



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

**ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ –
ΑΡΘΡΑ 1-28 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Της

ΚΑΡΑΚΙΤΣΙΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και τη Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Νοέμβριος 2015

Αφιερώνεται
στους γονείς μου
Φώτη & Νίκη

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Για την πραγματοποίηση αυτής της εργασίας, καθώς και για την άριστη συνεργασία μας, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Ταχυνάκη Παναγιώτη. Επίσης, ευχαριστώ όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών για τις γνώσεις και τις εμπειρίες που μας παρείχαν.

Επιπλέον, θα ήθελα να εκφράσω ένα μεγάλο ευχαριστώ στους οικονομικούς διευθυντές κ. Μητσόπουλο Αλέξανδρο και κ. Παπαδοπούλου Διαλεκτή, καθώς και στην προϊσταμένη μου κ. Μαλάμη Αννέτα, για τις γνώσεις και τη στήριξη που μου προσέφεραν τα τελευταία δέκα χρόνια στην εταιρεία που εργάζομαι.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα τους γονείς μου και την αδερφή μου για την αγάπη τους και την υποστήριξή τους σε όλα τα βήματα της ζωής μου.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγή	1
Συντομογραφίες	3
Κεφάλαιο 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	4
1.1 Εισαγωγικά.....	4
1.2 Το ιστορικό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	4
1.3 Οφέλη από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	5
1.4 Μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	7
1.5 Γενική παρουσίαση του Νόμου 4308/2014.....	7
Κεφάλαιο 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	9
2.1 Εισαγωγικά.....	9
2.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	9
Κεφάλαιο 3: ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ – ΜΕΓΕΘΗ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	11
3.1 Εισαγωγικά.....	11
3.2 Άρθρο 1 – Πεδίο εφαρμογής.....	11
3.3 Άρθρο 2 – Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων.....	12
Κεφάλαιο 4: ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	16
4.1 Εισαγωγικά.....	16
4.2 Άρθρο 3 – Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία.....	16
4.3 Άρθρο 4 – Άλλα λογιστικά αρχεία.....	17
4.4 Άρθρο 5 – Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος.....	18
4.5 Άρθρο 6 – Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων.....	21
4.6 Άρθρο 7 – Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων.....	21
Κεφάλαιο 5: ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	23
5.1 Εισαγωγικά.....	23
5.2 Άρθρο 8 – Τιμολόγιο πώλησης.....	23
5.3 Άρθρο 9 – Περιεχόμενο τιμολογίου.....	24
5.4 Άρθρο 10 – Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο.....	25

5.5 Άρθρο 11 – Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.....	26
5.6 Άρθρο 12 – Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών.....	27
5.7 Άρθρο 13 – Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης.....	28
5.8 Άρθρο 14 – Ηλεκτρονικό τιμολόγιο.....	29
5.9 Άρθρο 15 – Αυθεντικότητα του τιμολογίου.....	30
Κεφάλαιο 6: ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	31
6.1 Εισαγωγικά.....	31
6.2 Άρθρο 16 – Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	31
6.3 Άρθρο 17 – Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	34
Κεφάλαιο 7: ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ.....	37
7.1 Εισαγωγικά.....	37
7.2 Άρθρο 18 – Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία.....	37
7.3 Άρθρο 19 – Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	44
7.4 Άρθρο 20 – Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών.....	45
7.5 Άρθρο 21 – Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	46
7.6 Άρθρο 22 – Υποχρεώσεις.....	46
7.7 Άρθρο 23 – Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι.....	48
7.8 Άρθρο 24 – Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία.....	49
7.9 Άρθρο 25 – Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων.....	51
7.10 Άρθρο 26 – Στοιχεία της καθαρής θέσης.....	53
7.11 Άρθρο 27 – Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα.....	54
7.12 Άρθρο 28 – Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών.....	55
Κεφάλαιο 8: ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΓΛΣ – ΕΛΠ.....	58
8.1 Εισαγωγικά.....	58
8.2 Κύριες διαφορές ΕΓΛΣ – ΕΛΠ.....	58

Συμπεράσματα – Προτάσεις Μελλοντικής Έρευνας.....	62
Βιβλιογραφία.....	64
Παράρτημα.....	68

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία, με τίτλο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Άρθρα 1-28 του Ν. 4308/2014», εντάσσεται στις υποχρεώσεις του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση.

Στόχος της είναι η διερεύνηση και η ερμηνευτική προσέγγιση του Νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» και συγκεκριμένα των άρθρων 1-28 του νόμου, ο οποίος αποτελεί το πλέον σημαντικό νομοθέτημα σε ότι αφορά την Λογιστική και τον Κώδικα τήρησης βιβλίων και στοιχείων της τελευταίας τριακονταετίας. Για πρώτη φορά, συμπληρωματικά με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (Ν. 4174/2013), όλο το κανονιστικό πλαίσιο που αφορά τη λογιστική και φορολογική λειτουργία των επιχειρήσεων συγκεντρώνεται σε τρία νομοθετήματα, όπως συμβαίνει σε πολλά άλλα κράτη εντός και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Με τις διατάξεις του νόμου αυτού, όχι μόνο απλουστεύονται οι διαδικασίες που σχετίζονται με τη λογιστική παρακολούθηση των πράξεων και συναλλαγών μιας επιχείρησης, αλλά ταυτόχρονα, μεταβάλλεται σε μεγάλο επίπεδο και η φιλοσοφία του σχεδίου λογαριασμών, καθώς και του τρόπου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Εισάγονται γνωστές μεν έννοιες, στις οποίες ωστόσο, δίνεται διαφορετικό περιεχόμενο, σε σχέση με ότι μέχρι τώρα ήταν εφαρμοστέο, όπως έννοιες που αφορούν στα λογιστικά αρχεία (βιβλία), στα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), στο ηλεκτρονικό τιμολόγιο, αλλά και στο απλοποιημένο τιμολόγιο, στους κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στην εύλογη αξία, στις οντότητες, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η εργασία αυτή αποτελείται από οχτώ κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο επιχειρείται μια εισαγωγική προσέγγιση των ελληνικών λογιστικών προτύπων. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση των ελληνικών λογιστικών προτύπων, καθώς και των διεθνών λογιστικών προτύπων. Στο τρίτο κεφάλαιο καθορίζεται το πεδίο εφαρμογής του νόμου, καθώς και η ένταξη των οντοτήτων, με βάση το μέγεθός τους, σε κατηγορίες. Στο τέταρτο κεφάλαιο προσεγγίζεται ο τρόπος με τον οποίο καταχωρούνται οι συναλλαγές στα λογιστικά αρχεία. Στο πέμπτο κεφάλαιο καταγράφονται τα παραστατικά πωλήσεων και ο χρόνος έκδοσής τους. Στο έκτο κεφάλαιο ορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας, αλλά και οι γενικές αρχές σύνταξής αυτών. Στο έβδομο κεφάλαιο προσδιορίζονται

οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, αλλά και τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και καθαρής θέσης. Τέλος, στο όγδοο κεφάλαιο καταγράφονται οι κύριες διαφορές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Σε διάφορα μέρη της παρούσας διπλωματικής εργασίας χρησιμοποιήθηκαν οι ακόλουθες συντομογραφίες:

Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Ε.Ι.	Ανώτατο Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
Α.Ε.Π.Ε.Υ.	Ανώνυμη Εταιρεία Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών
Α.Φ.Μ.	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Δ.Π.Χ.Α.	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Η.Π.Α.	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής
Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.	Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
Ι.Κ.Ε.	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
κλπ	και λοιπά
Κ.Ν.	Κωδικοποιημένος Νόμος
Κ.Φ.Α.Σ.	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Μ.Μ.Ε.	Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις
Ν.	Νόμος
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Ο.Σ.Ε.Κ.Α.	Οργανισμός Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες
παρ.	παράγραφος
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη Διαταγή της Διοίκησης
Σ.Ο.Λ.	Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Εισαγωγικά

Το σχέδιο νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελεί ένα σημαντικό βήμα, το οποίο αλλάζει τα λογιστικά δεδομένα για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων. Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται μια ιστορική αναδρομή για την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων. Επίσης, αναγράφονται τα οφέλη και τα μειονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή τους και, τέλος, γίνεται μια γενική παρουσίαση του νόμου.

1.2 Το Ιστορικό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Το περιεχόμενο του νομοσχεδίου είναι η κατάληξη ενός μακρού ταξιδιού που επιταχύνθηκε από την κρίση, ενώ τα προβλήματα υπήρχαν πολύ πριν. Ήταν γνωστή η τοπική ιδιομορφία του Κ.Β.Σ. που ταλαιπωρούσε χιλιάδες επιχειρήσεις και λογιστές για δεκαετίες. Όταν το 2010 η χώρα υπέγραψε το μνημόνιο, οι επόπτες των δανειστών μας αντιλήφθηκαν ότι η Ελλάδα είχε δημιουργήσει λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων που ήταν μοναδικοί παγκοσμίως και εμπόδιζαν τη λειτουργία όλης της οικονομίας.

Το κράτος ανέλαβε την υποχρέωση κατάργησης του Κ.Β.Σ. και στις 27/4/2011 συστάθηκε επιτροπή. Τον Οκτώβριο του ίδιου έτους παρέδωσε πόρισμα, το οποίο δεν δόθηκε στην δημοσιότητα και κατέληγε ότι με μικρές διορθώσεις ο Κ.Β.Σ. ήταν καλώς καμωμένος. Μετά από διαπραγματεύσεις ψηφίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012), ο οποίος ίσχυε από 1/1/2013 και ο οποίος προέβλεπε την κατάργησή του, καθώς στο τελευταίο του άρθρο 14 τρία από τα βασικότερα άρθρα έπαιναν να ισχύουν σε έναν χρόνο, ενώ το ίδιο άρθρο προέβλεπε τη νομοθετική υποχρέωση σύστασης επιτροπής απλοποίησης του Κ.Φ.Α.Σ. Έτσι, στις 13/5/2013 συστάθηκε ομάδα εργασίας, η οποία παρέδωσε ως πόρισμα το σχέδιο νόμου στα τέλη του ίδιου χρόνου.¹

Σ' αυτήν την ομάδα εργασίας συμμετείχαν καθηγητές Α.Ε.Ι. και στελέχη της Δημόσιας Διοίκησης χωρίς τη συμμετοχή των παραγωγικών τάξεων και των επαγγελματιών λογιστών. Συντονιστής ορίστηκε ο αναπληρωτής καθηγητής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών

¹ Μαρκάζος Κ., Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι, 2014.

Καραμάνης Κωνσταντίνος.² Με βάση τον νόμο 4308/24-11-2014, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αρχίζουν να εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2015.³

Πρόκειται για ένα κείμενο που έχει γίνει επί το πλείστον θετικά αποδεκτό από τους φορείς και τους συλλόγους επιχειρήσεων και λογιστών, κυρίως γιατί επιδιώκεται μέσα από αυτό να γίνει μια κωδικοποίηση των λογιστικών κανόνων και να απλοποιηθούν οι φορολογικές διατάξεις.⁴ Όπως σε κάθε περίπτωση, δε θα μπορούσαν να λείπουν και τα στείρα αρνητικά σχόλια, χωρίς να συμπεριλαμβάνονται σε αυτά οι εποικοδομητικές επισημάνσεις φορέων και επαγγελματιών του κλάδου, που αποσκοπούν σε βελτιώσεις.⁵

1.3 Οφέλη από την Εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Η βασική επιχειρηματολογία των συντακτών του νόμου για την αναγκαιότητα της εφαρμογής του, εστιάζεται στα οφέλη που θα προκύψουν από αυτή την εφαρμογή, τα οποία εστιάζονται στα εξής⁶:

- Ο νόμος ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ. Έτσι, επιτυγχάνεται η ευθυγράμμιση του εθνικού λογιστικού πλαισίου με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές. Εισάγεται ένα λογιστικό σύστημα, το οποίο είναι κατανοητό από τη διεθνή αγορά. Η εφαρμογή του μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι οικονομικές καταστάσεις αποσυνδέονται, ή τουλάχιστον δίνεται η δυνατότητα, από την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζουν καλύτερα την πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων, εμπνέοντας κατά συνέπεια μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και επιτυγχάνοντας καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.
- Στην πρώτη ενότητά του (άρθρα 1 - 15) υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών του Ν. 4093/2012.

² Γρηγοράκος Γ. Θ., Η επιχειρούμενη κατάργηση της λογιστικοδιαχειριστικής οργάνωσης όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας, 2014.

³ Χριστοδούλου Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ειδικά Θέματα, 2015.

⁴ Κρυστάλλη Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Μια πρώτη προσέγγιση των σχετικών με τον Κ.Φ.Α.Σ. διατάξεων, 2014.

⁵ Δαλιάνη Γ. και Δεληγιάννη Θ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία εξέλιξη, 2014.

⁶ Μπατσινίλας Ε. και Πατατούκας Κ., Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

- Στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων (άρθρα 16 - 24) της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό – ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες.
- Καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία. Για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές. Η κωδικοποίηση των φορολογικών διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. και όλων των λογιστικών διατάξεων, είτε αυτές περιλαμβάνονται στον Κ.Ν. 2190/1920, είτε περιλαμβάνονται στο Ε.Γ.Λ.Σ., είτε εισάγονται ως νεότερες διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ., είτε διατυπώνονται για πρώτη φορά από τον νομοθέτη, αποτελεί ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα.
- Προβλέπει γενική εφαρμογή από όλες τις οντότητες, χωρίς σημαντικές εξαιρέσεις. Έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους.
- Υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, που μαζί με την παροχή ασφάλειας δικαίου, δημιουργεί συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς.
- Επιτυγχάνει τη μείωση του κόστους ενδοομιλικής πληροφόρησης και βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Πολλές μητρικές εταιρείες του εξωτερικού απαιτούν από τις θυγατρικές τους να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο της έδρας τους κι έχει ως αποτέλεσμα την προετοιμασία οικονομικών πληροφοριών εις διπλούν. Η υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. ως λογιστικό πλαίσιο για την προετοιμασία και της διοικητικής πληροφόρησης και των οικονομικών καταστάσεων ενισχύει την συνέπεια της παρεχόμενης πληροφορίας.
- Η εφαρμογή του βοηθά την προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων, καθώς τα οικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων θα μπορούν να βρίσκονται σε εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

1.4 Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Η βασική επιχειρηματολογία πλήθους επιστημόνων και φορέων αναφορικά με τα μειονεκτήματα που παρουσιάζει ο νόμος κατά την εφαρμογή του εστιάζονται στα εξής⁷:

- Γκρεμίζεται ολόκληρο το οικοδόμημα της λογιστικής τυποποίησης που παρέχει το Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τη θέση του παίρνει ένα λογιστικό μοντέλο με ένα Σχέδιο Λογαριασμών χωρίς κανόνες που να ρυθμίζουν το περιεχόμενο και τη συλλειτουργία τους, αφού περιλαμβάνει ένα συνονθύλευμα κανόνων παρμένων από το Ε.Γ.Λ.Σ., από το αγγλοσαξονικό λογιστικό μοντέλο, στο οποίο η γενική και η αναλυτική λογιστική συλλειτουργούν, από την Οδηγία 2013/34/ΕΕ και από τα Δ.Π.Χ.Α.
- Αυξάνεται το κόστος που σχετίζεται με τις απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή του. Ανατρέπει τη λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων με την πλήρη λογιστική αναδιοργάνωση με σημαντικότερο κόστος. Τέτοιου είδους κόστη είναι το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, κόστος εκπαίδευσης προσωπικού, κόστος εκτίμησης παγίων.
- Λειτουργούν ταυτόχρονα δύο λογιστικά συστήματα, εφόσον επιλεγθεί η μέθοδος της εύλογης αξίας, όπου θα απαιτείται η οργάνωση και λειτουργία συστημάτων διπλής αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, ή εφόσον επιλεγθούν διαφορετικοί συντελεστές απόσβεσης για φορολογικούς σκοπούς.
- Το λογιστικό μοντέλο αποκλείει την κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης. Παραβλέπει, δηλαδή, το γεγονός ότι ο λογιστικός λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης αποτελεί σπουδαίο εργαλείο στα χέρια της διοίκησης των επιχειρήσεων για συνολική αξιόπιστη πληροφόρηση και στήριξη των ετήσιων αποτελεσμάτων σε κάθε φορολογικό ή άλλης φύσεως έλεγχο από τη δημόσια διοίκηση.

1.5 Γενική Παρουσίαση του Νόμου 4308/2014

Ο νόμος 4308/2014, ο οποίος δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ τεύχος Α' 251 στις 24/11/2014 και τιτλοφορείται «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», αποτελείται από 8 κεφάλαια με 44 άρθρα και 4 παραρτήματα (Α. Ορισμοί, Β. Υποδείγματα

⁷ Μπατσινίλας Ε. και Πατατούκας Κ., Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

χρηματοοικονομικών καταστάσεων, Γ. Σχέδιο λογαριασμών και Δ. Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις). Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση ο νόμος των Ε.Λ.Π. ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ.⁸

Με τον νόμο 4308 της 24/11/2014, καθιερώνονται στον χώρο της Λογιστικής και της επιχείρησης, σε ότι αφορά τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών στα λογιστικά βιβλία, καθώς και τον τρόπο κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, νέες διατάξεις που στοχεύουν τόσο σε μία απλουστευμένη διαχείριση των λογιστικών δεδομένων, όσο και στην προσαρμογή όλων των διαδικασιών, στα ευρωπαϊκά πρότυπα.⁹

Με την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μεταξύ διαφορετικών χωρών καθώς σε πολλές χώρες του κόσμου ήδη εφαρμόζονται, όπως στην Κίνα, στον Καναδά, στην Αυστραλία, στην Ευρώπη και σε άλλες. Αυτός είναι και ο σκοπός του νομοθέτη, οι ελληνικοί λογιστικοί κανόνες να είναι ενταγμένοι στο διεθνές λογιστικό πλαίσιο, και κατά συνέπεια να μην αποτελούν ένα ακόμα εμπόδιο για αυτούς που θα ήθελαν να επενδύσουν στη χώρα μας.¹⁰

Τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα υποσύνολο των Διεθνών Προτύπων, που μπορούν να συνδέσουν καλύτερα τα λογιστήρια των ελληνικών και των ξένων επιχειρήσεων και να λειτουργήσουν ως εργαλείο εξωστρέφειας για τις ελληνικές εξαγωγικές επιχειρήσεις. Εξάλλου, μοναδικός οδηγός για την ερμηνεία των διατάξεών του, είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κάτι, που ο ίδιος ο νόμος προτρέπει με βάση την παρ.7, άρθρο 17.¹¹

⁸ Μπατσινίλας Ε. και Πατατούκας Κ., Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁹ Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

¹⁰ Χριστοδούλου Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ειδικά Θέματα, 2015.

¹¹ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται μια βιβλιογραφική επισκόπηση των ελληνικών λογιστικών προτύπων, καθώς και των διεθνών λογιστικών προτύπων, καθότι όπως αναφέραμε στο προηγούμενο κεφάλαιο τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποτελούν ένα υποσύνολο των διεθνών λογιστικών προτύπων. Για το λόγο αυτό, παρουσιάζονται άρθρα και έρευνες που έχουν γραφτεί για το θέμα αυτό, καθώς και τα συμπεράσματά τους.

2.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Οι Cohen, S., Karatzimas, S. και Venieris, G. (2015) εξέτασαν την καταλληλότητα των διαφόρων λογιστικών βάσεων για την παροχή χρήσιμων πληροφοριών για την υποστήριξη αποφάσεων ιδιωτικοποίησης της κρατικής περιουσίας. Συγκεκριμένα, η σύγκριση γίνεται μεταξύ των πρόσφατων υιοθετημένων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων που ακολουθούν μια τροποποιημένη ταμειακή βάση και στην δεδουλευμένη βάση IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) με αναφορά στην κρατική ιδιοκτησία.. Η μελέτη προσπαθεί να ρίξει φως σχετικά με το πώς θα μπορούσε να βοηθήσει τη λογιστική των κυβερνήσεων προς την καλύτερη ενημέρωση των διαδικασιών λήψης των αποφάσεών τους. Τα ευρήματα υποδεικνύουν ότι ακόμη και αν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα φαίνεται να επηρεάζονται από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και ως εκ τούτου παρουσιάζουν ομοιότητες με τα πρότυπα IPSAS, δεν επαρκούν για πληροφορίες σχετικές με τις αποφάσεις των ιδιωτικοποιήσεων της κρατικής περιουσίας στην Ελλάδα. Αν και τα IPSAS φαίνεται να είναι πιο κατατοπιστικά, ένα κενό πληροφόρησης αναγνωρίζεται στην περίπτωση εγγραφής των κρατικών περιουσιακών στοιχείων με σοβαρές ελλείψεις νομικού χαρακτήρα και παραβιάσεις από τρίτους.

Οι Riahi, O. και Khoufi, W. (2015) εξετάζουν δείγμα 76 αναπτυσσόμενων χωρών μέχρι το έτος 2013 εάν η απόφαση τους για υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. επηρεάζεται περισσότερο από οικονομικούς παράγοντες ή λοιπούς παράγοντες, όπως η διαφθορά. Το συμπέρασμα είναι ότι οι αναπτυσσόμενες χώρες με υψηλά τα ποσοστά της διαφθοράς υιοθετούν ή σχεδιάζουν να

υιοθετήσουν πιο εύκολα τα Δ.Π.Χ.Α. Ο ισχυρός αντίκτυπος της διαφθοράς δείχνει ότι η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. είναι μόνο ένα είδος καταφύγιο για τις επιπτώσεις αυτής.

Η Barth, E. M. (2015) αναθεωρεί το καθεστώς της παγκόσμιας χρήσης των Δ.Π.Χ.Α., συμπεριλαμβανομένων και των Η.Π.Α., και προσφέρει σκέψεις σχετικά με τις προοκτικές για παγκόσμια χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Πολλές χώρες απαιτούν ή επιτρέπουν τη χρήση των Δ.Π.Χ.Α., αλλά ο στόχος της πραγματικά παγκόσμιας υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης δεν έχει ακόμη επιτευχθεί. Υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης στην εφαρμογή και επιβολή των Δ.Π.Χ.Α. και θα ήταν πρόωρο να εγκαταλείψουν το στόχο για τα δυνητικά οφέλη που υπόσχονται. Θα πρέπει να αναπτυχθούν σχέδια για την επόμενη φάση του ταξιδιού προς την κατεύθυνση της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Οι Devrim, K. και Maximilian, K. (2015) ερευνούν δείγμα 128 χωρών και διαπιστώνουν ότι οι χώρες που δεν είναι σε θέση να αναπτύξουν τις δικές τους τοπικές γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές είναι πιο πιθανό να υιοθετήσουν τα Δ.Π.Χ.Α. για τις Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις. Τα ευρήματα της έρευνας έδειξαν ότι τα Δ.Π.Χ.Α. για τις Μ.Μ.Ε. εφαρμόζονται κυρίως στις αναπτυσσόμενες χώρες μη μέλη της Ε.Ε. Πρόσφατα η Ευρωπαϊκή Επιτροπή απέρριψε το ενδεχόμενο να υιοθετήσουν τα Δ.Π.Χ.Α. για τις Μ.Μ.Ε. λόγω ανησυχιών για υπερβολική επιβάρυνση των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Έτσι, αναμένεται να μην υιοθετηθούν τα Δ.Π.Χ.Α. για τις Μ.Μ.Ε., όπως Γερμανία και Γαλλία, ή θα εφαρμοστούν με μεγάλες τροποποιήσεις για να συμμορφωθούν πλήρως με τις απαιτήσεις της Οδηγίας της Ε.Ε., όπως το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ιρλανδία. Τα αποτελέσματα της μελέτης είναι πιθανόν να αλλάξουν κατά τα επόμενα χρόνια και οι χώρες υιοθέτησης αυτών να αυξηθούν.

Οι Glenn, R. και Chris van Staden (2015) έχουν ως στόχο να συγκρίνουν την αναγνωσιμότητα της ετήσιας έκθεσης πριν και μετά την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α., προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η ετήσια έκθεση με τις γνωστοποιήσεις έχει γίνει πιο δύσκολη ή πιο εύκολη για να διαβαστεί. Τα ευρήματα της έρευνας, η οποία πραγματοποιήθηκε στη Νέα Ζηλανδία, υποδεικνύουν ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. έχει προστιθέμενη πολυπλοκότητα και οδηγεί σε μείωση της αναγνωσιμότητας της ετήσιας έκθεσης και των οικονομικών καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ – ΜΕΓΕΘΗ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

3.1 Εισαγωγικά

Χαρακτηριστικό του νέου νόμου είναι η εισαγωγή, εκτός των άλλων, νέας ορολογίας και σε ένα βαθμό, αντικατάσταση όρων που είχαν χρησιμοποιηθεί στο παρελθόν, στο πλαίσιο της παραδοσιακής Λογιστικής. Κατά την έννοια αυτή, κάθε οργανωμένη επιχειρηματική δραστηριότητα, με συγκροτημένο επενδυτικό πλαίσιο και προσδοκία για θετική απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της, αποκαλείται **οντότητα**.¹² Στο κεφάλαιο αυτό καθορίζεται το πεδίο εφαρμογής του νόμου, δηλαδή ποιες οντότητες υπόκεινται και εφαρμόζουν τον νόμο, καθώς και η ένταξη των οντοτήτων, με βάση το μέγεθός τους, σε κατηγορίες.

3.2 Άρθρο 1 – Πεδίο Εφαρμογής

Με το άρθρο 1 του νόμου, ορίζεται ποιες οντότητες υπόκεινται και εφαρμόζουν τον νόμο των Ε.Λ.Π., ποιες οντότητες εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και ποιες οντότητες δεν εφαρμόζουν ή εφαρμόζουν μερικώς το νόμο των Ε.Λ.Π.¹³

➤ **Υποκείμενες οντότητες σε όλο το νόμο**¹⁴:

α) Οι Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες και Ι.Κ.Ε.

β) Οι Ο.Ε. και Ε.Ε. όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη, για παράδειγμα είναι πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης α.

γ) Οι Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές επιχειρήσεις και κάθε οντότητα με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

δ) Οι κερδοσκοπικές ή μη οντότητες του δημοσίου εκτός από αυτές που εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014.

¹² Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

¹³ Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

¹⁴ Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

➤ **Υποκείμενες οντότητες μερικώς – μόνο στα άρθρα 1 – 15¹⁵:**

α) Οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. υποχρεωτικά:

- Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, οι οποίες είναι οι εισηγμένες, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές και λοιπές βάσει νόμου.
- Οι θυγατρικές εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζομένων της μητρικής.
- Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα, οι Α.Ε.Π.Ε.Υ., οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, επενδύσεων σε ακίνητα και αμοιβαία κεφάλαια.
- Οι Ο.Σ.Ε.Κ.Α., οι οποίοι εφαρμόζουν εύλογες αξίες των Δ.Π.Χ.Α. μόνο για το ενεργητικό.

β) Οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. προαιρετικά και στην περίπτωση αυτή είναι υποχρεωτική η εφαρμογή για πέντε έτη.

γ) Οι οντότητες που υπάγονται στο λογιστικό δημοσίου και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014, δηλαδή στο λογιστικό πλαίσιο της γενικής κυβέρνησης.

3.3 Άρθρο 2 – Καθορισμός Μεγέθους Οντοτήτων

Με το άρθρο 2 του νόμου, υιοθετείται η βασική αρχή ότι οι λογιστικοί κανόνες για την κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων προσδιορίζονται με βάση το μέγεθος της οντότητας και όχι με βάση το νομικό τύπο.¹⁶

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ότι αφορά¹⁷:

α) Τις συντασσόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

β) Το τηρούμενο λογιστικό σύστημα (απλογραφικό οι πολύ μικρές ΟΕ, ΕΕ, ατομικές κλπ).

¹⁵ Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

¹⁶ Αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις», 2014.

¹⁷ Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

γ) Απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος.

δ) Απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

Οι κατηγορίες οντοτήτων, όπως εμφανίζονται στην ΠΟΛ. 1003/2014 παρ. 2.3, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 3.1
Κατηγορίες οντοτήτων

Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)		
	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές (άρθρου 1, παρ. 2γ', δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική κλπ)	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές (άρθρου 1, παρ. 2γ', δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές (άρθρου 1 παρ. 2α' & 2β')	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές (άρθρου 1 παρ. 2α' & 2β')	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

Πηγή: ΠΟΛ. 1003/2014 παρ. 2.3.

Τα κριτήρια που τίθενται για την κατάταξη των οντοτήτων (ενεργητικό, κύκλος εργασιών, αριθμός απασχολούμενων), αποτελούν στοιχεία που όπως είναι λογικό μπορούν να μεταβληθούν από περίοδο σε περίοδο. Η μεταβολή των παραπάνω κριτηρίων θα έχει ως συνέπεια την αλλαγή του μεγέθους της οντότητας και συνεπώς την κατάταξή της σε νέα κατηγορία. Η αλλαγή κατηγορίας μιας οντότητας προϋποθέτει ότι:

α) Η οντότητα υπερβαίνει, ή δεν υπερβαίνει πλέον, τα όρια δύο εκ των τριών παραπάνω κριτηρίων.

β) Η μεταβολή των ορίων αφορά δύο διαδοχικές χρήσεις.

Στην περίπτωση που ισχύουν τα παραπάνω, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.¹⁸

Πρέπει να επισημανθεί ότι, με βάση το άρθρο 30 παρ. 11, οι επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων του Ν. 3054/2002 εντάσσονται στο άρθρο 1 παρ. 2γ, στις πολύ μικρές οντότητες, με μόνο κριτήριο ότι ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει αυτόν του άρθρου 2 παρ. 4, δηλαδή τα 8.000.000 ευρώ. Για αλλαγή κατηγορίας απαιτείται, κατά το άρθρο 30 παρ. 12, η υπέρβαση του ορίου για 2 συνεχόμενες περιόδους.¹⁹

Αναφορικά με τον υπολογισμό του μέσου όρου του απασχολούμενου προσωπικού:

α) σε περίπτωση εργαζομένων με πλήρη απασχόληση και για ολόκληρο το έτος, λαμβάνεται ο ακέραιος αριθμός που αντιστοιχεί σε αυτούς. Συμπεριλαμβάνονται και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί, ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται, για παράδειγμα με τιμολόγιο.

β) σε περίπτωση εργαζομένων με μερική απασχόληση, αλλά για ολόκληρο το έτος, λαμβάνεται ο αριθμός που προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό του αριθμού αυτών των εργαζομένων, επί κλάσμα που ως αριθμητή έχει τις ώρες απασχόλησης ημερησίως και ως παρανομαστή τον αριθμό 8. Για παράδειγμα 3 εργαζόμενοι απασχολούνται 4 ώρες ημερησίως για ολόκληρο έτος: $x = 3 \times 4/8 \times 12/12 = 1,5$. Ο αριθμός των απασχολούμενων είναι 2, γιατί σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2014, ποσά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω, ενώ ποσά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα επάνω.²⁰

Αναφορικά με το σύνολο του ενεργητικού είναι το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, όπως περιλαμβάνονται στον ισολογισμό και διαχωρίζεται σε κυκλοφορούν και μη κυκλοφορούν. Κυκλοφορούν ενεργητικό είναι τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία η οντότητα αναμένει ή σκοπεύει να ρευστοποιήσει ή πωλήσει ή αναλώσει ή κατέχει για εμπορικούς σκοπούς ή είναι μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα.

Αναφορικά με τον κύκλο εργασιών είναι η εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου, που προέρχονται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας και στις οποίες δεν προσμετρούνται ο φόρος προστιθέμενης αξίας και άλλοι φόροι. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα, όπως έσοδα από συναλλαγματικές

¹⁸ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

¹⁹ Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

²⁰ Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων, όπως και η αξία αυτοπαραδόσεων και έσοδα για λογαριασμό τρίτου.

Αν η περίοδος είναι μικρότερη του δωδεκάμηνου, ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα 15 ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.²¹

²¹ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

4.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό προσεγγίζεται ο τρόπος με το οποίο καταχωρούνται οι συναλλαγές στα λογιστικά αρχεία, καθώς επίσης προσδιορίζονται τα βασικά και λοιπά λογιστικά αρχεία που είναι υποχρεωμένη η οντότητα να τηρεί. Επιπλέον, ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο η οντότητα διασφαλίζει την αξιοπιστία του λογιστικού της συστήματος με κατάλληλες δικλίδες, καθώς και ο χρόνος ενημέρωσης και διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων.

4.2 Άρθρο 3 – Λογιστικό Σύστημα και Βασικά Λογιστικά Αρχεία

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του νόμου, ο τρόπος με τον οποίο καταχωρούνται οι συναλλαγές στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καθορίζει το τηρούμενο λογιστικό σύστημα. Η οντότητα πρέπει να τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε λογιστικού γεγονότος που πραγματοποιείται στη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Κατά την ίδια έννοια θα τηρηθούν αρχεία και για τα κάθε είδους έσοδα, κέρδη, έξοδα, ζημίες, για τις αγορές ή πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, καθώς και για τυχόν εκπτώσεις ή επιστροφές, για τους φόρους, τα τέλη και για τις εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο και καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας ανεξάρτητα από την αξία.

Εφόσον η επιχείρηση συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο **διπλογραφικό** σύστημα, δηλαδή με χρεώσεις και πιστώσεις λογαριασμών, για την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων και τηρεί ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό, ισοζύγιο, αναλυτικές απογραφές, τεχνικές προδιαγραφές, αρχεία κινήσεων αποθεμάτων, κοστολογικά δεδομένα, μισθοδοτικές καταστάσεις, τα πρακτικά της διοίκησης, τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει και λαμβάνει η οντότητα, οι παντός είδους συμβάσεις, τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, έγγραφα για κάλυψη φορολογικών υποχρεώσεων. Δεδομένου ότι καταργείται το Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980), με τη δυνατότητα

της προαιρετικής εφαρμογής του, καθιερώνεται νέο σχέδιο λογαριασμών (Παράρτημα Γ' του νόμου), το οποίο χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος.²²

Εφόσον η επιχείρηση δεν συντάσσει ισολογισμό, που στην περίπτωση αυτή ανήκουν οι πολύ μικρές εταιρείες της παρ. 2γ' του άρθρου 1 όπου σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 8 επιλέγουν να καταρτίσουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, δύναται να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα και να τηρεί το γνωστό βιβλίο εσόδων – εξόδων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών και μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων.²³

Κατά την παρ. 5 του άρθρου το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων, για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αλλά και τη φορολογική βάση των στοιχείων για την συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία και την υποβολή των φορολογικών της δηλώσεων.

Από την παρ. αυτή δεν προκύπτει ρητή αναφορά περί τήρησης διπλών βιβλίων, καθώς η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο και όχι κατ' ανάγκη εσωλογιστικό. Στην περίπτωση που αρχικά οι καταχωρήσεις γίνονται μόνο στη λογιστική ή μόνο στη φορολογική βάση, η παρακολούθηση της άλλης βάσης δύναται να γίνεται συγκεντρωτικά οποτεδήποτε και σε κάθε περίπτωση έγκαιρα για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία.²⁴

4.3 Άρθρο 4 – Άλλα Λογιστικά Αρχεία

Με το άρθρο 4 του νόμου, προβλέπεται ότι, πέρα των αρχείων (βιβλίων) του άρθρου 3, τηρούνται, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία ισολογισμού, τα εξής αρχεία²⁵:

- Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων.

²² Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, ΠΟΛ. 1003/2014, Παροχή Οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014.

²³ Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Κορομηλάς Α. Γ. και Τσιαουσίδου Θ. Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308 (Φ.Ε.Κ. 251/Α'/24.11.2014), 2015.

²⁴ Λαζαρίδης Γ., Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) Μέρος 1, 2015.

²⁵ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Άρθρο 4.

- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Σημειώνεται ότι τα αρχεία λοιπών περιουσιακών στοιχείων, λογαριασμών καθαρής θέσης και λογαριασμών υποχρεώσεων δεν τηρούνται από τις πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ. 2γ'.²⁶ Επίσης, με την παρ. 10 ορίζεται ότι, οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο μπορούν να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.

4.4 Άρθρο 5 – Διασφάλιση Αξιοπιστίας Λογιστικού Συστήματος

Με το άρθρο 5 του νόμου, ορίζεται η υποχρέωση που έχει κάθε οντότητα να εφαρμόζει ένα ολοκληρωμένο πλέγμα ρυθμίσεων με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματός της. Η αξιολόγηση του λογιστικού συστήματος γίνεται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά.

Βασικά κριτήρια αξιοπιστίας των λογιστικών αρχείων είναι τα εξής:

- Τήρηση με τάξη, πληρότητα και ορθότητα.
- Συμμόρφωση με το νόμο.
- Υποστήριξη σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Δυνατότητα κατανόησης της δομής και της λειτουργίας του από τρίτο πρόσωπο με γνώσεις και εμπειρία.

Για την έγκριση και την ισχύ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αρμόδιο είναι το εκάστοτε όργανο διοίκησης της οντότητας, καθώς και ο κατά το νόμο υπεύθυνος λογιστής για τη σύνταξη αυτών.

Η ύπαρξη κάθε συναλλαγής και γεγονότος τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά και εφαρμόζονται κατάλληλες δικλίδες για την ύπαρξη αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, συσχέτισης συναλλαγών με τα αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις,

²⁶ ΠΟΛ 1003/2014, Παροχή Οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014, παρ. 4.1.

αυθεντικότητας προέλευσης παραστατικών, δηλαδή διασφάλιση ταυτότητας του εκδότη, αλλά και ακεραιότητας περιεχομένου παραστατικών, δηλαδή μη αλλοίωση σε σχέση με ότι προβλέπει ο νόμος ή ότι καθόρισε ο εκδότης.

Στην ΠΟΛ. 1003/2015 διευκρινίζεται ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον προκύπτει ανάλυση από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία ή καταστάσεις και διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο. Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με χρήση φορολογικών μηχανισμών, η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά τρίμηνο και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου.²⁷

Με την παρ. 8 του άρθρου ορίζεται η υποχρέωση κάθε οντότητας να παρακολουθεί και να τεκμηριώνει την αποστολή και την παραλαβή των αποθεμάτων της, ανεξάρτητα εάν αυτά έχουν τιμολογηθεί ή όχι. Επίσης, θα πρέπει να παρακολουθεί τα αποθέματα τρίτων που βρίσκονται στους χώρους της, καθώς και τα αποθέματά της που βρίσκονται σε χώρους τρίτων.

Οι υποχρεωτικές ενδείξεις στο παραστατικό διακίνησης, το οποίο συνοδεύει τα αποθέματα και μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο και ενδεικτικό της φύσης του τίτλο, είναι η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, δηλαδή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ., και τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής, δηλαδή το είδος των αγαθών, η ποσότητα και η μονάδα μέτρησης. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρξει πρόσβαση στα δεδομένα του αρχείου στη διάρκεια της διακίνησης.

Στην περίπτωση που δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις παραπάνω πληροφορίες ταυτόχρονα με την παραλαβή των αποθεμάτων. Η εν λόγω υποχρέωση αναβιώνει την ύπαρξη βιβλίου/δελτίου ποσοτικής παραλαβής, υποχρέωση που είχε καταργηθεί με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ.

²⁷ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, ΠΟΛ 1003/2014, Παροχή Οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014.

Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής ενδεικτικές περιπτώσεις:

- Διακίνηση μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο, συνεχόμενο, παρακείμενο ή απέναντι κτιριακό χώρο.
- Διακίνηση αγροτικών προϊόντων όταν το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον λήπτη αυτών.
- Διακίνηση παγίων, κατεστραμμένων ειδών ή άνευ αξίας.
- Λοιπές ειδικές περιπτώσεις.

Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες ώστε να είναι ευχερής η διενέργεια συμφωνιών σε οποιοδήποτε έλεγχο. Τα στοιχεία τα οποία εκδίδει η οντότητα καταχωρούνται με ημερομηνία έκδοσης, ενώ τα στοιχεία των τρίτων με ημερομηνία λήψης.

Στην περίπτωση μητρικής και θυγατρικής εταιρείας, η μητρική θα πρέπει να πάρει τέτοια μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι η θυγατρική τηρεί τα λογιστικά αρχεία με τέτοιο τρόπο που δίνει τη δυνατότητα στη μητρική να συμμορφώνεται με τις διατάξεις του νόμου. Επίσης, όταν δύο ή περισσότερες οντότητες συνενώνονται ή αλλάζει ο νομικός τύπος της οντότητας, η νέα οντότητα που προκύπτει θα είναι πλέον υπεύθυνη για την συμμόρφωση των προηγούμενων οντοτήτων με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου.

Όταν κάποιο αρχείο έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή τα ποσά έχουν εκφραστεί σε ξένο νόμισμα, τότε η οντότητα θα πρέπει να μεριμνήσει για τη μετάφραση του κάθε αρχείου στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα αντίστοιχα, σε εύλογο χρονικό διάστημα, ώστε να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος.

Εάν η οντότητα αναθέσει σε εξωτερικό λογιστή την τήρηση του λογιστικού συστήματος, αυτό δεν αναιρεί την ευθύνη που έχει η διοίκηση για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που συμπληρώνονται από τον εξωτερικό λογιστή. Εξίσου, ο εξωτερικός λογιστής έχει τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο, όπως και η οντότητα.²⁸

²⁸ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ΠΟΛ 1003/2014, Παροχή Οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014.

4.5 Άρθρο 6 – Χρόνος Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων

Με το άρθρο 6 του νόμου, ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται μέσα στον απαιτούμενο χρόνο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η κατάρτιση αυτών ολοκληρώνεται μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή μέσα στο χρονικό όριο εκπλήρωσης των φορολογικών ή άλλων νομοθετικών υποχρεώσεων.

Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων γίνεται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Δεν δίνεται πλέον καταληκτική ημερομηνία για την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, αλλά ορίζεται ότι αυτή πρέπει να γίνεται τουλάχιστον πριν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.²⁹

4.6 Άρθρο 7 – Διαφύλαξη Λογιστικών Αρχείων

Με το άρθρο 7 του νόμου, ορίζεται ότι τα λογιστικά αρχεία διαφυλάσσονται τουλάχιστον πέντε έτη από τη λήξη της περιόδου ή το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. Σημειώνεται ότι για τον τόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων δεν υπάρχει πρόβλεψη από τις διατάξεις. Συνεπώς, αυτά μπορούν να φυλάσσονται οπουδήποτε, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός εύλογου χρόνου. Επίσης, τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, έντυπη ή ηλεκτρονική. Ειδικά

²⁹ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.

για τα τιμολόγια ορίζεται ότι διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητά τους.³⁰

³⁰ Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ΠΟΛ 1003/2014, Παροχή Οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

5.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό καταγράφονται τα παραστατικά πωλήσεων και συγκεκριμένα αναλύεται το περιεχόμενο και ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου και των στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών. Επίσης, προσδιορίζονται το απλοποιημένο τιμολόγιο, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο, αλλά και το ηλεκτρονικό τιμολόγιο.

5.2 Άρθρο 8 – Τιμολόγιο πώλησης

Με το άρθρο 8 του νόμου, ορίζεται ότι η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο σε κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, ανεξαρτήτως των συμβαλλομένων προσώπων (οντότητες ή ιδιώτες). Συγκεκριμένα, στην χονδρική πώληση εκδίδεται υποχρεωτικά τιμολόγιο, ενώ στην λιανική πώληση εκδίδεται προαιρετικά τιμολόγιο. Στην περίπτωση των επιχορηγήσεων δεν προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου. Επίσης, το Δημόσιο και οι λοιποί οργανισμοί του δημοσίου απαλλάσσονται από την έκδοση τιμολογίων, εκτός εάν οι δραστηριότητές τους υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Κάθε έγγραφο που έχει τις πληροφορίες του τιμολογίου θεωρείται τιμολόγιο με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης αποδέχεται το έγγραφο αυτό. Υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού ή διορθωτικού τιμολογίου για διόρθωση διαφορών αξίας που υπήρχαν στο αρχικό εκδοθέν τιμολόγιο. Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται για εκπτώσεις, επιστροφές και άλλες διαφορές, όπως διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. και άλλες. Στην περίπτωση που η οντότητα συναλλάσσεται με πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση ή για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδουν τιμολόγιο, εκδίδει παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση, το οποίο αναγράφει τα στοιχεία του τιμολογίου.

Τα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας και ο όρος τιμολόγιο μπορεί να υποκαθίσταται από διαφορετικές ονομασίες, όπως λογαριασμοί, φορτωτικές, τραπεζικά, χρηματιστηριακά, ταχυδρομικά και λοιπά έγγραφα τα οποία περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

Το τιμολόγιο εκδίδεται από:

- α) Τον πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- β) Τον λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση).
- γ) Τρίτο πρόσωπο, εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή.

Σημειώνεται ότι, για τον εναλλακτικό τρόπο έκδοσης των τιμολογίων, η οντότητα έχει τις σχετικές ευθύνες και δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση για την έκδοση του τιμολογίου. Επίσης, ο τρίτος που πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας, δηλαδή ο αντιπρόσωπος, αποστέλλει στην οντότητα αντίγραφα των εκδιδόμενων τιμολογίων ή εκδίδει σχετικό έγγραφο συγκεντρωτικό (εκκαθάρισης), που αποστέλλεται έγκαιρα στην οντότητα για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο (αντιπρόσωπο) για λογαριασμό του αγρότη παραγωγού, η εκκαθάριση εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση.³¹

5.3 Άρθρο 9 – Περιεχόμενο Τιμολογίου

Με το άρθρο 9 του νόμου, ορίζονται τα δεδομένα που φέρει υποχρεωτικά το τιμολόγιο. Τα δεδομένα αυτά είναι τα ίδια που ορίζονταν στον Κ.Φ.Α.Σ. με μόνες διαφοροποιήσεις τα εξής:

- Την αναγραφή του αύξοντα αριθμού των τιμολογίων για μία ή περισσότερες σειρές.
- Την μη αναγραφή του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών όταν προκύπτουν από άλλα έγγραφα (συμβάσεις, συμφωνητικά), στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

Επίσης, σημειώνεται ότι αναγράφεται ο όρος «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών και ο όρος «Αντίστροφη επιβάρυνση» όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α.

³¹ Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ΠΟΛ 1003/2014, Παροχή Οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014.

Τα ποσά του τιμολογίου εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, όμως το ποσό του Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζονται και στο εθνικό νόμισμα. Επίσης, το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή.³²

5.4 Άρθρο 10 – Απλοποιημένο Τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό Τιμολόγιο

Με το άρθρο 10 του νόμου, επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου περιοριστικά όταν το ποσό του τιμολογίου είναι μέχρι 100 ευρώ και όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο του άρθρου 8 παρ. 3, δηλαδή συμπληρωματικό ή διορθωτικό τιμολόγιο. Δαπάνες ποσού μέχρι 100 ευρώ μπορεί νομίμως να τεκμηριώνονται και με τη λήψη στοιχείων λιανικής πώλησης.

Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις εξής ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- γ) Προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
- δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
- ε) Στην περίπτωση έκδοσης συμπληρωματικού ή διορθωτικού τιμολογίου, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τα δεδομένα που τροποποιούνται.

Δεν επιτρέπεται η έκδοση αυτού για αγορά εμπορεύσιμων για τον αγοραστή αγαθών. Επίσης, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής αντί τιμολογίων ως δικαιολογητικά επιχειρηματικών δαπανών.

Με την παρ. 3 του άρθρου επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου για διαφορετικές - επαναλαμβανόμενες παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών. Στις περιπτώσεις αυτές, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο.³³

³² Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.

³³ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα,

5.5 Άρθρο 11 – Χρόνος Έκδοσης Τιμολογίου

Με το άρθρο 11 του νόμου, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου ως εξής:

- Το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την παράδοση των αγαθών ή την ολοκλήρωση της υπηρεσίας, ακόμη και για παραδόσεις του τελευταίου μήνα της περιόδου. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου δηλαδή, αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου. Η αναγνώριση των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου, η οποία μπορεί να γίνει σε μεταγενέστερο χρόνο.
- Στην περίπτωση της συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παραδοθεί ή για το έργο που έχει παραχθεί. Το πότε «καθίσταται απαιτητό» είναι θέμα συμφωνίας γραπτής ή προφορικής και ο χρόνος παράδοσης ή ολοκλήρωσης είναι θέμα πραγματικών περιστατικών. Η λήψη προκαταβολής δεν γεννά υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για μη προσφερθέν έργο.
- Στην περίπτωση πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας εκδίδεται με την απόκτηση του δικαιώματος. Ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται έναντι συνδρομής, όπως γυμναστήρια.
- Στην περίπτωση του συγκεντρωτικού τιμολογίου εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα για τις παραδόσεις κάθε μήνα.
- Για πωλήσεις προς το Δημόσιο εκδίδεται μέχρι το τέλος του έτους, στο οποίο έγινε η παράδοση ή η αποστολή αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής.
- Στην περίπτωση των πιστωτικών τιμολογίων εκδίδονται άμεσα για εκπτώσεις και διαφορές που έχουν σχέση με την αξία ή το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου και μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα για επιστροφές.
- Για υπηρεσίες που έχουν σχέση με ασφάλειες, καθώς και για υπηρεσίες που παρέχουν πρακτορεία ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ, στοιχήματα, καθόσον αφορούν συνεχιζόμενη παροχή

υπηρεσιών, η οποία μάλιστα απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου.³⁴

5.6 Άρθρο 12 – Εκδιδόμενα Στοιχεία για Λιανική Πώληση Αγαθών ή Υπηρεσιών

Με το άρθρο 12 του νόμου, ρυθμίζεται το ζήτημα έκδοσης παραστατικού πώλησης για τη λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών. Εισάγεται ως γενική αρχή η έκδοση παραστατικών λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980. Διευκρινίζεται ότι όταν σε λιανική πώληση εκδίδεται τιμολόγιο, όπου πλέον δεν απαγορεύεται η έκδοση τιμολογίου σε ιδιώτες, το σχετικό παραστατικό εκδίδεται με σήμανση. Επίσης, προβλέπεται η δυνατότητα έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, καθώς και περιπτώσεις χειρόγραφης έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης.

Στην απόδειξη λιανικών συναλλαγών θα πρέπει να αναγράφονται υποχρεωτικά τα εξής:

- Η ημερομηνία έκδοσης.
- Ο αύξων αριθμός, για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης.
- Ο Α.Φ.Μ., το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και η μικτή αξία πώλησης.

Δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή ορισμένων πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης των οντοτήτων. Ήδη με την ΠΟΛ. 1002/31.12.2014 ορίστηκε ότι στα στοιχεία λιανικής πώλησης που αφορούν πωλήσεις πόσιμου ύδατος μέσω δικτύου, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, καθώς και στις ασφαλιστικές υπηρεσίες, πρέπει να αναγράφονται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η διεύθυνσή του και ο Α.Φ.Μ. ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας.³⁵

Για τις εκπτώσεις ή επιστροφές των λιανικών πωλήσεων εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης και όταν η αξία του πιστωτικού στοιχείου είναι πάνω από 50 ευρώ τηρείται

³⁴ Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, ΠΟΛ 1003/2014, Παροχή Οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014.

³⁵ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. Κατά την ΠΟΛ. 1003/2014 οι πληροφορίες αυτές μπορεί να αναγράφονται στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία.³⁶

Οποιοδήποτε έγγραφο περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης μπορεί να εξομοιωθεί με το στοιχείο λιανικής πώλησης, για παράδειγμα λογαριασμός, συμβόλαιο, εισιτήριο και άλλα. Επίσης, μπορεί να φέρει ονομασία ανάλογα με τις επικρατούσες συναλλαγές όπως «Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών».³⁷

Με την παρ. 11 ορίζεται ότι μπορεί να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού. Για την απαλλαγή χρησιμοποίησης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών έχει εκδοθεί η ΠΟΛ. 1002/31.12.2014.

Στην περίπτωση διακοπής της ηλεκτρικής ενέργειας ή της λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού και μέχρι αποκατάστασης αυτών, τα στοιχεία λιανικής πώλησης μπορεί να εκδίδονται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση και χωρίς χρήση του παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης. Επίσης, η οντότητα επιβάλλεται να γνωστοποιεί εντός δέκα ημερών στο Υπουργείο Οικονομικών, την έναρξη ή παύση χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.³⁸

5.7 Άρθρο 13 – Χρόνος Έκδοσης Στοιχείων Λιανικής Πώλησης

Με το άρθρο 13 του νόμου, καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης ως εξής:

- Στην περίπτωση της πώλησης αγαθών:
 - Όταν παραδίδει τα αγαθά ο πωλητής, η έκδοση γίνεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής.

³⁶ Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

³⁷ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

³⁸ Αργυρός Κ. Η., Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

- Όταν παραδίδει τα αγαθά τρίτο πρόσωπο με στοιχείο διακίνησης, όπως τριγωνική παράδοση από τον προμηθευτή, η έκδοση γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση.
 - Ειδικά, για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε συνεχή ροή (ηλεκτρικό ρεύμα, φυσικό αέριο και άλλα), το στοιχείο λιανικής μπορεί να εκδοθεί μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα.
- Στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών:
- Με την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών.
 - Με την πώληση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας.
 - Για συνεχιζόμενη παροχή ή κατασκευή έργου, όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί.³⁹

5.8 Άρθρο 14 – Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο

Με το άρθρο 14 του νόμου, διευκρινίζεται η δυνατότητα χρήσης ηλεκτρονικών τιμολογίων. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή και περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από τις επιμέρους διατάξεις του νόμου. Η επιλογή της ηλεκτρονικής μορφής αποφασίζεται από την εκάστοτε οντότητα.

Συνηθισμένοι ηλεκτρονικοί μορφότυποι περιλαμβάνουν τιμολόγια ως δομημένα μηνύματα, όπως XML, τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται και αποστέλλονται σε μορφή PDF μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ενός ασφαλούς συνδέσμου ή μέσω διαδικτυακής πύλης ή οποιασδήποτε άλλης μεθόδου ή μια τηλεομοιοτυπία που λαμβάνεται σε ηλεκτρονική μορφή. Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή, μέσω λογιστικού λογισμικού ή λογισμικού επεξεργασίας κειμένου, τα οποία αποστέλλονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια.

Η απόφαση χρήσης ηλεκτρονικών τιμολογίων αποτελεί ζήτημα που προκύπτει αποκλειστικά από τη συμφωνία μεταξύ των συναλλασσομένων και την αποδοχή του ηλεκτρονικού τιμολογίου από τον αποκτώντα τα αγαθά ή τον λήπτη των υπηρεσιών. Δεν ορίζεται

³⁹ Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

συγκεκριμένος τύπος της συμφωνίας αυτής, δηλαδή μπορεί να είναι γραπτή ή προφορική συμφωνία, επίσημη ή ανεπίσημη ή σιωπηρή συμφωνία μέσω της πληρωμής του τιμολογίου.⁴⁰

5.9 Άρθρο 15 – Αυθεντικότητα του Τιμολογίου

Με το άρθρο 15 του νόμου, ορίζεται ότι τα εμπλεκόμενα σε μια συναλλαγή μέρη, δηλαδή ο πωλητής και ο αγοραστής, έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν την αυθεντικότητα της προέλευσης, την ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα του τιμολογίου έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. Η επιλογή των κατάλληλων δικλίδων διασφάλισης αυτών είναι θέμα της κάθε οντότητας. Ιδιαίτερη απαίτηση είναι η αλληλουχία τεκμηρίων που συνδέουν το τιμολόγιο με την υποκείμενη συναλλαγή.

Ενδεικτικοί, μη υποχρεωτικοί, τρόποι διασφάλισης αυθεντικότητας προέλευσης και ακεραιότητας ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου είναι οι εξής:

- Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής.
- Χρήση μιας συγκεκριμένης τεχνολογίας, όπως είναι η ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI).
- Εκκαθάριση συναλλαγών μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος.
- Χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.⁴¹

⁴⁰ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁴¹ Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

6.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό ορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υποχρεούται μια οντότητα να συντάσσει ανάλογα με το μέγεθός της, αλλά και οι γενικές αρχές που θα πρέπει να τηρεί μια οντότητα για την κατάρτιση αυτών.

6.2 Άρθρο 16 – Ορισμός των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Με το άρθρο 16 του νόμου, ορίζεται ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας ενσωματώνουν όλες τις συναλλαγές και τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία της εκάστοτε περιόδου και παρουσιάζουν εύλογα τα παρακάτω στοιχεία⁴²:

- Τα περιουσιακά στοιχεία.
- Τα έσοδα και τα έξοδα.
- Τις υποχρεώσεις.
- Τα κέρδη και τις ζημίες.
- Την καθαρή θέση.
- Τις χρηματοροές.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υποχρεούται να συντάσσει η κάθε οικονομική οντότητα, αποτελούν συνάρτηση του μεγέθους τους⁴³, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

⁴² Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁴³ Νεγκάκης Ι. Χ., Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές, 2015.

Πίνακας 6.1
Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Χρηματοοικονομική Κατάσταση	Μεγάλες Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μικρές και Πολύ Μικρές Οντότητες	Πολύ Μικρές Οντότητες (προαιρετικά)*	Πολύ Μικρές Οντότητες (άρθρου 1.2.γ, δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική κλπ)*
Ισολογισμός	√	√	√	Συνοπτικός	-
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	√	√	√	Συνοπτική	Συνοπτική
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	√	√	-	-	-
Κατάσταση Χρηματοροών	√	-	-	-	-
Προσάρτημα	√	√	√	√	√
* εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία					

Πηγή: Χατζησταυράκης Μ., 2015, σελ. 3.

Ο ισολογισμός είναι η οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση (ίδια κεφάλαια) της οντότητας. Η δομή του ισολογισμού βασίζεται στην παρακάτω σχέση:

$$\boxed{\text{Περιουσιακά στοιχεία} = \text{Ίδια κεφάλαια} + \text{Υποχρεώσεις}}$$

Τα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να κατατάσσονται σε κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα και οι υποχρεώσεις σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες. Ο ισολογισμός καταρτίζεται σύμφωνα με τα υποδείγματα Β.1.1 ή Β.1.2 του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014. Η επιχείρηση επιλέγει ένα εκ των δύο υποδειγμάτων ανάλογα με το αν τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης ή στην εύλογη αξία. Ο συνοπτικός ισολογισμός των πολύ μικρών οντοτήτων καταρτίζεται με βάση το υπόδειγμα Β.5 του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζει τα έσοδα και τα έξοδα, τα κέρδη και τις ζημιές και τους φόρους μιας οντότητας. Η δομή της κατάστασης αποτελεσμάτων βασίζεται στον τρόπο με τον οποίο η οντότητα επιλέγει να αναλύει και να παρουσιάζει τα έξοδά της. Υπάρχουν δύο τρόποι παρουσίασης:

1. Κατάταξη εξόδων κατά λειτουργία.

2. Κατάταξη εξόδων κατ' είδος.

Οι καταστάσεις αποτελεσμάτων κατά λειτουργία και κατ' είδος παρουσιάζονται σύμφωνα με τα υποδείγματα Β.2.1 και Β.2.2 του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014 αντίστοιχα.

Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης ή ιδίων κεφαλαίων αποτελεί συστατικό μέρος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και απεικονίζει τη μεταβολή της καθαρής θέσης για τη συγκεκριμένη περίοδο που καταρτίζονται οι καταστάσεις. Η μεταβολή στην καθαρή θέση αντιπροσωπεύει:

- Τα συνολικά κέρδη ή ζημιές της περιόδου.
- Τις μεταβολές που προήλθαν από τις συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες της οντότητας.
- Τις επιδράσεις των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές και τη διόρθωση λαθών.

Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.3 του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014.

Η κατάσταση χρηματοροών ή κατάσταση ταμειακών ροών απεικονίζει τα χρηματικά ποσά που εισέρχονται (εισροές) και εξέρχονται (εκροές) από μία επιχείρηση σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Δηλαδή, είναι οι κάθε είδους εισπράξεις και πληρωμές που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση. Τα έσοδα μιας επιχείρησης αποτελούν θετικές χρηματοροές, ενώ τα έξοδα αντίστοιχα είναι αρνητικές χρηματοροές. Η διαφορά θετικών και αρνητικών χρηματοροών απεικονίζουν τις καθαρές χρηματοροές.

Για την κατάρτιση της κατάστασης χρηματοροών είναι απαραίτητη η γνώση των κάτωθι μεγεθών:

- Του συνολικού κεφαλαίου επένδυσης.
- Των ετήσιων δαπανών (σταθερά και αναλογικά λειτουργικά έξοδα, τόκοι, χρεολύσια, φόρος εισοδήματος, επιπρόσθετες εκταμιεύσεις κεφαλαίου και λοιπά έξοδα).
- Των ετήσιων εσόδων.
- Των ετήσιων αποσβέσεων.

Οι χρηματοροές διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες ροών:

α) Λειτουργικές ροές, οι οποίες σχετίζονται με την παραγωγή και πώληση των προϊόντων, καθώς και με την παροχή των υπηρεσιών της επιχείρησης.

β) Επενδυτικές ροές, οι οποίες είναι οι χρηματικές ροές που έχουν να κάνουν με τις αγορές και πωλήσεις πάγιου ενεργητικού και χρεογράφων άλλων εταιρειών για μακροπρόθεσμες επενδύσεις.

γ) Χρηματοδοτικές ροές, οι οποίες περιλαμβάνουν τις χρηματικές ροές από την έκδοση μετοχών, την επανεξαγορά μετοχών, την καταβολή μερισμάτων.

Η κατάσταση χρηματοροών συντάσσεται μόνο από τις μεγάλες οντότητες, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.4 του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014.⁴⁴

Βασικές αρχές για τη μορφή των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι οι εξής:

- Απαγόρευση συμψηφισμών κονδυλίων, εκτός εάν προβλέπεται:
 - κέρδη και ζημίες αντισταθμίζοντος και αντισταθμισμένου
 - αναβαλλόμενοι φόροι ισολογισμού και κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.
- Επιτρέπεται συγχώνευση κονδυλίων μόνο για:
 - σκοπούς εύλογης παρουσίασης
 - μεγαλύτερη σαφήνεια.
- Επιτρέπεται μεταβολή δομής και περιεχομένου μόνο για:
 - περαιτέρω ανάλυση
 - προσθήκη μη υπαρχόντων κονδυλίων.
- Επιτρέπεται προσαρμογή μορφής, περιεχομένου και ονοματολογίας σε ιδιαίτερη φύση κλάδου δραστηριότητας.⁴⁵

6.3 Άρθρο 17 – Γενικές Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Με το άρθρο 17 του νόμου, ορίζονται οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με σαφήνεια σύμφωνα με τις ακόλουθες γενικές αρχές:

- **Τη θεμελιώδη παραδοχή του δεδουλευμένου**, όπου τα αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι κατά την

⁴⁴ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁴⁵ Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

είσπραξη ή πληρωμή τους και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των λογιστικών περιόδων τις οποίες αφορούν.

- **Τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας**, σύμφωνα με την οποία η οικονομική οντότητα θα συνεχίσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητές της για το προβλεπόμενο μέλλον και συνεπώς δεν έχει την πρόθεση ούτε την ανάγκη να ρευστοποιήσει ή να περικόψει σημαντικά την κλίμακα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της. Το προβλεπόμενο μέλλον αξιολογείται για διάστημα δώδεκα μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση την παραδοχή αυτή, τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και οι υποχρεώσεις και οι προβλέψεις επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους.
- Οι λογιστικές αρχές και οι βάσεις επιμέτρησης χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο.
- Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με αυτά της κλειόμενης περιόδου προσαρμόζονται ανάλογα.
- Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εσόδων και εξόδων δεν επιτρέπονται.
- Οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα.
- Όλα τα στοιχεία που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο.
- Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού, σε κάθε περίοδο, συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου, εκτός εάν έχουν γίνει αναμορφώσεις κονδυλίων στη συγκριτική περίοδο.
- Κάθε κονδύλι της τρέχουσας περιόδου αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης περιόδου.
- Η μη αναγνώριση και παρουσίαση στοιχείων δεν υποκαθίσταται από σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα.
- Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται.
- Οι απαιτήσεις του νόμου παραβλέπονται μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης δεν είναι σημαντική.
- Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου, αλλά πριν από την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην

κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν την ημερομηνία του ισολογισμού.⁴⁶

⁴⁶ Accountancy Greece, Ελληνική Επιχειρηματικότητα – Προβλήματα Ανάπτυξης, 2015, Νεγκάκης Ι. Χ., Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων, Σημειώσεις μαθήματος, 2014, Χατζησταυράκης Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014), 2015.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

7.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό προσδιορίζονται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων, χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, αποθεμάτων, υποχρεώσεων, κρατικών επιχορηγήσεων και αναβαλλόμενων φόρων. Με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα εισάγεται, επίσης, και η δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία. Τέλος, στο κεφάλαιο αυτό προσδιορίζονται τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και καθαρής θέσης και εξετάζονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι μεταβολές λογιστικών πολιτικών και η διόρθωση λαθών.

7.2 Άρθρο 18 – Ενσώματα και Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

Με το άρθρο 18 του νόμου, ορίζονται οι λεπτομερείς κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης διαφόρων κατηγοριών ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων, είτε αποκτώμενων από τρίτους είτε ιδιοπαραγόμενων.

Σύμφωνα με το παράρτημα Α του νόμου, πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατατάσσονται και παρουσιάζονται στον ισολογισμό στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία.

Σχετικά με τον τρόπο απόκτησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας, αυτά μπορούν:

- Να έχουν αγορασθεί από τρίτους.
- Να κατέχονται με μίσθωση.
- Να έχουν παραχθεί από την οντότητα.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε:

- Ενσώματα πάγια.
- Άυλα πάγια στοιχεία.

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία κατατάσσονται ανάλογα με τον τρόπο κτήσης τους ή την αιτία της απόκτησής τους στις εξής κατηγορίες:

α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία: Ακίνητα, μηχανολογικός εξοπλισμός ή λοιπός εξοπλισμός, τα οποία είναι ιδιότητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται για ιδιοχρησιμοποίηση στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας της οντότητας.

β) Επενδυτικά ακίνητα: Ακίνητα, τα οποία είναι ιδιότητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε για εκμίσθωση, είτε για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους, είτε και για τα δύο, αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση ή πώληση αυτών στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας.

γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία: Είναι Ζώντα ζώα ή φυτά και αν και ανήκουν στην κατηγορία των ενσώματων παγίων, παρουσιάζουν ιδιαιτερότητες και περιλαμβάνονται σε διαφορετικό κονδύλι των οικονομικών καταστάσεων από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια.

Τα άυλα πάγια στοιχεία, τα οποία είναι περιουσιακά στοιχεία χωρίς υλική υπόσταση που δύναται να διαχωρίζονται από την οντότητα και να πωλούνται, μεταβιβάζονται, εκμισθώνονται ή ανταλλάσσονται, είναι δηλαδή εξατομικεύσιμα, κατατάσσονται στις εξής κατηγορίες:

α) Δαπάνες ανάπτυξης: Είναι οι δαπάνες, οι οποίες αφορούν την εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν από την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών, με προϋπόθεση την σφόδρα πιθανότητα να αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και την ύπαρξη αξιόπιστου συστήματος επιμέτρησης των αποδοτέων στα στοιχεία αυτά ποσών κόστους.

β) Υπεραξία: Είναι η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Θετική υπεραξία αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά

οφέλη, τα οποία προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την εξαγορά μιας οντότητας. Αρνητική υπεραξία συνήθως υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας.

γ) **Λοιπά άυλα πάγια στοιχεία.**⁴⁷

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. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης αναγνωρίζονται στο κόστος μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή δαπάνες που επεκτείνουν την ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου ή βελτιώνουν την απόδοσή του. Σε κάθε άλλη περίπτωση αυτές αναγνωρίζονται ως έξοδο.⁴⁸

Σχετικά με το **κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης** ενσώματων παγίων στοιχείων, μπορεί να ενταχθεί στην κατηγορία των παγίων. Ωστόσο, όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

Ιδιαίτερη αναφορά γίνεται επίσης και στα **ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία**, δηλαδή σε εκείνα τα πάγια που κατασκευάζει η επιχείρηση με δικά της μέσα. Στην περίπτωση αυτή το κόστος κτήσης του ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να καταστεί ικανό να λειτουργήσει. Στο κόστος αυτό περιλαμβάνεται το κόστος των πρώτων υλών, των αναλωσίμων υλικών, το εργατικό κόστος, μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων, καθώς και κάθε άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.⁴⁹

Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Όμως από φορολογικής απόψεως, οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013. Η εξυπηρέτηση των υποχρεώσεων τόσο της παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όσο και του προσδιορισμού των φορολογητέων αποτελεσμάτων επιτυγχάνεται μέσω της παρακολούθησης τόσο της λογιστικής όσο και της φορολογικής βάσης των παγίων στοιχείων και των αποσβέσεων.

⁴⁷ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁴⁸ Πετράκης Ε., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014, 2015.

⁴⁹ Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

Και υπό το προηγούμενο καθεστώς (παρ. 2.2.102 Π.Δ. 1123/1980 και άρθρο 43 παρ. 5δ Κ.Ν. 2190/1920) προβλεπόταν ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή, όμως λόγω ελλείψει δυνατοτήτων παρακολούθησης λογιστικής και φορολογικής βάσης, οι αποσβέσεις υπολογιζόταν κατά τις φορολογικές διατάξεις.⁵⁰

Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης, ανάμεσα στη σταθερή μέθοδο, τη φθίνουσα μέθοδο και τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.⁵¹ Σύμφωνα με τον φορολογικό Ν. 4172/2013, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Επίσης, η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από την επιχείρηση.⁵²

Δεν υπόκεινται σε απόσβεση⁵³:

- Η γη, εκτός των βελτιώσεων με ωφέλιμη ζωή.
- Τα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, όπως έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα.
- Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή, τα οποία όμως τίθενται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους. Στην περίπτωση που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα η ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα έτη.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις απομείωσης, όπως δυσμενείς οικονομικές συνθήκες, μείωση εμπορικής αξίας, φυσική βλάβη.⁵⁴ Απομείωση ορίζεται ως το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.⁵⁵

⁵⁰ Λαζαρίδης Γ., Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) Μέρος 2, 2015.

⁵¹ Χατζησταυράκης Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014), 2015.

⁵² Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁵³ Χατζησταυράκης Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014), 2015, Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.

⁵⁴ Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁵⁵ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

Η ανακτήσιμη αξία χρησιμοποιείται για να διαπιστωθεί η αξία ενός παγίου στοιχείου στο τέλος του έτους. Για να βρεθεί η αξία αυτή, θα πρέπει να συγκριθεί το κόστος αγοράς – κτήσης με το μεγαλύτερο ποσό από:

- Την τιμή πώλησης του παγίου μείον τα έξοδα πώλησης.
- Την σημερινή αξία των μελλοντικών μισθωμάτων του παγίου.

Αν η ανακτήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους αγοράς, τότε το πάγιο παρουσιάζει απομείωση, δηλαδή ζημία.⁵⁶

Παράδειγμα

Μία οντότητα έχει στην κατοχή της κτίριο, το οποίο έχει:

Κόστος κτήσης: 100.000

Αποσβέσεις: 20.000

Τιμή πώλησης: 70.000

Σημερινή αξία μισθωμάτων: 65.000

Ζητείται να γίνει η λογιστική εγγραφή της απομείωσης εάν υπάρχει.

Λύση:

Το αναπόσβεστο υπόλοιπο του κτιρίου είναι: $100.000 - 20.000 = 80.000$

Το μεγαλύτερο ποσό ανάμεσα στην τιμή πώλησης και στην σημερινή αξία μισθωμάτων είναι: 70.000

Απομείωση: $80.000 - 70.000 = 10.000$

Η λογιστική εγγραφή που πρέπει να γίνει είναι:

61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων	10.000
12.01 Μικτή αξία κτιρίων – τεχνικών έργων	10.000

Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και αναστρέφονται όταν οι συνθήκες που τις

⁵⁶ Χριστοδούλου Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ειδικά Θέματα, 2015.

προκάλεσαν παύουν να υφίστανται με όριο την αξία του παγίου πριν την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης. Η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.⁵⁷

Με την εισαγωγή του νόμου, τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αντιμετωπίζουν το ζήτημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης και του τρόπου εμφάνισης των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, τόσο από την πλευρά του μισθωτή όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή, με τρόπο αντίστοιχο των Δ.Π.Χ.Α. Παράλληλα, καθορίζεται και το ζήτημα της πώλησης περιουσιακών στοιχείων και επαναμίσθωσης αυτών με χρηματοδοτική μίσθωση.⁵⁸

Μίσθωση είναι η συμφωνία, στην οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή, έναντι ανταλλάγματος, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη περίοδο. **Χρηματοδοτική** μίσθωση ονομάζεται εκείνη κατά την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα. Η κυριότητα μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι. Ορισμένες ενδείξεις που μεμονωμένα ή σε συνδυασμό μπορούν να οδηγούν στην κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτική είναι οι εξής⁵⁹:

- Η κυριότητα μεταφέρεται στη λήξη της μίσθωσης.
- Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε χαμηλή τιμή.
- Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
- Η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων είναι περίπου ίση της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου στην έναρξη της μίσθωσης.
- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνο ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί.
- Το δικαίωμα του μισθωτή για συνέχιση της μίσθωσης, με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς ή το δικαίωμα ακύρωσης της μίσθωσης από τον μισθωτή και κάλυψη των ζημιών του εκμισθωτή.

⁵⁷ Χατζησταυράκης Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014), 2015, Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.

⁵⁸ Νεγκάκης Ι. Χ., Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές, 2015.

⁵⁹ Νεγκάκης Ι. Χ., Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές, 2015, Χατζησταυράκης Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014), 2015.

- Κέρδη και ζημίες από τη μεταβολή στην υπολειμματική αξία του μισθωμένου στοιχείου ανήκουν στο μισθωτή.

Από την πλευρά του μισθωτή γίνεται αρχική αναγνώριση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου στο κόστος κτήσης, που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Το πάγιο, το οποίο αναγνωρίστηκε, αντιμετωπίζεται όπως τα λοιπά πάγια της οντότητας.

Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται εμφανίζονται αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Καθαρή επένδυση σε χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μικτή επένδυση στη μίσθωση, προεξοφλούμενη με το προκύπτον επιτόκιο της μίσθωσης. Η μικτή επένδυση στη μίσθωση προσδιορίζεται από το άθροισμα των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης και κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής. Μεταγενέστερα, η απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο.⁶⁰

Σε μια συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), ένα περιουσιακό στοιχείο, αρχικά, πωλείται από τον ιδιοκτήτη του, ο οποίος στη συνέχεια καθίσταται μισθωτής στον οποίο επαναμισθώνεται το ίδιο περιουσιακό στοιχείο. Συνήθως, υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, εφόσον η διαπραγμάτευση και συμφωνία τους γίνεται σε συνολική βάση.⁶¹

Η πώληση περιουσιακών στοιχείων που στη συνέχεια αναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση, αντιμετωπίζεται από τον πωλητή ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.⁶²

Μία μίσθωση κατατάσσεται ως **λειτουργική** όταν οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που προκύπτουν από την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου ουσιαστικά δεν μεταβιβάζονται

⁶⁰ Χατζησταυράκης Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014), 2015.

⁶¹ Νεγκάκης Ι. Χ., Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές, 2015.

⁶² Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

στον μισθωτή αλλά παραμένουν στον εκμισθωτή.⁶³ Συνεπώς, ο μισθωτής του παγίου, αναγνωρίζει τα μισθώματα ως έξοδα στα αποτελέσματά του και αντίστοιχα ο εκμισθωτής ως έσοδα στα αποτελέσματά του.⁶⁴

7.3 Άρθρο 19 – Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε στοιχείο το οποίο είναι οποιοδήποτε από τα παρακάτω⁶⁵:

α) Διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.

β) Στοιχείο καθαρής θέσης μιας άλλης οντότητας (συμμετοχικοί τίτλοι).

γ) Συμβατικό δικαίωμα:

- για λήψη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μία άλλη οντότητα, ή

- για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι ενδεχομένως ευνοϊκές για την οντότητα.

δ) Μια σύμβαση η οποία θα, ή μπορεί να, διακανονιστεί με τους τίτλους καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία της οντότητας διακρίνονται σε κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα, ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο τα κατέχει η οντότητα και τον χρόνο διακανονισμού τους και κατατάσσονται αντίστοιχα στον ισολογισμό, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.1.1 του παραρτήματος Β του νόμου με παρακολούθηση αυτών στο κόστος κτήσης και σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.1.2 του παραρτήματος Β του νόμου με παρακολούθηση αυτών στην εύλογη αξία.⁶⁶

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος. Μεταγενέστερα επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης. Ειδικότερα, τα έντοκα

⁶³ Νεγκάκης Ι. Χ., Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές, 2015.

⁶⁴ Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁶⁵ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

⁶⁶ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Β.

χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, μεταγενέστερα, επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.⁶⁷

7.4 Άρθρο 20 – Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών

Αποθέματα κατά τα Ε.Λ.Π. είναι περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας ή στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ή σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών.⁶⁸

Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικώς στο κόστος κτήσης τους, το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση, λειτουργική ετοιμότητα και κατάστασή τους. Περαιτέρω, το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης, όπως η μέθοδος των ισοδύναμων μονάδων ή της εξατομικευμένης παραγωγής και περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα, καθώς και μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα.

Επισημαίνεται στον νόμο ότι τόσο το κόστος διάθεσης (διανομής), όσο και το κόστος διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής. Επίσης, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους έντοκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα. Ρητά αναφέρεται, επίσης, ότι στην περίπτωση, κατά την οποία οι αγορές αναλώσιμων υλικών δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της επιχείρησης και της παραγωγής, μπορούν να αντιμετωπίζονται ευθέως, ως έξοδα της περιόδου.⁶⁹

Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Για τον υπολογισμό της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λαμβάνεται υπόψη η τιμή πώλησης κατά την συνήθη πορεία

⁶⁷ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Άρθρο 19.

⁶⁸ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

⁶⁹ Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

των εργασιών της επιχείρησης, αφαιρώντας τα απαιτούμενα έξοδα για την ολοκλήρωση της παραγωγής και την πραγματοποίηση της πώλησης.⁷⁰

Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος προσδιορίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση, διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.⁷¹ Ο Ν. 4308/2014 ακολουθεί τις διατάξεις των Δ.Π.Χ.Α., μη επιτρέποντας τη χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO).⁷²

7.5 Άρθρο 21 – Προκαταβολές Δαπανών και Λοιπά Μη Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία

Οι προκαταβολές των δαπανών, είτε αφορούν την απόκτηση παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο. Κατά την αρχική αναγνώριση τους, καταχωρούνται στο κόστος κτήσης, δηλαδή στα καταβαλλόμενα ποσά. Μεταγενέστερα, επιμετρώνται στο κόστος κτήσης αφαιρώντας τα χρησιμοποιηθέντα ποσά και τις ζημίες απομείωσης. Τα ποσά που αφορούν προκαταβολές, αντιμετωπίζονται σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου, δηλαδή αναγνωρίζονται όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται.⁷³

Λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως απαιτήσεις από δημόσιο, δοθείσες εγγυήσεις, αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Μεταγενέστερη επιμέτρηση γίνεται στη μικρότερη αξία μεταξύ κόστους και ανακτήσιμης αξίας.⁷⁴

7.6 Άρθρο 22 – Υποχρεώσεις

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. εισάγεται η έννοια της χρηματοοικονομικής και μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και ορίζεται στη συνέχεια η αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρησή τους.

⁷⁰ Νεγκάκης Ι. Χ., Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές, 2015.

⁷¹ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Άρθρο 20.

⁷² Νεγκάκης Ι. Χ., Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές, 2015.

⁷³ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁷⁴ Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση, η οποία είναι μια συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα ή για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι πιθανώς δυσμενείς για την οντότητα. Επίσης, μπορεί να είναι μια σύμβαση που μπορεί να διακανονισθεί με ίδιους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας.

Μη χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση που δεν είναι χρηματοοικονομική. Η προκαταβολή ενός πελάτη, αν και υποχρέωση για την οντότητα, δεν είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, γιατί η οντότητα θα την καλύψει με υπηρεσίες ή αποθέματα που δεν είναι χρηματοοικονομικά στοιχεία.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο οφειλόμενο ποσό τους. Εναλλακτικά, προβλέπεται η αναγνώριση και η επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, εάν η επιμέτρηση έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.⁷⁵

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση, η οποία κατά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού θεωρείται πιθανό να συμβεί, ή βέβαιο ότι θα προκύψει ως γεγονός, χωρίς όμως να είναι σαφώς καθορισμένο το ύψος του ποσού ή ο χρόνος που θα πρέπει να τακτοποιηθεί. Αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης. Στον ισολογισμό εμφανίζεται στο Παθητικό, ενώ σχηματίζεται πάντα σε βάρος των αποτελεσμάτων. Η διαφορά της πρόβλεψης με το αποθεματικό είναι ότι το αποθεματικό απαιτεί την ύπαρξη λογιστικών κερδών για να σχηματιστεί.

Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και επιμετρώνται στο ονομαστικό τους ποσό, το οποίο έχει υπολογιστεί ότι θα απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Εναλλακτικά, προβλέπεται η αναγνώριση και η επιμέτρηση βάσει της παρούσας αξίας των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν και όχι βάσει του ονομαστικού ποσού, εάν η επιμέτρηση έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σε ότι αφορά τις προβλέψεις για αποζημίωση εργαζομένων, μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

⁷⁵ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

αυτές αναγνωρίζονται είτε σύμφωνα με τα ονομαστικά ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, είτε σύμφωνα με αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο.⁷⁶

Οι προβλέψεις που σχηματίζει η επιχείρηση δεν εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδά της, με εξαίρεση τις προβλέψεις από επισφαλείς απαιτήσεις, οι οποίες εκπίπτουν υπό τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 26 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013). Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση της ανωτέρω πρόβλεψης, είναι να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης. Τέτοιες ενέργειες μπορεί να είναι η έκδοση διαταγής πληρωμής, η κοινοποίηση εξώδικου, η προσφυγή στα δικαστήρια κλπ.⁷⁷

7.7 Άρθρο 23 – Κρατικές Επιχορηγήσεις και Αναβαλλόμενοι Φόροι

Οι κρατικές επιχορηγήσεις διακρίνονται σε επιχορηγήσεις παγίων και σε επιχορηγήσεις εξόδων. Αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Μεταγενέστερα, αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε και των επιχορηγηθέντων εξόδων.⁷⁸ Πρόκειται για οικονομικές ενισχύσεις που παρέχονται με σκοπό την δημιουργία επενδύσεων από τις επιχειρήσεις, μέσω της αγοράς περιουσιακών στοιχείων ή κάλυψη εξόδων.⁷⁹ Η ουσιαστική διαφορά στην αντιμετώπιση του ποσού της επιχορήγησης με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η αναγνώριση της επιχορήγησης ως υποχρέωσης αντί αποθεματικού που όριζε το Ε.Γ.Λ.Σ.⁸⁰

Οι επιχειρήσεις μπορεί να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις τους. Αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει όταν ένα έσοδο ή έξοδο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως, αλλά το φορολογικό όφελος ή η φορολογική επιβάρυνση αναβάλλεται και πραγματοποιείται σε μεταγενέστερο χρόνο. Οι επιχειρήσεις πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ οι φορολογικές

⁷⁶ Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

⁷⁷ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁷⁸ Πετράκης Ε., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014, 2015.

⁷⁹ Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁸⁰ Αχείλας Γ. και Νικολαΐδου Ε. και Μαρκόπουλος Θ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014), 2015.

απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα υπάρχουν κέρδη, έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.⁸¹

Ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται και επιμετράται στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά. Ως προσωρινή διαφορά περιγράφεται η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, με την προϋπόθεση ότι η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Διευκρινίζεται ότι χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων.⁸²

7.8 Άρθρο 24 – Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων στην Εύλογη Αξία

Με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, παρέχεται εναλλακτικά η δυνατότητα στις οντότητες να επιμετρούν μεταγενέστερα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία. Ως εύλογη αξία έχει οριστεί η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών, που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες κατά την ημερομηνία μέτρησης.⁸³

Το επίθετο εύλογος (ευ + λόγος) υποδηλώνει κάτι το δικαιολογημένο, το λογικό. Η μεταφορά του όρου στη Λογιστική, με την προσθήκη του ουσιαστικού «αξία», ως εύλογη αξία, χρησιμοποιείται για την εξακρίβωση της τιμής ενός περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, κατά την χρονική στιγμή της απογραφής του. Ο όρος έχει εφαρμογή και σε αποτίμηση υποχρεώσεων, κατά την έννοια ότι ενδέχεται μια χρηματική υποχρέωση να διακανονιστεί διαφορετικά από τον αρχικό σχηματισμό της και να αποτιμηθεί σε πραγματική βάση, επειδή μεταβλήθηκαν κάποιες συνθήκες. Η μέθοδος αποτίμησης της εύλογης αξίας έκανε την εμφάνισή της για πρώτη φορά με την εισαγωγή στην χώρα μας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (1/1/2005).⁸⁴

⁸¹ Accountancy Greece, Ελληνική Επιχειρηματικότητα – Προβλήματα Ανάπτυξης, 2015.

⁸² Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁸³ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

⁸⁴ Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

Δύο βασικές προϋποθέσεις, προκειμένου να προχωρήσει η οντότητα σε αυτή την επιμέτρηση είναι οι εξής⁸⁵:

1. Δεν μπορεί να επιλέγονται δύο ή περισσότερες διαφορετικές μέθοδοι επιμέτρησης για δύο παρόμοια περιουσιακά στοιχεία που συχνά παρακολουθούνται στον ίδιο λογαριασμό.
2. Η αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αξίας αποτελεί βασική προϋπόθεση.

Στο άρθρο 24 αναφέρονται τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που μπορούν να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία:

- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.
- Επενδυτικά ακίνητα.
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (ζώντα ζώα ή φυτά).
- Αποθέματα εμπορευμάτων (οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών).
- Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.
- Παράγωγα για αντιστάθμιση.

Όσον αφορά τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα, η εύλογη αξία τους εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα. Η εύλογη αξία ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου, εφόσον έχει επιλεγεί η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρησή του, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία, ενώ η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων ανά διετία, και σε κάθε περίπτωση και οι δύο κατηγορίες ακινήτων όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία. Τα επενδυτικά ακίνητα και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία, δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Ο χειρισμός των

⁸⁵ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

κερδών ή των ζημιών από επιμέτρηση στην εύλογη αξία γίνεται αναλόγως της κατηγορίας του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, με αποτέλεσμα τα κέρδη ή οι ζημιές να αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση ή στα αποτελέσματα της περιόδου.⁸⁶

7.9 Άρθρο 25 – Στοιχεία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων

Η βασική αρχή της Λογιστικής, η αρχή του δεδουλευμένου, υιοθετείται και από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και αποτυπώνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Έτσι, τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δεδουλευμένα. Γίνεται αναφορά στα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, αλλά και σε λοιπά έσοδα, όπως τόκοι, μερίσματα ή εισοδήματα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων, δικαιώματα, κέρδη από διάφορες αιτίες, όπως επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων, διαγραφή περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, καθώς και κάθε άλλο έσοδο ή κέρδος.⁸⁷

Ιδιαίτερα, το έσοδο αναγνωρίζεται εφόσον μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και κατά τη στιγμή της πώλησης θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του σχετικού τιμήματος στην οντότητα. Ο όρος «σφόδρα πιθανό» υποδηλώνει πολύ υψηλή πιθανότητα, σχεδόν βεβαιότητα, είσπραξης κατά το χρόνο της πώλησης. Μεταγενέστερη αδυναμία του πελάτη να εξοφλήσει την υποχρέωσή του δεν αναιρεί την πώληση, αφού κατά τον χρόνο που αυτή πραγματοποιήθηκε, η πολύ υψηλή πιθανότητα είσπραξης του τιμήματος συνέτρεχε. Στην περίπτωση αυτή αναγνωρίζεται έξοδο από την απομείωση αυτής. Όταν κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης δεν εκπληρούται η προϋπόθεση της σφόδρα πιθανής μελλοντικής είσπραξης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει το έσοδο. Για διαχειριστικούς ή άλλους λόγους, όπως φορολογικούς, η οντότητα μπορεί να υποχρεούται να διενεργεί σχετική καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία της, αλλά να μη λαμβάνει υπόψη το σχετικό ποσό για σκοπούς σύνταξης των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.⁸⁸

⁸⁶ Λαζαρίδης Γ., Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) Μέρος 2, 2015.

⁸⁷ Σγουρινάκης Ν., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Άρθρο 25.

⁸⁸ Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», 2015.

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζονται και τα έξοδα, στα οποία περιλαμβάνονται⁸⁹:

- Τα έξοδα ίδρυσης.
- Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής.
- Κάθε είδους δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.
- Τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης.
- Τις επισκευές και συντηρήσεις.
- Τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.
- Τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.
- Τους τόκους και τα συναφή έξοδα.
- Τα έξοδα και τις ζημιές που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- Τις ζημιές που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.
- Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο.
- Κάθε άλλο έξοδο ή ζημία.

Βάσει των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β δεν προβλέπονται κατηγορίες κονδυλίων έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων. Επίσης, μια σημαντική αλλαγή στα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων είναι ότι οι τόκοι που προκύπτουν από την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος.⁹⁰

⁸⁹ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Άρθρο 25.

⁹⁰ Αχείλας Γ. και Νικολαΐδου Ε. και Μαρκόπουλος Θ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014), 2015.

7.10 Άρθρο 26 – Στοιχεία της Καθαρής Θέσης

Καθαρή θέση είναι η διαφορά μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας οντότητας.⁹¹ Τα βασικά κονδύλια της καθαρής θέσης μιας οντότητας είναι τα εξής⁹²:

α) Το καταβληθέν κεφάλαιο συμπεριλαμβανομένης:

- της διαφοράς υπέρ το άρτιο από την έκδοση τίτλων του ποσού αυτού και
- κάθε εισφοράς με ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης εντός 12 μηνών από την καταβολή.

Το εγκεκριμένο αλλά μη καταβλημένο κεφάλαιο δεν αυξάνει το σύνολο ισολογισμού, μπορεί όμως να παρουσιάζεται ως εξής:

Εγκεκριμένο κεφάλαιο	120
Μείον μη καταβλημένο	<u>20</u>
Καταβλημένο	100

Επίσης, μη ανέκκλητες καταθέσεις εμφανίζονται στις υποχρεώσεις.

β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει καταστατικού ή φορολογικών ή άλλων νόμων.

γ) Τα αποτελέσματα εις νέον.

δ) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία. Απαγορεύεται η κεφαλαιοποίηση κερδών εύλογης αξίας πριν αυτά πραγματοποιηθούν.

ε) Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης. Παρακολουθούνται στο κόστος κτήσης αφαιρετικά μέχρι τη διάθεση ή ακύρωση.

στ) Τα κέρδη ή τις ζημίες από διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων, χωρίς να επηρεάζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων.

Κόστος σχετιζόμενο με έκδοση στοιχείων της καθαρής θέσης, όπως έξοδα και προμήθειες έκδοσης μετοχών, καταχωρείται αρνητικά στην καθαρή θέση, εφόσον κρίνεται σημαντικό.

⁹¹ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

⁹² Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», 2015.

Εάν το σχετικό ποσό δεν είναι σημαντικό αντιμετωπίζεται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

7.11 Άρθρο 27 – Συναλλαγές και Στοιχεία σε Ξένο Νόμισμα

Μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα, αρχικά, καταχωρείται στο νόμισμα στο οποίο παρουσιάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας, χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Σύμφωνα με τους ορισμούς του παραρτήματος Α του νόμου, νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία είναι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος. Για παράδειγμα, τα μετρητά, οι εμπορικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις και τα δάνεια αποτελούν νομισματικά στοιχεία, ενώ τα αποθέματα, τα πάγια, οι επενδύσεις κλπ είναι μη νομισματικά στοιχεία.⁹³

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης ισχύουν τα εξής⁹⁴:

➤ **Για τα νομισματικά στοιχεία:**

- Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία ισολογισμού.
- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από το διακανονισμό ή από τη μετατροπή νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου.

Δηλαδή δεν ισχύουν πλέον για τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης, βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, η μεταφορά τους στα έσοδα της επόμενης χρήσεως, καθώς και οι ειδικοί χειρισμοί για συναλλαγματικές διαφορές δανείων σε ξένο νόμισμα για κτήσεις παγίων στοιχείων και για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.⁹⁵

- Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται

⁹³ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015, Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

⁹⁴ Χατζησταυράκης Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014), 2015.

⁹⁵ Λαζαρίδης Γ., Ε.Λ.Π.: Νέοι κανόνες επιμέτρησης, παρουσίας και παραδείγματα εφαρμογής, 2015.

κατευθείαν ως στοιχείο στην καθαρή θέση και μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας.

Καθαρή επένδυση σε αλλοδαπή δραστηριότητα είναι το ποσό των δικαιωμάτων μιας οντότητας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία μείον υποχρεώσεις), μιας εκμετάλλευσης που είναι θυγατρική, συγγενής, κοινοπραξία ή υποκατάστημα της οντότητας, οι εργασίες της οποίας βασίζονται ή διεξάγονται σε μια χώρα ή ένα νόμισμα διαφορετικά από αυτά της οντότητας.⁹⁶

➤ **Για τα μη νομισματικά στοιχεία:**

- Αν επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης.
- Αν επιμετρώνται στην εύλογη αξία, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε.

Οι συναλλαγματικές διαφορές, στην περίπτωση της εύλογης αξίας, αντιμετωπίζονται ανάλογα με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση από όπου προκύπτουν. Αν δηλαδή αφορούν στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, αν αφορούν διαθέσιμα προς πώληση αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση.⁹⁷

7.12 Άρθρο 28 – Μεταβολές Λογιστικών Πολιτικών και Εκτιμήσεων και Διόρθωση Λαθών

Οι λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.⁹⁸ 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

⁹⁶ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

⁹⁷ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁹⁸ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

για παροχές στους εργαζόμενους βάσει των ονομαστικών ποσών που προκύπτουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή βάσει αποδεκτής αναλογιστικής μεθόδου, κλπ.⁹⁹

Πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια σε παρόμοιες συναλλαγές ή γεγονότα, εκτός εάν ένας νόμος ή πρότυπο ή ερμηνευτική εγκύκλιος, επιτρέπει ή επιβάλλει την ειδική κατηγοριοποίηση αυτών των συναλλαγών. Για παράδειγμα, σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που κατέχει μια επιχείρηση σε μια ορισμένη περιοχή, πρέπει για τα ακίνητα αυτά να χρησιμοποιηθεί κοινή μέθοδος αποτίμησης. Επίσης, εάν μια επιχείρηση προσδιορίζει το κόστος κτήσης των τελικών αποθεμάτων είτε με τη μέθοδο FIFO, είτε με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού, μπορεί να χρησιμοποιήσει την ίδια μέθοδο για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από αυτή. Στην περίπτωση που η κατηγοριοποίηση επιτρέπεται ή επιβάλλεται, πρέπει να επιλεγεί και να εφαρμοστεί η πιο κατάλληλη λογιστική πολιτική για κάθε κατηγορία.¹⁰⁰

Ως **λάθη** νοούνται οι παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών, οι οποίες ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν και εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση αυτών, όπως και η εσφαλμένη χρήση ή παράλειψη χρήσης λογιστικών κανόνων.¹⁰¹

Οι λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί και εφαρμόζει μια οντότητα, παίζουν μεγάλο ρόλο στην απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου οι μεταβολές τους θα πρέπει να αντιμετωπίζονται και να παρουσιάζονται ανάλογα. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών αλλά και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση¹⁰²:

α) Των λογιστικών αξιών στοιχείων του ισολογισμού (ενεργητικό, υποχρεώσεις και καθαρή θέση) στην έναρξη και λήξη της συγκριτικής και τρέχουσας περιόδου.

β) Των στοιχείων της κατάστασης αποτελεσμάτων (έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες) της συγκριτικής περιόδου.

⁹⁹ Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», 2015.

¹⁰⁰ Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

¹⁰¹ Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», 2015.

¹⁰² Καραμάνης Κ., Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

Δηλαδή, η συγκριτική περίοδος θα εμφανιστεί σαν η νέα πολιτική να είχε εφαρμοστεί εξ' αρχής ή το λάθος να μην είχε γίνει. Η διόρθωση λαθών γίνεται άμεσα κατά τον εντοπισμό.

Λογιστική εκτίμηση είναι 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, η εκτίμηση για το χρόνο εμφάνισης των ωφελειών από ένα περιουσιακό στοιχείο.¹⁰³

Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων¹⁰⁴:

- Δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.
- Αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση.
- Παραδείγματα λογιστικών εκτιμήσεων:
 - Προσδιορισμός των επισφαλών απαιτήσεων.
 - Απαξίωση των αποθεμάτων.
 - Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.
 - Η ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων.
 - Προβλέψεις.

¹⁰³ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Παράρτημα Α.

¹⁰⁴ Χατζησταυράκης Μ., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014), 2015.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΓΛΣ – ΕΛΠ

8.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό καταγράφονται οι κύριες διαφορές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

8.2 Κύριες Διαφορές ΕΓΛΣ - ΕΛΠ

Οι κύριες διαφορές μεταξύ του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι οι εξής¹⁰⁵:

1. Πίνακας Διάθεσης	
ΕΓΛΣ	Ο πίνακας διάθεσης καταρτίζεται ως ιδιαίτερο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων.
ΕΛΠ	Δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης. Η αντίστοιχη πληροφόρηση προκύπτει από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και από τον Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.

2. Κατάσταση Ταμειακών Ροών	
ΕΓΛΣ	Καταρτίζεται υποχρεωτικά σε περιπτώσεις ομίλων.
ΕΛΠ	Καταρτίζεται υποχρεωτικά σε απλή και ενοποιημένη βάση.

3. Έξοδα ερευνών & ανάπτυξης	
ΕΓΛΣ	Τα κριτήρια χαρακτηρισμού εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης δεν προσδιορίζονται με σαφήνεια.
ΕΛΠ	Ο χαρακτηρισμός των εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης επιτρέπεται υπό αυστηρές προϋποθέσεις, η τήρηση των οποίων επανεξετάζεται κάθε φορά που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις.

¹⁰⁵ BDO, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, 2015.

4. Έξοδα εγκατάστασης	
ΕΓΛΣ	Εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εντός πενταετίας.
ΕΛΠ	Καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.

5. Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων	
ΕΓΛΣ	Εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εντός πενταετίας.
ΕΛΠ	Προσαυξάνουν το αρχικό κόστος του παγίου.

6. Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου & εκδόσεως ομολογιακών δανείων	
ΕΓΛΣ	Εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εντός πενταετίας.
ΕΛΠ	Τα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου καταχωρούνται αφαιρετικά της Καθαρής θέσης εάν είναι σημαντικά (σε αντίθετη περίπτωση καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης).
	Τα έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων καταχωρούνται αφαιρετικά της σχετικής υποχρέωσης ή αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια του δανείου.

7. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	
ΕΓΛΣ	Εμφανίζονται στην κατηγορία «Ασώματες ακινητοποιήσεις» του Ισολογισμού και αποσβένονται εντός πενταετίας.
ΕΛΠ	Ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης των παγίων στοιχείων ή των αποθεμάτων.

8. Ενσώματες ακινητοποιήσεις	
ΕΓΛΣ	Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων καθώς και οι συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων επιβάλλονται από τη Φορολογική Νομοθεσία.
ΕΛΠ	Η επιχείρηση χρησιμοποιεί εκτιμητές προκειμένου να αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων της και αποσβένει τα πάγιά της βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους.

9. Χρηματοδοτική μίσθωση (Leasing)	
ΕΓΛΣ	Τα μίσθια εμφανίζονται μόνο σε λογαριασμούς τάξεως και τα μισθώματα βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.
ΕΛΠ	Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης, ενώ η καταβολή των μισθωμάτων καταχωρείται σε μείωση αντίστοιχης υποχρέωσης.

10. Κρατικές Επιχορηγήσεις	
ΕΓΛΣ	Εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια και αποσβένονται αναλογικά με την απόσβεση του παγίου το οποίο αφορούν.
ΕΛΠ	Εμφανίζονται:
	-είτε αφαιρετικά του κόστους κτήσης του παγίου
	-είτε σε μεταβατικό λογαριασμό ως έσοδα επόμενων χρήσεων

11. Αποθέματα	
ΕΓΛΣ	Αποτίμηση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, όπου η τρέχουσα προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους:
	-Μέσο σταθμικό κόστος
	-FIFO
	-LIFO
ΕΛΠ	Βασικές μέθοδοι αποτίμησης:
	-FIFO
	-Μέσο σταθμικό κόστος

12. Ίδιες Μετοχές	
ΕΓΛΣ	Στο ενεργητικό με σχηματισμό ισόποσου αποθεματικού.
	Κέρδη & ζημίες μεταφέρονται στα αποτελέσματα.
	Το αποθεματικό μεταφέρεται στα αποτελέσματα ή σε ειδικό αποθεματικό.
ΕΛΠ	Αφαιρετικά από την Καθαρή Θέση.
	Κέρδη & ζημίες μεταφέρονται επίσης στην Καθαρή Θέση.

13. Συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση	
ΕΓΛΣ	Οι χρεωστικές καταχωρούνται απ' ευθείας στα αποτελέσματα.
	Οι πιστωτικές παραμένουν σε λογαριασμό προβλέψεων.
ΕΛΠ	Μεταφέρονται στο σύνολό τους στα αποτελέσματα της χρήσης.

14. Έκτακτα αποτελέσματα	
ΕΓΛΣ	Υπάρχουν πολλές κατηγορίες δαπανών και εσόδων που εντάσσονται στην κατηγορία των έκτακτων αποτελεσμάτων.
ΕΛΠ	Στο κονδύλι αυτό καταχωρούνται μόνο τα αποτελέσματα πραγματικών έκτακτων γεγονότων (σεισμοί, πυρκαγιές κλπ).

15. Φόροι	
ΕΓΛΣ	Ο φόρος εισοδήματος, οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης.
	Δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενος φόρος.
ΕΛΠ	Οι φορολογικές υποχρεώσεις εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
	Υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

16. Μερίσματα - Αποθεματικά	
ΕΓΛΣ	Τα προερχόμενα από τα κέρδη της χρήσεως εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης.
ΕΛΠ	Εμφανίζονται στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ –

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Ο Ν. 4308/2014 επιχειρεί αφενός την περαιτέρω απλοποίηση των κανόνων για τις επιχειρηματικές συναλλαγές και αφετέρου την ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας μας. Με βάση τις σχετικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως επίσης και τις διεθνείς πρακτικές και με στόχο την κλιμάκωση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, δημιουργείται ένα ολοκληρωμένο θεσμικό πλαίσιο, το οποίο αφορά το σύνολο των ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στο ερώτημα που τίθεται γιατί έγιναν τόσο εκτεταμένες αλλαγές στους λογιστικούς κανόνες, η απάντηση είναι ότι με δεδομένη την ταχύτητα των αλλαγών στο επιχειρηματικό περιβάλλον, το λογιστικό πλαίσιο μιας χώρας πρέπει να επανεξετάζεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, ώστε να επιτυγχάνεται ομαλή προσαρμογή στις μεταβαλλόμενες συνθήκες. Επισημαίνεται ότι, τα θεμέλια του λογιστικού πλαισίου της χώρας μας δημιουργήθηκαν τη δεκαετία του 1980 και έκτοτε το πλαίσιο αυτό έχει δεχθεί ορισμένες συμπληρώσεις και βελτιώσεις, με στόχο την προσαρμογή του στα νεότερα δεδομένα, διατηρώντας όμως αμετάβλητες τη βασική δομή και φιλοσοφία του, όταν οι συνθήκες λειτουργίας των επιχειρήσεων έχουν αλλάξει δραματικά από τότε.

Μία από τις μεγάλες αρετές του νομοσχεδίου είναι οι ορισμοί στο παράρτημα. Έχουν αντληθεί από τα Δ.Π.Χ.Α. και από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο αποφεύγονται οι ορισμοί μέσα στο κείμενο του νομοσχεδίου, υπάρχει άμεση δυνατότητα να καταλάβει κάποιος τι εννοεί ο νομοθέτης και θεμελιώνεται η λογιστική νομοθεσία με τη διεθνή εμπειρία.

Σε κάθε περίπτωση οι επιχειρήσεις καλούνται να εφαρμόσουν κάτι το καινοφανές και είναι λογικό να υπάρχουν επιφυλάξεις ως προς την αποτελεσματικότητα ή τη χρησιμότητα που θα επιφέρει στην καθημερινότητα. Οι λογιστικοί κανόνες έχουν εφαρμογή για τις λογιστικές περιόδους που ξεκίνησαν μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014. Ωστόσο, οι επιχειρήσεις θα κληθούν να εφαρμόσουν τους νέους λογιστικούς κανόνες και να χρησιμοποιήσουν τα νέα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων κατά την κατάρτιση των καταστάσεων του έτους 2015, τους πρώτους μήνες του 2016.

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα βρίσκονται στην αρχή της πορείας τους και οι προτάσεις που μπορούν να γίνουν για έρευνα πάνω σε αυτά θα ήταν, για παράδειγμα, κατά πόσο οι εταιρίες θα αλλάξουν εξολοκλήρου την οικονομική τους πληροφόρηση ή θα αρκεστούν στην συντηρητική εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014. Πόσες εταιρίες, δηλαδή, θα εφαρμόσουν την επιμέτρηση των περιουσιακών τους στοιχείων με βάση την εύλογη αξία, κλπ. Επίσης, θα πρέπει να γίνουν έρευνες κατά πόσο εύκολα ή δύσκολα οι εταιρίες θα προσαρμόσουν τη λογιστική τους λειτουργία και τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με αυτά, όπως και κατά πόσο αποτελεσματικά και εύχρηστα θα είναι τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Α. Ελληνική

1. Accountancy Greece (2015), Ελληνική Επιχειρηματικότητα – Προβλήματα Ανάπτυξης, Τεύχος 18, Τριμηνιαίο Περιοδικό του Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα.
2. Astbooks (2015), Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σταγάκη Ε. – Σταγάκη Ο. Ο.Ε.
3. Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις» (2014).
4. Αργυρός Κ. Η. (2015), Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας – Περιφερειακό Τμήμα Κεντρικής Μακεδονίας.
5. Αχείλας Γ. και Νικολαΐδου Ε. και Μαρκόπουλος Θ. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014), Παρουσίαση της KPMG, <http://www.kpmg.com/GR/EL/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014%20thess.pdf>, ανακτήθηκε 12/8/2015.
6. BDO (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Ενημερωτική ημερίδα της Globaltraining, http://www.bdo.gr/News/Pages/%CE%95%CE%9B%CE%A0_BDO_Globaltraining.pdf, ανακτήθηκε 5/9/2015.
7. 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, ανακτήθηκε 26/7/2015.
8. Δαλιάνη Γ. και Δεληγιάννη Θ. (2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία εξέλιξη, <http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixi>, ανακτήθηκε 26/7/2015.

9. Καραμάνης Κ. (2015), Σημειώσεις Σεμιναρίου για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Epsilon Net Training.
10. Κορομηλάς Α. Γ. και Τσιαουσίδου Θ. Μ. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308 (Φ.Ε.Κ. 251/Α'/24.11.2014), 2η Έκδοση, Εκδόσεις Tax Advisors Ε.Π.Ε., Αθήνα.
11. Κρυστάλλη Μ. (2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Μια πρώτη προσέγγιση των σχετικών με τον Κ.Φ.Α.Σ. διατάξεων,
<http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=168465>, ανακτήθηκε 20/7/2015.
12. Λαζαρίδης Γ. (2015), Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) Μέρος 1,
http://www.e-forologia.gr/explorer/document.aspx?digest=DFD494BF8A7F68A0.1D031AEA53&SearchTerms=zrvOsc62zrHPgc65zrTOt8_P_C&version=2015/01/20, ανακτήθηκε 12/8/2015.
13. Λαζαρίδης Γ. (2015), Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) Μέρος 2,
http://www.e-forologia.gr/explorer/document.aspx?digest=519CF6EE80579B0.1D031AEA53&SearchTerms=MTY4NA_E_E_&version=2015/01/20, ανακτήθηκε 12/8/2015.
14. Λαζαρίδης Γ. (2015), Ε.Λ.Π.: Νέοι κανόνες επιμέτρησης, παρουσίας και παραδείγματα εφαρμογής,
http://www.e-forologia.gr/explorer/document.aspx?digest=93C04A3FD23F8040.1D031AEA53&SearchTerms=zrvOsc62zrHPgc65zrTOt8_P_C&version=2015/02/01, ανακτήθηκε 11/9/2015.
15. Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (2015), Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.
16. Μαρκάζος 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>, ανακτήθηκε 18/7/2015.
17. Μπατσινίλας Ε. και Πατατούκας Κ. (2015), Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σημειώσεις Σεμιναρίων Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.

18. Νεγκάκης Ι. Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη.
19. Νεγκάκης Ι. Χ. (2014), Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων, Σημειώσεις μαθήματος, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη.
20. Νόμος Υπ’ Αριθ. 4308 (2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014.
21. Πετράκης Ε. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014, Παρουσίαση της TMS Auditors, http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf, ανακτήθηκε 11/3/2015.
22. ΠΟΛ. 1003 (2014), Παροχή Οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α’ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», Αθήνα.
23. Σγουρινάκης Ν. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
24. Χατζησταυράκης Μ. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014), Σημειώσεις Σεμιναρίου Σ.Ο.Λ. Α.Ε. και Σ.Ο.Λ. Συμβουλευτική Α.Ε.
25. Χριστοδούλου Μ. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ειδικά Θέματα, <http://www.power-tax.gr/el/normal/193/4493/ViewArticle.aspx>, ανακτήθηκε 19/7/2015.
26. <http://www.taxheaven.gr/>
27. <http://www.ellop.gr/>

B. Ξενόγλωσση

1. Barth, E. M. (2015), “Commentary on Prospects for Global Financial Reporting”, *Stanford University Graduate School of Business Research Paper*, No. 15-22.
2. Cohen, S., Karatzimas, S. and Venieris, G. (2015), “The Informative Role of Accounting Standards in Privatizing State-Owned Property: Comparing Greek Governmental Accounting Standards and IPSAS”, *Global Business and Economics Review*, Vol. 17, No. 1, pp. 51-62.

3. Devrimi, K. and Maximilian, K. (2015), “Countries’ Adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) – Early Empirical Evidence”, *Accounting and Business Research*, Vol. 45, Issue 1, pp. 93-120.
4. Glenn, R. and Chris van Staden (2015), “The readability impact of international financial reporting standards”, *Pacific Accounting Review*, Vol. 27 Issue 3 pp. 282-303.
5. Riahi, O. and Khoufi, W. (2015), “The role of the economic and behavioral circumstances in the IAS/IFRS’s adoption (the case of developing countries)”, *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 3 (1) pp. 69-77.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

**Υπόδειγμα Β.1.1: Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις -
(Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης)**

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Σύνολο	X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Δάνεια και απαιτήσεις	X	X
Χρεωστικοί τίτλοι	X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X

Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	X	X
Λοιπά	X	X
Σύνολο	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		X	X
Σύνολο		X	X
Διαφορές εύλογης αξίας			
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		X	X
Σύνολο		X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		X	X
Σύνολο		X	X
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		X	X
Σύνολο		X	X

Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τραπεζικά δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

**Υπόδειγμα Β.1.2: Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις
(Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία)
Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης**

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία			
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		X	X

Σύνολο	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		X	X
Σύνολο		X	X
Διαφορές εύλογης αξίας			
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		X	X
Σύνολο		X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		X	X
Σύνολο		X	X
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		X	X
Σύνολο		X	X

Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τραπεζικά δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

Υπόδειγμα Β.2.1: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		X	X
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X

Υπόδειγμα Β.2.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		X	X
Παροχές σε εργαζόμενους		X	X
Αποσβέσεις		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημίες		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X

Υπόδειγμα Β.3: Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης περιόδου – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	<u>Κεφάλαιο</u>	<u>Υπέρ το άρτιο</u>	<u>Καταθέσεις Ιδιοκτητών</u>	<u>Ίδιοι Τίτλοι</u>	<u>Διαφορές εύλογης αξίας</u>	<u>Αποθεματικά νόμων και κατ/κού</u>	<u>Αφορολόγητα αποθεματικά</u>	<u>Αποτελέσματα εις νέο</u>	<u>Σύνολο</u>
Υπόλοιπο 01.01.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών								X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			X		X		X
Εσωτερικές μεταφορές							X	X	0
Διανομές στους φορείς								X	X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X				X
Εσωτερικές μεταφορές									0
Διανομές μερισμάτων									X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Υπόδειγμα Β.4: Κατάσταση Χρηματοροών – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (έμμεση μέθοδος)

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:			
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων		X	X
Προβλέψεις		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων		X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)		X	X
		X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης			
Μεταβολή αποθεμάτων		X	X
Μεταβολή απαιτήσεων		X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων		X	X
		X	X
Μείον:			
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους		X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων		X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)		X	X

Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
Σύνολο	<i>X</i>	<i>X</i>
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
Σύνολο	<i>X</i>	<i>X</i>
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων		
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της χρήσης	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	<i>X</i>	<i>X</i>

Υπόδειγμα Β.5: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων

Περιουσιακά στοιχεία		<u>20X1</u>		<u>20X0</u>
Πάγια		X		X
Μείον: Αποσβεσμένα	X		X	
Απομειωμένα	X	X	X	X
Αποθέματα		X		X
Απαιτήσεις		X		X
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα		X		X
Λοιπά		X		X
Σύνολο ενεργητικού		<i>X</i>		<i>X</i>
Καθαρή θέση και υποχρεώσεις				

Κεφάλαια και αποθεματικά		X		X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X		X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		X		X
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων		X		X

Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες

	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα	X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)	X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	X
Παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X