται αξιόπιστα εφικτή, έναντι του κόστους.

Τα νέα Ε.Λ.Π. αποσκοπούν στην προσαρμογή του Ελληνικού λογιστικού συστήματος στα διεθνή δεδομένα. Οι παραπάνω

υποχρεωτικής ή όχι εφαρμογής ανάλογα και με το μέγεθος της οντότητας, μέθοδοι επιμέτρησης εξασφαλίζουν ένα μίνιμουμ συμμόρφωσης προς αυτά, χωρίς να επιβαρύνουν ιδιαίτερα της οικονομικές μονάδες και οντότητες.

Παράλληλα δίνεται η δυνατότητα σε όσες επιχειρήσεις το θελήσουν και έχουν τη δυνατότητα, να προχωρήσουν σε μεγαλύτερη συμμόρφωση με αυτά τα δεδομένα. Για αυτό το λόγο εισάγεται ως εναλλακτική μέθοδος επιμέτρησης αυτή της εύλογης αξίας.

Αναλυτικότερα:

1. Η εύλογη αξία ορίζεται ως 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.
2. Η επιμέτρηση με την εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετρύται με τη μέθοδο του κόστους.
3. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετρείται στην εύλογη αξία, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρούνται στην εύλογη αξία.

Βασικοί κανόνες επιμέτρησης

8. Αναβαλλόμενη φορολογία

Σημαντική καινοτομία του νέου Νόμου αποτελεί η εισαγωγή της έννοιας της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία παρέχει στις οντότητες την επιλογή να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση υπό προϋποθέσεις, δηλαδή ποσά που προκύπτουν όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

Ο φόρος εισοδήματος, τρέχων και αναβαλλόμενος συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

9. Προσάρτημα

Υποχρέωση σύνταξης σημειώσεων αντί του προσαρτήματος.

Απαιτήσεις σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανά μέγεθος οντότητας

Οι υποχρεώσεις σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων για κάθε κατηγορία οντότητας συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Οικονομικές Καταστάσεις	Μεγάλες οντότητες	Μεσαίες οντότητες	Μικρές και πολύ μικρές οντότητες
Ισολογισμός	✓	✓	✓
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	✓	✓	✓
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	✓	✓	
Κατάσταση Χρηματοροών	✓		
Προσάρτημα (Σημειώσεις)	✓	✓	✓

Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Κατηγοριοποίηση Ομίλων

Να ισχύουν 2 από 3 παρακάτω στοιχεία	Μικροί Όμιλοι	Μεσαίοι Όμιλοι	Μεγάλοι Όμιλοι
Σύνολο Ενεργητικού	< € 4.000.000	< € 20.000.000	> € 20.000.000
Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών	< € 8.000.000	< € 40.000.000	> € 40.000.000
Ανθρώπινο δυναμικό	< 50 άτομα	< 250 άτομα	> 250 άτομα

Στα άρθρα 31-36 καθορίζονται οι περιπτώσεις όπου υπάρχει υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οντότητες που απαλλάσσονται της ενοποίησης, καθώς και οι κανόνες κατάρτισης τους.

Σημειώνεται ότι οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων καταστάσεων (εκτός και εάν οντότητα του ομίλου είναι δημοσίου ενδιαφέροντος), ενώ παρέχονται και λοιπές περιορισμένες εξαιρέσεις.

Επίσης, αναλύεται η διαδικασία της ενοποίησης με την μέθοδο της καθαρής θέσης και αναφέρεται το ελάχιστο περιεχόμενο των σημειώσεων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στα άρθρα 37-40 παρέχεται καθοδήγηση για την πρώτη εφαρμογή των Νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και σχετικές μεταβατικές διατάξεις.



Επικοινωνία

Μανόλης Μιχαλίου

Partner

manolis.michalios@gr.gt.com

Νίκος Ιωάννου

Partner

nikos.ioannou@gr.gt.com

Πάυλος Στελλάκης

Partner

pavlos.stellakis@gr.gt.com

Θανάσης Ξύνας

Partner

thanasis.xynas@gr.gt.com



© 2015 Grant Thornton Greece. All rights reserved.

“Grant Thornton” refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. Grant Thornton Greece is a member firm of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.