



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ
UNIVERSITY OF PATRAS

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ
(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)

Πτυχιακή Εργασία
**Δημιουργία και ανάλυση
ειδικών μελετών περίπτωσης
Λογιστικής Ανωνύμων Εταιρειών
υπό τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**

Φοιτητές: ΔΡΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ 16839
ΕΥΓΕΝΙΟΥ ΕΙΡΗΝΗ 16775

Επιβλέπων καθηγητής: ΖΑΦΕΙΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Πάτρα 2021

Περίληψη

Κάθε ανώνυμη εταιρεία η οποία έχει ως έδρα της την Ελλάδα οφείλει να καταρτίσει σε ετήσια βάση οικονομικές καταστάσεις με βάση συγκεκριμένα πρότυπα και κανόνες. Αυτές οι καταστάσεις είναι ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων, η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, η κατάσταση χρηματορροών. Η χρησιμότητα αυτών των καταστάσεων έγκειται στο ότι παρέχουν πληροφορίες τόσο στα στελέχη της εταιρείας όσο και σε τρίτους για την οικονομική της πορεία και κατάσταση. Αποκαλύπτουν επίσης τις οικονομικές επιδόσεις της εταιρείας, την απόδοση των στελεχών της και τη διαχείριση των πόρων της. Το 2014 ψηφίστηκε νόμος ο οποίος ορίζει την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και την παράλληλη ακύρωση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και οποιασδήποτε άλλης διάταξης ή εγκυκλίου που είχε εκδοθεί συναρτήσει αυτού, ή του Ελληνικού Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στην παρούσα εργασία αναλύεται η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στις Ανώνυμες Εταιρίες, ενώ εξετάζονται μια σειρά περιπτώσεων ανώνυμων εταιριών από τον κλάδο των Logistics ως προς την εφαρμογή των εν λόγω προτύπων στους ισολογισμούς τους. Τα αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν ότι η πλειοψηφία των εταιριών παρουσίασαν μείζονος σημασίας μεταβολές στην αποτίμηση των κτιρίων και των οικοπέδων τους από το 2014 στο 2015, δηλαδή κατά τη μεταβατική χρονιά στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, με αντίστοιχες μεταβολές να έχουν παρουσιαστεί και στα μεγέθη του μηχανολογικού τους εξοπλισμού και τις αποσβέσεις του.

Λέξεις Κλειδιά: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ανώνυμες Εταιρίες, Ισολογισμός

Περιεχόμενα

Περίληψη	2
1. Η Έννοια της Ανώνυμης Εταιρίας.....	5
1.1. Γενικά Στοιχεία Α.Ε.....	5
1.2. Ίδρυση και Διαδικασία Σύστασης Α.Ε.	7
1.3. Καταστατικό Α.Ε.	7
1.3.1. Οικονομικές Επιβαρύνσεις για την Σύσταση της Α.Ε.....	11
1.3.2. Δημοσιότητα Συστατικών Διαδικασιών Α.Ε.....	12
1.4. Διοίκηση και Όργανα Α.Ε.....	12
1.5. Λογιστικά Βιβλία Α.Ε.....	17
1.5.1. Τήρηση Βιβλίων	17
1.5.2. Θεώρηση Βιβλίων.....	18
1.6. Εταιρικό Κεφάλαιο και Μετοχές	19
2. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.).....	21
2.1. Ιστορική Αναδρομή των Ε.Λ.Π.	21
2.2. Πλεονεκτήματα Εφαρμογής των ΕΛΠ	23
2.3. Μειονεκτήματα Χρήσης των ΕΛΠ	25
2.4. Συνοπτική Παρουσίαση Νόμου 4308/2014	26
2.5. Επισκόπηση Βιβλιογραφίας Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων	27
2.5.1. Βασικά Λογιστικά Αρχεία	29
2.5.2. Διασφάλιση Αξιοπιστίας Λογιστικού Συστήματος	31
3. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) και η Εφαρμογή τους στις Α.Ε.....	37
3.1. Διοικητικό Πλαίσιο και Οικονομικές Καταστάσεις Ανωνύμων Εταιρειών	37
3.2. Νομοθετικό Πλαίσιο Ε.Λ.Π. και Ανωνύμων Εταιριών	41
3.3. Πεδίο Εφαρμογής των Ε.Λ.Π.....	42
3.4. Κατάρτιση Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	44

3.5.	Οικονομικές Καταστάσεις Α.Ε.	48
3.5.1.	Χρονικά Όρια Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων	48
3.5.2.	Ισολογισμός	48
3.5.3.	Προσδιορισμός Αποτελεσμάτων	51
3.5.4.	Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων	53
3.5.5.	Προσάρτημα	54
3.5.6.	Χρησιμότητα Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.....	55
4.	Παρουσίαση Μελετών Περίπτωσης Εφαρμογής ΕΛΠ στις Α.Ε.....	57
4.1.	Βασικές Μεταβολές στους Ισολογισμών Εταιρειών Logistics	57
4.1.1.	Fashionlogistics.....	57
4.1.2.	Frigotrans	58
4.1.3.	Kuehne + Nagel Α.Ε.	59
4.1.4.	Logika Αποθηκευσεις Εμπορευμάτων.....	61
4.1.5.	Wardi.....	62
4.1.6.	WPL Α.Ε.....	63
4.1.7.	Αλπικό Α.Ε.	64
4.1.8.	Άλφα Διαμετακομιστικά Κέντρα.....	65
4.1.9.	Δίας	65
4.1.10.	Ψυγεία Ευρώπης.....	66
5.	Συμπεράσματα.....	68
	Βιβλιογραφία	71

1. Η Έννοια της Ανώνυμης Εταιρίας

1.1. Γενικά Στοιχεία Α.Ε.

Η Ανώνυμη Εταιρεία ορίζεται ως ένα νομικό πρόσωπο του οποίου ο χαρακτήρας είναι κερδοσκοπικός. Το νομικό αυτό πρόσωπο μπορεί να είναι εμπορικό και κεφαλαιουχικό, ενώ χρειάζεται να υφίσταται ένα συγκεκριμένο κεφάλαιο, το οποίο ονομάζεται μετοχικό και χωρίζεται ισόποσα, δηλαδή σε μετοχές. Όσοι λαμβάνουν μέρος στην ίδρυση της ανώνυμης εταιρείας ονομάζονται μέτοχοι και είναι υπεύθυνοι αναλόγως με το πόσο συμμετείχαν (Ηλιόκαυτος, 2011).

Απαρχές της ανώνυμης εταιρείας μπορούν να εντοπιστούν το 1407 όταν ιδρύθηκε στην Ιταλία, και συγκεκριμένα στη Γένοβα, η «Τράπεζα του Αγίου Γεωργίου». Το κεφάλαιο της συγκεκριμένης τράπεζας διαιρούνταν σε μετοχές και ο κάθε συμμετέχων (εταίρος) είχε τόσες ευθύνες και υποχρεώσεις όσες αντιστοιχούσαν με το ύψος της εισφοράς του. Η εδραίωση, όμως, της ανώνυμης εταιρείας τοποθετείται τον 17ο και 18ο αιώνα. Κατά την διάρκεια αυτών των δεκαετιών, οι χώρες της Ευρώπης επιθυμούσαν να δημιουργήσουν καινούριους οικονομικούς οργανισμούς στις χώρες της Ανατολής με σκοπό να συγκεντρώσουν μεγάλα κεφάλαια (Τραχάνης, 2013).

Νομοθετικά οι ρυθμίσεις για την ανώνυμες εταιρείες ανάγονται στο 1822 όταν εμφανίστηκε στην Ελλάδα ο Κώδικας Εμπορίου (Code du Commerce) του Μεγάλου Ναπολέοντα, ο οποίος περιείχε 11 άρθρα σχετικά με τη νομοθεσία για τις ανώνυμες εταιρείες. Το 1920 ήταν η χρονολογία που θεσπίστηκε ο νόμος 2190/1920 με περισσότερα από 72 άρθρα, από τα οποία στο άρθρο 8 αναφέρεται ότι για να δημιουργηθεί μια ανώνυμη εταιρεία χρειάζεται να συμμετέχουν δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά άτομα τα οποία θα έχουν ξεπεράσει το δέκατο όγδοο έτος της ηλικίας τους (Πουλάκου – Ευθυμιάτου, 2008).

Μια ανώνυμη εταιρεία χρειάζεται να πληροί ορισμένα σημαντικά γνωρίσματα. Αρχικά, είναι απαραίτητο για να ιδρυθεί να υπάρχει ένα μεγάλο κεφάλαιο, το οποίο θα μοιράζεται ισόποσα, πράγμα που θα αναγράφεται σε έγγραφα. Άλλα σημαντικά γνωρίσματα είναι

αφενός η ανώνυμη εταιρεία να υφίσταται για μεγάλο χρονικό διάστημα, δηλαδή περίπου 30 με 50 χρόνια και αφετέρου οι μέτοχοι της εταιρείας να έχουν δικαιώματα και υποχρεώσεις ανάλογα με το πόσο συμμετέχουν στο κεφάλαιο της εταιρείας καθώς η Α.Ε. δεν πρόκειται για προσωπική αλλά για κεφαλαιουχική (Χριστοφιλόπουλος, 2007). Ακόμη, οι όροι δημοσιότητας χρειάζεται να είναι αυστηροί τόσο κατά την διάρκεια της ίδρυσης της Α.Ε. όσο και για το υπόλοιπο διάστημα που υφίσταται καθώς επίσης είναι απαραίτητο να υπάρχουν τόσο η Γενική Συνέλευση των μετόχων όσο και το Διοικητικό Συμβούλιο. Όσον αφορά τις αποφάσεις που λαμβάνονται στην ανώνυμη εταιρεία, η λήψη τους πραγματοποιείται κατά πλειοψηφία. Πιο συγκεκριμένα, το Διοικητικό Συμβούλιο είναι υπεύθυνο για να αποφασίσει σχετικά με υποθέσεις που αφορούν την διοίκηση και την διαχείριση της περιουσίας της εταιρείας, ενώ η Γενική Συνέλευση των μετοχών λαμβάνει αποφάσεις που σχετίζονται με πιο σημαντικά ζητήματα όπως η τροποποίηση του σκοπού, ο τερματισμός λειτουργίας της εταιρείας, η πρόσληψη διοικητικού Συμβουλίου και η αύξηση κεφαλαίων. Κατά την διάρκεια της Γενικής Συνέλευσης επιτρέπεται να παρευρεθούν και να δώσουν την ψήφο τους όλοι οι μέτοχοι καθώς η καθεμία μετοχή αντιστοιχεί σε μια ψήφο (Ηλιόκαυτος, 2011).

Μερικά ακόμα γνωρίσματα της ανώνυμης εταιρείας αποτελεί αφενός το γεγονός ότι όταν μεταβιβάζεται σε κάποιον ο τίτλος μετοχής, αυτομάτως εκείνος λαμβάνει την ιδιότητα του μετόχου και αφετέρου ότι η ανώνυμη εταιρεία έχει την προσωπική της νομική προσωπικότητα και για αυτό τον λόγο έχει την δική της επωνυμία, έδρα, ιθαγένεια και περιουσία (Αλεξόπουλος, 1999). Τέλος, η ίδια η ανώνυμη εταιρεία είναι ένα νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει τόσο υποχρεώσεις όσο και δικαιώματα που προκύπτουν από το νόμο και το καταστατικό (Δημητρακάς, 2008).

Η επωνυμία της εκάστοτε ανώνυμης εταιρείας προέρχεται από το αντικείμενο με το οποίο ασχολείται. Σε περίπτωση που η εταιρεία ασχολείται με περισσότερα από ένα αντικείμενα, η επωνυμία θα περιέχει τα σημαντικότερα από αυτά. Τέλος, είναι απαραίτητο η επωνυμία να περιέχει τον τίτλο «Ανώνυμη Εταιρεία» όπως επίσης δίνεται η δυνατότητα να συμπεριλαμβάνεται και το ονοματεπώνυμο του ιδρυτή ή των ιδρυτών, ή άλλου φυσικού

προσώπου ή της επωνυμίας Εμπορικής Εταιρείας (Χριστοφιλόπουλος, 2007).

1.2. Ίδρυση και Διαδικασία Σύστασης Α.Ε.

Σύμφωνα με το ο άρθρο 127 του Αστικού Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του Ν.1329/83, όσοι είναι άνω των 18 ετών έχουν την δυνατότητα να συμμετέχουν στην ίδρυση μιας ανώνυμης εταιρείας. Για να ιδρυθεί μια Α.Ε. χρειάζεται ένα ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώ είναι δυνατόν η Α.Ε. να θεωρηθεί μονοπρόσωπη όταν το σύνολο των μετοχών ανήκουν σε ένα άτομο. Όσον αφορά τα άτομα που δεν έχουν συμπληρώσει το δέκατο όγδοο έτος της ηλικίας τους και επιθυμούν να συμμετέχουν στην ίδρυση μιας Α.Ε. είναι απαραίτητο να έχει δοθεί πρώτα η αντίστοιχη δικαστική άδεια (Ηλιόκαυτος, 2011).

Υπεύθυνοι για να συσταθεί μια ανώνυμη εταιρεία είναι οι ιδρυτές, δηλαδή κάποια συγκεκριμένα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, οι οποίοι αναλαμβάνουν να φέρουν εις πέρας όλες τις διαδικασίες που χρειάζονται με αποτέλεσμα να έχει η Α.Ε. νομική προσωπικότητα. Τέλος, οι ιδρυτές χρειάζεται να είναι δύο και περισσότεροι αλλά όχι λιγότεροι από δύο (Τραχάνης, 2013).

1.3. Καταστατικό Α.Ε.

Ένα αρχικό στάδιο για να συσταθεί μια ανώνυμη εταιρεία είναι να γραφτεί το αντίστοιχο καταστατικό (Δημητρακάς, 2008). Με την λέξη καταστατικό αναφέρεται το νομικό έγγραφο για την ίδρυση της εταιρείας το οποίο αναγράφει το σύνολο των ζητημάτων που σχετίζονται με τους μετόχους, την διοίκηση, την διάρκεια λειτουργίας όπως επίσης και την λήξη της λειτουργίας της εταιρείας (Μιχαλόπουλος et al., 2018).

Είναι απαραίτητο προτού δημιουργηθεί το καταστατικό να έχουν συμφωνηθεί ορισμένα θέματα μεταξύ των ιδρυτών (Περάκης, 2018). Πρώτον, χρειάζεται να έχει συμφωνηθεί η επωνυμία την ανώνυμης εταιρείας, η οποία προκύπτει από το αντικείμενο με το οποίο ασχολείται, ή σε περίπτωση που η εταιρεία ασχολείται με περισσότερα από ένα αντικείμενα με τα σημαντικότερα από αυτά. Στην επωνυμία χρειάζεται να περιέχεται ο τίτλος «Ανώνυμη Εταιρεία» καθώς επίσης ο ιδρυτής ή οι ιδρυτές να μπορούν να συμπεριλάβουν και το

ονοματεπώνυμό τους (Ψυχομάνης, 2018). Δεύτερον, πρέπει να έχει συμφωνηθεί η έδρα της εταιρείας, δηλαδή ο δήμος ή μια κοινότητα της Ελληνική επικράτεια στην οποία θα βρίσκεται η εταιρεία. Στην έδρα της Α.Ε. χρειάζεται να αναγράφεται η διεύθυνση, δηλαδή η οδός και ο αριθμός, ενώ αν υπάρξει αλλαγή έδρας ως προς την διεύθυνση αλλά στον ίδιο δήμο ή κοινότητα της εταιρείας χρειάζεται η νέα αυτή διεύθυνση να καταγραφεί στο καταστατικό (Ηλιόκαυτος, 2011).

Στο καταστατικό είναι απαραίτητο, επίσης, να αναγράφεται ο σκοπός. Πιο συγκεκριμένα, στον σκοπό παρουσιάζονται τα πιο σημαντικά αντικείμενα με τα οποία έχει σκοπό να καταπιαστεί η ανώνυμη εταιρεία. Σε περίπτωση που η εταιρεία αυτή δεν θα είναι μεγάλη αλλά “Βιοτεχνική” θα πρέπει αυτό να αναγραφεί ώστε να εγγραφεί στο “Βιοτεχνικό Επιμελητήριο της Ελλάδος”, από το οποίο θα δύναται να λαμβάνει ορισμένα πλεονεκτήματα τα οποία ωφελούν τις μικρομεσαίες μεταποιητικές επιχειρήσεις. Επιπλέον, στο καταστατικό αναγράφεται και η διάρκεια, η οποία δεν καθιερώνεται από τη νομοθεσία αλλά κυμαίνεται στα 30 με 50 έτη ώστε να μην γίνονται συνεχείς αλλαγές στο καταστατικό (Τραχάνης, 2013).

Όσον αφορά το μετοχικό κεφάλαιο, αυτό θα πρέπει να παρουσιάζεται στο καταστατικό σε χρήμα παρόλο που κάποιοι μέτοχοι μπορεί να το υπέβαλαν σε είδος. Το ελάχιστο κεφάλαιο ανέρχεται στα 30.000 ευρώ, ποσό που οποίο χρειάζεται να δοθεί σε χρήματα ή σε είδος, ενώ δεν επιτρέπεται να αναγράφεται ξένο νόμισμα παρά μόνο σε ειδικές περιπτώσεις. Το ποσό των 30.000 ευρώ χρειάζεται να δοθεί για την ίδρυση μιας εμπορικής, βιομηχανικής ή παροχής υπηρεσιών ανώνυμης εταιρείας, ενώ το μετοχικό κεφάλαιο αυτό ανέρχεται στα 300.000 ευρώ όταν η εταιρεία έχει σκοπό να προσφύγει στο κοινό για την ολική ή μερική κάλυψη του κεφαλαίου της με δημόσια εγγραφή. Σε περίπτωση που προκύπτει είτε από συγχώνευση είτε από μετατροπή το μετοχικό κεφάλαιο ανέρχεται στα 180.000€ ή 300.000€ σύμφωνα με το Νόμο 1297/72 (Ηλιόκαυτος, 2011).

Σχετικά με τις μετοχές, αυτές αντιστοιχούν στις ευθύνες αλλά και τα δικαιώματα που έχει ο κάθε μέτοχος στην ανώνυμη εταιρεία αναλόγως με το μέγεθος της εισφοράς του. Οι μετοχές χωρίζονται αφενός σε κοινές, προνομιούχες και επικαρπίας, ονομαστικές και ανώνυμες, μετά

ψήφου ή χωρίς ψήφο και αφετέρου σε διαπραγματεύσιμες στο Χρηματιστήριο ή σε μη διαπραγματεύσιμες (Ψυχομάνης, 2018). Ο κάθε μέτοχος στην ανώνυμη εταιρεία μπορεί να επιλέξει αν οι μετοχές του θα είναι ανώνυμες ή ονομαστικές, ενώ συνήθως όσες δημιουργούνται με χρήματα είναι ανώνυμες. Αναλόγως, λοιπόν, με τον τύπο της μετοχής επιλέγεται τόσο το πώς η ίδια θα μεταβιβαστεί όσο και η φορολογία των κερδών της (Μιχαλόπουλος et al., 2018).

Οι μετοχές των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών που έχουν ως αντικείμενο των δραστηριοτήτων την εκμετάλλευση κλινικών, διαγνωστικών κέντρων, κέντρων αποθεραπείας, γηροκομείων, εκπαιδευτηρίων, φροντιστηρίων και γενικά την παροχή ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης ή εκπαίδευσης οποιασδήποτε μορφής και βαθμίδας εξαιρούνται καθώς όλες οι μετοχές τους είναι υποχρεωτικά ονομαστικές (Δημητρακάς, 2008). Ακόμα, σε περίπτωση που τερματιστεί η διαχειριστική περίοδος και περάσουν έξι μήνες κατά την διάρκεια των οποίων η αξία των αστικών των ακινήτων προ αποσβέσεων υπερβεί το 60% του μετοχικού κεφαλαίου των στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα πάσης φύσης αποθεματικά, χρειάζεται η μετοχή να γίνει ονομαστική. Η ονομαστική αξία των μετοχών δεν δύναται να είναι μικρότερη των 0,30€ και μεγαλύτερη των 85€ (Ηλιόκαυτος, 2011).

Κάτι ακόμα που χρειάζεται να αναγράφεται στο καταστατικό είναι τα μέλη που συμμετέχουν στο Διοικητικό Συμβούλιο. Τις περισσότερες φορές ο αριθμός των μελών αυτών κυμαίνεται στα τέσσερα έως επτά, ενώ η θητεία τους διαρκεί μέχρι έξι χρόνια. Σε περίπτωση, όμως, που οι συμμετέχοντες στο Διοικητικό Συμβούλιο είναι λιγότεροι από τέσσερις λόγω παραίτησης ή θανάτου, τα εναπομείναντα δύο μέλη δεν δύναται να αντικαταστήσουν το άτομο αυτό εκλέγοντας κάποιον καινούριο. Έτσι, δεν γίνεται να υφίσταται Διοικητικό Συμβούλιο και επομένως να μην συγκαλείτε Έκτακτη Γενική Συνέλευση με σκοπό την εκλογή νέου Διοικητικού Συμβουλίου (Περάκης, 2018).

Επιπλέον, το καταστατικό ή η γενική συνέλευση καθορίζει δύο τακτικούς ελεγκτές και δύο αναπληρωματικούς οι οποίοι έχουν αποφοιτήσει από μια ανώτατη σχολή και μπορούν να

ασκήσουν το οικονομολογικό επάγγελμα έχοντας την αντίστοιχη άδεια από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος. Διαφορετικά ορίζεται ένας Τακτικός Ορκωτός Ελεγκτής, με το οποίο δεν χρειάζεται να οριστεί κάποιος αναπληρωματικός αφού δεν είναι δυνατό να αντικατασταθεί παρά μόνο αν ο ίδιος δηλώσει αδυναμία, πράγμα που ορίζεται από την παρ. 4 του άρθρου 75 του νόμου 1769/1991. Οι ελεγκτές έχουν την δυνατότητα να διοριστούν μέχρι πέντε εταιρικές χρήσεις, ενώ δεν επιτρέπεται να εκλέγονται άτομα που αποτελούν ιδρυτές, μετόχους ή μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της ίδιας της εταιρείας ή συγγενείς αυτών που αποτελούν ως και δευτέρου βαθμού εξ αίματος ή αγχιστείας (Δημητρακάς, 2008). Ακόμα δεν μπορούν να διοριστούν ελεγκτές υπάλληλοι της ίδιας εταιρείας ή κάποιας εξαρτημένης προς αυτήν καθώς και δημόσιοι υπάλληλοι Ν Π, Τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι στο καταστατικό χρειάζεται να παρουσιάζονται οι πληροφορίες των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου μέχρι και των ελεγκτών της εταιρείας, όπως είναι το επάγγελμα, η χρονολογία γέννησης, ο τόπος κατοικίας, ο αριθμός ταυτότητας, η υπηκοότητα και συγκεκριμένα για τους ελεγκτές ο αριθμός αδειας άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος, όπως ορίζει ο Κ Ν 2190/20 και συγκεκριμένα το άρθρο 7 (Ηλιόκαυτος, 2011).

Αναφορικά με την εταιρική χρήση, αυτή είναι δυνατό να τερματιστεί είτε την τελευταία μέρα του Ιουνίου ενός έτους (30-06-...) είτε την τελευταία μέρα του Δεκεμβρίου ενός έτους (31-12-...), πράγμα που εξαρτάται όχι μόνο από τους ιδρυτές αλλά και από το αντικείμενο των δραστηριοτήτων της εκάστοτε εταιρείας (Τραχάνης, 2013). Η αρχική εταιρική χρήση δύναται να είναι υπερδωδεκάμηνη και μέχρι 24 μήνες, ενώ για τα κέρδη της υπερδωδεκάμηνης περιόδου υποβάλλεται ενιαία δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Όπως έχει ήδη αναφερθεί οι συμμετέχοντες στην σύσταση μιας ανώνυμης εταιρείας πρέπει να έχουν ξεπεράσει το δέκατο όγδοο έτος της ηλικίας τους, ενώ όσοι είναι ακόμα ανήλικοι και επιθυμούν να συμμετέχουν στην ίδρυση απαιτείται να πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις (Περάκης, 2018). Οι προϋποθέσεις αυτές είναι αφενός ότι όσοι εκπροσωπούν νόμιμα τον ανήλικο κατά την υπογραφή χρειάζεται να υπογράψουν το καταστατικό και αφετέρου ότι για να παραχωρήσει ο ανήλικος κάποιο περιουσιακό στοιχείο με σκοπό την ίδρυση της εταιρείας

απαιτείται να έχει λάβει όχι μόνο την αντίστοιχη δικαστική απόφαση αλλά και τον τρόπο με τον οποίο έχει δοθεί στον ανήλικο αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Παρόλα αυτά, δεν επιτρέπεται σε ένα ανήλικο άτομο να λαμβάνει μέρος στο Διοικητικό Συμβούλιο της Ανώνυμης Εταιρείας καθώς χρειάζεται να έχει πλήρη δικαιοπρακτική ικανότητα (Ηλιόκαυτος, 2011).

Ένα τελευταίο στοιχείο που χρειάζεται να συμπεριλαμβάνεται στο περιεχόμενο του καταστατικού είναι τα έξοδα που δαπανήθηκαν με σκοπό να ιδρυθεί η ανώνυμη εταιρεία. Μερικά από τα έξοδα σύστασης της Α.Ε. αποτελούν ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, ο φόρος και τα έξοδα μεταβίβασης ακινήτου σε περίπτωση εισφοράς των για κάλυψη Μετοχικού Κεφαλαίου, τα τέλη δημοσίευσης της περίληψης του καταστατικού στο ΦΕΚ καθώς και οι αμοιβές των συμβολαιογράφων και των δικηγόρων (Μιχαλόπουλος et al., 2018).

1.3.1. Οικονομικές Επιβαρύνσεις για την Σύσταση της Α.Ε

Με σκοπό να συσταθεί μια ανώνυμη εταιρεία χρειάζονται ορισμένα έξοδα. Αρχικά, χρειάζεται να δοθεί το Γραμμάτιο Κόστους Σύστασης Εταιρείας, το οποίο ανέρχεται στα 70 ευρώ και δεν επιστρέφεται. Σε περίπτωση που οι ιδρυτές της εταιρείας είναι περισσότεροι από τρεις, υπάρχει αύξηση αυτού του κόστους 5 ευρώ για κάθε επιπλέον ιδρυτή. Μερικά ακόμα έξοδα είναι το τέλος καταχώρησης Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.) που ανέρχεται στα 10 ευρώ, το κόστος που απαιτείται για να εγγραφεί η εταιρεία στο επιμελητήριο, το ποσό του οποίου εξαρτάται από το εκάστοτε Επιμελητήριο όπως και ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου, δηλαδή το 1% επί του κεφαλαίου που αναγράφεται στο καταστατικό (Ψυχομάνης, 2018). Ακόμα, ένα ακόμα έξοδο είναι το δικαίωμα εγγραφής στον ΟΑΕΕ το οποίο ανέρχεται στο 50% του ασφαλιστρου του κλάδου σύνταξης της τρίτης ασφαλιστικής κατηγορίας των νέων ασφαλισμένων-κατ. 003, δηλαδή περίπου 111 ευρώ και, τέλος, το κόστος υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού, το οποίο ανέρχεται σε ποσοστό 1% επί του κεφαλαίου που αναγράφεται στο καταστατικό (Ηλιόκαυτος, 2011).

Εκτός από τα παραπάνω κόστη για την σύσταση, η Α.Ε. επιβαρύνεται και με μερικά ακόμα

έξοδα. Ένα από αυτά είναι η αμοιβή του συμβολαιογράφου, την οποία λαμβάνει ο ίδιος. Η συγκεκριμένη αμοιβή ανέρχεται στα 500 ευρώ με σκοπό να συνταχθεί το συμβόλαιο, ενώ καταβάλλονται αφενός επιπλέον 6 ευρώ ανά φύλλο και αφετέρου επιπλέον 23% Φ.Π.Α, ενώ το κόστος για τα αντίγραφα κυμαίνεται στα 5 ευρώ ανά φύλλο και επιπλέον 23% Φ.Π.Α (Δημητρακάς, 2008). Επιπλέον, αν χρειαστεί δίνεται αμοιβή σε δικηγόρο, η οποία λαμβάνεται από τον ίδιο, καθώς είναι απαραίτητη η παρουσία του αν το κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε περισσότερο από 100.000. Σε περίπτωση που απαιτούνται δύο δικηγόροι, τότε δίνεται αμοιβή και στους δύο. Το μικρότερο ποσό που μπορεί να καταβληθεί σε δικηγόρο ανέρχεται σε 1% για ποσό έως 44.02,5429 και 0,5% για ποσό πάνω από αυτό επί του ποσού της εταιρικής σύμβασης (ύψος κεφαλαίου της εταιρείας). Όπως και στην περίπτωση της αμοιβής του συμβολαιογράφου, η αμοιβή του δικηγόρου δεν είναι μέρος του Γραμματίου Ενιαίου Κόστους Σύστασης (Τραχάνης, 2013).

1.3.2. Δημοσιότητα Συστατικών Διαδικασιών Α.Ε

Σε πρώτο στάδιο, χρειάζεται να εγκριθεί το καταστατικό και να δοθεί η άδεια ώστε να μπορεί να λειτουργήσει η ανώνυμη εταιρεία. Σε δεύτερο στάδιο, χρειάζεται η νεοιδρυθείσα Α.Ε. να γραφτεί στο ειδικό μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της νομαρχίας από την αντίστοιχη υπηρεσία και να ανακοινωθεί στην εφημερίδα της κυβερνήσεως η σύσταση και η καταχώρηση του καταστατικού της στο μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών. Στη συνέχεια, η Α.Ε. διαθέτει δική της νομική προσωπικότητα και μπορεί να γραφτεί στην αντίστοιχη οικονομική εφορία ώστε να δύναται να κάνει συναλλαγές. Για οποιαδήποτε αλλαγή του καταστατικού της χρειάζεται έγκριση και άδεια, η οποία υπόκειται στην ίδια δημοσιότητα (Ηλιόκαυτος, 2011).

1.4. Διοίκηση και Όργανα Α.Ε.

Η διοίκηση μιας ανώνυμης εταιρείας, δηλαδή τα όργανα και ο τρόπος, αναφέρεται στο Νόμο 2190. Με την λέξη όργανα διοίκησης εννοούνται η Γενική Συνέλευση, το Διοικητικό Συμβούλιο και οι ελεγκτές (Περάκης, 2018). Αρχικά, η Γενική Συνέλευση που πραγματοποιείται μεταξύ των μετόχων είναι το ανώτατο όργανο μιας εταιρείας καθώς

λαμβάνει αποφάσεις για οποιοδήποτε θέμα που σχετίζεται με την εταιρεία, οι οποίες πρέπει να γίνουν δεκτές από το σύνολο των εταίρων ανεξάρτητα με το αν συμφωνούσαν ή όχι με αυτές. Τα ζητήματα για τα οποία συγκαλείται η Γενική Συνέλευση καθορίζονται από το νόμο και μερικά από αυτά είναι η αλλαγή του καταστατικού, η έγκριση ισολογισμού, η εκλογή των μελών του διοικητικού συμβουλίου και ελεγκτών, η διάθεση των ετησίων κερδών, η έκδοση ομολογιακού δανείου, η παράταση, η διακοπή λειτουργίας της εταιρείας και ο διορισμός εκκαθαριστών (Μιχαλόπουλος et al., 2018).

Με βάση, λοιπόν, το ζήτημα για το οποίο συγκαλούνται ώστε να αποφασίσουν οι Γενικές Συνελεύσεις διακρίνονται σε πέντε είδη: σε τακτικές συνελεύσεις, σε έκτακτες, σε καταστατικές, σε συνελεύσεις των προνομιούχων μετόχων και σε καθολικές. Οι τακτικές γενικές συνελεύσεις πραγματοποιούνται οπωσδήποτε ετησίως μια φορά και αφού τερματιστεί η εταιρική χρήση σε διάστημα έξι μηνών (Ψυχομάνης, 2018). Κατά την διάρκεια αυτών των συνελεύσεων εγκρίνεται ο ισολογισμός και λαμβάνονται αποφάσεις σχετικά με τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τα οποία είτε απαλλάσσονται είτε εκλέγονται νέα. Ακόμη, οι συνελεύσεις αυτές είναι υπεύθυνες για την διάθεση των κερδών καθώς και για το διορισμό των ελεγκτών για τη νέα χρήση. Όσον αφορά τις έκτακτες γενικές συνελεύσεις πραγματοποιούνται όταν χρειάζεται και όταν το επιβάλλουν ο νόμος, το καταστατικό και διάφοροι λόγοι που προκύπτουν όπως σε περίπτωση που οι ελεγκτές ζητήσουν αναγκαστικά την σύγκληση γενικής συνέλευσης. Άλλος ξαφνικός λόγος που μπορεί να οφείλεται στην σύγκληση της συνέλευσης είναι σε περίπτωση που ζητηθεί από τους μετόχους που εκπροσωπούν το 1/2 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου ή σε περίπτωση που μειωθεί η αξία του καθαρού ενεργητικού της εταιρικής περιουσίας κάτω από την αξία του μισού εταιρικού κεφαλαίου (Ηλιόκαυτος, 2011).

Τρίτο είδος γενικής συνέλευσης είναι η καταστατική η οποία πραγματοποιείται για να λάβει αποφάσεις σε πολύ σημαντικά ζητήματα τα οποία τροποποιούν το καταστατικό. Τέτοιου είδους ζητήματα είναι η τροποποίηση της εθνικότητας ή του σκοπού της εταιρείας, η αύξηση ή η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου και η συγχώνευση ή η διάλυση της εταιρείας. Οι συνελεύσεις των προνομιούχων μετόχων λαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με το αν θα

καταργηθεί ή θα περιοριστεί το προνόμιο αυτών των προνομιούχων μετοχών. Η απόφαση λαμβάνεται με πλειοψηφία των 3/4 του κεφαλαίου των προνομιούχων μετοχών που εκπροσωπείται στη συνέλευση. Τέλος, στην καθολική συνέλευση λαμβάνει μέρος το σύνολο των μετόχων επειδή δεν τηρήθηκαν οι διατυπώσεις την σύγκλισης της γενικής συνέλευσης (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008).

Ένα δεύτερο όργανο των ανώνυμων εταιρειών είναι το Διοικητικό Συμβούλιο. Πρόκειται για ένα συλλογικό όργανο το οποίο ασχολείται με όλες τις εταιρικές υποθέσεις και αποτελείται από τρία και παραπάνω μέλη τα οποία εκλέγονται από την γενική συνέλευση. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τα μέλη του συμβουλίου δεν εκλέγονται από την συνέλευση είναι αφενός όταν διορίζονται από το καταστατικό με την δημιουργία της εταιρείας και αφετέρου όταν κάποιος ορίζεται ως διοικητής από τα υπόλοιπα μέλη επειδή ο προηγούμενος πέθανε ή παραιτήθηκε (Περάκης, 2018). Ακόμα δύο περιπτώσεις αποτελούν το γεγονός ότι ένας ή περισσότεροι μέτοχοι έχουν την ικανότητα να υποδείξουν μέλη του διοικητικού συμβουλίου μέχρι το 1/3 του συνόλου των μετόχων αν αυτό προβλέπεται από το καταστατικό και το γεγονός ότι αν δεν υφίσταται διοίκηση, κάθε άτομο το οποίο διαθέτει έννομο συμφέρον δύναται να ζητήσει από το πρωτοδικείο το διορισμό προσωρινού διοικητικού συμβουλίου (Ηλιόκαυτος, 2011).

Ο νόμος είναι αυτός που ορίζει τις εξουσίες του διοικητικού συμβουλίου, τις οποίες, όμως, μπορεί να μειώσει το καταστατικό ή κάποια αντίστοιχη απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων (Ψυχομάνης, 2018). Το διοικητικό συμβούλιο είναι υπεύθυνο να διοικεί το σύνολο της εταιρείας, να διαχειρίζεται την περιουσία της εταιρείας αλλά και να αναλαμβάνει όλα όσα δεν διευθετεί η γενική συνέλευση. Τα μέλη που το απαρτίζουν είναι δυνατόν να είναι αφενός μέτοχοι ή μη μέτοχοι, γυναίκες και αλλοδαποί εφόσον έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα και αφετέρου νομικό πρόσωπο ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου το οποίο θα λαμβάνει μέρος μαζί με τους νόμιμους εκπροσώπους του (Τραχάνης, 2013).

Τα άτομα που δεν δύναται να λάβουν μέρος στο διοικητικό συμβούλιο ως μέλη αυτού αποτελούν οι εισαγγελείς, οι δικαστές, οι δημόσιοι υπάλληλοι, οι βουλευτές και οι ελεγκτές

της ίδιας εταιρείας. Σε περίπτωση που κάποιο από αυτά τα πρόσωπα αποτελείσει μέλος του συμβουλίου υφίστανται διοικητικές και πειθαρχικές κυρώσεις. Επιπλέον, τα μέλη του συμβουλίου είναι δυνατό να αμείβονται ή να είναι άμισθα. Όσα αμείβονται λαμβάνουν το ποσό που αναγράφεται στη σύμβαση που έκαναν κατά τη διάρκεια της πρόσληψης τους ή στο καταστατικό της εταιρείας (Μιχαλόπουλος et al., 2018).

Το διοικητικό Συμβούλιο χρειάζεται να συνέρχεται κάθε μήνα μια φορά στην έδρα της εταιρείας, ενώ δεν είναι απαραίτητο οι σύμβουλοι να λαμβάνουν μέρος αυτοπροσώπως. Σε αυτή την περίπτωση, ο σύμβουλος έχει την δυνατότητα να δώσει εξουσιοδότηση σε κάποιο άλλο πρόσωπο για να πάρει την θέση του. Για να πραγματοποιηθεί η συνεδρία χρειάζεται να συμμετέχουν τα μισά συν ένα μέλη του, ενώ δεν είναι δυνατό να ξεκινήσει η συνεδρίαση αν τα άτομα είναι λιγότερα από τρία. Η λήψη αποφάσεων γίνεται με πλειοψηφία, ενώ όταν υπάρχει ισοψηφία δεν υπερσχύει η ψήφος του Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου (Δημητρακάς, 2008).

Σύμφωνα με το νόμο λόγω του ότι όσοι συμμετέχουν στο διοικητικό συμβούλιο διαθέτουν μεγάλη εξουσία, δεν επιτρέπεται να πραγματοποιούν ενέργειες οι οποίες δεν συμβαδίζουν με τον σκοπό της εταιρείας ή να αποτελούν ομόρρυθμους ή ετερόρρυθμους εταίρους κάποιας άλλης εταιρείας που έχει τον ίδιο σκοπό με την Ανώνυμη Εταιρία, εκτός αν έχει χορηγηθεί σχετική άδεια. Επιπλέον, απαγορεύεται στα μέλη αφενός να δανειστούν από την εταιρεία μέλη του διοικητικού συμβουλίου καθώς και συγγενείς τους μέχρι τρίτο βαθμό και αφετέρου να κάνουν σύμβαση με την Ανώνυμη Εταιρία, εκτός αν το επιτρέπει η γενική συνέλευση (Τραχάνης, 2013).

Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι υπεύθυνα για την διοίκηση και την διαχείριση των διαφόρων ζητημάτων της εταιρείας οπότε οφείλουν να δώσουν αποζημίωση σε περίπτωση που η ανώνυμη εταιρεία ζημιώθηκε εξαιτίας τους (Περάκης, 2018). Τέλος, τα μέλη μπορούν να διακόψουν την συμμετοχή τους στο διοικητικό συμβούλιο δηλώνοντας την παραίτηση τους ή ανακαλώντας τον διορισμό τους ή όταν σταματήσει η θητεία τους ή αν διωχθούν από τον πρόεδρο πρωτοδικών, σε περίπτωση που υφίσταται κάποιος σημαντικός

λόγος και το ζητήσουν μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου. Αν η γενική συνέλευση έχει εκλέξει ένα συγκεκριμένο μέλος του συμβουλίου, αυτό είναι δυνατό να ανακληθεί οποιαδήποτε στιγμή χωρίς να δίνεται κάποια αιτιολογία (Ηλιόκαυτος, 2011).

Όσον αφορά τους ελεγκτές έχουν την ευθύνη να επιβλέπουν την πορεία της ανώνυμης εταιρείας, ενώ ο νόμος που αναφέρεται σε αυτούς δεν μπορεί να αλλάξει από την γενική συνέλευση. Με σκοπό να μην κλονίζονται τα συμφέροντα των μετόχων, οι νόμοι έχουν ορίσει τον τακτικό έλεγχο ή έλεγχο της πλειοψηφίας και τον έκτακτο έλεγχο ή έλεγχο μειοψηφίας. Αυτός ο έλεγχος πραγματοποιείται από δύο και περισσότερους ελεγκτές οι οποίοι έχουν εκλεγεί από την γενική συνέλευση με σκοπό την εταιρική χρήση. Κατά την διάρκεια της πρώτης εταιρικής χρήσης οι ελεγκτές έχουν οριστεί από το καταστατικό ή από την έκτακτη γενική συνέλευση η οποία συνέρχεται μέσα τρεις μήνες από την στιγμή που ιδρύεται η εταιρεία (Μιχαλόπουλος et al., 2018).

Οι ελεγκτές, επιπλέον, λαμβάνουν μια αμοιβή από την εταιρία, το ποσό της οποίας καθιερώνεται όταν αυτοί διορίζονται. Ευθύνη τους είναι όχι μόνο να επιβλέπουν την κατάσταση της εταιρείας ως προς τα λογιστικά και την διαχείριση αλλά και συγκεντρώνουν πληροφορίες για τα ζητήματα της εταιρείας. Ακόμα, είναι υπεύθυνοι να κάνουν έλεγχο στα βιβλία και στα έγγραφα της εταιρείας καθώς και να συμβουλεύουν το διοικητικό συμβούλιο και να ειδοποιούν την αρμόδια αρχή όταν αντιλαμβάνονται ότι ο νόμος ή το καταστατικό έχει καταπατηθεί (Ψυχομάνης, 2018). Με το πέρας της εταιρικής χρήσης οι ελεγκτές οφείλουν να κάνουν έλεγχο στον ισολογισμό αλλά και στον λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας ώστε να τα συγκεντρώσουν και να τα παρουσιάσουν στη γενική συνέλευση, στην οποία είναι απαραίτητο να είναι παρόντες. Στις ευθύνες τους δεν συμπεριλαμβάνεται το δικαίωμα να κατευθύνουν τα ζητήματα της εταιρείας ούτε να εκπροσωπούν την εταιρεία, όμως είναι υπεύθυνοι για οποιοδήποτε αδίκημα της εταιρείας. Έχουν το δικαίωμα να απευθυνθούν στον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ώστε αυτός να συγκαλέσει έκτακτη γενική συνέλευση (Τραχάνης, 2013).

Όπως ορίζει ο νόμος, τα δικαιώματα των μετόχων της μειοψηφίας είναι ότι οι ίδιοι έχουν την

δυνατότητα να αιτούνται όχι μόνο την σύγκληση ή την αναβολή της γενικής συνέλευσης αλλά και την ονομαστική ψηφοφορία ή την ανάγκη να γίνουν γνωστές κάποιες πληροφορίες που σχετίζονται με διάφορα εταιρικά ζητήματα. Ακόμα, το 1/20 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου δύναται να κάνει αίτηση από το διοικητικό συμβούλιο να γνωστοποιήσει πληροφορίες που σχετίζονται με την πορεία των εταιρικών υποθέσεων και την περιουσιακή κατάσταση της εταιρείας. Τέλος, οι μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/4 του εταιρικού κεφαλαίου έχουν τη δυνατότητα να απαιτήσουν την εισαγωγή της Ανώνυμης Εταιρίας στο χρηματιστήριο. (Καραμάνης, 2008).

1.5. Λογιστικά Βιβλία Α.Ε

1.5.1. Τήρηση Βιβλίων

Όπως αναφέρει ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, τα βιβλία που οφείλουν να τηρούν οι ανώνυμες εταιρείες είναι αυτά της Γ' Κατηγορίας ανεξαρτήτως τόσο με το τι είδους αντικείμενο και δραστηριότητες ασχολούνται όσο και με το αν είναι μικρές ή μεγάλες αλλά και ανεξάρτητα με το ποιο είναι το λογιστικό της σύστημα. Ένα από τα υποχρεωτικά βιβλία που τηρούν οι ανώνυμες εταιρείες είναι το Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών στο οποίο καταγράφεται όχι μόνο η απογραφή έναρξης αλλά και μετά το πέρας κάθε εταιρικής χρήσεως καταγράφεται η απογραφή και ο ισολογισμός τέλους χρήσεως. Συνδυαστικά με τον ισολογισμό παρουσιάζονται και τα αποτελέσματα χρήσεως όπως και ο πίνακας διανομής των κερδών. Όσα άτομα είναι υπεύθυνα να υπογράψουν τον ισολογισμό είναι αυτά που υπογράφουν και το Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού (Ηλιόκαυτος, 2011).

Άλλο υποχρεωτικό βιβλίο είναι το Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο στο οποίο αναφέρεται κάθε τέλος του μήνα το σύνολο των λογιστικών εγγραφών που έχει καταγραφεί στα αναλυτικά ημερολόγια, δηλαδή του ταμείου, των αγορών και των πωλήσεων καθώς και άλλων δραστηριοτήτων. Επιπλέον, υποχρεωτικά τηρείται το Γενικό Καθολικό Βιβλίο αλλά και το Αναλυτικό Καθολικό Βιβλίο ή Καρτέλα, από τα οποία στο πρώτο καταγράφεται το σύνολο των εγγραφών από το συγκεντρωτικό ημερολόγιο και στο δεύτερο πραγματοποιείται ανάλυση του πρωτοβάθμιου λογαριασμού σε δευτεροβάθμιους (Μιχαλόπουλος et al., 2018).

Επιπλέον, τηρείται αφενός το Βιβλίο Αποθήκης το οποίο χρειάζεται πρώτα να θεωρηθεί και ύστερα να χρησιμοποιηθεί παρόλο που είναι αναλυτικό καθολικό και αφετέρου το Βιβλίο Γραμματίων εισπρακτέων και Βιβλίο γραμματίων πληρωτέων, στα οποία αναγράφονται τα γραμμάτια που είναι εισπρακτέα και πληρωτέα αντίστοιχα. Τα δύο τελευταία βιβλία έχουν ειδική γραμμογράφηση και αντικαθιστούν τα αντίστοιχα αναλυτικά καθολικά των πρωτοβάθμιων λογαριασμών γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα αντίστοιχα (Τραχάνης, 2013).

Ακόμα, τηρούνται τα Βιβλία Πρακτικών Συνεδριάσεων των Γενικών Συνελεύσεων των Μετόχων και Πρακτικών Συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου. Τέλος, τηρούνται τα Βιβλία Μετόχων, στο ένα από τα οποία αναγράφεται τόσο το σύνολο όλων των πληροφοριών για τις μετοχές όσο και οι συμμετέχοντες σε συνδυασμό με τον τίτλο που έχει ο καθένας. Στο δεύτερο από τα Βιβλία Μετοχών αναγράφονται με αριθμητική σειρά και με σειρά έκδοσης οι τίτλοι των μετοχών όχι μόνο των ονομαστικών αλλά και των ανώνυμων καθώς και οι οριστικοί και προσωρινοί τίτλοι (Ηλιόκαυτος, 2011).

1.5.2. Θεώρηση Βιβλίων

Η εκάστοτε Ανώνυμη Εταιρεία χρειάζεται το σύνολο των αναλυτικών Βιβλίων που έχουν οριστεί από τον Κ.Β.Σ εκτός από αναλυτικά καθολικά με σκοπό να προσκομίσει στην Αρμόδια ΔΟΥ πριν από κάθε χρησιμοποίηση, για θεώρηση και χαρτοσήμανση (Μιχαλόπουλος et al., 2018).

Μόλις συσταθεί η ανώνυμη εταιρεία χρειάζεται να εγγραφεί στα μητρώα της αντίστοιχης Δ.Ο.Υ ώστε να θεωρήσει τα αρχικά βιβλία της. Τα δικαιολογητικά που χρειάζονται για αυτή την διαδικασία είναι το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας, φωτοαντίγραφα όχι μόνο της αποφάσεως του Υπουργείου Εμπορίου ή της Νομαρχίας που κάνει δεκτή την ίδρυση της εταιρείας και της ανακοινώσεως αυτής στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως αλλά και της δήλωσης πληρωμής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%. Ακόμα ένα δικαιολογητικό είναι η υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/86 ότι θα προσκομιστούν στις Δ.Ο.Υ δύο Φ.Ε.Κ στα οποία δημοσιεύθηκε η ανακοίνωση συστάσεως της Α.Ε καθώς και η βεβαίωση του οικείου

επιμελητηρίου για τον έλεγχο της επωνυμίας της Α.Ε. Τέλος, απαραίτητα δικαιολογητικά αποτελούν το αντίγραφο του μισθωτηρίου συμβολαίου με το οποίο η Α.Ε μίσθωσε τα γραφεία της έδρας της καθώς και η δήλωση για έναρξη δραστηριότητας σε έντυπο της Δ.Ο.Υ το οποίο υπογράφεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας (Τραχάνης, 2013).

Όταν, λοιπόν, έχει πραγματοποιηθεί η εγγραφή στα μητρώα της Δ.Ο.Υ η ανώνυμη εταιρεία λαμβάνει τα βιβλία της για θεώρηση στην υπηρεσία Κ.Β.Σ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. όπου χρειάζονται ορισμένα απαραίτητα δικαιολογητικά. Τα δικαιολογητικά αυτά αποτελούν η βεβαίωση ενάρξεως δραστηριότητας, μια υπεύθυνη δήλωση στην οποία θα αναγράφεται ότι η εταιρεία ως νεοσύστατη θεωρεί για πρώτη φορά Βιβλία και στοιχεία και, τέλος, μια βεβαίωση του Τ.Ε.Β.Ε ή του Τ.Α.Ε. για την ασφάλιση των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.Ε τα οποία λαμβάνουν μέρος στο εταιρικό κεφάλαιο κατά ποσοστό 5% ή 3% αντίστοιχα (Ηλιόκαυτος, 2011).

1.6. Εταιρικό Κεφάλαιο και Μετοχές

Με σκοπό να συσταθεί και να ιδρυθεί μια ανώνυμη εταιρεία χρειάζεται να υφίσταται ένα κεφάλαιο, εταιρικό ή μετοχικό, το οποίο ορίζεται ως το ποσό των χρημάτων που παρέχεται από τους μετόχους στην εταιρεία. Το κεφάλαιο αυτό μπορεί να δίνεται με χρήματα ή με είδος, δηλαδή με διάφορα άλλα περιουσιακά στοιχεία, όμως δεν είναι δυνατό να θεωρηθεί εισφορά το γεγονός ότι ένας συμμετέχων στην ίδρυση της ανώνυμης εταιρείας θα εργαστεί σε αυτήν όπως γίνεται με τις προσωπικές εταιρείες (Μιχαλόπουλος et al., 2018).

Όταν μια εταιρεία ξεκινάει να λειτουργεί το εταιρικό κεφάλαιο και η περιουσία της εταιρείας αυτής είναι ίδια ως προς την ποσότητα. Στη συνέχεια το εταιρικό κεφάλαιο είναι σταθερό, ενώ η περιουσία αλλάζει συνεχώς αναλόγως με το αν η εταιρεία αντιμετωπίζει και διαχειρίζεται ορθά τις διάφορες καταστάσεις. Αναφορικά με το μετοχικό κεφάλαιο, το οποίο χωρίζεται σε μετοχές, παρέχεται από τους μετόχους στους οποίους η εταιρεία οφείλει να το επιστρέψει, πράγμα που αναφέρεται στο παθητικό μέρος του ισολογισμού. Το μετοχικό κεφάλαιο, λοιπόν, χωρίζεται σε μετοχές με σκοπό να καλύπτονται οι μετοχές από περισσότερα από ένα άτομα, ο αριθμός των οποίων παρουσιάζεται στο καταστατικό της

εκάστοτε εταιρείας (Ηλιόκαυτος, 2011).

Η μετοχή αντιστοιχεί με το δικαίωμα του μετόχου να λαμβάνει μέρος στην ανώνυμη εταιρεία, ενώ ταυτόχρονα θεωρείται τίτλος συμμετοχής με αποτέλεσμα ο μέτοχος να μην μπορεί να μεταβιβάσει τα δικαιώματά του χωρίς να έχει τίτλο. Ο Ν. 2396/1996 και πιο συγκεκριμένα το άρθρο 39 ορίζει ότι οι εισαγόμενες και εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α) Ελληνικές Ανώνυμες Εταιρείες σταματούν να εκδίδουν τίτλους μετοχών. Η Ανώνυμη Εταιρεία "Κεντρικό Αποθετήριο Αξιών" είναι υπεύθυνη να επιβλέπει τις μετοχές καταχωρώντας τις στα αρχεία της, ενώ σε περίπτωση που μια ανώνυμη εταιρεία βγει εκτός του Χ.Α.Α. επανέρχεται στην έκδοση ενσωμάτων μετοχικών τίτλων (Τραχάνης, 2013).

Στις μετοχές μιας ανώνυμης εταιρείας υφίστανται δύο αρχές. Η πρώτη είναι η αρχή της ισότητας, σύμφωνα με την οποία το σύνολο των μετοχών που είναι στην ίδια σειρά εκδόσεως έχουν ίση ονομαστική αξία, δηλαδή εκπροσωπούν ίση εταιρική εισφορά και ενσωματώνουν υποχρεώσεις και ίσα μετοχικά δικαιώματα (Ψυχομάνης, 2018). Τόσο οι προνομιούχες μετοχές όσο και οι μετοχές επικαρπίας και οι μετοχές με διαφορετική σειρά έκδοσης δεν περιλαμβάνονται στην αρχή της ισότητας. Δεύτερη αρχή είναι η αρχή του αδιαιρέτου, στην οποία το εταιρικό κεφάλαιο έχει μόνο όσες υποδιαίρεσεις ορίζονται από το καταστατικό (Περάκης, 2018). Σύμφωνα με την συγκεκριμένη αρχή, αφενός δεν είναι δυνατόν να χωριστεί η μετοχή ούτε ως τίτλος ούτε ως δικαίωμα και αφετέρου δεν δύναται να χωριστεί το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που εκπροσωπείται στην μετοχή. Αν περισσότερα από ένα άτομα αποκτήσουν μια μετοχή, για παράδειγμα λόγω κληρονομικής διαδοχής, τότε οι συγκύριοι πρέπει να αποφασίσουν ποιος θα αναλάβει να είναι ο διαχειριστής αυτής της μετοχής. Σε περίπτωση που δεν συμφωνήσουν οι συγκύριοι, τότε διαχειριστής επιλέγεται κάποιος που θα αποφασίσει το δικαστήριο (Σερελέα, Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου) (Ηλιόκαυτος, 2011).

2. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.)

Κομβικής σημασίας αναφορικά με τον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων της χώρας υπό το πρίσμα της λογιστικής αποτελεί το αναφερόμενο στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σχέδιο νόμου. Στο κεφάλαιο αυτό θα επιχειρηθεί μία συνοπτική αναδρομή στο παρελθόν της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Στη συνέχεια θα παρουσιαστούν τα πλεονεκτήματα, αλλά και όσες αρνητικές επιπτώσεις προκύπτουν από την εφαρμογή τους. Τέλος, θα γίνει μια προσπάθεια περιληπτικής παρουσίασης των βασικών στοιχείων του Ν. 4308/2014 (Κορομηλάς et al., 2016).

2.1. Ιστορική Αναδρομή των Ε.Λ.Π.

Δεν θα ήταν άτοπο να ισχυριστεί κανείς πως, παρά τα δεινά που επέφερε, η οικονομική κρίση που έπληξε το σύνολο των ευρωπαϊκών χωρών, της Ελλάδας συμπεριλαμβανομένης, οδήγησε στην επίσπευση της υποχρεωτικής χρήσης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, η οποία βρισκόταν επί σειρά ετών στο επίκεντρο των προτεραιοτήτων. Αποτελούσε, εξάλλου, γενική παραδοχή στους επαγγελματίες του χώρου της χρηματοοικονομικής επιστήμης πως το προηγούμενο λογιστικό σχέδιο και η τοπική ιδιομορφία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) έβριθε προβλημάτων, τα οποία δυσχέραιναν το έργο του λογιστή (Σγουράκης et al., 2015).

Ένα από τα πρώτα πράγματα που υπέπεσε στην αντίληψη των εποπτικών οργάνων, που ορίστηκαν από τους δανειστές της χώρας ύστερα από την υπογραφή του μνημονίου του 2010, ήταν η πολυπλοκότητα του λογιστικού και φορολογικού συστήματος που χαρακτήριζε τους κανόνες τήρησης των βιβλίων. Διαπιστώθηκε πως οι συγκεκριμένοι κανόνες, εκτός του ότι αποτελούσαν ουσιαστικά μοναδική περίπτωση παγκοσμίως, λειτουργούσαν ανασχετικά σε σχέση με την επιδιωκόμενη ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της ελληνικής οικονομίας. Ως αποτέλεσμα των ισχυρών συστάσεων των θεσμικών ελεγκτικών οργάνων, η Ελλάδα ανέλαβε την υποχρέωση να προβεί στην οριστική κατάργηση των ΚΒΣ. Την ολοκλήρωση του συγκεκριμένου έργου ανέλαβε επιτροπή, η οποία συστάθηκε στις 27 Απριλίου του 2011 και επιφορτίστηκε με το έργο της παράδοσης πορίσματος, στο οποίο θα αξιολογούταν η σωστή ή

μη διαμόρφωση του ΚΒΣ. Έξι μήνες μετά, η συγκεκριμένη επιτροπή εξέδωσε μια απόφαση, στην οποία αναφερόταν πως ο ΚΒΣ, εκτός από ορισμένα σημεία που αποτελούσαν εξαίρεση, ήταν ορθά διατυπωμένος. Ύστερα από μια περίοδο διαπραγμάτευσης με τους θεσμούς, οδηγηθήκαμε στην ψήφιση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ, Ν. 4093/2012), ο οποίος προβλεπόταν να τεθεί σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2013. Ο συγκεκριμένος κώδικας αποτέλεσε στην πραγματικότητα μια αναδιατύπωση του ΚΒΣ, ορίζοντας μεγαλύτερα περιθώρια ευελιξίας. Η μορφή του, πάντως, δεν είχε μόνιμο χαρακτήρα, καθώς το τελευταίο άρθρο (14) προέβλεπε την καταστροφή του, την παύση τριών βασικών άρθρων και τις ενέργειες που θα οδηγούσαν στη σύσταση καινούργιας επιτροπής που θα αναλάμβανε τη συνέχεια των διαδικασιών απλοποίησης του ΚΦΑΣ (Κορομηλάς et al., 2016).

Πράγματι, στις 13 Μαΐου 2013 έγινε η σύσταση της νέας επιτροπής, η οποία ολοκλήρωσε στο τέλος του ίδιου έτους τις εργασίες της που οδήγησαν στην έκδοση του σχεδίου νόμου. Η συγκεκριμένη επιτροπή, συντονιστής της οποίας ήταν ο αναπληρωτής καθηγητής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Κωνσταντίνος Καραμάνης, απαρτιζόταν από καθηγητές Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων και στελέχη Δημόσιας Διοίκησης, χωρίς να έχει προβλεφθεί η συμμετοχή εκπροσώπων των παραγωγικών μονάδων και των επαγγελματιών λογιστών. Η 1η Ιανουαρίου 2015 ορίζεται ρητά στο νόμο 4308/24-11-2014 πως θα αποτελέσει την αρχική ημερομηνία εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Σγουράκης et al., 2015).

Το συγκεκριμένο κείμενο στοχεύει στην κατά το δυνατόν απλοποίηση των φορολογικών διατάξεων και στην κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, γεγονός που συνέβαλε στην καθολική σχεδόν αποδοχή του από μέρους της πλειονότητας συλλόγων και φορέων λογιστών, αλλά και επιχειρήσεων. Ασφαλώς, δεν έλειψαν και οι εξαιρέσεις, καθώς εκφράστηκαν, όπως εξάλλου αναμένεται σε κάθε εισαγωγή κάποιου νέου πλαισίου, αρνητικές κριτικές για το κείμενο από φορείς και κλάδους επαγγελματιών, χωρίς όμως αυτές να λειτουργούν τελικά εποικοδομητικά, καθώς δεν περιείχαν συγκεκριμένες παρατηρήσεις ικανές να συμβάλλουν παραγωγικά στην περαιτέρω βελτίωση του νόμου (Χυτήρογλου,

2018).

2.2. Πλεονεκτήματα Εφαρμογής των ΕΛΠ

Ο επιτακτικός χαρακτήρας της χρήσης του Ν.4308/2014 αποτέλεσε το αντικείμενο της επιχειρηματολογίας των συντακτών του, οι οποίοι επικεντρώθηκαν στα οφέλη που θεωρούν ότι θα προκύψουν μέσω της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αρχικά, υποστηρίζεται πως έχουν ενσωματωθεί στον νόμο 4308/2014 με πληρότητα και ορθότητα όλες οι λογιστικές διατάξεις της ευρωπαϊκής οδηγίας 34/2013/ΕΕ, γεγονός που συμβάλλει στην εναρμόνιση του ελληνικού λογιστικού πλαισίου με αυτά των διεθνών αγορών, και δίνει στις τελευταίες τη δυνατότητα να το κατανοήσουν (Σγουράκης et al., 2015).

Παρέχεται με τον τρόπο αυτό στις επιχειρήσεις ένα σπουδαίο εργαλείο, που μπορεί να αξιοποιηθεί σε εθνικό ή παγκόσμιο επίπεδο, το οποίο συνεισφέρει στην αναζήτηση από πλευράς τους κατάλληλων ευκαιριών, αλλά και αποφυγής σκοπέλων. Το συγκεκριμένο λογιστικό σύστημα δίνει την ευκαιρία στις επιχειρήσεις να διαχωρίσουν το φορολογικό από το λογιστικό πλαίσιο και -κυρίως- να αποδίδουν την πραγματική οικονομική τους κατάσταση στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν. Το γεγονός αυτό είναι ικανό να επιφέρει μια σταδιακά αυξανόμενη σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ των επιχειρήσεων και των μετόχων τους, να διευκολύνει τη σύγκριση των μεγεθών των οντοτήτων και, εν τέλει, να συνεπικουρήσει την επιδιωκόμενη ενίσχυση του υγιούς ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων. Στα άρθρα 1 έως 15 της πρώτης ενότητας του Ν.4308/2014 πραγματοποιείται η συγκεκριμένη διαδικασία απλοποίησης του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) (Χυτήρογλου, 2018).

Ο στόχος της δημιουργίας ενός ολοκληρωμένου και ταυτοχρόνως λειτουργικού πλαισίου για όλες τις υποκείμενες στο νόμο οντότητες, επιτυγχάνεται μέσω των βάσεων που τίθενται στα άρθρα 16 έως και 24 του Ν.4308/2014 σχετικά με τα ζητήματα ενοποίησης, συμπλήρωσης και εκσυγχρονισμού των λογιστικών κανόνων του κράτους. Μέσω του ίδιου νόμου δρομολογούνται οι διαδικασίες που θα συνεισφέρουν στην καταπολέμηση της λογιστικής πολυνομίας, που αποτελούσε μόνιμο εμπόδιο στην ομαλή λειτουργία των επιχειρήσεων. Προωθούνται μέσω του Ν.4308/2014 οι καλύτερες πρακτικές που αφορούν τόσο τις

οντότητες όσο και τους επαγγελματίες λογιστές, ενώ η συνολική κωδικοποίηση των διατάξεων του ΚΦΑΣ, του Κ.Ν.2190/1920 και του ΕΓΛΣ, αλλά και η πρόβλεψη ενσωμάτωσης νέων διατάξεων μέσω κοινοτικών οδηγιών οδηγούν σε μια νέα εποχή λειτουργίας του λογιστικού πλαισίου των ελληνικών επιχειρήσεων (Κορομηλάς et al., 2016).

Θετικό πρόσημο έχει αδιαμφισβήτητα και η πρόβλεψη εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από κάθε επιχείρηση, με τις εξαιρέσεις να είναι ελάχιστες. Οι εξαιρέσεις αφορούν κυρίως τις μικρές επιχειρήσεις, για τις οποίες αυτοσκοπός παραμένει η εφαρμογή ενός μοντέλου λειτουργίας που θα περιορίζει στο ελάχιστο το κόστος διοίκησής τους. Η αναγκαιότητα, επίσης, ύπαρξης ενός πλαισίου διαφάνειας και αξιοπιστίας, το οποίο θα παρέχει συγκριτικά στοιχεία με χρηματοοικονομικά δεδομένα τρίτων χωρών προωθείται μέσω της γενικής χρήσης των νέων λογιστικών προτύπων του Ν.4308/2014, ενώ ταυτόχρονα παρέχεται η δυνατότητα δημιουργίας των συνθηκών εκείνων που θα εξασφαλίσουν την ομαλή λειτουργία της οικονομίας, μέσω της ασφάλειας δικαίου (Σγουράκης et al., 2015).

Οι νέες αυτές λογιστικές μέθοδοι παρέχουν, επιπροσθέτως, τη δυνατότητα μείωσης του κόστους της πληροφόρησης μέσα στον ίδιο τον όμιλο. Αποτελεί πάγια τακτική των μητρικών επιχειρήσεων του εξωτερικού να απαιτούν από τις θυγατρικές τους που δραστηριοποιούνται στη χώρα την έκδοση οικονομικών καταστάσεων που να είναι προσαρμοσμένες στα λογιστικά πρόσωπα που εκείνες χρησιμοποιούν. Κάτι τέτοιο προφανώς επιφέρει αύξηση στο κόστος τη ενδοομιλικής πληροφόρησης, καθώς οι θυγατρικές εταιρείες υποχρεούνταν να προβούν σε προσαρμογή των οικονομικών στοιχείων στο τέλος κάθε χρήσης. Στο νέο πλαίσιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σχετικά με τη διοικητική πληροφόρηση και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε χρήσης οι συγκεκριμένες πληροφορίες διέπονται από ένα πνεύμα συνέπειας και αξιοπιστίας. Συνακόλουθα, η χρήση λογιστικών προτύπων αντίστοιχων με αυτών που αξιοποιούνται σε διεθνές επίπεδο αποτελούν παράγοντα που ενδέχεται να συμβάλλει στην προσέγγιση προσελκύσει ξένων επενδυτών και ξένων κεφαλαίων στις ελληνικές επιχειρήσεις, με τα οφέλη για την ελληνική οικονομία να είναι σημαντικά (Χυτήρογλου, 2018).

2.3. Μειονεκτήματα Χρήσης των ΕΑΠ

Όπως κάθε ρηξικέλευθη αλλαγή, τα νέα λογιστικά πρότυπα που καθιερώνει ο νόμος 4308/2014 παρουσιάζουν μοιραία και μια σειρά από μειονεκτήματα. Συγκεκριμένα, καθώς το νέο αυτό λογιστικό μοντέλο βασίζεται σε επιμέρους στοιχεία, αντλημένα από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το αγγλοσαξονικό μοντέλο και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, υποστηρίζεται πως το λογιστικό πλαίσιο τυποποίησης του ΕΓΛΣ έχει παραχωρήσει τη θέση του σε ένα μοντέλο, του οποίου οι λογαριασμοί δεν ρυθμίζονται από κανένα νομικό πλαίσιο (Καρυδάκη & Μετσαι, 2019).

Επιπροσθέτως, κάθε εταιρεία καλείται να έρθει αντιμέτωπη με την αναπροσαρμογή της λογιστικής της οργάνωσης, η οποία αποτελεί προαπαιτούμενο για την εφαρμογή των καινούργιων λογιστικών προτύπων και να επιβαρυνθεί, συνακόλουθα, με το ανάλογο κόστος. Ενδεικτικά, για να λειτουργήσει η επιχείρηση με το νέο λογιστικό πλαίσιο θα πρέπει να αντικαταστήσει το υπάρχον λογιστικό της σύστημα, να προβεί σε διαδικασίες εκπαίδευσης του προσωπικού στα νέα δεδομένα και να επανεκτιμήσει το κόστος των παγίων (Σγουράκης et al., 2015).

Επίσης, σε περίπτωση που μια επιχείρηση λάβει την απόφαση να χρησιμοποιήσει ως μέτρο επιμέτρησης της περιουσίας της την εύλογη αξία, προκύπτει το αδιέξοδο της ανάγκης λειτουργίας δύο λογιστικών συστημάτων ταυτοχρόνως. Ανάλογα προβλήματα θα κληθεί να αντιμετωπίσει και μια επιχείρηση που θα αποφασίσει να χρησιμοποιήσει διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς. Συμπεραίνεται, λοιπόν, πως και στα δύο αυτά ενδεχόμενα οι επιχείρηση θα επιβαρυνθεί οικονομικά και θα χάσει πολύτιμο χρόνο λειτουργίας. Αποκλείεται ακόμη μέσω των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης, ένας λογαριασμός που αξιοποιήθηκε κατά το παρελθόν από τις διοικήσεις των επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια της λήψης αποφάσεων, αλλά και του φορολογικού ελέγχου από τους οικονομικούς ελεγκτικούς μηχανισμούς της Ελλάδας (Κορομηλάς et al., 2016).

2.4. Συνοπτική Παρουσίαση Νόμου 4308/2014

Στις 24/11/2014 ψηφίστηκε από την ελληνική Βουλή ο νόμος 4308/2014, με τον οποίο καθιερώνονται στη χώρα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ο νόμος δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ υπό τον τίτλο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις και συμπεριλήφθηκε στο τεύχος Α 251, με προαιρετική ισχύ εφαρμογής την 1/1/2015 και υποχρεωτική αρχομένης από 1/1/2016. Δόθηκε με τον τρόπο αυτό η ευκαιρία στις επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στο νέο λογιστικό πλαίσιο λειτουργίας κατά τη διάρκεια του 2015 (Κορομηλάς et al., 2016).

Ο νόμος αποτελείται από 8 κεφάλαια, στα οποία περιλαμβάνονται 44 άρθρα και 4 παραρτήματα. Στα κεφάλαια αυτά ορίζονται οι απαραίτητες έννοιες, παρατίθενται υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τα σχέδια των λογαριασμών και ο τρόπος σύνδεσης των συγκεκριμένων λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Μέσω του νόμου 4308/2014 το εσωτερικό δίκαιο της χώρας ενσωματώνει τις λογιστικές διατάξεις της υπ. αριθ. 34/2013 Ευρωπαϊκής Οδηγίας. Κύριος στόχος του νέου νόμου αποτελεί η απλοποίηση της συνολικής διαδικασίας της διαχείρισης των λογιστικών δεδομένων, με τρόπο ώστε να εναρμονίζονται στα ευρωπαϊκά και διεθνή πρότυπα. Στο επίκεντρο του νόμου φέρεται να έχει τεθεί τόσο ο τρόπος απεικόνισης των συναλλαγών όσο και αυτός της κατάρτισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Σγουράκης et al., 2015).

Μέσω των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία έχουν βασιστεί στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) που βρίσκουν εφαρμογή σε πολλά κράτη παγκοσμίως, καθίσταται εφικτή η δυνατότητα αντιπαραβολής των οικονομικών καταστάσεων ελληνικών εταιρειών με τις αντίστοιχες επιχειρήσεις ξένων χωρών που χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π. Με τη συγκεκριμένη στρατηγική που ακολουθήθηκε ανοίγει, όπως προαναφέρθηκε, ο δρόμος σε ξένους επενδυτές να επενδύσουν σε ελληνικές εταιρείες χωρίς να αποτελεί τροχοπέδη στη διαδικασία αυτή οι διαφορετικοί κανόνες λογιστικής που έως τη στιγμή εκείνη εφαρμόζονταν στη χώρα (Χυτήρογλου, 2018).

Η ταύτιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

αποδεικνύεται εξάλλου και από τις διατάξεις του ίδιου του νόμου, καθώς στο άρθρο 17, παρ. 7 δηλώνεται ρητώς πως οι αναγνώστες του νόμου που ζητούν επιπλέον διευκρινίσεις μπορούν να ανατρέξουν στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Υπό αυτές τις συνθήκες γίνεται εύκολα αντιληπτό πως μέσω του Ν.4308/2014 περιορίζονται τα φαινόμενα απομόνωσης των ελληνικών λογιστηρίων από τα αντίστοιχα διεθνή, και πως οι ελληνικές εταιρείες εξαγωγών βρίσκουν έναν ισχυρό σύμμαχο στον τρόπο λειτουργίας τους (Καρυδάκη & Μετσαι, 2019).

2.5. Επισκόπηση Βιβλιογραφίας Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιαστεί η επισκόπηση της σχετικής με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα βιβλιογραφίας. Καθώς, όπως έχει προαναφερθεί, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν στην ουσία υποσύνολο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιαστούν τα αποτελέσματα ερευνών με αντικείμενο μελέτης τα ΔΛΠ (Καρυδάκη & Μετσαι, 2019).

Έρευνα του 2015, με επικεφαλής την καθηγήτρια λογιστικής του Πανεπιστημίου του Στάνφορντ, E. M. Barth, επικεντρώνεται στην αναθεώρηση της τάσης που σχετίζεται με τη χρήση διεθνώς προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς σε παγκόσμιο επίπεδο. Η ίδια έρευνα εμπεριέχει συγκεκριμένες θέσεις σχετικές με τα επιθυμητά αποτελέσματα της που μπορούν να προκύψουν από την παγκόσμια πληροφόρηση στο χρηματοοικονομικό πεδίο. Παρατηρήθηκε πως αποτελεί κοινό χαρακτηριστικό πολλών κρατών, των ΗΠΑ συμπεριλαμβανομένων, η αδυναμία που παρατηρείται στην επίτευξη του στόχου μιας παγκόσμιας χρηματοοικονομικής πληροφορίας, ακόμα κι αν πολλά από τα κράτη προβλέπουν νομοθετικά την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων. Το παρόν, πάντως, πλαίσιο προσφέρει ευκαιρίες που μπορούν να συνδράμουν στην προσπάθεια καθολικής εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), γεγονός το οποίο αδιαμφισβήτητα θα συμβάλλει θετικά στον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων διεθνώς. Από την έρευνα, τέλος, προκύπτει η ανάγκη κατάρτισης ενός συγκεκριμένου και υλοποιήσιμου σχεδίου ώστε να πραγματοποιηθεί μελλοντικά η διεθνής χρηματοοικονομική πληροφόρηση μεταξύ των επιχειρήσεων (Κορομηλάς et al., 2016).

Έρευνα του 2015, των Σ. Κοέν, Σ. Καρατζίμα και Γ. Βενιέρη, έθεσε υπό εξέταση το ζήτημα της συμβολής της καταλληλότητας διαφορετικών λογιστικών βιβλίων στην επίτευξη, μέσω της παροχής χρηματοοικονομικών πληροφοριών, μιας πιο ορθής και πλήρους διαδικασίας λήψης αποφάσεων σχετικών με την ιδιωτικοποίηση κρατικής περιουσίας. Μέσω της σύγκρισης των πρόσφατων εφαρμοσμένων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των IPSAS, η συγκεκριμένη έρευνα στοχεύει να συνδράμει τις κυβερνήσεις στην εφαρμογή λογιστικής και επιδιώκει την ύπαρξη πληρέστερης πληροφόρησης κατά τη λήψη αποφάσεων. Τα ευρήματα που προέκυψαν από τη συγκεκριμένη έρευνα αποδεικνύουν πως δεν είναι εφικτό να δοθούν όλες οι σχετικές με τις ιδιωτικοποιήσεις της κρατικής περιουσίας απαντήσεις από πως τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, παρά την εναρμόνισή τους με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και -συνακόλουθα- με τα IPSAS. Τα τελευταία προκρίνονται ως τα πλέον διαφωτιστικά σχετικά με το συγκεκριμένο θέμα, χωρίς να λείπουν όμως και στην περίπτωση τους τα κενά πληροφόρησης σε σχέση με τη λογιστικοποίηση των περιουσιακών στοιχείων του κράτους, και συγκεκριμένα κενά νομικής φύσεως και εντοπισμός παραβιάσεων τρίτων (Σγουράκης et al., 2015).

Έρευνα του 2015 υπό τους O. Riahi και W. Khoufi, η οποία πραγματοποιήθηκε σε δείγμα 76 χωρών, χαρακτηριζομένων το 2013 ως αναπτυσσόμενες, εξέτασε εάν τα κριτήρια επιλογής της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. από μέρους τους στηρίχθηκαν στην οικονομική κατάσταση της εποχής ή σε τρίτους παράγοντες, μεταξύ των οποίων και η διαφθορά. Από την έρευνα αυτή προκύπτει ως συμπέρασμα πως χώρες που πλήττονται από έντονα φαινόμενα διαφθοράς, όπως οι αποκαλούμενες αναπτυσσόμενες χώρες, εφαρμόζουν με μεγαλύτερη ευκολία τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς η υιοθέτησή τους εκλαμβάνεται ως ένα αναγκαίο μέσο καταπολέμησης της διαφθοράς (Κορομηλάς et al., 2016).

Έρευνα των Devrimi και Maximilian, η οποία δημοσιεύτηκε το 2015 και διεξήχθη σε δείγμα 128 κρατών, οδηγήθηκε στο συμπέρασμα πως η εφαρμογή των διεθνών προτύπων αναφορικά με τον τρόπο λειτουργίας των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων είναι πιθανότερη από χώρες που δεν μπορούν να αναπτύξουν εθνικά λογιστικά πρότυπα που αν τυγχάνουν καθολικής αποδοχής. Επιπροσθέτως, μέσω της ίδιας έρευνας προέκυψε το συμπέρασμα πως

χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι περισσότερο πιθανό να εφαρμόσουν τα Δ.Π.Χ.Α. στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, ενώ η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει απορρίψει την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων από τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις λόγω της αύξησης του κόστους λειτουργίας τους. Παρατηρείται έτσι το φαινόμενο, ισχυρές ευρωπαϊκές χώρες όπως η Γαλλία και η Γερμανία να μην έχουν προβεί στην εφαρμογή των διεθνών προτύπων, ενώ άλλες, όπως η Αγγλία και η Ιρλανδία, να έχουν προχωρήσει στην εφαρμογή τους, ύστερα όμως από μια σειρά βασικών τροποποιητικών κινήσεων. Βάσει των σημερινών δεδομένων πάντως, φαντάζει πιθανό να αυξηθεί ο αριθμός των χωρών που θα εφαρμόσουν μελλοντικά τα Δ.Π.Χ.Α. (Χυτήρογλου, 2018).

Ακόμη μια δημοσιευμένη το 2015 έρευνα, αυτή των R. Glenn και Chris van Staden, θέτει στο επίκεντρο της μελέτης της την προ και μετά την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. αναγνωσιμότητα των εκθέσεων χρήσης, με απώτερο σκοπό τη διαπίστωση της αύξησης ή μη των προβλημάτων κατανόησης της ετήσιας έκθεσης με τη χρήση των γνωστοποιήσεων. Από τη συγκεκριμένη έρευνα προέκυψε πως η αναγνωσιμότητα της ετήσιας έκθεσης ελαττώθηκε ύστερα από τη χρήση των Δ.Π.Χ.Α., καθώς θεωρήθηκε πολυπλοκότερη, γεγονός που συνέβαλε και στην πιο σύνθετη μορφή των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών (Κορομηλάς et al., 2016).

2.5.1. Βασικά Λογιστικά Αρχεία

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει αναφορά στον τρόπο καταχώρισης συναλλαγών στα λογιστικά αρχεία της οντότητας, καθώς στα συγκεκριμένα λογιστικά αρχεία που υποχρεούται από το νόμο να τηρεί. Επίσης, θα υπογραμμιστεί ο συγκεκριμένος τρόπος μέσω του οποίου δίνεται στην οντότητα η δυνατότητα διασφάλισης της αξιοπιστίας όποιου λογιστικού συστήματος αξιοποιεί και τα χρονικά πλαίσια μέσα στα οποία οφείλει αυτή να ενημερώσει τα αρχεία που τηρεί (Σγουράκης et al., 2015).

Στο άρθρο 3 του νόμου 4308/2014 αναφέρεται πως ο τρόπος που μία οντότητα καταχωρίζει στα λογιστικά της αρχεία κάθε συναλλαγή υπαγορεύει το λογιστικό σύστημα που αυτή θα τηρήσει. Οποιοδήποτε λογιστικό γεγονός που πραγματοποιείται κατά την περίοδο της

χρήσης οφείλει να βρίσκεται καταχωρισμένο στο λογιστικό της σύστημα, γεγονός που σημαίνει στην πράξη πως κάθε αρχείο που αφορά σε έσοδα, έξοδα, ζημίες, κέρδη, αγορές, πωλήσεις πάγιων και άυλων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να τηρείται. Αντιστοίχως, η οντότητα οφείλει να καταχωρίζει τις εκπτώσεις, τις επιστροφές φόρου, όπως επίσης και τα τέλη και τις εισφορές σε ασφαλιστικούς φορείς. Η μορφή καταχώρισης των αρχείων μπορεί να είναι είτε έντυπη είτε ηλεκτρονική και οποιαδήποτε συναλλαγή της επιχείρησης, ανεξάρτητα από την αξία της πρέπει να βρίσκεται καταχωρισμένη σε αυτά (Χυτήρογλου, 2018).

Σε περίπτωση που η οντότητα ανήκει στις επιχειρήσεις εκείνες που συντάσσουν ισολογισμό, οφείλει να χρησιμοποιήσει κατάλληλα διαμορφωμένο διπλογραφικό σύστημα, όπου μέσω του λογιστικού της συστήματος να αρχειοθετεί κάθε στοιχείο, κάθε μεταβολή του ισολογισμού, με τις χρεώσεις και τις πιστώσεις των λογαριασμών των συγκεκριμένων αρχείων. Η οντότητα οφείλει επιπλέον να τηρεί ημερολόγιο όσων συναλλαγών και λογιστικών γεγονότων πραγματοποιούνται κατά την περίοδο της χρήσης, των αναλυτικών καθολικών και των ισοζυγίων, των απογραφών, των αρχείων κινήσεων των αποθεμάτων, των καταστάσεων μισθοδοσίας, των πρακτικών των συνεδριάσεων, των παραστατικών που αυτή εκδίδει ή λαμβάνει, των φορολογικών εγγράφων που αφορούν στην κάλυψη των φορολογικών της υποχρεώσεων και άλλα. Στο παράρτημα Γ' του νόμου 4308/2014 γίνεται η παρουσίαση του νέου σχεδίου λογαριασμών, το οποίο προκύπτει από την κατάργηση του Ε.Γ.Λ.Σ., ακόμη κι αν προβλέπεται η προαιρετική εφαρμογή του (Σταματόπουλος et al., 2015).

Σε περίπτωση πάντως που η οντότητα εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων που περιγράφονται στην παράγραφο 2γ' του άρθρου 1, όταν δηλαδή δεν συντάσσει ισολογισμό της δίνεται η δυνατότητα, αξιοποιώντας το άρθρο 16 παράγραφο 8, να συντάσσει αποκλειστικά Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και συνακόλουθα το δικαίωμα χρήσης ενός απλογραφικού λογιστικού συστήματος. Η δυνατότητα αυτή οδηγεί στη μη τήρηση από πλευράς της οντότητας του βιβλίου εσόδων-εξόδων ώστε να παρακολουθεί τις συναλλαγές της μέσα στη χρήση και τις μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία της (Καρυδάκη

& Μετσαι, 2019).

Στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου γίνεται αναφορά στην υποχρέωση της οντότητας να παρακολουθεί, μέσω του λογιστικού της συστήματος, τη λογιστική και φορολογική βάση των εταιρικών στοιχείων ταυτόχρονα. Μέσω της λογιστικής βάσης, η οντότητα προβαίνει στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που προβλέπει ο νόμος, παρακολουθώντας τα έσοδα και τα έξοδα, τα περιουσιακά στοιχεία, την καθαρή θέση και τις υποχρεώσεις της.

Η οντότητα παρακολουθεί μέσω της φορολογικής βάσης τα ίδια με τη λογιστική στοιχεία, αποσκοπώντας στην εναρμόνιση με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων της χρήσης. Στη συγκεκριμένη παράγραφο δεν εντοπίζεται κάποια συγκεκριμένη αναφορά για την ταυτόχρονη τήρηση διπλών βιβλίων λογιστικής και φορολογικής χρήσης, ούτε σχετικά με την παρακολούθηση γεγονότων που πραγματοποιούνται κατά την περίοδο της χρήσης. Υπό την προϋπόθεση να πραγματοποιηθεί έγκαιρα, με σκοπό τη συμμόρφωση με τον Κ.Φ.Ε. και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δίνεται η δυνατότητα στην οντότητα να παρακολουθήσει συγκεντρωτικά σε δεύτερο χρόνο τη μία εκ των δύο βάσεων για τις αρχικές καταχωρίσεις (Κορομηλάς et al., 2016).

2.5.2. Διασφάλιση Αξιοπιστίας Λογιστικού Συστήματος

Σύμφωνα με το Παράρτημα Α' του νόμου Ν.4308/2014 το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας αποτελείται από τα λογιστικά αρχεία, τη διαδικασία καταχώρισης συναλλαγών και γεγονότων και κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο συγκεκριμένο άρθρο αναφέρεται πως η διοίκηση της οντότητας είναι επιφορτισμένη με την ευθύνη της τήρησης ενός αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και των καταλλήλων λογιστικών αρχείων, που κρίνονται απαραίτητα ώστε να προβεί στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων και λοιπών, απαιτούμενων από τον συγκεκριμένο νόμο ή από τα Δ.Π.Χ.Α., πληροφοριών. Αναφορικά με διαδικασία αξιολόγησης σχετικά με τον κατάλληλο και αξιόπιστο χαρακτήρα κάθε λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων,

διευκρινίζεται πως κάτι τέτοιο πραγματοποιείται, όχι τμηματικά, αλλά αντιμετωπίζοντάς τα ως ένα ενιαίο σύνολο (Χυτήρογλου, 2018).

Τα λογιστικά αρχεία της οντότητας μπορούν να αξιολογηθούν ως αξιόπιστα εφόσον τηρούνται με τάξη, με τρόπο ορθό και είναι πλήρη, εφόσον παρουσιάζουν σύννομη εικόνα, αποτελούν τη βάση της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως προβλέπει ο νόμος, και, τέλος, εφόσον, ελεγχόμενα από ένα τρίτο πρόσωπο που κατέχει ανάλογες γνώσεις και πείρα, καταστεί σε αυτό σαφής ο τρόπος λειτουργίας του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος, μέσα σε ένα εύλογο χρονικό περιθώριο. Η δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται από την οντότητα, προχωρούν σε δημοσίευση, εφόσον προηγουμένως λάβουν την έγκριση του αρμοδίου διοικητικού οργάνου αυτής και ύστερα από την υπογραφή τους από εξουσιοδοτημένο μέλος και τον λογιστή, ο οποίος έχει αναλάβει, σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, την ευθύνη της σύνταξής της (Σταματόπουλος et al., 2015).

Τα παραστατικά αποτελούν τα τεκμήρια κάθε σχετικού με τη λειτουργία της εταιρείας γεγονότος και κάθε οικονομικής συναλλαγής. Την ευθύνη της έκδοσής τους φέρει η οντότητα, οι συναλλασσόμενοι με αυτήν ή και τρίτοι. Ο νόμος επίσης προβλέπει τη δυνατότητα έκδοσης των παραστατικών τόσο σε έντυπη όσο και σε ηλεκτρονική μορφή, αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία που θα οδηγούν στην πλήρη παρακολούθηση και ταυτοποίηση κάθε γεγονότος και κάθε συναλλαγής. Όπως είναι λογικό, ο χρόνος της αποστολής των συγκεκριμένων παραστατικών πρέπει να είναι τέτοιος, ώστε να επαρκεί για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης των συμβαλλόμενων μερών (Χυτήρογλου, 2018).

Μέσω της ΠΟΛ 1003/2015 παρέχεται η διευκρίνιση σχετικά με τη δυνατότητα που δίνεται στην οντότητα, ώστε να καταχωρίζει τα έσοδα και τα έξοδά της με μια συγκεντρωτικού χαρακτήρα εγγραφή στα λογιστικά βιβλία που αυτή τηρεί. Θα πρέπει, πάντως, να παρέχεται η δυνατότητα να αναλυθεί η συγκεκριμένη εγγραφή μέσω άλλων βιβλίων, αρχείων ή καταστάσεων που τηρούνται, με τρόπο που να καθίσταται εφικτή κάθε διαδικασία ελέγχου,

χωρίς να υπονομεύεται η αποτελεσματικότητά της. Όσες πολύ μικρές οντότητες χρησιμοποιούν φορολογικούς μηχανισμούς, ώστε να παρακολουθούν και να καταγράφουν τις πωλήσεις τους, αποκτούν τη δυνατότητα της διενέργειας συγκεντρωτικής εγγραφής στα βιβλία τους για την αναγνώριση των εσόδων τριμήνου. Το ποσό των εσόδων της συγκεκριμένης περιόδου προκύπτει μέσω της διαφοράς του καταγεγραμμένου από το μηχανισμό συνολικού αθροίσματος των πωλήσεων στην αρχή και στη λήξη του τριμήνου (Κορομηλάς et al., 2016).

Στην παράγραφο 8 του άρθρου 5 περιλαμβάνεται επίσης ο καθορισμός της υποχρέωσης των οντοτήτων αναφορικά με την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, τιμολογημένων ή μη, μέσω συγκεκριμένων δικλίδων. Αντίστοιχα οφείλει να λειτουργεί η οντότητα και σε σχέση με τα αποθέματα που έχει στην κατοχή της αλλά φυλάσσονται σε χώρους τρίτων προσώπων ή σε σχέση με αποθέματα τρίτων που μπορεί να εντοπιστούν σε χώρους της οντότητας. Τα παραστατικά διακίνησης πρέπει να αναγράφουν την πλήρη επωνυμία της οντότητας, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του εμπλεκόμενου μέρους, την ποσότητα και το είδος των αγαθών που διακινούνται και τη συγκεκριμένη ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η διακίνηση των αγαθών (Σταματόπουλος et al., 2015).

Όταν, αντιθέτως, τα αγαθά συνοδεύονται κατά τη διάρκεια της διακίνησής τους από τιμολόγιο πώλησης, τότε η έκδοση παραστατικού διακίνησης δεν κρίνεται απαραίτητη. Η τιμολόγηση, τέλος, των αγαθών που βρίσκονται σε διακίνηση μπορεί να πραγματοποιηθεί με τη λήξη της συναλλαγής μέσω της έκδοσης ενός συνολικού τιμολογίου που θα αναφέρει το σύνολο των αγαθών που έχουν αποσταλεί και εντοπίζονται καταγεγραμμένα στα παραστατικά διακίνησης. Όσον αφορά την έκδοση ηλεκτρονικού τιμολογίου, πρέπει αυτό να είναι πάντοτε άμεσα προσβάσιμο καθ' όλη τη διάρκεια που τα αγαθά βρίσκονται σε διακίνηση (Καρυδάκη & Μετσαι, 2019).

Η έκδοση παραστατικών διακίνησης δεν είναι βάσει νόμου απαραίτητη όταν η διακίνηση των αγαθών πραγματοποιείται μεταξύ εγκαταστάσεων οντοτήτων που εδράζουν στον ίδιο, σε

διπλανό, απέναντι ή συνεχόμενο χώρο. Επίσης, όταν ο λήπτης των αγαθών είναι αυτός που εκδίδει το παραστατικό διακίνησης, όπως συμβαίνει επί παραδείγματι με τους αγρότες που υπάγονται σε ειδικό καθεστώς και δεν έχουν την υποχρέωση να διατηρούν βιβλία και διακινούν προϊόντα προς πώληση σε εταιρείες που υποχρεούνται να τηρούν λογιστικά βιβλία. Η έκδοση παραστατικών διακίνησης δεν είναι επίσης απαραίτητη όταν τα αγαθά που διακινούνται είναι άνευ αξίας, κατεστραμμένα ή πάγια. Η οντότητα είναι υποχρεωμένη, επίσης, να παρέχει, μέσω του λογιστικού συστήματος που χρησιμοποιεί, κάθε δεδομένο ή πληροφορία, σε αναλυτική και συνοπτική μορφή, ώστε να διευκολυνθεί η διενέργεια των συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου από τους αρμόδιους φορείς (Σταματόπουλος et al., 2015).

Τα παραστατικά που εκδίδει η ίδια η οντότητα πρέπει να είναι καταχωρισμένα στα λογιστικά της σύστημα την ίδια ημερομηνία με αυτή της έκδοσης, ενώ τα στοιχεία τρίτων καταχωρίζονται στο λογιστικό σύστημα κατά την ημερομηνία λήψεως τους. Εφόσον μια μητρική οντότητα κατέχει μια θυγατρική, που δεν υπόκειται στην εφαρμογή του συγκεκριμένου νόμου, αποτελεί υποχρέωση της μητρικής εταιρείας να προβεί στις κατάλληλες κινήσεις ώστε να εναρμονιστεί η θυγατρική εταιρεία με τη διαδικασία τήρησης των λογιστικών της βιβλίων κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην παρασύρει τη μητρική οντότητα από τη λειτουργία της εντός των ρυθμίσεων του νόμου. Ακόμη, σε περίπτωση συνένωσης δύο ή περισσότερων οντοτήτων σε μία ή στην περίπτωση αλλαγής της νομικής μορφής της οντότητας, τότε η καινούργια οντότητα που έχει δημιουργηθεί διατηρεί την υποχρέωση της συμμόρφωσης των προηγούμενων οντοτήτων, σύμφωνα με όσα προβλέπει νόμος 4308/2014 (Καρυδάκη & Μετσαι, 2019).

Οποιαδήποτε συναλλαγή της οντότητας με επιχείρηση εκτός χώρας απαιτεί έκδοση των ανάλογων παραστατικών, χωρίς αυτά να είναι απαραίτητο να είναι διατυπωμένα στην ελληνική γλώσσα. Σε τέτοια, πάντως, περίπτωση η οντότητα υποχρεούται από το άρθρο 5 παρ. 17 να προσκομίσει στις αρχές και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς, όταν και εφόσον της ζητηθεί, τη μετάφραση κάθε παραστατικού και αρχείου που είναι διατυπωμένο σε ξένη γλώσσα και σε περίπτωση που τα χρηματικά ποσά που αναγράφονται σε αυτά είναι σε ξένο

νόμισμα και γίνει η μετατροπή στο νόμισμα της χώρας. Αυτή η διαδικασία μετατροπής ακολουθεί τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4308/2014, ενώ συνολικά η μετάφραση αρχείων και παραστατικών οφείλει να ολοκληρωθεί στο χρονικό διάστημα που θα υποδείξουν οι αρμόδιες αρχές (Κορομηλάς et al., 2016).

Η ανάθεση της τήρησης του συνόλου ή μέρους του λογιστικού συστήματος και η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο αποτελεί δικαίωμα που διατηρεί η οντότητα. Η δυνατότητα όμως αυτή δεν απαλλάσσουν την οντότητα από την ευθύνη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των αρχείων, τα οποία πρέπει να συμβαδίζουν με την νομοθεσία. Εφόσον η οντότητα απασχολεί εξωτερικό λογιστή, τότε αποτελεί μέρος των ευθυνών του η αгаστή συνεργασία του με τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές, στην περίπτωση που κάτι τέτοιο του ζητηθεί. Σε αντίθετη περίπτωση, η ευθύνη της άρνησης συνεργασίας του εξωτερικού λογιστή βαραίνει, βάσει νόμου, και την οντότητα (Χυτήρογλου, 2018).

Ο χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων που τηρεί η οντότητα ορίζεται με σαφήνεια στο άρθρο 6 του Ν.4308/2014. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση που η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα παραστατικά που εκδίδει ή λαμβάνει κάθε μήνα πρέπει να γίνεται έως το τέλος του επόμενου μήνα. Σε περίπτωση που η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, τότε το χρονικό περιθώριο της ενημέρωσης των εκδιδόμενων και λαμβανόμενων παραστατικών κάθε ημερολογιακού τριμήνου επεκτείνεται έως το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του συγκεκριμένου τριμήνου. Σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις, η οντότητα υποχρεούται να ολοκληρώσει την ενημέρωση εντός του χρονικού διαστήματος που απαιτείται, ώστε να συνταχθούν έγκαιρα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της (Κορομηλάς et al., 2016).

Η διαδικασία απογραφής της ποσότητας των αποθεμάτων μπορεί να διενεργηθεί σε χρόνο που κρίνεται ως κατάλληλος για να μην τίθεται υπό αμφισβήτηση η αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς της χρηματοοικονομικής κατάστασης της οντότητας. Πιο διαδεδομένη ημερομηνία απογραφής είναι αυτή που πραγματοποιείται στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, η απογραφή τέλους χρήσης, η οποία και γίνεται σε κάποιες

περιπτώσεις και με παρουσία ελεγκτή και λογιστή. Ο χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου πρέπει να είναι συντομότερος από τους έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου και από το χρονικό περιθώριο που ορίζεται από τη νομοθεσία της χώρας ως εύλογο για να εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις των εταιρειών (Σταματόπουλος et al., 2015).

Αναφορικά με το χρονικό διάστημα για το οποίο η οντότητα οφείλει να διατηρεί τα λογιστικά της αρχεία, ο νόμος 4308/2014 ορίζει πως πρέπει να ξεπερνά τα πέντε έτη από τη λήξη της περιόδου και το χρόνο που άλλη νομοθεσία μπορεί να ορίζει. Η οντότητα διατηρεί το δικαίωμα της φύλαξης των αρχείων σε οποιαδήποτε μορφή επιλέγει, υπό την προϋπόθεση πως σε περίπτωση ελέγχου, η διαδικασία θα διευκολυνθεί με την ύπαρξη συστήματος αναζήτησης, εμφάνισης, εκτύπωσης ή αναπαραγωγής των αρχείων. Σχετικά με τα τιμολόγια γίνεται ειδική μνεία στο νόμο που προβλέπει τη διαφύλαξη των δεδομένων που συμβάλλουν στην διατήρηση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας του περιεχομένου τους (Καρυδάκη & Μετσαι, 2019).

3. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) και η Εφαρμογή τους στις Α.Ε.

3.1. Διοικητικό Πλαίσιο και Οικονομικές Καταστάσεις Ανωνύμων Εταιρειών

Η Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 ενσωματώθηκε στο άρθρο 2 του, σχετικού με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Νόμου 4308/2014. Βάσει αυτού, οι ανώνυμες εταιρείες διακρίνονται σε «πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες» επιχειρήσεις ή «οντότητες». Στη συνέχεια, υπήρξε αναδιαμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών μέσω του Νόμου 4548/2018, ο οποίος έχει τεθεί σε ισχύ από την 1/1/2019. Η διάκριση των ανωνύμων εταιρειών, στα πλαίσια του νέου αυτού νόμου, σε «πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες» επιχειρήσεις (άρθρο 2, παρ. ια) βρίσκεται σε αντιστοιχία με τη νομοθεσία περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Ν. 4308/2014 (Κορομηλάς et al., 2016).

Στο ίδιο νομοθετικό πλαίσιο τίθεται ως διακριτικό χαρακτηριστικό των νεοϊδρυόμενων ανωνύμων εταιρειών -έως την κατάρτιση του πρώτου τους ισολογισμού- το όριο των 100.000 ευρώ για τις «πολύ μικρές», των 500.000 ευρώ για τις «μικρές» και του 1.000.000 ευρώ για τις «μεσαίες». Ως μεγάλες δε ανώνυμες εταιρείες ορίζονται αυτές, το κεφάλαιο των οποίων ξεπερνά το 1.000.000 ευρώ (Μαδούρα & Δούμα, 2020).

Συγκεντρωτικά, ως «πολύ μικρές» ορίζονται οι νεοϊδρυόμενες ανώνυμες εταιρείες (με έναρξη λειτουργίας αρχομένης από την 1/1/2019), το κεφάλαιο των οποίων μέχρι και την κατάρτιση του πρώτου ισολογισμού τους δεν ξεπερνά τις 100.000 ευρώ (άρθρο 2, παρ. ια, Ν. 4548/2018). Όσον αφορά στις ήδη υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες, ο χαρακτηρισμός τους ως «πολύ μικρές» προκύπτει εφόσον κατά τη λήξη δύο συνεχών εταιρικών περιόδων ή χρήσεων δεν παρουσιάζεται υπέρβαση στα αριθμητικά όρια των οικονομικών τους καταστάσεων στις δύο εκ των ακολούθων τριών παραμέτρων: συνολικά ενεργητικά ή περιουσιακά στοιχεία της τάξεως των 350.000 ευρώ, καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών τους της τάξεως των 700.000 ευρώ, και μέσος όρος των κατά περίοδο εργαζόμενων σε αυτήν τα 10 άτομα (άρθρο 2, Ν. 4308/2014) (Μαδούρα & Δούμα, 2020).

Ως «μικρές» ορίζονται, στο προαναφερθέν νομοθετικό πλαίσιο (άρθρο 2, Ν. 4308/2014), οι νεοϊδρυόμενες ανώνυμες εταιρείες (με έναρξη λειτουργίας αρχομένης από την 1/1/2019), το κεφάλαιο των οποίων μέχρι και την κατάρτιση του πρώτου ισολογισμού τους δεν ξεπερνά το ποσό των 500.000 ευρώ. Αναφορικά με τις ήδη υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες, ο χαρακτηρισμός τους ως «μικρές» προκύπτει εφόσον κατά τη λήξη δύο συνεχών εταιρικών περιόδων ή χρήσεων δεν παρουσιάζεται υπέρβαση στα αριθμητικά όρια των οικονομικών τους καταστάσεων στις δύο εκ των ακολούθων τριών παραμέτρων: συνολικά ενεργητικά ή περιουσιακά στοιχεία της τάξεως των 4.000.000 ευρώ, καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών τους της τάξεως των 8.000.000 ευρώ, και μέσος όρος των κατά περίοδο εργαζόμενων σε αυτήν τα 50 άτομα (Μαδούρα & Δούμα, 2020).

Ο σχετικός με τις ανώνυμες εταιρείες νόμος 4548/2018 προβλέπει στις διατάξεις του τριμελή -τουλάχιστον- διοικητικά συμβούλια, με εξαίρεση τις μικρές και πολύ μικρές ανώνυμες εταιρείες, στις οποίες από 1/1/2019, βάσει του άρθρου 115 του Ν. 4548/2018, δίνεται η δυνατότητα διορισμού ενός μονομελούς διοικητικού οργάνου με το ρόλο του συμβούλου-διαχειριστή. Στην αιτιολογία της συγκεκριμένης πρόβλεψης σχετικά με το διορισμό μονομελούς διοικητικού συμβουλίου για τις μικρές και πολύ μικρές ανώνυμες εταιρείες γίνεται λόγος για μια ευκαιρία που δίνεται στις εταιρείες αυτές ώστε να ελαττώσουν το κόστος λειτουργίας τους, εφόσον το μέγεθός τους δεν καθιστά απαραίτητη την ενασχόληση περισσότερων του ενός ατόμων σε διοικητική θέση (Χυτήρογλου, 2018).

Έχει αποδειχτεί, εξάλλου, εμπράκτως πως με την άσκηση της διοίκησης στην πλειονότητα των μικρών ανωνύμων εταιρειών είναι συνήθως επιφορτισμένος ένας υπεύθυνος, χωρίς τα υπόλοιπα μέλη να διαδραματίζουν κάποιον ουσιαστικό ρόλο. Το άρθρο 115 του νόμου 4548/2018 ορίζει μέσω των διατάξεών του το συνολικό πλαίσιο λειτουργίας του «συμβούλου-διαχειριστή», μέσω των οποίων διαπιστώνεται και η διάθεση απλούστευσης του συνολικού πλαισίου διοικητικής λειτουργίας της εταιρείας. Αξίζει να αναφερθεί πως το συγκεκριμένο άρθρο προβλέπει πως από τη στιγμή που εισάγεται το μονομελές διοικητικό όργανο δεν επιτρέπεται ο διορισμός επιπλέον μελών, ούτε η ύπαρξη διμελούς συμβουλίου (Μαδούρα & Δούμα, 2020).

Συγκεκριμένα, στο κείμενο του άρθρου 115 του Ν. 4548/2018 που φέρει τον τίτλο «Δυνατότητα διορισμού μονομελούς διοικητικού οργάνου (σύμβουλος-διαχειριστής)» αναφέρεται πως δίνεται η δυνατότητα μέσω του καταστατικού της εταιρείας να διορίζεται μονομελές διοικητικό όργανο (σύμβουλος-διαχειριστής), το οποίο θα εκλέγεται από τη γενική συνέλευση της εταιρείας και θα πρέπει να είναι φυσικό πρόσωπο. Επίσης, αναφέρει πως οι αρμοδιότητες, τα καθήκοντα, οι εξουσίες, η αστική και ποινική ευθύνη, η αμοιβή, ο διορισμός κάποιου αναπληρωματικού μέλους που θα αναλαμβάνει το ρόλο του συμβούλου-διαχειριστή και τα υπόλοιπα θέματα που αφορούν στη διοίκηση, αλλά και αυτά της συνολικής διαδικασίας (προϋποθέσεις εκλογής, διορισμός) θα διέπονται από τους κανόνες που είναι σε ισχύ για το διοικητικό συμβούλιο, εφόσον αυτές συμβαδίζουν με το χαρακτήρα του συμβούλου-διαχειριστή ως μονομελούς οργάνου (Μαδούρα & Δούμα, 2020).

Στο ίδιο κείμενο διευκρινίζεται πως ο σύμβουλος-διαχειριστής είναι επιφορτισμένος με την ενημέρωση των μετόχων είτε μέσω της σύγκλησης γενικής συνέλευσης είτε κατά μόνας σε περίπτωση που προκύπτει η ανάγκη για ενημέρωση των υπολοίπων μελών του διοικητικού συμβουλίου, εφαρμόζοντας την αρχή της ισότιμης μεταχείρισης. Η δε άδεια σύναψης συμβάσεως μεταξύ της εταιρείας και του συμβούλου-διαχειριστή αποτελεί αρμοδιότητα της γενικής συνέλευσης, όπως αυτό περιγράφεται στο άρθρο 99. Προβλέπεται επίσης, πως θέματα που δεν αφορούν την τρέχουσα διαχείριση ή αποτελούν καταχωριστές στο ΓΕΜΗ πράξεις, αποφασίζονται από τον σύμβουλο-διαχειριστή και καταχωρίζονται στο βιβλίο πρακτικών της εταιρείας. Διευκρινίζεται, τέλος, στο συγκεκριμένο κείμενο πως το άρθρο 115 δεν βρίσκει εφαρμογή σε μεσαίες και μεγάλες εταιρείες ή εταιρείες με μετοχές εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά (Καρυδάκη & Μετσαι, 2019).

Το άρθρο 183 στην πρώτη του παράγραφο παρέχει τη δυνατότητα εναρμόνισης των καταστατικών μιας εταιρείας με τις νέες ρυθμίσεις που προβλέπει ο νόμος 4548/2018, με τις ανάλογες τροποποιήσεις, οι οποίες, εφόσον πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια του έτους, μπορούν να αποφασιστούν με πλειοψηφία ή απλή απαρτία. Εντοπίζονται, επομένως, ομοιότητες της συγκεκριμένης διάταξης με το άρθρο 79, παρ. 10, του Ν. 3604/2007 (Μαδούρα & Δούμα, 2020).

Ο νομοθέτης έχει προβλέψει, επιπλέον, την παροχή διευκολύνσεων στις πολύ μικρές ανώνυμες εταιρείες, αναφορικά με τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης και τη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Συγκεκριμένα, παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρείες να μην εφαρμόσουν μια σειρά από διατάξεις του Ν. 4308/2014, εφόσον συντάσσουν συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρο 30, παρ.7, Ν. 4308/2014). Δεν υποχρεούνται, λοιπόν, να εφαρμόσουν την παράγραφο 9 του άρθρου 17 του Ν. 4308/2014 περί δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου αναφορικά με την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επίσης, δεν προχωρούν σε εφαρμογή του άρθρου 24 του περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία, ενώ τους δίνεται και η δυνατότητα να μην εφαρμόσουν τις παραγράφους 1 μέχρι 3 του άρθρου 28 του Ν. 4308/2014 που αφορά στις περιπτώσεις αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών. Οι επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζεται στην περίοδο που γίνεται η αλλαγή της λογιστικής πολιτικής ή την χρονική περίοδο που εντοπίζεται το λάθος (Κορομηλάς et al., 2016).

Παρέχεται, επιπροσθέτως, στις εταιρείες η δυνατότητα κατάρτισης συνοπτικού ισολογισμού και συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, υπό την προϋπόθεση να μην υπάρχει σύγκρουση με τις προβλέψεις άλλης νομοθεσίας (άρθρο 16, παρ. 7, του Ν. 4308/2014. Ακόμη, τους δίνεται η δυνατότητα κατάρτισης συνοπτικού προσαρτήματος, στο οποίο να συμπεριλαμβάνουν αποκλειστικά τις πληροφορίες των παραγράφων 3, 16, 25 και 34 του άρθρου 29, ενώ, ταυτόχρονα, διατηρούν το δικαίωμα μη παροχής των υπολοίπων πληροφοριών του άρθρου 29, του Ν. 4308/2014 (άρθρο 30, παρ. 8, Ν. 4308/2014). Οι εταιρείες αυτές απαλλάσσονται από την υποχρέωση δημοσίευσης έκθεσης διαχείρισης (άρθρο 149, παρ.2, Ν. 4548/2018) και αποκτούν το δικαίωμα κατάρτισης συνοπτικής έκθεσης διοικητικού συμβουλίου (άρθρο 150, παρ. 4 και 5, Ν. 4548/2018). Στον Ν. 4336/2015, τέλος, δεν γίνεται αναφορά αναφορικά με την υποχρέωση ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των πολύ μικρών εταιρειών από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές (Μαδούρα & Δούμα, 2020).

Οι δε μικρές ανώνυμες εταιρείες έχουν την υποχρέωση να καταρτούν χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει των υποδειγμάτων του Ν. 4308/2014, να προβούν στη σύνταξη έκθεσης διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου ή του διαχειριστή κατά τις διατάξεις του άρθρου 150, του Ν. 548/2018, και να προχωρήσουν στη σύνταξη του προσαρτήματος σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 9, Ν. 4308/2014, δηλαδή να προβούν στην παροχή πληροφοριών που αφορούν αποκλειστικά στις παραγράφους 3 έως 8, 10, 13, 14, 16 έως και 18, 23(α) και 25 του άρθρου 29. Ο νόμος 4336/2015 προβλέπει, επίσης, τον προαιρετικό χαρακτήρα του ελέγχου των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές (Κορομηλάς et al., 2016).

3.2. Νομοθετικό Πλαίσιο Ε.Λ.Π. και Ανώνυμων Εταιριών

Όσα νομικά πρόσωπα έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. Επίσης, τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, σε περίπτωση που το σύνολο των άμεσων ή έμμεσων εταίρων των συγκεκριμένων προσώπων έχουν περιορισμένη ευθύνη που προκύπτει από την ιδιότητά τους ως νομικών προσώπων της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της συγκεκριμένης περίπτωσης. Ακόμη, ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση και οποιαδήποτε άλλη οντότητα ιδιωτικού τομέα, η οποία έχει την υποχρέωση να εφαρμόσει το συγκεκριμένο νόμο βάσει φορολογικής ή άλλης νομοθετικής διάταξης. Τέλος, κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες δημοσίου τομέα ή ελεγχόμενες ή τελούσες υπό την εποπτεία του Δημοσίου, στην περίπτωση που δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 (Βάνας, 2016).

Υποχρεούνται να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα, υιοθετημένα από την Ευρωπαϊκή Ένωση, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) σχετικά με τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ), οι

ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005, οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999, οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν. 2367/1995, οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/EK), καθώς επίσης και οι οντότητες χαρτοφυλακίου (Κορομηλάς et al., 2016).

Όσοι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/EK) λειτουργούν είτε με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ) επιμετρούν στην εύλογη αξία του ενεργητικού τους, το οποίο αναφέρεται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 59 του ν. 4099/2012 (παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 της Οδηγίας 2009/65/EK). Ο δε προσδιορισμός των εύλογων αξιών και οι σχετικές γνωστοποιήσεις πραγματοποιούνται βάσει των Δ.Π.Χ.Α. Οι διαφορές στην επιμέτρηση του κατεχόμενου στο τέλος της περιόδου ενεργητικού του σημείου (α) αυτής της παραγράφου καταχωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου, στην Κατάσταση Εξέλιξης των Καθαρών Περιουσιακών Στοιχείων. Επίσης, γίνεται εφαρμογή των άρθρων 3 έως και 15 του παρόντος νόμου, όπως επίσης, κατά περίπτωση, τα άρθρα 16 έως και 30 και 37 έως και 40 του παρόντος νόμου, που αναφέρονται στα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα και τις ζημιές (Χυτήρογλου, 2018).

3.3. Πεδίο Εφαρμογής των Ε.Λ.Π.

Στις 20 Νοεμβρίου του 2014 ψηφίστηκε νόμος από το Κοινοβούλιο ο οποίος αφορούσε τα νέα ΕΛΠ με την προοπτική εφαρμογής από την πρώτη μέσα του επόμενου έτους. Ο νέος νόμος ακύρωσε τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και ταυτόχρονα οποιαδήποτε άλλη διάταξη ή εγκύκλιο είναι εκδοθεί συναρτήσει αυτού, ή του Ελληνικού Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Επιπλέον, έφερε αλλαγές σε ότι αφορούσε τα βιβλία και τα αρχεία. Αναθεώρησε τους νόμους Ν.2190/1920 και Ν.3190/1955 καθώς καταργήθηκαν κάποιες από τις διατάξεις τους. Καταργήθηκαν, επίσης, οι ΕΛΠ (ΠΔ 1123/1980) το λογιστικό σχέδιο για τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές, από τον

N.2065/1992 οι διατάξεις σχετικά με τα ακίνητα και αυτές που σχετίζονταν με τα φορολογικά μηχανήματα από τον Ν.1809/1998 (Κορομηλάς et al., 2016).

Απαρτίζεται από 8 Κεφάλαια. Το πρώτο Κεφάλαιο οριοθετεί το πλαίσιο εφαρμογής του Νόμου και τα φυσικά πρόσωπα που αφορά. Το Κεφάλαιο 2 με τίτλο Λογιστικά Αρχεία ορίζει τους κανόνες για την τήρηση των βιβλίων και το Κεφάλαιο 3 σχετίζεται με την έκδοση φορολογικών μητρώων. Πρόκειται για διατάξεις απλές, απαλλαγμένες από την τυπολατρία τους ΚΦΑΣ. Ιδιαίτερο χαρακτηριστικό του είναι ότι η απόδειξη εφαρμογής του νόμου σε τυχόν έλεγχο αφορά το εκάστοτε νομικό πρόσωπο. Τα 4 επόμενα κεφάλαια εισάγουν νέα λογιστικά πρότυπα και οικονομικές καταστάσεις με υποχρεωτική εφαρμογή από την 1/1/2015. Τέλος, το όγδοο κεφάλαιο προβλέπει τα πιθανά ζητήματα που θα ανακύψουν όταν ο νόμος εφαρμοστεί για πρώτη φορά και προτείνει λύσεις (Βάνας, 2016).

Ο εν λόγω νόμος αφορά νομικές οντότητες ιδιωτικού δικαίου όπως Α.Ε. , Ε.Π.Ε., προσωπικές εταιρείες, εταιρείες ιδιωτικού δικαίου κ.α. και ορίζει τις οντότητες που υποχρεούνται να διαμορφώνουν τις οικονομικές καταστάσεις τους κατά τα ΔΠΧΑ ή εθελοντικά κατά τα ΔΠΧΠ. Όσες από τις εταιρείες συντάσσουν τις καταστάσεις τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα νέα ΕΛΠ (Χυτήρογλου, 2018).

Πολύ μικρές επιχειρήσεις είναι οι Ε.Ε., οι εταιρικές σχέσεις και οι προσωπικές εταιρείες με ακαθάριστο εισόδημα μικρότερο των 1.500.000 ευρώ. Μια οντότητα αλλάζει κατηγορία όταν πάψει να πληρεί κάποιο από τα παραπάνω κριτήρια για δύο διαδοχικές φορές. Μετά τον πέρας και της δεύτερης περιόδου ενεργοποιείται η αλλαγή κατηγορίας. Η κατηγορία στην οποία ανήκει κάθε οντότητα καθορίζει τις υποχρεώσεις της και τον τρόπο με τον οποίο πρέπει αυτή να καταρτίζει την οικονομική της κατάσταση (Κορομηλάς et al., 2016).

Μια οντότητα που δεν έχει την υποχρέωση να συντάσσει οικονομική κατάσταση μπορεί να έχει λογιστικά βιβλία ενιαίας εγγραφής. Σε αντίθετη περίπτωση είναι υποχρεωτική η χρήση της μεθόδου διπλής εισόδου. Τότε ο εν λόγω φορέας πρέπει να διατηρεί αρχείο καταγραφής γεγονότων και συναλλαγών (ημερήσιο περιοδικό), αναλυτικό κατάλογο των αλλαγών που

πραγματοποιούνται σε κάθε λογαριασμό και δοκιμαστικό υπόλοιπο στο οποίο θα καταγράφονται οι χρεώσεις, οι πιστώσεις και το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού (Βάνας, 2016).

Η γλώσσα των λογιστικών φύλλων, ενώ τα φορολογικά αρχεία τηρούνται σε οποιαδήποτε άλλη γλώσσα. Επιπρόσθετα είναι σημαντικό να τηρείται αρχείο στο οποίο θα καταγράφονται όλες οι αλλαγές που θα γίνουν ακολουθώντας τους φορολογικούς νόμους για να προκύψουν τα ορθά φορολογικά αποτελέσματα από φορολογικές βάσεις είτε από τα ΔΠΧΑ είτε από τις νέες ΓΠΛΑ (Καρυδάκη & Μετσαι, 2019).

Ρήτρα που προκύπτει από τον νόμο είναι η τήρηση Ημερομηνία Ισολογισμού, φακέλων των οποίων η ημερομηνία αναφοράς συμπίπτει με το τέλος της χρήσης τους. Τέτοιοι φάκελοι είναι οι φάκελοι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ο φάκελος του κύριου αποθέματος, ο φάκελος του αποθέματος που ανήκουν σε τρίτους, ο φάκελος των άλλων περιουσιακών στοιχείων, ο φάκελος των ιδίων κεφαλαίων και των υποχρεώσεων κ.λπ. ια περιέχουν πληροφορίες που μοιάζουν με αυτές του Πάγιου Μητρώου της απογραφής και του ισολογισμού. Αυτού του είδους τα αρχεία είναι σημαντικό να τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές της ορθότητας, της πληρότητας και κατόπιν διαταγής. Σε αυτά καταγράφονται όλες οι σχετικές με την εκάστοτε οντότητα πληροφορίες. Η δομή και η ορθή τήρησή τους είναι αναγκαίες, ώστε ο εκάστοτε ειδικός να μπορεί να μελετήσει τις οικονομικές αλλαγές, την παρουσία της οντότητας και την κινητικότητα αυτής στα πλαίσια κάποιου διαστήματος, ενώ είναι σημαντική η στέρεα τεκμηρίωση. Κάθε οντότητα είναι σημαντικό να ορίσει ελεγκτικούς μηχανισμούς ώστε να υπάρξει μια αλυσίδα ελέγχου για κάθε οικονομικό γεγονός μέχρι τη στιγμή που θα γίνει ο διακανονισμός του. Ακόμα είναι σημαντικό ώστε οι συναλλαγές και τα γεγονότα να εντάσσονται στις οικονομικές καταστάσεις και να είναι δυνατή η επικύρωση της αυθεντικότητας των εγγράφων και άρα η εγκυρότητα της συναλλαγής. Τέλος, είναι κρίσιμο για την ύπαρξη απογραφής για τον πελάτη και τον προμηθευτή όπου και αν γίνεται αυτή (Κορομηλάς et al., 2016).

3.4. Κατάρτιση Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Το σαφές και ισχυρό νομικό πλαίσιο που αφορά τον έλεγχο των οικονομικών οντοτήτων

είναι απόλυτα προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χωρίς να εξαιρούνται οι δημόσιες οντότητες. Και οι τελευταίες ελέγχονται από επίσημους ελεγκτές και δημοσιεύουν αντίστοιχες εκθέσεις. Ο Ν. 4336/2015 ορίζει με σαφήνεια στις «Διατάξεις περί συντάξεων - Επικύρωση του σχεδίου Συμφωνίας Χρηματοδοτικής Βοήθειας του Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Σταθερότητας (ΕΜΣ) για την εφαρμογή της Χρηματοδοτικής Συμφωνίας» ότι ο υποχρεωτικός έλεγχος αφορά οντότητες δημόσιου συμφέροντος, μεσαίες ή μεγάλες και μεγάλες οντότητες ιδιωτικού συμφέροντος. Ο Ν. 4308/2014 ορίζει ως μεγάλες οντότητες στο άρθρο 2 αυτές που έχουν ενεργητικό της τάξης των 20εκατομμυρίων και καθαρό κύκλο εργασιών 40 εκατομμύρια με 250 άτομα. Οι μεσαίες οικονομικές οντότητες έχουν 4 εκατομμύρια περιουσιακά στοιχεία, περίπου εργαζόμενους και καθαρό κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ. Για αυτές τις τελευταίες είναι υποχρεωτική η τήρηση ισολογισμού, κατάστασης εσόδων, καθαρής θέσης και σημειώσεων (Βάνας, 2016).

Ένα ακόμα κριτήριο για την υποχρεωτική κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων είναι η ύπαρξη ομάδας οντοτήτων μιας εκ των οποίων είναι η μητρική εταιρεία και οι υπόλοιπες θυγατρικές, όπως ορίζεται από τον Ν. 4308/2014 άρθρο 31 παράγραφος 1. Αυτές οι ενοποιήσεις θεωρούνται μεγάλες όταν έχουν ενεργητικό 20.000.000 ευρώ, καθαρό κύκλο εργασιών 40.000.000 ευρώ και περίπου 250 εργαζόμενους (Κορομηλάς et al., 2016).

Η οδηγία 2104/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αξίζει να τονιστούν ορισμένα σημεία ιδιαίτερης ρυθμίζει το επάγγελμα του ελεγκτή. Σύμφωνα με αυτή δικαίωμα να διενεργούν ελέγχους έχουν μόνο ελεγκτές – λογιστές μέλη του Ινστιτούτου Πιστοποιημένων Λογιστών, δικαίωμα που δίνεται από το Συμβούλιο Ελέγχου των Ελληνικών Λογιστικών και Ελέγχων Προτύπων, όπως ακριβώς ορίζει ο Νόμος 4449/2017. Η αρμοδιότητα αυτή δίνεται και από την ΗΑΑΣΟΒ σε ελεγκτικές εταιρείες που είναι είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα και εγγράφονται σε ειδικό δημόσιο μητρώο το οποίο δημοσιεύεται διαδικτυακά και είναι προσπελάσιμο από τους πολίτες (Μαδούρα & Δούμα, 2020).

Ο νόμιμος έλεγχος της οικονομικής κατάστασης της οντότητας προϋποθέτει επίσης την

νομιμότητά της και αποκλείει περιπτώσεις καταδίκης για κλοπή, υπεξαίρεση, δωροδοκία, παραβίαση καθήκοντος και οποιοδήποτε έγκλημα κατά της σεξουαλικής ελευθερίας ή οικονομικού εγκλήματος εκμετάλλευση σεξουαλικής ζωής ή κακούργημα. Απαραίτητη είναι επιπλέον η κατοχή πτυχίου από ίδρυμα ανώτατης εκπαίδευσης και η επιτυχημένη εξέταση σε δεκαεννιά μαθήματα πάνω σε ζητήματα λογιστικά, ελεγκτικά, αστικά, εμπορικά, εταιρικά και πτωχευτικά, φορολογικά, ασφαλιστικά και εργατικά, την επιστήμη των υπολογιστών, την οικονομία των επιχειρήσεων, τη δημοσιονομική διαχείριση και, τέλος, τα μαθηματικά και τις στατιστικές. Για να εξασφαλιστεί η άδεια επαγγέλματος είναι αναγκαία η διετής πρακτικής άσκησης σε αντίστοιχο γραφείο. Τέλος, το Συμβούλιο Ελέγχου και Επίβλεψης Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και Ελέγχων απαιτεί τη συμμετοχή σε προγράμματα συνεχόμενης εκπαίδευσης εκ μέρους των ελεγκτών (Δαλιάνη & Δεληγιάννη 2014).

Όσον αφορά την άσκηση του επαγγέλματος εκ μέρους των ελεγκτών είναι αναγκαίο οι τελευταίοι να εφαρμόζουν όλες τις οδηγίες της Διεθνούς Ομοσπονδίας Κώδικα Δεοντολογίας για επαγγελματίες λογιστές. Οι νόμοι που σχετίζονται με τις διαδικασίες αυτές εστιάζουν στην εξέταση των πιθανών κινδύνων λόγω απάτης ή εκούσιου/ακούσιου λάθους. Επιπρόσθετα, ορίζεται ως προϋπόθεση διενέργειας ελέγχου η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα και επεξηγεί αναλυτικά όλα τα αναγκαία μέτρα που πρέπει να ληφθούν για την εξασφάλισή τους. Άλλη σημαντική απαίτηση είναι η εμπιστευτικότητα και η τήρηση του απορρήτου εκ μέρους των επαγγελματιών. Από τον νόμο ορίζεται ακόμη και η αυστηρή εσωτερική οργάνωση των εταιρειών η οποία θα πρέπει να πληροί όλες τις προδιαγραφές της Διεθνούς Ομοσπονδίας Διεθνών Προτύπων για τον Έλεγχο Ποιότητας, ενώ για να παραχωρηθεί το δικαίωμα ελέγχου είναι αναγκαία η τήρηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της Οδηγίας 2014/56 / ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (Νόμος 4449/2017) και (ΕΕ) 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, ενώ διενεργούνται με βάση τις αρχές του Διεθνούς Ελεγκτικού Προτύπου 600. Μάλιστα, την ευθύνη για την πραγματοποίηση του ελέγχου ανήκει στον ανάδοχο εταίρο της εταιρείας. Η έκθεση του ελεγκτή συντάσσεται με βάση τις οδηγίες από το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο

700 και τα άλλα επαγγελματικά πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, ενώ για τις οντότητες δημόσιου χαρακτήρα συνυπολογίζονται και οδηγίες που έχει εκδώσει το ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο στον κανονισμό (ΕΕ) 537/2014. Από την άλλη πλευρά, οι ίδιες οι ελεγκτικές δομές ελέγχονται από το Συμβούλιο Ελέγχου και Επίβλεψης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και Ελέγχων, ενώ ορίζονται ποινές για τυχόν παραβάσεις (Κορομηλάς et al., 2016).

Τα άρθρα 44 και 48 του Ν. 4449/2017 αφορούν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων δημοσίων οντοτήτων και ακολουθούν την οδηγία 2104/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου. Το άρθρο 44 ορίζει τις απαιτήσεις για τις επιτροπές ελέγχου που σχετίζονται με αυτές τις οντότητες, τα προσόντα των ελεγκτών, τις ακριβείς αρμοδιότητές τους. Καθορίζει επιπλέον τον διορισμό όλων των εποπτικών οργάνων π.χ. Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς που λειτουργούν ανεξάρτητα και ελέγχουν τις ελεγκτικές επιτροπές (Μαδούρα & Δούμα, 2020).

Από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω είναι σημαντικό να υπογραμμιστούν ιδιαίτερα τα εξής σημεία. Πρωτίστως η ανεξαρτησία του ελεγκτή και οι μη ελεγκτικές εργασίες που δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν από αυτούς τους ελεγκτές που έχουν οριστεί ως ανεξάρτητοι ελεγκτές οικονομικών καταστάσεων (Γρηγοράκος, 2014). Σημαντικό είναι το σημείο που τονίζει την υποχρεωτική εφαρμογή των διεθνών προτύπων ελέγχου και η ύπαρξη ενός ανεξάρτητου δημόσιου ελεγκτή με σκοπό τον ποιοτικό έλεγχο του ποιοτικού έργου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ο οποίος ονομάζεται ελεγκτής ποιότητας. Ακόμα η δομή και το περιεχόμενο της ελεγκτικής έκθεσης είναι αυστηρά ορισμένη και συντάσσεται με τα ελεγκτικά πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Ελέγχου. Η επιτροπή ελέγχου λαμβάνει επίσης μια έκθεση στην οποία αναφέρονται στην ανεξαρτησία των ελεγκτικών οργάνων, την ίδια την πράξη ελέγχου, τα συμπεράσματα και τα βασικά ζητήματα του ελέγχου. Τέλος, όλα τα ελεγκτικά όργανα οφείλουν να δημοσιεύουν κάθε χρόνο τα πεπραγμένα τους με σκοπό τη διαφάνεια και την ενημέρωση. Έχει καταταχθεί σαφές ότι όλο το νομικό πλαίσιο που σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις στην Ελλάδα καθορίζεται σύμφωνα με τα Διεθνή και Ευρωπαϊκά πρότυπα εξασφαλίζοντας έτσι την εμπιστοσύνη των επενδυτών (Κρυστάλλη,

2014).

3.5. Οικονομικές Καταστάσεις Α.Ε.

Κάθε ανώνυμη εταιρεία η οποία έχει ως έδρα των δραστηριοτήτων της την Ελλάδα οφείλει να καταρτίσει σε ετήσια βάση οικονομικές καταστάσεις με βάση συγκεκριμένα πρότυπα και κανόνες. Αυτές οι καταστάσεις είναι ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων, η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, η κατάσταση χρηματορροών. Η χρησιμότητα αυτών των καταστάσεων έγκειται στο ότι παρέχουν πληροφορίες τόσο στα στελέχη της εταιρείας όσο και σε τρίτους για την οικονομική της πορεία και κατάσταση. Αποκαλύπτουν επίσης τις οικονομικές επιδόσεις της εταιρείας, την απόδοση των στελεχών της και τη διαχείριση των πόρων της (Κορομηλάς et al., 2016).

3.5.1. Χρονικά Όρια Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων

Η διαδικασία ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων καθορίζεται από τα επιμέρους χαρακτηριστικά της οντότητας. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση που η οντότητα προβαίνει στη σύνταξη ισολογισμού, ενημερώνει αναφορικά με τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά κάθε μήνα έως το τέλος -το αργότερο- του επόμενου μήνα. Σε αντίθετη περίπτωση, ενημερώνει σχετικά με τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά κάθε ημερολογιακού τριμήνου έως -το αργότερο- το τέλος του μήνα που ακολουθεί τη λήξη κάθε τριμήνου (Μαρκάζου, 2014).

Με σκοπό, επίσης, να διασφαλιστεί η αξιοπιστία των δεδομένων σχετικά με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, προβλέπεται η διενέργεια του προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων στο κατάλληλο χρονικό διάστημα. Συνολικά, η χρονική περίοδος ολοκλήρωσης της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να είναι συντομότερη των έξι μηνών από τη λήξη της περιόδου ή συντομότερη από το χρονικό πλαίσιο που ορίζει η φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας ώστε να έχουν εκπληρωθεί οι υποχρεώσεις (Πετράκης, 2015).

3.5.2. Ισολογισμός

Ο Ισολογισμός είναι η κατάσταση η οποία παρέχει πολύ σημαντικές πληροφορίες για τα περιουσιακά στοιχεία μιας εταιρείας και για τις πηγές των κεφαλαίων της. Συντάσσεται

ετήσια στο τέλος μιας διαχειριστικής χρήσης και παρέχει πληροφορίες για την περιουσία της εταιρείας στα στελέχη της και όχι μόνο. Είναι χαρακτηριστικό ότι ο ισολογισμός δίνει πληροφορίες για τη συγχρονία των στοιχείων μιας εταιρείας, δηλαδή για μία δεδομένη χρονική στιγμή (Νιφορόπουλος, 2016).

Η λογική ενός ισολογισμού είναι η ισορροπία ανάμεσα στο σύνολο του παθητικού και του ενεργητικού. Το ενεργητικό αφορά όλα τα στοιχεία που διαθέτει μια εταιρεία και της επιτρέπουν να επιτύχει τους οικονομικούς της στόχους. Αντίθετα, το παθητικό αφορά τις πηγές από τις οποίες αντλήθηκαν τα κεφάλαια που εξασφάλισαν στην εταιρεία τα μέσα για να επιτύχει τους στόχους της. Το παθητικό χωρίζεται στις υποχρεώσεις και στην καθαρή θέση, δηλαδή τα κεφάλαια της εταιρείας. Οι υποχρεώσεις μιας εταιρείας σχετίζονται με τις απαιτήσεις άλλων π.χ. των προμηθευτών της προς αυτή, ενώ η καθαρή θέση με τις απαιτήσεις των μετόχων της. Με τον τρόπο αυτό η λογιστική ταυτότητα διαμορφώνεται ως εξής (Cohen & Karatzimas, 2016):

$$\text{Ενεργητικό (E)} = \text{Παθητικό (Π)} \quad \text{Ενεργητικό (E)} = \text{Υποχρεώσεις (Y)} + \text{Καθαρή θέση (ΚΘ)}$$

Πρέπει να σημειωθεί ότι ο τομέας στον οποίο δραστηριοποιείται μια εταιρεία και το αντικείμενο των εργασιών της καθορίζουν το ενεργητικό του Ισολογισμού.

Για να αντλήσει μία εταιρεία κεφάλαια έχει την επιλογή να ζητήσει τη συνδρομή των μετόχων της, είτε να αποπειραθεί να πάρει δάνειο (Καρυδάκη & Μετσαι, 2019).

Υπάρχουν διαφορετικές μορφές ισολογισμών κάθε μια από τις οποίες διακρίνεται από συγκεκριμένο τρόπο σύνταξης. Κάθε ισολογισμός πρέπει να αναφέρει την επωνυμία της εταιρείας και τη δραστηριότητά της επακριβώς. Πρέπει επίσης να αναφέρει τον τίτλο «Ισολογισμός», την ημερομηνία σύνταξής του και τη λογιστική χρήση στην οποία αναφέρεται. Ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο παρουσιάζονται τα στοιχεία ενός ισολογισμού μπορεί να έχει τη μορφή της οριζόντιας παράθεσης στοιχείων ή της κάθετης παράθεσης στοιχείων. Τα ελληνικά δεδομένα επιβάλλουν την οριζόντια παράθεση (Cohen & Karatzimas, 2016).

Τα είδη του ισολογισμού ποικίλουν ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο συντάσσονται και την περίοδο. Τα είδη του ισολογισμού ανάλογα με τον σκοπό τους είναι επτά. Ο Ισολογισμός ίδρυσης είναι ο πρώτος που οφείλει να συντάξει μία εταιρεία. Αυτός ο Ισολογισμός δεν δίνει άλλες πληροφορίες πέρα από τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας και τα κεφάλαια που έχουν δώσει οι μέτοχοι κατά τη σύσταση της εταιρείας και πριν ξεκινήσει να δραστηριοποιείται στον τομέα της. Ο Ισολογισμός εκμετάλλευσης είναι αυτός που συντάσσεται σε ετήσια βάση και δίνει πληροφορίες για το αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων της εταιρείας. Άλλο είδος ισολογισμού είναι ο Ισολογισμός συγχώνευσης ο οποίος συντάσσεται σε περίπτωση συγχώνευσης της εταιρείας. Αυτός ο ισολογισμός αποτυπώνει την κατάσταση της εταιρείας τη δεδομένη χρονική στιγμή. Φορολογικός είναι ο ισολογισμός που συμβάλλει στον υπολογισμό του φόρου που αναλογεί στην εταιρεία με βάση τα στοιχεία του ισολογισμού της. Τα τελευταία δύο είδη του ισολογισμού με βάση τον σκοπό του είναι ο Ενοποιημένος Ισολογισμός και ο Ισολογισμός Εκκαθάρισης. Ο πρώτος παρουσιάζει τα στοιχεία της εταιρείας και των θυγατρικών της και ο δεύτερος συντάσσεται κατά την εκκαθάριση μιας εταιρείας για να προσδιοριστούν τα περιουσιακά στοιχεία που θα εκποιηθούν (Cohen et al., 2015).

Οι Ισολογισμοί ανάλογα με την περίοδο κατά την οποία συντάσσονται είναι δύο ειδών, ετήσιοι και ενδιάμεσοι. Ο Ετήσιος Ισολογισμός συντάσσεται μια φορά το χρόνο στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης και είναι ο ισολογισμός που την κλείνει. Ενδιάμεσοι Ισολογισμοί είναι αυτοί που έχουν συνοπτικότερη μορφή και συντάσσονται στη διάρκεια και όχι στο τέλος μιας λογιστικής χρήσης. Κάθε χρόνο συντάσσονται 4 ενδιάμεσοι ισολογισμοί, ένας κάθε τρίμηνο. Αυτοί οι ισολογισμοί είναι περισσότερο χρήσιμοι για εταιρείες που έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, ώστε να ενημερώνονται οι επενδυτές (Κορομηλάς et al., 2016).

Όπως ήδη αναφέρθηκε τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα επιβάλλουν τη σύνταξη του Ισολογισμού με οριζόντια παράθεση στοιχείων και μορφή T

Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα ο ισολογισμός που οφείλει κάθε ανώνυμη εταιρεία να συντάσσει θα πρέπει να έχει οριζόντια παράθεση των στοιχείων του και την

μορφή (Τ). Οι ομάδες του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου που χρησιμοποιούνται για την σύνταξη ενός ισολογισμού είναι 5. Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία, Αποθέματα, Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, Καθαρή θέση, Υποχρεώσεις (Cohen et al., 2015).

3.5.3. Προσδιορισμός Αποτελεσμάτων

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης παρουσιάζει το κέρδος και τη ζημία που μπορεί να έχει μια εταιρεία στη διάρκεια μιας χρήσης. Αφορά όλα τα έσοδα, τα έξοδα, τα έκτακτα κέρδη και τις ζημιές (π.χ. πυρκαγιά κλοπή) της εταιρείας στη διάρκεια της χρήσης. Η κατάσταση αποτελεσμάτων συντάσσεται στο τέλος της λογιστικής και δίνει ένα αποτέλεσμα το οποίο είναι πολύ καθοριστικό για τις μελλοντικές κινήσεις της εταιρείας, τις δυνατότητες και τις προοπτικές της. Την κατάσταση αποτελεσμάτων λαμβάνουν υπ' όψιν τους οι δυνάμει επενδυτές μιας εταιρείας (Κορομηλάς et al., 2016).

Η δραστηριότητα μιας εταιρείας είτε σχετίζεται με την πώληση εμπορευμάτων είτε με την παροχή υπηρεσιών αποφέρει χρηματοοικονομική εισροή, δηλαδή έσοδα. Ως έσοδα λογίζονται τα χρήματα που εισρέουν σε μια επιχείρηση μετά την μεταβίβαση του αγαθού στον αγοραστή χωρίς να κρίνεται αναγκαία η είσπραξη της αμοιβής. Τα έσοδα κατ' είδος σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα παρακολουθούνται από την ομάδα 7 του ελληνικού λογιστικού σχεδίου (Μακαρονίδης, 2016).

- 70.01-70.02 Πωλήσεις εμπορευμάτων: Ο λογαριασμός αυτός αφορά πωλήσεις αγαθών της επιχείρησης και αφορά την κύρια δραστηριότητα της εταιρείας.
- 70.03-70.04 Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών: Αφορά πωλήσεις ημιτελών προϊόντων της εταιρείας.
- 70.05-70.06 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού: Αφορά πωλήσεις άχρηστου υλικού, υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών παγίων, ειδών συσκευασίας και άλλα.
- 70.07-70.08 Πωλήσεις υπηρεσιών: Αφορά την παροχή υπηρεσιών της εταιρείας, αρκεί να αποτελεί την κύρια δραστηριότητα της εταιρείας.

- 71 Λοιπά συνήθη έσοδα: Περιλαμβάνει εισροές από επιχορηγήσεις παγίων στοιχείων, επιδοτήσεις ΟΑΕΔ, ειδικές επιχορηγήσεις τόκων καθώς και επιχορηγήσεις πωλήσεων.
- 72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα: Σε αυτή την κατηγορία εμφανίζονται έσοδα από τόκους πωλήσεων καθώς και τόκοι δανείων από χορηγούμενα δάνεια η από καταθέσεις σε τράπεζες.
- 73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές: Αφορά πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν από την είσπραξη απαιτήσεων η την πληρωμή υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.
- 74 Έσοδα συμμετοχών: Αφορά έσοδα από μερίσματα τα οποία προκύπτουν από συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις θυγατρικές, κοινοπραξίες και άλλες.
- 75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων: Αφορά κέρδη τα οποία προκύπτουν από πώληση ακινήτων, μηχανημάτων, επίπλων κτλ. Καθώς και κέρδη από πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων (συμμετοχών, χρεογράφων).
- 76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων: Αφορά κέρδη που προκύπτουν από προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού, για επισφαλείς πελάτες, για εξαιρετικούς κινδύνους, για διαφορές φορολογικού ελέγχου κτλ. οι οποίες δεν εκδηλώθηκαν, καθώς και αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων.
- 77 Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία: Αφορά κέρδη τα οποία προκύπτουν από τον προσδιορισμό της αξίας περιουσιακών στοιχείων (ενσώματων παγίων, βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών στοιχείων).
- 78 Φόρος εισοδήματος: Αφορά φόρο ο οποίος αποτελεί έσοδο για την επιχείρηση.
- 79 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη: Αφορά έκτακτα και ανόργανα έσοδα όπως καταπτώσεις εγγυήσεων-ποινικών ρητρών, κέρδη από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων, από λαχνούς ομολογιακών δανείων κτλ.

Τα έσοδα μιας επιχείρησης κατατάσσονται σε κατηγορίες. Είναι τα οργανικά ή λειτουργικά (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, επιχορηγήσεις, συμμετοχές, τόκοι) τα οποία σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εταιρείας, αλλά και με άλλες δευτερεύουσας σημασίας

πρακτικές. Μία δεύτερη κατηγορία εσόδων είναι τα ανόργανα ή μη λειτουργικά (έσοδα προηγούμενων ετών, εισπράξεις από απαιτήσεις που έχουν παραγραφεί, έσοδα από καταπτώσεις εγγυήσεων και από συναλλαγματικές διαφορές). Τα ανόργανα έσοδα καθορίζονται από την ομάδα 8 του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου και σχετίζονται με δραστηριότητες της εταιρείας πέραν των τυπικών (Μακαρονίδης, 2016).

3.5.4. Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα επιτάσσουν κάθε επιχείρηση να παρουσιάζει ετήσια μέσω της οικονομικής κατάστασης τις μεταβολές των κεφαλαίων της, χωρίς να συμπεριλάβει τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους, ούτε τις συναλλαγές με αυτούς. Η οικονομική κατάσταση που ταιριάζει σε αυτή την περίπτωση είναι η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων στην οποία παρουσιάζονται όλες οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας και το τελικό αποτέλεσμα χρήσης, θετικό ή αρνητικό. Αυτή η οικονομική κατάσταση μπορεί να αντικαταστήσει τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων που ανήκει και αυτός στις οικονομικές καταστάσεις (Κορομηλάς et al., 2016).

Ένας πίνακας μεταβολής ιδίων κεφαλαίων πρέπει να περιλαμβάνει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσης, δηλαδή το κέρδος ή την ζημιά, όλα τα έσοδα, έξοδα καθώς και κέρδη, ζημιές τα οποία καταχωρούνται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, την επίδραση που είχαν στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης οι διορθώσεις λαθών του παρελθόντος αλλά και οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές της επιχείρησης, το επί των συνολικών εσόδων και εξόδων ποσό το οποίο αφορά τους μετόχους της μητρικής εταιρείας (Σε περίπτωση που υπάρχει μητρική και θυγατρικές εταιρείες. Αυτή η οικονομική κατάσταση επίσης πρέπει να αποτυπώνει τις συναλλαγές με τους μετόχους, τον τρόπο που επηρεάζει η αυξομείωση του μετοχικού κεφαλαίου το κεφάλαιο της εταιρείας και τα μετοχικά μερίσματα (Χύτης, 2016).

Επιπλέον η επιχείρηση στην κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων οφείλει να παρουσιάζει το σύνολο των συναλλαγών σε σχέση με τους μετόχους, όπως τις μεταβολές κεφαλαίου που οφείλονται σε αύξηση ή μείωση μετοχικού κεφαλαίου καθώς και τα μερίσματα που διανέμονται στους μετόχους (Χυτήρογλου, 2018).

Ο πίνακας μεταβολής ιδίων κεφαλαίων μπορεί να έχει συνοπτική μορφή ή να είναι πλήρης με τον πρώτο να αφορά επιχειρήσεις μικρότερες σε μέγεθος.

Για να καταρτισθούν οι ταμειακές ροές μιας επιχείρησης πρέπει να έχουν συνταχθεί δύο ισολογισμοί διαδοχικοί, η κατάσταση με τα ετήσια αποτελέσματα, η κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων και τα στοιχεία του προσαρτήματος (Μεταβολές παγίων, Αποσβέσεις, Μεταβολή μετοχικού κεφαλαίου) (Κορομηλάς et al., 2016).

Η κατάρτιση των ταμειακών ροών μπορεί να γίνει είτε άμεσα είτε έμμεσα. Για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα η μέθοδος που ορίζεται για την κατάρτιση των ταμειακών ροών είναι η έμμεση. Η άμεση από την έμμεση μέθοδο διαφέρουν στο ότι παρουσιάζουν τις ταμειακές ροές από τη λειτουργική τους δραστηριότητα. Από την άλλη πλευρά η επενδυτική και χρηματοοικονομική δραστηριότητα παρουσιάζονται με τον ίδιο τρόπο. Για να γίνει η κατάρτιση των ταμειακών ροών με την άμεση μέθοδο είναι αναγκαία η εσωτερική πληροφόρηση, όχι δηλαδή από τις οικονομικές καταστάσεις και ενημερωμένο και οργανωμένο σύστημα μηχανογράφησης. Από την άλλη πλευρά, το λογιστικό πρότυπο 7 ορίζει ότι «στην έμμεση μέθοδο το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσης, αναβαλλόμενων ή δεδουλευμένων οργανικών εισπράξεων ή πληρωμών και στοιχείων εσόδων, εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ταμειακές ροές» (Χύτης, 2016).

3.5.5. Προσάρτημα

Προσάρτημα είναι η έκθεση που συνοδεύει όλες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Μέσα σε αυτό βρίσκονται αναλύσεις και επεξηγήσεις που αφορούν τα ποσά που παρουσιάζονται στον ισολογισμό, στην κατάσταση των αποτελεσμάτων, στην κατάσταση χρηματορροών και στην κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης. Από το προσάρτημα κάποιος μπορεί να πάρει πληροφορίες για την επωνυμία και τον νομικό τύπο της εταιρείας, την έδρα της, τον αριθμό μητρώου της και τον αριθμό ΓΕ.ΜΗ. Ακόμα μπορεί να πάρει πληροφορίες για την κατηγορία και το μέγεθος της εταιρείας, το νόμισμα με το οποίο αποτυπώνονται οι οικονομικές καταστάσεις της, τη διαδικασία εκκαθάρισης, υπό την

προϋπόθεση ότι έχει μπει σε αυτή. Μία ακόμα πληροφορία που παρέχει το προσάρτημα είναι η δήλωση ότι η εταιρεία μπορεί να συνεχίζει τις δραστηριότητες της χωρίς κίνδυνο διακοπής τους. Αν εντοπιστούν κίνδυνοι, όπως αρνητικές ταμειακές ροές, ληξιπρόθεσμες οφειλές στο δημόσιο, αρνητικά κεφάλαια κ.λπ. τότε αυτοί θα πρέπει να καταγραφούν αναλυτικά. Αναφορά θα πρέπει να γίνεται και στις λογιστικές και πολιτικές μεθόδους της επιχείρησης. Μέσα από το προσάρτημα δίνονται πληροφορίες για τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, για την καθαρή θέση και το μετοχικό της κεφάλαιο, για τον αριθμό των μετόχων, την αξία κάθε μιας από αυτές, το ύψος των αποθεματικών (Χυτήρογλου, 2018). Το προσάρτημα θα πρέπει να περιλαμβάνει την διάθεση των κερδών, τα μερίσματα τα οποία καταβλήθηκαν στους μετόχους, τα στοιχεία των απασχολούμενων (αριθμός, μισθοί, ημερομίσθια) καθώς και αμοιβές που δόθηκαν σε διοικητικούς συμβούλους της επιχείρησης. Τέλος, στο προσάρτημα δηλώνεται αν οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας έχουν συνταχθεί κατά το ισχύον νομικό πλαίσιο, ενώ δηλώνονται σε αυτό και όλες οι διαφορές σε σχέση με αυτό που απαιτεί ο νόμος (Κορομηλάς et al., 2016).

3.5.6. Χρησιμότητα Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Οι καταστάσεις που παρέχουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες για μια εταιρεία και συντάσσει αυτή υποχρεωτικά είναι από τα σημαντικότερα έγγραφα διότι λειτουργούν ως πηγές πληροφοριών για τρίτους, επενδυτές ή ακόμα και ελεγκτές. Για να μπορέσουν οι τρίτοι να συλλέξουν πληροφορίες από τις οικονομικές καταστάσεις δεν αρκεί μόνο να είναι ορθά καταρτισμένες αλλά θα πρέπει να υπάρχει και η δυνατότητα ανάλυσης τους από τον εκάστοτε ενδιαφερόμενο. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δίνουν πληροφορίες για τη ρευστότητα και την αποδοτικότητα μιας εταιρείας (Χυτήρογλου, 2018).

Πληροφορίες για τη ρευστότητα μιας εταιρείας αντλούνται από τον ισολογισμό. Το επίπεδο της ρευστότητας καθορίζεται από τη σύγκριση ανάμεσα στις υποχρεώσεις της εταιρείας και στο κυκλοφορούν ενεργητικό της. Το κυκλοφορούν ενεργητικό της εταιρείας, στην περίπτωση που υπερβαίνει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της, εξασφαλίζει την κάλυψη τους. Δίνει επιπλέον πληροφορίες για τον χρόνο κατά τον οποίο μπορεί να γίνει

ρευστοποίηση του κυκλοφορούντος ενεργητικού, καθώς αυτός ποικίλει ανάλογα με το είδος των κεφαλαίων. Η αμεσότητα ή μη της δυνατότητας ρευστοποίησης των κεφαλαίων καθορίζει την επάρκεια ρευστότητας της εταιρείας. Ο ισολογισμός υποδεικνύει ακόμη ότι η ρευστότητα αυξάνεται αναλογικά με την κερδοφορία της. Καλύτερη πηγή για τη ρευστότητα είναι η κατάσταση ταμειακών ροών που καταρτίζεται όπως ορίζει ο νόμος 4803/2014. Σημαντική, τέλος, είναι και η διαχρονική μελέτη της ρευστότητας μιας επιχείρησης μέσα από τη σύγκριση στοιχείων του ισολογισμού (Κορομηλάς et al., 2016).

Οποιοσδήποτε θέλει να αντλήσει πληροφορίες για την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης θα πρέπει να μελετήσει τον ισολογισμό και την κατάσταση ταμειακών ροών της. Από την άλλη πλευρά, πληροφορίες για τα αίτια κερδών και ζημιών μπορεί να αναζητήσει στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Οι πληροφορίες αυτές μπορούν στη συνέχεια να οδηγήσουν στην εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με την ικανότητα των ανθρώπων που στελεχώνουν την επιχείρηση. Ένα σημαντικό ζήτημα και σε αυτή την περίπτωση είναι η διαχρονική μελέτη της αποδοτικότητας, ώστε να προκύψουν περισσότερο ασφαλή συμπεράσματα. Ωστόσο, δεν είναι δυνατόν να αντλούνται όλες οι πληροφορίες από τις οικονομικές καταστάσεις μια εταιρείας (Χυτήρογλου, 2018).

4. Παρουσίαση Μελετών Περίπτωσης Εφαρμογής ΕΛΠ στις Α.Ε.

4.1. Βασικές Μεταβολές στους Ισολογισμών Εταιρειών Logistics

Η αναζήτηση οδήγησε στην συλλογή στοιχείων για τις παρακάτω 10 εταιρείες του κλάδου:

- FASHIONLOGISTICS
- FRIGO TRANS
- KUEHNE + NAGEL A.E.
- LOGIKA ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.
- WARDI
- WPL A.E.
- ΑΛΠΙΚΟ Α.Ε.
- ΑΛΦΑ ΔΙΑΜΕΤΑΚΟΜΙΣΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ
- ΔΙΑΣΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
- ΨΥΓΕΙΑ ΕΥΡΩΠΗΣ

Οι εταιρείες αυτές αναλύονται στη συνέχεια.

4.1.1. Fashionlogistics

Η εταιρεία FASHION LOGISTICS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ» με έδρα την Αθήνα, αποτελεί ιδιαίτερη περίπτωση αναφορικά με την ανάλυση, καθώς λόγω έκτακτης ζημιάς (πυρκαγιά που οδήγησε στην ολοκληρωτική καταστροφή των εγκαταστάσεών της) τα μεγέθη του ισολογισμού της είναι μηδενικά. Η εταιρεία στις οικονομικές της καταστάσεις αναφέρει ότι μέχρι τις 12/2/12 λειτουργούσε με φυσιολογικούς ρυθμούς ενώ στις 13/2/12 εκδηλώθηκε πυρκαγιά στις εγκαταστάσεις της SPRIDER STORES A.E. στην Ανθούσα όπου συστεγάζονταν και η FASHION LOGISTICS A.E. με αποτέλεσμα να καταστραφούν ολοσχερώς τα κεντρικά γραφεία, η αποθήκη, τα εμπορεύματα της μητρικής καθώς και της υλικοτεχνικής υποδομής, ενώ τα πάγιά της ήταν ασφαλισμένα για 5.500 ευρώ, όπως επίσης και τα αποθέματα της SPRIDER STORES A.E. που διακινούσε.

Currency :EUR	2014	2015	2015 vs 2014
			Variance %
ΚΑΘΑΡΑ ΠΑΓΙΑ	0	0	
ΓΗΠΕΔΑ/ΟΙΚΟΠΕΔΑ	0	0	
ΚΤΙΡΙΑ/ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	0	0	
ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	0	0	
ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝΗΤ./ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.	0	0	
ΜΕΙΟΝ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒ.	0	0	
ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	0	0	
ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΟΛΟΓ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	0	0	
ΑΠΟΣΒ.ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ-ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝ.	0	0	
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	0	0	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	0	0	

Η εταιρεία, σύμφωνα με το προσάρτημα του ισολογισμού του 2015, συνεργάστηκε με τις εμπλεκόμενες ασφαλιστικές εταιρείες για να προβεί στην πιστοποίηση του ύψους των ζημιών, στην καταβολή των σχετικών αποζημιώσεων το συντομότερο δυνατόν και σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες για την είσπραξη του ασφαρίσματος. Η εν λόγω εταιρεία ανήκει στις «πολύ μικρές» οντότητες βάσει των μεγεθών της ενώ από τους ισολογισμούς της δεν προκύπτει κάποιο αξιοποιήσιμο στοιχείο για την επίδραση των ΕΛΠ στα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

4.1.2. Frigotrans

Η εταιρεία «ΦΡΙΓΚΟ ΤΡΑΝΣΠΟΡΤ ΜΟΠΡΟΣΩΠΗ» με έδρα την Αθήνα κατατάσσεται βάσει των διατάξεων των ΕΛΠ στις μικρές οντότητες, ενώ κατάρτισε τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση τα ΕΛΠ.

Currency :EUR	2014	2015	2015 vs 2014
			Variance %
ΚΑΘΑΡΑ ΠΑΓΙΑ	77.765	72.413	-6,88%
ΓΗΠΕΔΑ/ΟΙΚΟΠΕΔΑ	0	0	
ΚΤΙΡΙΑ/ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	77.015	424.676	451,42%
ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	166	63.126	37.927,71%
ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝΗΤ./ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.	584	584	0,00%
ΜΕΙΟΝ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒ.	0	415.973	
ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	0	352.847	
ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΟΛΟΓ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	0	63.126	
ΑΠΟΣΒ.ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ-ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝ.	0	0	
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	0	0	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	0	0	

Από τον παραπάνω πίνακα υπογραμμίζεται ότι η αποτίμηση των κτιρίων και των οικοπέδων της μεταβλήθηκαν σημαντικά από το 2014 ως το 2015, δηλαδή την χρονιά μετάβασης στα ΕΛΠ, με την εν λόγω αύξηση της αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων να ανέρχεται σε 451,42% (με αντίστοιχες αυξήσεις στις αποσβέσεις) ενώ το ίδιο ισχύει και για τον μηχανικό εξοπλισμό (και τις αποσβέσεις του) όπου το 2015 η αξία του ήταν αυξημένη κατά 37.927,71% - αύξηση που οφείλεται στο γεγονός ότι η αρχική αναγνώριση των παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως, δηλαδή στο κόστος κτήσης μείον τις αποσβέσεις και μείον τις απομειώσεις.

4.1.3. Kuehne + Nagel A.E.

Η Ανώνυμη Εταιρεία μεταφορών και logistics KUEHNE + NAGEL A.E. συστάθηκε την 27/04/1999 και είναι μέλος του ομίλου της Kuehne + Nagel με έδρα τη Ζυρίχη Ελβετίας, με τους κύριους μετόχους της να είναι οι KUEHNE NAGEL INVESTMENTS S.L. (76%) και TRANSPORT INVEST A.G. (24%). Η έδρα της εταιρείας βρίσκεται στον Δήμο Καλλιθέας Αττικής, ενώ σύμφωνα με το καταστατικό της, οι στόχοι της άπτονται των δια-μεταφορικών εργασιών και γενικά των μεταφορών στο εξωτερικό και στο εσωτερικό, των αντιπροσωπιών μεταφορικών οίκων του εξωτερικού, της πρακτόρευση πλοίων και της αντιπροσώπευσης Ναυτιλιακών Εταιρειών, της ίδρυσης και εκμετάλλευσης αποθηκών και εμπορευματικών κέντρων, της οργάνωση αποθηκείσεως διανομής – logistics – εμπορευμάτων, της συσκευασίας και ανασυσκευασίας προϊόντων καθώς και κάθε άλλης συναφούς προς τα άνω δραστηριότητας, της μεταφοράς επειγόντων δεμάτων και αντικειμένων επείγουσας φύσεως. Ο μέσος αριθμός του προσωπικού για τη χρήση που έληξε στις 31 /12 / 2015 ανήλθε σε 194 άτομα, νούμερο ίδιο με τη χρήση που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2014.

Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις καταρτίστηκαν σύμφωνα με το Ν. 4308/2014 “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις” και συντάχθηκαν με βάση την αρχή του ιστορικού κόστους και με την αρχή της συνεχιζόμενης

δραστηριότητας («going concern») με νόμισμα παρουσίασης και λειτουργίας της Εταιρείας το Ευρώ. Σύμφωνα με τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων για τη χρήση του 2015 της εταιρείας οι οποίες είναι οι πρώτες που συντάσσονται από την Εταιρεία σύμφωνα με τα ΕΛΠ, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4308/2014 γίνεται κατηγοριοποίηση της εταιρείας στις μεσαίες οντότητες, έχοντας ετοιμάσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε πλήρη συμφωνία με τα ΕΛΠ όπως αυτά εφαρμόστηκαν για τις λογιστικές χρήσεις που άρχισαν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2015, μαζί με τα δεδομένα της συγκριτικής περιόδου

ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ 1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2014 (ημερομηνία μετάβασης)

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	Σημ.	01.01.2014		
		N. 2190	Μετάβαση στα ΕΛΠ	ΕΛΠ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Ακίνητα	α	13.458.474,68	(2.432.502,00)	11.025.972,68
Μηχανολογικός εξοπλισμός		24.069,15	0,00	24.069,15
Λοιπός εξοπλισμός		116.785,84	0,00	116.785,84
Λοιπά άυλα	β	3.233,67	0,00	3.233,67
Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση		0,00	0,00	0,00
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες		1.518.750,00	0,00	1.518.750,00
Δάνεια και απαιτήσεις		336.536,73	0,00	336.536,73
Σύνολο μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων		15.457.850,07	(2.432.502,00)	13.025.348,07

κατά την και για τη χρήση που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 2014, σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές.

Οι κύριες επιπτώσεις στη μετάβαση των Νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων άσκησαν επιρροή στα παρακάτω κονδύλια των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων:

- Αποτίμηση οικοπέδου: Σχετικά με το συγκεκριμένο ενσώματο περιουσιακό στοιχείο της (οικόπεδο) η εταιρεία αποτίμησε την αξία του, βάσει εκτίμησης από ανεξάρτητη πιστοποιημένη εταιρεία, από την οποία προέκυψε απομείωση ποσού ύψους 2.913.174,4 ευρώ στις 1 Ιανουαρίου 2014 (ημερομηνία μετάβασης), επηρεάζοντας τα αποτελέσματα εκ νέου. Βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων κάθε κόστος που επιφέρει ένα περιουσιακό στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία του, περιλαμβάνεται στο κόστος του στοιχείου αυτού.

Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων αξίας κτήσεως ύψους 480.672,40 ευρώ συμπεριλήφθηκαν στην αξία οικοπέδου για τις χρήσεις που έληξαν στις 31 Δεκεμβρίου 2014 και στις 1 Ιανουαρίου 2014. Τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων αποσβέστηκαν πλήρως στην ημερομηνία της μετάβασης.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία: Άυλα περιουσιακά στοιχεία ύψους 616.141,24 ευρώ τα οποία έχουν αποσβεστεί πλήρως την ημερομηνία μετάβασης και δίχως να πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, διαγράφηκαν στις 31 Δεκεμβρίου 2014 και στις 1 Ιανουαρίου 2014.

4.1.4. Λογικά Αποθηκεύσεις Εμπορευμάτων

Η εταιρεία LOGIKA ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ με έδρα την Μαγούλα Αττικής εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οικονομικών οντοτήτων, κατάρτισε τις οικονομικές της καταστάσεις σε συμφωνία με τα ΕΛΠ και η λογιστική της πολιτική είναι αυτή του ιστορικού κόστους, ενώ και σε αυτήν την εταιρεία παρατηρείται ότι η αποτίμηση των κτιρίων και των οικοπέδων της παρουσιάζουν πολύ μεγάλη μεταβολή από το 2014 στο 2015, δηλαδή τη χρονιά μετάβασης στα ΕΛΠ. Η αύξηση στην αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων ανέρχεται σε 99,81%, ενώ το ίδιο ισχύει και για τον μηχανικό εξοπλισμό όπου κατά το έτος 2015 η αξία του είναι αυξημένη κατά 102,18% και για τις αποσβέσεις που παρουσιάζουν αύξηση κατά 90,12% - αυξήσεις που οφείλονται στο γεγονός ότι η αρχική αναγνώριση των παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα γίνεται επιμέτρηση αυτών στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως, δηλαδή στο

Currency :EUR	2014	2015	2015 vs 2014
			Variance %
ΚΑΘΑΡΑ ΠΑΓΙΑ	615.315	660.462	7,34%
ΓΗΠΕΔΑ/ΟΙΚΟΠΕΔΑ	0	0	
ΚΤΙΡΙΑ/ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	476.243	951.569	99,81%
ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	57.664	116.586	102,18%
ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝΗΤ./ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.	81.409	154.778	90,12%
ΜΕΙΟΝ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒ.	0	562.472	
ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	0	412.917	
ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΟΛΟΓ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	0	58.365	
ΑΠΟΣΒ.ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ-ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝ.	0	91.191	
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	0	0	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	0	0	

κόστος κτήσης μείον τις αποσβέσεις και μείον τις απομειώσεις.

4.1.5. Wardi

Η εταιρεία «WARDI – ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ, ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» με έδρα την Ελευσίνα εντάσσεται στις μικρές επιχειρηματικές οντότητες.

Για ακόμα μια φορά παρατηρείται όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα ότι η αποτίμηση των κτιρίων και των οικοπέδων της έχουν μεταβληθεί σημαντικά από το 2014 ως το 2015, δηλαδή την χρονιά μετάβασης στα ΕΛΠ πράγμα που σημαίνει ότι η αρχική αναγνώριση των παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως, δηλαδή στο κόστος κτήσης μείον τις αποσβέσεις και μείον τις απομειώσεις. Εν συνεχεία παρουσιάζεται πίνακας με το σύνολο των πληροφοριών που άπτονται της κίνησης και της συμφωνίας των λογαριασμών των ενσώματων και άυλων παγίων όπως δημοσιεύτηκε στο προσάρτημα των οικονομικών

Currency :EUR	2014	2015	2015 vs 2014
			Variance %
ΚΑΘΑΡΑ ΠΑΓΙΑ	658.958	697.277	5,82%
ΓΗΠΕΔΑ/ΟΙΚΟΠΕΔΑ	0	ρ	
ΚΤΙΡΙΑ/ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	339.039	804.706	137,35%
ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	144.682	338.502	133,96%
ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝΗΤ./ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.	84.890	329.745	288,44%
ΜΕΙΟΝ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒ.	0	866.391	
ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	0	423.725	
ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΟΛΟΓ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	0	174.676	
ΑΠΟΣΒ.ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ-ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝ.	0	267.990	
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	0	90.715	

καταστάσεων:

Το κονδύλι της κατάστασης οικονομικής θέσης «λοιπά άυλα στοιχεία» αφορά σε έξοδα

αναδιοργάνωσης και έξοδα πολυετούς απόσβεσης, ενώ βάσει του ν. 4308/2014 τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης δεν αναγνωρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, σε αντίθεση με το προϋπάρχον λογιστικό πλαίσιο και καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης, με την εταιρεία να κάνει χρήση της δυνητικής διάταξης του άρθρου 37 παρ. 5 και να συνεχίζει να παρουσιάζει στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις αυτά τα έξοδα, τα οποία δημιουργήθηκαν πριν τις 31.12.2014 μέχρι την ολοκληρωτική απόσβεσή τους.

4.1.6. WPL A.E.

Η WPL ή ΕΤΑΙΡΙΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΑΙ MARKETING ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ με έδρα τον Πειραιά εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οικονομικών οντοτήτων, η μέθοδος απόσβεσης των παγίων της είναι η σταθερή μέθοδος ενώ έχει καταρτίσει τις οικονομικές της καταστάσεις σε συμφωνία με τα ΕΛΠ, με την πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ ωστόσο να μην έχει ιδιαίτερη επίδραση στα πάγια της εταιρείας, επειδή οι μεταβολές λογιστικών αρχών και μεθόδων καταχωρήθηκαν με αναδρομική επαναδιατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των δυο περιόδων που

Currency :EUR	2014	2015	2015 vs 2014
			Variance %
ΚΑΘΑΡΑ ΠΑΓΙΑ	104.663	96.091	-8,19%
ΓΗΠΕΔΑ/ΟΙΚΟΠΕΔΑ	0	0	
ΚΤΙΡΙΑ/ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	328.671	350.409	6,61%
ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	237.908	237.908	0,00%
ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝΗΤ./ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.	71.727	71.727	0,00%
ΜΕΙΟΝ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒ.	533.643	563.953	5,68%
ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	271.895	278.109	2,29%
ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΟΛΟΓ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	190.326	214.117	12,50%
ΑΠΟΣΒ.ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ-ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝ.	71.422	71.727	0,43%
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	0	0	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	0	0	

παρουσιάζονται (2014 - 2015) ώστε να είναι συγκρίσιμες.

4.1.7. Αλπικό Α.Ε.

Η εταιρεία «ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΨΥΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΛΠΙΚΟ ΑΕ» με τον διακριτικό τίτλο ΑΛΠΙΚΟ Α.Ε. με έδρα τον Πειραιά εντάσσεται στην κατηγορία των μεσαίων οικονομικών οντοτήτων, η μέθοδος απόσβεσης των παγίων είναι η σταθερή μέθοδος και έχει καταρτίσει τις οικονομικές της καταστάσεις σε συμφωνία με τα ΕΛΠ.

Στην πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ η εταιρεία αποφάσισε να προχωρήσει στην υιοθέτηση μεταγενέστερης πολιτικής για την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της το κόστος κτήσης, κάνοντας χρήση της δυνατότητας να επιμετρήσει τα ακίνητα στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία μετάβασης και θεωρώντας την λόγω αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης για την μετέπειτα παρακολούθηση. Επιπροσθέτως η εταιρεία θεώρησε πως οι αναδρομικές προσαρμογές είναι πρακτικά ευχερείς, εφαρμόζοντας αναδρομικά τα Ε.Λ.Π, γεγονός που σημαίνει ότι τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου ταξινομήθηκαν κατά τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών

Currency :EUR	2014	2015	2015 vs 2014
			Variance %
ΚΑΘΑΡΑ ΠΑΓΙΑ	104.663	96.091	-8,19%
ΓΗΠΕΔΑ/ΟΙΚΟΠΕΔΑ	0	0	
ΚΤΙΡΙΑ/ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	328.671	350.409	6,61%
ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	237.908	237.908	0,00%
ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝΗΤ./ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.	71.727	71.727	0,00%
ΜΕΙΟΝ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒ.	533.643	563.953	5,68%
ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	271.895	278.109	2,29%
ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΟΛΟΓ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	190.326	214.117	12,50%
ΑΠΟΣΒ.ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ-ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝ.	71.422	71.727	0,43%
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	0	0	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	0	0	

καταστάσεων του Ν.4308/2014, γι' αυτό και δεν παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές ανάμεσα στο 2014 και το 2015.

4.1.8. Άλφα Διαμετακομιστικά Κέντρα

Η εταιρεία με την επωνυμία «ΑΛΦΑ ΔΙΑΜΕΤΑΚΟΜΙΣΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΒΟΡΕΙΟΥ ΕΛΛΑΔΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» με έδρα τη Φλώρινα ανήκει στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων.

Για την πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ η εταιρεία ανέφερε ότι οι αναδρομικές προσαρμογές δεν ήταν πρακτικά ευχερείς και βάσει των παραγράφων 3, και 5 του αρ.37 του Ν.4308/2014 δεν εφάρμοσε αναδρομικά τα Ε.Λ.Π., αναφέροντας επίσης ότι τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου ταξινομήθηκαν σύμφωνα με τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Ν.4308/2014.

Currency :EUR	2014	2015	2015 vs 2014
			Variance %
ΚΑΘΑΡΑ ΠΑΓΙΑ	2.893.757	2.936.636	1,48%
ΓΗΠΕΔΑ/ΟΙΚΟΠΕΔΑ	180.180	0	-100,00%
ΚΤΙΡΙΑ/ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	1.940.003	1.115.849	-42,48%
ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	115.123	3.005	-97,39%
ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝΗΤ./ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.	79.681	0	-100,00%
ΜΕΙΟΝ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒ.	1.159.331	0	-100,00%
ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	1.047.724	0	-100,00%
ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΟΛΟΓ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	111.607	0	-100,00%
ΑΠΟΣΒ.ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ-ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝ.	0	0	
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	0	79.681	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	1.738.100	1.738.100	0,00%

4.1.9. Δίας

Η εταιρεία με την επωνυμία «ΔΙ.Α.Σ. ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΙΑΝΟΜΕΣ - ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΕΙΣ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΕΣ – ΜΕΛΕΤΕΣ – ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ - ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ»

Currency :EUR	2014	2015	2015 vs 2014
			Variance %
ΚΑΘΑΡΑ ΠΑΓΙΑ	6.225.492	6.056.495	-2,71%
ΓΗΠΕΔΑ/ΟΙΚΟΠΕΔΑ	0	0	
ΚΤΙΡΙΑ/ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	5.809.480	5.677.587	-2,27%
ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	27.556	16.556	-39,92%
ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝΗΤ./ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.	188.456	162.352	-13,85%
ΜΕΙΟΝ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒ.	0	0	
ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	0	0	
ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΟΛΟΓ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	0	0	
ΑΠΟΣΒ.ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ-ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝ.	0	0	
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	0	0	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	200.000	200.000	0,00%

εντάσσεται στις μικρές οντότητες, η έδρα της είναι στον Ασπρόπυργο Αττικής, ενώ οι αποσβέσεις της διενεργήθηκαν με την σταθερή μέθοδο. Η εταιρεία ασχολήθηκε με την διακίνηση κάθε προϊόντος ή είδους είτε για δικό της λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτων, πχ φορτώσεις ,μεταφορτώσεις, εκφορτώσεις και μεταφορές δια ξηράς ,θαλάσσης ή αέρος ,με μέσα δικά της ή τρίτων που θα τα μισθώνει ή όχι, εμπορία κάθε είδους, η συσκευασία, διαλογή, ταξινόμηση και επεξεργασία οποιουδήποτε προϊόντος, κατασκευές πάσης μορφής αλουμινίου ,η πρακτόρευση πλοίων, η ίδρυση και λειτουργία αποθηκών, η ανέγερση και το νοίκιασμα αποθηκών, η εκμετάλλευσή τους και ακόμα η διαχείριση εμπορευμάτων τρίτων, η εκπόνηση μελετών οποιασδήποτε μορφής, η παροχή υπηρεσιών σε εταιρείες διεθνών ή εσωτερικών μεταφορών, η αντιπροσώπευση και παροχή υπηρεσιών σε εμπορικούς και βιομηχανικούς οίκους του εξωτερικού και εσωτερικού.

Η εταιρεία την πρώτη χρονιά εφαρμογής των Ε.Λ.Π. (χρήση 2015) παρουσίασε τις οικονομικές της καταστάσεις κατά τον Ν.4308/2014 και ως ημερομηνία μεταβίβασης των πρώτη ημέρα της συγκριτικής ετήσιας περιόδου της πρώτης εφαρμογής, δηλαδή την 01/01/2014. Κατά την αναδρομική εφαρμογή των ΕΛΠ η εταιρεία ανέφερε ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου που το 2014 είχαν συνταχθεί με το ΕΓΛΣ αναμορφώθηκαν σύμφωνα με τα ΕΛΠ, με την εν λόγω προσαρμογή να οδηγεί σε μη αξιοσημείωτες μεταβολές των μεγεθών των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας.

4.1.10. Ψυγεία Ευρώπης

Η εταιρεία με την επωνυμία «ΨΥΓΕΙΑ ΕΥΡΩΠΗΣ - Ανώνυμη Εμποροβιομηχανική Εταιρία» με έδρα την Αθήνα εντάσσεται στις μικρές οντότητες, ενώ παρατηρήθηκε ότι η αποτίμηση των οικοπέδων της παρουσίασε πολύ μεγάλη μεταβολή από το 2014 στο 2015, δηλαδή την χρονιά μετάβασης στα ΕΛΠ, με την αύξηση της αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων να ισχύει και για τον μηχανικό εξοπλισμό όπου κατά το έτος 2015 η αξία του ήταν αυξημένη κατά 1.550,14%.

Οι εν λόγω αυξήσεις οφείλονται στο γεγονός ότι αρχικά αναγνωρίζονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία γίνεται στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως, δηλαδή στο κόστος κτήσης μείον τις αποσβέσεις και μείον τις απομειώσεις.

Currency :EUR	2014	2015	2015 vs 2014
			Variance %
ΚΑΘΑΡΑ ΠΑΓΙΑ	22.704.051	23.525.501	3,62%
ΓΗΠΕΔΑ/ΟΙΚΟΠΕΔΑ	0	8.802.795	
ΚΤΙΡΙΑ/ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	21.848.333	17.139.970	-21,55%
ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	272.989	4.504.702	1.550,14%
ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝΗΤ./ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ.	0	151.938	
ΜΕΙΟΝ ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒ.	0	7.676.753	
ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	0	3.266.358	
ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΟΛΟΓ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	0	4.264.895	
ΑΠΟΣΒ.ΔΑΠ.ΠΟΛ.ΑΠΟΣΒ-ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝ.	0	145.499	
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	0	0	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	582.729	602.849	3,45%

5. Συμπεράσματα

Στην παρούσα μελέτη εξετάστηκαν οι μεταβολές των ισολογισμών δέκα ανώνυμων εταιρειών του κλάδου Logistics, μετά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σε αυτές. Στην περίπτωση της FASHION LOGISTICS A.E., μιας εταιρίας που ανήκει στις «πολύ μικρές» οντότητες βάσει των μεγεθών της, από τους ισολογισμούς της δεν προκύπτει κάποιο αξιοποιήσιμο στοιχείο για την επίδραση των ΕΛΠ στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία. Στην περίπτωση της ΦΡΙΓΚΟ ΤΡΑΝΣΠΟΡΤ ΜΟΠΡΟΣΩΠΗ, κατά την χρονιά μετάβασης στα ΕΛΠ, παρατηρήθηκε αύξηση της αξίας των περιουσιακών της στοιχείων κατά 451,42% (με αντίστοιχες αυξήσεις στις αποσβέσεις) και του μηχανικού της εξοπλισμού (και τις αποσβέσεις του) όπου το 2015 η αξία του ήταν αυξημένη κατά 37.927,71%, μια αύξηση που οφείλεται στο γεγονός ότι η αρχική αναγνώριση των παγίων περιουσιακών της στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως, δηλαδή στο κόστος κτήσης μείον τις αποσβέσεις και μείον τις απομειώσεις.

Στην περίπτωση της logistics KUEHNE + NAGEL A.E. οι κύριες επιπτώσεις στη μετάβαση των Νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων άσκησαν επιρροή στα κονδύλια των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που σχετίζονται με την αποτίμηση του οικοπέδου και των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων κάθε κόστος που επιφέρει ένα περιουσιακό στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία του, περιλαμβάνεται στο κόστος του στοιχείου αυτού. Όσον

αφορά την ανώνυμη εταιρία LOGIKA ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ η αύξηση στην αξία των περιουσιακών της στοιχείων ανήλθε σε 99,81%, ενώ το ίδιο ισχύει και για τον μηχανικό εξοπλισμό όπου κατά το έτος 2015 η αξία του είναι αυξημένη κατά 102,18% και για τις αποσβέσεις που παρουσίασαν αύξηση κατά 90,12%. Για την εταιρία WARDI A.E., για ακόμα μια φορά παρατηρείται ότι η αποτίμηση των κτιρίων και των οικοπέδων της έχουν μεταβληθεί σημαντικά από το 2014 ως το 2015, δηλαδή την χρονιά μετάβασης στα ΕΛΠ πράγμα που σημαίνει ότι η αρχική αναγνώριση των παγίων περιουσιακών στοιχείων γινόταν στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Στην εταιρία WPL A.E. η πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ δεν είχε ιδιαίτερη επίδραση στα πάγια της εταιρείας, καθώς οι μεταβολές των λογιστικών αρχών και μεθόδων καταχωρήθηκαν με αναδρομική επαναδιατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των δυο περιόδων (2014 - 2015). Κάτι παρόμοιο παρατηρείται και στην εταιρία ΑΛΠΙΚΟ ΑΕ, καθώς στην πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ η εταιρία αποφάσισε να προχωρήσει στην υιοθέτηση μεταγενέστερης πολιτικής για την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της το κόστος κτήσης, κάνοντας χρήση της δυνατότητας να επιμετρήσει τα ακίνητα στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία μετάβασης και θεωρώντας την λόγω αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης για την μετέπειτα παρακολούθηση.

Στην περίπτωση της εταιρείας ΔΙ.Α.Σ. Α.Ε. κατά την αναδρομική εφαρμογή των ΕΛΠ η εταιρεία ανέφερε ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου που το 2014 είχαν συνταχθεί με το ΕΓΛΣ αναμορφώθηκαν σύμφωνα με τα ΕΛΠ, με την εν λόγω προσαρμογή να οδηγεί σε μη αξιοσημείωτες μεταβολές των μεγεθών των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας. Τέλος, η εταιρία ΨΥΓΕΙΑ ΕΥΡΩΠΗΣ Α.Ε. παρουσίασε πολύ μεγάλη μεταβολή από το 2014 στο 2015, δηλαδή την χρονιά μετάβασης στα ΕΛΠ, με την αύξηση της αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων να ισχύει και για τον μηχανικό εξοπλισμό όπου κατά το έτος 2015 η αξία του ήταν αυξημένη κατά 1.550,14%.

Στο σύνολο των εταιριών που μελετήθηκαν παρατηρήθηκε ότι η πλειοψηφία των εταιρειών παρουσίασαν μείζονος σημασίας μεταβολές στην αποτίμηση των κτιρίων και των οικοπέδων τους από το 2014 στο 2015, δηλαδή τη μεταβατική χρονιά από το ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ, με

αντίστοιχες μεταβολές να έχουν παρουσιαστεί και στα μεγέθη του μηχανολογικού τους εξοπλισμού (και τις αποσβέσεις του) κατά το έτος μετάβασης στα ΕΛΠ, εξαιτίας του ότι - με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - δίνεται η δυνατότητα επιμέτρησης των ακινήτων στην εύλογη αξία (έπειτα από εκτίμηση ορκωτού εκτιμητή), θεωρώντας την εν λόγω αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης για τη μετέπειτα παρακολούθηση.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αλεξόπουλος, Κ. (1999). Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου» εκδόσεις Interbooks. Αθήνα: Εκδόσεις Interbooks.
- Βάνας, Κ. (2016). Η επιλογή ενός λογιστικού πληροφοριακού συστήματος (ERP)-Κριτήρια και αξιολόγηση.
- Γρηγοράκος Γ. Θ. (2014). Η επιχειρούμενη κατάργηση της λογιστικοδιαχειριστικής οργάνωσης όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας (Ιδιωτικού και Δημόσιου Τομέα) και αντικατάστασή της με μία παραλλαγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, διακρινόμενη από συνοπτική περιγραφή, πλήθος ασαφειών και πολλούς προαιρετικούς χειρισμούς, που εκ του ασφαλούς οδηγούν όλα αυτά σε λογιστική και φορολογική αναρχία και ασυδοσία.
http://www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=391&tb3=1
- Δαλιάνη Γ., & Δεληγιάννη Θ., (2014). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία εξέλιξη.
<http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixi>
- Δανελάκη, Μ. (2016). Διεθνείς διαφορές στη λογιστική τυποποίηση και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.
- Δημητρακάς Α.Γ., (2008). Πρακτικός σύμβουλος ανωνύμων εταιρειών. Αθήνα: Σταμούλη Α.Ε.
- Ηλιόκαυτος, Δ. (2011). Πρακτικός Οδηγός Ανωνύμων Εταιριών. Αθήνα: Ηλιόκαυτου Ε.
- Καρακίτσιου, Β. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, άρθρα 1-28 του Ν. 4308/2014.
- Καραμάνης, Κ. (2008). Σύγχρονη ελεγκτική: θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. εκδόσεις ΟΠΑ.
- Καρυδάκη, Γ.Α., & Μετσαι, Κ.Α. (2019). Η μετάβαση στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και η δυσκολία στην εφαρμογή τους.
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/19596>
- Κορομηλάς, Γ., Τσιαουσίδου, Μ., & Μελετών, Φ. (2016). ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ για πολύ μικρές και μικρές οντότητες. TAX advisors.
- Κρυστάλλη Μ., (2014). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Μια πρώτη προσέγγιση των

σχετικών με τον Κ.Φ.Α.Σ. διατάξεων. <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=168465>

Μαδούρα, Α. Α., & Δούμα, Χ. Α. (2020). Η εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων στη πράξη και η μετάβαση τους από το ΕΓΛΣ (εμπειρική διερεύνηση).

Μακαρονίδης Α., (2016). Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα: Ανάπτυξη και προοπτικές Ο εκσυγχρονισμός της δημόσιας λογιστικής και της χρηματοοικονομικής αναφοράς στα κράτη μέλη. <https://www.accountancygreece.gr/alexandre-makaronidis>

Μαρκάζου Κ., (2014). Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι. <http://www.euro2day.gr/specials/opinions/article/1269037/ta-nea-logistika-protypa-oi-veltioseis-kai-oi.html>

Μιχαλόπουλος Π., Τσαπάρας Δ., Μιχαλοπούλου Π., (2018). Οδηγός Ανώνυμων Εταιρειών Ανάλυση, Ερμηνεία και Εφαρμογή Σύμφωνα με τις Διατάξεις του Ν.4548/2018. Αθήνα: Οικονομικές Εκδόσεις.

Νιφορόπουλος Κ.Ι., (2016). «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» – 20+1 σημεία που πρέπει να έχουμε υπόψη μας. <https://www.taxheaven.gr/circulars/23583/arora-ellhnika-logistika-protypa-201-shmeia-poy-prepei-na-exoyme-ypopsh-mas?output=printer>

Περάκης Ε. (2018). Το νέο δίκαιο της ανώνυμης εταιρίας. Ο νέος Ν 4548/2018 με εισαγωγικές παρατηρήσεις. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

Πετράκης Ε. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014, Παρουσίαση της TMS Auditors. http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf

Πουλάκου-Ευθυμιάτου, Α. (2008). Επιτομή εμπορικού δικαίου. Ν. Σάκκουλα.

Σαμαράς, Χ. (2015). Πρώτη εφαρμογή και μετάβαση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Σαρσέντης, Β. & Παπαναστασάτος Α.(2008). Λογιστική Εταιριών. Σταμούλης, Ε' έκδοση.

Σγουράκης Ν., Μιχελάκης Β., Βλησμάς Ο., Ναούμ Β.Χ., (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Λογιστικά βιβλία και στοιχεία. Κανόνες επιμέτρησης – αποτίμησης. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Κατ' άρθρο ερμηνεία του Ν.4308/2014. Παραδείγματα – Εφαρμογές – Σχόλια. Εκδόσεις Οικονομικής Βιβλιοθήκης.

Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος, Π., & Σταματόπουλος, Γ. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση-ερμηνεία. Ανάλυση-ερμηνεία. Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.

Τραχάνης, Α. Α. (2013). Η εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας από λογιστική και νομική άποψη.

ΧΡΙΣΤΟΦΙΛΟΠΟΥΛΟΣ, Δ. (2007). ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΔΙΚΑΙΟ. 3η ΕΚΔΟΣΗ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, ΑΘΗΝΑ.

Χυτήρογλου Κ. (2018). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.
<https://www.accountancygreece.gr/ellinika-logistika-protipa/>

Χύτης Θ.Ε., (2016). Αναβαλλόμενοι φόροι σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Η περίπτωση μεταβολής των Φορολογικών Συντελεστών.
<https://www.accountancygreece.gr/>

Ψυχομάνης Σ. (2018). Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών ΟΕ, ΕΕ, ΕΕκμ, Αφανούς, Κοινοπραξίας, ΕΟΟΣ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ Με βάση και τους νόμους 4541/2018 και 4548/2018. Αθήνα: Εκδόσεις Σακκούλα

Ξένη Βιβλιογραφία

Cohen, S., & Karatzimas, S. (2016). Modernizing government accounting standards in Greece: a case of ‘garbage can’ decision-making. *Public Money & Management*, 36(3), 173-180.

Cohen, S., Karatzimas, S., & Venieris, G. (2015). The informative role of accounting standards in privatising state-owned property: comparing Greek Governmental Accounting Standards and IPSAS. *Global Business and Economics Review*, 17(1), 51-62.