



Άρθρο του ΣΤΑΥΡΟΥ ΠΕΤΡΙΔΙΣΟΓΛΟΥ ⁽¹⁾

Διόρθωση λογιστικών και φορολογικών σφαλμάτων που αφορούν παρελθούσες χρήσεις

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. - Ν 4308/2014), η διοίκηση μίας εταιρείας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών (παρ. 1 άρθρου 5 Ε.Λ.Π.).

Ωστόσο, δεν είναι σπάνιο να διαπιστώνεται εκ των υστέρων από τις διοικήσεις των εταιρειών ότι έχει γίνει κάποιο λάθος ή παράλειψη σε παρελθούσες οικονομικές καταστάσεις και το οποίο εντοπίζεται στην τρέχουσα διαχειριστική χρήση στην οποία και μεταφέρεται. Ένα τέτοιο λάθος μπορεί να έχει σημαντικές επιπτώσεις και να έχει επίδραση τόσο στα λογιστικά όσο και στα φορολογικά αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων, αλλά μπορεί να συνεχίζει και να επηρεάζει την τρέχουσα αλλά και μελλοντικές χρήσεις και επομένως θα πρέπει να διορθωθεί (πχ λανθασμένη χρήση συντελεστή απόσβεσης παγίου στην λογιστική και φορολογική βάση).

Οι προγενέστεροι των Ε.Λ.Π. νόμοι που αφορούσαν τις οικονομικές καταστάσεις (Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Γ.Λ.Σ, Ν 2190/2920 (περί ΑΕ), δεν περιείχαν διατάξεις περί διόρθωσης λαθών (Σ.ΛΟ.Τ. 1202/πε ΕΞ 22.1.2015). Αντίθετα στα Ε.Λ.Π. αλλά και στα Δ.Π.Χ.Α (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) υπάρχει σαφής πρόβλεψη για το πότε και πως διορθώνεται ένα λάθος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ειδικότερα το άρθρο 28 των Ε.Λ.Π. που αναφέρεται στις «Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών» προβλέπει τα εξής:

“1. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και

β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου.

2. Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.

(1) Ο κ. Σταύρος Πετριδίσογλου είναι τ. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής και Φοροτεχνικός

3. Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους.”

Στο σημείο αυτό να διευκρινίσουμε ότι η ανωτέρω διάταξη αναφέρεται στην λογιστική αντιμετώπιση τριών εννοιών: α) των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, β) της διόρθωσης των λαθών και γ) των μεταβολών των λογιστικών εκτιμήσεων.

Με βάση τους ορισμούς που δίνονται από τα Ε.Λ.Π. ως «Λογιστικές πολιτικές» (accounting policies) εννοούνται συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, λογιστικές πολιτικές γενικά είναι η επιμέτρηση στο ιστορικό κόστος ή στην εύλογη αξία, η χρήση του μέσου σταθμικού όρου ή της FIFO στον προσδιορισμό του κόστους του τελικού αποθέματος, ο προσδιορισμός των προβλέψεων για παροχές στους εργαζόμενους βάσει των ονομαστικών ποσών που προκύπτουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή βάσει αποδεκτής αναλογιστικής μεθόδου, κλπ.

Περαιτέρω, ως Λογιστική εκτίμηση (accounting estimate) εννοείται η εκτίμηση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, λογιστική εκτίμηση είναι ο προσδιορισμός της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας ενός παγίου, των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις και του ποσού που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό μιας πρόβλεψης. Η λογιστική εκτίμηση αναφέρεται πάντοτε στο μέλλον και η σχετική μεταβολή προκαλείται από αλλαγές των συνθηκών που επικρατούν ή αποκαλύπτονται στο πέρασμα του χρόνου. Η μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, που προκαλείται από αλλαγές στις συνθήκες, δεν συνιστά διόρθωση λάθους, καθώς η έννοια του λάθους είναι ουσιωδώς διαφορετική.

Η έννοια των λαθών δίδεται από την Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ στην παράγραφο 28. 1.3 στην οποία αναφέρεται το εξής :

«Ως λάθη (σφάλματα, σκόπιμα ή μη) νοούνται παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες:

α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για εκείνες τις περιόδους εγκρίθηκαν για έκδοση, και

β) εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στην έννοια του λάθους (σφάλματος) συμπεριλαμβάνεται και η εσφαλμένη χρήση ενός ισχύοντος λογιστικού κανόνα ή η παράλειψη χρήσης του.»

Σύμφωνα λοιπόν με την διάταξη του άρθρου 28 των Ε.Λ.Π., η διόρθωση των λαθών και οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών έχουν την ίδια αντιμετώπιση και επιτυγχάνονται με την αναδρομική διόρθωση και με την σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και τρέχουσας περιόδου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αντίθετα οι μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους χωρίς να εξετάζεται το παρελθόν (χωρίς αναδρομικότητα).

Συγκεκριμένα η διόρθωση των λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου που αυτά εντοπίστηκαν παρουσιάζεται ως εξής :

α) Διορθώνονται οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής

θέσης σωρευτικά κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής περιόδου. Δηλαδή, τα εν λόγω στοιχεία θα εμφανιστούν στις καταστάσεις με τα ποσά που θα είχαν, εάν η νέα πολιτική είχε εφαρμοστεί εξ' αρχής ή το λάθος δεν είχε συμβεί.

β) Διορθώνονται τα ποσά των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών της συγκριτικής περιόδου.

γ) Νοείται ότι μετά τη διόρθωση των ποσών του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου, τα ποσά της τρέχουσας περιόδου αντανακλούν, κατά περίπτωση, την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής και τη διόρθωση του λάθους.

Παράδειγμα

Στις 02/01/20X1 η ΑΛΦΑ αγόρασε ένα πάγιο (εξοπλισμό γραφείου) αξίας κτήσης 10.000 ευρώ που αποδεδειγμένα έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 έτη και μηδενική υπολειμματική αξία (συντελεστής απόσβεσης 10%). Εκ παραδρομής η ΑΛΦΑ υπολογίζει ετήσιες αποσβέσεις με συντελεστή 5% αντί του ορθού 10%. Το σφάλμα αποκαλύφθηκε κατά τη διάρκεια του 20X5 και αποφασίστηκε η διόρθωσή του.

Η ΑΛΦΑ δημοσίευσε «Κέρδη εις νέο» ποσού 4.600 ευρώ την 1η Ιανουαρίου 20X4 και 4.800 ευρώ την 31η Ιανουαρίου 20X4. Τα δημοσιευμένα κέρδη του 20X4 ανήλθαν στο ποσό των 1.800 ευρώ.

Ανάλυση – Λύση

Οι τελευταίες δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες του έτους 20X4. Στις καταστάσεις αυτές οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου ήταν $10.000 * 0,05 * 4 = 2.000$ ευρώ, ενώ το πάγιο θα έπρεπε να είχε αποσβεστεί κατά 4.000 ευρώ ($10.000 * 10\% * 4$). Για να διορθωθεί το λάθος, η ΑΛΦΑ πρέπει να διορθώσει σωρευτικά τα υπόλοιπα έναρξης και λήξης του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου 20X4 (σωρευμένες αποσβέσεις και Κέρδη εις νέο) καθώς και τα αποτελέσματα του 20X4 (αποσβέσεις-έξοδο). Οι απαιτούμενες προσαρμογές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Προσαρμογές σε κονδύλια του Ισολογισμού 20X4 (συγκριτική περίοδος)		
	Σωρευμένες αποσβέσεις	Κέρδη εις νέο
Δημοσιευμένο 01-01-20X4 / 20X4	1.500	4.600
Διόρθωση	1.500	-1.500
Διορθωμένο 01/01/20X4 / 20X4	3.000	3.100
Δημοσιευμένο 31-12-20X4 / 20X4	2.000	4.800
Διόρθωση	2.000	-2.000
Διορθωμένο 31/12/20X4 / 20X4	4.000	2.800
Κατάσταση Αποτελεσμάτων		
	Αποσβέσεις (έξοδο)	Καθαρά κέρδη
Δημοσιευμένο 20X4	500	1.800
Διόρθωση	500	-500
Διορθωμένο 20X4	1.000	-1.300

Τα διορθωμένα ποσά είναι αυτά που θα εμφανίζονται στις συγκριτικές καταστάσεις του 20X4 για το έτος 20X5. Για το έτος 20X5 το ποσό των αποσβέσεων θα είναι $10.000 * 0,10 = 1.000$ ευρώ, ποσό που

θα είναι συγκρίσιμο με αυτό που θα δημοσιευτεί στη διορθωμένη συγκριτική κατάσταση του 20Χ4. Εάν η διόρθωση επηρεάζει τον αναβαλλόμενο φόρο, αυτός τροποποιείται αναδρομικά σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

Περαιτέρω στο Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε περίπτωση διόρθωσης λαθών, γίνεται αναφορά στο γεγονός και στους λόγους που οδήγησαν στην διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (παρ. 5 άρθρου 29 Ε.Λ.Π.)

Ταυτόσημες είναι και οι προβλέψεις του Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές αρχές και μέθοδοι, μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη» για τις εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α.

Περαιτέρω, με τις γνωμοδοτήσεις του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ) 2080/2021 και 2423/2021 διευκρινίσθηκε ότι η διόρθωση ενός λάθους γίνεται κατά τον χρόνο που αυτό διαπιστώνεται και αποτυπώνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού. Παρά το γεγονός ότι το λάθος που διαπιστώθηκε αφορά σε προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις και οι σχετικές επιπτώσεις παρουσιάζονται αναδρομικά στις οικονομικές καταστάσεις, οι λογιστικές εγγραφές της διόρθωσης καταχωρίζονται πάντοτε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, την ημερομηνία που γίνεται η διόρθωση με επισήμανση ότι αφορούν διορθώσεις προηγούμενων χρήσεων. Συνεπώς **τα λογιστικά αρχεία της χρήσης που αφορά το λάθος δεν διορθώνονται**. Εξάλλου, τροποποίηση των λανθασμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων χρήσεων στις οποίες έγινε το λάθος δεν προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν. 4308/2014.

Το εν λόγω ζήτημα ωστόσο μπορεί να έχει και την φορολογική του διάσταση, αφού τα φορολογικά αποτελέσματα έχουν ως βάση (πριν τις προσαρμογές) το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα τα Ε.Λ.Π. ή τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης εφόσον η επιχείρηση ακολουθεί τα Δ.Π.Χ.Α (παρ. 2 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε).

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω δεδομένα η ΑΑΔΕ με την εγκύκλιο Ε 2228/10.12.2021 «Χρόνος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σε περίπτωση διόρθωσης λάθους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 (Α' 251) ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση», έκανε δεκτό το εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170, ΚΦΔ), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 19 του ίδιου πιο πάνω νόμου ορίζεται ότι τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.²

(.....)

9. Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι είναι επιτρεπτή η συνεπεία διόρθωσης λάθους κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, υποβολή

(2) Οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν 4174/2013) έχουν τροποποιηθεί όσον αφορά το μέχρι πότε μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική φορολογική δήλωση και τις συνέπειες αυτής αν υποβληθεί πριν ή μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, ή πριν ή μετά την πράξη προσωρινού προσδιορισμού. Οι αναγνώστες θα πρέπει να συμβουλευτούν τις εκάστοτε διατάξεις που ισχύουν (σήμερα άρθρο 23 Ν 5104/2024). Ωστόσο το πνεύμα και το νόημα της εγκυκλίου δεν θεωρούμε ότι αλλάζει.

εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στο φορολογικό έτος που αυτό αφορά, με την **επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων**, με σκοπό την ορθή απεικόνιση των φορολογικών δεδομένων του έτους αυτού. Η απόκλιση μεταξύ των δεδομένων της φορολογικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και λογιστικών αρχείων του έτους που το λάθος αφορά, αποκαθίσταται στο φορολογικό έτος που το λάθος διαπιστώνεται, αφενός με την αποτύπωσή του στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού και αφετέρου, με την αποτύπωση των επιπτώσεων του λάθους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου. Τούτο διότι, αν και με βάση τις λογιστικές αρχές και διατάξεις η διόρθωση ενός λάθους πραγματοποιείται στο χρόνο που διαπιστώνεται χωρίς διόρθωση των λογιστικών αρχείων και τροποποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της χρήσης που το λάθος αφορά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΦΕ καθιερώνεται ως βασική φορολογική αρχή το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ως προς το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος και η αυτοτέλεια των χρήσεων. Εξάλλου, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του ΚΦΔ δεν συναρτάται από τις εντός του χρόνου των προθεσμιών των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 παρεμβάσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα λογιστικά αρχεία, και περαιτέρω καμία διάταξη δεν περιορίζει το δικαίωμα της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4308/2014.

10. Για την εφαρμογή των αναφερομένων ανωτέρω, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος συνεπεία διόρθωσης λάθους, κατά τα ανωτέρω, για τη δικαιολόγηση της απόκλισης μεταξύ των δεδομένων της τροποποιητικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναφέρουν στις «Σημειώσεις του Φορολογούμενου» της «Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα» (έντυπο Ε3) τον λόγο στον οποίο οφείλεται η απόκλιση, καθώς και τον χρόνο που έγινε η διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και περαιτέρω, φυλάσσουν στο αρχείο τους τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τη διόρθωση του λάθους.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι τυχόν **πιστωτικό υπόλοιπο** που προκύπτει από την κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση **επιστρέφεται**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 53 του ΚΦΔ.»

Στο σημείο αυτό να αναφέρουμε ότι για την επιστροφή φόρου μπορεί να πραγματοποιηθεί φορολογικός έλεγχος, και ότι κανένα ποσό δεν επιστρέφεται εφόσον το φορολογικό έτος για το οποίο ζητείται επιστροφή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ο χρόνος παραγραφής είναι πέντε (5) έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης σύμφωνα με τα άρθρα 42 και 37 του νέου Κ.Φ.Δ (Ν 5104/2024).

Περαιτέρω επισημαίνουμε ότι για την επιστροφή του φόρου, η τεκμηρίωση της διόρθωσης του σφάλματος είναι σημαντική καθώς οι φορολογικές αρχές αρνούνται να κάνουν δεκτές τροποποιητικές δηλώσεις στις οποίες οι φορολογούμενοι ζητούν επιστροφή φόρου λόγω διόρθωσης λάθους μόνο με την τροποποιητική δήλωση που θα υποβληθεί, εφόσον δεν προκύπτει από τις λογιστικές εγγραφές και τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Μεταβολών Καθαρής Θέσης, Χρηματοροών και Προσάρτημα) στις οποίες και διορθώνεται.

Με τα παραπάνω αναλύσαμε τη λογιστική και φορολογική διάσταση της διόρθωσης σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων. Ωστόσο, κάθε τέτοια διόρθωση πρέπει να αξιολογείται προσεκτικά και από την οπτική του εταιρικού δικαίου, καθώς μπορεί να επηρεάζει σημαντικά οικονομικές αποφάσεις, όπως η διανομή κερδών χωρίς επαρκή κάλυψη. Είναι απαραίτητο να πραγματοποιείται μια ολοκληρωμένη μελέτη, ώστε να εξασφαλίζεται η σωστή αντιμετώπιση του ζητήματος και να περιορίζονται πιθανοί κίνδυνοι.