

**Τ.Ε.Ι. ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ-ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ**

**Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Συγκριτική  
Αξιολόγησή τους με το Εθνικό Γενικό Λογιστικό  
Σχέδιο και η εφαρμογή τους στην Ελλάδα**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Φοιτητής: **Μπανιάς Απόστολος** Α.Μ: 14463

Επιβλέπων Καθηγητής: **Ντόβας Δημήτριος**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Με αφορμή την συμπλήρωση του ακαδημαϊκού κύκλου σπουδών μου στο Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων στο Μεσολόγγι (πρώην Τμήμα Εφαρμογών Πληροφορικής στην Διοίκηση και στην Οικονομία του Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου), της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του Τ.Ε.Ι. Δυτικής Ελλάδος, όπως επίσης και το πέρας της πρακτικής μου άσκησης σε ιδιωτική λογιστική επιχείρηση, κύρια προτεραιότητα αποτέλεσε η επιλογή θέματος της πτυχιακής μου εργασίας.

Βασικό ερέθισμα για την επιλογή των εν λόγω θέματος, αποτέλεσε το ενδιαφέρον μου να αναλύσω τον Νέο Νόμο που ψηφίστηκε σχετικά με τα λογιστικά πρότυπα στην Ελλάδα και πιο συγκεκριμένα να ερευνήσω τις ομοιότητες και τις διαφορές του Νόμου αυτού σε σχέση με το προηγούμενο καθεστώς.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον καθηγητή μου κύριο Ντόβα Δημήτριο για την πολύτιμη συνεργασία και υποστήριξή του καθώς και τον κύριο Μπανιά Ηλία, Οικονομικό Επιθεωρητή με μεγάλη εμπειρία στο χώρο, για τις πολύτιμες συμβουλές που μου έδωσε.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο σκοπός της εργασίας είναι η παρουσίαση του νέου νόμου των ΕΛΠ 4308/14 και οι διαφορές και ομοιότητες με το προηγούμενο καθεστώς. Είναι ένας νόμος που ισχύει από 1/1/2015 και στον οποίο για πρώτη φορά ενοποιούνται οι φορολογικές και λογιστικές διατάξεις.

Για την εκπόνηση της εργασίας πραγματοποιήθηκε δευτερογενής έρευνα η οποία διεξάγεται με συγκέντρωση και αξιολόγηση στοιχείων από επιστημονικά βιβλία, επιστημονικά άρθρα και κρατικές υπηρεσίες.

Γίνονται αναφορές στους νόμους που καταργήθηκαν και παρουσιάζονται σε γενικές γραμμές οι νέες διατάξεις. Επισημαίνονται ιδιαίτερα οι καινοτομίες του νέου νόμου.

Ειδικότερα γίνεται αναφορά στις νέες ορολογίες που εισάγονται από το νόμο, γίνεται αντιστοιχία αυτών με τις παλαιές διατάξεις, τόσο τις φορολογικές όσο και τις λογιστικές, καθώς επίσης και ποιοι δεν υποχρεώνονται στη τήρηση του νέου νόμου.

Επιπλέον πραγματοποιείται αναφορά στα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του νέου νόμου και επισημαίνεται η σχέση των ΕΛΠ με τα ΔΛΠ.

Επιπρόσθετα, γίνεται ανάλυση των οντοτήτων ανάλογα με το μέγεθος σε τέσσερις κατηγορίες και δίδονται παραδείγματα, όπως και ο τρόπος τήρησης των αρχείων (Βιβλίων).

Πραγματοποιείται εστίαση στο τι άλλαξε και τι δεν άλλαξε με την εφαρμογή των ΕΛΠ και το ΕΓΛΣ, διαφορές με το ΕΓΛΣ, το νέο λογιστικό σχέδιο και αντιστοίχιση του λογιστικού σχεδίου των ΕΛΠ με το ΕΓΣΛ, και με μικρή αναφορά στο πρώτο έτος εφαρμογής τους, αφού πλέον παρήλθε και δεν θα αντιμετωπιστεί άλλη φορά.

Επίσης παρουσιάζονται και αναλύονται οι οικονομικές καταστάσεις και αναλύονται οι δυο βασικές έννοιες, η Επιμέτρηση και η Εύλογη Αξία.

Δίδονται δυο εφαρμογές με συμπλήρωση των οικονομικών πινάκων και με ολοκληρωμένη εφαρμογή μιας πολύ μικρής επιχείρησης με απλογραφικά βιβλία.

Παράλληλα, με ένα πανόραμα (α/α 1-108) απαριθμήθηκαν όλες τις διαφορές του νέου νόμου με τους παλαιούς νόμους και παρουσιάζεται και μια αρνητική φωνή στην εισαγωγή των ΕΛΠ.

Τέλος, έγινε προσπάθεια η εργασία να έχει μια πιο πρακτική πλευρά έτσι ώστε να είναι πιο αποτελεσματική.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

• Εισαγωγή.....	7
• Κεφάλαιο Α: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	
• 1. Γενικά.....	11
• 2. Τι περιέχει ο νέος νόμος σε γενικές γραμμές.....	11
• 3. Νόμοι που καταργήθηκαν.....	13
• 4. Νέες λέξεις και ορολογίες που εισάγονται με τα ΕΛΠ.....	14
• 5. Ισοδύναμοι χρησιμοποιούμενοι ορισμοί στα ΕΛΠ με τον ΚΒΣ.....	14
• 6. Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα των ΕΛΠ.....	15
• 7. Η σχέση των ΕΛΠ με τα Δ.Λ.Π. (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα).....	18
• 8. Ο διαχωρισμός των επιχειρήσεων (οντοτήτων) με βάση το μέγεθος σε 4 κατηγορίες .....	19
• 9. Ποιοι δεν εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. ....	23
• 10. Τι Αλλάζουν με την εφαρμογή των ΕΛΠ και τι Δεν αλλάζουν σε σχέση με το ΕΓΛΣ .....	25
• 11. Η πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ .....	26
• 12. Ο τρόπος τήρησης γενικά των λογιστικών αρχείων με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- Γενικές έννοιες, διαφορές με ΕΓΛΣ.....	28
• 13. Τρόπος τήρησης αναλυτικά των βιβλίων (αρχείων) με τα ΕΛΠ.....	34
• 14. Το λογιστικό σχέδιο στα διπλογραφικά βιβλία με τα ΕΛΠ.....	39
• 15. Λογιστική Οργάνωση στα Πλαίσια των Ε.Λ.Π. ....	42
• 16. Πίνακας Συσχέτισης των λογαριασμών των με το ΕΓΛΣ .....	47

- 17. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικό Σχέδιο με βάση ΕΛΠ .....58
- 18. Οι νέες έννοιες, Επιμέτρηση (αποτίμηση) και η Εύλογη Αξία των Ε.Λ.Π .....64
- Κεφάλαιο Β. Εφαρμογές .....67
- Κεφάλαιο Γ. Το πανόραμα των αλλαγών Ε.Λ.Π. με Ε.Γ.Λ.Σ. & Κ.Φ.Α.Σ/ΚΒΣ, Ομοιότητες – Διαφορές .....80
- Κεφάλαιο Δ. Μια αντίθετη φωνή στην κατάργηση του ΕΓΛΣ .....98
- Κεφάλαιο Ε. Συμπεράσματα .....103
- Κεφάλαιο ΣΤ. Βιβλιογραφία .....108
- Παραρτήματα
  - Παράρτημα Ι. Υποδείγματα Οικονομικών Καταστάσεων .....111
  - Παράρτημα ΙΙ. Πίνακας Ερμηνείας Συντομευμένων όρων.....115

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο νέος νόμος των **Ε.Λ.Π.** ήταν ο αναγκαίος σταθμός ενός μακρύ ταξιδιού που επιταχύνθηκε από την επελθούσα κρίση στη χώρα μας, ενώ τα προβλήματα που επέλυσε ο νέος νόμος χρόνιζαν για πολλά χρόνια. Στην αρχή ήταν ο **Κ.Φ.Σ**<sup>1</sup>. (Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων), αλλά στη συνέχεια, κυρίως ο **Κ.Β.Σ.** (Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων, ΠΔ 186/92), που ταλαιπώρησαν χιλιάδες επιχειρήσεις και λογιστές για ολόκληρες δεκαετίες. Όταν το 2010 η Ελλάδα υπέγραψε το Μνημόνιο, οι δανειστές αντιλήφθηκαν ότι η Ελλάδα είχε δημιουργήσει λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων που ήταν μοναδικοί παγκοσμίως (μάλιστα δε μερικοί υπηρεσιακοί παράγοντες το διατυμπάνιζαν κιόλας), που εμπόδιζαν την λειτουργία της οικονομίας και γενικότερα της επιχειρηματικότητας.

Κάτω από αυτές τις συνθήκες το ελληνικό κράτος ανέλαβε την υποχρέωση κατάργησης του **ΚΒΣ** και στις 27/4/2011 συστήθηκε επιτροπή η οποία τον Οκτώβριο του ίδιου έτους παρέδωσε πόρισμα (το οποίο δεν δόθηκε στην δημοσιότητα) και κατέληγε ότι με μικρές διορθώσεις ο ΚΒΣ ήταν απολύτως χρήσιμος και χρειαζόταν απλά ένα φρεσκάρισμα.

Μετά από διαπραγματεύσεις με τους ξένους δανειστές ψηφίστηκε τρίτος νόμος κατά σειρά, (ΚΦΣ, ΚΒΣ), ο **Κ.Φ.Α.Σ.** ( Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Ν.4093/2012 ) ο οποίος ευτυχώς ίσχυσε για δύο έτη, ήτοι από 1/1/2013 μέχρι 31/12/14.

Ο **ΚΦΑΣ** ήταν στην ουσία μία "*light version*" του ΚΒΣ, δεν έγινε αποδεκτός από την "Τρόικα", πλην όμως αποδείχθηκε μια προσωρινή λύση, καθώς στο τελευταίο άρθρο 14 ο ίδιος νόμος προέβλεπε και την αυτοκαταστροφή του, με τρία από τα βασικότερα άρθρα να παύουν να ισχύουν σε έναν χρόνο, ενώ το ίδιο άρθρο προέβλεπε τη νομοθετική υποχρέωση σύστασης επιτροπής απλοποίησης του ΚΦΑΣ (στην ουσία δηλαδή επέμεναν για την πλήρη κατάργηση). Έτσι στις 13/5/2013 συστάθηκε ομάδα εργασίας η οποία, κάνοντας ένα βήμα εμπρός, παρέδωσε ως

---

<sup>1</sup> Όταν δημοσιεύθηκε ο Κ.Φ.Σ. το έτος 1977, ο χρόνος ενημέρωσης των απλογραφικών βιβλίων ήταν σε 6 ημέρες και των διπλογραφικών σε 3 ημέρες, αλλά οι εγγραφές όπως των εισπράξεων, πληρωμών στα ημερολόγια κλπ αυθημερόν! (τότε βέβαια ακόμη δεν υπήρχε μηχανογράφηση, η μεγάλη ανάπτυξη της πληροφορικής και των υπολογιστών έγινε από τα τέλη της δεκαετίας του 1980 και εντεύθεν).

πόρισμα το σχέδιο νόμου στα τέλη του ίδιου χρόνου ο οποίος στη συνέχεια ψηφίστηκε στις 24/11/2014 και έλαβε ΦΕΚ Α΄ 251.

Ο **ΚΒΣ** ήταν ανέκαθεν συνυφασμένος με την έννοια της θεώρησης βιβλίων και στοιχείων αν και πρέπει να υποθεί ότι τα τελευταία χρόνια είχαν γίνει κάποια μικρά βήματα προόδου, όπως πχ με την σήμανση των φορολογικών στοιχείων πώλησης, θεώρηση Μηνιαίας Κατάστασης αντί του Βιβλίου Εσόδων- Εξόδων κλπ.

Έτσι λοιπόν από τη μια μεριά οι πιέσεις της ΤΡΟΙΚΑ και από την άλλη, η αδήριτη ανάγκη για να εισάγει η χώρα μας τις διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ (νέα λογιστική οδηγία) της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έφεραν στη Βουλή το 2014 το νομοσχέδιο για τα ΕΛΠ, ενώ είχε ήδη κυκλοφορήσει προσχέδιό του και είχε δοθεί για διαβούλευση στους φορείς εντός του 2013.

Ο νόμος για τα **ΕΛΠ** οριστικοποίησε μία και καλή την κατάργηση της φυσικής θεώρησης των βιβλίων και στοιχείων, (σφράγισμα και διάτρηση Η Ελλάδα ήταν η μοναδική ευρωπαϊκή χώρα που είχε νομοθετήσει τέτοια διάταξη για θεώρηση βιβλίων και στοιχείων), καθώς πλέον πουθενά στον νέο νόμο δεν προβλέπεται, ενώ ταυτόχρονα καταργήθηκαν όλες οι διατάξεις και οι σχετικές εγκύκλιοι του ΚΦΑΣ/ΚΒΣ (άρθρο 38) για να μην ανατρέχουμε σε ένα πέλαγος χιλιάδων συσσωρευμένων οδηγιών. Παρέμειναν μόνο 11 από τις αποφάσεις του ΚΒΣ, γιατί κρίθηκε ότι ήταν απαραίτητες, γιατί ρύθμιζαν επί μέρους θέματα, όπως τη διάθεση πετρελαίου θέρμανσης, συναλλαγές επιχειρήσεων Καζίνο κλπ. Υπήρχε στο παρελθόν μια ``βιομηχανία`` έκδοσης κάθε χρόνο πολλών δεκάδων οδηγιών. Οι γενιές των λογιστών της δεκαετίας '99 και '00 ωστόσο θα μπορούν εφεξής πλέον να θαυμάζουν τις διατηρητικές μηχανές θεώρησης που υπήρχαν στα τμήματα ΚΒΣ των Δ.Ο.Υ., στο «μουσείο φορολογικής ιστορίας». Εξάλλου και με την διάρθρωση των Δ.Ο.Υ. δεν υφίσταται πλέον το Τμήμα του ΚΒΣ, αλλά ενσωματώθηκε με άλλα τμήματα και αφού επήλθε μεγάλη συρρίκνωση του αντικειμένου εργασιών του.

Για να γίνει αντιληπτή η κατάσταση που επικρατούσε παλαιότερα ενδεικτικά αναφέρεται, ότι στις αρχές της δεκαετίας του 2000 σε μεγάλες Δ.Ο.Υ. της χώρας, που είχαν πολλούς φορολογούμενους, πήγαιναν από το πρωί στις 03:00 για να πάρουν σειρά προτεραιότητας για να μπορέσουν να θεωρήσουν βιβλία, Τιμολόγια – Δελτίο Αποστολής, Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή ακόμη και ρολό ταμειακών μηχανών κλπ. Πολύ αργότερα εγκαταστάθηκαν οι νέες μηχανές με φορολογική μνήμη (ΦΤΜ) για τις οποίες δεν χρειαζόνταν πλέον θεώρηση τα ρολά. Μέχρι

31/12/14 όλες οι επιχειρήσεις και οι επαγγελματίες ήταν υποχρεωμένοι να ακολουθούν τους λεπτομερέστατους κανόνες του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), διατάξεων του Ν 2190/1920, του 3150/1955 για τις ΕΠΕ), έναν προς ένα και όλους μαζί ταυτόχρονα, ακόμα και όταν υπήρχαν αντιφάσεις. Επιπλέον εκδίδονταν κάθε χρόνο εκατοντάδες ερμηνευτικές εγκύκλιοι, αποφάσεις, Α.Υ.Ο., ΠΟΛ που συχνά καθόριζαν ειδικές οδηγίες που αφορούσαν και την λογιστική λειτουργία, εισάγοντας κανόνες ή ακόμα και λογιστικές εγγραφές και μάλιστα πολλές φορές έρχονταν σε αντίθεση με το νόμο που ερμήνευαν. Ο νέος νόμος λοιπόν αποτελεί σε μεγάλο βαθμό ένα κείμενο αρχών, που μεταθέτει την ευθύνη της ορθής λογιστικής τήρησης στους πραγματικούς ιδιοκτήτες τις επιχειρήσεις και στους επαγγελματίες. Τα **Ε.Λ.Π.** ορίζουν ότι *"Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου"*. Έχουμε την καθιέρωση ενός διαφορετικού «μοντέλου» λογιστικού σχεδίου λογαριασμών με τον τίτλο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» για τον ιδιωτικό τομέα. Επισημαίνεται ότι για το **Δημόσιο Τομέα** με το άρθρο 156 του Ν. 4270/2014, θεσπίστηκε ένα ιδιαίτερο Γενικού Λογιστικού Σχεδίου Γενικής Κυβέρνησης.

Ο νέος νόμος αντιμετωπίζει δύο αντικείμενα:

- α) Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων (άρθρα 3-15). Δηλαδή τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως ο Κ.Β.Σ. –Κ.Φ.Α.Σ.
- β) Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16-36). Δηλαδή τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως το **Ε.Γ.Λ.Σ.** και οι σχετικές διατάξεις Κ.Ν. 2190/1920.

Ήδη ο νέος νόμος εφαρμόζεται πλέον για τρίτο έτος φέτος (2017), δημοσιεύθηκαν ήδη οικονομικές καταστάσεις για δυο έτη σύμφωνα με τα νέα υποδείγματα των **ΕΛΠ**, (με 31/12/15 και 31/12/16), ξεπεράστηκαν τα προβλήματα προσαρμογής κατά το πρώτο έτος εφαρμογής, αφού ο νόμος όριζε με το ειδικό άρθρο 37, τον τρόπο με τον οποίο θα γίνονταν η πρώτη εφαρμογή του, καθώς και με αναλυτικές οδηγίες για το πως δηλαδή θα γίνονταν η "μετάπτωση" από το παλαιό σύστημα στο νέο και για τη σύνταξη και δημοσίευση των νέων υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων και έχει και παράρτημα με αντιστοίχιση των λογαριασμών.



Περαιτέρω δε, για την εύρυθμη αφομοίωση του νέου νόμου από τον εν γένει λογιστικό κόσμο της χώρας, εκδόθηκαν, η ΠΟΛ.1003/31-12-14 βασική ερμηνευτική του νόμου, η σχετική Λογιστική Οδηγία από την ΕΛΤΕ<sup>2</sup> του Οκτ. 2015 (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων), καθώς επίσης και οι εκδιδόμενες Γνωματεύσεις του Σ.ΛΟ.Τ, ( Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης), οι οποίες και συνέβαλαν στην επίλυση διαφόρων προβλημάτων που δημιουργήθηκαν στην πράξη, ύστερα από σχετικά ερωτήματα των ενδιαφερομένων, στην τελευταία περίπτωση του ΣΛΟΤ.

Επίσης με την υπ αριθ. πρωτ.: 2/93422/0004/5.12.2014 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, έχει συσταθεί Διαρκής Επιτροπή για την υποστήριξη της εφαρμογής και την αξιολόγηση νόμου, η οποία επεξεργάζονταν προτάσεις για τη βελτίωση και την άμεση προσαρμογή του νέου νόμου στις εξελίξεις, στους ευρωπαϊκούς λογιστικούς κανόνες και στη διεθνή πρακτική, καθώς και τη λειτουργική διασύνδεσή του με το φορολογικό και λοιπό θεσμικό πλαίσιο της χώρας μας.

Τέλος, σημαντικές αλλαγές στη νομοθεσία των **Ε.Λ.Π.** επέφεραν οι ΠΟΛ.1024/21-1-15 και ειδικά η ΠΟΛ. 1261/3-12-15

---

<sup>2</sup> Μετά από αξιολόγηση, η Ελβετική Κυβέρνηση με Απόφασή της την 23 Αυγούστου 2017 αναγνώρισε την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), ως ισοδύναμη Εποπτική Αρχή με την αντίστοιχη Ελβετική Εποπτική Αρχή (Federal Audit Oversight Authority FAOA).

# Κεφάλαιο Α. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) Ν.4308/2014

## 1. Γενικά

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), Ν.4308/2014, ουσιαστικά αντικατέστησαν τον ΚΦΑΣ<sup>3</sup> ο οποίος ίσχυσε κατ επέκταση του ΚΒΣ, καθώς και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ).

Ο νέος νόμος στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό – ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές οντότητες. Η εφαρμογή του θα καταπολεμήσει τη λογιστική πολυνομία και θα υπηρετήσει την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης η οποία και είναι αναγκαιότητα στο διεθνές περιβάλλον σήμερα.

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δεν υποχρεώνει κατ αρχήν τις επιχειρήσεις να αλλάξουν το λογιστικό τους σχέδιο, αλλά ούτε και να ακολουθήσουν ένα συγκεκριμένο αναλυτικό λογιστικό σχέδιο. Παρόλα αυτά όμως παρέχει ένα λιτό και ευέλικτο σχέδιο λογαριασμών, προσαρμοσμένο κατάλληλα στις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π. για την ορθή απεικόνιση των νέων οικονομικών καταστάσεων στα παραρτήματα του νόμου. Το εν λόγω λογιστικό σχέδιο έχει λάβει υπόψη τις δυνατότητες των πληροφοριακών λογιστικών πακέτων και συστημάτων ERP και σε συνδυασμό με το ότι παρέχεται πίνακας αντιστοίχισης των κωδικών του λογιστικού σχεδίου του νόμου με τους κωδικούς του σχεδίου λογαριασμών του ΕΓΛΣ, διευκολύνεται η μετάβαση σε αυτό.

## 2. Τι περιέχει ο νέος νόμος σε γενικές γραμμές

Ο νόμος περιλαμβάνει σε ένα ενοποιημένο κείμενο α) τον τρόπο τήρησης των βιβλίων, β) έκδοσης των στοιχείων, γ) τα θέματα απογραφής ,δ) αποτίμησης και γενικά τις λογιστικές υποχρεώσεις. Ο νέος νόμος, για αν ειπωθεί καλύτερα, ενσωματώνεται σε ένα κείμενο ο ΚΒΣ και το ΕΓΛΣ, αλλά σύμφωνα πλέον και με

---

<sup>3</sup> Οι διατάξεις του εφαρμόστηκαν για δυο έτη περίπου.

τις ευρωπαϊκές οδηγίες που ανέπτυξε η ΕΕ. Ειδικότερα τα Ε.Λ.Π. σε σχέση με τους καταργηθέντες νόμους ρυθμίζουν δυο ζητήματα:

- \* Τα λογιστικά αρχεία και τα παραστατικά πωλήσεων με τα άρθρα 3 έως 15,
- \* Τους κανόνες που αφορούν τον τρόπο σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τις πληροφορίες που υποχρεούται να δίδει μια οντότητα (επιχείρηση) με τα άρθρα 16 έως 44.

Επίσης ο νόμος έχει συνημμένα στο τέλος και τέσσερα (4) Παραρτήματα τα οποία περιλαμβάνουν:

#### **\*Το Παράρτημα Α΄**

Αναλύει όλες τις έννοιες και ορισμούς που εισάγονται στον νόμο και σε ορολογία της αγγλικής γλώσσας, είναι ένα πολύ χρήσιμο και κατατοπιστικό γλωσσάριο.

#### **\*Το Παράρτημα Β΄**

Περιλαμβάνει όλα τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμών (6) υποδείγματα, Κατάσταση Αποτελεσμάτων (5) υποδείγματα, Μεταβολών Καθαρής Θέσης (2) υποδείγματα, Κατάσταση Χρηματοροών (2) υποδείγματα), που θα καταρτίζουν οι οντότητες ανάλογα της κατηγορίας στην οποία υπάγονται.

#### **\*Το Παράρτημα Γ΄**

Περιλαμβάνει το σχέδιο των τηρούμενων λογαριασμών και με ένα μικρό κείμενο με επί μέρους οδηγίες για την τήρησή του.

#### **\*Το Παράρτημα Δ΄**

Περιλαμβάνει τη σύνδεση του σχεδίου των λογαριασμών με τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται, για διευκόλυνση των χρηστών, αλλά και για την αποφυγή ενδεχόμενων καταστρατηγήσεων στην κατάρτισή τους.

Για όλα τα ανωτέρω η Ελλάδα είχε προηγούμενα δύο νόμους, ενώ τώρα εμπεριέχονται όλα σε ένα νόμο με σημαντικές απλουστεύσεις.

### **3. Νόμοι που καταργήθηκαν**

Παρελθόν λοιπόν αποτελεί από 1.1.2015 ο **Κ.Φ.Α.Σ**, ο **ΚΒΣ**<sup>4</sup>, και το **Ε.Γ.Λ.Σ.**, και όλες οι εγκύκλιοι που είχαν εκδοθεί για την εφαρμογή τους, αφού από την εφαρμογή των **Ε.Λ.Π.** καταργούνται οι παρακάτω νόμοι:

Ο νέος νόμος λοιπόν καταργεί, μεταξύ άλλων, από 1ης Ιανουαρίου 2015:

**α) Τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)**, που είχε εισαχθεί με την υποπαράγραφο Ε1 της παραγράφου Ε' του Ν. 4093/2012, μόλις προ διετίας, καταργώντας τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/92). Οι κυριότερες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. περιελήφθησαν στα κεφάλαια 2 και 3 (άρθρα 3-15) του νέου Ν. 4308/2014.

**β) Το Π.Δ. 1123/80 «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο»**, το οποίο εφαρμόζονταν και λειτουργούσε επί τρεισήμισι δεκαετίες - κατά γενική ομολογία λίαν επιτυχώς, με εξαίρεση το Σχέδιο Λογαριασμών το οποίο διατήρησε σε ισχύ.

**γ) Τα κλαδικά λογιστικά σχέδια «Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων» (Π.Δ. 148/84) και «Τραπεζών» (Π.Δ. 384/92)**, με εξαίρεση τα Σχέδια Λογαριασμών, τα οποία διατηρούνται σε ισχύ. Σημ. Δεν αναφέρονται τα κλαδικά λογιστικά σχέδια για τα Ασφαλιστικά Ταμεία (Π.Δ. 80/97), για τα Ν.Π.Δ.Δ. (Π.Δ. 205/98), για τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας (Π.Δ. 146/2003) και για τους Ο.Τ.Α. (Π.Δ. 315/99), που εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι να εκδοθεί το Προεδρικό Διάταγμα για το Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης, που προβλέπεται από το άρθρο 156§2 του Ν. 4270/2014<sup>5</sup>.

**δ) Τα άρθρα 20-27 του Ν. 2065/92**, που προέβλεπαν την ανά τετραετία **αναπροσαρμογή** της αξίας των ακινήτων.

**ε) Επίσης, παύουν να ισχύουν για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, πολλές διατάξεις του νόμου για τις ΑΕ, του Κ.Ν. 2190/20 (άρθρα 16§8δ, 42§2, 42α§§1-4 και 7-8, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α§§1 και 2, 43γ, άρθρα 90-107, άρθρα 110-130, άρθρα 132-134 και 138-143).**

#### **4. Νέες λέξεις και ορολογίες που εισάγονται με τα Ε.Λ.Π.**

<sup>4</sup> Όταν προδημοσιεύτηκε ο ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) το έτος 1992 ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων ήταν σε 15 ημέρες.

<sup>5</sup> Ακόμη δεν εκδόθηκε το αντίστοιχο ΠΔ.

**α) Νέες λέξεις**

**Οντότητα** (entity), **Εύλογη αξία** (Fair value), Εύλογη παρουσίαση (fair presentation or true and fair), **Λογιστικά αρχεία** (accounting records), Λογιστικές πολιτικές (accounting policies), Πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων (service provider - issuance of sales invoices), Πραγματικό επιτόκιο (effective interest rate), Προσαρμογή αξίας (value adjustment), Προσωρινή διαφορά (temporary difference), Σημαντικό μέγεθος (material), Ταμειακά ισοδύναμα (cash equivalents), **Φορολογική βάση** (tax basis), Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση (financial instruments held for hedging - hedging instruments), Χρηματοοικονομική υποχρέωση (financial liability), Χρηματοοικονομικό μέσο (financial instrument) κλπ.

**β) Νέες ορολογίες**

**Οντότητα (entity):** Οντότητα είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα.

**Εύλογη αξία :** Εύλογη αξία (Fair value): Η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

## **5. Ισοδύναμοι χρησιμοποιούμενοι ορισμοί στα ΕΛΠ με τον ΚΒΣ.**

Τα **Ε.Λ.Π.** χρησιμοποιούν και εισάγουν κάποιες έννοιες με άλλη ορολογία ενώ στην ουσία έχουν το ίδιο περιεχόμενο με τον προηγούμενο νόμο, ως ο επόμενος πίνακας :

a/a	ΕΛΠ	ΚΒΣ/ΚΦΑΣ
1	Οντότητα	Επιτηδευματίας, επιχείρηση
2	Λογιστικά Αρχεία	Βιβλία, στοιχεία, παραστατικά
3	Απλογραφικά βιβλία	Βιβλία Β΄ κατηγορίας, Εσόδων-Εξόδων
4	Διπλογραφικά βιβλία	Βιβλία Γ΄ κατηγορίας, πλήρη λογιστικό τρόπο
5	Αρχείο που καταχωρείται κάθε γεγονός	Ημερολόγιο
6	Αρχείο με τις μεταβολές του τηρούμενου λ/σμού	Αναλυτικό Καθολικό
7	Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος λ/σμών	Ισοζύγιο λογαριασμών
8	Αρχείο ενσώματων άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων	Μητρώο Παγίων
9	Αρχεία Αποθεμάτων	Βιβλίο Απογραφής
10	Ενημέρωση λογιστικών αρχείων	Ενημέρωση Βιβλίων
11	Τέλος περιόδου αναφοράς	Ημερομηνία Ισολογισμού
12	Επιμέτρηση	Αποτίμηση
13	Παραστατικό διακίνησης	Δελτίο Αποστολής

## 6. Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα των ΕΛΠ

Η εφαρμογή των **Ε.Λ.Π.** δεν υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να αλλάξουν το λογιστικό τους σχέδιο. Παρέχει όμως ένα λιτό και ευέλικτο **σχέδιο λογαριασμών**, προσαρμοσμένο κατάλληλα στις απαιτήσεις των **Ε.Λ.Π.** για την ορθή απεικόνιση των νέων οικονομικών καταστάσεων. Το εν λόγω σχέδιο έχει λάβει υπόψη τις δυνατότητες των πληροφοριακών λογιστικών πακέτων και σε συνδυασμό με το ότι παρέχεται πίνακας αντιστοίχισης των κωδικών του λογιστικού σχεδίου του

νομοσχεδίου με τους κωδικούς του σχεδίου λογαριασμών του ΕΓΛΣ, διευκολύνεται η μετάβαση σε αυτό, κάτι που προτείνεται.

Για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις, βάσει των νέων ορίων, δεν υπάρχει κάποια αλλαγή ως προς την τήρηση των λογιστικών βιβλίων τους και διατηρείται ουσιαστικά η απλογραφική μέθοδος.

Οι επιχειρήσεις και οι λογιστές κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα **Ε.Λ.Π.** και να χρησιμοποιήσουν τα νέα υποδείγματα με τη σύνταξη των

οικονομικών καταστάσεων χρήσης του 2015, δηλαδή στις αρχές του έτους 2016.

Ποια όμως είναι τα σημαντικότερα **πλεονεκτήματα** και **μειονεκτήματα** που επέφερε η εφαρμογή των **Ε.Λ.Π.**:

#### **Στα πλεονεκτήματα συγκαταλέγονται:**

**α)** Ένα από τα βασικά πλεονεκτήματα της εφαρμογής των **Ε.Λ.Π.** για τις επιχειρήσεις είναι η κατά το **άρθρο 24 δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία.** Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους.

**Εύλογη αξία (Fair value):** Η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

**β)** Η καλύτερη και διαφανέστερη απεικόνιση των Οικονομικών καταστάσεων η οποία προσεγγίζει με μεγαλύτερη αξιοπιστία και σε μεγαλύτερο βαθμό την πραγματικότητα (κατάργηση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και των Εκτάκτων αποτελεσμάτων, ορθή απεικόνιση του **Λίζινγκ**, εμφάνιση του **Φόρου Εισοδήματος** στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως κλπ) και τη σύγκριση σε σχέση με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές Εταιρείες. Η υιοθέτηση κοινού πλαισίου λογιστικών αρχών και κανόνων σημαίνει ότι **όμοιες συναλλαγές και οικονομικές συνθήκες θα απεικονίζονται από διαφορετικές επιχειρήσεις με τον ίδιο τρόπο.** Η συγκρίσιμη πληροφόρηση επιτρέπει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (τράπεζες, επενδυτές εσωτερικού και εξωτερικού, πελάτες, προμηθευτές) την καλύτερη αξιολόγηση.

**γ)** Η Μείωση του κόστους ενδοομιλικής πληροφόρησης και βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Πολλές μητρικές εταιρείες του εξωτερικού απαιτούν από τις

θυγατρικές τους να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο της έδρας τους κι έχει ως αποτέλεσμα την προετοιμασία οικονομικών πληροφοριών εις διπλούν (τοπικές αρχές και για σκοπούς ελέγχου κι ενοποίησης στη μητρική). Βέβαια, η υιοθέτηση των **Ε.Λ.Π.** ως λογιστικό πλαίσιο για την προετοιμασία και της διοικητικής πληροφόρησης και των Οικονομικών Καταστάσεων ενισχύει την συνέπεια της παρεχόμενης πληροφορίας

δ) Τέλος με την εφαρμογή των **Ε.Λ.Π.** η προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων καθίσταται περισσότερο ευχερής, καθώς τα οικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις Οικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων θα μπορούν να βρίσκονται σε εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

**Στον αντίποδα τα βασικά μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι ότι:**

α) Αυξάνεται το κόστος που σχετίζεται με τις απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των **Ε.Λ.Π.** Τέτοια κόστη είναι, το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, κόστος εκπαίδευσης προσωπικού, κόστος εκτίμησης παγίων και κόστος αναλογιστικών μελετών (τα δύο τελευταία εφόσον επιλεγθεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας»).

β) Λειτουργούν ταυτόχρονα δύο λογιστικά συστήματα, (εφόσον επιλεγθεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας» ή διαφορετικοί **συντελεστές από τους φορολογικούς**) ένα για τα **Ε.Λ.Π.** και ένα για φορολογικούς σκοπούς, με όλα τα προβλήματα και τις αντιφάσεις που πρέπει να αντιμετωπίσουν όσοι τα ακολουθούν. Πάντως σε κάθε περίπτωση κάποιος μπορεί να έχει μόνο ένα λογιστικό σύστημα (εφόσον δεν ακολουθήσει την μέθοδο της «εύλογης αξίας» ή διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης) και αυτό έχει επιλέξει η πλειοψηφία των Ελληνικών επιχειρήσεων.

γ) Οι νέες ρυθμίσεις θα μπορούσαμε να πούμε ότι δεν είναι αρκετά τολμηρές, ώστε να μείνουμε μακριά από προκαθορισμένες οδηγίες ως προς τον τρόπο που τα βιβλία πρέπει να τηρούνται και ποια βιβλία πρέπει να τηρούνται. Για παράδειγμα, σε ορισμένες χώρες, η υποχρέωση τήρησης βιβλίων συνοψίζεται απλά στην ακόλουθη φράση "**οι οντότητες πρέπει να τηρούν με συνέπεια τα κατάλληλα βιβλία**". Με τον τρόπο αυτό εναποθέτει την ευθύνη στις εταιρείες να διασφαλίζουν ότι θα εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους.



Η εφαρμογή των **Ε.Λ.Π.** θα αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι οικονομικές καταστάσεις αποσυνδέονται (ή τουλάχιστον δίνεται η δυνατότητα ) από την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζουν καλύτερα την πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων, εμπνέοντας κατά συνέπεια μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και επιτυγχάνοντας καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.

## **7. Η σχέση των ΕΛΠ με τα Δ.Λ.Π. (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα)**

**α).** Ο νόμος των **Ε.Λ.Π.** έχει λογιστικούς κανόνες μερικών δεκάδων σελίδων και δεν εισάγει τα έκτασης περίπου 1.500 σελίδων των **Δ.Λ.Π.**, αποτελούν κατ' ουσία μια μικρογραφία- απλοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

**β).** Ο νέος νόμος εισάγει τις διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ (νέα λογιστική οδηγία) της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

**γ).** Όλες οι προαιρετικές διατάξεις έχουν εισαχθεί σε προαιρετική βάση. Αν δεν είχαν εισαχθεί οι προαιρετικές, το λογιστικό πλαίσιο θα ήταν ελλιπές.

**δ).** Καμιά προαιρετική διάταξη της ευρωπαϊκής οδηγίας δεν είναι υποχρεωτική στο νόμο.

**ε).** Τα **Ε.Λ.Π** είναι κατά το μεγαλύτερο μέρος αυτών εναρμονισμένα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (**Δ.Π.Χ.Α.**), όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Επισημαίνεται ότι τα Δ.Π.Χ.Α εφαρμόζονται σήμερα υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή θεωρούνται σημαντικές για το δημόσιο συμφέρον.

**στ)** Τέλος με τον νόμο αυτόν καθιερώνονται πλέον κοινές λογιστικές πρακτικές και τρόπος εμφάνισης των οικονομικών καταστάσεων, και για τις μη εισηγμένες σε χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιχειρήσεις, οι οποίες πλέον θα καθίστανται συγκρίσιμες και περισσότερο κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές.

## **8. Ο διαχωρισμός των επιχειρήσεων (οντοτήτων) με βάση το μέγεθος σε 4 κατηγορίες**

Πριν προχωρήσουμε στη διάκριση των επιχειρήσεων (οντοτήτων) με βάση το μέγεθος θα πρέπει να τις διαχωρίσουμε πρώτα σε δυο βασικές επί μέρους ομάδες με κριτήριο την ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία:

**α) Η πρώτη ομάδα** αφορά τις οντότητες εκείνες οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2014/34/ΕΕ και είναι:

- \* ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές και ΙΚΕ
- \* ΟΕ, ΕΕ με μέλη τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα
- \* Κερδοσκοπικές ή μη που ανήκουν στο Δημόσιο.

Οι παραπάνω οντότητες όπως θα δούμε και επόμενα, διακρίνονται με κριτήρια τα μεγέθη: i) το **Σύνολο Ενεργητικού**, ii) το **Κύκλο εργασιών**, και iii) τον **Μέσο όρος απασχολημένων**, διακρίνονται σε : **Πολύ μικρές, Μικρές, Μεσαίες, Μεγάλες.**

**β) Η δεύτερη ομάδα** αφορά όλες τις υπόλοιπες οντότητες που είναι εκτός της οδηγίας, όπως είναι:

- \*ΟΕ, ΕΕ,
- \* **Ατομικές επιχειρήσεις**
- \* **Συνεταιρισμοί**
- \* **Κοινοπραξίες**
- \* **Σωματεία, Σύλλογοι κλπ**
- \* **Αστικές εταιρείες κλπ**

Οι παραπάνω οντότητες της δεύτερης ομάδας όπως θα δούμε και επόμενα, διακρίνονται με ένα και μοναδικό και αποκλειστικό κριτήριο, αυτό του **κύκλου εργασιών**, που δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό των 1.500.000€. Οι οντότητες αυτές δεν τηρούν διπλογραφικά βιβλία, και δεν συντάσσουν ισολογισμό, αλλά σε περίπτωση που υπερβούν το όριο αυτό, τότε τηρούν τους κανόνες της επόμενης κατηγορίας.

Ως απόρροια των παραπάνω και οι υποχρεώσεις εφαρμογής των Ε.Λ.Π., καθορίζονται ανάλογα με το μέγεθος της κάθε επιχείρησης, οι οποίες διακρίνονται γενικά όπως είδαμε σε:

- α) πολύ μικρές επιχειρήσεις,
- β) μικρές επιχειρήσεις,
- γ) μεσαίες επιχειρήσεις
- δ) μεγάλες επιχειρήσεις.

Σημειώνεται ότι με βάση τον ανωτέρω αυτό διαχωρισμό, οι οντότητες θα καταρτίζουν τις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις, σε περίπτωση δε λανθασμένης ένταξης από τους υπεύθυνους της οντότητας, τότε θα είναι καταστροφικό και οδυνηρό για την οντότητα.

πχ ΑΕ ενταγμένη στις Πολύ Μικρές, από λανθασμένο υπολογισμό του μέσου όρου των απασχολημένων και για δύο έτη, ενώ πληρούσε τα δυο κριτήρια, δεν εντάχθηκε στις Μικρές με αποτέλεσμα να μην τηρήσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στη νέα κατηγορία.

Με άλλα λόγια οι υποχρεώσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων, **κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθός τους.**

#### Σημείωση:

\* Η ένταξη σε **κατηγορία μεγέθους** των οντοτήτων **προσδιορίζει και την κατηγορία βιβλίων** που τηρεί μια επιχείρηση της μορφής, ΟΕ, ΕΕ, ατομικές, κοινωνίες, αστικές κλπ. πχ ατομική επιχείρηση με τζίρο 200.000 τηρούν απλογραφικά βιβλία, ενώ πχ με τζίρο 1.700.000 τηρούν διπλογραφικά βιβλία κλπ.

\* Στις λοιπές περιπτώσεις **ο νομικός τύπος της οντότητας** καθορίζει τον **τύπο Βιβλίων** που τηρεί, πχ η ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ πάντα τηρούν διπλογραφικά βιβλία ανεξάρτητα από το τζίρο.

\* έχει θεσπιστεί διαφορετικό όριο για τις επιχειρήσεις πώλησης υγρών καυσίμων (ειδική ένταξη), αφού για αυτές δεν ισχύει το όριο των 1.500.000, αλλά το όριο των 8.000.000,00€ (πρατήρια). Δηλαδή θα είναι πολύ μικρές μέχρι τζίρου του ποσού αυτού, και σε περίπτωση υπέρβασης του ποσού αυτού τότε θα τηρούν και βιβλία διπλογραφικά.

#### Κριτήρια ένταξης :

- α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων).
- β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών.
- γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

### **Κατηγορίες επιχειρήσεων – οντοτήτων και όρια:**

**α). Πολύ μικρές οντότητες:** Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους **δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον** από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- i. Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.
- ii. Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.
- iii. Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

Ειδικά οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ΟΕ, ΕΕ, ατομικές κλπ) εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του **1.500.000 ευρώ**. Δεν εξετάζονται τα άλλα δυο κριτήρια.

**β). Μικρές οντότητες:** Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- i. Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.
- ii. Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.
- iii. Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

**γ) Μεσαίες οντότητες.** Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- i. Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
- ii. Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
- iii. Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

**4. Μεγάλες οντότητες.** Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

**α)** Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

**β)** Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

**γ)** Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)		
	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού (ευρώ)	Καθαρός κύκλος εργασιών (ευρώ)
<b>Πολύ μικρές</b> άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	–	–	$\leq 1.500.000$
<b>Μικρές</b> άρθρου 1, παρ. 2γ, (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	–	–	$> 1.500.000$
<b>Πολύ μικρές</b> άρθρου 1 παρ. 2α και 2β (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ κλπ)	$\leq 10$	$\leq 350.000$	$\leq 700.000$
<b>Μικρές</b> άρθρου 1 παρ. 2α και 2β (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, κλπ)	$\leq 50$	$\leq 4.000.000$	$\leq 8.000.000$
<b><u>Μεσαίες</u></b> (όλες)	$\leq 250$	$\leq 20.000.000$	$\leq 40.000.000$
<b><u>Μεγάλες</u></b> (όλες)	$> 250$	$> 20.000.000$	$> 40.000.000$

### Σημείωση

α). Το μοναδικό κριτήριο για την ένταξη των οντοτήτων της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) στην κατηγορία των **πολύ μικρών οντοτήτων** αποτελεί ο κύκλος εργασιών τους, με όριο το ποσό των **1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους**.

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

## Παραδείγματα

α) Εμπορική Ι.Κ.Ε. με δεδομένα:

	2013	2014	2015	2016
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	340.000,00 €	360.000,00 €	400.000,00 €	
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	650.000,00 €	710.000,00 €	690.000,00 €	
Μ.Ο. ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΩΝ	9	11	10	

ΚΑΤΑΤΑΞΗ	
2015	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ
2016	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ

Δεν αλλάζει κατηγορία.

β) ΑΕ με δεδομένα:

	2013	2014	2015	2016
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	340.000,00 €	360.000,00 €	400.000,00 €	
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	650.000,00	710.000,00 €	690.000,00 €	
Μ.Ο. ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΩΝ	9	11	11	

ΚΑΤΑΤΑΞΗ	
2015	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ
2016	ΜΙΚΡΗ

Από 1/1/2016 αλλάζει κατηγορία, γιατί το 2014, και 2015 υπερέβη τα όρια και άρα χαρακτηρίζεται πλέον ως Μικρή. Σημειώνεται ότι οι πολύ μικρές επιχειρήσεις/οντότητες είναι και οι περισσότερες στην Ελλάδα.

## 9. Ποιοι δεν εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π.

Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες των Ε.Λ.Π, αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο:

**α) οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.**

**β) η Τράπεζα της Ελλάδος** (εφαρμόζει τις λογιστικές αρχές του ευρώ-συστήματος).

γ) Οι φορείς του δημόσιου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 οι οποίοι από άλλη διάταξη νόμου υποχρεώνονταν σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών της Υποπαραγράφου Ε1 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), όταν δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παρ. 2, εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 του παρόντος νόμου, πλην των διατάξεων των παραγράφων 8 έως 12 του άρθρου 3 και των διατάξεων που αφορούν την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**δ) οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ<sup>6</sup>)** του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/ΕΚ) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ).

**Επίσης δεν εφαρμόζουν τα ΕΛΠ και οι :**

**α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. του ν. 2859/2000**, βάσει ύψους ακαθάριστων εσόδων τους από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης που λαμβάνουν, ανά φορολογικό έτος. Τα ποσοτικά όρια της παραγράφου αυτής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

**β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση,** πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως.

γ) **Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι** που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

---

<sup>6</sup> Οι ΟΣΕΚΑ λαμβάνουν τη συμβατική μορφή Αμοιβαίου Κεφαλαίου ή την καταστατική μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας Επενδύσεων Μεταβλητού Κεφαλαίου και αποτελούν αντικείμενο διαχείρισης ανωνύμων εταιριών διαχείρισης ΟΣΕΚΑ.τα ενδό-επιχειρησιακού σχεδιασμού

## **10. Τι Αλλάζουν με την εφαρμογή των ΕΛΠ και τι Δεν αλλάζουν σε σχέση με ΕΓΛΣ:**

### **Τι αλλάζουν**

- (1) Κατηγοριοποίηση των οντοτήτων με τις δύο κατηγορίες,
- (2) Η Γενική εκμετάλλευση : Προαιρετική και όχι υποχρεωτική τήρηση.
- (3) Η Αναλυτική Λογιστική –Λογιστική του Κόστους - Κοστολόγηση: Καταργείται.
- (4) Ο Τρόπος παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων
- (5) Το Προσάρτημα.
- (6) Ο Λογιστικός χειρισμός των **Επιχορηγήσεων**.
- (7) Η Χρηματοδοτική μίσθωση (**leasing**). Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου για τα αντίστοιχα ιδιόκτητα στοιχεία. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.
- (8) Αλλάζει ο τρόπος και η διαδικασία επιλογής των ελεγκτών των καταστάσεων των οντοτήτων, αυτοί που μέχρι σήμερα λεγόταν " Έλεγκτές του Ν. 2190". Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις γίνεται σύνδεση της διάκρισης των οντοτήτων (Μεσαίες, Μεγάλες), με την υποχρέωση υπαγωγής σε έλεγχο. Έτσι υπόκεινται σε έλεγχο σε νόμιμους ελεγκτές, οι καταστάσεις των οντοτήτων που έχουν την μορφή ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και κατά μετοχές ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν χαρακτηρίζονται ως α) Μεσαίες και μεγάλες, β) ανεξαρτήτως μεγέθους αν είναι δημοσίου συμφέροντος, γ) οι καταστάσεις των ομίλων που είναι μεγάλοι. Σύμφωνα με ειδική διάταξη των ΕΛΠ (38§6) , για να υπάγεται μια εταιρεία στον έλεγχο των ως άνω ελεγκτών, πρέπει να υπερβαίνει τα δυο από τα κάτωθι κριτήρια:



<b>Κριτήρια για έλεγχο από ελεγκτές κν 2190/20</b>		
<b>Σύνολο Ισολογισμού</b>	<b>Κύκλος εργασιών</b>	<b>Μέσος όρος προσωπικού</b>
<b>2.500.000</b>	<b>5.000.000</b>	<b>50</b>

(9). Έχουμε την κατάργηση της μεθόδου αποτίμησης **LIFO** των αποθεμάτων, η οποία έτσι και αλλιώς στην πράξη, τα τελευταία έτη δεν χρησιμοποιείται.

(10). Καταργήθηκε η ομάδα 9 και η υποχρεωτικότητα της τήρησης του Βιβλίου Αποθήκης

(11). Δεν προβλέπεται η υποχρεωτικότητα της τήρησης του βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών ( πρόκειται για την συνταγή) της κατασκευής δηλαδή ποσότητες πρώτων υλών ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος,

(12). Καταργήθηκαν οι λογαριασμοί τάξης.

#### **Τι δεν αλλάζουν :**

(1) Η Λογιστική πρακτική.

(2) Το Βασικό σύστημα επιμέτρησης (αποτίμησης) το «Ιστορικό Κόστος», όμως επιτρέπεται εναλλακτικά η χρήση της «εύλογης αξίας».

(3) Το Σχέδιο λογαριασμών εφόσον κάποιος θέλει να χρησιμοποιήσει αυτό του Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης μπορεί να χρησιμοποιήσει και το Σχέδιο που προτείνεται στο Παράρτημα Γ΄ του νόμου των **ΕΛΠ**, «Το σχέδιο αυτό των λογαριασμών παρέχει ευελιξία για προσαρμογή στις ιδιαίτερες ανάγκες των χρηστών» και το οποίο στηρίζεται κατά βάση στο κωδικολόγιο του Ε.Γ.Λ.Σ

### **11. Η πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ.**

Δεν αναφερόμαστε αναλυτικά στο θέμα γιατί πέρασε το μεταβατικό στάδιο εφαρμογής του πρώτου έτους (2015) των **ΕΛΠ** και της μετάπτωσης στο νέο νόμο και έχει ήδη αντιμετωπιστεί από τις εταιρείες. Επισημαίνεται όμως ότι ο νέος νόμος 4308/2014, άφηνε στην διακριτή ευχέρεια της κάθε επιχείρησης την επιλογή, να εφαρμόσει από τη χρήση το έτος 2015 το νέο λογιστικό σχέδιο, όπως προκύπτει από τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» του νόμου αυτού ή να συνεχίσει να εφαρμόζει το **ΕΓΛΣ**, με εξαίρεση βέβαια τους κανόνες αποτίμησης οι οποίες περιλαμβάνονται

στο Ν. 4308/2014. Το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών ήταν προαιρετικής εφαρμογής. Οι επιχειρήσεις συνεπώς είχαν το απόλυτο δικαίωμα να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. Έτσι, η λογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων από την 1η Ιανουαρίου 2015 δεν άλλαξε, και ούτε θα λέγαμε διαταράχθηκε.

Σύμφωνα με το νέο νόμο υποχρεώνονταν οι εταιρείες να προσαρμόσουν τα υπόλοιπα έναρξης του πρώτου Ισολογισμού που θα συνέτασσαν με τα νέα πρότυπα, σύμφωνα με τις νέες λογιστικές αρχές και το υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα του νόμου.

Ειδικότερα οι ισολογισμοί της 31/12/2014 των επιχειρήσεων συντάχθηκαν με βάση τις διατάξεις του ΕΓΛΣ γιατί όλες οι σχετικές εγγραφές, απογραφές, συγκέντρωση και εξαγωγή αποτελεσμάτων κλπ) είχαν γίνει με ημερομηνία 31/12/2014 και με βάση το παλιό σύστημα, ενώ η σύνταξη όμως των ισολογισμών και όλων των οικονομικών καταστάσεων της 31/12/2015 και εφεξής που δημοσιεύθηκαν από τις επιχειρήσεις συντάχθηκαν με βάση όσα προβλέπουν τα ΕΛΠ (Ν.4308/14).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις και οι λογιστές κλήθηκαν για να εφαρμόσουν τους νέους λογιστικούς κανόνες και να χρησιμοποιήσουν τα νέα υποδείγματα των λογιστικών καταστάσεων, όταν συνέταξαν τις καταστάσεις του έτους 2015, δηλαδή τους πρώτους μήνες του 2016. Επομένως, υπήρξε επαρκής και ικανός χρόνος προετοιμασίας των επιχειρήσεων, και όπως προαναφέραμε εκδόθηκαν έγκαιρα και οι σχετικές διευκρινιστικές οδηγίες εφαρμογής των από το Υπουργείο Οικονομικών, την ΕΛΤΕ και του Σ.ΛΟ.Τ με τις εκδιδόμενες Γνωματεύσεις.

Ενδεικτικά οι Γνωματεύσεις του Σ.ΛΟ.Τ που εκδόθηκαν ύστερα από σχετικά ερωτήματα των ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων από 1/1/2015 μέχρι 31/8/2017 έχουν ως ο κάτωθι πίνακας :

Έτος	Αριθμ. Γνωμ/σεων
2015	85
2016	111
2017 <sup>1</sup>	23

Διάστημα οκτώ μηνών<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Για χρονικό διάστημα οκτώ μηνών, από 1/1/2017 μέχρι 31/8/2017

Από τον πίνακα προκύπτει ότι στο έτος 2016, δεύτερο έτος εφαρμογής των ΕΛΠ υπήρξε μια έξαρση από ερωτήματα από τους ενδιαφερόμενους, αλλά στο έτος 2017, παρατηρείται μια ομαλοποίηση, αφού υπάρχει μεγάλη υποχώρηση στον αριθμό των Γνωματεύσεων για το πρώτο οκτάμηνο, με το που εκδόθηκαν συνολικά για το χρονικό διάστημα των 8 μηνών 23 μόνο Γνωματεύσεις.

Τέλος, σε κάθε περίπτωση καίρια ήταν η βοήθεια και η συμβολή των επιχειρήσεων λογισμικού (software house), που παρείχαν στα λογιστήρια, αφού οι διάφορες μεταφορές, μετατροπές, αλλαγές των λογαριασμών έγιναν μαζικά μέσω ειδικών εφαρμογών, και έτσι έγινε ομαλά, χωρίς λάθη, αποτελεσματικά και άμεσα η προσαρμογή στα νέα δεδομένα, πρώτα δηλαδή η μετάπτωση από το σύστημα του ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ και στη συνέχεια η λειτουργία πλέον στο νέο τοπίο των ΕΛΠ. Επισημαίνεται επίσης ότι τα προγράμματα αυτά με ειδικό λογισμικό και δια μέσου ειδικής συνδεσμολογίας των εμπλεκόμενων λογαριασμών, συντάσσουν αυτόματα με πολύ μεγάλη αξιοπιστία και όλες τις οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων κλπ)

## **12. Ο τρόπος τήρησης γενικά των λογιστικών αρχείων με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Γενικές έννοιες.**

Μία από τις καινοτομίες του νόμου είναι ότι ρυθμίζει σε ένα και μόνο κείμενο την φορολογική λογιστική που ήταν διάσπαρτη σε διάφορους νόμους και εγκυκλίους, τις οποίες και κατάργησε με το άρθρο 38. Ταυτόχρονα με το ίδιο άρθρο καταργούνται και όλες οι λογιστικές διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας, καθώς και το ενιαίο και τα κλαδικά λογιστικά σχέδια. Μέχρι σήμερα η χώρα είχε ταλαιπωρηθεί από διαρκείς επεμβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας στην λογιστική.

Στη διεθνή πρακτική, στις μεγαλύτερες επιχειρήσεις υπάρχει κατά κανόνα διαφορά μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών κερδών, ιδίως για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ΔΠΧΑ. Για την μείωση του κόστους είναι σημαντικό, στο μέγιστο δυνατό βαθμό, οι φορολογικοί κανόνες να συλλειτουργούν αρμονικά με τους λογιστικούς.

Το λογιστικό κέρδος είναι η βάση υπολογισμού του φόρου, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτούμενες φορολογικές προσαρμογές. Αυτό δεν σημαίνει ακριβώς ότι οι επιχειρήσεις τηρούν "διπλά βιβλία". Οι σωστοί λογιστικοί κανόνες αποσκοπούν στη δημιουργία αξιόπιστης και χρήσιμης πληροφόρησης για τη λειτουργία της αγοράς και είναι φορολογικά ουδέτεροι, ενώ η φορολογική νομοθεσία δεν πρέπει να παρεμβαίνει σε λογιστικά θέματα.

Με τα **ΕΛΠ** εισάγεται ένα ολοκληρωμένο λογιστικό πλαίσιο (που ελάχιστα αφορά την επιλογή κωδικών του σχεδίου λογαριασμών που είχε μέχρι σήμερα κυριαρχήσει σε βάρος της ουσίας) με λογιστικούς κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης, καθώς και σύγχρονα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων (παράρτημα Β).

Ακολουθώντας τις διεθνείς τάσεις η Ελλάδα έπρεπε να εφαρμόσει τις Ευρωπαϊκές οδηγίες. Μέχρι 31/12/14 μία επιχείρηση ανεξαρτήτως μεγέθους ήταν υποχρεωμένη να εφαρμόζει ταυτόχρονα το **ΕΓΛΣ**, τον **ΚΦΑΣ** και αν ήταν εισηγμένη ή θυγατρική ξένης, τα **ΔΧΠΑ**. Αυτό πρακτικώς ήταν από χαοτικό έως αδύνατο. Ο νέος νόμος δημιουργεί ομαλή διαβάθμιση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, με κλιμακούμενες απαιτήσεις για τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις (αρχή *think small first*).

Όπως επιβάλλουν και οι αρχές της Λογιστικής οδηγίας 2013/34 της ΕΕ, όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση τόσο το λογιστικό της πλαίσιο πρέπει να είναι απλούστερο και πλησιέστερα στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, ώστε να αποφεύγονται άσκοπες επικαλύψεις και επιβαρύνσεις. Όσο μεγαλύτερη είναι η επιχείρηση, τόσο περισσότερο οι λογιστικοί κανόνες αποσκοπούν στην εύλογη παρουσίαση της επίδοσης και της χρηματοοικονομικής τους κατάστασης. Αυτές τις αρχές υιοθέτησε ο νέος νόμος και έθεσε τα θεμέλια για ελάφρυνση του διοικητικού βάρους και βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας. Οι μικρές επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να ταυτίζουν τα φορολογικά τους αποτελέσματα με τα λογιστικά. Ταυτόχρονα τους παρέχεται η δυνατότητα, εάν το χρειάζονται για τις ανάγκες τους, να επιλέγουν τους λογιστικούς κανόνες των μεγάλων επιχειρήσεων, όπως της εύλογης παρουσίασης των αξιών.

Με τον νέο νόμο αποφεύγονται επιμελώς και ευρέως καθιερωμένες μέχρι σήμερα εκφράσεις όπως βιβλία ή επιτηδευματίας. Τα μεν βιβλία (*books*) στην ουσία αντικαθίστανται με την έννοια των αρχείων (*records*). Η έννοια των αρχείων είναι ευρύτερη από τα βιβλία, καθώς μπορούν να περιλαμβάνουν πχ και ένα κλασέρ με

τιμολόγια που είναι ένα (φυσικό) αρχείο, όπως και ένα (ηλεκτρονικό) αρχείο σε excel. Η αντικατάσταση επίσης της λέξης όπως ο **επιτηδευματίας** με την **οντότητα** ήταν επιβεβλημένη και για άλλους λόγους πέραν των αισθητικών, καθώς η έννοια της οντότητας περιλαμβάνει φυσικά, νομικά ή και επιχειρηματικά σχήματα που δεν είναι νομικά πρόσωπα και τα οποία είναι υπόχρεα στον νόμο.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τα λογιστικά βιβλία θα ονομάζονται εφεξής **λογιστικά αρχεία**. Τα λογιστικά αρχεία θα τηρούνται με **ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο**. Η επιχείρηση, αποκαλείται πλέον **οντότητα**, τηρεί ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο (βιβλίο) κάθε συναλλαγής και λογιστικού γεγονότος που πραγματοποιείται κατά την διάρκεια της περιόδου αναφοράς (λογιστική χρήση). Τα λογιστικά γεγονότα εξειδικεύονται σε κάθε είδους **έσοδα, κέρδη, έξοδα, ζημιές, αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεις και επιστροφές, φόρους, τέλη και εισφορές ασφαλιστικών οργανισμών**. Περαιτέρω, η κάθε επιχείρηση, μέσω λογιστικού συστήματος παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας (επιχείρησης) πρέπει να παρακολουθεί τη **λογιστική βάση** των εσόδων, εξόδων, ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης (ίδια κεφάλαια), κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ παράλληλα θα πρέπει σε ορισμένες περιπτώσεις να παρακολουθεί και την **φορολογική βάση** των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, με σκοπό τη συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία και την κατάρτιση και υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Εφόσον η επιχείρηση συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο **διπλογραφικό σύστημα** (χρεώσεις- πιστώσεις λογαριασμών) για την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων και τηρεί:

**α) Αρχείο** στο οποίο καταχωρίζεται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (Βιβλίο ημερολογίου).

**β) Αρχείο** με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικά καθολικά).

**γ) Σύστημα συγκέντρωσης** του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (**ισοζύγια**).

**δ)** Προβλέπονται και άλλα βιβλία για την αναλυτική καταγραφή της περιουσίας (Απογραφών).

Δεδομένου ότι καταργείται το ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980), καθιερώνεται νέο **σχέδιο λογαριασμών** (Παράρτημα Γ' του νόμου), το οποίο χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος, σε ότι αφορά την ονοματολογία, τον βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και το περιεχόμενό τους.

Εφόσον η επιχείρηση δεν συντάσσει ισολογισμό, **δύναται**, αντί του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο **απλογραφικό λογιστικό σύστημα** (τήρηση του γνωστού βιβλίου εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των συναλλαγών και μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων.

Οι διατάξεις του νόμου τέθηκαν σε ισχύ όπως αναφέραμε παραπάνω από την **1η Ιανουαρίου 2015**.

#### **Η έννοια των λογιστικών αρχείων αναλυτικά.**

Στην έννοια των **λογιστικών αρχείων** πέρα από τα λογιστικά βιβλία και τα στοιχεία περιλαμβάνονται και όλα εκείνα τα δεδομένα βάσει των οποίων μπορούν να τεκμηριωθούν οι συναλλαγές μίας οντότητας. Για παράδειγμα, ενώ δεν προβλέπεται τήρηση βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, η ύπαρξη τέτοιων προδιαγραφών ως μέρος του λογιστικού αρχείου μπορεί να βοηθήσει στην τεκμηρίωση της αξιοπιστίας των λοιπών λογιστικών δεδομένων.

Έτσι ενδεικτικά τα λογιστικά αρχεία, χειρόγραφα ή ηλεκτρονικά, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- α)** Τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά ή απλογραφικά βιβλία κατά περίπτωση και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων).
- β)** Τις τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της.
- γ)** Αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία.
- δ)** Τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή του στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες).

ε) Αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία.

στ) Μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως περυσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών.

ζ) Τα τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας.

η) Τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

θ) Τα τιμολόγια και τις αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών.

ι) Τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων.

κ) Τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών.

λ) Τις συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της.

μ) Τα έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών.

ν) Έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις ΦΠΑ) ή άλλη νομοθεσία.

Ο παραπάνω κατάλογος περιλαμβάνει τόσο αρχεία και δεδομένα που η τήρησή τους είναι υποχρεωτική (βιβλία, στοιχεία, ληφθέντα τιμολόγια κλπ.) όσο και δεδομένα που η τήρησή τους μπορεί, κατά περίπτωση, να μην είναι υποχρεωτική, αλλά ασκούν θετική επίδραση στην εκτίμηση της αξιοπιστίας των δεδομένων και της λειτουργίας του λογιστικού συστήματος της οντότητας, που είναι και το τελικό ζητούμενο.

Ποια από τα παραπάνω δεδομένα πρέπει **υποχρεωτικά να τηρούνται και ποια όχι**, εξαρτάται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τις πληροφορίες που υποχρεούται να συντάσσει μία οντότητα. Αυτό με τη σειρά του εξαρτάται από το μέγεθος αλλά και τη νομική μορφή της κάθε μονάδας.

- α) Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.
- β) Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.
- γ) Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

**Οι Πολύ μικρές επιχειρήσεις** που μπορούν να τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Στην απλούστερη κατηγορία έχουμε τις επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού. Υποχρεούνται, όπως όλες πλέον οι οντότητες, στη σύνταξη μόνο **κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης**. Για το λόγο αυτό κρίνεται ότι οι οντότητες αυτές δεν υποχρεούνται να τηρούν διπλογραφικά βιβλία, δεδομένου ότι οι βασικές πληροφορίες που απαιτούνται για τη σύνταξη μιας απλοποιημένης κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης μπορούν να αντληθούν και από ένα απλογραφικό βιβλίο.

Οι οντότητες που μπορούν να ενταχθούν σε αυτή την κατηγορία, υπό προϋποθέσεις, είναι:

- Ατομικές επιχειρήσεις
- Ο.Ε. – Ε.Ε. (εκτός αυτών που όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη)
- Αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα
- Κοινωνίες αστικού δικαίου
- Συνεταιρισμοί
- Δικηγορικές εταιρείες
- Κοινοπραξίες
- Μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ
- Σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.



## **Κριτήρια**

Για την απαλλαγή από τη σύνταξη ισολογισμού των επιχειρήσεων και τη δυνατότητα τήρησης απλογραφικών βιβλίων ισχύει το **κριτήριο του κύκλου εργασιών** των δύο τελευταίων χρήσεων.

- Εάν είναι μέχρι **1.500.000** ευρώ εντάσσονται στις πολύ μικρές επιχειρήσεις και απαλλάσσονται από την τήρηση ισολογισμού. Ειδικά για οντότητες εμπορίας υγρών καυσίμων το όριο είναι 8.000.000 ευρώ.

- Εάν υπερβαίνουν το 1.500.000 ευρώ, εντάσσονται στις μικρές, μεσαίες ή μεγάλες επιχειρήσεις, κατά περίπτωση.

**Κύκλος εργασιών** θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας. Δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων).

Το μέγεθος μίας οντότητας προσδιορίζει:

- \* Τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει.
- \* Τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος.
- \* Την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

## **13. Τρόπος τήρησης των βιβλίων (αρχείων) με ΕΛΠ.**

### **α). Τρόπος τήρησης Απλογραφικών βιβλίων.**

**Συναφείς έννοιες:** Απλογραφικά βιβλία, ή Απλοποιημένα Λογιστικά Πρότυπα, ή Βιβλία Εσόδων-Εξόδων, ή Βιβλία Β΄ Κατηγορίας, ή Απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Σύμφωνα με το νόμο τα λογιστικά αρχεία, ακόμα και στην απλούστερη μορφή τους πρέπει να παρέχουν πληροφορίες για:

- i. Τα κάθε είδους έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.
- ii. Τα πάσης φύσεως κέρδη.

- iii. Τις κάθε είδους αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- iv. Τα κάθε είδους έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.
- v. Τις πάσης φύσεως ζημίες.
- vi. Τους κάθε είδους φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος

**Ενδεικτικά για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις/οντότητες ισχύουν τα ακόλουθα:**

<b>Με κύκλο εργασιών</b>	≤1.500.000
<b>Νομική μορφή</b>	Ο.Ε .- Ε.Ε. - ατομικές, μη κερδοσκοπικές (παρ. 2γ του άρθρου 2)
<b>Δύνανται να τηρούν</b>	Απλογραφικό λογιστικό σύστημα (πρώην απλογραφικά βιβλία ή βιβλία Β κατηγορίας)
<b>Δε χρησιμοποιούν</b>	Λογιστικό σχέδιο
<b>Καταρτίζουν στο τέλος του χρόνου</b>	Συνοπτική Κατάσταση αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.6)
<b>Αρχείο περιουσιακών στοιχείων</b>	Τηρούν μητρώο παγίων και αρχείο απογραφής αποθεμάτων (εκτός και εάν απαλλάσσονται.)
<b>Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων</b>	Δεν τηρούν
<b>Αποσβέσεις</b>	Διενεργούν και καταγράφουν μόνο τις φορολογικές αποσβέσεις
<b>Αναβαλλόμενη φορολογία</b>	Δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας
<b>Προσάρτημα</b>	Καταρτίζουν ένα πολύ απλοποιημένο προσάρτημα με ελάχιστα πληροφοριακά στοιχεία (επωνυμία έδρα κλπ)

### Παράδειγμα 1ο

Ατομική επιχείρηση κατέβαλλε:

- Για μισθοδοσία υπαλλήλου 1.000 ευρώ πλέον εργοδοτικών ασφαλιστικών εισφορών 245,60 ευρώ του μηνός Μαρτίου 2017. Επί του ποσού αυτού παρακράτησε φόρο 35,90 ευρώ. Το καθαρό πληρωτέο ποσό του μισθού κατατέθηκε σε λογαριασμό του υπαλλήλου στη τράπεζα. (Υποχρεωτικά γιατί αν καταβληθεί σε μετρητά το έξοδο δεν αναγνωρίζεται)

- Για αμοιβή εξωτερικού λογιστή 600 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 144,00 ευρώ, με παρακράτηση φόρου 120 ευρώ στις 31/3/17. Επίσης και το ποσό της αμοιβής του λογιστή, επειδή είναι μεγαλύτερο από 500,00 χωρίς το ΦΠΑ, απαιτείται κατάθεση υποχρεωτικά σε τραπεζικό λογαριασμό του λογιστή.

Η καταχώρηση στο **απλογραφικό βιβλίο** έχει ως κάτωθι, ούτως ώστε να αποτυπωθούν όλες οι πληροφορίες που απαιτούνται :

ΗΜΕΡΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ		ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ		
			ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΛΗΨΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ 24%	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΜΥ ΠΡΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗ	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ Φ.Ε.Δ. ΠΡΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗ
31/3/17	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ 3/2017	1.245,60 €			35,90 €	
31/3/17	ΤΙΜ.050	ΛΟΓΙΣΤΗΣ.		600,00 €	144,00 €		120,00 €

### Παράδειγμα 2ο

Ο.Ε. κατέχει Η/Υ με αξία κτήσης **1.000** ευρώ τον οποίο αποφασίζει να πουλήσει έναντι **100** ευρώ. Οι σωρευμένες αποσβέσεις την 31/12/2016 είναι 400 ευρώ και η πώληση πραγματοποιείται στις 20/1/2017.

Υπολογισμοί:

Απόσβεση 1/1-20/1:  $1.000 \times 20\% \times (1/12) = 16,67$

Σωρευμένες αποσβέσεις την 31/12/16=400,00

αποσβέσεις την 20/1.....  $\equiv 16,67$

Συνολικές αποσβέσεις.....=416,67

Λογιστική αξία την 20/1 = 1.000 – 416,67 = 583,33 (αναπόσβεστη αξία).

Αποτέλεσμα από την πώληση του παγίου: 100,00-583,33= ζημία **483,33,00€**

Η πώληση του παγίου θα πρέπει να αποτυπωθεί με τέτοιο τρόπο, ώστε να προκύπτει και η αξία πώλησης ως στοιχείο υπολογισμού του ΦΠΑ και η προκύπτουσα ζημιά ως στοιχείο προσδιορισμού του εισοδήματος. Μία προτεινόμενη μορφή ανάπτυξης είναι η εξής:

			<b>ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ - ΕΣΟΔΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΠΑ</b>	<b>ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ</b>
<b>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙ Α</b>	<b>ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ Σ</b>	<b>ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ</b>	<b>ΕΚΤΑΚΤΕΣ ΖΗΜΙΕΣ</b>	<b>ΣΕ ΦΠΑ 24%</b>	<b>ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ 24%</b>
20/1/2017	ΛΟΓ. ΣΗΜ.	<b>ΖΗΜΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ</b>	483,33 €		
20/1/2017	ΤΙΜ.049	<b>ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ</b>		100,00 €	24,00 €

(Για τεκμηρίωση και υπολογισμό της ζημιάς θα εκδοθεί ένα λογιστικό σημείωμα, με επισύναψη της καρτέλας του παγίου).

Τα απλογραφικά βιβλία (Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων) ενημερώνονται-καταχωρούνται με τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου. Παράδειγμα: η ενημέρωση των βιβλίων του Β' τριμήνου του έτους 2017 (1/4/17-30/6/17) πρέπει να γίνει μέχρι 31/7/2017. Γίνεται σαφές ότι ο χρόνος ενημέρωσης προσαρτάται από την υποβολή της δήλωσης του ΦΠΑ, στα δε απλογραφικά βιβλία υποβάλλεται κάθε τρίμηνο, και που προϋποθέτει βέβαια για την υποβολή της, την πλήρη ενημέρωση των βιβλίων και την απόδοση του οφειλόμενου φόρου ΦΠΑ. .

## **β. Τρόπος τήρησης Διπλογραφικών βιβλίων**

Όσοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία γενικά τηρούν:

\*Ημερολόγιο,

\*Αναλυτικό Καθολικό, είναι το σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων),

\* Ισοζύγιο, το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού .

\* Πλέον Βιβλίων άρθρου 4 (Μητρώο Παγίων, Καταστάσεις Απογραφής κλπ).

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Περιλαμβάνει ημερολόγιο – αναλυτικό καθολικό – ισοζύγιο λογαριασμών ενώ μπορεί να τηρείται και χειρόγραφα.

Εκτός από το παραπάνω κλασσικό διπλογραφικό λογιστικό αρχείο η οντότητα υποχρεούται κατά αναλογία και με όσα ίσχυαν και με τον ΚΦΑΣ να τηρεί και πρόσθετα αρχεία με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία του ισολογισμού.

Για τα αρχεία αυτά ισχύουν τα εξής:

- i. Αφορούν την αναλυτική καταγραφή των υπολοίπων όλων των λογαριασμών περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης.
- ii. Οι πληροφορίες που απαιτούνται μπορούν να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.
- iii. Τα περισσότερα από αυτά τηρούνται και από τις οντότητες που απαλλάσσονται της υποχρέωσης κατάρτισης ισολογισμού και τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Στον παραπάνω πίνακα βλέπουμε ποια είναι αυτά τα βιβλία και τι απαλλαγές προβλέπονται για κάποιες οντότητες:

Τα διπλογραφικά βιβλία (Βιβλία Γ' κατηγορίας) ενημερώνονται-καταχωρούνται με τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά καταχωρούνται κάθε μήνα και το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του μήνα.

Παράδειγμα: η ενημέρωση των βιβλίων του μηνός Μαΐου του έτους 2017, πρέπει να γίνει μέχρι 30/6/2017. Γίνεται σαφές ότι ο χρόνος προσαρτάται από την υποβολή της δήλωσης του ΦΠΑ που στη κατηγορία αυτή των βιβλίων υποβάλλεται κάθε μήνα.

#### **14. Το λογιστικό σχέδιο στα διπλογραφικά βιβλία με ΕΛΠ**

Το εθνικό λογιστικό σχέδιο (ΕΓΛΣ) μετά από 35 χρόνια από την κατασκευή του όλοι ομολογούσαν ότι ήταν απαρχαιωμένο. Η κατάσταση δεν θα μπορούσε να είναι και διαφορετική, όσο καλή και αν υπήρξε η δομή του, όταν τα υλικά κατασκευής του αντλούνταν από την δεκαετία του 70 του προηγούμενου αιώνα. Η υποχρεωτική του χρήση είχε εξαντλήσει όσες θετικές επιπτώσεις επέφερε, ενώ σε πολλά θέματα λειτουργούσε οπισθοδρομικά. Στο ενδεικτικό σχέδιο λογαριασμών (Παράρτημα Γ) του νέου νόμου εξακολουθεί να υπάρχει ανάπτυξη των πωλήσεων σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς. Ούτε κάποιος ελεγκτής διευκολύνεται από πλήθος λογαριασμών πωλήσεων και εσόδων. Ακόμα και ένας λογαριασμός αρκεί, καθώς για περαιτέρω ανάλυση ή διασταύρωση πωλήσεων οι λογιστικοί λογαριασμοί δεν βοηθούν ιδιαίτερα.

Σήμερα οι περισσότεροι λογαριασμοί που αφορούν τις πωλήσεις τροφοδοτούνται από ηλεκτρονικά συστήματα τιμολόγησης και από την λειτουργία σύγχρονων και παγκόσμιων **ERP**<sup>8</sup> συστημάτων, ενώ ταυτόχρονα είναι διαθέσιμα και εξελιγμένα συστήματα επιχειρηματικής πληροφόρησης που συλλειτουργούν με την λογιστική. Κατά συνέπεια όσο ποιο αναπτυγμένη ή υποχρεωτική είναι η κωδικαρίθμηση του ελληνικού λογιστικού σχεδίου τόσο το χειρότερο.

Υπήρχαν και άλλα λογιστικά εμπόδια στο ΕΓΛΣ, ενδεικτικά αναφέρουμε την ακατανόητη απαγόρευση πίστωσης της ομάδας 2 (αποθέματα) κατά την διάρκεια της

---

<sup>8</sup> ERP σημαίνει σχεδιασμός επιχειρηματικών πόρων, δηλαδή ένα σύστημα λογισμικού με στόχο να λειτουργήσει σαν κορμός για όλη την επιχείρηση.

Το ERP ενσωματώνει βασικές επιχειρηματικές και διοικητικές διαδικασίες για τη παροχή μιας αφ' υψηλού εικόνας στο τι γίνεται στην επιχείρησή σας. Το ERP καταγράφει τα οικονομικά της επιχείρησης, τα δεδομένα των ανθρώπινων πόρων και (αν είναι εφικτό) όλες τις κατασκευαστικές πληροφορίες, όπως η θέση στην αποθήκη και πότε πρέπει να μεταφερθεί ένα εξάρτημα από τις αποθήκες στο κατάστημα πωλήσεων.

χρήσης. Χιλιάδες Έλληνες λογιστές έχουν αποστηθίσει ένα περίπλοκο σύστημα λογιστικών εγγραφών για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος με **αλλεπάλληλες** μεταφορές ποσών από λογαριασμό σε λογαριασμό της ομάδας 8, χωρίς κανένα ουσιαστικό λόγο. Επισημαίνεται ότι έχει απλοποιηθεί σε τόσο πολύ η διαδικασία, που μια μικρή οντότητα με διπλογραφικά βιβλία μπορεί στο τέλος της χρήσης ακόμη και με λιγότερες από 8 λογιστικές εγγραφές να προσδιορίσει το λογιστικό αποτέλεσμα.. Τέλος ο νόμος δεν προβλέπει τίποτα για αναλυτική λογιστική (ομάδα 9), καταργήθηκε, και παρέμενε και αυτή σαν άταφο πτώμα στη λογιστική ιστορία της Ελλάδας.

Τα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**, όπως και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, είναι και τα δύο νομοθετήματα που παρουσιάζουν λογιστικό σχέδιο λογαριασμών, καθώς και **συνδεσμολογία των υποδειγμάτων** χρηματοοικονομικών καταστάσεων με το σχέδιο λογαριασμών. (Παράρτημα Δ').

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

Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων.

Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Δηλαδή οι οντότητες, με επιλογή τους, μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που ήταν σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/1980. Ισχύει επίσης ότι οι οντότητες οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών.

Το σχέδιο των λογαριασμών του παραρτήματος Γ΄ του νόμου των ΕΛΠ, είναι υποχρεωτικό σε ότι αφορά :

- α) την ονοματολογία
- β) το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κλπ), καθώς και το περιεχόμενό τους, όπως αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Συνεπώς, και σύμφωνα με τις επικρατούσες διεθνείς πρακτικές, δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών.

### Η Αντιστοίχιση των λογ/σμων Ε.Λ.Π. με Ε.Γ.Λ.Σ

Συνοπτική παρουσίαση σχεδίου λογαριασμών (Παράρτημα Γ΄ του Ν. 4308/2014)	Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών (§ 1.205 Π.Δ. 1123/1980)
<b>Ομάδα 1</b>	<b>Ομάδα 1</b>
Ενσώματα και αύλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία	Πάγιο Ενεργητικό
<b>Ομάδα 2</b>	<b>Ομάδα 2</b>
Αποθέματα	Αποθέματα
<b>Ομάδα 3.</b>	<b>Ομάδα 3 .</b>
Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία	Απαιτήσεις και διαθέσιμα
<b>Ομάδα 4</b>	<b>Ομάδα 4</b>
Καθαρή θέση	Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακρ/σμες Υποχρεώσεις
<b>Ομάδα 5</b>	<b>Ομάδα 5</b>
Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
<b>Ομάδα 6</b>	<b>Ομάδα 6</b>
Έξοδα και ζημιές	Οργανικά Έξοδα κατ' είδος
<b>Ομάδα 7</b>	<b>Ομάδα 7</b>
Έσοδα και κέρδη	Οργανικά Έσοδα κατ' είδος



<b>Ομάδα 8</b>	<b>Ομάδα 8</b>
Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και <b>Αποτελέσματα</b> περιόδου.	Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
<b>Ομάδα 9</b>	<b>Ομάδα 9</b>
-----	Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)
<b>Ομάδα 10</b>	<b>Ομάδα 10</b>
-----	Λογαριασμοί Τάξεως

## 15. Λογιστική Οργάνωση στα Πλαίσια των Ε.Λ.Π

### α) Βασικές αλλαγές στους λογαριασμούς Ενεργητικού (Ε).

Σε ότι αφορά το σχέδιο λογαριασμών για την παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων (ενεργητικό) της οντότητας, οι κύριες παρεμβάσεις συνοψίζονται ως εξής:

1. Δημιουργείται ιδιαίτερη σειρά λογαριασμών για την παρακολούθηση των επενδυτικών ακινήτων (κτήρια και γη). Σημειώνεται ότι τα εκτός εκμετάλλευσης ακίνητα του Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρούνται κατά κανόνα, από λογιστική άποψη, επενδυτικά.
2. Προβλέπεται διαχωρισμός της αξίας γης αυτής καθαυτής από την αξία υπερκείμενων δασών ή φυτειών, ή την αξία του μεταλλεύματος ενός ορυχείου, τα οποία, από λογιστική άποψη, αποτελούν διακριτά περιουσιακά στοιχεία.
3. Τα πάγια που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση παρακολουθούνται διακριτά είτε σε ιδιαίτερο υπολογαρισμό του λογιστικού σχεδίου είτε μέσω των υποσυστημάτων, κατά την κρίση της οντότητας.
4. Τα πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (ζώντα ζώα και φυτά) μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 10 «Εδαφικές εκτάσεις» και 14 «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός» του Ε.Γ.Λ.Σ. στο (νέο) λογαριασμό 17 «Βιολογικά πάγια», στον οποίο παρακολουθούνται εφεξής.
5. Καταργούνται ορισμένοι λογαριασμοί άυλων παγίων του Ε.Γ.Λ.Σ., των οποίων τα στοιχεία είτε δεν καλύπτουν τα κριτήρια αναγνώρισης ως πάγια των Ε.Λ.Π. και αντιμετωπίζονται ως έξοδα, είτε τυγχάνουν διαφορετικού λογιστικού χειρισμού (π.χ. «Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης», «Συναλλαγματικές διαφορές δανείων

για κτήση πάγιων στοιχείων», «Έξοδα έρευνας» και «Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου» - κωδικοί 16.10 έως 16.98).

6. Τα πάσης φύσεως βιολογικά αποθέματα (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού - ζώντα ζώα και φυτά), παρακολουθούνται εφεξής στο (νέο) λογαριασμό 27 «Βιολογικά αποθέματα».
7. Για τους κατεχόμενους χρεωστικούς τίτλους (ομόλογα και έντοκα γραμμάτια), παρακολουθείται το ονομαστικό ποσό, οι δουλευμένοι κατά την απόκτηση τόκοι εάν υπάρχουν, καθώς και πρόσθετα στοιχεία του κόστους απόκτησης αυτών, όπως ποσό υπέρ το άρτιο (*premium*), ποσό υπό το άρτιο (*discount*), και άμεσα κόστη απόκτησης (*transaction costs*). Οι πληροφορίες αυτές είναι απαραίτητες για φορολογικούς σκοπούς, αλλά και για την επιμέτρηση των σχετικών στοιχείων με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (*amortized cost*), όταν τα εν λόγω ποσά είναι σημαντικά και δεν μεταφέρονται άμεσα στα αποτελέσματα.

#### **β). Βασικές αλλαγές στους Λογαριασμούς καθαρής θέσης και υποχρεώσεων. (ΚΘ)**

Παύουν να χρησιμοποιούνται ορισμένοι λογαριασμοί αποθεματικών του Ε.Γ.Λ.Σ., όταν εφεξής η νομοθεσία δεν προβλέπει το σχηματισμό τους.

Οι επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων αντιμετωπίζονται εφεξής ως υποχρέωση (έσοδο επομένων περιόδων), που μεταφέρεται στα έσοδα με τρόπο ανάλογο των αποσβέσεων των επιχορηγηθέντων παγίων, και όχι ως καθαρή θέση.

Το σύνολο του κονδυλίου της καθαρής θέσης «Αποτελέσματα εις νέο» διακρίνεται εφεξής:

1. στο μέρος το οποίο έχει υποβληθεί σε φορολογία εισοδήματος και συνεπώς, μετά την αφαίρεση του υπό (β) κατωτέρω, δύναται να διανεμηθεί ως ελεύθερο φόρου
2. στο μέρος (αρνητικό ποσό) το οποίο προέρχεται από μόνιμες διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης
3. στο μέρος (αρνητικό ή θετικό ποσό) που προέρχεται από προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Τα υπάρχοντα κατά την ημερομηνία εφαρμογής του νόμου αφορολόγητα αποθεματικά, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, παρακολουθούνται διακεκριμένα μέχρι την οριστική φορολογική τους διευθέτηση.

Οι προβλέψεις «απαξίωσης και υποτίμησης» περιουσιακών στοιχείων ως στοιχείο του ισολογισμού παρακολουθούνται εφεξής εντός του αντίστοιχου λογαριασμού του ενεργητικού με τη χρήση αντίθετου, και όχι στις προβλέψεις του λογαριασμού 44 στο παθητικό.

Εισάγεται ο λογαριασμός **46 «Αναβαλλόμενος φόρος»** για την παρακολούθηση του σχετικού κονδυλίου του ισολογισμού, ανεξαρτήτως του υπολοίπου που παρουσιάζει στο τέλος της περιόδου (πιστωτικό ή χρεωστικό). Σημειώνεται ότι ο λογισμός του αναβαλλόμενου φόρου είναι προαιρετικής εφαρμογής κατά το Ν. 4308/2014.

Τα ποσά διαφόρων λογαριασμών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων που σχετίζονται με το λειτουργικό κύκλωμα της δραστηριότητας της οντότητας (π.χ.: 51 «Γραμμάτια πληρωτέα», 53 «Πιστωτές διάφοροι», 53.90 «Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες»), εμφανίζονται στο κονδύλι **«Εμπορικές υποχρεώσεις»**, μαζί με το λογαριασμό 50 «Προμηθευτές».

#### **γ). Βασικές αλλαγές στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς.**

1. Το σύνολο των δαπανών για πάσης φύσεως παροχές προς εργαζόμενους σε αντάλλαγμα για παρεχόμενες υπηρεσίες παρακολουθείται στο λογαριασμό 60 «Παροχές σε εργαζόμενους», ανεξαρτήτως της νομικής φύσης της σχέσης εργαζόμενου - οντότητας, της ασφαλιστικής κάλυψης ή του τρόπου με τον οποίο φορολογείται η παροχή. Αυτό συνεπάγεται ότι μεταφέρονται στον λογαριασμό 60 τα πάσης φύσεως ποσά που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους και σε μέλη της διοίκησης, και τα οποία στο πλαίσιο του Ε.Γ.Α.Σ. εμφανίζονταν κατά περίπτωση είτε ως διανομή κερδών (λογαριασμός 88) είτε ως αμοιβές τρίτων (λογαριασμός 61.01.00). Σημειώνεται ότι ακόμη και ποσά του λογαριασμού 62 «Παροχές τρίτων» που αφορούν στην ουσία μέρος του συνολικού κόστους των αμοιβών στο προσωπικό (π.χ. ενοίκια μεταφορικών μέσων που παρέχονται σε εργαζόμενους) ενδείκνυται να μεταφερθούν στο λογαριασμό 60. Σε κάθε περίπτωση τα σχετικά ποσά πρέπει να ενσωματωθούν στα αντίστοιχα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
2. Το σύνολο του φόρου εισοδήματος (τρέχοντος και αναβαλλόμενου), καθώς και οι προσαυξήσεις φορολογικών ελέγχων για φόρο εισοδήματος παρακολουθούνται εφεξής ως έξοδα της σχετικής περιόδου (στο λογαριασμό 88.08 «Φόρος

εισοδήματος» της αναμορφωμένης ομάδας 8 του Ε.Γ.Λ.Σ.). Σημειώνεται ότι έχει πλέον καταργηθεί ο «Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων» του Ε.Γ.Λ.Σ.

3. Οι ζημιές αποζημίωσης των πάσης φύσεως περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τα τυχόντα κέρδη από αναστροφή τους, παρακολουθούνται εφεξής στο λογαριασμό 68 του Ε.Γ.Λ.Σ., ο οποίος εκκαθαρίζεται και χρησιμοποιείται αποκλειστικά για αυτό το σκοπό. Εφεξής, καταργούνται οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί στους οποίους παρακολουθούνταν τα σχετικά ποσά στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ (64.11 «Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» και 83.Κ «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων».
4. Οι θετικές ή αρνητικές διαφορές (κέρδη / ζημιές) εύλογης αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων, όταν έχει επιλεγεί η επιμέτρηση στην εύλογη αξία και οι διαφορές αυτές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως κέρδη και ζημιές, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 67.30 «Κέρδη / Ζημιές εύλογης αξίας».
5. Οι ζημιές και τα κέρδη από την διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού (λογαριασμός 18) και του κυκλοφορούντος ενεργητικού (λογαριασμός 34), παρακολουθούνται εφεξής στους λογαριασμούς του 81.02 «Ζημιές από διάθεση περιουσιακών στοιχείων» και 81.03 «Κέρδη από διάθεση περιουσιακών στοιχείων». Εφεξής συνεπώς καταργούνται οι λογαριασμοί 64.12 «Διαφορές (ζημιές) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» (ομάδα 6) και 76.04 «Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» (ομάδα 7).
6. Οι προβλέψεις που αφορούν έξοδα, π.χ. «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία», εφεξής παρακολουθούνται στον σχετικό πρωτοβάθμιο λογαριασμό εξόδου της ομάδας 6. Εναλλακτικά, για την παρακολούθηση των προβλέψεων χρησιμοποιείται ο αναμορφωμένος λογαριασμός 83 «Προβλέψεις» (προηγούμενος τίτλος «Προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους») της ομάδας 8.
7. Η χρήση των λογαριασμών 78.10 «Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων» και 78.11 «Αξία καταστραφέντων ακαταλλήλων αποθεμάτων», με χρέωση σχετικού λογαριασμού εξόδου, είναι προαιρετική στα πλαίσια των Ε.Λ.Π. Όταν η οντότητα, επιπρόσθετα της απαιτούμενης τεκμηρίωσης, επιλέγει να παρακολουθεί λογιστικά τα μεγέθη αυτά, δεν επιτρέπεται με τα ποσά των εν λόγω λογαριασμών να αυξάνει ισόποσα τα κονδύλια (έσοδα και έξοδα) της κατάστασης αποτελεσμάτων.

8. Καταργείται η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 80 «Γενική Εκμετάλλευση» και σύνταξης της σχετικής κατάστασης.
9. Ο χαρακτηρισμός εσόδων, κερδών, εξόδων ή ζημιών ως έκτακτα και ανόργανα στοιχεία στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ., δεν έχει εφαρμογή στα πλαίσια των Ε.Λ.Π.  
Κατά συνέπεια, ο λογαριασμός 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» μετονομάζεται σε «Λοιπά μη συνήθη κέρδη και ζημίες».
10. Ο λογαριασμός του Ε.Γ.Λ.Σ. 82 «Εξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» καταργείται, καθώς τα σχετικά ποσά αντιμετωπίζονται στο πλαίσιο των Ε.Λ.Π. εφεξής είτε ως στοιχεία αποτελεσμάτων της περιόδου, με προσθήκη γνωστοποίησης στο προσάρτημα όπου συντρέχει περίπτωση, είτε ως διόρθωση λαθών κατά το άρθρο 28 του νόμου.
11. Ο λογαριασμός 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» καταργείται, καθώς τα σχετικά ποσά ενσωματώνονται στα ποσά των προβλέψεων της περιόδου, τα οποία μειώνουν.
12. Ο λογαριασμός 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» δεν έχει αντικείμενο στα πλαίσια των Ε.Λ.Π.
13. Η τήρηση του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» (εσωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων) δεν είναι υποχρεωτικής εφαρμογής εφεξής.
14. Εισάγεται ο προαιρετικός λογαριασμός 87 «Κόστος πωληθέντων - αναλώσεις αποθεμάτων», για την παρακολούθηση της ανάλωσης των αποθεμάτων, στη περίπτωση που η οντότητα επιλέγει την εσωλογιστική παρακολούθηση τους. Ο λογαριασμός 87 κινείται με πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2.
15. Η τήρηση του λογαριασμού 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» μετονομάζεται σε «**Προσδιορισμός αποτελεσμάτων**». Στο λογαριασμό αυτό μεταφέρεται το σύνολο των αποτελεσματικών λογαριασμών και υπολογίζεται το αποτέλεσμα της περιόδου.
16. Ο **φόρος εισοδήματος**, τρέχων και αναβαλλόμενος, **παρακολουθείται ως έξοδο στην ομάδα 8**, ως μέρος του λογαριασμού 88 «Προσδιορισμός αποτελεσμάτων».
17. Ο λογαριασμός 89 «**Ισολογισμός ανοίγματος και κλεισίματος περιόδου**» είναι **προαιρετικός**.

16. Πίνακας Συσχέτισης των λογαριασμών των με το ΕΓΛΣ .

ΕΛΠ: Κωδικοί & περιγραφή		ΕΓΛΣ
<b>1<sup>η</sup> Ενσώματα και άυλα</b>		
<b>10</b>	<b>Γη</b>	
<b>10.01</b>	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης: 10.00	10.00
<b>10.02</b>	Σωρευμένες απομειώσεις γης: 44.10	44.10
<b>11</b>	Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση	
<b>11.01</b>	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) διαμορφώσεων γης: 11.03	11.03
<b>11.02</b>	Σωρευμένες αποσβέσεις διαμορφώσεων γης: 11.99.03	11.99.03
<b>11.03</b>	Σωρευμένες απομειώσεις διαμορφώσεων γης: 44.10	44.10
<b>12</b>	<b>Κτήρια - τεχνικά έργα</b>	
<b>12.01</b>	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων: 11.00, 11.01, 11.03, 11.07, 11.08	11.00, 11.01, κλπ
<b>12.02</b>	Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 11.99.00, 11.99.01, 11.99.03, 11.99.07, 11.99.08	11.99.00 κλπ
<b>12.03</b>	Σωρευμένες απομειώσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 44.10.	44.10
<b>13</b>	<b>Μηχανολογικός εξοπλισμός</b>	
<b>13.01</b>	Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού: 12.00, 12.01, 12.02, 12.03, 12.04, 12.05, 12.07, 12.08, 12.10, 12.11, 12.12, 12.13, 12.14, 12.15, 12.17, 12.18	12.00, 12.01, 12.02 κλπ

<b>13.02</b>	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 12.99.00, 12.99.01, 12.99.02, 12.99.03, 12.99.04, 12.99.05, 12.99.07, 12.99.08, 12.99.10, 12.99.11, 12.99.12, 12.99.13, 12.99.14, 12.99.15, 12.99.17, 12.99.18	12.99.00 κλπ
<b>13.03</b>	Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 44.10,	44.10
<b>14</b>	<b>Μεταφορικά μέσα</b>	
<b>14.01</b>	Αξία κτήσης μεταφορικών μέσων: 13.00, 13.01, 13.02, 13.03, 13.04, 13.05, 13.06, 13.10, 13.11, 13.12, 13.13, 13.14, 13.15, 13.16	13.00, 13.01 κλπ
<b>14.02</b>	Σωρευμένες αποσβέσεις μεταφορικών μέσων: 13.99.00, 13.99.01, 13.99.02, 13.99.03, 13.99.04, 13.99.05, 13.99.06, 13.99.10, 13.99.11, 13.99.12, 13.99.13, 13.99.14, 13.99.15, 13.99.16	13.99.00 κλπ
<b>14.03</b>	Σωρευμένες απομειώσεις μεταφορικών μέσων: 44.10 ,	44.10
<b>15</b>	<b>Λοιπός εξοπλισμός</b>	
<b>15.01</b>	Αξία κτήσης εξοπλισμού: 14.00, 14.01, 14.02, 14.03, 14.04, 14.05, 14.08, 14.10, 14.11, 14.12, 14.13, 14.14, 14.15, 14.18	14.00,14.01 κλπ
<b>15.02</b>	Σωρευμένες αποσβέσεις εξοπλισμού: 14.99.00, 14.99.01, 14.99.02, 14.99.03, 14.99.04, 14.99.05, 14.99.08, 14.99.10, 14.99.11, 14.99.12, 14.99.13, 14.99.14, 14.99.15, 14.99.18	14.99.00 κλπ
<b>15.03</b>	Σωρευμένες απομειώσεις εξοπλισμού: 44.10,	44.10
<b>16</b>	<b>Επενδύσεις σε ακίνητα</b>	
<b>16.01</b>	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα: 10.10, 11.14, 11.15	10.10,11.14,11.45

16.02	Σωρευμένες αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 11.99.14, 11.99.15	11.99.14, 11.99.15
16.03	Σωρευμένες απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 44.10,	44.10
<b>17</b>	<b>Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία</b>	
17.01	Ζώντα	
<b>2<sup>η</sup> Αποθέματα</b>		
<b>20</b>	<b>Εμπορεύματα: 20</b>	
20.01	Εμπορεύματα έναρξης: 20.00	20.00
20.02	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης: 20.01	20.01
20.03	Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων: 20.98	20.08
20.04	Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει	
20.05	Απομείωση εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει	
20.06	Εμπορεύματα λήξης: 20.00	20.00
<b>21</b>	<b>Προϊόντα: 21, 22</b>	21,22
21.01	Προϊόντα έναρξης: 21.00	21.00
21.02	Παραγωγή χρήσης: Δεν υπάρχει	
21.03	Απομείωση προϊόντων: Δεν υπάρχει	
21.04	Προϊόντα λήξης: 21.00	21.00
<b>21.22</b>	<b>Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)</b>	
22.01	Ζώντα ζώα: 14.06, 14.16, 14.99.06, 14.99.16	14.06,14.16κλπ
22.01.01	Ζώντα ζώα έναρξης: Δεν υπάρχει	
22.01.02	Αγορές ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει	
22.01.03	Εκπτώσεις αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει	
22.01.04	Επιστροφές αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει	
22.01.05	Απομείωση ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει	
22.01.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει	



22.01.07	Ζώντα ζώα λήξης: Δεν υπάρχει ,	
22.02	Δένδρα και φυτά: 10.00, 10.05, 10.06	10.00,10,05κλπ
22.02.01	Δένδρα και φυτά έναρξης: Δεν υπάρχει	
22.02.02	Αγορές δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει	
22.02.03	Εκπτώσεις αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει	
22.02.04	Επιστροφές αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει	
22.02.05	Απομείωση δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει	
22.02.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει	
22.02.07	Δένδρα και φυτά λήξης: Δεν υπάρχει	
<b>23</b>	<b>Παραγωγή σε εξέλιξη : 23</b>	
23.01	Παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης: 23.00	23.00
23.02	Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης: 23.00	23.00
<b>24</b>	<b>Πρώτες ύλες και υλικά: 24</b>	
24.01	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης: 24.00	24.00
<b>3<sup>η</sup> Χρηματοοικονομικά και λοιπά στοιχεία</b>		
<b>30</b>	<b>Πελάτες</b>	
30.01	Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες	
30.01.01	Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.98, 30.99	30.00, 30.01 κλπ
30.01.02	Μη δουλεμένοι τόκοι μη συνδεδεμένων πελατών: Δεν υπάρχει	
30.01.03	Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών: 30.05	30.05
30.01.04	Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών: 44.11	44.11
30.02	Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες	
30.02.01	Συνδεδεμένοι πελάτες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.99	30.00,30.01κλπ

30.02.02	Μη δουλευμένοι τόκοι συνδεδεμένων πελατών: Δεν υπάρχει	
30.02.03	Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών: 30.05	30.05
30.02.04	Απομείωση συνδεδεμένων πελατών: 44.11	44.11
<b>31</b>	<b>Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων</b>	
31.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες	
<b>38</b>	<b>Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα: 38</b>	
38.01	Ταμείο: 38.00	38.00
38.02	Καταθέσεις όψεως: 38.03, 38.05	38.03, 38.05
38.03	Καταθέσεις προθεσμίας: 38.04, 38.06	38.04,38.06
38.04	Λοιπά ταμειακά ισοδύναμα: 38.02	38.02
<b>39</b>	<b>Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού: Δεν υπάρχει</b>	
<b>4<sup>η</sup> Καθαρή Θέση</b>		
<b>40</b>	<b>Κεφάλαιο: 40.00, 40.01, 40.02, 40.03, 40.04, 40.05, 40.06, 40.07</b>	40.00, 40.01 κλπ
41	Υπέρ το άρτιο: 41.00	41.01
42	Καταθέσεις ιδιοκτητών: 43.00, 43.01, 43.02	43.00, 43.01, 43.02
<b>43</b>	<b>Ίδιοι τίτλοι</b>	
43.01	Αξία κτήσης ίδιων τίτλων: 34.25	34.25
43.02	Αποτέλεσμα (κέρδος/ζημία) από τη διάθεση ίδιων τίτλων: 64.12.02, 76.04.02	64.12.02, 76.04.02
<b>44</b>	<b>Διαφορές εύλογης αξίας</b>	
44.01	Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων: 41.07	41.07
44.02	Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση: 41.06	41.06
44.03	Διαφορές εύλογης αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών: Δεν υπάρχει	
<b>45</b>	<b>Συναλλαγματικές διαφορές: Δεν υπάρχει</b>	

<b>46</b>	Αποθεματικά νόμων και καταστατικού: 41.02, 41.03, 41.04, 41.05	41.02, 41.03 κλπ
<b>47</b>	Αφορολόγητα αποθεματικά: 41.08	41.08
<b>48</b>	Αποτελέσματα εις νέο: 42.00, 42.01, 42.02	42.00,42.01, 42.02
<b>5<sup>η</sup> Υποχρεώσεις</b>		
<b>50</b>	Προμηθευτές	
<b>50.01</b>	Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.00, 50.01, 50.02, 50.03, 50.04, 53.08, 50.08πάγια	50.00, 50.01, 50.03 κλπ
<b>50.02</b>	Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες: 50.00, 50.01, 50.02, 50.03, 50.04, 53.08, 50.08πάγια	50.00, 50.01, 50.03 κλπ
<b>50.03</b>	Προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες	
<b>50.03.01</b>	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες	
<b>51</b>	<b>Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων</b>	
<b>51.01</b>	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες: 51, 45.19, 45.20, 45.21, 53.90	51, 45.19, 45.20
<b>52</b>	<b>Τραπεζικά δάνεια</b>	
<b>52.01</b>	Τραπεζικά δάνεια - μη συνδεδεμένες οντότητες: 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.10, 45.11, 45.12, 45.13	45.00, 45.01, 45.02
<b>52.02</b>	Τραπεζικά δάνεια - συνδεδεμένες οντότητες: 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.10, 45.11, 45.12, 45.13	45.00, 45.01, 45.02
<b>53</b>	<b>Λοιπές υποχρεώσεις</b>	
<b>53.01</b>	Δάνεια από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει	
<b>53.02</b>	Λοιπά δάνεια: Δεν υπάρχει	

<b>53.03</b>	Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες: 53.00, 53.03	53.00, 53.03
<b>53.04</b>	Υποχρεώσεις προς ιδιοκτήτες και Διευθυντικό Προσωπικό : 53.14	53.14
<b>53.05</b>	Μερίσματα, προμερίσματα και άλλα ποσά συναφούς φύσης πληρωτέα: 53.01, 53.02	53.01, 53.02
<b>53.06</b>	Άλλες υποχρεώσεις: 53.04, 53.05, 53.06, 53.07	53.04, 53.05, κλπ
<b>53.07</b>	Άλλες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες οντότητες : 53.10, 53.11	53.10, 53.11
<b>54</b>	<b>Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη</b>	
<b>54.01</b>	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος	
<b>54.01.01</b>	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης: 54.07, 54.08	54.07, 54.08
<b>54.01.02</b>	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος της οντότητας (αντίθετος): 33.13	33.13
<b>54.01.03</b>	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος): 33.13	33.13
<b>54.02</b>	Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)	
<b>54.02.01</b>	ΦΠΑ εκροών: 54.00	54.00
<b>54.02.02</b>	ΦΠΑ εισροών: 54.00	54.00
<b>54.02.03</b>	Καταβληθείς ΦΠΑ: 54.00	54.00
<b>54.03</b>	Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων	
<b>54.03.01</b>	Παρακρατούμενος φόρος από μισθωτή εργασία και συντάξεις: 54.03	54.03
<b>54.03.02</b>	Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 54.04	54.04
<b>54.03.03</b>	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων μερισμάτων: 54.09	54.09

<b>54.03.04</b>	Λοιποί παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος: 54.09	54.09
<b>54.04</b>	Τέλη χαρτοσήμου: 54.09	54.09
<b>54.05</b>	Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές: 54.05	
<b>55</b>	<b>Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς</b>	
<b>55.01</b>	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης: 55.00, 55.01	55.00, 55.01
<b>55.02</b>	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς επικουρικής ασφάλισης: 55.02	55.02
<b>56</b>	<b>Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων</b>	
<b>56.01</b>	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα: 56.01	56.01
<b>56.01.01</b>	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει	
<b>57</b>	<b>Προβλέψεις</b>	
<b>57.01</b>	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους: 44.00	44.00
<b>57.02</b>	Λοιπές προβλέψεις	
<b>58</b>	Κρατικές επιχορηγήσεις: 41.10	41.10
<b>59</b>	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού: Δεν υπάρχει	
<b>6<sup>η</sup> Έξοδα και Ζημίες</b>		
<b>60</b>	<b>Παροχές σε εργαζόμενους</b>	
<b>60.01</b>	Μικτές αποδοχές: 60.00, 60.01	60.00, 60.01
<b>60.02</b>	Εργοδοτικές εισφορές: 60.03, 60.04	60.03, 60.04
<b>60.03</b>	Λοιπές παροχές: 60.02	60.02
<b>60.04</b>	Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό): 68.00	68.00
<b>60.05</b>	Παροχές σε εργαζόμενους συνδεδεμένων οντοτήτων : Δεν υπάρχει	

<b>61</b>	<b>Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων</b>	
<b>61.01</b>	Αποζημίωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών): 83.10	83.10
<b>61.02</b>	Αποζημίωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 83.10	83.10
<b>61.03</b>	Αποζημίωση άυλων παγίων: 83.10	83.10
<b>61.04</b>	Αποζημίωση αποθεμάτων: Δεν υπάρχει	
<b>61.05</b>	Αποζημίωση χρηματοοικονομικών στοιχείων	
<b>64</b>	<b>Διάφορα λειτουργικά έξοδα:</b>	
<b>64.01</b>	Αμοιβές για υπηρεσίες: 62.06, 64.01, 64.03, 64.05, 64.09, 61.00, 61.01, 61.02, 61.03	62.06, 64.01, 64.03 Κλπ
<b>64.01.01</b>	Αμοιβές για υπηρεσίες - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει	
<b>64.01.02</b>	Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει	
<b>64.02</b>	Ενέργεια: 62.00, 62.01	62.00, 62.01
<b>64.03</b>	Ύδρευση: 62.02	62.02
<b>64.04</b>	Τηλεπικοινωνίες: 62.03	62.03
<b>64.05</b>	Ενοίκια: 62.04	62.04
<b>64.05.01</b>	Ενοίκια - μη συνδεδεμένες	
<b>65</b>	<b>Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα</b>	
<b>65.01</b>	Τόκοι τραπεζικών δανείων: 65.01.00, 65.01.01, 65.01.02, 65.01.03, 65.02, 65.03, 65.04, 65.05, 65.07, 65.08	65.01.00 κλπ
<b>65.02</b>	Τόκοι δανείων από συνδεδεμένες οντότητες: 65.01.04, 65.01.05, 65.01.06	65.01.04 κλπ
<b>65.03</b>	Τόκοι λοιπών δανείων: 65.00	65
<b>65.04</b>	Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων: 65.01.07, 65.01.08, 65.01.09, 65.01.10, 65.06	65.01.07 κλπ
<b>65.05</b>	Λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα	

<b>66</b>	<b>Αποσβέσεις</b>	
<b>66.01</b>	Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης: 66.01.03, 66.01.24	66.01.03, 66.01.24
<b>66.02</b>	Αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 66.01	66.01
<b>66.03</b>	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 66.02	66.02
<b>66.04</b>	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων: 66.03	66.03
<b>66.05</b>	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού: 66.04	66.04
<b>66.06</b>	Αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 66.01	66.01
<b>66.07</b>	Αποσβέσεις πάγιων βιολογικών περιουσιακών	
<b>69</b>	<b>Φόρος εισοδήματος</b>	
<b>69.01</b>	Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου: 63.00, 88.06, 88.08	63.00
<b>69.02</b>	Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου: Δεν υπάρχει	
<b>69.03</b>	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει	
<b>7<sup>η</sup> Έσοδα και Κέρδη</b>		
<b>70</b>	<b>Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών</b>	
<b>70.01</b>	Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70	70
<b>70.01.01</b>	Πωλήσεις εμπορευμάτων (ονομαστικές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70	70
<b>70.01.02</b>	Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70	70
<b>70.01.03</b>	Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70	70
<b>70.02</b>	Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει	
<b>70.02.01</b>	Πωλήσεις εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει	

70.02.02	Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει	
<b>71</b>	<b>Λοιπά συνήθη έσοδα</b>	
71.01	Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων: 81.01.05	81.01.05
71.02	Επιχορηγήσεις τόκων: 74.05	74.05
71.03	Επιχορηγήσεις λοιπών εξόδων: 74.03	74.03
71.04	Άλλα λειτουργικά έσοδα: 74.00, 74.01, 74.02, 75.00, 75.01, 75.02, 75.03, 75.04, 75.05, 75.06, 75.07, 75.08, 75.10, 81.01, 81.03, 82.01	74.00. κλπ 74.01,74.02
71.05	Άλλα λειτουργικά έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει	
<b>78</b>	<b>Φόρος εισοδήματος έσοδο</b>	
78.01	Τρέχων φόρος περιόδου έσοδο: Δεν υπάρχει	
78.02	Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο: Δεν υπάρχει	
78.03	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει	
<b>79</b>	<b>Ασυνήθη έσοδα και κέρδη</b>	
79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη : 81.01, 81.03, 82.01	81.01, 81.03,82.01
79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει	
<b>8<sup>η</sup> Ιδιοπαραγωγή, Υποκαταστήματα, Αποτελέσματα περιόδου</b>		
<b>80</b>	<b>Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: 78</b>	78
80.01	Παροχές σε εργαζόμενους σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει	
80.02	Αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει	
80.03	Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει	



<b>80.04</b>	Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει	
<b>80.05</b>	Προβλέψεις σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει	
<b>81</b>	<b>Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης: 48</b>	48
<b>81.01</b>	Χρεωστικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού: Δεν υπάρχει	
<b>81.02</b>	Πιστωτικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού: Δεν υπάρχει	
<b>82</b>	Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου	
<b>82.01</b>	Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών: 80.00, 80.01, 80.02, 80.03, 86.00, 86.01, 86.02, 86.03, 86.99	80.00, 80.01, 80.02, 80.03, 86.00, 86.01, 86.02, 86.03, 86.99
<b>82.02</b>	Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους): 88.00	88.00
<b>82.03</b>	Καθαρή ζημία περιόδου (μετά από φόρους): 88.01	88.01

## **17. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικό Σχέδιο των Ε.Λ.Π.**

### **α) Οι Αρχές σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων**

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα όπως προαναφέραμε καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία και ενσωματώνονται στη συνέχεια στις οικονομικές καταστάσεις κάθε περιόδου. Οι οικονομικές καταστάσεις **αποτελούν ενιαίο σύνολο** και παρουσιάζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της κάθε περιόδου.

Επίσης σύμφωνα με το μέγεθος της κάθε επιχείρησης συντάσσονται οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καταρτίζονται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται ως παραρτήματα στο Νόμο. Απόκλιση από την δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων **δεν**

**επιτρέπεται**, εκτός ορισμένων περιπτώσεων, όπως η περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων ή η συγχώνευση κονδυλίων με ασήμαντα ποσά. Δεν επιτρέπονται επίσης οι συμψηφισμοί στα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με σαφήνεια σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας καθώς επίσης και των παρακάτω γενικών αρχών. Οι λογιστικές αρχές και οι βάσεις **επιμέτρησης** (αποτίμησης) χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο. Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με αυτά της κλειόμενης περιόδου, προσαρμόζονται ανάλογα. Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο.

Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εσόδων και εξόδων δεν επιτρέπονται.

Οι αρνητικές προσαρμογές (υποτιμήσεις) της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το αν το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι κέρδος ή ζημία. Όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο, αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

Όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα, βάσει σχετικών προβλέψεων, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο. Τα υπόλοιπα έναρξης του Ισολογισμού, σε κάθε περίοδο, συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία ισολογισμού δεν αναγνωρίζονται.

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Οι απαιτήσεις αυτού του νόμου, σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης δεν είναι σημαντική.

## **β) Κανόνες επιμέτρησης/αποτίμησης.**

1. Ενσώματα πάγια και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Παρέχεται η δυνατότητα, μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, να επιμετρηθούν σε εύλογες αξίες (παρ. 7.1).

Μεταξύ άλλων, στα πάγια περιλαμβάνονται οι δαπάνες βελτίωσης και γενικά τα στοιχεία που εκτιμάται ότι θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για την χρήση που προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, που επιμετρούνται στο κόστος, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

2. Χρηματοδοτική μίσθωση. Τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από τις επιχειρήσεις με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing), αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο τους, με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εταιρεία Leasing.

3. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται, αρχικά, στο κόστος. Μεταγενέστερα της πρώτης αναγνώρισης τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος, με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου.

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

4. Αποτίμηση αποθεμάτων και υπηρεσιών. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στη παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών προσδιορίζεται με μία από τις αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, αναλωσίμων

υλικών, το κόστος εργασίας και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με το παραγόμενο προϊόν. Μετά την αρχική αναγνώριση τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατά είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσεως και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

5. Υποχρεώσεις. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους. Ποσά που αφορούν υπέρ το άρτιο ή υπό το άρτιο έκδοση καθώς και το κόστος που συνδέεται με την ανάληψη των υποχρεώσεων αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου της πρώτης αναγνώρισης. Μια επιχείρηση παύει να αναγνωρίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση όταν και μόνο όταν, η συμβατική δέσμευση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.
6. Κρατικές επιχορηγήσεις. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης οι κρατικές επιχορηγήσεις, αποσβένονται με την μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα.
7. Αναβαλλόμενοι φόροι. Οι επιχειρήσεις μπορεί να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις τους. Αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει όταν ένα έσοδο ή ένα έξοδο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως αλλά το φορολογικό όφελος ή η φορολογική επιβάρυνση αναβάλλεται και πραγματοποιείται σε μεταγενέστερο χρόνο. Οι επιχειρήσεις πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ οι φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανόν ότι θα υπάρχουν κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

#### **γ) Οικονομικές Καταστάσεις – Πίνακες με τα ΕΛΠ.**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

1. Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (μεγάλες, μεσαίες, μικρές, πολύ μικρές).
2. Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (μεγάλες, μεσαίες, μικρές, πολύ μικρές).
3. Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (μεγάλες).
4. Την Κατάσταση Χρηματοροών (μεγάλες).
5. Το Προσάρτημα (Σημειώσεις). (μεγάλες, μεσαίες, μικρές, πολύ μικρές).

Για τις καταστάσεις αυτές ο Νόμος προβλέπει **υποδείγματα με τα συνηγμένα Παραρτήματα**, με βάση των οποίων θα καταρτίζονται και θα δημοσιεύονται, τα δε υποδείγματα διαφοροποιούνται, ανάλογα με το μέγεθος και ανάλογα σε ποια από τις 4 κατηγορίες υπάγεται η οντότητα.

**Υπόχρεοι σε σύνταξη ανά είδος κατάστασης και ανά κατηγορία μεγέθους :**

.					
	Κατηγορία μεγέθους				
	Πολύ μικρές				
	Ατομικές, ΟΕ, Ε Ε κλπ	ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚ Ε κλπ	Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
<b>Κατάσταση Αποτελεσμάτων</b>	✓	✓	✓	✓	✓
<b>Προσάρτημα ή σημειώσεις</b>	✓	✓	✓	✓	✓
<b>Ισολογισμός</b>		✓	✓	✓	✓
<b>Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης</b>				✓	✓
<b>Κατάσταση Χρηματοροών</b>					✓

#### Οι οικονομικοί πίνακες αναλυτικά

##### i. Ο πίνακας του Ισολογισμού

Το υπόδειγμα έχει τύχει ευρύτατης αποδοχής διεθνώς και είναι συμβατό με το υπόδειγμα που χρησιμοποιούν οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Έτσι, διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τον παρόντα νόμο με τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α.

- ii. **Ο Πίνακας της Κατάστασης των Αποτελεσμάτων** Περιλαμβάνει δύο μορφές παρουσίασης ( **καταρτίζεται η μια από τις δύο κατ' επιλογή της επιχείρησης** ) , την «**κατά λειτουργία**» (την οποία προέβλεπε και το Π.Δ. 1123/1981) και την «**κατ' είδος**» που προβλέπεται τόσο από τα Δ.Π.Χ.Α., όσο και από την Οδηγία 34/2013 της Ε.Ε. Σημειώνεται ότι η «κατ' είδος» κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει παρουσίαση στην οποία εμφανίζονται κατ' είδος οι βασικοί λογαριασμοί των εσόδων και εξόδων, αποτελώντας στην ουσία μια σύνοψη της καταργηθείσας «Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης» του ΕΓΛΣ. Διευκρινίζεται ότι στην κατ' είδος παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο κονδύλι «Μεταβολές αποθεμάτων» περιλαμβάνεται το άθροισμα των μεταβολών του συνόλου των αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες και λοιπά υλικά).
- iii. **Ο Πίνακας της Κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης**  
Είναι μια νέα κατάσταση που αντικαθιστά τον «Πίνακα διάθεσης κερδών» του Π.Δ. 1123/1981, ( **καταρτίζεται μόνο από τις Μεσαίες και τις Μεγάλες οντότητες**), παρέχοντας πληρέστερη πληροφόρηση για τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Συγκεκριμένα, η νέα αυτή κατάσταση παρουσιάζει αναλυτικά την κίνηση όλων των κονδυλίων της καθαρής θέσης στη διάρκεια της περιόδου και τη συμφωνία υπολοίπων αρχής και τέλους, ώστε να υπάρχει πλήρης διαφάνεια για το πώς μεταβλήθηκαν τα σχετικά κονδύλια.
- iv. **Ο πίνακας της κατάστασης χρηματοροών**  
Είναι μία νέα, επίσης πολύ σημαντική χρηματοοικονομική κατάσταση, (**καταρτίζεται μόνο από τις Μεγάλες οντότητες**) στην οποία παρουσιάζονται οι ταμειακές εισροές και εκροές της περιόδου, διαχωριζόμενες σε τρεις κατηγορίες: (α) τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, (β) τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες και (γ) τις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Η κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζεται με την έμμεση μορφή της που είναι και η πλέον συνήθης.
- v. **Το Προσάρτημα ή Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**  
Στο προσάρτημα παρέχονται περιγραφές, αναλύσεις και πρόσθετη **πληροφόρηση** ( **ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας** ) για τα διάφορα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και για άλλα στοιχεία τα οποία δεν προβλέπεται να εμφανίζονται στους πίνακες των προαναφερθέντων τεσσάρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το προσάρτημα παρουσιάζεται με συστηματικό

τρόπο και με παραπομπές στα επιμέρους κονδύλια των υπόλοιπων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (πίνακες), όταν συντρέχει περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29.

## **18. Οι νέες έννοιες, της Επιμέτρηση (αποτίμηση) και της Εύλογης Αξίας των Ε.Λ.Π.**

### **α) Η επιμέτρηση στο πλαίσιο των ΕΛΠ**

Ο όρος επιμέτρηση, είναι ένας από τους καινούργιους όρους που εισάγεται με τα Ε.Λ.Π.

Οι νέες έννοιες, της Επιμέτρησης, της απομείωσης αξίας, της εύλογης αξίας, των αναβαλλόμενοι φόροι κ.α. δημιούργησαν σίγουρα ανησυχία στα άτομα που θα εφαρμόζαν τα **ΕΛΠ**. Αν εξετάσουμε όμως τους νέους όρους πιο προσεκτικά, βλέπουμε ότι στην πραγματικότητα δεν είναι παρά μία προσαρμογή στη νέα διεθνή ορολογία περιπτώσεων που τελικά μόνο άγνωστες δεν ήταν ή εν πάση περιπτώσει δεν ήταν και ακατανόητοι. Υπενθυμίζεται ότι μέχρι τώρα με βάση το ΕΓΛΣ, είχαμε την αποτίμηση, υποτίμηση, φορολογική αναμόρφωση κ.ο.κ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ., στηρίζονταν κατά κανόνα στην **αρχή του ιστορικού κόστους**, που εξακολουθεί και σήμερα να αποτελεί το βασικό προσδιοριστικό παράγοντα της αξίας. Στη διάρκεια των 34 χρόνων εφαρμογής του ΕΓΛΣ οι εξελίξεις όμως στο διεθνές οικονομικό γίνεσθαι ήταν τέτοιες που έθεσαν σε αμφισβήτηση τα λογιστικά συστήματα και οδήγησαν σταδιακά στην υιοθέτηση νέων λογιστικών και νέων ελεγκτικών προτύπων. Ειδικά, θέματα όπως το ιστορικό κόστος, η επίδραση των φόρων στα οικονομικά αποτελέσματα, η λογιστικοποίηση νέων περίπλοκων τύπων συμβάσεων, οι ταμειακές ροές κ.ά. αποτέλεσαν αντικείμενο μελετών, αντιπαραθέσεων, συγκρούσεων και τελικά οδήγησαν στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. Ο νόμος των Ε.Λ.Π. προβλέπει δύο εναλλακτικές μορφές επιμέτρησης. Η πρώτη της οποίας η εφαρμογή είναι **υποχρεωτική**, δεν απομακρύνεται ιδιαίτερα από τους γνωστούς και μέχρι σήμερα εφαρμοζόμενους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ.

Συγκεκριμένα:

- 1. Τα πάγια στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος, ενώ οι αποσβέσεις μπορούν να**

διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με την φθίνουσα μέθοδο, είτε με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Σε κάθε περίπτωση προσδιοριστικός παράγοντας είναι η **ωφέλιμη ζωή του παγίου**. Εδώ θα πρέπει να παρατηρήσουμε ότι και το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε τον προσδιορισμό από την οικονομική μονάδα της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ώστε να υπολογίζονται με βάση αυτή και οι αποσβέσεις του. Το πρόβλημα τόσο με το Ε.Γ.Λ.Σ. όσο και με τα Ε.Λ.Π. είναι η αναντιστοιχία που υπάρχει ανάμεσα στη λογιστική των αποσβέσεων και στη φορολογική νομοθεσία η οποία αναγνωρίζει ένα προσδιορισμένο συντελεστή απόσβεσης για κάθε κατηγορία παγίου. Σε κάθε περίπτωση πάντως μπορεί η επιχείρηση, ειδικά η πολύ μικρή, να εξακολουθήσει να χρησιμοποιεί τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, προκειμένου να μην αυξήσει το κόστος της λογιστικής παρακολούθησης των παγίων. Το νέο δεδομένο είναι η **απομείωση της αξίας των παγίων**, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Και σε αυτή την περίπτωση όμως η οντότητα είναι αυτή που θα εκτιμήσει κατά πόσο μία απομείωση αξίας είναι συγκυριακού ή μόνιμου χαρακτήρα. Μία επιπλέον αλλαγή σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά σε εναρμόνιση με τον νέο Κ.Φ.Ε. είναι η καθιέρωση σε περίπτωση **leasing παγίου**, της υποχρέωσης του μισθωτή να αναγνωρίζει ως περιουσιακό του στοιχείο το πάγιο που μισθώνει με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν αυτό είχε αγοραστεί. Ταυτόχρονα αναγνωρίζει στις οικονομικές του καταστάσεις και την αντίστοιχη υποχρέωση προς την εκμισθώτρια.

2. Μετά τα πάγια έχουμε τα αποθέματα, τα οποία μετά την αρχική αναγνώριση τους με το κόστος κτήσης, θα εξακολουθήσουν να επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, όπως συνέβαινε και με το Ε.Γ.Λ.Σ. Η μόνη αλλαγή έχει να κάνει με την κατάργηση της μεθόδου **LIFO** η οποία έτσι και αλλιώς στην πράξη τα τελευταία έτη δεν χρησιμοποιούνταν.

### **β) Η Εύλογη Αξία.**

Η εισαγωγή της Εύλογης αξίας, όπως αναφέρθηκε και στην αρχή, τα Ε.Λ.Π. αποσκοπούν στην προσαρμογή του Ελληνικού λογιστικού συστήματος στα Διεθνή δεδομένα. Οι παραπάνω υποχρεωτικής λίγο –πολύ εφαρμογής ανάλογα και με το μέγεθος της οντότητας, μέθοδοι επιμέτρησης εξασφαλίζουν ένα μίνιμουμ



συμμόρφωσης προς αυτά, χωρίς να επιβαρύνουν ιδιαίτερα της οικονομικές μονάδες και οντότητες.

Πρέπει όμως παράλληλα να δοθεί η δυνατότητα σε όσες επιχειρήσεις το θελήσουν και έχουν τη δυνατότητα, να προχωρήσουν σε μεγαλύτερη συμμόρφωση με αυτά τα δεδομένα. Για αυτό το λόγο εισάγεται ως **εναλλακτική μέθοδος επιμέτρησης αυτή της εύλογης αξίας**. Επιπλέον δίνεται η δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να αναγνωρίζουν στις καταστάσεις τους, **τους αναβαλλόμενους φόρους**.

Ορισμένες παρατηρήσεις για την εύλογη αξία:

- i. Η εύλογη αξία **ορίζεται** ως η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.
- ii. Η επιμέτρηση με την εύλογη αξία γίνεται **μόνο όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα**. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να **επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετρείται με τη μέθοδο του κόστους**.
- iii. Επισημαίνεται ότι όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετρείται στην εύλογη αξία, **όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρούνται επίσης στην εύλογη αξία**.

## Κεφάλαιο Β. Εφαρμογές

Ακολουθούν στην συνέχεια δυο εφαρμογές για "πολύ μικρές" επιχειρήσεις, της πρώτης με απλογραφικά βιβλία (ολοκληρωμένης), και της δεύτερης με διπλογραφικά βιβλία.

### 1) Πολύ μικρή επιχείρηση με Απλογραφικά Βιβλία (Βιβλίων Εσόδων-Εξόδων).

Αναλυτική παρουσίαση των υποχρεώσεων των πολύ μικρών οντοτήτων με απλογραφικά βιβλία κατά το κλείσιμο της χρήσης.

Βιβλία απλογραφικά (Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων) τηρούν η συντριπτική πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων και υπάγονται στην κατηγορία αυτή, όλες οι ατομικές επιχειρήσεις, οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες κλπ με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000,00€, καθώς και επιχειρήσεις **υγρών καυσίμων** μέχρι ποσού ακαθάριστων εσόδων 8.000.000,00. (έχουν ειδική ένταξη).

#### α) Οι Απαλλαγές που έχουν:

Καταρτίζουν την απλοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και συντάσσουν και το Προσάρτημα με κάποιες βασικές πληροφορίες. Απαλλάσσονται από την κατάρτιση του Ισολογισμού και του πλήρους Προσαρτήματος.

#### Δεν προβλέπεται και δεν συντάσσουν:

- i. Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- ii. Αρχείο λογαριασμών περιουσιακών στοιχείων
- iii. Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων
- iv. Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης
- v. Για τις αποσβέσεις εφαρμόζουν τους φορολογικούς συντελεστές του Ν. 4172/13
- vi. Τις συμβάσεις leasing σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και όχι με των ΕΛΠ
- vii. Αναγνωρίζονται ζημιές απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων
- viii. Δεν εφαρμόζουν διατάξεις περί αναβαλλόμενης φορολογίας

- ix. Δεν εφαρμόζουν επιμέτρηση στην Εύλογη αξία
- x. Ισχύουν στις προβλέψεις και στις κρατικές επιχορηγήσεις οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας
- xi. Δεν προσαυξάνεται το κόστος παραγωγής από τόκους και έμμεσο κόστος.

**β) Υποχρεώσεις που έχουν :**

- i. Να τηρούν Αρχείο Ενσώματων και άυλων παγίων, δηλαδή το Μητρώο Παγίων, όπως τηρούνταν και τα προηγούμενα έτη.
- ii. Να τηρούν Αρχείο Επενδύσεων για τίτλους μετοχές, κλπ
- iii. Να τηρούν Αρχείο ιδιόκτητων Αποθεμάτων και αποθεμάτων τρίτων, δηλαδή το Βιβλίο Απογραφής <sup>9</sup>
- iv. Να τηρούν Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.
- v. Να καταρτίζουν Αρχείο συμφωνίας λογιστικής – φορολογικής βάσης, για τους λογαριασμούς εσόδων και εξόδων.

**γ) Επισημάνσεις:**

- i. Για τον χρόνο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων:

**\* Για τις ατομικές επιχειρήσεις**

Το χρονικό όριο τίθεται από το φορολογικό νόμο και λήγει στις 30/6. Μέχρι την ημερομηνία αυτή οφείλουν να καταρτίσουν και τις οικονομικές τους καταστάσεις.

**\*Για τις ΟΕ, ΕΕ κλπ**

Σύμφωνα με το φορολογικό νόμο από το έτος 2016 επήλθε αλλαγή στο νόμο και υπάρχει ενιαία ημερομηνία με τα φυσικά πρόσωπα και λήγει για όλους στις 30/6, δηλαδή σε έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου. Μέχρι την ημερομηνία αυτή οφείλουν να καταρτίσουν και τις οικονομικές τους καταστάσεις.

- ii. Για την προθεσμία της απογραφής των εμπορευμάτων, πρώτων υλών, προϊόντων κλπ δεν τίθεται από το νόμο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αλλά όμως δεν πρέπει να

---

<sup>9</sup> Ειδικά, για την υποχρέωση απογραφής ισχύει η απαλλαγή σε επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών μικρότερο των 150.000,00€, όπως και μια σειρά από επαγγέλματα που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1019/16-1-15.

υπερβαίνει την προθεσμία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, αφού η αξία της απογραφής διασφαλίζει και την αξιοπιστία των δεδομένων αυτών. Σε κάθε περίπτωση όμως η απογραφή πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι της υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Υπενθυμίζεται ότι ο νόμος προβλέπει απαλλαγές στην σύνταξη απογραφής σε μια γκάμα από **43** επαγγέλματα, καθώς επίσης απαλλάσσει και τις επιχειρήσεις που έχουν ακαθάριστα έσοδα μέχρι 150.000,00€.

Σε περίπτωση όμως που η επιχείρηση επιλέξει να διενεργήσει απογραφή προαιρετικά, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής και για τις 3 τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.

- iii.** Για την αποτίμηση- επιμέτρηση των αποθεμάτων της απογραφής δεν μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος **LIFO**, (last in first out), ενώ μπορεί να χρησιμοποιηθούν και οι έμμεσες μέθοδοι, όπως πχ η μέθοδος της λιανικής τιμής κλπ. Επίσης επιτρέπεται η μέθοδος **FIFO**, (first in first out).
- iv.** Τέλος ισχύει και στα απλογραφικά βιβλία η αρχή του δεδουλευμένου, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται στο χρόνο που αφορούν ανεξάρτητα από τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή της απόδειξης λιανικής. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να γίνει μερισμός στα δυο χρόνια ανάλογα με τη διάρκεια της χρονικής περιόδου.

#### Παράδειγμα:

Η "ΑΛΦΑ" Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη επιχείρηση τη "ΔΕΛΤΑ", να αναλάβει την εκπαίδευση του προσωπικού για διάστημα **9** μηνών, από 1/10/2016 μέχρι 30/6/2017 με συνολική αμοιβή **9.000,00**. Έστω το τιμολόγιο εκδίδεται με το τέλος της παροχής εργασίας στις 15/7/2017 και με ημερομηνία έκδοσης 15/7/2017. (σύμφωνα με τις νέες διατάξεις των ΕΛΠ, το τιμολόγιο φέρει ως ημερομηνία, την ημερομηνία που εκδίδεται). Στη περίπτωση αυτή με βάση την αρχή του δουλευμένου και οι δυο οντότητες οφείλουν να αναγνωρίσουν αναλογία εσόδου ή εξόδου αντίστοιχα, κατά περίπτωση:

- Η "ΑΛΦΑ" μερίζει τα Έσοδα ως κάτωθι: Για τη περίοδο 1/1/2016-31/12/2016 έσοδα  $9.000 \times 3\mu/9\mu = 3.000,00$   
Για τη περίοδο 1/1/2017-31/12/2017 έσοδα  $9.000 \times 6\mu/9\mu = 6.000,00$
- Η "ΔΕΛΤΑ" μερίζει τα Έξοδα ως κάτωθι: Για τη περίοδο 1/1/2016-31/12/2016 έξοδα  $9.000 \times 3\mu/9\mu = 3.000,00$   
Για τη περίοδο 1/1/2017-31/12/2017 έξοδα  $9.000 \times 6\mu/9\mu = 6.000,00$

Σημείωση: Με το προηγούμενο καθεστώς υπήρχε υποχρέωση για την "ΑΛΦΑ" έκδοσης τιμολογίου στις 31/12/16 και να τιμολογήσει το ποσό των 3.000,00, όπως και στις 30/6/17 να εκδώσει τιμολόγιο και να τιμολογήσει και το υπόλοιπο ποσό των 6.000,00. Εξαίρεση στο νόμο αποτελεί η έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών ΕΦΚΑ/ΟΑΕΕ που εκπίπτουν όλα τα ποσά στη χρήση που πληρώθηκαν.

- v. Για να ενταχθεί μια επιχείρηση από την κατηγορία της πολύ μικρής σε ανώτερη κατηγορία, πρέπει να υπερβεί το όριο των ακαθάριστων εσόδων του 1.500.000,00, **δυο φορές** και σε **δυο συνεχόμενες** περιόδους. Επισημαίνεται ότι στη κατηγορία των πολύ μικρών ισχύει ένα και **μοναδικό** κριτήριο αυτό το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.

π.χ.

#### Η "ΔΕΛΤΑ" ΟΕ

Περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα- κύκλος εργασιών	Παρατηρήσεις
2015	1.590.000,00	Από την περίοδο 2017 εντάσσεται στην κατηγορία των Μικρών. Και πρέπει εφεξής να τηρεί τις υποχρεώσεις της νέας κατηγορίας.
2016	2.150.000,00	
2017		

Από 1/1/2017 εντάσσεται στη κατηγορία των Μικρών.

#### Η "ΖΗΤΑ" ΕΕ

Περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα- κύκλος εργασιών	Παρατηρήσεις
2015	1.590.000,00	Από την περίοδο 2018 δεν αλλάζει η κατηγορία, γιατί αν και υπερέβη το όριο δυο φορές <u>δεν είναι συνεχόμενες</u> .
2016	1.300.000,00	
2017	1.800.000,00	
2018		

Από 1/1/18 δεν αλλάζει κατηγορία.

Από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι "πολύ μικρές" επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία, συνεχίζουν χωρίς σημαντικές αλλαγές, δεν επηρεάζονται σε σημαντικό βαθμό από τη νομοθεσία των ΕΛΠ, αφού σε κρίσιμα θέματα όπως διαπιστώθηκε ισχύει με ρητή διάταξη του νόμου για αυτές ο Φορολογικός Νόμος (Φ.Ν).

δ) Παροχή πληροφοριών για την Κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσης και το Προσάρτημα.

Τέλος, υπάρχει υποχρέωση συμπλήρωσης των απλοποιημένων πινάκων :

- i. Κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσης
- ii. Προσάρτημα (Σημειώσεις).

ε) Εφαρμογή με συμπλήρωση των πινάκων:

Έστω τα δεδομένα: Η "**ΩΜΕΓΑ ΟΕ**" ομόρρυθμος εταιρεία, έναρξη εργασιών στις 2/9/14, μέγεθος πολύ μικρή, με απλογραφικά βιβλία, με αντικείμενο εργασιών πώληση οικοδομικών υλικών, εγγεγραμμένη στο εμπορικό Μητρώο Μαγνησίας, αριθμός 1249234700 ΓΕΜΗ, με διεύθυνση έδρας στην οδό Δημητριάδος 210, στο Βόλο, με δυο μέλη και με ποσοστό συμμετοχής 50% ο καθένας, με συντελεστή φόρου εισοδήματος της ΟΕ 29%, είχε για την περίοδο από 1/1/2016 μέχρι 31/12/2016 τα κάτωθι οικονομικά στοιχεία:

Αγορές.....= 700.000,00  
 Πωλήσεις.....=1.000.000,00  
 Απόθεμα αρχής.....= 200.000,00  
 Απόθεμα τέλους.....= 220.000,00  
 (Μεταβολή).....= -20.000,00  
 Αμοιβές προσωπικού= 80.000,00  
 Αποσβέσεις παγίων....= 30.000,00  
 Λοιπά έξοδα.....= 50.000,00  
 Τόκοι έξοδα.....= 20.000,00

Θα υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος, έντυπο "Ν", ο Φόρος Εισοδήματος είναι 29.000,00, δεν καταλογίζεται Τέλος Επιτηδεύματος επειδή εξαιρείται, ως νέα επιχείρηση, με έναρξη εργασιών στις 2/9/2014.

<b>"ΩΜΕΓΑ ΟΕ"</b>		<b>ΑΦΜ:883456789</b>	
<b><u>1. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ</u></b>			
Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, πολύ μικρών επιχειρήσεων			
Υπόδειγμα Β6. Παραρτήματος Ν. 4308/14			
3 <sup>η</sup> Χρήση της 31 <sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2016 (διαχειριστική περίοδος από 1/1/16 - 31/12/16)			
Αριθμός ΓΕΜΗ: 1249234700			
<b>Κατάσταση Αποτελεσμάτων</b>	<b>2016</b>	<b>2015</b>	
<b>Κύκλος εργασιών</b>	1.000.000,00	800.000,00	
<b>Λοιπά συνήθη έσοδα</b>			
<b>Μεταβολές αποθεμάτων</b>	-20.000,00	+30.000,00	
<b>Αγορές</b>	700.000,00	580.000,00	
<b>Παροχές σε εργαζόμενους</b>	80.000,00	70.000,00	
<b>Αποσβέσεις</b>	30.000,00	40.000,00	
<b>Λοιπά έξοδα και ζημιές</b>	50.000,00	30.000,00	
<b>Λοιπά έσοδα και κέρδη</b>			
<b>Τόκοι και συναφή</b>	20.000,00	10.000,00	
<b>Αποτελέσματα προ φόρων</b>	<b>100.000,00</b>	100.000,00	
<b>Φόροι</b>	29.000,00	29.500,00	

Αποτελέσματα μετά από φόρους	<b><u>71.000,00</u></b>	70.500,00
------------------------------	-------------------------	-----------

Στο έτος 2016 ο συντελεστής φορολογίας είναι ενιαίος 29%, ήτοι  $100.000 \times 29\% = 29.000$ , ενώ στο έτος 2015 τα πρώτα  $50.000 \times 26\% = 13.000$ , και τα υπόλοιπα  $50.000 \times 33\% = 16.500,00$ , ήτοι σύνολο 29.500,00€

<b>"ΩΜΕΓΑ ΟΕ"</b>		<b>ΑΦΜ:883456789</b>
<b><u>2. ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ</u></b>		
Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, πολύ μικρών επιχειρήσεων		
Σημειώσεις επί των καταστάσεων		
Της 31 <sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2016 (διαχειριστική περίοδος από 1/1/16-31/12/16)		
Επωνυμία	ΩΜΕΓΑ ΟΕ	
Νομικός τύπος	ΟΕ	
Περίοδος αναφοράς	1/1/2016-31/12/2016	
Διεύθυνση έδρας	ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΟΣ 210- ΒΟΛΟΣ	
Δημόσιο Μητρώο	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΕΜΗ: 1249234700	
Συνεχιζόμενη δραστηριότητα	ΝΑΙ	
Εκκαθάριση	ΟΧΙ	
Κατηγορία οντότητας	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ	
Δήλωση ότι οι χρηματ/κές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το νόμο.	ΣΕ ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΜΟ	
Σύνταξη περί μη επιλογής ισολογισμού	Η Οντότητα έκανε χρήση της επιλογής "Μη σύνταξη Ισολογισμού"	

<b>"ΩΜΕΓΑ ΟΕ"</b>		<b>ΑΦΜ:883456789</b>
<b><u>3. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ</u></b>		



Της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2016 (διαχειριστική περίοδος από 1/1/16-31/12/16)

**Επωνυμία**

ΩΜΕΓΑ ΟΕ

**OXI**

Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του νόμου 4308/2014, η πολύ μικρή οντότητα με απλογραφικά βιβλία δεν συντάσσει ισολογισμό, και αντί του λογιστικού συστήματος, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων κάθε συναλλαγής και γεγονόςτος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

**2) Αναλυτική παρουσίαση των υποχρεώσεων των πολύ μικρών οντοτήτων με Διπλογραφικά βιβλία.**

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις από 1/1/2015 (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ κλπ)

Για να είναι μια επιχείρηση της μορφής ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ κλπ, πολύ μικρή πρέπει να πληροί τα παρακάτω κριτήρια:

- \* Προσωπικό  $\leq 10$
- \* Ενεργητικό  $\leq 350.000$
- \* Κύκλος Εργασιών  $\leq 700.000$

**α. Οντότητες που περιλαμβάνονται στην κατηγορία αυτή είναι:**

- i.** Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της **ανώνυμης εταιρείας**, της **εταιρείας περιορισμένης ευθύνης**, της **ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας** και της **ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας**.
- ii.** Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της **ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας**, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη (πχ ΑΕ, ΕΠΕ κλπ). Κριτήριο καθορισμού μεγέθους: είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους **δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:**

- Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000ευρώ.
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10άτομα.

**β. Μπορεί να τηρούν:** το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014 (του ΕΓΛΣ).

**γ. Χρησιμοποιούν ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα** για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 3 και τηρούν:

- Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο) (παρ.10 άρθρου 3).

**δ. Τηρούν Όλα τα λογιστικά αρχεία του άρθρου 4, ήτοι:**

- Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.
- Αρχείο ιδιοκτητων αποθεμάτων
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

**ε. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών βιβλίων (Άρθρο 6):**

\*Η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

\*Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**στ. Προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων (Άρθρο 6):**

Διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

**ζ. Κατάρτιση Χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Άρθρο 6):**

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται εντός του μικρότερου διαστήματος από:

- Έξι μήνες από την λήξη της περιόδου.
- Τα όρια που τίθενται από οποιαδήποτε άλλη νομοθεσία της χώρας.(άρθρο 6 παρ.3)

**η. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις:**

Αντί για πλήρεις Οικονομικές Καταστάσεις (B.1.1,B.1.2.,B.2.1,B.2.2), μπορεί κατ' ελάχιστο να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος B.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος B.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία. (Άρθρο16 παρ.7)

**α.Β5**

Υ ποείγμα Β.5: Ισολογισμός πομπ μικρών οντοτητων				
Περιουσιακά στοιχεία		20X1		20X0
Πάγια		X		X
Μείον: Αποσβεσμένα	X		X	X
Απομειωμένα	X	X	X	X
Αποθέματα		X		X
Απαιτήσεις		X		X
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα		X		X
Λοιπά		X		X
Σύνολο ενεργητικού		X		X
<b>Καθαρή θέση και υποχρεώσεις</b>				
Κεφάλαια και αποθεματικά		X		X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X		X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		X		X
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων		X		X

**β.Β6**

<b>Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες</b>		
	<b>2017</b>	<b>2016</b>
<b>Κύκλος εργασιών (καθαρός)</b>	X	X
<b>Λοιπά συνήθη έσοδα</b>	X	X
<b>Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)</b>	X	X
<b>Αγορές εμπορευμάτων και υλικών</b>	X	X
<b>Παροχές σε εργαζόμενους</b>	X	X
<b>Αποσβέσεις ενσώματων παγίων και άυλων στοιχείων</b>	X	X
<b>Λοιπά έξοδα και ζημιές</b>	X	X
<b>Λοιπά έσοδα και κέρδη</b>	X	X
<b>Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)</b>	X	X
<b>Αποτέλεσμα προ φόρων</b>	X	X
<b>Φόροι</b>	X	X
<b>Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους</b>	X	X

**θ. Παροχή πληροφοριών (Προσάρτημα -Σημειώσεις)**

- i. Παρέχονται πληροφορίες σχετικά με:
- Την επωνυμία της οντότητας.
  - Το νομικό τύπο της οντότητας.
  - Την περίοδο αναφοράς.
  - Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.

- Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.
  - Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
  - Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.
  - Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος).
  - Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τα ΕΛΠ.
- ii. Πληροφορίες για το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων επιβαρύνσεων (ενδεχόμενες υποχρεώσεις) που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, με ένδειξη της φύσης και της μορφής των σχετικών εξασφαλίσεων που έχουν παρασχεθεί. Κάθε δέσμευση που αφορά παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από τη υπηρεσία ή οντότητες ομίλου ή συγγενείς οντότητες, γνωστοποιείται ξεχωριστά.
  - iii. Πληροφορίες για τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης, καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.
  - iv. Δηλώνουν επίσης αν επέλεξαν να καταρτίσουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος **B.5** και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος **B.6**.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Οι οντότητες που δεν υποχρεούνται να παρέχουν τις πληροφορίες μιας παραγράφου του παρόντος άρθρου δύνανται να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά. (Άρθρο29 παρ.1 περ. α)

#### **i. Δημοσίευση στο Γ.Ε.ΜΗ.**

Τέλος υπάρχει **υποχρέωση** καταχώρησης των άνω οικονομικών καταστάσεων στο ΓΕΜΗ, η οποία πραγματοποιείται 20 τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης της εταιρίας. Η μη τήρηση των διατυπώσεων της

καταχώρισης/δημοσιότητας αυτής, καθιστά την απόφαση εγκρίσεως του ισολογισμού ακυρώσιμη και επιφέρει ποινικές ευθύνες στους διοικούντες των εταιρειών, διαχειριστές κλπ.

Η ως άνω πολύ μικρή επιχείρηση θα δημοσιεύει στο **Γ.Ε.ΜΗ** τις κάτωθι οικονομικές καταστάσεις, η δε αποστολή-δημοσίευση γίνεται δια της ηλεκτρονικής μεθόδου

<b>1</b>	Ισολογισμός, υπόδειγμα Β5
<b>2</b>	Κατάσταση αποτελεσμάτων, υπόδειγμα Β6
<b>3</b>	Προσάρτημα
<b>4</b>	Έκθεση Διαχείρισης Δ/Σ
<b>5</b>	Έκθεση ελεγκτών Ν.4336/15 (δυνητική)

## Κεφάλαιο Γ. Το Πανόραμα των αλλαγών (Ομοιότητες- Διαφορές ΕΛΠ VS ΕΓΛΣ)

Το περίγραμμα των αλλαγών – Καινοτομίες που εισάγονται με το νέο νόμο των ΕΛΠ – Διαφορές και ομοιότητες με ΕΓΛΣ.

### ◇ Κύκλος εργασιών

1. Δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών οι επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και **φόροι, τέλη και τα δικαιώματα** που εισπράττονται υπέρ τρίτων, για την κατάταξη της οντότητας σε κατηγορία μεγέθους.
2. Οι **Τόκοι πωλήσεων** ενώ φορολογικά (από 1.1.2015) φορολογούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εντούτοις δεν λαμβάνονται υπόψη στο σύνολο του Κύκλου Εργασιών για την κατάταξη της οντότητας σε κατηγορία μεγέθους.
3. Δεν emπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία **αυτοπαραδόσεων**, καθώς και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου και δεν λαμβάνονται υπόψη στο σύνολο του Κύκλου Εργασιών για την κατάταξη της οντότητας σε κατηγορία μεγέθους.
4. Δεν υπάρχει υποχρέωση για λογιστική παρακολούθηση της **ομάδας 9** του ΕΓΛΣ (Αναλυτική Λογιστική).
5. Δεν υπάρχει υποχρέωση για **ομάδα 10** του ΕΓΛΣ (Λογαριασμοί Τάξης). Στις οικονομικές καταστάσεις, όμως στο Λογιστικό της Σχέδιο η εταιρεία δύναται να τηρεί πχ για υποχρεώσεις που ορίζονται από τον Ν. 1297/1972).

### ◇ Λογιστικά Αρχεία

6. Τήρηση λογιστικών αρχείων με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο και αποθήκευση και αρχείων σε ηλεκτρονική μορφή.
7. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.
8. Οι απαλλασσόμενες επιχειρήσεις με τζίρο που δεν υπερβαίνουν το ποσό των **5.000,00** δεν τηρούν λογιστικά βιβλία, απαλλάσσονται μόνο από τη τήρηση βιβλίων και όχι όμως και από την έκδοση στοιχείων. Υποχρεώνονται για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος σε έκδοση στοιχείων λιανικής, όπως της **Απόδειξης Είσπραξης**, ή

**Ειδικό Στοιχείο**, χωρίς ωστόσο να απαιτείται η χρήση φορολογικού μηχανισμού (§3.12.10 της Εγκ. ΠΟΛ. 1003/2015).

9. Και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, δεν τηρούν βιβλία επειδή είναι απαλλασσόμενοι, εκδίδουν όμως υποχρεωτικά για τυχόν πωλήσεις σε άλλους αγρότες του ειδικού ή σε ιδιώτες και αυτοί **Ειδικό Στοιχείο** για τις παραδόσεις αυτές των προϊόντων τους. (ΠΟΛ.1201/2016).
10. Η επιχείρηση παρακολουθεί και καταχωρεί στα βιβλία της τα παραστατικά με αξίες, είτε με τη Λογιστική Βάση (ΛΒ), είτε με τη Φορολογική Βάση (ΦΒ). Πρέπει όμως να γίνεται η παρακολούθηση και της άλλης βάσης συγκεντρωτικά και σε κάθε περίπτωση έγκαιρα για την σύνταξη των καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία.
11. Όταν οι πληροφορίες είναι διαθέσιμες από άλλα αρχεία που τηρούνται δεν απαιτείται η τήρηση ξεχωριστού αρχείου για τις πληροφορίες αυτές.
12. Οι νέες διατάξεις δεν αναφέρονται στην τήρηση Βιβλίου Αποθήκης, ή Βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών, οι βιοτεχνίες και βιομηχανίες για τις ανάγκες της λογιστικής οργάνωσής τους, καθώς και γενικά για διαχειριστικούς σκοπούς, θα τηρήσουν τα αρχεία αυτά για τα αποθέματα και τις τεχνικές προδιαγραφές (συνταγή). Θα αναγκαστούν οι οντότητες εκ των πραγμάτων να τηρούν βιβλίο αποθήκης έναντι των ελεγκτικών αρχών, γιατί πρέπει να είναι ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά την διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Τα ίδια και απaráμιλλα ισχύουν και για το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών.
13. Τα δάνεια δεν καταχωρούνται στα απλογραφικά βιβλία, αλλά για τους τόκους που καταχωρούνται στα βιβλία, αρκεί το *extrait* της τράπεζας μαζί με τη σύμβαση του δανείου.
14. Στα απλογραφικά βιβλία καταχωρούνται οι διάφορες ζημιές από πώληση παγίων ή τα κέρδη κλπ
15. Στα απλογραφικά βιβλία καταχωρείται ο φόρος εισοδήματος, εξαιρείται όμως ο φόρος του εκκαθαριστικού για τις ατομικές επιχειρήσεις, ύστερα από σχετική απόφαση του ΣΛΟΤ.
16. **Οι χρόνοι ενημέρωσης λογιστικών αρχείων.** Όταν η οντότητα τηρεί βιβλία διπλογραφικά και συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.



- Όταν η οντότητα τηρεί απλογραφικά βιβλία, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.
  - Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
  - Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.
- 17.** Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:
- έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή
  - το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.
- 18.** Δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων βιβλίων για τα Υποκαταστήματα. Μπορεί να γίνεται η ενημέρωση από το κεντρικό, σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές.
- 19.** Αν τηρούνται προαιρετικά διπλογραφικά βιβλία, οποτεδήποτε δύναται να επανέλθει η οντότητα στα απλογραφικά βιβλία, χωρίς κανένα περιορισμό.
- 20.** Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα **τεκμηριώνεται** με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).
- 21.** Απαιτείται η λειτουργία **δικλίδων** με στόχο την εύλογη **διασφάλιση της αυθεντικότητας** των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.
- 22.** Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, **υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις**.
- 23.** Τα αρχεία τηρούνται με **τάξη, πληρότητα, και ορθότητα**.
- 24.** Από τις διατάξεις των ΕΛΠ δεν ορίζεται ως υποχρέωση η τήρηση διοικητικών βιβλίων για τις ΑΕ, ΕΠΕ και τις ΙΚΕ κλπ, πλην όμως η υποχρέωση για την τήρηση αυτών των βιβλίων προκύπτει από την εμπορική νομοθεσία, όπως βιβλίο μετόχων, πρακτικών γενικής συνέλευσης κλπ,

25. Δεν προβλέπεται η έκδοση στοιχείων εσωτερικής διακίνησης, καθώς δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο.

◇ **Δελτίο Διακίνησης**

26. Δεν υπάρχει ειδικό άρθρο για το Δελτίο Αποστολής, αλλά υπάρχουν διατάξεις στο άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος στην 8 παράγραφο, ότι η οντότητα " *πρέπει να παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι<sup>10</sup>" . Στο περιεχόμενο του παραστατικού παρακολούθησης - ελέγχου των διακινήσεων (Δελτίο Αποστολής κλπ) δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τύπου αποστολής και του τύπου προορισμού κ.λπ., χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου.*

27. Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς.

28. **Σήμανση.** Το Δελτίο Αποστολή, καθώς και το τιμολόγιο δεν απαιτείται να έχουν σημασθεί από φορολογικό μηχανισμό. Αντίθετα η ΑΛΠ πρέπει να έχει εκδοθεί από ΦΤΜ ή από ηλεκτρονικό υπολογιστή και στη περίπτωση αυτή να έχει σημασθεί από τον μηχανισμό. Χειρόγραφες αποδείξεις από μπλοκάκι δεν εκδίδονται, εκτός και υπάγεται στις εξαιρέσεις του νόμου.

---

<sup>10</sup> Σημειώνεται ότι σε σχέση με τον ΚΦΑΣ παρατηρείται σημαντική αλλαγή, αφού σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1286/13 το στοιχείο διακίνησης εκδίδονταν σε περίπτωση μη τιμολογηθέντων αγαθών, ενώ τώρα εκδίδεται σε κάθε περίπτωση, εκτός και αν εκδόθηκε άμεσα τιμολόγιο ή απόδειξη. Στα ΕΛΠ δεν απαιτείται να εκδίδονται συνενωμένα στοιχεία πχ Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο κλπ, δεδομένου ότι το απλό τιμολόγιο ή απλή απόδειξη λιανικής πώλησης μπορούν να συνοδεύουν τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους

29. Προβλέπεται η έκδοση του Δελτίου Αποστολής και σε ηλεκτρονική μορφή εφόσον με κατάλληλες δικλείδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος έκδοσης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων (π.χ. αποστολή δελτίου αποστολής στον παραλήπτη στο σώμα ηλεκτρονικής επιστολής - e-mail).
30. Επιπλέον το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο.
31. Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης (Δελτίου Αποστολής) σε 20 περιπτώσεις διακίνησης αποθεμάτων που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1003/2015, όπως πχ σε μεταφορά της επαγγελματικής εγκατάστασης οντότητας, σε διακίνηση παγίων όταν δεν διακινούνται για μεταπώληση κλπ.
32. Υπάρχει η υποχρέωση τήρησης αρχείου για την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε). Η υποχρέωση αυτή προσομοιάζει με την περίπτωση του ανάποδου δελτίου αποστολής του ΚΦΑΣ και του ΚΒΣ.

#### ◇ Τιμολόγιο

33. Σημειώνεται ότι δεν εισάγεται ειδική ονομασία για το τιμολόγιο, το οποίο δύναται να είναι ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία, υπεύθυνη δήλωση, τιμολόγιο (αγοράς), «τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης, αρκεί να περιλαμβάνει όλα τα προαπαιτούμενα δεδομένα.
34. Το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην **οποία αυτό εκδόθηκε**.
35. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου **αποσυνδέεται από την εφαρμογή** της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων.
36. Σημαντικές αλλαγές στο χρόνο έκδοσης των τιμολογίων. Η γενική αρχή είναι ότι το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερα **μέχρι τη 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα** της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή παροχής υπηρεσίας.

Για παράδειγμα για μια πώληση εμπορεύματος στις 18 Αυγούστου το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι τις 15 Σεπτεμβρίου φέροντας την ημερομηνία έκδοσής του, πχ αν εκδοθεί στις 3/9 θα φέρει ημερομηνία 3/9, αν 10/9 τότε 10/9, αν 15/9 τότε 15/9. Σε περίπτωση όμως που εκδοθεί μετά τις 15 Σεπτεμβρίου αποτελεί παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, όπως πχ αν εκδοθεί στις 20/9, και μάλιστα αποτελεί παράβαση και για τα δυο μέρη (εκδότη – πωλητή και λήπτη-αγοραστή).

Παρατηρούνται λοιπόν δύο τινά: Το πρώτο αφορά στη σύγκλιση του χρόνου έκδοσης των τιμολογίων πώλησης με τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών παραδόσεων. Το δεύτερο αφορά την αποδέσμευση της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου μέσα στο χρόνο της διαχειριστικής περιόδου του εκδότη. Για πώληση εμπορεύματος στις 29 Δεκεμβρίου το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι στις 15 Ιανουαρίου και με ημερομηνία την ημερομηνία έκδοσής του. Αν πχ φέρει λοιπόν ημερομηνία έκδοσης 10 Ιανουαρίου και η αξία πώλησης είναι 10.000,00, με ΦΠΑ 2.400,00, στη περίπτωση αυτή η επιχείρηση έχει την υποχρέωση το ποσό των εσόδων των 10.000 να το εμφανίσει στα έσοδα του Δεκεμβρίου, ενώ το ποσό του ΦΠΑ των 2.400 θα το συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ του Ιανουαρίου. (Με το προηγούμενο καθεστώς το τιμολόγιο έπρεπε να είχε εκδοθεί υποχρεωτικά με ημερομηνία στις 31/12, την τελευταία ημέρα της χρήσης). Ακριβώς τα ίδια θα ισχύσουν και για τον αγοραστή, θα εκπέσει τον ΦΠΑ στον Ιανουάριο, και το ποσό της αγοράς θα το μεταφέρει στις αγορές του Δεκεμβρίου.

**Σημείωση:** Εκτιμούμε ότι η συντριπτική πλειοψηφία των λογιστηρίων θα εφαρμόσουν το παλαιό σύστημα, θα τιμολογήσουν δηλαδή με τιμολόγιο που θα φέρει ημερομηνία στις 31/12, για να αποφύγουν την κίνηση αυτών των μεταβατικών λογαριασμών, γιατί караδοκεί πιθανότητα λανθασμένων εγγραφών και ειδικά στα απλογραφικά βιβλία.

\* Ο ίδιος κανόνας ισχύει και σε συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών:

- Οντότητα λογιστικό γραφείο, έχει ετήσιο συμφωνητικό για την τήρηση βιβλίων με τον πελάτη της και έχει συμφωνήσει **είσπραξη αμοιβής ανά μήνα**. Για τις αμοιβές το **2017** δύναται να εκδώσει τα τιμολόγια ως κάτωθι:

Έκδοση τιμολογίου το αργότερο μέχρι Μήνας παροχής	Ημερομηνία που αναγράφεται στο Τιμ	Έτος που αφορά το έσοδα	Περίοδος ΦΠΑ (τρίμηνο) (Ημερ. Δήλ.)
ΙΑΝ 15/2/17	15/2/17	2017	Α΄τρίμ 2017 30/4/17
ΦΕΒΡ 15/3/17	15/3/17		Β΄τρίμ 2017 31/7/17
ΜΑΡΤ 15/4/17	15/4/17		
ΑΠΡ 15/5/17	15/5/17		Γ΄τρίμ 2017 31/10/17
ΜΑΙΟΣ 15/6/17	15/6/17		
ΙΟΥΝ 15/7/17	15/7/17		Δ΄τρίμ 2017 31/1/18
ΙΟΥΛ 15/8/17	15/8/17		
ΑΥΓ 15/9/17	15/9/17		Α΄τρίμ 2018 30/4/18
ΣΕΠΤ 15/10/17	15/10/17		
ΟΚΤ 15/11/17	15/11/17		
ΝΟΕ 15/12/17	15/12/17		
ΔΕΚ 15/1/18	15/1/18		

Θα εκδοθούν 12 τιμολόγια (11 μέσα στο 2017 και ένα στο 2018), τα έσοδα θα εμφανιστούν **όλα στο έτος 2017** για φορολόγηση, ο ΦΠΑ θα συμπεριληφθεί στα τέσσερα τρίμηνα στο 2017 και σ΄ ένα στο Α΄ τρίμηνο του 2018.

- Οντότητα λογιστικό γραφείο, έχει ετήσιο συμφωνητικό για την τήρηση βιβλίων με τον πελάτη της και έχει συμφωνήσει **είσπραξη αμοιβής ανά τρίμηνο**. Για τις αμοιβές το **2017** δύναται να εκδώσει τα τιμολόγια ως κάτωθι:

Έκδοση τιμολογίου το αργότερο μέχρι	Ημερομηνία που αναγράφεται στο Τιμ	Έτος που αφορά το έσοδα	Περίοδος ΦΠΑ (τρίμηνο) (Ημερ. Δήλ.)
Τρίμηνο παροχής			
Α' τρίμ ( 1 <sup>ος</sup> -3 <sup>ος</sup> ) 15/4/2017	15/4/17	<b>2017</b>	Β' τρίμ 2017 31/7/17
Β' τρίμ ( 4 <sup>ος</sup> -6 <sup>ος</sup> ) 15/7/2017	15/7/17		Γ' τρίμ 2017 31/10/17
Γ' τρίμ ( 7 <sup>ος</sup> -9 <sup>ος</sup> ) 15/10/2017	15/10/17		Δ' τρίμ 2017 31/1/18
Δ' τρίμ ( 10 <sup>ος</sup> - 12 <sup>ος</sup> ) 15/1/2018	15/1/18		Α' τρίμ 2018 30/4/18

- Θα εκδοθούν 4 τιμολόγια (τρία μέσα στο 2017 και ένα στο 2018), τα έσοδα θα εμφανιστούν **όλα στο έτος 2017** για φορολόγηση, ο ΦΠΑ θα συμπεριληφθεί στα τρία τρίμηνα στο 2017 και σ' ένα στο Α' τρίμηνο του 2018.
- Οντότητα λογιστικό γραφείο, έχει ετήσιο συμφωνητικό για την τήρηση βιβλίων με τον πελάτη της και έχει συμφωνήσει **είσπραξη αμοιβής στο τέλος του έτους 31/12/17 2 (εφάπαξ)**. Για τις αμοιβές το **2017** δύναται να εκδώσει τα τιμολόγια ως κάτωθι!

Έκδοση τιμολογίου το αργότερο μέχρι	Ημερομηνία που αναγράφεται στο Τιμ	Έτος που αφορά το έσοδα	Περίοδος ΦΠΑ (τρίμηνο) (Ημερ. Δήλ.)
Ετήσιο παροχής			
Από 1/1 - 31/12/17 15/1/2018	15/1/18	<b>2017</b>	Α' Τρίμ 2018 30/4/18

- Θα εκδοθεί ένα τιμολόγιο μέχρι στις 15/1/2018, τα έσοδα θα εμφανιστούν **όλα στο έτος 2017** για φορολόγηση, ο ΦΠΑ θα συμπεριληφθεί στο Α΄ τρίμηνο του 2018.

- 37.** Προβλέπεται η περίπτωση της **αυτοτιμολόγησης** από τον λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών κατόπιν συμφωνίας αντί της έκδοσης του τιμολογίου από τον πωλητή, πχ περίπτωση που αγρότης με διπλογραφικά βιβλία (κανονικό καθεστώς) πουλά βαμβάκι σε εκκοκκιστήριο. Μετά από συμφωνία αντί να εκδώσει τιμολόγιο ο αγρότης, όπως έχει υποψρέωση, εκδίδεται τιμολόγιο από το εκκοκκιστήριο το οποίο καταχωρείται από τον αγρότη στα έσοδά του και από το εκκοκκιστήριο στις αγορές του.
- 38.** Η οντότητα μπορεί να **συγχωνεύει ή να συνενώνει** λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους.
- 39.** Προβλέπεται για τα στοιχεία που εκδίδουν τα **πρατήρια υγρών καυσίμων** για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των οριζόμενων στοιχείων του άρθρου.
- 40.** Προβλέπεται η έκδοση **πιστωτικού τιμολογίου** το οποίο εκδίδεται για τις εκπτώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Είναι μειωτικό των πωλήσεων. Δεν ορίζεται ο χρόνος της έκδοσής του, αλλά ωστόσο ισχύουν κατ αναλογία ότι και για το τιμολόγιο.
- 41.** Υφίσταται υποχρέωση έκδοσης Τιμολογίου και σε περιπτώσεις **αυτοπαράδοσης**.
- 42.** Δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση για έκδοση τιμολογίων κατά την **είσπραξη επιδοτήσεων**, οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και άλλων ανόργανων εσόδων.
- 43.** Δεν υπάρχει διαφορετικός χρόνος έκδοσης τιμολογίου σε αγορά ηρτημένων καρπών (αγορά πορτοκαλεώνα, μήλα στις μηλιές κλπ.).
- 44.** **Άρνηση έκδοσης τιμολογίου.** Στην περίπτωση που οντότητες συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκεινται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης υποχρεούνται οι πρώτες στην έκδοση τιμολογίου με όλα τα απαιτούμενα στοιχεία, πχ αν πωλήτρια επιχείρηση για πώληση της 10 Απριλίου δεν εξέδωσε τιμολόγιο μέχρι στις 15 Μαΐου, τότε υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου στοιχείου από την αγοράστρια πχ τίτλος κτήσης, απόδειξη δαπάνης κλπ.

45. Σε περίπτωση που συναλλάσσετε με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου, όπως δημόσιοι υπάλληλοι, εισηγητές, αγρότες του ειδικού καθεστώτος, φοιτητές κλπ, εκδίδονται από την επιχείρηση ‘Τίτλος Κτήσης ’, ή απόδειξη δαπάνης κλπ.
46. Προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου για τροποποίηση στοιχείων αρχικού τιμολογίου με αναφορά στα στοιχεία που τροποποιούνται.
47. Επιτρέπεται η έκδοση **απλοποιημένου τιμολογίου** σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:
- όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των ΕΥΡΩ 100, ή
  - όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο.
- Το απλοποιημένου τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά μόνο τις ακόλουθες ενδείξεις:
- i. Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
  - ii. Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
  - iii. Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
  - iv. Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
48. Επιτρέπεται η έκδοση **συγκεντρωτικού τιμολογίου** το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο.
49. Παρέχεται η δυνατότητα έκφρασης των σχετικών ποσών που αναγράφονται στο τιμολόγιο σε οποιοδήποτε άλλο νόμισμα, εκτός του ποσού που αναφέρεται στο **Φ.Π.Α. το οποίο εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα, ανεξάρτητα εάν αυτά αφορούν συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ή με το εξωτερικό.**»
50. Προβλέπεται η ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), δηλαδή η ηλεκτρονική μεταφορά από υπολογιστή σε υπολογιστή, εμπορικών και διοικητικών δεδομένων με χρήση κοινώς αποδεκτού προτύπου. Η ανταλλαγή γίνεται με τη διασύνδεση απευθείας των υπολογιστικών συστημάτων ανάμεσα σε δυο επιχειρήσεις.

#### ◇ Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών

51. Το παραστατικό της Λιανικής Πώλησης δεν ενδιαφέρει πως ονομάζεται Απόδειξη Λιανικής, Παραστατικό Λιανικής, Απόδειξη Λιανικής Συναλλαγών, Απόδειξη Λιανικής Πώλησης, Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών κλπ.



- 52.** Ο χρόνος έκδοσης Απόδειξης λιανικής πώλησης καθορίζεται περιοριστικά με την παράδοση ή την έναρξη αποστολής των αγαθών και δεν προβλέπεται διαφορετικός χρόνος έκδοσης σε έκδοση Δελτίου Αποστολής.
- 53.** Δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση Απόδειξη λιανικής πώλησης σε ιδιώτες-καταναλωτές, δεδομένου ότι μπορεί να εκδίδεται τιμολόγιο. Στη περίπτωση αυτή όμως το σχετικό παραστατικό **υπόκειται σε σήμανση** από τον μηχανισμό, επειδή οι αποδείξεις που εκδίδονται από τον μηχανισμό σημαίνονται, συμπαρασύρει εκ του λόγου αυτού και το τιμολόγιο.
- 54.** Σε περίπτωση επιστροφής ή έκπτωσης στις λιανικές πωλήσεις προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού στοιχείου λιανικής πώλησης και όταν η αξία του ξεπερνά το ποσό των 50,00€ τηρείται από την επιχείρηση αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.
- 55.** Πιστωτικό στοιχείο (πιστωτική απόδειξη) εκδίδεται και σε περιπτώσεις λιανικής παροχής .
- 56.** Δεν υπάρχει **καμία υποχρέωση για γνωστοποιήσεις** προς την φορολογική διοίκηση. Εκτός των 6 επόμενων γνωστοποιήσεων οι οποίες και παραμένουν:
- i.** για τις ταμειακές
  - ii.** μηχανισμούς
  - iii.** έκδοση στοιχείων από τρίτο για λογαριασμό της οντότητας)
  - iv.** εκπτώσεις τζίρου
  - v.** καταστροφής αποθεμάτων (προαιρετική)
  - vi.** σχηματισμού αφορολογήτου αποθεματικού (όταν απαιτείται)
- 57.** Η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο.

#### ◇ Διαφύλαξη αρχείων

- 58.** Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:
- i.** πέντε έτη από τη λήξη της περιόδου ή
  - ii.** το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

59. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.
60. Η δυνατότητα διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων σε ηλεκτρονικά μέσα παρέχεται για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών κατά περίπτωση), μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014.
61. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του.

#### ◇ Φόρος εισοδήματος

62. Το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου εισοδήματος που εκδίδεται από την Α.Α.Δ.Ε. είναι λογιστικό αρχείο κατά την έννοια του νόμου. Συνεπώς, εφόσον από το έγγραφο αυτό προκύπτει ή δύναται να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας, **παρέλκει** η καταχώρησή του εν λόγω φόρου στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. (Δεν καταχωρείται από τις ατομικές επιχειρήσεις ύστερα από Γνωμάτευση του ΣΛΟΤ, καταχωρείται όμως από τις υπόλοιπες οντότητες όπως ΟΕ.ΕΕ κλπ.)
63. Οι επιχειρήσεις εμπορίας καυσίμων (λόγω της μεγάλης συμμετοχής του φόρου στα ακαθάριστα έσοδά τους), έχουν ειδική ένταξη, και αντί του ορίου των 1.500.000 θεσπίστηκε για αυτές το όριο των 8.000.000 για αλλαγή κατηγορίας από πολύ μικρή σε μικρή. Σε υπέρβαση του ορίου αυτού τηρούν και διπλογραφικά βιβλία.

#### ◇ Διπλογραφικά βιβλία – Οικονομικές καταστάσεις

64. Παρέχεται η δυνατότητα τήρησης εναλλακτικά του λογιστικού σχεδίου των ΕΛΠ ή να εφαρμόσουν το ήδη τηρούμενο λογιστικό σχέδιο του ΕΓΛΣ.
65. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη Λογιστική Αξία, όσο και τη Φορολογική Αξία. (Λογιστική Βάση και Φορολογική Βάση).
66. Οι διαφορές φορολογικής Βάσης με τη λογιστική Βάση διακρίνονται σε Μόνιμες και σε Προσωρινές. **Προσωρινή** είναι η διαφορά όταν αναστρέφεται στον μέλλον, πχ πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις που υπερβαίνουν τις φορολογικές, συναλλαγματικές διαφορές (ζημιές) από αποτίμηση που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, αποσβέσεις με συντελεστές μεγαλύτερους κλπ, ενώ **Μόνιμη** όταν η

διαφορά δεν αναστρέφεται πχ προσαυξήσεις φόρων, πρόστιμα , έξοδα ψυχαγωγίας, τέλος επιτηδεύματος κλπ είναι δηλαδή οριστικές και τελεσίδικες.

67. Κατάργηση λογαριασμών εξόδων πολυετούς απόσβεσης (στα ΕΛΠ είναι έξοδα της χρήσεως). Καταργούνται ορισμένοι λογαριασμοί άυλων παγίων του Ε.Γ.Λ.Σ., των οποίων τα στοιχεία είτε δεν καλύπτουν τα κριτήρια αναγνώρισης ως πάγια των Ε.Λ.Π. και αντιμετωπίζονται ως έξοδα, είτε τυγχάνουν διαφορετικού λογιστικού χειρισμού (π.χ. «Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης», «Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήση πάγιων στοιχείων», «Έξοδα έρευνας» και «Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου» - κωδικοί 16.10 έως 16.98).
68. Αναγνώριση των λογαριασμών Εκτάκτων αποτελεσμάτων του (ΕΓΛΣ: ομ. 8) ως οργανικών εξόδων.
69. Βάσει των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β δεν προβλέπονται κατηγορίες κονδυλίων εκτάκτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων.
70. Στα ΕΛΠ δεν γίνεται κλείσιμο μέσω της ομάδας 8.
71. Φόρος εισοδήματος, Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
72. Η προκαταβολή φόρου καταχωρείται με την υποβολή της δήλωσης.
73. Ο φόρος εισοδήματος, τρέχων και αναβαλλόμενος, παρακολουθείται ως έξοδο στην ομάδα 8, ως μέρος του λογαριασμού 88 «Προσδιορισμός αποτελεσμάτων», ο οποίος βέβαια φορολογικά είναι πάντα μη εκπιπτόμενος.
74. Λογιστική αντιμετώπιση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Τα περιουσιακά στοιχεία που περιέρχονται στην Εταιρεία με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζονται ως περιουσιακά **στοιχεία ιδιοκτησίας της Εταιρείας** και υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με αυτά. Δηλαδή η υποχρέωση στον προμηθευτή αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα που θα πληρώνεται θα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο θα μειώνει το δάνειο και σε τόκο που θα αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.
75. Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.
76. Πώληση περιουσιακών στοιχείων και στη συνέχεια επαναμίσθωση με χρηματοδοτική μίσθωση (sale and lease back). Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια,

ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικά έξοδα. Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία.

77. Αποσβέσεις (μέθοδος επιλέγεται από την οντότητα ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή του παγίου) (φορολογικές αποσβέσεις – εφάπαξ απόσβεση μέχρι μικροποσό).
78. Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει **όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση** (ασχέτως δηλαδή εάν έχει ξεκινήσει η οντότητα να το χρησιμοποιεί) για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.
79. Η απόσβεση διενεργείται, με ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.
80. Δεν προβλέπεται αναπροσαρμογή αξίας των παγίων με βάση ειδικές διατάξεις, νόμου 2065/1992 τα άρθρα 20-27 (καταργήθηκαν οι σχετικές διατάξεις).
81. Απομείωση και ανακτήσιμη αξία Εισάγεται η έννοια της απομείωσης αντί της πρόβλεψης υποτίμησης. Ο νόμος αναφέρει τις περιπτώσεις στις οποίες υφίστανται ενδείξεις απομείωσης.
82. Αποτίμηση Αποθεμάτων. Η χρήση της μεθόδου αποτίμησης **LIFO** (τελευταίο εισαχθέν-πρώτο εξαχθέν) δεν επιτρέπεται. Επιτρέπονται η μέθοδος FIFO, του μέσου σταθμικού όρου, της λιανικής τιμής, του εξατομικευμένου κόστους κλπ. Σύμφωνα με το νόμο δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος που εφάρμοσε η επιχείρηση.

\* **Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία** (Γαλακτοπαραγωγά ζώα, δένδρα σε φυτείες, αμπέλια κλπ

- Ο νόμος εισάγει την κατηγορία για «βιολογικά περιουσιακά στοιχεία».
- Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.
- Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
- Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

- 83. Αναβαλλόμενη φορολογία.** Εισάγεται ο λογαριασμός 46 «Αναβαλλόμενος φόρος» για την παρακολούθηση του σχετικού κονδυλίου του ισολογισμού. Παρέχεται η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών. ( δηλαδή αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της Λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης.) Είναι πολλές οι περιπτώσεις που συναντάμε στη πράξη και εκ του λόγου αυτού στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φόρου εισοδήματος που συνοποβάλλεται με το έντυπο "Ν" ή το "Ε1" κατά την ετήσια υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος από τις επιχειρήσεις , δημιουργήθηκε ο Πίνακας "Κ" για να παρακολουθούνται οι διαφορές αυτές. Ενδεικτικά αναφέρεται η κλασσική περίπτωση, η χρήση δηλαδή διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης, άλλος για λογιστικούς σκοπούς (ωφέλιμος ζωή παγίου πχ 10 έτη και άρα ετήσιος συντελεστής 10%) ,  $100/10=10$ ), ενώ για φορολογικούς σκοπούς ο φορολογικός συντελεστής ορίζεται διαφορετικός πχ 12%, ή την καταβολή ενοικίων προκαταβολικά, ποσών ενοικίων για μήνες του έτους 2018 που καταβλήθηκαν μέσα στο έτος 2017, ποσό που σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης, αν και καταβλήθηκε στο 2017, η δαπάνη όμως θα αναγνωριστεί για έκπτωση στο επόμενο έτος 2018 (η αρχή του δουλεμένου και η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων) κλπ.
- 84.** Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία ή δαπάνες αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις και όχι ως αποθεματικά.
- 85.** Οι κρατικές επιχορηγήσεις επενδύσεων βάσει αναπτυξιακών νόμων δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία της καθαρής θέσης. Επισημαίνεται ότι οι πολύ μικρές επιχειρήσεις (ατομικές, ΟΕ, ΕΕ κλπ , οι οποίες τηρούν βιβλίο Εσόδων –Εξόδων, αναγνωρίζουν τις κρατικές επιχορηγήσεις σύμφωνα με τη **φορολογική νομοθεσία**.
- 86.** Κατάργηση του Αποθεματικού για Ίδιες μετοχές (ΕΛΠ εμφάνιση αφαιρετικά στην Καθαρή Θέση της Οντότητας).
- 87.** Διαφορετικός χειρισμός επιχορηγήσεων (όχι πια στοιχείο της καθαρής θέσης, αλλά υποχρέωση) –αν είναι επιχορήγηση εξόδου –τότε έσοδο.
- 88.** Επιμετρήσεις σε εύλογη αξία. Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις τους να επιμετρούνται (αποτιμούνται) **μεταγενέστερα** της αρχικής τους αναγνώρισης στην **εύλογη αξία** (fairvalue). Για παράδειγμα η εύλογη αξία των ακινήτων εκτιμάται από επαγγελματίες εκτιμητές που λαμβάνουν υπόψη τα δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου εκτιμητικής. Αν ένα

στοιχείο επιμετρηθεί με την εύλογη αξία, τότε όλα τα επί μέρους περιουσιακά στοιχεία (παρόμοιας φύσεως) επιμετρούνται πάντα στην εύλογη αξία.

89. Συμψηφισμός (επιτρέπεται σε ομοειδή κονδύλια πχ ο ίδιος είναι πελάτης και προμηθευτής) .
90. Αλλαγή στον τρόπο απεικόνισης των Οικονομικών Καταστάσεων με βάση συγκεκριμένα υποδείγματα που προβλέπονται από το Νόμο.
91. Κατάργηση του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων για όλες τις κατηγορίες οντοτήτων. Αντικαταστάθηκε από τον πίνακα Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης, βλ. θέμα 91.
92. Εφαρμογή της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης για τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες.
93. Εφαρμογή της Κατάστασης Χρηματοροών μόνο για τις μεγάλες οντότητες.
94. Το Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των Οικονομικών Καταστάσεων είναι πολύ αναλυτικό και περιλαμβάνει περισσότερες πληροφορίες σε σύγκριση με το Προσάρτημα βάσει των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920. Συντάσσεται από το σύνολο των οντοτήτων που υπόκεινται στην εφαρμογή των ΕΛΠ.
95. Δεν υπάρχει ο Λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης (Λ.80).
96. Δεν υφίσταται λογ/σμός Οφειλόμενο Κεφάλαιο (στις Οικονομικές Καταστάσεις).
97. Ο νόμος απαιτεί να γίνεται αναφορά στη φύση σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν **μετά το τέλος** της περιόδου, τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον Ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.
98. Τα ποσά διαφόρων λογαριασμών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων που σχετίζονται με το λειτουργικό κύκλωμα της δραστηριότητας της οντότητας (π.χ.: 51 «Γραμμάτια πληρωτέα», 53 «Πιστωτές διάφοροι», 53.90 «Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες»), εμφανίζονται στο κονδύλι **«Εμπορικές υποχρεώσεις»**, μαζί με το λογαριασμό 50 «Προμηθευτές».
99. Το σύνολο των δαπανών για πάσης φύσεως παροχές προς εργαζόμενους σε αντάλλαγμα για παρεχόμενες υπηρεσίες παρακολουθείται στο λογαριασμό **60 «Παροχές σε εργαζόμενους»**, ανεξαρτήτως της νομικής φύσης της σχέσης εργαζόμενου - οντότητας, της ασφαλιστικής κάλυψης ή του τρόπου με τον οποίο φορολογείται η παροχή.

- 100.** Ο λογαριασμός του Ε.Γ.Λ.Σ. **82** «Εξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» καταργείται, καθώς τα σχετικά ποσά αντιμετωπίζονται στο πλαίσιο των Ε.Λ.Π. εφεξής, είτε, ως στοιχεία αποτελεσμάτων της περιόδου, με προσθήκη γνωστοποίησης στο προσάρτημα όπου συντρέχει περίπτωση, είτε, ως διόρθωση λαθών κατά το άρθρο 28 του νόμου.
- 101.** Ο λογαριασμός **84** «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» καταργείται, καθώς τα σχετικά ποσά ενσωματώνονται στα ποσά των προβλέψεων της περιόδου, τα οποία μειώνουν.
- 102.** Ο λογαριασμός **85** «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» δεν έχει αντικείμενο στα πλαίσια των Ε.Λ.Π.
- 103.** Η τήρηση του λογαριασμού **86** «Αποτελέσματα χρήσεως» (εσωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων) δεν είναι υποχρεωτικής εφαρμογής εφεξής.
- 104.** Εισάγεται ο προαιρετικός λογαριασμός **87** «Κόστος πωληθέντων-αναλώσεις αποθεμάτων», για την παρακολούθηση της ανάλωσης των αποθεμάτων, στη περίπτωση που η οντότητα επιλέγει την εσωλογιστική παρακολούθηση τους. Ο λογαριασμός 87 κινείται με πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2.
- 105.** Η τήρηση του λογαριασμού **88** «Αποτελέσματα προς διάθεση» μετονομάζεται σε «Προσδιορισμός αποτελεσμάτων». Στο λογαριασμό αυτό μεταφέρεται το σύνολο των αποτελεσματικών λογαριασμών και υπολογίζεται το αποτέλεσμα της περιόδου.
- 106.** Ο πίνακας **Κατάσταση Αποτελεσμάτων**, περιλαμβάνει δύο μορφές παρουσίασης (καταρτίζεται η μια από τις δύο, κατ' επιλογή της επιχείρησης)
- i.** την «**κατά λειτουργία**» (την οποία προέβλεπε και το ΕΓΛΣ)
  - ii.** και την «**κατ' είδος**» που προβλέπεται τόσο από τα Δ.Π.Χ.Α., όσο και από την Οδηγία 34/2013 της Ε.Ε. Σημειώνεται ότι η «**κατ' είδος**» κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει παρουσίαση στην οποία εμφανίζονται κατ' είδος οι βασικοί λογαριασμοί των εσόδων και εξόδων, αποτελώντας στην ουσία μια σύνοψη της καταργηθείσας «Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης» του ΕΓΛΣ.
- 107.** Ο λογαριασμός 89 «Ισολογισμός ανοίγματος και κλεισίματος περιόδου» είναι προαιρετικός».
- 108.** **Όμιλοι.** Προβλέπονται νέες υποχρεώσεις για τους ομίλους-συνδεδεμένες επιχειρήσεις (Related party) και εισάγονται και ειδικά υποδείγματα για τις οικονομικές καταστάσεις. Θεωρείται ότι ένα Πρόσωπο ή στενό μέλος της οικογένειας

αυτού του προσώπου είναι συνδεδεμένο μέρος με την οντότητα που καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις εάν:

- i.** Είναι μέλος των βασικών διοικητικών στελεχών της καταρτίζουσας οντότητας ή μιας μητρικής της,
- ii.** Έχει τον έλεγχο της καταρτίζουσας οντότητας
- iii.** Ασκεί από κοινού έλεγχο ή ουσιώδη επιρροή επί της καταρτίζουσας οντότητας ή έχει σημαντικά δικαιώματα ψήφου σε αυτή.



## Κεφάλαιο Δ. Μια Αντίθετη φωνή στην κατάργηση του ΕΓΛΣ.

Η αντίθετη άποψη στην εισαγωγή των ΕΛΠ του καθηγητή Λογιστικής κ. Θεόδωρου Γρηγοράκου<sup>11</sup>.

Η Μελέτη για τις δυσμενείς συνέπειες της εφαρμογής των Ε.Λ.Π και της κατάργησης του Ε.Γ.Λ.Σ του καθηγητή της Λογιστικής Θεόδωρου Γρηγοράκου. Τον Δεκέμβριο του 2013, ολοκληρώθηκε και δημοσιεύτηκε μελέτη, η οποία καταρτίστηκε από τον κ.Θεόδωρο Γρηγοράκο με την συμμετοχή συμβούλων και στελεχών επιχειρήσεων, καθώς και μελών του ΣΕΒ, αλλά και του συνδέσμου Α.Ε και Ε.Π.Ε. και η οποία παρέθετε μια σειρά ενστάσεων επί του προτεινόμενου τότε νομοσχεδίου για την εισαγωγή των Ε.Λ.Π., έχει δε ως ακολούθως:

*«Συνοπτική παράθεση των σοβαρότατων επιπτώσεων που θα έχει το προτεινόμενο νομοσχέδιο στις μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο επιχειρήσεις, καθώς και στη Δημόσια Διοίκηση.*

*«1. Με το προτεινόμενο νομοσχέδιο κατεδαφίζεται το οικοδόμημα της λογιστικής τυποποίησης και επιβάλλεται η υποχρεωτική εφαρμογή μιας παραλλαγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και από τις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Ελληνικές επιχειρήσεις, χωρίς οι δραματικές αυτές αλλαγές να προβλέπονται ως υποχρεωτικές από το εταιρικό δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ/26.07.2013.*

*• Από τις 27 χώρες - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως προκύπτει από δημοσιευμένα στοιχεία της δήλωσαν ότι εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. και στις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες μόνο 2 χώρες, η Βουλγαρία και η Κύπρος.*

*• Οι άλλες 25 χώρες - μέλη της Ε.Ε., για τις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες, είτε δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., είτε τα εφαρμόζουν προαιρετικά. Ούτε αυτή η Μ. Βρετανία, η οποία στη Λογιστική Τυποποίηση ακολουθεί το αγγλοσαξωνικό*

---

<sup>11</sup> Το κείμενο αποδόθηκε, όπως δόθηκε στη δημοσιότητα.

μοντέλο που βασίζεται μόνο σε Κλαδικά Σχέδια λογαριασμών, δεν εφαρμόζει υποχρεωτικά τα Δ.Α.Π./Δ.Π.Χ.Α. στις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο επιχειρήσεις.

2. Τα Δ.Α.Π. εφαρμόζονται υποχρεωτικά σε όλες τις χώρες της Ε.Ε., μόνο για την κατάρτιση των **Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων των Ομίλων και μόνο από τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες**. Η Ελλάδα για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες εφαρμόζει υποχρεωτικά τα Δ.Α.Π. για την κατάρτιση και των Ενοποιημένων και των **Ατομικών Οικονομικών Καταστάσεων** των εταιρειών του Ομίλου που κάνει την ενοποίηση (Κ.Ν. 2190/1920).

3. Τα Δ.Α.Π. περιλαμβάνουν κανόνες - αρχές - μεθόδους που εφαρμόζονται ή ακολουθούνται για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και συνακόλουθα για τον προσδιορισμό των Ετήσιων Αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των κανόνων αυτών. **Τα Δ.Α.Π. δεν εκφράζουν, ούτε αποτελούν ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ, που είναι γνωστή με τη μορφή των ΕΘΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ όπως είναι το Ε.ΓΛΣ και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια ή το Γαλλικό ή το Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο κ.ο.κ.**

4. Με την καθιέρωση της Λογιστικής Τυποποίησης στην Ελλάδα (Ε.ΓΛΣ /1980 και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια που ακολούθησαν), **οι επιχειρήσεις βάσισαν τη λογιστικοοικονομική οργάνωσή τους στο Ε.ΓΛΣ**, μηχανογράφησαν τα λογιστικά τους συστήματα της Γενικής Λογιστικής και της Διοικητικής τους Λογιστικής και στα κεντρικά αυτά μηχανογραφικά συστήματα προσάρμοσαν τα αναλυτικά υποσυστήματα της παραγωγής, της κοστολόγησης, των αποθηκών και της διακίνησης αγαθών, της αποτίμησης, των πωλήσεων, της έρευνας και ανάπτυξης, της είσπραξης των απαιτήσεων, της παρακολούθησης των πελατών, των πάγιων στοιχείων, των χρηματοοικονομικών τίτλων και του διοικητικού τους κόστους. Στην ίδια λογική του Ε.ΓΛΣ βασίστηκε η οργάνωση της συγκέντρωσης και της εκτύπωσης των οικονομικών καταστάσεων, ετήσιων και περιοδικών.

5. **Οι δημόσιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας, του Υπουργείου Ανάπτυξης και άλλων, προσαρμόστηκαν στο Ε.ΓΛΣ και επικοινωνούν με τις επιχειρήσεις με ερωτηματολόγια, με εγκυκλίους Οδηγίες, με τα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων κ.λπ., χρησιμοποιώντας τους κωδικούς των λογαριασμών του Ε.ΓΛΣ.** Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών που περιγράφει λεπτομερώς το λογιστικό σύστημα

παρακολούθησης των εισροών και εκροών του Φ.Π.Α., ενδοκοινοτικών, εσωτερικής αγοράς και εξαγωγών, κάτω από το λογαριασμό 54.

**6. Με την κατάργηση του Ε.Γ.Α.Σ. και την εισαγωγή στη θέση του των Δ.Α.Π., με την εφαρμογή σχεδίων λογαριασμών που κάθε επιχείρηση θα εφαρμόζει όπως η ίδια θα τα επιλέγει και με τις τρομακτικές αλλαγές που πρέπει να γίνουν στην υπάρχουσα οργάνωση των Ελληνικών Επιχειρήσεων και της Δημόσιας Διοίκησης, θα δημιουργηθεί ένα τόσο μεγάλο “μπάχαλο” που κανείς δεν θα ξέρει πώς να το μαζέψει.**

**7. Με τη Λογιστική Τυποποίηση που καθιερώθηκε στην Ελλάδα με το Ε.ΓΛΣ, οι Ελληνικές**

**επιχειρήσεις:**

- Βελτίωσαν την οργάνωσή τους και στον τομέα αυτό προσέγγισαν τις επιχειρήσεις προηγμένων χωρών όπως της Γερμανίας, Γαλλίας κ.λπ., στα Λογιστικά Σχέδια των οποίων βασίστηκε το Ε.ΓΛΣ.

- Απέκτησαν κοινή γλώσσα συνεννόησης με τη δημόσια διοίκηση και τις επαγγελματικές τους οργανώσεις και κυρίως απέκτησαν τη δυνατότητα ηλεκτρονικής επικοινωνίας μέσω των τυποποιημένων κωδικών των ανταλλασσόμενων πληροφοριών.

- Έχουν τη δυνατότητα της πρόσληψης εκπαιδευμένων λογιστών, οι οποίοι είτε από τις σχολές που τελείωσαν, είτε από την αγορά, είναι γνώστες του Ε.ΓΛΣ και της εφαρμογής των κανόνων της Λογιστικής Τυποποίησης.

- Έχουν τη δυνατότητα να βρίσκουν αξιόπιστα στοιχεία από τις δημόσιες υπηρεσίες και να τα αξιοποιούν στην ανάλυση της Αγοράς.

**8. Με την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Α.Π. και από τις μη εισηγμένες σε Χρηματιστήριο επιχειρήσεις, η οικονομική επιβάρυνσή τους θα είναι πολύ μεγάλη, τόσο με το εφάπαξ κόστος των τεράστιων αλλαγών που θα πρέπει να γίνουν στα μηχανογραφικά πακέτα τους, όσο και στο ετήσιο λειτουργικό κόστος με την αναγκαστική τήρηση διπλών βιβλίων, αυτά των φορολογικών νόμων και αυτά των Δ.Α.Π. Αυτή η υποχρέωση επιβάλλεται από την ανάγκη παρακολούθησης των διαφορών αποτίμησης και με τους κανόνες των Δ.Α.Π. όπως, για δύο κατηγορίες αποσβέσεων, για δύο κατηγορίες επισφαλών απαιτήσεων, για δύο κατηγορίες προβλέψεων κ.λπ.**

**Ειδικότερα οι μη εισηγμένες επιχειρήσεις:**

- Θα τηρούν διπλό σύστημα κατά εργαζόμενο για τις προβλέψεις των για τις προβλέψεις των αποζημιώσεων του προσωπικού (Δ.Α.Π. και φορολογικής νομοθεσίας / Φ.Ν.).
- Θα τηρούν διπλό σύστημα κατά τίτλο - χρεώστη / πελάτη για τις επισφαλείς απαιτήσεις και την απόσβεσή τους (Δ.Α.Π. και Φ.Ν.).
- Θα τηρούν διπλό σύστημα κατά τίτλο - χρεόγραφο για τις αξίες (Δ.Α.Π. και Φ.Ν.).
- Θα τηρούν διπλό σύστημα για τα πάγια στοιχεία, κατά πάγιο στοιχείο για τις αποσβέσεις (Δ.Α.Π. και Φ.Ν.).
- Θα τηρούν διπλό κεντρικό λογιστικό σύστημα, αυτό των Φ.Ν. και αυτό των Δ.Α.Π..

Στο

δεύτερο (Δ.Α.Π.) θα συνδέονται όλα τα άνω διπλά υποσυστήματα και θα γίνονται οι εγγραφές των διαφορών μεταξύ αξιών Δ.Α.Π. και Φ.Ν. Επίσης από το σύστημα των Φ.Ν. θα μεταφέρονται στο σύστημα των Δ.Α.Π. τα υπόλοιπα των λογαριασμών των φορολογικών βιβλίων.

- Θα συντάσσουν πρόσθετες, πολύπλοκες, οικονομικές καταστάσεις για τις χρηματοροές και τις μεταβολές τις Καθαρής Θέσης.
- Θα οργανώσουν ιδιαίτερη λογιστική για την καταγραφή, παρακολούθηση και εξέλιξη των αναβαλλόμενων φόρων.
- Θα οργανώσουν και θα ενημερώνουν πρόσθετο Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης, στον οποίο καταχωρούνται οι αξίες των δύο συστημάτων (Δ.Α.Π.

και Φ.Ν.) και οι διαφορές τους.

9. Οι μη εισηγμένες σε Χρηματιστήριο επιχειρήσεις, με την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Α.Π. και συνακόλουθα με την τεράστια αύξηση του λειτουργικού τους κόστους, δεν θα έχουν κανένα όφελος, ούτε για τις ίδιες, ούτε για τους τρίτους π.χ. τους πιστωτές τους.

Η Τράπεζα που θα δώσει το δάνειο ποτέ δεν θα βασιστεί στις αμφιβόλου αξιοπιστίας αποτιμήσεις των Δ.Α.Π. Θα στείλει τους δικούς της εκτιμητές και θα εξασφαλίσει την απαίτησή της με την εκτίμηση, π.χ. του υπό προσημείωση - υποθήκευση ακινήτου, εκείνη τη χρονική στιγμή που θα χορηγηθεί το δάνειο.

10. Το κείμενο του προτεινόμενου νομοσχεδίου έχει και ένα άλλο διακριτικό γνώρισμα :

είναι και ακαταλαβίστικο. Χρησιμοποιούνται ο όρος «**επιμέτρηση**» αντί του σωστού «**αποτίμηση**» και ο όρος «**αναγνώριση**» αντί του σωστού «**καταχώρηση**» και έτσι, επειδή λόγω του αντικειμένου οι όροι αυτοί χρησιμοποιούνται πάρα πολλές φορές, ολόκληρο το κείμενο γίνεται ακαταλαβίστικο, αλλά και εξοργιστικό γιατί κακοποιείται βάνουσα η Ελληνική λογιστική ορολογία που έχει καθιερωθεί από της συστάσεως του Ελληνικού Κράτους και περιλαμβάνεται σε όλα ανεξαιρέτως τα σχετικά νομικά κείμενα και εγκυκλίους (εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας) καθώς και σε όλα τα συγγράμματα Λογιστικής

Τονίζουμε ότι είναι πασίγνωστο και αναφέρεται και σε όλα τα λεξικά της Ελληνικής γλώσσας, ότι η λέξη «**επιμέτρηση**» σημαίνει «καθορισμό του ύψους της ποινής από το δικαστή» και υπολογισμό των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί σε τεχνικό έργο, η δε λέξη «**αναγνώριση**» σημαίνει «διαπίστωση ότι κάποιος/κάτι είναι όντως αυτός/ό που νομίζουμε».

## Κεφάλαιο Ε. Συμπεράσματα

1. Σύμφωνα με τους συντάκτες των ΕΛΠ με την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. επιτυγχάνεται:
  - α. η ευθυγράμμιση του εθνικού λογιστικού πλαισίου με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.
  - β. εισάγεται ένα Λογιστικό σύστημα το οποίο είναι κατανοητό από την διεθνή αγορά.
  - γ. Βελτιώνεται η διαφάνεια και η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
2. Ο νέος νόμος των **Ε.Λ.Π.** όπως προαναφέραμε αντιμετωπίζει δύο αντικείμενα:
  - α. Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων (άρθρα 3-15) Δηλαδή τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως ο Κ.Β.Σ. –Κ.Φ.Α.Σ.
  - β. Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16-36) Δηλαδή τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές διατάξεις Κ.Ν. 2190/1920.
3. Κάθε καινοτομία έχει τα πλν και τα συν, έτσι και στην εισαγωγή των ΕΛΠ υπήρξαν φωνές που εναντιώθηκαν στην εφαρμογή τους, αλλά ακόμη είναι πολύ νωρίς για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων.
4. Στο θέμα των διοικητικών αποφάσεων οι οποίες λαμβάνονται σε σχέση με την πληροφόρηση που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι επιχειρήσεις, συμπεραίνουμε ότι τα ΕΛΠ, θα συμβάλουν θετικά και θα βελτιώσουν το πλαίσιο της λήψης των αποφάσεων αυτών.
5. Καταργήθηκε η φορολογική πολυνομία, απλοποιήθηκαν οι λογιστικές διαδικασίες και γενικά μπορούμε να πούμε ότι το λογιστικό πλαίσιο που εισάγεται με τα ΕΛΠ είναι περισσότερο σύμφωνο με τη διεθνή λογιστική πρακτική και οι Οικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων θα μπορούν να βρίσκονται σε εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες. **Απλοποίηση** σημαίνει λιγότερες κατηγορίες, λιγότερες εξαιρέσεις, λιγότερες ειδικές ρυθμίσεις, ελαχιστοποίηση των εκδιδόμενων εγκυκλίων κλπ.
6. Εισάγουν το επιχειρηματικό και λογιστικό κόσμο της χώρας στη ψηφιακή εποχή, όπως με την καθιέρωση της έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων, το να μπορεί τα τιμολόγια να βρίσκονται όχι σε φυσική μορφή κατά τη διάρκεια της διακίνησης, αλλά να μπορεί να βρίσκονται σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, αρκεί να υπάρχει η δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο κλπ.

7. Δεν μπορεί να γίνει καμία σύγκριση ανάμεσα στο χρόνο εισαγωγής του ΕΓΛΣ πριν από 34 χρόνια, με το χρόνο εφαρμογής των ΕΛΠ, λόγω της πλήρους μηχανογράφησης σήμερα. Αφού με τις εταιρείες πληροφορικής που δραστηριοποιούνται σήμερα, και τα προγράμματα-εφαρμογές που διαθέτουν αυτές στην αγορά στην αγορά, βοηθούν σε σημαντικό βαθμό τα λογιστήρια των επιχειρήσεων με τις κωδικοποιήσεις, το αυτόματο κλείσιμο βιβλίων, την αυτόματη κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων, την αυτόματη συμπλήρωση των όλων των φορολογικών εντύπων εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ. Ειδικά οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες που έχουν εγκαταστήσει τα προγράμματα ERP είναι όλα αυτοματοποιημένα και παρέχουν όλες τις πληροφορίες άμεσα στη διοίκηση για τη λήψη έγκαιρα και έγκυρα των αποφάσεων που απαιτούνται.
8. Οι ομοιότητες μεταξύ των ΕΛΠ και του ΕΓΛΣ, αναφορικά με τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων, θα λέγαμε ότι είναι πολλές και μπορούν να αποτελέσουν βάση κατανόησης των Ε.Λ.Π. Αντίθετα οι πιο σημαντικές διαφορές εντοπίζονται σε θέματα Ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (όμιλοι επιχειρήσεων-συνδεδεμένες) για τις οποίες δεν γίνονταν αναφορά στο ΕΓΛΣ, καθώς επίσης και στην εισαγωγή της εύλογης αξίας ως εναλλακτικού τρόπου μεταγενέστερης επιμέτρησης στοιχείων των καταστάσεων εκ μέρους των ΕΛΠ.
9. Δεν φαίνεται να επιτυγχάνεται η μείωση του διοικητικού κόστους των επιχειρήσεων και με το ότι αυτό σημαίνει, γιατί σύμφωνα με το νέο νόμο η επιχείρηση με το λογιστικό σύστημά της θα πρέπει να παρακολουθεί όχι μόνο τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, παγίων κλπ, αλλά και τη φορολογική βάση των στοιχείων αυτών. Έχουμε δηλαδή, Φορολογικό ισολογισμό και φορολογική κατάσταση αποτελεσμάτων, και ξεχωριστό λογιστικό ισολογισμό και λογιστική κατάσταση αποτελεσμάτων.
10. Αν και ο επιχειρηματικός και λογιστικός κόσμος της χώρας, ζήτησαν παράταση ενός έτους στην εφαρμογή του νόμου, ( μετάθεση από 1/1/15 σε 1/1/16), τελικά το αίτημά τους δεν έγινε αποδεκτό.
11. Επειδή οι διατάξεις χαρακτηρίζονται έναντι των παλαιών ως περισσότερο γενικές , καθώς ο σκοπός τους είναι κυρίως η τήρηση κανόνων και αρχών, παρά η εξαντλητική και στείρα περιγραφή υποχρεώσεων, εκτιμούμε ότι αργότερα στους φορολογικούς ελέγχους που θα διενεργούνται, θα υπάρχουν ενδεχομένως προστριβές με τις φορολογικές αρχές.

- 12.** Σε μια διευρυμένη αγορά όπως είναι η Ευρωπαϊκή Ένωση, η Ελλάδα προσάρμοσε το φορολογικό-λογιστικό δίκαιο με τους κανόνες και τις οδηγίες-ντιρεκτίβες που θεσπίστηκαν πανευρωπαϊκά, όπως ακριβώς έγινε εν προκειμένω με τη νομοθεσία των ΕΛΠ και τη λογιστική Οδηγία 34/13/ΕΕ). Απαιτούνται κοινοί κανόνες και αρχές στα κράτη μέλη της ΕΕ και εκτιμούμε ότι για την πλήρη ενοποίηση είναι απαραίτητη και η θέσπιση ενός κοινού φορολογικού νόμου, διακαή πόθου πλέον, που θα επιλύσει πολλά θέματα και θα επιτευχθεί έτσι η πλήρη εναρμόνιση και ολοκλήρωση μεταξύ των μελών-κρατών.
- 13.** Με δεδομένο ότι η πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, ακαθάριστα έσοδα δηλαδή μέχρι 1.500.000,00, και άρα τήρηση απλογραφικών βιβλίων, δεν υπήρξαν σημαντικές αλλαγές και κατ'επέκταση καμία δυσκολία στην εφαρμογή των ΕΛΠ. Αυτό συμβαίνει διότι τους έχει δοθεί η δυνατότητα να ταυτίσουν τις φορολογικές καταστάσεις τους με τις λογιστικές. Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι εν λόγω επιχειρήσεις βάσει του νέου νόμου είναι πολύ απλές και κατανοητές.
- 14.** Με τις νέες διατάξεις δεν καταλογίζονται πλέον πρόστιμα από την διαπίστωση απλών τυπικών παραβάσεων, αφού ο ΚΦΣ/ΚΒΣ/ και λιγότερο ο ΚΦΑΣ είχαν αποτελέσει εργαλεία για την επιβολή προστίμων στις επιχειρήσεις, για παραβάσεις όπως, για μη θεώρηση βιβλίων, έκδοση αθεώρητου στοιχείου, μη εκτύπωση σε θεωρημένο, εκπρόθεσμη εκτύπωση βιβλίου, μη έκδοση τιμολογίου ενώ εκδόθηκε δελτίο αποστολής, μη τήρηση βιβλίου αποθήκης, μη ενημέρωση βιβλίου, μη καταχώρηση σε πρόσθετο βιβλίο, έκδοση τιμολογίου θεωρημένου το οποίο είχε ακυρωθεί επειδή έφερε παλαιά πράξη θεώρησης κλπ, οι οποίες μάλιστα οδηγούσαν σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, με οδυνηρές συνέπειες για τις επιχειρήσεις, αφού καταλογίζονταν υπέρογκα ποσά φόρων και προστίμων.
- 15.** Σε ότι αφορά τον κλάδο των λογιστών, οι οποίοι θα έχουν και το μεγάλο βάρος της εφαρμογής των ΕΛΠ, συμπεραίνεται πως δεν φαίνεται ότι θα επηρεάσουν δραματικά τις οικονομικές τους απολαβές, ούτε τις προοπτικές τους, αλλά ούτε και το κύρος του επαγγέλματός τους.
- 16.** Τέλος, η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. εκτιμούμε ότι θα αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό, όσο και σε διεθνές επίπεδο και μάλιστα σήμερα σε μια πολύ δύσκολη



περίοδο, στην οποία πέραν των άλλων δυσκολιών, έχουν να αντιμετωπίσουν και την υπέρμετρη αύξηση των συντελεστών φορολογίας, τόσο στην άμεση φορολογία (συντελεστές 29% και 15% στα διανεμόμενα), αλλά όπως και στην έμμεση φορολογία (24% ο υψηλός συντελεστής ΦΠΑ). Ο Νόμος αυτός, σε συνδυασμό με τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αλλά και τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προβλέπεται να αποτελέσουν ένα ενιαίο, σύγχρονο και ασφαλές θεσμικό πλαίσιο, το οποίο θα κατανοούν και θα εμπιστεύονται οι ελληνικές επιχειρήσεις, αλλά και η διεθνής επενδυτική κοινότητα.

## Κεφάλαιο ΣΤ. Βιβλιογραφία

### ❖ Νομικό πλαίσιο

- Ο Νόμος 4308/14, ΦΕΚ Α΄ 251/24-11-2014.
- Η ΠΟΛ.1003/31-12-14.
- Η ΠΟΛ.1024/24-1-15.
- Η ΠΟΛ.1261/3-12-15.
- Η Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014, ΕΛΤΕ. Οκτώβριος 2015.
- Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής των Ελλήνων,(2015), *ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις»*
- Εισηγητική-αιτιολογική έκθεση του Νόμου 4308/2014,(2014), <https://www.forin.gr/articles/article/13229/aitiologikh-ekthesh-sto-sxedio-nomou-ellhnika-logistika-protupa-kai-sunafeis-ruthmiseis>

### ❖ Βιβλία

- Γ. Σταματόπουλος., Δ. Σταματόπουλος. και Π. Σταματόπουλος., (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση –Ερμηνεία*, Εκδόσεις Forin, Αθήνα.
- Β. Μιχελινάκης., Ν.Σγουρινάκης., Ο. Βλησμάς. και Β. Ναούμ, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Α. Παπαδάκη. και Δ. Χέβας., (2011), *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα.
- Α. Καραγιάννη., Δ. Καραγιάννης. και Ι. Καραγιάννης, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε Τεταρτοβάθμια Ανάπτυξη σε αντιστοιχία με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο σε Τεταρτοβάθμια Ανάπτυξη*, Εκδόσεις Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη.

### ❖ Επιστημονικές Αναλύσεις

- Θεωδωρής Δεληγιάννης Ορκωτός Ελεγκτής- Λογιστής, (2015), <http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixa>.
- Taxheaven, (2015), *Η Αλφαβήτα των Ε.Λ.Π ( Ν. 4308/2014 )*.

- Νιφορόπουλος Κων/νος ορκωτός ελεγκτής της ΩΡΙΩΝ ΑΕ ΟΕΑ, (2016), *Εργασίες Τέλους χρήσης*.
- Ν. Κατσίδης Ορκωτός Ελεγκτής, (2015), *Παρουσίαση ΕΛΠ*.
- Αθανάσιος Καραθάνος Ορκωτός Ελεγκτής –Λογιστής, (2015), *Οι αλλαγές στον χρόνο έκδοσης παραστατικών αξίας με τον Ν. 4308/2014*.
- Γ. Αχείλας, Κ. Αλεξανδρίδου και Θ. Μαρκόπουλος, ορκωτοί – ελεγκτές της KPMG, (2015), *Παρουσίαση - Ανάλυση ΕΛΠ*.
- Ηλίας Κ. Αργυρός, τ. Διευθυντή υπουργείου Οικονομικών, (2015), *Σημειώσεις-Ανάλυση διατάξεων ΕΛΠ*.
- Γιώργος Λαζαρίδης Ορκωτός –ελεγκτής ΣΟΛ ΑΕ, (2015), *Πρώτη αναλυτική προσέγγιση των ΕΛΠ*.

#### ❖ **Επιστημονικά άρθρα**

- Λιάζος Παλαιολόγος, (2015), *Θέματα Αρχείων λογαριασμών ΕΛΠ Ν. 4308/14*.  
[https://www.proseminars.eu/tm/wp-content/uploads/2015/07/ELP\\_KFAS\\_Sample.pdf](https://www.proseminars.eu/tm/wp-content/uploads/2015/07/ELP_KFAS_Sample.pdf)
- Κώστας Μαρκάζος Οικονομολόγος, (2015), *Ο Νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Οι αλλαγές και οι προοπτικές*.  
<http://epixeirisi.gr/download.php?filepath=files/2015/pdf/various/&filename=o-nomos-gia-ta-elp&filetype=pdf>
- Πολύκαρπος Γιώτης, (2015), *Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το ΕΓΛΣ-Ομοιότητες και διαφορές*.
- Νικ. Τσιμπούκας, Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής, (2015), *Σημαντικά σημεία των Νέων Λογιστικών Προτύπων*.
- Βαγγέλης Μιχελινάκης, Λογιστής - Φοροτεχνικός Α΄, (2015), *Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, Περιοδικό "ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ".
- Κων. Καραμάνης και Παν. Βρουστούρης, (2015), *Λογιστική Οργάνωση στα Πλαίσιον των Ε.Λ.Π.* <http://elp-books.gr/book>

- Θεόδωρος Γρηγοράκος, (2013), *Η Μελέτη του έτους 2013 για τις δυσμενείς συνέπειες της εφαρμογής των Ε.Λ.Π και της κατάργησης του Ε.Γ.Α.Σ.*

❖ **Ιστοσελίδες**

- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- [www.epixeirisi.gr](http://www.epixeirisi.gr)
- [www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)
- [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

## Παράρτημα Ι. Υποδείγματα Οικονομικών Καταστάσεων

- 186 -

### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β:

#### ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

##### Υπόδειγμα Β.1.1: Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

(χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης)

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

	Σημείωση	20X1	20X0
<b>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</b>			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή			
		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία			
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Χρεωστικοί τίτλοι		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι		X	X
Λοιπά		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Αναβαλλόμενοι φόροι			
		X	X
<b>Σύνολο μη κυκλοφορούντων</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</b>			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλεψιμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>

119

Σύνολο κυκλοφορούντων	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο ενεργητικού	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>Σημείωση</u>	
	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
<b>Καθαρή θέση</b>		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιο τίτλοι	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικών	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
<b>Σύνολο καθαρής θέσης</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Προβλέψεις</b>		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
<b>Υποχρεώσεις</b>		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τραπεζικά δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλεμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X
<b>Σύνολο υποχρεώσεων</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων</b>	<u><b>X</b></u>	<u><b>X</b></u>

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

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

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

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

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

	Κεφάλαιο	Υπέρ το ήμισυ Ιδιοκτητών	Καταθέσεις	Ίδια Τίτλοι	Διαφορές εδλώσης αξίας	Αποθεματικά νόμινα/κατ'κού	Αφορολόγητα αποθεματικά	Αποτελέσματα εις νέο	Σύνολο
<b>Υπόλοιπο 01.01.20Χ0</b>	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διορθωτή λάθων								X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			X		X	X	X
Εσωτερικές μεταφορές							X	X	0
Διαφορές στους φορείς							X	X	X
Αποτελέσματα περιόδου							X	X	X
<b>Υπόλοιπο 31.12.20Χ0</b>	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X				X
Εσωτερικές μεταφορές									0
Διαφορές μερισμάτων								X	X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X
<b>Υπόλοιπο 31.12.20Χ1</b>	X	X	X	X	X	X	X	X	X

- 131 -

(Ως δημοσιεύθηκαν στο ΦΕΚ του Ν. 4308/14)



## Παράρτημα II. Πίνακας Ερμηνείας Συντομευμένων όρων

Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΛΤΕ	Ελληνική Επιτροπή Τυποποίησης & Ελέγχων
ΣΛΟΤ	Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης
ΕΓΛΣ	Εθνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΔΛΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΑ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.
ΚΦΣ	Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων.
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων
ΚΦΑΣ	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΑΥΟ	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη διαταγή
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΠΕ	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρεία
ΙΚΕ	Ιδιότυπος Κεφαλαιουχική Εταιρεία
ERP	Enterprise Resource Planning (Συστήματα Ενδοεπιχειρησιακού Σχεδιασμού )
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΟΕ	Ομόρρυθμη εταιρεία
ΕΕ	Ετερόρρυθμη εταιρεία
ΠΔ	Προεδρικό Διάταγμα
ΟΤΑ	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
ΝΠΔΔ	Νομικό πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
ΚΝ	Κανονιστικού Νόμου
ΟΣΕΚΑ	Οργανισμός Συλλογικών Επενδύσεων Κινητών Αξιών
ΑΕΕΜΚ	Ανώνυμη Εταιρεία Επενδύσεων Μεταβλητού Κεφαλαίου
LIFO	καταργήθηκε (Last in first out)
FIFO	(First in first out)
ΓΕΜΗ	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητα Αρχή Δημοσίων Εσόδων.
ΔΧΠΑ	Διεθνή Χρηματοοικονομικά Πρότυπα