

**Τ.Ε.Ι. ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ**  
**Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής**



**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΑ**  
**ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ**

**ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**  
**Ν. 4308/2014**

Διπλωματική εργασία  
Της  
ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΥ ΣΕΒΑΣΤΗΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ  
κ. ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ ΑΝΤΩΝΙΟΣ

Διατριβή υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ  
Πελοποννήσου. Η παρούσα διατριβή αποτελεί μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση του  
Μεταπτυχιακού Διπλώματος στα Χρηματοοικονομικά

**Καλαμάτα Οκτώβριος 2017**

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας αρωγοί στάθηκαν τόσο ο επιβλέπων καθηγητής κ. Γεωργόπουλος Αντώνιος όσο και η οικογένεια μου, ο σύζυγος και τα παιδιά μου , που μου στάθηκαν αγόγγυστα καθ' όλη τη διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών μου .

Ιδιαίτερα θα ήθελα να ευχαριστήσω το σύζυγο μου Αργυρόπουλο Γεώργιο για την αγάπη και την απεριόριστη υποστήριξη του σε όλα τα βήματα της κοινής μας ζωής καθώς και τα παιδιά μου Δήμητρα , Αθανασία και Χριστίνα για όλη την υπομονή και τη στήριξη τους στην διάρκεια των σπουδών μου.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	σελ.2
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	σελ.3
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	σελ.5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	σελ.6
ABSTRACT.....	σελ.7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1- Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	σελ.8
1.1 Ιστορική αναδρομή .....	σελ.8
1.2 Στόχος νομοθετήματος .....	σελ.8
1.3 Δομή Ε.Λ.Π.....	σελ.9
1.4 Πλεονεκτήματα από εφαρμογή Ε.Λ.Π.....	σελ.12
1.5 Μειονεκτήματα από εφαρμογή Ε.Λ.Π.....	σελ.14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2- Πεδίο εφαρμογής –κατηγορίες οντοτήτων .....	σελ.16
2.1 Πεδίο Εφαρμογής .....	σελ.16
2.2 Κατηγορίες Οντοτήτων .....	σελ.17
2.3 Παραδείγματα.....	σελ.21
2.3.1 1ο Παράδειγμα .....	σελ.21
2.3.2 2ο Παράδειγμα .....	σελ.21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3- Λογιστικά αρχεία .....	σελ.22
3.1 Λογιστικό σύστημα και λογιστικά αρχεία .....	σελ.22
3.2 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος .....	σελ.26
3.3 Χρόνος ενημέρωσης και διαφύλαξης λογιστικών αρχείων.....	σελ.28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4- Παραστατικά Πωλήσεων .....	σελ.29
4.1 Τιμολόγιο Πώλησης και συναφή.....	σελ.29
4.2 Περιεχόμενο Τιμολογίου .....	σελ.29
4.3 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.....	σελ.31
4.4 Λιανικές Πωλήσεις –χρόνος έκδοσης στοιχείων.....	σελ.33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5- Χρηματοοικονομικές καταστάσεις .....	σελ.35
5.1 Σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	σελ.35
5.2 Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	σελ.35
5.3 Κανόνες επιμέτρησης .....	σελ.36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6-Σύγκριση Ε.Γ.Λ.Σ.-Ε.Λ.Π.....	σελ.45
6.1 Εισαγωγικά .....	σελ.45
6.2 Συνοπτική παράθεση λογαριασμών Ε.Γ.Λ.Σ. –Ε.Λ.Π.....	σελ.45
6.3 Διαφορές Ε.Γ.Λ.Σ.-Ε.Λ.Π.....	σελ.46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 - Πρακτικές εφαρμογές .....	σελ.50
7.1Επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος εντόκων χρηματοοικονομικών προϊόντων.....	σελ.50
7.1.1 Χρήση της μεθόδου του πραγματικού κόστους .....	σελ.51
7.2 Κόστος κτήσης τελικού αποθέματος (FIFO-Μέσου σταθμικού μέσου όρου)...	σελ.51
7.2.1 Παράδειγμα απογραφής με τη μέθοδο FIFO .....	σελ.51
7.2.2 Παράδειγμα απογραφής με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου .....	σελ.53
7.3 Απεικόνιση –εγγραφές για συναλλαγές σε ξένο νόμισμα .....	σελ.53
7.4 Μέθοδοι Απόσβεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων με Ε.Λ.Π.....	σελ.55
7.4.1 Σταθερή μέθοδος απόσβεσης .....	σελ.55

7.4.2 Φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης .....	σελ.55
7.4.3 Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων .....	σελ.57
7.5 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντότητας με απλογραφικά βιβλία – Υπόδειγμα.....	σελ.58
7.6 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντότητας με διπλογραφικά βιβλία- Υπόδειγμα .....	σελ.61
7.6.1 Προσδιορισμός τελικού ισοζυγίου .....	σελ.61
7.6.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις .....	σελ.66
7.6.2.1 Κατάσταση αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.6).....	σελ.66
7.6.2.2 Ισολογισμός (Υπόδειγμα Β.5).....	σελ.66
7.6.2.3 Προσάρτημα .....	σελ.67
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 Ανακεφαλαίωση .....	σελ.68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 Συμπεράσματα .....	σελ.70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 Περιορισμοί της Έρευνας .....	σελ.71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα .....	σελ.72
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	σελ.73

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Στην παρούσα διπλωματική χρησιμοποιήθηκαν οι ακόλουθες συντομογραφίες :

Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Ν.	Αναγκαστικός Νόμος
Α.Φ.Μ.	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Γ.Ε.ΜΗ.	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
Δ.Π.Χ.Α.	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη εταιρεία
Ι.Κ.Ε.	Ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Ε.	Κύκλος εργασιών
Κ.Θ.	Καθαρή θέση
Κ.λ.π	Και λοιπά
Κ.Ν.	Κωδικοποιημένος Νόμος
Κ.Φ.Α.Σ.	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Κ.Φ.Σ.	Κώδικας φορολογικών Στοιχείων
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη εταιρεία
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Περ.	Περίπτωση
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη εγκύκλιος
ΠΧ	Παραδείγματος χάρη
ΣΛΟΤ	Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης
τμχ	τεμάχιο
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η παρουσίαση του Ν.4308/2014 και ειδικότερα τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα που άρχισαν να εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2015 .

Αρχικά , γίνεται μια σύντομη ιστορική αναδρομή , καθώς και μια συνοπτική παρουσίαση των κεφαλαίων των Ε.Λ.Π. και των λογαριασμών που τηρούνται. Παρατίθενται επίσης τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή του νόμου .

Το πεδίο εφαρμογής του νόμου καθώς και η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων ανάλογα με το μέγεθος τους , περιγράφονται στο κεφάλαιο 2 της παρούσης , με ταυτόχρονη αναφορά σε παραδείγματα προκειμένου για την καλύτερη κατανόηση .

Στη συνέχεια , παρατίθενται τα λογιστικά αρχεία τα οποία κάθε οντότητα υποκείμενη στο νόμο είναι υποχρεωμένη να τηρεί, ο τόπος και ο χρόνος τήρηση τους . Παρουσιάζονται τα στοιχεία που υποχρεούται μια οντότητα να εκδίδει καθώς και ο χρόνος έκδοσης τους .

Επίσης παρατίθενται οι κανόνες επιμέτρησης και οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ακολουθεί σύγκριση μεταξύ Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Στο συνέχεια παρουσιάζονται μέσα από πρακτικές εφαρμογές οι αλλαγές που επέφερε η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και επιχειρείτε μια ανακεφαλαίωση των σημαντικότερων σημείων τις εργασίας .

Τέλος , παρουσιάζονται τα συμπεράσματα τα οποία εξήχθησαν από την ως άνω παρουσίαση και ολοκληρώνεται η εργασία με τους περιορισμούς της έρευνας και ένα τελευταίο κεφάλαιο με προτάσεις για μελλοντική έρευνα .

## **ABSTRACT**

The purpose of this thesis is the presentation of Law 4208/2014 and in particular the Greek accounting standards that have been applied in Greece since 1/1/2015 .

Initially , a brief historical review is conducted, as well as a brief presentation of the chapters of the Greek Accounting Standards and the accounts held . The advantages and disadvantages of law enforcement are also outlined .

The field of application of law as well as the distinction of entities according to their size is described in Chapter 2 explicitly with examples in order to better understand .

Then , the accounting records that each entity subject to the law required to be kept are enlisted as well as the place and the time of its observance. In addition , the data that an entity is required to issue and the time within which this is conducted is presented .

The measurement rules and the general principles for the preparation of the financial statements are also depicted. Furthermore, a comparison is made between the Greek General Accounting Plan and the Greek Accounting Standards .

Additionally , the implications of these Accounting Standards are presented through practical applications , followed by a recap of the most important points of the work .

At the end , the conclusions drawn from the above presentation are presented, and the work with the constraints of the research is finalized with the addition of proposals for future research in the final chapter .

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

#### 1.1 Ιστορική αναδρομή

Στην χώρα μας η προσπάθεια ανάπτυξης νομοθετικού φορολογικού δικαίου, για τον τρόπο απεικόνισης και εμφάνισης των συναλλαγών σε βιβλία και στοιχεία , ξεκίνησε το 1956 με το Βασιλικό Διάταγμα με τον τίτλο «περί Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων» το οποίο μεταγενέστερα κωδικοποιήθηκε με τον Α.Ν. 238/1967.

Στην συνέχεια με το Π.Δ.4/1968 , θεσπίστηκε αυτοτελές κείμενο με γενικές και ειδικές 63 άρθρων περί βιβλίων και στοιχείων.

Με το Π.Δ.99/1977 κωδικοποιήθηκαν και αναδιατυπώθηκαν όλες οι διατάξεις σε ένα ενιαίο κείμενο 50 άρθρων με τίτλο «Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων (ΚΦΣ).

Με το Π.Δ. 186/1992 θεσπίστηκε ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) που εφαρμόστηκε περίπου για 21 χρόνια , με ένα σύνολο 40 άρθρων , τα οποία υπέστησαν διάφορες τροποποιήσεις και προσθήκες στη διάρκεια .

Το 2012 ψηφίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών –ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) , ο οποίος ίσχυσε από 01/01/2013 και για 2 χρόνια . Ο ΚΦΑΣ καταργήθηκε με το νόμο 4308/2014 τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που αρχίζουν να εφαρμόζονται στην χώρα μας από 01/01/2015

Με το ν.4308/2014 καταργήθηκε μεταξύ άλλων το Π.Δ. 1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου , οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 καθώς και κάθε ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάση του ΚΦΑΣ και του ΚΒΣ.<sup>1</sup>

Ο νέος αυτός νόμος , ο οποίος δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ τεύχος Α στις 24/11/2014 και φέρει τον τίτλο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», περιλαμβάνει σε ένα κείμενο τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών στα βιβλία και τον τρόπο έκδοσης των στοιχείων , τον τρόπο κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και γενικά τις λογιστικές υποχρεώσεις μιας επιχείρησης .

#### 1.2 Στόχος νομοθετήματος Ε.Λ.Π

Οι συντάκτες του νόμου , στην εισηγητική τους έκθεση προς την βουλή αναφέρουν ότι : *«Το παρόν σχέδιο νόμου (αποτελούμενο από οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα) ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές*

---

<sup>1</sup> Δ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Π.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Γ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΠ Ανάλυση και ερμηνεία 2015



διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) του ν. 4093/2012 . Το νομοθέτημα στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας , ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια , αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης , συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους.»<sup>2</sup>

Το σύνολο των διατάξεων του Ν.4308/2014 είναι ευθυγραμμισμένο με δύο βασικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης :

✚ Τη Ευρωπαϊκή λογιστική οδηγία 34/2013 και

✚ Την οδηγία περί τιμολόγησης 115/2001 , η οποία είναι ενσωματωμένη στην 6<sup>η</sup> οδηγία ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ, στα άρθρα 217 έως 249 .

Ο νόμος αυτός στοχεύει στην ενοποίηση , συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και εύχρηστο λογιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες . Με την εφαρμογή του γίνεται προσπάθεια καταπολέμησης της λογιστικής πολυνομίας και επιδιώκεται η αξιοπιστία , η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μεταξύ των επιχειρήσεων .

Προκειμένου όμως να κατανοηθούν οι υποχρεώσεις της κάθε οντότητας , δεν αρκεί μόνο η μελέτη των Ε.Λ.Π. αλλά συνδυαστικά και οι διατάξεις από αλλά νομοθετικά κείμενα όπως ΚΦΕ (Ν.4172/2012) και ΚΦΔ Ν.(4174/2013).

### **1.3 Δομή Ε.Λ.Π**

Ο νέος νόμος 4308/2014 περιλαμβάνει:

**A.** Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων (άρθρα 3-15) (θέματα που κάλυπταν προηγουμένως ο Κ.Β.Σ. –Κ.Φ.Α.Σ. ).

**B.** Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16-36) (θέματα που κάλυπταν προηγουμένως το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές διατάξεις Κ.Ν. 2190/1920 )

Ο νόμος αποτελείται από οκτώ κεφάλαια με σαράντα τέσσερα άρθρα και τέσσερα παραστήματα .

**Κεφάλαιο 1:** Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων ( άρθρα 1 και 2).

**Κεφάλαιο 2:** Λογιστικά αρχεία (άρθρα 3 έως 7).

---

<sup>2</sup> Πηγή: <http://www.taxheaven.gr> (<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/19841>)

**Κεφάλαιο 3:** Παραστατικά πωλήσεων (άρθρα 8 έως 15).

**Κεφάλαιο 4:** Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16 και 17).

**Κεφάλαιο 5:** Κανόνες επιμέτρησης (άρθρα 18 έως 28).

**Κεφάλαιο 6:** Προσάρτημα και απαλλαγές (άρθρα 29 και 30).

**Κεφάλαιο 7:** Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρα 31 έως 36).

**Κεφάλαιο 8:** Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 37 έως 44).

**Παράρτημα Α:** Ορισμοί

**Παράρτημα Β:** Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

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

Υπόδειγμα Β.1.2: Ισολογισμός - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία)

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

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

Υπόδειγμα Β.3: Κατάσταση μεταβολών Καθαρής θέσης περιόδου - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις)

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

Υπόδειγμα Β.5: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων

Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες

Υπόδειγμα Β.7.1: Ισολογισμός - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)

Υπόδειγμα Β.7.2: Ισολογισμός - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία)

Υπόδειγμα Β.8.1: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Υπόδειγμα Β.8.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Υπόδειγμα Β.9: Κατάσταση μεταβολών Καθαρής θέσης - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Υπόδειγμα Β.10: Κατάσταση Χρηματοροών - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (έμμεση μέθοδος)

Υπόδειγμα Β.11:Ισολογισμός οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), Ν. 4099/2012 Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

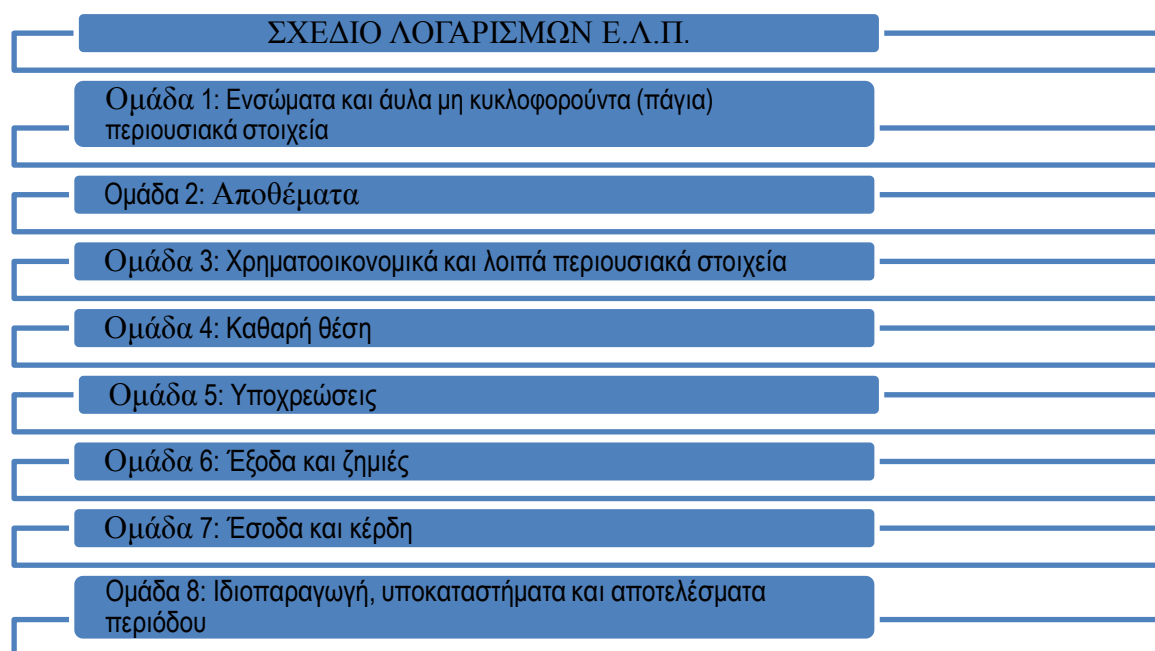
Υπόδειγμα Β.12: Κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων περιόδου, οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), Ν.4099/2012

### **Παράρτημα Γ: Σχέδιο λογαριασμών**

Το προτεινόμενο σχέδιο των λογαριασμών παρέχει ευελιξία για προσαρμογή στις ιδιαίτερες ανάγκες των χρηστών και δεν είναι υποχρεωτικό.

Η οντότητα δύναται να προσθέτει λογαριασμούς ή υπολογαριασμούς ή μπορεί να χρησιμοποιεί το ευρύτερο λογιστικό-πληροφοριακό της σύστημα για την παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών, ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών και αναγκών της<sup>3</sup>.

Με το νέο νόμο παρέχετε εναλλακτικά η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών, Ε.Γ.Λ.Σ. , με τους νέους κανόνες ή να υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών.



### **Διάγραμμα 1.1**

Συνοπτική παρουσίαση σχεδίου λογαριασμών

**Παράρτημα Δ:** Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στο παράρτημα αυτό υπάρχουν πίνακες που παρέχουν καθοδήγηση για τη σύνδεση του σχεδίου λογαριασμών με την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων , λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των άρθρων 16 και 17 .

<sup>3</sup><https://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D512E30CB4D2F800.1D031AEA53&SearchTerms=NDMwOC8yMDE0&version=2017%2f05%2f19>

Πίνακας Δ.1: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του Ισολογισμού του υποδείγματος Β.1.1 (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)

Πίνακας Δ.2: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του Ισολογισμού του υποδείγματος Β.1.2 (χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία)

Πίνακας Δ.3: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία του υποδείγματος Β. 2.1

Πίνακας Δ.4: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατ' είδος του υποδείγματος Β.2.2

#### **1.4 Πλεονεκτήματα εφαρμογής Ε.Λ.Π.**

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. κατεδαφίζεται το οικοδόμημα της λογιστικής τυποποίησης και επιβάλλεται η υποχρεωτική εφαρμογή μιας παραλλαγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) , χωρίς οι αλλαγές αυτές να προβλέπονται ως υποχρεωτικές από το εταιρικό δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ/26.07.2013.

Η επιχειρηματολογία των συντακτών του νόμου για την αναγκαιότητα της εφαρμογής εστιάζεται στα εξής οφέλη :

- Ένα από τα θετικά στοιχεία του νόμου αυτού είναι πως το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα, το οποίο έχει διαρθρωθεί με τις βέλτιστες πρακτικές για τις επιχειρήσεις και τα λογιστήρια. Στόχος, του νομοθετήματος είναι να ενοποιήσει και εκσυγχρονίσει τους λογιστικούς κανόνες της χώρας , ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό πλαίσιο για τις υποκείμενες οντότητες .
- Με το νομοθέτημα αυτό γίνεται προσπάθεια απλούστευσης των κανόνων τήρησης των λογιστικών βιβλίων. Καταργούνται οι κοστοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες του ΚΦΑΣ και εφαρμόζονται κανόνες που μειώνουν το κόστος λειτουργίας των επιχειρήσεων και διασφαλίζουν ασφαλέστερους τρόπους διενέργειας των φορολογικών ελέγχων ώστε να αντιμετωπιστεί η φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή
- Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων γίνονται πιο εύκολες στην σύνταξη τους και πιο κατανοητές. Αυτές που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει του νέου νόμου αποτελούνται, αναλόγως του μεγέθους κάθε εταιρείας, από: (α) Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, (δ) Προσάρτημα και (ε) Κατάσταση Χρηματοροών .<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup>Presentation% 20ELP% 20Law% 204308-2014.pdf



**Διάγραμμα 1.2**

**Οικονομικές Καταστάσεις Ε.Λ.Π**

- Υπηρετεί την ανάγκη για συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης , γεγονός που συμβάλλει στην ομαλή λειτουργία της αγοράς .
- Επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότερη και με μικρότερο κόστος ενδοομιλική πληροφόρηση , αφού πλέον οι θυγατρικές και μητρικές εταιρείες επιχειρήσεων ή υποκαταστήματα αυτών , δεν χρειάζεται να συντάσσουν διπλές οικονομικές καταστάσεις. Με την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. ενισχύεται η συνέπεια της παρεχόμενης πληροφορίας .
- Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π καθίσταται πιο προσιτή η επένδυση ξένων κεφαλαίων με δεδομένο ότι οι πληροφορίες που διοχετεύονται για τα οικονομικά στοιχεία των ελληνικών επιχειρήσεων θα μπορούν να είναι εναρμονισμένα με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες και συνεπώς οι εγχώριες εταιρείες θα είναι άμεσα συγκρίσιμες με εκείνες που εδρεύουν στο εξωτερικό .
- Στα θετικά συγκαταλέγεται και η επίσημη εισαγωγή της διεθνούς ονοματολογίας οικονομικών όρων και κανόνων
- Ένα από τα βασικά πλεονεκτήματα της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. για τις επιχειρήσεις είναι η κατά το άρθρο 24 δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία. Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους. Εύλογη αξία (Fair value) δηλαδή στην 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 <sup>5</sup>

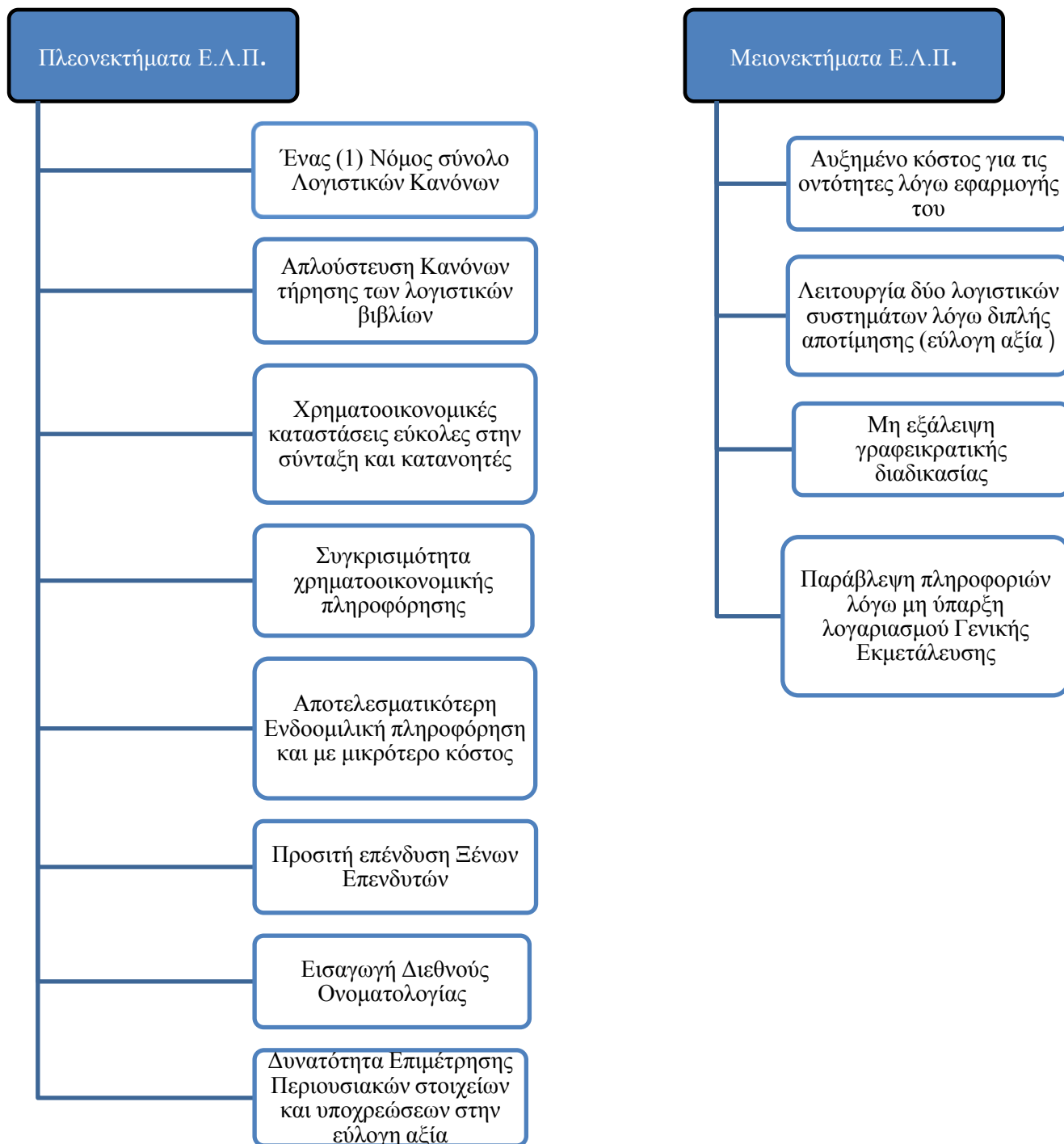
<sup>5</sup> <http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixa>

## 1.5 Μειονεκτήματα εφαρμογής Ε.Λ.Π.

Πλήθος επιστημών και φορέων επιχειρηματολογούν αναφορικά με τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. που εστιάζονται στα εξής :

- Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π αυξάνεται το κόστος των επιχειρήσεων τόσο στην προσαρμογή του λογιστικού συστήματος όσο και στο κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού, το κόστος εκτίμησης παγίων και το κόστος αναλογιστικών μελετών( μόνο εφόσον επιλεγεί η μέθοδος της εύλογης αξίας )
- Εφόσον επιλεγεί η μέθοδος της εύλογης αξίας , θα λειτουργούν ταυτόχρονα δύο λογιστικά συστήματα , γεγονός που απαιτεί την οργάνωση και λειτουργία συστημάτων διπλής αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων ή διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης για φορολογικούς σκοπούς .
- Ο νέος νόμος , αν και εισήγαγε σημαντικές αλλαγές, δεν προχώρησε τόσο ώστε να εξαλείψει πραγματικά όλες τις γραφειοκρατικές διαδικασίες και να εισάγει μια ενιαία βάση λογιστικών αρχών για τη χώρα.
- Στο λογιστικό μοντέλο των Ε.Λ.Π δεν υπάρχει κατάρτιση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης , παραβλέπει δηλαδή τη σπουδαιότητα και την πληροφόρηση που παρείχε για την επιχείρηση η κατάρτιση του λογαριασμού αυτού.

Τα ανωτέρω πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα απεικονίζονται διαγραμματικά ( 2.3 ) ως κάτωθι:



**Διάγραμμα 1.3**

Πλεονεκτήματα –Μειονεκτήματα Ε.Α.Π

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ-ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

#### 2.1 Πεδίο εφαρμογής

Η έναρξη ισχύος του ν.4308/2014 χαρακτηρίζεται μεταξύ άλλων και από την εισαγωγή νέας ορολογίας στην λογιστική και φορολογική παρακολούθηση των επιχειρήσεων . Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο , ένωση προσώπων , με η χωρίς νομική προσωπικότητα , επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα καλείται πλέον **Οντότητα** (entity).

Με βάση το άρθρο 1 του νόμου μπορούμε να εντάξουμε τις οντότητες σε τρεις κύριες κατηγορίες :

Πίνακας 1.1

Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου	α) τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας , της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης , της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής . β) τα νομικά πρόσωπα που έχουν την μορφή ομόρρυθμης ή που έχουν την μορφή όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α΄ της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής γ) η ετερόρρυθμη εταιρεία , η ομόρρυθμη εταιρεία , η ατομική και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη δ) οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του Ν.4270/2014(143 <sup>Α</sup> ) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν υποχρέωση εφαρμογής του ΠΔ 1123/1980(283Α). ε)οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν.4270/2014 (περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση , τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ) , καθώς και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς) εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν υποχρέωση εφαρμογής του ΠΔ1123/1980(Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο).
Οντότητες που δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου	α) οι αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. οι οποίοι δεν υπερβαίνουν τα όρια της παραγ.1 του άρθρου 41 του ν.2859/2000 β) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων , εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα γ) Αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ι)αποκτούν πραγματική φυσική επαγγελματική εγκατάσταση και ιι)ανεγείρουν ακίνητο κυριότητας τους εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις



<p>Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις για την εφαρμογή ΔΠΧΑ</p>	<p>α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος</p> <p>β) (η περίπτωση β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 1 καταργήθηκε με την περιπτ. δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 41 του Ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α΄ 141/3-8-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου ισχύει από 3/8/2016 και μετά)</p> <p>γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013 , εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.</p> <p>δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του Ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ).</p> <p>ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Ν. 3371/2005.</p> <p>στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του Ν. 2778/1999.</p> <p>ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του Ν. 2367/1995.</p> <p>η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ).</p> <p>θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.</p> <p>ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.<sup>6</sup></p>
--	--

## 2.2 Κατηγορίες οντοτήτων

Η ένταξη μιας οντότητας , που υπόκεινται στην ρυθμίσεις του νόμου , σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ότι αφορά :

α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει ,

β) τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης καθώς και

γ) την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης

(Προσοχή : δεν υπάρχει υποχρέωση κάποιας «δήλωσης / μεταβολής» σε οποιαδήποτε αρχή )

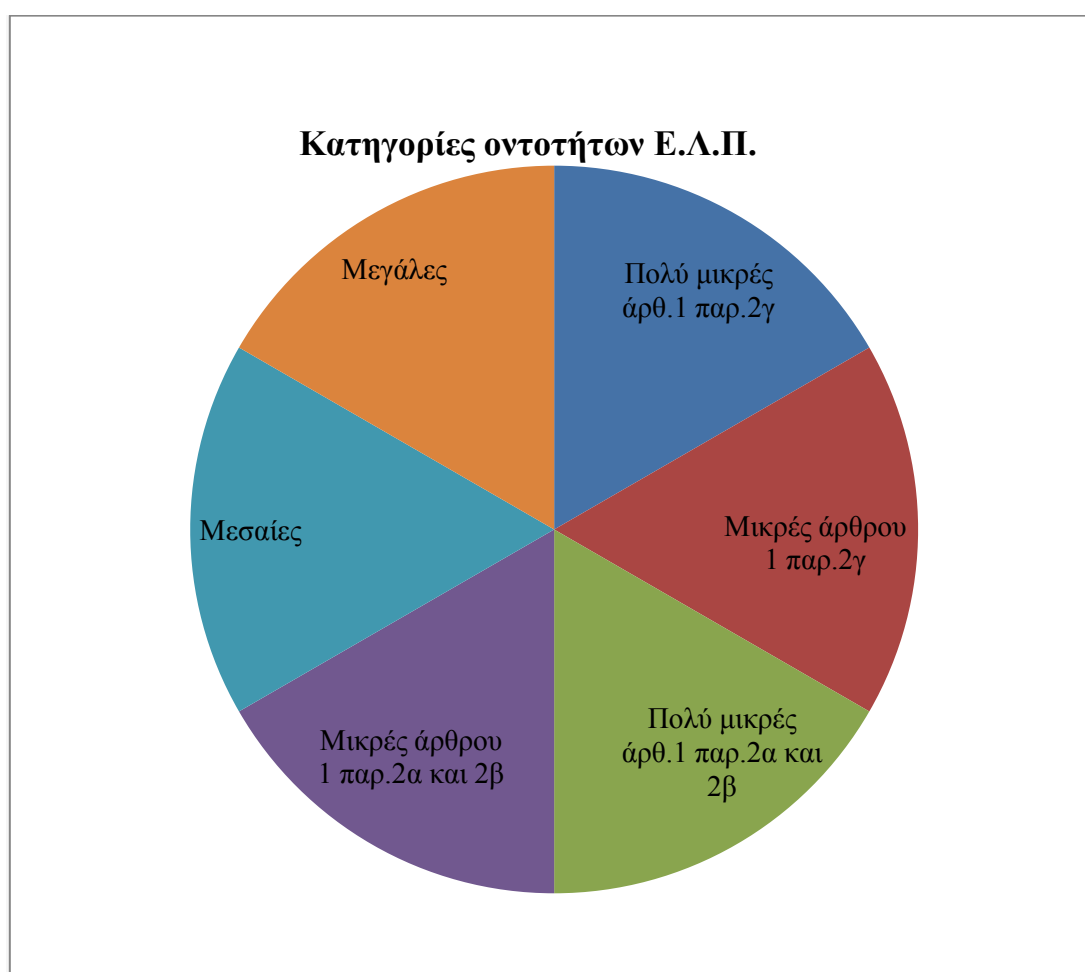
Για τους λογιστικούς σκοπούς αυτού του νόμου , δηλαδή για τον προσδιορισμό των λογιστικών υποχρεώσεων των οντοτήτων που υποχρεούνται στην εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων του παρόντος νόμου , το παρόν άρθρο ταξινομεί τις υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθός τους σε: πολύ μικρές , μικρές , μεσαίες και μεγάλες <sup>7</sup> .

<sup>6</sup> Παρουσίαση ΕΛΠ Εμμανουήλ Πετράκης –ορκωτός ελεγκτής Λογιστής Μέλος της επιτροπής για την εφαρμογή του Ν.4308/2014

<sup>7</sup> πολ.1003/2014

**Πίνακας 2.1**

Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)		
	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών	Μέσος όρος προσωπικού
<b>Πολύ μικρές</b> άρθρου 1 , παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική , κλπ)		≤ 1.500.000,00	
<b>Μικρές</b> άρθρου 1, παρ. 2γ , δηλαδή ΟΕ , ΕΕ, ατομική , κλπ)		> 1.500.000,00	
<b>Πολύ μικρές</b> άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤350.000,00	≤ 700.000,00	10
<b>Μικρές</b> άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 4.000.000,00	≤ 8.000.000,00	≤ 50
<b>Μεσαίες</b> (όλες)	≤20.000.000,00	≤ 40.000.000,00	≤ 250
<b>Μεγάλες</b> (όλες)	> 20.000.000,00	> 40.000.00,00	> 250



**Διάγραμμα 2.2**

Προϋπόθεση για την αλλαγή κατηγορίας μιας οντότητας είναι ή να παύει να υπερβαίνει κατά περίπτωση τα όρια των δύο εκ των τριών κριτηρίων , που αναφέρονται στον πίνακα 2.1 και για δύο διαδοχικές περιόδους . Η αλλαγή της κατηγορίας ενεργοποιείται το χρόνο που έπεται των προϋποθέσεων .

Πρέπει να τονισθεί ότι οι επιχειρήσεις του ν.3054/2002 υγρών καυσίμων , με βάση το άρθρο 30 παρ.11 του νόμου 4308/2014 , που έχουν την νομική μορφή Ε.Ε, Ο.Ε , ατομικής

κ.λ.π. θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες , με την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει τα 8.000.000 ευρώ , όριο των μικρών οντοτήτων . Προκειμένου να αλλάξει κατηγορία μια οντότητα απαιτείται σύμφωνα με την παρ.12 του άρθρου 30 η υπέρβαση του ορίου για δύο συνεχόμενες περιόδους .

Σημείωση : οι μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ.2γ (ΟΕ,ΕΕ, ατομικές κλπ) παραμένουν μικρές εφόσον δεν υπερβαίνουν δύο από τα κριτήρια προσωπικό 50 άτομα , σύνολο ενεργητικού 4.000.000 και κύκλος εργασιών 8.000.000.

Ως κύκλος εργασιών ορίζεται από τον νόμο η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας . Η δε εισροή αυτή καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης εξαιρούμενων των αυξήσεων από συνεισφορές των ιδιοκτητών . Δεν προσμετρούνται στον κύκλο εργασιών οι εκπτώσεις και επιστροφές , ο Φ.Π.Α. και οι άλλοι φόροι που συνδέονται άμεσα με τον κύκλο εργασιών. Τέλος δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών οι επιχορηγήσεις , οι συναλλαγματικές διαφορές , τα έσοδα από πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων καθώς και οι αυτοπαραδόσεις .

Αν η διαχειριστική χρήση ή το φορολογικό έτος είναι μικρότερο του 12μήνου , ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη σε κατηγορία οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση Σε περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των 4 μηνών , δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες 2 πλήρεις ετήσιες περιόδους.

Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση , για όλους του εργαζομένους που εργάζονται με σύμβαση έμμισθης εργασίας ή για άτομα που η εργασία τους εξομοιώνεται με έμμισθη , όπως δικηγόροι , λογιστές , μηχανικοί όταν απασχολούνται πλήρως και ανεξάρτητα από τον τρόπο που αμείβονται (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών). Στην κατηγορία αυτή συμπεριλαμβάνονται και οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ίδιοι οι επιχειρηματίες , εφόσον απασχολούνται και αμείβονται από την οντότητα αυτή . Στον υπολογισμό του μέσου όρου δεν συμπεριλαμβάνονται οι εκπαιδευόμενοι και οι σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης και όσοι έχουν γονική άδεια .

Με βάση τα ανωτέρω , οι οντότητες καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις ως εξής :

Πίνακας 2.2

ΣΥΝΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ							
	Πολύ μικρές οντότητες Αρθ.1§2γ	Πολύ μικρές οντότητες Αρθ.1§2α και 2β	Μικρές οντότητες Αρθ.1§2γ	Πολύ μικρές οντότητες Αρθ.1§2γ	Μικρές οντότητες	Μεσαίες οντότητες	Μεγάλες οντότητες
Ισολογισμός ή κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Κατάσταση αποτελεσμάτων	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης						✓	✓
Κατάσταση χρηματοροών							✓
Προσάρτημα	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Με την πολ.1024/2015 ορίστηκε ότι οι συνεταιρισμοί οι οποίοι εκ του νόμου ιδρύσεως τους ή του καταστατικού τους υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού και όχι σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν υποχρεούνται σε εφαρμογή διπλογραφικού συστήματος , με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία των οντοτήτων της παραγρ.2γ του άρθρ.1 του ν.4308/2014 , των πολύ μικρών οντοτήτων και οι οποίοι θα εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρ.2 δηλαδή ανάλογα με τον κύκλο εργασιών τους .

## 2.3 Παραδείγματα

2.3.1 Έστω Α.Ε. που κατά τα έτη 2014,2015,2016 παρουσίαζε τα εξής μεγέθη:

	2016	2015	2014
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	3.550.000,00	3.100.000,00	3.000.000,00
<b>Κύκλος εργασιών</b>	6.650.000,00	6.500.000,00	5.000.000,00
Εργαζόμενοι με πλήρη απασχόληση	51	47	38
Εργαζόμενοι με Τιμολόγιο	2	2	2
Εργαζόμενοι με πρακτική άσκηση	1	1	1
<b>Σύνολο εργαζομένων</b>	<b>53</b>	<b>49</b>	<b>40</b>

Με βάση τα ανωτέρω η επιχείρηση θα καταταγεί στις μικρές το έτος 2016 αφού δεν υπερβαίνει ( για δύο συνεχόμενες περιόδους ) δύο από τα (αυξημένα) κριτήρια του ν.4308/2014.

2.3.2 Έστω μια οντότητα του άρθ.1 § 2α και 2β (ΕΠΕ) που στο τέλος του έτους 2016 μετατράπηκε σε Ε.Ε. και παρουσίαζε τα κάτωθι αποτελέσματα ανά έτος :

	2016	2015	2014	2013
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	1.600.000,00	1.200.000,00	701.000,00	650.000,00
<b>Κύκλος εργασιών</b>	1.200.000,00	780.000,00	345.000,00	280.000,00
<b>Μέσος όρος προσωπικού</b>	13	12	11	10

Με βάση τα δεδομένα αυτά , η Ε.Π.Ε. θεωρείται πολύ μικρή οντότητα του άρθρου 1 § 2α και 2β για το έτος 2015. Για το έτος 2016 η Ε.Π.Ε. κατατάσσεται στις μικρές οντότητες , αφού για 2 πλήρεις ετήσιες περιόδους το 2014 και 2015 υπερβαίνει τα δύο τουλάχιστον όρια σύνολο ενεργητικού μεγαλύτερο από 700.000,00 ευρώ και μέσος όρος προσωπικού μεγαλύτερος από 10. Ωστόσο στη φορολογική περίοδο 2017 , με τη αλλαγή της νομικής μορφής της σε Ε.Ε. και με δεδομένο ότι ο κύκλος εργασιών δεν είναι για δύο συνεχόμενες περιόδους μεγαλύτερος από 1.500.000,00ευρώ , η νέα οντότητα θεωρείται πολύ μικρή και θα δικαιούται να τηρήσει απλογραφικό λογιστικό σύστημα .

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

#### 3.1 Λογιστικό σύστημα και λογιστικά αρχεία

Η κάθε οντότητα πρέπει να τηρεί , αρχείο (ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο) κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Στο αρχείο αυτό συμπεριλαμβάνονται πάσης φύσεως προκύπτοντα έσοδα , κέρδη , έξοδα , ζημιές , αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων , εκπτώσεων και επιστροφών , φόρων τελών και εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς .

Η οντότητα στο λογιστικό της σύστημα απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων , εξόδων , περιουσιακών στοιχείων , υποχρεώσεων και καθαρής , όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων αυτών . Οι υποχρεώσεις της αυτές , έχουν ως σκοπό από τη μια την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας και από την άλλη τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων .

Ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών κάθε οντότητας θα πρέπει να γίνεται με βάση τις θεμελιώδεις λογιστικές αρχές της αυτοτέλειας των χρήσεων (δεδουλευμένο ) και της αντιπαράθεσης συσχέτισης εσόδων –εξόδων . Στην πραγματικότητα οι αρχές αυτές δεν τηρούνται πάντα και τούτο διότι μια δαπάνη μπορεί να σχετίζεται με τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών και να μη συμμετέχει στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών ή αντίστροφα .

Παράδειγμα 1. Πώληση παγίου με διαφορετική φορολογική και λογιστική βάση

Έστω επιχείρηση ΑΒΓ που κατά το έτος 2015 είχε πάγιο με τα εξής δεδομένα :

	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Αξία κτήσης	3.000	3.000
Σωρευμένες αποσβέσεις	1.500	1.200
Αναπόσβεστη αξία	1.500	1.800

Το πάγιο αυτό πουλήθηκε στις 10 Ιανουαρίου 2015 έναντι του ποσού των 1.550,00 ευρώ . Να υπολογισθεί η λογιστική και η φορολογική βάση της συναλλαγής (κέρδος ή ζημία ) για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ΑΒΓ της φορολογικής περιόδου 2015.

	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Αξία κτήσης	3.000,00	3.000,00
Σωρευμένες αποσβέσεις	1.500,00	1.200,00.
Αναπόσβεστη αξία	1.500,00	1.800,00
Τιμή πώλησης	1.550,00	1.550,00
<b>Κέρδος/Ζημιά - λογιστική / φορολογική βάση</b>	<b>50</b>	<b>-250,00</b>

Δηλαδή, από την πώληση προκύπτει λογιστικό κέρδος 50 και φορολογική ζημιά 250 (είχαν γίνει περισσότερες λογιστικές αποσβέσεις από ότι φορολογικές κατά 300). Ως εκ τούτου, η διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι  $-250-50=300$ . Επομένως, από το λογιστικό αποτέλεσμα (που περιλαμβάνει κέρδος 50) θα αφαιρεθεί το ποσό της διαφοράς των 300 για να υπολογιστεί το φορολογητέο αποτέλεσμα της χρήσης.

### Παράδειγμα 2

Έστω επιχείρηση στην χρήση 2014 εκπίπτει σύμφωνα με το φορολογικό νόμο επισφάλειες ποσού 10.000,00€. Στην χρήση όμως 2014 δεν έχει πραγματικές επισφάλειες. Στην χρήση 2015 διαγράφει απαιτήσεις χρησιμοποιώντας τη σχηματισθείσα πρόβλεψη επισφάλειας ποσού 10.000,00€.

Να υπολογιστεί η λογιστική και φορολογική βάση για τα έτη 2014 και 2015 με τα εξής δεδομένα :

Χρήση 2014	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Έσοδα	100.000,00	100.000,00
Έξοδα	(70.000,00)	(70.000,00)
Προβλέψεις	0	(10.000,00)
<b>Κέρδη προ φόρου λογιστική / φορολογική βάση</b>	<b>30.000,00</b>	<b>20.000,00</b>
<b>Φόρος εισοδήματος 25%</b>	<b>7.500,00</b>	<b>5.000,00</b>

	Χρέωση	πίστωση
<b>Φόρος εισοδήματος αποτελέσματα</b>	<b>7.500,00</b>	
<b>Αναβαλλόμενη φορολογία (7.500,00-5.000,00)</b>		<b>2.500,00</b>
<b>Φόρος εισοδήματος</b>		<b>5.000,00</b>

Χρήση 2015	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Έσοδα	100.000,00	100.000,00
Έξοδα	(70.000,00)	(70.000,00)
Προβλέψεις	(10.000,00)	
<b>Κέρδη προ φόρου λογιστική / φορολογική βάση</b>	<b>20.000,00</b>	<b>30.000,00</b>
<b>Φόρος εισοδήματος 25%</b>	<b>5.000,00</b>	<b>7.500,00</b>

	<b>Χρέωση</b>	<b>πίστωση</b>
<b>Φόρος εισοδήματος αποτελέσματα</b>	5.000,00	
<b>Αναβαλλόμενη φορολογία (7.500,00-5.000,00)</b>	2.500,00	
<b>Φόρος εισοδήματος</b>		7.500,00

Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας , σε ότι αφορά στην ονοματολογία , στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών , καθώς και το περιεχόμενο τους όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β .<sup>8</sup>

Εναλλακτικά κάθε οντότητα που έχει υποχρέωση εφαρμογής του νόμου των ΕΛΠ μπορεί να εφαρμόσει το λογιστικό σχέδιο που ίσχυε κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014 προσαρμόζοντας όμως την ονοματολογία , το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης και το περιεχόμενο τους με αυτό του παραρτήματος Γ του ν.4308/2014.

Οι οντότητες οι οποίες συντάσσουν ισολογισμό , χρησιμοποιούν κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα ώστε να παρακολουθούν τα στοιχεία των παρ.1 και 2 του άρθρου 3 του ν.4308/2014 και τηρούν:

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

Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει , σύμφωνα με τον παρόντα νόμο , να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του άρθρου 3.

Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό , δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10 , να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 3 , τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

- α) τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα ανά κατηγορία πώλησης εμπορεύματα , προϊόντα, υπηρεσίες και λοιπά έσοδα
- β) τα πάσης φύσεως κέρδη

<sup>8</sup> Δ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Π.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Γ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΠ Ανάλυση και ερμηνεία 2015



γ) τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων , διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων , υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών) , παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων

δ) τα πάσης φύσεως έξοδα διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς , αποσβέσεις , έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα

ε) τις πάσης φύσεως ζημιές

στ) τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη ξεχωριστά κατά είδος .

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

➤ Ημερολόγια , αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

➤ Οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική οντότητα για την παραγωγή των προϊόντων της και υπηρεσιών της

➤ Αρχεία παρακολούθησης αποθεμάτων και κινήσεων αυτών κατά ποσότητα και αξία

➤ Μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους π.χ παρουσιολόγια , συμβάσεις εργασίας κ.λ.π

➤ Τα τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας

➤ Τα στοιχεία που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν την διακίνηση των αποθεμάτων της

➤ Τα παραστατικά στοιχεία που εκδίδει κατά την πώληση αγαθών και υπηρεσιών

➤ Τα στοιχεία που εκδίδει κατά την είσπραξη ή πληρωμή των πάσης φύσεως απαιτήσεων και υποχρεώσεων της

➤ Τα πάσης φύσεως παραστατικά που λαμβάνει κατά την λειτουργία της από τρίτους

➤ Τραπεζικά έγγραφα

➤ Παντός είδους συμβάσεις

➤ Πάσης φύσεως δημόσια έγγραφα που σχετίζονται με την λειτουργία της επιχείρησης

Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση , πέραν των αρχείων του άρθρου 3 , τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους , με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

✚ Αρχείο ενσώματων άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

✚ Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους , τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους

✚ Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων

✚ Αρχείο αποθεμάτων τρίτων

✚ Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων

- ✚ Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης
- ✚ Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων
- ✚ Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Ένα από τα σημαντικά στοιχεία των διατάξεων του άρθρου 4 του νόμου 4308/2014 , είναι ότι καθιερώνεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στην διεθνή πρακτική. Στόχος της διάταξης είναι η επίτευξη εύλογης διασφάλισης αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού , λαμβάνοντας υπόψη τις δυσχέρειες και το κόστος ακριβούς καταμέτρησης. Δηλαδή επιδιώκεται η αξιοπιστία της μέτρησης της ποσότητας και ταυτόχρονα ο περιορισμός του κόστους και η υπέρβαση δυσχερειών.

Ενδεικτικά παραδείγματα έμμεσων τεχνικών είναι η μέθοδος της λιανικής πώλησης (retail method). Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, χωρίς να προσδιορίζει την ποσότητα του τελικού αποθέματος. Η μέθοδος αυτή λειτουργεί σύμφωνα με το ακόλουθο παράδειγμα :

#### Παράδειγμα 3

	<b>Κόστος</b>	<b>Αξία Λιανικής</b>
Αρχικό απόθεμα	200,00	300,00
Αγορές περιόδου	2.200,00	3.300,00
<b>Σύνολο προς πώληση</b>	<b>2.400,00</b>	<b>3.600,00</b>
<b>Πωλήσεις περιόδου (σε τιμές λιανικής)</b>		<b>-3.100,00</b>
<b>Απόθεμα τέλους σε τιμές λιανικής</b>		<b>500,00</b>
Ποσοστό κέρδους λιανικής τιμής = $[1-(2.400,00/3.600,00)]$		0,33
Απόθεμα τέλους σε κόστος κτήσης = $[500,00*(1-0,33)]$		385,00

### **3.2 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

Με το άρθρο 5 ορίζεται ότι η υποχρέωση που έχει κάθε οντότητα να τηρεί ένα αξιόπιστο και κατάλληλο λογιστικό αρχείο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών. Με ευθύνη της διοίκησης της οντότητας πρέπει τα λογιστικά αρχεία να :

- Τηρούνται με τάξη , πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό , την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας
- Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.
- Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων , σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.
- Δυνατότητα κατανόησης της δομής και λειτουργίας του από τρίτο πρόσωπο με γνώσεις και εμπειρία

Κάθε συναλλαγή και γεγονός τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά που εκδίδονται είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους , σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή. Υποχρέωση της οντότητας είναι να εφαρμόζει κατάλληλες δικλίδες ώστε:

- να εξασφαλίζει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- να διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων ) και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους
- να παρακολουθεί τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι.

Γενικά πρέπει το τηρούμενο λογιστικό σύστημα κάθε οντότητας να παρέχει τόσο συνοπτικά όσο και ευχερώς και αναλυτικά , όλα τα δεδομένα και τις πληροφορίες που απαιτούνται ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία του συστήματος και να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά την διενέργεια οποιοδήποτε ελέγχου.

### **3.3 Χρόνος ενημέρωσης και διαφύλαξης λογιστικών αρχείων**

Με τα άρθρα 6 και 7 , ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης και διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων των οντοτήτων ως εξής :

✚ Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό , η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

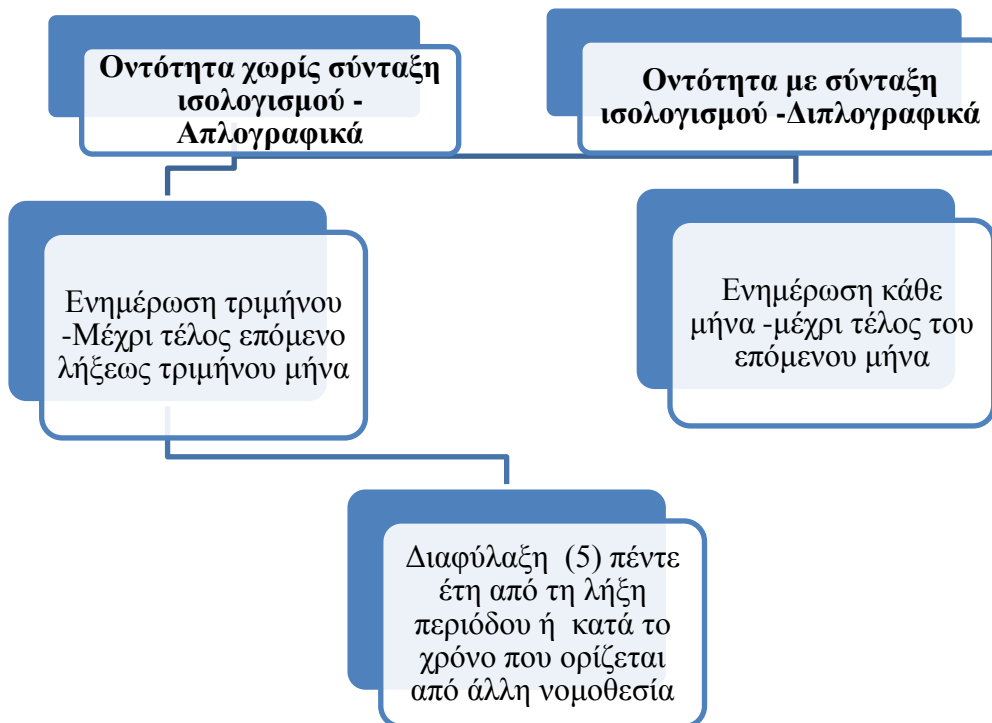
✚ Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό , η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

Σε κάθε περίπτωση , η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η κατάρτιση δε αυτών ολοκληρώνεται μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της φορολογικής περιόδου ή το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

Το σύνολο των λογιστικών που τηρεί μια οντότητα διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από :

- ✚ Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου
- ✚ Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία

Τέλος τα λογιστικά αρχεία μπορούν να φυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή και οπουδήποτε, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται , εντός του οριζόμενου κάθε φορά χρόνου , στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν.



Διάγραμμα 3.1

Ενημέρωση-διαφύλαξη λογιστικού αρχείου

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

#### 4.1 Τιμολόγιο Πώλησης και συναφή

Από τις διατάξεις του άρθρου 8 των ΕΛΠ (ομοίως με το άρθρο 6 του ΚΦΑΣ ) καθιερώνεται ένα ενιαίο στοιχείο με τίτλο «Τιμολόγιο» για όλες τις συναλλαγές ανεξάρτητα από το είδος , τη φύση και το χαρακτήρα τους χωρίς να απαιτείται κατ' ανάγκη εξειδίκευση του τιμολογίου σε κατηγορίες. Με βάση το νόμο κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες του τιμολογίου θεωρείται τιμολόγιο με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης του το αποδέχεται.

Υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης , από κάθε οντότητα, συμπληρωματικού ή διορθωτικού τιμολογίου για διόρθωση διαφορών αξίας επί του αρχικού εκδοθέντος . Σε περίπτωση επιστροφών , εκπτώσεων ή διαπίστωσης άλλων διαφορών , εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο.

Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας και μπορούν να υποκαθίστανται από διαφορετικές ονομασίες ανάλογα με τον κλάδο της οικονομίας που τα εκδίδει π.χ. τραπεζικά , ταχυδρομικά , φορτωτικά κ.λ.π. Το δημόσιο , οι περιφέρειες , οι νομαρχίες , οι δήμοι και οι κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου , όταν δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Συγκεντρωτικά Τιμολόγιο με τις διατάξεις των ΕΛΠ εκδίδεται για :

- I. Την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων
- II. Την παροχή υπηρεσιών
- III. Την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας
- IV. Την αγορά αγαθών από μη υπόχρεους
- V. Την αγορά αγαθών ή παροχή υπηρεσιών από αρνούμενους να εκδώσουν τιμολόγιο

Προϋπόθεση για την έκδοση του τιμολογίου είναι ο εκδότης και ο αντισυμβαλλόμενος να είναι υποκείμενες οντότητες στις διατάξεις αυτού του νόμου και η συναλλαγή να αφορά στην άσκηση του επαγγέλματος τους ή στην εκτέλεση του σκοπού τους κατά περίπτωση .

Ο υπόχρεος οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου :

- I. Από τα ίδιο ή
- II. Από τον πελάτη του (αυτοτιμολόγηση) ή
- III. Από τρίτον (ανάθεση τιμολόγησης)<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Δ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Π.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Γ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΠ Ανάλυση και ερμηνεία 2015

## 4.2 Περιεχόμενο Τιμολογίου

Το υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου ορίζεται στο άρθρο 9 του νόμου ΕΛΠ με βάση την οδηγία 2006/112/ΕΕ. Τα δεδομένα του είναι ίδια με τα οριζόμενα στο Κ.Φ.Α.Σ. με μερικές διαφοροποιήσεις όπως τον αύξοντα αριθμό για μια ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο ή τη μη αναγραφή του είδους και της έκτασης των περιεχομένων υπηρεσιών όταν προκύπτουν από άλλα έγγραφα μερικά από τα σημαντικά στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο, προκειμένου για την τεκμηρίωση και την διασφάλιση της συναλλαγής είναι :

- ✚ Αναγραφή στο τιμολόγιο της ημερομηνίας κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου. Με αυτό τον τρόπο δημιουργείται τεκμήριο για την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου

- ✚ Αναγραφή του όρου αυτοτιμολόγηση όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από το λήπτη και ο όρος «αντίστροφη επιβάρυνση» όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του ΦΠΑ

Τα ποσά του τιμολογίου εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα όμως το ποσό του ΦΠΑ εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα .

Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του δεν υπερβαίνει τα 100,00€ και όταν έγγραφο συμπληρωματικό ή διορθωτικό του τιμολογίου. Επίσης επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου για επαναλαμβανόμενες διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχής υπηρεσιών το οποίο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο.

Επίσης με το άρθρο 14 του νόμου, διευκρινίζεται η δυνατότητα χρήσης ηλεκτρονικών τιμολογίων.

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή.

Η οντότητα θα πρέπει, για τα τιμολόγια που λαμβάνει ή εκδίδει, από το χρόνο έκδοσης τους έως και τη λήξη του χρόνου διαφύλαξης τους, να διασφαλίζει την αυθεντικότητα της προέλευσης τους, την ακεραιότητα του περιεχομένου τους καθώς και την αναγνωσιμότητα τους.

Ως αυθεντικότητα της προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin), νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου

Ως ακεραιότητα του περιεχομένου (integrity of content) νοείται ότι το περιεχόμενο ενός τιμολογίου δεν έχει αλλοιωθεί σε σχέση με ότι απαιτείται από τον παρόντα νόμο ή με ότι καθορίστηκε ως περιεχόμενο από τον εκδότη του.

### 4.3 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών αλλά η έκδοσης μπορεί να γίνει σε μεταγενέστερο χρόνο.

Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής :

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

#### Παράδειγμα 4.3.1

Για πώληση /παράδοση αγαθών στις 4 Μαρτίου 2015 και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Μαρτίου 2015 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Απριλίου 2015 , φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 15 Απριλίου 2015) . Η προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου ισχύει και για πώληση /παράδοση αγαθών στις 20 Δεκεμβρίου 2015 και μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 28 Δεκεμβρίου 2015 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Ιανουαρίου 2016 , φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 15 Ιανουαρίου 2016 ή 12 Ιανουαρίου 2016) . Στο τιμολόγιο αυτό όμως , θα πρέπει να αναγράφεται και η ημερομηνία που ολοκληρώθηκε ή παραδόθηκε τα αγαθά ήτοι 20 Δεκεμβρίου 2015 και 28 Δεκεμβρίου 2015 αντίστοιχα .

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

#### Παράδειγμα 4.3.2

Έστω η επιχείρηση ΑΒΓ εκμάθησης ηλεκτρονικών υπολογιστών , συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση του προσωπικού της για το διάστημα 1 Νοεμβρίου 2016 έως 30 Απριλίου 2017 με αμοιβή 9.000,00€.

Εξετάζουμε δύο περιπτώσεις :

ι) η πληρωμή θα γίνει με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας 30/4/2017

ιι) η πληρωμή θα πραγματοποιείται κάθε δύο μήνες ήτοι 31/12/2016 ποσό 3.000,00 ευρώ , 28/2/2017 ποσό 3.000,00 ευρώ και 30/4/2017 το υπόλοιπο της οφειλής

#### Απάντηση:

ι) στην πρώτη περίπτωση που η πληρωμή θα γίνει με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας (30 Απριλίου) το τιμολόγιο θα πρέπει να εκδοθεί μέχρι της 15 Μαΐου 2017 . Στην περίπτωση αυτή , ωστόσο , με βάση την αρχή του δεδουλευμένου η οντότητα οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το έτος 2016 ανεξάρτητα από τη μη υποχρέωση

έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του έτους 2016

υ) στην δεύτερη περίπτωση που το ποσό καθίσταται απαιτητό κάθε δίμηνο το τιμολόγιο θα εκδοθεί για 31/12/2016 το ποσό των 3.000,00 ευρώ μέχρι 15 Ιανουαρίου 2017 , για 28/02/2017 το ποσό των 3.000,00 ευρώ μέχρι την 15 Μαρτίου 2017 και το υπόλοιπο ποσό μέχρι της 15 Μαΐου 2017 . Το ποσό του πρώτου τιμολογίου που θα εκδοθεί μέχρι 15/01/2017 με βάση την αρχή του δεδουλευμένου η οντότητα οφείλει να το αναγνωρίσει ως έσοδο το έτος 2016 ομοίως και ο αντισυμβαλλόμενος ως έξοδο.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας , με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. Ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που προέρχονται έναντι συνδρομής , από ινστιτούτα αισθητικής , γυμναστήρια , υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λπ.

#### Παράδειγμα 4.3.3

Γυμναστήριο παραχωρεί ετήσιο δικαίωμα χρήσης του χώρου του σε ιδιώτη πελάτη έναντι ετήσια αμοιβής 300,00 ευρώ στις 20/9 τα οποία εισπράττει την ίδια μέρα . Στις 20/09 πρέπει να εκδοθεί Τιμολόγιο υπηρεσιών για όλο το ποσό της είσπραξης . Τα έσοδα όμως του γυμναστηρίου θα πρέπει να κατανεμηθούν ή τουλάχιστον στις 31/12 να μεταφερθούν σε έσοδα παρούσης και επόμενης χρήσης

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10 , το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

Για παράδειγμα , εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις αγαθών έλαβαν χώρα το διάστημα 13 Σεπτεμβρίου έως 11 Οκτωβρίου 20Χ5 , οι παραδόσεις του Σεπτεμβρίου θα τιμολογηθούν μέχρι 15 Οκτωβρίου και οι παραδόσεις Οκτωβρίου μέχρι 15 Νοεμβρίου.(Εγκ.πολ.1003/2015 § 11.2.8).

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

#### Παράδειγμα 4.3.4

Επιτηδευματίας αναλαμβάνει την εκτέλεση δημόσιου τεχνικού έργου τον Οκτώβριο του 2014 . Μέχρι της 31/12/2014 έχει κατασκευαστεί μέρος του έργου για το οποίο όμως δεν έχει γίνει μερική πιστοποίηση του . Στις 28/3/2015 πιστοποιείται ολόκληρο το δημόσιο έργο . Το τιμολόγιο θα πρέπει να εκδοθεί για το πιστοποιηθέν έργο από τις 28/03/2015 και μέχρι το



τέλος της διαχειριστικής περιόδου ήτοι μέχρι 31/12/2015 ανεξαρτήτως εάν εισπράχθηκε ή όχι το αντίτιμο του έργου . Σημειώνεται ότι για το εκτελεσθέν έως 31/12/2014 μέρος του έργου , θα πρέπει να γίνει μεταφορά του συνολικού κόστους ως παραγωγή σε εξέλιξη στην φορολογική περίοδο 2015.

#### **4.4 Λιανική πώληση -Χρόνος έκδοσης στοιχείου**

Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών) , αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8 . Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται , αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη .

Διευκρινίζεται ότι από τις διατάξεις του νόμου δεν απαγορεύεται η έκδοση τιμολογίου αντί απόδειξης σε ιδιώτες. Οι αποδείξεις λιανικής πώλησης σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 12 εκδίδονται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 . Δύνανται όμως οι οντότητες να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης , αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8 καθώς και σε περιπτώσεις που καθορίζονται χειρόγραφα στοιχεία λιανικής πώλησης .

Τη ευθύνη για την διασφάλιση της έκδοσης του στοιχείου λιανικής πώλησης έχει σε κάθε περίπτωση η οντότητα που πωλεί τα αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες .

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

- Την ημερομηνία έκδοσης .
- Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο .
- Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) , με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών .
- Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών .
- Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά



Διάγραμμα 4.1

### Στοιχεία λιανικής πώλησης

Για τις εκπτώσεις ή τις επιστροφές των λιανικών πωλήσεων εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο και σε περίπτωση που η αξία του πιστωτικού στοιχείου είναι πάνω από 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη .

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

✚ Σε περιπτώσεις πώλησης αγαθών :

- Σε περίπτωση πώλησης αγαθών , κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.
- Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση .

✚ Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών

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

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

#### **5.1 Σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου . Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν τη δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και της επίδοσης μιας επιχείρησης . Σκοπός τους είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση , την επίδοση , τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης . Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ορίζονται για τους σκοπούς εφαρμογής των ΕΛΠ καταρτίζονται ανάλογα με την κατηγορία μεγέθους (βλέπε πίνακα 2.2) και είναι τα ακόλουθα:

- I. Ισολογισμός
- II. Κατάσταση αποτελεσμάτων
- III. Κατάσταση μεταβολών Κ.Θ.
- IV. Κατάσταση χρηματοροών
- V. Προσάρτημα

Στο προσάρτημα που συντάσσεται μετά το τέλος της περιόδου , οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να γνωστοποιούν τα σημαντικότερα γεγονότα . Από της υποχρέωση αυτή εξαιρούνται , οι πολύ μικρές οντότητες της παρ.2(γ) αρθ.1 (ΟΕ,ΕΕ, ατομικές κ.λ.π.) με ΚΕ <1.500.000,00ευρώ που τηρούν απλογραφικά βιβλία , οι πιο μικρές οντότητες της παρ.2α και 2β του αρθ.1 εφόσον δεν υπερβαίνουν δύο από τα τρία τιθέμενα όρια των πολύ μικρών οντοτήτων και εφόσον επιλέγουν να καταρτίσουν συνοπτικό ισολογισμό και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων οι μικρές οντότητες των ΕΛΠ .

#### **5.2 Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια σύμφωνα με τις ακόλουθες παραδοχές και γενικές αρχές :

- ❖ Θεμελιώδη παραδοχή του δεδουλευμένου όπου τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των λογιστικών γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά .
- ❖ Θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας , σύμφωνα με την οποία η οντότητα ως συνεχίζουσα τη δραστηριότητα της δεν έχει την πρόθεση ούτε την ανάγκη να ρευστοποιήσει ή να την παύσει .

- ❖ Συνέπεια λογιστικών πολιτικών από περίοδο σε περίοδο
- ❖ Συγκρισιμότητα , όταν τα ποσά των προηγούμενων περιόδων δεν είναι συγκρίσιμα με τα τρέχοντα , προσαρμόζονται ώστε να γίνουν συγκρίσιμα
- ❖ Αναγνώριση και επιμέτρηση των στοιχείων του Ισολογισμού και της κατάστασης των αποτελεσμάτων . Με βάση την αρχή αυτή δεν επιτρέπονται οι συμψηφισμοί μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων , των εσόδων και των εξόδων . εκτός εάν προβλέπονται από το νόμο.
- ❖ Αρνητικές προσαρμογές .Σύμφωνα με την παρ.1δ του άρθρου 17 των ΕΛΠ όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα .
- ❖ Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου
- ❖ Συνέχιση της δραστηριότητας . Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- ❖ Τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο , αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου , αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο
- ❖ Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου . Εξαιρείται η περίπτωση όπου υπάρχει μεταβολή λογιστικής πολιτικής και διόρθωση λάθους .
- ❖ Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου , αλλά πριν από την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο , εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων .
- ❖ Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των πινάκων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων .

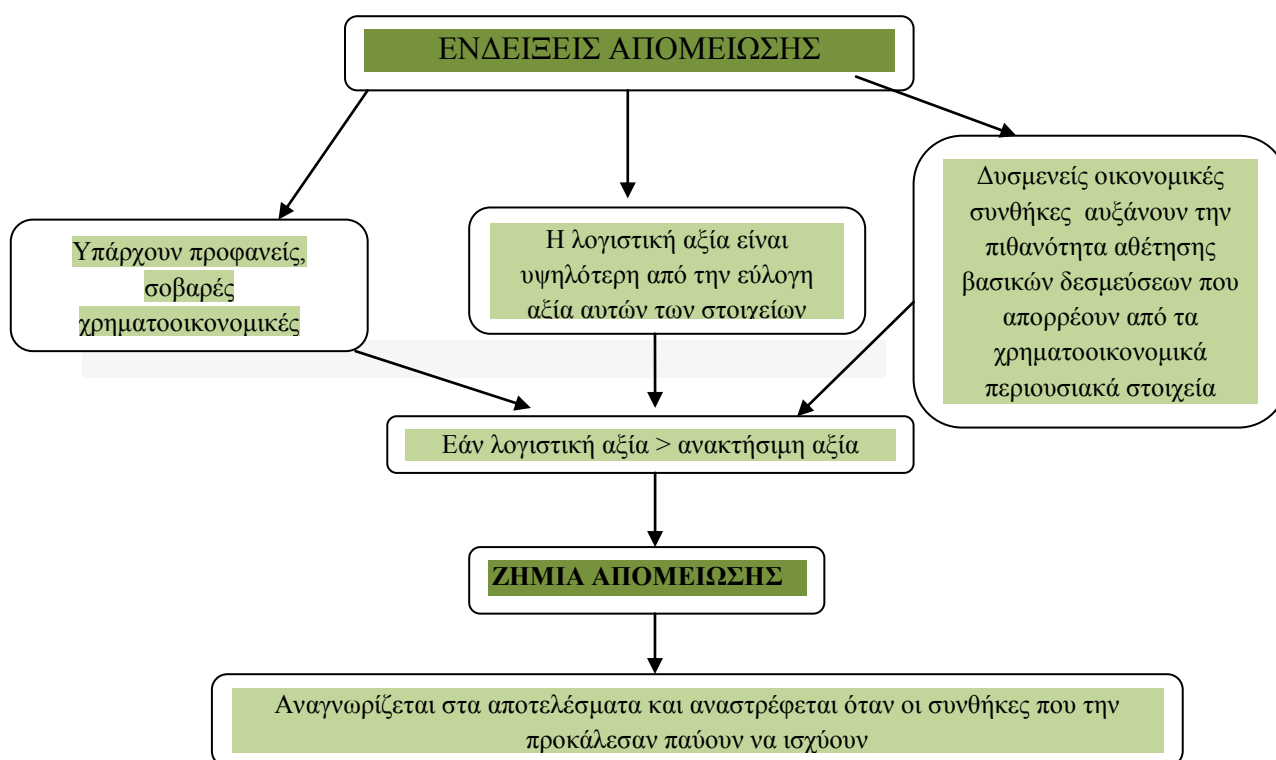
### **5.3 Κανόνες επιμέτρησης**

Στο 5<sup>ο</sup> κεφάλαιο των ΕΛΠ που περιλαμβάνει τα άρθρα από 18 έως 28 προσδιορίζονται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων , χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων , αποθεμάτων και υπηρεσιών , κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι . Ειδικότερα αναφέρετε :

- ✚ Ενσώματα , βιολογικά και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία (άρθρο 18) . Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο

αποσβέσιμο κόστος κτήσης . Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία ανάλογα με τον τρόπο κτήσης τους ή την απόκτηση τους διαχωρίζονται σε α) ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια στοιχεία , β) επενδυτικά ακίνητα και γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία . Τα άυλα πάγια στοιχεία κατατάσσονται σε α) δαπάνες ανάπτυξης , β) υπεραξία και γ) το κόστος επισκευής και συντήρησης όταν αυτό συμβάλλει στην επέκταση της ωφέλιμης ζωής του παγίου ή βελτιώνει την απόδοση του.

Η αξία των πάγων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση η οποία υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του και διαφέρει από την φορολογική απόσβεση η οποία υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρ.24 του ν.4172/2013 . Η απόσβεση με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα διενεργείται ή με την σταθερή μέθοδο ή με τη φθίνουσα μέθοδο ή με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων . Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους , όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις , όπως δυσμενείς οικονομικές συνθήκες , φυσική βλάβη , η λογιστική αξία υψηλότερη από την εύλογη , υπάρχουν σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες .



Διάγραμμα 5.1

Ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιέρχεται στην οντότητα με τη μορφή μίσθωσης . Ανάλογα με τη μορφή της μίσθωσης τη διακρίνουμε σε χρηματοδοτική μίσθωση και λειτουργική μίσθωση των οποίων οι διαφορές παρατίθενται στον πίνακα 5.1

**Πίνακας 5.1**

	<b>Μισθωτής</b>		<b>Εκμισθωτής</b>	
	Ισολογισμός	Κατάσταση αποτ/των	Ισολογισμός	Κατάσταση αποτ/των
<b>Χρηματοδοτική μίσθωση</b>	Πάγιο Υποχρέωση προς εκμισθωτή	Τόκοι έξοδα	Απαίτηση από το μισθωτή	Τόκοι έσοδα
<b>Λειτουργική μίσθωση</b>	-	Μισθώματα (έξοδα )	πάγιο	Μισθώματα (έσοδα )

✚ Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ορίζονται από το άρθρο 19 και εφαρμόζονται όταν οι καταστάσεις αυτές συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας .

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (financial assets) περιλαμβάνουν :

- α) Μετρητά στο ταμείο και σε άμεσα διαθέσιμες καταθέσεις
- β) Συμμετοχικοί τίτλοι (equity instruments) οι οποίοι αποτελούν το δικαίωμα επί της καθαρής θέσης σε άλλη οντότητα ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής
- γ) Συμβατικό δικαίωμα για λήψη μετρητών στο μέλλον π.χ. γραμμάτια εισπρακτέα , ομολογίες εισπρακτέες , λογαριασμοί.
- δ) Διαρκείς χρηματικοί τίτλοι με έκταση στο διηνεκές οι οποίοι παρέχουν στον κάτοχο τους το δικαίωμα να εισπράττει τόκους σε καθορισμένες ημερομηνίες, είτε με δικαίωμα λήψης επιστροφής κεφαλαίου είτε χωρίς δικαίωμα .
- ε) Συμβατικό δικαίωμα για λήψη χρηματοοικονομικών στοιχείων π.χ. λήψη τίτλων ελληνικού δημοσίου
- στ) Ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων μεταξύ επιχειρήσεων .
- ζ) Λήψη τίτλων της ίδιας της οντότητας
- η) Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δημιουργούν δικαιώματα και υποχρεώσεις που συνεπάγεται τη μεταβίβαση μεταξύ των μερών που συμβάλλονται χρηματοοικονομικούς κινδύνους που συνδέονται με ένα βασικό χρηματοοικονομικό μέσο . Τυπικές περιπτώσεις παραγώγων είναι τα δικαιώματα προαίρεσης (options ), τα προθεσμιακά συμβόλαια

(forwards) , τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης (futures) και συμβόλαια ανταλλαγής (swaps) .

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος και επιμετρώνται στο κόστος κτήσης μείον τις ζημιές απομείωσης . Ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που εκτιμά η οντότητα ότι θα ανακτήσει από αυτό . Οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη όταν πάνγουν να υφίστανται οι συνθήκες που τις προκάλεσαν .

✚ Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών . Οι κανόνες που προσδιορίζουν το κόστος κτήσης αποθεμάτων και υπηρεσιών καθώς και τον τρόπο μεταγενέστερης επιμέτρησης τους , προσδιορίζονται από το άρθρο 20 των ΕΛΠ . Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έρθει το απόθεμα στην παρούσα θέση και κατάσταση του . Περαιτέρω , το κόστος παραγωγής (production cost) προϊόντων ή υπηρεσιών προσδιορίζεται σε μια από τις αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης όπως των ισοδύναμων μονάδων ή εξατομικευμένης παραγωγής και περιλαμβάνει το κόστος α υλών , αναλώσιμων υλικών , εργασίας και οποιοδήποτε κόστος σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο καθώς και με μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα . Τα κόστη διαμονής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής .

Μετά την αρχική αναγνώριση , τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας .

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 λιανικής τιμής ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο . Η χρήση της μεθόδου (LIFO) δεν επιτρέπεται .

✚ Οι προκαταβολές δαπανών αποτελούν μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης (καταβαλλόμενο ποσό) . Μεταγενέστερα επιμετρώνται στο κόστος κτήσης μείον τα χρησιμοποιηθέντα ποσά και τις ζημιές απομείωσης . Τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία π.χ. δοθείσες εγγυήσεις , απαιτήσεις επιστροφής φόρου κ.λ.π. αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης .

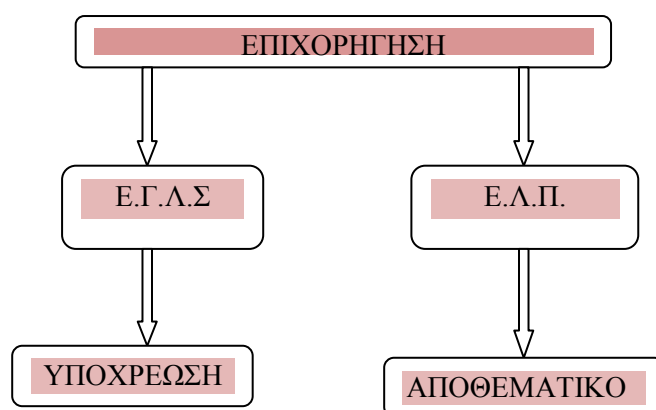
✚ Υποχρεώσεις . Με το άρθρο 22 των ΕΛΠ εισάγεται η έννοια της χρηματοοικονομικής ή μη υποχρέωσης και ορίζονται οι κανόνες της αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης τους . Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται στο οφειλόμενο ποσό τους . Ως εναλλακτικώς τρόπος αναγνώρισης και επιμέτρησης είναι το αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού του πραγματικού

επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο εφόσον η επιμέτρηση έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων . Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αρχικά αναγνωρίζονται και επιμετρώνται έπειτα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους .

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση καθορισμένης φύσης , που κατά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού θεωρείται πιθανό να συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει ως γεγονός χωρίς να είναι σαφώς καθορισμένο το ποσό ή ο χρόνος που θα προκύψει. Οι προβλέψεις μπορεί να περιλαμβάνουν παροχές σε εργαζόμενους , εγγυήσεις , διαφορές φορολογικών ελέγχων , προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες κ.λ.π.

Σύμφωνα με την περ. δ του άρθ.23 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) οι προβλέψεις δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα των οντοτήτων , εκτός αυτών που ορίζονται στο άρθρο 26 του ΚΦΕ και για τα φορολογικά έτη από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 και μετά .

✚ Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι . Οι κρατικές επιχορηγήσεις διακρίνονται σε :α)επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων και β)επιχορηγήσεις εξόδων . Τόσο οι επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία όσο και οι επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα , αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει η βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν . Μεταγενέστερα , της αρχικής αναγνώρισης αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα , της ίδια περιόδου οι επιχορηγήσεις των περιουσιακών στοιχείων και ενώ οι επιχορηγήσεις των εξόδων στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα . Η ουσιαστική διαφορά στην αντιμετώπιση της επιχορήγησης των Ε.Λ.Π. με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι ότι ενώ τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζουν την επιχορήγηση ως υποχρέωση το Ε.Γ.Λ.Σ. την όριζε ως αποθεματικό .



Διάγραμμα 5.2

Οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενους φόρους εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις . Πρέπει όμως να αναγνωρίζουν



όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις τους , ενώ αντίθετα οι φορολογικές απαιτήσεις τους αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν . Διευκρινίζεται ότι χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων .

Σημειώνεται ότι στις κρατικές επιχορηγήσεις δεν περιλαμβάνονται εκείνες οι μορφές ενίσχυσης στις οποίες δεν μπορεί εύλογα να αποδοθεί μια αξία καθώς και συναλλαγές με το κράτος , οι οποίες δεν μπορούν να διακριθούν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της οντότητας π.χ. δωρεάν τεχνικές συμβουλές και παροχή εγγυήσεων <sup>10</sup>

✚ Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην Εύλογη αξία . Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. παρέχεται εναλλακτικά η δυνατότητα στις οντότητες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία η οποία αναφέρεται στην 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.

Βασικές προϋποθέσεις προκειμένου μια οντότητα να προχωρήσει στην επιμέτρηση στην εύλογη αξία αποτελούν η αξιόπιστη επιμέτρηση και οι χρησιμοποίηση της ίδιας μεθόδου επιμέτρησης για δύο παρόμοιας φύσης περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις .Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που μπορούν να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία αναφέρονται στο άρθρο 24 των Ε.Λ.Π. και επιγραμματικά αναφέρονται :

- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα
- Επενδυτικά ακίνητα
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- Αποθέματα εμπορευμάτων
- Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου
- Παράγωγα στην αντιστάθμιση

Ο χειρισμός των κερδών ή των ζημιών από επιμέτρηση στην εύλογη αξία γίνεται αναλόγως της κατηγορία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης αναλόγως της κατηγορία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης .

---

<sup>10</sup> Δ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Π.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Γ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΠ Ανάλυση και ερμηνεία 2015

Σε περίπτωση που η Οντότητα επιλέγει να επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις στην εύλογη αξία τους χρησιμοποιεί το υπόδειγμα ισολογισμού Β.1.3 για ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή το υπόδειγμα Β.7.2 για ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις .

✚ Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων. Η αρχή του δεδουλευμένου , μια από της βασικές αρχές της λογιστικής υιοθετείται και από τα Ε.Λ.Π. αφού σύμφωνα με το άρθρο 24 τα έσοδα και τα έξοδα , αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δεδουλευμένα συγκεκριμένα αναφέρονται τα έσοδα από πώληση αγαθών και υπηρεσιών καθώς και άλλα έσοδα τόκοι , μερίσματα , δικαιώματα , κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων , αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων , διαγραφή περιουσιακών στοιχείων καθώς και κάθε άλλο έσοδο ή κέρδος . Επίσης στα έξοδα περιλαμβάνονται τα

- Τα έξοδα ίδρυσης
- Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών
- Τις πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.
- Τα έξοδα έρευνας
- Τα έξοδα 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 ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων , σύμφωνα με τον παρόντα νόμο
- Τις ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων
- Τις λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους
- Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο , κατά περίπτωση.
- Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες

Από τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων , προκύπτει ότι δεν υπάρχουν πλέον κατηγορίες έκτατων και ανόργανων εσόδων ή εξόδων . Επίσης στο προσάρτημα υπάρχει υποχρέωση γνωστοποίησης πληροφοριών για ιδιαίτερα έσοδα ή έξοδα , καθώς και στην περίπτωση συμψηφισμού εσόδων και εξόδων . Υπάρχει επίσης υποχρέωση γνωστοποίησης

πληροφοριών για το λογιστικό χειρισμό των ζημιών της περιόδου από τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες καθώς και γνωστοποίηση σημαντικών γεγονότων μετά το τέλος της περιόδου . Από τις ως άνω υποχρεώσεις εξαιρούνται οι πολύ μικρές οντότητες της 2(γ) του άρθρου 1 (Ε.Ε., Ο.Ε., ατομικές κ.λ.π.) με κύκλο εργασιών έως 1.500.000,00€ , εφόσον επιλέξουν να καταρτίσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων , σύμφωνα με το άρθρο 16 των Ε.Λ.Π. καθώς και οι πολύ μικρές οντότητες των παρ.2α και 2β του άρθρου 1 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., κ.λ.π.) εφόσον επιλέγουν να καταρτίσουν συνοπτικό ισολογισμό και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων . Υπάρχει επίσης υποχρέωση γνωστοποίησης πληροφοριών για το λογιστικό χειρισμό των ζημιών της περιόδου από τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες .

✚ Στοιχεία καθαρής θέσης . Καθαρή θέση (equity) ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας οντότητας . Τα κονδύλια της καθαρής θέσης περιλαμβάνονται τα εξής :

- α) Το καταβληθέν από του ιδιοκτήτες κεφάλαιο
- β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάση καταστατικού ή φορολογιών ή άλλων νόμων
- γ) Τα αποτελέσματα εις νέον
- δ) οι διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία
- ε) οι ίδιοι τίτλοι της καθαρής θέσης της οντότητας , ‘όταν συντρέχει περίπτωση παρουσίασης ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης .
- στ) στα κέρδη ή ζημιές από την διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης

✚ Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα . Μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή .

Για την επιμέτρηση στοιχείων σε ξένο νόμισμα έχει σημασία η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νομισματικά (monetary) και μη νομισματικά (non-monetary) . Τονίζεται ότι η διάκριση μεταξύ νομισματικών και μη νομισματικών στοιχείων είναι ιδιαίτερης σημασίας καθώς η κατάταξη ενός στοιχείου ως νομισματικού ή μη διαφοροποιεί τον τρόπο με τον οποίο το στοιχείο αυτό θα επιμετρηθεί στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς . Ακολουθώς παρατίθεται πίνακας (5.2) με τη συναλλαγματική ισοτιμία που πρέπει να χρησιμοποιείται κατά περίπτωση.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Δ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Π.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Γ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΠ Ανάλυση και ερμηνεία 2015

## Πίνακας 5.2

### Επιμέτρηση Νομισματικών και μη στοιχείων

	Αρχική αναγνώριση	Επιμέτρηση στο τέλος της περιόδου αναφοράς
Νομισματικά στοιχεία	Ισοτιμία κατά την ημερομηνία της συναλλαγής	Ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνία του ισολογισμού
Μη νομισματικά στοιχεία (ιστορικό κόστος )		Ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης
Μη νομισματικά στοιχεία (εύλογη αξία)		Ισοτιμία της ημέρας στην οποία προσδιορίστηκε η εύλογη αξία

✚ Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών . Από τους ορισμούς του παραρτήματος Α των Ε.Λ.Π. προκύπτει ότι οι λογιστικές πολιτικές (accounting policies) είναι οι συγκεκριμένες αρχές βάσεις επιμέτρησης , παραδοχές , κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων . Οι λογιστικές πολιτικές πρέπει να χρησιμοποιούνται από την οντότητα με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών . Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με την διόρθωση .

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

β) των στοιχείων της κατάστασης αποτελεσμάτων , έσοδα , κέρδη , έξοδα , ζημιές της συγκριτικής περιόδου.

Μετά την διόρθωση των ποσών του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου , τα ποσά της τρέχουσας περιόδου αντανακλούν την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής . Επιπλέον μια οντότητα μπορεί να προβαίνει σε λογιστική εκτίμηση (accounting estimate) που σύμφωνα με τον ορισμό των Ε.Λ.Π , αναφέρεται ως η εκτίμηση της οντότητας , αναφορικά με την παρούσα κατάσταση , τα αναμενόμενα οφέλη , και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με τα περιουσιακά στοιχεία . Λόγω της αβεβαιότητας που εμπεριέχεται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες πολλά στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να επιμετρηθούν με ακρίβεια , αλλά μόνο κατά προσέγγιση .<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Δ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Π.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Γ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΠ Ανάλυση και ερμηνεία 2015

Η εκτίμηση λοιπόν προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών .

Η μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το νόμο στην περίοδο την οποία διαπιστώνονται και επηρεάζουν αυτή και τις μελλοντικές περιόδους . Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά επηρεάζουν το αποτέλεσμα της τρέχουσας και των μελλοντικών περιόδων .

Ακολούθως παρατίθεται πίνακας 5.3 με τα βασικά γνωρίσματα , σύμφωνα με το άρθρο 28 των Ε.Λ.Π. των μεταβολών λογιστικών πολιτικών , λογιστικών εκτιμήσεων και διορθώσεων λαθών .

**Πίνακας 5.3**

**Βασικά γνωρίσματα μεταβολών και διορθώσεων με ΕΛΠ**

	<b>Αναδρομική εφαρμογή</b>	<b>Διορθώσεις ισολογισμός</b>	<b>Διορθώσεις Κατάσταση αποτελεσμάτων</b>
<b>Μεταβολή λογιστικής πολιτικής</b>	NAI	Στην έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου	Στην συγκριτική περίοδο
<b>Μεταβολή λογιστικής εκτίμησης</b>	OXI	Στην έναρξη και στις μελλοντικές περιόδους	Στην τρέχουσα και στις μελλοντικές περιόδους
<b>Διόρθωση λαθών</b>	NAI	Στην έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου	Στην συγκριτική περίοδο

Με βάση όλες τις ανωτέρω αναλύσεις αναφορές , για να διαπιστώσουμε ποιες εν τέλει είναι οι διαφοροποιήσεις των Ε.Λ.Π. με το προγενέστερο καθεστώς λογιστικών κανόνων , τήρησης και σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει Ε.Γ.Λ.Σ. , θα πρέπει να υπάρξει μια αντιπαραβολή , μια παράθεση τόσο των διαφορών όσο και των ομοιοτήτων των δύο νομοθετημάτων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΣΥΓΚΡΙΣΗ Ε.Γ.Λ.Σ.- Ε.Λ.Π

#### 6.1 Εισαγωγικά

Τα Ε.Λ.Π. καθιερώνουν ένα νέο σχέδιο λογαριασμών το οποίο χρησιμοποιείται από τις οντότητες που υπόκεινται στο νόμο αυτό ως μέρος του λογιστικού τους συστήματος . Στο παράρτημα Γ του νόμου παρατίθεται το περιεχόμενο , η ονοματολογία των λογαριασμών καθώς και ο βαθμός ανάλυσης και συγκέντρωσης αυτών . Η χρήση των κωδικών του σχεδίου λογαριασμών που προτείνει ο νέος νόμος (Ε.Λ.Π.) δεν είναι υποχρεωτική . Οι οντότητες δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το προϋπάρχον σχέδιο λογαριασμών που ήταν σε ισχύ μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014 , το Ε.Γ.Λ.Σ . Οφείλουν όμως να προβούν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες ώστε να καλύψουν τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων .

#### 6.2 Συνοπτική παράθεση λογαριασμών Ε.Γ.Λ.Σ. και Ε.Λ.Π.

Μια από τις σημαντικές ομοιότητες που παρουσιάζουν τα δύο νομοθετήματα , τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο , είναι ότι και τα δύο παρουσιάζουν σχέδιο λογαριασμών καθώς και συνδεσμολογία των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων με το σχέδιο αυτό . Στο πίνακα 6.1 παρατίθενται συνοπτικά τα δύο σχέδια λογαριασμών για λόγους συγκρισιμότητας .

**Πίνακας 6.1**

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ –Ν.4308/2014	Π.Δ.1123/1980 Μέρος Β κεφ.2.1 και Μέρος Γ κεφ.3.1
Ομάδα 1. Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία	Ομάδα 1. Πάγιο Ενεργητικό
Ομάδα 2. Αποθέματα	Ομάδα 2. Αποθέματα
Ομάδα 3. Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία	Ομάδα 3. Απαιτήσεις και Διαθέσιμα
Ομάδα 4. Καθαρή θέση	Ομάδα 4. Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
Ομάδα 5. Υποχρεώσεις	Ομάδα 5. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
Ομάδα 6. Έξοδα και ζημιές	Ομάδα 6. Οργανικά Έξοδα κατ είδος
Ομάδα 7. Έσοδα και κέρδη	Ομάδα 7. Οργανικά Έσοδα κατ είδος
Ομάδα 8. Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου	Ομάδα 8. Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
	Ομάδα 9. Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως
	Ομάδα 10. Λογαριασμοί Τάξεως

### 6.3 Διαφορές Ε.Γ.Λ.Σ. με Ε.Λ.Π.

Οι σημαντικότερες διαφορές μεταξύ του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συνοψίζονται στα εξής :

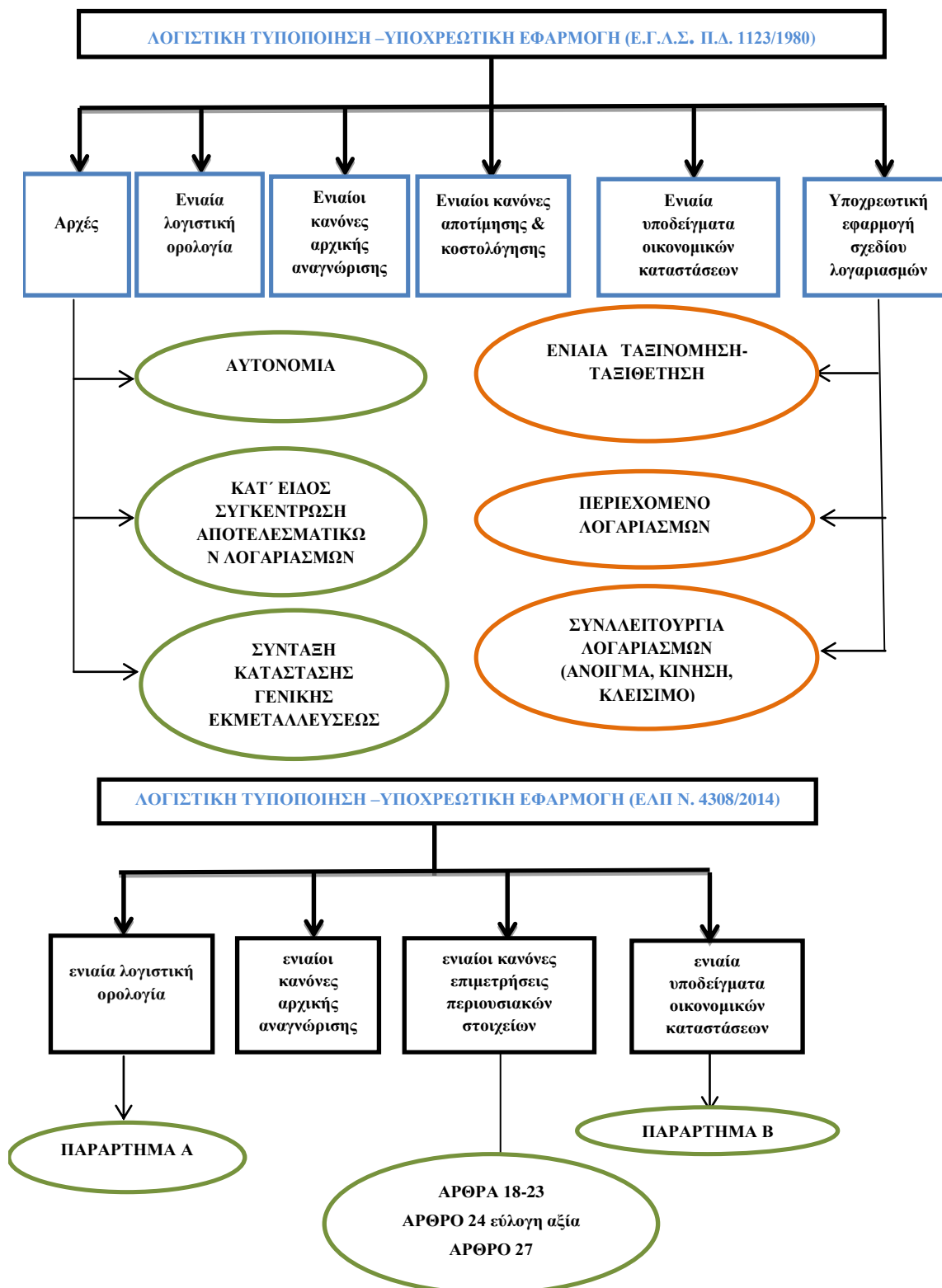
- ❖ Υπάρχει διαφοροποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, στα Ε.Γ.Λ.Σ. υπάρχει Πίνακας διάθεσης ενώ με τα Ε.Λ.Π. καταργείται ο πίνακας διάθεσης και οι αντίστοιχες πληροφορίες προκύπτουν από την κατάσταση αποτελεσμάτων και από τον πίνακα μεταβολών της καθαρής θέσης
- ❖ Η κατάσταση αποτελεσμάτων συνεχίζει να συντάσσεται και στα Ε.Λ.Π. αλλά εμπλουτίζεται με επιπλέον στοιχεία , όπως φόρους εισοδήματος και αμοιβές διοικητικού συμβουλίου
- ❖ Η κατάσταση ταμειακών ροών δεν ήταν απαραίτητο τα παρατίθεται με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρά μόνο από τις χρηματιστηριακές εταιρείες και τους ομίλους . Με τα Ε.Λ.Π. καταρτίζεται υποχρεωτικά σε απλή και ενοποιημένη βάση .
- ❖ Οι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. 16.10 έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης -16.11 έξοδα ερευνών ορυχείων -16.12 έξοδα λοιπών ερευνών -16.13 έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων -16.17 έξοδα αναδιοργάνωσης , οι οποίοι εμφανίζονταν στο ενεργητικό και αποσβένονταν εντός πενταετίας , καταργούνται και οι συναλλαγές αυτές αντιμετωπίζονται λογιστικά ως έξοδα και συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων. Τα έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά της σχετικής υποχρέωσης ή να αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο κατά την διάρκεια του δανείου ,
- ❖ Τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων που πραγματοποιούνται για την απόκτηση των ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων π.χ. συμβολαιογραφικά , φόροι μεταβιβάσεως, δαπάνες δικηγόρων , κ.λ.π. με το Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονταν στο ενεργητικό και αποσβένονταν εντός πενταετίας , με τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζονται , σύμφωνα με το άρθρο 18 ως αρχικό κόστος των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων .
- ❖ Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου με το Ε.Γ.Λ.Σ καταχωρούνταν στις «ασώματες ακινητοποιήσεις» (16.18) και αποσβένονταν εντός πενταετίας ενώ με τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζονται ως κόστος παγίου ή παραγωγής ή ως οργανικά έξοδα και συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσεως σύμφωνα με τα άρθρα 18 και 25.
- ❖ Οι προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων (16.98) παρακολουθούνται πλέον σε λογαριασμό «προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία –μη συνδεδεμένες οντότητες»(54.03) ή σε «προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία –συνδεδεμένες οντότητες» (54.04).

- ❖ Καταργούνται τα άρθρα 20 έως 27 του νόμου 2065/1992 καθώς και η παρ.8δ του άρθρου 16 του ν.2190/1920 που αναφέρονταν στην αναπροσαρμογή αξίας των ακινήτων ανά τετραετία και στο σχηματισμό αποθεματικού από τα κέρδη της επιχείρησης αντίστοιχα . Με τα Ε.Λ.Π οι επιχειρήσεις χρησιμοποιώντας εκτιμητές αναπροσαρμόζει την αξία των ακινήτων της και αποσβένει τα πάγια της βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους .
- ❖ Οι φόροι εισοδήματος και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων , με το Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονταν στον πίνακα Διάθεσης , με τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζονται ως λειτουργικά έξοδα της οντότητας που διαμορφώνουν αποτέλεσμα στη χρήση και εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων .
- ❖ Τα μίσθια από την χρηματοδοτική μίσθωση (Leasing) με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονταν σε λογαριασμούς τάξεως και τα μισθώματα ως έξοδο βαρύνοντας τα αποτελέσματα της χρήσης . Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζεται από τη μισθώτρια επιχείρηση ως περιουσιακό στοιχείο με το κόστος κτήσης που θα προκύψει ένα το περιουσιακό αυτό στοιχείο είχα αγοραστεί , με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης από τη εκμισθώτρια . Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο , το δε μίσθωμα θα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο που θα μειώνει το δάνειο και σε τόκο που θα αντιμετωπίζεται ως έξοδο .
- ❖ Ο τρόπος αποτίμησης των αποθεμάτων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. μεταφέρεται αυτόματα σε μείωση αξίας των αποθεμάτων και αυξάνει το κόστος πωλήσεων . Η αποτίμηση αυτών γινόταν στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας όπου η τρέχουσα προσδιορίζεται με της μεθόδους Μέσο σταθμικό κόστος , LIFO , FIFO . Με τα Ε.Λ.Π. δεν αναγνωρίζεται η αποτίμηση στην τρέχουσα αξία , αναγνωρίζουν τη δυνατότητα για πρόβλεψη της ζημιάς που θα πραγματοποιηθεί από τυχόν πώληση των αποθεμάτων , όταν αυτή είναι χαμηλότερη από το κόστος κτήσης . Οι μέθοδοι αποτίμησης σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι το Μέσο σταθμικό κόστος , FIFO.
- ❖ Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. υπάρχουν πολλές κατηγορίες δαπανών και εσόδων που εμφανίζονται στα έκτακτα αποτελέσματα π.χ. συναλλαγματικές διαφορές , πρόστιμα , διαφορές πελατών κ.λ.π. Με βάση τα Ε.Λ.Π. στα έκτακτα και ανόργανα καταχωρούνται μόνο πραγματικά έκτακτα γεγονότα π.χ. σεισμοί , πλημμύρες κ,λ.π.
- ❖ Τα λογιστικά λάθη ή σφάλματα με το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν επιτρέπεται παρά μόνο με διορθωτικά αποτελέσματα χρήσης ή διόρθωση στους λογαριασμούς καθαρής θέσης . Επιπλέον δεν υπήρχε δυνατότητα αναδρομικής διόρθωσης των αποτελεσμάτων χρήσης . Με τα Ε.Λ.Π. επιτρέπονται οι διορθώσεις σφαλμάτων .
- ❖ Οι κρατικές επιχορηγήσεις κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια και αποσβένονταν αναλογικά με την απόσβεση του παγίου που αφορά η επιχορήγηση . Με τα



Ε.Λ.Π. οι επιχορηγήσεις εμφανίζονται είτε αφαιρετικά του κόστους κτήσης του παγίου , είτε ως έσοδο επομένων χρήσεων σε μεταβατικό λογαριασμό .

Στα ακόλουθα διαγράμματα (6.1) παρατίθενται οι διαφορές ως προς τη λογιστική τυποποίηση μεταξύ Ε.Γ.Λ.Σ. και Ε.Λ.Π.



Διαγράμματα 6.1<sup>12α</sup>

<sup>12α</sup><https://eclass.teiwm.gr> (παρουσίαση ΜΠΑΤΣΙΝΙΛΑΣ ΕΠΑΜΕΙΝΩΝΔΑΣ).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ

#### 7.1 Επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος εντόκων χρηματοοικονομικών προϊόντων <sup>13</sup>

Η επιχείρηση «ΖΗΤΑ» αποκτά ένα ομόλογο ονομαστικής αξίας 100.000€ έναντι 90.000€. Το ονομαστικό επιτόκιο είναι 5% και οι τόκοι καταβάλλονται κάθε τέλος του έτους . Το ομόλογο θα αποπληρωθεί σε 3 έτη .

Το ομόλογο αρχικά αναγνωρίζεται στο κόστος ήτοι 90.000€ .

Για την επιμέτρηση του η οντότητα εφαρμόζει τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους .

Στο τέλος κάθε χρήσης το ομόλογο επιμετράτε στο αρχικό κόστος μείον της πληρωμές για το κεφάλαιο και μείον την σωρευτική απόσβεση , με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο , κάθε διαφοράς μεταξύ αρχικού ποσού και του ποσού κατά τη λήξη του .

Για του σκοπούς του παραδείγματος υποθέτουμε ότι δεν υφίστανται ζημιές απομείωσης για το ομόλογο .

Ο ταμειακές ροές του ομολόγου εμφανίζονται ως κάτωθι :

	0	1	2	3
Καταβολή	-90.000			
Είσπραξη		5.000	5.000	105.000

α)Υπολογισμός πραγματικού επιτοκίου

Το πραγματικό επιτόκιο (σύμφωνα με το πεδίο ορισμοί των Ε.Λ.Π.) είναι το επιτόκιο που ακριβώς προεξοφλεί όλες τις εκτιμώμενες μελλοντικές πληρωμές ή εισπράξεις στην καθαρή λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, κατά τη διάρκειά τους ή κατά περίπτωση για μια μικρότερη περίοδο .

Ο τύπος που υπολογίζεται το πραγματικό επιτόκιο είναι :

$$\text{Καθαρή λογιστική αξία} = \sum_i^n \frac{\text{ταμειακές ροές}}{(1+\text{πραγματικό επιτόκιο})^i}$$

$$\text{Δηλαδή } 90.000 = \frac{5000}{1+r} + \frac{5000}{(1+r)^2} + \frac{105.000}{(1+r)^3} \Rightarrow r=8,95$$

<sup>13</sup> Δ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Π.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ –Γ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΠ Ανάλυση και ερμηνεία 2015

### 7.1.1 Χρήση της μεθόδου του πραγματικού κόστους

Η οντότητα αποσβένει τη διαφορά μεταξύ του αρχικού κόστους των (90.000) και του ποσού κατά τη λήξη του ομολόγου (100.000) με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου . Το πραγματικό επιτόκιο βάσει των ανωτέρω ταμειακών ροών , υπολογίστηκε  $r=8,95\%$  .

Η οντότητα προχωρά στην αναγνώριση και επιμέτρηση του ομολόγου βάσει των παραπάνω ως εξής :

	A	B	Γ	Δ	E	ΣΤ
		Είσπραξη				
Έτος	Αρχική αναγνώριση	Τόκοι	Κεφάλαιο	Τόκος βάσει πραγματικού επιτοκίου $r=8,95\%$	Απόσβεση διαφοράς( Δ-B)	Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης (Α-Γ+E)
1	90.000	5.000		8.055	3.055	93.055
2	93.055	5.000		8.328	3.328	96.383
3	96.833	5.000	100.000	8.626	3.626	0

Τυχόν διαφορές οφείλονται σε στρογγυλοποιήσεις

### 7.1.2 Χρήση της σταθερής μεθόδου

Η οντότητα αποσβένει τη διαφορά μεταξύ του αρχικού ποσού (90.000) και του ποσού κατά τη λήξη του ομολόγου (100.000) με τη σταθερή μέθοδο . Η επιμέτρηση του ομολόγου θα πραγματοποιηθεί ως εξής :

	A	B	Γ	Δ	E
		Είσπραξη			
Έτος	Αρχική αναγνώριση	Τόκοι	Κεφάλαιο	Απόσβεση διαφοράς (10.000X1/3)	Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης (Α- Γ+Δ)
1	90.000	5.000		3.333,33	93.333
2	93.033	5.000		3.333,33	96.667
3	96.666	5.000	100.000	3.333,33	0

## 7.2 Κόστος κτήσης τελικού αποθέματος (FIFO-Μέσου σταθμικού μέσου όρου)

### 7.2.1 Παράδειγμα απογραφής με τη μέθοδο FIFO

Η επιχείρηση «ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ ΑΕ» θέλει να προσδιορίσει το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος της το μήνα Αύγουστο του έτους 20X7. Το αρχικό απόθεμα , οι αγορές και οι πωλήσεις της κατά τον μήνα αυτό παρατίθενται ως κάτωθι :

		ΤΕΜΑΧΙΑ ΑΓΟΡΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ ΠΩΛΗΣΗ	ΤΙΜΗ € /ΤΕΜΑΧΙΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ €
1/8/20X7	αρχικό απόθεμα	100		10	1000
5/8/20X7	Πώληση		30	15	450
10/8/20X7	Πώληση		20	20	400
15/8/20X7	Πώληση		10	17	170
16/8/20X7	Αγορά	100		11	1100
17/8/20X7	Πώληση		120	16	1920
20/8/20X7	Αγορά	150		9	1350
22/8/20X7	Πώληση		50	17	850
25/8/20X7	Πώληση		30	17	510
26/8/20X7	Αγορά	30		10	300
28/8/20X7	Πώληση		20	18	360
	ΣΥΝΟΛΟ	380	280		

Η μέθοδος που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για το προσδιορισμό του κόστους κτήσης του τελικού αποθέματος είναι η FIFO (πρώτο εισαχθέν –πρώτο εξαχθέν ) . Με βάση τον ανωτέρω πίνακα η επιχείρηση κατά το Αύγουστο μήνα είχε 380τεμάχια αγορές και 280 τεμάχια πώληση εμπορευμάτων. Η επιχείρηση για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων της χρησιμοποιεί τη μέθοδο FIFO .

Το τελικό απόθεμα στις 31/8/20X7 ήταν  $380-280=100$ τεμάχια . Από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι η επιχείρηση πραγματοποίησε την τελευταία αγορά της 30 τεμάχια προς 10 ευρώ /τεμάχιο στις 26/8/20X7 και την αμέσως προηγούμενη αγορά των 150τεμαχίων προς 9 ευρώ στις 20/08/20X7 . Είναι λοιπόν φανερό ότι το απόθεμα των 100 τεμαχίων προέρχεται κατά ένα μέρος τα 30τεμάχια από την αγορά 26/08/20X7 και το υπόλοιπο (100-30) 70τεμάχια από την αγορά στις 20/08/20X7 . Επομένως τα αποθέματα κοστολογούνται ως κάτωθι :

<b>Κόστος κτήσης τελικού αποθέματος</b>			
	Τεμάχιο	Κόστος/τεμάχιο	Σύνολο
Απόθεμα από αγορά 20/8/20X7	70	9	630
Απόθεμα από αγορά 26/8/20X7	30	10	300
<b>Σύνολο</b>	<b>100</b>		<b>930</b>

Ένας πιο αναλυτικός τρόπος διαρκούς απογραφής με την μέθοδο FIFO για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης τελικού αποθέματος παρατίθεται στον επόμενο πίνακα :

**Πίνακας 7.1**

		ΑΓΟΡΕΣ			ΠΩΛΗΣΕΙΣ			ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ		
		Τεμάχι ο	Τιμή €/τμχ	Συνολικ ό€	Τεμάχι ο	Τιμή €/τμχ	συνολικό κόστος πωληθέντω ν €	τεμάχι α	κόστος	σύνολο
1/8/20X7	αρχικό απόθεμα	100	10	1000			0	100	10	1000
5/8/20X7	Πώληση				30	10	300	40	10	400
10/8/20X7	Πώληση				20	10	200			
15/8/20X7	Πώληση				10	10	100			
16/8/20X7	Αγορά	100	11	1100			0	40	10	400
								100	11	1100
17/8/20X7	Πώληση				40	10	400	20	11	220
					80	11	880			
20/8/20X7	Αγορά	150	9	1350			0	20	11	220
								150	9	1350
22/8/20X7	Πώληση				20	11	220			
					30	9	270	90	9	810
25/8/20X7	Πώληση				30	9	270	30	10	300
26/8/20X7	Αγορά	30	10	300						
28/8/20X7	Πώληση				20	9	180	70	9	630
								30	10	300
	<b>Σύνολο</b>	<b>380</b>		<b>3.750</b>	<b>280</b>		<b>2820</b>			<b>930</b>

### 7.2.2 Παράδειγμα απογραφής με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου

Έστω ότι η επιχείρηση «ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ ΑΕ» προσδιορίζει το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου που προσδιορίζεται ως το ηλικό της αξίας αποθέματος έναρξης της περιόδου συν την αξία αγορών περιόδου στην τιμή κτήσης προς την ποσότητα αποθέματος έναρξης συν της αγορές της περιόδου .

Από τα δεδομένα του πίνακα 7.1 υπολογίζουμε το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος με τη μέθοδο μέσου σταθμικού όρου  $= \frac{1000+1100+1350+300}{100+100+150+30} = \frac{3750}{380} = 9,87\text{€}$  τελικό απόθεμα  $100 \times 9,87 = 987\text{€}$  .

### 7.3 Απεικόνιση –εγγραφές για συναλλαγές σε ξένο νόμισμα

Η Ελληνική επιχείρηση «ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ ΑΕ» την 01/09/20X5 πούλησε σε αμερικάνικη εταιρεία εμπορεύματα αξίας 30.000,00\$ με πίστωση 8 μηνών . Κατά την ημερομηνία πώλησης η ισοτιμία \$/€ =1/0,80 δηλαδή 1 \$ =0,80€ . Κατά την 31/12/20X5 η

ισοτιμία \$/€ =1/0,75 και κατά την 30/4/20X6 ήταν \$/€ =1/0,85 . Οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές στα φορολογικά έτη 20X5 και 20X6 υπολογίζονται ως εξής :

Ημερομηνία	Ποσό	Ισοτιμία \$/€	Ποσό	Διαφορά
01/09/20X5	30.000,00	0,80	24.000,00	
31/12/20X5	30.000,00	0,75	22.500,00	1.500,00
30/04/20X6	30.000,00	0,85	25.500,00	3.000,00

Οι λογιστικές εγγραφές που διενεργούνται με βάση τα Ε.Λ.Π. είναι :

01/09/20X5

	<u>X</u>	<u>Π</u>
<u>30.01</u> Πελάτες εξωτερικού μη συνδεδεμένοι	24.000,00	
<u>70</u> Εξαγωγές εμπορευμάτων σε πελάτες χονδρικής		24.000,00

31/12/20X5

Στις 31/12/20X5 η επιχείρηση «ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ» και λόγω αλλαγής της ισοτιμίας \$/€ , αναγνωρίζει ζημιά 1.500,00 ευρώ από χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμετρώντας τον πελάτη στο ποσό των 22.500,00 ευρώ .

Οι λογιστικές εγγραφές που διενεργούνται με βάση τα Ε.Λ.Π. είναι :

	<u>X</u>	<u>Π</u>
<u>81.00</u> Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών συναλλαγών	1.500,00	
<u>30.01</u> Πελάτες εξωτερικού μη συνδεδεμένοι		1.500,00

30/04/20X6

Στις 30/04/20X6 ο πελάτης εξοφλεί την «ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ» και με τη ισοτιμία πλέον \$/€=0,85 εισπράττονται 25.500,00ευρώ. Η «ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ» αναγνωρίζει τώρα κέρδος από πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές ποσού 3.000,00 ευρώ .

Οι λογιστικές εγγραφές που διενεργούνται με βάση τα Ε.Λ.Π. είναι:

	<u>X</u>	<u>Π</u>
<u>38.00</u> Ταμείο	25.500,00	
<u>81.01</u> Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών συναλλαγών		3.000,00
<u>30.01</u> Πελάτες εξωτερικού μη συνδεδεμένοι		22.500,00

#### 7.4 Μέθοδοι Απόσβεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων με Ε.Λ.Π. <sup>14</sup>

Μια οντότητα στις 2 Ιανουαρίου του έτους 20X3 αγόρασε ένα μηχάνημα επεξεργασίας και συσκευασίας κρέατος αξίας 100.000,00€. Η ωφέλιμη οικονομική του ζωή εκτιμάται στα 5 έτη , ενώ η υπολειμματική του αξία μετά το τέλος της πενταετίας αναμένεται να είναι 1.000,00€.

Χρησιμοποιώντας τις μεθόδους απόσβεσης που προβλέπονται από τα Ε.Λ.Π οι λογιστικές αποσβέσεις διαμορφώνονται ως εξής :

##### 7.4.1 Σταθερή μέθοδος απόσβεσης

Σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο , το ποσό της ετήσια απόσβεσης υπολογίζεται με σταθερό συντελεστή καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου . Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ο συντελεστής απόσβεσης και ο πίνακας αποσβέσεων του συγκεκριμένου μηχανήματος προσδιορίζεται ως εξής :

Συντελεστής απόσβεσης =  $1/\text{ωφέλιμη οικονομική ζωή} = 1/5 = 0,20$  ή 20%

Έτος	Αξία κτήσης	Συντελεστής Απόσβεσης	Αποσβέσεις έτους *	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X3	100.000,00	20%	19.800,00	19.800,00	80.200,00
20X4	100.000,00	20%	19.800,00	39.600,00	60.400,00
20X5	100.000,00	20%	19.800,00	59.400,00	40.600,00
20X6	100.000,00	20%	19.800,00	79.200,00	20.800,00
20X7	100.000,00	20%	19.800,00	99.000,00	1.000,00

Παρατήρηση : σύμφωνα με το άρθρο 24 του 4172/2013 (ΚΦΕ) η φορολογική απόσβεση των μηχανημάτων είναι 10% κατά συνέπεια εάν η οντότητα επιλέξει τη ανωτέρω μέθοδο απόσβεσης θα πρέπει να τηρεί διπλό μητρώο παγίων λογιστική και φορολογικής βάσης .

##### 7.4.2 Φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης

Σύμφωνα με τη μέθοδο της φθίνουσας απόδοσης , το ύψος της απόσβεσης είναι υψηλότερο κατά τα πρώτα έτη της ζωής του παγίου ενώ μειώνεται από έτος σε έτος .

Οι μέθοδος της φθίνουσας απόδοσης μπορεί να υλοποιηθεί ενδεικτικά ως εξής :

<sup>14</sup> [www.proseminars.eu/aposvesis\\_pagion\\_elp/](http://www.proseminars.eu/aposvesis_pagion_elp/) 3 Μέθοδοι Απόσβεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων με βάση ΕΛΠ άρθρο 3/4/2015

α) με τη μέθοδο του σταθερού συντελεστή πάνω στην αναπόσβεστη αξία του παγίου

Συντελεστής απόσβεσης =  $(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{υπολειμματική αξία}}{\text{κόστος κτήσης}}}) * 100$  όπου n=η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου

Ως εκ τούτου υπολογίζεται ο συντελεστής και ο πίνακας απόσβεσης ως εξής :

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = (1 - \sqrt[5]{\frac{1000,00}{100.000,00}}) * 100 = 60,19\%$$

$$\text{Αποσβέσεις έτους 20X3} = (100.000 * 60,19\%) = 60.189,00$$

$$\text{Αποσβέσεις έτους 20X4} = (39.811 * 60,19\%) = 23.961,84 \text{ ομοίως για τα έτη 20X5, 20X6, 20X7}$$

$$\text{Σωρευμένες αποσβέσεις έτους 20X4} = 60.189,00 + 23.961,84 = 84.150,84$$

$$\text{Σωρευμένες αποσβέσεις έτους 20X5} = 84.150,84 + 9.539,45 = 93.690,29 \text{ ομοίως για τα έτη 20X6, 20X7}$$

Έτος	Αξία κτήσης	Συντελεστής Απόσβεσης	Αποσβέσεις έτους	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X3	100.000,00	60,19%	60.189,00	60.189,00	39.811,00
20X4	100.000,00	60,19%	23.961,84	84.150,84	15.849,16
20X5	100.000,00	60,19%	9.539,45	93.690,29	6.309,71
20X6	100.000,00	60,19%	3.797,75	97.488,04	2.511,96
20X7	100.000,00	60,19%	1.511,92	98.999,96	1.000,04

β) μέθοδος του αθροίσματος των ψηφίων

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή εφαρμόζεται ένας μειωμένος συντελεστής πάνω στην αποσβεστή αξία του παγίου ανάλογα προς τον αριθμό των ετών της ωφέλιμης ζωής του παγίου .

Ο ετήσιος συντελεστής και ο πίνακας απόσβεσης υπολογίζεται ως εξής :



$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = \frac{\text{έτη ωφέλιμης που απομένουν}}{n(n+1)/2} = \frac{5}{5(5+1)/2} = 5/15$$

Με το ίδιο τρόπο υπολογίζουμε το συντελεστή για κάθε έτος

Έτος	Κόστος κτήσης	Συντελεστής Απόσβεσης		Αποσβέσεις έτους *	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X3	100.000,00	5/15	33,33%	33.000,00	33.000,00	67.000,00
20X4	100.000,00	4/15	26,67%	26.400,00	59.400,00	40.600,00
20X5	100.000,00	3/15	20%	19.800,00	79.200,00	20.800,00
20X6	100.000,00	2/15	13,33%	13.200,00	92.400,00	7.600,00
20X7	100.000,00	1/15	6,67%	6.600,00	99.000,00	1.000,00
		<b>15/15</b>	<b>100%</b>	<b>99.0000,00</b>		

### 7.4.3 Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων

Με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή του παγίου .

Υποθέτουμε ότι η συνολική παραγωγική δυναμικότητα εκτιμάται σε 200.000 μονάδες και ότι θα χρησιμοποιηθεί για 10.000 ώρες .Η υπολειμματική του αξία εκτιμάται στα 1.000,00€

α) μέθοδος των μονάδων παραγωγής

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = \frac{\text{παραγόμενες μονάδες προϊόντων}}{\text{ωφέλιμη οικονομική ζωή σε μονάδες προϊόντος}}$$

Έτος	Κόστος κτήσης	Μονάδες παραγωγής *		Αποσβέσεις έτους	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X3	100.000,00	54.000	27%	26.730,00	26.730,00	73.270,00
20X4	100.000,00	50.000	25%	24.750,00	51.480,00	48.520,00
20X5	100.000,00	38.000	16%	15.840,00	67.320,00	32.680,00
20X6	100.000,00	32.000	19%	18.810,00	86.130,00	13.870,00
20X7	100.000,00	26.000	13%	12.870,00	99.000,00	1.000,00
		<b>200.000</b>		<b>99.0000,00</b>		

\*Οι μονάδες παραγωγής ανά έτος εμφανίζονται στην τρίτη στήλη.

β) μέθοδος των ωρών λειτουργίας

ένας άλλο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων των παγίων αναφέρεται στις ώρες λειτουργίας των παγίων κατά την διάρκεια του έτους/περιόδου.

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = \frac{\text{ώρες λειτουργίας περιόδου}}{\text{συνολικά εκτιμώμενες ώρες λειτουργίας}}$$

Έτος	Κόστος κτήσης	Ώρες λειτουργίας *		Αποσβέσεις έτους	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X3	100.000,00	3.000	30%	29.700,00	29.700,00	70.300,00
20X4	100.000,00	2.500	25%	24.750,00	54.450,00	45.550,00
20X5	100.000,00	1.500	15%	14.850,00	69.300,00	30.700,00
20X6	100.000,00	2.000	20%	19.800,00	89.100,00	10.900,00
20X7	100.000,00	1.000	10%	9.900,00	99.000,00	1.000,00
		<b>10.000</b>	<b>100</b>	<b>99.0000,00</b>		

\* Οι ώρες λειτουργίας ανά έτος εμφανίζονται στην τρίτη στήλη

### 7.5 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντότητας με απλογραφικά βιβλία

Η επιχείρηση « ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ Ο.Ε.» με απλογραφικά βιβλία κατά την φορολογική περίοδο 2016 παρουσίαζε τα παρακάτω δεδομένα :

Δεδομένα	Ευρώ
Λιανικές Πωλήσεις εμπορευμάτων	14.317,48
Χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων	12.192,52
Λοιπά Έσοδα τόκοι	20,00
Αγορές εμπορευμάτων	12.422,00
Μισθοδοσία προσωπικού	4.708,64
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1.200,00
Διάφορα έξοδα	999,60
Λοιποί φόροι και τέλη	3.600,00
Αποσβέσεις παγίων	1.200,00
Αγορά μηχανήματος 5/1/2016	6.000,00
Τέλος επιτηδεύματος	600,00

Η οντότητα δεν είναι υπόχρη σε σύνταξη απογραφής . Από της αμοιβές προσωπικού ποσό αξίας 936,68 αφορά διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων . Επίσης η οντότητα προέβη σε απόσβεση μηχανήματος με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης με συντελεστή 20% . Ο Φορολογικός συντελεστής είναι 29%

Με βάση τα ανωτέρω ζητείται :

- i) να καταρτιστεί πίνακας με λογιστική και φορολογική βάση εσόδων και εξόδων
- ii) να υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών , και των καθαρών λογιστικών κερδών
- iii) να συνταχθεί η κατάσταση αποτελεσμάτων περιόδου και το προσάρτημα

Παρουσίαση χρηματοοικονομικών καταστάσεων

ι)πίνακας λογιστικής και φορολογικής βάσης

Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά
Πωλήσεις εμπορευμάτων	26.510,00	26.510,00	0,00
Έσοδα από τόκους καταθέσεων	20,00	20,00	0,00
Αγορές χρήσης μείον τελικό απόθεμα απογραφής	-12.422,00	-12.422,00	0,00
Μισθοδοσία προσωπικού	-4.708,64	-3.771,96	936,68
Αποσβέσεις παγίων	-1.200,00	-600,00*	600,00
Διάφορα λοιπά έξοδα	-999,60	-999,60	0,00
Λοιποί φόροι και τέλη	-3.600,00	-3.600,00	0,00
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	-1.200,00	-1.200,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	-600,00	0,00	600,00
<b>Κέρδη (Ζημίες) προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη / Διαφορά βάσεων</b>	<b>1.799,76</b>	<b>3.936,44</b>	<b>2.136,68</b>

Βάση του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ο συντελεστής των φορολογικές αποσβέσεων των μηχανημάτων είναι 10%.

ii)φορολογητέα κέρδη και καθαρά λογιστικά κέρδη περιόδου 2016

Τα φορολογητέα κέρδη με βάση τους ανωτέρω υπολογισμούς είναι 3.936,44€

Ο φόρος εισοδήματος για το έτος 2016 με συντελεστή φορολογίας 29% ανέρχεται στα  $3.936,44 \times 29\% = 1.141,57\text{€}$

Τα καθαρά λογιστικά κέρδη σε  $1.766,76 - 1.141,57 = 658,19\text{€}$

iii) Β.6 Κατάσταση αποτελεσμάτων

<b>ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ &amp; ΣΙΑ Ο.Ε</b>	
<b>Κατάσταση Αποτελεσμάτων φορολογικής περιόδου 2016</b>	
	<b><u>2016</u></b>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	26.510
Λοιπά συνήθη έσοδα	20
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα) (0 – 12.422)	0
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών (	-12.422
Παροχές σε εργαζόμενους	-4.708,64
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων	-1200
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-5.400
Λοιπά έσοδα και κέρδη)	
Τόκοι και συναφή κονδύλια	-999,60
<b>Αποτέλεσμα προ φόρων</b>	<b>1.799,76</b>
Φόροι	1.141,57
<b>Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους</b>	<b>658,19</b>

iv) Προσάρτημα επί οικονομικών καταστάσεων

<b>ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ &amp; ΣΙΑ Ο.Ε</b>	
<b>Προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2016 (βάσει των διατάξεων του Ν. 4308/2014, όπως ισχύει)</b>	
Επωνυμία (Άρ. 29 §. 3 <sup>α</sup> )	ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ Ο.Ε
Νομικός τύπος (Άρ. 29 §. 3 <sup>β</sup> )	Ομόρρυθμος Εταιρεία
Περίοδος αναφοράς (Άρ. 29 §. 3 <sup>γ</sup> )	01/01/2016 – 31/12/2016
Έδρα (Άρ. 29 §3 <sup>δ</sup> )	Μενελάου 10 Καλαμάτα
Δημόσιο Μητρώο (Άρ. 29 §. 3 <sup>ε</sup> )	Γ.Ε.ΜΗ αρ. μητρώου 999999
Συνεχιζόμενη Δραστηριότητα (Άρ. 29 §3 <sup>στ</sup> )	Η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
Υπό εκκαθάριση (Άρ. 29 §. 3 <sup>ς</sup> )	Η οντότητα δεν τελεί υπό εκκαθάριση
Κατηγορία Οντότητας (Άρ. 29 §3 <sup>η</sup> )	Πολύ μικρή οντότητα
Συμφωνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με το ν. 4308/14 (Άρ. 29 § 3 <sup>θ</sup> )	Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το νόμο 4308/14
Καταστάσεις που καταρτίζονται (Άρ. 29 §. 34)	Η οντότητα κάνει χρήση της επιλογής να καταρτίζει μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6 του ν. 4308/14.
Σημειώσεις:	
Ο νόμιμος εκπρόσωπος	Ο λογιστής

## 7.6 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντότητας με διπλογραφικά βιβλία

Στην ενότητα αυτή θα παραθέσουμε πρακτική εφαρμογή κλεισίματος ισολογισμού και σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα από τη εξαγωγή του τελευταίου ισοζυγίου μέχρι και την δημοσίευση το Γ.Ε.ΜΗ .

### 7.6.1 Προσδιορισμός τελικού ισοζυγίου

Η επιχείρηση « ΜΕΣΣΗΝΙΑΚΗ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» είναι μια εταιρεία που δραστηριοποιείται επί το πλείστον στο τομέα των λιανικών πωλήσεων τροφίμων . Κατά το έτος 2016 και μέχρι 31 Δεκεμβρίου τα οικονομικά της δεδομένα στους λογαριασμούς που προσδιορίζουν το αποτέλεσμα της περιόδου έχουν διαμορφωθεί ως εξής :

πίνακας 7.1

Υπόλοιπα λογαριασμών για προσδιορισμό αποτελεσμάτων περιόδου		
Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	ποσά σε €
20.01.00.000	Εμπορεύματα έναρξης	89.853,48
20.02.00.000	Αγορές περιόδου	531.024,70
60.01.00.000	Μικτές Αποδοχές	40.945,14
60.02.00.000	Εργοδοτικές εισφορές	10.178,14
61.00.00.000	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	2.040,07
62.03.00.000	Τηλεπικοινωνιακά	1.316,35
62.03.90.000	Κινητή τηλεφωνία	956,33
62.04.00.000	Ενοίκια κτηρίων	12.956,88
62.05.00.000	Ασφάλιστρα	1.029,62
62.07.00.000	Επισκευές συντηρήσεις	2.659,08
62.98.00.000	Φωτισμός	21.686,04
62.98.02.000	Ύδρευση	167,55
63.00.02.000	Ρύθμιση αυθαιρέτων	7.671,67
63.00.03.000	Φόροι τέλη ΦΑΠ, ΕΝΦΙΑ, τέλος επιτηδεύματος	25.683,93
63.00.04.000	Λοιποί φόροι τέλη	1.938,28
64.00.00.000	Έξοδα μεταφοράς	7.370,23
64.07.00.000	Έντυπα γραφική ύλη	674,50
64.98.00.000	Διάφορα έξοδα	4.619,09
65.00.00.000	Χρεωστικοί τόκοι κ συναφή	847,16
66.02.00.000	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	1.631,13
66.03.00.000	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού	2.160,00
66.04.00.000	Αποσβέσεις επίπλων κ λοιπού εξοπλισμού	6.552,35
70.00.000	Χονδρικές Πωλήσεις εμπορευμάτων	-40.823,40
70.01.000	Λιανικές πωλήσεις εμπορευμάτων	-594.299,82
75.11.00	Έσοδα ενοικίων υπαγόμενα σε ΦΠΑ	-199.999,99
81.00.00.000	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	16.115,43
82.,00.00.000	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	105,21
81.02.00.000	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	-124,17

Επίσης προέβη σε απογραφή των μενόντων αποθεμάτων τα οποία επιμέτρησε σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 των Ε.Λ.Π με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου και τα προσδιόρισε στην αξία των **88.869,60€** (αποθέματα τέλους) .

Το ως άνω ποσό 88.869,60 καταχωρήθηκε στα λογιστικά αρχεία με χρέωση του λογαριασμού (20.06.00.000) εμπορεύματα λήξης και πίστωση του λογαριασμού (86.01.00.000) αποτελέσματα περιόδου .

Στην συνέχεια το υπόλοιπο ( χρεωστικό ή πιστωτικό ) των αποτελεσματικών λογαριασμών της ομάδας 6 και της ομάδας 7 (πίνακας 7.1) μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.01.00.000 Αποτελέσματα περιόδου .

Επίσης το υπόλοιπο του λογαριασμού Αποθέματα έναρξης καθώς και τις αγορές της περιόδου της ομάδας 2 μεταφέρονται με πίστωση του εκάστοτε λογαριασμού και χρέωση του λογαριασμού 86.01.00.000.

Εν συνεχεία τα υπόλοιπα των αναλυτικών λογαριασμών 81\* και 82\* μεταφέρονται με χρέωση ή πίστωση τους αντίστοιχα ομοίως στο λογαριασμό 86.01.00.000 αποτελέσματα περιόδου.

Μετά τη μεταφορά τους όλοι οι ανωτέρω λογαριασμοί παρουσιάζουν λογιστικό υπόλοιπο «0,00» μηδέν.

Συγκεντρωτικά τα ποσά με τα οποία πιστώνεται ή χρεώνεται ο λογαριασμός 86.01.00.00 αποτελέσματα περιόδου έχει ως εξής :

Περιγραφή Λογαριασμού	Σύνολα
20.01.Εμπορεύματα έναρξης	89.853,48
20.02.Αγορές περιόδου	531.024,70
60.Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	51.123,28
61.Αμοιβές και έξοδα τρίτων	2.040,07
62.Παροχές τρίτων	40.771,85
63.Φόροι τέλη	35.293,88
64.Διάφορα έξοδα	12.663,82
65.Χρεωστικοί τόκοι και συναφή	847,16
66.Αποσβέσεις	10.343,48
70.Πωλήσεις εμπορευμάτων	-635.123,22
75.Έσοδα ενοικίων υπαγόμενα σε ΦΠΑ	-199.999,99
81.00 φορολογικά πρόστιμα & προσαυξήσεις	16.220,64
81.02. έκτακτα και ανόργανα έσοδα	-124,17

Παρατήρηση : η οντότητα «ΜΕΣΣΗΝΙΑΚΗ ΑΝΩΝΥΝΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» δραστηριοποιείται πριν την έναρξη ισχύος του ν.4308/2014 και διατήρησε το λογιστικό της σχέδιο .

Ο δε λογαριασμός 86.01.00.000 αποτελέσματα περιόδου έχει την ακόλουθη μορφή :

<b>(86.01.00.000) Αποτελέσματα περιόδου</b>			
<b>Χρέωση</b>		<b>Πίστωση</b>	
Εμπορεύματα έναρξης	89.853,48	Εμπορεύματα λήξης	88.869,90
Αγορές περιόδου	531.024,70	Πωλήσεις εμπορευμάτων	635.123,22
Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	51.123,28	Έσοδα ενοικίων υπαγόμενα σε ΦΠΑ	199.999,99
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	2.040,07	Λοιπά έσοδα	124,17
Παροχές τρίτων	40.771,85		
Φόροι τέλη	35.293,88		
Διάφορα έξοδα	12.663,82		
Χρεωστικοί τόκοι κ συναφή	847,16		
Αποσβέσεις	10.343,48		
Φορολογικά πρόστιμα	16.220,64		
<b>κέρδη περιόδου</b>	<b>133.934,92*</b>		
	924.117,28		924.117,28

\*το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 86.01.00.000 (κέρδος προ φόρων ) 133.934,92€ κλείνει με χρέωση του λογαριασμού και πίστωση του λογαριασμού 86.02.00.000 (κέρδη μετά φόρων).

<b>(86.02.00.000) Καθαρό κέρδος</b>			
<b>Χρέωση</b>		<b>Πίστωση</b>	
		Κέρδη περιόδου	133.934,92

Προκειμένου να προσδιορισθούν τα φορολογητέα κέρδη προσαυξάνουμε τα λογιστικά κέρδη που προσδιορίστηκαν ανωτέρω και με τα ποσά των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Συγκεκριμένα από τα δεδομένα του πίνακα (7.1) αναμορφώνονται φορολογικά οι λογαριασμοί :

- i) Φόροι τέλη ΦΑΠ , ΕΝΦΙΑ , τέλος επιτηδεύματος (63.00.03.0000) αξίας 25.683,93€ βάση του άρθρου 23 περ. ζ του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)
- ii) Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις (81.00.00.000) αξίας 16.220,64€ βάση του άρθρου 23 περ. ε του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)

Και το σύνολο των φορολογητέων κερδών προσδιορίζεται σε 133.934,92 +25683,93+16220,64=**175.839,49€** .

Ο φόρος εισοδήματος με βάση το συντελεστή φορολογίας για το έτος 2016 είναι 29% και η προκαταβολή φόρου 100% .

Η οντότητα εμφανίζει προκαταβολή προηγούμενης χρήσης στο λογαριασμό (33.13.00.000) 27.017,00€ .

Το ποσό της προκαταβολής προηγούμενης περιόδου μειώνει το φόρο προς καταβολή .

Κατά συνέπεια ο φόρος εισοδήματος που υπολογίζεται είναι :

Καθαρά κέρδη 175.839,49 X 29% =	50.993,45
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	- 27.017,00
Προκαταβολή φόρου 100%	50.993,45
Τέλος επιτηδεύματος (αρθ.31 ν.3986/2011)	800,00
Σύνολο για βεβαίωση φόρου εισοδήματος	75.769,90

Οι εγγραφές που γίνονται για τα ανωτέρω , είναι προκειμένου για το τέλος επιτηδεύματος , χρεώθηκε ο λογαριασμός 63.00.03.000 με το ποσό των 800,00€ και πιστώθηκε ο λογαριασμός 54.08.00.000 φόρος εισοδήματος περιόδου με το αντίστοιχο ποσό . Για το φόρο εισοδήματος χρεώθηκε ο λογαριασμός 86.02.00.000 καθαρό κέρδος με πίστωση του λογαριασμού 54.08.00.000 φόρος εισοδήματος περιόδου με το αντίστοιχο ποσό.

Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 86.02.00.000 (κέρδος μετά φόρων ) 82.941,47€ κλείνει με χρέωση του λογαριασμού και πίστωση του λογαριασμού 42.00.00.000 (αποτελέσματα εις νέο) .

**(86.02.00.000) Καθαρό κέρδος**

<b>Χρέωση</b>		<b>Πίστωση</b>
(54.08.00.000) Φόρος εισοδήματος περιόδου	50.993,45	Καθαρά κέρδη περιόδου
		133.934,92
(42.00.00.000)Καθαρό αποτέλεσμα μετά φόρων	82.941,47	
	133.934,92	133.934,92

Το τελικό ισοζύγιο , το οποίο προέκυψε σύμφωνα με το τηρούμενο κατά την περίοδο 2016 λογιστικό σχέδιο , και βάσει του οποίου θα συναχθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας έχει ως εξής :



**Πίνακας 7.2 Τελικό Ισοζύγιο**

<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή Λογαριασμού</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
10.01.00.000	Γήπεδα οικόπεδα	151.407,55	
11.01.00.001	Κτίρια- εγκαταστάσεις	491.744,85	
11.99.00.000	Αποσβέσεις κτιρίων -εγκαταστάσεων		491.744,84
12.01.00.001	Αξία μηχανολογικού εξοπλισμού	497.722,58	
12.99.00.000	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού		488.575,18
13.01.00.000	Αξία κτήσης μεταφορικών μέσων	58.852,12	
13.99.00.000	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		58.582,12
14.01.00.000	Αξία κτήσης επίπλων & λοιπού εξοπλισμού	126.618,68	
14.99.00.000	Αποσβέσεις επίπλων & λοιπού εξοπλισμού		120.390,68
16.03.00.000	Αξία ασώματων ακινητοποιήσεων	630,00	
20.06.00.000	Εμπορεύματα λήξης	88.869,90	
30.01.00.000	Πελάτες εσωτερικού	126.611,82	
33.13.00.000	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	27.017,00	
33.90.00.000	Χρεώστες διάφοροι	47.174,84	
38.01.00.000	Ταμείο	6.380,42	
38.03.00.000	καταθέσεις όψεως	326.734,92	
40.00.00.000	Κεφάλαιο		350.640,00
41.02.00.000	Τακτικό αποθεματικό		35.269,51
41.08.00.000	Αφορολόγητα αποθεματικά		9.053,56
42.00.00.000	Αποτελέσματα εις νέο		227.090,89
50.01.00.000	Προμηθευτές		70.898,08
53.08.00.000	Δικαιούχοι αμοιβών		276,00
53.90.00.000	Επιταγές πληρωτέες		7.511,67
53.98.00.000	Λοιπές βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις		274,14
54.00.99.000	Λογαριασμός απόδοσης ΦΠΑ		30.540,89
54.03.00.000	Φόρος μισθωτών υπηρεσιών		64,12
54.08.00.000	φόρος εισοδήματος περιόδου		51.793,45
55.01.00.000	Υποχρεώσεις σε ΙΚΑ		7.059,55
		1.949.764,68	1.949.764,68

Η οντότητα «ΜΕΣΣΗΝΙΑΚΗ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 παρ.2α των Ε.Λ.Π. κατατάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες , καθαρός κύκλος εργασιών 635.123,22 <=1.500.000,00 και μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 5 <=10 . Ως εκ τούτου βάσει των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 30 των Ε.Λ.Π δίνετε να καταρτίσει συνοπτικό ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6 . Επίσης στο προσάρτημα μπορεί να παρέχει πληροφορίες των παραγράφων 3 , 16 , 25 , 34 του άρθρου 29 .

Με βάση τα ανωτέρω συντάσσονται οι χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, οι οποίες μετά τις αλλαγές που επήλθαν με το νόμο 4403/2016 (ΦΕΚ Α125/7.7.2016) Μέρος πρώτο άρθρα 1-8 , θα λάβουν πρώτα έγκριση από την Γενική Συνέλευση και εν συνεχεία θα αναρτηθούν στο Γ.Ε.ΜΗ .

## 7.6.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

### 7.6.2.1 Κατάσταση αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.6)

#### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2016-31/12/2016

	2016	2015
Κύκλος εργασιών	635.123,22	590.974,45
Λοιπά συνήθη έσοδα	199.999,99	226.000,00
Μεταβολές αποθεμάτων	-983,58	-26.165,34
Αγορές εμπορευμάτων & υλικών	-531.024,70	-525.788,33
Παροχές σε εργαζόμενους	-51.123,28	-55.852,90
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων & άυλων στοιχείων	-10.343,48	-32.273,21
Λοιπά έξοδα & ζημιές	-106.990,26	-82.969,76
Λοιπά έσοδα & κέρδη	124,17	786,46
Τόκοι και συναφή Κονδύλια	-847,16	-37,87
<b>Αποτελέσματα προ φόρων</b>	<b>133.934,92</b>	<b>94.673,50</b>
φόροι	-50.993,45	-28.800,58
<b>Αποτελέσματα περιόδου μετά από φόρους</b>	<b>82.941,47</b>	<b>65.872,92</b>

### 7.6.2.2 Ισολογισμός (Υπόδειγμα Β.5)

#### ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ «ΜΕΣΣΗΝΙΑΚΗ Α.Ε.» 01/01/2016-31/12/2016

Περιουσιακά στοιχεία	2016	2015
Πάγια	1.326.975,78	1.326.975,78
Μείον: Αποσβεσμένα	1.159.292,82	1.148.949,34
Απομειωμένα	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Αποθέματα	88.869,90	89.853,48
Απαιτήσεις	200.803,66	170.241,24
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα	0,00	84,57
Λοιπά	<u>333.115,34</u>	<u>183.750,65</u>
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>790.471,86</b>	<b>621.956,38</b>
<b>Καθαρή θέση και υποχρεώσεις</b>		
Κεφάλαια και αποθεματικά	622.053,96	539.052,01
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	0,00	0,00
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	<u>168.417,90</u>	<u>82.904,37</u>
<b>Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων</b>	<b>790.471,86</b>	<b>621.956,38</b>

### 7.6.2.3 Προσάρτημα

<b>ΜΕΣΣΗΝΙΑΚΗ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ</b>	
<b>Προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2016 (βάσει των διατάξεων του Ν. 4308/2014, όπως ισχύει)</b>	
<b>Επωνυμία</b> (Άρθ. 29 §. 3α)	ΜΕΣΣΗΝΙΑΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
<b>Νομικός τύπος</b> (Άρθ. 29 §. 3β)	Ανώνυμη Εταιρεία
<b>Περίοδος αναφοράς</b> (Άρθ. 29 §. 3γ)	01/01/2016 – 31/12/2016
<b>Έδρα</b> (Άρθ. 29 §3δ)	ΛΕΙΚΑ Καλαμάτα
<b>Δημόσιο Μητρώο</b> (Άρθ. 29 §. 3ε)	Γ.Ε.ΜΗ αρ. μητρώου 999999999999
<b>Συνεχιζόμενη Δραστηριότητα</b> (Άρθ. 29 §3στ)	Η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
<b>Υπό εκκαθάριση</b> (Άρθ. 29 §. 3ζ)	Η οντότητα δεν τεθεί σε εκκαθάριση
<b>Κατηγορία Οντότητας</b> (Άρθ. 29 §3η)	Πολύ μικρή οντότητα παρ.2α άρθρου 1
<b>Συμφωνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων</b> (Άρθ. 29 § 3θ)	Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το νόμο 4308/14
<b>Χρηματοοικονομικές δεσμεύσεις –εγγυήσεις</b> (Άρθ.29 §16)	Δεν υφίστανται χρηματοοικονομικές δεσμεύσεις ή εγγυήσεις. Ενδεχόμενες επιβαρύνεις/υποχρεώσεις δεν υπάρχουν
<b>Προκαταβολές και πιστώσεις σε μέλη Δ.Σ</b> (Άρθ.29 §25).	Δεν χορηγήθηκαν προκαταβολές και πιστώσεις στους διαχειριστές ή σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου
<b>Καταστάσεις που καταρτίζονται</b> (Άρθ. 29 §. 34)	Η οντότητα κάνει χρήση της επιλογής να καταρτίζει Συνοπτικό Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.5 και Β.6 του ν. 4308/14.
<b>Σημειώσεις:</b>	i)Τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εκφράζονται σε ευρώ, που αποτελεί το λειτουργικό νόμισμα της Εταιρείας ii) Μέρισμα δεν προτείνεται από τα κέρδη της εταιρείας
<b>Ο νόμιμος εκπρόσωπος</b>	Ο λογιστής

Όλες οι ανωτέρω χρηματοοικονομικές καταστάσεις μαζί με το προσάρτημα και την ετήσια έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου της «ΜΕΣΣΗΝΙΑΚΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ» υποβάλλονται προς έγκριση στην ετήσια Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων . Η Γενική συνέλευση θα πρέπει το αργότερο έως τη δέκατη (10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης να συνεδριάσει και να εγκρίνει ή όχι τα υποβαλλόμενα από το Δ.Σ.

Στην συνέχεια , με βάση το άρθρο 45β του Ν.2190/20 , εντός είκοσι (20) ημερών από την έγκρισή τους από την Τακτική Γενική Συνέλευση να δημοσιευθούν στο Γ.Ε.ΜΗ.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8**

### **ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ**

Τα Ε.Λ.Π. με την εφαρμογή τους από 01/01/2015 επιφέρουν καινοτόμες και σημαντικές αλλαγές τόσο στους κανόνες τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων (άρθρα 3-15) όσο και στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16-36) . Επίσης ο νόμος περιλαμβάνει τέσσερα (4) παραρτήματα με τα οποία παρατίθενται ορισμοί που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου για την εφαρμογή του (Παράρτημα Α ) , παρουσιάζονται 16 υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Παράρτημα Β ) , προτείνεται σχέδιο λογαριασμών (Παράρτημα Γ) και συνδέονται οι λογαριασμοί με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Παράρτημα Δ ) .

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π , επιδιώκετε η απλοποίηση των μεθόδων και των πρακτικών που χρησιμοποιούνται για την αντιμετώπιση των λογιστικών γεγονότων και πράξεων μιας οντότητας καθώς και η απεικόνιση της πραγματικής εικόνας της περιουσία της .

Οι σημαντικότερες αλλαγές που επέρχονται από την εφαρμογή αυτή εστιάζονται στα εξής :

- i. Οι επιχειρήσεις –οντότητες χωρίζονται σε 4 κατηγορίες ανάλογα με το μέγεθος τους . Η κατηγοριοποίηση αυτή είναι σημαντική διότι για κάποιες από αυτές προβλέπονται απλουστεύσεις και απαλλαγές ,
- ii. Εφαρμόζεται νέο λογιστικό σχέδιο ,
- iii. Παρακολουθείται τόσο η φορολογική όσο και η λογιστική βάση ,οι οποίες μπορεί όμως να συμπίπτουν,
- iv. Τα πάγια αποσβένονται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλεια ζωή τους ,
- v. Τα ακίνητα αποτιμώνται είτε στο ιστορικό κόστος (-αποσβέσεις ) είτε στην εύλογη αξία (-αποσβέσεις ) η οποία προσδιορίζεται από εκτιμητές ,
- vi. Καταργούνται ορισμένοι λογαριασμοί άυλων παγίων οι οποίοι αντιμετωπίζονται πλέον ως δαπάνη της οντότητας π.χ. τόκοι κατασκευαστικής περιόδου,
- vii. Ορισμένοι λογαριασμοί αποθεματικών που η νομοθεσία δεν προβλέπει το σχηματισμό τους παύουν να χρησιμοποιούνται, με εξαίρεση τους υπάρχοντες μέχρι την εφαρμογή του νόμου λογαριασμούς αφορολόγητων αποθεματικών οι οποίοι παρακολουθούνται μέχρι την οριστική φορολόγηση τους . Οι επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων αντιμετωπίζονται ως έσοδο επόμενης περιόδου και υπολογίζονται με τρόπο ανάλογο με τις αποσβέσεις των παγίων που επιχορηγούνται ,
- viii. Αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κερδών ή ζημιών , οι θετικές ή αρνητικές διαφορές εύλογης αξίας περιουσιακών στοιχείων ,

- ix. Ο φόρος εισοδήματος και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων αναγνωρίζεται πλέον ως έξοδο της οντότητας που διαμορφώνει αποτέλεσμα περιόδου ,
- x. Καταργείται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων ,
- xi. Καταργείται το βιβλίο αποθήκης ,
- xii. Δυνατότητα απογραφής με έμμεσες τεκμηριωμένες και αξιόπιστες τεχνικές ,
- xiii. Στον προσδιορισμό του κόστους χρήσης του τελικού αποθέματος ρητά δεν επιτρέπεται η μέθοδος LIFO ,
- xiv. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας ώστε :
  - 1. Να υπάρχει συνέπεια στην εφαρμογή της λογιστικής πολιτικής ,
  - 2. Τα ποσά της προηγούμενης περιόδου να είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου ,
  - 3. Να υπάρχει σύνδεση στη επιμέτρηση των στοιχείων ,
  - 4. Όλα τα στοιχεία που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο να αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή ,
  - 5. Να αναγνωρίζονται τα λάθη που αφορούν προηγούμενα έτη και διαπιστώθηκαν στο τρέχον ,
- xv. Οι μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές π.χ. επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά ,
- xvi. Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων π.χ. επισφαλών απαιτήσεων δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά ,
- xvii. Ανάλογα με την κατηγορία μεγέθους που υπάγεται μια οντότητα είναι υπόχρεοι σε σύνταξη συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων .

Σημαντικό επίσης είναι ότι η χρήση των κωδικών του σχεδίου λογαριασμών που προτείνει ο νέος νόμος (Ε.Λ.Π.) δεν είναι υποχρεωτική . Οι οντότητες δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το προϋπάρχον σχέδιο λογαριασμών που ήταν σε ισχύ μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014, το Ε.Γ.Λ.Σ. Οφείλουν όμως να προβούν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες ώστε να καλύψουν τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Η σύνδεση για αυτές τις προσαρμογές και προσθήκες, των λογαριασμών όπου απαιτείται , αναφέρονται στο παράρτημα Δ των Ε.Λ.Π.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Ο νόμος 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις είναι ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα αλλά και δυνητικά χρήσιμο εργαλείο για όλες τις επιχειρήσεις . Με την εφαρμογή του Νόμου επιτυγχάνεται η ευθυγράμμιση με τη «Νέα Ευρωπαϊκή λογιστική οδηγία» και υπάρχει η δυνατότητα , προαιρετικά να εφαρμόζεται η εύλογη αξία , που αποτελεί απλοποίηση των Δ.Λ.Π.

Με ένα πιο απλό τρόπο διευθετεί και κωδικοποιεί τη λογιστική Πολυνομία Ε.Γ.Λ.Σ , Κ.Β.Σ. , Κ.Φ.Α.Σ. , Ν.2190/20 κ.λ.π. ορίζοντας λογιστικές αρχές και πολιτικές πρακτικές με βάσει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα . Η εισαγωγή στην διεθνή ονοματολογία , στους οικονομικούς όρους και στους κανόνες αποτελεί ένα θετικό βήμα ώστε οι επιχειρήσεις που επιθυμούν να εμφανίζουν την οικονομική τους κατάσταση με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι εύχρηστη και κατανοητή από ξένους επενδυτές καθώς και συγκρίσιμη με αντίστοιχες οντότητες του εξωτερικού .

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δεν υποχρεώνει όμως τις επιχειρήσεις να αλλάξουν το λογιστικό τους σχέδιο . Τους παρέχει την δυνατότητα να συνεχίζουν να τηρούν το υπάρχον λογιστικό σχέδιο , που ήταν σε ισχύ έως της 31 Δεκεμβρίου 2014 . Οφείλουν όμως να προβούν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες ώστε να καλύψουν τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π.

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. γίνεται προσπάθεια για καλύτερη και διαφανέστερη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων , η οποία προσεγγίζει με μεγαλύτερη αξιοπιστία και σε μεγαλύτερο βαθμό την πραγματικότητα .

Στον αντίποδα των υποστηρικτών , για τα θετικά στοιχεία που επιφέρει η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. υπάρχουν και οι επικριτές του , οι οποίοι υποστηρίζουν ότι το κόστος για την προσαρμογή των επιχειρήσεων στο νέο λογιστικό σύστημα των Ε.Λ.Π. είναι μεγάλο . Υποστηρίζουν επίσης , ότι η πλειοψηφία των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα είναι πολύ μικρές οντότητες των οποίων η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δεν του επιφέρει καμία αλλαγή διότι δεν έχει καμία χρησιμότητα στην καθημερινότητα τους .

Είναι σχετικά μικρό το χρονικό διάστημα εφαρμογής των Ε.Λ.Π. , ώστε να εξαχθούν συμπεράσματα για το πόσο θετικά ή αρνητικά επηρέασαν την λειτουργία των επιχειρήσεων. Οι επιπτώσεις των ελληνικών λογιστικών προτύπων τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στην γενικότερη οικονομία θα κριθούν από την εφαρμογή τους σε βάθος χρόνου .

Εν κατακλείδι , αναφέρω ότι η εφαρμογή κάθε νέας καινοτομίας συναντά δυσκολίες και αντιδράσεις . Θα πρέπει όμως μέσα από την υλοποίηση και την εφαρμογή αυτή , του Νόμου 4308/2014 Ε.Λ.Π. , να σωρεύονται τα στοιχεία εκείνα που θα βοηθήσουν τις επιχειρήσεις και κατ'επέκταση την οικονομία να κάνει ένα «βήμα» προς την ανάπτυξη και την εξυγίανση .

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10**

### **ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ**

Κατά την διάρκεια της έρευνας καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια ώστε τα αναγραφόμενα να είναι ορθά και έγκυρα . Παρότι υπήρξαν αρκετές δυσκολίες , κυρίως λόγω έλλειψης χρόνου, πιστεύουμε ότι το αποτέλεσμα είναι ικανοποιητικό και τεκμηριωμένο .

Ως προς το εμπειρικό κομμάτι της έρευνας , η αναζήτηση στοιχείων από εταιρείες οι οποίες εφαρμόζουν πλήρως τα Ε.Λ.Π. στην περιοχή της Μεσσηνίας δεν ήταν εύκολη και αυτό διότι : η πλειοψηφία των οντοτήτων δραστηριοποιούνται πριν την έναρξη ισχύος του νόμου , ανήκουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και δεν υποχρεούνται στην καθολική εφαρμογή των διατάξεων των Ε.Λ.Π.

Ως προς το θεωρητικό κομμάτι της έρευνας , τα στοιχεία που αναφέρονται στην παρούσα εργασία προήλθαν από τον ίδιο το νόμο στο μεγαλύτερο μέρος τους . Ένα άλλο μέρος της έρευνας βασίστηκε σε μελέτη δημοσιευμένων άρθρων και εργασιών τα οποία έχουν αναρτηθεί στο διαδίκτυο καθώς και σε εκδοθέντα βιβλία για τα Ε.Λ.Π και το Ε.Γ.Λ.Σ.

Επιπλέον με δεδομένο τον περιορισμένο χρόνο εφαρμογής των Ε.Λ.Π. θεωρούμε ότι τα συμπεράσματα που καταλήξαμε είναι αντικειμενικά και αντικατοπτρίζουν τη σύγχυση που επικρατεί κυρίως στις μικρές οντότητες από την εφαρμογή του νόμου , οι οποίες δεν φαίνεται να έχουν κατανοήσει την σπουδαιότητα της εφαρμογής του .

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11**

### **ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ**

Η παρούσα εργασία είχε ως στόχο την παράθεση των κυριότερων σημείων των Ε.Λ.Π. με ταυτόχρονη αναφορά σε παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση του νόμου , τη σύνδεση αλλά και ταυτόχρονα την διαφοροποίηση του , από το προϋπάρχον σύστημα παρακολούθησης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και τέλος την πρακτική του εφαρμογή και τα συμπεράσματα από αυτά .

Κατά την παρουσίαση όμως των Ε.Λ.Π και του τρόπου που αυτά καθορίζουν την εμφάνιση , την τήρηση , και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων δημιουργούνται προβληματισμοί που θα μπορούσαν να αποτελέσουν τη βάση για περαιτέρω έρευνα .

Ένα από τα ερωτήματα που προέκυψαν κατά την αναζήτηση στοιχείων για την ανάλυση των Ε.Λ.Π. είναι κατά πόσο υπάρχει υπόβαθρο στις οντότητες τέτοιο που να στηρίζει την εφαρμογή της καινοτομίας των Ε.Λ.Π. . Με δεδομένο ότι για πολλά χρόνια οι επιχειρήσεις εφαρμόζαν και είχαν συνηθίσει ένα συγκεκριμένο τρόπο παρακολούθησης των λογιστικών τους αρχείων , η αλλαγή αυτή δημιουργεί προβληματισμούς τόσο για το οικονομικό κόστος όσο και για το λειτουργικό .

Ένα δεύτερο θέμα που εντοπίζεται είναι κατά πόσο τα επιμελητήρια και οι οργανώσεις στα οποία υπάγονται επαγγελματικά οι οντότητες , είναι διατεθειμένα να αναλάβουν μέρος του κόστους για την επιμόρφωση και ενημέρωση , σχετικά με τις αλλαγές που επέφερε ο νέος νόμος και των θετικών επιδράσεων που μπορεί να επιφέρει στην λειτουργία τους η εφαρμογή του, και δη η καθολική εφαρμογή .

Επιπλέον από την μέχρι σήμερα εφαρμογή του νόμου ανακύπτουν προβλήματα που καλείται «η διοίκηση» του Υπουργείου Οικονομικών να διευθετήσει με σχετικές τροποποιήσεις , προσθήκες και καταργήσεις διατάξεων των Ε.Λ.Π. , γεγονός που προβληματίζει και δημιουργεί μια ανασφάλεια στις οντότητες για την ύπαρξη εκ νέου πολυνομίας .

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα βρίσκονται στην αρχή της εφαρμογής τους . Μια πρόταση για έρευνα που θα μπορούσε να γίνει είναι το κατά πόσο η καθολική εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σε όλες τις επιχειρήσεις , με ανάλογες ανά κατηγορία προσαρμογές , θα επηρέαζε τόσο την οικονομική ανάπτυξη τους μελλοντικά όσο και την μείωση της φοροδιαφυγής .



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Astbooks (2015) Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , Εκδόσεις Σταγάκη Ε –Σταγάκη Ο.ΟΕ
2. ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ (13<sup>η</sup> ΈΚΔΟΣΗ 2008) Ανάλυση –Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου , Εκδόσεις Αν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ
3. Δ.Σταματόπουλος –Π.Σταματοπούλου-Γ.Σταματοπούλου (2015) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα –Ανάλυση Ερμηνεία , Εκδόσεις Forin ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ
4. Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α251/24.11.2014)
5. Νόμος 4172/ 23-7-2013 ΦΕΚ Α167 -Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις
6. ΠΟΛ.1003/31.12.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις
7. ΠΟΛ.1024/21-1-2015 Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων ου Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.
8. Λογιστική οδηγία εφαρμογής ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» Επιτροπή Λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων»
9. Π.Δ.1123/1980 Περί ορισμού του Περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου" (όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τα ΠΔ 502/1984 και 186/1986 [www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=A5CC7F1682B9B8B0.1D031AEA53&SearchTerms=z4DOtCAxMTIzLzE5ODA\\_E\\_&version=1980/01/01](http://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=A5CC7F1682B9B8B0.1D031AEA53&SearchTerms=z4DOtCAxMTIzLzE5ODA_E_&version=1980/01/01)
10. Συναλλαγματικές διαφορές – επιμέτρηση συναλλαγών σε ξένο νόμισμα σύμφωνα με τα ΕΛΠ άρθρο 6/6/2016 <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=195998>
11. Ελληνικά λογιστικά πρότυπα –η αναγκαία εξέλιξη του των Γιώργου Δαλιάνη και Θεοδωρή Δεληγιάννη <http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixa> (ανακτήθηκε 2/6/2017))
12. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των προσωπικών εταιρειών –Του Πολύκαρπου Γιώτη [www.capital.gr/Content/RelatedFiles/a5/a53700579cc245d4aa2741253c4f37c4.docx](http://www.capital.gr/Content/RelatedFiles/a5/a53700579cc245d4aa2741253c4f37c4.docx) (ανακτήθηκε 2/6/2017)

13. ΠΕΤΡΑΚΗΣ Ε. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ν.4308/2014 Παρουσίαση της TMS ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2015 [http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi\\_elp\\_n4308\\_2014.pdf](http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf) (ανακτήθηκε 17/5/2017)
14. Δημήτρης Μπέλεσης (2016) Σημειώσεις Σεμιναρίων για τα Ε.Λ.Π. (Σεμινάριο Υπουργείου Οικονομικών )
15. <https://www.e-forologia.gr>
16. <https://www.taxheaven.gr/>
17. [www.proseminars.eu/aposvesis\\_pagion\\_elp/](http://www.proseminars.eu/aposvesis_pagion_elp/) 3 Μέθοδοι Απόσβεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων με βάση Ε.Λ.Π. άρθρο 3/4/2015 Μαρία Τσιαουσίδου (ανακτήθηκε 2/6/2017) .