

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



**Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α**

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΝΕΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ  
ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΤΟ  
ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΜΕ ΤΟ ΕΝΙΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

**ΚΑΚΟΓΙΑΝΝΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΥΣ ΕΥΘΥΜΙΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ Πανεπιστημιακός Υπότροφος

**Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2015**

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α**

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΝΕΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ  
ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΤΟ  
ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΜΕ ΤΟ ΕΝΙΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

**ΚΑΚΟΓΙΑΝΝΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ(Α.Μ.15744)**

georkako@logistiki.teimes.gr

**ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΥΣ ΕΥΘΥΜΙΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ(Α.Μ.15963)**

nikochar1@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ Πανεπιστημιακός Υπότροφος

**Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2015**



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παγκοσμιοποίηση της αγοράς έχει επιφέρει μεγάλες αλλαγές στη διάθρωση της οικονομίας. Η λογιστική επιστήμη δεν θα μπορούσε να αποτελεί εξαίρεση καθώς πλήθος μεταβολών έχουν εμφανισθεί τόσο στη λειτουργία όσο και στην παρουσίαση των αποτελεσμάτων της. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εμφανίστηκε για πρώτη φορά στην Ελλάδα με τον νόμο 1041/1980, ενώ με το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 έγινε λόγος για το περιεχόμενο και το χρόνο έναρξης της εφαρμογής του νόμου αυτού. Με το πέρασμα των ετών το περιεχόμενο του εν λόγω νόμου βελτιώθηκε και εφαρμόστηκε για αρκετά χρόνια. Με τον ερχομό της νέας χιλιετίας, εμφανίστηκαν στο προσκήνιο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η χρησιμοποίηση αυτών έχει ως αποτέλεσμα την καλύτερη και ακριβοδίκαιη εφαρμογή και παρουσίαση των λογιστικών διατάξεων. Παρόλα αυτά, η δυσκολία εφαρμογής και το κόστος τήρησης αυτών δεν επέτρεψε στο σύνολο των επιχειρήσεων να χρησιμοποιήσουν τα εν λόγω πρότυπα προς όφελος των ίδιων. Ως εκ τούτου οδηγηθήκαμε στην ψήφιση του νόμου 4308/2014 σύμφωνα με τον οποίο οι οντότητες πρέπει να συμμορφώνονται με βάση τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι διατάξεις του νόμου αυτού βρίσκονται σε κοινή πορεία με τις επιταγές των διεθνών λογιστικών προτύπων, ωστόσο υπάρχουν βασικές διαφοροποιήσεις, οι οποίες βοηθούν στην καλύτερη εφαρμογή αυτού εντός της ελληνικής επικράτειας. Επιπροσθέτως, τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα δίνουν τη δυνατότητα να εφαρμοστούν από το σύνολο των οντοτήτων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα.

## Περιεχόμενα

<b>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</b> .....	<b>5</b>
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	<b>6</b>
<b>Κεφάλαιο 1: ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ</b> .....	<b>8</b>
1.1 Γενικά .....	8
1.2 Σκοπός .....	8
1.3 Βασικές αρχές.....	9
1.4 Γενικές αρχές τήρησης των λογαριασμών.....	10
1.5 Διάρθρωση σχεδίου λογαριασμών .....	11
1.6 Ομάδες Λογαριασμών .....	11
<b>Κεφάλαιο 2: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</b> .....	<b>44</b>
2.1 Γενικά .....	44
2.2 Ορισμός .....	44
2.3 Δομή .....	44
2.4 Γλώσσα.....	45
2.5 Όργανα κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	45
2.6 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	46
2.7 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	46
<b>Κεφάλαιο 3: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</b> .....	<b>79</b>
3.1 Εισαγωγή.....	79
3.2 Ανάλυση Άρθρων του Ν. 4308/2014 .....	80
3.3 Σχέδιο Λογαριασμών.....	135
<b>Κεφάλαιο 4: Διαφορές ΕΛ.ΛΟ.Π. – Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Γ.Λ.Σ., Δ.Λ.Π.</b> .....	<b>140</b>
4.1 Διαφορές Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛ.ΛΟ.Π) με Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).....	140
4.2 Διαφορές Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛ.ΛΟ.Π) με Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) .....	147
4.3 Διαφορές Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛ.ΛΟ.Π) με Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.).....	153
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b> .....	<b>162</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b> .....	<b>1631</b>

Συγγράμματα: .....	163
Δικτυακοί Τόποι: .....	163
Νόμοι και ΠΟΛ: .....	163
Ηλεκτρονικά Περιοδικά: .....	163

## **Επισήμανση**

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του φοιτητή/ φοιτήτριας ή της ομάδας των φοιτητών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, ή του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής ή του Τ.Ε.Ι. Δυτ. Ελλάδας.



## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Η εργασία αυτή διενεργήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης της πτυχιακής εργασίας στο τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας και έχει ως σκοπό την παρουσίαση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων καθώς επίσης και την διαφοροποίηση αυτών από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Με την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, το ελλαδικό κράτος επιδιώκει τον εκσυγχρονισμό του ήδη απαρχαιωμένου και υπάρχοντος συστήματος, προσαρμόζοντας βέβαια τα διεθνώς πιστοποιημένα λογιστικά πρότυπα στις δικές του ανάγκες και απαιτήσεις.

Κατά το πρώτο κεφάλαιο της εργασίας πραγματοποιείται η παρουσίαση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Στη συνέχεια, δίνεται ιδιαίτερη σημασία στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κάνοντας εκτενή αναφορά στους σκοπούς και τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα αυτών.

Στο επόμενο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στις επιχειρήσεις και το δημόσιο τομέα, εστιάζοντας την προσοχή στην κείμενη νομοθεσία όπως αυτή έχει διαμορφωθεί λαμβάνοντας υπόψη και τις αρμόδιες εγκυκλίους. Επιπροσθέτως εμφανίζεται η ομαδοποίηση των λογαριασμών.

Ακολούθως, γίνεται παρουσίαση των διαφορών ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθώς και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται η καλύτερη κατανόηση της ισχύουσας νομοθεσίας και των σημείων αυτής που απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή.

Τέλος, εμφανίζονται τα συμπεράσματα, τα οποία προκύπτουν ύστερα από την ολοκλήρωση της μελέτης σχετικά με την κείμενη νομοθεσία περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων».

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Στη σημερινή εποχή, το εύρος των συναλλαγών και γενικά των οικονομικών δραστηριοτήτων μιας οικονομικής μονάδας δεν μπορούν να συγκρατηθούν στην ανθρώπινη σκέψη, δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό ένα ανυπέβλητο εμπόδιο στην ανάγκη της καταχώρησης αυτών. Χάρη στη ραγδαία τεχνολογική ανάπτυξη, η καταγραφή αυτή έγινε πλέον εφικτή μέσω της χρήσης της λογιστικής επιστήμης και της κείμενης νομοθεσίας.

Καθ' όλη τη διάρκεια των ετών, έχουν αποδοθεί διαφορετικοί ορισμοί σχετικά με την επιστήμη αυτή, χωρίς οι ίδιοι να ανταποκρίνονται πάντοτε στην πραγματικότητα. Σύμφωνα με ορισμένες απόψεις, ο όρος της λογιστικής προέρχεται από το ρήμα «λογίζω», καθώς κύριο μέλημα της επιστήμης αυτής είναι η απεικόνιση των λογαριασμών με τέτοιο τρόπο ώστε να αντικατοπτρίζεται ο λογισμός<sup>1</sup>. Διάφοροι άλλοι μελετητές αναφέρουν ότι η λογιστική προέρχεται από το ρήμα «λέγω», το οποίο μπορεί να ερμηνευτεί ως συλλέγω, συναθροίζω, ταξινομώ. Σε κάθε περίπτωση, όμως, γίνεται αντιληπτό ότι βασικό μέλημα της επιστήμης αυτής είναι η κατ' εξακολούθηση καταγραφή και παρακολούθηση των οικονομικών δεδομένων. Με άλλα λόγια, η λογιστική επιστήμη αποσκοπεί στην άριστη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της οικονομικής μονάδας σε οποιαδήποτε χρονική περίοδο, τον έλεγχο των μεταβολών στα περιουσιακά στοιχεία, τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος, την διεξαγωγή επιπρόσθετων ελέγχων των περιουσιακών στοιχείων καθώς και την συγκέντρωση πληροφοριών για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

Ένας γενικά αποδεκτός ορισμός της λογιστικής αναφέρει τα εξής:

---

<sup>1</sup> <https://el.wikipedia.org/wiki/Λογιστική> , Ορισμός λογιστικής, 6/7/2015 : 12.38

*«Λογιστική είναι η επιστήμη της συστηματικής κατάταξης των οικονομικών γεγονότων, καθώς και της τεχνικής ανάλυσης και ερμηνείας αυτών, ώστε να δημιουργείται σύνθεση πληροφοριών για τα αποτελέσματα δράσης και τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.»<sup>2</sup>*

Σύμφωνα με την ισχύουσα κατάσταση, η έννοια της λογιστικής διακρίνεται στη Χρηματοοικονομική Λογιστική και στη Διοικητική Λογιστική. Η πρώτη κατηγορία σχετίζεται με τη λογιστική που εξυπηρετεί πληροφοριακές ανάγκες τρίτων (εξωτερικές ομάδες ως προς την οικονομική μονάδα), ενώ η δεύτερη κατηγορία εστιάζει την προσοχή της σε πληροφοριακές ανάγκες στο εσωτερικό μιας οικονομικής μονάδας.

Με το πέρασμα των ετών, η ποικιλομορφία των νόμων και οι συνεχείς μεταβολές στον φορολογικό ορίζοντα, έχουν δημιουργήσει επιπτώσεις στην αποτελεσματικότητα της λογιστικής και των αρμόδιων που την διαχειρίζονται. Για το λόγο αυτό, εμφανίζονται σήμερα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία τείνουν να αντικαταστήσουν το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 σχετικά με το «Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο» και να επιφέρουν σημαντικές αλλαγές στους νόμους 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιριών» και 3190/1955 «περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης», αλλά και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Η ανάπτυξη των Νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων δεν συνοδεύτηκε μετά βαΐων και κλάδων καθώς δημιούργησε αντιδράσεις στο επιχειρηματικό περιβάλλον κυρίως λόγω του ότι οι προτεινόμενες αλλαγές ήταν ποικίλες, άμεσες και ασύνδετες. Σε κάθε περίπτωση, όμως, η ανάγκη για την ύπαρξη ενός τέτοιου νόμου ήταν απαραίτητη και η εφαρμογή του έχει ως στόχο την καλύτερευση των υπάρχουσών συνθηκών.

---

<sup>2</sup> Παπαδέας Π., (2013), Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση: Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαδέας Π.(Ιδιωτικές εκδόσεις)

## **Κεφάλαιο 1: ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ**

### **1.1 Γενικά<sup>3</sup>**

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) αποτελεί ένα σύστημα, το οποίο έχει ως βασικό σκοπό την ταξινόμηση των λογιστικών μεγεθών και την τυποποίηση της λογιστικής επιστήμης σε εθνικό επίπεδο.

Έτσι, λοιπόν, επιτυγχάνεται η ορθολογική παρουσίαση των λογαριασμών και παρουσιάζεται η ακριβέστερη εικόνα των οικονομικών μεγεθών. Επιπροσθέτως, υπάρχει η δυνατότητα σύγκρισης και ελέγχου των οικονομικών αυτών μεγεθών καθώς επίσης και η εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων προς όφελος της οικονομικής μονάδας.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πρωτοεμφανίστηκε στην Ελλάδα με τον νόμο 1041/1980, ενώ με το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 έγινε λόγος για το περιεχόμενο και το χρόνο έναρξης της εφαρμογής του νόμου αυτού ( ο Ν. 1041/1980 θα είχε ισχύ από 1/1/1982). Στη συνέχεια, με τα προεδρικά διατάγματα 502/1984 και 186/1986 ο νόμος τροποποιήθηκε και βελτιστοποιήθηκε. Καθ' όλη τη διάρκεια των ετών, διάφοροι νόμοι και προεδρικά διατάγματα επέφεραν αλλαγές στα ισχύοντα του Ε.Γ.Λ.Σ με ποιο σημαντικές αλλαγές να είναι ο υποχρεωτικός έλεγχος των εταιρειών από ορκωτούς ελεγκτές ( Ν.1882/1990) και η εφαρμογή των λογαριασμών σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. για τους επιτηδευματίες που τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας (σήμερα: βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο) (Π.Δ. 186/1992).

### **1.2 Σκοπός<sup>4</sup>**

---

<sup>3</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

Οι βασικοί σκοποί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι:

- Η τυποποίηση των λογαριασμών και η λειτουργία με ενιαίο τρόπο των λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου, οι οποίοι τηρούνται από τις οικονομικές μονάδες. Η κοινή ορολογία έχει ως αποτέλεσμα την αναλυτικότερη και ασφαλέστερη ερμηνεία των λογαριασμών και ως εκ τούτου την ελαχιστοποίηση εσφαλμένων καταχωρήσεων.
- Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των οικονομικών μονάδων μέσω των παραδεκτών αρχών και λογιστικών μεθόδων, αποτρέποντας με τον τρόπο αυτό σφάλματα μετρήσεως.
- Η ορθή σύνταξη και κατ' επέκταση δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων όπως ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, το προσάρτημα και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.

Ειδικότερα, με το Ε.Γ.Λ.Σ. αποβλέπεται:

- Η ομοιόμορφη λογιστική διατύπωση των συναλλαγών.
- Η διαμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων και η απεικόνιση της περιουσίας των οικονομικών μονάδων μέσω ενός ενιαίου συστήματος.
- Η όσο το δυνατόν ευκολότερη κατανόηση των αποτελεσμάτων των οικονομικών καταστάσεων.
- Ο υπολογισμός της πιστοληπτικής ικανότητας των οικονομικών μονάδων.
- Η αξιοποίηση των πληροφοριών που πηγάζουν από τις οικονομικές καταστάσεων με στόχο τη διεύρυνση ή προστασία της οικονομικής μονάδας.
- Η καλύτερευση του συστήματος ελέγχου των λογιστικών γεγονότων.
- Η εξοικονόμηση χρόνου στη διεκπεραίωση του λογιστικού επαγγέλματος.

---

<sup>4</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

### 1.3 Βασικές αρχές<sup>5</sup>

- Η Αρχή της Αυτονομίας

Το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει διαμορφωθεί με τέτοιο τρόπο ώστε οι λογαριασμοί (οι οποίοι διακρίνονται σε δέκα ομάδες) να κατανέμονται σε τρία λογιστικά κυκλώματα. Ως «λογιστικό κύκλωμα» ορίζουμε μια ολοκληρωμένη και αυτόνομη λειτουργία με σκοπό τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος σε μια λογιστική χρήση. Τα μέρη των λογαριασμών είναι

1. Η Γενική Λογιστική (Ομάδες 1 έως 8)
2. Η Λογιστική Αναλυτικής Εκμετάλλευσης ή Λογιστική Κόστους (Ομάδα 9)
3. Η Λογιστική τάξεως ή πληροφοριών (Ομάδα 0)

- Η Αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι λογαριασμοί των αποθεμάτων (Ομάδα 2), των εξόδων (Ομάδα 6), των εσόδων (Ομάδα 7) και των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (Ομάδα 8) λειτουργούν με βάση το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αγορές των αποθεμάτων καθώς και τα αντίστοιχα έσοδα και τα έξοδα.

Στο τέλος κάθε χρήσης, τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών μεταφέρονται στον λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης (Λογαριασμός 80) ή στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσης (Λογαριασμός 86).

- Η Αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές

Ο λογαριασμός 80 «Γενική Εκμετάλλευση» καταρτίζεται αφού πρώτα διενεργηθεί η μεταφορά της αντίστοιχης αξίας της ομάδας 2 «Αποθέματα», της ομάδας 6 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος» και της ομάδας 7 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος». Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης να εμφανίζει την κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας της οικονομικής μονάδας.

---

<sup>5</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

## 1.4 Γενικές αρχές τήρησης των λογαριασμών<sup>6</sup>

Προκειμένου να ενημερωθεί ένας λογαριασμός είναι απαραίτητη η ύπαρξη ενός αποδεικτικού εγγράφου που να υποδηλώνει την πραγματοποίηση ενός οικονομικού γεγονότος. Κάνουμε λόγο για ένα παραστατικό ή αλλιώς δικαιολογητικό μέσο εξόδου, εσόδου, είσπραξης ή πληρωμής, όπως το τιμολόγιο ή η απόδειξη.

Επιπροσθέτως, η ενημέρωση ενός λογαριασμού μέσω λογιστικής εγγραφής προϋποθέτει τον αύξων αριθμό του παραστατικού καθώς και μια σύντομη αιτιολογία που σχετίζεται με τη λογιστική εγγραφή.

Αφού, λοιπόν, προϋπάρχουν τα παραπάνω, είμαστε σε θέση να διενεργήσουμε τη λογιστική εγγραφή μέσω της κίνησης των λογαριασμών. Για την διεξαγωγή της λογιστικής εγγραφής είναι απαραίτητη η κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμών. Από τους λογαριασμούς που οφείλουν να κινηθούν ένας τουλάχιστον πρέπει να χρεωθεί, ενώ αντίστοιχα ένας τουλάχιστον πρέπει να πιστωθεί.

«Χρέωση» καλείται η δημιουργία ή η αύξηση της αξίας των λογαριασμών του Ενεργητικού ή η μείωση της αξίας των λογαριασμών του Παθητικού ή της Καθαρής Θέσης. Αντίστοιχα, «Πίστωση» καλείται η δημιουργία ή η αύξηση της αξίας των λογαριασμών του Παθητικού ή της Καθαρής Θέσης ή η μείωση της αξίας των λογαριασμών του Ενεργητικού.

## 1.5 Διάρθρωση σχεδίου λογαριασμών<sup>7</sup>

### Λογιστικό κύκλωμα «Γενική Λογιστική»

Ενεργητικό:

- Ομάδα 1 «Πάγιο Ενεργητικό»
- Ομάδα 2 «Αποθέματα»
- Ομάδα 3 «Απαιτήσεις και Διαθέσιμα»

Παθητικό:

---

<sup>6</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

<sup>7</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio> , Λογιστικό σχέδιο, 6/7/2015 : 17.24

- Ομάδα 4 «Καθαρή Θέση- Προβλέψεις- Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις»
- Ομάδα 5 «Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις»

Λογαριασμοί αποτελεσμάτων:

- Ομάδα 6 «Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος»
- Ομάδα 7 «Οργανικά Έσοδα Κατ' Είδος»
- Ομάδα 8 «Λογαριασμοί αποτελεσμάτων»

Λογιστικό κύκλωμα «Λογιστική Αναλυτική Εκμετάλλευση ή Λογιστική Κόστους»

Λογιστικό κύκλωμα «Λογιστική Τάξεως ή Πληροφοριών»

## **1.6 Ομάδες Λογαριασμών**

Ομάδα 1 «Πάγιο Ενεργητικό»<sup>8 9</sup>:

10 «Εδαφικές εκτάσεις»

Ο λογαριασμός αυτός αναφέρεται σε γήπεδα, οικόπεδα, μεταλλεία, ορυχεία, λατομεία, δάση, φυτείες, αγροτεμάχια κ.λπ.. Με άλλα λόγια, ο λογαριασμός 10 αναφέρεται σε εκτάσεις, οι οποίες ανήκουν και χρίζουν εκμετάλλευσης από την οικονομική μονάδα.

Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σε αυτές που έχουν:

- Απεριόριστη διάρκεια ζωής, όπως είναι τα γήπεδα, τα οικόπεδα και τα αγροτεμάχια.
- Περιορισμένη διάρκεια ζωής, όπως είναι τα λατομεία, τα ορυχεία και τα μεταλλεία.

Οι εδαφικές εκτάσεις που υπάγονται στη δεύτερη κατηγορία έχουν την υποχρέωση υπολογισμού αποσβέσεων. Σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Ν.4110/2013, ο συντελεστής απόσβεσης των εδαφικών εκτάσεων είναι 5% .

11 «Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα»

<sup>8</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

<sup>9</sup> Κοντάκος Α., (2006), Γενική Λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις «ΕΛΛΗΝ»



Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τις κατασκευές αυτές που πραγματοποιούνται με οικοδομικά υλικά και αποσκοπούν στην εξυπηρέτηση των αναγκών της οικοδομικής μονάδας. Επιπροσθέτως, περιλαμβάνει και όλες εκείνες τις εγκαταστάσεις που σχετίζονται με το κτίριο και αποσκοπούν τη καλύτερη λειτουργία αυτού, όπως υδραυλικές, ηλεκτρικές, μηχανολογικές και άλλου είδους εγκαταστάσεις. Τέλος, ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα τεχνικά έργα, δηλαδή τις κατασκευές που διενεργούνται στο φυσικό περιβάλλον και αποσκοπούν στη διευκόλυνση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Ο λογαριασμός αυτός υπόκειται σε απόσβεση. Σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Ν.4110/2013, ο συντελεστής απόσβεσης είναι 4%.

#### 12 «Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις- Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός»

Ο λογαριασμός 12 είναι σε θέση να παρακολουθεί όλα εκείνα τα μηχανήματα και γενικότερα τα εργαλεία που λειτουργούν με σκοπό την εξυπηρέτηση της κύριας δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Ο λογαριασμός αυτός υπόκειται σε απόσβεση. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Ν.4110/2013, ο συντελεστής απόσβεσης των μηχανημάτων είναι 10%.

#### 13 «Μεταφορικά μέσα»

Ο λογαριασμός 13 είναι σε θέση να παρακολουθήσει τα οχήματα και γενικότερα όλα εκείνα τα μεταφορικά μέσα που είναι σε θέση να χρησιμοποιήσει η οικονομική μονάδα με σκοπό να διακινήσει τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, το προσωπικό και γενικότερα οτιδήποτε άλλο επιθυμεί.

Ο λογαριασμός αυτός υπόκειται σε απόσβεση. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Ν.4110/2013, ο συντελεστής απόσβεσης διακρίνεται σε:

- 10% για τα μεταφορικά μέσα που μεταφέρουν ανθρώπους.
- 12% για τα μεταφορικά μέσα που μεταφέρουν φορτία.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι συντελεστές απόσβεσης για τα μεταφορικά μέσα είναι:

- 20% σε περίπτωση που ο κλάδος δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας είναι η ενοικίαση και εκμίσθωση αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων ή η εκπαίδευση σε μεταφορικά μέσα ή η ενοικίαση και εκμίσθωση φορτηγών
- 5% σε περίπτωση που ο κλάδος δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας είναι οι σιδηροδρομικές μεταφορές (κάνουμε λόγο για τρένα) ή οι πλωτές μεταφορές (κάνουμε λόγο για πλοία) ή οι αεροπορικές μεταφορές (κάνουμε λόγο για αεροπλάνα).

#### 14 «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός»

Στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται όλα εκείνα τα έπιπλα που χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα καθώς επίσης και ο εξοπλισμός που συνοδεύει έναν κτιριακό χώρο, όπως γραφεία, ηλεκτρονικοί υπολογιστές, σκεύη κ.λπ..

Ο λογαριασμός 14 υπόκειται σε απόσβεση. Σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Ν.4110/2013, η απόσβεση των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού είναι 10%. Κατ' εξαίρεση, ο εξοπλισμός του ηλεκτρονικού υπολογιστή και το λογισμικό αποσβένεται με 20%.

#### 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων»

Ο λογαριασμός 15 είναι σε θέση να παρακολουθήσει τις αξίες των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία δεν έχουν ολοκληρωθεί και είναι ακόμα υπό εκτέλεση. Επιπροσθέτως, περιλαμβάνονται και οι αξίες εκείνες που αφορούν προκαταβολές και σχετίζονται με την αγορά όμοιων περιουσιακών στοιχείων.

Ο λογαριασμός «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων» υπόκειται σε απόσβεση. Όπως όλα τα υπόλοιπα πάγια που δεν αναφέρονται παραπάνω, έτσι και ο λογαριασμός 15 αποσβένεται με 10%.

#### 16 «Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεις»

Ο λογαριασμός αυτός αναφέρεται στα στοιχεία εκείνα, τα οποία δεν έχουν υλική υπόσταση, ωστόσο μπορούν να αποτιμηθούν και να προκύψουν αντικείμενο συναλλαγής. Η οικονομική μονάδα έχει ως σκοπό τη χρησιμοποίηση των άυλων αυτών στοιχείων για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους. Επιπροσθέτως, στην ομάδα αυτή ανήκουν και όλα εκείνα τα έξοδα που αφορούν την ίδρυση και την αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας και τα οποία επιδιώκεται να εξαλειφτούν τμηματικά.

Ο λογαριασμός αυτός υπόκειται σε απόσβεση. Όπως όλα τα υπόλοιπα πάγια που δεν αναφέρονται παραπάνω, έτσι και ο λογαριασμός 16 αποσβένεται με 10%.

Κατ' εξαίρεση, οι συντελεστές απόσβεσης των ακολούθων άυλων στοιχείων και δικαιωμάτων είναι:

- 100% σε περίπτωση που ο κλάδος δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας είναι οι δημιουργικές δραστηριότητες που αφορούν τη τέχνη και τη διασκέδαση.
- 50% σε περίπτωση που ο κλάδος δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας είναι η παραγωγή ταινιών, βίντεο ή τηλεοπτικών προγραμμάτων.

#### 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις»

Στο λογαριασμό 18 ανήκουν οι μετοχές Ανωνύμων Εταιριών, τα εταιρικά μερίδια των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης και γενικότερα τα μερίδια οποιασδήποτε άλλης νομικής μορφής. Τα μερίδια αυτά πρέπει να ξεπερνούν σε ποσοστό συμμετοχής το 10% και να αποκτούνται με σκοπό την μακροπρόθεσμη κατοχή τους. Σε αντίθετη περίπτωση, οι αξίες του λογαριασμού αυτού μεταφέρονται στον λογαριασμό 34 «Χρεόγραφα».

Ο λογαριασμός αυτός υπόκειται σε απόσβεση. Όπως όλα τα υπόλοιπα πάγια που δεν αναφέρονται παραπάνω, έτσι και ο λογαριασμός 18 αποσβένεται με 10%.

#### 19 «Πάγιο Ενεργητικό Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων»

Ομάδα 2 «Αποθέματα»<sup>10</sup>:

#### 20 «Εμπορεύματα»

Ο λογαριασμός 20 παρακολουθεί τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την μεταπώληση τους. Άξιο αναφοράς αποτελεί το γεγονός ότι τα αγαθά αυτά πωλούνται ακριβώς στην ίδια κατάσταση, στην οποία αγοράζονται. Με άλλα λόγια τα εμπορεύματα δεν επιδέχονται καμία είδους τροποποίηση ως προς τη μορφή τους ή το περιεχόμενο τους.

---

<sup>10</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τα αρχικά αποθέματα της οικονομικής μονάδας, τις αγορές εμπορευμάτων που διενεργούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα τελικά αποθέματα στο τέλος της χρήσης, τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για την διεξαγωγή των αγορών καθώς επίσης τυχόν επιστροφές και εκπτώσεις.

Όσον αφορά τις αγορές εμπορευμάτων, αυτές καταχωρούνται στην αξία του τιμολογίου προσαυξημένες με τις δαπάνες εκείνες που συνδέονται με αυτές και μειωμένες με τυχόν εκπτώσεις. Σε κάθε περίπτωση, ο λογαριασμός 20 δεν περιλαμβάνει το φόρο που σχετίζεται με την συναλλαγή αυτή καθώς υπάρχει ειδικός λογαριασμός που παρακολουθείται στην ομάδα 5.

#### 21 «Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή»

Ο λογαριασμός 21 παρακολουθεί τα προϊόντα που κατασκευάζονται, παρασκευάζονται και συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα. Τα εν λόγω προϊόντα διακρίνονται σε

- Έτοιμα προϊόντα, δηλαδή τα προϊόντα που έχουν περάσει όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.
- Ημιτελή προϊόντα, δηλαδή τα προϊόντα που έχουν παραχθεί μέχρι ενός ορισμένου σημείου και όχι μέχρι το τελικό στάδιο της παραγωγής.

Τα έτοιμα προϊόντα προορίζονται από την οικονομική μονάδα για πώληση, ενώ τα ημιτελή προϊόντα προορίζονται για περαιτέρω κατεργασία ή για πώληση στην ημιτελή τους αυτή μορφή.

#### 22 «Υποπροϊόντα και Υπολείμματα»

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα υλικά αγαθά, τα οποία συνυπάρχουν με τα υπόλοιπα κύρια προϊόντα κατά τη διάρκεια ολοκλήρωσης των σταδίων της παραγωγικής διαδικασίας.

Τα εν λόγω αγαθά έχουν τα εξής χαρακτηριστικά:

- Μπορούν να επαναχρησιμοποιηθούν ως πρώτη ύλη κατά την παραγωγική διαδικασία.
- Μπορούν να πωληθούν στη υπάρχουσα μορφή τους, χωρίς καμία επεξεργασία.

Επιπροσθέτως, ο λογαριασμός 22 περιλαμβάνει τα κατάλοιπα εκείνα που προκύπτουν από την παραγωγική διαδικασία, όπως η φύρα και τα οποία αποκλείεται να χρησιμοποιηθούν

παραγωγικά. Τα υπολείμματα δεν υπολογίζονται από την οικονομική μονάδα και θα μπορούσαμε να πούμε ότι αποτελούν κομμάτι της βιομηχανικής απώλειας.

### 23 «Παραγωγή σε Εξέλιξη»

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα υλικά αγαθά, όπως πρώτες ύλες ή βοηθητικά υλικά, καθώς ακόμη και άλλα στοιχεία του κόστους, όπως τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα οποία χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγική διαδικασία. Βασικό χαρακτηριστικό των στοιχείων του λογαριασμού αυτού είναι η συμμετοχή τους στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την επεξεργασία είτε μέσα στη χρήση είτε κατά τη διάρκεια της απογραφής.

### 24 «Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες – Υλικά Συσκευασίας»

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα υλικά εκείνα που αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι για την παραγωγή υλικών αγαθών. Με άλλα λόγια τα εν λόγω στοιχεία αξιοποιούνται με τέτοιο τρόπο ώστε να επιτευχθεί η κατασκευή ή επεξεργασία ή τελειοποίηση συγκεκριμένου αριθμού προϊόντων.

Επιπροσθέτως, ο λογαριασμός 24 περιλαμβάνει τα υλικά εκείνα που αποκτούνται ώστε να χρησιμοποιηθούν με αποκλειστικό σκοπό την συσκευασία και προστασία των προϊόντων. Τα υλικά αυτά είναι απαραίτητα ώστε το τελικό αγαθό να μεταφέρεται στα χέρια του αγοραστή σε άρτια κατάσταση, χωρίς να αλλοιώνεται ή να τροποποιείται το περιεχόμενο του. Τα υλικά συσκευασίας κοστολογούνται με τρόπο ενιαίο σε σχέση με το βασικό αγαθό.

### 25 «Αναλώσιμα Υλικά»

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα υλικά εκείνα που όπως αναφέρει και ο ίδιος (ο λογαριασμός) προορίζονται για ανάλωση. Έτσι, λοιπόν, εξασφαλίζεται η συντήρηση και η κάλυψη των απαραίτητων συνθηκών για την λειτουργία και προστασία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας. Με άλλα λόγια, λοιπόν, τα εν λόγω υλικά αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με κύριο σκοπό την ανάλωση τους και κατ' επέκταση την εξασφάλιση των στοιχείων αυτών που επιθυμεί η οικονομική μονάδα.

### 26 «Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων»

Ο λογαριασμός 26 αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο της οικονομικής μονάδας στην προσπάθεια βελτιστοποίησης των περιουσιακών της στοιχείων. Αναλυτικότερα, ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί όλα εκείνα τα υλικά αγαθά, τα οποία χρησιμοποιεί η

οικονομική μονάδα, με άμεσο σκοπό τη συντήρηση και την τυχόν διόρθωση ατελειών του εξοπλισμού της.

#### 28 «Είδη Συσκευασίας»

Ο λογαριασμός 28 είναι ιδιαίτερο σημαντικός καθώς παρακολουθεί τα υλικά εκείνα που χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα αποβλέποντας στη συσκευασία των προϊόντων της και κατ' επέκταση στην όσο το δυνατόν καλύτερη διανομή τους στους διαθέσιμους πελάτες της. Το περιεχόμενο του λογαριασμού αυτού είναι απαραίτητο ώστε το τελικό αγαθό να μεταφέρεται στα χέρια του αγοραστή σε άρτια κατάσταση, χωρίς να αλλοιώνεται ή να τροποποιείται.

#### 29 «Αποθέματα Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων»

##### Απογραφή αποθεμάτων:

Σε κάθε διαχειριστική χρήση, οι οικονομικές μονάδες έχουν την υποχρέωση να πραγματοποιήσουν τουλάχιστον μια φυσική (πραγματική) απογραφή των αποθεμάτων. Με άλλα λόγια, η οικονομική μονάδα οφείλει να προχωρήσει σε λεπτομερή ταξινόμηση, καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των αποθεμάτων. Τα προϊόντα που δεν βρίσκονται στο εσωτερικό της οικονομικής μονάδας, αλλά σε τρίτα πρόσωπα, καταχωρούνται και παρακολουθούνται ξεχωριστά.

##### Αποτίμηση αποθεμάτων:

Ως αποτίμηση των αποθεμάτων ορίζουμε τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων, τα οποία από αγορές και όχι από την παραγωγή (τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή αποτιμώνται με βάση τη λογιστική κόστους). Τα αποθέματα, λοιπόν, που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Ως τιμή κτήσης μπορούμε να ορίσουμε την τιμή, στην οποία αγοράζονται τα αποθέματα συμπεριλαμβανομένου και των ειδικών εξόδων, όπως μεταφορικά, δασμοί κ.λπ.. Αντίθετα ως τρέχουσα τιμή ορίζεται η τιμή, στην οποία μπορεί να αγοραστεί ένα απόθεμα κατά την ημέρα της απογραφής, ενώ ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η καθαρή τιμή στην οποία υπολογίζεται να πωληθεί το απόθεμα σε μια συγκεκριμένη στιγμή.

Για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης, η οικονομική μονάδα μπορεί να χρησιμοποιήσει τις εξής μεθόδους:

- Μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους
- Μέθοδος κυκλοφοριακού μέσου όρου ή διαδοχικών υπολοίπων
- Μέθοδος F.I.F.O.
- Μέθοδος L.I.F.O.
- Μέθοδος του βασικού αποθέματος
- Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- Μέθοδος του πρότυπου κόστους

Οι τέσσερεις πρώτοι μέθοδοι είναι οι πλέον γνωστές και διαδεδομένες και οι οποίες χρησιμοποιούνται κυρίως από τις οικονομικές μονάδες.

### Ομάδα 3 «Απαιτήσεις και Διαθέσιμα»<sup>11</sup>:

#### 30 «Πελάτες»

Ο λογαριασμός «Πελάτες» αποτελεί έναν ανοιχτό λογαριασμό χωρίς εξόφληση, ο οποίος παρακολουθεί τις απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, υπηρεσιών, δικαιωμάτων κ.λπ..

Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει υποχρεωτικούς και προαιρετικούς δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς ώστε να τηρείται μια ακριβοδίκαιη ενημέρωση και παράλληλα το λογιστικό σχέδιο να προσαρμόζεται στις ανάγκες και απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας.

Οι βασικότεροι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 30 αποτελούν οι πελάτες εσωτερικού (30.00), οι πελάτες εξωτερικού (30.01), οι προκαταβολές πελατών (30.05), οι επισφαλείς πελάτες (30.97), οι επίδικες αποφάσεις (30.99) κ.λπ..

#### 31 «Γραμμάτια Εισπρακτέα»

Ο λογαριασμός 31 παρακολουθεί τις απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες προέρχονται από τίτλους γραμματίων και συναλλαγματικών.

---

<sup>11</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

Οι δευτεροβάθμιοι και τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του 31 διαχωρίζονται σε συναλλαγματικές στο εθνικό νόμισμα και σε συναλλαγματικές σε ξένο νόμισμα.

Οι βασικότεροι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί έχουν να κάνουν με τα γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο της οικονομικής μονάδας (31.00), τα γραμμάτια που βρίσκονται στην τράπεζα με σκοπό να εισπραχθούν για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας (31.01), τα γραμμάτια που βρίσκονται στην τράπεζα ως εγγύηση π.χ. δανείου (31.02), τα γραμμάτια που δεν εξοφλήθηκαν την κατάλληλη στιγμή και πλέον βρίσκονται σε καθυστέρηση (31.03), τα γραμμάτια που έχουν μεταβιβαστεί σε τρίτους (31.04) και τα γραμμάτια που έχουν προεξοφληθεί (31.05).

Η περίπτωση του εκτοκισμού των γραμματίων εισπρακτέων δεν αποτελεί υποχρεωτική διεργασία της οικονομικής μονάδας, ωστόσο σε περίπτωση που εφαρμοστεί σε μια χρήση τότε θα πρέπει αντίστοιχα να εφαρμοστεί και στις επόμενες.

### 32 «Παραγγελίες στο Εξωτερικό»

Ο λογαριασμός αυτός είναι σε θέση να παρακολουθεί τις απαιτήσεις που αφορούν εισαγωγές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από ευρωπαϊκές χώρες.

Κατά το χρονικό διάστημα όπου θα ολοκληρωθεί η παραλαβή των εμπορευμάτων τότε οι παραγγελίες θα μεταφερθούν από τον λογαριασμό 32 στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 1 ή της ομάδας 2, ανάλογα με το εάν οι παραγγελίες αυτές αφορούν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή εμπορεύματα.

Οι σημαντικότεροι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 32 σχετίζονται με τις παραγγελίες παγίων στοιχείων (32.00) όπου στην περίπτωση αυτή ασχολούμαστε με τα εισαγόμενα από το εξωτερικό πάγια στοιχεία και τις παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων (32.01) όπου ασχολούμαστε με τα εισαγόμενα από το εξωτερικό κυκλοφορούντα στοιχεία.

### 33 «Χρεώστες Διάφοροι»

Ο λογαριασμός 33 χρεώνεται με τις απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας που δεν υπάγονται σε κανέναν άλλον λογαριασμό της ομάδας 3. Οι απαιτήσεις αυτές, λοιπόν, σχετίζονται με γεγονότα που συνδέονται με την κύρια δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και δεν καταχωρούνται σε άλλο λογαριασμό.



Πιο συγκεκριμένα, ο λογαριασμός αυτός είναι σε θέση να παρουσιάζει τις απαιτήσεις που συνδέονται με το προσωπικό, τους εταίρους και τους μετόχους, το δημόσιο με την προϋπόθεση ότι δεν εμφανίζεται ως πελάτης κ.λπ.. Επιπρόσθετα, ο λογαριασμός 33 παρακολουθεί τις επιταγές που πρέπει να εισπραχθούν.

#### 34 «Χρεόγραφα»

Ο λογαριασμός 34 παρακολουθεί επενδύσεις της οικονομικής μονάδας που αφορούν μικρά χρονικά διαστήματα. Οι επενδύσεις αυτές σχετίζονται με ομόλογα και αμοιβαία κεφάλαια. Στόχος της οικονομικής μονάδας από τη διαδικασία αυτή είναι η είσπραξη τόκων ή μερισμάτων.

Ως χρεόγραφα μπορούμε να ορίσουμε τα έγγραφα εκείνα που αξιώνουν παροχή και τα οποία μπορούν να αγοραστούν σε διαφορετική τιμή από αυτή που αναγράφεται πάνω στα ίδια.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των χρεογράφων παρακολουθούν μετοχές Α.Ε., με εξαίρεση εκείνες που κρατούνται για μεγάλο χρονικό διάστημα και αφορούν ποσοστό άνω του 10%, έντοκα γραμμάτια Ελληνικού δημοσίου, ομόλογα κ.λπ.

#### 35 «Λογαριασμοί Διαχείρισης Προκαταβολών και Πιστώσεων»

Ο λογαριασμός αυτός είναι σε θέση να παρακολουθεί κάθε διαχειριστικού χαρακτήρα απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας απέναντι σε υπαλλήλους της. Οι αναφερθέντες απαιτήσεις προκύπτουν από τις καταβολές ποσών προς τα πρόσωπα αυτά με σκοπό την εκτέλεση συγκεκριμένων έργων προς όφελος της οικονομικής μονάδας.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 35 συνήθως χρεώνονται σε πίστωση του ταμείου και πιστώνονται όταν τα πρόσωπα με τα οποία συνδέεται ο λογαριασμός αυτός υποβάλουν τα απαραίτητα δικαιολογητικά των δαπανών.

#### 36 «Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού»

Όπως και ο λογαριασμός 56, έτσι και ο λογαριασμός 36 λειτουργεί με τέτοιο τρόπο ώστε να αναμορφώνει τους λογαριασμούς του ισολογισμού στην πραγματική τους αξία κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής χρήσης.

Πιο συγκεκριμένα, ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

- Έξοδα που αφορούν επόμενη χρήση και προεξοφλούνται.

- Έσοδα που έπρεπε να εισπραχθούν τη χρήση αυτή αλλά δεν κατέστη δυνατό.
- Αγορές των αγαθών για τα οποία έχει ληφθεί το παραστατικό μέσο, όχι όμως και ο όγκος των αγαθών.
- Εκπτώσεις που αφορούν ειδικές συμφωνίες κ.λπ..

### 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα»

Ο λογαριασμός 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» παρακολουθεί την κίνηση των μετρητών που βρίσκονται στο ταμείο της οικονομικής μονάδας, αλλά και τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια, τις καταθέσεις όψεως κ.λπ..

Στην περίπτωση που πραγματοποιείται διακίνηση μετρητών από το ταμείου της οικονομικής μονάδας σε αυτού ενός υποκαταστήματος τότε χρησιμοποιείται ο διάμεσος λογαριασμός ελέγχου διακίνησης μετρητών (38.01).

Στην περίπτωση που τα χρηματικά διαθέσιμα απευθύνονται σε ξένο νόμισμα τότε μεταφέρονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς αφού πρώτα διενεργηθεί η μετατροπή της αξίας αυτών από το ξένο νόμισμα στο εθνικό νόμισμα της οικονομικής μονάδας σύμφωνα με την τελευταία αντιστοιχία των δυο αυτών νομισμάτων.

### 39 «Απαιτήσεις και Διαθέσιμα Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων»

Ομάδα 4 «Καθαρή Θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις»<sup>12</sup>:

#### 40 «Κεφάλαιο»

Ο λογαριασμός 40 περιλαμβάνει το κεφάλαιο. Σύμφωνα με τις εταιρίες, το κεφάλαιο αντιπροσωπεύει την ονομαστική αξία των μετοχών καθώς και το εταιρικό μερίδιο (Για Α.Ε. το κατώτερο όριο κεφαλαίου είναι 60.000 ευρώ, ενώ για Ε.Π.Ε. 4.500 ευρώ). Αντίθετα, για τις ατομικές επιχειρήσεις το κεφάλαιο αντιπροσωπεύει την καθαρή τους περιουσία.

Οι σημαντικότεροι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 40 είναι το καταβεβλημένο και οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών και προνομιούχων μετοχών (40.00 έως 40.03), το εταιρικό κεφάλαιο (40.06), το κεφάλαιο των ατομικών επιχειρήσεων (40.07) κ.λπ..

---

<sup>12</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

#### 41 «Αποθεματικά-Διαφορές Αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις Επενδύσεων»

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα καθαρά κέρδη, τα οποία δεν διανέμονται και ενσωματώνονται στο μετοχικό κεφάλαιο, αλλά παραμένουν εντός της οικονομικής μονάδας για λόγους ευρωστίας και εξασφάλισης, για μελλοντικές επενδύσεις και για πιθανές καλύψεις ζημιών. Επιπροσθέτως, ο λογαριασμός 41 παρακολουθεί τυχόν υπεραξίες και χρήματα που αφορούν επιχορηγήσεις.

Το ποσό του λογαριασμού αυτού δεν μπορεί να υπερβαίνει το 5% του κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας.

#### 42 «Αποτελέσματα εις Νέο»

Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα εις νέο» δείχνει τα κέρδη της οικονομικής μονάδας που κατά το τέλος της χρήσης δεν διανέμονται σε τακτικό αποθεματικό ή μερίσματα ή έκτακτα αποθεματικά.

Το ποσό που βρίσκεται στο λογαριασμό 42 παραμένει σταθερό κατά τη διάρκεια της χρήσης και πρόκειται να μεταβληθεί σε επόμενη ή επόμενες χρήσεις για την κάλυψη ζημιών ή την εισχώρηση κερδών.

#### 43 «Ποσά Προορισμένα για Αύξηση Κεφαλαίου»

Ο λογαριασμός 43 παρακολουθεί τα ποσά εκείνα που σχετίζονται με την αύξηση του εταιρικού ή αλλιώς μετοχικού κεφαλαίου.

Πιο συγκεκριμένα, τα ποσά αυτά σχετίζονται με καταθέσεις εταίρων και μετόχων, μερίσματα κ.λπ.. Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας αύξησης κεφαλαίου, το ποσό που συγκεντρώνεται μεταφέρεται στο λογαριασμό του μετοχικού κεφαλαίου.

#### 44 «Προβλέψεις»

«Προβλέψεις» είναι ένα στοιχείο του Ισολογισμού που αντιπροσωπεύει τα κεφάλαια εκείνα, τα οποία δεσμεύονται από τον λογαριασμό της «Γενικής Εκμετάλλευσης» (Λογαριασμός 80) ή τον λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης» (Λογαριασμός 86).

Σκοπός του λογαριασμού αυτού είναι η αντιμετώπιση οποιασδήποτε γνωστής ή αναμενόμενης υποχρέωσης στο μέλλον, το κόστος της οποίας δεν μπορεί να εξακριβωθεί, καταγραφθεί και προσδιορισθεί πάντα επακριβώς.

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες:

- Προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης, δηλαδή τις προβλέψεις εκείνες που σχηματίζονται με σκοπό την κάλυψη εξόδων της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν σε χρονικό σημείο ύστερα από τον σχηματισμό αυτών. Για κάθε πίστωση του λογαριασμού 44, χρεώνεται ο λογαριασμός 68 «Προβλέψεις Εκμετάλλευσης».
- Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, δηλαδή τις προβλέψεις εκείνες που σχηματίζονται με σκοπό την κάλυψη έκτακτων γεγονότων που πραγματοποιήθηκαν σε χρονικό σημείο ύστερα από τον σχηματισμό των προβλέψεων αυτών. Για κάθε πίστωση του λογαριασμού 44, πιστώνεται ο λογαριασμός 83 «Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους».

#### 45 «Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις»

«Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις» καλούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας που καταγράφονται στον Ισολογισμό και θεωρούνται απαραίτητες για την καλύτερη λειτουργία της. Οι υποχρεώσεις αυτές χαρακτηρίζονται ως μακροπρόθεσμες διότι οφείλουν να εξοφληθούν σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Τέτοιου είδους υποχρεώσεις αποτελούν η χρηματοδότηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, οι υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.λπ..

#### 48 «Λογαριασμοί συνδέσμου με τα Υποκαταστήματα»

Ο λογαριασμός 48 χρησιμοποιείται στην περίπτωση που τα υποκαταστήματα της οικονομικής μονάδας έχουν λογιστική αυτοτέλεια και δεν συνδέονται άμεσα με αυτήν.

Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τις δοσοληψίες που διενεργούνται μεταξύ του κεντρικού καταστήματος και των υποκαταστημάτων. Η ανάπτυξη αυτού είναι ελεύθερη και ως εκ τούτου υπάρχει η δυνατότητα κάλυψης των εκάστοτε αναγκών.

#### 49 « Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων»

#### Ομάδα 5 «Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις»<sup>13</sup>:

#### 50 «Προμηθευτές»

---

<sup>13</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

Ο λογαριασμός αυτός αποτελεί μια ανοικτή βραχυπρόθεσμη υποχρέωση της οικονομικής μονάδας, η οποία αποδεικνύεται με ένα τιμολόγιο πώλησης και έχει αόριστη δέσμευση. Ο λογαριασμός 50 μπορεί να κλείσει μέσω χρέωσης, δηλαδή μέσω της εξόφλησης των προμηθευτών με μετρητά ή γραμμάτια ή επιταγές.

Στους δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς του 50 μπορεί να συναντήσει κανείς τους προμηθευτές εσωτερικού και εξωτερικού με τους οποίους συνεργάζεται η οικονομική μονάδα, καθώς επίσης το Ελληνικό Δημόσιο, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τυχόν προκαταβολές ή εγγυήσεις κ.λπ..

#### 51 «Γραμμάτια Πληρωτέα»

Ο λογαριασμός 51 παρακολουθεί τις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας στο εθνικό ή ξένο νόμισμα απέναντι σε τίτλους γραμματίων και συναλλαγματικών.

Η κίνηση του λογαριασμού αυτού έχει να κάνει ως εξής. Πιστώνεται κάθε φορά που η οικονομική μονάδα αποδέχεται και εκδίδεται συναλλαγματική ή γραμμάτιο, ενώ αντίθετα χρεώνεται όταν αυτού του είδους οι υποχρεώσεις μειώνονται και εξοφλούνται.

Ένα στοιχείο που εμφανίζεται συχνά στην περίπτωση λογιστικής εγγραφής σχετικά με το λογαριασμό 51 είναι ο τόκος, ο οποίος εμφανίζεται μέσω του λογαριασμού 65.

#### 52 «Τράπεζες- Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων»

Ο λογαριασμός 52 παρακολουθεί τις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας απέναντι σε τράπεζες. Οι υποχρεώσεις αυτές αφορούν κάθε είδους τραπεζικές χρηματοδοτήσεις και καλούνται βραχυπρόθεσμες διότι πρέπει να εξοφληθούν σε χρονικό διάστημα μικρότερο από τη λήξη της επόμενης περιόδου.

Σε περίπτωση συναλλαγματικών διαφορών, τότε η διαφορά που προκύπτει καταχωρείται στο λογαριασμό 81 (ή το λογαριασμό 16 σε περίπτωση που η διαφορά αυτή αφορά πάγια στοιχεία).

Σε περίπτωση που η λήψη βραχυπρόθεσμου δανείου συνοδεύεται με υποθήκη τότε εκτός από τη λογιστική εγγραφή του δανείου πραγματοποιείται και η λογιστική εγγραφή της υποθήκης μέσω των λογαριασμών τάξεως.

#### 53 «Πιστωτές Διάφοροι»

Ο λογαριασμός 53 πιστώνεται με τις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας που δεν υπάγονται σε κανέναν άλλον λογαριασμό της ομάδας 5. Οι υποχρεώσεις αυτές, λοιπόν, σχετίζονται με γεγονότα που συνδέονται με την κύρια δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και δεν καταχωρούνται σε άλλο λογαριασμό.

Οι σημαντικότεροι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 53 είναι οι καθαρές αποδοχές του προσωπικού (53.00), τυχόν μερίσματα (53.01), επιταγές πληρωτέες (53.90) κ.λπ.

#### 54 «Υποχρεώσεις από Φόρους- Τέλη»

Ο λογαριασμός 54 λειτουργεί με τέτοιο τρόπο ώστε να εμφανίζει τις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας που αφορούν φόρους και τέλη προς το δημόσιο και διάφορους άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Ο σημαντικότερος δευτεροβάθμιος λογαριασμός του 54 είναι ο 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας», ο οποίος αποτελεί έναν έμμεσο φόρο που επιβάλλεται στις πωλήσεις και επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε κάθε είδους συναλλαγή και με τη λήξη της περιόδου η διαφορά μεταξύ του Φ.Π.Α. εκροών (πωλήσεις) και του Φ.Π.Α εισροών (αγορές και δαπάνες) αποδίδεται στο δημόσιο.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας αποδίδεται κάθε μήνα για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο, ενώ κάθε τρίμηνο για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο.

#### 55 «Ασφαλιστικοί Οργανισμοί»

Ο λογαριασμός αυτός είναι σε θέση να παρακολουθήσει τις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας απέναντι σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Κάνοντας λόγο για ασφαλιστικούς οργανισμούς αναφερόμαστε τόσο σε κύριους όσο και σε επικουρικούς οργανισμούς. Τέτοιου είδους υποχρεώσεις αποτελούν οι εισφορές του εργοδότη, καθώς επίσης οι κρατήσεις στους εργαζομένους.

#### 56 «Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού»

Όπως και ο λογαριασμός 36, έτσι και ο λογαριασμός 56 λειτουργεί με τέτοιο τρόπο ώστε να αναμορφώνει τους λογαριασμούς του ισολογισμού στην πραγματική τους αξία κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής χρήσης.

Πιο συγκεκριμένα, ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

- Έσοδα που αφορούν την επόμενη χρήση και προεισπράττονται.
- Έξοδα που έπρεπε να πληρωθούν τη συγκεκριμένη χρήση αλλά δεν κατέστη δυνατό.
- Αγορές των αγαθών για τα οποία δεν έχει ληφθεί παραστατικό μέσο
- Εκπτώσεις που αφορούν ειδικές συμφωνίες κ.λπ..

#### 58 «Λογαριασμός Περιοδικής Κατανομής»

Ο λογαριασμός αυτός τηρείται προαιρετικά. Αναλυτικότερα, ο λογαριασμός 58 έχει ως στόχο τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας σε βραχυπρόθεσμο χρονικό διάστημα. Για το σκοπό αυτό, η οικονομική μονάδα λαμβάνει υπ' όψη τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7, 8 (λογαριασμοί 80, 81, 82, 83, 84, 85).

Το αποτέλεσμα που προκύπτει δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως απολύτως ακριβές, αλλά περισσότερο ως κατά προσέγγιση αποτέλεσμα. Η ενημέρωση σχετικά με το βραχυπρόθεσμο αυτό αποτέλεσμα είναι ιδιαίτερα σημαντικό καθώς μπορεί να βοηθήσει την οικονομική μονάδα στην λήψη αποφάσεων.

#### Ομάδα 6 «Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος»<sup>14 15</sup>:

##### 60 «Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού»

Στο λογαριασμό 60 παρακολουθούνται όλα εκείνα τα έξοδα που δίνονται από την οικονομική μονάδα προς τους υπαλλήλους και γενικότερα το προσωπικό που χρησιμοποιεί τακτικά για την ομαλή λειτουργία της. Με άλλα λόγια, ο λογαριασμός αυτός απευθύνεται στα έξοδα της οικονομικής μονάδας ως προς τα άτομα που απασχολούνται με σύμβαση μισθωμένης εργασίας. Τέτοιου είδους έξοδα είναι οι μισθοί, τα ημερομίσθια, τα επιδόματα, τα δώρα κ.λπ..

Ο λογαριασμός συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένους ορισμούς, όπως ακαθάριστες αποδοχές (συνολικό ποσό αμοιβής που δίνεται στον εργαζόμενο), κρατήσεις (ποσά που παρακρατούνται από τις ακαθάριστες αποδοχές για ασφαλιστικά ταμεία και φόρο μισθωτών υπηρεσιών), καθαρές αποδοχές (ποσό που εισπράττει ο εργαζόμενος μετά τις απαραίτητες

<sup>14</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

<sup>15</sup> Κοντάκος Α., (2006), Γενική Λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις «ΕΛΛΗΝ»

αφαιρέσεις), φόρος μισθωτών υπηρεσιών (φόρος που προκύπτει με βάση το εισόδημα και παρακρατείται από τον εργοδότη), ασφαλιστικοί οργανισμοί (υποχρέωση τόσο του εργοδότη όσο και του εργαζόμενου με σκοπό την ύπαρξη ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης και συνταξιοδότησης) και εργοδοτική εισφορά (συμμετοχή εργοδότη στα ασφαλιστικά ταμεία).

#### 61 «Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων»

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί όλα εκείνα τα είδη των αμοιβών που συνδέονται με πρόσωπα τρίτα προς την οικονομική μονάδα, δηλαδή πρόσωπα που δεν απασχολούνται σε μόνιμη ή προσωρινή βάση από την ίδια μέσω σύμβασης εξαρτημένης εργασίας.

Επιπροσθέτως, περιλαμβάνονται τα ποσά εκείνα που αφορούν τρίτα πρόσωπα και πιο συγκεκριμένα παραχώρηση από τα πρόσωπα αυτά των δικαιωμάτων χρήσης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας ή ειδικών σημάτων κ.λπ.

Με άλλα λόγια, λοιπόν, ο λογαριασμός 61 περιλαμβάνει τα ποσά εκείνα που παρέχονται από την οικονομική μονάδα προς ελεύθερους επαγγελματίες ή φυσικά και νομικά πρόσωπα. Τα παραπάνω πρόσωπα δεν ανήκουν στο προσωπικό της οικονομικής μονάδας αλλά συνεργάζονται εξωτερικά με την ίδια.

#### 62 «Παροχές Τρίτων»

Ο λογαριασμός 62 περιλαμβάνει τις δαπάνες της οικονομικής μονάδας προς επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας (δαπάνες νερού, ηλεκτρικού, τηλεπικοινωνιών κ.λπ.).

Επιπροσθέτως, παρακολουθούνται τα ποσά που αφορούν ασφάλιστρα, ενοίκια μίσθωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων, όλων των ειδών αποθήκευτρα, καθώς επίσης και το κόστος για την επισκευή και συντήρηση στοιχείων που ανήκουν στο Ενεργητικό.

Σε κάθε λογιστική εγγραφή που αφορά το λογαριασμό 62 πρέπει να προστεθεί (εάν αυτό είναι απαραίτητο) και το κατάλληλο ποσό που αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας

#### 63 «Φόροι – Τέλη»

Ο λογαριασμός αυτός είναι σε θέση να παρακολουθήσει τις πληρωμές εκείνες που αποσκοπούν στην εξόφληση φόρων προς το δημόσιο.

Παρόλα αυτά, ο λογαριασμός αυτός δεν παρακολουθεί μια σειρά από φόρους, όπως

- Τα ποσά που αφορούν το φόρο εισοδήματος.



- Τα ποσά φόρων που αφορούν προηγούμενες χρήσεις και για το σκοπό αυτό παρακολουθούνται στον κατάλληλο λογαριασμό της ομάδας 8 (82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων»).
- Τυχόν πρόστιμα, ποινές και φόρους που αφορούν έκτακτα γεγονότα και ως εκ τούτου παρακολουθούνται στον αντίστοιχο λογαριασμό της ομάδας 8 (81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα»).
- Το χαρτόσημο, για το οποίο υπάρχει ειδικός λογαριασμός στην ομάδα 6 (65.07 «Χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων»)
- Δασμοί και φόροι που αφορούν αγορές είτε αποθεμάτων είτε παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 2 και 1 αντίστοιχα.

#### 64 «Διάφορα Έξοδα»

Ο λογαριασμός 64 παρακολουθεί όλα εκείνα τα έξοδα που σχετίζονται με την ομαλή λειτουργία της οικονομικής μονάδας και τα οποία δεν καταχωρούνται σε κανέναν άλλο λογαριασμό της ομάδας 6.

Τέτοιου είδους έξοδα είναι τα καύσιμα, εισιτήρια μετακίνησης, διαφημίσεις κ.λπ.

#### 65 « Τόκοι και Συναφή Έξοδα»

Ο λογαριασμός 65 περιλαμβάνει όλα εκείνα τα ποσά των τόκων και γενικότερα των εξόδων που αφορούν δάνεια και χρηματικά κεφάλαια και τα οποία έχει λάβει η οικονομική μονάδα με απώτερο σκοπό την επίτευξη των στόχων της. Επιπροσθέτως, στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται ακόμη και τα ποσά εκείνα που σχετίζονται με προμήθειες.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι τα χρηματικά αυτά ποσά πηγάζουν κυρίως από τράπεζες καθώς και φυσικά και νομικά πρόσωπα, χωρίς αυτό να συνεπάγεται με παράνομες συμφωνίες.

Παραδείγματα σχετικά με τόκους και συναφή έξοδα αποτελούν οι τόκοι που αφορούν παροχές σε ομολογιούχους, τόκοι από συμβάσεις Factoring, έξοδα που αφορούν χρηματοδοτήσεις κ.λπ.

#### 66 «Αποσβέσεις Παγίων Ενσωματωμένων στο Λειτουργικό Κόστος»

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τις τακτικές αποσβέσεις, δηλαδή το έξοδο που εκπίπτει από τα έσοδα της οικονομικής μονάδας και αφορά την φθορά και απαξίωση των παγίων περιουσιακών στοιχείων εξαιτίας της συστηματικής τους λειτουργίας και της χρονικής τους παλαίωσης.

Οι αποσβέσεις αυτές ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος και όπως γίνεται κατανοητό μειώνει την αξία των παγίων. Σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Ν.4110/2013, τα ποσοστά της ετήσιας απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι δεδομένα και πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη από την οικονομική μονάδα. Έτσι παρέχεται μια καλύτερη, ακριβοδίκαιη και στα πραγματικά δεδομένα εικόνα σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία της ίδιας.

Η απόσβεση υπολογίζεται με βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής της, δηλαδή τη διάρκεια εκείνη που το πάγιο χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα. Στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του το πάγιο παραμένει με την υπολειμματική του αξία, δηλαδή την αξία που παραμένει σε αυτό ως άχρηστο υλικό, ενώ μπορεί να υπολογιστεί και η αποσβεστέα αξία, δηλαδή η αξία του παγίου που αποσβέστηκε καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Σε περίπτωση που κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, το πάγιο έχει μηδενική υπολειμματική αξία τότε διατηρείται αξία μνήμης 0,01€ έτσι ώστε να φανερώνεται ότι το πάγιο ανήκει στην οικονομική μονάδα και επιπλέον έχει αποσβεστεί σε απόλυτο βαθμό.

#### 68 «Προβλέψεις Εκμετάλλευσης»

Στο λογαριασμό 68 καταχωρούνται οι τακτικές προβλέψεις, δηλαδή τα ποσά που παρακρατούνται με σκοπό την κάλυψη ορισμένων εξόδων που ενδέχεται να πραγματοποιηθούν στο άμεσο μέλλον, όπως αποζημιώσεις στο προσωπικό λόγω εξόδου από την υπηρεσία ή την κάλυψη ζημιάς για λόγους όπως η υποτίμηση των στοιχείων του Ενεργητικού.

Παρόλα αυτά, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να προβλεφθεί με ακρίβεια ούτε το χρονικό σημείο, στο οποίο θα υπάρξει η εν λόγω ζημιά ούτε το μέγεθος της ενδεχόμενης αυτής ζημιάς και ως εκ τούτου οι προβλέψεις υπολογίζονται κατ' αναλογία.

Οι κρατήσεις που αφορούν κινδύνους εκμετάλλευσης σχετίζονται με το λογαριασμό 68. Για κάθε χρέωση του λογαριασμού αυτού πιστώνεται ο λογαριασμός 44 «Προβλέψεις».

#### 69 «Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων»

Ομάδα 7 «Οργανικά Έσοδα Κατ' είδος»<sup>16 17</sup>:

70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων»

Στο λογαριασμό 70 πραγματοποιείται η παρακολούθηση των πωλήσεων που αφορούν τα εμπορεύματα της οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αυτός έχει άμεση σχέση με το λογαριασμό 20 «Εμπορεύματα».

Αναλυτικότερα, σε περίπτωση πώλησης, το αντίτιμο που εισπράττεται θεωρείται έσοδο και η πώληση που γίνεται είναι πραγματοποιημένη όταν και μόνο τα εμπορεύματα απομακρύνονται από την αποθήκη. Αντίθετα, το αντίτιμο που αφορά πωλήσεις εμπορευμάτων, χωρίς όμως την απομάκρυνση αυτών από τις αποθήκες, δεν θεωρείται ως έσοδο και δεν χρησιμοποιείται ο λογαριασμός της ομάδας 7.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί η σημασία των αντίθετων υπολογαριασμών του λογαριασμού 70, 70.95 «Επιστροφές πωλήσεων» και 70.98 «Εκπτώσεις πωλήσεων», οι οποίοι κινούνται αντίθετα από την ομάδα 7 (δηλαδή χρεώνονται αντί να πιστώνονται) και λειτουργούν με τέτοιο τρόπο ώστε να μειώνεται η αξία των πωλήσεων για τα αγαθά εκείνα που επιδέχονται έκπτωση ή επιστρέφονται στην οικονομική μονάδα.

71 «Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών»

Ο λογαριασμός 71 είναι σε θέση να παρακολουθήσει τις πωλήσεις, οι οποίες αφορούν υλικά αγαθά που κατασκευάζονται, παρασκευάζονται, συναρμολογούνται και γενικότερα σχετίζονται με την παραγωγική δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αυτός έχει άμεση σχέση με το λογαριασμό 21 «Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή».

Επιπροσθέτως, αξίζει να σημειωθεί ότι ο λογαριασμός αυτό δέχεται στην πίστωση του τα ποσά που αφορούν έσοδα από τη δραστηριότητα των εστιατορίων και των χώρων διασκέδασης, όπως τα μπαρ (Γνωμ. 209/2146/1994).

72 «Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και Άχρηστου Υλικού»

---

<sup>16</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

<sup>17</sup> Κοντάκος Α., (2006), Γενική Λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις «ΕΛΛΗΝ»

Στο λογαριασμό 72 συγκεντρώνονται οι πωλήσεις της οικονομικής μονάδας που σχετίζονται με:

- Εμπορεύματα και προϊόντα, τα οποία παρέμειναν για μεγάλο χρονικό διάστημα στις αποθήκες αυτής και πλέον έχουν χάσει την αξία τους.
- Υπολείμματα της παραγωγής, όπως φύρα και γενικότερα άχρηστα υλικά.
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες.
- Υλικά και είδη συσκευασίας.
- Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων.
- Αναλώσιμα υλικά.

Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων λογαριασμών του λογαριασμού 72 γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να εξυπηρετείται η λειτουργία της οικονομικής μονάδας, χωρίς ωστόσο να χάνεται η εύλογη και κατανοητή παρακολούθηση των αναφερόμενων πωληθέντων στοιχείων.

### 73 «Πωλήσεις υπηρεσιών»

Ο λογαριασμός 73 απευθύνεται αποκλειστικά στις οικονομικές μονάδες που παρέχουν υπηρεσίες και ως εκ τούτου δεν χρησιμοποιούν κανέναν άλλο λογαριασμό της ομάδας 7. Τα έσοδα, λοιπόν, από την παροχή των υπηρεσιών καταχωρούνται στο λογαριασμό αυτό, ενώ εάν δεν συμβεί αυτό τότε τα αντίστοιχα αυτά έσοδα υπάγονται στο λογαριασμό 75 «Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών».

Η λειτουργία του λογαριασμού 73 είναι ανάλογη με αυτή του λογαριασμού 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων».

Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, χωρίς την απαίτηση καταβολής αντιτίμου, η οικονομική μονάδα δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση του Φ.Π.Α. επί της κανονικής αξίας των εν λόγω υπηρεσιών και για το σκοπό αυτό εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο επέχει θέση αυτοπαράδοσης.

### 74 «Επιχορηγήσεις και Διάφορα Άλλα Έσοδα Πωλήσεων»

Ο λογαριασμός 74 παρακολουθεί τα έσοδα εκείνα που προκύπτουν από τη συμμετοχή του κράτους και τον κρατικό προϋπολογισμό. Πιο συγκεκριμένα, τα έσοδα του λογαριασμού αυτού σχετίζονται με επιχορηγήσεις ή επιστροφές φόρων, τόκων και δασμών, τα οποία επιτυγχάνονται μέσω διακρατικών συμφωνιών. Με άλλα λόγια, οι συγκεκριμένες πηγές εσόδων είναι αποτελέσματα κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής.

Η λειτουργία του λογαριασμού 74 είναι ανάλογη με αυτή του λογαριασμού 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων».

#### 75 «Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών»

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται όλα εκείνα τα έσοδα, τα οποία δεν αφορούν τη κύρια ασχολία της οικονομικής μονάδας, αλλά συνδέονται με το αντικείμενο της δραστηριότητας της. Για το λόγο αυτό, τα έσοδα που προκύπτουν ονομάζονται έσοδα παρεπόμενων ασχολιών.

Σε περίπτωση που προκύπτουν έσοδα από την κύρια δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και τα οποία δεν σχετίζονται με πωλήσεις ή έσοδα κεφαλαίων, τότε η αξία των εσόδων αυτών καταχωρείται στο λογαριασμό 73 «Πωλήσεις υπηρεσιών» και όχι στο λογαριασμό 75.

Η λειτουργία του λογαριασμού 75 είναι ανάλογη με αυτή του λογαριασμού 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων».

#### 76 «Έσοδα Κεφαλαίων»

Ο λογαριασμός 76 παρακολουθεί κάθε μορφής τόκους που εισπράττονται από την οικονομική μονάδα. Τα έσοδα που προκύπτουν αφορούν τοποθετήσεις κεφαλαίων σε συμμετοχές, χρεόγραφα και δάνεια σε πρόσωπα τρίτα προς την οικονομική μονάδα. Πιο συγκεκριμένα, τα ποσά αυτά μπορεί να προέρχονται από καταθέσεις, γραμμάτια, επιταγές κ.λπ..

Σε περίπτωση όπου τα έσοδα που καταχωρούνται στο λογαριασμό 76 σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, τότε οι αντίστοιχες αξίες πρέπει να καταχωρηθούν στους λογαριασμούς 70, 71, 72 ή 73, ανάλογα με το αντικείμενο δραστηριότητας αυτής.

Η λειτουργία του λογαριασμού 76 είναι ανάλογη με αυτή του λογαριασμού 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων».

## 78 «Ιδιοπαραγωγή Παγίων- Τεκμαρτά Έσοδα από Αυτοπαραδόσεις ή Καταστροφές Αποθεμάτων»

Ο λογαριασμός 78 είναι σε θέση να παρακολουθήσει τα κατά τεκμήριο έσοδα από ιδιοκατασκευές παγίων μιας οικονομικής μονάδας ή από αυτοπαραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών σε πρόσωπα που ανήκουν στο εσωτερικό της.

Ο λογαριασμός 78 πιστώνεται με χρέωση του οικείου λογαριασμού για τον οποίο γίνεται η ιδιοπαραγωγή παγίων με βάση το κόστος παραγωγής των αντίστοιχων στοιχείων. Το κόστος αυτό υπολογίζεται χάρη στη χρήση των λογαριασμών της ομάδας 9 «Λογιστική Αναλυτικής Εκμετάλλευσης ή Λογιστική Κόστους»

Επιπροσθέτως, μέσω του λογαριασμού 78.10 «Έσοδα από Ιδιόχρηση Αποθεμάτων» περιλαμβάνεται η αξία των αποθεμάτων που παρέχονται στον επιχειρηματία με τη μορφή απολήψεων, δώρων, δωρεάν δειγμάτων, καταστροφών, απωλειών κ.λπ.. Ακόμη γίνεται λόγος και για την αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων αποθεμάτων που λειτουργούν ως πάγια περιουσιακά στοιχεία.

## 79 «Οργανικά Έσοδα Κατ' είδος Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων»

### Ομάδα 8 «Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων»<sup>18</sup>:

#### Λογαριασμός 80 «Γενική Εκμετάλλευση»

Ο λογαριασμός 80 κινείται μια και μόνο φορά στο τέλος της χρήσης. Ο λογαριασμός αυτός σε συνδυασμό με τον λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσης» αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ο λογαριασμός της «Γενική Εκμετάλλευσης» διακρίνεται σε δυο μορφές οικονομικού αποτελέσματος:

- 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης»: Προσδιορίζεται το καθαρό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης, το οποίο διακρίνεται στο καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης (σε περίπτωση που έχουμε πιστωτικό υπόλοιπο) και την καθαρή ζημιά εκμετάλλευσης (σε περίπτωση που έχουμε χρεωστικό υπόλοιπο).

---

<sup>18</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

- 80.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης»: Προσδιορίζεται το δεύτερο οικονομικό αποτέλεσμα της γενικής εκμετάλλευσης, το οποίο προκύπτει από τη μεταφορά του καθαρού αποτελέσματος εκμετάλλευσης (Λογαριασμός 80.00), αλλά και την καταχώρηση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εσόδων και εξόδων. Έτσι, προκύπτει το μικτό κέρδος εκμετάλλευσης (σε περίπτωση που έχουμε πιστωτικό υπόλοιπο) ή η μικτή ζημιά εκμετάλλευσης (σε περίπτωση που έχουμε χρεωστικό υπόλοιπο). Σε κάθε περίπτωση το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού μεταφέρεται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσης».

Ο λογαριασμός 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται:

- Με την αξία των αρχικών αποθεμάτων.
- Με την αξία των αγορασθέντων αποθεμάτων.
- Με την αξία των δεδουλευμένων οργανικών εξόδων κατ' είδος (Ομάδα 6).
- Σε περίπτωση που έχουμε καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης, με το αντίστοιχο ποσό σε πίστωση του λογαριασμού 80.01.

Πιστώνεται:

- Με την αξία των τελικών αποθεμάτων (δηλαδή τα αποθέματα που έχουν απομείνει στο τέλος της χρήσης).
- Με την αξία των δεδουλευμένων οργανικών εσόδων κατ' είδος (Ομάδα7).
- Σε περίπτωση που έχουμε καθαρή ζημιά εκμετάλλευσης, με το αντίστοιχο ποσό σε χρέωση του λογαριασμού 80.01.

Ο λογαριασμός 80.01 «Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται:

- Με την καθαρή ζημιά εκμετάλλευσης σε πίστωση του λογαριασμού 80.00.
- Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα σε πίστωση του λογαριασμού 80.03.

- Τα μικτά κέρδη εκμετάλλευσης σε πίστωση του λογαριασμού 86.00.00 «Μικτά Αποτελέσματα».

Πιστώνεται:

- Με το καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης σε χρέωση του λογαριασμού 80.00.
- Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα σε χρέωση των τριτοβάθμιων λογαριασμών του 80.02.
- Τη μικτή ζημιά εκμετάλλευσης σε χρέωση του λογαριασμού 86.00.00 «Μικτά Αποτελέσματα».

#### Λογαριασμός 81 «Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα»

Ο λογαριασμός 81 παρακολουθεί όλα εκείνα τα έξοδα και έσοδα που δεν προκύπτουν από την ομαλή λειτουργία της οικονομικής μονάδας, αλλά αφορούν έκτακτες πράξεις και γεγονότα.

Σε περίπτωση που το λογιστικό σχέδιο δεν ανταποκρίνεται στα έκτακτα και ανόργανα γεγονότα που συμβαίνουν στην οικονομική μονάδα τότε η ίδια έχει τη δυνατότητα δημιουργίας υπολογαριασμών με σκοπό την κάλυψη των αναγκών της.

Στο τέλος της χρήσης, το υπόλοιπο του λογαριασμού 81 μεταφέρεται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσης».

#### Λογαριασμός 82 «Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων»

Ο λογαριασμός 82 περιλαμβάνει τα έσοδα και τα έξοδα που δεν συνδέονται με την τρέχουσα χρήση, αλλά με γεγονότα προηγούμενων χρήσεων. Παρόλα αυτά το γεγονός ότι δεν εξοφλήθηκαν ή εισπράχθηκαν αντίστοιχα στην αναλογούσα χρήση, αυτόματα τα εισάγει στο λογαριασμό 82 «Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων».

Σε περίπτωση που το λογιστικό σχέδιο δεν καλύπτει τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας, υπάρχει η δυνατότητα δημιουργίας τριτοβάθμιων λογαριασμών.

Στο τέλος της χρήσης, το υπόλοιπο του λογαριασμού 82 μεταφέρεται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσης».

#### Λογαριασμός 83 «Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους»



Ο λογαριασμός 83 παρακολουθεί τα ποσά, τα οποία αφορούν προβλέψεις που έχουν διενεργηθεί και οι οποίες σχετίζονται με έκτακτα γεγονότα και όχι με γεγονότα για τα οποία η οικονομική μονάδα θα έπρεπε να προβλέψει. Για το λόγο αυτό, χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 83 και όχι ο λογαριασμός 68 «Προβλέψεις Εκμετάλλευσης».

Στο τέλος της χρήσης, οι σχηματιζόμενες προβλέψεις επιδέχονται αναπροσαρμογές με βάση τις εκάστοτε υπάρχουσες συνθήκες. Σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης των προβλέψεων ή ύπαρξης μικρότερων προβλέψεων σε σχέση με τη προηγούμενη χρήση τότε η διαφορά μεταφέρεται στο λογαριασμό 84.

Στο τέλος της χρήσης, το υπόλοιπο του λογαριασμού 83 μεταφέρεται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσης».

#### Λογαριασμός 84 «Έσοδα από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων»

Ο λογαριασμός 84 περιλαμβάνει τα έσοδα που προκύπτουν από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, τα ποσά των οποίων δεν αξιοποιήθηκαν από την οικονομική μονάδα κατά το παρελθόν.

Τα ποσά που μεταφέρονται στο λογαριασμό αυτό μπορεί να προέρχονται είτε από το λογαριασμό 68 είτε από το λογαριασμό 83.

Στο τέλος της χρήσης, το υπόλοιπο του λογαριασμού 84 μεταφέρεται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσης».

#### Λογαριασμός 85 «Αποσβέσεις Παγίων Μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος»

Ο λογαριασμός 85 παρακολουθεί τις αποσβέσεις εκείνες που δεν σχετίζονται με τις τακτικές αποσβέσεις. Με άλλα λόγια, ο λογαριασμός αυτός αφορά τις πρόσθετες αποσβέσεις που οφείλουν την ύπαρξη τους σε έκτακτα γεγονότα, όπως παραδείγματος χάρη η ψήφιση κείμενης νομοθεσίας.

Στο τέλος της χρήσης, το υπόλοιπο του λογαριασμού 85 μεταφέρεται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσης».

#### Λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα Χρήσης»

Όπως και ο λογαριασμός 80 «Γενική Εκμετάλλευση», έτσι και ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα Χρήσης» κινείται μόνο στο τέλος της χρήσης και βοηθάει στην κατάρτιση

της κατάστασης των αποτελεσμάτων χρήσης. Ο λογαριασμός αυτός είναι σημαντικός καθώς χάρη σε αυτόν προσδιορίζονται τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα που διενεργήθηκαν από την κύρια και όχι μόνο δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα Χρήσης» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται:

- Με τις μικτές ζημιές εκμετάλλευσης σε πίστωση του 80.01.
- Με τα λειτουργικά έξοδα που αφορούν τη διοίκηση, την έρευνα και ανάπτυξη και τη διάθεση σε πίστωση των κατώτερων λογαριασμών του 80.02.
- Με τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία βρίσκονται στη χρέωση και για το λόγο αυτό δέχονται πιστώσεις και κλείνουν.
- Με τα ενδεχόμενα καθαρά κέρδη σε πίστωση του λογαριασμού 88.00 «Καθαρά Κέρδη Χρήσης».

Πιστώνεται:

- Με τα μικτά κέρδη εκμετάλλευσης σε χρέωση του 80.01.
- Με τα έσοδα της εκμετάλλευσης σε χρέωση των κατώτερων λογαριασμών του 80.03.
- Με τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία βρίσκονται στην πίστωση και για το λόγο αυτό δέχονται χρεώσεις και κλείνουν.
- Με την ενδεχόμενη καθαρή ζημιά σε χρέωση του λογαριασμού 88.00 «Καθαρή Ζημιά Χρήσης».

Στη συνέχεια και όπως διαπιστώνεται παραπάνω, το τελικό ποσό που προκύπτει στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσης» μεταφέρεται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 88 «Αποτελέσματα προς Διάθεση». Στη συνέχεια, ανάλογα με τις επιθυμίες της οικονομικής μονάδας μπορεί να μετατραπεί σε αποθεματικό, μερίσματα, αποτέλεσμα εις νέο κ.λπ.

Λογαριασμός 88 «Αποτελέσματα προς Διάθεση»

Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί με τέτοιο τρόπο ώστε να συγκεντρώνονται σε αυτόν τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης, τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, οι ζημιές προηγούμενων χρήσεων, των διαφορών που σχετίζονται με τους φορολογικούς ελέγχους και τέλος των αποθεματικών που είναι προς διάθεση.

Ο αντίστοιχος πίνακας των αποτελεσμάτων προς διάθεση είναι υποχρεωτικό να δημοσιευτεί μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης.

#### Λογαριασμός 89 «Ισολογισμός»

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται στο τέλος της χρήσης και λειτουργεί με τέτοιο σκοπό ώστε να κλείσουν όλοι εκείνοι οι λογαριασμοί που έχουν ανοιχτό υπόλοιπο.

Πιο συγκεκριμένα, στο τέλος της χρήσης, ο λογαριασμός του ισολογισμού χρεώνεται με τα ποσά των λογαριασμών αυτών που έχουν χρεωστικό υπόλοιπο και πιστώνεται με τα ποσά των λογαριασμών αυτών που έχουν πιστωτικό υπόλοιπο.

Με την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, ο λογαριασμός 89 λειτουργεί ακριβώς αντίθετα. Με άλλα λόγια, ο λογαριασμός του ισολογισμού χρεώνεται με τα υπόλοιπα των πιστωτικών λογαριασμών με πίστωση του καθένα από αυτούς (τους λογαριασμούς) και πιστώνεται με τα υπόλοιπα των χρεωστικών λογαριασμών με χρέωση του καθένα από αυτούς (τους λογαριασμούς).

#### Ομάδα 9 «Λογιστική Αναλυτικής Εκμετάλλευσης ή Λογιστική Κόστους»<sup>19</sup>:

Το δεύτερο αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα έχει να κάνει με τη λογιστική αναλυτικής εκμετάλλευσης ή αλλιώς τη λογιστική κόστους.

Αντικείμενο του λογιστικού αυτού κυκλώματος είναι η ο προσδιορισμός του κόστους των τελικών φορέων του κόστους, των ενδιάμεσων φορέων του κόστους και των λειτουργιών.

Τα λογιστικά αντικείμενα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης είναι τα εξής:

- Η θέση και η κίνηση των αποθεμάτων (Λογαριασμός 94)
- Το κόστος των λειτουργιών (Λογαριασμός 92), των κατεργασιών και των προϊόντων (Λογαριασμός 93)

---

<sup>19</sup> Κοντάκος Α., (2006), Γενική Λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις «ΕΛΛΗΝ»

- Τα αναλυτικά αποτελέσματα της εκμετάλλευσης (Λογαριασμοί 96 και 98)

Για το σκοπό αυτό, οι βασικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, οι οποίοι λειτουργούν στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης είναι οι λογαριασμοί 90, 92, 93, 94, 96 και 98.

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα επιθυμεί τη χρησιμοποίηση της ομάδας αυτής τότε είναι σε θέση να αναπτύξει εκείνους τους λογαριασμούς που καλύπτουν και εξυπηρετούν τις ανάγκες της. Όπως είπαμε και παραπάνω, η οικονομική μονάδα δεν έχει την υποχρέωση τήρησης των λογαριασμών της ομάδας 9. Σε περίπτωση, όμως, που η ίδια αποφασίσει να αναπτύξει εκείνες τις διαδικασίες που σχετίζονται με έναν λογαριασμό της ομάδας αυτής τότε αυτομάτως έχει την υποχρέωση ενημέρωσης του αντίστοιχου αυτού λογαριασμού.

Η ενημέρωση των λογαριασμών της ομάδας 9 μπορεί να διενεργείται συγκεντρωτικά στο τέλος του κάθε μήνα. Με τον τρόπο αυτό αποφεύγεται η συστηματική καταγραφή της κίνησης των αντίστοιχων λογαριασμών.

#### 90 «Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί»

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται με σκοπό τη μεταφορά των λογιστικών δεδομένων από το λογιστικό κύκλωμα της «Γενικής Λογιστικής» στο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 9. Με άλλα λόγια, ο λογαριασμός 90 αποτελεί τη γέφυρα για τη σύνδεση των δυο αυτών λογιστικών κυκλωμάτων.

Ο λογαριασμός 90 δέχεται στη χρέωση του τα έσοδα και στη πίστωση του τα έξοδα και τα αποθέματα όπως αυτά μεταφέρονται από το αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της «Γενικής λογιστικής». Πιο συγκεκριμένα, ο λογαριασμός αυτός δέχεται στη χρέωση και την πίστωση του τα ποσά των λογαριασμών των αντίστοιχων ομάδων 2, 6, 7 και 8 (Λογαριασμοί 81, 82, 83, 84, 85).

#### 91 «Ανακατάταξη Εξόδων, Αγορών και Εσόδων»

#### 92 «Κέντρα (Θέσεις) Κόστους»

Αντικείμενο του λογαριασμού αυτού είναι η παρακολούθηση του κόστους λειτουργίας των τμημάτων της οικονομικής μονάδας. Με άλλα λόγια, ο λογαριασμός 92 δέχεται στη χρέωση του τα οργανικά έξοδα (Ομάδα 6).

Οι βασικότερες λειτουργίες του λογαριασμού 92 «Κέντρα (θέσεις) κόστους» έχουν να κάνουν με τα στοιχεία που εμφανίζονται στους ακόλουθους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

- 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής»
- 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας»
- 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης»
- 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διάθεσης»
- 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας»

### 93 «Κόστος Παραγωγής»

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί το ενδιάμεσο κόστος των κατεργασιών και το τελικό κόστος των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

### 94 «Αποθέματα»

Ο λογαριασμός 94 σχετίζεται με τη θέση και την κίνηση των αποθεμάτων της ομάδας της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.

Συγκεκριμένα για τον λογαριασμό 94 «Αποθέματα», η ανάλυση του διενεργείται χάρη στη χρήση των αντίστοιχων πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των τριτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 2 «Αποθέματα», οι οποίοι εμφανίζονται στη χρέωση του.

### 95 «Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος»

### 96 «Έσοδα- Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα»

Ο λογαριασμός 96 σχετίζεται με τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος της αναλυτικής εκμετάλλευσης.

Για το σκοπό αυτό, ο λογαριασμός 96 πιστώνεται με τα οργανικά έσοδα (Ομάδα 7).

### 97 «Διαφορές Ενσωμάτωσης και Καταλογισμού»

### 98 «Αναλυτικά Αποτελέσματα»

Ο λογαριασμός 98 σχετίζεται με τον προσδιορισμό του συνολικού και τελικού αποτελέσματος της εκμετάλλευσης.

Για το σκοπό αυτό, ο λογαριασμός 98 χρεώνεται με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και ζημιές, ενώ πιστώνεται με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και κέρδη. Επιπροσθέτως, στο λογαριασμό αυτό μεταφέρονται και οι λογαριασμοί εκείνοι που σχετίζονται με το αποτέλεσμα της χρήσης.

#### 99 «Εσωτερικές διασυνδέσεις» (Λογιστική υποκαταστημάτων)

#### Ομάδα 0 «Λογιστική Τάξεως ή Πληροφοριών»<sup>20</sup>:

Οι λογαριασμοί τάξεως αποτελούν ένα αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα, το οποίο είναι σε θέση να παρέχει χρήσιμες και αξιοποιήσιμες πληροφορίες προς όφελος της οικονομικής μονάδας.

Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, χωρίς τη δυνατότητα συνλειτουργίας με λογαριασμούς άλλου κυκλώματος.

Οι βασικές πληροφορίες που παρέχονται χάρη στη χρήση του λογιστικού αυτού κυκλώματος έχουν να κάνουν με τα εξής:

- Λογαριασμοί τάξεως «Αλλότριων Περιουσιακών Στοιχείων»

01 «Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία»

05 «Δικαιούχοι Αλλότριων Περιουσιακών Στοιχείων»

Οι λογαριασμοί 01 και 05 είναι σε θέση να παρακολουθήσουν τα ξένα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην κατοχή της οικονομικής μονάδας και τα οποία αποσκοπούν στη φύλαξη, την είσπραξη, τη χρήση σε παρακαταθήκη κ.λπ.

- Λογαριασμοί τάξεως «Εγγυήσεων και Εμπράγματος Ασφαλειών»

02 «Χρεωστικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων και Εμπράγματος Ασφαλειών»

06 «Πιστωτικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων και Εμπράγματος Ασφαλειών»

Το ζεύγος των λογαριασμών 02 και 06 παρακολουθεί τις εγγυήσεις και τις εμπράγματα ασφάλειες, οι οποίες παραχωρούνται από τρίτους με σκοπό να εξασφαλίσουν τις απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας. Επιπροσθέτως, το ζεύγος των λογαριασμών αυτών παρακολουθεί

---

<sup>20</sup> Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

τις εγγυήσεις και τις εμπράγματα ασφάλειες που παραχωρεί η οικονομική μονάδα με σκοπό να εξασφαλίσει τις υποχρεώσεις της απέναντι σε προμηθευτές και γενικότερα πιστωτές.

- Λογαριασμοί τάξεως «Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις»

03 «Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις»

07 «Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις»

Προκειμένου να υπάρξει η όσο το δυνατόν καλύτερη λειτουργία της οικονομικής μονάδας συνάπτονται συμβάσεις και στη συνέχεια εκτελούνται. Οι διαφόρων ειδών αυτές συμβάσεις χαρακτηρίζονται ως αμφοτεροβαρείς καθώς δημιουργούν υποχρεώσεις και στα δυο αντισυμβαλλόμενα μέρη. Το γεγονός ότι η εκτέλεση της σύμβασης απέχει χρονικά από την υπογραφή της, δημιουργεί την ανάγκη της λογιστικής παρακολούθησης της.

- Λογαριασμοί τάξεως «Διαφόρων Άλλων Πληροφοριών Χρεωστικών και Πιστωτικών»

04 «Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί»

08 «Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί»

Οι λογαριασμοί 04 και 08 λειτουργούν με τέτοιο τρόπο ώστε να απεικονίζονται οι αξίες που κατά την οικονομική μονάδα χρίζουν ανάγκη παρακολούθησης. Τέτοιου είδους περιπτώσεις παρακολούθησης είναι οι υπεραξίες από συγχωνεύσεις εταιριών, οι υπηρεσίες των ιδρυτών κ.λπ..

## **Κεφάλαιο 2: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

### **2.1 Γενικά**

Καθ' όλη τη διάρκεια των ετών, η ανάγκη για την ορθή πληροφόρηση σχετικά με τα οικονομικά στοιχεία και την οικονομική μονάδα οδήγησε στην ανάπτυξη μιας σειράς κανόνων και διαδικασιών. Βασικό χαρακτηριστικό των κανόνων και των διαδικασιών αυτών ήταν η ποιοτική και ακριβής διατύπωση της οικονομικής πραγματικότητας. Με την ανάπτυξη και την βελτίωση των στοιχείων αυτών καταλήξαμε σε αυτό που ονομάζουμε σήμερα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Η υποχρεωτικότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων πραγματοποιήθηκε το 2006 και η χρησιμοποίησή τους είναι σε θέση να επιφέρει την όσο το δυνατόν καλύτερη παρουσίαση του οικονομικού αποτελέσματος.

### **2.2 Ορισμός<sup>21</sup>**

Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) ή αλλιώς International Accounting Standards (I.A.S.) κάνουμε λόγο για ένα σύνολο από λογιστικές πρακτικές που βασίζονται σε λογιστικές υποθέσεις, αρχές, κανόνες και διαδικασίες και οι οποίες λαμβάνουν τη μορφή νόμων. Οι επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση υιοθέτησης των πρακτικών αυτών και εναρμόνισης των λογιστικών τους στοιχείων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π..

### **2.3 Δομή<sup>22</sup>**

Θα μπορούσαμε να πούμε ότι κάθε πρότυπο παρουσιάζεται, ακολουθώντας πάντοτε μια συγκεκριμένη διαδικασία. Κάθε ένα από τα λογιστικά αυτά πρότυπα περιλαμβάνει τα εξής:

- Εισαγωγή σχετικά με το Δ.Λ.Π.
- Περιεχόμενο του Δ.Λ.Π.

---

<sup>21</sup> [https://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Λογιστικά\\_Πρότυπα](https://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα) , Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, 24/7/2015 : 09.50

<sup>22</sup> Γεωργίου Α., (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις «ΣΑΚΟΥΛΛΑ»



- Σκοπός που επιδιώκεται να επιτευχθεί μέσω της λειτουργίας του εκάστοτε Δ.Λ.Π.
- Πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.
- Ορισμοί που χρησιμοποιούνται για την περάτωση του Δ.Λ.Π.
- Απαραίτητες γνωστοποιήσεις που πρέπει να διενεργηθούν
- Ημερομηνία έναρξης της ισχύς του εκάστοτε Δ.Λ.Π.

## 2.4 Γλώσσα<sup>23</sup>

Η γλώσσα, στην οποία είναι γραμμένα τα κείμενα που καταρτίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα αγγλικά. Με τη λήψη της κατάλληλης άδειας από το αρμόδιο συμβούλιο των Δ.Λ.Π. επιτρέπεται η μετάφραση των προτύπων και η έκδοση τους στην αντίστοιχη χώρα.

## 2.5 Όργανα κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων<sup>24</sup>

Τα όργανα κατάρτισης των Δ.Λ.Π. είναι:

- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), η οποία αποτελεί έναν μη κερδοσκοπικό οργανισμό με έδρα στις Η.Π.Α. και παράλληλα είναι μητρική εταιρία του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.). Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) είναι υπεύθυνη για την έκδοση και τη δημοσίευση των διεθνών λογιστικών προτύπων.
- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.). Το σώμα αυτό αποτελείται από 12 μέλη πλήρους απασχόλησης και 2 μέλη μερικής απασχόλησης. Τα αναφερθέντα μέλη επιλέγονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.). Βασικός στόχος του σώματος αυτού είναι η δημιουργία και η εξάπλωση των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και των προσχεδίων των προτύπων.
- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.), της οποίας σκοπός αποτελεί η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

<sup>23</sup> Γεωργίου Α., (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις «ΣΑΚΟΥΛΛΑ»

<sup>24</sup> [https://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Λογιστικά\\_Πρότυπα](https://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα) , Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, 24/7/2015 : 10.22

και η παροχή χρήσιμων πληροφοριών σχετικά με τις επιπτώσεις από τη χρήση των προτύπων.

- Η Επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.), η οποία εργάζεται με σκοπό την ανάλυση και την εξάλειψη τυχόν παρερμηνειών και ασαφειών των λογιστικών προτύπων.

## 2.6 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται:

- Από τις εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και οι οποίες τηρούν ενοποιημένους λογαριασμούς. Οι επιχειρήσεις αυτές οφείλουν να εναρμονίζονται με τα Δ.Λ.Π. για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Από τις εταιρίες που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και οι οποίες τηρούν ετήσιους λογαριασμούς. Οι εταιρίες αυτές σε περίπτωση που το επιθυμούν έχουν τη δυνατότητα κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων τους με βάση τα Δ.Λ.Π..
- Προαιρετικά από τις υπόλοιπες Α.Ε. και Ε.Π.Ε.. Βασική προϋπόθεση αποτελεί το γεγονός ότι σε περίπτωση τήρησης των Δ.Λ.Π., η εφαρμογή τους συνεχίζεται υποχρεωτικά για χρονικό διάστημα 5 ετών.

## 2.7 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα<sup>25 26 27</sup>

Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων» ( I.A.S. “Presentation of Financial Statements”)

Το Διεθνές αυτό Λογιστικό Πρότυπο θεωρείται ως ένα από τα πιο σημαντικά πρότυπα καθώς στοχεύει στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Μέσω του προτύπου αυτού, η παρουσίαση θα γίνεται με τέτοιο τρόπο, μορφή και περιεχόμενο ώστε να εξασφαλίζεται η

---

<sup>25</sup> <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx> , Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, 25/7/2015 : 09.41

<sup>26</sup> Γεωργίου Α., (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις «ΣΑΚΟΥΛΛΑ»

<sup>27</sup> Παπαδέας Π., (2013), Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση: Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαδέας Π.(Ιδιωτικές εκδόσεις)

σύγκριση μεταξύ των στοιχείων της οικονομικής μονάδας για διαφορετικά χρονικά διαστήματα, καθώς επίσης και η σύγκριση των οικονομικών δεδομένων της οικονομικής μονάδας με άλλες. Για την επίτευξη του στόχου αυτού υιοθετήθηκαν ορισμένες αρχές και κανόνες. Το Δ.Λ.Π. 1 οφείλει να εφαρμόζεται στο σύνολο των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, οι οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να καταρτίζονται είναι

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Οι καταστάσεις αυτές εμφανίζονται πλέον πιο συνοπτικές και οι αναλυτικές πληροφορίες που αφορούν τις ίδιες καταγράφονται στις «Επεξηγηματικές Σημειώσεις». Οι επεξηγηματικές αυτές σημειώσεις εμπεριέχουν πληροφορίες, οι οποίες παλαιότερα εντάσσονταν στο «Προσάρτημα». Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι τα ποσά που ενδιαφέρουν σημαντικά την οικονομική μονάδα εμφανίζονται ξεχωριστά, ενώ τα δευτερεύοντα σε σημασία ποσά των οικονομικών καταστάσεων εμφανίζονται στο σύνολο τους.

Με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρέχονται πληροφορίες χρήσιμες για την λήψη αποφάσεων από την οικονομική μονάδα και επιπρόσθετα πληροφορίες αξιόπιστες, ουσιαστικές και αντικειμενικές.

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να παρεκκλίνει από το Δ.Λ.Π. 1 μόνο κατά την περίπτωση που η απόκλιση αυτή γίνεται ώστε να παρουσιαστούν οι οικονομικές καταστάσεις όσο το δυνατόν πιο κοντά στα πραγματικά δεδομένα. Σε περίπτωση απόκλισης, θα πρέπει να γίνουν γνωστά το πρότυπο που αλλοιώθηκε, ο λόγος που έγινε αυτό, το σημείο στο οποίο πραγματοποιήθηκε η απόκλιση και η διαφορά στα οικονομικά αποτελέσματα από την απόκλιση αυτή.

Με την κατάρτιση του Ισολογισμού, πρέπει να εμφανίζονται τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία: στοιχεία πάγιου ενεργητικού, άυλα στοιχεία, χρηματοοικονομικά μέσα, αποθέματα, βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, υπόλοιπα μετρητών, βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις,

μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, προβλέψεις, μετοχικό κεφάλαιο, αποθεματικά.

Αντίστοιχα, τα αποτελέσματα χρήσης της οικονομικής μονάδας οφείλουν να περιέχουν τουλάχιστον τα ακόλουθα: οργανικά έσοδα, οργανικά έξοδα, μεικτό αποτέλεσμα, φορολογία εισοδήματος, κέρδη ή ζημιές μετά φόρων, έκτακτα έσοδα και έξοδα, καθαρό αποτέλεσμα μετά φόρων.

#### Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» (I.A.S. “Inventories”)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, τα αποθέματα λειτουργούν με βάση το ιστορικό κόστος. Το πρότυπο, λοιπόν, αυτό παρέχει πληροφορίες σχετικά με τον προσδιορισμό του κόστους καθώς ακόμη και πληροφορίες για την καταχώρηση αυτού. Επιπροσθέτως, γίνονται αναφορές περί της κοστολόγησης των αποθεμάτων.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για κάθε είδους αποθέματα που σχετίζονται με εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες και γενικότερα υλικά αγαθά που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία ή προορίζονται για πώληση. Αντίθετα, τα αποθέματα που προέρχονται από κατασκευαστικά έργα, γεωργικές δραστηριότητες και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν εφαρμόζουν το πρότυπο αυτό.

Αναλυτικότερα, το Δ.Λ.Π. 2 ορίζει ότι τα αποθέματα πρέπει να εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία και τις οικονομικές καταστάσεις στην αξία που σχετίζεται με το ιστορικό κόστος, δηλαδή την αξία που αντιπροσωπεύει όλα εκείνα τα έξοδα που έχει διενεργήσει η οικονομική μονάδα με σκοπό την απόκτηση ή την παραγωγή - μεταποίηση αυτών. Έτσι, λοιπόν, το ιστορικό κόστος των αποθεμάτων δεν πρέπει να περιλαμβάνει έξοδα που αφορούν την απόκτηση ή κατασκευή των αποθεμάτων, όπως έξοδα συντήρησης (π.χ. έξοδα μηχανημάτων για συντήρηση αποθεμάτων).

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι το ιστορικό κόστος διαφέρει από απόθεμα σε απόθεμα καθώς η τιμή του αποκλείεται να είναι κοινή για ένα π.χ. απόθεμα που αγοράστηκε και ένα απόθεμα που μεταποιήθηκε από την οικονομική μονάδα. Για την εξέταση της τιμής κόστους των αποθεμάτων που αγοράστηκαν μπορούμε να λάβουμε υπ' όψη στοιχεία, όπως τιμολόγια, φόροι, έξοδα μεταφοράς κ.λπ., ενώ για την εξέταση της τιμής κόστους των αποθεμάτων που μεταποιήθηκαν λαμβάνουμε υπ' όψη τις πρώτες ύλες, τα άμεσα εργατικά έξοδα καθώς ακόμη και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Είναι απαραίτητο, λοιπόν, να γίνει ορθολογικός καθορισμός της τιμής του ιστορικού κόστους, με αποτέλεσμα τα αποθέματα να παρουσιαστούν στην ακριβέστερη αξία τους σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2.

Τα εμπορεύματα και τα προϊόντα που βρίσκονται στην οικονομική μονάδα με σκοπό την πώληση διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες:

- Συνήθη εμπορεύσιμα, δηλαδή τα αποθέματα που είναι εμπορεύσιμα και διαθέσιμα για τη μάζα των πολιτών και όχι μια συγκεκριμένη μονάδα.
- Ειδικές παραγγελίες, δηλαδή τα αποθέματα που προορίζονται για συγκεκριμένα άτομα και όχι για το ευρύ κοινό.

Η διάκριση αυτή πραγματοποιείται διότι μέσω αυτής επιτυγχάνεται η καλύτερη αποτίμηση των αποθεμάτων και επιπρόσθετα παρέχονται καλύτερες και αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας. Αναλυτικότερα, τα συνήθη εμπορεύσιμα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης (δηλαδή την τιμή απόκτησης των αποθεμάτων) και της καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας (δηλαδή την τιμή, στην οποία αναμένεται να πωληθούν τα εν λόγω αποθέματα ανά πάσα στιγμή).

Για τους σκοπούς της αποτίμησης των αποθεμάτων εφαρμόζονται οι ακόλουθες λογιστικές αρχές:

- Μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους
- Μέθοδος F.I.F.O.
- Μέθοδος L.I.F.O.
- Οποιαδήποτε άλλη μέθοδος

Παρ' όλα αυτά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προτείνουν τη χρησιμοποίηση της μεθόδου F.I.F.O ή της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους.

Σε περίπτωση χρησιμοποίησης κάποιας άλλης μεθόδου, η οικονομική μονάδα έχει την υποχρέωση εμφάνισης της διαφοράς που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου που χρησιμοποίησε και της μεθόδου F.I.F.O. ή της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους.

Καταλήγοντας, λοιπόν, με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 2 η οικονομική μονάδα πρέπει να είναι σε θέση να εμφανίσει την αξία των αποθεμάτων, τις λογιστικές αρχές και μεθόδους που χρησιμοποίησε, καθώς επίσης και τις τυχόν διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση.

#### Δ.Λ.Π. 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών» ( I.A.S. “Cash Flow Statements”)

Το Διεθνές αυτό Λογιστικό Πρότυπο χαρακτηρίζεται ως αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων και πρέπει υποχρεωτικά να συνταχθεί από την οικονομική μονάδα.

Είναι συχνό το φαινόμενο σε μια οικονομική μονάδα να εμφανίζονται αυξημένα καθαρά κέρδη προ φόρων σε σχέση με την προηγούμενη διαχειριστική χρήση, ενώ παράλληλα ο αριθμός των διαθέσιμων μειώνεται στην αντίστοιχη χρονική περίοδο. Η κατάσταση ταμειακών ροών έρχεται να δώσει απαραίτητες πληροφορίες ώστε να επιλυθούν απορίες και προβληματισμοί για τέτοιου είδους φαινόμενα. Επιπροσθέτως, η κατάσταση αυτή είναι σε θέση να παρέχει πληροφόρηση σχετικά με το εάν η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να αυξήσει τα διαθέσιμα της και κατ' επέκταση να εκτιμήσει το ύψος αυτών.

Οι αναφερθέντες πληροφορίες είναι χρήσιμες για τους επενδυτές καθώς ακόμη και για όσους είναι άμεσα ενδιαφερόμενοι με τις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας. Συνοπτικά, η κατάσταση ταμειακών ροών προσφέρει πληροφορίες, όπως μεταβολές στα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, αλλαγές σχετικά με τη διάρθρωση της οικονομίας της οικονομικής μονάδας, τη ρευστότητα, την εκτίμηση της αξίας μελλοντικών ροών κ.λπ.

Η κατάσταση ταμειακών ροών διακρίνεται σε τρεις υποκατηγορίες δραστηριοτήτων:

- Λειτουργικές δραστηριότητες, δηλαδή δραστηριότητες όπως η μεταφορά μετρητών, οι κύριες δράσεις της οικονομικής μονάδας καθώς και ανόργανα έσοδα και έξοδα. Η καθαρή ροή που σχετίζεται με τις λειτουργικές δραστηριότητες υπολογίζεται με την άμεση μέθοδο (ακαθάριστες πληρωμές και εισπράξεις) και την έμμεση μέθοδο (επιδράσεις μη ταμειακής μορφής συναλλαγών, εισπράξεις και πληρωμές που καθίστανται δεδουλευμένες, έσοδα και έξοδα που συνδέονται με τις επενδυτικές και τις χρηματοοικονομικές ενέργειες της οικονομικής μονάδας).
- Επενδυτικές δραστηριότητες, δηλαδή δραστηριότητες που αφορούν απόκτηση ή πώληση περιουσιακών στοιχείων και γενικότερα στοιχείων του Ενεργητικού. Μέσω

των στοιχείων αυτών η οικονομική μονάδα έχει ως στόχο την απόκτηση χρηματικών πόρων από τόκους, μερίσματα κ.λπ..

- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, δηλαδή δραστηριότητες όπως η αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, η σύναψη δανείων, οι αποπληρωμές δανείων, μισθώσεων ή μερισμάτων κ.λπ..

Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη» (I.A.S. “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”)

Το συγκεκριμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εναρμονίζεται με την ταξινόμηση και την παρουσίαση των στοιχείων της οικονομικής μονάδας στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται η σύγκριση των αποτελεσμάτων μιας οικονομικής μονάδας από χρήση σε χρήση, αλλά και μιας οικονομικής μονάδας σε σχέση με άλλες οικονομικές μονάδες. Επιπροσθέτως, καθορίζεται ο τρόπος χειρισμού τυχόν αλλαγών, οι οποίες σχετίζονται με τις λογιστικές αρχές, με σκοπό την καλύτερη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 8 είναι ο προσχεδιασμός και η καταγραφή των αποτελεσμάτων χρήσης μιας οικονομικής μονάδας, τα οποία σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητα αυτής, λαμβάνοντας υπ’ όψη τις λογιστικές αρχές συμπεριλαμβανομένου και των μεταβολών που αφορούν τις ίδιες καθώς και διάφορα άλλα στοιχεία.

Βασική προϋπόθεση για την ανάπτυξη του προτύπου αυτού είναι η εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, δηλαδή ότι η κάθε χρήση περιλαμβάνει τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν την ίδια. Κατ’ επέκταση, ο λογαριασμός των αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει τις κατάλληλες πληροφορίες που σχετίζονται με τη δράση της οικονομικής μονάδας στην αντίστοιχη διαχειριστική περίοδο.

Σε περίπτωση εμφάνισης λαθών εξαιτίας μη εφαρμογής των μεταβολών που ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία, η οικονομική μονάδα οφείλει να ενημερώσει διεξοδικά για τα λάθη αυτά καθώς και το ύψος της αξίας που επηρεάζουν τους αντίστοιχους λογαριασμούς. Εάν οι διαφορές αυτές δεν γνωστοποιήθηκαν την κατάλληλη στιγμή και με τον σωστό τρόπο, η οικονομική μονάδα υποδεικνύει μόνο τις μελλοντικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις, λαμβάνοντας υπ’ όψη το υπόλοιπο έναρξης της χρήσης.

Καταλήγοντας, λοιπόν, το συγκεκριμένο Δ.Λ.Π. αναφέρεται σε όλες εκείνες τις μεταβολές που προκύπτουν στον λογαριασμό των αποτελεσμάτων, τη γνωστοποίηση ύπαρξης κέρδους ή ζημίας, καθώς επίσης και τη διαμόρφωση των λογιστικών αρχών σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθετική διάταξη.

Δ.Λ.Π. 10 «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού» (I.A.S. “Events after the Balance Sheet date”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο αναφέρεται σε όλα εκείνα τα γεγονότα, τα οποία έχουν διενεργηθεί μετά από την ημερομηνία που καταρτίζεται ο ισολογισμός και πριν από το χρονικό διάστημα, στο οποίο πρέπει να εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με τις παραδοχές του προτύπου αυτού, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμπεριέχουν πληροφορίες σχετικά με τα γεγονότα που αναφέρονται μετά την ημερομηνία λήξης του ισολογισμού, έχοντας πάντοτε ως κύριο μέλημα την καλύτερη δυνατή πληροφόρηση των μετόχων της οικονομικής μονάδας. Επιπροσθέτως, η οικονομική μονάδα οφείλει να παρέχει όλες εκείνες τις γνωστοποιήσεις που η ίδια πρέπει να έχει διαθέσιμες κατά την ημερομηνία που οι ίδιες εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με τα γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Σε κάθε περίπτωση βέβαια, το Δ.Λ.Π. 10 θέτει ως δεδομένο την διαρκή συνέχιση των λειτουργιών και των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι τα γεγονότα που αφορούν μια οικονομική μονάδα διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες.

- Γεγονότα προς τακτοποίηση, δηλαδή γεγονότα που διενεργήθηκαν πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και οριστικοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία του κλεισίματος αυτού και πριν από την έγκριση του. Τέτοιου είδους γεγονότα είναι δικαστικές αποφάσεις, αποκαλύψεις και διορθώσεις λαθών κ.λπ..
- Γεγονότα χωρίς τακτοποίηση, δηλαδή γεγονότα που αφορούν ημερομηνία μεταγενέστερη της σύνταξης του ισολογισμού. Τέτοιου είδους γεγονότα αποτελούν μεταβολές στην αξία των επενδύσεων, αγοραπωλησίες παγίων στοιχείων, καταστροφές παγίων στοιχείων, διακοπές λειτουργιών της οικονομικής μονάδας κ.λπ..



Συνεπώς, το Δ.Λ.Π. 10 αναφέρεται κατά κύριο λόγο στα γεγονότα και στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας ως προς τις ημερομηνίες έκδοσης και έγκρισης του ισολογισμού.

#### Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις Κατασκευαστικών Έργων» (I.A.S. “Construction Contracts”)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 αναφέρεται σε συμβάσεις που αφορούν κατασκευαστικά έργα.

Σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με το συγκεκριμένο είδος συμβάσεων. Λόγω του αντικειμένου και της φύσης της δραστηριότητας, πολλές φορές συναντάται το φαινόμενο η ημερομηνία κατά την οποία αρχίζει η δραστηριότητα και η ημερομηνία κατά την οποία ολοκληρώνεται η δραστηριότητα να εμπίπτει σε διαφορετική λογιστική περίοδο. Συνεπώς, βασικό μέλημα για τη λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής έργων είναι η κατανομή των εσόδων και του κόστους από κατασκευαστικά έργα στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελούνται αυτά.

Ως έσοδα ορίζουμε τα ποσά που αναμένονται να εισπραχθούν για την κατασκευή ενός έργου και τα οποία συμφωνούνται κατά τη διάρκεια της σύναψης της σύμβασης. Σε περίπτωση που προκύψουν προσθήκες και γενικότερα μεταβολές στο έργο τότε με ειδικές συμφωνίες καθορίζονται και τα αντίστοιχα έσοδα.

Ως κατασκευαστικό κόστος ορίζουμε το κόστος για την κατασκευή ενός έργου και το οποίο συνδέεται με τα άμεσα εργατικά, τα υλικά κατασκευής, τις αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων που αφορούν την κατασκευή, έξοδα μεταφοράς υλικών στοιχείων, διάφορα άλλα είδη εξόδων ( π.χ. σχεδιασμός) και γενικότερα έξοδα συναφή με το αντικείμενο των κατασκευαστικών έργων.

Τα έσοδα και το κόστος αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης μόνο στην περίπτωση που το αποτέλεσμα που προκύπτει μπορεί να εκτιμηθεί με σαφήνεια και ακρίβεια. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι ανάλογα με το ρυθμό διεκπεραίωσης του έργου, καθορίζονται διάφορα σημεία, στα οποία πραγματοποιείται η αποτίμηση των εργασιών με σκοπό την εξόφληση των αναλογούντων αμοιβών. Αυτό συμβαίνει κυρίως διότι το χρονικό διάστημα ολοκλήρωσης του έργου συνήθως ξεπερνάει τη μια διαχειριστική χρήση.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το πρότυπο 11, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν το ύψος των εσόδων που αφορούν τα προς ολοκλήρωση έργα και τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς επίσης και το ύψος των εξόδων και εσόδων που αφορούν τα υπό εκτέλεση έργα.

#### Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος» (I.A.S. “Income Tax”)

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, επιδιώκεται η προδιαγραφή του λογιστικού χειρισμού του φόρου εισοδήματος. Ο φόρος εισοδήματος χαρακτηρίζεται ως έξοδο της χρήσης και βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης. Με άλλα λόγια, ο φόρος εισοδήματος δεν διαμορφώνει το λογιστικό αποτέλεσμα, ωστόσο εμφανίζεται στα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα της χρήσης.

Κύριο μέλημα του Δ.Λ.Π. αυτού είναι ο τρόπος παρακολούθησης των τρεχουσών και μελλοντικών συνεπειών σχετικά με τη φορολογία. Οι συνέπειες αυτές έχουν να κάνουν με την ανάκτηση ή τον διακανονισμό σε μελλοντικό χρόνο των απαιτήσεων ή των υποχρεώσεων που εμφανίζονται στον Ισολογισμό και με τις συναλλαγές και γενικότερα τις δραστηριότητες εκείνες που αφορούν τη τρέχουσα χρήση και εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Είναι προφανές ότι όταν η οικονομική μονάδα καταχωρεί μια απαίτηση ή υποχρέωση τότε έχει ως σκοπό τη μελλοντική εξασφάλιση ή αντίστοιχα εξόφληση αυτής. Εάν η εξασφάλιση ή η εξόφληση ενδέχεται να πραγματοποιηθεί στο μέλλον, δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό αύξηση του φόρου, τότε το Δ.Λ.Π. αυτό επιδιώκει την καταχώρηση από πλευράς της οικονομικής μονάδας μιας αναβαλλόμενης υποχρέωσης φόρου.

Το πρότυπο αυτό αναφέρει ότι πρέπει να λογιστικοποιούνται οι συνέπειες που αφορούν φόρους από συναλλαγές και άλλες δραστηριότητες και κατ' επέκταση οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν όλες τις φορολογικές επιδράσεις. Επιπροσθέτως, το Δ.Λ.Π. αυτό παρακολουθεί και όλες τις αναβαλλόμενες απαιτήσεις φορολόγησης που αφορούν αχρησιμοποίητες ζημιές φορολογίας και αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

#### Δ.Λ.Π. 14 «Οικονομικές Πληροφορίες κατά τομέα » (I.A.S. “Segment Reporting”)

Το συγκεκριμένο διεθνές λογιστικό πρότυπο αναφέρεται στην καταγραφή και τις πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας. Οι πληροφορίες αυτές είναι ιδιαίτερα σημαντικές διότι εμπεριέχουν βασικές

επεξηγήσεις ως προς τον τύπο των προϊόντων και των υπηρεσιών και ως προς το εύρος δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας ανά διαφορετική περιοχή.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται από τις οικονομικές μονάδες, οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ή έχουν κινήσει τις απαραίτητες διαδικασίες για το σκοπό αυτό.

Επιπροσθέτως, εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις εκείνες που λειτουργούν με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, καθώς επίσης και από τις επιχειρήσεις εκείνες που εφαρμόζουν τα διεθνή πρότυπα προαιρετικά.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η καθιέρωση των κατάλληλων αρχών με σκοπό τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση κατά τομέα προϊόντων και υπηρεσιών, τα οποία η οικονομική μονάδα διαθέτει και διανέμει σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές. Έτσι, λοιπόν, παρέχεται καλύτερη κατανόηση της επιχειρηματικής απόδοσης, καλύτερη εκτίμηση των κινδύνων και των ωφελειών, καθώς ακόμη καλύτερες επιλογές στις δύσκολες αποφάσεις της οικονομικής μονάδας.

Οι πληροφορίες αυτές πρέπει να καλύπτουν τα έσοδα, τα έξοδα, τα αποτελέσματα, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ανά κλάδο δραστηριότητας. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να αναφέρονται αποκλειστικά στον αντίστοιχο τομέα ή αλλιώς κλάδο δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Για τη δημιουργία ενός τμήματος το επίπεδο σημαντικότητας ορίζεται το 10% επί του συνόλου. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι το σύνολο των τμημάτων πρέπει να ισούται με το 75% των συνολικών εσόδων που προκύπτουν εντός της οικονομικής μονάδας.

Όσον αφορά τα έσοδα και τα έξοδα, οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν πληροφορίες ανά κλάδο δραστηριότητας. Κατ' εξαίρεση οι πληροφορίες αυτές δεν πρέπει να λαμβάνουν υπ' όψη έκτακτα γεγονότα, κέρδη και ζημιές, τόκους και μερίσματα, μερίδια ζημιών κ.λπ.. Όσον αφορά τα αποτελέσματα ανά κλάδο, ουσιαστικά αντιπροσωπεύεται το ποσό που απομένει ως διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων. Σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, γίνεται λόγος για τα στοιχεία εκείνα που χρησιμοποιούνται τακτικά ή περιστασιακά ανά κλάδο λειτουργίας. Όσον αφορά τις υποχρεώσεις, εξετάζονται οι υποχρεώσεις εκείνες που συνδέονται με τον αντίστοιχο κλάδο δραστηριότητας, χωρίς όμως να περιλαμβάνονται φόροι, μισθώσεις και χρηματοπιστωτικές υποχρεώσεις.

Δ.Λ.Π. 15 «Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών»  
(I.A.S. “Information Reflecting the Effects of Changing Prices”)

Το συγκεκριμένο διεθνές λογιστικό πρότυπο παρουσιάζει τις επιδράσεις από τις μεταβολές στο δείκτη τιμών, οι οποίες είναι απαραίτητες για την αποτίμηση των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης μιας οικονομικής μονάδας και της οικονομικής θέσης αυτής.

Οι επιδράσεις στην αλλαγή των τιμών απεικονίζονται χάρη στην εφαρμογή δυο διαφορετικών μεθόδων.

- Τη γενική αγοραστική δύναμη όπου τα στοιχεία της οικονομικής μονάδας βασίζονται στο γενικό δείκτη τιμών.
- Το τρέχον κόστος όπου τα στοιχεία της οικονομικής μονάδας βασίζονται στην αξία αντικατάστασης (κόστος απόκτησης στοιχείου = κόστος κατασκευής).

Βασική προϋπόθεση στη δεύτερη περίπτωση είναι η αξία αντικατάστασης να είναι μικρότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (καθαρή τιμή πώλησης) και την τρέχουσα αξία (αξία αγοράς κατά την ημερομηνία της απογραφής).

Μέσα από την εφαρμογή του προτύπου αυτού επιδιώκεται η πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά με το ποσό που προβλέπεται για αποσβέσεις του Πάγιου Ενεργητικού, το ποσό του κόστους σχετικά με τις πωλήσεις, οποιοδήποτε ποσό τακτοποίησης μετρητών κ.λπ..

Με λίγα λόγια, το συγκεκριμένο διεθνές λογιστικό πρότυπο, αναφέρεται στις μεταβολές των τιμών και στις επιδράσεις που πραγματοποιούνται μέσα από αυτές, τα έσοδα, τα κέρδη και τα περιουσιακά στοιχεία, καθώς επίσης και τις αξίες αντικατάστασης, την πραγματοποιήσιμη καθαρή αξία και την τρέχουσα αξία.

#### Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις» ( I.A.S. “Property, Plant and Equipment”)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 εστιάζει την προσοχή του στις ενσώματες ακίνητοποιήσεις, δηλαδή στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, το Δ.Λ.Π. 16 αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των παγίων, όπως ακίνητα, μηχανήματα, εξοπλισμός κ.λπ. και των προβλέψεων για αποσβέσεις. Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι με τον όρο απόσβεση αναφέρουμε τον καταμερισμό με συστηματικό τρόπο της αξίας του περιουσιακού στοιχείου καθ’ όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, δηλαδή το χρονικό διάστημα που το στοιχείο αυτό χρησιμοποιείται παραγωγικά.

Τα πάγια στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας στην τιμή κτήσης, δηλαδή την τιμή στην οποία αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν συμπεριλαμβανομένου και των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση αυτών, όπως τιμολόγια, δασμοί, έξοδα εγκατάστασης, έξοδα πρώτης λειτουργίας κ.λπ. και μειούμενα με την αξία των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί.

Η αποτίμηση των παγίων πρέπει να γίνεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα, αποφεύγοντας παράλληλα μεγάλες διαφορές ανάμεσα στη λογιστική και πραγματική αξία αυτών.

Σε περίπτωση αναθεωρημένης αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων, η οικονομική μονάδα πρέπει να το λάβει υπ' όψη της, αποτιμώντας έτσι τα πάγια αυτά με βάση την καινούργια αξία που προκύπτει. Η επανεκτίμηση αυτή της αξίας θεωρείται απαραίτητη για την παρουσίαση μιας ακριβοδίκαιης εικόνας του παγίου και για το λόγο αυτό η συχνότητα των επανεκτιμήσεων μπορεί να είναι ιδιαίτερα αυξημένη.

#### Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις» (I.A.S. “Leases”)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 είναι σε θέση να παρακολουθήσει τις μισθώσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων. Αναλυτικότερα δίνει έμφαση στο πλήθος των πληροφοριών σχετικά με τις μισθώσεις, καθώς επίσης στο λογιστικό χειρισμό από πλευράς μισθωτή και εκμισθωτή και τις λογιστικές αρχές που πρέπει να εφαρμοστούν.

Είναι προφανές, λοιπόν, ότι το πρότυπο αυτό αναφέρεται στα δικαιώματα του εκμισθωτή προς τον μισθωτή με σκοπό τη χρήση περιουσιακών στοιχείων. Οι μισθώσεις αφορούν στοιχεία του Πάγιου Ενεργητικού, με εξαίρεση τις εκμεταλλεύσεις ορυκτών, κινηματογραφικών ταινιών και έργων, τις μισθώσεις βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κ.λπ..

Οι μισθώσεις διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες:

- Χρηματοδοτικές μισθώσεις, δηλαδή οι μισθώσεις, στις οποίες ουσιαστικά μεταβιβάζονται όλοι εκείνοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που σχετίζονται με το πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ανεξαρτήτως εάν η κυριότητα του παγίου αυτού ανήκει στον μισθωτή ή των εκμισθωτή. Με τη λήξη της σύμβασης μίσθωσης, ο μισθωτής μπορεί να αγοράσει το πάγιο στοιχείο έναντι συμβολικού τιμήματος.
- Λειτουργικές μισθώσεις, δηλαδή οι μισθώσεις που δεν είναι χρηματοδοτικές. Αυτού του είδους οι μισθώσεις έχουν μικρότερη χρονική διάρκεια σε σχέση με τις

χρηματοδοτικές, ο κίνδυνος δεν μεταβιβάζεται στον μισθωτή και τέλος το τίμημα για την απόκτηση του παγίου στοιχείου είναι μεγαλύτερο συγκριτικά με την παραπάνω περίπτωση.

Σε περίπτωση μίσθωσης, ο λογιστικός χειρισμός σχετίζεται τόσο με τα βιβλία του μισθωτή όσο και με τα βιβλία του εκμισθωτή. Ανάλογα με τη μορφή της μίσθωσης μεταβάλλεται και ο λογιστικός χειρισμός. Στη λειτουργική μίσθωση, το μίσθωμα θεωρείται ως έξοδο για το μισθωτή και αντίστοιχα έσοδο για τον εκμισθωτή. Στη χρηματοοικονομική μίσθωση, ο λογιστικός χειρισμός είναι περισσότερο σύνθετος. Η οικονομική μονάδα που αποκτά πάγια περιουσιακά στοιχεία μέσω μίσθωσης οφείλει να υπολογίζει προβλέψεις και αποσβέσεις. Σε αυτού του είδους τις μισθώσεις ο εκμισθωτής παρέχει ειδική κατάσταση στον μισθωτή, η οποία αναφέρει την αποπληρωμή της τιμολογιακής αξίας και τα δικαιώματα μίσθωσης.

Το δικαίωμα που σχετίζεται με την εκμίσθωση παγίου στοιχείου μπορεί να υπολογιστεί με διάφορους τρόπους όπως η αναλογιστική μέθοδος, η μέθοδος του συνόλου των ψηφίων ανάλογα με τα έτη και η μέθοδος σταθερού συντελεστή.

#### Δ.Λ.Π. 18 «Έσοδα» ( I.A.S. “Revenue”)

Τα πρότυπο αυτό είναι σε θέση να εξετάσει το λογιστικό χειρισμό οποιασδήποτε μορφής εσόδου και το οποίο σχετίζεται με τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας ή τυχόν εισοδήματα που εισπράττει η ίδια.

Τα έσοδα αυτά, λοιπόν, μπορεί να αφορούν πωλήσεις εμπορευμάτων, προϊόντων και υπηρεσιών ή άλλα έσοδα που σχετίζονται με την παροχή και τη χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας από τρίτα πρόσωπα. Τα έσοδα της δεύτερης περίπτωσης αφορούν τόκους δανείων ή άλλης μορφής, δικαιώματα και μερίσματα.

Η αποτίμηση των εσόδων αυτών πρέπει να γίνεται σε τέτοια τιμή όπου να διασφαλίζεται η ισότητα ανάμεσα στο ανταλλασσόμενο αγαθό ή υπηρεσία και το αντίστοιχο έσοδο που εισπράττεται από την οικονομική μονάδα. Σε περίπτωση που η είσπραξη πρόκειται να πραγματοποιείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα στο μέλλον τότε το έσοδο μπορεί να είναι μεγαλύτερο από την ανταλλασσόμενη αξία, γεγονός που οφείλεται στο επιτόκιο και κατ' επέκταση στον τόκο που προκύπτει και αφορά την μελλοντική αυτή εξόφληση προς όφελος της οικονομικής μονάδας.

Για την αναγνώριση εσόδων σε περίπτωση πώλησης εμπορευμάτων ή προϊόντων, η πώληση αυτή πρέπει να σχετίζεται με την μεταβίβαση όλων των κινδύνων προς τον αγοραστή, τη μη διατήρηση δικαιωμάτων ως προς το εν λόγω εμπόρευμα ή προϊόν και την είσπραξη των αντίστοιχων εσόδων.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, τα έσοδα αναγνωρίζονται ανάλογα με την πρόοδο και την ολοκλήρωση του έργου. Σε περίπτωση που η διεκπεραίωση του έργου δεν έχει υλοποιηθεί και είναι αδύνατον ο υπολογισμός των συνολικών εσόδων τότε αναγνωρίζονται μόνο τα έσοδα για το κομμάτι, το οποίο έχει ολοκληρωθεί. Βασική προϋπόθεση βέβαια για την αναγνώριση του εσόδου αυτού αποτελεί η είσπραξη του.

Στην περίπτωση είσπραξης εσόδων που προέρχονται από χρησιμοποίηση παγίων στοιχείων, η αναγνώριση αυτών γίνεται όταν τα οικονομικά οφέλη πιθανότατα θα εισπραχθούν και το ύψος των εσόδων αυτών σχετίζεται με τα πραγματικά δεδομένα. Τα έσοδα αυτά αφορούν τόκους (σχετίζονται με το επιτόκιο και το διάστημα που αφορούν), δικαιώματα (σχετίζονται με ειδικές συμφωνίες) και άλλου είδους δικαιώματα (σχετίζονται με το ποσοστό επί τον αριθμό των μετοχών μιας οικονομικής μονάδας).

#### Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές εργαζομένων» ( I.A.S. “Employee Benefits”)

Το συγκεκριμένο διεθνές λογιστικό πρότυπο εφαρμόζεται από την πλευρά του εργοδότη και παρουσιάζει το λογιστικό χειρισμό του προγράμματος παροχών προς τους εργαζομένους.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 19 είναι ο προσχεδιασμός της λογιστικής απεικόνισης και των γνωστοποιήσεων για τις παροχές απέναντι σε εργαζόμενους. Το πρότυπο αυτό απαιτεί η οικονομική μονάδα να καταχωρεί μία υποχρέωση όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα τις παροχές που έχουν συμφωνηθεί.

Πιο συγκεκριμένα, στο διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο γίνεται λόγος για:

- Βραχυπρόθεσμες παροχές και ωφελήματα των εργαζομένων (π.χ. μισθοί, ημερομίσθια, βραχυπρόθεσμα επιδόματα, δώρα κ.λπ.). Οι βραχυπρόθεσμες παροχές θα πρέπει να αναγνωρίζονται μέσα στην περίοδο που τις αφορούν είτε ως έξοδο που βαρύνει τα έσοδα είτε ως δαπάνη κεφαλαιοποίησης.
- Μακροπρόθεσμες παροχές και ωφελήματα των εργαζομένων (π.χ. επιδόματα σχετιζόμενα με πολυετή απασχόληση κ.λπ.).

- Ωφελήματα αποχώρησης.
- Συσσωρευτικές και μη αποζημιώσεις.
- Παροχές και ωφελήματα που αφορούν χρονικό διάστημα, το οποίο συμπίπτει με το τέλος της εργασίας συγκεκριμένου εργαζομένου ή ομάδας εργαζομένων.(π.χ. συνταξιοδοτικά προγράμματα, φαρμακευτική περίθαλψη κ.λπ.).

Με βάση το πρότυπο αυτό, οποιαδήποτε υποχρέωση προς το πρόσωπο των εργαζομένων πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία της οικονομικής μονάδας ανεξαρτήτως εάν αυτές έχουν εξοφληθεί ή ακόμα οφείλονται.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι η οικονομική μονάδα που εξυπηρετεί ορισμένα ωφελήματα, πιθανότατα συνάπτει ασφαλιστήριο συμβόλαιο έτσι ώστε να καλυφθεί σε περιπτώσεις διαφορών και τυχόν διενέξεων με τους εργαζομένους.

Με λίγα λόγια, στο διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο γίνονται αντικείμενο αναφοράς οι παροχές και τα ωφελήματα των εργαζομένων σε κανονικές συνθήκες εργασίας. Η σημασία τους είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς αποτελούν τα εργαλεία και τα κίνητρα των εργαζομένων για την επίτευξη των στόχων της οικονομικής μονάδας.

#### Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης» (I.A.S. “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο έχει ως αντικείμενο το λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων και τη γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης. Τα στοιχεία αυτά είναι ιδιαίτερα σημαντικά καθώς λειτουργούν με τέτοιο τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η ανάπτυξη της οικονομικής μονάδας μέσω της κρατικής βοήθειας. Για το λόγο αυτό, οι εν λόγω πληροφορίες πρέπει να αναγράφονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου να χρησιμοποιούνται ενημερωτικά προς όφελος της οικονομικής μονάδας.

Σκοπός του προτύπου 20 είναι η παρουσίαση του εσόδου που προκύπτει από τις επιχορηγήσεις και της διαφοράς που δημιουργείται στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπροσθέτως, το πρότυπο αυτό αναφέρεται και στο πλήθος των πληροφοριών, οι οποίες είναι απαραίτητες για την ακριβή και δίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.



Οι κρατικές επιχορηγήσεις οφείλουν να αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και τα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας όταν η ίδια συμμορφώνεται με τους απαραίτητους κανονισμούς του κράτους και είναι βέβαιο ότι θα εισπράξει τα αντίστοιχα ποσά. Η κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει τη μορφή χρηματοοικονομικής ενίσχυσης ή είδους ( π.χ. εδαφικές εκτάσεις ) ή μείωσης των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας απέναντι στο κράτος.

Η κρατική επιχορήγηση δεν συμπίπτει πάντοτε με μια διαχειριστική χρήση. Σε περίπτωση που η επιχορήγηση αυτή δόθηκε για την απόκτηση κάποιου παγίου στοιχείου, το οποίο δεν αποσβένεται, τότε η επιχορήγηση θα πρέπει να αναγνωριστεί περιοδικά. Σε περίπτωση που η επιχορήγηση αφορά την κάλυψη ζημιών τότε πρέπει να αναγνωρίζεται άμεσα στην τρέχουσα χρήση.

Όσον αφορά την επιστροφή των κρατικών επιχορηγήσεων, αρχικά πρέπει να αναθεωρηθούν τα λογιστικά βιβλία έτσι ώστε να επιστραφεί η επιχορήγηση. Σε περίπτωση που αναφερόμαστε σε περιουσιακό στοιχείο, πρέπει κατά την επιστροφή της να κινηθεί (χρεωθεί) είτε ο αντίστοιχος λογαριασμός παγίου είτε το αντίστοιχο αναβαλλόμενο έσοδο. Σε περίπτωση που η επιχορήγηση σχετίζεται άμεσα με τα έσοδα της οικονομικής μονάδας, πρέπει να χρεώνεται το αντίστοιχο ποσό στον λογαριασμό του αναβαλλόμενου εσόδου.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το πρότυπο αυτό, οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας πρέπει να παρουσιάζουν τη φύση της επιχορήγησης, το μέγεθος της, τον τρόπο παρουσίασης της, καθώς ακόμη και τυχόν όρους και συμφωνίες που έχουν άμεση σχέση με αυτή.

#### Δ.Λ.Π. 21 «Επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» (I.A.S. “Effects of Changes in Foreign Exchange Rates”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο παρουσιάζει τις δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων, οι οποίες εκτός από τις συναλλαγές που διενεργούν στο εσωτερικό της χώρας, πραγματοποιούν συναλλαγές και με ξένα κράτη, λαμβάνοντας υπ’ όψη και το αντίστοιχο ξένο νόμισμα.

Το πρότυπο 21 ενδιαφέρεται για την μετατροπή του νομίσματος από το ξένο νόμισμα σε αυτό της εγχώριας αγοράς της οικονομικής μονάδας ή αλλιώς το νόμισμα αναφοράς. Για το λόγο αυτό, λοιπόν, το Δ.Λ.Π. 21 λειτουργεί με τέτοιο τρόπο ώστε να εμφανίζονται οι μέθοδοι

μετατροπής του νομίσματος, ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών, καθώς επίσης και ο τρόπος παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Κατά τον γενικό κανόνα, οι συναλλαγές (σε χρηματικά ή μη στοιχεία) με άλλη χώρα και ξένο νόμισμα πρέπει να αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας στο συνάλλαγμα αναφοράς συμπεριλαμβανομένου και των τιμών συναλλάγματος στην αντίστοιχη ημερομηνία της συναλλαγής. Παρόλα αυτά, πολλές φορές διαπιστώνεται ότι στην πράξη δεν εφαρμόζεται η -κατά την ημερομηνία της συναλλαγής- τιμή συναλλάγματος και αυτό οφείλεται σε διάφορους λόγους, όπως το πλήθος των συναλλαγών ή οι καθυστερήσεις στην παραλαβή των παραστατικών. Οποιαδήποτε συναλλαγματική διαφορά προκύψει (με εξαίρεση αυτές που αφορούν καθαρές επενδύσεις) πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα της χρήσης.

Όσον αφορά τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται σε χώρες του εξωτερικού, αυτές διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες:

- Εργασίες εξωτερικού, δηλαδή οι εργασίες της οικονομικής μονάδας που διενεργούνται στο εξωτερικό και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της λειτουργίας αυτής.
- Οικονομικές μονάδες εξωτερικού, δηλαδή οι μονάδες που λειτουργούν αυτόνομα από τις κύριες μονάδες που δραστηριοποιούνται στην εγχώρια αγορά.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το πρότυπο αυτό, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που μεταφέρεται στους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων και της καθαρής θέσης, τις μεταβολές στις αξίες των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους που οδήγησαν στις μεταβολές αυτές.

#### Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» ( I.A.S. “Business Combinations”)

Το λογιστικό αυτό πρότυπο εστιάζει την προσοχή του στην ενοποίηση επιχειρήσεων, δηλαδή τη συνένωση διαφορετικών επιχειρήσεων σε μια οικονομική μονάδα. Η ενοποίηση αυτή μπορεί να προέλθει είτε από εξαγορά επιχείρησης από κάποια άλλη είτε από συγχώνευση δυο ή περισσότερων επιχειρήσεων. Με την ολοκλήρωση της ενοποίησης μπορεί να προκύψει μια συσχέτιση μητρικής και θυγατρικής εταιρίας ή μια καινούργια οικονομική μονάδα.

Σχετικά με το λογιστικό χειρισμό της ενοποίησης, το πρότυπο αυτό δίνει ιδιαίτερη έμφαση στον καθορισμό του κόστους, το οποίο σχετίζεται με την εξαγορά, την παρακολούθηση της

«φήμης και πελατείας», πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις κ.λπ..

Το Δ.Λ.Π. 22, λοιπόν, είναι σε θέση να παρακολουθήσει το λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών, οι οποίες αφορούν την ενοποίηση διαφορετικών επιχειρήσεων.

Σε περίπτωση εξαγοράς, δηλαδή όταν μια επιχείρηση αποκτά τον έλεγχο μιας άλλης επιχείρησης μέσω παραχώρησης περιουσιακών στοιχείων ή έκδοσης μετοχικού κεφαλαίου ή μεριδίου (η έκδοση μετοχών βασίζεται στην τρέχουσα αξία των στοιχείων της επιχείρησης που εξαγοράζεται), η επιχείρηση, η οποία εξαγοράζει, πρέπει να έχει στην κατοχή της ποσοστό μεγαλύτερο από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου της επιχείρησης που πουλάει.

Σε περίπτωση που δεν συμβαίνει αυτό, η εξαγορά μπορεί να επιτευχθεί είτε με έμμεση κατοχή του 50% των ψήφων της άλλης εταιρίας (ύπαρξη άλλων επενδυτών και προσώπων) είτε με ειδικές συμφωνίες και συμβατικούς όρους είτε μέσω διορισμού ή απαλλαγής του διοικητικού συμβουλίου της άλλης εταιρίας. Η διαδικασία της εξαγοράς αναγνωρίζεται στα βιβλία του αγοραστή ως κόστος.

Η συνένωση, ωστόσο μπορεί να επιτευχθεί και μέσω της ενοποίησης συμφερόντων. Με τον όρο αυτό κάνουμε λόγο για την περίπτωση όπου δυο ή περισσότερες επιχειρήσεις έχουν τις ίδες δυνάμεις, τα ίδια δικαιώματα και τις ίδες υποχρεώσεις. Έτσι, λοιπόν, προκύπτει ένα είδους συνεργασίας με σκοπό το κοινό όφελος.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι στην διαδικασία της ενοποίησης ανήκει και το στοιχείο της «φήμης και πελατείας», η αξία της οποίας αναφέρεται στο όφελος του αγοραστή από το όνομα της αγορασθείσας επιχείρησης. Η αξία αυτή αφορά την τιμή κτήσης της μειωμένη με τις προβλέψεις για απόσβεση (η απόσβεση για το στοιχείο αυτό είναι σταθερή από έτος σε έτος). Αξίζει να σημειωθεί ότι η «φήμη και πελατεία» μπορεί να έχει αρνητική τιμή.

#### Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού» (I.A.S. “Borrowing Costs”)

Το πρότυπο 23 παρουσιάζει το λογιστικό χειρισμό των εξόδων που προκύπτουν από δανεισμό και τα οποία θα αναγνωριστούν ως έξοδα που βαρύνουν τα έσοδα ή σε αντίθετη περίπτωση θα κεφαλαιοποιηθούν.

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο δίνει ιδιαίτερη προσοχή στα χρηματοοικονομικά έξοδα και τους τόκους, τα οποία αφορούν δανεισμό και τόκους από βραχυχρόνια ή μακροχρόνια δάνεια, χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις, συναλλαγματικές διαφορές κ.λπ..

Στο πρότυπο αυτό διενεργείται μια βασική διάκριση των περιουσιακών στοιχείων.

- Περιουσιακά στοιχεία που ικανοποιούν τις απαιτήσεις του προτύπου αυτού και είναι εγκεκριμένα, δηλαδή η κατασκευή και η ύπαρξη τους απαιτεί μεγάλο χρονικό διάστημα.
- Περιουσιακά στοιχεία που δεν ικανοποιούν τις απαιτήσεις του εν λόγω προτύπου και δεν είναι εγκεκριμένα.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το πρότυπο αυτό καθορίζονται τα έξοδα και τα κόστη που αφορούν δανεισμό και τα οποία οφείλουν να αναγνωρίζονται ως έξοδα έναντι εσόδων. Κατ' εξαίρεση τα έξοδα που αφορούν δανεισμό εγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων δεν αναγνωρίζονται ως έξοδα που βαρύνουν έσοδα, αλλά κεφαλαιοποιούνται.

Κατά το πρότυπο 23, οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας πρέπει να περιέχουν πληροφορίες σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των εξόδων και του κόστους δανεισμού και τα ποσά που έχουν κεφαλαιοποιηθεί.

#### Δ.Λ.Π. 24 «Συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα» (I.A.S. “Related Party Disclosures”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο παρουσιάζει τις συναλλαγές ανάμεσα σε μια οικονομική μονάδα και σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που συνδέονται με αυτήν. Τέτοιου είδους πρόσωπα είναι διάφορες άλλες επιχειρήσεις, συνεργάτες, βασικά διοικητικά στελέχη με δυνατότητα διαχείρισης της οικονομικής μονάδας, φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν δικαίωμα ψήφου έτσι ώστε να μπορούν να επηρεάσουν άμεσα την οικονομική μονάδα κ.λπ..

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η εξασφάλιση των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής μονάδας ως προς το ότι θα εμπεριέχουν όλες εκείνες τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις, οι οποίες απαιτούνται προκειμένου να τονίσουν το ενδεχόμενο επηρεασμού της οικονομική θέσης, το κέρδος ή τη ζημία που δύναται να δημιουργηθεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από συναλλαγές και ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα αυτά μέρη.

Βασικό στοιχείο της εφαρμογής του προτύπου αυτού είναι η διασφάλιση της οικονομικής μονάδας από την απώλεια εσόδων ή την αύξηση των εξόδων. Για το λόγο αυτό, οι οικονομικές καταστάσεις που αφορούν τα συνδεδεμένα πρόσωπα πρέπει να περιλαμβάνουν συγκεκριμένα στοιχεία προς όφελος της οικονομικής μονάδας.

Τέλος, όσον αφορά συναλλαγές με μέλη του διοικητικού συμβουλίου, εσωτερικές εταιρικές συναλλαγές ή επενδύσεις σε θυγατρικές και συνδεδεμένες επιχειρήσεις τότε πρέπει να παρέχονται μια σειρά από επιπρόσθετες επεξηγήσεις και πληροφορίες με σκοπό την καλύτερη παρουσίαση και ενημέρωση σχετικά με τα πραγματικά δεδομένα της οικονομικής μονάδας.

Δ.Λ.Π. 26 «Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Παρουσίασης (I.A.S. “Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο είναι σε θέση να παρουσιάσει στις οικονομικές καταστάσεις τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Πολλές φορές, τέτοιου είδους προγράμματα συνδέονται σε μεγάλο βαθμό με προγράμματα συντάξεων ή διάφορα άλλα.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η παρακολούθηση και ο λογιστικός χειρισμός των προγραμμάτων αυτών και ως εκ τούτου η καλύτερη ενημέρωση των άμεσα ενδιαφερομένων, χωρίς να δίνεται σημασία στα δικαιώματα του κάθε ενδιαφερομένου ξεχωριστά.

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με το Δ.Λ.Π. 19.

Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες και Ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις» (I.A.S. “Consolidated and Separate Financial Statements”)

Η ανάπτυξη του προτύπου αυτού έχει άμεση σχέση και συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με το Δ.Λ.Π. 1, το οποίο σχετίζεται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Το πρότυπο 27 αναφέρεται στην προετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου οικονομικών μονάδων και οι οποίες λειτουργούν υπό την επίβλεψη μιας άλλης οικονομικής μονάδας. Επιπροσθέτως, γίνεται λόγος για το λογιστικό χειρισμό και την παρουσίαση των επενδύσεων της μητρικής εταιρίας ως προς τις θυγατρικές αυτής.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δηλαδή η ενοποίηση των Ισολογισμών της μητρικής και των θυγατρικών αυτής εταιριών, περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις ολόκληρου του ομίλου επιχειρήσεων για το σύνολο των δραστηριοτήτων αυτής. Αυτό σημαίνει ότι ασκείται έλεγχος σε μια σειρά από οικονομικές μονάδες (δηλαδή η μητρική εταιρία κατέχει ποσοστό ως προς το δικαίωμα ψήφου μεγαλύτερο του 50% στις υπόλοιπες εταιρίες), υπάρχει η ευχέρεια της κατάρτισης επιχειρηματικής πολιτικής, καθώς επίσης και η δυνατότητα λήψης σημαντικών αποφάσεων στο εσωτερικό αυτών.

Η μητρική εταιρία αποποιείται της ευθύνης εισαγωγής όλων των θυγατρικών της στις οικονομικές καταστάσεις στην περίπτωση όπου οι σχέσεις της με τις θυγατρικές εταιρίες αφορούν προσωρινό διάστημα και όταν η θυγατρική εταιρία λειτουργεί υπό μεγάλο χρονικό όριο στην εξαγωγή του συναλλάγματος.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν πληροφορίες, όπως την κατάσταση των θυγατρικών εταιριών, τους λόγους μη συμμετοχής μιας εταιρίας στις ενοποιημένες αυτές οικονομικές καταστάσεις, τους λόγους ενοποίησης δυο οικονομικών μονάδων, καθώς και τις επιδράσεις που προκύπτουν από τις παραπάνω διεργασίες.

#### Δ.Λ.Π. 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» (I.A.S. “Investments in Associates”)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28 περιγράφει το λογιστικό χειρισμό και τον τρόπο παρουσίασης των επενδύσεων που σχετίζονται με συνδεδεμένες εταιρίες στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας.

Με τον όρο συνδεδεμένη εταιρία κάνουμε λόγο για την εταιρία εκείνη, στην οποία ο επενδυτής ασκεί σημαντική επίδραση. Τέτοιου είδους εταιρίες δεν σχετίζονται με κοινοπραξίες, θυγατρικές εταιρίες και γενικότερα εξαρτημένες εταιρίες. Αυτό συμβαίνει διότι στις εξαρτημένες εταιρίες ασκείται έλεγχος, δηλαδή δυνατότητα διακυβέρνησης της εταιρίας, ενώ στις συνδεδεμένες εταιρίες ασκείται επίδραση, δηλαδή δυνατότητα συμμετοχής στην εταιρία.

Σε περίπτωση που ένας επενδυτής έχει στην κατοχή του με άμεσο ή έμμεσο τρόπο ποσοστό τουλάχιστον 20% των μετοχών μιας οικονομικής μονάδας και αποκτά το δικαίωμα ψήφου σε αυτήν τότε λέγεται ότι έχει επίδραση επί της οικονομικής μονάδας.

Η αναγνώριση της αξίας της επένδυσης μπορεί να προκύψει μέσα από τη χρήση δυο διαφορετικών μεθόδων.

- Σύμφωνα με το μέθοδο «Καθαρής Θέσης», η επένδυση αναγνωρίζεται στη τιμή κτήσης και στη συνέχεια τροποποιείται σύμφωνα με τα κέρδη ή τις ζημιές από την εξαγορά της οικονομικής μονάδας σε κίνηση του λογαριασμού αποτελεσμάτων. Η αξία της επένδυσης τείνει να μειώνεται όταν πραγματοποιείται διανομή κερδών από το λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης».
- Σύμφωνα με τη μέθοδο «Κόστους», η επένδυση αναγνωρίζεται στη τιμή κόστους. Τα κέρδη που σχετίζονται με την επένδυση αυτή αναγνωρίζονται ως έσοδα, ενώ η

διανομή κερδών χαρακτηρίζεται ως αποπληρωμή και εξόφληση της επένδυσης και ως εκ τούτου αφαιρείται από το αντίστοιχο κόστος αυτής.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει εμφανίζονται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, με εξαίρεση τις περιπτώσεις όπου η επένδυση αφορά την μελλοντική άμεση μεταπώληση και όταν η επένδυση δεν μπορεί να αποφέρει άμεσα οφέλη στην οικονομική μονάδα.

Η επένδυση παύει να υπολογίζεται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης όταν πλέον χάνεται το ποσοστό σημαντικής επίδρασης και όταν η συνδεδεμένη εταιρία δεν έχει τη δυνατότητα μεταφοράς συναλλάγματος και χρηματικών πόρων.

Όταν γίνεται λόγος, λοιπόν, για επενδύσεις σε συνδεδεμένες εταιρίες, θα πρέπει να παρουσιάζονται οι καταστάσεις που εμφανίζονται οι επενδύσεις, τα ποσοστά επένδυσης, τα ποσοστά ως προς τα δικαιώματα ψήφου, καθώς επίσης και η μέθοδος υπολογισμού της αξίας των επενδύσεων.

#### Δ.Λ.Π. 29 «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες» (I.A.S. “Financial Reporting in Hyperinflationary Economies”)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 29 αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις, ενοποιημένες ή μη, στις οποίες επικρατεί υπερπληθωρισμός.

Πιο συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις υπερπληθωρισμού εμφανίζονται οι προτιμήσεις διαφύλαξης ή μη συναλλαγής περιουσιακών στοιχείων στο νόμισμα της χώρας όπου συναντάται το φαινόμενο αυτό. Κάνοντας λόγο για αύξηση του πληθωρισμού, αυτή είναι ίση ή και μεγαλύτερη του 100%. Είναι προφανές, λοιπόν, ότι σε τέτοιου είδους περιοχές το τοπικό νόμισμα έχει χάσει την αγοραστική του δύναμη και ως εκ τούτου οι συναλλαγές του παρελθόντος διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό ως προς τις αξίες με τις τωρινές συναλλαγές.

Έχοντας ως σκοπό την ακριβοδίκαιη και πραγματική εικόνα των οικονομικών καταστάσεων, το Δ.Λ.Π. 29 παρέχει τις κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με το λογιστικό χειρισμό, τον τρόπο παρουσίασης και τη μέθοδο αποτίμησης των μη χρηματικών στοιχείων και ισοδυνάμων (π.χ. υπόλοιπο πελατών ή προμηθευτών).

Κλείνοντας, λοιπόν, το πρότυπο αυτό είναι σε θέση να παρουσιάσει τη διαμόρφωση των αξιών, τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο για το σκοπό αυτό, καθώς επίσης και το δείκτη τιμών του τρέχοντος και των προηγούμενων ετών.

Δ.Λ.Π. 30 «Γνωστοποιήσεις με τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων» (I.A.S. “Disclosures in the Financial Statements at Banks and Similar Financial Institutions”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο κάνει ιδιαίτερη αναφορά στους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς και τη δραστηριότητα τους, δηλαδή τις καταθέσεις και το δανεισμό κεφαλαίων με σκοπό την παροχή χρημάτων και γενικότερα τις επενδύσεις κεφαλαίων με στόχο τη δημιουργία οφέλους.

Το πρότυπο αυτό, λοιπόν, αποσκοπεί στην άντληση πληροφοριών σχετικά με τους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, παρέχοντας με τον τρόπο αυτό σημαντική βοήθεια σε όλους τους άμεσους ενδιαφερομένους. Τέτοιου είδους σημαντικές πληροφορίες έχουν να κάνουν με τη ρευστότητα, τη φερεγγυότητα και τους διάφορους κινδύνους.

Αναλυτικότερα, οι πληροφορίες αυτές έχουν άμεση σχέση με την αναγνώριση και αποτίμηση των διαφόρων μορφών εσόδων, των επενδύσεων, των χρεογράφων, τον τρόπο υπολογισμού τυχόν ζημιών που σχετίζονται με δάνεια και παραχωρήσεις και τους κινδύνους. Όσον αφορά τυχόν ζημιές, αυτές πρέπει να συνοδεύονται με πρόσθετες πληροφορίες, όπως η λογιστική αρχή αναγνώρισης τους, τα ποσά προβλέψεων, τα αρχικά και τελικά υπόλοιπα αυτών κ.λπ..

Στο τέλος της χρήσης, οι οικονομικές καταστάσεις των χρηματοπιστωτικών οργανισμών πρέπει να είναι σε θέση να παρουσιάσουν με ομαδοποιημένο τρόπο τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν αυτούς και τη σχετιζόμενη χρήση. Τα ποσά αυτά δεν πρέπει να επιδέχονται αντισταθμίσεις, με μοναδική εξαίρεση τις περιπτώσεις υπολογισμού του κινδύνου.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι μεγάλο εύρος τραπεζικών συναλλαγών είναι αδύνατο να αναγνωριστούν με αποτέλεσμα να μην απεικονίζονται ορθά οι οικονομικές καταστάσεις. Οι συναλλαγές αυτές δημιουργούν διάφορες δεσμεύσεις, οι οποίες μπορούν να χαρακτηριστούν ως μετακλητές ή αμετάκλητες. Για την καλύτερη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, οι συναλλαγές αυτές οφείλουν να συνοδεύονται με μια σειρά από πληροφορίες, όπως το είδος και τα ποσά των δεσμεύσεων, η φερεγγυότητα τους, διάφορες άλλες εγγυήσεις κ.λπ..

Δ.Λ.Π. 31 «Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες» (I.A.S. “Interests in Joint Ventures”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο παρουσιάζει το λογιστικό χειρισμό των συμφερόντων μιας οικονομικής μονάδας, τα οποία συνδέονται άμεσα με μια κοινοπραξία. Κάνοντας λόγο



για κοινοπραξία, νοείται η σύναψη ειδικής συμφωνίας μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων με σκοπό τη διενέργεια οικονομικής δραστηριότητας υπό τον κοινό έλεγχο όλων εκείνων που σχετίζονται με τη συμφωνία αυτή. Είναι απαραίτητο, λοιπόν, να παρέχεται η κατάλληλη ενημέρωση σχετικά με την κοινοπραξία και γενικότερα με τα περιουσιακά στοιχεία, τα έσοδα και τα έξοδα.

Όσον αφορά το λογιστικό χειρισμό μιας κοινοπραξίας, οι μέθοδοι ανάλυσης της διακρίνονται στις εξής:

- Μέθοδος αναλογικής ενοποίησης. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, κάθε σχετιζόμενο πρόσωπο με την κοινοπραξία πρέπει να ενσωματώνει τα ποσά στις οικονομικές του καταστάσεις σε τέτοια αξία ανάλογη με το μερίδιο και το ποσοστό συμμετοχής του σε αυτήν.
- Μέθοδος καθαρής θέσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, κάθε ποσό που σχετίζεται με ωφέλεια επί της κοινοπραξίας καταγράφεται σε τιμή κόστους και τα υπόλοιπα που προκύπτουν διαμορφώνονται με τις αλλαγές στο μερίδιο του κάθε προσώπου.

Στη συνέχεια, αξίζει να σημειωθεί ότι οι κοινοπραξίες σχετίζονται με τον ομαδικό έλεγχο των λειτουργιών, του Ενεργητικού, του Παθητικού και γενικότερα μιας οικονομικής μονάδας. Βασικό στοιχείο αποτελεί ο από κοινού έλεγχος, ενώ σχετικά με την κοινοπραξία πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, όπως η περιγραφή της δραστηριότητας, η διάρκεια, τα μερίδια κ.λπ..

Όσον αφορά τον έλεγχο των λειτουργιών, το κάθε μέρος αναλαμβάνει τη διεκπεραίωση του έργου που του έχει ανατεθεί. Ο έλεγχος του Ενεργητικού σχετίζεται με τον από κοινού έλεγχο των περιουσιακών στοιχείων του Ενεργητικού, ενώ το αντίστοιχο γίνεται και με τα στοιχεία του Παθητικού. Τέλος, ο έλεγχος της οικονομικής μονάδας έχει να κάνει με την περίπτωση όπου τα πρόσωπα της κοινοπραξίας επιλέγουν τη σύσταση νομικού προσώπου.

#### Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση» (I.A.S. “Financial Instruments: Presentation”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο οφείλει την ύπαρξη του στον όγκο των χρηματοοικονομικών μέσων και την ανάγκη πληροφόρησης σχετικά με αυτά. Το Δ.Λ.Π. 32 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις και τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρουσιάζονται οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται σε δυο κατηγορίες, αυτά που εμφανίζονται στον Ισολογισμό της οικονομικής μονάδας και αυτά που δεν εμφανίζονται στον Ισολογισμό της οικονομικής μονάδας. Βασικός σκοπός του προτύπου αυτού είναι η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων είτε αυτά είναι αναγνωρισμένα και εμφανίζονται στον Ισολογισμό είτε ισχύει το αντίστροφο.

Ως χρηματοοικονομικά μέσα μπορούν να οριστούν οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που σχετίζονται με συμβάσεις ή όχι και οι οποίες αφορούν μεταβιβάσεις μετρητών ή άλλων μέσων με σκοπό την απόκτηση δικαιώματος είσπραξης ή πληρωμής μετρητών.

Χρηματοοικονομικά μέσα Ενεργητικού είναι τα μετρητά, τίτλοι συμμετοχής, γραμμάτια, δάνεια, ομόλογα, συμβατικά δικαιώματα κ.λπ.. Χρηματοοικονομικά μέσα Παθητικού είναι η απόδοση ή η ανταλλαγή μετρητών και άλλων στοιχείων σε άλλες οικονομικές μονάδες, γραμμάτια, δάνεια, ομόλογα κ.λπ..

Στο σημείο αυτό, αξίζει να γίνει ειδική αναφορά στις υποχρεώσεις και τους συμμετοχικούς τίτλους. Στην περίπτωση αυτή, ο εκδότης χρηματοοικονομικών μέσων πρέπει να ταξινομεί τα μέσα αυτά σε υποχρεώσεις ή συμμετοχικούς τίτλους ανάλογα με τους όρους της σύμβασης και των διαφορών μεταξύ τους. Το σημαντικότερο κριτήριο διαχωρισμού τους αποτελεί η ύπαρξη σύμβασης σχετικά με τη μεταβίβαση μετρητών ή άλλων μέσων.

Όσον αφορά τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών μέσων του Ενεργητικού και του Παθητικού, τα μέσα αυτά πρέπει να κατανέμονται και να εμφανίζονται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις, Εξάιρεση αποτελεί η περίπτωση όπου υφίσταται νομικό δικαίωμα συμψηφισμού των ποσών, καθώς επίσης και η περίπτωση όπου έχει προγραμματιστεί εξόφληση των ποσών με συμψηφισμό ή με ρευστοποίηση περιουσιακών στοιχείων.

#### Δ.Λ.Π. 33 «Κέρδη ανά Μετοχή» ( I.A.S. “Earnings Per Share”)

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 33 παρουσιάζει τις αρχές και τις μεθόδους που πρέπει να τεθούν σε ισχύ προκειμένου να εξεταστούν τα έσοδα ανά μετοχή. Για να προκύψει αυτό, πρέπει αρχικά να υπολογιστεί ένα κλάσμα. Ο δείκτης του κλάσματος αυτού είναι ιδιαίτερα σημαντικός για την οικονομική μονάδα, καθώς μέσω αυτού διαμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις και παρουσιάζεται η αποδοτικότητα των μετοχών. Σε περίπτωση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο δείκτης του κλάσματος συνδέεται με το εύρος των οικονομικών μονάδων και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Το πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή σε όλες τις οικονομικές μονάδες με κοινές μετοχές, δηλαδή τίτλους συμμετοχής με μικρή σημασία σε σχέση με άλλους τίτλους. Με τον όρο αυτό, αναφερόμαστε ακόμη και στα στοιχεία εκείνα, τα οποία μπορούν να εξασφαλίσουν μέσω ανταλλαγής την απόκτηση κοινών μετοχών, όπως διαφόρων ειδών υποχρεώσεις, δικαιώματα σχετικά με την απόκτηση τίτλων, εκδόσεις μετοχών υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι εταιρίες, οι οποίες δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, αλλά ούτε υπό διαπραγμάτευση στην ελεύθερη αγορά τότε δεν έχουν την υποχρέωση τήρησης του συγκεκριμένου προτύπου και η εφαρμογή του ενδείκνυται προαιρετικά.

Ο καθορισμός των εσόδων ανά μετοχή, μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω δυο μεθόδων.

- Βασική μέθοδος. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τα καθαρά κέρδη ή ζημιές που σχετίζονται με τις κοινές μετοχές διαιρούνται με το μέσο σταθμικό αριθμό των κοινών μετοχών που σχετίζονται με την αντίστοιχη χρήση. Για τον υπολογισμό του παρανομαστή πρέπει να ληφθούν υπ' όψη οι κοινές μετοχές και επιπρόσθετα τυχόν δωρεάν εκδιδόμενες μετοχές, ενοποιημένες μετοχές και οποιοδήποτε άλλο είδος μετοχών που σχετίζεται με την οικονομική μονάδα.
- Μέθοδος μειωμένων εσόδων ανά μετοχή. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο μέσος σταθμικός αριθμός πρέπει να υπολογιστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να περιλαμβάνονται όλοι οι μετατρέψιμοι τίτλοι σε κοινές μετοχές, γεγονός που θα επιφέρει μειωμένα έσοδα ανά μετοχή. Με άλλα λόγια, η μετατροπή αυτή είναι σίγουρο ότι θα επιφέρει μείωση στα έσοδα ανά μετοχή και ως εκ τούτου η ονομασία της μεθόδου αυτής σχετίζεται με το παραπάνω γεγονός.

#### Δ.Λ.Π. 34 «Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Έκθεση» (I.A.S. “Interim Financial Reporting”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο πραγματεύεται τις ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, δηλαδή τις εκθέσεις που σχετίζονται με την άμεση πληροφόρηση σχετικά με την οικονομική εξέλιξη της οικονομικής μονάδας. Η σημασία του προτύπου αυτού είναι ιδιαίτερα ουσιώδης διότι η πληροφόρηση αυτή δίνει τη δυνατότητα λήψης σημαντικών αποφάσεων, οι οποίες δεν θα είχαν παρθεί μόνο με την παρακολούθηση των οικονομικών καταστάσεων που συνδέονται με τη χρήση και αφορούν μεγάλα χρονικά διαστήματα.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 34 είναι ο προσχεδιασμός του ελάχιστου περιεχομένου μιας ενδιάμεσης οικονομικής μονάδας. Η έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, των πιστωτών και διαφόρων άλλων προσώπων να κατανοούν την παραγωγική ικανότητα μιας οικονομικής μονάδας.

Όσον αφορά τη δομή του περιεχομένου των ενδιάμεσων εκθέσεων, οι εκθέσεις αυτές εμπεριέχουν το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων που σχετίζονται με το Δ.Λ.Π. 1. Σε περίπτωση περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει να εμπεριέχονται τουλάχιστον όλες οι σημειώσεις που περιέχουν λεπτομέρειες για τις οικονομικές καταστάσεις. Οι προσωρινές, λοιπόν, οικονομικές καταστάσεις πρέπει να λαμβάνουν υπ' όψη όλες εκείνες τις σημαντικές πληροφορίες, ημερομηνίες και συναλλαγές έτσι ώστε να προσφέρεται ένα όσο το δυνατόν καλύτερο αποτέλεσμα.

Σχετικά με την παρουσίαση της υποχρέωσης καταβολής φόρου εισοδήματος στις ενδιάμεσες εκθέσεις, η οικονομική μονάδα πρέπει να διενεργήσει τα εξής. Αρχικά να προϋπολογίσει το καθαρό φορολογητέο εισόδημα σε ετήσια βάση και στη συνέχεια να υπολογίσει το αντίστοιχο κατ' αναλογία ποσό. Έπειτα, το ποσό του φόρου μπορεί να διανεμηθεί είτε ισόποσα για όλη τη διαχειριστική περίοδο είτε με βάση το ύψος των εσόδων τμηματικά.

#### Δ.Λ.Π. 35 «Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις» (I.A.S. “Discontinuing Operations”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο παρουσιάζει τη σταδιακή διακοπή μιας ή και περισσότερων λειτουργιών μιας οικονομικής μονάδας. Με τον όρο «σταδιακή διακοπή» κάνουμε λόγο για διακοπή όλων των λειτουργιών ή συγκεκριμένου τομέα της οικονομικής μονάδας και όχι για διακοπή ενός μόνο τμήματος λειτουργίας αυτής.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 35 είναι η καθιέρωση των κατάλληλων αρχών με σκοπό την καλύτερη παρουσίαση των πληροφοριών σχετικά με τις σταδιακές διακοπές. Έτσι, λοιπόν, ενισχύεται η δυνατότητα των εκτιμήσεων από πλευράς των άμεσων ενδιαφερομένων και πιο συγκεκριμένα εξετάζεται με καλύτερο τρόπο η κίνηση των ταμειακών ροών και των κερδών, καθώς επίσης και η χρηματοοικονομική θέση.

Ως αρχικό στάδιο για την επίτευξη σταδιακής διακοπής μπορεί να χαρακτηριστεί η περίπτωση όπου η οικονομική μονάδα υπογράφει σύμβαση για πώληση των περιουσιακών της στοιχείων ή όταν το διοικητικό συμβούλιο της ίδιας εγκρίνει σχέδιο για τη σταδιακή διακοπή της. Από το σημείο αυτό πρέπει να ληφθούν σημαντικές αποφάσεις, όπως οι αποζημιώσεις που οφείλονται να δοθούν, η επανεκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων κ.λπ..

Σε περίπτωση που η σταδιακή διακοπή λαμβάνεται υπ' όψη το μήνα Δεκέμβριο τότε η σχετική ανακοίνωση εκδίδεται την επόμενη χρήση. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, το γεγονός αυτό να συνδέεται με ημερομηνία μεταγενέστερη από αυτή της λήξης του Ισολογισμού. Έτσι, λοιπόν, οποιαδήποτε συναλλαγή για πώληση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού πρέπει να ενημερώνεται στις οικονομικές καταστάσεις με τις απαραίτητες σημειώσεις και επιπρόσθετες πληροφορίες.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το Δ.Λ.Π. 35, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν τις απαραίτητες αναφορές σχετικά με την επικείμενη διακοπή των λειτουργιών, τους τομείς με τους οποίους σχετίζεται η διακοπή, τις απαραίτητες ημερομηνίες σχετικά με την ολοκλήρωση των αποφάσεων αυτών, τα λογιστικά υπόλοιπα των περιουσιακών στοιχείων κ.λπ..

#### Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» ( I.A.S. “Impairment of Assets”)

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στη μέθοδο που πρέπει να ακολουθήσει μια οικονομική μονάδα προκειμένου να εξεταστεί εάν το λογιστικό υπόλοιπο των περιουσιακών στοιχείων αυτής είναι αρκετά μεγαλύτερο από την τιμή που υπολογίζεται ότι θα πωληθούν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία. Επιπροσθέτως γίνεται λόγος για το λογιστικό χειρισμό που οφείλει να ακολουθήσει η οικονομική μονάδα.

Κάθε οικονομική μονάδα οφείλει να εξετάσει τους ισολογισμούς της σχετικά με την επανεκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του Ενεργητικού της. Για το σκοπό αυτό, χρησιμοποιεί διάφορες πηγές πληροφόρησης, οι οποίες διακρίνονται σε εξωτερικές, δηλαδή γεγονότα που συνδέονται έμμεσα με τα εν λόγω στοιχεία και σε εσωτερικές, δηλαδή γεγονότα που συνδέονται άμεσα με τα εν λόγω στοιχεία, όπως παραδείγματος χάρη η φυσική φθορά.

Σε περίπτωση που το λογιστικό υπόλοιπο (μεταφερόμενη αξία) είναι μεγαλύτερο από την αναμενόμενη τιμή πώλησης των στοιχείων αυτών (ανακτήσιμη αξία) τότε κάνουμε λόγο για ζημιά. Η ζημιά αυτή μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποθεματικό Πλεόνασμα Επανεκτίμησης», με την προϋπόθεση ότι το εν λόγω αποθεματικό μπορεί να καλύψει το αντίστοιχο ποσό της αναφερόμενης ζημιάς.

Σε περίπτωση που συμβαίνει το ακριβώς αντίθετο τότε κάνουμε λόγο κέρδος ή για μείωση της ζημιάς (η οποία προέρχεται από προηγούμενη επανεκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων).

Σε περίπτωση που η διαφορά, η οποία προκύπτει δεν χαρακτηρίζεται σημαντική τότε η ανακτήσιμη αξία μπορεί να θεωρηθεί ως και η τιμή που αναμένεται να πωληθούν τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.

Στο σημείο αυτό αξίζει να γίνει μια ιδιαίτερη αναφορά στις μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, δηλαδή τις μονάδες εκείνες που είναι σε θέση να δημιουργήσουν ταμειακές ροές ανεξάρτητα με το τι κάνουν οι υπόλοιπες ομάδες της οικονομικής μονάδας. Εάν η αξία των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας θεωρείται ότι έχει μειωθεί τότε θα υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία τους, ενώ σε αντίθετη περίπτωση θα υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών που υπάγονται. Οι μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών πρέπει να είναι σταθερές από χρήση σε χρήση και οποιαδήποτε αλλαγή πραγματοποιείται σε αυτές πρέπει να αναφέρεται στις επεξηγηματικές σημειώσεις.

Όσον αφορά το περιουσιακό στοιχείο «Φήμη και Πελατεία» αξίζει να αναφερθεί ότι το στοιχείο αυτό αντιπροσωπεύει μελλοντικά οφέλη, τα οποία όμως προκύπτουν μέσω των υπολοίπων στοιχείων του Ενεργητικού. Επομένως, η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών δεν είναι η φήμη και πελατεία, αλλά τα στοιχεία του Ενεργητικού της οικονομικής μονάδας.

Καταλήγοντας, λοιπόν, οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας πρέπει να παρουσιάζουν τα ποσά που αφορούν την υποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τα ποσά ανάκτησης της υποτίμησης αυτής.

#### Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία» (I.A.S. “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο παρουσιάζει τις προβλέψεις καθώς και τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού που επιδέχονται αυτές.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η εξασφάλιση και η χρησιμοποίηση των κατάλληλων κριτηρίων και βάσεων αποτίμησης για τις προβλέψεις, καθώς ακόμη και για τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Επιπροσθέτως, το Δ.Λ.Π. 37 αναφέρεται στο εύρος των γνωστοποιήσεων και των πληροφοριών οι οποίες πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Με τον τρόπο αυτό, οι άμεσα ενδιαφερόμενοι έχουν τη δυνατότητα να ενημερωθούν σχετικά με τις προβλέψεις, τα ποσά που αφορούν τις ίδιες και τέλος το χρονοδιάγραμμα στις οποίες πρέπει να εκπληρώνονται.

Σύμφωνα με το πρότυπο 37, οι προβλέψεις ορίζονται ως υποχρεώσεις που σχετίζονται με αβέβαιο χρόνο και ποσό, οι οποίες αφορούν δραστηριότητες του παρελθόντος και ενδέχεται να επιφέρουν εκροή πόρων. Για να καταχωρηθεί μια πρόβλεψη πρέπει αυτή να σχετίζεται με ένα παρελθοντικό γεγονός, να είναι πιθανή η εκροή πόρων και τέλος το ποσό της δέσμευσης να μπορεί να υπολογίζεται με αξιόπιστο τρόπο. Σε περίπτωση που δεν συμβαίνουν τα παραπάνω, η πρόβλεψη δεν είναι δυνατόν να καταχωρηθεί.

Η καταχώρηση και η αποτίμηση των προβλέψεων πρέπει να διενεργείται σε περιπτώσεις, όπως μελλοντικές λειτουργικές ζημιές, επαχθείς συμβάσεις (συμβάσεις όπου το κόστος αποφυγής είναι μεγαλύτερο από το όφελος που προκύπτει) και αναδιαρθρώσεις.

Όσον αφορά την αναγνώριση και τον τρόπο εκτίμησης των προβλέψεων, η οικονομική μονάδα δεν πρέπει να διενεργεί μελλοντικές προβλέψεις για λειτουργικές ζημιές καθώς η υποχρέωση διενέργειας προβλέψεων δεν σχετίζεται με στοιχεία του παρελθόντος. Επιπροσθέτως, σε περίπτωση επαχθούς σύμβασης, η οικονομική μονάδα πρέπει να δημιουργήσει πρόβλεψη που να σχετίζεται με τις υποχρεώσεις εκείνες που προκύπτουν από τη σύμβαση. Τέλος, όσον αφορά τις αναδιοργανώσεις των οικονομικών μονάδων, όπως η περίπτωση πώλησης ή η διακοπή λειτουργίας συγκεκριμένης γραμμής παραγωγής, αυτή επιφέρει σημαντικές μεταβολές στο εσωτερικό της οικονομικής μονάδας. Τέτοιου είδους μεταβολές είναι οι αλλαγές στα κεντρικά γραφεία, τις θέσεις των εργαζομένων, τις λειτουργίες παραγωγής κ.λπ..

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37, οι οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας πρέπει να παρουσιάζουν στοιχεία, όπως το ύψος των μεταφερόμενων υπολοίπων, τα αντίστοιχα ποσά των προβλέψεων, τυχόν διαφοροποιήσεις και γενικότερα οποιοδήποτε άλλο στοιχείο αφορά τις προβλέψεις.

#### Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία» ( I.A.S. “Intangible Assets”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο αναφέρεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή τα στοιχεία που δεν έχουν ενσώματη μορφή) και πιο συγκεκριμένα παρουσιάζει το λογιστικό χειρισμό τους, τα κριτήρια χαρακτηρισμού ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου ως άυλο, τον τρόπο παρακολούθησης τους καθώς ακόμη και τον τρόπο αποτίμησης της αξίας τους.

Αναλυτικότερα, το Δ.Λ.Π. 38 αναφέρεται στα έξοδα που πραγματοποιεί μια οικονομική μονάδα με σκοπό την μελλοντική ωφέλεια της μέσω άυλων στοιχείων, όπως διαφημίσεις, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, πνευματικά δικαιώματα, έξοδα μελέτης και ερευνών κ.λπ.

Το πρότυπο αυτό απευθύνεται σε όλες τις οικονομικές μονάδες και ως εκ τούτου οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν το σύνολο των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να χαρακτηριστεί και ενσώματο και ασώματο τότε εξετάζεται η περίπτωση συν-λειτουργίας και πιο συγκεκριμένα το εάν το ένα μέρος αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του άλλου.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να χαρακτηριστεί ως τέτοιο όταν πληροί ορισμένες προϋποθέσεις και πιο συγκεκριμένα όταν υπάρχει η δυνατότητα αναγνώρισης αυτού, μπορεί να διενεργηθεί έλεγχος επί των εξόδων που σχετίζεται με το ίδιο, πραγματοποιείται η περίπτωση μελλοντικής απόκτησης ωφελειών από τη χρήση του και τέλος είναι πιθανή η εισχώρηση πόρων μέσω αυτού.

Τα άυλα στοιχεία αποτιμούνται στην αξία που σχετίζεται με το κόστος. Σε περίπτωση αγοράς άυλων στοιχείων, το κόστος σχετίζεται με το τιμολόγιο, τυχόν δασμούς, φόρους, διάφορες άλλες υπηρεσίες κ.λπ.. Αυτού του είδους τα έξοδα μπορεί να μειώνονται χάρη σε επιστροφές ή εκπτώσεις. Σε περίπτωση συγχώνευσης ή εξαγοράς, τα άυλα στοιχεία πρέπει να αποτιμώνται σε τέτοια τιμή που να εκφράζονται τα πραγματικά δεδομένα.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε συστηματικές αποσβέσεις καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Το χρονικό αυτό διάστημα δεν υπερβαίνει συνήθως τα είκοσι χρόνια με ελάχιστες εξαιρέσεις και ο χρόνος ξεκινάει από τη στιγμή που το στοιχείο αυτό είναι διαθέσιμο προς όφελος της οικονομικής μονάδας.

Οι οικονομικές καταστάσεις προκειμένου να είναι σαφείς σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνουν πληροφορίες, όπως η ωφέλιμη ζωή τους, το ποσοστό και ο τρόπος απόσβεσης, το ύψος της αξίας τους και το ύψος της αξίας των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί. Επιπροσθέτως, πρέπει να γίνεται λόγος για τυχόν προσθήκες, διαφοροποιήσεις αξιών, ζημιές και άλλα γεγονότα που αφορούν τα άυλα στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας.

#### Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα – Καταχώρηση και Αποτίμηση» (I.A.S. “Financial Instruments – Recognition and Measurement”)

Το Δ.Λ.Π. 39 παρουσιάζει τις αρχές που σχετίζονται με την αναγνώριση – καταχώρηση και την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς ακόμη και τις κατάλληλες πληροφορίες και γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τα μέσα αυτά και πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.



Ως χρηματοοικονομικά μέσα μπορούμε να ορίσουμε τους χρεώστες και πιστωτές, μισθώσεις, μετοχές, δικαιώματα επί μετοχών, παράγωγα και άλλα είδη υποχρεώσεων. Εξαιρέσεις αποτελούν τυχόν συμφέροντα σε θυγατρικές εταιρίες, κοινοπραξίες κ.λπ.

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, τα χρηματοοικονομικά μέσα πρέπει να αποτιμώνται στη τιμή κτήσης τους, δηλαδή στη τιμή που αποκτήθηκαν. Σε αρκετές περιπτώσεις, ο υπολογισμός της τιμής αυτής προκύπτει μέσα από αξιόπιστα και δίκαια στοιχεία, όπως η περίπτωση που το μέσο αυτό είναι εγγεγραμμένο στο χρηματιστήριο και η τιμή του προκύπτει από αυτό.

Ωστόσο, αυτό δεν είναι πάντοτε δυνατό, δημιουργώντας έτσι προβλήματα στον υπολογισμό τους. Όταν δεν μπορεί να εντοπιστεί η τιμή κτήσης ενός χρηματοοικονομικού μέσου τότε η αποτίμηση αυτού γίνεται στο ποσό που υπολογίζεται ότι μπορεί να εισπραχθεί από την πώληση του. Παρόλα αυτά, σε κάποιες περιπτώσεις δεν μπορεί να εφαρμοστεί η λύση αυτή, όπως τα δάνεια, οι επενδύσεις κ.λπ..

Τα χρηματοοικονομικά μέσα διαχωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες:

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία Ενεργητικού και Παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους, δηλαδή στοιχεία που αποκτούνται με σκοπό την ύπαρξη κέρδους στο μέλλον.
- Επενδύσεις που διατηρούνται μέχρι το χρόνο λήξης τους, δηλαδή στοιχεία που κατέχει η οικονομική μονάδα και τα οποία δεν σκοπεύει να πωλήσει.
- Δάνεια και εισπρακτέα ποσά μέσα από τη λειτουργία της επιχείρησης, δηλαδή ποσά που σχετίζονται με χρηματοοικονομικούς πόρους που διέθεσε η οικονομική μονάδα απέναντι σε τρίτους.
- Χρηματοοικονομικά στοιχεία που διατίθενται προς πώληση, δηλαδή στοιχεία που κατέχει η οικονομική μονάδα και τα οποία είναι διαθέσιμα για πώληση.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα αναγνωρίζονται μόνο στην περίπτωση που η σχέση μεταξύ της οικονομικής μονάδας και του τρίτου προσώπου έχει ολοκληρωθεί. Η εμφάνιση της συναλλαγής αντίστοιχα γίνεται με δυο τρόπους. Μέσω της ημερομηνίας εμπορίας, δηλαδή τη χρονική στιγμή που η οικονομική μονάδα δέχεται τη διεξαγωγή συναλλαγής και μέσω της ημερομηνίας διακανονισμού, δηλαδή τη χρονική στιγμή που η οικονομική μονάδα διενεργεί τη συναλλαγή.

Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα» (I.A.S. “Investment Property”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία διατηρούνται και χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την απόκτηση εισοδημάτων. Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία είναι συνήθως κτίρια, εδαφικές εκτάσεις κ.λπ., ενώ τα εισοδήματα αφορούν κυρίως ενοίκια. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα παραπάνω στοιχεία δεν συνδέονται με την άμεση δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας (π.χ. παραγωγή ή αγορά και πώληση υλικών αγαθών).

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η αναγνώριση, η παρουσίαση και η αποτίμηση των ακινήτων και των επενδύσεων που αφορούν αυτά. Επιπροσθέτως, εξετάζονται και οι επενδύσεις σε ακίνητα που σχετίζονται με τη χρηματοδοτική μίσθωση.

Τα ακίνητα που παραμένουν στην κατοχή της οικονομικής μονάδας και χρησιμοποιούνται για την ομαλή λειτουργία αυτής μπορούν να χαρακτηριστούν ως ακίνητα για ιδιόχρηση ή ακίνητα για επένδυση ανάλογα με το εάν ο χρησιμοποιούμενος χώρος του ακινήτου για την λειτουργία της οικονομικής μονάδας είναι μεγάλος ή μικρός αντίστοιχα.

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, οι επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους συμπεριλαμβανομένου και των εξόδων που συνδέονται άμεσα με την συναλλαγή. Στα προαναφερθέντα έξοδα δεν προστίθενται τα έξοδα δανεισμού ή επιδιορθώσεων.

Μετά την απόκτηση των ακινήτων, τα περιουσιακά αυτά στοιχεία μπορούν να αποτιμηθούν με τη μέθοδο της δίκαιης αξίας (σε περίπτωση δημιουργίας διαφοράς αυτή μεταφέρεται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσης) ή τη μέθοδο του κόστους (η αποτίμηση γίνεται στη τιμή του ιστορικού κόστους μειωμένη με τις προβλέψεις για απόσβεση).

Σε περίπτωση μεταβολής ενός ακινήτου μέσα στη χρήση τότε το περιουσιακό αυτό στοιχείο πρέπει να ταξινομηθεί σύμφωνα με τα νέα δεδομένα και να λειτουργήσει με βάση τη νέα του ιδιότητα από την αρχή της επόμενης διαχειριστικής χρήσης.

Όσον αφορά τον τρόπο παρουσίασης των ακινήτων, το πρότυπο 40 λαμβάνει υπ' όψη τις διαδικασίες του Δ.Λ.Π.17 και επιπλέον παρουσιάζονται πληροφορίες σχετικά με τη διάκριση των ακινήτων, τις μεθόδους που εφαρμόστηκαν, τα έσοδα και τα έξοδα που προκύπτουν, τυχόν νέα στοιχεία κ.λπ..

Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία» (I.A.S. “Agriculture”)

Το διεθνές αυτό λογιστικό πρότυπο σχετίζεται με τον τρόπο παρουσίασης και το λογιστικό χειρισμό των στοιχείων εκείνων, των οποίων η κύρια λειτουργία τους σχετίζεται με τη γεωργία συμπεριλαμβανομένου και της κτηνοτροφίας. Αναλυτικότερα, το πρότυπο αυτό αναφέρεται σε ζωντανούς οργανισμούς, βιολογικές πρώτες ύλες και προϊόντα και κρατικές χορηγίες και παροχές με σκοπό τη βελτίωση των παραπάνω στοιχείων.

Τα αναφερθέντα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αποτιμώνται στη δίκαιη αξία τους, τη αξία δηλαδή που προκύπτει από την εξέταση μιας σειράς από στοιχεία όπως τα χαρακτηριστικά και η ηλικία τους, μειωμένα με τα έξοδα που σχετίζονται με την πώληση τους.

Όσον αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις, αυτές πρέπει να συμπεριληφθούν στα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας ως έσοδα της χρήσης.

Το Δ.Λ.Π. 41 οφείλει να παρουσιάζει στις οικονομικές καταστάσεις τις πληροφορίες εκείνες που σχετίζονται με τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, όπως η περιγραφή τους, η μέθοδος υπολογισμού της αξίας τους, η συνολική τους αξία κ.λπ..

## **Κεφάλαιο 3: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

### **3.1 Εισαγωγή<sup>28</sup>**

Η ημερομηνία 20 Νοεμβρίου 2014 είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς αποτελεί την ημερομηνία ψήφισης του νομοσχεδίου περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όπως αυτά εφαρμόζονται από 01.01.2015. Ο νόμος αυτός αποτελεί έργο πολύμηνης προσπάθειας, το οποίο καλύπτει τις ανάγκες για εκσυγχρονισμό του υπάρχοντος συστήματος και με απώτερο στόχο την ύπαρξη ενός σύγχρονου ρυθμιστικού πλαισίου.

Με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014, επιφέρονται αλλαγές στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) και τον προϊσχύοντα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.). Επιπροσθέτως, μέσω του νόμου αυτού παύει η ισχύ του νόμου 2190/1920 «Περί Α.Ε.» και 3190/1920 «Περί Ε.Π.Ε.», το Προεδρικό Διάταγμα 1183/1980 σχετικά με το

---

<sup>28</sup> <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2014/12/index.html> , Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ηλεκτρονικό περιοδικό by Taxheaven – Τεύχος Δεκεμβρίου 2014, 17/8/2015 : 17.13

Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια τραπεζών και ασφαλιστικών εταιριών κ.λπ..

Τα βασικότερα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 έχουν να κάνουν με τα εξής.

Αρχικά, επιτυγχάνεται η συγκέντρωση μιας σειράς λογιστικών κανόνων και αρχών σε ένα πλέον νομοθέτημα. Έτσι, λοιπόν, παρέχεται ένα κωδικοποιημένο σύνολο κανόνων με στόχο την καλύτερη και ασφαλέστερη λειτουργία μιας οντότητας.

Δεύτερον, επιτυγχάνεται η ολοκλήρωση και απαλλαγή της εκάστοτε οντότητας από τις χρονοβόρες και πολυέξοδες διαδικασίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και στη συνέχεια του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Με βάση τους νέους κανόνες, η οντότητα είναι σε θέση να μειώσει το λειτουργικό κόστος και να εξασφαλίσει τη διενέργεια φορολογικών και μη ελέγχων.

Τρίτον, η λογιστική τυποποίηση με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) εκσυγχρονίζεται και πλέον παρέχεται ένα ανανεωμένο σύνολο λογιστικών κανόνων, το οποίο βοηθάει στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με τρόπο απλό και κατανοητό σύμφωνα με τις διεθνείς πρακτικές.

Τέταρτον, επιτυγχάνεται η αποφυγή διαφωνιών και προβληματισμών όσον αφορά τη λειτουργικότητα του νόμου καθώς προσφέρεται το Παράρτημα Α΄ με σκοπό την καλύτερη και σαφέστατη επεξήγηση των όρων.

Πέμπτον, παρέχεται μια καλύτερη και δικαιότερη κατανομή των υποχρεώσεων της εκάστοτε οντότητας ανάλογα με το μέγεθος της.

Τέλος, σε συνδυασμό με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, παρέχεται μια καλύτερη και ακριβής εικόνα σχετικά με τις υποχρεώσεις των οντοτήτων.

### **3.2 Ανάλυση Άρθρων του Ν. 4308/2014<sup>29 30 31 32 33 34</sup>**

---

<sup>29</sup> Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

<sup>30</sup> ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των Ελ.Λο.Π.»

<sup>31</sup> ΠΟΛ. 1024/21.1.2015 «Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των Ελ.Λο.Π.»

## Άρθρο 1 «Πεδίο Αναφοράς»

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα προσπαθούν να επιλύσουν δυο βασικά θέματα, τα οποία έχουν να κάνουν με τα λογιστικά αρχεία και τα παραστατικά πωλήσεων (άρθρα 3 έως 15) και τους κανόνες σχετικά με τον τρόπο κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16 έως 36). Για το λόγο αυτό, το εν λόγω άρθρο (σε συνδυασμό με το άρθρο 2) είναι ιδιαίτερα σημαντικά.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι για την ανάπτυξη του και άρθρου και του νόμου αυτού πρέπει να ληφθούν υπ' όψη οι ορισμοί του Παραρτήματος Α'.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 1, οι κύριες οντότητες, οι οποίες έχουν την υποχρέωση εφαρμογής του Ν. 4308/2014 είναι:

- Τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή Ανωνύμου Εταιρίας (Α.Ε.) ή Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) ή Ετερόρρυθμου κατά Μετοχές Εταιρία ή Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας (Ι.Κ.Ε.).
- Οι Ομόρρυθμες Εταιρίες (Ο.Ε.) – Ετερόρρυθμες Εταιρίες (Ε.Ε.) όπου οι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη διότι αποτελούν πρόσωπα είτε της παραπάνω περίπτωσης είτε άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- Οι Ομόρρυθμες Εταιρίες (Ο.Ε.) – Ετερόρρυθμες Εταιρίες (Ε.Ε.) – ατομικές επιχειρήσεις - οντότητες ιδιωτικού δικαίου σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου.
- Οι κερδοσκοπικές και μη εταιρίες που συνδέονται άμεσα με το δημόσιο τομέα.

---

<sup>32</sup> Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

<sup>33</sup> <http://www.ellop.gr/> Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 17/8/2015 : 19.58

<sup>34</sup> Ηλεκτρονικά Περιοδικά:

- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2014/12/elpmagazine.pdf> Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ηλεκτρονικό περιοδικό by Taxheaven – Τεύχος Δεκεμβρίου 2014, 18/8/2015 : 11.30
- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/1/elpmagazine.pdf> Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ηλεκτρονικό περιοδικό by Taxheaven – Τεύχος Ιανουαρίου 2015, 18/8/2015 : 12.43
- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/2/elpmagazine.pdf> Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ηλεκτρονικό περιοδικό by Taxheaven – Τεύχος Φεβρουαρίου 2015, 19/8/2015 : 09.12
- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/3/elpmagazine.pdf> Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ηλεκτρονικό περιοδικό by Taxheaven – Τεύχος Μαρτίου 2015, 19/8/2015 : 18.19
- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/6/elpmagazine.pdf> Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ηλεκτρονικό περιοδικό by Taxheaven – Τεύχος Ιουνίου 2015, 20/8/2015 : 13.07
-

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 1, οι οικονομικές οντότητες που έπονται οφείλουν να συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις, λαμβάνοντας υπ' όψη τα διεθνή πρότυπα σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά των ατομικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και όχι με τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αυτού του είδους οι οντότητες είναι οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, οι θυγατρικές οντότητες που εγκαθίστανται εντός του ελλαδικού χώρου και των οποίων οι μετοχές χαρακτηρίζονται ως εισηγμένες στην αγορά ενός κράτους – μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ξεπερνούν σε αξία το 5% του καθαρού κύκλου εργασιών, οι ανώνυμες εταιρίες που παρέχουν επενδύσεις όσον αφορά υπηρεσίες, χαρτοφυλάκιο, ακίνητες περιουσίες, αμοιβαία κεφάλαια, συμμετοχές, καθώς επίσης οι οντότητες του χαρτοφυλακίου και οι οντότητες που συνδέονται με άλλη ειδική διάταξη νόμου.

Σε περίπτωση που οποιαδήποτε οικονομική οντότητα που σχετίζεται με το Ν. 4308/2014 επιθυμεί την εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς, έχει τη δυνατότητα εφαρμογής τους προαιρετικά. Ωστόσο, εάν συμβεί αυτό τότε η τήρηση αυτών πρέπει να εφαρμοστεί για χρονικό διάστημα πέντε ετών.

Σε περίπτωση σύνταξης ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση σύνταξης και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (όταν αυτό καθίσταται απαραίτητο).

Όσον αφορά την Τράπεζα της Ελλάδος, αυτή υποχρεούται να συντάσσει την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης, την κατάσταση αποτελεσμάτων και το προσάρτημα σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία του Ευρωσυστήματος.

Σχετικά με τους Οργανισμούς Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες (ΟΣΕΚΑ), αυτές λειτουργούν με βάση τα αμοιβαία κεφάλαια ή ως Ανώνυμη Εταιρία Επενδύσεων Μεταβλητού Κεφαλαίου. Σε κάθε περίπτωση, το Ενεργητικό πρέπει να παρουσιάζεται σε εύλογη αξία και τυχόν διαφορές στα στοιχεία του Ενεργητικού καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Για τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία των ΟΣΕΚΑ χρησιμοποιούνται κατά κύριο λόγο τα άρθρα 3 έως 15 του παρόντος νόμου.

Τυχόν απλοποιήσεις και απαλλαγές στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις των αναφερόντων οικονομικών οντοτήτων εμφανίζονται στο άρθρο 30.

## Άρθρο 2 «Καθορισμός Μεγέθους Οντοτήτων»

Όλες εκείνες οι οντότητες οι οποίες δεν αναφέρονται παραπάνω και εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα διακρίνονται σε ειδικές κατηγορίες ανάλογα με το μέγεθος τους. Παρόλα αυτά, οι εν λόγω οντότητες πρέπει να διαχωριστούν σε δυο ομάδες, αυτές που συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2013/34/ΕΕ (νομικά πρόσωπα με τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ετερόρρυθμοι κατά Μετοχές Εταιρία, Ι.Κ.Ε. ή Ο.Ε. – Ε.Ε. – ατομικές επιχειρήσεις όπου οι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη διότι αποτελούν είτε πρόσωπα της παραπάνω περίπτωσης είτε άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής ή οι κερδοσκοπικές και μη εταιρίες που συνδέονται άμεσα με το δημόσιο τομέα) και αυτές για τις οποίες δεν ισχύει η ανωτέρω οδηγία ( Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές επιχειρήσεις και γενικότερα οι οντότητες ιδιωτικού τομέα που εφαρμόζουν το νόμο αυτό ύστερα από ειδική φορολογική ή άλλη διάταξη νόμου).

Σύμφωνα με τις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, οι οντότητες διακρίνονται με βάση το μέγεθος τους στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Πολύ μικρές οντότητες. Κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, οι οντότητες αυτές δεν ξεπερνούν τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων. Σύνολο Ενεργητικού 350.000 €, Καθαρός Κύκλος Εργασιών 700.000 € και Μέσος όρος απασχολουμένων τα 10 άτομα. Κατ' εξαίρεση, Οι Ομόρρυθμες Εταιρίες (Ο.Ε.) – Ετερόρρυθμες Εταιρίες (Ε.Ε.) – ατομικές επιχειρήσεις - οντότητες ιδιωτικού δικαίου που εφαρμόζουν τον υπάρχουσα νομοθεσία σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ανήκουν στην κατηγορία αυτή με μόνη προϋπόθεση την μη υπέρβαση του ποσού του 1.500.000 € ως κύκλος εργασιών.
- Μικρές οντότητες. Κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, οι οντότητες αυτές δεν ανήκουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, αλλά αντίστοιχα δεν υπερβαίνουν τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων. Σύνολο Ενεργητικού 4.000.000 €, Καθαρός Κύκλος Εργασιών 8.000.000 € και Μέσος όρος απασχολουμένων τα 50 άτομα.
- Μεσαίες οντότητες. Κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, οι οντότητες αυτές δεν ανήκουν στις κατηγορίες των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων, αλλά αντίστοιχα δεν υπερβαίνουν τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων. Σύνολο Ενεργητικού 20.000.000 €, Καθαρός Κύκλος Εργασιών 40.000.000 € και Μέσος όρος απασχολουμένων τα 250 άτομα.

- Μεγάλες οντότητες. Κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, οι οντότητες αυτές δεν ανήκουν στις κατηγορίες των πολύ μικρών, μικρών και μεσαίων οντοτήτων, αλλά αντίστοιχα υπερβαίνουν τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων. Σύνολο Ενεργητικού 20.000.000 €, Καθαρός Κύκλος Εργασιών 40.000.000 € και Μέσος όρος απασχολουμένων τα 250 άτομα.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι σχετικά με το μέσο όρο των απασχολουμένων ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω, ενώ αντίθετα ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω.

Για τις οντότητες της πρώτης ομάδας (αυτές που συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ) ισχύουν τα παραπάνω κριτήρια. Οι οντότητες της δεύτερης ομάδας (αυτές που δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ) κατά την ένταξη τους στις κατηγορίες των πολύ μικρών ή μικρών οντοτήτων αντιμετωπίζουν διαφορετικά κριτήρια.

Επιπροσθέτως οι υποχρεώσεις των πολύ μικρών οντοτήτων της ομάδας αυτής διαφέρουν σημαντικά σε σχέση με αυτές της πρώτης ομάδας. Πιο συγκεκριμένα, οι οντότητες των πολύ μικρών οντοτήτων της ομάδας αυτής δεν έχουν την υποχρέωση κατάρτισης ισολογισμού και κατ' επέκταση τη μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (με εξαίρεση τυχόν άλλης νομοθεσίας). Ακόμη, το κριτήριο για την ένταξη στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων έχει να κάνει με τον κύκλο εργασιών του οποίου το ύψος σχετίζεται με το ποσό του 1.500.000 € (δεν γίνεται για λόγους για ειδικές κατηγορίες δραστηριοτήτων, όπως παραδείγματος χάρη οι επιχειρήσεις που εμπορεύονται υγρά καύσιμα).

Σε περίπτωση όπου η διαχειριστική χρήση δεν εναρμονίζεται με το ημερολογιακό έτος, αλλά αφορά διαφορετικά χρονικά διαστήματα τότε για τον κύκλο εργασιών υπολογίζεται ένα κατ' αναλογία ποσό, το οποίο σχετίζεται με την ετήσια βάση.

Σε περίπτωση όπου υπερκαλύπτονται ή δεν καλύπτονται τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων των παραπάνω περιπτώσεων για δυο διαδοχικές χρήσεις, τότε η οικονομική οντότητα πρέπει να προχωρήσει στην αλλαγή κατηγορίας σύμφωνα με τα κριτήρια που πληροί. Η αλλαγή αυτή αρχίζει να έχει ισχύ στην διαχειριστική εκείνη χρήση που ακολουθεί των εν λόγω δυο διαδοχικών ετών.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που συνδέονται με το δημόσιο τομέα και δεν έχουν σχέση με νομικές οντότητες οποιαδήποτε μορφής τότε εντάσσονται στην κατηγορία των μεγάλων οντοτήτων.



Παράδειγμα 1: Ι.Κ.Ε. με Σύνολο Ενεργητικού 340.000€ (2013), 360.000€ (2014), 400.000€ (2015), Κύκλο Εργασιών 650.000€ (2013), 710.000€ (2014), 690.000€ (2015) και Μέσο Όρο Απασχολούμενων 9 (2013), 11 (2014), 11 (2015).

Η Ι.Κ.Ε. θα καταταχθεί το 2015 στην κατηγορία της πολύ μικρής οντότητας διότι πληροί δυο εκ των τριών κριτηρίων της κατηγορίας αυτής για δυο διαδοχικά έτη (2013 και 2014). Αντίθετα, η εν λόγω Ι.Κ.Ε. θα καταταγεί το 2016 στην κατηγορία της μικρής οντότητας διότι πληροί δυο εκ των τριών κριτηρίων της κατηγορίας αυτής για δυο διαδοχικά έτη (2014 και 2015).

Παράδειγμα 2: Ατομική επιχείρηση εμπορίας ενδυμάτων με Κύκλο Εργασιών 1.350.000€ (2013), 1.550.000€ (2014), 1540.000€.

Η εν λόγω επιχείρηση θα καταταχθεί το 2015 στην κατηγορία της πολύ μικρής οντότητας διότι ανήκει στις οντότητες της δεύτερης ομάδας (αυτές που δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ) και δεν υπερβαίνει για δυο διαδοχικά έτη το ύψος του 1.500.000€ (2013 και 2014). Κατ' επέκταση, δεν έχει την υποχρέωση κατάρτισης ισολογισμού και τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. Αντίθετα, το 2016 θα καταταχθεί στην κατηγορία της μικρής οντότητας διότι υπερβαίνει για δυο διαδοχικά έτη το ύψος του 1.500.000€ (2014 και 2015). Κατ' επέκταση, έχει την υποχρέωση κατάρτισης ισολογισμού και τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Παράδειγμα 3: Έναρξη εργασιών επιχείρησης κατά την ημερομηνία 03/04/2013. Κατά το έτος 2013, η επιχείρηση διενεργεί κύκλο εργασιών 550.000€.

Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να διενεργηθεί αναγωγή ώστε να υπολογιστεί ο κατά τεκμήριο κύκλος εργασιών για τη χρήση αυτή και την ένταξη στην κατάλληλη κατηγορία οντοτήτων. Επομένως σε 9 μήνες δραστηριότητας ( περιλαμβάνεται και ο Απρίλιος διότι δεν έχει ξεπεραστεί η 15<sup>η</sup> ημέρα του μήνα) έχουμε  $550.000/9*12 = 733.333,34\text{€}$ .

### Άρθρο 3 «Λογιστικό Σύστημα και Βασικά Λογιστικά Αρχεία»

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014, κάθε οντότητα έχει την υποχρέωση αποθήκευσης κάθε αρχείου που σχετίζεται με συναλλαγή κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου συμπεριλαμβανομένου κάθε είδους έσοδα, κέρδη, έξοδα, ζημιές, φόροι, εκπτώσεις, επιστροφές και γενικότερα γεγονότα που σχετίζονται με την ίδια. Με τον

τρόπο αυτό επιτυγχάνεται η καλύτερη ενημέρωση του λογιστικού συστήματος και ανά πάσα στιγμή η οντότητα είναι σε θέση να ελέγχει τα στοιχεία του Ισολογισμού.

Με τον όρο, λοιπόν, «λογιστικά αρχεία» μπορούμε να αναφερόμαστε στα λογιστικά βιβλία, (όπως ημερολόγια, γενικό και αναλυτικά καθολικά, βιβλίο απογραφών κ.λπ.), τα στοιχεία διακίνησης ή δαπανών ή αγορών ή πωλήσεων, τα αρχεία αποθεμάτων, τα αρχεία κοστολόγησης, οι καταστάσεις μισθοδοσίας, τυχόν συμβάσεις, τα έγγραφα που αφορούν φορολογική ή άλλη νομοθεσία κ.λπ..

Όσον αφορά την καλύτερη τήρηση των αρχείων και την ενημέρωση του λογιστικού συστήματος, το παρόν άρθρο δεν λαμβάνει υπ' όψη τα λεγόμενα της παραγράφου 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου, δηλαδή ότι οι απαιτήσεις περί παρουσίασης και γνωστοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παραλείπονται όταν οι επιπτώσεις μη συμμόρφωσης των περιουσιακών στοιχείων στα πραγματικά δεδομένα δεν είναι σημαντικές. Επιπροσθέτως, το λογιστικό σύστημα πρέπει να λειτουργεί ανάλογα με τη μορφή και το μέγεθος της οντότητας, καθώς επίσης να παρακολουθεί, εκτός από τη λογιστική, και τη φορολογική βάση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του παρόντος άρθρου, η οντότητα πρέπει να εξετάζει λεπτομερώς τα στοιχεία των εσόδων, των εξόδων, των υποχρεώσεων, των περιουσιακών στοιχείων και τέλος της καθαρής θέσης. Με τον τρόπο αυτό, η ίδια έχει την δυνατότητα κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με ακρίβεια και κατ' επέκταση ικανοποιούνται οι φορολογικές υποχρεώσεις σύμφωνα με την κείμενη φορολογική νομοθεσία σχετικά με την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Σύμφωνα με τις παραγράφους 6 και 7 του παρόντος νόμου, τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διατυπωθούν τόσο με ηλεκτρονικό όσο και με χειρόγραφο τρόπο. Σε κάθε περίπτωση, το περιεχόμενο αυτών πρέπει να είναι σαφές και περιεκτικό. Επιπροσθέτως, κάθε είδους παραστατικό μπορεί να συντάσσεται και σε άλλη γλώσσα εκτός από την ελληνική. Παρόλα αυτά, τα λογιστικά βιβλία της οντότητας τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών που παρατίθεται στο Παράρτημα Γ', η οντότητα μπορεί να αναπτύξει του λογαριασμούς του λογιστικού της συστήματος. Σε περίπτωση ανάπτυξης του σχεδίου αυτού με δικό της τρόπο έχοντας πάντοτε ως στόχο την καλύτερη πληροφόρηση των οικονομικών γεγονότων, η ίδια η οντότητα έχει το δικαίωμα να προβεί σε αυτό.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η μεταβολή στις ονοματολογίες των λογαριασμών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 10 του παρόντος άρθρου και νόμου, στην περίπτωση σύνταξης Ισολογισμού, η οντότητα χρησιμοποιεί ένα κατάλληλα διαμορφωμένο διπλογραφικό σύστημα και τηρεί το ημερολόγιο για την καταχώρηση των συναλλαγών, το αναλυτικό καθολικό για την παρουσίαση των μεταβολών κάθε λογαριασμού, το σύστημα συγκέντρωσης αθροίσματος για την παρακολούθηση του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου στον εκάστοτε λογαριασμό, καθώς επίσης και το ισοζύγιο.

Σε περίπτωση που μια οντότητα δεν συντάσσει Ισολογισμό όπως αναφέραμε σε προηγούμενο άρθρο (π.χ. οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ) τότε μέσω ενός κατάλληλα διαμορφωμένου απλογραφικού συστήματος (Βιβλίο Εσόδων- Εξόδων) είναι σε θέση να παρακολουθήσει την κίνηση κάθε στοιχείου. Για την τήρηση του συστήματος αυτού πρέπει να ληφθούν υπ' όψη κάθε είδους έσοδα και κέρδη που αφορούν την ίδια την οντότητα, κάθε είδους αγορές που σχετίζονται με αυτήν, κάθε είδους έξοδα συμπεριλαμβανομένου και τυχόν εισφορών και αποσβέσεων, κάθε είδους ζημιές, καθώς επίσης και κάθε είδους φόροι και τέλη κατά είδος.

Αντίθετα, οι οντότητες, οι οποίες ανεξαρτήτως μεγέθους, έχουν την υποχρέωση σύνταξης Ισολογισμού τότε θα τηρήσουν βιβλία με το διπλογραφικό σύστημα. Για τη τήρηση των διπλογραφικών στοιχείων, παύει πλέον η υποχρέωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ., ωστόσο η οντότητα δεν απαλλάσσεται από την ενημέρωση του ημερολογίου, των καθολικών και του ισοζυγίου. Το τρίτο παράρτημα του εν λόγω νόμου περιλαμβάνει ένα σχέδιο λογαριασμών για το οποίο η οντότητα δεν έχει την υποχρέωση χρησιμοποίησης των ίδιων κωδικών.

#### Άρθρο 4 «Άλλα Λογιστικά Αρχεία»

Εκτός από τα αναφερόμενα λογιστικά αρχεία του άρθρου 3, η οντότητα τηρεί επιπρόσθετα τα ακόλουθα βιβλία με ημερομηνία την ημερομηνία του Ισολογισμού.

- Αρχείο ενσώματων και ασώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων (πρώην «μητρώο παγίων»). Το αρχείο αυτό είναι σε θέση να παρακολουθήσει την τιμή κτήσης και κάθε είδους μεταβολή (π.χ. αναπροσαρμογή, απόσβεση) με αναλυτική παρουσίαση των ποσών και των ημερομηνιών που σχετίζονται με αυτά. Επιπρόσθετα, περιλαμβάνονται και τα πάγια στοιχεία που είτε λειτουργούν είτε όχι και έχουν αποσβεστεί πλήρως, ωστόσο διατηρούν αξία μνήμης.
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους. Το αρχείο περιλαμβάνει διαχωρισμένα όλα τα στοιχεία που αφορούν τίτλους.

Παράλληλα πραγματοποιείται η περιγραφή των στοιχείων αυτών και η παρουσίαση των ποσοτήτων και των αξιών τους.

- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων. Το αρχείο αυτό περιλαμβάνει τα δεδομένα που προέκυψαν σε ποσότητες κατά την φυσική απογραφή, η κατά μονάδα αλλά και συνολική αξία του εκάστοτε στοιχείου και η ποσότητα των αποθεμάτων που μπορεί να τροποποιηθεί έμμεσα από την οντότητα. Όσον αφορά τα αναλώσιμα υλικά που δεν χρίζουν ιδιαίτερης προσοχής είναι δυνατό να απουσιάζουν από την απογραφή.
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Στην περίπτωση που η οντότητα κατέχει αποθέματα που δεν ανήκουν στην κυριότητα της, αλλά σε τρίτα πρόσωπα καταγράφονται στο αρχείο αυτό. Αναλυτικότερα, το βιβλίο - αρχείο περιλαμβάνει την περιγραφή και την ποσότητα κάθε αποθέματος ξεχωριστά.
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Το αρχείο αυτό περιλαμβάνει την περιγραφή, την ποσότητα και τη λογιστική αξία όλων των λοιπών περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης. Το αρχείο αυτό περιλαμβάνει όλους εκείνους τους λογαριασμούς που αφορούν την καθαρή θέση.
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων. Το αρχείο αυτό περιλαμβάνει την περιγραφή, την ποσότητα και τη λογιστική αξία όλων εκείνων των υποχρεώσεων που σχετίζονται με την ίδια την οντότητα.
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. Το αρχείο αυτό περιλαμβάνει τις ποσότητες των μονάδων, των υποχρεώσεων και των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται σε ξένο νόμισμα.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι όλες αυτές οι πληροφορίες που σχετίζονται με το άρθρο 4 του παρόντος νόμου μπορεί να παρέχονται με διαφορετικά αρχεία και στοιχεία που τηρεί η εκάστοτε οντότητα.

Επιπροσθέτως, πρέπει να σημειωθεί ότι στην τήρηση των εν λόγω λοιπών αρχείων δεν εντάσσονται όλες οι κατηγορίες οντοτήτων, καθώς για το αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων, το αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης και το αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων

οι πολύ μικρές οντότητες, χωρίς υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού απαλλάσσονται από αυτά.

Τέλος, σε περίπτωση που εμφανίζονται πολύ μικρές οντότητες, οι οποίες δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ, με κύκλο εργασιών μικρότερο των 150.000€ τότε οι ίδιες απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίου απογραφών και ισολογισμών (αντικατάσταση του βιβλίου αυτού με μια σειρά από λογιστικά αρχεία) και οι αγορές εμφανίζονται ως έξοδα. Σε περίπτωση που η περίοδος λειτουργίας των εν λόγω οντοτήτων είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου, τότε ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται με αναγωγή.

#### Άρθρο 5 «Διασφάλιση Αξιοπιστίας Λογιστικού Συστήματος»

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 5 του παρόντος νόμου, η οντότητα έχει την υποχρέωση τήρησης ενός ακριβοδίκαιου και συνεπούς λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων. Έτσι, ικανοποιείται η ανάγκη για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση το νόμο αυτό ή τα διεθνή πρότυπα. Όσον αφορά το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία, αυτά εξετάζονται στο σύνολο τους και όχι το κάθε ένα ξεχωριστά.

Για τους σκοπούς, λοιπόν, της παραπάνω παραγράφου, η οντότητα πρέπει να τηρεί τα λογιστικά αρχεία με τέτοιο τρόπο ώστε να ικανοποιείται η ορθότητα και η πληρότητα των δεδομένων και πληροφοριών που σχετίζονται με τις συναλλαγές αυτής, καθώς επίσης και η συμμόρφωση των απαιτήσεων και των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία του Ν. 4308/2014.

Έτσι, λοιπόν, ένα άτομο με βασική επιμόρφωση και εμπειρία σχετικά με το λογιστικό σύστημα θα πρέπει να είναι σε θέση να κατανοεί τη λειτουργία του συστήματος, των αρχείων και των οικονομικών καταστάσεων, στα οποία καταχωρούνται το εύρος των συναλλαγών της εκάστοτε οντότητας.

Όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αυτές συμμορφώνονται, όπως είπαμε και παραπάνω με τον παρόντα νόμο και στη συνέχεια υπογράφονται από το αρμόδιο διοικητικό όργανο, το εξουσιοδοτημένο μέλος ή μέλη της οντότητας και τον υπεύθυνο λογιστή σύνταξης αυτών.

Για να είναι μια οντότητα αξιόπιστη και συνεπής πρέπει να συνοδεύεται από το κατάλληλο συνοδευτικό μέσο ή αλλιώς παραστατικό. Τα εν λόγω στοιχεία αποκαλούνται πλέον με τον

όρο τεκμήρια και εκδίδονται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από τρίτα πρόσωπα προς την οντότητα. Κάθε είδους παραστατικό εκδίδεται σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή και πρέπει να περιλαμβάνει όλες εκείνες τις απαραίτητες πληροφορίες που ορίζει ο νόμος και αφορούν τη συναλλαγή.

Στην περίπτωση που η έκδοση του παραστατικού πραγματοποιείται από τον συναλλασσόμενο με την οντότητα ή από τρίτο πρόσωπο τότε το παραστατικό ή οι απαραίτητες πληροφορίες πρέπει να λαμβάνονται στο κατάλληλο χρονικό διάστημα με σκοπό την εμφάνιση των υποχρεώσεων της κάθε πλευράς.

Για το σκοπό αυτό, η οντότητα έχει το ελεύθερο να δημιουργήσει τις κατάλληλες δικλίδες και λειτουργίες ώστε να εξασφαλιστεί ως προς την αξιοπιστία των εκάστοτε τεκμηρίων ορθότητας των συναλλαγών, την διασφάλιση στη συσχέτιση των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις οικονομικές καταστάσεις και τέλος την ύπαρξη των κατάλληλων παραστατικών μέσων που συνοδεύουν τις συναλλαγές.

Ειδικά για την παρακολούθηση των αποθεμάτων, η οντότητα χρησιμοποιεί κατάλληλες δικλίδες ώστε να εμφανίζονται τα αποθέματα που έχουν τιμολογηθεί και το αντίθετο. Επίσης, οι δικλίδες αυτές είναι σε θέση να εμφανίσουν τα αποθέματα που βρίσκονται στις αποθήκες τρίτων για διάφορους λόγους. Συνοψίζοντας, λοιπόν, οι δικλίδες των αποθεμάτων περιλαμβάνουν την πλήρη ονοματολογία και το Α.Φ.Μ. του εμπλεκόμενου προσώπου, τα είδη και τις ποσότητες των αποθεμάτων, καθώς ακόμη και τις ημερομηνίες που διεξήχθησαν οι συναλλαγές.

Τα αναφερόμενα της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται στις περιπτώσεις έκδοσης παραστατικών μέσων, όπως τιμολόγια, αποδείξεις και στοιχεία διακίνησης. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικών στοιχείων τότε η οντότητα καταχωρεί τις εν λόγω συναλλαγές σε ειδικά αρχεία για τον σκοπό αυτό.

Σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα πρέπει να περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες και τα λογιστικά αρχεία την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του εκάστοτε παραστατικού.

Σύμφωνα με τις παραγράφους 12, 13, 14 και 17 του παρόντος άρθρου και νόμου, τυχόν αλλαγές στο χρονικό διάστημα που έπεται από την οριστικοποίηση των συναλλαγών στα λογιστικά αρχεία μπορεί να πραγματοποιηθεί με την προϋπόθεση ότι τα αρχικά δεδομένα των συναλλαγών και η ημερομηνία που σχετίζεται με αυτές προσδιορίζονται με ακρίβεια.

Αντίστοιχα, υπάρχει η δυνατότητα συγχώνευσης ή συνένωσης των λογιστικών αρχείων μεταξύ τους με την προϋπόθεση να υπάρχει η δυνατότητα εξέτασης των πληροφοριών που αφορούν χρονικό διάστημα πριν από την ημερομηνία συγχώνευσης ή συνένωσης. Έτσι, τα λογιστικά αρχεία θα να είναι διαθέσιμα και συμμορφωμένα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου σε περίπτωση ελέγχου από τα αρμόδια όργανα. Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση κειμένου σε ξένη γλώσσα ή έκφρασης ποσών σε ξένο νόμισμα τότε η εκάστοτε οντότητα πρέπει να είναι σε θέση να παρέχει τις κατάλληλες μεταφράσεις και αντιστοιχίες ποσών στα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία.

Σύμφωνα με την παράγραφο 15 του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση που μια μητρική οντότητα έχει θυγατρική και η οποία δεν υπόκειται στον παρόν νόμο τότε η μητρική πρέπει να λειτουργεί με τέτοιο τρόπο ώστε να παρέχεται η δυνατότητα συμμόρφωσης των δεδομένων και γεγονότων της θυγατρικής στις απαιτήσεις της μητρικής.

Σύμφωνα με την παράγραφο 16 του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση συνένωσης δυο ή περισσότερων οντοτήτων σε μια ή σε νέα νομική μορφή, τότε η νέα οντότητα αναλαμβάνει το έργο συμμόρφωσης όλων των προηγούμενων οντοτήτων στα καινούργια δεδομένα.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι η οντότητα έχει τη δυνατότητα ανάθεσης μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή την ανάθεση έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων σε εξωτερικό λογιστή, χωρίς ωστόσο τα διοικητικά στελέχη να απαλλάσσονται από τις ευθύνες που αφορούν τα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, όμως, το τρίτο πρόσωπο έχει τις ίδιες υποχρεώσεις απέναντι στο ελεγκτικό όργανο ακόμη και αν η μη συνεργασία με αυτό δεν απαλλάσσει την οντότητα από τις ευθύνες της.

#### Άρθρο 6 «Χρόνος Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων»

Για την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων, η οντότητα ακολουθεί τα εξής:

- Σε περίπτωση σύνταξης Ισολογισμού και επομένως τήρησης βιβλίων με το διπλογραφικό σύστημα, η ενημέρωση των παραστατικών στοιχείων που αφορούν κάθε μήνα πρέπει να γίνει σε χρονικό διάστημα μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.
- Σε περίπτωση μη σύνταξης Ισολογισμού και επομένως τήρησης βιβλίων με το απλογραφικό σύστημα, η ενημέρωση των παραστατικών στοιχείων που αφορούν το ημερολογιακό τρίμηνο πρέπει να γίνει σε χρονικό διάστημα μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του εν λόγω τριμήνου.

Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση πρέπει να είναι έγκαιρη και έγκυρη με σκοπό την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Σε περίπτωση προσδιορισμού των ποσοτήτων που αφορούν αποθέματα τότε αυτός (ο προσδιορισμός) πρέπει να γίνει σε τέτοιο χρονικό διάστημα που να μην επηρεάζεται η ακρίβεια των δεδομένων σε σχέση με την έκδοση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να ολοκληρωθεί σε χρονικό διάστημα μικρότερο των έξι μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου ή το χρονικό όριο στο οποίο η οντότητα πρέπει να ικανοποιήσει τις υποχρεώσεις της σχετικά με φορολογικές ή άλλου είδους νομοθεσίες.

#### Άρθρο 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων»

Όσον αφορά τη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων που έχει η εκάστοτε οντότητα στην κατοχή της, αυτά πρέπει να διαφυλάσσονται για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από πέντε έτη από τη λήξη της σχετιζόμενης περιόδου (επομένως συνολικά έξι χρόνια) ή ανάλογα με το χρόνο που ορίζει διαφορετική νομοθεσία.

Η μορφή διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων είναι ελεύθερη, αρκεί σε κάθε περίπτωση ελέγχου να είναι δυνατή η αναζήτηση, εμφάνιση, εκτύπωση ή αναπαραγωγή αυτών.

Πιο συγκεκριμένα για τα τιμολόγια, η οντότητα πρέπει να διαφυλάσσει ακόμη πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με την αυθεντικότητα και την ακρίβεια των ίδιων και του περιεχόμενου τους.

#### Άρθρο 8 «Τιμολόγιο Πώλησης»

Υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου έχει κάθε οντότητα, η οποία υπόκειται στο νόμο αυτό. Το παραστατικό στοιχείο του τιμολογίου εκδίδεται όταν πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες εντός της ελληνικής επικράτειας ή εκτός αυτής, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις διενέργειας οποιουδήποτε είδους συναλλαγής που υπόκειται σε Φ.Π.Α. σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. Στο τιμολόγιο πρέπει να αποδεικνύεται η αποδοχή του από τον παραλήπτη είτε μέσω υπογραφής ή απαντητικού e-mail ή εξόφλησης αυτού ή οποιουδήποτε άλλου τρόπου. Κάθε είδος τιμολογίου επέχει θέση λογιστικού αρχείου της εκάστοτε οντότητας.



Θέση τιμολογίου επέχει επίσης και κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες εκείνες τις πληροφορίες που παρέχει και ένα τιμολόγιο. Βασική προϋπόθεση, βέβαια, για να ισχύει αυτό είναι ο παραλήπτης του παραστατικού αυτού στοιχείου να κάνει αποδεκτό το εν λόγω έγγραφο. Επιπροσθέτως, αξίζει να σημειωθεί ότι κάθε έγγραφο που προκαλεί με σαφήνεια και ακρίβεια τροποποίηση ενός τιμολογίου θεωρείται και αυτό ως τιμολόγιο.

Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και παράλληλη έκδοση τιμολογίου, ο πωλητής υπόκειται στην υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου πώλησης. Αντίθετα, σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από τον αγοραστή ή αλλιώς το τρίτο πρόσωπο για λογαριασμό του πωλητή οφείλει να συμπεριλάβει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες που αφορούν τις συναλλαγές ανάμεσα στον ίδιο και τον πωλητή. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα είναι υπεύθυνη έκδοσης τιμολογίου ανεξάρτητα από τον τρόπο που θα συμβεί αυτό.

Όσον αφορά το πιστωτικό τιμολόγιο, ως τέτοιο ορίζεται το τιμολόγιο που εκδίδεται όταν γίνεται λόγος για επιστροφές ή εκπτώσεις ή τυχόν άλλες διαφορές, όπως λανθασμένη αναγραφή της επωνυμίας, λανθασμένη αναγραφή ποσών κ.λπ.

Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του παρόντος άρθρου, το Δημόσιο και κάθε είδους οργανισμός δημοσίου δικαίου δεν εκδίδει τιμολόγιο στις περιπτώσεις που οι δραστηριότητες αφορούν δημόσια εξουσία. Η παράγραφος αυτή δεν λαμβάνεται υπ' όψη μόνο στην περίπτωση που οι εν λόγω δραστηριότητες σχετίζονται με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).

Στις περιπτώσεις που οι οντότητες με τη μορφή του αγοραστή πραγματοποιούν συναλλαγές με πρόσωπα που δεν υπόκεινται σε έκδοση τιμολογίου ή υπόκεινται στην έκδοση αυτού, αλλά για διάφορους λόγους δεν προβαίνουν σε αυτό τότε το τιμολόγιο εκδίδεται από την πλευρά των οντοτήτων και πρέπει να αναφέρονται η ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού, η ονοματολογία, η διεύθυνση και το Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλομένου, η ποσότητα και το είδος των αγαθών ή των υπηρεσιών που αφορούν τη συναλλαγή, η ημερομηνία ολοκλήρωσης της παράδοσης των αγαθών ή υπηρεσιών, η αξία ανά μονάδα αγαθού ή υπηρεσίας και η συνολική αξία αυτών, η μορφή και το ποσό κάθε φορολογικής επιβάρυνσης.

Τέλος, σε περίπτωση πώλησης αγαθών για λογαριασμό της οντότητας από τρίτο πρόσωπο, τότε το ίδιο πρόσωπο έχει την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για λογαριασμό αυτής. Το εν λόγω τιμολόγιο δεν απαλλάσσεται από τις πληροφορίες που πρέπει να πληροί κάθε τιμολόγιο και στη συνέχεια αποστέλλεται στην οντότητα με σκοπό την συμμόρφωση των εκάστοτε υποχρεώσεων. Κατ' εξαίρεση για τις συναλλαγές αγροτικών προϊόντων κατ' αυτόν τον

τρόπο, το τιμολόγιο ή το στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση.

#### Άρθρο 9 «Περιεχόμενο Τιμολογίου»

Σύμφωνα με το άρθρο 9, σε ένα τιμολόγιο πρέπει να εμπεριέχονται υποχρεωτικά τα ακόλουθα :

- Η ημερομηνία, στην οποία εκδίδεται το τιμολόγιο.
- Ο αύξων αριθμός του τιμολογίου έτσι ώστε να γίνει σαφής η μοναδικότητα αυτού.
- Το Α.Φ.Μ. του πωλητή, ο οποίος διενέργησε την πώληση των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
- Το Α.Φ.Μ. του πελάτη, στον οποίο διενεργήθηκε η παράδοση αγαθών ή η λήψη υπηρεσιών.
- Οι Επωνυμίες και οι διευθύνσεις τόσο του πωλητή όσο και του πελάτη.
- Η ποσότητα και το είδος των αγαθών ή το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Κατ' εξαίρεση, τα στοιχεία αυτά δεν περιλαμβάνονται όταν τα ίδια προκύπτουν από άλλα έγγραφα και το εν λόγω τιμολόγιο παραπέμπει σε αυτά.
- Σε περίπτωση που η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου δεν είναι ίδια με την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών τότε θα πρέπει να αναφέρεται στο τιμολόγιο και η δεύτερη ημερομηνία.
- Η αξία των αγαθών ανά συντελεστή Φ.Π.Α. ξεχωριστά, καθώς επίσης και η αξία που απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α., η αξία των αγαθών που δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και η αξία που αφορά εκπτώσεις ή επιστροφές (συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α.).
- Ο Εφαρμοζόμενος συντελεστής του Φ.Π.Α.
- Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται, με εξαίρεση την περίπτωση εφαρμογής και λειτουργίας διαφορετικού καθεστώτος αυτού.
- Σε περίπτωση που το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών πρέπει να χρησιμοποιείται και να αναγράφεται ο όρος «Αυτο-τιμολόγηση».

- Σε περίπτωση που η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α., το τιμολόγιο πρέπει να περιλαμβάνει τη σχετική διάταξη που αναφέρεται στο γεγονός αυτό.
- Σε περίπτωση που ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών υπόκειται σε υποχρέωση καταβολής του Φ.Π.Α., το τιμολόγιο πρέπει να περιέχει την αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».
- Σε περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων, το τιμολόγιο πρέπει να περιέχει τα στοιχεία που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία σχετικά με τον Φ.Π.Α..
- Σε περίπτωση εφαρμογής του καθεστώτος σχετικά με το περιθώριο κέρδους για τα πρακτορεία ταξιδιού, το τιμολόγιο πρέπει να περιέχει την αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».
- Σε περίπτωση συναλλαγών σχετικά με μεταχειρισμένα αγαθά ή έργα τέχνης ή αντικείμενα με συλλεκτική ή αρχαιολογική αξία, το τιμολόγιο πρέπει να περιέχει την αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας».
- Σε περίπτωση που ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία περί του Φ.Π.Α., το τιμολόγιο πρέπει να περιέχει τα πλήρη στοιχεία και το Α.Φ.Μ. του προσώπου αυτού.
- Σε περίπτωση χονδρικών πωλήσεων βενζίνης, πετρελαίου ή υγραερίου από πρατήριο υγρών καυσίμων, οι οποίες δεν υπερβαίνουν τα 300€ επιτρέπεται η αντικατάσταση του Α.Φ.Μ., της επωνυμίας και της διεύθυνσης του εκάστοτε πελάτη με τον αντίστοιχο αριθμό κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου αυτού.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι τα ποσά που περιλαμβάνει ένα τιμολόγιο μπορούν να σχετίζονται με οποιοδήποτε νόμισμα. Παρόλα αυτά, το ποσό του Φ.Π.Α. πρέπει να εκφράζεται στο νόμισμα της χώρας στην οποία οφείλεται το ποσό φόρου. Παράδειγμα: Έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών για παροχή ακινήτου εντός της ελληνικής επικράτειας σε αγγλική εταιρία με αξία 1.000£ (στερλίνες). Τα στοιχεία του τιμολογίου μπορεί να είναι εγγεγραμμένα στην αγγλική γλώσσα και αξία, με εξαίρεση τον Φ.Π.Α. όπου

θα μετατραπεί σε ευρώ. Πιο συγκεκριμένα,  $1.000 * 23\% = 230\text{€} * 1,347$  (υποθετική συναλλαγματική ισοτιμία) = 309,81€.

Τέλος, το τιμολόγιο δεν υπάγεται σε υποχρέωση αναγραφής υπογραφής για την γνησιότητα και τη συμμόρφωση με το νόμο αυτό.

#### Άρθρο 10 «Απλοποιημένο Τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό Τιμολόγιο»

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου αυτού, η οντότητα επιτρέπεται να εκδώσει απλοποιημένο τιμολόγιο στην περίπτωση που το ποσό του παραστατικού αυτού δεν υπερβαίνει τα 100 € και στην περίπτωση που το τιμολόγιο, το οποίο εκδίδεται, είναι έγγραφο το οποίο τροποποιεί κάποιο αρχικό τιμολόγιο (έχει αναγραφεί μικρότερη αξία).

Σε ένα απλοποιημένο τιμολόγιο πρέπει να εμπεριέχονται τα ακόλουθα :

- Η ημερομηνία, στην οποία εκδίδεται το τιμολόγιο.
- Η αναφορά της οντότητας, η οποία διενεργεί την πώληση αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- Η αναφορά των αγαθών ή των υπηρεσιών που σχετίζονται με το τιμολόγιο.
- Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται, καθώς επίσης και οι πληροφορίες εκείνες, οι οποίες είναι απαραίτητες για τον υπολογισμό του ποσού αυτού.
- Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου με σκοπό την αντικατάσταση κάποιου άλλου (αρχικού) τιμολογίου, το δεύτερο τιμολόγιο πρέπει να αναφέρεται στο πρώτο τιμολόγιο και τα δεδομένα που μεταβάλλονται.

Όσον αφορά το συγκεντρωτικό τιμολόγιο, αυτό εκδίδεται με σκοπό την παρουσίαση μιας σειράς από συναλλαγές που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες. Σε κάθε περίπτωση, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εμπεριέχει όλες εκείνες τις απαραίτητες πληροφορίες που περιλαμβάνει το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο.

#### Άρθρο 11 «Χρόνος Έκδοσης Τιμολογίου»

Η υποχρέωση της οντότητας για έκδοση τιμολογίου οφείλει την ύπαρξη της στην αποστολή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών.

Το χρονικό διάστημα για την έκδοση του τιμολογίου σχετίζεται με τα ακόλουθα:

- Στην περίπτωση πώλησης ή παροχής αγαθών ή υπηρεσιών αντίστοιχα, το τιμολόγιο εκδίδεται σε χρονικό διάστημα μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από τον μήνα διεξαγωγής της εν λόγω συναλλαγής.
- Στην περίπτωση συνεχιζόμενων συναλλαγών, το τιμολόγιο εκδίδεται σε χρονικό διάστημα μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που τμήμα της αμοιβής για τις συναλλαγές αυτές χαρακτηρίζεται ως απαιτητό να εξοφληθεί. Η έκδοση του τιμολογίου στην περίπτωση αυτή δεν σχετίζεται με την ημερομηνία έναρξης και λήξης της δραστηριότητας, με την προϋπόθεση βέβαια ότι αφορά χρονικό σημείο μετά από την 01/01/2015. Παράδειγμα: Έναρξη οικονομοτεχνικής μελέτης 01/11/2015 και λήξη αυτής 28/02/2016. Το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί από 28/02/2016 έως 15/03/2016. Σε περίπτωση που η έναρξη της υπηρεσίας είχε πραγματοποιηθεί πριν την 01/01/2015 τότε θα έπρεπε στις 31/12/2014 να εξοφληθεί το μέρος της αμοιβής που θα είχε παρασχεθεί.
- Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος που σχετίζεται με την λήψη υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται εκείνη τη στιγμή. Παράδειγμα: Στις 01/03/2015 υπογράφεται συμφωνία ανάμεσα σε οντότητα και υπηρεσία οδικής βοήθειας για χρονικό διάστημα δώδεκα μηνών. Το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί με ημερομηνία 01/03/2015.
- Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου, το εν λόγω τιμολόγιο εκδίδεται σε χρονικό διάστημα μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που διεξήχθη η πρώτη συναλλαγή που αφορά το συγκεντρωτικό τιμολόγιο.
- Στην περίπτωση που ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, το τιμολόγιο εκδίδεται σε χρονικό διάστημα μέχρι το τέλος του έτους, στο οποίο πραγματοποιήθηκε η εν λόγω συναλλαγή. Παράδειγμα: Στις 01/03/2015 αναλαμβάνεται η διεκπεραίωση δημοσίου έργου από εργολήπτη, ο οποίος ολοκληρώνει την εργασία τους στις 28/02/2016. Το τιμολόγιο επιτρέπεται να εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία 31/12/2016.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι ο χρόνος έκδοσης ενός τιμολογίου δεν σχετίζεται με το χρόνο στον οποίο φορολογείται ο υπόχρεος για το τιμολόγιο αυτό. Παράδειγμα: Στις 15/01/2016 εκδίδεται τιμολόγιο από λογιστή για υπηρεσίες που προσέφερε κατά το μήνα Δεκέμβριο του 2015. Η καταχώρηση του τιμολογίου στα βιβλία πρέπει να διενεργηθεί τον

Ιανουάριο του 2016, ο Φ.Π.Α. απαιτείται το πρώτο τρίμηνο του 2016 και ο χρόνος φορολόγησης του εισοδήματος είναι το 2015.

#### Άρθρο 12 «Εκδιδόμενα Στοιχεία για Λιανική Πώληση Αγαθών και Υπηρεσιών»

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, σε περιπτώσεις πωλήσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών από μια οντότητα σε έναν ιδιώτη τότε εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών αντίστοιχα (δεν υπάρχει, δηλαδή, συμμόρφωση με το άρθρο 8 περί έκδοσης τιμολογίου). Στη συνέχεια, αντίτυπο του παραστατικού αυτού στοιχείου δίνεται στον πελάτη – ιδιώτη.

Το παραστατικό μέσο λιανικής πώλησης είτε απόδειξη λιανικής πώλησης είτε απόδειξη παροχής υπηρεσιών πρέπει να περιλαμβάνει την ημερομηνία στην οποία εκδίδεται, τον αύξων αριθμό που σχετίζεται με το στοιχείο, το Α.Φ.Μ. του πωλητή, την ονοματολογία και τη διεύθυνση του πωλητή, το συντελεστή Φ.Π.Α. που σχετίζεται με το είδος της πώλησης και τέλος τη συνολική αξία του παραστατικού αυτού στοιχείου.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι για την καλύτερη ταυτοποίηση και παρουσίαση των συναλλαγών, πολλές φορές αναγράφονται και κάποια πρόσθετα στοιχεία σύμφωνα με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Στις περιπτώσεις όπου πραγματοποιείται η έκδοση πιστωτικού στοιχείου που αφορά λιανική πώληση, το οποίο σχετίζεται με επιστροφές ή εκπτώσεις και η αξία του υπερβαίνει τα 50 € τότε τηρείται ειδικό αρχείο, το οποίο περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 και 6 του άρθρου αυτού, κάθε έγγραφο που περιέχει τα δεδομένα ενός στοιχείου λιανικής πώλησης τότε μπορεί να επέχει τη θέση και τη λειτουργία αυτού. Σε κάθε περίπτωση το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αναφέρεται με διαφορετική ονομασία.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση πώλησης προς πελάτη – ιδιώτη, η οντότητα έχει την υποχρέωση έκδοσης παραστατικού στοιχείου λιανικής πώλησης. Σε κάθε περίπτωση, όμως, δεν απαγορεύεται η έκδοση του στοιχείου αυτού από τρίτο πρόσωπο και για λογαριασμό της εν λόγω οντότητας. Η έκδοση του στοιχείου με τον τρόπο αυτό δεν απαλλάσσει την οντότητα από κάθε υποχρέωση που ορίζεται από την κείμενη νομοθεσία. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι η διενέργεια του γεγονότος αυτού

πρέπει να συνοδεύεται με διαβίβαση σε χρονικό διάστημα 10 ημερών από την έναρξη ή την παύση της παροχής αυτής προς τη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών της επωνυμίας και των στοιχείων του τρίτου προσώπου, καθώς επίσης και την ημερομηνία που άρχισε ή έπαψε η εν λόγω παροχή από το πρόσωπο αυτό.

Η έκδοση των παραστατικών στοιχείων (είτε στοιχεία λιανικής πώλησης είτε τιμολόγιο) του εν λόγω άρθρου πραγματοποιείται μέσω της χρήσης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών σύμφωνα με το νόμο 1809/1980. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα πρέπει να μεταφέρει σε χρονικό διάστημα 10 ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρησιμοποίησης ενός αντικειμένου προς την Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών τον τύπο και τον κωδικό που αφορά τον κατασκευαστή του αντικειμένου και την ημερομηνία που άρχισε ή έπαψε η χρησιμοποίηση αυτού.

Σε κάθε περίπτωση, ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ορίσει τις κατάλληλες τροποποιήσεις σύμφωνα με τις ευρωπαϊκές επιταγές με σκοπό την όσο το δυνατόν καλύτερη αξιοπιστία και ακρίβεια στα εν λόγω στοιχεία.

Επιπρόσθετα, η έκδοση των στοιχείων που αφορούν λιανικές πωλήσεις μπορεί να πραγματοποιηθεί και μέσω της χρήσης υπηρεσιών με σκοπό την ηλεκτρονική έκδοση αυτών.

Σε κάποιες περιπτώσεις (π.χ. περιστασιακές λιανικές πωλήσεις) η οντότητα απαλλάσσεται από όλα τα παραπάνω και μπορεί να εκδίδει τα παραστατικά μέσα με χειρόγραφο ή άλλο τεχνικό τρόπο. Ακόμη, βασικές περιπτώσεις έκδοσης παραστατικών για λιανικές πωλήσεις με χειρόγραφο τρόπο είναι η διακοπή του ηλεκτρικού ρεύματος ή η διακοπή των ηλεκτρικών μηχανισμών που αναφέρονται παραπάνω και μέχρις ότου διορθωθεί έγκαιρα (και χωρίς καθυστερήσεις) η κατάσταση αυτή.

### Άρθρο 13 «Χρόνος Έκδοσης Στοιχείων Λιανικής Πώλησης»

Τα στοιχεία λιανικής πώλησης είτε κάνουμε λόγο για απόδειξη είτε για τιμολόγιο εκδίδονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Στην περίπτωση πώλησης αγαθών, τα εν λόγω στοιχεία εκδίδονται κατά την έναρξη της αποστολής ή το χρόνο παράδοσης. Κατ' εξαίρεση, όταν η πώληση αγαθών

διενεργείται από τρίτα πρόσωπα τότε τα στοιχεία αυτά μπορούν να εκδοθούν μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τον μήνα που πραγματοποιήθηκε η παράδοση.

- Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, τα εν λόγω στοιχεία εκδίδονται κατά την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.
- Στην περίπτωση ύπαρξης δικαιώματος που σχετίζεται με την λήψη υπηρεσιών, τα εν λόγω στοιχεία εκδίδονται κατά την απόκτηση αυτού.
- Στην περίπτωση συνεχιζόμενης δραστηριότητας, τα εν λόγω στοιχεία εκδίδονται στο χρονικό διάστημα όπου μέρος της αμοιβής για τις συναλλαγές που έχουν διενεργηθεί είναι απαιτητό να εξοφληθούν ή στο χρονικό διάστημα κατά την ολοκλήρωση του έργου ή της υπηρεσίας.

#### Άρθρο 14 «Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο»

Σύμφωνα με τους προϊσχύοντες νόμους, αλλά και μέσω του εν λόγω νόμου 4308/2014, ένα τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε μορφή είτε έντυπη είτε ηλεκτρονική.

Ως ηλεκτρονικό τιμολόγιο (και επιπρόσθετα το στοιχείο λιανικής πώλησης) ορίζεται κάθε μορφή εγγράφου που περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία, τα οποία σύμφωνα με το νόμο πρέπει να περιέχει ένα τιμολόγιο και το οποίο (έγγραφο) εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιοδήποτε ηλεκτρονικό μορφότυπο.

Παρόλα αυτά, κάθε τιμολόγιο σε ηλεκτρονική μορφή δεν θεωρείται ηλεκτρονικό τιμολόγιο. Κάθε τιμολόγιο που καταρτίζεται σε ηλεκτρονική μορφή, αλλά διακινείται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικό τιμολόγιο. Αντίθετα, κάθε τιμολόγιο που καταρτίζεται σε έντυπη μορφή, αλλά διακινείται με ηλεκτρονικό τρόπο (π.χ. αποστολή και λήψη e-mail) είναι ηλεκτρονικό τιμολόγιο.

Για να γίνει ένα ηλεκτρονικό τιμολόγιο αποδεκτό παραστατικό μέσο πρέπει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών να δεχτεί την τιμολόγηση με τον τρόπο αυτό.

Τέλος, όταν μια σειρά από ηλεκτρονικά τιμολόγια διατίθενται με συγκεντρωτικό τρόπο τότε τα στοιχεία εκείνα που επαναλαμβάνονται στα τιμολόγια αυτά μπορούν να αναγραφούν μόνο μια φορά, με την προϋπόθεση ότι δεν παύει να είναι δυνατή η ενημέρωση σχετικά με τις πληροφορίες του εκάστοτε τιμολογίου.

#### Άρθρο 15 «Αυθεντικότητα του Τιμολογίου»



Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, κάθε τιμολόγιο (είτε σε ηλεκτρονική είτε σε έντυπη μορφή) πρέπει να διασφαλίζει την αυθεντικότητα, την αξιοπιστία και την ακρίβεια του περιεχομένου του για χρονικό διάστημα από τη στιγμή έκδοσης του μέχρι τη λήξη της περιόδου υποχρέωσης της διαφύλαξης του.

Για το σκοπό αυτό, η οντότητα πρέπει να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα για την προστασία αυτών. Αυτό μπορεί να συμβεί με οποιοδήποτε είδος δικλίδας σύνδεσης του τιμολογίου με την αντίστοιχη συναλλαγή που αφορά.

Σε κάθε περίπτωση, ο πωλητής πρέπει να βεβαιώνει με αξιόπιστο τρόπο ότι το τιμολόγιο εκδίδεται από τον ίδιο ή εξ' ονόματος του και ο αγοραστής να βεβαιώνει αξιόπιστα ότι έχει παραλάβει το τιμολόγιο από τον πωλητή, έχει παραλάβει τα στοιχεία (αγαθά ή υπηρεσίες) για τα οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο και γνωστοποιείται έννομα η φορολογική ταυτότητα του εκδότη του τιμολογίου.

Οι βασικοί τρόποι διαφύλαξης της αυθεντικότητας ενός τιμολογίου έχει να κάνει με τα ακόλουθα:

- Χρήση ηλεκτρονικής υπογραφής, η οποία στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα.
- Πραγματοποίηση ηλεκτρονικής ανταλλαγής δεδομένων, με την προϋπόθεση ότι η εν λόγω διαδικασία δεν θα αλλοιώσει την αυθεντικότητα και ακρίβεια των δεδομένων των τιμολογίων.
- Εκκαθάριση των συναλλαγών που αφορούν τις πωλήσεις. Αυτό μπορεί να συμβεί μέσω της συμβολής ενός ατόμου που παρέχει υπηρεσίες που αφορούν πληρωμές και ο οποίος βρίσκεται κάτω από την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος.
- Χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών σύμφωνα με το άρθρο 12 (και πιο συγκεκριμένα τις παραγράφους 8 και 9).

#### Άρθρο 16 «Ορισμός των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων»

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου αυτού, κάθε είδους συναλλαγή που διενεργείται από την οντότητα και καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία πρέπει αυτόματα να περιλαμβάνεται και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η εύλογη, ακριβοδίκαιη και ενιαία παρουσίαση των δραστηριοτήτων μιας οντότητας. Πιο συγκεκριμένα, οι καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού, κάθε είδους υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα έσοδα, τα έξοδα, τα κέρδη ή οι ζημιές και τέλος τη ροή των χρηματικών διαθεσίμων και ισοδυνάμων.

Σε περίπτωση που αναφερόμαστε σε μεγάλες οντότητες, όπως οι ίδιες ορίζονται στο άρθρο 2 του παρόντος νόμου, αυτές πρέπει υποχρεωτικά να συντάσσουν ισολογισμό, κατάσταση των αποτελεσμάτων, κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης, κατάσταση χρηματοροών και προσάρτημα.

Σε περίπτωση που αναφερόμαστε σε μεσαίες οντότητες, όπως οι ίδιες ορίζονται στο άρθρο 2 του παρόντος νόμου, αυτές πρέπει υποχρεωτικά να συντάσσουν ισολογισμό, κατάσταση των αποτελεσμάτων, κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης και προσάρτημα.

Σε περίπτωση που αναφερόμαστε σε μικρές ή πολύ μικρές οντότητες (συντάσσουν ισολογισμό και τηρούν διπλογραφικά βιβλία), όπως οι ίδιες ορίζονται στο άρθρο 2 του παρόντος νόμου, αυτές πρέπει υποχρεωτικά να συντάσσουν ισολογισμό, κατάσταση των αποτελεσμάτων και προσάρτημα. Επίσης, οι πολύ μικρές οντότητες με τη μορφή Ε.Ε. ή Ο.Ε., ατομικής επιχείρησης ή άλλου είδους οντότητα ιδιωτικού τομέα που υπόκειται στο νόμο αυτό χάρη σε φορολογική ή άλλη διάταξη (δεν συντάσσουν ισολογισμό και τηρούν απλογραφικά βιβλία) μπορούν να συντάσσουν μόνο την κατάσταση των αποτελεσμάτων και το προσάρτημα, με την προϋπόθεση ότι δεν συναντώνται προβλήματα με άλλη νομοθεσία.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι πολύ μικρές οντότητες με απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία έχουν τη δυνατότητα να συντάσσουν συνοπτικό ισολογισμό (περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία και καθαρή θέση – υποχρεώσεις) και συνοπτική κατάσταση των αποτελεσμάτων, με την προϋπόθεση ότι δεν συναντώνται προβλήματα με άλλη νομοθεσία.

Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου αυτού, κάθε είδους κονδύλια πρέπει να παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ξεχωριστά χωρίς τυχόν συμψηφισμούς. Παράδειγμα: Στο τέλος της χρήσης εμφανίζονται χρεωστικά υπόλοιπα στους λογαριασμούς 64 «Διάφορα λειτουργικά έξοδα» 18.500€, 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» 1.000€, 67.04 «Πρόστιμα, προσαυξήσεις, ποινές» 150€. Η οντότητα πρέπει να

περιλάβει στην κατάσταση των αποτελεσμάτων τα κονδύλια «Λοιπά έξοδα και ζημιές» με 18.650€ και «Τόκοι και συναφή έξοδα» με 1.000€.

Επιπροσθέτως, η δομή, ο τρόπος σύνταξης και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν πρέπει να τροποποιείται από χρήση σε χρήση, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που η μεταβολή αυτή επιβάλλεται με σχετική διάταξη.

Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του παρόντος άρθρου, οι περιπτώσεις που επιτρέπονται οι τροποποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι η ανάλυση των κονδυλίων, η εμφάνιση νέων κονδυλίων (και τα οποία δεν σχετίζονται με ένα ήδη υπάρχον κονδύλι), η συγχώνευση κονδυλίων στις περιπτώσεις που η πράξη αυτή είτε αφορά ασήμαντα ποσά είτε δημιουργεί καλύτερη παρουσίαση και ενημέρωση. Παράδειγμα: Στο τέλος της χρήσης εμφανίζονται χρεωστικά υπόλοιπα στους λογαριασμούς 64 «Διάφορα λειτουργικά έξοδα» 18.500€, 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» 1.000€, 67.04 «Πρόστιμα, προσαυξήσεις, ποινές» 15€. Η οντότητα μπορεί να μην περιλάβει στην κατάσταση των αποτελεσμάτων τα κονδύλια «Λοιπά έξοδα και ζημιές» με 18.515€ και «Τόκοι και συναφή έξοδα» με 1.000€, αλλά το συνολικό ποσό στο πρώτο κονδύλι.

Σε κάθε περίπτωση, σε ότι έχει να κάνει με τα κονδύλια και τους λογαριασμούς που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ονομασία, μορφή, περιεχόμενο), τα στοιχεία αυτά μπορούν να προσαρμοστούν και να παρουσιαστούν με τέτοιο τρόπο ανάλογα με το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας.

#### Άρθρο 17 «Γενικές Αρχές Σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων»

Για τον σκοπό της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μια οντότητα πρέπει να λάβει υπ' όψη της τις θεμελιώσες αρχές της λογιστικής σχετικά με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, την αρχή του δεδουλευμένου και την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Επιπροσθέτως, πρέπει να ληφθούν υπ' όψη και τα ακόλουθα:

- Η συνέπεια των πολιτικών της οντότητας σχετικά με τον τομέα της λογιστικής με σκοπό τη σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από χρήση σε χρήση.
- Η προσαρμογή ποσών που αφορούν προηγούμενη διαχειριστική περίοδο με σκοπό την σύγκριση με τα αντίστοιχα τωρινά ποσά.
- Η ενημέρωση και παρουσίαση του κάθε στοιχείου ξεχωριστά, χωρίς να πραγματοποιούνται συμψηφισμοί εκτός και αν αυτό ορίζεται από το νόμο.

- Κάθε είδους αρνητική προσαρμογή στην αξία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων πρέπει να αφορά την διαχειριστική περίοδο στην οποία συμβαίνει.
- Κάθε στοιχείο του ισολογισμού και της κατάστασης των αποτελεσμάτων καταχωρείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου. Παράδειγμα: Οντότητα με παραγγελίες προς παράδοση αξίας 28.000€ δεν μπορεί να τις συμπεριλάβει στα έσοδα της χρήσης διότι δεν έχουν πραγματοποιηθεί και έτσι παραβιάζεται η εν λόγω αρχή.
- Σύμφωνα με το άρθρο 28, μη αναγνώριση στοιχείου του ισολογισμού ή της κατάστασης των αποτελεσμάτων που αφορά προηγούμενη περίοδο αλλά δεν καταχωρήθηκε σε εκείνη πρέπει να καταχωρηθεί στην χρήση, στην οποία αναγνωρίστηκε.
- Το υπόλοιπο λήξης του ισολογισμού της προηγούμενης περιόδου πρέπει να είναι ίσο με το υπόλοιπο έναρξης του ισολογισμού στην τρέχουσα περίοδο.
- Με τον όρο «συνέχιση της δραστηριότητας» γίνεται λόγος για χρονικό διάστημα τουλάχιστον ενός έτους. Στην περίπτωση, ωστόσο, που δεν συμβαίνει αυτό τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να υπολογιστούν με βάση την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και οι υποχρεώσεις αντίστοιχα στην αξία που αναμένεται να εξοφληθούν. Παράδειγμα: Πολύ μικρή οντότητα με πάγιο αξίας 3.000.000€ και συσσωρευμένες αποσβέσεις 500€. Στην περίπτωση συνέχισης της δραστηριότητας, η λογιστική αξία του παγίου θα είναι 2.500.000€. Στην περίπτωση μη συνέχισης της δραστηριότητας και υπολογισμού ως καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του παγίου στο ποσό 1.500.000€, η οντότητα πρέπει να εγγράψει στα βιβλία της ζημιά 1.000.000€ και η αποτίμηση του παγίου να γίνει στην αξία του 1.500.000€.
- Τυχόν κέρδη που δεν πραγματοποιήθηκαν μέχρι και την ημερομηνία του ισολογισμού δεν πρέπει να αναγνωρίζονται και να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, με εξαίρεση το περιεχόμενο του άρθρου 24 του παρόντος νόμου.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι ένα κονδύλι που σχετίζεται με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνει και το ποσό που αφορά προηγούμενη χρήση, με εξαίρεση την περίπτωση που δεν υπάγονται ποσά από προηγούμενη περίοδο. Σε κάθε περίπτωση τα κονδύλια παρακολουθούνται με λογιστικό τρόπο και εμφανίζονται με βάση την οικονομική ουσία των οικονομικών γεγονότων και συναλλαγών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να αναγνωρίζονται ξεχωριστά τόσο στον ισολογισμό όσο και στην κατάσταση των αποτελεσμάτων και σε καμία περίπτωση η αναγνώριση στο προσάρτημα δεν υποκαθιστά το λάθος.

Σε περίπτωση προβλεπόμενων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων και σχετικών υποχρεώσεων (δηλαδή προκύπτουν από το παρελθόν και ενδέχεται να πραγματοποιηθούν στο μέλλον), αυτές δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Παράδειγμα: Δικαστική διαμάχη ανάμεσα στο ελληνικό δημόσιο και μια οντότητα για ένα οικόπεδο. Η οντότητα δεν μπορεί να συμπεριλάβει στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της το εν λόγω οικόπεδο.

Επίσης, αξίζει να αναφερθεί ότι η παρουσίαση και αναγνώριση τυχόν ασήμαντων ποσών μπορεί να μην λαμβάνεται υπ' όψη και τα αντίστοιχα ποσά να απαλλάσσονται από τη συμμόρφωση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου αυτού, κάθε οντότητα μπορεί να καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στο βαθμό που αυτά δεν αντιτίθενται με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Ακόμη, σε περίπτωση εμφάνισης γεγονότων σε χρονικό διάστημα μετά την λήξη του ισολογισμού και πριν από την οριστική του έγκριση τότε τα γεγονότα αυτά περιλαμβάνονται στην αναφερθείσα χρήση, με την προϋπόθεση ότι τα ίδια αναφέρονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης και προκαλούν επιδράσεις σε κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης των αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω γεγονός έρχεται σε σύγκρουση με τα περί ευλογοφάνειας και αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ωστόσο η σπανιότητα ορισμένων περιπτώσεων οδηγούν την οντότητα σε αυτού του είδους τη λειτουργία.

#### Άρθρο 18 «Ενσώματα και Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία»

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 18, τα ενσώματα, ασώματα και βιολογικά (ζώντα ζώα ή φυτά) πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους και στη συνέχεια πραγματοποιείται η επιμέτρηση τους στο κόστος κτήσης συμπεριλαμβανομένου και των αποσβέσεων. Επιπροσθέτως, τα πάγια πρέπει να εμπεριέχουν ακόμη την υπεραξία (πιο συγκεκριμένα για τα άυλα στοιχεία), τις δαπάνες βελτιώσεων, τις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων που αφορούν το πάγιο, τις δαπάνες ανάπτυξης (όταν η οντότητα αποσκοπεί τη

χρήση ή τη διάθεση των στοιχείων που προκύπτουν με την ολοκλήρωση της εν λόγω ανάπτυξης ή όταν τα στοιχεία που αφορούν την ανάπτυξη ενδέχεται να προσφέρουν στην οντότητα οικονομικό όφελος ή όταν οι δαπάνες αυτές μπορούν να προσδιοριστούν με μεγάλη ακρίβεια και αξιοπιστία) και το κόστος διάσπασης, απομάκρυνσης ή διόρθωσης των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων (όταν το κόστος αυτό αφορά το τμήμα της εγκατάστασης ή λειτουργίας του εν λόγω στοιχείου και όχι για το τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας καθώς στην περίπτωση αυτή το κόστος συνδέεται με τα αποθέματα που έχουν παραχθεί).

Σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου αυτού, το κόστος κτήσης των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων εμπεριέχει όλες εκείνες τις δαπάνες που πραγματοποιούνται με σκοπό τη λειτουργία αυτών. Το εν λόγω κόστος περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, των υλικών, της εργασίας και γενικότερα το κόστος που μεταφέρεται άμεσα σε ένα ιδιοπαραγόμενο πάγιο στοιχείο. Επιπροσθέτως, περιλαμβάνει την εύλογη αξία, η οποία σχετίζεται με τα έξοδα που αφορούν με έμμεσο τρόπο το εν λόγω πάγιο, τυχόν τόκους σε περιπτώσεις μακροπρόθεσμης κατασκευής, το κατ' αναλογία κόστος που σχετίζεται με ημιτελή ιδιοπαραγόμενα στοιχεία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς επίσης και το κόστος άυλων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένου και τυχόν υπεραξιών (εξαιρούνται οι δαπάνες ανάπτυξης της πρώτης παραγράφου).

Όσον αφορά τις προσαρμογές των αξιών και πιο συγκεκριμένα τις αποσβέσεις, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε απόσβεση από τη στιγμή λειτουργίας τους και ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή τους. Η οντότητα καθορίζει την κατάλληλη μέθοδο απόσβεσης ανάμεσα στη σταθερή, τη φθίνουσα ή αυτή των παραγόμενων μονάδων (αφορά στοιχεία παραγωγικών οντοτήτων όπου αποσβένονται ανάλογα με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων). Οι εδαφικές εκτάσεις και γενικότερα η γη δεν επιδέχεται αποσβέσεις, αλλά οι τυχόν βελτιώσεις που υπόκεινται σε αυτή δέχονται αποσβέσεις. Ακόμη, τυχόν πάγια που έχουν χάσει την αξία τους λόγω φθοράς παύουν να αποσβένονται, ενώ στην ίδια περίπτωση ανήκουν επίσης τα άυλα στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, συμπεριλαμβανομένου και των υπεραξιών τους (τα στοιχεία αυτά επιδέχονται μόνο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους). Κάθε άλλο στοιχείο που πρέπει να αποσβεστεί, ωστόσο η ωφέλιμη ζωή του δεν μπορεί υπολογιστεί με ακρίβεια τότε χρησιμοποιείται ως χρονικό διάστημα διεξαγωγής αποσβέσεων τα δέκα χρόνια.

Παράδειγμα: Στις 16/03/2014, αγοράζεται μηχάνημα αξίας 200.000€ και τίθεται αμέσως σε λειτουργία. Η απόσβεση στο τέλος της χρήσης του 2014 θα είναι  $200.000 * 10\% * 9/12$  (η

απόσβεση αρχίζει από τον επόμενο μήνα λειτουργίας του στοιχείου) = 15.000€, ενώ η απόσβεση στο τέλος της χρήσης του 2015 θα είναι  $200.000 * 10\% * 12/12 = 20.000\text{€}$ . Η απόσβεση με τη φθίνουσα μέθοδο θα είναι για το 2014:  $200.000 * 10\% * 9/12 = 15.000\text{€}$ , για το 2015:  $(200.000 - 15.000) * 10\% = 18.500\text{€}$ , για το 2016:  $[200.000 - (15.000 + 18.500)] * 10\% = 16.650\text{€}$  κ.λπ..

Όσον αφορά τις προσαρμογές των αξιών και πιο συγκεκριμένα την απομείωση, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που υπολογίζουν την αξία τους ανάλογα με το κόστος κτήσης ή το κόστος που επιδέχεται αποσβέσεις πρέπει να ελέγχονται για απομείωση όταν αυτό καθίσταται αναγκαίο. Ζημιά εξαιτίας απομείωσης συναντάται όταν η λογιστική αξία του παγίου είναι μεγαλύτερη από την αξία ανάκτησης αυτού (το μεγαλύτερο ποσό ανάμεσα στην εύλογη αξία και την αξία του στοιχείου που εμφανίζεται μέσα στη χρήση) και η απομείωση που προκύπτει έχει μόνιμη ισχύ. Περιπτώσεις στις οποίες καθίσταται αναγκαίο κάτι τέτοιο είναι οι μεγαλύτερες μειώσεις ποσών σε ένα πάγιο, δυσμενείς μεταβολές σε αυτό, αυξήσεις επιτοκίων αγοράς, τυχόν απαξιώσεις, βλάβες κ.λπ.. Οι ζημιές αυτές καταχωρούνται στα αποτελέσματα με τη μορφή εξόδου και αντιστρέφονται όταν οι λόγοι για τους οποίους προήλθαν δεν υφίστανται πλέον (με εξαίρεση την απομείωση για λόγους υπεραξίας). Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι το ύψος της απομείωσης δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι μεγαλύτερο από την λογιστική αξία του παγίου. Παράδειγμα: Για μηχάνημα που αποκτήθηκε σε προηγούμενη χρήση με αναπόσβεστη αξία 15.000€ διενεργείται έρευνα και συμπεραίνεται ότι η αντικατάσταση του μπορεί να γίνει με ένα άλλο μηχάνημα αξίας 12.000€. Εφόσον η διαφορά αυτή είναι έγκυρη τότε το ποσό των 3.000€ είναι η αξία της απομείωσης.

Σύμφωνα με την τέταρτη παράγραφο του άρθρου 18, η οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο όταν αυτό δεν μπορεί να επιφέρει κάποια οικονομική ωφέλεια. Στην περίπτωση αυτή, το κέρδος ή η ζημιά που συνοδεύει το εν λόγω πάγιο προκύπτει από τον υπολογισμό της διαφοράς ανάμεσα στην αξία διάθεσης αυτού και τη λογιστική του αξία και περιλαμβάνεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης.

Στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, το πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται από την μισθώτρια οντότητα στο κόστος κτήσης στο οποίο θα αγοραζόταν από την εκμισθώτρια οντότητα. Η υποχρέωση που σχετίζεται με τη χρηματοδοτική μίσθωση λειτουργεί ως δάνειο, ενώ το μίσθωμα διακρίνεται σε χρεολύσιο με σκοπό τη μείωση της υποχρέωσης του δανείου και τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Από την πλευρά της εκμισθώτριας εταιρίας, η ανωτέρω διαδικασία αναγνωρίζεται ως απαίτηση. Η

απαίτηση αυτή εκφράζεται ως χορηγούμενο δάνειο και το μίσθωμα διακρίνεται σε χρεολύσιο με σκοπό τη μείωση του δανείου και τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Σε περίπτωση επαναμίσθωσης, η διαδικασία αυτή λειτουργεί ως δανεισμός με εγγύηση. Τα ποσά που εισπράττονται λειτουργούν ως μειώσεις της υποχρέωσης μέσω χρεολυσίων και τόκων (οι τόκοι λειτουργούν ως χρηματοοικονομικό έξοδο). Τα στοιχεία που αφορούν επαναμίσθωση εμφανίζονται κανονικά στο ισολογισμό. Παράδειγμα: Σύμβαση leasing σύμφωνα με την οποία Ε.Π.Ε. αποκτάει τρία επιβατικά αυτοκίνητα. Η καταχώρηση αυτών θα γίνει με χρέωση του 14.01 «Μικτή αξία κτήσης μεταφορικών μέσων» και πίστωση του 53.06 «Άλλες υποχρεώσεις προς μη συνδεδεμένες οντότητες». Οι αποσβέσεις των παγίων που αφορούν το leasing θα κατοχυρώνονται ως έξοδα, ενώ το κάθε μίσθωμα θα καταχωρείται με χρέωση του 53.06 και του 65.04 (αφορά τον τόκο του μισθώματος). Ο Φ.Π.Α. του μισθώματος θα καταχωρείται με χρέωση του λογαριασμού 64.11 «Φόροι – τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)».

Στην περίπτωση λειτουργικής μίσθωσης, η εκμισθώτρια οντότητα εμφανίζει στον ισολογισμό τα στοιχεία που εκμισθώνονται. Τα μισθώματα εμφανίζονται στα αποτελέσματα ως έσοδα και απεικονίζονται σε ίση αξία μέσω της χρήσης της σταθερής μεθόδου, εκτός και αν γίνεται λόγος για άλλη συμφωνία ή καλύτερο τρόπο απεικόνισης της δραστηριότητας. Από την πλευρά της μισθώτριας οντότητας τα μισθώματα εμφανίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδα και απεικονίζονται σε ίση αξία μέσω της χρήσης της σταθερής μεθόδου, εκτός και αν γίνεται λόγος για άλλη συμφωνία ή καλύτερο τρόπο απεικόνισης της δραστηριότητας.

#### Άρθρο 19 «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία»

Ως χρηματοοικονομικά στοιχεία μπορούμε να ορίσουμε κάθε είδους διαθέσιμα, τις χρηματικές τοποθετήσεις σε στοιχεία της καθαρής θέσης καθώς και διάφορες μορφές χρηματιστηριακών συμβάσεων ή έντοκων τίτλων. Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου αυτού, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία πρέπει να αναγνωρίζονται στο αρχικό τους κόστος. Μετά τη χρονική περίοδο της αναγνώρισης των εν λόγω στοιχείων, τα ίδια πρέπει να υπολογιστούν στο κόστος τους μειούμενο με τις ζημιές απομείωσης.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί μια ειδική περίπτωση που σχετίζεται με τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή τα στοιχεία που θεωρείται ότι περιλαμβάνουν ποσά που σχετίζονται με τόκους. Τα εν λόγω στοιχεία μπορούν να υπολογιστούν, όχι μόνο με την παραπάνω περίπτωση, αλλά και στο κόστος που αποσβάνονται χάρη στη χρήση του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου. Η



μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους αφορά μόνο τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Επιπροσθέτως, σε περίπτωση που εμφανίζονται σημαντικές ενδείξεις, όπως σημαντικοί προβληματισμοί από πλευράς του υπόχρεου ή του εκδότη των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή διαφοροποιήσεις μεταξύ λογιστικής και εύλογης αξίας των εν λόγω στοιχείων ή αθέτηση δεσμεύσεων και συμφωνιών σχετικά με τα στοιχεία αυτά τότε τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία οφείλουν να προχωρήσουν σε έλεγχο απομείωσης.

Ακόμα αναφέρεται στον έλεγχο απομείωσης που υφίστανται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ενδείξεις απομείωσης υφίστανται όταν υπάρχουν σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων, όταν η λογιστική τους αξία είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία και τέλος όταν οι δυσμενείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων.

Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού, ζημιά απομείωσης υπάρχει όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την αντίστοιχη αξία που υπολογίζεται ότι θα ανακτηθεί από αυτό. Το ποσό, το οποίο υπολογίζεται ότι θα ανακτηθεί από ένα περιουσιακό στοιχείο σχετίζεται με την μεγαλύτερη αξία μεταξύ της παρούσας αξίας αυτού (αυτή υπολογίζεται με βάση το αρχικό πραγματικό επιτόκιο) και της εύλογης αξίας αυτού (αυτή μειώνεται με το κόστος, το οποίο σχετίζεται την πώληση του εν λόγω στοιχείου).

Οι ζημιές απομείωσης εμφανίζονται ως ζημιές στην κατάσταση αποτελεσμάτων και ως κέρδη στην περίπτωση που οι εν λόγω ζημιές πάντως να υπάρχουν. Η μετατροπή αυτή μπορεί να λάβει ως ύψιστο ποσό την αξία που εμφανίζεται ως ζημιά απομείωσης. Επιπροσθέτως, πρέπει να σημειωθεί ότι οι ζημιές απομείωσης για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του Ενεργητικού που δεν αφορούν το κυκλοφορούν αναγνωρίζονται μόνο στην περίπτωση που οι ίδιες χαρακτηρίζονται ως μόνιμες και όχι προσωρινές.

Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του παρόντος άρθρου, η οντότητα απαλλάσσεται από την αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην περίπτωση εκπνοής των δικαιωμάτων που αφορούν συμβάσεις περί εκμετάλλευσης των ταμειακών ροών ή όταν μεταβιβάζονται οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που σχετίζονται με αυτό. Στις περιπτώσεις αυτές, η οντότητα αναγνωρίζει κέρδος ή ζημιά ανάλογα με τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία

και την ανταλλασσόμενη αξία (περιλαμβάνοντας και κάθε νέο περιουσιακό στοιχείο μειούμενο με κάθε νέα υποχρέωση).

Η εμφάνιση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στον Ισολογισμό είτε ως κυκλοφορούντα στοιχεία είτε όχι, ανάλογα με την επιθυμία της οντότητας και τη σχετική συμφωνία.

#### Άρθρο 20 «Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών»

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου αυτού, η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων πραγματοποιείται στο κόστος κτήσης, το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που χρησιμοποιούνται με αποτέλεσμα την παραγωγή της παρούσας θέσης τους.

Το κόστος που απαιτείται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας προκύπτει λαμβάνοντας υπ' όψη μία από τις παραδεκτές μεθόδους κοστολόγησης. Το συνολικό αυτό κόστος πρέπει να εμπεριέχει τα κόστη των πρώτων υλών, των αναλώσιμων υλικών, της εργασίας, οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που συνδέεται άμεσα με το κόστος παραγωγής, καθώς επίσης και την εύλογη αξία των κατ' αναλογία εξόδων (σταθερών και μεταβλητών), τα οποία σχετίζονται με έμμεσο τρόπο με το εν λόγω προϊόν ή υπηρεσία.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με τα κόστη, τα οποία σχετίζονται με τη διανομή, τη διοίκηση και τα χρηματοοικονομικά έξοδα. Παρόλα αυτά, στην περίπτωση όπου το χρονικό διάστημα για την ολοκλήρωση της παραγωγής των αποθεμάτων χαρακτηρίζεται ως μακροπρόθεσμο τότε στο κόστος αυτών μπορεί να προστίθενται τυχόν τόκοι, οι οποίοι σχετίζονται αποκλειστικά με τα αποθέματα και για το αντίστοιχο αυτό διάστημα.

Όταν διενεργηθεί η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων τότε τα ίδια αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω της μεθόδου «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο εξαχθέν » (FIFO), της μεθόδου του μέσου σταθμικού όρου ή οποιασδήποτε άλλης ακριβούς και αξιόπιστης μεθόδου. Η μέθοδος « Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν » (LIFO) δεν επιτρέπεται.

Παράδειγμα :

- Είδος Α : Αρχικό απόθεμα  $200 \cdot 5 = 1000$

- Αγορά 300\*6=1800
  - Αγορά 500\*4=2000
  - Αγορά 250\*7=1750
- 1250    6550

Μέθοδος μέσου σταθμικού όρου:

$$\text{Μ.Σ.Ο.} = \frac{200 * 5 + 300 * 6 + 500 * 4 + 250 * 7}{200 + 300 + 500 + 250} = \frac{6550}{1250} = 5,24$$

Σε περίπτωση που η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι 5,50 ευρώ , η αποτίμηση πρέπει να πραγματοποιηθεί στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ αυτής και του Μ.Σ.Ο., δηλαδή στη τιμή 5,24.

Κατά την απογραφή διαπιστώνεται ότι το απόθεμα του εμπορεύματος Α είναι 550 μονάδες. Άρα η αξία του τελικού αποθέματος Α θα είναι  $550 * 5,24 = 2.882\text{€}$ .

Μέθοδος F.I.F.O.:

Έστω ότι στο παραπάνω παράδειγμα οι μονάδες που πωλήθηκαν είναι 700. Άρα,

$$300 * 4 = 1.200\text{€} \text{ και } 250 * 7 = 1.750\text{€}$$

$$1.200 + 1.750 = 2950,00\text{€}$$

Όσον αφορά το κόστος των αποθεμάτων που δεν μπορούν να αντικατασταθούν ή αφορούν ειδικά έργα υπολογίζονται μέσω της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους.

Τέλος, τυχόν αγορές αναλώσιμων υλικών, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως μικρής σημασίας για την οντότητα μπορούν να χαρακτηριστούν ως έξοδα που αφορούν τη τρέχουσα περίοδο.

#### Άρθρο 21 «Προκαταβολές Δαπανών και Λοιπά μη Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία»

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου αυτού, αρχικά οι προκαταβολές αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης, ενώ στη συνέχεια υπολογίζονται στο κόστος κτήσης μειούμενο με τα ποσά που έχουν χρησιμοποιηθεί με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και τις ζημιές που σχετίζονται με απομειώσεις.

Όσον αφορά τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αυτά αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης, ενώ στη συνέχεια υπολογίζονται με βάση τη μικρότερη τιμή ανάμεσα στο κόστος κτήσης και την ανακτήσιμη αξία.

#### Άρθρο 22 «Υποχρεώσεις»

Αρχικά, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στο ποσό και την αξία, στην οποία οφείλονται. Σε περίπτωση που τα ποσά, τα οποία δίνονται για την εξόφληση των υποχρεώσεων αυτών είναι μεγαλύτερα ή μικρότερα από την αρχική τους αναγνώριση τότε η εν λόγω διαφορά που προκύπτει αποτελεί έξοδο ή έσοδο αντίστοιχα. Σε κάθε περίπτωση, οι υποχρεώσεις πρέπει να εξοφλούνται στο ποσό που οφείλονται ανεξάρτητα αν αυτό συμπίπτει ή όχι με το αρχικό ποσό οφειλής.

Σε περίπτωση μη εφαρμογής των παραπάνω, τότε οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να υπολογιστούν στο αποσβέσιμο κόστος τους μέσω της χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου. Πιο συγκεκριμένα, η αναγνώριση τέτοιου είδους οφειλών γίνεται στην αξία που οφείλονται, λαμβάνοντας υπ' όψη ακόμη διαφορές ύστερα από την αρχική αναγνώριση τους, τυχόν τόκους, καθώς και κόστη που σχετίζονται με αυτές.

Οι τόκοι που σχετίζονται με τις υποχρεώσεις του άρθρου αυτού εμφανίζονται ως έξοδα. Εξαιρέση αποτελούν οι τόκοι που σχετίζονται με το κόστος μακροπρόθεσμης κατασκευής ιδιοπαραγόμενων παγίων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και οι τόκοι που σχετίζονται με το κόστος κατά την περίπτωση μακροπρόθεσμου διαστήματος παραγωγής έτοιμων αποθεμάτων. Σύμφωνα με την έβδομη παράγραφο του άρθρου αυτού, μια χρηματοοικονομική υποχρέωση παύει την ισχύ της όταν η σχετική οφειλή ικανοποιείται και δεν είναι πλέον απαιτητή. Τυχόν τροποποίηση μιας τέτοιου είδους υποχρέωσης εμφανίζεται ως εξόφληση της υποχρέωσης αυτής και δημιουργία νέας με καινούργιους όρους.

Κάθε είδους διαφορές σχετικά με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μέσω εξοφλήσεων ή μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εμφανίζονται στα αποτελέσματα συμπεριλαμβανομένου και των στοιχείων που οδήγησαν στις μεταβολές αυτές.

Όσον αφορά τις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, αυτές αρχικά αναγνωρίζονται στο ύψος τους και στη συνέχεια αποτιμώνται με βάση την ονομαστική αξία στην οποία αναμένεται να εξοφληθούν.

Το ίδιο ισχύει και για τις προβλέψεις, δηλαδή τις υποχρεώσεις που είναι πιθανό έως βέβαιο ότι θα συμβούν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, χωρίς όμως να είναι γνωστά το ύψος τους ή ο χρόνος τακτοποίησής τους. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση όπου οι προβλέψεις υπολογίζονται στην παρούσα και όχι την ονομαστική αξία όταν η παρούσα αξία ενδέχεται να επιφέρει σημαντικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε σχέση

με την ονομαστική. Ειδική περίπτωση αποτελούν οι προβλέψεις σχετικά με τους εργαζομένους ύστερα από την έξοδο από την υπηρεσία, καθώς αυτές καθορίζονται είτε από την κείμενη νομοθεσία είτε με βάση αναλογιστικής μεθόδου όταν αυτή ενδέχεται να επιφέρει σημαντικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κάθε είδους διαφορά που προκύπτει για οποιονδήποτε λόγο, συμπεριλαμβανομένου και των προβλέψεων χαρακτηρίζεται ως κέρδος ή ζημιά.

#### Άρθρο 23 «Κρατικές Επιχορηγήσεις και Αναβαλλόμενοι Φόροι»

Με τον όρο κρατικές επιχορηγήσεις αναφερόμαστε στις επιχορηγήσεις αυτές που αφορούν περιουσιακά στοιχεία και χαρακτηρίζονται ως υποχρεώσεις της οντότητα την περίοδο που λαμβάνονται ή την περίοδο που καθίσταται έγκυρη η έγκριση τους. Το ύψος αυτών σχετίζεται με τα ποσά που εισπράττει η οντότητα και αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα με τη μορφή εσόδων κατά την περίοδο που επιχορηγήθηκε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου (με πίστωση του 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων»).

Σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα, οι επιχορηγήσεις αυτές χαρακτηρίζονται ως υποχρεώσεις της οντότητας την περίοδο που λαμβάνονται ή την περίοδο που καθίσταται έγκυρη η έγκριση τους. Οι επιχορηγήσεις εξόδων μεταφέρονται στα αποτελέσματα με την μορφή εσόδων κατά την περίοδο που τα έξοδα επιχορήγησης βαρύνουν τα αποτελέσματα. Η σχετική λογιστική απεικόνιση σχετίζεται με τη χρέωση του λογαριασμού 33.03 «Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες» και πίστωση του λογαριασμού 58 «Κρατικές επιχορηγήσεις». Στο τέλος της χρήσης, το ποσό της επιδότησης θα εμφανιστεί ως έσοδο με τη χρέωση του λογαριασμού 58 και την πίστωση του λογαριασμού 71.03 «Επιχορηγήσεις λοιπών εξόδων». Όταν εισπραχθεί η εν λόγω επιχορήγηση (συνολικά ή μέρος αυτής) τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 33.03 και χρεώνεται ο λογαριασμός 38 που σχετίζεται με τα ταμειακά διαθέσιμα.

Όσον αφορά τους αναβαλλόμενους φόρους, οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα να τους αναγνωρίζουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε περίπτωση αναγνώρισης των φόρων αυτών πρέπει να αναγνωριστούν και όλες οι αναβαλλόμενες υποχρεώσεις σχετικά με τη φορολογία. Αντίθετα, δεν συμβαίνει το ίδιο με τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, οι οποίες αναγνωρίζονται στο βαθμό που υπολογίζεται να υπάρχουν φορολογητέα κέρδη. Τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων μπορούν να συμψηφιστούν,

με αποτέλεσμα η διαφορά που προκύπτει να εμφανίζεται στον ισολογισμό και την κατάσταση των αποτελεσμάτων. Η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση εμφανίζεται στο λογαριασμό 39 «Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού» και η αναβαλλόμενη φορολογικά υποχρέωση στο λογαριασμό 59 «Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού». Στη συνέχεια, ο εν λόγω φόρος λογιστικοποιείται ως έξοδο μέσω του λογαριασμού 69.02 «Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου» και ως έσοδο μέσω του λογαριασμού 78.02 «Αναβαλλόμενος φόρος (έσοδο) περιόδου».

Σε κάθε περίπτωση, ο αναβαλλόμενος φόρος αρχικά αναγνωρίζεται και στη συνέχεια επιμετρείται με βάση τον ισχύοντα συντελεστή φορολόγησης σε κάθε προσωρινή διαφορά. Οι μεταβολές των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων πραγματοποιούνται με αυξήσεις ή μειώσεις στο φόρο εισοδήματος, ο οποίος εμφανίζεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση που η μεταβολή προέρχεται από περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που σχετίζονται με την καθαρή θέση και επομένως η αύξηση ή η μείωση μεταφέρεται απευθείας σε αυτήν (την καθαρή θέση).

Καταλήγοντας, λοιπόν, όταν η διαφορά ανάμεσα στα λογιστικά κέρδη και τα φορολογικά κέρδη είναι θετική τότε θα πληρώσουμε μεγαλύτερο φόρο στο μέλλον και άρα κάνουμε λόγο για αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αντίθετα, όταν η διαφορά ανάμεσα στα λογιστικά κέρδη και τα φορολογικά κέρδη είναι αρνητική τότε θα πληρώσουμε μικρότερο φόρο στο μέλλον και άρα κάνουμε λόγο για αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Παράδειγμα: Μια οντότητα εμφανίζει λογιστικά κέρδη 27.000€ και ύστερα από φορολογική αναμόρφωση προκύπτει ότι τα φορολογικά κέρδη ισούνται με 26.000€.

Ο φόρος σχετικά με τα λογιστικά κέρδη είναι:  $27.000 * 26\% = 7.020\text{€}$

Ο φόρος σχετικά με τα φορολογικά κέρδη είναι:  $26.000 * 26\% = 6.760\text{€}$

Έτσι, λοιπόν, προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αξίας 260 €. Λογιστικά, αυτό θα εμφανιστεί με χρέωση του λογαριασμού 69.02 «Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου» σε πίστωση του λογαριασμού 59 «Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού» με αξία 260€.

#### Άρθρο 24 «Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων στην Εύλογη Αξία»

Εναλλακτικός τρόπος αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων από αυτόν που παρέχεται στα άρθρα 18 έως 23, αποτελεί η επιμέτρηση στην εύλογη αξία.

Σε περίπτωση αποτίμησης ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ενός κονδυλίου του ισολογισμού στην εύλογη αξία, τότε όλα τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις του σχετικού κονδυλίου θα αποτιμηθούν με τον ίδιο ακριβώς τρόπο. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία μπορεί να διενεργηθεί μόνο όταν ικανοποιείται η προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία η εύλογη αξία χαρακτηρίζεται ως αξιόπιστη, αλλιώς σε διαφορετική περίπτωση η αποτίμηση διενεργείται μέσω του κόστους.

Στην περίπτωση αποτίμησης στην εύλογη αξία για τα στοιχεία «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», αυτή (η αποτίμηση) πραγματοποιείται στο σύνολο και των τριών αυτών στοιχείων.

Όσον αφορά τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, οι θετικές διαφορές (κέρδη) που προκύπτουν από την αποτίμηση στην εύλογη αξία σε αυτά αναγνωρίζονται ως διαφορά και σχετίζεται με την καθαρή θέση (λογαριασμός 44.01 «Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων»). Επίσης, το ποσό που χαρακτηρίζεται ως κέρδος μπορεί να μεταφερθεί και στο αποτέλεσμα εις νέον (μεταφορά από τον λογαριασμό 44.01 στον 49 «Αποτελέσματα εις νέο») είτε σταδιακά (αφού πρώτα υπολογιστούν οι αποσβέσεις) είτε εφάπαξ (κατά τη διάθεση του στοιχείου και την εμφάνιση θετικής διαφοράς σε αυτό). Αντίθετα, σε περίπτωση αρνητικών διαφορών (ζημιές) που προκύπτουν από την αποτίμηση στην εύλογη αξία σε αυτά τότε αρχικά διενεργείται συμψηφισμός με τυχόν υπάρχουσες θετικές διαφορές και στη συνέχεια το υπόλοιπο ποσό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως ζημιά απομείωσης. Σε κάθε περίπτωση, η αξία που προκύπτει από την εξέταση του ευλόγου πρέπει να ελέγχεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον τεσσάρων ετών ή όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι επηρεάζεται το εύλογο. Η εύλογη αξία προκύπτει ύστερα από διεργασία επαγγελματία εκτιμητή και σύμφωνα με τις κατάλληλες αρχές. Κατά την επιμέτρηση στην εύλογη αξία, διενεργούνται και αποσβέσεις ανάλογα με την εκάστοτε αναπροσαρμοζόμενη αξία για τα στοιχεία εκείνα που έχουν καθορισμένη ωφέλιμη ζωή.

Όσον αφορά τα επενδυτικά ακίνητα (ακίνητα που προορίζονται για εκμετάλλευση και απόκτηση οφέλους), οι διαφορές που σχετίζονται με την αποτίμηση της εύλογης αξίας τους χαρακτηρίζονται ως κέρδη ή ζημιές και μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης (λογαριασμοί 77.01 «Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων παγίων στοιχείων» και 61.07.01 «Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων στοιχείων»). Σε κάθε περίπτωση, η αξία που προκύπτει από την εξέταση του ευλόγου πρέπει να ελέγχεται σε χρονικό διάστημα

τουλάχιστον δυο ετών ή όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι επηρεάζεται το εύλογο. Η εύλογη αξία προκύπτει ύστερα από διεργασία επαγγελματία εκτιμητή και σύμφωνα με τις κατάλληλες αρχές. Κατά την επιμέτρηση στην εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων δεν διενεργούνται αποσβέσεις.

Όσον αφορά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (ζώντα ζώα και φυτά), η επιμέτρηση στην εύλογη αξία αυτών πρέπει να συμπεριλάβει και το κόστος που είναι απαραίτητο για το σκοπό της διάθεσης και της διανομής τους. Κατά την επιμέτρηση στην εύλογη αξία των εν λόγω στοιχείων δεν διενεργούνται αποσβέσεις. Τυχόν διαφορές από την αποτίμηση στην εύλογη αξία χαρακτηρίζονται ως κέρδη ή ζημιές και μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης (λογαριασμοί 77.02 «Κέρδη εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων» και 61.07.02 «Ζημιές εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων»).

Όσον αφορά τα αποθέματα των εμπορευμάτων, η επιμέτρηση στην εύλογη αξία αυτών πρέπει να συμπεριλάβει και το κόστος που είναι απαραίτητο για το σκοπό της διάθεσης και της διανομής τους. Τυχόν διαφορές από την αποτίμηση στην εύλογη αξία χαρακτηρίζονται ως κέρδη ή ζημιές και μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης (λογαριασμοί 77 «Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία» και 61.07 «Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία»).

Όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διατίθενται προς πώληση από την οντότητα, οι διαφορές που προκύπτουν λόγω της επιμέτρησης στην εύλογη αξία αυτών μεταφέρονται στην καθαρή θέση. Το κονδύλι της καθαρής θέσης μεταφέρεται στο αποτέλεσμα της χρήσης όταν τα εν λόγω στοιχεία έχουν πάψει να υπάρχουν ή έχουν απομειωθεί λόγω αξιόπιστων ενδείξεων (σε περίπτωση ανάκλησης των ενδείξεων αυτών, πραγματοποιείται αντιστροφή της υπάρχουσας κατάστασης).

Όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που συνδέονται με αυτό, οι διαφορές που προκύπτουν λόγω της επιμέτρησης στην εύλογη αξία αυτών χαρακτηρίζονται ως κέρδη ή ζημιές. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι αυτού του είδους τα στοιχεία που δεν αφορούν τους σκοπούς αντιστάθμισης τότε αποτελούν τμήμα του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

Όσον αφορά τα παράγωγα για αντιστάθμιση και την επιμέτρηση στην εύλογη αξία τους, τόσο τα στοιχεία που επιδέχονται αντισταθμίσεις όσο και τα μέσα αντιστάθμισης πρέπει να αποτιμώνται στην εύλογη αξία. Τυχόν διαφορές από την αποτίμηση στην εύλογη αξία χαρακτηρίζονται ως κέρδη ή ζημιές και μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης. Σχετικά



με τα παράγωγα για αντιστάθμιση ταμειακών ροών, οι διαφορές που προκύπτουν λόγω της επιμέτρησης στην εύλογη αξία αυτών μεταφέρονται στην καθαρή θέση. Στη συνέχεια το στοιχείο της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης. Οι παραπάνω διαφορές που συνδέονται με τα στοιχεία αντιστάθμισης συγχωνεύονται σε ένα κονδύλι. Η λογιστική απεικόνιση σχετικά με την παράγραφο αυτή εφαρμόζεται όταν τα εν λόγω στοιχεία είναι αξιόπιστα και τεκμηριωμένα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 12 του παρόντος άρθρου, η εύλογη αξία των στοιχείων του άρθρου αυτού σχετίζεται με την αγοραία αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αγοράζονται ή την αγοραία αξία των συστατικών και άλλων παρόμοιων στοιχείων που είναι απαραίτητα για την ύπαρξη ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή την αξία εκείνη που προκύπτει από παραδεκτές και αξιόπιστες αρχές και κανόνες.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι μεταφορές των στοιχείων του άρθρου αυτού από και προς το εμπορικό χαρτοφυλάκιο δεν είναι δυνατές. Αντίθετα, επιτρέπονται οι μεταφορές των μη παράγωγων χρηματοοικονομικών στοιχείων που κρατούνται μέχρι τη λήξη τους προς τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία, με την προϋπόθεση ότι η οντότητα δεν επιθυμεί την κράτηση των εν λόγω στοιχείων μέχρι το χρονικό διάστημα της λήξης τους. Επιπροσθέτως, επιτρέπονται και οι μεταφορές των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων προς τα μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία που κρατούνται μέχρι τη λήξη τους, με την προϋπόθεση ότι η οντότητα επιθυμεί την κράτηση των εν λόγω στοιχείων μέχρι το χρονικό διάστημα της λήξης τους.

#### Άρθρο 25 «Στοιχεία της Κατάστασης των Αποτελεσμάτων»

Αρχικά, αξίζει να σημειωθεί ότι το άρθρο αυτό ενδιαφέρεται και παρουσιάζει τα στοιχεία που εμφανίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων.

Τα έσοδα αναγνωρίζονται μέσα στην περίοδο με την προϋπόθεση ότι χαρακτηρίζονται ως δεδουλευμένα. Όσον αφορά τα έσοδα από την πώληση αγαθών, αυτά αναγνωρίζονται όταν ικανοποιούνται ορισμένες προϋποθέσεις και πιο συγκεκριμένα όταν υπάρχει μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών από τον πωλητή στον αγοραστή, όταν ο αγοραστής αποδέχεται τα εν λόγω αγαθά και όταν τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν μπορούν να αποτιμηθούν με αξιόπιστο και ακριβή τρόπο. Όσον αφορά τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών ή κατασκευαστικών συμβολαίων, αυτά αναγνωρίζονται με βάση το βαθμό ολοκλήρωσης τους και εφόσον η εισροή των εσόδων αυτών είναι αρκετά πιθανή έως βέβαιη (σε αντίθετη

περίπτωση χρησιμοποιείται η μέθοδος σχετικά με την ολοκλήρωση της σύμβασης). Όσον αφορά τα έσοδα που προκύπτουν από τη χορήγηση και χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων σε τρίτα πρόσωπα, αυτά περιλαμβάνουν επιπρόσθετα τόκους ανάλογα με την περίοδο χρήσης και το σχετικό τιμολόγιο, μερίσματα ή παρόμοιου είδους ποσά και δικαιώματα με βάση σχετικές συμφωνίες.

Όλα τα παραπάνω ποσά εσόδων εμπεριέχουν επίσης κάθε είδους επιστροφές, εκπτώσεις και φόρους και εμφανίζονται ξεχωριστά από τα έξοδα.

Επιπροσθέτως, το παρόν άρθρο εμπεριέχει κάθε είδους κέρδος από αποτιμήσεις, αναστροφές προβλέψεων, απομειώσεις, διαγραφές και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της οντότητας. Τα εν λόγω κέρδη πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το καθαρό ποσό τους.

Σχετικά με τα έξοδα, η κατάσταση των αποτελεσμάτων περιλαμβάνει τα έξοδα που αφορούν την ίδρυση της οντότητας, το κόστος κτήσης ή παραγωγής των αγαθών ή υπηρεσιών, τις δαπάνες για μισθοδοσία (συμπεριλαμβανομένου και των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές), τυχόν έξοδα για έρευνες και ανάπτυξη, τυχόν επισκευές και συντηρήσεις, αποσβέσεις ενσώματων και ασώματων στοιχείων, προβλέψεις για τυχόν κινδύνους, τόκους και άλλα συναφή έξοδα, ζημιές σχετιζόμενες με την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, ζημιές από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων, διάφορες άλλες ζημιές, φόρο εισοδήματος και οποιοδήποτε άλλο έξοδο σχετικό με την τρέχουσα χρήση.

Κάθε είδους δαπάνη των παραπάνω περιπτώσεων εμφανίζεται κατάλληλα στην κατάσταση των αποτελεσμάτων.

Τέλος, σε περίπτωση συμφωνίας με σκοπό την αγορά ή την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, αυτή ενδέχεται να περιλαμβάνει όρους για αναβαλλόμενη πληρωμή και ως αποτέλεσμα εμφανίζεται η περίπτωση καταβολής τόκου. Το ποσό, λοιπόν, που προκύπτει υπολογίζεται με βάση το αποσβέσιμο κόστος μέσω του πραγματικού ή του σταθερού επιτοκίου και όχι στο ονομαστικό ποσό όταν υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο κόστος επηρεάζει σημαντικά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

#### Άρθρο 26 «Στοιχεία της καθαρής θέσης»

Το άρθρο αυτό πραγματεύεται και αναλύει τα στοιχεία της καθαρής θέσης, τα οποία περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Το κεφάλαιο που καταβάλλεται από τους ιδιοκτήτες της οντότητας συμπεριλαμβανομένου της θετικής διαφοράς (υπέρ το άρτιο) σχετικά με το ποσό αυτό και οποιασδήποτε άλλης εισφοράς, με την προϋπόθεση βέβαια ότι υπάρχει ανάγκη για κεφαλαιοποίηση και για το σκοπό αυτό η οντότητα εκδίδει μετοχές.
- Τα αποθεματικά που προκύπτουν με βάση το καταστατικό ή την κείμενη νομοθεσία.
- Τα αποτελέσματα εις νέον.
- Τις διαφορές από την αποτίμηση στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οντότητας. Οι διαφορές αυτές μεταφέρονται στην καθαρή θέση.
- Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, οι οποίες για διάφορους λόγους μπορεί να μην περιλαμβάνονται σε αυτή (την καθαρή θέση).
- Τα κέρδη και οι ζημιές που σχετίζονται με τη διάθεση ή την ακύρωση ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης, με την προϋπόθεση βέβαια ότι τα ποσά αυτά δεν περιλαμβάνονται ήδη σε αυτή (την καθαρή θέση).

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι τα κονδύλια της καθαρής θέσης που σχετίζονται με τα αποθεματικά ή τυχόν κέρδη και ζημιές όπως παρουσιάζονται παραπάνω αναγνωρίζονται στην αρχική τους αξία και στην συνέχεια αποτιμώνται στο ονομαστικό τους ποσό (λαμβάνοντας υπ' όψη και τα ποσά που έχουν καταβληθεί).

Όσον αφορά το κόστος, το οποίο έχει άμεση σχέση με στοιχείο της καθαρής θέσης, λειτουργεί με αφαιρετικό τρόπο, διαφορετικά χαρακτηρίζεται ως έξοδο της χρήσης. Τέλος, όσον αφορά τα κέρδη που απορρέουν από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην εύλογη αξία δεν έχουν τη δυνατότητα μετατροπής σε κεφάλαιο για χρονικό διάστημα τουλάχιστον πριν από την πραγματοποίησή τους.

#### Άρθρο 27 «Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα»

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, κάθε είδους συναλλαγή που πραγματοποιείται σε ξένο νόμισμα για να καταχωρηθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να μετατραπεί σύμφωνα με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία στο νόμισμα της οντότητας, η οποία καταρτίζει τις εν λόγω καταστάσεις.

Παράδειγμα: Στις 23/02/2015, πραγματοποιείται αγορά μηχανήματος από τις Η.Π.Α. αξίας 20.000\$. Το εν λόγω μηχάνημα πρέπει να αποτιμηθεί στο νόμισμα της χώρας της οντότητας από το οποίο αγοράζεται (π.χ. €) κατά την ημερομηνία στην οποία αποκτάται. Ισοτιμία Δολαρίου / Ευρώ = 1,0635 (23/02/2015). Άρα,  $20.000 \$ / 1,0635 = 18.805,83 €$ .

Έτσι, λοιπόν, με τη λήξη της εκάστοτε περιόδου, τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με βάση τη συναλλαγματική ισοτιμία της περιόδου αυτής, τα μη νομισματικά στοιχεία των οποίων η αποτίμηση πραγματοποιείται σε ξένο νόμισμα και με βάση το ιστορικό κόστος μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης και τα μη νομισματικά στοιχεία τα οποία εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και η αποτίμηση τους πραγματοποιείται στην εύλογη αξία θα πρέπει να μετατρέπονται σύμφωνα με την ισοτιμία της ημέρας κατά την οποία προσδιορίστηκε η εύλογη αξία (κάθε είδους διαφορά αντιμετωπίζεται όπως στο άρθρο 24).

Κάθε είδους συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν πρέπει να παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης. Κατ' εξαίρεση, τυχόν συναλλαγματική διαφορά από νομισματικό στοιχείο που αποτελεί καθαρή επένδυση σε ξένη δραστηριότητα παρουσιάζεται ως διαφορά στην καθαρή θέση και ως εκ τούτου μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης (όταν πραγματοποιηθεί η ξένη αυτή δραστηριότητα).

#### Άρθρο 28 «Μεταβολές Λογιστικών Πολιτικών και Εκτιμήσεων και Διόρθωση Λαθών»

Το άρθρο αυτό πραγματεύεται τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και των εκτιμήσεων, καθώς επίσης και τις διορθώσεις λαθών που αναγνωρίζονται αναδρομικά μέσω της σωρευτικής τροποποίησης των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης κατά την αρχή και το τέλος της χρήσης, καθώς και των επιδράσεων στα μεγέθη λόγω της ύπαρξης εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών.

Οι αλλαγές αυτές πρέπει να κατοχυρώνονται στη χρήση στην οποία εντοπίζονται και προκαλούν επιδράσεις στα υπόλοιπα μεγέθη. Τέτοιου είδους δράσεις δεν μπορούν να κατοχυρωθούν σε αναδρομική περίοδο. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι τυχόν διορθώσεις λαθών πρέπει να διενεργούνται όσο το δυνατόν γρηγορότερα από τη στιγμή της αναγνώρισης τους.

#### Άρθρο 29 «Προσάρτημα (Σημειώσεις) Επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων»

Προκειμένου μια οντότητα να συντάξει το προσάρτημα ή αλλιώς τις σημειώσεις σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να λάβει υπ' όψη της τα ακόλουθα.

- Κάθε οντότητα που δεν έχει την υποχρέωση εμφάνισης ορισμένων πληροφοριών στο προσάρτημα μπορεί να τηρεί αυτές προαιρετικά.
- Κάθε είδους πληροφορία που σχετίζεται με κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να εμφανίζεται με τη σειρά, όπως ακριβώς εμφανίζονται και τα κονδύλια στις εν λόγω καταστάσεις. Σε περίπτωση που ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση της οντότητας συνδέεται με δυο ή περισσότερα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αυτό πρέπει να σημειωθεί στο προσάρτημα.
- Τυχόν συντομεύσεις ή σύμβολα ή διαγραμματικές πληροφορίες πρέπει να συνοδεύονται με όλες εκείνες τις αναλυτικές πληροφορίες, με σκοπό να γίνουν όσο το δυνατότερο σαφείς και κατανοητές.
- Κάθε είδους πληροφορία που εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μπορεί να απαλλάσσεται από το προσάρτημα.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι το προσάρτημα περιλαμβάνει αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τις παραγράφους 3 έως 34 του παρόντος νόμου. Πιο συγκεκριμένα, το προσάρτημα εμπεριέχει την επωνυμία, τη νομική μορφή, τη διεύθυνση, το μητρώο, την κατηγορία της οντότητας, καθώς επίσης το χρονικό διάστημα στο οποίο αναφέρεται, την κατάσταση της οντότητας (υπό εκκαθάριση – συνεχιζόμενη δραστηριότητα), τη συμμόρφωση με τον παρόντα νόμο.

Επιπροσθέτως, αναφέρονται σε τυχόν καταστάσεις που επιφέρουν αντιμετώπιση προβλημάτων σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας της οντότητας ή τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθούνται, συμπεριλαμβανομένου και τυχόν μεταβολές και λόγοι μεταβολών σε αυτές. Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να διασφαλιστεί το εύλογο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κάθε αλλαγή πρέπει να αναλύεται διεξοδικά στο προσάρτημα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου αυτού, στο προσάρτημα περιλαμβάνεται πίνακας σχετικά με την παρουσίαση των κονδυλίων για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Ο πίνακας αυτός εμπεριέχει το κόστος κτήσης ή παραγωγής ή την εύλογη αξία του εκάστοτε κονδυλίου κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσης, μεταβολές των κονδυλίων, τις απομειώσεις κατά

την έναρξη και τη λήξη της χρήσης, αποσβέσεις και συσσωρευμένες αποσβέσεις αυτών κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσης, τυχόν λοιπές αποσβέσεις και απομειώσεις, τυχόν ποσά προσαυξήσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων και τέλος τις λοιπές μεταβολές.

Όσον αφορά γεγονότα, τα οποία χαρακτηρίζονται σημαντικά και δεν εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανιστούν στο προσάρτημα κάνοντας λόγο και για τις επιπτώσεις που επιφέρουν.

Σύμφωνα με την δέκατη παράγραφο του παρόντος νόμου, οι πληροφορίες σχετικά με την επιμέτρηση στην εύλογη αξία πρέπει να προστίθενται στο προσάρτημα, συμπεριλαμβανομένου και της σαφής δήλωσης σχετικά με τη διεργασία αυτή, την παρουσίαση των υποδειγμάτων και των τεχνικών που ακολουθήθηκαν για την εξέταση του ευλόγου της αξίας, την εύλογη αξία και τις μεταβολές στα αποτελέσματα και την καθαρή θέση λόγω αυτής σε κάθε κονδύλι, τις διαφορές στην εύλογη αξία, τις πληροφορίες σχετικά με την αξία αυτή στα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα και τέλος τη λογιστική αξία των παγίων σε περίπτωση που αυτά θα αναγνωρίζονταν με αυτήν και όχι με την εύλογη αξία.

Όσον αφορά την επιμέτρηση στην τιμή κτήσης των χρηματοπιστωτικών μέσων, το προσάρτημα πρέπει να εμπεριέχει πληροφορίες σχετικά με την εύλογη αξία, τη χρήση και τη μορφή αυτών των παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων, ενώ για τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά μέσα πληροφορίες σχετικά με την εύλογη και λογιστική αξία και τους λόγους μη τροποποίησης της λογιστικής αξίας όταν αυτό είναι πιθανό.

Όσον αφορά την καθαρή θέση της οντότητας, το προσάρτημα πρέπει να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με το εγκεκριμένο κεφάλαιο που δεν έχει καταβληθεί, τον αριθμό και την ονομαστική ή λογιστική αξία των τίτλων της καθαρής θέσης, τον αριθμό και την ονομαστική ή λογιστική αξία των τίτλων του κεφαλαίου, τον αριθμό και την ονομαστική ή λογιστική αξία των ιδίων τίτλων καθαρής θέσης που κατέχονται, την ύπαρξη τυχόν άλλων δικαιωμάτων και την παρουσίαση και επεξήγηση των αποθεματικών (εκτός και αν αυτό διενεργείται στον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης).

Επιπροσθέτως, το προσάρτημα περιλαμβάνει πληροφορίες, όπως τυχόν εξασφαλίσεις (φύση και μορφή αυτής) επί του χρέους της οντότητας, ποσά που σχετίζονται με υποχρεώσεις (οι οποίες πρέπει να εξοφληθούν σε χρονικό διάστημα πέντε ετών), οι μορφές και οι στόχοι της οντότητας από τη διενέργεια διακανονισμών συμπεριλαμβανομένου και τυχόν επιπτώσεων και κινδύνων ή ωφελειών, ποσά που σχετίζονται με δεσμεύσεις, εγγυήσεις και υποχρεώσεις

(φύση και μορφή αυτών) και οι οποίες δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, τυχόν έσοδα ή έξοδα σπάνιας σημασίας, οι τόκοι που σχετίζονται με το κόστος για ανάκτηση αγαθών και υπηρεσιών, τη διάθεση των κερδών, τα καταβεβλημένα μερίσματα, τις ζημιές και το λογιστικό χειρισμό τους, το υπόλοιπο σε περίπτωση αναβαλλόμενου φόρου κατά τη χρονική περίοδο έναρξης ή λήξης της χρήσης.

Σχετικά με τους εργαζόμενους της οντότητας πρέπει να περιλαμβάνονται πληροφορίες, όπως ο μέσος όρος αυτών συνολικά και ανά κατηγορία, οι δαπάνες σχετικά με τους μισθούς, τα ημερομίσθια, τις κοινωνικές επιβαρύνσεις και τις παροχές ύστερα από την έξοδο από την υπηρεσία (εκτός και αν περιλαμβάνονται ξεχωριστά στην κατάσταση των αποτελεσμάτων).

Ακόμη, το προσάρτημα εμπεριέχει πληροφορίες σχετικά με την ανάλυση του κύκλου εργασιών, τυχόν προκαταβολές και πιστώσεις (συμπεριλαμβανομένου και των στοιχείων που σχετίζονται με αυτά), οι οποίες δόθηκαν σε μέλη της οντότητας, τα στοιχεία άλλης οντότητας με την οποία συνδέεται η αναφερθείσα οντότητα ως εταίρος απεριόριστης ευθύνης, τα στοιχεία άλλων οντοτήτων με τις οποίες η αναφερθείσα οντότητα συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή αποτελεί θυγατρική αυτής, ο τόπος προμήθειας και διάθεσης των εν λόγω καταστάσεων, τα ποσά της χρήσης για αμοιβές και δεσμεύσεις προς τα ανώτερα στρώματα της οντότητας, τυχόν συναλλαγές της οντότητας (και πληροφορίες αυτών) με συνδεδεμένα μέρη, τα ποσά για τη διενέργεια των ελέγχων και τέλος τη λογιστική αξία των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που σχετίζονται με αυτά.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι πολύ μικρές οντότητες πρέπει να αναφέρουν στο προσάρτημα τη σύνταξη συνοπτικού ισολογισμού και κατάσταση αποτελεσμάτων όταν προβαίνουν σε αυτό. Επίσης, οι μεγάλες οντότητες πρέπει να συμπεριλάβουν στο προσάρτημα την κατάσταση χρηματοροών.

#### Άρθρο 30 «Απλοποιήσεις και Απαλλαγές»

Οι σημαντικότερες απλοποιήσεις και απαλλαγές που εμφανίζονται με το άρθρο αυτό σχετίζονται με τα ακόλουθα.

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ ( Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές επιχειρήσεις και γενικότερα οι οντότητες ιδιωτικού τομέα που εφαρμόζουν το νόμο αυτό ύστερα από ειδική φορολογική ή άλλη διάταξη νόμου) και οι οποίες τηρούν βιβλία με το απλογραφικό σύστημα και επιλέγουν

τη σύνταξη μόνο της κατάστασης των αποτελεσμάτων έχουν τη δυνατότητα να μην συμμορφώνονται με τις διατάξεις περί σχεδίου λογαριασμών. Οι ίδιες οντότητες έχουν την υποχρέωση αντιμετώπισης όλων των συμβάσεων που αφορούν μισθώσεις με βάση το φορολογικό νόμο. Σε περίπτωση που ο καθαρός κύκλος εργασιών που διενεργείται σε ετήσια βάση δεν είναι μεγαλύτερος των 150.000 € τότε οι εν λόγω οντότητες μπορούν να αποφύγουν τη διενέργεια απογραφής στο τέλος της χρήσης (οι αγορές της περιόδου αντιμετωπίζονται ως έξοδο στην κατάσταση των αποτελεσμάτων). Ωστόσο, σε περίπτωση που επιλέξουν τη διενέργεια αυτού προαιρετικά τότε αυτό θα συμβαίνει για χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών χρήσεων.

Όταν μια χρήση είναι μικρότερη από ένα έτος τότε ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται με αναλογία και προσμετρείται ένας μήνας όταν αυτός περιλαμβάνει τουλάχιστον δεκαπέντε (15) ημέρες.

Όταν μια οντότητα διενεργεί για πρώτη φορά φυσική απογραφή με σκοπό την εκτίμηση του κόστους πωληθέντων τότε θεωρείται ότι το απόθεμα έναρξης της χρήσης είναι μηδενικό. Αντίστροφα, όταν μια οντότητα παύει να διενεργεί φυσική απογραφή τότε θεωρείται ότι το απόθεμα τέλους της χρήσης είναι μηδενικό.

Στην περίπτωση που μια οντότητα ανήκει στην κατηγορία που αναφέρεται παραπάνω και πραγματεύεται εμπορία υγρών καυσίμων μπορεί να ενταχθεί στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων όταν το ύψος του κύκλου εργασιών δεν είναι μεγαλύτερο από 8.000.000 € για δυο διαδοχικές περιόδους.

#### Άρθρο 31 «Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης»

Το συγκεκριμένο άρθρο, πραγματεύεται τις οντότητες και τους ομίλους, οι οποίες διακρίνονται σε κατηγορίες για του σκοπούς της ενοποίησης. Σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως 3 του παρόντος άρθρου, οι κατηγορίες διακρίνονται στις ακόλουθες:

- Μικροί όμιλοι, δηλαδή οι όμιλοι που περιλαμβάνουν τη μητρική και τις θυγατρικές οντότητες που υπάγονται σε ενοποίηση και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού δεν υπερβαίνουν τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων. Σύνολο Ενεργητικού 4.000.000 €, Καθαρός Κύκλος Εργασιών 8.000.000 € και Μέσος όρος απασχολουμένων τα 50 άτομα.



- Μεσαίοι όμιλοι, δηλαδή οι όμιλοι που περιλαμβάνουν τη μητρική και τις θυγατρικές οντότητες που υπάγονται σε ενοποίηση και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, οι όμιλοι αυτοί δεν ανήκουν στην κατηγορία των μικρών ομίλων, αλλά αντίστοιχα δεν υπερβαίνουν τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων. Σύνολο Ενεργητικού 20.000.000 €, Καθαρός Κύκλος Εργασιών 40.000.000 € και Μέσος όρος απασχολουμένων τα 250 άτομα.
- Μεγάλοι όμιλοι, δηλαδή οι όμιλοι που περιλαμβάνουν τη μητρική και τις θυγατρικές οντότητες που υπάγονται σε ενοποίηση και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, οι όμιλοι αυτοί δεν ανήκουν στις κατηγορίες των μικρών και μεσαίων ομίλων, αλλά αντίστοιχα υπερβαίνουν τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων. Σύνολο Ενεργητικού 20.000.000 €, Καθαρός Κύκλος Εργασιών 40.000.000 € και Μέσος όρος απασχολουμένων τα 250 άτομα.

Όσον αφορά το μέσο όρο των απασχολουμένων ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω, ενώ αντίθετα ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι τα εν λόγω όρια ενεργητικού και κύκλου εργασιών λαμβάνονται υπ' όψη μετά από την αφαίρεση των συμψηφισμών και των απαλοιφών που εμφανίζονται στις παραγράφους 4 και 8 του άρθρου 34 του παρόντος νόμου. Σε περίπτωση που δεν καταστεί δυνατό αυτό τότε οι συμψηφισμοί και οι απαλοιφές δέχονται προσαύξηση κατά 20%. Επιπροσθέτως, σε περίπτωση όπου υπερκαλύπτονται ή δεν καλύπτονται τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων των παραπάνω περιπτώσεων για δυο διαδοχικές χρήσεις, τότε ο όμιλος πρέπει να προχωρήσει στην αλλαγή κατηγορίας σύμφωνα με τα κριτήρια που πληροί. Η αλλαγή αυτή αρχίζει να έχει ισχύ στην διαχειριστική εκείνη χρήση που ακολουθεί των εν λόγω δυο διαδοχικών ετών.

#### Άρθρο 32 «Προϋποθέσεις Υποχρεωτικής Ενοποίησης»

Αρχικά, αξίζει να σημειωθεί ότι τα άρθρα 32 έως και 36 εφαρμόζονται από τις μητρικές οντότητες νομικών προσώπων με τη μορφή Ανωνύμου Εταιρίας (Α.Ε.) ή Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) ή Ετερόρρυθμου κατά Μετοχές Εταιρία ή Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας (Ι.Κ.Ε.), οι Ομόρρυθμες Εταιρίες (Ο.Ε.) – Ετερόρρυθμες Εταιρίες (Ε.Ε.) όπου οι εταίροι τους έχουν περιορισμένη ευθύνη διότι αποτελούν πρόσωπα της

παραπάνω περίπτωσης, καθώς επίσης και οποιαδήποτε άλλη οντότητα που με ειδική διάταξη νόμου έχει την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η μητρική οντότητα οφείλει να συντάξει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν έχει πλειοψηφία στα δικαιώματα ψήφου, όταν μπορεί να διορίζει ή να ενεργεί διαφορετικά ως προς τα μέλη των διοικητικών και εποπτικών οργάνων, όταν ασκεί απόλυτη επιρροή σε άλλη οντότητα στην οποία είναι μέτοχος, όταν είναι μέλος άλλης οντότητας και ελέγχει τα δικαιώματα ψήφου, όταν αθροιστικά ισχύουν τα εξής: 1. ο διορισμός των οργάνων της άλλης οντότητας είναι έργο της μητρικής οντότητας, 2. τα δικαιώματα ψήφου καλύπτουν τουλάχιστον το 20% (εφόσον έχει διορίσει στη προηγούμενη και τρέχουσα περίοδο την πλειοψηφία των οργάνων θυγατρικής οντότητας και καμία άλλη οντότητα ασκεί έλεγχο σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% σε αυτήν), 3. όταν έχει την εξουσία και ασκεί επιρροή σε άλλη οντότητα και 4. κανένα άλλο πρόσωπο δεν έχει όλα τα παραπάνω δικαιώματα.

Για την εφαρμογή των παραπάνω σχετικά με την ύπαρξη δικαιωμάτων ψήφου και επιρροής από τη μητρική σε άλλη οντότητα, τα εν λόγω δικαιώματα μεταφέρονται σε εκείνα της μητρικής, με εξαίρεση αυτά, τα οποία ενσωματώνονται σε μετοχές ενός προσώπου ή ενσωματώνονται σε μετοχές που κατέχονται για εγγυήσεις ή δάνεια.

Σε κάθε περίπτωση, η μητρική και οι θυγατρικές οντότητες ενοποιούνται ανεξαρτήτως της ύπαρξης της έδρας της εκάστοτε οντότητας. Επιπροσθέτως, κάθε οντότητα που υπακούει στους ελληνικούς νόμους πρέπει να συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν η ίδια και τουλάχιστον άλλη μια οντότητα που δεν σχετίζεται με τα παραπάνω υπογράφουν σύμβαση ή ορίζεται με βάση το καταστατικό.

### Άρθρο 33 «Κατηγορίες Οντοτήτων που Απαλλάσσονται από Ενοποίηση»

Το άρθρο αυτό πραγματεύεται τις κατηγορίες των οντοτήτων, οι οποίες απαλλάσσονται από ενοποίηση. Αρχικά, απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχουν κάθε είδους μικροί ή μεσαίοι όμιλοι οντοτήτων, με εξαίρεση την περίπτωση όπου ο όμιλος οντοτήτων είναι δημοσίου ενδιαφέροντος (όπως ορίζει ο νόμος) και επομένως η απαλλαγή αυτή παύει να ισχύει.

Επιπροσθέτως, δικαίωμα απαλλαγής συναντάται ακόμη σε μια μητρική οντότητα όταν η ίδια απαλλάσσεται από τη σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων λόγω του ότι αποτελεί θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας που υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης

οντότητας έχει υπό την κατοχή της όλο το ύψος των μετοχών ή κατέχει ποσοστό τουλάχιστον 90% των μετοχών της απαλλασσόμενης οντότητας. Η αναφερθείσα μορφή απαλλαγής πρέπει να συμμορφώνεται με τις ακόλουθες προϋποθέσεις. Η απαλλασσόμενη οντότητα μαζί με τον υπόλοιπο αριθμό θυγατρικών οντοτήτων ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων και η μητρική οντότητα του συνόλου αυτού ακολουθεί το δίκαιο του κράτους - μέλους. Οι εν λόγω ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από την μητρική οντότητα σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους - μέλους της Ε.Ε. που διέπει την εν λόγω μητρική οντότητα σύμφωνα με την οδηγία 2013/34/Ε.Ε. ή τα Δ.Π.Χ.Α. (Κανονισμός 1606/2002). Επίσης σχετικά με την απαλλασσόμενη οντότητα, πρέπει να δημοσιευτούν οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η έκθεση ελέγχου όπως ορίζει το κράτος - μέλος αυτής σύμφωνα με το άρθρο 30 της οδηγίας 2013/34/Ε.Ε., ενώ οι σημειώσεις των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης οντότητας πρέπει να αναφέρουν την επωνυμία και την έδρα της μητρικής οντότητας που συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υπόκεινται σε ενοποίηση, καθώς ακόμη και την σχετική απαλλαγή σύνταξης των εν λόγω καταστάσεων.

Επιπλέον, δικαίωμα απαλλαγής συναντάται σε μια μητρική οντότητα ακόμη και όταν η ίδια απαλλάσσεται από τη σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων λόγω του ότι αποτελεί θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας που δεν υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρώπης. Για να ισχύει αυτό πρέπει η απαλλασσόμενη οντότητα μαζί με τον υπόλοιπο αριθμό θυγατρικών οντοτήτων να ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων. Οι εν λόγω ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από την μητρική οντότητα σύμφωνα με την οδηγία 2013/34/ΕΕ ή τα Δ.Π.Χ.Α. (Κανονισμός 1606/2002) ή με ειδική οδηγία και πρέπει να έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες. Οι σημειώσεις των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης οντότητας πρέπει να αναφέρουν την επωνυμία και την έδρα της μητρικής οντότητας που συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υπόκεινται σε ενοποίηση, καθώς ακόμη και την σχετική απαλλαγή σύνταξης των εν λόγω καταστάσεων.

Μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένου και αυτών του δημοσίου συμφέροντος, απαλλάσσονται από τη συμμετοχή τους στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε περιπτώσεις μη συγκέντρωσης των κατάλληλων πληροφοριών ή όταν οι μετοχές αποσκοπούν τη

μεταγενέστερη διανομή τους ή όταν υπάρχουν περιορισμοί που δεν επιτρέπουν στη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματα της.

Τέλος δικαίωμα απαλλαγής υπάρχει όταν η μητρική οντότητα έχει μόνο θυγατρικές με μικρή σημασία σε ατομικό και συνολικό επίπεδο ή όταν οι εν λόγω θυγατρικές οντότητες έχουν τη δυνατότητα εξαίρεσης από της ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

#### Άρθρο 34 «Κανόνες Κατάρτισης Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων»

Στην περίπτωση που μια οντότητα καλείται να καταρτίσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τότε η λογιστική παρακολούθηση και η ενσωμάτωση των κοινών δραστηριοτήτων (ποσοστό ελέγχου μικρότερο του 20%) γίνεται με τη μέθοδο αναλογικής ενοποίησης, των συγγενών οντοτήτων ή κοινοπραξιών (ποσοστό ελέγχου 20% έως 50%) με την μέθοδο της καθαρής θέσης και των θυγατρικών (ποσοστό ελέγχου 50% έως 100%) με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης.

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, κατάσταση χρηματοροών, προσάρτημα – σημειώσεις) πρέπει να συμμορφώνονται με τα υποδείγματα Β7 και Β10 του δεύτερου παραρτήματος του παρόντος νόμου. Επιπροσθέτως στα άρθρα 16 έως και 29 παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και αναφορές σχετικά με αυτές.

Όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της οντότητας που σχετίζονται με την ενοποίηση τότε τα εν λόγω στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ενοποίησης.

Όσον αφορά τις λογιστικές αξίες που αναφέρονται στις μετοχές στο κεφάλαιο των ενοποιημένων οντοτήτων αυτές συμψηφίζονται στην καθαρή θέση κατ' αναλογία του αντιπροσωπευτικού τους ποσού. Πιο συγκεκριμένα, ο συμψηφισμός αυτός των μετοχών (εξαιρούνται οι ίδιες μετοχές) παρουσιάζει τις λογιστικές αξίες σε τέτοιο ποσό σύμφωνα με την ημερομηνία της πρώτης εμφάνισης αυτών και οι τυχόν διαφορές που ενδέχεται να προκύψουν μεταφέρονται στα στοιχεία εκείνα, των οποίων η εύλογη αξία διαφέρει από τη λογιστική αξία. Σε περίπτωση διαφοράς ύστερα από τη διενέργεια της παραπάνω περίπτωσης, αυτή χαρακτηρίζεται ως υπεραξία και όταν είναι θετική εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως υπεραξία, ενώ όταν είναι αρνητική εμφανίζεται ως τιμή ευκαιρίας και περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα με τη μορφή κέρδους. Σε περίπτωση που τόσο η μητρική όσο και η θυγατρική οντότητα επιδέχονται ελέγχους από κοινό πρόσωπο τότε η λογιστική αξία της επένδυσης από πλευράς μητρικής οντότητας συμψηφίζεται με το ποσοστό ιδίων

κεφαλαίων που σχετίζεται με τη θυγατρική και οι τυχόν διαφορές που ενδέχεται να προκύψουν μεταφέρονται στα ενοποιημένα αποτελέσματα εις νέον.

Όσον αφορά την κατοχή μετοχών από τρίτα πρόσωπα τότε η αξία των μετοχών αυτών παρουσιάζονται διακεκριμένα στην ενοποιημένη καθαρή θέση και χαρακτηρίζονται ως δικαιώματα, τα οποία δεν ασκούν έλεγχο.

Όσον αφορά τα έσοδα, τα έξοδα, τα κέρδη και οι ζημιές των οντοτήτων που υπόκεινται σε ενοποίηση, αυτά παρουσιάζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων που σχετίζεται με την ενοποίηση. Σε περίπτωση κέρδους ή ζημιάς που αφορά τρίτο προς τις ενοποιημένες οντότητες πρόσωπο τότε τα στοιχεία αυτά παρουσιάζονται διακεκριμένα στην ενοποιημένη κατάσταση των αποτελεσμάτων και σχετίζονται με τα δικαιώματα, τα οποία δεν ασκούν έλεγχο.

Με λίγα λόγια, κάθε είδους ενοποιημένες καταστάσεις πρέπει να εμπεριέχουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, κέρδη ή ζημιές και τη χρηματοοικονομική θέση σχετικά με την ενοποίηση των οντοτήτων και όχι τυχόν αξίες και ποσά που αφορούν τη δράση ή τυχόν συναλλαγές μεταξύ των ενοποιημένων αυτών οντοτήτων.

Σχετικά με την σύνταξη των καταστάσεων αυτών δεν υπάρχουν διαφορές στα χρονικά περιθώρια σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που είχε την υποχρέωση να συντάσσει η μητρική οντότητα. Επιπροσθέτως, δεν συναντώνται μεταβολές όσον αφορά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, όπως στα άρθρα 16 έως 29. Ειδική κατάσταση αποτελεί η περίπτωση που τα εν λόγω στοιχεία έχουν αποτιμηθεί με διαφορετικούς μεθόδους ανάλογα με αυτές που επέλεξε η εκάστοτε οντότητα, η οποία συμμετέχει στην ενοποίηση και για το λόγο αυτό διενεργείται επανάληψη της επιμέτρησης σύμφωνα με τη μέθοδο που χρησιμοποιείται κατά την ενοποίηση.

Όσον αφορά τους αναβαλλόμενους φόρους σε περίπτωση ενοποίησης τότε ισχύει οτιδήποτε αναφέρεται στο άρθρο 23 περί αναβαλλόμενων φόρων. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των εν λόγω φόρων όταν διενεργείται η χρησιμοποίηση διαφορετικών φορολογικών διατάξεων.

Σε περίπτωση κοινών δραστηριοτήτων ανάμεσα στις οντότητες τότε αυτές ενοποιούνται με βάση την αναλογική μέθοδο.

Τέλος, σε περίπτωση που η θυγατρική περιλαμβάνει στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στοιχεία σε διαφορετικό νόμισμα από αυτό της μητρικής τότε η αξία των στοιχείων αυτών θα πρέπει να μετατραπεί στο αντίστοιχο της μητρικής με τέτοιο τρόπο ώστε τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα να εμφανίζονται με βάση τη μέση ισοτιμία, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις στη συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία λήξης του ισολογισμού, τα στοιχεία που αφορούν την καθαρή θέση στη συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία εμφάνισης τους και οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές παρουσιάζονται ως διαφορά στην καθαρή θέση.

#### Άρθρο 35 «Μέθοδος της Καθαρής Θέσης για Συγγενείς και Κοινοπραξίες»

Το άρθρο αυτό ασχολείται με τις περιπτώσεις όπου μια οντότητα συμμετέχει σε συγγενή οντότητα (η οντότητα στην οποία ασκείται ουσιώδης επιρροή από άλλη οντότητα) ή κοινοπραξία. Στην περίπτωση αυτή, η εν λόγω συμμετοχή παρουσιάζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό με τη μορφή κονδυλίου με τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία» και μέσω της μεθόδου της καθαρής θέσης (η συμμετοχή αυτή δηλαδή εμφανίζεται σε τέτοια αξία όση και το κόστος απόκτησης αυτής).

Σε κάθε περίπτωση, το ποσό που αναλογεί στην καθαρή θέση της συγγενούς οντότητας ή της κοινοπραξίας με βάση τα αναφερθέντα στοιχεία πρέπει να αυξηθεί ή να μειωθεί με το ποσό που ουσιαστικά μεταβάλει την καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της χρήσης και το οποίο σχετίζεται με συμμετοχικά δικαιώματα και να μειωθεί με το ποσό που αντιστοιχεί σε μερίσματα, τα οποία αφορούν συμμετοχικά δικαιώματα και εισπράττονται. Σε περίπτωση θετικής διαφοράς ανάμεσα στο κόστος κτήσης και την κατ' αναλογούν καθαρή θέση που προκύπτει και η οποία δεν σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις τότε κάνουμε λόγο για υπεραξία.

Όσον αφορά τα κατ' αναλογούν αποτελέσματα των συγγενών οντοτήτων ή των κοινοπραξιών, τα οποία αφορούν συμμετοχικά δικαιώματα, αυτά παρουσιάζονται στα ενοποιημένα αποτελέσματα με τη μορφή κονδυλίου με ονομασία «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

Επιπροσθέτως κάθε είδους απαλοιφή πρέπει να πραγματοποιείται στα στοιχεία εκείνα που είναι αξιόπιστα και όπου η εν λόγω απαλοιφή θα μπορεί να εξακριβωθεί όταν πραγματοποιηθεί

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι όταν πραγματοποιείται η σύνταξη των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων από συγγενείς οντότητες ή κοινοπραξίες τότε όλα τα παραπάνω εφαρμόζονται στην καθαρή θέση των εν λόγω καταστάσεων. Τυχόν αξίες των συμμετοχικών δικαιωμάτων, οι οποίες δεν χαρακτηρίζονται ως σημαντικές τότε μπορούν και να παραλείπονται.

Τέλος, οι προβλέψεις που αφορούν τις σχέσεις ανάμεσα στην μητρική και τις συγγενικές της οντότητες ή κοινοπραξίες και αφορούν ξένο νόμισμα πρέπει να μετατραπούν στο νόμισμα της οντότητας που συντάσσει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

#### Άρθρο 36 «Σημειώσεις των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων»

Στην περίπτωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι σημειώσεις που συνοδεύουν αυτές πρέπει να έχουν σχηματιστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να παρέχεται κάθε είδους πληροφορία σχετικά με την ενοποιημένη καθαρή θέση. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι τυχόν συναλλαγές συνδεδεμένων μερών που εμπεριέχονται στην ενοποίηση μπορούν να παραλείπονται. Επίσης, κατά τη γνωστοποίηση του μέσου όρου απασχολούμενων εργαζομένων πρέπει να γνωστοποιείται ο μέσος αριθμός αυτών που απασχολήθηκαν από κοινού από τις ενοποιημένες οντότητες. Τέλος, πρέπει να παρέχονται αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τις αποζημιώσεις, τις προκαταβολές και τις πιστώσεις προς τα ανώτερα όργανα της ενοποιημένης οντότητας είτε αυτές προήλθαν από την μητρική είτε από θυγατρικές αυτής.

Επιπροσθέτως, οι πληροφορίες που αφορούν τις καταστάσεις αυτές πρέπει να περιλαμβάνουν τις επωνυμίες και τις έδρες των ενοποιημένων ή τυχόν συγγενών οντοτήτων, το κατ' αναλογία κεφάλαιο των ενοποιημένων οντοτήτων (με εξαίρεση αυτό της μητρικής), τις επωνυμίες και τα μητρώα στα οποία εγγράφονται τυχόν κοινοπραξίες, καθώς επίσης και τυχόν άλλες πληροφορίες που σχετίζονται με την ενοποίηση. Επιπλέον, πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τις επωνυμίες, τις έδρες, το κατ' αναλογούν κεφάλαιο, την καθαρή θέση και το κεφάλαιο που σχετίζεται με την ενοποίηση και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία περί ενοποίησης κατά τις περιπτώσεις συμμετοχής μιας οντότητας σε ενοποίηση (είτε μέσω της ίδιας είτε μέσω προσώπων που λειτουργούν εξ ονόματος της).

Όσον αφορά τυχόν μεθόδους υπολογισμού υπεραξιών και άλλων αλλαγών κατά τη διάρκεια μιας χρήσης, αυτές πρέπει να παρουσιάζονται αναλυτικά στις σημειώσεις των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να παρέχονται κάθε είδους πληροφορία που σχετίζεται με αυτές.

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε συγγενείς οντότητες ή κοινοπραξίες, η μεταβολή ανάμεσα στο κόστος κτήσης της επένδυσης και της λογιστικής αξίας της κατ' αναλογούν καθαρής θέσης πρέπει να εμφανιστεί κατά το χρονικό διάστημα της απόκτησης της (της συγγενής οντότητας ή της κοινοπραξίας) με βάση την ημερομηνία στην οποία αποκτήθηκε. Επιπροσθέτως, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των συγγενών οντοτήτων ή των κοινοπραξιών (τα οποία έχουν ήδη αποτιμηθεί μια φορά) πρέπει να αποτιμηθούν ξανά με βάση τη μέθοδο που σχετίζεται με την ενοποίηση.

Σε περίπτωση που οι οντότητες, οι οποίες συνθέτουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έχουν μεταβληθεί τότε πρέπει να παρέχονται οι κατάλληλες πληροφορίες με σκοπό την καλύτερη ενημέρωση των ίδιων.

Τέλος, σε περίπτωση μη προσωρινού ελέγχου των ενοποιημένων οντοτήτων (μητρική και θυγατρικές) από το ίδιο πρόσωπο τότε πρέπει να παρουσιάζονται στις σημειώσεις οι επωνυμίες και έδρες των θυγατρικών οντοτήτων και οι μεταβολές που μεταφέρονται στα αποτελέσματα σε νέο.

#### Άρθρο 37 «Πρώτη Εφαρμογή»

Η ισχύ και η δυνατότητα επιβολής του νόμου αυτού έχει άμεση σχέση με το άρθρο 44 του αναφερθέντος νόμου.

Σύμφωνα με το άρθρο 28, η εφαρμογή των κανόνων αποτίμησης όπως αυτή εμφανίζεται στα άρθρα 16 έως 36 πρέπει να παρουσιάζεται ως η αλλαγή στις λογιστικές πολιτικές της οντότητας.

Κατά την προσαρμογή των καταστάσεων μιας οντότητας με βάση τον καινούργιο αυτό νόμο, σε περίπτωση αντιμετώπισης προβλημάτων για την αναδρομική λειτουργία στοιχείων ή ύπαρξης σημαντικού κόστους για να συμβεί αυτό, κατά την πρώτη εφαρμογή η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει για τα εν λόγω στοιχεία το ιστορικό κόστος και να υπολογίσει τις λογιστικές αξίες στο κατά τεκμήριο κόστος.

Επίσης, σε περίπτωση ιδιοχρησιμοποιούμενων ή επενδυτικών ακινήτων μπορεί να διενεργηθεί αποτίμηση στην εύλογη αξία, η οποία στην περίπτωση αυτή χαρακτηρίζεται ως το τεκμαρτό κόστος και κάθε τυχόν διαφορά που μπορεί να προκύψει μεταφέρεται στα



αποτελέσματα σε νέο ως κέρδος . Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες σε περίπτωση που το επιθυμούν δύνανται να μην εφαρμόζουν την περίπτωση αυτή.

Σε περίπτωση προσαρμογής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση το νόμο αυτό αναδρομικά μπορεί να αντιμετωπιστούν προβλήματα του τύπου αποτίμησης στοιχείων σε μεγάλο παρελθοντικό διάστημα ή μη ύπαρξης εύλογης αξίας (στην περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία).

Σε περίπτωση ύπαρξης κονδυλίων του ισολογισμού, τα οποία δεν συμπίπτουν με τα νέα δεδομένα με βάση το νόμο αυτό συνεχίζουν τη λειτουργία στην υπάρχουσα μορφή τους έως ότου καταστεί δυνατή η ολική απόσβεση τους.

Κατά την μετάβαση στο νόμο αυτό, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν κάθε είδους μέθοδο, επίπτωση και γενικότερα πληροφορία σχετικά με αυτές. Οι πληροφορίες αυτές εμφανίζονται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες σε περίπτωση που το επιθυμούν δύνανται να μην εφαρμόζουν την περίπτωση αυτή.

Σε περίπτωση που μέσω του νόμου αυτού μια οντότητα συντάσσει για πρώτη φορά χρηματοοικονομικές καταστάσεις τότε πρέπει να πραγματοποιηθεί και απογραφή για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες δύνανται να μην εφαρμόζουν την περίπτωση αυτή προαιρετικά. τις περιπτώσεις

Όσον αφορά το κονδύλι περί διαφορών ενοποίησης και για το χρεωστικό υπόλοιπο που δεν έχει αποσβεστεί μέχρι το χρονικό διάστημα λήξης της προηγούμενης περιόδου ισχύει ότι τα άυλα στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, συμπεριλαμβανομένου και των υπεραξιών τους δεν επιδέχονται αποσβέσεις, ενώ τα αντίστοιχα στοιχεία που δεν μπορεί να εξακριβωθεί η ωφέλιμη ζωή τους αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο και για χρονικό διάστημα δέκα ετών. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι το υπόλοιπο που προκύπτει στην ενοποιημένη καθαρή θέση κατά το χρονικό διάστημα λήξης της προηγούμενης περιόδου μεταφέρεται στο αποτέλεσμα σε νέο.

Άρθρο 38 « Καταργούμενες και Τροποποιούμενες Διατάξεις»

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, από την πρώτη ημέρα του έτους 2015 και τη λειτουργία του παρόντος άρθρου έχει πάψει η ισχύ κάθε διάταξης ή ερμηνευτικής εγκυκλίου ή οδηγίας σχετικά με την εν λόγω διάταξη, η οποία αναφέρεται στο Κ.Φ.Α.Σ. ή σχετικό προεδρικό διάταγμα, με εξαίρεση τα ισχύοντα σχετικά με τα συστήματα ελέγχου στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τις εγκαταστάσεις των πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς επίσης και τις συναλλαγές σε καζίνο.

Επιπροσθέτως, παύει η ισχύ του νόμου 1809/1988 «Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και Διατάξεις» και των σχετικών με το νόμο αυτό διατάξεων, με εξαίρεση το δέκατο άρθρο του νόμου αυτού σχετικά με τη διενέργεια παραβάσεων μέχρι την 31/12/2014. Ακόμη, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, παύει η ισχύ μέρος των διατάξεων του νόμου 2190/1920 «Περί Α.Ε.», του νόμου 2065/1992 «Αναμόρφωση Άμεσης Φορολογίας και Άλλες Διατάξεις», του νόμου 3190/1955 «Περί Ε.Π.Ε.», του νόμου 4072/2012 «Κ.Φ.Α.Σ.», του προεδρικού διατάγματος 1123/1980 «Ε.Γ.Λ.Σ.», του προεδρικού διατάγματος 148/1980 σχετικά με το κλαδικό λογιστικό σύστημα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων και του προεδρικού διατάγματος 384/1992 σχετικά με το κλαδικό λογιστικό σύστημα των τραπεζών. Επιπλέον, παύει η ισχύ και τυχόν άλλων διατάξεων που αναφέρεται στις καταργούμενες διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος νόμου.

Όσον αφορά το νόμο 2190/1920, κάθε άλλη διάταξη που συνδέεται με αυτόν παύει να ισχύει. Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με την έκτη παράγραφο του άρθρου 42 του νόμου αυτού, υπάρχει μια τροποποίηση σχετικά με την κάλυψη κριτηρίων με σκοπό το διορισμό ελεγκτών και εφόσον δεν εφαρμόζονται τα Δ.Π.Χ.Α (Κανονισμός 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

#### Άρθρο 39 «Ρυθμίσεις Λοιπών Θεμάτων»

Το άρθρο αυτό εστιάζει την προσοχή του στη ρύθμιση τυχόν λοιπών θεμάτων. Σύμφωνα με το παρόν άρθρο, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. για συγκεκριμένο ύψος εσόδων που αποκτούν από τη δραστηριότητα τους (το ύψος των εν λόγω εσόδων καθορίζεται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων), τα φυσικά πρόσωπα με έσοδα κάτω των 10.000 € ετησίως από ευκαιριακή και παρεπόμενη δραστηριότητα και τέλος οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή οι συνταξιούχοι, οι οποίοι συγγράφουν ή είναι εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων και εφόσον δεν δραστηριοποιούνται σε κάποιον άλλο τομέα δεν εμπίπτουν στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου. Στις περιπτώσεις όπου η κείμενη νομοθεσία απαιτεί την υποβολή λογιστικών ή στατιστικών δεδομένων, η οντότητα οφείλει να

παρέχει τα δεδομένα και στοιχεία που χρειάζονται με σκοπό την καλύτερη και ακριβή ενημέρωση του λογιστικού της συστήματος.

Υστερα από απόφαση του υπουργείου οικονομικών ορίζεται επιτροπή για την υποστήριξη της συνεχιζόμενης εφαρμογής και αξιολόγησης του εν λόγω νόμου. Η αναφερθείσα επιτροπή πρέπει να εξετάζει προτάσεις με σκοπό τη ανάπτυξη του νόμου με βάση τις ευρωπαϊκές και διεθνείς επιταγές και λαμβάνοντας υπ' όψη το φορολογικό και θεσμικό πλαίσιο. Κάθε ειλημμένη απόφαση πρέπει να ανακοινώνεται επισήμως, συμπεριλαμβανομένου και των μειονεκτημάτων ή ωφελειών που προκύπτουν.

#### Άρθρο 40 «Μεταβατικές διατάξεις»

Το άρθρο αυτό εστιάζει την προσοχή του σε μεταβατικές διατάξεις.

Πιο συγκεκριμένα, οι φορολογικές ταμειακές μηχανές και οι μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων είναι σε θέση να συνεχίσουν τη λειτουργία τους, με εξαίρεση την περίπτωση αντίθετης σχετικής απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (παράγραφος 9, άρθρο 12 του παρόντος νόμου).

Όσον αφορά τις ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που αναφέρονται στο νόμο 1809/1988 «Καθιέρωση φορολογικών μηχανισμών και άλλες διατάξεις», εξακολουθούν να βρίσκονται σε ισχύ, με εξαίρεση την περίπτωση αντίθετης σχετικής απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (παράγραφος 9, άρθρο 12 του παρόντος νόμου).

Τέλος, οι εγκρίσεις σχετικά με τους φορολογικούς μηχανισμούς και με βάση τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του υπουργείου Οικονομικών πρέπει να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την χρονική περίοδο της έκδοσης της σχετικής απόφασης (παράγραφος 9, άρθρο 12 του παρόντος νόμου).

#### Άρθρο 41

Το άρθρο αυτό αναφέρεται στο άρθρο 2 του νόμου 4276/2014 (Α' 155) «Απλούστευση διαδικασιών λειτουργίας τουριστικών επιχειρήσεων και τουριστικών υποδομών, ειδικές μορφές τουρισμού και άλλες διατάξεις» και πιο συγκεκριμένα κάνει λόγο για την ανάπτυξη του άρθρου αυτού με την παράγραφο 6. Η παράγραφος αυτή πραγματεύεται ότι από 01.04.2015 και έπειτα, τα τουριστικά καταλύματα ειδικών περιπτώσεων νόμου πρέπει να επικολλούν (σε κάθε δωμάτιο ξεχωριστά) κάποιο θεωρημένο αυτοκόλλητο νόμιμης

λειτουργίας, το οποίο θα περιλαμβάνει τον αριθμό μητρώου των τουριστικών επιχειρήσεων και την επωνυμία της εκάστοτε τουριστικής επιχείρησης. Το εν λόγω αυτοκόλλητο νόμιμης λειτουργίας θα ισχύει για ένα έτος και ο αριθμός των αντιτύπων αυτού πρέπει να είναι ίσος με τον αριθμό των δωματίων. Το αυτοκόλλητο θα εκδίδεται από το Σύνδεσμο Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (Σ.Ε.Τ.Ε.) ή από τυχόν άλλες επαγγελματικές ενώσεις που θα ορίζει ο Σ.Ε.Τ.Ε. και το οποίο (αυτοκόλλητο) πρέπει να κοινοποιείται στο υπουργείο Τουρισμού όπου και θα καθορίζονται τα ειδικά χαρακτηριστικά του.

#### Άρθρο 42 «Διάφορες Ρυθμίσεις Αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών»

Το άρθρο αυτό πραγματεύεται τις αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών για την καλύτερη οργάνωση και λειτουργία των συλλογικών οργάνων, των οποίων η κατάρτιση επηρεάζεται από τις ρυθμίσεις του προεδρικού διατάγματος 111/2014 (Α' 178).

Επιπροσθέτως, ακόμη μια ρύθμιση που έχει προκύψει έχει να κάνει με το γεγονός της μετατροπής των φράσεων «την 30ή Νοεμβρίου 2014» της περίπτωσης β της παραγράφου 3 του άρθρου 6 του νόμου 4223/2013 (Α' 287) «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» σε «την 19ή Δεκεμβρίου 2014» και «την 30ή Νοεμβρίου 2014» του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 23 του νόμου 3427/2005 (Α' 312) «Φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» σε «19<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014».

Οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου έχουν ισχύ από το χρονικό διάστημα της δημοσίευσης του νόμου αυτού στην εφημερίδα της κυβερνήσεως.

#### Άρθρο 43

Το άρθρο δίνει έμφαση στην παράγραφο 2 του άρθρου 160 του Κώδικα Κατάστασης Δημόσιων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ. του νόμου 3528/2007 (Α' 26), ο οποίος αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 του νόμου 4275/2014 (Α' 149) και περιέχει τα εξής :

«Το Συμβούλιο Υπηρεσιακής Κατάστασης Προϊσταμένων Διεύθυνσης συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης που δημοσιεύεται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, είναι πενταμελές και αποτελείται από έναν αντιπρόεδρο του ΑΣΕΠ ο οποίος ορίζεται πρόεδρος , από λειτουργούς του Νομικού Συμβουλίου του κράτους με βαθμό Νομικού Συμβούλου ή Παρέδρου , ένα μέλος του ΑΣΕΠ

και ένα βοηθό Συνήγορο του Πολίτη , οι οποίοι υποδεικνύονται αρμοδίως. Γραμματέας του Συμβουλίου ορίζεται ο υπάλληλος της κατηγορίας ΠΕ του Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης. Με την άνω απόφαση ορίζονται ο πρόεδρος , τα μέλη και ο γραμματέας του Συμβουλίου με ισάριθμους αναπληρωτές , οι οποίοι θα πρέπει να έχουν την ίδια ιδιότητα με τα τακτικά μέλη. Εισηγητές στο Συμβούλιο ορίζονται τα μέλη του από τον Πρόεδρο».

Σύμφωνα, λοιπόν, με προεδρικό διάταγμα του υπουργού Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης πραγματοποιείται η κωδικοποίηση του νόμου 3528/2008 και εισάγονται διατάξεις με σκοπό τη μεταβολή του ανωτέρου νόμου. Επιπλέον, καταρτίζεται τριμελής επιτροπή, της οποίας τα μέλη της δεν μισθώνονται και έχουν ως σκοπό τη ρύθμιση του λειτουργικού του τμήμα.

#### Άρθρο 44 «Έναρξη ισχύος»

Το άρθρο αυτό ορίζει τη χρονική περίοδο ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου. Πιο συγκεκριμένα, τα άρθρα 16 έως και 36, καθώς επίσης και οι ορισμοί του πρώτου παραρτήματος (και σχετίζονται με τα εν λόγω άρθρα) έχουν ισχύ μετά από την ημερομηνία της 31ής Δεκεμβρίου του 2014. Τα υπόλοιπα άρθρα και ορισμοί του πρώτου παραρτήματος έχουν ισχύ από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2015, με εξαίρεση τις περιπτώσεις ύπαρξης διαφορετικής διάταξης. Σχετικά με την εννοιολογική σημασία και την ορολογία διαφόρων εννοιών, το πρώτο παράρτημα είναι σε θέση να διαχωρίσει και ερμηνεύσει πληθώρα ορισμών, οι οποίοι τίθενται σε ισχύ άμεσα με την εφαρμογή της νομοθεσίας.

Όσον αφορά τυχόν χρησιμοποίηση (από 01/01/2015) κανόνων και μεθόδων αποτίμησης διαφορετικών σε σχέση με το παρελθόν, τότε αυτές πρέπει να συνοδεύονται με τα στοιχεία που προκύπτουν από την εν λόγω μεταβολή της λογιστικής πολιτικής (με τον όρο αυτό κάνουμε λόγο για μια ομάδα αρχών και κανόνων αξιόπιστη και παραδεκτή από το νόμο).

Επιπροσθέτως, σχετικά με την απογραφή έναρξης (κατά την πρώτη εναρμόνιση με τον εν λόγω νόμο), η οντότητα πρέπει να διενεργήσει απογραφή κατά την έναρξη της χρήσης στην οποία απευθύνονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (οι οποίες σχετίζονται με την πρώτη εφαρμογή των νέων ελληνικών λογιστικών προτύπων). Από την περίπτωση αυτή, εξαιρούνται οι πολύ μικρές και οι μικρές κατηγορίες οντοτήτων, οι οποίες καταρτίζουν τις εν λόγω καταστάσεις μεταγενέστερα και ακόμη αποτιμούν τα περιουσιακά τους στοιχεία με βάση την εύλογη αξία.

### 3.3 Σχέδιο Λογαριασμών

Ο Ν. 4308/2014 δίνει τη δυνατότητα σε μια οντότητα που τηρεί διπλογραφικά βιβλία να αναπτύξει το λογιστικό της σχέδιο με τον τρόπο που η ίδια επιθυμεί και θεωρεί καλύτερο για την απεικόνιση των πραγματικών δεδομένων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση ότι η οντότητα (όταν το κρίνει σκόπιμο και προκειμένου να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της) είναι σε θέση να τροποποιήσει τις ονοματολογίες ή τους δευτεροβάθμιους – τριτοβάθμιους λογαριασμούς. Ενδεικτικά, το Παράρτημα Γ' παρουσιάζει μια μορφή σχεδίου λογαριασμών, ωστόσο δεν απαγορεύεται στις οντότητες που το επιθυμούν να διατηρήσουν το λογιστικό σχέδιο όπως αυτό εφαρμοζόταν πριν την ημερομηνία της 31/12/2014.

Σε κάθε περίπτωση, οι λογαριασμοί είναι σε θέση να εμφανίζουν τα έσοδα, τα έξοδα, τα κέρδη, τις ζημιές, τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση. Με τον τρόπο αυτό παρέχεται η όσο το δυνατόν καλύτερη ενημέρωση σχετικά με εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της οντότητας.

Συνοπτικά το σχέδιο των λογαριασμών μπορεί να ακολουθήσει την εξής μορφή:

Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία (τα πάγια που βρίσκονται στο κομμάτι της παραγωγής παρακολουθούνται σε υπολογαριασμό του αντίστοιχου πρωτοβάθμιου λογαριασμού που αναφέρεται σε αυτά)

Ομάδα 2: Αποθέματα (οι λογαριασμοί των υλικών συσκευασίας και των ανταλλακτικών παγίων μπορεί να παρακολουθούνται στο λογαριασμό των πρώτων υλών. Επιπροσθέτως, το κόστος πωληθέντων παρακολουθείται στην ομάδα αυτή και κατά τη λήξη της χρήσης (όταν τηρείται) μεταφέρεται στο λογαριασμό 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών» ή (όταν δεν τηρείται) οι λογαριασμοί της εν λόγω ομάδας πιστώνονται σε αντίστοιχη χρέωση του 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών»)

Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία (οι κατώτεροι λογαριασμοί της ομάδας αυτής τηρούνται ελεύθερα. Ειδικότερα, όταν η παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων πραγματοποιείται στην τιμή που σχετίζεται με την αξία κτήσης τότε ο λογαριασμός 34 «Επενδύσεις» αναπτύσσεται στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς «Χρεωστικοί τίτλοι», «Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι», «Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία»)

Ομάδα 4: Καθαρή θέση

Ομάδα 5: Υποχρεώσεις

Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές (στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας αυτής αναπτύσσονται τα εκάστοτε κονδύλια)

Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη (η ανάλυση των πωλήσεων γίνεται με τέτοιο τρόπο και σε τέτοιο βαθμό που να εξυπηρετεί τις ανάγκες της εκάστοτε οντότητας)

Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου (τα έξοδα από ιδιοπαραγωγή αποτελούν κατά τεκμήριο έσοδο που ελαττώνει τα έξοδα της ομάδας 6 και για το λόγο αυτό δεν καταχωρείται στην ομάδα εκείνη)

## **Κεφάλαιο 4: Διαφορές ΕΛ.ΛΟ.Π. – Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Γ.Λ.Σ., Δ.Λ.Π.**

### **4.1 Διαφορές Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛ.ΛΟ.Π) με Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)**

Με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 περί ελληνικών λογιστικών προτύπων, μεγάλο μέρος των διατάξεων του προϊσχύοντος νόμου Κ.Φ.Α.Σ. έχει πλέον καταργηθεί. Τα άρθρα 3 έως 15 του νόμου 4308/2014 αναφέρονται στον προϊσχύοντα Κ.Φ.Α.Σ. και οι σημαντικότερες αλλαγές που προκύπτουν έχουν να κάνουν με τα ακόλουθα.

#### Ορισμός Εννοιών

Αρχικά, αξίζει να σημειωθεί ότι με την εφαρμογή των ΕΛ.ΛΟ.Π., αυτό που παρατηρείται πρώτα είναι η αλλαγή στην ονοματολογία βασικών εννοιών. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η έννοια της επιχείρησης, η οποία πλέον καλείται «οντότητα» (κάθε είδους φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων ή επιχείρηση ή οργανισμός ιδιωτικού ή δημοσίου τομέα) και η έννοια των βιβλίων και των στοιχείων (παραστατικά μέσα) που πλέον καλούνται «αρχεία» λαμβάνοντας υπ' όψη και τις διεθνείς επιταγές και πρακτικές.

#### Αλλοδαπές Επιχειρήσεις

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ., κάθε αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αποκτάει πραγματική εγκατάσταση στην Ελλάδα ή αποκτάει εισόδημα από άσκηση δραστηριότητα εντός της χώρας ή ανεγείρει ακίνητο (ή προκαλεί προσθήκες και επεκτάσεις σε αυτό) κυριότητας του και το οποίο βρίσκεται εντός του ελλαδικού χώρου είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων σύμφωνα με το νόμο. Επιπροσθέτως την ίδια υποχρέωση είχαν και τα αλλοδαπά πρόσωπα κάθε είδους νομικής μορφής, καθώς και οι νομικές οντότητες ειδικών διατάξεων νόμου. Με την εφαρμογή των ΕΛ.ΛΟ.Π., οι διατάξεις περί τήρησης βιβλίων ισχύουν κανονικά, όπως ακριβώς και στον Κ.Φ.Α.Σ.. Ωστόσο, τα αλλοδαπά πρόσωπα που δεν αποκτούσαν εισόδημα από άσκηση δραστηριότητας στην ελληνική επικράτεια, αλλά παρόλα αυτά ήταν υπόχρεα απεικόνισης συναλλαγών μέσω τήρησης βιβλίων πλέον δεν έχουν την εν λόγω υποχρέωση (όπως ορίζουν τα ΕΛ.ΛΟ.Π.) σχετικά με την τήρηση βιβλίων και την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων.



## Βιβλία με το Απλογραφικό Σύστημα

Όσον αφορά την τήρηση βιβλίων με βάση το απλογραφικό σύστημα, το περιεχόμενο των εν λόγω βιβλίων δεν μεταβάλλεται ουσιαστικά καθώς οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται έχουν σχέση με κάθε είδους έσοδα και κέρδη που αφορούν την ίδια την οντότητα, αγορές που σχετίζονται με αυτήν, έξοδα συμπεριλαμβανομένου και τυχόν εισφορών και αποσβέσεων, ζημιές, καθώς επίσης και φόρους και τέλη κατά είδος. Παρόλα αυτά με την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛ.ΛΟ.Π. έχουν προκύψει κάποιες διαφοροποιήσεις, οι οποίες έχουν ως εξής. Στα απλογραφικά βιβλία πρέπει να αναγράφονται κάθε είδους κέρδη ή ζημιές και ως εκ τούτου τυχόν έκτακτα κέρδη ή ζημιές πρέπει να αναγράφονται σε αυτά και σε ξεχωριστή στήλη. Επιπροσθέτως, στα βιβλία πρέπει να διενεργείται πλέον διαχωρισμός των εξόδων, κάτι που δεν καθοριζόταν από τον προϊσχύοντα νόμο, αλλά εμφανιζόταν μέσω του εντύπου Ε3. Έτσι, λοιπόν, ο διαχωρισμός πλέον υφίσταται και επίσημα και είναι αντίστοιχος της μορφής του διαχωρισμού των διπλογραφικών βιβλίων, δηλαδή τα έξοδα πρέπει να διακρίνονται ανά αμοιβές προσωπικού (συμπεριλαμβανομένου και εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς), αποσβέσεις, λήψεις υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. Τέλος, η τήρηση των απλογραφικών βιβλίων μεταβάλλεται και ως προς το ότι οι οντότητες πλέον πρέπει να περιλαμβάνουν, εκτός από το Φ.Π.Α., και όλων των άλλων ειδών φόρων ή τελών με τρόπο ξεχωριστό.

Παράδειγμα: Σε ατομική επιχείρηση πραγματοποιείται η καταχώρηση της μισθοδοσίας ενός υπαλλήλου στα απλογραφικά βιβλία αξία; 1.000€, εργοδοτικών ασφαλιστικών εισφορών 245,60€ και παρακράτηση φόρου 35,90€. Στη συνέχεια, εξοφλείται αμοιβή λογιστή αξίας 500€, Φ.Π.Α. 115€ και παρακράτηση φόρου 20% 100€. Η απεικόνιση των εγγραφών αυτών στο απλογραφικό βιβλίο θα είναι ως εξής:

Στοιχείο Τεκμηρίωσης	Αιτιολογία	Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	Δαπάνες Λήψης Υπηρεσιών	Φ.Π.Α. 23%	Παρακράτηση Φόρου προς Απόδοση	Παρακράτηση Φόρου 20% προς Απόδοση
Κατάσταση μισθοδοσίας	Μισθοδοσία	1.245,60			35,90	
Τιμολόγιο	Λογιστής		500,00	115,00		100,00

## Διάσπαση Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού

Σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας καταγραφόταν στο ειδικό βιβλίο απογραφών, του

οποίου η τήρηση ήταν υποχρεωτική και ήταν σε θέση να παρουσιάζει την πραγματική εικόνα των στοιχείων αυτής. Με την εφαρμογή των διατάξεων περί ΕΛ.ΛΟ.Π., το βιβλίο απογραφών παύει πλέον να υπάρχει και πιο συγκεκριμένα έχει αντικατασταθεί από μια σειρά πρόσθετων αρχείων, όπως τα αρχεία ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων, ιδιόκτητων αποθεμάτων, αποθεμάτων τρίτων κ.λπ..

#### Αρχείο Ενσώματων και Άυλων Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του νόμου 4308/2014, ένα από τα λογιστικά αρχεία που πρέπει να τηρεί μια οντότητα είναι αυτό των ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Το εν λόγω αρχείο παρουσιάζει τα στοιχεία της πρώτης ομάδας του σχεδίου λογαριασμών, δηλαδή τα ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία. Το αρχείο αυτό περιλαμβάνει την αξία κτήσης ενός παγίου και την αναπροσαρμογή της αξία αυτού λόγω διαφόρων καταστάσεων (π.χ. αποσβέσεις). Επίσης εμπεριέχονται και τα στοιχεία εκείνα που έχουν μηδενική αξία, ωστόσο διατηρούν αξία μνήμης (0,01€). Το αρχείο αυτό έχει αντικαταστήσει το μητρώο παγίων στοιχείων, χωρίς όμως να συνεπάγονται βαρύγδουπες μεταβολές. Η σημαντικότερη μεταβολή σχετίζεται με το γεγονός ότι εκτός από τα παραπάνω στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνεται επιπλέον και η απομείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση μη φορολογικής αναγνώρισης της απομείωσης ή μη ισόποσης αξίας λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων τότε τηρούνται δυο αρχεία άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων, ένα λογιστικό και ένα με τη φορολογική σκοπιά και νομοθεσία.

#### Αρχείο Ιδιόκτητων Αποθεμάτων

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του νόμου 4308/2014, ένα από τα λογιστικά αρχεία που πρέπει να τηρεί μια οντότητα είναι αυτό των ιδιόκτητων αποθεμάτων. Το αρχείο αυτό έχει αντικαταστήσει το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού (σε συνδυασμό και με άλλα πρόσθετα αρχεία). Ως προς το περιεχόμενο του δεν υπάρχουν ιδιαίτερες μεταβολές σε σχέση με τον προϊσχύοντα νόμο καθώς και τα δυο περιλαμβάνουν τα δεδομένα που προέκυψαν σε ποσότητες κατά την φυσική απογραφή κατά μονάδα αλλά και συνολική αξία του εκάστοτε στοιχείου. Όσον αφορά τα αναλώσιμα υλικά που δεν χρίζουν ιδιαίτερης προσοχής είναι δυνατό να απουσιάζουν από την απογραφή. Η σημαντικότερη αλλαγή με την εφαρμογή των ΕΛ.ΛΟ.Π. έγκειται στο γεγονός ότι ο προσδιορισμός των ποσοτήτων των αποθεμάτων μπορεί να διενεργηθεί μέσω έμμεσων τεχνικών, όπως η μέθοδος της λιανικής τιμής (χρησιμοποιείται

όταν μια οντότητα πωλεί με σταθερό ποσοστό κέρδους), οι προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα (αποθέματα παρόμοιου είδους), η χρήση στατιστικών μεθόδων κ.λπ..

- Παράδειγμα μεθόδου λιανικής τιμής:

Αρχικό απόθεμα από απογραφή στις 31/12/2013: 100€, Αρχικό απόθεμα σε τιμές λιανικής: 120€, Αγορές 2014: 1.000€, Αγορές 2014 σε λιανικές τιμές: 1.250€, Πωλήσεις 2014: 1.300€.

Ποσοστό κέρδους =  $(1.250 + 120) / (1.000 + 100) = 1,2455$  ή 24,55%

Απόθεμα τέλους σε λιανικές τιμές =  $120 + 1.250 - 1.300 = 70€$

Απόθεμα τέλους σε κόστος =  $70 / 1,2455 = 56,20€$

- Παράδειγμα προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα:

Κατά την απογραφή έναρξης: Πουκάμισα βαμβακερά 100% χρώματος άσπρο. Ποσότητα: 10 - Αξία μονάδας: 20 - Συνολική αξία: 200. Πουκάμισα βαμβακερά 100% χρώματος μαύρο. Ποσότητα: 4 - Αξία μονάδας: 20,20 - Συνολική αξία: 80,80.

Αγορές: Πουκάμισα βαμβακερά 100% χρώματος άσπρο. Ποσότητα: 50 - Αξία μονάδας: 21 - Συνολική αξία: 1.050. Πουκάμισα βαμβακερά 100% χρώματος μαύρο. Ποσότητα: 45 - Αξία μονάδας: 21,20 - Συνολική αξία: 954.

Μέση τιμή κτήσης =  $(200 + 80,80 + 1.050 + 954) / (10 + 4 + 50 + 45) = 20,9614$

Πουκάμισα βαμβακερά 100% με τιμή κτήσης 20,96€

Προϋπόθεση να μην τηρηθεί η αξία που προκύπτει μέσω των μεθόδων αυτών είναι η ύπαρξη σοβαρής και σημαντικής επίδρασης στα αποτελέσματα.

Χρόνος Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων (που σχετίζονται με το πρώην βιβλίο απογραφών και ισολογισμού)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., η κατά ποσότητα καταγραφή των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού μπορούσε να διενεργηθεί μέχρι την ημερομηνία 20/02/20XX, ενώ η κατά αξία καταγραφή των αποθεμάτων στο εν λόγω βιβλίο μπορούσε να διενεργηθεί μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της φορολογικής δήλωσης. Με την εφαρμογή, όμως, των ΕΛ.ΛΟ.Π. και τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.4308/2014 και της παραγράφου 2 της ΠΟΛ.1003/2015, η καταχώρηση στα αντίστοιχα αρχεία (όπως αναφέρεται παραπάνω έχει

καταργηθεί η τήρηση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού) κατά ποσότητα και αξία μπορεί να πραγματοποιηθεί μέχρι τη στιγμή της εμπρόθεσμης υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

### Τεκμήρια

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., για να καταχωρηθεί μια συναλλαγή πρέπει να βασίζεται σε κατάλληλα και έννομα παραστατικά στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά καλούνται πλέον τεκμήρια (ΕΛ.ΛΟ.Π.). Όσον αφορά τα εν λόγω στοιχεία δεν μεταβάλλονται και η παρουσία τους παραμένει υποχρεωτική, ωστόσο τίθενται κάποιои κανόνες για την μεγαλύτερη ασφάλεια των συναλλαγών και της οικονομικής πραγματικότητας. Οι κανόνες αυτοί αναφέρουν ότι πρέπει να υπάρχει ακριβής και υπό έλεγχο αλυσίδα τεκμηρίων σχετικά με τις συναλλαγές και το χρονικό διάστημα που αφορούν, η οποία (αλυσίδα τεκμηρίων) πρέπει να παρέχει αξιόπιστη συσχέτιση με τα λογιστικά αρχεία (πρώην βιβλία) και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επιπροσθέτως πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην αξιοπιστία της προέλευσης των εν λόγω τεκμηρίων. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα είναι ελεύθερη να επιλέξει τον τρόπο με τον οποίο θα επιτευχθούν οι αναφερθέντες κανόνες. Παραδείγματος χάρη, σε περίπτωση που ένα τιμολόγιο έχει άμεση σχέση με έγγραφο - συμφωνητικό και με απόδειξη εξόφλησης τότε κάνουμε λόγο για μια αkéραια αλυσίδα τεκμηρίων που διασφαλίζουν το αν λόγω τιμολόγιο.

### Στοιχεία Διακίνησης Αποθεμάτων

Όσον αφορά τη διακίνηση των αποθεμάτων με βάση τα ΕΛ.ΛΟ.Π., μια οντότητα οφείλει να παρακολουθεί τα αποθέματα που αποστέλλονται ή λαμβάνονται και για τα οποία έχει εκδοθεί τιμολόγιο ή όχι, τα αποθέματα που βρίσκονται σε εγκαταστάσεις τρίτων και τα αποθέματα που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις της οντότητας αλλά ανήκουν στην κυριότητα τρίτου. Με βάση τα παραπάνω, συνεπάγεται ότι θα πρέπει να συγκεντρώνονται πληροφορίες, όπως η επωνυμία, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ., η ημερομηνία διακίνησης, η περιγραφή των διακινούμενων αποθεμάτων, καθώς επίσης και η ποσότητα αυτών. Η βασική διαφορά ανάμεσα σε Κ.Φ.Α.Σ. και ΕΛ.ΛΟ.Π. έχει να κάνει με την τήρηση του βιβλίου αποθήκης. Πιο συγκεκριμένα, με βάση το νόμο 4308/2014 (ΕΛ.ΛΟ.Π.), μια οντότητα λέγεται ότι ασκεί παρακολούθηση ακόμη και όταν δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης, αλλά εμφανίζει με προσοχή, ακρίβεια, αξιοπιστία και οργάνωση κάθε είδους παραστατικό διακίνησης. Με άλλα λόγια, η παρακολούθηση των αποθεμάτων δεν σχετίζεται με την ύπαρξη ενός κατάλληλα διαμορφωμένου βιβλίου, αλλά με τις διεργασίες της οντότητας για την εξέταση κάθε μορφής συναλλαγής. Σε περίπτωση, βέβαια, μη λήψης παραστατικού στοιχείου, η οντότητα οδηγείται

στην καταχώρηση των αποθεμάτων που σχετίζονται με το μη εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης στο κατάλληλο αρχείο (πρώην βιβλίο) μέχρις ότου παραληφθεί το εν λόγω παραστατικό διακίνησης. (Αυτό ισχύει και στον Κ.Φ.Α.Σ. και στα ΕΛ.ΛΟ.Π.).

Σχετικά με την μορφή του παραστατικού στοιχείου διακίνησης, αυτό συνεχίζει να μπορεί να εκδίδεται χειρόγραφα ή ηλεκτρονικά (με την προϋπόθεση ότι εκδίδεται πριν από την έναρξη της διακίνησης). Επίσης, μια οντότητα έχει τη δυνατότητα να τιμολογήσει άμεσα τα αποθέματα, χωρίς πρώτα να εκδώσει στοιχείο διακίνησης. Η διαφορά στο σημείο αυτό έγκειται στο γεγονός ότι σε περίπτωση έκδοσης στοιχείου διακίνησης τότε αυτό μπορεί να φέρει οποιαδήποτε ονοματολογία, ανεξάρτητα εάν αυτή παλιότερα είχε καταργηθεί (π.χ. δελτίο αποστολής). Επιπροσθέτως, ακόμη μια διαφορά έχει να κάνει με το στοιχείο διακίνησης και πιο συγκεκριμένα για την αποστολή αποθεμάτων από το κεντρικό κατάστημα σε υποκατάστημα της οντότητας. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα έχει την υποχρέωση έκδοσης στοιχείου διακίνησης (ΕΛ.ΛΟ.Π.), κάτι το οποίο δεν ίσχυε με την εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ..

#### Απλοποιημένο Τιμολόγιο

Σύμφωνα με το άρθρο 10 του νόμου 4308/2014 (ΕΛ.ΛΟ.Π.), γίνεται λόγος για μια καινούργια έννοια και μορφή τιμολογίου, η οποία καλείται απλοποιημένο τιμολόγιο. Η οντότητα επιτρέπεται να εκδώσει απλοποιημένο τιμολόγιο στην περίπτωση που το ποσό του παραστατικού αυτού δεν υπερβαίνει τα 100 € και στην περίπτωση που το τιμολόγιο, το οποίο εκδίδεται, είναι έγγραφο το οποίο τροποποιεί κάποιο αρχικό τιμολόγιο. Σε ένα απλοποιημένο τιμολόγιο πρέπει να εμπεριέχονται η ημερομηνία, στην οποία εκδίδεται το τιμολόγιο, η οντότητα, η οποία διενεργεί την πώληση αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που σχετίζονται με το τιμολόγιο, το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται, καθώς επίσης και οι πληροφορίες εκείνες, οι οποίες είναι απαραίτητες για τον υπολογισμό του ποσού αυτού. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου με σκοπό την αντικατάσταση κάποιου άλλου (αρχικού) τιμολογίου, το δεύτερο τιμολόγιο πρέπει να αναφέρεται στο πρώτο τιμολόγιο και τα δεδομένα που μεταβάλλονται. Ένα απλοποιημένο τιμολόγιο δεν φέρει τα στοιχεία του παραλήπτη αυτού και κατ' επέκταση δεν προστίθεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις.

#### Χρόνος Έκδοσης Τιμολογίου

Όσον αφορά την τιμολόγηση μιας συναλλαγής, η βασική διαφορά ανάμεσα σε Κ.Φ.Α.Σ. και ΕΛ.ΛΟ.Π. έγκειται στο γεγονός ότι με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. το τιμολόγιο μπορούσε να εκδοθεί

είτε απευθείας με την αποστολή των αγαθών είτε σε χρονικό διάστημα ενός μήνα από την έκδοση του παραστατικού στοιχείου διακίνησης. Σύμφωνα, όμως, με την εφαρμογή των ΕΛ.ΛΟ.Π., το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί απευθείας με την αποστολή των αγαθών είτε σε χρονικό διάστημα μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από την το μήνα της αποστολής των αγαθών.

Παράδειγμα: Σε περίπτωση Αποστολής εμπορευμάτων με στοιχείο διακίνησης κατά την ημερομηνία 11 Φεβρουαρίου 2015 τότε το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί σε χρονικό διάστημα μέχρι τις 15 Μαρτίου, ενώ με βάση το Κ.Φ.Α.Σ. σε χρονικό διάστημα μέχρι τις 11 Μαρτίου. Η ημερομηνία που θα καταρτιστεί το τιμολόγιο θα αποτελεί και την ημερομηνία που θα περιλαμβάνει αυτό.

Όσον αφορά το χρόνο έκδοσης ενός τιμολογίου, η βασικότερη διαφορά ανάμεσα σε ΕΛ.ΛΟ.Π. και Κ.Φ.Α.Σ. έγκειται στο γεγονός ότι σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών παύει πλέον να ισχύει η έκδοση αυτού κατά τη μεσολάβηση τέλους χρήσης και με την αξία της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί (αλλά δεν έχει παρασχεθεί ολόκληρο το τμήμα της υπηρεσίας). Στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας, ανεξάρτητα εάν αυτή σχετίζεται με δυο ή περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις. . Στη συνέχεια, σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου, το τιμολόγιο θα καταχωρηθεί στη χρήση στην οποία απευθύνεται. Η απόδοση του Φ.Π.Α. διενεργείται σύμφωνα με το χρόνο που εκδίδεται το τιμολόγιο που σχετίζεται με αυτόν.

#### Συναλλαγές με Φυσικά Πρόσωπα

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. , ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών (Υ.Α.Σ.) είχε την υποχρέωση έκδοσης απόδειξης λιανικών συναλλαγών για την πώληση αγαθών (του ίδιου ή για λογαριασμό τρίτου) ή την παροχή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο (αλλιώς κάνουμε λόγο για τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών). Σύμφωνα με το άρθρο 12 των ΕΛ.ΛΟ.Π., μια οντότητα έχει τη δυνατότητα έκδοσης απόδειξης λιανικών συναλλαγών για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε πελάτες ιδιώτες, αλλά παράλληλα μπορεί να εκδώσει και τιμολόγιο ή απλοποιημένο τιμολόγιο (όταν η αξία της συναλλαγής δεν υπερβαίνει τα 100€). Σε κάθε περίπτωση, το εκδιδόμενο έγγραφο πρέπει να περιλαμβάνει τα στοιχεία εκείνα που ορίζει ο νόμος για αυτό. Όσον αφορά τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για πώληση αγαθών, σε περίπτωση διενέργειας συναλλαγών και έκδοσης στοιχείου διακίνησης τότε αυτές μπορούσαν να εκδοθούν μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου

μήνα από την διενέργεια της συναλλαγής (Κ.Φ.Α.Σ.), ενώ πλέον πρέπει να εκδίδονται κατά την παράδοση ή την έναρξη της συναλλαγής (ΕΛ.ΛΟ.Π.).

#### Κριτήριο Διαχωρισμού Οντοτήτων σε Βιβλία με την Απλογραφική και τη Διπλογραφική Μέθοδο

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., μια επιχείρηση εντάσσεται σε απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία λαμβάνοντας υπ' όψη το όριο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων. Πιο συγκεκριμένα, όταν μια επιχείρηση δεν υπερβαίνει το όριο του 1.500.000€ ως ετήσια ακαθάριστα έσοδα τότε τηρεί βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, ενώ σε αντίθετη περίπτωση τηρεί βιβλία με την διπλογραφική μέθοδο. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δραστηριοποιείται για χρονικό διάστημα μικρότερο του ενός έτους τότε τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα προκύπτουν κατά τεκμήριο. Παράδειγμα: Επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία κάνει έναρξη εργασιών 09/04/2012 και 31/12/2012 έχει ετήσια ακαθάριστα έσοδα 1.215.000€. σε 9 μήνες δραστηριότητας είχε ακαθάριστα έσοδα 1.215.000€, άρα σε 12 μήνες δραστηριότητας θα είχε κατά τεκμήριο  $1.215.000€ / 9 \text{ μήνες} = 135.000€ * 12 \text{ μήνες} = 1.620.000€$ . Επομένως, για τη χρήση 2013 η επιχείρηση θα τηρήσει βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο. Επιπροσθέτως κριτήριο για το διαχωρισμό επιχειρήσεων σε απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αποτελεί και η νομική μορφή, καθώς οι Α.Ε., οι Ε.Π.Ε. και οι Ι.Κ.Ε. τηρούν διπλογραφικά βιβλία, ενώ οι ατομικές επιχειρήσεις, οι Ο.Ε. και οι Ε.Ε. τηρούν απλογραφικά βιβλία. Τέλος, ένα ακόμη κριτήριο διαχωρισμού αποτελεί και το αντικείμενο δραστηριότητας μιας επιχείρησης (αναλυτικότερα στο άρθρο 4 του Κ.Φ.Α.Σ.). Με την εφαρμογή των διατάξεων περί ΕΛ.ΛΟ.Π., η υποχρέωση τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων καθορίζεται με την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού. Πιο συγκεκριμένα, οι οντότητες που δεν υποχρεούνται να συντάσσουν ισολογισμό τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, ενώ οι οντότητες που υποχρεούνται να συντάσσουν ισολογισμό τηρούν βιβλία με την διπλογραφική μέθοδο.

#### **4.2 Διαφορές Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛ.ΛΟ.Π) με Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)**

Με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 περί ελληνικών λογιστικών προτύπων, μεγάλο μέρος των διατάξεων του προϊσχύοντος Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) έχει πλέον καταργηθεί ή κατά περίπτωση εκσυγχρονιστεί. Είναι προφανές ότι οι διατάξεις περί Ε.Γ.Λ.Σ. είναι πλέον ξεπερασμένες και μη εφαρμόσιμες με βάση τα σημερινά δεδομένα και σε πολλά σημεία αδυνατούν να παρέχουν την κατάλληλη ενημέρωση. Με την εφαρμογή των

ΕΛ.ΛΟ.Π. επιτυγχάνεται πλέον η διεθνοποίηση του ελληνικού λογιστικού συστήματος, γεγονός που επιφέρει μια σειρά από πλεονεκτήματα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση της προσέλκυσης ξένων επενδυτών καθώς πλέον είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί αυτό σε σχέση με το παρελθόν. Επιπροσθέτως, διευκολύνεται η τραπεζική χρηματοδότηση από πηγές του εξωτερικού καθώς η κατανόηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κάμπει κάθε είδους προβληματισμό και δισταγμό με σκοπό τη λήψη της τελικής απόφασης. Στο σημείο αυτό, αξίζουν να σημειωθούν οι σημαντικότερες αλλαγές που προκύπτουν ανάμεσα σε ΕΛ.ΛΟ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ..

#### Καταχωρήσεις συναλλαγών

Η εφαρμογή των ΕΛ.ΛΟ.Π. χαρακτηρίζεται ως ένα ευέλικτο, σύγχρονο και αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, με αποτέλεσμα η καταχώρηση οποιασδήποτε συναλλαγής να στέφεται με επιτυχία. Το πλήθος των λογαριασμών και η διάρθρωση του νέου σχεδίου λογαριασμών επιτρέπει στην οντότητα την ενημέρωση σχετικά με κάθε είδους λογιστικό γεγονός, τα οποία το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είχε την δυνατότητα καταχώρησης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση της έκδοσης ή αγοράς ενός ομολόγου ή η παρακολούθηση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου.

#### Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του νόμου 4308/2014 σχετικά με τα ΕΛ.ΛΟ.Π., εισάγεται μια καινούργια έννοια σχετικά με την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, η οποία (επιμέτρηση) μπορεί να διενεργείται στην εύλογη αξία, δηλαδή την αξία ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Σε κάθε περίπτωση, η εύλογη αξία θα πρέπει να βασίζεται σε κανονικές και δίκαιες συνθήκες αγοράς. Σε πρώτη προσέγγιση, η εύλογη αξία μπορεί να ερμηνευτεί ως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (δηλαδή η αξία που εκτιμάται ότι θα αποκτηθεί από την πώληση ενός στοιχείου σε καθορισμένη στιγμή) μειούμενη με το κόστος που απαιτεί η εν λόγω πώληση. Όταν η επιμέτρηση γίνεται στην εύλογη αξία πρέπει να καλύπτονται δυο προϋποθέσεις, οι οποίες έχουν να κάνουν πρώτον με το ότι η επιμέτρηση στην εύλογη αξία πρέπει να είναι ακριβής και δεύτερον ότι όταν η αποτίμηση γίνεται σε ένα στοιχείο με βάση την εύλογη αξία τότε όλα τα στοιχεία με αντίστοιχη μορφή πρέπει να αποτιμηθούν και αυτά στην εύλογη αξία. Έτσι, λοιπόν, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι μια οντότητα έχει τη δυνατότητα αποτίμησης των περιουσιακών της στοιχείων τόσο στην κατά προσέγγιση αγοραία αξία όσο και στην αξία που προκύπτει λαμβάνοντας υπ' όψη την αρχή του ιστορικού κόστους σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ..



## Παρούσα Αξία

Με την εφαρμογή των ΕΛ.ΛΟ.Π., μια καινούργια έννοια σχετίζεται με την αναγνώριση στην παρούσα αξία. Η έννοια αυτή σχετίζεται με τον υπολογισμό της αξίας με βάση τα σημερινά δεδομένα, δηλαδή την αξία που έχει σήμερα ένα στοιχείο. Η έννοια αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική και βοηθάει στην αποτίμηση στοιχείων που αφορούν πάγια που σχετίζονται χρηματοδοτική μίσθωση, συναλλαγές με τη μορφή μακροπρόθεσμων γραμματίων, χρηματοοικονομικές επενδύσεις με τη μορφή ομολόγων, παραγώγων κ.λπ.

## Επιμέτρηση Ενσώματων και Άυλων Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στην αξία κτήσης και στη συνέχεια διενεργούνται αποσβέσεις με συντελεστές απόσβεσης όπως ορίζει με το άρθρο 3 του Ν.4110/2013. Σύμφωνα με τα ΕΛ.ΛΟ.Π., τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται αρχικά στην τιμή κτήσης, ενώ στη συνέχεια στην τιμή κτήσης μειωμένη με τις αποσβέσεις, οι οποίες υπολογίζονται ανάλογα με την αξία του παγίου και την ωφέλιμη ζωή αυτού. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι η αξία των παγίων περιλαμβάνει πλέον την υπεραξία (κυρίως για τα άυλα στοιχεία) και τις δαπάνες βελτιώσεων. Ακόμη, στην αξία των παγίων ανήκουν και οι δαπάνες ανάπτυξης εφόσον τα στοιχεία προορίζονται για χρησιμοποίηση ή διάθεση, πρόκειται να επιφέρουν οικονομικά οφέλη και προσδιορίζονται με ακρίβεια. Παράδειγμα: Μηχάνημα οντότητας παύει να λειτουργεί λόγω βραχυκυκλώματος και η ίδια (η οντότητα) καλείται να το επιδιορθώσει. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. το κόστος που απαιτείται αποτελεί έξοδο επισκευής και συντήρησης, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛ.ΛΟ.Π. αποτελεί αύξηση της αξίας του παγίου.

Ιδιαίτερα, όσον αφορά τα απόκτηση ακινήτων, τυχόν έξοδα για την απόκτηση αυτών, όπως συμβολαιογραφικά ή δικηγορικά έξοδα, έπρεπε (με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ.) να καταχωρηθούν στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης (έξοδα που σχετίζονται με την ίδρυση και πρώτη εγκατάσταση, την επέκταση κ.λπ. και δημιουργούν μακροπρόθεσμες ωφέλειες για την οικονομική μονάδα) και όχι στην αξία κτήσης των στοιχείων που σχετίζονται με αυτά. Τα εν λόγω έξοδα αποσβένονταν με 10%. Λαμβάνοντας ισχύ ο νόμος 4308/2014 περί ΕΛ.ΛΟ.Π., καταργείται η έννοια σχετικά με τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και ως εκ τούτου τα εν λόγω έξοδα προστίθενται στην αξία κτήσης του στοιχείου που σχετίζονται με αυτά. Όσον αφορά τις αποσβέσεις που διενεργούνται για τα έξοδα αυτά, στην περίπτωση αυτή ακολουθείται ο συντελεστής απόσβεσης με τον οποίο αποσβένονται τα στοιχεία που σχετίζονται με αυτά. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση που τα εν λόγω έξοδα προκύπτουν σε χρονική περίοδο πριν

την εφαρμογή του νόμου, ωστόσο δεν έχουν αποσβεστεί πλήρως. Για την ομαλή λειτουργία της οντότητας, οι αποσβέσεις θα συνεχίζουν να διενεργούνται μέχρι τη χρονική στιγμή της ολικής απόσβεσης των εξόδων αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του προϊσχύοντος κανονισμού.

Όσον αφορά την επιμέτρηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων, ακόμη μια διαφορά έχει να κάνει με την έννοια της απομείωσης. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η έννοια αυτή είχε άμεση σχέση με το τμήμα της κοστολόγησης και ουσιαστικά αφορούσε τη φύρα (άχρηστο υλικό που δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί παραγωγικά). Με την εφαρμογή των ΕΛ.ΛΟ.Π., η έννοια αυτή ορίζεται διαφορετικά καθώς χαρακτηρίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία ενός στοιχείου όταν είναι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία (δηλαδή το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας και της αξίας στην τρέχουσα χρήση) αυτού. Οι βασικότεροι λόγοι που μπορούν να οδηγήσουν μια οντότητα σε απομείωση της αξίας ενός περιουσιακού τους στοιχείου είναι οι αλλαγές στο εσωτερικό της οντότητας, οι αυξήσεις των επιτοκίων αγοράς, τυχόν φθορές ή βλάβες ή απαξιώσεις καθώς και τυχόν μειώσεις στην αξία του εν λόγω στοιχείου σε ποσό μεγαλύτερο από αυτό που υπολογιζόταν από την ίδια την οντότητα. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση εμφάνισης ζημιών απομείωσης τότε αυτές παρουσιάζονται στα αποτελέσματα χρήσης ως έξοδα, με την προϋπόθεση, βέβαια, ότι είναι απολύτως νόμιμες και τα ποσά αυτών χαρακτηρίζονται ως αξιόπιστα.

Παράδειγμα απομείωσης: Για μηχάνημα που αποκτήθηκε σε προηγούμενη χρήση με αξία (συμπεριλαμβανομένου και της διενέργειας αποσβέσεων) 20.000€ διενεργείται έρευνα και συμπεραίνεται ότι η αντικατάσταση του μπορεί να γίνει με ένα άλλο μηχάνημα αξίας 18.000€. Εφόσον η διαφορά αυτή είναι έγκυρη και το ύψος απομείωσης που προκύπτει ακριβές και αξιόπιστο τότε το ποσό των 2.000€ είναι η αξία της απομείωσης. Το ποσό, λοιπόν, αυτό των 2.000€ αποτελεί τη ζημιά απομείωσης και θα περιληφθεί στα αποτελέσματα της χρήσης ως έξοδο.

#### Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών

Σύμφωνα με την εφαρμογή των ΕΛ.ΛΟ.Π., η αποτίμηση των αποθεμάτων και των υπηρεσιών πραγματοποιείται έως ένα βαθμό με διαφορετικό τρόπο σε σχέση με τις επιταγές των Ε.Γ.Λ.Σ.. Πιο συγκεκριμένα, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., η παραγωγή προϊόντων που απαιτούσε μεγάλο χρονικό διάστημα δεν επέφερε τυχόν τόκους στο συνολικό κόστος για την ολοκλήρωση των αποθεμάτων, κάτι το οποίο έχει μεταβληθεί καθώς με την εφαρμογή των ΕΛ.ΛΟ.Π. πρέπει να υπολογίζονται τόκοι έντοκων υποχρεώσεων όταν η ολοκλήρωση των

αποθεμάτων αφορά μεγάλο χρονικό διάστημα. Η συγκεκριμένη διάταξη είναι ιδιαίτερα σημαντική διότι απαιτεί προσεκτικούς χειρισμούς και μεγάλη διαφάνεια.

Επιπροσθέτως μια σημαντική διαμόρφωση που έχει προκύψει έχει να κάνει με το γεγονός ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων πρέπει να διενεργείται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αξίζει να σημειωθεί ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. πραγματοποιείται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης, τρέχουσας τιμής και έπειτα καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Υπενθυμίζεται ότι ως τιμή κτήσης ορίζουμε την αξία του παραστατικού στοιχείου, συμπεριλαμβανομένου και τυχόν ειδικών εξόδων σχετικά με την αγορά και μειωμένη με τυχόν εκπτώσεις. Αντίθετα, ως τρέχουσα τιμή την τιμή που υπολογίζεται ότι μπορεί να αγοραστεί ένα απόθεμα κατά την ημερομηνία της απογραφής και ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία την (καθαρή) τιμή στην οποία υπολογίζεται να πωληθεί το απόθεμα σε μια συγκεκριμένη στιγμή.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να γίνει μια ιδιαίτερη αναφορά στον τρόπο υπολογισμού της τιμής κτήσης. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η οικονομική μονάδα είχε τη δυνατότητα να υπολογίσει την εν λόγω τιμή με βάση τις μεθόδους του μέσου σταθμικού όρου, του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή διαδοχικών υπολοίπων, της μεθόδου F.I.F.O., της μεθόδου L.I.F.O., του βασικού αποθέματος, του εξατομικευμένου κόστους και του πρότυπου κόστους. Οι τέσσερις πρώτοι μέθοδοι είναι οι πλέον γνωστές και διαδεδομένες και οι οποίες χρησιμοποιούνται κυρίως από τις οικονομικές μονάδες. Λαμβάνοντας υπ' όψη τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (ΕΛ.ΛΟ.Π.), ο υπολογισμός της τιμής κτήσης μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω της μεθόδου του μέσου σταθμικού όρου ή της μεθόδου F.I.F.O. ή οποιασδήποτε άλλης μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων, η οποία είναι αξιόπιστη και έγκυρη μέθοδος αποτίμησης. Αντίθετα, η μέθοδος L.I.F.O. παύει πλέον να εφαρμόζεται. Σε περίπτωση που η οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει τη μέθοδο αυτή (μέθοδος L.I.F.O.) τότε θα πρέπει να παρουσιάσει στις επεξηγηματικές σημειώσεις τις επιδράσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή της μεθόδου αυτής και της μεθόδου F.I.F.O. ή της μεθόδου του μέσου σταθμικού όρου.

#### Στοιχεία Κατάστασης Αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., στο τέλος της χρήσης η επιχείρηση έπρεπε να προσδιορίζει το αποτέλεσμα της γενικής εκμετάλλευσης (λογαριασμός 80) και στη συνέχεια το αποτέλεσμα της χρήσης (λογαριασμός 86). Σύμφωνα με το άρθρο 25 των ΕΛ.ΛΟ.Π., η οντότητα πλέον έχει την υποχρέωση σύνταξης των καταστάσεων αποτελεσμάτων κατά λειτουργία και κατ' είδος. Η πρώτη κατάσταση (αποτελέσματα κατά λειτουργία)

περιλαμβάνει τον καθαρό κύκλο εργασιών όπου σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών του τρίτου παραρτήματος του Ν.4308/2014 (ΕΛ.ΛΟ.Π.) εμφανίζεται στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 70 «Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών», ενώ στο Ε.Γ.Λ.Σ. κάνουμε λόγο για τα υπόλοιπα των λογαριασμών 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων», 71 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών», 72 «Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού», 73 «Πωλήσεις υπηρεσιών».

#### Κατάρτιση Κατάστασης Προσαρτήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., το προσάρτημα αποτελούσε την πέμπτη κατά σειρά λογιστική κατάσταση και για την οποία υπήρχε υποχρέωση σύνταξης μόνο από τις οικονομικές μονάδες που ορίζει η κείμενη νομοθεσία, όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρίες, εταιρίες χαρτοφυλακίου ή άλλου είδους εταιρίες. Σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛ.ΛΟ.Π., υποχρέωση κατάρτισης προσαρτήματος (επεξηγηματικών σημειώσεων) έχουν πλέον όλες οι κατηγορίες οντοτήτων.

#### Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Με την εφαρμογή των ΕΛ.ΛΟ.Π., η οντότητα, ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εντάσσεται, έχει πλέον την υποχρέωση σύνταξης της κατάστασης ταμειακών ροών. Η κατάσταση αυτή είναι σε θέση να εμφανίζει κάθε είδους αξία ταξινομημένη κατά επιχειρηματική, επενδυτική και χρηματοοικονομική δραστηριότητα ή ως ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα. Έτσι, λοιπόν, η οντότητα αποκτάει χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με τις μεταβολές στα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τη διάρθρωση της οικονομίας της οικονομικής μονάδας, τη ρευστότητα, την εκτίμηση της αξίας μελλοντικών ροών κ.λπ.

#### Τήρηση Βιβλίων με τη Διπλογραφική Μέθοδο

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων διεξαγόταν με βάση το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 186/1992. Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 και τις παραγράφους 8 και 9 της ΠΟΛ. 1003/2015, από την έναρξη της χρονικής περιόδου του έτους 2015, η δυνατότητα χρησιμοποίησης του υπάρχοντος συστήματος δύναται να εξακολουθεί να εφαρμόζεται με την προϋπόθεση, όμως, οι οικονομικές καταστάσεις να συνταχθούν με βάση τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Σε κάθε περίπτωση, το τρίτο παράρτημα του νόμου 4308/2014 (ΕΛ.ΛΟ.Π.) καθορίζει ένα καινούργιο σχέδιο λογαριασμών, το οποίο προαιρετικά μπορεί να εφαρμοστεί ύστερα από την αποδοχή αυτού από την εκάστοτε οντότητα.

### Αναβαλλόμενη Φορολογία

Μια ακόμη διαφορά ανάμεσα σε Ε.Γ.Λ.Σ. και ΕΛ.ΛΟ.Π. έχει να κάνει με την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., δεν υπάρχει κάποια διάταξη σχετικά με την έννοια αυτή. Η εισαγωγή της σχετίζεται με την εμφάνιση των διεθνών λογιστικών προτύπων και τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα υιοθέτησαν την εφαρμογή αυτής. Ο όρος της αναβαλλόμενης φορολογίας χρησιμοποιείται για να παρουσιαστούν οι διαφορές ανάμεσα στα λογιστικά και φορολογικά κέρδη. Όταν η διαφορά ανάμεσα στα λογιστικά κέρδη και τα φορολογικά κέρδη είναι θετική τότε θα πληρώσουμε μεγαλύτερο φόρο στο μέλλον και άρα κάνουμε λόγο για αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αντίθετα, όταν η διαφορά ανάμεσα στα λογιστικά κέρδη και τα φορολογικά κέρδη είναι αρνητική τότε θα πληρώσουμε μικρότερο φόρο στο μέλλον και άρα κάνουμε λόγο για αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Παράδειγμα: Μια οντότητα εμφανίζει λογιστικά κέρδη 25.000€ και ύστερα από φορολογική αναμόρφωση προκύπτει ότι τα φορολογικά κέρδη ισούνται με 24.000€.

Ο φόρος σχετικά με τα λογιστικά κέρδη είναι:  $25.000 * 26\% = 6.500\text{€}$

Ο φόρος σχετικά με τα φορολογικά κέρδη είναι:  $24.000 * 26\% = 6.240\text{€}$

Έτσι, λοιπόν, προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αξίας 260 €.

### Διαφορές Ενοποίησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/1920, η παρακολούθηση των χρεωστικών διαφορών ενοποίησης πραγματοποιούταν στις λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις του ισολογισμού προς ενοποίηση ή μέσω της αφαίρεσης του αντίστοιχου ποσού από τα αποθεματικά που εμφανίζονταν στον ενοποιημένο ισολογισμό. Η απόσβεση του ποσού αυτού γινόταν είτε εφάπαξ είτε σε ίσα ποσά για την επόμενη πενταετία. Από την άλλη πλευρά, οι πιστωτικές διαφορές ενοποίησης παρακολουθούνταν στα ίδια κεφάλαια του ισολογισμού προς ενοποίηση. Αντίθετα, με την εφαρμογή του Ν.4308/2014, το χρεωστικό υπόλοιπο (που δεν έχει ακόμη αποσβεστεί πλήρως) λογίζεται πλέον ως υπεραξία και εμφανίζεται στο Ενεργητικού του ισολογισμού προς ενοποίηση. Επιπροσθέτως, το υπόλοιπο (χρεωστικό ή πιστωτικό) μεταφέρεται πλέον από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα σε νέο.

### **4.3 Διαφορές Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛ.ΛΟ.Π) με Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)**

Με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 περί ελληνικών λογιστικών προτύπων, μεγάλο μέρος των διατάξεων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) εναρμονίζονται πλέον με τα αντίστοιχα των ελληνικών. Πριν την εφαρμογή του Ν.4308/2014, οι επιχειρήσεις είχαν την υποχρέωση να συμμορφώνονται με βάση είτε τα Δ.Λ.Π. είτε το Ε.Γ.Λ.Σ.. Πλέον, με την ψήφιση των ΕΛ.ΛΟ.Π., κάθε είδους οντότητα συμμορφώνεται με τις διεθνείς επιταγές. Τα ΕΛ.ΛΟ.Π. και τα Δ.Λ.Π. έχουν πολλά κοινά σημεία μεταξύ τους και ακολουθούν κοινή γραμμή πλεύσης. Παρόλα αυτά, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. πρέπει να συνδυαστεί με μεγαλύτερη ειδίκευση, τεχνογνωσία και διαθεσιμότητα πόρων σε σχέση με τα ΕΛ.ΛΟ.Π. και εύλογα διαπιστώνεται ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. διενεργείται κυρίως από τις οντότητες μεγάλου μεγέθους. Σε κάθε περίπτωση, έχει προβλεφθεί ότι η χρησιμοποίηση των ΕΛ.ΛΟ.Π. πρέπει να συμπληρώνεται και να καθοδηγείται από τις επιταγές των Δ.Λ.Π. Οι σημαντικότερες αλλαγές που προκύπτουν έχουν να κάνουν με τα ακόλουθα.

#### Υποχρέωση Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που έχει την υποχρέωση να καταρτίζει μια οντότητα είναι ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων, η κατάσταση μεταβολής της καθαρής θέσης, η κατάσταση ταμειακών ροών και οι επεξηγηματικές σημειώσεις. Επιπλέον, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34, οι χρηματοοικονομικές αυτές καταστάσεις καταρτίζονται κυρίως σε ετήσια βάση, ωστόσο ενδέχεται να καταρτιστούν και σε ενδιάμεση περίοδο είτε με τη μορφή που ορίζει το Δ.Λ.Π. 1 είτε με συνοπτική μορφή. Αντίθετα, σύμφωνα με τα άρθρα 16 και 17 του Ν.4308/2014 περί ΕΛ.ΛΟ.Π., ο αριθμός και το είδος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εξαρτάται από το μέγεθος και την κατηγορία, στην οποία ανήκει η εκάστοτε οντότητα. Πιο, συγκεκριμένα, οι μεγάλες οντότητες καταρτίζουν το σύνολο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως προβλέπεται και στα Δ.Λ.Π.. Οι μεσαίες οντότητες καταρτίζουν το σύνολο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με εξαίρεση την κατάσταση ταμειακών ροών. Οι μικρές οντότητες με τη σειρά τους καταρτίζουν ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων και επεξηγηματικές σημειώσεις. Τέλος, οι πολύ μικρές οντότητες με υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού καταρτίζουν ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων και επεξηγηματικές σημειώσεις, ενώ οι πολύ μικρές οντότητες χωρίς υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού και τήρησης απλογραφικών βιβλίων καταρτίζουν κατάσταση αποτελεσμάτων και επεξηγηματικές σημειώσεις. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι η κατάσταση αποτελεσμάτων των πολύ μικρών οντοτήτων μπορεί να χαρακτηριστεί ως απλή καθώς περιλαμβάνει μόνο στοιχεία, όπως καθαρός κύκλος εργασιών, λοιπά έσοδα, λοιπά έξοδα, λοιπά κέρδη, λοιπές ζημιές, αλλαγές ως προς τα αποθέματα,

αγορές εμπορευμάτων και υλικών, παροχές προς απασχολούμενους, αποσβέσεις παγίων, τόκοι και συναφή έξοδα, αποτελέσματα προ φόρων, φόρους και αποτελέσματα μετά φόρων.

### Επεξηγηματικές Σημειώσεις – Προσάρτημα

Όπως αναφέρεται και παραπάνω, μέρος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελούν οι επεξηγηματικές σημειώσεις (παλιά προσάρτημα). Οι επεξηγηματικές σημειώσεις πρέπει να περιλαμβάνουν μια σειρά από πληροφορίες της οντότητας, όπως τα στοιχεία αυτής (επωνυμία, νομική μορφή, έδρα, περίοδος αναφοράς κ.λπ.). Σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛ.ΛΟ.Π., οι οντότητες έχουν την υποχρέωση τήρησης των επεξηγηματικών σημειώσεων, όπως παρουσιάζονται στα Δ.Λ.Π., ωστόσο ανάλογα με το μέγεθος και την κατηγορία της εκάστοτε οντότητας υπάρχουν ορισμένες διαφοροποιήσεις. Πιο συγκεκριμένα, οι πολύ μικρές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία οφείλουν να καταρτίζουν επεξηγηματικές σημειώσεις, όπως ορίζουν τα Δ.Λ.Π. και επιπρόσθετα πρέπει να συμπεριληφθούν στοιχεία που αφορούν αυτές (επωνυμία, νομική μορφή, έδρα, περίοδος αναφοράς κ.λπ.) και δήλωση ότι καταρτίζουν συνοπτικές καταστάσεις (σε περίπτωση που προβαίνουν σε αυτό). Οι μικρές οντότητες περιλαμβάνουν τις παραπάνω πληροφορίες και επιπρόσθετα πληροφορίες σχετικά με τους κινδύνους που αντιμετωπίζει μια οντότητα και θέτει σε προβληματισμό τη συνέχιση της δραστηριότητας της, τις λογιστικές πολιτικές και αρχές που ακολουθήθηκαν, αναφορές για τυχόν διαφοροποιήσεις σε σχέση με τις επιταγές του νόμου, αναφορές για τυχόν συσχετίσεις ενός ποσού με περισσότερα από ένα κονδύλια, αναφορά σε περίπτωση αποτίμησης στην εύλογη αξία και γενικότερα κάθε είδους πληροφορία που πρέπει να συνοδεύει ένα κονδύλι. Όσον αφορά τις μεσαίες οντότητες, αυτές περιλαμβάνουν τις πληροφορίες που ορίζει ο νόμος για την κατάρτιση των επεξηγηματικών σημειώσεων, ωστόσο απαλλάσσονται από την αναγραφή του καθαρού κύκλου εργασιών, των αμοιβών για ελεγκτικές υπηρεσίες και των λογιστικών αξιών που σχετίζονται με τα στοιχεία που βρίσκονται προς διάθεση από την οντότητα. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι διατάξεις των Δ.Λ.Π., ορίζουν την εμφάνιση των παραπάνω πληροφοριών, χωρίς να γίνεται λόγος για τις διαφοροποιήσεις των οντοτήτων ανάλογα με το μέγεθος αυτών.

### Εύλογη Αξία

Με τον όρο «εύλογη αξία» μπορούμε να χαρακτηρίσουμε την τιμή στην οποία πρόκειται να διενεργηθεί η διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου, λαμβάνοντας υπ' όψη κανονικές και δίκαιες συνθήκες αγοράς. Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), ο υπολογισμός της εύλογης αξίας μπορεί να διενεργηθεί λαμβάνοντας υπ' όψη τρία

διαφορετικά επίπεδα. Αρχικά, η εύλογη αξία μπορεί να υπολογιστεί με βάση τις μη προσαρμοσμένες τιμές χρηματιστηρίου που παρουσιάζονται στις αγορές και αφορούν παρόμοια στοιχεία με εκείνα που αποτιμά η οικονομική μονάδα στην εύλογη αξία. Όσον αφορά το δεύτερο στάδιο προσδιορισμού της εύλογης αξίας, εδώ κάνουμε λόγο για τα χαρακτηριστικά μεγέθη, τα οποία λαμβάνουν υπ' όψη και τα πραγματικά στοιχεία και δεδομένα. Τρίτον, όταν η οικονομική μονάδα δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει τα παραπάνω για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας τότε η ίδια μπορεί να χρησιμοποιήσει πληροφορίες και μεθόδους, οι οποίες είναι αξιόπιστες, ωστόσο παρέχουν κάποιο βαθμό κινδύνου για εμφάνιση σφάλματος και απόκρυψης της πραγματικής εικόνας. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛ.ΛΟ.Π.), η εύλογη αξία χαρακτηρίζεται ως η αξιόπιστη και ακριβής τιμή αγοράς των χρηματοοικονομικών στοιχείων. Όταν ο υπολογισμός της εν λόγω τιμής δεν μπορεί να προκύψει για διάφορους λόγους τότε λαμβάνεται υπ' όψη η αξία αγοράς πανομοιότυπων στοιχείων με αυτά που θέλουμε να προσδιορίσουμε στην εύλογη αξία. Τέλος, όταν ο υπολογισμός της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών στοιχείων δεν βασίζεται σε αξιόπιστη αγορά, τότε η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ειδικές παραδεκτές τεχνικές έτσι ώστε να προσδιοριστεί η εν λόγω αξία και να παρουσιαστεί η πραγματική εικόνα των αναφερθέντων στοιχείων.

#### Συμψηφισμός Λογιστικών Αξιών σε περίπτωση Ενοποίησης

Σε περίπτωση ενοποίησης δυο ή περισσότερων οντοτήτων (μητρική – θυγατρικές) και κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις επιταγές του νόμου 4308/2014 (ΕΛ.ΛΟ.Π.), τότε για την σύνταξη του ισολογισμού θα πρέπει να ληφθεί υπ' όψη το εξής. Ο συμψηφισμός της λογιστικής αξίας που αφορούν τα δικαιώματα της μητρικής οντότητας στο εταιρικό κεφάλαιο των θυγατρικών οντοτήτων και της κατ' αναλογία λογιστικής αξίας που αντιστοιχεί στην καθαρή θέση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της κάθε θυγατρικής οντότητας ξεχωριστά. Ο εν λόγω συμψηφισμός πρέπει να διενεργηθεί με βάση τις λογιστικές αξίες κατά την ημερομηνία που οι θυγατρικές οντότητες εντάχθηκαν για πρώτη φορά στην ενοποίηση (κατ' εξαίρεση δεν ισχύει αυτό για τις μετοχές που βρίσκονται στο κεφάλαιο της μητρικής οντότητας και η κατοχή τους αφορούν την μητρική οντότητα ή άλλη οντότητα που περιλαμβάνεται ήδη στην ενοποίηση και ως εκ τούτου αυτές αντιμετωπίζονται ως ίδιες μετοχές). Ως αποτέλεσμα του συμψηφισμού αυτού είναι να προκύψει μια τυχόν διαφορά και η οποία εξαλείφεται μέσω της κατανομής αυτής στα στοιχεία εκείνα του ισολογισμού για τα οποία υπολογίζεται διαφοροποίηση ανάμεσα στην εύλογη και τη λογιστική αξία. Η εν λόγω κατανομή θα πρέπει να λαμβάνει υπ' όψη το



ποσοστό συμμετοχής της μητρικής στη θυγατρική οντότητα. Η περίπτωση αυτή δεν αναφέρεται στις διατάξεις των ΕΛ.ΛΟ.Π. και η εφαρμογή της προτείνεται μέσω των Δ.Λ.Π.. Παρόλα αυτά, η εν λόγω αντιμετώπιση των διαφορών αυτών αποτελεί έναν εύλογο χειρισμό και κατ' επέκταση εφαρμόζεται από τις οντότητες, οι οποίες συμμορφώνονται με το Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

#### Δικαιώματα που δεν ασκούν Έλεγχο ή Μη Ελεγχόμενες Συμμετοχές

Σε περίπτωση ενοποίησης δυο ή περισσότερων οντοτήτων (μητρική – θυγατρικές) και κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις επιταγές του νόμου 4308/2014 (ΕΛ.ΛΟ.Π.), τότε για την σύνταξη του ισολογισμού θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το εξής. Οι μετοχές που ανήκουν σε θυγατρικές οντότητες που ενσωματώνονται σε όμιλο που καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά κατέχονται από πρόσωπα τρίτα προς τον όμιλο τότε το ποσό που προκύπτει από αυτές εμφανίζεται στην καθαρή θέση σε ξεχωριστό σημείο με την μορφή δικαιωμάτων, τα οποία δεν ασκούν έλεγχο (διαφορετικά καλούνται μη ελεγχόμενες συμμετοχές). Η διαφορά που εμφανίζεται ανάμεσα στα ΕΛ.ΛΟ.Π. και τα Δ.Λ.Π. έγκειται στο γεγονός ότι στα ΕΛ.ΛΟ.Π. δεν γίνεται καμία αναφορά για το εάν τα εν λόγω δικαιώματα, τα οποία δεν ασκούν έλεγχο θα συμπεριλάβουν στην αξία τους την κατ' αναλογία υπεραξία απόκτησης τους (μέθοδος ολικής ενοποίησης με ολική αναγνώριση υπεραξίας απόκτησης) ή την κατ' αναλογία εύλογη αξία του Ενεργητικού της θυγατρικής οντότητας. Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., η οντότητα μπορεί να κινηθεί όπως επιθυμεί.

Παράδειγμα: Οντότητα αποκτάει το 90% του μετοχικού κεφαλαίου άλλης οντότητας έναντι του ποσού των 130.000 € και το οποίο αντιστοιχεί σε 5.400 μετοχές.

- Προσδιορισμός της αξίας, συμπεριλαμβανομένου της κατ' αναλογία υπεραξίας απόκτησης:

Κόστος απόκτησης του 90% του μετοχικού κεφαλαίου: 130.000

Εύλογη αξία 100% του μετοχικού κεφαλαίου:  $130.00 / 90\% = 144.444,44$

Αξία δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο:  $144.444,44 * 10\% = 14.444,44$

- Προσδιορισμός της αξίας, συμπεριλαμβανομένου της κατ' αναλογία εύλογης αξίας του Ενεργητικού της θυγατρικής οντότητας:

Ίδια κεφάλαια 75.000 + Διάφορα αποθεματικά 45.000 + Διαφορά ενοποίησης 9.500 =  
Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής οντότητας 129.500

Αναλογία δικαιωμάτων, τα οποία δεν ασκούν έλεγχο:  $129.500 * 10\% = 12.950$

#### Απαλλαγή από Κατάρτιση Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (Ανάμεσα σε Μητρική και Θυγατρικές Οντότητες)

Σύμφωνα με την Παράγραφο 6 του Δ.Λ.Π. 27, η μητρική οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπ' όψη της τα στοιχεία των θυγατρικών αυτής οντοτήτων. Εξαιρέσεις αποτελούν η περίπτωση όπου η θυγατρική οντότητα χαρακτηρίζεται ως τέτοια για περιορισμένο χρονικό διάστημα καθώς αποβλέπεται σε μεταγενέστερη διάθεση και η περίπτωση όπου η θυγατρική οντότητα δεν έχει τη δυνατότητα εξαγωγής συναλλάγματος για μακροπρόθεσμο χρονικό διάστημα. Στις περιπτώσεις αυτές, η μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την ένταξη των στοιχείων των εν λόγω οντοτήτων στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με το άρθρο 33 των ΕΛ.ΛΟ.Π., η μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την ένταξη των στοιχείων των θυγατρικών οντοτήτων στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις κατά τις περιπτώσεις όπου οι θυγατρικές οντότητες δεν χαρακτηρίζονται ως σημαντικές (χωρίς να ξεκαθαρίζεται επακριβώς ο τρόπος προσδιορισμού της σημαντικότητας μιας οντότητας) ή όταν οι ίδιες κρατούνται με σκοπό τη μεταγενέστερη διάθεση τους ή όταν παρουσιάζεται υψηλό κόστος και μεγάλο χρονικό διάστημα για τη συγκέντρωση των απαραίτητων πληροφοριών με σκοπό τη σύνταξη των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή τέλος όταν η μητρική οντότητα δεν μπορεί να ασκήσει για διάφορους λόγους σημαντική επίδραση σε αυτές.

#### Καταχώρηση Επένδυσης ανάμεσα σε Μητρική και Συγγενείς Οντότητες

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 28, σε περίπτωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανάμεσα σε μια μητρική οντότητα και σε συγγενείς οντότητες (ασκείται σημαντική επίδραση σε αυτές και όχι απόλυτος έλεγχος σε αυτές) τότε οι εν λόγω επενδύσεις παρουσιάζονται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή τη μέθοδο του κόστους. Με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση σε συγγενή οντότητα πρέπει να καταχωρηθεί στην τιμή κτήσης, η οποία μεταγενέστερα θα μεταβληθεί σε σχέση με τα αντίστοιχα ποσά που αφορούν κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν μετά τη χρονική στιγμή της εξαγοράς της εκάστοτε οντότητας. Η αξία που σχετίζεται με την επένδυση μειώνεται μέσω των αποτελεσμάτων της χρήσης όταν διενεργείται διανομή κερδών. Επιπροσθέτως, το λογιστικό υπόλοιπο της

επένδυσης μπορεί να μεταβληθεί και από τυχόν αλλαγές ως προς τα ίδια συμφέροντα που κατέχει η μητρική για την εκάστοτε συγγενή οντότητα. Με βάση τη μέθοδο του κόστους, η επένδυση σε συγγενή οντότητα πρέπει να καταχωρηθεί στην τιμή κόστους. Τυχόν κέρδη που σχετίζονται με τη σχέση ανάμεσα σε μητρική και συγγενή οντότητα λαμβάνονται ως έσοδα στα βιβλία του αγοραστή. Αντίθετα, η διανομή κερδών που δεν σχετίζονται με την εξαγορά χαρακτηρίζονται ως αποπληρωμή της επένδυσης. Οι επενδύσεις σε συγγενείς οντότητες πρέπει να εμφανίζονται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Ωστόσο, όταν η συγγενής οντότητα κρατείται για περιορισμένο χρονικό διάστημα καθώς αποβλέπεται η μεταγενέστερη διάθεση της ή όταν δεν έχει τη δυνατότητα εξαγωγής συναλλάγματος για μακροπρόθεσμο χρονικό διάστημα ή όταν δεν ασκείται πλέον σημαντική επίδραση από τη μητρική στη συγγενή οντότητα ή όταν απαγορεύεται η μετακίνηση χρηματικών πόρων από αυτήν τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους. Σύμφωνα με το άρθρο 35 των ΕΛ.ΛΟ.Π., οι επενδύσεις σε συγγενείς οντότητες πρέπει να καταχωρούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης, όπως αυτή εμφανίζεται στα Δ.Λ.Π.. Ωστόσο, δεν γίνεται καμία αναφορά στην εφαρμογή της μεθόδου του κόστους, χωρίς να διαπιστώνεται εάν η χρησιμοποίηση της μεθόδου αυτής παύει να ισχύει.

#### Καταχώρηση Επένδυσης ανάμεσα σε Μητρική Οντότητα και συμμετοχή αυτής σε Κοινοπραξία

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 31, σε περίπτωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων λόγω ύπαρξης κοινοπραξίας τότε οι εν λόγω επενδύσεις παρουσιάζονται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης. Με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης, κάθε είδους συμφέρον που προκύπτει καταχωρείται στη τιμή κόστους και το τυχόν υπόλοιπο που μπορεί να προκύψει καταχωρείται διαμορφώνεται ανάλογα με το μερίδιο συμμετοχής του εκάστοτε μέρους στην κοινοπραξία. Με βάση τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης, το εκάστοτε μέρος που συμμετέχει στην κοινοπραξία προσθέτει στις χρηματοοικονομικές του καταστάσεις τα ποσά εκείνα που αναλογούν στο μερίδιο συμμετοχής του. Σύμφωνα με το άρθρο 35 των ΕΛ.ΛΟ.Π., οι επενδύσεις που σχετίζονται με κοινοπραξίες πρέπει να καταχωρούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης, όπως αυτή εμφανίζεται στα Δ.Λ.Π.. Ωστόσο, δεν γίνεται καμία αναφορά στην εφαρμογή της μεθόδου της αναλογικής ενοποίησης σε περιπτώσεις κοινοπραξιών (ενώ παράλληλα οδηγείται σταδιακά σε πλήρη εξαφάνιση και τροποποίηση αυτής). Η περίπτωση που τίθεται σε εφαρμογή η εν λόγω μέθοδος σχετίζεται με την ενοποίηση των κοινών δραστηριοτήτων.

## Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων και Ομίλων για Σκοπούς Ενοποίησης

Αρχικά, για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων απαιτείται ο διαχωρισμός των οντοτήτων (μητρική και θυγατρικές οντότητες) σε μια από τις τρεις κατηγορίες ομίλων (μικροί, μεσαίοι, μεγάλοι). Τα κριτήρια διαχωρισμού σχετίζονται με το σύνολο του Ενεργητικού, τον κύκλο εργασιών και τον μέσο όρο απασχολουμένων. Όσον αφορά τα ποσά των πρώτων δυο κριτηρίων, αυτά πρέπει να λάβουν υπ' όψη τους τις αφαιρέσεις συμψηφισμών και απαλοιφών που απαιτούνται από τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της ολικής ενοποίησης και που σχετίζονται με τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Σε περίπτωση που δεν ληφθούν υπ' όψη οι εν λόγω συμψηφισμοί και απαλοιφές τότε δεν υπάρχει σαφής ερμηνεία για τον τρόπο υπολογισμού των αντίστοιχων κριτηρίων, με επικρατέστερη άποψη να είναι αυτή σύμφωνα με την οποία πρέπει να αθροιστούν τα ποσά όλων των εμπλεκόμενων οντοτήτων όπως εμφανίζονται στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εκάστοτε οντότητας (μητρικής και θυγατρικών). Η μέθοδος αυτή δεν αναφέρεται ρητά στο Ν.4308/2014 περί ΕΛ.ΛΟ.Π., παρόλα αυτά υιοθετείται από τις επιταγές των Δ.Λ.Π..

## Μισθώσεις

Όσον αφορά τις μισθώσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 και το άρθρο 18 του Ν.4308/2014 «Περί ΕΛ.ΛΟ.Π.», οι βασικές κατηγορίες των μισθώσεων σχετίζονται με τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις. Σε κάθε περίπτωση το άρθρο 18 του Ν.4308/2014 «Περί ΕΛ.ΛΟ.Π.» ακολουθεί τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 17. Πιο συγκεκριμένα, στις λειτουργικές μισθώσεις, τα μισθώματα εμφανίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα του εκμισθωτή, ενώ αντίθετα ως έξοδα στα αποτελέσματα του μισθωτή. Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις απαιτούν πιο σύνθετη διεργασία καθώς οι ίδιες χαρακτηρίζονται ως δάνειο και ως αποτέλεσμα το μίσθωμα διακρίνεται σε χρεολύσιο με σκοπό την μείωση της υποχρέωσης του δανείου και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο για τον εκμισθωτή και ως χρηματοοικονομικό έξοδο για τον μισθωτή. Σε περίπτωση επαναμίσθωσης, η διαδικασία αυτή λειτουργεί με τη μορφή δανείου με εγγύηση.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) είναι σε θέση να τελειοποιήσει ένα νέο διεθνές λογιστικό πρότυπο σχετικά με τις μισθώσεις, το οποίο υπολογίζεται να εκδοθεί πριν από τη λήξη του έτους 2015. Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να δώσει μια σαφής ερμηνεία των μισθώσεων και παράλληλα να διακρίνει την ύπαρξη μίσθωσης με αυτήν της υπηρεσίας. Με άλλα λόγια, το πρότυπο αυτό πρόκειται να

παρέχει έναν ακριβή ορισμό της μίσθωσης και τα κατάλληλα κριτήρια για την αξιολόγηση του εάν μια σύμβαση είναι ή περιέχει μίσθωση (σε περίπτωση που συμβαίνει αυτό τότε ο μισθωτής αναγνωρίζει τα στοιχεία του Ενεργητικού και του Παθητικού που έχουν άμεση σχέση με τη μίσθωση στον Ισολογισμό του). Οι μισθώσεις διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό από τις υπηρεσίες (συμβάσεις παροχής υπηρεσιών). Αυτό συμβαίνει επειδή στις μισθώσεις ο μισθωτής (πελάτης) αποκτά τον έλεγχο (δικαίωμα χρήσης) ενός στοιχείου για περιορισμένο χρονικό διάστημα, ενώ στις υπηρεσίες, ο εκμισθωτής (πάροχος) είναι αυτός που ελέγχει το στοιχείο ακόμη και αν αυτό βρίσκεται στις εγκαταστάσεις του μισθωτή (πελάτη). Η διάκριση ανάμεσα στη μίσθωση και την υπηρεσία μπορεί να αξιολογηθεί εύκολα και γρήγορα, ωστόσο σε ορισμένες περιπτώσεις η εν λόγω διάκριση πραγματοποιείται χάρη στην ύπαρξη δικαστικής απόφασης. Σε κάθε περίπτωση τα ποσά των μισθώσεων εμφανίζονται στον Ισολογισμό, ενώ δεν συμβαίνει το ίδιο με τα ποσά που σχετίζονται με τις υπηρεσίες. Πολλές φορές, οι συμβάσεις περιλαμβάνουν τόσο στοιχεία μίσθωσης όσο και στοιχεία παροχής υπηρεσιών (π.χ. μίσθωση αυτοκινήτου με υπηρεσίες συντήρησης ή μίσθωση κτιρίου με υπηρεσίες ασφάλειας και καθαριότητας). Με βάση τα παραπάνω, ο μισθωτής πρέπει να διακρίνει τα ποσά που αφορούν μίσθωση και τα ποσά που αφορούν υπηρεσία. Η μοναδική περίπτωση, στην οποία επιτρέπεται η αναγραφή των ποσών και των δυο κατηγοριών είναι όταν τα ποσά των υπηρεσιών χαρακτηρίζονται ως μικρής σημασίας σε σχέση με τα ποσά των μισθώσεων.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως γίνεται προφανές, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛ.ΛΟ.Π.) αποτελούν έναν καινούργιο νόμο, ο οποίος επιφέρει σημαντικές αλλαγές στις επιχειρήσεις και τη λειτουργία αυτών. Με την εφαρμογή του Ν. 4308/2014, οι οντότητες τείνουν να συμμορφώνονται με τις διεθνείς επιταγές, παραμερίζοντας τις απαρχαιωμένες διατάξεις και διαδικασίες που ορίζονταν με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Παρόλα αυτά, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αντιτίθεται μέχρι ενός βαθμού και με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αποσκοπώντας με αυτό στην καλύτερη διεργασία και εφαρμογή του αναφερθέντος νόμου εντός της ελληνικής επικράτειας. Σε κάθε περίπτωση, οι οντότητες χρειάζεται να καταβάλουν μεγάλη προσπάθεια ώστε να τροποποιήσουν την ήδη υπάρχουσα λειτουργία τους, ωστόσο η εναρμόνιση με τις καινούργιες διατάξεις θα έχει ως σκοπό την ευκολότερη και ταχύτερη συμμόρφωση με τις τρέχουσες ανάγκες και απαιτήσεις. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι τυχόν τροποποιήσεις και βελτιώσεις του νόμου πρέπει να θεωρούνται δεδομένες καθώς οι οντότητες δεν έχουν καταρτίσει ακόμη τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η εφαρμογή των οποίων στην πράξη ενδέχεται να προκαλέσει προβλήματα και ως εκ τούτου να προκύψουν μεταβολές. Καταλήγοντας, λοιπόν, οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα εφαρμογής εκσυγχρονισμένων και αξιόπιστων μεθόδων και αρχών έτσι ώστε να καταρτίζουν και να παρουσιάζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με όσο το δυνατόν καλύτερη και ακριβή μορφή.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Συγγράμματα:**

- Παπαδέας Π., (2013), Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση: Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαδέας Π.(Ιδιωτικές εκδόσεις)
- Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη
- Κοντάκος Α., (2006), Γενική Λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις «ΕΛΛΗΝ»
- Γεωργίου Α., (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις «ΣΑΚΟΥΛΛΑ»
- Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

### **Δικτυακοί Τόποι:**

- <https://el.wikipedia.org/wiki/GR>
- <http://www.taxheaven.gr>
- <http://www.ellop.gr>
- <http://www.ifrs.org>

### **Νόμοι και ΠΟΛ:**

- Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»
- ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των Ελ.Λο.Π.»
- ΠΟΛ. 1024/21.1.2015 «Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των Ελ.Λο.Π.»
- Νόμος 4110/2013 «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις»

### **Ηλεκτρονικά Περιοδικά:**

- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2014/12/elpmagazine.pdf>

- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/1/elpmagazine.pdf>
- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/2/elpmagazine.pdf>
- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/3/elpmagazine.pdf>
- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/6/elpmagazine.pdf>