

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

(Ν. 4308/2014) .

Κατηγοριοποίηση και Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων

Σχέδιο Λογαριασμών.

Οικονομικές Καταστάσεις των Ε.Λ.Π .

Πρώτη εφαρμογή.

Σημειώσεις

Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος,

Ορκωτός Ελεγκτής –Λογιστής της «ΩΡΙΩΝ Α.Ε.Ο.Ε.Λ» .

Διευθυντής Grand Value Institute

και Επιστημονικός Συνεργάτης Taxheaven.

Με την υποστήριξη της Επιστημονικής Ομάδας του

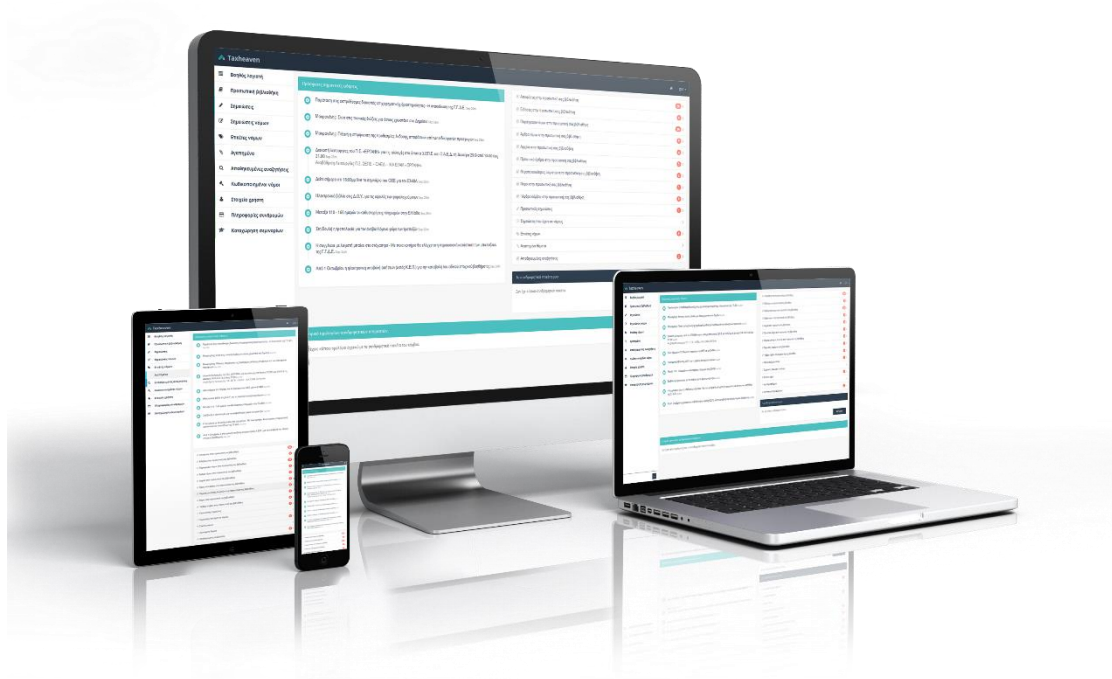
GRAND VALUE
INSTITUTE

[Ασημάκης Γιώργος, Γιώτης Πολύκαρπος, Ναούμ Βασίλειος].

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. Τι περιλαμβάνουν τα Ε.Λ.Π (Ν.4308/2014) .
2. «Ορισμοί » που βοηθούν στην κατανόηση των Ε.Λ.Π .
3. Λογιστικό Σύστημα και Παρακολούθηση "Λογιστικής" και "Φορολογικής " βάσης.
4. «Κατηγοριοποίηση» των Οντοτήτων.
5. Ποιοι δεν εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π
6. Το «Σχέδιο Λογαριασμών».
7. Σχέση Ε.Λ.Π και Δ.Λ.Π
8. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Ε.Λ.Π
9. « Πολύ μικρή » οντότητα με απλογραφικά βιβλία.
- 10.« Πολύ μικρή » οντότητα με διπλογραφικά βιβλία.
- 11.Σύνδεση κονδυλίων μεταξύ Οικονομικών Καταστάσεων κατά Ε.Λ.Π και κατά Ε.Γ.Λ.Σ
- 12.Κανόνες Επιμέτρησης (Αποτίμησης).
- 13.Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία.
- 14.Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease)
- 15.Λογιστικός χειρισμός βελτιώσεων σε ακίνητο του εκμισθωτή
- 16.Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- 17.Ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα
- 18.Αποσβέσεις Παγίων
- 19.Απομείωση περιουσιακών στοιχείων.
- 20.Αποθέματα
- 21.Κρατικές επιχορηγήσεις
- 22.Αναβαλλόμενος φόρος
- 23.Προσάρτημα/Σημειώσεις
- 24.Απλοποιήσεις και απαλλαγές
- 25.Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
- 26.Πρώτη εφαρμογή (Μετάβαση από το Ε.Γ.Λ.Σ στα Ε.Λ.Π)

TAX HEAVEN



Η Μεγαλύτερη φορολογική – λογιστική – πύλη ενημέρωσης στην Ελλάδα με το πληρέστερο και εγκυρότερο Φορολογικό αρχείο.

Το φορολογικό αρχείο του κόμβου περιέχει:

- Πάνω από 18.000 αποφάσεις, διοικητικές λύσεις κ.λπ.
- Πάνω από 4.000 αποφάσεις δικαστηρίων Σ.τ.Ε., Α.Π., κ.λπ.
- Πάνω από 525 νόμους και περισσότερους από 200 κωδικοποιημένους νόμους και Προεδρικά Διατάγματα με κωδικοποίηση σε επίπεδο παραγράφων.
- Πλήθος καινοτόμων εργαλείων για την παρακολούθηση των αλλαγών της νομοθεσίας.
- Απεριόριστες δυνατότητες για την αποθήκευση και διαχείριση όλων των πληροφοριών που πρέπει να συμβουλευέται ο σύγχρονος λογιστής - φοροτεχνικός

Αποστολοπούλου 64, 15232
Χαλάνδρι

📞 210.6773.722

✉ info@taxheaven.gr

GRAND VALUE INSTITUTE

www.grandvalue.gr

<http://institute.grandvalue.gr>

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ Μετάβαση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Η **Grand Value Institute** προσφέρει επαγγελματικά προγράμματα κατάρτισης από έμπειρα στελέχη του κλάδου της Λογιστικής και της Φορολογίας. Τα σεμινάρια έχουν διάρκεια 16 εκπαιδευτικές ώρες και μοιράζονται σε 4 ημέρες παρακολούθησης. Το εκπαιδευτικό μας κέντρο βρίσκεται στο Μαρούσι, Αττικής.

Σε ποιους απευθύνεται

Το σεμινάριο απευθύνεται σε Οικονομικούς Διευθυντές, στελέχη Οικονομικής Διεύθυνσης, στελέχη λογιστηρίου, αλλά ακόμα και σε Γενικούς Διευθυντές που ενδεχομένως θέλουν να γνωρίζουν το νέο νομικό πλαίσιο που διέπει τους λογιστικούς κανόνες.

Επιστημονική Ομάδα

Ασημάκης Γιώργος.
Γιώτης Πολύκαρπος.

Εισηγητές

Γιώτης Πολύκαρπος.
Ναούμ Βασίλειος.

Η επιστημονική ομάδα της Grand Value βρίσκεται υπό τη διεύθυνση του **Κωνσταντίνου Νιφορόπουλου**, οποίος έχει σημαντική εμπειρία και εξειδίκευση στην εφαρμογή των ΕΛΠ.

Επικοινωνήστε με την Grand Value A.E. [+30 210 69 16 866](tel:+302106916866) info@grandvalue.gr

**Στην μνήμη του φίλου
Γιάννη Τσιότσιου.**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι «Σημειώσεις» αυτές, δεν αντικαθιστούν την ανάγκη μελέτης της «Λογιστικής Οδηγίας», ούτε την ανάγκη βοήθειας από κάθε βιβλίο που διαπραγματεύεται τα θέματα των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων».

Ελπίζουμε ότι οι «Σημειώσεις», θα αποτελέσουν ένα «μικρό βοήθημα», δεδομένης της έλλειψης χρόνου που αντιμετωπίσουν, στους Λογιστές. *[Ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δίνει ο αναγνώστης, στα σημεία που είναι με μεγαλύτερου μεγέθους στοιχεία ή και υπογραμμισμένα με το κίτρινο χρώμα].*

Ευχαριστώ τους Ασημάκη Γιώργο, Γιώτη Πολύκαρπο και Ναούμ Βασίλειο (του ινστιτούτου Grand Value Institute), τους συνεργάτες μου στην ΩΡΙΩΝ [Φώτη Λώλα, Θοδωρή Δεληγιάννη, Λίνα Μοντεσάντου, Λάμπρο Αθανασόπουλο και Θανάση Αραβανή] για την πολύτιμη βοήθειά τους, τους φίλους που παρακολούθησαν τα σεμινάρια για τις χρήσιμες παρεμβάσεις και τους προβληματισμούς τους και ιδιαίτερως τους συγγραφείς βιβλίων ή άρθρων (αναφέρονται στα επιμέρους σχετικά σημεία) για την χρήση του υλικού τους.

Ζητάω εκ των προτέρων συγνώμη για τυχόν λάθη ή αβλεψίες και προτρέπω τους αναγνώστες της παρούσας εργασίας, να λάβουν υπόψη την εργασία αυτή σε συνδυασμό με τα επίσημα κείμενα της Νομοθεσίας (Ν. 4308/2014, «Λογιστική Οδηγία» και άλλες ερμηνευτικές που έχουν εκδοθεί ή που θα εκδοθούν), τα οποία και αποτελούν την αυθεντική πηγή για την ερμηνεία και εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

Τέλος αφιερώνω αυτή την εργασία στον αείμνηστο φίλο μου Γιάννη Τσιότσιο (Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή), ως ένδειξη ευγνωμοσύνης για αυτά που μου έμαθε και κυρίως για την αρετή της προσφοράς του.

1. Τι περιλαμβάνουν τα Ε.Λ.Π (Ν.4308/2014) .

Ο Ν. 4308/2014 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).

Αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα.

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

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

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

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

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

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

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

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

Έχει επίσης τέσσερα παραρτήματα:

Παράρτημα Α: Ορισμοί [οι παρατιθέμενοι ορισμοί στο παράρτημα Α

λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου]

Παράρτημα Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων. [Καλύπτουν

τις εξής περιπτώσεις : **α)** Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις -

(Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης), **β)** Ατομικές χρηματοοικονομικές

καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία), **γ)** Ατομικές (

Συνοπτικές) χρηματοοικονομικές καταστάσεις πολύ μικρών οντοτήτων, **δ)**

Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο

κόστος), **ε)** Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά

στοιχεία στην εύλογη αξία) και στ) Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οργανισμών

επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ). Συνολικά υπάρχουν : 16 υποδείγματα

καταστάσεων]

Παράρτημα Γ: Σχέδιο λογαριασμών (Προτεινόμενο και όχι υποχρεωτικό).

Παράρτημα Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Έχουν εκδοθεί, οι κύριες «ερμηνευτικές» οδηγίες :

A. ΠΟΛ.1003/31.12.2014

Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

Η ανωτέρω εγκύκλιος πραγματεύεται τα κεφάλαια 1 έως και 3 (άρθρα 1 έως και 15) του νόμου, που τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015. Πραγματεύεται επίσης ορισμένες παραγράφους του άρθρου 30 και το άρθρο 39, που αναφέρονται σε θέματα τα οποία απαιτούν αποφάσεις και ενέργειες της διοίκησης από την έναρξη της πρώτης περιόδου εφαρμογής αυτού του νόμου.

Και η

B. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Εφεξής «Λογιστική Οδηγία » (πραγματεύεται κυρίως τα κεφάλαια 4 έως και 8)

Η Οδηγία εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη την πρόταση της Διαρκούς Επιτροπής της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Ν. 4308/2014, καθώς και τη σχετική γνωμοδότηση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησής και Ελέγχων.

Για διευκόλυνση της μελέτης υπάρχει :

Σύστημα κωδικαρίθμησης της Οδηγίας

- 1. Ο πρώτος κωδικός** (π.χ. «1.» ή «12») αναφέρεται στον αριθμό του άρθρου του νόμου, ο δεύτερος αναφέρεται στον αριθμό της παραγράφου του εκάστοτε άρθρου και ο τρίτος είναι η αύξουσα αρίθμηση του παρατιθέμενου σχολίου για κάθε παράγραφο.
- 2. Σε ορισμένα άρθρα παρατίθενται εισαγωγικά γενικές ερμηνευτικές παρατηρήσεις**, πριν την παράθεση σχολίων επί συγκεκριμένων παραγράφων. Στην περίπτωση αυτή ο πρώτος κωδικός είναι ο αριθμός του άρθρου (π.χ. «2») και ο δεύτερος ο αριθμός της γενικής παρατήρησης.
- 3. Σε ορισμένα άρθρα παρατίθενται στο τέλος λοιπές γενικές επεξηγήσεις.**

.....

Σημειώνεται επίσης ότι σύμφωνα με το : Άρθρο 39. Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων « 3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συνιστάται διαρκής επιτροπή για την υποστήριξη της εφαρμογής και την αξιολόγηση του παρόντος νόμου. Η επιτροπή επεξεργάζεται προτάσεις για τη βελτίωση και την άμεση προσαρμογή του παρόντος νόμου στις εξελίξεις στους ευρωπαϊκούς λογιστικούς κανόνες και στη διεθνή πρακτική, τη λειτουργική διασύνδεσή του με το φορολογικό και λοιπό θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας των υποκείμενων οντοτήτων, καθώς και την έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών εφαρμογής. Οι προτάσεις αυτές προϋποθέτουν τη δημοσιοποίηση ανάλυσης των επιπτώσεων σε σχέση με το διοικητικό κόστος και τα εκτιμώμενα οφέλη » .

Η επιτροπή συστάθηκε με την :

«Αριθ. πρωτ.: 2/93422/0004/5.12.2014 - Σύσταση, συγκρότηση και ορισμός μελών Διαρκούς Επιτροπής για την υποστήριξη της εφαρμογής και την αξιολόγηση του νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Α'251)»»

.....

Ο νόμος 4308/14 έχει ενσωματώσει τις **λογιστικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ**. Τα τμήματα της Οδηγίας που ασχολούνται με ζητήματα εταιρικής διακυβέρνησης, ελέγχου, και πληρωμών προς την κυβέρνηση είναι αρμοδιότητα του Υπουργείου Ανάπτυξης.

.....

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ν. 4308/2014) σε αγγλική μετάφραση.

Υπάρχουν στην ιστοσελίδα :

<http://www.enterprisegreece.gov.gr/default.asp?pid=25&la=2&n=1918>

Και με τα σχετικά υποδείγματα.



2. «Ορισμοί » που βοηθούν στην κατανόηση των Ε.Λ.Π .

Από το Νόμο 4308/14 (**Παράρτημα Α: Ορισμοί**), επιλέγουμε ορισμένους από τους «Ορισμούς» [με προσπάθεια ομαδοποίησης] :

Αναγνώριση

Αναγνώριση (recognition): Αναγνώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή/και στην κατάσταση αποτελεσμάτων ενός στοιχείου που εμπίπτει στους σχετικούς ορισμούς του παρόντος νόμου και ικανοποιεί τα επόμενα κριτήρια:

- α)** είναι σφόδρα πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη σχετιζόμενα με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση ή θα εκρεύσουν από αυτή.
- β)** το στοιχείο έχει ένα κόστος ή μια αξία που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Αρχική αναγνώριση (initial recognition): Η πρώτη καταχώρηση στο λογιστικό σύστημα της οντότητας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία - Υπεραξία και Έρευνα - Ανάπτυξη

Άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible asset): Είναι ένα εξατομικεύσιμο και μη

νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις:

- α)** Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται, ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση,
- β)** Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Υπεραξία (Goodwill): Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Θετική υπεραξία αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την εξαγορά μιας οντότητας. Αρνητική υπεραξία συνήθως υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας.

Ανάπτυξη (development): Η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών.

Έρευνα (research): Η πρωταρχική και σχεδιασμένη έρευνα που αναλαμβάνεται με την προσδοκία απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και κατανόησης. (Σημ. : Είναι δηλαδή η «Ανάπτυξη» είναι το επόμενο από την «Έρευνα » στάδιο και μπορεί να «κεφαλαιοποιηθεί». Η «Έρευνα » όχι)

Είδη «Αξιών» - Επιμέτρηση - Απομείωση

Επιμέτρηση (measurement): Η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα.

Απομείωση (Impairment): Το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

Λογιστική αξία (book value or carrying amount): Η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ανακτήσιμη αξία (recoverable amount): Το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών) και της αξίας χρήσης αυτού.

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.

Αξία χρήσης (Value in use): Η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών), και από τη διάθεσή του (της) στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του (της).

(Δηλ. :

(1) Απομείωση = Λογιστική αξία - Ανακτήσιμη αξία [εφόσον η «ανακτήσιμη» είναι μικρότερη].

(2) Ανακτήσιμη αξία = το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ Εύλογης αξίας και Αξία χρήσης.

Καθαρή λογιστική αξία (net book value): Η λογιστική αξία που προκύπτει για ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση, αν από την αρχική λογιστική αξία αφαιρεθούν όλες οι σχετικές προσαρμογές αξίας.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (net realizable value): Η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης.

Παρούσα αξία (present value): Η αξία που προκύπτει από την προεξόφληση στο παρόν, ενός μελλοντικού ποσού χρημάτων ή μιας σειράς ταμειακών ροών με ένα κατάλληλο επιτόκιο, στη φυσιολογική πορεία των πραγμάτων.

Κόστος κτήσης (αξία αγοράς) περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών (Acquisition cost or purchase price of assets and services): Το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, πλέον δαπάνες αγοράς και μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση.

Κόστος κτήσης (αρχική αναγνώριση) υποχρεώσεων (Acquisition cost of liabilities at initial recognition): Το ποσό ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, ή άλλων περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνονται, ή βάρους που αναλαμβάνεται κατά τον χρόνο που προκύπτει η υποχρέωση, αφού ληφθεί υπόψη τυχόν πρόσθετο κόστος που σχετίζεται με την δημιουργία της υποχρέωσης.

Αναπροσαρμογή (revaluation): Η αύξηση ή η μείωση του υπολοίπου ενός στοιχείου του ισολογισμού ως αποτέλεσμα επανεκτίμησης της αξίας του, βάσει των ρυθμίσεων του νόμου αυτού, όπως η επιμέτρηση στην εύλογη αξία.

Προσαρμογή αξίας (value adjustment): Η μείωση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.

Απόσβεση

Απόσβεση (Depreciation, amortization): Η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του.

Ωφέλιμη οικονομική ζωή (useful economic life): Η εκτιμώμενη περίοδος στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται οικονομικά ή ο αριθμός των παραγομένων ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκτηθούν από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

Αποσβέσιμο κόστος

Αποσβέσιμο κόστος - χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (amortized cost - financial assets): Το ποσό στο οποίο ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην αρχική αναγνώριση:

α) μείον πληρωμές για κεφάλαιο.

β) μείον ή πλέον σωρευτική απόσβεση, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού ποσού και του ποσού κατά τη λήξη του.

γ) μείον κάθε μείωση (άμεσα ή με τη χρήση αντίθετου λογαριασμού) για ζημίες απομείωσης.

Αποσβέσιμο κόστος - χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (amortized cost - financial

liabilities):

Το ποσό στο οποίο μια χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται στην αρχική αναγνώριση:

α) μείον πληρωμές για κεφάλαιο ή άλλες μειώσεις.

β) πλέον ή μείον η σωρευτική απόσβεση, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού ποσού και του ποσού κατά τη λήξη του.

Αποσβέσιμο κόστος ή ποσό - πάγια περιουσιακά στοιχεία (amortized or depreciable cost or amount- fixed assets): Το ποσό στο οποίο ένα πάγιο στοιχείο επιμετράται στην αρχική αναγνώριση, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις.

Αυθεντικότητα προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin):

Η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου.

Βελτίωση, Επισκευή ή Συντήρηση παγίου

Βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset): Μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

Επισκευή παγίου περιουσιακού στοιχείου (repair of fixed assets): Μια δαπάνη που αποσκοπεί σε αποκατάσταση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου, ύστερα από καταστροφή, χρήση ή άλλη μείωση.

Συντήρηση παγίου (maintenance of fixed assets): Μια δαπάνη με σκοπό τη διατήρηση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου σύμφωνα με τις αρχικές εκτιμήσεις.

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (biological assets): Ζώα ή φυτά.

Γνωστοποίηση (disclosure): Το σύνολο των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των επεξηγηματικών πληροφοριών και αναλύσεων.

Είδη περιουσιακών στοιχείων

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (financial assets): Κάθε στοιχείο το οποίο είναι οποιοδήποτε από τα παρακάτω:

α) Διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.

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

γ) Συμβατικό δικαίωμα:

γ1) για λήψη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οντότητα, ή

γ2) για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι ενδεχομένως ευνοϊκές για την οντότητα.

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

δ1) σύμφωνα με την οποία η οντότητα είναι υποχρεωμένη, ή μπορεί να

υποχρεωθεί, να λάβει ένα μεταβλητό αριθμό τίτλων καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας, ή

δ2) η οποία θα, ή μπορεί να, διακανονιστεί με τρόπο άλλο από την ανταλλαγή ενός καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για ένα καθορισμένο αριθμό τίτλων καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας. Για το σκοπό αυτό, οι τίτλοι καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνουν μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβάσεις για τη μελλοντική λήψη ή παράδοση τίτλων καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας.

Χρηματοοικονομικά στοιχεία εμπορικού χαρτοφυλακίου (Financial instruments held for trading (trading portfolio)): Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που πληροί οποιοδήποτε από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

α) Αποκτήθηκε ή αναλήφθηκε κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω πώλησης ή επαναγοράς στο βραχυπρόθεσμο διάστημα.

β) Κατά την αρχική του αναγνώριση εντάχθηκε στην κατηγορία αυτή.

γ) Κατά την αρχική του αναγνώριση είναι μέρος ενός χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που διαχειρίζονται μαζί και για τα οποία υπάρχει πρόσφατο ρεαλιστικό σχέδιο βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κέρδους.

δ) Είναι ένα παράγωγο που δεν έχει προσδιοριστεί από την οντότητα ως μέσο αντιστάθμισης.

Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση (financial instruments held for hedging - hedging instruments): Ένα παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο που πληροί όλα τα κατωτέρω:

α) Είναι μια σύμβαση για μελλοντική ανταλλαγή επιτοκίων ή ξένου νομίσματος ή εμπορεύματος, που αναμένεται να είναι πολύ αποτελεσματική στην αντιστάθμιση ενός κινδύνου που έχει χαρακτηριστεί ως αντισταθμισμένος κίνδυνος.

β) Εμπλέκει ένα εξωτερικό μέρος σε σχέση με την καταρτίζουσα χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντότητα (δηλαδή εξωτερικό για τον όμιλο, τον τομέα ή την αναφέρουσα οντότητα).

γ) Το θεωρητικό ποσό (notional amount) είναι ίσο με το προσδιορισθέν ποσό του κεφαλαίου ή του θεωρητικού ποσού του αντισταθμισμένου στοιχείου.

δ) Έχει συγκεκριμένη ημερομηνία λήξης, όχι μεταγενέστερη:

α) της ημερομηνίας του χρηματοοικονομικού μέσου που αντισταθμίζεται,

β) της αναμενόμενης ημερομηνίας διακανονισμού της αγοράς του εμπορεύματος ή της δέσμευσης πώλησης,

γ) της πραγματοποίησης της πολύ πιθανής μελλοντικής συναλλαγής ξένου νομίσματος ή εμπορεύματος που αντισταθμίζονται.

ε) Δεν έχει χαρακτηριστικά προπληρωμής, νωρίτερου τερματισμού ή επέκτασης.

Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Available for sale financial instruments): Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατά την αρχική αναγνώριση καθορίζονται από την οντότητα ως διαθέσιμα για πώληση, καθώς και κάθε άλλο μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο που δεν εντάσσεται στις κατηγορίες:

α) των δανείων και απαιτήσεων που δημιουργούνται από την οντότητα,

β) των διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων, και

γ) των χρηματοοικονομικών στοιχείων εμπορικού χαρτοφυλακίου.

Διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις (Held to maturity investments): Μη

παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες πληρωμές και καθορισμένη λήξη, τα οποία η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να διακρατήσει μέχρι τη λήξη, εκτός από:

α) εκείνα που εμπίπτουν στον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων.

β) εκείνα που κατά την αρχική αναγνώριση η οντότητα καθορίζει ως στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου ή ως διαθέσιμα προς πώληση.

Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο (Contingent asset): Ένα περιουσιακό στοιχείο που είναι πιθανό να προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη του οποίου θα επιβεβαιωθεί από το εάν συμβεί ή δεν συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι υπό τον πλήρη έλεγχο της οντότητας.

Ιδιοπαραγόμενα περιουσιακά στοιχεία (self-constructed assets): Περιουσιακά στοιχεία που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από ένα τρίτο μέρος, είτε από κοινού από την οντότητα και ένα τρίτο μέρος, για λογαριασμό της.

Κυκλοφορούν ενεργητικό (current assets): Είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

α) η οντότητα αναμένει ή σκοπεύει να ρευστοποιήσει ή πωλήσει ή αναλώσει εντός του συνήθους λειτουργικού κύκλου, ή

β) η οντότητα κατέχει για εμπορικούς σκοπούς, ή

γ) η οντότητα αναμένει να ρευστοποιήσει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ή

δ) είναι μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα, εκτός εάν υφίσταται περιορισμός για την ανταλλαγή τους ή τη χρήση τους για διακανονισμό μιας υποχρέωσης για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (non-current assets): περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι κυκλοφορούντα.

Εμπορικές απαιτήσεις (trading receivables): Είναι οι πάσης φύσεως απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών με πίστωση κατά τη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας.

Παράγωγα (Περιουσιακά στοιχεία ή Υποχρεώσεις) (derivativeq, assets or liabilities):

Παράγωγο είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που πληροί όλα τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

α) Η αξία του μεταβάλλεται σε σχέση με ένα από τα επόμενα (αποκαλούμενο συνήθως «υποκείμενο»): καθορισμένο επιτόκιο, τιμή ενός χρηματοοικονομικού μέσου, τιμή ενός εμπορεύματος, συναλλαγματική ισοτιμία, τιμές δεικτών ή επιτοκίων, πιστωτική διαβάθμιση, πιστωτικό δείκτη ή άλλη μεταβλητή, με την προϋπόθεση ότι στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής αυτή η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε ένα μέρος της σύμβασης.

β) Δεν απαιτεί αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτεί ελάχιστη αρχική καθαρή επένδυση που είναι μικρότερη από αυτή που απαιτείται για άλλους τύπους συμβάσεων που αναμένεται να έχουν παρόμοια αντίδραση σε μεταβολές παραγόντων της αγοράς.

γ) Διακανονίζεται σε μελλοντική ημερομηνία.

Τυπικές περιπτώσεις παραγώγων είναι τα **συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης**, τα **προθεσμιακά συμβόλαια**, τα **συμβόλαια ανταλλαγής** και τα **δικαιώματα**

προαίρεσης. Τα παράγωγα έχουν συνήθως ένα θεωρητικό ποσό (κεφάλαιο αναφοράς), το οποίο είναι ένα νομισματικό ποσό, ένας αριθμός μετοχών, ένας αριθμός μονάδων βάρους ή όγκου ή άλλων μονάδων μέτρησης, που καθορίζονται στη σύμβαση.

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards - IFRS): Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι τα πρότυπα στα οποία αναφέρεται ο Κανονισμός 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (**Σημ. : Δηλαδή : Δ.Λ.Π = Δ.Π.Χ.Α)**

Υποχρεώσεις - Προβλέψεις

Χρηματοοικονομική υποχρέωση (financial liability): Κάθε υποχρέωση η οποία είναι:

α) Μια συμβατική δέσμευση:

α1) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα, ή

α2) για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι πιθανώς δυσμενείς για την οντότητα, ή

β) Μια σύμβαση που θα, ή μπορεί να, διακανονισθεί σε ίδιους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, και:

β1) η οντότητα είναι υποχρεωμένη βάσει αυτής, ή μπορεί να υποχρεωθεί, να παραδώσει ένα μεταβλητό αριθμό ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της, ή

β2) θα, ή μπορεί να, διακανονισθεί με άλλο τρόπο εκτός από την ανταλλαγή ενός καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για ένα καθορισμένο αριθμό ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της. Για το σκοπό αυτό, οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνουν μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβάσεις για μελλοντική λήψη ή παράδοση ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της.

Βραχυπρόθεσμη υποχρέωση (current liability): Μια υποχρέωση που η οντότητα:

α) αναμένει να διακανονίσει εντός του κανονικού λειτουργικού κύκλου της, ή

β) κατέχει πρωτίστως για εμπορικούς σκοπούς, ή

γ) οφείλει να διακανονίσει εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων, ή

δ) δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού της για διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η ύπαρξη όρων που, κατά την επιλογή του

αντισυμβαλλόμενου μέρους, προβλέπουν τον διακανονισμό της υποχρέωσης με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων της οντότητας, δεν επηρεάζει την κατάταξη της υποχρέωσης ως βραχυπρόθεσμης ή μακροπρόθεσμης.

Μακροπρόθεσμη υποχρέωση (long term liability): Μια υποχρέωση που δεν είναι βραχυπρόθεσμη.

Εμπορικές υποχρεώσεις (trading payables): Είναι οι πάσης φύσεως υποχρεώσεις από αγορά αγαθών και υπηρεσιών με πίστωση κατά τη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας.

Ενδεχόμενη υποχρέωση (Contingent liability): Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι:

α) Μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη της οποίας θα επιβεβαιωθεί μόνο από το αν συμβεί ή δεν συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι υπό τον πλήρη έλεγχο της οντότητας, ή

β) μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος για την οποία:

β1) δεν είναι σφόδρα πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη για τον διακανονισμό της, ή

β2) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Πρόβλεψη (provision): Μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, **αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει.** Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

Παράγωγα (Περιουσιακά στοιχεία ή Υποχρεώσεις) [Δείτε ανωτέρω]

Εύλογη παρουσίαση (fair presentation or true and fair): Πιστή παρουσίαση των επιπτώσεων των συναλλαγών και άλλων γεγονότων της οντότητας, σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, του εισοδήματος (εσόδων και κερδών) και των εξόδων.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ή Επενδυτικά ακίνητα

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (owner-occupied property): Ακίνητα κατεχόμενα από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ή για διοικητικούς σκοπούς της οντότητας.

Επενδυτικά ακίνητα (investment property): Ακίνητα (γη ή κτήριο ή τμήμα ενός κτηρίου, ή και τα δύο) που είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε για εκμίσθωση, είτε για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους, είτε και για τα δύο, αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση ή πώληση αυτών στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας.

Παραδοχές, Λογιστικές πολιτικές και Λογιστική εκτίμηση

Συνέχιση δραστηριότητας, παραδοχή (going concern assumption): Μια οντότητα θεωρείται ως συνεχίζουσα την δραστηριότητά της, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή να μην το πράξει.

Δουλευμένο ή Πραγματοποίηση, παραδοχή (accrual assumption): Λογιστική αρχή σύμφωνα με την οποία οι επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις **όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.**

Λογιστικές πολιτικές (accounting policies): Οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Λογιστική εκτίμηση (accounting estimate): Η εκτίμηση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα

οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, η εκτίμηση για το χρόνο εμφάνισης των ωφελειών από ένα περιουσιακό στοιχείο.

Λογιστικό σύστημα (accounting system): Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οικονομική ουσία των συναλλαγών και γεγονότων (economic substance of transactions and events). Οι συναλλαγές και τα γεγονότα παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, με βάση την χρηματοοικονομική τους επίπτωση παρά με βάση το νομικό τους τύπο.

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.

Σημαντικό μέγεθος (material): Παραλείψεις ή σφάλματα σε κονδύλια είναι σημαντικά εάν θα μπορούσαν ατομικά ή αθροιστικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το σημαντικό μέγεθος εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή του σφάλματος, κρινόμενο υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Το μέγεθος ή η φύση του κονδυλίου, ή ένας συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγων.

Σφάλματα προηγούμενων χρήσεων (prior period errors): Παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες:
α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για εκείνες τις περιόδους εγκρίθηκαν για έκδοση, και
β) εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Φορολογική βάση - Φόρος εισοδήματος - Αναβαλλόμενος φόρος

Φορολογική βάση (tax basis): Η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Φόρος εισοδήματος (έξοδο ή έσοδο) (income tax, expense or income): Το άθροισμα τρέχοντος φόρου (έξοδο ή έσοδο) και, κατά περίπτωση, αναβαλλόμενου φόρου (έξοδο ή έσοδο) της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Περιλαμβάνει

τον τρέχοντα φόρο (έξοδο ή έσοδο) που αναλογεί στην περίοδο, **τις διαφορές φορολογικού ελέγχου** για φόρο εισοδήματος και προσαυξήσεις που προκύπτουν στην περίοδο από φορολογικό έλεγχο της τρέχουσας ή προηγούμενων περιόδων, και

τον αναβαλλόμενο φόρο (έξοδο ή έσοδο).

Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (deferred tax asset): Το ποσό του φόρου εισοδήματος που είναι ανακτήσιμος σε μελλοντικές περιόδους από εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές, μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές και μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους (tax credits). (Σημ. : Προαιρετική επιλογή για όλες τις Κατηγορίες των Οντοτήτων (Επιχειρήσεων)).

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (deferred tax liability): Το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους, σε σχέση με φορολογητέες προσωρινές διαφορές. (Σημ. : Προαιρετική επιλογή για όλες τις Κατηγορίες των Οντοτήτων (Επιχειρήσεων)).

Χρηματοδοτική ή Λειτουργική μίσθωση

Μίσθωση (lease): Μια συμφωνία στην οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή, έναντι ανταλλάγματος, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη περίοδο.

Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease): Η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιωδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι. Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι τα εξής:

- α) Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.
- β) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.
- γ) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.
- δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιωδώς το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
- ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

- α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.
- β) Κέρδη και ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολοίμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).
- γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Λειτουργική μίσθωση (operating lease): Μια μίσθωση που δεν είναι

χρηματοδοτική.

Τονίζουμε ότι : Οι παρατιθέμενοι ορισμοί στο «παράρτημα Α » του Ν. 4308/14, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου.



3. Λογιστικό Σύστημα και Παρακολούθηση «Λογιστικής» και «Φορολογικής » βάσης.

Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά).

Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου.

Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων.

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),

β) οι 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 σύνταξη τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,
- ζ) τα παντός είδους 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 οι 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,
- ια) 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,
- ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,
- ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,
- ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

.....

- Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.
- Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.
- 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.

.....

Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία.

Συνεπώς, η οντότητα πρέπει να καταχωρεί στο λογιστικό της σύστημα τις επιπτώσεις όλων των συναλλαγών και όλων των γεγονότων και δεν δύναται να επικαλείται το ασήμαντο ποσό αυτών για να αιτιολογήσει μη καταχώρηση.

.....

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση.

- Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. **Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο**, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.
- Είναι προφανές ότι η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση του ανωτέρω πίνακα, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου.
- Η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού. Μάλιστα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα / έξοδα είτε όχι (π.χ. διακανονισμός του σχετικού στοιχείου του ισολογισμού όπως καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από δημιουργημένη πρόβλεψη).
- **Σημαντικό είναι επίσης η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης, και ιδίως των «κερδών εις νέο» για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής.**
- Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη μόνο οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης της Κατάστασης Αποτελεσμάτων. Οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης λογαριασμών του ισολογισμού θα επηρεάσουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους.

.....

Για το θέμα αυτό εξαιρετικό είναι το απόσπασμα από το βιβλίο :

«Λογιστική Οργάνωση στα Πλαίσια των Ε.Λ.Π. »

(των Κων. Καραμάνη και Παν. Βρουστούρη, <http://elp-books.gr/book>) ,
[*Λογιστική οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π. μετά την εφαρμογή του Ν. 4308/2014 και ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου και καινοτομικού συστήματος για την ασφαλή παρακολούθηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης των διαφόρων στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, με λογιστικές εγγραφές*] .

« 1.5 Εισαγωγή στο σύστημα παρακολούθησης Λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Ο νόμος των ΕΛΠ απαιτεί ρητά από την οντότητα να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων του ισολογισμού και της

κατάστασης αποτελεσμάτων. Όπως είναι γνωστό, διαφορές των δύο βάσεων προκαλούνται από την απόκλιση της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας από τους ισχύοντες λογιστικούς κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης. Σημειώνεται ότι η απαίτηση για παρακολούθηση των διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι αυτονόητη, όταν υπάρχουν τέτοιες διαφορές, διότι διαφορετικά δεν είναι δυνατή η ορθή υποβολή φορολογικής δήλωσης

Στην πράξη, η παρακολούθηση των δύο Βάσεων γίνεται με διάφορους τρόπους και τεχνικές, αλλά υπάρχουν δύο βασικές προσεγγίσεις:

α) Ανεξάρτητη και πλήρης παρακολούθηση κάθε μιας Βάσης ξεχωριστά, ή

β) Παρακολούθηση μιας εκ των δύο βάσεων και συμπληρωματική

παρακολούθηση των όποιων διαφορών προκύπτουν, ώστε το άθροισμα της παρακολουθούμενης βάσης και των διαφορών να οδηγεί στα ποσά της άλλης βάσης.

Περαιτέρω, οι δύο βάσεις μπορεί να ενσωματώνονται στο μηχανογραφικό πληροφοριακό σύστημα της οντότητας, είτε μέσω λογιστικών εγγραφών είτε με οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Μπορεί επίσης να παρακολουθούνται εκτός του μηχανογραφικού πληροφοριακού συστήματος με τη χρήση ενός ξεχωριστού ηλεκτρονικού (π.χ. excel) ή χειρόγραφου αρχείου. Άλλωστε, ο νόμος παρέχει τη σχετική ελευθερία επιλογής στις υποκείμενες οντότητες. Ωστόσο, η παρακολούθηση των δύο βάσεων με απλοϊκό τρόπο, όπως σε αρχείο excel ή χειρόγραφα, εγκυμονεί σοβαρούς κινδύνους λαθών, όταν η οντότητα έχει σημαντικό αριθμό διαφορών λογιστικής - φορολογικής βάσης.

Στο προτεινόμενο σύστημα, έχει υιοθετηθεί η αρχή της πρωτογενούς τήρησης των αρχείων με τις φορολογικές αξίες (φορολογική Βάση). Δηλαδή, η οντότητα καταχωρεί αρχικά τη φορολογική βάση των συναλλαγών και γεγονότων και στη συνέχεια, όπου οι δύο Βάσεις διαφοροποιούνται, παρακολουθεί τη διαφορά των δύο βάσεων. Η αρχική καταχώρηση στη φορολογική βάση παρέχει πρόσθετη ασφάλεια δικαίου και διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο. Όταν οι διαφορές των δύο πλαισίων (λογιστική βάση και φορολογική βάση) είναι λίγες, αναλόγως περιορίζεται η ανάγκη λειτουργίας λογαριασμών διαφορών βάσεων. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση της χώρας μας, αφού τόσο το λογιστικό πλαίσιο του Ν. 4308/2014 όσο και οι φορολογικοί κανόνες του Ν. 4172/2013 έχουν ως βασική αρχή τους την παρακολούθηση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης. Όταν όμως το πλήθος και η πολυπλοκότητα των διαφορών φορολογικής και λογιστικής βάσης αυξάνεται, αναλόγως αυξάνεται και η ανάγκη χρήσης λογαριασμών διαφορών βάσεων για την ασφαλή εκπλήρωση της υποχρέωσης του νόμου. Αυτό ιδιαίτερα συμβαίνει στην περίπτωση μεγάλων οντοτήτων και κυρίως οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Το προτεινόμενο σύστημα [σημ. αναλύεται στο βιβλίο] παρακολούθησης των διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης έχει σχεδιαστεί και λειτουργεί με λογιστικές εγγραφές, ώστε να παρέχει τη μέγιστη δυνατή αξιοπιστία και ασφάλεια των παρεχόμενων πληροφοριών. Συνοπτικά, η οντότητα τηρεί τα αρχεία της πρωτογενώς στη φορολογική βάση, δηλαδή καταχωρεί αρχικά τη φορολογική βάση και στη συνέχεια, όπου οι δύο βάσεις διαφοροποιούνται, διενεργεί συμπληρωματική εγγραφή για το ποσό της διαφοράς των βάσεων. Η καταχώρηση των διαφορών των βάσεων γίνεται σε μια σειρά νεοδημιουργούμενων

δευτεροβάθμιων ή και τριτοβάθμιων λογαριασμών, οι οποίοι λειτουργούν συμπληρωματικά (θετικά ή αρνητικά) προς τον οικείο ανωτεροβάθμιο λογαριασμό, αντίστοιχα πρωτοβάθμιο ή δευτεροβάθμιο.

Η συμπληρωματικότητα των λογαριασμών διαφορών των δύο βάσεων έγκειται στο ότι, μετά την καταχώρηση της διαφοράς στον δευτεροβάθμιο ή τριτοβάθμιο κατά περίπτωση λογαριασμό, τα ποσά του ανωτεροβάθμιου λογαριασμού (πρωτοβάθμιου ή δευτεροβάθμιου αντίστοιχα) παρουσιάζουν τη λογιστική του βάση, με την οποία θα εμφανιστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Την ίδια στιγμή, με απομόνωση των συγκεκριμένων δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων λογαριασμών των διαφορών των δύο βάσεων, προκύπτει η φορολογική βάση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Για την ασφάλεια της διαδικασίας, οι νέοι λογαριασμοί διαφορών βάσεων χρησιμοποιούν κωδικούς που δεν ήταν σε χρήση στο κωδικολόγιο του Ε.Γ.Λ.Σ.

Επισημαίνεται ότι οι λογαριασμοί στους οποίους καταχωρείται η διαφορά της φορολογικής - λογιστικής βάσης (αναφέρονται εφεξής ως «διαφορά βάσεων»), είναι ένα διακριτό κύκλωμα λογαριασμών, με διακριτούς και μοναδικούς κωδικούς, σε σχέση με τους λοιπούς λογαριασμούς στους οποίους καταχωρούνται τα ποσά της φορολογικής βάσης. Δηλαδή, οι λογαριασμοί διαφορών βάσης κινούνται μόνο μεταξύ τους, και το ίδιο συμβαίνει και με τους λογαριασμούς της φορολογικής βάσης, όπως εξηγείται αναλυτικά στα επόμενα κεφάλαια του βιβλίου. Τέλος, διευκρινίζεται ότι τα ποσά της φορολογικής βάσης είναι ταυτόχρονα και ποσά της λογιστικής βάσης, εκτός εάν υπάρχουν διαφορές βάσεων.

Οι διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης αφορούν τόσο στοιχεία του ισολογισμού όσο και στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων. Συνεπώς, οι δημιουργούμενοι λογαριασμοί διαφορών βάσεων αφορούν τόσο στοιχεία του ισολογισμού όσο και στοιχεία των αποτελεσμάτων. Περαιτέρω, παρακολουθείται κάθε διαφορά λογιστικά και φορολογικής βάσης, είτε πρόκειται για μόνιμη είτε για προσωρινή διαφορά.

Μόνιμη διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι η διαφορά που δεν αντιστρέφεται ποτέ. Για παράδειγμα, ένα έξοδο που κρίνεται φορολογικά ότι δεν διενεργείται για την προώθηση των σκοπών της οντότητας στη χρήση 20Χ1, δεν πρόκειται να εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς σε καμία χρήση. Αντίθετα, προσωρινή είναι η διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης όταν αυτή αντιστρέφεται σε μελλοντική περίοδο. Για παράδειγμα, το έξοδο της πρόβλεψης για παροχές στους εργαζόμενους που αναγνωρίζεται λογιστικά σε μια χρήση δεν εκπίπτει στην ίδια χρήση για φορολογικούς σκοπούς, αλλά θα εκπέσει στο μέλλον, όταν το σχετικό ποσό θα καταβληθεί.

Τέλος, σημειώνεται ότι η παρατιθέμενη στο παρόν σύγγραμμα ανάλυση, λόγω της πληρότητας στην εξέταση του θέματος, κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη, ανεξάρτητα του τρόπου παρακολούθησης που θα επιλέξει η οντότητα »

.....

Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων της:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός

(ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

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

.....

- Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).
- 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.
- Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.



4. «Κατηγοριοποίηση» των Οντοτήτων.

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους [Προσοχή : δεν υπάρχει υποχρέωση κάποιας «δήλωσης / μεταβολής» σε οποιαδήποτε αρχή] προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά:

- α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει,
- β) απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος,
- γ) απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

[Άρα η «κατηγορία» λαμβάνεται κυρίως υπόψη για την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων της επιχείρησης]

Οι οντότητες ταξινομούνται στις κάτωθι κατηγορίες :

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

Δηλαδή :

Μορφή επιχείρησης :

- ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
- ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. (α) της παρ. 2 του άρθρου 1, είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,

Κριτήρια ένταξης :

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων).

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών.

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

.....

Μορφή επιχείρησης :

- Ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.

Κριτήριο ένταξης :

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.**

Δηλαδή, μια πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ.

Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει τις καταστάσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16, δηλαδή θα συντάσσει επιπλέον και Ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 3.

Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο της παραγράφου 3 (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού ≤ 350.000 ευρώ και μέσος όρος προσωπικού ≤ 10). Τούτο προκύπτει με σαφήνεια από την παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ομοίως, η οντότητα αυτή, εάν έχοντας ενταχθεί στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), πάψει να υπερβαίνει το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ **για δύο συνεχόμενες περιόδους**, θα κατέβει κατηγορία μεγέθους (θα γίνει και πάλι πολύ μικρή), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 (σύνολο ενεργητικού > 350.000 ευρώ και μέσος όρος προσωπικού > 10).

Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 30, **οι επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002** που εντάσσονται στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (δηλαδή όταν έχουν την νομική μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας, ομόρρυθμης εταιρείας, ατομικής επιχείρησης, κλπ.) θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή **το όριο των μικρών οντοτήτων (8.000.000 ευρώ)**. Για αλλαγή κατηγορίας απαιτείται υπέρβαση του ανωτέρω ορίου για δύο συνεχόμενες περιόδους.

Ειδικότερα για τα κριτήρια :

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων).

«Σύνολο ενεργητικού» είναι το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» του υποδείγματος ισολογισμού Β.1.1 ή Β.1.2 ή Β.5, αναλόγως.

β) Ο «Κύκλος εργασιών»

«Κύκλος εργασιών» είναι το ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών (καθαρός)» του υποδείγματος της Κατάστασης αποτελεσμάτων Β.2.1 ή Β.2.2 ή Β.6, αναλόγως.

Ως «κύκλος εργασιών» για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, **σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α.**

Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.

Αν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερόμενες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.

γ) Ο μέσος όρος του προσωπικού

Υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης.

Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο).

Συμπεριλαμβάνονται επίσης :

οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και

οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή.

Διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη:

- **εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές** που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και
- **εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.**

.....

Σημειώνεται ότι :

- Τα κριτήρια μεγέθους του άρθρου 2 ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2015.
- Τα μεγέθη της επιχείρησης (κύκλος εργασιών, ενεργητικό και μέσος όρος προσωπικού) των δύο τελευταίων ετήσιων περιόδων πριν την εφαρμογή του παρόντος νόμου αποτελούν τη βάση για να κριθεί η ταξινόμηση της επιχείρησης βάσει μεγέθους του παρόντος νόμου.
- Συνεπώς, για την περίοδο του 2015 το μέγεθος της οντότητας θα κριθεί με βάση τα νέα ποσοτικά κριτήρια και τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ετών 2013 και 2014, όπως δημοσιεύθηκαν για εκείνα τα έτη.
- Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα.

.....

Σχετικές αποφάσεις Σ.Λ.Ο.Τ. :

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 2130 ΕΞ 20.11.2015 . Λογιστική Οδηγία Εφαρμογή Ν. 4308/2014

Είμαστε μια ανώνυμη εταιρική σύμπραξη (ανώνυμη εταιρεία) που προήλθε από μετατροπή μιας ένωσης αγροτικών συνεταιρισμών (ΣΥΝ.Π.Ε.) την 31/07/2014 βάσει των διατάξεων του Ν.4015/2011, του Ν.2810/2000 και του Ν.2190/1920.

Έτσι το 2014 έχουμε δύο διαχειριστικές περιόδους: α) από 1/1-31/7 που κλείσαμε βιβλία και συντάξαμε οικονομικές καταστάσεις σαν ΣΥΝ.Π.Ε. και β) από 1/8-31/12/14 που κλείσαμε βιβλία και συντάξαμε καταστάσεις σαν Α.Ε.

Κατά την μετατροπή έγινε εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης μας από δύο ορκωτούς ελεγκτές (με την βοήθεια εταιρείας εκτιμητών ακινήτων) της παρ. 4 του αρθρ. 9 του Ν. 2190/1920.....

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

- 1) Για την ένταξη σας σε κατηγορία θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ο κύκλος εργασιών και των δύο περιόδων του έτους 2014 (1/1-31/7 και 1/8-31/12).
- 2) Συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις για τη χρήση 2015 θα είναι οι οικονομικές καταστάσεις της ΑΕ στις 31/12/2014.
- 3) Δεν απαιτούνται προσαρμογές επί των προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων.
- 4) Τα υπόλοιπα έναρξης για το 2015 μπορούν να είναι τα υπόλοιπα της ΑΕ στις 31.12.2014.

.....

ΕΓΚΡΙΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος του Ν. 4308/2014,

« 4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία » .

5.4.1(ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ) Η παράγραφος αυτή απαιτεί την έγκριση και την υπογραφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητας υποκείμενης στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους,

- από το αρμόδιο κατά περίπτωση όργανο διοίκησης της οντότητας και
- τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή.

Στόχος της διάταξης αυτής είναι η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την ανάληψη της σχετικής ευθύνης.

.....

ΕΛΕΓΧΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ο Νόμος **4336/2015** «Συνταξιοδοτικές διατάξεις – Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης» (ΦΕΚ Α' 94/14-08-2015), προβλέπει τα εξής :

ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Α.1: ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Τακτικός έλεγχος χρηματοοικονομικών καταστάσεων

1. Ι) Υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία του ν. 3693/2008 (Α'174), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 της παρούσας υποπαραγράφου:

α) Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251), όταν βάσει των κριτηρίων μεγέθους του άρθρου 2 του ίδιου νόμου χαρακτηρίζονται ως μεσαίες και μεγάλες οντότητες.

β) Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ανεξαρτήτως μεγέθους, όταν οι οντότητες αυτές χαρακτηρίζονται ως **δημοσίου ενδιαφέροντος** (συμφέροντος), κατά την έννοια του ορισμού του Παραρτήματος Α' του ν. 4308/2014.

γ) Οι **ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις** που συντάσσουν οι όμιλοι οι οποίοι βάσει της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 4308/2014 χαρακτηρίζονται ως **«μεγάλοι»**.

δ) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι όμιλοι ανεξαρτήτως μεγέθους, όταν οι όμιλοι αυτοί χαρακτηρίζονται ως δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος), κατά την έννοια του ορισμού του Παραρτήματος Α' του ν. 4308/2014.

II) Εξακολουθούν να ισχύουν διατάξεις ειδικής νομοθεσίας που υπαγάγουν σε έλεγχο από νόμιμο ελεγκτή ειδικές κατηγορίες οντοτήτων.

2. Προαιρετικός τακτικός έλεγχος

Μικρές οντότητες κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν. 4308/2014 (Α' 251) μπορούν να προβλέπουν στο καταστατικό τους ή, εάν δεν προβλέπεται σε αυτό, να αποφασίζουν δια της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή της συνέλευσης των εταίρων, την υποβολή των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε έλεγχο, σύμφωνα με τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα.

Διορισμός ελεγκτών

3. α) Ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της παραγράφου 1 αποτελεί προϋπόθεση του κύρους της έγκρισης των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τη γενική συνέλευση ή άλλο αρμόδιο όργανο.

β) Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο διορίζονται από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων ή τη συνέλευση των εταίρων, που λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης. Το καταστατικό ή έκτακτη συνέλευση, που συγκαλείται εντός τριμήνου από τη σύσταση της οντότητας, μπορεί να ορίζει ελεγκτή για την πρώτη εταιρική χρήση. Τα μέλη του διοικητικού οργάνου ευθύνονται έναντι της οντότητας για την παράλειψη διορισμού ελεγκτή, σύμφωνα με τα παραπάνω, αν δεν συγκάλεσαν εγκαίρως την τακτική συνέλευση ή, στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, έκτακτη συνέλευση, με θέμα ημερήσιας διάταξης το διορισμό ελεγκτή.

γ) Σε κάθε περίπτωση, ο διορισμός ελεγκτή από μεταγενέστερη συνέλευση δεν επηρεάζει το κύρος του διορισμού του.

δ) Ο διορισμός του ελεγκτή γνωστοποιείται σε αυτόν από την οντότητα. Ο ελεγκτής θεωρείται ότι αποδέχθηκε το διορισμό του, αν δεν τον αποποιηθεί εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών.

ε) Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 3693/2008 (Α'174). Δικαιώματα και υποχρεώσεις του ελεγκτή.

4. α) Ο ελεγκτής οφείλει κατά τη διάρκεια της χρήσεως να παρακολουθεί τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της οντότητας. Έχει δικαίωμα να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε λογιστικού αρχείου όπως αυτά καθορίζονται στο Κεφάλαιο 2 του ν. 4308/2014, καθώς και κάθε εταιρικού βιβλίου που προβλέπεται από το νόμο.

- β) Ο ελεγκτής οφείλει να παρίσταται στη γενική συνέλευση και να παρέχει κάθε πληροφορία που είναι σχετική με τον έλεγχο που διενήργησε.
- γ) Ο ελεγκτής δικαιούται με αίτησή του προς το αρμόδιο κατά περίπτωση διοικητικό όργανο της οντότητας, να ζητήσει τη σύγκληση έκτακτης γενικής συνέλευσης.
- δ) Η συνέλευση της περίπτωσης γ' συγκαλείται υποχρεωτικά από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας εντός δέκα (10) ημερών από την επίδοση της αίτησης προς τον πρόεδρο αυτού, έχει δε ως αντικείμενο ημερήσιας διάταξης τα θέματα που περιέχονται στην αίτηση. Αν δεν συγκληθεί εντός της προθεσμίας αυτής, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις που διέπουν την αίτηση σύγκλησης συνέλευσης που υποβάλλεται από μειοψηφία μετόχων ή εταίρων. Περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου.

5. α) Τα θέματα της διενέργειας του τακτικού ελέγχου και της έκθεσης ελέγχου (περιεχόμενο, έκδοση, υπογραφή) ρυθμίζονται από το ν. 3693/2008.

β) Στην έκθεση ελέγχου ο ελεγκτής αναφέρει αν συντάχθηκε η δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης και παρέχονται σε αυτήν τα πληροφοριακά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση δ' της παρ. 3 του άρθρου 43α του κ. ν. 2190/1920.

γ) Ο ελεγκτής διατυπώνει γνώμη σχετικά με το εάν:

- γα) η έκθεση διαχείρισης αντιστοιχεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του ίδιου οικονομικού έτους,
- γβ) η έκθεση διαχείρισης έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες νομικές απαιτήσεις (περίπτωση δ' της παρ. 3 του άρθρου 43α του κ. ν. 2190/1920) και
- γγ) δηλώνει αν, σύμφωνα με τη γνώση και την κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της που αποκτήθηκαν κατά τον έλεγχο, έχει εντοπίσει ουσιώδεις ανακρίβειες στην έκθεση διαχείρισης και δίνει ενδείξεις σχετικά με τη φύση των ανακρίβειών αυτών.

δ) Η παράγραφος γ' έχει εφαρμογή τόσο στην ετήσια όσο και στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης.

ε) Σε περίπτωση που οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας επισυνάπτονται στις ετήσιες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του ομίλου, οι εκθέσεις ελέγχου αυτών μπορούν να συγχωνεύονται σε μία.

Μεταβατικές διατάξεις

6. Ι) Η έναρξη ισχύος της παρούσας υποπαραγράφου ορίζεται από 1η Ιανουαρίου 2016.

II) Από την ημερομηνία ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται:

- α) τα άρθρα 36 έως 38, η παρ. 4 του άρθρου 43α του κ. ν. 2190/1920,
- β) η παρ. 6 του άρθρου 42α του κ. ν. 2190/1920, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 38 του ν. 4308/2014,
- γ) το άρθρο 108 του κ. ν. 2190/1920,
- δ) το άρθρο 23 του ν. 3190/1955, ε) το άρθρο 99 του ν. 4072/2012, καθώς και κάθε άλλη διάταξη που αντίκειται στις παραπάνω ρυθμίσεις.

III) Διορισμένοι, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ελεγκτές με βάση τις καταργούμενες διατάξεις συνεχίζουν το έργο τους μέχρι την περάτωσή του.



5. 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 ευρωσυστήματος),
γ) οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του [άρθρου 156](#) [Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης] του νόμου [4270/2014](#) (εφαρμόζουν το προβλεπόμενο για αυτές λογιστικό πλαίσιο),
[Αρ. πρωτ.: Δ15Α 1036030 ΕΞ 2015/17.3.2015

Κοινοφελή Ιδρύματα. Ένταξη σε κατηγορία οντοτήτων και λογιστικού συστήματος
 «Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», οι οποίες ισχύουν από 1.1.2015, οι κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν. 4270/2014 (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης) υπόκεινται στις διατάξεις του νόμου αυτού »]

και

δ) οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) 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).
 [Χρησιμοποιούν «ειδικά» υποδείγματα :α) Υπόδειγμα Β.11: Ισολογισμός οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), ν. [4099/2012, β\)](#) Υπόδειγμα Β.12: Κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων περιόδου, οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), ν. [4099/2012.](#)]

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το :

Άρθρο 39. Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων

1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1.

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.



6. Το «Σχέδιο Λογαριασμών».

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όπως και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ότι και τα δύο νομοθετήματα παρουσιάζουν λογιστικό σχέδιο λογαριασμών καθώς και **συνδεσμολογία των υποδειγμάτων** χρηματοοικονομικών καταστάσεων με το σχέδιο λογαριασμών. (Παράρτημα Δ' Ν. 4308/2014)

Το **σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ'** χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι 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, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16. *[Η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.]*

Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, 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, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/1980 ή του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του

Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, κατά περίπτωση. Οίκοθεν νοείται 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 είναι υποχρεωτικό σε ό,τι αφορά :

- την ονοματολογία,
- 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.**

.....

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 1872 ΕΞ 19.10.2015 Ερώτηση χρήσης Λογαριασμού 37

« Με βάση το ν. 4308/2014, με ισχύ από 01.01.2015, οι κωδικοί αριθμοί του χρησιμοποιούμενου από την οντότητα λογιστικού σχεδίου, καθορίζονται ελεύθερα από την ίδια »

.....

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

Έξοδα και ζημιές	Οργανικά Έξοδα κατ' είδος
<u>Ομάδα 7</u>	<u>Ομάδα 7</u>
Έσοδα και κέρδη	Οργανικά Έσοδα κατ' είδος
<u>Ομάδα 8</u>	<u>Ομάδα 8</u>
Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου.	Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
<u>Ομάδα 9</u> -----	<u>Ομάδα 9</u>
	Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)
<u>Ομάδα 10</u> -----	<u>Ομάδα 10</u>
	Λογαριασμοί Τάξεως

.....

Για το θέμα αυτό εξαιρετικό είναι το απόσπασμα από το βιβλίο :
«Λογιστική Οργάνωση στα Πλαίσια των Ε.Λ.Π. »
(των Κων. Καραμάνη και Παν. Βρουστούρη, <http://elp-books.gr/book>) ,

« 1.2 Βασικές αλλαγές στους λογαριασμούς ενεργητικού

Σε όχι 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 υπολογαριασμό 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 «Έπιπλα 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 παγίων 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.

Τα ποσά των διαφόρων λογαριασμών των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων που σχετίζονται με το λειτουργικό κύκλωμα της δραστηριότητας της οντότητας (π.χ.: 31 «Γραμμάτια εισπρακτέα» και 33.90 «Επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες»), εμφανίζονται στο κονδύλι «Εμπορικές απαιτήσεις», μαζί με το λογαριασμό 30 «Πελάτες».

1.3 Βασικές αλλαγές στους Λογαριασμούς καθαρής θέσης και υποχρεώσεων

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:

- α) στο μέρος το οποίο έχει υποβληθεί σε φορολογία εισοδήματος και συνεπώς, μετά την αφαίρεση του υπό (β) κατωτέρω, δύναται να διανεμηθεί ως ελεύθερο φόρου,
- β) στο μέρος (αρνητικό ποσό) το οποίο προέρχεται από μόνιμες διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, και
- γ) 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».

1.4 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.Λ.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 απομείωσης 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». 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 «Έξοδα 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.
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.»

.....

ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι παρακάτω πίνακες παρέχουν καθοδήγηση για τη σύνδεση του σχεδίου

λογαριασμών με την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των άρθρων 16 και 17.

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

Κονδύλι Ισολογισμού	Λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	
<u>Μη κυκλοφορούντα στοιχεία</u>	
Ενσώματα πάγια	
Ακίνητα	10Γη
	11Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση
	12Κτήρια - τεχνικά έργα
Μηχανολογικός εξοπλισμός	13 Μηχανολογικός εξοπλισμός
Λοιπός εξοπλισμός	14Μεταφορικά μέσα
	15Λοιπός εξοπλισμός
Επενδύσεις σε ακίνητα	16 Επενδύσεις σε ακίνητα
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	17 Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	(εφόσον υπάρχει κάποια ιδιαίτερη κατηγορία)
Άυλα πάγια στοιχεία	
Δαπάνες ανάπτυξης	18.01 Δαπάνες ανάπτυξης
Υπεραξία	18.02 Υπεραξία
Λοιπά άυλα	18.03 Λοιπά άυλα
Προκαταβολές - μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	50.03.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη
	κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες 18.01 Δαπάνες ανάπτυξης (μόνο το μέρος δαπανών υπό εξέλιξη)
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	

Δάνεια και απαιτήσεις	30.1 Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
	30.2 Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	31 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
	32 Χορηγηθέντα δάνεια
	33 Λοιπές απαιτήσεις
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το μακροπρόθεσμο μέρος
Χρεωστικοί τίτλοι	34.01 Χρεωστικοί τίτλοι
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	36.1 Συμμετοχές σε θυγατρικές
	36.2 Συμμετοχές σε συγγενείς
	36.3 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	34.02 Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι
Λοιπά	34.03 Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία
	35 Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση
Αναβαλλόμενοι φόροι	39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού 59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού
	Σημείωση: εδώ εμφανίζεται το συμψηφιστικό υπόλοιπο των δύο λογαριασμών, όταν αυτό είναι χρεωστικό
<u>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</u>	
Αποθέματα	
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	21.04 Προϊόντα λήξης
	23.02 Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης
Εμπορεύματα	20.06 Εμπορεύματα λήξης
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	24.06 Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών
	25.06 Υλικά συσκευασίας λήξης
	26.06 Ανταλλακτικά παγίων λήξης
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	22 Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
Προκαταβολές για αποθέματα	50.03.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα -

	μη συνδεδεμένες οντότητες 50.04.02 Προκαταβολές για αποθέματα -συνδεδεμένες οντότητες
Λοιπά	27.06 Λοιπά αποθέματα λήξης
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προπληρωμές	
Εμπορικές απαιτήσεις	30.1 Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες, πλην
	30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
	30.2 Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες, πλην
	30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	31 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	37.02 Δουλευμένα έσοδα περιόδου
Λοιπές απαιτήσεις	32 Χορηγηθέντα δάνεια
	33 Λοιπές απαιτήσεις
	50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
	Σημειώσεις
	α) Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος των σχετικών λογαριασμών.
	β) Ο λογαριασμός 50.03.03 και 50.04.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Προπληρωμένα έξοδα»
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	34.1 Χρεωστικοί τίτλοι
	34.2 Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι
	34.3 Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία
	34.03 Εμπορικό χαρτοφυλάκιο
Προπληρωμένα έξοδα	37.01 Προπληρωμένα έξοδα
	50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες

	50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
	Σημείωση. Ο λογαριασμός 50.03.03 και 50.04.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Λοιπές απαιτήσεις»
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
Καθαρή θέση	
Καταβλημένο κεφάλαιο	
Κεφάλαιο	40 Κεφάλαιο
Υπέρ το άρτιο	41 Υπέρ το άρτιο
Καταθέσεις ιδιοκτητών	42 Καταθέσεις ιδιοκτητών
Ίδιοι τίτλοι	43 Ίδιοι τίτλοι
Διαφορές εύλογης αξίας	
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	44.01 Διαφορές εύλογης αξίας ενσωμάτων παγίων
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	44.02 Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης	44.03 Διαφορές εύλογης αξίας στοιχείων αντιστάθμισης
ταμειακών ροών	ταμειακών ροών
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο	
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	46 Αποθεματικά νόμων 48 Αποθεματικά καταστατικού και λοιπά αποθεματικά
Αφορολόγητα αποθεματικά	47 Αφορολόγητα αποθεματικά
Αποτελέσματα εις νέο	49 Αποτελέσματα εις νέο
Συναλλαγματικές διαφορές	45 Συναλλαγματικές διαφορές
Προβλέψεις	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους 57.03 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
Λοιπές προβλέψεις	57.2 Λοιπές προβλέψεις 57.3 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	

Δάνεια	52 Τραπεζικά δάνεια
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το μακροπρόθεσμο μέρος
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	50.1 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.2 Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
	53 Λοιπές υποχρεώσεις
	Σημείωση
	Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το μακροπρόθεσμο μέρος των σχετικών υποχρεώσεων
Κρατικές επιχορηγήσεις	58 Κρατικές επιχορηγήσεις
Αναβαλλόμενοι φόροι	39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού 59 Αναβαλλόμενοι φόροι - υποχρέωση
	Σημείωση:
	Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται το συμψηφιστικό υπόλοιπο των δύο λογαριασμών, όταν αυτό είναι πιστωτικό
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	
Δάνεια	52 Τραπεζικά δάνεια
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζονται μόνο τα βραχυπρόθεσμα δάνεια
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	52 Τραπεζικά δάνεια
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το σχετικό μέρος των δανείων
Εμπορικές υποχρεώσεις	50.1 Προμηθευτές (εκτός από συνδεδεμένες οντότητες)
	50.2 Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος

Φόρος εισοδήματος	54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος
Λοιποί φόροι και τέλη	54.2 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)
	54.3 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων
	54.4 Τέλη χαρτοσήμου
	54.5 Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	55 Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
	53 Λοιπές υποχρεώσεις
	30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών 30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
Λοιπές υποχρεώσεις	Σημειώσεις
	α) Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος
	των σχετικών λογαριασμών β) Οι λογαριασμοί 30.01.03 και 30.02.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου τους, να εμφανίζονται στο κονδύλι «Έσοδα επόμενων χρήσεων»
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα
Έσοδα επόμενων χρήσεων	56.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων
	30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
	30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	Σημείωση
	Ο λογαριασμός 30.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Λοιπές υποχρεώσεις».

.....

- **Πίνακας Δ.3:**

Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία του υποδείγματος Β. 2.1

Κονδύλι Κατάστασης αποτελεσμάτων	Λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
Κόστος πωλήσεων	Προσδιορίζεται βάσει σχετικού αρχείου υπολογισμού (μπορεί να παρακολουθείται εντός ή εκτός του σχεδίου λογαριασμών). Στο κόστος πωληθέντων περιλαμβάνεται το αναλογούν, κατά περίπτωση, κόστος αναλώσεων και μέρος των παρακάτω λογαριασμών:
	60 Παροχές σε εργαζόμενους
	61.4 Απομείωση αποθεμάτων
	64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα
	65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
	66 Αποσβέσεις
	68.2 Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις
	68.3 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	68.5 Άλλες προβλέψεις
	68.6 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
	76.2 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για δοσμένες εγγυήσεις
	76.3 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	76.05 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων 76.09 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων
	80.1 Παροχές σε εργαζόμενους σε ιδιοπαραγωγή

	80.2 Αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή
	80.3 Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
	80.4 Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
	80.5 Προβλέψεις σε ιδιοπαραγωγή
	Σημείωση:
	Ο λογαριασμός 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» μπορεί να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής - κόστος πωληθέντων στην περίπτωση προϊόντων και υπηρεσιών μακράς περιόδου παραγωγής ή κατασκευής, κατά την επιλογή της οντότητας.
Λοιπά συνήθη έσοδα	71 Λοιπά συνήθη έσοδα
Έξοδα διοίκησης	Προσδιορίζεται βάσει σχετικού αρχείου υπολογισμού (εκτός εάν το σχετικό κονδύλι παρακολουθείται εντός του σχεδίου λογαριασμών). Στα έξοδα διοίκησης περιλαμβάνεται το αναλογούν μέρος των λογαριασμών: 60 Παροχές σε εργαζόμενους 64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα 66 Αποσβέσεις
	68.4 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου, πλην φόρου εισοδήματος
	68.06 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
	76.5 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων.

Έξοδα διάθεσης	Προσδιορίζεται βάσει σχετικού αρχείου υπολογισμού (εκτός εάν το σχετικό κονδύλι παρακολουθείται εντός του σχεδίου λογαριασμών). Στα έξοδα διάθεσης περιλαμβάνεται το αναλογούν μέρος των λογαριασμών:
	60 Παροχές σε εργαζόμενους 66 Αποσβέσεις
	64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα
Λοιπά έξοδα και ζημιές	62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές 67 Ασυνήθη έξοδα και ζημιές 68.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες
	Στο κονδύλι αυτό περιλαμβάνεται επίσης το μέρος των παρακάτω λογαριασμών που δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής - κόστος πωληθέντων ή άλλα κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων: 64.11 Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)
	68.3 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	68.4 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
	68.5 Άλλες προβλέψεις
	68.6 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
	Σημείωση
	Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται το μέρος του 64.11 που αφορά φόρους και τέλη που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (π.χ. φόρος ακίνητης περιουσίας)
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	61.1 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)

	61.2Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
	61.3Απομείωση άυλων παγίων
	61.5Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
	61.6Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων
	76.6Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
	76.7Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
	76.8Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων
	76.10Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
	76.11Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων
Κέρδη και ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
	63 Ζημίες από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	77 Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία 61.07 Ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων 74 Έσοδα συμμετοχών
Κέρδος από την αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	79.03 Κέρδος από την αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας
Λοιπά έσοδα και κέρδη	73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
	76.01 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες
	79.1Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδεδεμένες οντότητες
	79.2Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες

	Περιλαμβάνονται επίσης οι παρακάτω λογαριασμοί, στο
	βαθμό που δεν αφορούν το κόστος παραγωγής - κόστος
	πωληθέντων:
	76.3Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	76.4Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
	76.5Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	72.1Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων
	72.2Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων
	72.3Πιστωτικοί τόκοι από συνδεδεμένες οντότητες
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
	80.04 Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
	Σημείωση:
	Το ποσό του λογαριασμού 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» μπορεί να μειώνεται και με το ποσό που αφορά το κόστος κτήσης προϊόντων και υπηρεσιών μακράς περιόδου παραγωγής ή κατασκευής.
Φόροι εισοδήματος	78 Φόρος εισοδήματος (έσοδο) 69 Φόρος εισοδήματος (έξοδο)

.....

- **Πίνακας Δ.4:**
Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων **κατ' είδος** του υποδείγματος Β.2.2 (Δείτε σχετικά στο παράρτημα του Ν. 4308/14)



7. Σχέση Ε.Λ.Π και Δ.Λ.Π

Η παράγραφος 7 (άρθρο 17) ορίζει ότι οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο του νόμου **δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.**

Η προαιρετική αυτή διάταξη εισάγει μια σημαντική ρύθμιση στο Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο, αφού οι υποκείμενες οντότητες αποκτούν πρόσβαση στο πλέον αξιόπιστο και ευρέως χρησιμοποιούμενο λογιστικό πλαίσιο παγκοσμίως, τα Δ.Π.Χ.Α., για θέματα που ρυθμίζονται συνοπτικά από το νόμο. Πρέπει να αναφερθεί ότι οι διατάξεις της Οδηγίας 34/2013 που ενσωματώνονται στο νόμο είναι γενικά συμβατές με τα Δ.Π.Χ.Α. Άλλωστε, οι ρυθμίσεις της σχετικής λογιστικής Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης ευθυγραμμίζονται τακτικά (συνήθως ανά πενταετία), ώστε να μην αποκλίνουν ουσιωδώς από τα ταχέως εξελισσόμενα Δ.Π.Χ.Α.. Πάντως, στην πράξη και για την συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων δεν θα απαιτηθεί καθόλου ή θα απαιτηθεί ελάχιστη προσφυγή στις προβλέψεις των Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες είναι πολύπλοκες και απαιτούν βαθιά σχετική γνώση και εμπειρία, για την εφαρμογή τους.

Η πρόνοια του νόμου για δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη σε μεγάλες και με πολύπλοκες δραστηριότητες επιχειρήσεις και για σύνθετα λογιστικά θέματα, όπως :

- τα χρηματοοικονομικά στοιχεία (ιδιαίτερα τα στοιχεία αντιστάθμισης),
- οι αναβαλλόμενοι φόροι,
- η κεφαλαιοποίηση των τόκων,
- τα προγράμματα καθορισμένων παροχών που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, και
- οι διαδικασίες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

.....

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον έχει η μελέτη του : Δ.Π.Χ.Α. για μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις (IFRS for SMEs_ IASB)

και

Για το θέμα αυτό εξαιρετικό είναι το άρθρο :

« Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων βάσει των Ε.Λ.Π. όπως αυτά προβλέπονται από τον Ν.4308/2014 ή βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς; (ΣΟΛ Α.Ε.) »

Του Διονύση Παπαγεωργακόπουλου -Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή- Μέλους της ΣΟΛ Α.Ε.

[Αναδημοσίευση από το «Ενημερωτικό Δελτίο» (Νοέμβριος 2015) της Σ.Ο.Λ Α.Ε.]

« Η ψήφιση του Ν. [4308/2014](#) το Νοέμβριο του 2014 υποχρεώνει όλες τις επιχειρήσεις, για τις χρήσεις που ξεκινούν μετά την 1η Ιανουαρίου 2015, να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Η εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων, η ορολογία και οι λογιστικοί κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π. εφεξής για λόγους συντομίας) έχουν προκαλέσει την αίσθηση ότι τα Ε.Λ.Π. και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α. εφεξής) έχουν μεταξύ τους μικρές διαφορές και είναι ουσιαστικά πανομοιότυπα λογιστικά πρότυπα. Σκοπός του άρθρου είναι να παραθέσει ένα συγκριτικό κατάλογο μεταξύ των δύο λογιστικών προτύπων ώστε να γίνουν κατανοητές οι βασικές διαφορές και να αποτελέσει βοήθημα σε στελέχη λογιστηρίων και Διοικήσεις επιχειρήσεων, που κατάρτιζαν τις οικονομικές τους καταστάσεις βάσει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και που ίσως αυτή τη στιγμή βρίσκονται στο εξής δίλημμα: "Μετάβαση στα Ε.Λ.Π. ή στα Δ.Π.Χ.Α.;" Η απάντηση στο ανωτέρω δίλημμα δεν μπορεί να είναι κοινή για όλες τις επιχειρήσεις καθώς οι ανάγκες, οι οικονομικές δυνατότητες, το μέγεθος αλλά και το οικονομικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί κάθε επιχείρηση αποτελούν παράγοντες που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη ώστε τελικά να ληφθεί η βέλτιστη απόφαση για την κάθε επιχείρηση επιτυγχάνοντας την καλύτερη δυνατή σχέση κόστους - οφέλους.

Ως σημαντικό όφελος των Δ.Π.Χ.Α. για μια επιχείρηση θεωρείται η βελτίωση της πρόσβασης της επιχείρησης σε κεφαλαιαγορές και χρηματαγορές ώστε να αναζητηθούν με μεγαλύτερη ευκολία κεφάλαια από τράπεζες και επενδυτές του εξωτερικού. Αυτό θα επιτευχθεί αφενός γιατί οι οικονομικές καταστάσεις θα είναι κατανοητές από τους χρήστες ανεξαρτήτως εθνικότητας και αφετέρου διότι θα είναι και συγκρίσιμες με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων εταιρειών εξωτερικού. Επιπλέον, η χρηματοοικονομική θέση και οι οικονομικές επιδόσεις της επιχείρησης θα μπορούν να παρουσιαστούν και να γίνουν κατανοητές από πελάτες και προμηθευτές εξωτερικού.

Για να επιτευχθούν βέβαια τα ανωτέρω οφέλη απαιτείται και ένα επιπλέον κόστος, το οποίο σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να έχει προϋπολογιστεί πριν να ληφθούν οι σχετικές αποφάσεις. Στο ερώτημα εάν υπάρχουν επιπλέον επιβαρύνσεις σε χρόνο και χρήμα για μια επιχείρηση για την μετάβαση από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο σε Δ.Π.Χ.Α. αντί σε Ε.Λ.Π., η απάντηση είναι καταφατική, αλλά πάντα το μέγεθος της επιχείρησης είναι αυτό που καθορίζει το ύψος της επιβάρυνσης.

Στο σημείο αυτό κρίνεται απαραίτητη η κατανόηση των βασικών διαφορών μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Α ώστε να γίνει μία αρχική αποτίμηση των επιβαρύνσεων που

σχετίζονται με την επιλογή των Δ.Π.Χ.Α σε σχέση με τα Ε.Λ.Π.:

Ε.Λ.Π.	Δ.Π.Χ.Α.
Οικονομικές Καταστάσεις	
Προοδευτικότητα βάσει του μεγέθους της οντότητας στις απαιτήσεις του Ν.4308/2014 όσον αφορά την σειρά (πλήθος) των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	Ανεξαρτήτως μεγέθους επιχείρησης απαιτείται να καταρτίζεται πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων.
Στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζονται συναλλαγές με τους μετόχους καθώς και σειρά συναλλαγών μεταγενέστερης επιμέτρησης (π.χ επιμέτρηση Διαθεσίμων προς πώληση περιουσιακών στοιχείων).	Στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων παρακολουθούνται μόνο οι συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες - μετόχους της οντότητας. Οι λοιπές μεταβολές ιδίων κεφαλαίων πρέπει να παρουσιάζονται είτε σε μια μεμονωμένη κατάσταση Λοιπού Συνολικού Εισοδήματος, είτε στα πλαίσια μιας ενιαίας κατάστασης Συνολικού Εισοδήματος.
Όσον αφορά την Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Χρηματοροών), λαμβάνοντας υπόψη το Παράρτημα των υποδειγμάτων, προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται η κατάρτιση αυτής με την άμεση μέθοδο.	Στα Δ.Π.Χ.Α. η κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών μπορεί να γίνει είτε με την άμεση είτε με την έμμεση μέθοδο.
Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία	
Δίνεται επιλογή σχετικά με την επιβάρυνση ή μη ιδιοπαραγόμενων παγίων με μακρά περίοδο κατασκευής με τόκους έντοκων υποχρεώσεων.	Οι τόκοι έντοκων υποχρεώσεων προσαυξάνουν την αξία κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου με μακρά περίοδο κατασκευής.
Οι δαπάνες ανάπτυξης εσωτερικά δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων εμφανίζονται διακεκριμένα στις οικονομικές καταστάσεις και αποσβένονται σε δέκα έτη.	Οι δαπάνες ανάπτυξης καταχωρούνται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποσβένεται σε συστηματική βάση κατά τα έτη της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
Όταν δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε υπόκειται σε απόσβεση με περίοδο απόσβεσης τα δέκα έτη.	Όταν δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε το περιουσιακό στοιχείο δεν αποσβένεται.
Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται μόνο στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.	Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία υπάρχει επιλογή λογιστικής πολιτικής μεταγενέστερης επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

Ε.Λ.Π.	Δ.Π.Χ.Α.
Στην περίπτωση επιλογής της λογιστικής πολιτικής μεταγενέστερης επιμέτρησης σε εύλογη αξία για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα προβλέπεται επαναπροσδιορισμός της εύλογης αξίας τουλάχιστον ανά τετραετία και διετία αντίστοιχα.	Στην περίπτωση επιλογής της λογιστικής πολιτικής μεταγενέστερης επιμέτρησης σε εύλογη αξία για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα ο επαναπροσδιορισμός της εύλογης αξίας ορίζεται ότι πρέπει να γίνονται τακτικά δίχως να προσδιορίζεται χρονική περίοδος.
Απομείωση	
Η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται όταν εκτιμάται ότι η ζημιά αυτή είναι μόνιμου χαρακτήρα.	Η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται άμεσα όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική του αξία χωρίς να εξετάζεται εάν η ζημιά έχει μόνιμο χαρακτήρα.
Συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης	
Σε περίπτωση πώλησης και επαναμίσθωσης με λειτουργική μίσθωση αναγνωρίζεται το αποτέλεσμα από την πώληση.	Σε περίπτωση πώλησης και επαναμίσθωσης με λειτουργική μίσθωση εξετάζεται περαιτέρω η ουσία της συναλλαγής (σχέση λογιστικής αξίας-εύλογης αξίας-τιμής πώλησης-ύψος μισθώματος σε σχέση με τα ισχύοντα στην αγορά) και υπό προϋποθέσεις αναγνωρίζεται το αποτέλεσμα από την πώληση.
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση	
Μόνο οι μεγάλοι μεγέθους οντότητες έχουν την υποχρέωση να περιλαμβάνουν στις Σημειώσεις πληροφορίες σχετικά με τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, τα οποία η Διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα.	Οι ομάδες εκποίησης (ομάδες περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων και υποχρεώσεων, τα οποία προορίζονται για εκποίηση) κατατάσσονται και εμφανίζονται διακριτά στον Ισολογισμό επιμετρούμενες στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής τους αξίας και της εύλογης μείον τα άμεσα κόστη πώλησης.
Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία και Υποχρεώσεις	
Υπάρχει δυνατότητα μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης να επιμετρούνται τα Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία στο κόστος κτήσης μείον τις τυχούσες ζημιές απομείωσης. Εναλλακτικά, μπορεί να	Τα Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατά την απόκτησή τους κατατάσσονται σε μία εκ των κατηγοριών ανάλογα με το είδος τους και τις προθέσεις της Διοίκησης και δεν υπάρχει η δυνατότητα επιμέτρησης στο κόστος κτήσης παρά μόνο σε σπάνιες

Ε.Λ.Π.	Δ.Π.Χ.Α.
επιλεχθεί λογιστική πολιτική που ομοιάζει με αυτή των Δ.Π.Χ.Α.	περιπτώσεις (μη εισηγμένοι συμμετοχικοί τίτλοι που δεν μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα).
Η μεταφορά από τα "Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη" προς την κατηγορία "Διαθέσιμα προς πώληση" επιτρέπεται αρκεί να αλλάξει η πρόθεση της Διοίκησης.	Σε περίπτωση αναταξινόμησης η κατηγορία "Διακρατούμενα μέχρι τη λήξη" κηλιδώνεται, αφού δεν πραγματοποιήθηκε η δέσμευση της επιχείρησης να διατηρήσει μέχρι τη λήξη τα χρηματοοικονομικά μέσα. Οι συνέπειες της κηλίδωσης είναι η υποχρεωτική μεταφορά όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που είναι ταξινομημένα ως "διακρατούμενα ως τη λήξη" σε άλλη κατηγορία και η απαγόρευση χρήσης της κατηγορίας για τα επόμενα 2 έτη.
Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία και Υποχρεώσεις (Συνέχεια)	
Η μεταγενέστερη επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος των έντοκων Χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου (εναλλακτικά επιτρέπεται και η σταθερή μέθοδος) κρίνεται από την σημαντικότητα των ποσών. Σε περίπτωση που τα ποσά δεν είναι σημαντικά τα έντοκα χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρούνται στο κόστος ή στο οφειλόμενο ποσό.	Τα "Δάνεια και απαιτήσεις", οι "διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις" και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δεν επιμετρούνται στην εύλογη αξία επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος και οι τόκοι υπολογίζονται βάσει τη μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου.
Για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και γνωστοποιείται η φύση των ενδείξεων που τεκμηριωμένα θα οδηγήσουν στην αναστροφή. Οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην Καθαρή Θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.	Αν έχει λάβει χώρα ζημιογόνο γεγονός και το περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί απομείωση τότε άμεσα αναγνωρίζεται η απομείωση. Μοναδική περίπτωση όπου εξετάζεται ο μόνιμος χαρακτήρας απομείωσης είναι όταν εξετάζονται για απομείωση τα "Διαθέσιμα προς πώληση". Η ζημιά απομείωσης μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου που δεν αποτιμάται σε εύλογη αξία, επειδή αυτή δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, δεν επιτρέπεται να αναστραφεί.
Τα παράγωγα δύναται να μην αναγνωριστούν στις οικονομικές	Τα παράγωγα με τα αποτελέσματά τους αναγνωρίζονται στις οικονομικές

Ε.Λ.Π.	Δ.Π.Χ.Α.
καταστάσεις της οντότητας και αντί αυτού να παρασχεθούν γνωστοποιήσεις.	καταστάσεις και αν δεν προορίζονται για αντιστάθμιση αποτιμώνται στην εύλογη αξία με τις μεταβολές να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.
Αποθέματα	
Οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων εμφανίζονται στον ισολογισμό μαζί με τα αποθέματα.	Οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων δεν ταξινομούνται στο κονδύλι "Αποθέματα".
Δίνεται επιλογή σχετικά με την επιβάρυνση ή μη αποθεμάτων με μακρά περίοδο κατασκευής με τόκους έντοκων υποχρεώσεων.	Οι τόκοι έντοκων υποχρεώσεων προσαυξάνουν την αξία αποθεμάτων με μακρά περίοδο κατασκευής.
Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού	
Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία αναγνωρίζονται και αποτιμώνται είτε στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά, είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις.	Η χρήση αναλογιστικής μεθόδου για τον υπολογισμό του υπολοίπου της πρόβλεψης σε κάθε ημερομηνία αναφοράς απαιτείται.
Όλες οι διαφορές που προκύπτουν κατά την επανεκτίμηση των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην περίοδο στην οποία προκύπτουν.	Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά ως Λοιπά Συνολικά Εισοδήματα που κινούν την καθαρή θέση.
Κρατικές επιχορηγήσεις	
Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις.	Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται είτε ως υποχρεώσεις είτε εναλλακτικά, μειωτικά στην αξία κτήσης επιχορηγούμενων περιουσιακών στοιχείων
Αναβαλλόμενος φόρος	
Η αναγνώριση ή μη αναβαλλόμενου φόρου αποτελεί επιλογή λογιστικής πολιτικής.	Η αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου είναι υποχρεωτική.
Καθαρή Θέση	
Κόστη που σχετίζονται άμεσα με στοιχείο καθαρής θέσης παρακολουθούνται αφαιρετικά του	Οποιοδήποτε αντάλλαγμα που σχετίζεται με στοιχεία καθαρής θέσης λαμβάνεται ή καταβάλλεται, προστίθεται ή αφαιρείται απευθείας από την Καθαρή θέση

Ε.Λ.Π.	Δ.Π.Χ.Α.
στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικά.	ανεξαρτήτως της σημαντικότητας του ποσού.
Προσάρτημα	
Προοδευτικότητα βάσει του μεγέθους της οντότητας στις απαιτήσεις του Ν.4308/2014, όσον αφορά το πλήθος των γνωστοποιήσεων. Όσο το μέγεθος της οντότητας μικραίνει τόσο αυξάνονται και οι απαλλαγές από γνωστοποιήσεις.	Με εξαίρεση κάποιες γνωστοποιήσεις που αφορούν οντότητες των οποίων οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες σε οργανωμένη αγορά, δεν υπάρχουν απαλλαγές στις απαιτούμενες από τα Δ.Π.Χ.Α. γνωστοποιήσεις ανάλογα με το μέγεθός της οντότητας.
Δεν υπάρχει απαίτηση γνωστοποίησης διαχείρισης κινδύνων όπως αυτή ορίζεται από το ΔΠΧΑ 7 .	Το ΔΠΧΑ 7 απαιτεί μία σειρά γνωστοποιήσεων σχετικά με τη φύση και την έκταση των κινδύνων από τα χρηματοοικονομικά μέσα που κατέχει η οντότητα και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τους κινδύνους.
Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	
Μικροί και μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου ενδιαφέροντος.	Δεν υπάρχει απαλλαγή από την υποχρέωση ενοποίησης ανάλογα με το μέγεθος του ομίλου.
Υπάρχουν απαλλαγές όσον αφορά τις οντότητες που μπορούν να μην συμπεριληφθούν στην ενοποίηση.	Υπάρχει υποχρέωση να ενοποιούνται όλες οι επενδύσεις μίας οντότητας. Οι απαλλαγές που δίνονται είναι πολύ λιγότερες.
Πρώτη εφαρμογή	
Παρά το γεγονός ότι απαιτείται αναδρομική εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών στην πρώτη εφαρμογή, με στόχο την εύκολη μετάβαση από το ένα πλαίσιο στο άλλο, ο Ν.4308/2014 παρέχει πολλές δυνατότητες αποφυγής της αναδρομικής εφαρμογής. Ειδικά για τις μικρές επιχειρήσεις δεν απαιτείται ουσιαστικά μετάβαση αφού τους δίνεται η δυνατότητα να ενσωματώνουν τα ποσά της χρήσης 2014 με την καλύτερη δυνατή προσέγγιση στα νέα υποδείγματα.	Οι απαλλαγές που δίνονται κατά την μετάβαση είναι πολύ λιγότερες και άρα η όλη διαδικασία είναι περισσότερο απαιτητική σε πόρους της επιχείρησης.

Συμπερασματικά, εάν τελικά επιλεχθεί η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων βάσει των Δ.Π.Χ.Α.:

- η μετάβαση θα είναι περισσότερο απαιτητική άρα και η ανάγκη για συμβουλευτική υποστήριξη μεγαλύτερη στην περίπτωση που το λογιστήριο της επιχείρησης δεν είναι επαρκώς καταρτισμένο,
- δεν θα είναι διαθέσιμες προς επιλογή από τις επιχειρήσεις οι λογιστικές πολιτικές που επιτρέπονται από τα Ε.Λ.Π. και απλοποιούν λογιστικούς χειρισμούς με καλύτερα παραδείγματα αυτά των χρηματοοικονομικών μέσων που στα Ε.Λ.Π. μπορούν να επιμετρούνται στο κόστος και της δυνατότητας μη αναγνώρισης του αναβαλλόμενου φόρου στις οικονομικές καταστάσεις,
- ο όγκος των γνωστοποιήσεων θα είναι σημαντικά αυξημένος σε σχέση με τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων των Ε.Λ.Π., μη λαμβανομένων υπόψη των απαλλαγών του [άρθρου 30](#) του Ν.4308/2014 και επιπλέον,
- δεν θα είναι διαθέσιμες και οι απαλλαγές των Ε.Λ.Π. όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις ανάλογα με το μέγεθος μίας οντότητας βάσει του [άρθρου 30](#) του Ν.4308/2014,
- δεν θα είναι διαθέσιμες οι απαλλαγές των Ε.Λ.Π. οι οποίες είναι σχετικές με την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και
- θα είναι υποχρεωτική η σύνταξη αναλογιστικής μελέτης ετησίως.

Γίνεται λοιπόν κατανοητό ότι η σχέση μεγέθους οντότητας και επιβάρυνσης από την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με τα Δ.Π.Χ.Α. σε σχέση με τα Ε.Λ.Π. είναι αντιστρόφως ανάλογη. Όσο μικραίνει το μέγεθος της επιχείρησης τόσο αυξάνεται το επιπλέον κόστος από τη μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Α., σε σχέση με τα Ε.Λ.Π..

Κλείνοντας, η προσωπική μου άποψη επί του παραπάνω διλήμματος είναι ότι τα Δ.Π.Χ.Α αποτελούν λογική επιλογή μόνο για εξωστρεφείς μεγάλες και μεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν και θέλουν να επωμιστούν το αυξημένο κόστος της επιλογής τους. »



8. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Ε.Λ.Π

1) ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

Λογιστικές πολιτικές (accounting policies)

Είναι οι :

- συγκεκριμένες αρχές,
- βάσεις επιμέτρησης,
- παραδοχές,
- κανόνες και
- πρακτικές

που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Λογιστική εκτίμηση (accounting estimate): Η εκτίμηση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Για παράδειγμα,

- η εκτίμηση για το χρόνο εμφάνισης των ωφελειών από ένα περιουσιακό στοιχείο.

2) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΣΗΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Συνέχιση δραστηριότητας, παραδοχή (going concern assumption): Μια οντότητα θεωρείται ως συνεχίζουσα την δραστηριότητά της, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή να μην το πράξει.

3) Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟΥ

Δουλευμένο ή Πραγματοποίηση, παραδοχή (accrual assumption):

Λογιστική αρχή σύμφωνα με την οποία οι επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

.....

Κατασκευαστικά συμβόλαια (construction contracts): Μια σύμβαση που διαπραγματεύεται ειδικά την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοσχετιζόμενα σε όρους σχεδιασμού, τεχνολογίας και λειτουργίας ή τελικού σκοπού ή χρήσης τους.

Μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης (completed contract method): Μέθοδος κατά την οποία τα έσοδα και τα έξοδα από συμβάσεις παροχής υπηρεσίας ή κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με την ολοκλήρωση της σχετικής υπηρεσίας ή έργου.

Μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης (percentage of completion method):

Μέθοδος στην οποία τα έσοδα από συμβάσεις παροχής υπηρεσίας ή κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης της σύμβασης. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το έσοδο συσχετίζεται με το κόστος που έχει αναληφθεί, σε σχέση με το συνολικό απαιτούμενο κόστος, για να επιτευχθεί το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης στο τέλος της περιόδου αναφοράς του πωλητή, με αποτέλεσμα να προκύπτουν έσοδα και έξοδα που αναλογούν στο μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

.....

4) ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

17.1.1 [«Λογιστική Οδηγία»] Η παράγραφος 1 υιοθετεί τις **θεμελιώδεις αρχές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**. Ιδιαίτερα τονίζεται ότι η αρχή του δεδουλευμένου (accrual accounting) εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού.

17.1.2 Η θεμελιώδης **αρχή του δεδουλευμένου** επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της **στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται)**. Για παράδειγμα, η λήψη ενός δανείου κατά την ημερομηνία ισολογισμού, επιβάλλεται να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο, ώστε να απεικονισθούν τα ληφθέντα ταμιακά διαθέσιμα και η αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση. Ομοίως, οι δουλευμένοι τόκοι ενός δανείου επιβάλλεται να αναγνωρισθούν ως έξοδο στην περίοδο που αφορούν, έστω και εάν σύμφωνα με τη σχετική δανειακή σύμβαση οφείλονται να πληρωθούν στην επόμενη περίοδο. Ο χειρισμός αυτός οδηγεί στην εμφάνιση του σχετικού εξόδου στην κλειόμενη χρήση που αφορά, καθώς και στην αντίστοιχη αύξηση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προς τον δανειστή και τη μείωση της καθαρής θέσης.

17.1.3 Η αρχή του δεδουλευμένου αφορά τις συνδεόμενες καταστάσεις του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων και της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης. Προφανώς **δεν αφορά την κατάσταση χρηματοροών που εκφράζει την ταμειακή βάση της λογιστικής**.

17.1.4 Η θεμελιώδης **αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας** (going concern) θεωρείται ότι ισχύει για μια οντότητα, εκτός εάν η διοίκησή της προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή παρά να διακόψει τη λειτουργία της.

17.1.5 Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της εκτίμησης του κατά πόσον η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας γίνεται δεκτή κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κατά τη σχετική εκτίμηση, η διοίκηση της οντότητας οφείλει να λάβει υπόψη της όλες τις διαθέσιμες, κατά το χρόνο της εκτίμησης, πληροφορίες για το μέλλον. Η εκτίμηση πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

17.1.6 Όταν η οντότητα έχει παρελθόν κερδοφόρων δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δε χρειάζεται ιδιαίτερη ανάλυση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή. Σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση μπορεί να χρειάζεται να λάβει υπόψη της ένα ευρύ φάσμα παραγόντων, που σχετίζονται με την τρέχουσα και την αναμενόμενη κερδοφορία, τα προγράμματα εξόφλησης χρεών και τις πιθανές εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης, πριν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι η ορθή.

17.1.7 Όταν η διοίκηση της οντότητας κρίνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να συνταχθούν με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας, τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρούνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

17.1.8 Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας. Με τον όρο αυτό νοούνται οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που υιοθετούνται από την οντότητα και επιτρέπονται ή επιβάλλονται από τον παρόντα νόμο.

Περαιτέρω, κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται οι αρχές των περιπτώσεων (α) έως (θ) της παραγράφου 1 του άρθρου 17. Ιδιαίτερα:

α) Συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών.

Η αρχή αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Αλλαγή των λογιστικών πολιτικών είναι επιτρεπτή σε δύο μόνο περιπτώσεις.

Πρώτον, όταν η αλλαγή επιβάλλεται από τροποποίηση του λογιστικού πλαισίου, εν προκειμένω του παρόντος νόμου.

Δεύτερον, όταν η αλλαγή αποφασίζεται από την ίδια την οντότητα και με την προϋπόθεση ότι, κατά την τεκμηριωμένη κρίση της οντότητας, η νέα πολιτική παρέχει πιο αξιόπιστη και πιο σχετική πληροφόρηση για τις επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων στη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις χρηματοροές της οντότητας (υπηρετεί καλύτερα στο στόχο της εύλογης παρουσίασης). Στην δεύτερη αυτή περίπτωση, η νέα πολιτική πρέπει να προβλέπεται από το πλαίσιο του παρόντος νόμου, διότι αν δεν προβλέπεται, η υιοθέτησή της συνιστά λάθος και όχι αλλαγή λογιστικής πολιτικής.

Αλλαγή λογιστικής πολιτικής, για παράδειγμα, συνιστά η απόφαση για επιμέτρηση των αποθεμάτων με την μέθοδο FIFO έναντι της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους που χρησιμοποιείτο μέχρι την αλλαγή, δεδομένου ότι και οι δύο μέθοδοι προβλέπονται και είναι αποδεκτές από το πλαίσιο του παρόντος νόμου. Αντίθετα η υιοθέτηση της μεθόδου LIFO, ενώ η οντότητα χρησιμοποιούσε την FIFO, δεν συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής, αλλά λάθος, διότι δεν προβλέπεται ως αποδεκτή μέθοδος από τον παρόντα νόμο. Τα θέματα της αλλαγής λογιστικών πολιτικών και των λαθών σχολιάζονται εκτενώς στο άρθρο 28 του νόμου.

Άλλες περιπτώσεις **αλλαγής λογιστικής πολιτικής είναι η υιοθέτηση εύλογων αξιών** έναντι του ιστορικού κόστους που χρησιμοποιούσε η οντότητα μέχρι την

αλλαγή (και το αντίστροφο), η **έναρξη αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων** ενώ η οντότητα δεν αναγνώριζε τέτοια στοιχεία βάσει των προβλέψεων του νόμου, η **παύση κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού**, ενώ η οντότητα κεφαλαιοποιούσε το κόστος δανεισμού μέχρι την αλλαγή (και το αντίστροφο), κλπ.

β) Μέριμνα ώστε τα ποσά της προηγούμενης περιόδου να είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα ποσά της τρέχουσας περιόδου.

Για παράδειγμα, ένα κονδύλι της προηγούμενης χρήσης δεν ήταν σημαντικό λόγω μεγέθους και δεν εμφανίσθηκε διακεκριμένα, αλλά στην επόμενη (τρέχουσα) περίοδο το συγκεκριμένο κονδύλι καθίσταται σημαντικό και πρέπει να παρουσιαστεί ξεχωριστά. Για λόγους συγκρισιμότητας, ως συγκριτικό μέγεθος της τρέχουσας περιόδου το κονδύλι αυτό μπορεί (είναι χρήσιμο) να εμφανιστεί διακεκριμένα. Για παράδειγμα, έστω μια επένδυση σε τίτλους καθαρής θέσης (π.χ. μετοχές) που εμφανίσθηκε στην περίοδο 20X0 στο κονδύλι «Λοιπές απαιτήσεις» λόγω μη σημαντικού ποσού. Εάν η επένδυση αυτή καταστεί σημαντική από πλευράς ποσού στην περίοδο 20X1, είναι ενδεδειγμένο να μεταφερθεί, στις συγκριτικές καταστάσεις του 20X1, στο προβλεπόμενο για την περίπτωση κονδύλι του ισολογισμού, στο οποίο θα εμφανισθεί η επένδυση στο 20X1.

γ) Σύνεση (prudence) στην επιμέτρηση των στοιχείων.

Η αρχή της σύνεσης υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, όπως αυτή ορίζεται από το πλαίσιο του παρόντος νόμου, πρέπει να γίνεται τηρώντας ουδέτερη και όχι ατεκμηρίωτα αισιόδοξη στάση αναφορικά με εκτιμήσεις για το παρόν και το μέλλον.

Η έννοια της σύνεσης συχνά συγγέεται με την έννοια της συντηρητικότητας (conservatism) που στη διεθνή λογιστική πρακτική (π.χ. Δ.Π.Χ.Α.) έχει εγκαταλειφθεί.

Στην ακραία εκδοχή της, η αρχή της συντηρητικότητας οδηγεί στην υιοθέτηση των πλέον δυσμενών εκτιμήσεων έστω και εάν έχουν πολύ μικρή πιθανότητα επέλευσης, γεγονός που είναι σε αντίθεση με την αρχή της εύλογης παρουσίασης. Στα πλαίσια του ιστορικού κόστους επίσης, η συντηρητικότητα εκλαμβάνονταν ως απαγόρευση λογισμού μη πραγματοποιηθέντων κερδών, δηλαδή κερδών από επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους.

δ) Υποχρέωση αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών, ανεξάρτητα του εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

Με τον όρο αρνητικές προσαρμογές της αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων νοούνται οι προσαρμογές που επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, όπως για παράδειγμα οι αποσβέσεις και οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, που λαμβάνουν χώρα στην περίοδο, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Αρνητικές προσαρμογές μπορεί να προκύπτουν και από επαχθείς συμβάσεις. Επαχθής σύμβαση είναι μια σύμβαση στην οποία το κόστος εκπλήρωσης της αναληφθείσας δέσμευσης υπερβαίνει το οικονομικό όφελος που αναμένεται να ληφθεί από αυτή τη σύμβαση.

Σημείωση:

Επαχθής σύμβαση μπορεί να προκύπτει από εσφαλμένες εκτιμήσεις της οντότητας ή και από πρόθεση, για λόγους εμπορικής πολιτικής, όπως σε μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών, ή κατασκευής έργου για λογαριασμό τρίτου, που το εκτιμώμενο κόστος

εκπλήρωσης της αναληφθείσας δέσμευσης υπερβαίνει το συμβατικό έσοδο. Στην περίπτωση αυτή η διαπιστωθείσα διαφορά αναγνωρίζεται ως ζημία, στο χρόνο που διαπιστώνεται.

Για παράδειγμα σε μια σύμβαση παροχής υπηρεσίας, που θα διαρκέσει τρία έτη, αν στο δεύτερο έτος διαπιστωθεί ότι το κόστος ολοκλήρωσης θα ανέλθει σε 110 ευρώ ενώ το συμβατικό έσοδο είναι 100 ευρώ, η διαφορά των 10 ευρώ πρέπει να βαρύνει συνολικά τα αποτελέσματα του δεύτερου έτους.

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

στ) Υποχρέωση άμεσης αναγνώρισης λαθών που αφορούν σε προηγούμενη περίοδο και αποκαλύπτονται στην τρέχουσα περίοδο.

ζ) Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου, με την επιφύλαξη της διόρθωσης λαθών και μεταβολής λογιστικών πολιτικών κατά το άρθρο 28 του νόμου.

.....

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).**
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).**
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).**
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).**
- ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).**

.....

Υπόχρεοι σε σύνταξη ανά είδος κατάστασης και ανά κατηγορία μεγέθους :

	Κατηγορία μεγέθους				
	Πολύ μικρές				
	άρθρο 1 παρ. 2.γ	άρθρο 1 παρ. 2.α & 2.β	Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
Κατάσταση αποτελεσμάτων	✓	✓	✓	✓	✓
Προσάρτημα ή Σημειώσεις	✓	✓	✓	✓	✓
Ισολογισμός		✓	✓	✓	✓
Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης				✓	✓
Κατάσταση χρηματοροών					✓

Σημειώνουμε ότι σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προβλέπονταν οι εξής οικονομικές καταστάσεις : (κεφαλαίου 4.1 «Οικονομικές Καταστάσεις»)

- α) Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσεως
- β) Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως
- γ) Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων
- δ) Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως
- ε) Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως

.....

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.

.....

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).

.....

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.

.....

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.

.....

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.

.....

Σε ειδικές περιπτώσεις στις οποίες επιτρέπεται απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παραρτήματος Β.

.....

ΠΙΝΑΚΑΣ : ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ- ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΝΤΑΞΗΣ – ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ – ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	ΚΡΙΤΗΡΙΑ	ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ	1 Ισολογισμός	2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως.	3 Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	4 Κατάσταση Χρηματορροών	5 Προσάρτημα (Σημειώσεις)
Μεγάλες	Κ.Ε > 40 εκ. / ΕΝ. > 20 εκ. / Εργ. > 250.	Διπλογραφικά	Ναι	Ναι	Ναι	ΝΑΙ	Ναι
Μεσαίες	Κ.Ε = 8-40 εκ. / ΕΝ. = 4-20 εκ. / Εργ. 50 - 250 .	Διπλογραφικά	Ναι	Ναι	Ναι	Όχι	Ναι
Μικρές	Κ.Ε = 0,7 - 8 εκ. / ΕΝ. = 0,35 - 4 εκ. / Εργ. 10 - 50.	Διπλογραφικά	Ναι	Ναι	Όχι	Όχι	Ναι
Πολύ μικρές	Κ.Ε < = 0,7 εκ. / ΕΝ. < = 0,35 εκ. / Εργ. < 10.	Διπλογραφικά	Ναι (*)	Ναι	Όχι	Όχι	Ναι (*)
Πολύ μικρές (παρ. 2γ άρθρου 1)	ΑΤΟΜΙΚΕΣ - Ο.Ε - Ε.Ε. (Κ.Ε < = 1,5 εκ)	Απλογραφικά	Όχι	Ναι	Όχι	Όχι	Όχι
(παρ. 2γ άρθρου 1) - Πρατήρια υγρών καυσίμων.	ΑΤΟΜΙΚΕΣ - Ο.Ε - Ε.Ε. (Κ.Ε < = 8 εκ)	Απλογραφικά	Όχι	Ναι	Όχι	Όχι	Όχι

(*) Συνοπτικό Ισολογισμό & Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων (εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.)

.....

Υπόδειγμα Β.1.1: Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις - (Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης)
(Σημ. : Είναι το υπόδειγμα που θα χρησιμοποιήσει η πλειονότητα των Επιχειρήσεων)

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

	Σημείωση	20Χ1	20Χ0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			

Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Σύνολο	X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Δάνεια και απαιτήσεις	X	X
Χρεωστικοί τίτλοι	X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	X	X
Λοιπά	X	X
Σύνολο	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ιδιοί τίτλοι	X	X
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	X	X
Σύνολο	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Τραπεζικά δάνεια		
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

.....

Καταθέσεις ιδιοκτητών

Εισφορές ιδιοκτητών (μετόχων, εταίρων κλπ) για τις οποίες **υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης και υποχρέωση της οντότητας** για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς, αναγνωρίζονται με το ονομαστικό ποσό τους στην καθαρή θέση.

Όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, τα σχετικά ποσά κατατάσσονται στις υποχρεώσεις της οντότητας. Αναίρεση της ανέκκλητης δέσμευσης θεωρείται παράβαση των προβλέψεων του παρόντος νόμου. **Εάν δεν υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του νόμου, τα σχετικά ποσά παρουσιάζονται ως υποχρέωση.** Επισημαίνεται ότι η ρύθμιση της παρούσης παραγράφου αφορά αποκλειστικά το θέμα της χρηματοοικονομικής παρουσίας των σχετικών ποσών και όχι τη ρύθμιση του θέματος αυτού από τη σκοπιά άλλης νομοθεσίας.

.....

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

	Σημείωση	20Χ1	20Χ0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		X	X
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X

Προσοχή : Η τελευταία γραμμή της «Κατάστασης Αποτελεσμάτων», δεν είναι πλέον τα «Αποτέλεσμα προ φόρων», αλλά προστίθενται δύο επιπλέον γραμμές :

Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι εισοδήματος	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

Η αλλαγή αυτή μπορεί να είναι «εμφανισιακή», πλην όμως «ουσιαστική», γιατί η τελευταία γραμμή («Αποτέλεσμα προ φόρων» πριν και «Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους» τώρα) της « Κατάστασης Αποτελεσμάτων», είναι μάλλον ο «πρώτος αριθμός», που κοιτάζει ο χρήστης των Οικονομικών Καταστάσεων.

.....

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

(Εναλλακτική επιλογή – Μοιάζει αρκετά με την «Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης », που είχαμε στο Ε.Γ.Λ.Σ)

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

.....

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

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

.....

Το υπόδειγμα της « **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ** », αφορά ένα πίνακα διπλής εισόδου όπου παρουσιάζονται οι μεταβολές των συνθετικών στοιχείων της καθαρής θέσης από την έναρξη έως την λήξη της περιόδου αναφοράς, καθώς και της συγκριτικής περιόδου.

ΜΕΤΑΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Κεφάλαιο
Υπέρ το άρτιο
Καταθέσεις Ιδιοκτητών
Ίδιοι Τίτλοι
Διαφορές εύλογης αξίας
Αποθεματικά νόμων & κατ/κού

Αφορολόγητα αποθεματικά
Αποτελέσματα εις νέο
Σύνολο

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ

Υπόλοιπο 01.01.20Χ0
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο
Εσωτερικές μεταφορές
Διανομές στους φορείς
Αποτελέσματα περιόδου
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο
Εσωτερικές μεταφορές
Διανομές στους φορείς
Αποτελέσματα περιόδου
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1

.....

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

	Σημείωση	20Χ1	20Χ0
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:			
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων		X	X
Προβλέψεις		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων		X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)		X	X
		X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης			
Μεταβολή αποθεμάτων		X	X
Μεταβολή απαιτήσεων		X	X

Μεταβολή υποχρεώσεων	X	X
	X	X
Μείον:		
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους	X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων	X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
Σύνολο	X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων		
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της χρήσης	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	X	X

.....

Η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.

Ενδεικτικά παραδείγματα οντοτήτων στις οποίες προκύπτει ανάγκη τέτοιων προσαρμογών είναι τα εκπαιδευτήρια, τα θεραπευτήρια, τα ορυχεία, και οι οντότητες του δημοσίου τομέα (κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές) όταν εμπίπτουν στις λογιστικές διατάξεις το νόμου.



9. « Πολύ μικρή » οντότητα με απλογραφικά βιβλία.

Ποιες είναι : « Πολύ μικρή οντότητα (της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1) με απλογραφικά βιβλία ».

2γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

.....

Η πολύ μικρή οντότητα (**καθαρός κύκλος εργασιών μέχρι 1.500.000 ευρώ**) της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ), η οποία σύμφωνα με το νόμο επιλέγει να συντάξει μόνο (συνοπτική) Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, δύναται να μην παρακολουθεί (απαλλαγή) τα στοιχεία ισολογισμού και μεταβολές αυτών (όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου), αλλά μόνο τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων που περιγράφονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου.

Την ίδια δυνατότητα έχει και η οντότητα της παραγράφου 11 του άρθρου 30 (**πρατήρια καυσίμων και πωλητές πετρελαίου θέρμανσης με καθαρό κύκλο εργασιών μέχρι 8.000.000 ευρώ**).

Παρέχεται τη δυνατότητα στην οντότητα που, σύμφωνα με το νόμο αυτό, έχει το δικαίωμα να συντάσσει μόνο Κατάσταση αποτελεσμάτων απαλλασσόμενη από την υποχρέωση σύνταξης και Ισολογισμού (δηλαδή η οντότητα της παραγράφου 11), να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων-εξόδων).

Σημειώνεται ότι η οντότητα αυτή δύναται να χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος) να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων).

Εξυπακούεται ότι η καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων στο απλογραφικό σύστημα γίνεται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5, με τάξη, πληρότητα και ορθότητα. Ιδιαίτερα, καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του σχετικού παραστατικού της συναλλαγής ή του γεγονότος, με σύστημα που διασφαλίζει τη μοναδική σύνδεση, προς κάθε κατεύθυνση, μεταξύ συναλλαγής/γεγονότος – παραστατικού – εγγραφής (καταχώρηση).

Όπου άλλοι νόμοι χρησιμοποιούν τους όρους «Απλοποιημένα Λογιστικά Πρότυπα» ή «Βιβλία Εσόδων-Εξόδων» ή «Βιβλία Β' Κατηγορίας» ή «Απλογραφικά βιβλία», είναι προφανές ότι αναφέρονται στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα της παραγράφου 12 του άρθρου 3.

.....

ΠΟΛ.1024/21.1.2015

Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις

1. Στην περίπτωση (ζ) της παραγράφου 3.10.1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/31.12.2014 προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«Ωστόσο, οι οντότητες αυτές **(συνεταιρισμοί, κλπ.)** οι οποίες εκ του ιδρυτικού τους νόμου ή του καταστατικού τους υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού και όχι σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 και εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).»

2. Προστίθεται περίπτωση (η) στην παράγραφο 3.10.1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ως εξής:

«Εξαιρετικά για την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 4308/2014 και λαμβανομένου υπόψη ότι οι **ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες**, τόσο με τις προηγούμενες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. όσο και του ΚΒΣ δεν υποχρεούνταν σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, παρέχεται η δυνατότητα, εφόσον μέχρι την προθεσμία ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων, δηλαδή μέχρι τις 2.3.2015, μετατραπούν σε οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 («απλές ετερόρρυθμες εταιρείες»), να τηρούν το λογιστικό τους σύστημα απλογραφικά. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οντότητες εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).»

.....

«Οικονομικές Καταστάσεις / Κατάσταση Αποτελεσμάτων»

Άρθρο 16, Ν. 4308/14. Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

8. Οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του παρόντος νόμου δύναται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Ποιοι δεν συντάσσουν (ούτε) Κατάσταση Αποτελεσμάτων -**Απαλλαγές:**

- **Με βάση το άρθρο 39 ν. 4308**

- **αγρότες ειδικού καθεστώτος**
- **φυσικά πρόσωπα με παρεπόμενα έσοδα <10.000**
- **δημόσιοι υπάλληλοι (κλπ) - συγγραφείς/σεμινάρια.**

Ειδικότερα προβλέπονται :

Άρθρο 39 Ν. 4308/2014. Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων

1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1.

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.

ΠΟΛ. 1003/2014

Άρθρο 39: Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων

Παράγραφος 1

39.1.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι ορισμένα από τα πρόσωπα της [παραγράφου 2γ του άρθρου 1](#) δεν υπόκεινται στον παρόντα νόμο, και συνεπώς, δεν υποχρεούνται σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων που προβλέπει ο νόμος αυτός. Στα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνονται (διαζευκτικά ή και αθροιστικά) συγκεκριμένες περιπτώσεις που κατονομάζονται στις υποπαραγράφους (α) έως (γ).

39.1.2 Με την [υποπαράγραφο \(1α\) του άρθρου 39](#) δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α του Ν. [2859/2000](#) βάσει του ύψους των ακαθάριστων εσόδων από την πώληση αγροτικών προϊόντων και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού που εισέπραξαν από δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος. Το ύψος των ποσών αυτών καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

39.1.3 Σημειώνεται ότι τα υπό 39.1.2 ανωτέρω πρόσωπα (αγρότες του ειδικού καθεστώτος) κατά τις διατάξεις του Ν. [4172/2013](#) αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά τους από αυτή τη δραστηριότητα.

Συνεπώς τα πρόσωπα αυτά οφείλουν να τεκμηριώνουν τα εισοδήματά τους με κάθε πρόσφορο μέσο, όπως έκδοση και τήρηση αποδείξεων είσπραξης για τις πωλήσεις που διενεργούν σε ιδιώτες καταναλωτές, τήρηση κάθε άλλου αρχείου (καταγραφή) με τα δεδομένα (αξία) των πωλήσεών τους, τήρηση αρχείου της παραγωγής τους σε ποσότητα και τιμή πώλησης, κλπ.

Σημειώνεται επίσης ότι τα εισοδήματα των αγροτών αυτών από πωλήσεις που διενεργούν σε οντότητες υποκειμένες στον παρόντα νόμο (π.χ. συνεταιρισμοί, επιχειρήσεις εμπορίας ή κατεργασίας αγροτικών προϊόντων, κλπ.), προκύπτουν από τα σχετικά παραστατικά που εκδίδουν οι αγοράστριες ή διαμεσολαβούσες οντότητες.

39.1.4 Με την υποπαράγραφο (1β) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

39.1.5 Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η

δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

39.1.6 Ενδεικτικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 είναι:

α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.

β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).

γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς.

δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

39.1.7 Με την υποπαράγραφο (1γ) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων (π.χ. μεταπτυχιακά) και σεμιναρίων (π.χ. ημερίδες), εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

39.1.8 Η οντότητα προς την οποία παρέχεται υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά από τα υπό 39.1.4 και 39.1.7 πρόσωπα [περιπτώσεις (β) και (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39] οφείλει να εκδίδει το προβλεπόμενο παραστατικό από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, ώστε να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία.

39.1.9 Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά λιανικά αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υπόχρεα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων, καθότι η διενέργεια αυτών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή. Διευκρινίζεται ότι η συμπτωματική πώληση προσωπικών περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα, οικοσκευή, κλπ.) σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται υποχρεώσεις σε σχέση με τον παρόντα νόμο.

.....

Επίσης και για τους **Αγρότες – φυσικά πρόσωπα** οι οποίοι λόγω υπέρβασης των ορίων της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 εντάσσονται στο **κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**, ενδεχομένως υπάρξει απαλλαγή **με βάση την ΠΟΛ 1007/15, λόγω μη «υποχρέωσης» τήρησης βιβλίων.**

[ΠΡΟΣΟΧΗ : Αναμένονται σχετικές διευκρινήσεις/επιβεβαιώσεις, για την απαλλαγή ή όχι] .

Ειδικότερα προβλέπονται :

ΠΟΛ.1007/9.1.2015

Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων) των αγροτών και λοιπών περιπτώσεων

Άρθρο 1

1. Παρέχεται η δυνατότητα, από το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής, μη ενημέρωσης λογιστικών βιβλίων στους **αγρότες – φυσικά πρόσωπα** οι οποίοι λόγω υπέρβασης των ορίων της [παραγράφου 1 του άρθρου 41](#) του Ν. [2859/2000](#) εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), εφόσον:

α) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν το ενάμιση εκατομμύριο (1.500.000) ευρώ,

β) τα λογιστικά στοιχεία τηρούνται με τάξη και πληρότητα ώστε να εκπληρούνται με ορθότητα οι φορολογικές ή άλλες υποχρεώσεις του υπόχρεου και να διευκολύνεται η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου, και

γ) δεν ασκείται άλλη δραστηριότητα, για την οποία υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων.....

.....

Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες

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

Προσοχή :

Κατά την πρώτη περίοδο εφαρμογής του νόμου (έτος 2015), ΔΕΝ χρειάζεται η σύνταξη της συγκριτικής χρηματοοικονομικής κατάστασης για την προηγούμενη περίοδο (2014).

[Απόφαση Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 2440 ΕΞ 7.12.2015 « Παρουσίαση κατάστασης αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2015 »].

.....

Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες. / Σύνδεση με κωδικούς Ε3]

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ		
	Ποσά	Κωδικοί Ε3
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	(540+547+646) - (273+282+644+645)
Λοιπά συνήθη έσοδα *	X	273+282+644+645
Μεταβολές αποθ/των (+αύξηση, -μείωση)	X	521 μείον 520
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	251+252
Παροχές σε εργαζόμενους	X	(516+517+518)+(522+523+524
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων	X	(541+542+543)
Λοιπά έξοδα και ζημιές	X	(525+526+527) + (528+529+530) +(531+532+533) +(534+535+536) +(515)
Λοιπά έσοδα και κέρδη **	X	273+282+644+645
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό) (Ε3:)	X	(537+538+539)
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	563

Φόροι	X	(ΑΠΟ Ε1) ΚΩΔΙΚΟΙ (401-413-415)*26% ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΟΙ (461-465) *13%
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	

.....

Υπόδειγμα Προσαρτήματος:

Προσάρτημα		
« Πολύ μικρή οντότητα (της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1) με απλογραφικά βιβλία ».		
A/A	Απαιτούμενη Γνωστοποίηση	Απάντηση
1	Επωνυμία της οντότητας.	XXXXXXXXXXXXX
2	Νομικός τύπος της οντότητας.	(Ο.Ε - Ε.Ε - ΑΤΟΜΙΚΗ - Κ.Λ.Π)
3	Περίοδος αναφοράς.	1/1/2015 ΕΩΣ 31/12/2015
4	Διεύθυνση της έδρας της οντότητας.	ψψψψψψψ
5	Δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.	Στοιχεία Γ.Ε.ΜΗ ή Δεν υπάρχει υποχρέωση.
6	Η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, ή όχι ;	ΝΑΙ (Συνήθης περίπτωση) ή ΟΧΙ (περιπτώσεις που η Εταιρεία έχει προβλήματα επιβίωσης)
7	Η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση ;	ΟΧΙ (Συνήθης περίπτωση) ή ΝΑΙ (περίπτωση που η Εταιρεία βρίσκεται σε Εκκαθάριση)
8	Κατηγορία της οντότητας	«Πολύ μικρή με απλογραφικά βιβλία»
9	Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το νόμο.	Ναι έχουν καταρτιστεί
10	Δήλωση περί της επιλογής μη σύνταξης ισολογισμού.	Η Οντότητα έκανε χρήση της επιλογής "Μη σύνταξη Ισολογισμού "

.....

Απογραφή αποθεμάτων για το έτος 2015.

Η απογραφή αποθεμάτων για το έτος 2015. Απαλλαγές, αναλυτικοί πίνακες, ενέργειες κατά την 31η Δεκεμβρίου 2015 . (Κωνσταντίνος Αντ. Κουλογιάννης - Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς)

.....

III. Απογραφή αποθεμάτων για τις πολύ μικρές οντότητες - απαλλαγές

A. Γενικά

Σχετικά με την απογραφή μετά την καθιέρωση των Ε.Λ.Π. (σ.σ. από 1.1.2015 και μετά), ισχύουν ορισμένες απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες, σύμφωνα με συγκεκριμένες παραγράφους του [άρθρου 30](#) των Ε.Λ.Π. Ας δούμε στο σημείο τις εν λόγω απαλλαγές:

Παράγραφος 3

30.3.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της [παραγράφου 2\(γ\)](#) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

30.3.2 Αν η περίοδος (φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι το χρονικό διάστημα ίσο ή μεγαλύτερο των (15) ημερών λογίζεται ως μήνας ενώ το χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό.

Παράγραφος 4

30.4.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι όταν μια οντότητα της [παραγράφου 2\(γ\)](#) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει, σύμφωνα με το νόμο, να διενεργήσει απογραφή σε μία περίοδο, ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε, αναλαμβάνει την υποχρέωση για διενέργεια απογραφής και για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.

Παράγραφος 5

30.5.1 Με την παράγραφο αυτή ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της [παραγράφου 2\(γ\)](#) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει να διενεργήσει (προαιρετικά) φυσική απογραφή σε μια περίοδο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (κόστος πωληθέντων), ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε. Στην περίπτωση αυτή, κατά την πρώτη περίοδο που διενεργείται απογραφή, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν. Δηλαδή, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω περιόδου θα εκπέσουν μόνο οι αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών). Σημειώνεται ότι το

σύνολο των αγορών των προηγούμενων χρήσεων έχει εκπέσει φορολογικά και συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει εκ νέου προσμετρούμενο στο απόθεμα έναρξης της νέας περιόδου.

Παράγραφος 6

30.6.1 Με την παράγραφο αυτή ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της [παραγράφου 2\(γ\)](#) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει να παύσει να διενεργεί φυσική απογραφή σε μια περίοδο, ενώ διενεργούσε προαιρετικά. Στην περίπτωση αυτή, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου στην οποία διενεργήθηκε απογραφή δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή. Δηλαδή, στην πρώτη αυτή περίοδο στην οποία δεν διενεργείται απογραφή η οντότητα (και εφεξής) θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τις αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).

Παράγραφος 11

30.11.1 Η διάταξη ορίζει ότι η οντότητα της [παραγράφου 2\(γ\)](#) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ) που έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002 εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των «μικρών» οντοτήτων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το ποσό των 8.000.000 ευρώ (για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους). Συνεπώς, η οντότητα που εμπίπτει στην περίπτωση αυτής της παραγράφου δύναται να επιλέξει

- α) να χρησιμοποιεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα της παραγράφου 12 του άρθρου 3,
- β) να συντάσσει μόνο (συνοπτική) Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, και
- γ) να μην συντάσσει ισολογισμό. Σημειώνεται ωστόσο ότι οι οντότητες αυτές υπόκεινται στις ρυθμίσεις του άρθρου 4 για τήρηση ορισμένων αρχείων, από τα αναφερόμενα σε εκείνο το άρθρο.

Β Απαλλασσόμενοι από τη διενέργεια απογραφής αποθεμάτων

Με την απόφαση [ΠΟΛ.1019/16.1.2015](#), ορίζονται ορισμένες οντότητες (που τηρούν **απλογραφικό σύστημα**), οι οποίες απαλλάσσονται από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής. Οι απαλλαγές αυτές τίθενται επιπλέον των απαλλαγών που ορίζει το [άρθρο 30](#) των Ε.Λ.Π. (<150.000 τζίρο). Θα παραθέσουμε έναν πίνακα προκειμένου να γίνουν κατανοητές αυτές οι διατάξεις:

Γενικός πίνακας υποχρέωσης διενέργεια απογραφών αποθεμάτων.

Οντότητες που τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα			Προϋποθέσεις
Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 [(ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κ.λπ.), βλ. άρθρο 30 παρ. 3 του ν.4308/2014 και παρ. 30.3.1 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014]	Δύνανται να μην διενεργούν απογραφή	Για όλα τα αγαθά που εμπορεύονται	κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών <= 150.000 (αναγωγή σε ετήσια βάση)*

Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 με αντικείμενο εμπορία (πρατήριο) υγρών καυσίμων ή / και πετρελαίου θέρμανσης (βλ. ΠΟΛ.1019/16.1.2015)	Δύναται να μην διενεργούν απογραφή	Για τα αγαθά πέραν των υγρών καυσίμων και του πετρελαίου θέρμανσης που εμπορεύονται (λιπαντικά ή και τσιγάρα)	κύκλος εργασιών από πωλήσεις των αγαθών αυτών <= 150.000
Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 με αντικείμενο εμπορία (πρατήριο) υγρών καυσίμων ή / και πετρελαίου θέρμανσης (βλ. ΠΟΛ 1019/16.1.2015)	Δύναται να μην διενεργούν απογραφή	Για αγαθά άλλων δραστηριοτήτων που εμπορεύονται (κρίνεται αυτοτελώς η κάθε δραστηριότητα)	όταν ο κύκλος εργασιών από πωλήσεις των αγαθών αυτών <= 150.000
Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 [(ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.), βλ. άρθρο 30 παρ. 14 του ν.4308/2014 και την ΠΟΛ.1019/16.1.2015]	Δύναται να μην διενεργούν απογραφή	Για όλα τα αγαθά που εμπορεύονται	Εάν έχουν ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις δραστηριότητες του κατωτέρω πίνακα Β**

***Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου για τις οποίες δεν διενεργούν απογραφή, ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.**

**** Πίνακας Β**

2.1. Εκμετάλλευση λατομείου (απλή εξόρυξη αργών λίθων επεξεργασία λατομικών προϊόντων).
2.2. Κατασκευή ή εμπορία σφραγίδων, επιγραφών, σημάτων.
2.3. Εκμετάλλευση τυπογραφείου γενικά.
2.4. Φωτογραφείο και εργαστήριο εμφανίσεως φίλμς – εκτυπώσεις φωτογραφιών γενικώς.
2.5. Εκδόσεις εφημερίδων και περιοδικών.
2.6. Βιβλιοδετείο.
2.7. Εργαστήριο φωτοτυπιών και πολυγραφώσεων.
2.8. Αρτοποιείο, πρατήριο άρτου, ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής, εργαστήριο ζαχαροπλαστικής (πώληση σε ιδιώτες καταναλωτές, λιανική ή κυρίως λιανική).
2.9. Γαλακτοζαχαροπλασείο και γαλακτοπώλης γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).

2.10. Εμπορία ειδών διατροφής (παντοπωλείο, μίνι μάρκετ, σούπερ μάρκετ, κ.λπ., πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.11. Εμπορία νωπών και κατεψυγμένων ιχθύων (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.12. Οπωρολαχανοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.13. Εμπορία ρακών ή απορριμμάτων.
2.14. Εμπορία ψιλικών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.15. Πρακτορείο εφημερίδων και περιοδικών γενικά.
2.16. Ανθοπωλείο.
2.17. Εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης, μπαρ, καφετέριες, κυλικεία, αναψυκτήρια ή συναφείς δραστηριότητες, καθώς και οι αυτόματοι πωλητές συναφών ειδών.
2.18. Εμπορία ειδών βιβλιοπωλείου (πώληση χονδρική – λιανική).
2.19. Εμπορία ειδών χαρτοπωλείου (φάκελοι, γραφική ύλη, κ.λπ.), ειδών σχεδιάσεως και συναφών οργάνων (πώληση χονδρική – λιανική).
2.20. Εκδόσεις βιβλίων γενικά.
2.21. Παραγωγή ή εμπορία τυροπιτών, σάντουιτς και συναφών ειδών (πώληση χονδρική – λιανική).
2.22. Φαρμακείο.
2.23. Πωλήσεις ηλεκτρονικών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων (χονδρική ή λιανική).
2.24. Υλικά ραπτικής και υποδηματοποιίας (χονδρική – λιανική).
2.25. Πωλήσεις σιδηρικών εργαλείων χειρός και ειδών κιγκαλερίας (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.26. Είδη υγιεινής διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.27. Παλαιοσίδερα, σίδηρος και παλαιά μέταλλα (σκραπ).
2.28. Μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων (που αγοράζονται με το βάρος). Σε περίπτωση σύνταξης απογραφής των ειδών αυτών, αυτή δύναται α διενεργείται με το βάρος και όχι κατ' είδος.
2.29. Εμπορία ψιλικών και ζαχαρωδών προϊόντων (πώληση χονδρική – λιανική).
2.30. Εμπορία παλαιών γραμματοσήμων και συναφών.
2.31. Εμπορία ψιλικών – κλωστικών ραφής και πλεξίματος, νημάτων, εργόχειρων, κεντημάτων και συναφών ειδών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.32. Αγρότες (ειδικού και κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α.) και αγροτικές εκμεταλλεύσεις.
2.33. Παλαιοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.34. Εμπορία μεταχειρισμένων ειδών ένδυσης και υφασμάτων λαϊκής κατανάλωσης (που αγοράζονται ή πωλούνται με το βάρος).
2.35. Εμπορία ψευδοκοσμημάτων γενικά (πώληση λιανική ή χονδρική).
2.36. Εμπορία αγαθών που προέρχονται από πλειστηριασμούς.
2.37. Πρατήρια καπνοβιομηχανικών προϊόντων (πώληση χονδρική).
2.38. Εμπορία ωδικών πτηνών, μικρών ζώων, τροφών και εξαρτημάτων αυτών, διακοσμητικών ψαριών, πτηνών, ζώων και συναφών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.39. Εμπορία χρωμάτων βερνικιών στόκων και λοιπών συναφών (λιανικώς ή κυρίως λιανικώς).
2.40. Κτηνιατρικά φαρμακεία.
2.41. Κρεοπώλες (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.42. Εκμεταλλευτής περιπτέρου.

2.43. Πωλήσεις οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως, καθώς και ο αγρότης που πωλεί τα προϊόντα παραγωγής του από λαϊκές αγορές.

Μια οντότητα θεωρείται ότι πωλεί κυρίως λιανικά (κυρίως λιανική πώληση) όταν οι πωλήσεις σε ιδιώτες καταναλωτές υπερβαίνουν το 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών.

Ν. Απογραφή αποθεμάτων κατά την 31η Δεκεμβρίου 2015

Με βάση όλα τα ανωτέρω παρατίθεται ενδεικτικός πίνακας με τις περιπτώσεις απογραφής και τις δυνατότητες που έχουν στην διάθεσή τους οι οντότητες, καθώς και οι ενέργειες ανά περίπτωση για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τους.

	2014			2015			
	ΧΡΗΣΗ	ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	ΑΠΟΓΡΑΦΗ	ΧΡΗΣΗ	ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	ΑΠΟΓΡΑΦΗ	ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ
1	31/12/2014	>150.000	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ	31/12/2015	>150.000	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ	ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΒΑΖΟΥΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΤΟΥ 2014 ΚΑΙ ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΗΣ 31/12/2015
2	31/12/2014	>150.000	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ	31/12/2015	<150.000	ΑΠΑΛΛΑΣΣΕΤΑΙ. ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΓΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΒΑΖΟΥΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΤΟΥ 2014 ΚΑΙ ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΜΗΔΕΝ (0,00)
3	31/12/2014	>150.000	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ	31/12/2015	<150.000	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΠΙΛΕΞΕΙ ΝΑ ΚΑΝΕΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ (ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΤΗΝ ΚΑΝΕΙ ΟΜΩΣ ΓΙΑ ΑΛΛΑ 3 ΕΤΗ, ΗΤΟΙ ΕΩΣ ΤΟ 2018)	ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΒΑΖΟΥΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΤΟΥ 2014 ΚΑΙ ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΤΗΝ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ

4	31/12/2014	<150.000	ΕΙΧΕ ΕΠΙΛΕΞΕΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ ΝΑ ΚΑΝΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ	31/12/2015	<150.000	ΑΠΑΛΛΑΣΣΕΤΑΙ. ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΓΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΚΑΙ ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΜΗΔΕΝ (0,00). ΟΙ ΑΓΟΡΕΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΖΟΝΤΑΙ ΩΣ ΕΞΟΔΑ
5	31/12/2014	<150.000	ΕΙΧΕ ΕΠΙΛΕΞΕΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ ΝΑ ΚΑΝΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ	31/12/2015	>150.000	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ	ΠΡΕΠΕΙ ΟΜΩΣ ΝΑ ΒΑΛΕΙ ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΛΗΞΗΣ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ.
6	31/12/2014	<150.000	ΕΚΑΝΕ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	31/12/2015	<150.000	ΑΠΑΛΛΑΣΣΕΤΑΙ. ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΓΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΚΑΙ ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΜΗΔΕΝ (0,00). ΟΙ ΑΓΟΡΕΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΖΟΝΤΑΙ ΩΣ ΕΞΟΔΑ
7	31/12/2014	<150.000	ΕΙΧΕ ΕΠΙΛΕΞΕΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ ΝΑ ΚΑΝΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ ΤΟ 2013 ΚΑΙ ΣΥΝΕΧΙΣΕ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ ΚΑΙ ΤΟ 2014	31/12/2015	<150.000	ΥΠΟΧΡΕΟΥΤΑΙ ΝΑ ΣΥΝΕΧΙΣΕΙ ΤΗΝ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ ΤΟ 2016	ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΒΑΖΟΥΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΟΥ 2014 ΚΑΙ ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΗΣ 31/12/2015
8	31/12/2014	<150.000	ΔΕΝ ΕΚΑΝΕ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΟΓΩ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ	31/12/2015	<150.000	ΑΠΑΛΛΑΣΣΕΤΑΙ. ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΓΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΔΕΝ ΥΠΟΛΟΓΙΖΕΤΑΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΚΑΙ ΛΗΞΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΓΟΡΕΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΖΟΝΤΑΙ ΩΣ ΕΞΟΔΑ
9	31/12/2014	<150.000	ΔΕΝ ΕΚΑΝΕ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΟΓΩ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ	31/12/2015	<150.000	ΑΠΑΛΛΑΣΣΕΤΑΙ. ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΓΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΑΝ ΟΜΩΣ ΕΠΙΛΕΞΕΙ ΝΑ ΚΑΝΕΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΘΑ ΒΑΛΕΙ ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΜΗΔΕΝ

							(0,00) ΚΑΙ ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ ΤΗΝ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ
1 0	31/12/2014	<150.000	ΔΕΝ ΕΚΑΝΕ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΟΓΩ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ	31/12/2015	>150.000	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ. ΠΡΕΠΕΙ ΟΜΩΣ ΝΑ ΒΑΛΕΙ ΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΜΗΔΕΝ (0,00) ΚΑΙ ΛΗΞΗΣ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ



10. « Πολύ μικρή » οντότητα με διπλογραφικά βιβλία.

Κατηγορία :

« πολύ μικρές οντότητες » (Διπλογραφικά)

Ποιες είναι :

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) 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 λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

Κριτήρια ένταξης

Κατηγορίες οντοτήτων	<u>Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)</u>		
	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού (ευρώ)	Καθαρός κύκλος εργασιών (ευρώ)

Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
---	-----------	----------------	----------------

.....

«Οικονομικές Καταστάσεις / Ισολογισμός & Κατάσταση**Αποτελεσμάτων»****Άρθρο 16 Ν.4308/14.** Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

7. Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

**Υπόδειγμα Β.5: Ισολογισμός πολύ μικρών
οντοτήτων**

	<u>20X1</u>	-	-	<u>20X0</u>
Περιουσιακά στοιχεία				
Πάγια	X			X
Μείον: Αποσβεσμένα	X		X	X
Απομειωμένα	<u>X</u>	X	<u>X</u>	X
Αποθέματα	X			X
Απαιτήσεις	X			X
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα	X			X
Λοιπά	X			X
Σύνολο ενεργητικού	X			X
Καθαρή θέση και υποχρεώσεις				
Κεφάλαια και αποθεματικά	X			X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X			X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X			X
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων	X			X

.....

Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες

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

.....

Υπόδειγμα προσαρτήματος.**(του Νικόλαου Καραδημήτρη, Λογιστή – Φοροτεχνικού)**

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 8 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 οι πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2(α) και 2(β) του άρθρου 1 που καταρτίζουν συνοπτικό ισολογισμό του υποδείγματος Β5 και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β6, μπορούν στο προσάρτημα να παρέχουν τις πληροφορίες των παραγράφων 3,6,25 και 34 του άρθρου 29, χωρίς να έχουν την υποχρέωση παροχής πληροφοριών των υπολοίπων παραγράφων του άρθρου.

[Μπορείτε να τα βρείτε σε ηλεκτρονική μορφή στην διεύθυνση :

http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?app=core&module=search&do=user_activity&mid=27966]

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ	
Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Προσάρτημα (πολύ μικρών επιχειρήσεων)	
Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	
31ης Δεκεμβρίου 2015	
Επωνυμία	
(Παρ. 3(α) άρθρου 29)	

Νομικός τύπος (Παρ. 3(β) άρθρου 29)	
Περίοδος αναφοράς (Παρ. 3(γ) άρθρου 29)	
Διεύθυνση έδρας (Παρ. 3(δ) άρθρου 29)	
Δημόσιο μητρώο (Παρ. 3(ε) άρθρου 29)	
Συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Παρ. 3(στ) άρθρου 29)	
Εκκαθάριση (Παρ. 3(ζ) άρθρου 29)	
Κατηγορία οντότητας (Παρ. 3(η) άρθρου 29)	
Κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Παρ. 3(θ) άρθρου 29)	
Παρέκκλιση εκπλήρωσης διάταξης παρ.2 άρθρου 16 (Παρ. 6 άρθρου 29)	
Χρηματοοικονομικές δεσμεύσεις-εγγυήσεις (Παρ. 16 άρθρου 29)	
Προκαταβολές και πιστώσεις σε μέλη Δ.Σ.	

(Παρ. 25 άρθρου 29)	
Χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάχθηκαν (Παρ. 34 άρθρου 29)	
Άρθρο 30, παραγρ. 8, Ν. 4308/2014	Σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 8 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 οι πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2(α) και 2(β) του άρθρου 1 που καταρτίζουν συνοπτικό ισολογισμό του υποδείγματος Β5 και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β6, μπορούν στο προσάρτημα να παρέχουν τις πληροφορίες των παραγράφων 3,6,25 και 34 του άρθρου 29, χωρίς να έχουν την υποχρέωση παροχής πληροφοριών των υπολοίπων παραγράφων του άρθρου.
<u>Σημειώσεις</u>	

Απαλλαγές

- 1) Δεν εφαρμόζουν επιμέτρηση στην εύλογη αξία.
- 2) Μπορούν να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών.



11. Σύνδεση κονδυλίων μεταξύ Οικονομικών Καταστάσεων κατά Ε.Λ.Π και κατά Ε.Γ.Λ.Σ

[Από τις σημειώσεις του Κου Πολύκαρπου Γιώτη (από εισηγήσεις σχετικών σεμιναρίων)]

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Ε.Λ.Π (Ν. 4308/2014)	Ε.Γ.Λ.Σ.
<u>Παράρτημα Β Υπόδειγμα Β.1.1 Ισολογισμός - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης)</u>	<u>Υπόδειγμα ισολογισμού τέλους χρήσεως</u>
<u>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</u>	<u>Γ Πάγιο Ενεργητικό</u>
Ενσώματα πάγια	II Ενσώματες ακινητοποιήσεις
Ακίνητα	10.00+10.10 Γήπεδα-Οικόπεδα
	10.01-06 +10.11-16-10.99 Ορυχεία-Μεταλλεία- Λατομεία
	Αγροί – Φυτείες - Δάση
	11 Κτίρια και τεχνικά έργα
	16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
	16.14 Λοιπά έξοδα εγκατάστασης
Μηχανολογικός εξοπλισμός	12 Μηχανήματα –τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
Λοιπός εξοπλισμός	13 Μεταφορικά μέσα
Επενδύσεις σε ακίνητα	14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	.-----
	10.05 Φυτείες
	14.06 Ζώα για πάγια εκμετάλλευση (γεωργικών και κτηνοτροφικών επιχ/σεων)
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	.-----
Σύνολο	
Άυλα πάγια στοιχεία	I Ασώματες ακινητοποιήσεις
Δαπάνες ανάπτυξης	16.11-12 Έξοδα ερευνών και ανάπτυξεως
Υπεραξία	16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως (<i>Goodwill</i>)
Λοιπά άυλα	16.01-03 Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

	16.04-05 Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις
Σύνολο	
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων Γ.Ι (15+32.00+ΧΥ50.08) Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές Γ.ΙΙ
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	III Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις
Δάνεια και απαιτήσεις Χρεωστικοί τίτλοι	18.02+18.03 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων
	18.04+18.05 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων
	18.07-08 Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως
	Μείον
	18.09-10 Μη δουλευμένοι Τόκοι Άρθρο 24§1, Άρθρο 19
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
	18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις μείον
	18.00.19+18.01.19 Προβλέψεις για υποτιμήσεις
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	18.15-16 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων
Λοιπά	18.06+18.11+18.13-14 Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
Σύνολο	
Αναβαλλόμενοι φόροι	
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	Δ Κυκλοφορούν Ενεργητικό
Αποθέματα	I Αποθέματα
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	21+22 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή – Υποπροϊόντα και Υπολείμματα
	23 Παραγωγή σε εξέλιξη
Εμπορεύματα	20 Εμπορεύματα

Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	24+25+26+28 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Αναλώσιμα υλικά – Ανταλλακτικά και Είδη συσκευασίας
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	.-----
Προκαταβολές για αποθέματα Λοιπά αποθέματα Σύνολο	32.01-03+ΧΥ50 πλην 50.08 Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές	II Απαιτήσεις III Χρεόγραφα IV Διαθέσιμα
Εμπορικές απαιτήσεις	ΧΥ 30 πλην 30.97-99 Πελάτες
	31.00+31.07-31.04-31.05-31.11-31.12 Γραμμάτια εισπρακτέα –Χαρτοφυλακίου (μείον τα προεξοφλημένα – μεταβιβασμένα ποσού....)
	31.01+31.08 – Στις τράπεζες για είσπραξη
	31.02+31.09 - Στις τράπεζες σε εγγύηση
	μείον
	31.06+31.13 Μη δουλευμένοι τόκοι
	31.03+31.10 Γραμμάτια σε καθυστέρηση
	33.90 Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)
	33.91 Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)
	30.97-99 Επισφαλείς – Επίδικοι πελάτες και χρεώστες
	μείον
	44.11 Προβλέψεις
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα Ε Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

<u>Παράρτημα Β Υπόδειγμα Β.1.1</u> <u>Ισολογισμός - Ατομικές</u> <u>χρηματοοικονομικές καταστάσεις</u> <u>(χρηματοοικονομικά στοιχεία στο</u> <u>κόστος κτήσης)</u>	<u>Υπόδειγμα ισολογισμού τέλους χρήσεως</u>
Καθαρή θέση	Αΐδια κεφάλαια
<u>Καταβλημένα κεφάλαια</u>	<u>I Κεφάλαιο (μετοχικό, κλπ)</u>
	40.00-01 Καταβλημένο

	40.04-05 Αποσβεσμένο
	<u>μείον</u>
Κεφάλαιο	16.13 Λοιπά έξοδα εγκατάστασης
Υπέρ το άρτιο	II Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο (41.00)
Καταθέσεις ιδιοκτητών	VI Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
	43.00-01 Καταθέσεις μετόχων ή εταίρων
	43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου
Ίδιοι τίτλοι	41.09 Αποθεματικό για ίδιες μετοχές A.IV
Σύνολο	
Διαφορές εύλογης αξίας	-
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	.-----
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	.-----
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ρών	.-----
Σύνολο	
	IV Αποθεματικά Κεφάλαια
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο	V Αποτελέσματα εις νέο
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	41.02 Τακτικό αποθεματικό
	41.03 Αποθεματικά καταστατικού
	41.04 Ειδικά αποθεματικά
	41.05 Έκτακτα αποθεματικά
Αφορολόγητα αποθεματικά	41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων
Αποτελέσματα εις νέο	42.00 Υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο
	42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο
	42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων
Σύνολο	
Συναλλαγματικές διαφορές	.-----
Σύνολο καθαρής θέσης	
Προβλέψεις	<u>B. Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα</u>
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
Λοιπές προβλέψεις	44.12, 44.13, 44.98 Λοιπές προβλέψεις
Σύνολο	
Υποχρεώσεις	<u>Γ. Υποχρεώσεις</u>
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	<u>I Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>

Δάνεια	45.00-05 Ομολογιακά δάνεια
	45.10-12 Δάνεια τραπεζών
	45.13 Δάνεια ταμειευτηρίων
	45.14-15 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις
	45.16-17 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις
	45.19-21 Γραμμάτια πληρωτέα μακροπρόθεσμης λήξεως
	μείον
	45.24-26 Μη δουλευμένοι τόκοι
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	Υπολ. Λ/45 Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
Κρατικές επιχορηγήσεις	41.10 Επιχορηγήσεις επενδύσεων πάγιου ενεργητικού
Αναβαλλόμενοι φόροι	
Σύνολο	.-----
<u>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>	<u>II Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>
Τραπεζικά δάνεια	52 Τράπεζες λογαριασμός βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	53.17-18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση
Εμπορικές υποχρεώσεις	50 Προμηθευτές
	51.00-02 Γραμμάτια πληρωτέα
	μείον
	51.03-05 Μη δουλευμένοι τόκοι
	ΠΥ 30 Προκαταβολές πελατών
	53.90 Επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)
Φόρος εισοδήματος	54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών
	54.99 Φόροι-τέλη προηγούμενων χρήσεων
Λοιποί φόροι και τέλη	54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη (πλην 54.07 , 54.08 και 54.99)
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί
Λοιπές υποχρεώσεις	53.10-11 Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις
	53.12-13 Υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις
	53.01 Μερίσματα πληρωτέα
	Υπολ. Λ/53 Πιστωτές διάφοροι

	Υπολ. Λ/56 Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί Δ Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα Δ Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού
Έσοδα επόμενων χρήσεων Σύνολο	56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων Δ Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού
Σύνολο υποχρεώσεων	
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	Παθητικό

.....

N. 4308/2014	Ε.Γ.Λ.Σ.
<i>Παράρτημα Β Υπόδειγμα Β.2.1 Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις)</i>	<i>§ 4.1.202 Υπόδειγμα Κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως (Λ/86) και § 4.1.302 Υπόδειγμα Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων(Λ/88)</i>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	70,71,72 και 73 Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)
Κόστος πωλήσεων	(86.00.00 Κόστος πωλήσεων
Μικτό αποτέλεσμα	86.00.00 (80.01) Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως
Λοιπά συνήθη έσοδα	86.00.01 (74,75 και 78.05**) Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως
Έξοδα διοίκησης	86.00.02 (92.01) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
Έξοδα διάθεσης	86.00.04 (92.03) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
	86.02.07 (81.00) Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
Λοιπά έξοδα και ζημίες	86.02.09 (82.00) Έξοδα προηγούμενων χρήσεων

	86.02.10 (83) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	Άρθρο 18§3β
	86.01.02 (76.04) Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων
Κέρδη & ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων (1)	86.01.08 (64.10 και 64.12) Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων
Κέρδη & ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων (2)	86.02.01 (81.03) Έκτακτα κέρδη
	86.02.08 (81.02) Έκτακτες ζημίες
Κέρδη & ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	86.01.07 (64.11) Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	86.01.00 (76.00) Έσοδα συμμετοχών
	86.01.01 (76.01) Έσοδα χρεογράφων
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	Άρθρο 25§11
	86.02.00 (81.01) Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
Λοιπά έσοδα και κέρδη (1)	86.02.02 (82.01) Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
Λοιπά έσοδα και κέρδη (2)	86.02.03 (84) Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	86.01.03 (76.02 έως 76.98 πλην 76.04) Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	86.01.09 (65) Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
Αποτέλεσμα προ φόρων	86.99 Καθαρά αποτελέσματα (Κέρδη ή Ζημίες) χρήσεως προ φόρων
Φόροι εισοδήματος (1)	88.06 (42.04) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

	88.08 Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ
Φόροι εισοδήματος (2)	88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι*
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	88.99 ή 88.98 Κέρδη προς διάθεση ή Ζημιές εις νέο αντίστοιχα



12. Κανόνες Επιμέτρησης (Αποτίμησης)

Οι Οντότητες μπορούν να κάνουν μία από τις δύο βασικές επιλογές :

- Είτε «ιστορικό κόστος»
- Είτε «εύλογες αξίες »

• Το «ιστορικό κόστος» είναι το βασικό μοντέλο επιμέτρησης

1. Τα άρθρα 18-23 του Ν. 4308/2014 αναφέρονται στο (ανακτήσιμο) ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης, με εξαίρεση το άρθρο 24 που αναφέρεται στη χρήση εύλογων αξιών για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Η αναφορά στο «ανακτήσιμο» κόστος υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση στο κόστος κτήσης γίνεται εφόσον το κόστος αυτό είναι ανακτήσιμο.

2. Το κόστος κτήσεως, ως βάση επιμέτρησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οντότητας, είναι η βασική λογιστική μέθοδος που καθιερώνεται από το νόμο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα πλαίσια της Οδηγίας 34/2013. Η υιοθέτηση της αρχής αυτής είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τις οντότητες στις οποίες απευθύνεται ο νόμος, δηλαδή τις οντότητες που δεν είναι δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος) για δύο κυρίως λόγους.

Πρώτον, το κόστος κτήσης είναι η παραδοσιακή λογιστική αρχή με την οποία είναι εξοικειωμένοι οι συντάκτες και οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Δεύτερον, το κόστος κτήσης είναι η βασική αρχή της φορολογικής νομοθεσίας που διέπει τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (Ν. [4172/2013](#)) και συνεπώς διασφαλίζεται η δυνατότητα σύγκλισης των δύο πλαισίων.

3. Η αρχή του κόστους κτήσης για τη λογιστική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, συνεπάγεται

- την αρχική αναγνώριση των στοιχείων αυτών στο κόστος κτήσεως και
- την μετέπειτα επιμέτρησή τους στο ανακτήσιμο ποσό τους, εφόσον είναι μικρότερο του κόστους κτήσεως και εφόσον η διαφορά (ζημία) εκτιμάται ότι θα είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Συνεπώς, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και τα καθοριζόμενα στην Οδηγία 2013/34, στη λογιστική του κόστους κτήσεως (ιστορικού κόστους):

α) Δεν νοούνται αναπροσαρμογές στην εύλογη αξία των στοιχείων.

β) Τεκμαίρεται ότι για τα υποκείμενα σε φυσιολογική απαξίωση στοιχεία, όπως τα ενσώματα πάγια, η παρουσίασή τους στο ανακτήσιμο κόστος επιτυγχάνεται, για τις πλείστες των περιπτώσεων, από την μείωση αυτών μέσω των διενεργούμενων αποσβέσεων.

γ) Έκτακτες μειώσεις της αξίας τους, πέραν των αποσβέσεων και από οποιαδήποτε αιτία (φυσική, νομική, οικονομική κλπ), αναγνωρίζονται σε μείωση της αξίας αυτών μέσω της διαδικασίας της απομείωσης.

.....

• **Η χρήση «εύλογων αξιών» είναι προαιρετική**

Άρθρο 24: Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

24.1.1 Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι **αντίστοιχα η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.**

24.1.2 Σύμφωνα με την Οδηγία 34/2013, τα κράτη – μέλη έχουν υποχρέωση να εισάγουν στο εσωτερικό τους δίκαιο ρυθμίσεις που είτε επιβάλλουν είτε επιτρέπουν τη χρήση των εύλογων αξιών για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Στο πνεύμα και το γράμμα της Οδηγίας, το άρθρο 24 **εισάγει τη δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών αυστηρά σε προαιρετική βάση**, ως εναλλακτικό μοντέλο έναντι του ιστορικού κόστους, κατά την ελεύθερη επιλογή της υποκείμενης οντότητας, με απόφαση της διοίκησης.

24.1.3 Όταν γίνεται χρήση της εύλογης αξίας για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα υποχρεωτικά **χρησιμοποιεί το υπόδειγμα ισολογισμού Β.1.2 του παραρτήματος Β (το υπόδειγμα Β.1.1 χρησιμοποιείται για το ιστορικό κόστος).**

24.1.4 Τα επιλέξιμα στοιχεία για επιμέτρηση στην εύλογη αξία αφορούν στα εξής κονδύλια του ισολογισμού:

α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

β) Επενδυτικά ακίνητα.

γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.

δ) Αποθέματα εμπορευμάτων (μόνο για αποθέματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών).

ε) Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

στ) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

ζ) Παράγωγα για αντιστάθμιση.

24.2.1 Όταν η επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει εύλογες αξίες σε ένα ή περισσότερα κατά την κρίση της κονδύλια από τα ανωτέρω υπό **24.1.4**, αυτές εφαρμόζονται υποχρεωτικά στο σύνολο των επιμέρους στοιχείων του/(των) κονδυλίου/(ων) του ισολογισμού. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται να γίνεται επιλεκτική εφαρμογή των εύλογων αξιών σε μερικά μόνο από αυτά τα στοιχεία του/(των) κονδυλίου/(ων).

24.2.2 Θεωρείται ότι όλα τα στοιχεία κάθε κονδυλίου του ισολογισμού που είναι επιλέξιμο για επιμέτρηση στην εύλογη αξία είναι παρόμοιας φύσης.

24.3.1 Η επιμέτρηση ενός στοιχείου στην εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία του στοιχείου αυτού (περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση) δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό και μόνο, επιμετρείται με τη μέθοδο του κόστους.



13. Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Εμφάνιση στον Ισολογισμό.

Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X

ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ

- Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης.
- Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. **[Προσοχή : Το Ε.Γ.Λ.Σ προέβλεπε ότι : «Τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων - τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων»».]**
- Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενός πάγιου στοιχείου προσαυξάνει το κόστος κτήσης του, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της αρχικής εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, ανεξάρτητα από το ύψος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Δηλαδή, όταν το κόστος αυτό δεν σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή υπηρεσιών (δεν έχει σχέση με το ύψος της παραγωγής) και η σχετική δαπάνη θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας του παγίου.
- Ένα πάγιο είναι δυνατόν να αποτελείται από περισσότερα συστατικά στοιχεία, κάθε ένα εκ των οποίων δύναται να έχει σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική ωφέλιμη οικονομική ζωή και ποικίλλουσα υπολειμματική αξία. **Στην περίπτωση αυτή, το κάθε συστατικό παρακολουθείται ως διακεκριμένο πάγιο, δηλαδή για κάθε συστατικό τηρείται ξεχωριστή μερίδα στο αρχείο παγίων (μητρώο παγίων),** έστω και εάν το σύνολο των επιμέρους συστατικών θεωρείται λειτουργικά ενιαίο πάγιο, με την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ (ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ)

Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα - ιδιότητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), δηλαδή σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις).

Συγκεκριμένα:

α) Τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε **ετήσια απόσβεση της αξίας** τους η οποία διενεργείται σε κάθε χρήση και ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία.

β) Τα πάγια στοιχεία με τεκμηριωμένα απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή [(not limited) ωφέλιμη οικονομική ζωή κατά την Οδηγία 34/2013] δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

γ) Όλα τα πάγια στοιχεία και ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, **υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους,** εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει προκύψει απομείωση και η απομείωση αυτή είναι μόνιμη, δηλαδή δεν προβλέπεται κατά το χρόνο που έχει προκύψει ότι θα αναστραφεί.

Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου, ενσώματου ή βιολογικού, περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται. Σημειώνεται ότι η επιβάρυνση του κόστους κτήσης με τόκους είναι δυνητική επιλογή κατά την κρίση της οντότητας, δηλαδή δεν επιβάλλεται από το νόμο. Προϋπόθεση συνυπολογισμού τόκων στο κόστος κτήσης είναι ότι οι τόκοι αφορούν (είναι δουλευμένοι) στην κατασκευαστική περίοδο και προέρχονται από πραγματικές έντοκες υποχρεώσεις, όπως τα δάνεια.

Η κεφαλαιοποίηση των τόκων γίνεται βάσει της διενέργειας των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιούνται για την ιδιοπαραγωγή του παγίου και περιλαμβάνει τόσο τους τόκους δανειακών υποχρεώσεων που αφορούν το συγκεκριμένο πάγιο, όσο και τόκους του γενικού δανεισμού της οντότητας.



14. Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease)

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Η αντιμετώπιση της «Χρηματοδοτικής μίσθωσης» (leasing), σαν αγορά παγίου και ταυτόχρονη λήψη δανείου, είναι μια από τις αλλαγές που έχει ήδη νομοθετηθεί τόσο στη Φορολογική όσο και στη Λογιστική Νομοθεσία .

Σύμφωνα με τους παρατιθέμενους ορισμούς στο παράρτημα Α του Ν.4308 ορισμούς

Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.

Στη χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής αναγνωρίζει στον ισολογισμό του το μισθωμένο πάγιο, με ισόποση αναγνώριση υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή.

Μεταγενέστερα το πάγιο τυγχάνει του χειρισμού των ιδιόκτητων παγίων.

Η υποχρέωση προς τον εκμισθωτή αντιμετωπίζεται ως ένα τοκοχρεωλυτικό δάνειο.

Δηλαδή, το καταβαλλόμενο «μίσθωμα» αντιπροσωπεύει κατά ένα μέρος χρεολύσιο (μείωση υποχρέωσης) και κατά το άλλο μέρος τόκο (έξοδο).

.....

18.5.4 [ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ] Στις περισσότερες περιπτώσεις των χρηματοδοτικών μισθώσεων και ειδικά σε αυτές που γίνονται μέσω εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης, **η αξία του αποκτώμενου παγίου είναι η τιμολογιακή του αξία τοις μετρητοίς (που συνήθως είναι η εύλογη αξία)** και ισούται με την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή κατά τον χρόνο σύναψης της μίσθωσης. Τυχόν πρόσθετες δαπάνες που απαιτούνται για να φέρουν το μισθωμένο πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας για τη χρήση που προορίζεται, προσauξάνουν το κόστος κτήσης βάσει των αναφερομένων στην παράγραφο 18.1.2 της παρούσας.

Ως γενική αρχή πάντως, η αναγνώριση του μισθωμένου στοιχείου από τον μισθωτή γίνεται στη μικρότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του στοιχείου και της παρούσας αξίας των μελλοντικών μισθωμάτων, προεξοφλούμενων με το επιτόκιο της μίσθωσης.

.....

Παράδειγμα χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του μισθωτή

Η επιχείρηση Α αποκτά ακίνητο με χρηματοδοτική μίσθωση από την εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων Β.

Η αξία του ακινήτου τοις μετρητοίς ανέρχεται σε 1.200.000 ευρώ.

Τα μισθώματα που θα πληρωθούν από την Α στα 10 χρόνια που θα διαρκέσει η σύμβαση μίσθωσης, έχουν ως εξής:

προκαταβολή 200.000 ευρώ,

εννέα ετήσια μισθώματα των 100.000 ευρώ στην επέτειο της μίσθωσης και

400.000 ευρώ στη λήξη της μίσθωσης κατά την οποία και θα μεταβιβαστεί η κυριότητα του ακινήτου στην Α.

Η Α κατέβαλλε απευθείας σε μηχανικό και δικηγόρο το ποσό των 30.000 ευρώ τοις μετρητοίς για διάφορους ελέγχους σχετικά με το εν λόγω ακίνητο.

Η αξία των 1.200.000 ευρώ του ακινήτου κατά την σύναψη της μίσθωσης διαχωρίστηκε σε αξία οικοπέδου 400.000 και κτηρίου 800.000 ευρώ.

Η Α κατά την ημερομηνία σύναψης της μίσθωσης και παραλαβής του ακινήτου καταχωρεί στο λογαριασμό των οικοπέδων το ποσό των 410.000 ευρώ

$[400.000 + [30.000 * (400.000 / 1.200.000)]]$, στο λογαριασμό των κτηρίων το ποσό των 820.000 ευρώ $[800.000 + (30.000 - 10.000)]$, υποχρέωση προς τον εκμισθωτή 1.000.000 ευρώ, και σε μείωση του ταμείου 230.000 ευρώ.

Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής:

	Χρέωση		Πίστωση
Οικόπεδο	410.000		
Κτίριο	820.000		230.000
Ταμιακά διαθέσιμα			
Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης			1.000.000

Η εξόφληση του κεφαλαίου, οι τόκοι και το υπόλοιπο της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή διαμορφώνονται με βάση τον πίνακα:

<u>31.12.200X</u>						
Αποσβέσεις κτηρίων (έξοδο)		(820.000*4%/2)	16,400.00			
Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων				16,400.00		
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα		(42.320,97/2)	21,160.49			
Τόκοι πληρωτέοι				21,160.49		
<u>30.06.200X+1</u>						
Τόκοι πληρωτέοι			21,160.49			
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα			21,160.49			
Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης			57,679.03			
Ταμειακά διαθέσιμα				100,000.00		
<u>31.12.200X+1</u>						
Αποσβέσεις κτηρίων (έξοδο)		(820.000*4%)	32,800.00			
Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων				32,800.00		
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα		(39879,94/2)	19,939.97			
Τόκοι πληρωτέοι				19,939.97		
	<u>Ημερομηνίες</u>	<u>Αρχικό κεφάλαιο</u>	<u>Μίσθωμα</u>	<u>Τόκοι με το επιτόκιο της μίσθωσης 4.232097%</u>	<u>Χρεωλύσιο</u>	<u>Υπόλοιπο κεφαλαίου</u>
	30.06.200X	1,000,000				
	30.06.200X+1		100,000.00	42,320.97	57,679.03	942,320.97
	30.06.200X+2		100,000.00	39,879.94	60,120.06	882,200.91
	30.06.200X+3		100,000.00	37,335.60	62,664.40	819,536.51

30.06.200X+4		100,000.00	34,683.58	65,316.42	754,220.09
30.06.200X+5		100,000.00	31,919.33	68,080.67	686,139.41
30.06.200X+6		100,000.00	29,038.09	70,961.91	615,177.50
30.06.200X+7		100,000.00	26,034.91	73,965.09	541,212.41
30.06.200X+8		100,000.00	22,904.63	77,095.37	464,117.04
30.06.200X+9		100,000.00	19,641.88	80,358.12	383,758.93
30.06.200X+10		400,000.00	16,241.07	383,758.93	0
		1,300,000.00	300,000.00	1,000,000.00	

.....

Παράδειγμα χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του μισθωτή (γνωστό επιτόκιο)

Η επιχείρηση Α αποκτά μηχανολογικό εξοπλισμό την 1/1/2015 με χρηματοδοτική μίσθωση από την εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων Β.

Η διάρκεια της σύμβασης είναι 5 έτη

Το επιτόκιο της σύμβασης είναι 4,50%

Τα μισθώματα που θα καταβληθούν έχουν ως εξής:

τέσσερα ετήσια μισθώματα των 5.000,00 ευρώ στην επέτειο της μίσθωσης και 5.500,00 ευρώ στη λήξη της μίσθωσης κατά την οποία και θα μεταβιβαστεί η κυριότητα του ακινήτου στην Α.

Η ωφέλιμη ζωή του εξοπλισμού είναι 10 έτη και η υπολειμματική του αξία 0,00

Τα βήματα στα οποία θα προβούμε είναι τα εξής

Βήμα 1^ο

Εύρεση της παρούσας αξίας των μισθωμάτων (μέσω τύπου NPV excel)

ΕΥΡΕΣΗ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ		
RATE	4,50%	ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ
VALUE1-4	5.000,00	
VALUE 5	5.500,00	
NPV	22.351,11	

Βήμα 2ο

Κατάρτιση πίνακα τοκοχρεολυτικών αποπληρωμών

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΕΙΩΣΗ ΥΠΟΧΡ.	ΤΟΚΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑ	ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ
1/1/2015				22.351,11
31/12/2015	3.994,20	1.005,80	5.000,00	18.356,91
31/12/2016	4.173,94	826,06	5.000,00	14.182,97

31/12/2017	4.361,77	638,23	5.000,00	9.821,20
31/12/2018	4.558,05	441,95	5.000,00	5.263,16
31/12/2019	5.263,16	236,84	5.500,00	0,00
	22.351,11	3.148,89	25.500,00	

Βήμα 3ο

Εγγραφές

1. Καταχώρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού και της σχετικής υποχρέωσης στα βιβλία της οικονομικής μονάδας κατά την υπογραφή της σύμβασης

1/1/2015		
Καταχώρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού και της σχετικής υποχρέωσης στα βιβλία της οικονομικής μονάδας κατά την υπογραφή της σύμβασης		
	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανολογικός εξοπλισμός	22.351,11	
Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης		22.351,11

2. Καταχώρηση του πρώτου μισθώματος

31/12/2015		
Καταχώρηση α' μισθώματος		
	Χρέωση	Πίστωση
Υποχρεώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης	3.994,20	
Τόκοι έξοδα	1.005,80	
Ταμιακά διαθέσιμα		5.000,00

3. Καταχώρηση αποσβέσεων έτους (με την υπόθεση ότι μηχανολογικός εξοπλισμός αποσβένεται με τον προβλεπόμενο φορολογικό συντελεστή 10%)

31/12/2015		
Λογισμός αποσβέσεων έτους		
	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις	500,00	

Σωρευμένες αποσβέσεις		500,00
-----------------------	--	--------

.....

(Ν. 4172/2013, άρθρο 24) [Είναι σχετικά διαφοροποιημένος από τον ορισμό των Ε.Λ.Π (Βλέπε Κεφ. 2 . Ορισμοί)]

« 2. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4 ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ' δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.»

.....

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 1626 ΕΞ 19.10.2015

Λογιστικός χειρισμός σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου

[Χρήζει ενδιαφέροντος η μελέτη των δυνατοτήτων επιλογών]

ΕΡΩΤΗΜΑ

Ανώνυμη ξενοδοχειακή εταιρία το 2007 πώλησε και επαναμίσθωσε ακίνητο σε εταιρία leasing. Η μίσθωση είναι χρηματοδοτική σύμφωνα με τον Ν. [4308/2014](#).

Σύμφωνα με το [άρθρο 18](#) του Ν. [4308/2014](#):

"Άρθρο 18 Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

5. Χρηματοδοτική μίσθωση

γ) Πώληση περιουσιακών στοιχείων που στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση, λογιστικά αντιμετωπίζεται από τον πωλητή ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση

η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία.

Άρθρο 37 Πρώτη εφαρμογή

2. Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κεφαλαίων 4 έως 7 αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών, σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του παρόντος νόμου.

"Άρθρο 28 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

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

- α) των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και
- β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου."

Σύμφωνα με τα ανωτέρω πρέπει να προσαρμοστούν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της εταιρίας ως εάν η εταιρία να εφάρμοζε τον συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό από την αρχή της μίσθωσης.

Η διαφορά που θα προκύψει από τον παραπάνω χειρισμό (θετική ή αρνητική) θα παρουσιαστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια των οικονομικών καταστάσεων.

Η εταιρία θα παρουσιάσει ως περιουσιακό στοιχείο το ακίνητο με αξία ίση με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων (καθώς η εύλογη είναι μεγαλύτερη) της 31ης Δεκεμβρίου 2014 και μία ισόποση υποχρέωση.

Από 01.01.2015 το μίσθωμα θα διαχωρίζεται σε έξοδο (χρηματοοικονομικό κόστος) και χρεολύσιο.

Ερωτάται:

Είναι ορθή η ανωτέρω αντιμετώπιση της σύμβασης κυρίως ως προς το σκέλος της αλλαγής λογιστικής πολιτικής;

Κατά τον υπολογισμό των αποσβέσεων για το διάστημα από την υπογραφή της σύμβασης μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2014 και με δεδομένο πως από την πώληση του ακινήτου είχε προκύψει κέρδος (η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων ήταν κατά πολύ μεγαλύτερη από την λογιστική αξία του ακινήτου στα βιβλία της εταιρίας), επί ποιου ποσού θα υπολογιστούν αποσβέσεις για να υπολογιστεί η διαφορά από την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής (καθώς οι τόκοι και τα μισθώματα είναι εύκολο να υπολογιστούν, γεννάται ζήτημα αναφορικά με τις αποσβέσεις του ακινήτου για το διάστημα 2007-2014). Δηλαδή πως θα γίνει ο διαχωρισμός της αξίας του ακινήτου σε οικόπεδο και κτίριο; Είναι ορθό κατά την γνώμη σας και προκειμένου να υπολογιστούν οι αποσβέσεις από 01.01.2015 και μετά, να εκτιμηθεί η εύλογη αξία του ακινήτου την 31η Δεκεμβρίου του 2014 και να θεωρηθεί πως το υπόλοιπο της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων της 31ης Δεκεμβρίου του έτους 2014, είναι η αξία του κτιρίου; Αν πχ την 31η Δεκεμβρίου 2014 η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων είναι 10.000.000,00€ και η εύλογη αξία του οικοπέδου την ίδια ημερομηνία είναι 1.000.000,00€, μπορούμε να θεωρήσουμε πως η αξία του κτιρίου είναι 9.000.000,00€, χωρίς να θεωρηθεί πως η εταιρία επιμετρά στην εύλογη αξία τα περιουσιακά της στοιχεία;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Οι επιλογές με βάση το ν. [4308/2014](#) είναι οι εξής:

(α) αναδρομική εφαρμογή ως ο νόμος να ίσχυε κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Η επιλογή αυτή συνεπάγεται την λογιστικοποίηση των χρημάτων που λήφθηκαν από την πώληση του ακινήτου ως δανεισμού και αντιλογισμό όλων των άλλων εγγραφών που έχουν γίνει με το προϋπάρχον πλαίσιο. Συνεπώς κατά την 01.01.2014 (ημερομηνία μετάβασης) στο νόμο [4308/2014](#), το ακίνητο εμφανίζεται με την αξία προ πώλησης (αξία αγοράς του) μείον τις αποσβέσεις έως την 31.12.2013 και το δάνειο με την ανεξόφλητη αξία του την εν λόγω ημερομηνία (αρχικό κεφάλαιο μείον καταβληθείσες δόσεις κεφαλαίου). Για τη χρήση 2014 και τις επόμενες, συνεχίζεται η διενέργεια αποσβέσεων επί του ακινήτου, η μείωση του δανείου με τις εξοφλούμενες δόσεις κεφαλαίου και η αναγνώριση στα έξοδα των τόκων που περιλαμβάνονται στις τοκοχρεωλυτικές δόσεις εξόφλησης του δανείου. Η επιλογή αυτή προβλέπεται από την [παράγραφο 2 του άρθρου 37](#).

(β) επιμέτρηση του ακινήτου στην εύλογη αξία του την 01.01.2014 και προσδιορισμός του ανεξόφλητου υπολοίπου του δανείου κατά την 01.01.2014.

Οι διαφορές που θα προκύψουν από την αναγνώριση αυτών των κονδυλίων την 01.01.2014, θα καταχωρηθούν κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον. Στη συνέχεια θα διενεργούνται αποσβέσεις επί του ακινήτου (βάσει εκτίμησης για την απομένουσα ωφέλιμη οικονομική ζωή του), το δάνειο θα μειώνεται με τις καταβαλλόμενες τοκοχρεωλυτικές δόσεις και οι τόκοι που περιλαμβάνονται σε αυτές, θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Η επιλογή αυτή προβλέπεται από την [παράγραφο 3 \(α2\) του άρθρου 37](#).

(γ) δεδομένου ότι η συναλλαγή έχει γίνει πριν την εφαρμογή του νόμου, μπορεί να συνεχισθεί ο υπάρχων λογιστικός χειρισμός, δηλαδή δεν αναγνωρίζεται ακίνητο και δάνειο και τα καταβαλλόμενα μισθώματα (κεφάλαιο και τόκοι) καταχωρούνται στα αποτελέσματα.

Η επιλογή αυτή προβλέπεται από το συνδυασμό των [παραγράφων 3 \(α1\) και 5 του άρθρου 37](#) (διευρυμένη ερμηνεία).

Ο διαχωρισμός της αξίας του ακινήτου και του οικοπέδου μπορεί να γίνει βάσει των εύλογων αξιών καθενός.

.....

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1087176 ΕΞ 2015/25.6.2015

Φορολογική μεταχείριση των μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες του ν.1665/1986 στα πλαίσια σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου που συνήφθη πριν την 1.1.2014, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου μέχρι και την 31.12.2018

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν.[4172/2013](#), οι οποίες ισχύουν, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 72](#) του ίδιου νόμου, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά, τίθενται οι γενικές προϋποθέσεις που θα πρέπει να πληρούνται για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των [παρ. 1](#) και [2 του άρθρου 24](#) του ν.[4172/2013](#) ορίζεται ότι εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό μιας μίσθωσης ως χρηματοοικονομικής, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από τον μισθωτή, κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τα ανωτέρω ισχύουν για συμβάσεις που συνάπτονται από την 1.1.2014 και μετά, ενώ για συμβάσεις που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του ως άνω νόμου, ήτοι πριν την 1.1.2014, οι ως άνω διατάξεις τίθενται σε ισχύ από την 1.1.2019, με βάση τις διατάξεις της [παρ. 7 του άρθρου 26](#) του ν.[4223/2013](#) με τις οποίες προστέθηκε παράγραφος στο [άρθρο 72](#) του ν.[4172/2013](#).

Επομένως, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, οι συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2014 θα ακολουθούν τον φορολογικό χειρισμό που προβλεπόταν από τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.[2238/1994](#), με τις προϋποθέσεις όμως που τίθενται από τον νέο Κ.Φ.Ε. σχετικά με την έκπτωση των δαπανών. Δηλαδή, ο εκμισθωτής, ως κύριος του παγίου, θα εξακολουθεί να διενεργεί αποσβέσεις επί της αξίας αυτού, ενώ ο μισθωτής θα εκπίπτει τα μισθώματα που καταβάλλει στον εκμισθωτή (εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. [1665/1986](#)).

3. Ειδικά σε ό,τι αφορά τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα και δεδομένου ότι με τον νέο Κ.Φ.Ε. (ν.[4172/2013](#)), δεν προβλέπεται ρητά η μη έκπτωση των μισθωμάτων κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου, διευκρινίζεται, ότι αυτά εξακολουθούν και με τις νέες διατάξεις να εκπίπτουν με τον ως άνω περιορισμό, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν.[4172/2013](#). Άλλωστε, και σε περίπτωση που η επιχείρηση (μισθώτρια) προέβαινε στην αγορά των υπόψη ακινήτων, δεν θα είχε δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις στην αξία του οικοπέδου.

Επομένως, για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης ακινήτων που συνήφθησαν πριν την 1.1.2014 με εταιρείες του ν.[1665/1986](#), τα μισθώματα που καταβάλλονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 1.1.2014 και κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, ήτοι μέχρι και την 31.12.2018, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου, ενώ το υπόλοιπο ποσό των μισθωμάτων εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με τις προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#).

.....

ΠΟΛ.1073/31.3.2015

Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των

πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013

2.Ειδικότερα, με την [παρ.1 του άρθρου 24](#) του ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους.

3.α.Με την [παρ.2](#) του ίδιου άρθρου διευκρινίζεται ότι, για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, **εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα** από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4, ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ' δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

3.β. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών και ειδικότερα του κριτηρίου β' της ως άνω παραγράφου, αγοραία αξία είναι αυτή που έχει διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία που ασκείται το δικαίωμα αγοράς, ενώ για την εφαρμογή του κριτηρίου δ', αγοραία αξία είναι αυτή που διαμορφώνεται κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης μίσθωσης. Επιπλέον, για την πλήρωση του κριτηρίου γ' της

ίδιας παραγράφου και τον προσδιορισμό της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου, λαμβάνονται υπόψη οι συντελεστές απόσβεσης της [παραγράφου 4 του άρθρου 24](#) του ν.4172/2013 και όχι η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του, όπως αυτή ενδεχομένως εκτιμάται κάθε φορά από την επιχείρηση.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για το χαρακτηρισμό της μίσθωσης ως χρηματοοικονομικής αρκεί να πληρείται ακόμη και ένα κριτήριο από τα οριζόμενα στην ίδια παράγραφο.

Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παραδείγματα

- i. Έστω σύμβαση μακροχρόνιας μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού διάρκειας 5 ετών με τη συμφωνία στη λήξη της μίσθωσης ο εξοπλισμός να επιστραφεί στον εκμισθωτή. Η οικονομική διάρκεια ζωής του υπόψη εξοπλισμού είναι 10 έτη. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν πληρείται το κριτήριο γ' της παραγράφου 2 καθόσον εν προκειμένω η διάρκεια της μίσθωσης δεν υπερβαίνει το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής του εξοπλισμού αλλά ούτε και κάποιο εκ των λοιπών κριτηρίων της ίδιας παραγράφου και ως εκ τούτου η εν λόγω μίσθωση δεν είναι χρηματοοικονομική. Εάν, ωστόσο, η αγοραία αξία του παγίου είναι π.χ. 20.000 ευρώ και η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι 18.500 ευρώ, η μίσθωση θα λογίζεται ως χρηματοοικονομική με βάση το κριτήριο δ' της παραγράφου αυτής καθώς το ποσό των 18.500 ευρώ υπερβαίνει το 90% της αγοραίας αξίας του παγίου κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης.
 - ii. Έστω σύμβαση μίσθωσης ακινήτου διάρκειας 15 ετών η οποία προβλέπει ότι μετά τη λήξη της μίσθωσης το ακίνητο περιέρχεται στην κυριότητα του μισθωτή έναντι συμβολικού τιμήματος. Η εν λόγω σύμβαση χαρακτηρίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ως χρηματοοικονομική λόγω πλήρωσης του α' κριτηρίου.
 - iii. Έστω σύμβαση μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού διάρκειας 8 ετών η οποία προβλέπει τη δυνατότητα εξαγοράς του εξοπλισμού στη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή έναντι καταβολής ποσού 5.000 ευρώ. Η αγοραία αξία κατά τη λήξη της μίσθωσης εκτιμάται ότι θα είναι 10.000 ευρώ. Δεδομένου ότι η τιμή εξαγοράς είναι κατώτερη από την αγοραία αξία κατά το χρόνο εκείνο, η εν λόγω σύμβαση χαρακτηρίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ως χρηματοοικονομική λόγω πλήρωσης του β' κριτηρίου.
- 3.γ. Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, στην περίπτωση που η μίσθωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική, οι αποσβέσεις διενεργούνται πλέον από τον μισθωτή, παρά το γεγονός ότι δεν είναι ο κύριος του παγίου, και όχι από τον εκμισθωτή, όπως ίσχυε με τις διατάξεις του προϋσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [2238/1994](#)).

Για το σκοπό αυτό, ο μισθωτής θα αναγνωρίζει το μίσθιο ως περιουσιακό του στοιχείο στην μικρότερη αξία μεταξύ της αγοραίας αξίας αυτού και της παρούσας αξίας των μελλοντικών μισθωμάτων, πιστώνοντας αντίστοιχα ισόποση υποχρέωση προς τον εκμισθωτή.

Όσον αφορά στον εκμισθωτή, αυτός θα εμφανίζει ως απαίτησή του έναντι του μισθωτή την αγοραία αξία του παγίου.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Ο μισθωτής Β μισθώνει στις 02.01.2015 από τον εκμισθωτή Α εξοπλισμό Η/Υ αγοραίας αξίας 210.000 ευρώ και οικονομικής διάρκειας ζωής πέντε (5) έτη (συντελεστής απόσβεσης 20%). Η διάρκεια της μίσθωσης είναι πέντε (5) έτη και το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται σε 45.000 ευρώ με καταβολή στο τέλος κάθε ετήσιας περιόδου. Κατά τη λήξη της μίσθωσης το μίσθιο θα περιέλθει στην κυριότητα του

μισθωτή. Το επιτόκιο της σύμβασης ορίζεται σε 4%. Η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται σε 200.332 ευρώ.

Η ως άνω σύμβαση μίσθωσης πληροί τα κριτήρια που ορίζονται στην [παράγραφο 2 του άρθρου 24](#) του ν.4172/2013 και κατά συνέπεια, ο μισθωτής Β θα διενεργήσει τις αποσβέσεις επί του μισθίου.

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος, τα μισθώματα αναλύονται για κάθε ένα από τα 5 έτη της μίσθωσης ως εξής:

Έτη	Κεφάλαιο	Τόκοι	Σύνολο μισθώματος
1 ^ο έτος	36.987	8.013	45.000
2 ^ο έτος	38.466	6.534	45.000
3 ^ο έτος	40.005	4.995	45.000
4 ^ο έτος	41.605	3.395	45.000
5 ^ο έτος	43.269	1.731	45.000
ΣΥΝΟΛΑ	200.332	24.668	225.000

Δεδομένου ότι η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι μικρότερη από την αγοραία αξία, οι αποσβέσεις θα υπολογισθούν επί του ποσού των 200.332 ευρώ. Κατά συνέπεια, ο μισθωτής για κάθε ένα από τα παραπάνω έτη της μίσθωσης θα εκπίπτει ποσό απόσβεσης ίσο με 40.066 ευρώ (= 200.332 x 20%) και τους τόκους που αναλογούν στα μισθώματα (με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 49](#) του ν.4172/2013) όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην τρίτη στήλη του παραπάνω πίνακα. Αντίστοιχα, ο εκμισθωτής για κάθε ένα από τα παραπάνω έτη της μίσθωσης θα φορολογείται για το έσοδο από τους τόκους ενώ το υπόλοιπο μέρος του μισθώματος που αφορά στο κεφάλαιο θα μειώνει την απαίτησή του έναντι του μισθωτή (δεν θα προστίθεται στα φορολογητέα του έσοδα το σύνολο του μισθώματος). Το ποσό της απαίτησης που θα απομείνει μετά την αφαίρεση των ως άνω μισθωμάτων, θα εξετασθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων των [άρθρων 22 και 23](#) του ν.4172/2013.

3.δ. Επισημαίνεται ότι μία σύμβαση θα χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική για φορολογικούς σκοπούς με βάση τα ανωτέρω κριτήρια ανεξάρτητα του νομικού τύπου της σύμβασης. Αν δεν πληρούνται τα ανωτέρω κριτήρια, οι φορολογικές αποσβέσεις θα διενεργούνται από τον εκμισθωτή: α) σε περίπτωση που αυτός είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 6](#) του νόμου αυτού και β) στις λοιπές περιπτώσεις με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του [άρθρου 24](#) του ν.4172/2013.

3.ε. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ισχύουν για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που συνάπτονται από την 01.01.2014 και μετά, ενώ για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, ήτοι πριν την 01.01.2014, η [παράγραφος 2 του άρθρου 24](#) του ν.4172/2013 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2019, με βάση τις διατάξεις της [παρ. 7 του άρθρου 26](#) του ν.4223/2013 με τις οποίες προστέθηκε παράγραφος στο [άρθρο 72](#) του ν.4172/2013.

.....

Χρηματοδοτική μίσθωση (πώληση με επαναμίσθωση – sale and lease back)

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

18.5.7 [ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ] Με σκοπό την εξεύρεση ρευστότητας, συχνά μια οντότητα πωλεί περιουσιακά της στοιχεία σε τρίτους, συνήθως εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, και ταυτόχρονα τα μισθώνει από τον αγοραστή με χρηματοδοτική μίσθωση (πώληση με επαναμίσθωση – sale and lease back). Συνήθως, επίσης, σε μια τέτοια συναλλαγή στο τέλος της μίσθωσης, και εφόσον έχουν εξοφληθεί όλα τα μισθώματα, η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζεται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή.

Μια τέτοια συναλλαγή ισοδυναμεί με λήψη δανείου το οποίο είναι εγγυημένο με τη μεταβίβαση της κυριότητας του περιουσιακού στοιχείου στον αγοραστή (που ταυτόχρονα γίνεται εκμισθωτής).

Δηλαδή, η ουσία της συναλλαγής αυτής είναι η λήψη δανείου και για το λόγο αυτό η πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον μισθωτή στον εκμισθωτή δεν λαμβάνεται υπόψη για λογιστικούς σκοπούς. Συνεπώς το μεταβιβασθέν πάγιο συνεχίζει να αναγνωρίζεται από τον μισθωτή και να τυγχάνει του λογιστικού χειρισμού που είχε πριν την μεταβίβαση, το δε ποσό των χρημάτων που λαμβάνεται από την πώληση λογίζεται ως υποχρέωση (δάνειο).

Μεταγενέστερα τα καταβαλλόμενα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο μειώνει την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή και σε τόκους που αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα. Αντίστοιχα ο εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο, αλλά λογίζει το δοθέν ποσό για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ως απαίτηση (τοκοχρεωλυτικό δάνειο) από τον μισθωτή.

Μεταγενέστερα, τα εισπραττόμενα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο μειώνει την απαίτηση από τον μισθωτή και σε τόκους που αναγνωρίζονται ως έσοδο (τόκοι) στα αποτελέσματα. Εάν η μίσθωση που ακολουθεί την πώληση είναι λειτουργική, παύει η αναγνώριση του στοιχείου από τον πωλητή και αναγνωρίζεται το σχετικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του στοιχείου και τιμής πώλησης. Στην περίπτωση αυτή το πάγιο αναγνωρίζεται από τον αγοραστή (εκμισθωτής λειτουργικής μίσθωσης).

Παράδειγμα πώλησης παγίου με επαναμίσθωση

Η επιχείρηση Α πώλησε στην επιχείρηση Β στις 30.06.200Χ, ένα ακίνητό της (οικόπεδο και κτίριο), λογιστικής αξίας 800.000 ευρώ, έναντι 2.000.000 ευρώ τοις μετρητοίς. Ταυτόχρονα με την πώληση, μίσθωσε το πωληθέν ακίνητο από την Β με δεκαετή χρηματοδοτική μίσθωση. Το ετήσιο μίσθωμα καθορίστηκε σε 250.000 ευρώ ετησίως, καταβαλλόμενο στην επέτειο της μίσθωσης. Η ιδιοκτησία του ακινήτου θα περιέλθει και πάλι στην Α με την λήξη της μίσθωσης.

Οι άμεσες δαπάνες για την μεταβίβαση του ακινήτου, (φόρος μεταβίβασης, έξοδα νομικών, συμβολαιογράφων κλπ), ανήλθαν σε 60.000 ευρώ, ποσό που αντιμετωπίζεται ως κόστος κτήσης του δανείου.

Περαιτέρω, η συναλλαγή αντιμετωπίζεται με βάση την οικονομική της ουσία ως εγγυημένος δανεισμός, και όχι ως δύο συναλλαγές, δηλαδή πώληση και επαναμίσθωση με χρηματοδοτική μίσθωση.

Θεωρώντας ότι οι δαπάνες μεταβίβασης του ακινήτου είναι σημαντικές, το σχετικό ποσό των 60.000 ευρώ μειώνει το ποσό της υποχρέωσης, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 22 του νόμου, και συνεπώς η αρχική υποχρέωση είναι 1.940.000 (2.000.000-60.000=1.940.000). Στη συνέχεια, το ποσό των 60.000 ευρώ αποσβένεται στο χρόνο διάρκειας του δανείου, είτε με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με την σταθερή μέθοδο (παρ. 4 του άρθρου 22 του νόμου). Είναι δυνατό ο εκτοκισμός του δανείου να γίνει επί του καθαρού ποσού της υποχρέωσης, δηλαδή στο ποσό των 1.940.000 ευρώ, αντί του διακριτού εκτοκισμού του ποσού του δανείου 2.000.000 ευρώ και του μειωτικού ποσού των 60.000 ευρώ (δαπάνη κτήσης του δανείου).

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τον εκτοκισμό του καθαρού ποσού της υποχρέωσης με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, το οποίο, με βάση τα δεδομένα, υπολογίζεται σε 4,8983%.

Πίνακας 1 - Εκτοκισμός του καθαρού ποσού υποχρέωσης

Ποσό αρχικής υποχρέωσης	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο 0,048983	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο Υποχρέωσης
30.06.200X				1.940.000
30.06.200X+1	250000	95.028	154.972	1.785.028
30.06.200X+2	250000	87.437	162.563	1.622.464
30.06.200X+3	250000	79.474	170.526	1.451.938
30.06.200X+4	250000	71.121	178.879	1.273.059
30.06.200X+5	250000	62.359	187.641	1.085.418
30.06.200X+6	250000	53.167	196.833	888.585
30.06.200X+7	250000	43.526	206.474	682.111
30.06.200X+8	250000	33.412	216.588	465.523
30.06.200X+9	250000	22.803	227.197	238.326
30.06.200X+10	250000	11.674	238.326	0
	2.500.000	560000	1.940.000	

Ωστόσο, το ποσό του δανείου (2.000.000 ευρώ) και το κόστος κτήσης του δανείου (60.000 ευρώ) μπορεί να παρακολουθούνται αναλυτικά σε ξεχωριστούς λογαριασμούς, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα, στον οποίο ο εκτοκισμός των δύο ποσών (2.000.000 και 60.000) γίνεται διακριτά και με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Πίνακας 2: Διακριτός εκτοκισμός δανείου και δαπάνης - Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου για το κόστος κτήσης

Αρχικό ποσό	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο 0,042775	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο δανείου	Απόσβεση μειωτικού ποσού 60.000	Σύνολο χρηματ/κού εξόδου	Κόστος κτήσης δανείου 60.000	Σύνολο υποχρ/σης
30.06.200X				2.000.000			60000	1.940.000
30.06.200X+1	250000	85,550	164,450	1.835.550	9,478	95,028	50,522	1.785.028
30.06.200X+2	250000	78,516	171,484	1.664.066	8,921	87,437	41,601	1.622.464
30.06.200X+3	250000	71,180	178,820	1.485.246	8,293	79,474	33,308	1.451.938
30.06.200X+4	250000	63,531	186,469	1.298.777	7,589	71,121	25,718	1.273.059
30.06.200X+5	250000	55,555	194,445	1.104.332	6,804	62,359	18,915	1.085.418
30.06.200X+6	250000	47,328	202,762	901,570	5,930	53,167	12,985	888,585
30.06.200X+7	250000	38,565	211,435	690,135	4,961	43,526	8,024	682,111
30.06.200X+8	250000	29,521	220,479	469,655	3,892	33,412	4,132	465,523
30.06.200X+9	250000	20,090	229,910	239,745	2,713	22,803	1,419	238,326
30.06.200X+10	250000	10,255	239,745	0	1,419	11,674	0	0
2.500.000		500000	2.000.000		60000	560000		

Τέλος, στον πίνακα 3 παρακάτω παρουσιάζεται, εναλλακτικά, η απόσβεση του ποσού των 60.000 με τη σταθερή μέθοδο.

Πίνακας 3: Διακριτός εκτοκισμός δανείου και δαπάνης - Σταθερή μέθοδος για το κόστος κτήσης

Αρχικό ποσό	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο 0,042775	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο δανείου	Απόσβεση μειωτικού ποσού 60.000	Σύνολο χρηματ/κού εξόδου	Κόστος κτήσης δανείου 60.000	Σύνολο υποχρ/σης
30.06.200X				2.000.000			60000	1.940.000
30.06.200X+1	250000	85,550	164,450	1.835.550	6,000	91550	54,000	1.781.550
30.06.200X+2	250000	78,516	171,484	1.664.066	6,000	84516	48,000	1.616.066
30.06.200X+3	250000	71,180	178,820	1.485.246	6,000	77180	42,000	1.443.246
30.06.200X+4	250000	63,531	186,469	1.298.777	6,000	69531	36,000	1.262.777
30.06.200X+5	250000	55,555	194,445	1.104.332	6,000	61555	30,000	1.074.332
30.06.200X+6	250000	47,328	202,762	901,570	6,000	53238	24,000	877.57
30.06.200X+7	250000	38,565	211,435	690,135	6,000	44565	18,000	672.135
30.06.200X+8	250000	29,521	220,479	469,655	6,000	35521	12,000	457.655
30.06.200X+9	250000	20,090	229,910	239,745	6,000	26090	6,000	233.745
30.06.200X+10	250000	10,255	239,745	0	6,000	16255	0	0
2.500.000		500000	2.000.000		60000	560000		

Παρακάτω παρατίθενται οι ημερολογιακές εγγραφές (30.06.200X, 31.12.200X και 30.06.200X+1) από πλευράς μισθωτή, για τους πίνακες 1, 2 και 3. Επισημαίνεται ότι το ποσό των 60.000 είναι μειωτικό στοιχείο του δανείου και παρακολουθείται σε αντίθετο λογαριασμό του δανείου.

Εκτοκισμός καθαρού ποσού υποχρέωσης (πίνακας 1)

30.6.200X

Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000
Δάνειο	1940000

31.12.200X

Χρεωτικοί τόκοι	47.514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514

30.06.200X+1

Χρεωστικοί τόκοι	47.514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514
Δάνειο	154.972
Ταμειακά διαθέσιμα	250000

Απόσβεση εξόδων με τη σταθερή μέθοδο (πίνακας 2)

30.6.200X

Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	60000
Δάνειο	2,000,000

31.12.200X

Χρεωτικοί τόκοι	47.514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47,514

30.06.200X+1

Χρεωστικοί τόκοι	47,514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47,514
Δάνειο	164,450
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	9,478

Ταμειακά διαθέσιμα	250,000
Απόσβεση εξόδων με τη σταθερή μέθοδο (πίνακας 3)	
30.6.200X	
Ταμειακά διαθέσιμα	1,940,000
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	60,000
Δάνειο	2,000,000
31.12.200X	
Χρεωστικοί τόκοι	45775
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	45,775
30.06.200X+1	
Χρεωστικοί τόκοι	45,775
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	45,775
Δάνειο	164,450
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	6,000
Ταμειακά διαθέσιμα	250,000

Διευκρινίζεται ότι σε κάθε μία από τις παραπάνω περιπτώσεις το πάγιο συνεχίζει να αποσβένεται από τον μισθωτή.

18.6.1 Τα μισθώματα λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζονται αναλόγως ως έσοδο ή έξοδο στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την κατανομή των μισθωμάτων στις περιόδους της μίσθωσης.

Για παράδειγμα, το μίσθωμα δύναται να καθορίζεται ως συνάρτηση της χρήσης ή των παραγόμενων ωφελειών από το πάγιο (π.χ. μίσθωση φωτοτυπικού όταν το μίσθωμα υπολογίζεται με βάση τον αριθμό των φωτοαντιγράφων).

.....

ΠΟΛ.1235/21.10.2015

Φορολογική μεταχείριση υπεραξίας που αποκτά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) ακινήτου, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 47](#) του ν. [4172/2013](#), το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του

Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο, ενώ με τις διατάξεις της [παρ. 2](#) του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του [άρθρου 45](#) θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ισχύει.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της [παρ. 28 του άρθρου 72](#) του ν. [4172/2013](#), η οποία προστέθηκε με την περ. 22ε' της [ΥΠΟΠΑΡ. Δ1 του άρθρου πρώτου](#) του ν. [4254/2014](#) και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. 23 της ΥΠΟΠΑΡ. Δ1 του ίδιου άρθρου και νόμου, από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι για την περίοδο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2015 η υπεραξία που αποκτά ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση (lease back) ακινήτου αναγνωρίζεται ως έσοδο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17](#), όπως αυτό υιοθετείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

4. Στην εισηγητική έκθεση των πιο πάνω διατάξεων ορίζεται ότι για τη μεταβατική περίοδο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2015, οπότε και τίθενται σε ισχύ τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η υπεραξία που αποκτά ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση ακινήτου **αναγνωρίζεται ως έσοδο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17](#), όπως αυτό υιοθετείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.**

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπεραξία που αποκτά ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα του [άρθρου 45](#) του ν. [4172/2013](#) από πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) ακινήτου, για συμβάσεις που συνάφθηκαν την περίοδο από 1.1.2014 έως και 31.12.2014, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 28 του άρθρου 72](#) του ν. [4172/2013](#), δηλαδή αυτή θα αντιμετωπισθεί, για φορολογικούς σκοπούς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [ΔΛΠ 17](#).

Επισημαίνεται, ότι ο χαρακτηρισμός μιας σύμβασης μίσθωσης ως χρηματοοικονομικής ή λειτουργικής γίνεται με βάση τα οριζόμενα στο [άρθρο 24](#) του ν. [4172/2013](#). Σε περίπτωση πρόωρης εξαγοράς του ακινήτου από τον μισθωτή ή διακοπής της σύμβασης, το εναπομείναν ποσό της υπεραξίας μεταφέρεται στα αποτελέσματα του φορολογικού έτους που έγινε η εξαγορά ή διακόπηκε η σύμβαση.

Αναφορικά με την υπεραξία που προκύπτει για συμβάσεις που συνάπτονται από την 1.1.2015 και μετά και δεδομένου ότι αφενός μεν γι' αυτήν δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#) ειδική φορολογική μεταχείριση, αφετέρου δε το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), νυν ν.

[4308/2014](#), συνάγεται ότι η φορολογική μεταχείριση της εν λόγω υπεραξίας δεν διαφέρει από τη λογιστική μεταχείρισή της, όπως αυτή υπαγορεύεται από τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) (άρθρο 18 παρ. 5 και 6).

Επισημαίνεται ότι για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες [1. Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που κάνουν, σύμφωνα με το νόμο, χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16] που δυνάμει των διατάξεων της περ. ι' της [παρ. 1 του άρθρου 30](#) του ν. [4308/2014](#) αντιμετωπίζουν όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, συμπεριλαμβανομένων και αυτών της πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ήτοι για τις πολύ μικρές οντότητες της περ. γ' της [παρ. 2 του άρθρου 1](#) του ίδιου νόμου, η εν λόγω υπεραξία αναγνωρίζεται και φορολογείται ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα στα αποτελέσματα του έτους που προέκυψε, ελλείψει ρητής διάταξης με την οποία να ορίζεται διαφορετική φορολογική μεταχείριση.



15. Λογιστικός χειρισμός βελτιώσεων σε ακίνητο του εκμισθωτή

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 1253 ΕΞ 27.7.2015

Λογιστικός χειρισμός βελτιώσεων σε ακίνητο του εκμισθωτή

ΕΡΩΤΗΜΑ

Με την **ΠΟΛ.1103/11.5.2015** δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την φορολογική αντιμετώπιση βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή.

Ερωτάται ποιος θα είναι ο λογιστικός χειρισμός για τον εκμισθωτή, που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (απαλλασσόμενη φπα), των βελτιώσεων που έγιναν στο εκμισθωμένο ακίνητο του με δαπάνες του μισθωτή, δεδομένου ότι είναι φορολογητέο έσοδο με τη λήξη της μισθωτικής σχέσης και διενεργεί και αποσβήσεις όταν λήξει το μισθωτήριο, αλλά και για τον μισθωτή, αν την δαπάνη που θα εκπέσει ανάλογα με τα υπολειπόμενα έτη της μίσθωσης, θα πρέπει να την εμφανίζει σαν απλή δαπάνη ή σαν απόσβεση.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Ο λογιστικός χειρισμός των βελτιώσεων και επεκτάσεων που γίνονται σε εκμισθωμένο ακίνητο από μισθωτή έχει ως εξής:

(α) Για τον μισθωτή

(α1) Αν ο μισθωτής εξαντλήσει την ωφέλιμη οικονομική ζωή των εν λόγω στοιχείων, δηλαδή δε θα αποφέρουν οικονομική χρησιμότητα στον εκμισθωτή με τη λήξη της μίσθωσης και την αποχώρησή του μισθωτή από το ακίνητο, **τα αναγνωρίζει ως πάγια στοιχεία** στην κατηγορία που αφορούν και τα **αποσβένει στο μικρότερο χρόνο μεταξύ ωφέλιμης οικονομικής ζωής τους και συμβατικού χρόνου μίσθωσης του ακινήτου.**

(α2) Αν ο μισθωτής **δεν εξαντλήσει την ωφέλιμη οικονομική ζωή** των εν λόγω στοιχείων, δηλαδή θα αποφέρουν οικονομική χρησιμότητα στον εκμισθωτή με τη λήξη της μίσθωσης και την αποχώρησή του από το ακίνητο, **τα αναγνωρίζει ως άυλα στοιχεία (δικαίωμα χρήσης) και τα αποσβένει στο συμβατικό χρόνο μίσθωσης του ακινήτου.**

(β) Για τον εκμισθωτή

(β1) Αν ο μισθωτής θα εξαντλήσει την ωφέλιμη οικονομική ζωή των εν λόγω στοιχείων, δηλαδή δε θα αποφέρουν οικονομική χρησιμότητα στον εκμισθωτή με τη λήξη της μίσθωσης και την αποχώρηση του μισθωτή από το ακίνητο, **ο εκμισθωτής δεν προβαίνει σε κάποιο λογιστικό χειρισμό.**

(β2) Αν ο μισθωτής δεν εξαντλήσει την ωφέλιμη οικονομική ζωή των εν λόγω στοιχείων, δηλαδή θα αποφέρουν οικονομική χρησιμότητα στον εκμισθωτή με τη λήξη της μίσθωσης και την αποχώρηση του μισθωτή από το ακίνητο, **ο εκμισθωτής αναγνωρίζει τα εν λόγω στοιχεία ως πάγια στην κατηγορία που αφορούν, με το κόστος κτήσης που επιβαρύνθηκε ο μισθωτής κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της κατασκευής τους, με πίστωση ισόποσης υποχρέωσης (έσοδα επομένων χρήσεων).** Στη συνέχεια αποσβένει τα στοιχεία αυτά με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή τους και μεταφέρει την υποχρέωση (έσοδα επομένων χρήσεων), στα αποτελέσματα ως έσοδο, στο χρόνο διάρκειας της μίσθωσης.

.....

Σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1103/11.5.2015**, αναφορικά με την έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου, στην παράγραφο 5.δ της παρούσας αναφέρεται ότι στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου. **Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη.**

Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων), ανακαλούμένων όσων αναφέρονται σχετικά στην παράγραφο 5.ε της παρούσας.

.....

ΠΟΛ.1103/11.5.2015**Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013**

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 39](#) του ν. [4172/2013](#), ο όρος εισόδημα από ακίνητη περιουσία σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικά το εισόδημα σε είδος αποτιμάται, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, στην αγοραία αξία.

2. Όπως έχει διευκρινισθεί με την [ΠΟΛ.1069/23.3.2015](#) εγκύκλιό μας, στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, και το εισόδημα σε είδος που αποκτά ο κύριος, επικαρπωτής, κ.λπ. εκμισθούμενου ακινήτου, χωρίς καταβολή μισθώματος σε χρήμα βάσει της σύμβασης μίσθωσης ή προφορικής συμφωνίας.

Ειδικότερα, στην περίπτωση συμβάσεων, με διακριτή αναφορά τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος (μίσθωμα σε είδος), όταν δηλαδή υπάρχει ανταλλαγή μέρους του μισθώματος με βελτιώσεις, επεκτάσεις οικοδομών, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι **ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία λογίζεται τόσο το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και το κόστος των βελτιώσεων, επεκτάσεων.**

Περαιτέρω με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι το ετήσιο εισόδημα στις πιο πάνω περιπτώσεις προσδιορίζεται μετά τη διαίρεση των δαπανών που έχουν προϋπολογισθεί και καταχωρηθεί υποχρεωτικά στη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης, διά του αριθμού των ετών της μίσθωσης όπως αυτά προκύπτουν από τη σύμβαση μίσθωσης ή την προφορική συμφωνία. Για τα έτη που υπολείπονται από το πέρας των εργασιών μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, το κόστος των δαπανών επέκτασης ή βελτίωσης που προκύπτει από τα βιβλία του μισθωτή ή από τα παραστατικά που εκδόθηκαν σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων, μετά την αφαίρεση των δαπανών προϋπολογισμού που δηλώθηκαν μέχρι το χρόνο ολοκλήρωσης των εργασιών αυτών κατά περίπτωση, διαιρούμενο με τον αριθμό των υπολειπόμενων ετών της μίσθωσης, αναπροσαρμόζει το ετήσιο δηλούμενο εισόδημα ακίνητης περιουσίας των υπολειπόμενων ετών.

Τέλος, σε περίπτωση πρόωρης λύσης της σύμβασης μίσθωσης, το σύνολο του υπολειπόμενου ποσού των δαπανών που έχει καταβληθεί για τη βελτίωση ή επέκταση που απομένει προς κατανομή θα δηλωθεί εφάπαξ ως εισόδημα από ακίνητα στο φορολογικό έτος που επήλθε η λύση.

3. Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος στις περιπτώσεις συμβάσεων με διακριτή αναφορά τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και σε μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος, έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις στις οποίες το κόστος δαπανών βελτιώσεων ή επεκτάσεων επηρεάζει το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα, ανεξάρτητα από το αν

γίνεται διακριτή αναφορά ή όχι σε μίσθωμα σε είδος στη σχετική σύμβαση. Είναι προφανές ότι το αν το μίσθωμα επηρεάζεται ή είναι ανεξάρτητο από τις βελτιώσεις ή επεκτάσεις με δαπάνες του μισθωτή, δηλαδή αν αυτό θεωρείται εύλογο με βάση τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, αποτελεί ζήτημα πραγματικό το οποίο εναπόκειται στην αρμοδιότητα της ελεγκτικής αρχής.

4. Επίσης, διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται για το εισόδημα που αποκτάται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ειδικά για τις συμβάσεις μίσθωσης στις οποίες προβλέπεται η πραγματοποίηση βελτιώσεων και επεκτάσεων σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή και οι οποίες έχουν συναφθεί πριν την 1.1.2014 χωρίς μέχρι την ημερομηνία αυτή να έχουν πραγματοποιηθεί οι σχετικές βελτιώσεις ή επεκτάσεις, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι το εισόδημα σε είδος θα προσδιοριστεί για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα μετά τη διαίρεση των προϋπολογισθεισών δαπανών με τα υπολειπόμενα έτη της μίσθωσης. Στην περίπτωση αυτή και δεδομένου ότι για τις συμβάσεις αυτές δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με βάση την [ΠΟΛ.1013/7.1.2014](#) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, οι προϋπολογισθείσες δαπάνες προσδιορίζονται με κάθε πρόσφορο μέσο.

Στις περιπτώσεις βελτιώσεων ή επεκτάσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν την 1.1.2014 και έχει ήδη προσδιοριστεί εισόδημα με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 21](#) του ν. [2238/1994](#), ο εκμισθωτής συνεχίζει να κατανέμει με τον ίδιο τρόπο το εισόδημα σε είδος που αποκτά στα λοιπά φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης.

5. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι δαπάνες ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες βελτιώσεων και επεκτάσεων που πραγματοποιεί ο μισθωτής σε μισθωμένο ακίνητο, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1069/23.3.2015](#) εγκύκλιό μας, καθώς και όσα διευκρινίσθηκαν πιο πάνω, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος, έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή.

Δηλαδή, και στην περίπτωση αυτή ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε είδος, το οποίο υπόκειται σε φορολογία είτε ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 40](#) του ν. [4172/2013](#), είτε ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα, προκειμένου για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 58](#) του ίδιου νόμου.

6. Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, δεν εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 39 και όσα αναφέρονται ανωτέρω, τότε αποτελούν για τον εκμισθωτή (φυσικό πρόσωπο) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 41](#), εφόσον το κτίσμα περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις παραμένουν σε όφελος του ακινήτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης και εφόσον το εισόδημα αυτό δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σε περίπτωση που ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα αντίστοιχα εισοδήματα από ανέγερση κτίσματος με δαπάνες του μισθωτή και από βελτιώσεις και επεκτάσεις με δαπάνες του μισθωτή (όταν δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 39](#)) θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται κατά το χρόνο λήξης ή διακοπής της μισθωτικής σχέσης με τις διατάξεις του [άρθρου 47](#) ή [21](#), αντίστοιχα, εφόσον το κτίσμα περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις παραμένουν σε όφελος του ακινήτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης. Ως εισόδημα λαμβάνεται η αγοραία αξία του κτίσματος ή των βελτιώσεων και επεκτάσεων, κατά τον ως άνω χρόνο, όπως προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο.

7. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε ενδεικτικά τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1

Σε σύμβαση 10ετούς μίσθωσης, η οποία συνάπτεται το φορολογικό έτος 2014, συμφωνείται η εκμίσθωση ακινήτου στο οποίο ο μισθωτής, με δαπάνες του, θα εγκαταστήσει ανελκυστήρα. Το χρηματικό μίσθωμα ανέρχεται σε 7.000€ ετησίως, ενώ το προϋπολογισθέν κόστος εγκατάστασης του ανελκυστήρα υπολογίζεται σε 15.000€, το οποίο συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα.

Στην περίπτωση αυτή, ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 39](#) του ν. [4172/2013](#), το οποίο αποτελείται από το ετήσιο χρηματικό μίσθωμα των 7.000€ και το μίσθωμα σε είδος 1.500€ (15.000€ / 10 έτη μίσθωσης), αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2014 (έναρξη μίσθωσης) και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης και ανεξάρτητα από το χρόνο ολοκλήρωσης της εγκατάστασης του ανελκυστήρα.

Κατά την ολοκλήρωση της εγκατάστασης του ανελκυστήρα, το πραγματικό κόστος συμπίπτει με το προϋπολογισθέν και συνεπώς, δεν απαιτείται τροποποίηση του υπολογισθέντος μισθώματος σε είδος (1.500€) στα υπολειπόμενα από την ολοκλήρωση της εγκατάστασης έτη.

Παράδειγμα 2

Σε σύμβαση 25ετούς μίσθωσης, η οποία συνάπτεται το φορολογικό έτος 2014, συμφωνείται η εκμίσθωση αγροτεμαχίου με ετήσιο χρηματικό μίσθωμα 10.000€. Ο μισθωτής θα ανεγείρει σιδηροκατασκευή (προκάτ κτίσμα), κόστους 100.000€, το οποίο δεν συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή δεν αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα.

Κατά τη λήξη της μίσθωσης, το αγροτεμάχιο θα παραδοθεί στον εκμισθωτή χωρίς την ανωτέρω κατασκευή.

Στην περίπτωση αυτή, μόνο το ετήσιο χρηματικό μίσθωμα των 10.000€ αποτελεί για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 39](#) του ν. [4172/2013](#), αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2014 (έναρξη μίσθωσης) και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ενώ δεν συνυπολογίζεται ετήσιο μίσθωμα σε είδος.

Αν η σιδηροκατασκευή περιέλθει τελικά στην κατοχή του εκμισθωτή, τότε:

α) αν ο εκμισθωτής είναι φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το πρόσωπο αυτό θα αποκτήσει κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41](#) του ν. [4172/2013](#) και β) αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτός θα αποκτήσει κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 47](#) ή [21](#) του ν. [4172/2013](#) στην αγοραία αξία της σιδηροκατασκευής κατά το χρόνο αυτό.

8. Περαιτέρω και όσον αφορά στη διενέργεια αποσβέσεων από τον εκμισθωτή, όταν αυτός είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα από ακίνητα συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) στην περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, αποτελούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία για τον εκμισθωτή (μίσθωμα σε είδος) σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 39](#), θα έχουν εφαρμογή όσα διευκρινίστηκαν με την [ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#) εγκύκλιό μας, δηλαδή ο εκμισθωτής θα διενεργεί αποσβέσεις με βάση το [άρθρο 24](#) επί του πραγματοποιηθέντος κόστους ανέγερσης ή βελτιώσεων και επεκτάσεων, αρχής γενομένης από το χρόνο ολοκλήρωσης της ανέγερσης ή από το χρόνο πραγματοποίησης των δαπανών βελτιώσεων και επεκτάσεων, και

β) στην περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, δεν αποτελούν για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 39](#), αλλά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτάται κατά τη λήξη της μίσθωσης, τότε ο εκμισθωτής θα διενεργεί αποσβέσεις από το χρόνο λήξης της μίσθωσης, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 24](#), επί της αγοραίας αξίας του κτίσματος ή των βελτιώσεων και επεκτάσεων κατά το χρόνο αυτό.

Είναι προφανές ότι, σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος ή πραγματοποίησης βελτιώσεων και επεκτάσεων, με δαπάνες του μισθωτή, όταν ο εκμισθωτής δεν αποκτά εισόδημα από μίσθωμα σε είδος κατά τη διάρκεια της μίσθωσης σύμφωνα με το [άρθρο 39](#) ή από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τη λήξη της μίσθωσης σύμφωνα με το [άρθρο 47](#) ή [21](#) (το κτίσμα δεν περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις δεν παραμένουν σε όφελος του ακινήτου), δεν θα διενεργούνται αποσβέσεις από τον εκμισθωτή ούτε κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ούτε μετά τη λήξη αυτής.

9. Τέλος, αναφορικά με την έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου, στην παράγραφο 5.δ της [ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#) εγκυκλίου μας αναφέρεται ότι στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 22](#) και [23](#) του ν. [4172/2013](#), τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου.

Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη.

Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων), **ανακαλουμένων όσων αναφέρονται σχετικά στην παράγραφο 5.ε της**



16. Άυλα περιουσιακά στοιχεία

[Δείτε και το σχετικό θέμα στους Ορισμούς Κεφ. 2]

Εμφάνιση στον Ισολογισμό.

Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Σύνολο	X	X

Με την εξαίρεση των δαπανών ανάπτυξης, εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται.

Δεν θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτουν, τα κατωτέρω κονδύλια:

- α) Οι δαπάνες για τη δημιουργία και εκκίνηση μιας οντότητας, που περιλαμβάνουν νομικά κόστη και κόστη γραμματειακής υποστήριξης που αναλαμβάνονται κατά την ίδρυση μιας οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης (κόστη προ της έναρξης), δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (κόστη προ της λειτουργίας).
- β) Οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού.
- γ) Οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης,
- δ) Οι δαπάνες για μετεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας.

.....

Χαρακτηριστικά παραδείγματα του κονδυλίου του ισολογισμού λοιπά άυλα είναι :

- το λογισμικό,
- τα εμπορικά σήματα,
- τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (πατέντες),
- τα δικαιώματα χρήσης,
- οι άδειες λειτουργίας, και
- το κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών ή άλλων επαγγελματιών αθλητών.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με συγκεκριμένη (περιορισμένη) ωφέλιμη οικονομική ζωή, —που μπορεί να καθορίζεται από νομικούς, τεχνικούς, οικονομικούς κλπ παράγοντες, όπως για παράδειγμα άυλο περιουσιακό στοιχείο με συμβατικό χρόνο χρήσης 8 έτη— αποσβένονται στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (στο παράδειγμα στα 8 έτη).



17. Ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα

Εμφάνιση στον Ισολογισμό.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (owner-occupied property):

Ακίνητα κατεχόμενα από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή αγαθών ή την παροχή

υπηρεσιών, ή για διοικητικούς σκοπούς της οντότητας.

Επενδυτικά ακίνητα (investment property):

Ακίνητα (γη ή κτήριο ή τμήμα ενός κτηρίου, ή και τα δύο) που είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε για εκμίσθωση, είτε για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους, είτε και για τα δύο, αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση ή πώληση αυτών στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας.

.....

Σημείωση:

Τα υπό κατασκευή πάγια παρακολουθούνται σε υπολογαριασμό κάθε λογαριασμού παγίου.

.....

80 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή

[Προτεινόμενο Λογιστικό Σχέδιο των Ε.Λ.Π]

80.01 Παροχές σε εργαζόμενους σε ιδιοπαραγωγή

80.02 Αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή

80.03 Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή

80.04 Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή

80.05 Προβλέψεις σε ιδιοπαραγωγή

Σημείωση:

Τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή είναι το μέρος των εξόδων της περιόδου που αφορά ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων. Τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή είναι τεκμαρτό έσοδο που μειώνει τα έξοδα τα οποία εμφανίζονται με το συνολικό τους ποσό στην ομάδα 6.

.....

Προκαταβολές σε προμηθευτές

[Προτεινόμενο Λογιστικό Σχέδιο των Ε.Λ.Π]

50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες

50.04 Προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες

50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες

50.04.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - συνδεδεμένες οντότητες

50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες

(ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ)

Προκαταβολές - μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	50.03.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες
	18.01 Δαπάνες ανάπτυξης (μόνο το μέρος δαπανών υπό εξέλιξη)

Προκαταβολές για αποθέματα	50.03.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.02 Προκαταβολές για αποθέματα - συνδεδεμένες οντότητες



18. Αποσβέσεις Παγίων

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με μαθηματικό τύπο (φόρμουλα) που κατανέμει συστηματικά την αξία του παγίου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Ο νόμος δεν ορίζει αυστηρά τον τύπο (φόρμουλα) υπολογισμού των αποσβέσεων. Η επιλογή γίνεται, κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης που είναι η σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

- Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.
- Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Η απόσβεση διενεργείται

- είτε με τη σταθερή μέθοδο
- είτε με τη φθίνουσα μέθοδο
- είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

Παράδειγμα

Μία οντότητα αγόρασε στις 2.1.20X1 ένα μηχάνημα κόστους κτήσης 180.000 ευρώ. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα παράξει συνολικά 350.000 μονάδες προϊόντος και η υπολειμματική του αξία στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του αναμένεται να είναι 10.000 ευρώ (αποσβεστέα αξία $180.000 - 10.000 = 170.000$).

Σταθερή μέθοδος

Με τη σταθερή μέθοδο, η οποία είναι η πλέον ευρέως χρησιμοποιούμενη, το ποσοστό ετήσιας απόσβεσης προσδιορίζεται διαιρώντας το 100 δια των ετών της ωφέλιμης οικονομικής ζωής. Οι σχετικοί υπολογισμοί παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Ετήσια απόσβεση	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1	170,000.00	0,20	34,000.00	34,000.00	136,000.00
20X2	170,000.00	0,20	34,000.00	68,000.00	102,000.00
20X3	170,000.00	0,20	34,000.00	102,000.00	68,000.00
20X4	170,000.00	0,20	34,000.00	136,000.00	34,000.00
20X5	170,000.00	0,20	34,000.00	170,000.00	0.00
Σύνολο		1.00	170,000.00		

Φθίνουσα μέθοδος

Με τη φθίνουσα μέθοδο, προσδιορίζεται μεγαλύτερο ποσοστό ετήσιων αποσβέσεων στις αρχικές περιόδους. Ένας συνήθης τρόπος υπολογισμού φθίνοντος ποσοστού ετήσιων αποσβέσεων στηρίζεται στο άθροισμα των ετών της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του παγίου.

Στο παράδειγμα, το άθροισμα αυτών των ετών είναι $1+2+3+4+5=15$. Το ετήσιο ποσοστό και οι σχετικοί υπολογισμοί παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας αποσβέσεων φθίνουσας μεθόδου (άθροισμα ετών ωφέλιμης οικονομικής ζωής)

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής	Ετήσια απόσβεση	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1	170,000.00	5/15	56,667	56,667	113,333
20X2	170,000.00	4/15	45,333	102,000	68,000
20X3	170,000.00	3/15	34,000	136,000	34,000
20X4	170,000.00	2/15	23	158,667	11,333
20X5	170,000.00	1/15	11,333	170,000	0
Σύνολο		15/15	170,000		

Μέθοδος των μονάδων παραγωγής

Τέλος, με τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής, ο συντελεστής ετήσιας απόσβεσης του μηχανήματος προκύπτει από το κλάσμα:

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = \frac{\text{Παραχθείσες μονάδες περιόδου}}{\text{Συνολικά εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής}}$$

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος και τον ανωτέρω συντελεστή, οι ετήσιες αποσβέσεις του μηχανήματος παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Ετήσια παραγωγή	Ποσοστό στο σύνολο	Αποσβέσεις έτους	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1	170,000.00	8,400	24%	40,800	40,800	139,200
20X2	170,000.00	108,500	31%	52,700	93,500	86,500
20X3	170,000.00	66,500	19%	32,300	125,800	54,200
20X4	170,000.00	52,500	15%	25,500	151,300	28,700
20X5	170,000.00	38,500	11%	18,700	170,000	10,000
Σύνολο		350,000	100%	170		

Σημειώσεις

α) Η μέθοδος των μονάδων παραγωγής ενδείκνυται ιδιαίτερα σε περιπτώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού μεγάλης αξίας που παράγει αγαθά με μη σταθερούς ρυθμούς παραγωγής ανά περίοδο, π.χ. βάσει παραγγελιών, ή σε περίπτωση επιχειρήσεων εξόρυξης ορυκτών.

β) Μια παραλλαγή της μεθόδου των παραγόμενων μονάδων είναι η **μέθοδος των ωρών λειτουργίας** ενός μηχανήματος.

Δεν υπόκεινται σε απόσβεση

- Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ωστόσο, βελτιώσεις αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση
- Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, δεν αποσβένονται
- Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.
- Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

.....

18.3α.4 [ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ] Με βάση τα πραγματικά περιστατικά της κάθε οντότητας, η διοίκησή της δύναται να υιοθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, όπως ισχύουν κάθε φορά με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, εάν κατά την κρίση της προσεγγίζουν τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης. Στην περίπτωση αυτή δεν γεννάται θέμα διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης και συνακόλουθα δεν υπάρχει ανάγκη τήρησης διπλών μητρώων παγίων (για τη λογιστική και τη φορολογική βάση).

[Σημειώνεται φυσικά ότι η ενδεχόμενη διενέργεια αποσβέσεων στα Ε.Λ.Π, διαφορετικών από τις φορολογικές, δεν επηρεάζει τους φορολογικούς υπολογισμούς (εκεί λαμβάνονται υπόψη οι φορολογικές αποσβέσεις)]

.....

Συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων (Ν. 4172/2013)

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)	Ωφέλιμη ζωή (100/συντ. απόσβεσης)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4	25
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5	20
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5	20
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16	6,25
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12	8,33
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20	5
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10	10

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα

στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 **διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος**». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

.....

[Φορολογικά] Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

.....

Διαφοροποίηση Λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων.

Όταν (Επιλογή της Διοίκησης) οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές, η επιχείρηση οφείλει, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 5 του νόμου, να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση. Συγκεκριμένα, το αρχείο (μητρώο) του παγίου πρέπει να παρακολουθεί τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις. Για την περαιτέρω κατανόηση του θέματος, παρέχεται το παρακάτω παράδειγμα.

Παράδειγμα (μητρώο παγίων με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις)

Στις 30/06/20X1 η ΖΗΤΑ αγόρασε και έθεσε σε λειτουργία πάγιο αξίας κτήσης 1.200.000 ευρώ. Με βάση τις τεκμηριωμένες εκτιμήσεις της επιχείρησης, το πάγιο έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 8 έτη (ετήσιος συντελεστής απόσβεσης 12,5%) και μηδενική υπολειμματική αξία, ενώ βάσει του φορολογικού νόμου το πάγιο αποσβένεται με συντελεστή 20% ετησίως.

Ζητείται να προσδιοριστούν οι λογιστικές και οι φορολογικές αποσβέσεις του παγίου.

Ανάλυση – Λύση

Μητρώο παγίου με λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις									
		αποσβέσεις		αξία παγίου (βάση)		Αποσβ/μένο πάγιο (βάση)		διαφορές	
		λογιστικές φορολ/κές		λογιστική φορ/γική		λογιστική φορ/γική		αποτελ/των ισολογισμού	
30/06/20X1				1,200,000	1,200,000	0	0		
31/12/20X1		75,000	120,000	1,125,000	1,080,000	75,000	120,000	45,000	-45,000
31/12/20X2		150,000	240,000	975,000	840,000	225,000	360,000	90,000	-135,000
31/12/20X3		150,000	240,000	825,000	600,000	375,000	600,000	90,000	-225,000
31/12/20X4		150,000	240,000	675,000	360,000	525,000	840,000	90,000	-315,000

31/12/20X5		150,000	240,000	525,000	120,000	675,000	1,080,000	90,000	-405,000
31/12/20X6		150,000	120,000	37,500	0	825,000	1,200,000	-30,000	-375,000
31/12/20X7		150,000		225,000		975,000	1,200,000	-150,000	-225,000
31/12/20X8		150,000		75,000		1,125,000	1,200,000	-150,000	-75,000
31/12/20X9		75,000		0		1,200,000	1,200,000	-75,000	
								0	



19. Απομείωση περιουσιακών στοιχείων.

Οι ζημιές απομείωσης (*) των Περιουσιακών στοιχείων παρακολουθούνται στον λογ.68 του ΕΓΛΣ ή στον λογ.61 των Ε.Λ.Π.

Κέρδη από (τυχόν) αναστροφή των απομειώσεων εμφανίζονται συμψηφιστικά στην «Κατάσταση Αποτελεσμάτων».

[(*) :

(1) Απομείωση = Λογιστική αξία - Ανακτήσιμη αξία (εφόσον η ανακτήσιμη είναι μικρότερη) .

(2) Ανακτήσιμη αξία = το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ Εύλογης αξίας και Αξία χρήσης. (βλέπε και Κεφ. 2)]

Θυμίζουμε ότι το ΕΓΛΣ, για το θέμα αυτό προέβλεπε τα εξής :

«2.2.405 Λογαριασμός 44 «Προβλέψεις»

1. Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημιάς ή εξόδων ή ενδεχομένης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησής ή και τα δύο.

2. Οι προβλέψεις διακρίνονται στις εξής δύο βασικές κατηγορίες:

α. Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44 09) .

β. Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημίες και έξοδα , οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44. 19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε. οικονομικές μονάδες, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19 .

3. Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6.

4. Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς των 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

5. Σχετικά με το σχηματισμό και τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες:

α. Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, εφόσον συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα.

β. Οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 και πίστωση των λογαριασμών 44.00 - 44.09 . Τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις - με εξαίρεση τη ζημία από εκποίηση συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., οικονομικές μονάδες, για την οποία ισχύουν όσα καθορίζονται στην αμέσως παρακάτω υποπερίπτωση γ - για τα οποία (έξοδα) είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται κανονικά στους οικείους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6.

Μετά από κάθε καταχώρηση εξόδων αυτής της μορφής, από τις σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 και πίστωση του λογαριασμού 78.05 «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως», τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν. Η μεταφορά των ποσών αυτών γίνεται μέχρι το όριο καλύψεως τους, δηλαδή, στο λογαριασμό 78.05 μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη, αν αυτή είναι μικρότερη ή ίση με τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν, αλλιώς μεταφέρεται ποσό ίσο με τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Για τα έξοδα που είχαν σχηματιστεί προβλέψεις σε προηγούμενες χρήσεις, τα οποία πραγματοποιούνται στην τρέχουσα χρήση, παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες, αντί να τα καταχωρούν στους οικείους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6, να τα καταχωρούν στους οικείους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 44.00 - 44.09 με τον τίτλο «χρησιμοποιημένες προβλέψεις». Στην

περίπτωση που γίνεται χρήση της δυνητικής αυτής ευχέρειας, μετά από κάθε καταχώρηση εξόδων αυτής της μορφής, γίνονται υποχρεωτικά τα εξής:

-Από τις σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των 44.00-44.09 με τον τίτλο «σχηματισμένες προβλέψεις» στην πίστωση του λογαριασμού 78.05 «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως», οι τυχόν πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από τη σύγκριση των σχηματισμένων και των χρησιμοποιημένων προβλέψεων για κάθε περίπτωση καταχωρήσεως.

- Σχηματίζονται συμπληρωματικές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 και πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των 44.00-44.09 με τον τίτλο «σχηματισμένες προβλέψεις», για τις τυχόν χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από τη σύγκριση των σχηματισμένων και των χρησιμοποιημένων προβλέψεων για κάθε περίπτωση καταχωρήσεως.

-Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών των λογαριασμών 44.00-44.09 , με τον τίτλο «χρησιμοποιημένες προβλέψεις» μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς των ίδιων λογαριασμών με τον τίτλο «σχηματισμένες προβλέψεις».

Η παραπάνω δυνητική ευχέρεια δεν ισχύει στην περίπτωση της ζημίας από εκποίηση συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., οικονομικές μονάδες, για την οποία ισχύουν πάντοτε όσα ορίζονται στην παρακάτω υποπερίπτωση γ.

γ. Οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., οικονομικές μονάδες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19 , με χρέωση του λογαριασμού 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, πλην Α.Ε., επιχειρήσεις». Σχετικά με την τύχη της προβλέψεως του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19 ισχύουν όσα καθορίζονται στην περιπτ. 5 της παρ. 2.2.112.

δ. Οι προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας των παγίων στοιχείων σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων» και πίστωση του λογαριασμού 44.10.

Σε περίπτωση εκποίησης πάγιου στοιχείου, για το οποίο είχε προηγηθεί ο σχηματισμός προβλέψεως, η τελευταία μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.10 στην πίστωση του λογαριασμού του πάγιου στοιχείου που εκποιείται, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτ. 12 της παρ. 2.2.104, σε συνδυασμό και με όσα ορίζονται στην περίπτ. 8 της παρ. 2.2.105, στην περίπτ. 11 της παρ. 2.2.106, στην περίπτ. 2 της παρ. 2.2.107 και στην περίπτ. 10 της παρ. 2.2.108.

ε. Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» και πίστωση του λογαριασμού 44.11.0 Λογαριασμός 44. 11 χρεώνεται με το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, με πίστωση του λογαριασμού της οικείας απαιτήσεως, οπότε αυτή χαρακτηρίζεται, για το σύνολο ή μέρος, σαν ανεπίδεκτη εισπράξεως. Το υπόλοιπο της απαιτήσεως, που τυχόν μένει ακάλυπτο, μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.06 «ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις».

στ. Οι προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα, για έξοδα προηγούμενων χρήσεων, καθώς και οι λοιπές έκτακτες προβλέψεις κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, σχηματίζονται με χρέωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 83.12 «προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα», 83.13

«προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και 83.98 «λοιπές έκτακτες προβλέψεις» και πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών 44.12, 44.13 και 44.98 . Οι έκτακτες ζημιές και τα έκτακτα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις, για τις περιπτώσεις των οποίων είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται κανονικά στους οικείους υπολογαριασμούς των 81 και 82 . Μετά από κάθε καταχώρηση ζημίας ή εξόδων αυτής της μορφής, από τις σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 και πίστωση του λογαριασμού 84.01 «έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους», τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τις ζημιές και τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Η μεταφορά των ποσών αυτών γίνεται μέχρι το όριο καλύψεώς τους, δηλαδή στο λογαριασμό 84.01 μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη, αν αυτή είναι μικρότερη από τις ζημιές ή τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Για τις προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 44.14 , που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων της παρ. 2.3.2, ισχύουν όσα ορίζονται στην περίπτ. 4 της παρ. 2.3.2.

Για τις προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 44.15 , από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων, ισχύουν όσα ορίζονται στην περίπτ. 23 της παρ. 2.2.110,

ζ. Οι σχηματισμένες προβλέψεις αναπροσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσεως, με βάση τις νέες συνθήκες που στο μεταξύ- έχουν διαμορφωθεί. Αν υπάρχουν ποσά προβλέψεων που δε χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημιές ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους όποιους είχαν σχηματιστεί, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων». »

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟ ΤΩΝ ΕΓΛΣ

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων

68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

68.99 Προϋπολογισμένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ/58.68)

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων

83.10.18 Προβλέψεις για κάλυψη ζημίας από συμμετοχή σε κοινοπραξία ή ο.ε. ή ε.ε. (Γνωμ. 118/1845/1993)

83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

83.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα

83.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

83.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις

83.99 Προϋπολογισμένες προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (Λ/58.83)

84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

- 84.00.00 Από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
- 01 Από προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων
- 09 Από λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
- 10 Από προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων
- 11 Από προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
- 12 Από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα
- 13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- 84.00.99 Από λοιπές έκτακτες προβλέψεις
- 84.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους
- 12 Από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα
- 13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- 84.01.99 Από λοιπές έκτακτες προβλέψεις
- 84.91 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως (Γνωμ. 91/1683/1992)
- 84.91.00 Από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
- 84.91.09 Από λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
- 84.99 Προϋπολογισμένα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων (Λ/58.84)
-

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟΙ ΑΠΟ ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΤΩΝ Ε.Λ.Π

61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

- 61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
- 61.02 Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
- 61.03 Απομείωση άυλων παγίων
- 61.04 Απομείωση αποθεμάτων
- 61.05 Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
- 61.05.01 Απομείωση πελατών
- 61.05.02 Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων
- 61.05.03 Απομείωση διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων
- 61.05.04 Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές
- 61.05.05 Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς
- 61.05.06 Απομείωση συμμετοχών σε κοινοπραξίες
- 61.06 Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων
-

(ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ)

Κόστος πωλήσεων	61.4Απομείωση αποθεμάτων, 76.09 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	61.1Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
	61.2Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
	61.3Απομείωση άυλων παγίων
	61.5Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
	61.6Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων
	76.6Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
	76.7Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
	76.8Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων
	76.10Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
	76.11Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων

.....

Απομείωση παγίου

[Προτεινόμενο Λογιστικό Σχέδιο των Ε.Λ.Π]

- 10.02 Σωρευμένες απομειώσεις γης
- 11.03 Σωρευμένες απομειώσεις διαμορφώσεων γης
- 12.03 Σωρευμένες απομειώσεις κτηρίων - τεχνικών έργων
- 14.03 Σωρευμένες απομειώσεις μεταφορικών μέσων
- 15.03 Σωρευμένες απομειώσεις εξοπλισμού
- 16.03 Σωρευμένες απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα
- 17.01.03 Σωρευμένες απομειώσεις ζώντων ζώων
- 17.02.03 Σωρευμένες απομειώσεις δένδρων και φυτών
- 18.01.03 Σωρευμένες απομειώσεις δαπανών ανάπτυξης
- 18.02.03 Σωρευμένες απομειώσεις υπεραξίας

18.03.03 Σωρευμένες απομειώσεις λοιπών άυλων

Απομείωση ενός παγίου προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία.

α) Ανακτήσιμη αξία ενός παγίου είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας του, μειωμένης με το κόστος διάθεσής του, και της αξίας χρήσης αυτού.

β) Αξία χρήσης ενός παγίου είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση του, και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του.

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά και άυλα —ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν οι αναφερόμενες στο νόμο ενδείξεις απομείωσης και εφόσον εκτιμάται ότι η επίπτωση της ενδεχόμενης απομείωσης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική.
- **Υποχρέωση αναγνώρισης ζημίας απομείωσης υπάρχει μόνο όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και είναι σημαντικού ποσού.**
- Η ύπαρξη μερικών ή όλων των αναφερόμενων στο νόμο ενδείξεων απομείωσης δεν τεκμηριώνει a priori την ύπαρξη μόνιμης απομείωσης, θέμα που υπόκειται στην κρίση της διοίκησης της οντότητας. Εάν κρίνεται ότι η απομείωση είναι παροδικού χαρακτήρα, δεν λογίζεται. Για παράδειγμα, η απώλεια τμήματος οικοπέδου λόγω πολεοδομικού σχεδιασμού, δεν συνεπάγεται απομείωση της αξίας του αν η εύλογη αξία του απομένοντος τμήματος υπερβαίνει το αρχικό κόστος κτήσης του πλήρους οικοπέδου. Αντίθετα, η μείωση της αξίας ενός οικοπέδου ή κτηρίου, που οφείλεται στην υποβάθμιση της περιοχής, λόγω εγκατάστασης μονάδων αποκομιδής απορριμμάτων μακροπρόθεσμου σχεδιασμού, οδηγεί σε απομείωση μόνιμου χαρακτήρα. Γενικά, η απομείωση μπορεί να θεωρηθεί μόνιμου χαρακτήρα όταν η μείωση της αξίας του στοιχείου παρατηρείται για παρατεταμένο χρονικό διάστημα, χωρίς αυτό να είναι απόλυτο, καθώς στο μέλλον μπορεί να αναστραφεί. Για παράδειγμα μείωση της αξίας ενός στοιχείου κατά 20% τουλάχιστον για διάστημα δύο ετών, μπορεί να συνιστά βάσιμη ένδειξη ύπαρξης μόνιμης ζημίας απομείωσης.
- Έλεγχος απομείωσης διενεργείται υποχρεωτικά σε ετήσια βάση για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (υπεραξία, δαπάνες ανάπτυξης και τα λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία) που η οντότητα δεν αποσβένει επειδή κρίνει, παραθέτοντας σχετικά τεκμήρια, ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.
- Έλεγχος απομείωσης, όταν υπάρχουν ενδείξεις:
Δυσμενείς οικονομικές συνθήκες
Μείωση εμπορικής αξίας
Φυσική βλάβη.

.....

Το Λογιστικό πλαίσιο (προηγούμενο) ΕΓΛΣ , προέβλεπε (Λογ.) :

44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων

.....

Απομείωση εμπορευμάτων

[Προτεινόμενο Λογιστικό Σχέδιο των Ε.Λ.Π]

- 20.05 Απομείωση εμπορευμάτων
- 21.03 Απομείωση προϊόντων
- 22.01.05 Απομείωση ζώντων ζώων
- 27.05 Απομείωση λοιπών αποθεμάτων

.....

Απομείωση απαιτήσεων

[Προτεινόμενο Λογιστικό Σχέδιο των Ε.Λ.Π]

- 30.01.04 Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών
- 30.02.04 Απομείωση συνδεδεμένων πελατών
- 31.01.03 Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων
- 32.04 Απομείωση χορηγηθέντων δανείων

.....

Απομείωση συμμετοχών

[Προτεινόμενο Λογιστικό Σχέδιο των Ε.Λ.Π]

- 36.01.02 Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές
- 36.02.02 Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς
- 36.03.02 Απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες

.....

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

5. Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν:

- α)** Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή
- β)** η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή
- γ)** δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

.....

19.8.3 Στην πράξη, και για λόγους διευκόλυνσης, η απομείωση μπορεί να προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του στοιχείου και των ονομαστικών (απροεξόφλητων) χρηματοροών που αναμένονται από αυτό.

Παράδειγμα

Έστω απαίτηση από πελάτη λογιστικής αξίας την 31/12/20X5 500.000 ευρώ. Λόγω οικονομικών δυσκολιών του πελάτη, συμφωνήθηκε να απομειωθούν οι συμβατικές χρηματοροές, δηλαδή να εισπραχθεί τελικά το ποσό των 400.000 ευρώ σε 1,5 έτος (30/06/20X7).

Λογιστική με προεξόφληση

Η παρούσα αξία των 400.000 ευρώ που θα εισπραχθούν μετά από 1,5 έτος θεωρώντας ότι το επιτόκιο είναι 8% υπολογίζεται ως $400.000 / (1 + 0,08)^{1,5} = 356.389$. Επομένως, η ζημία απομείωσης (με προεξόφληση) θα ανέλθει σε $500.000 - 356.389 = 143.611$ ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, η απομειωμένη αξία των 356.389 ευρώ ($500.000 - 143.611$) θα ανατοκίζεται με επιτόκιο 8%, προκειμένου να ανελιχθεί στο ποσό των 400.000 που θα εισπραχθεί στις 30/06/20X7. Συνεπώς το 20X6 θα λογισθούν τόκοι έσοδα $356.389 * 8\% = 28.511$ ευρώ και το 20X7 τόκοι έσοδα $(356.389 + 28.511) * 8\% * 6/12 = 15.396$ ευρώ.

Λογιστική χωρίς προεξόφληση

Αν δεν χρησιμοποιηθεί προεξόφληση, δεν γίνεται λογισμός τόκων. Στην περίπτωση αυτή, η ζημία απομείωσης του έτους 20X5 ισούται με τη διαφορά της ονομαστικής αξίας της απαίτησης και του ποσού που συμφωνήθηκε να καταβληθεί τελικά: $500.000 - 400.000 = 100.000$.

Από το παράδειγμα αυτό προκύπτει ότι όταν τα ποσά, ο χρόνος και το επιτόκιο είναι σημαντικά, με την προεξόφληση προσδιορίζεται ακριβέστερη παρουσίαση.

19.8.4 Η πτώση της χρηματιστηριακής αξίας ενός διαπραγματεύσιμου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, έντοκου ή μη, σε επίπεδα κάτω του κόστους κτήσης, δεν συνεπάγεται ότι, σε κάθε περίπτωση, έχει επέλθει απομείωση της αξίας του. Συνεπώς, απαιτείται εξέταση των πραγματικών περιστατικών για την τεκμηρίωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης μόνιμου χαρακτήρα, προκειμένου να αναγνωρισθούν βάσει των προβλέψεων του νόμου. Για παράδειγμα:

α) Η πτώση της τιμής ενός ομολόγου λόγω ανόδου των επιτοκίων, για το οποίο όμως υπάρχει πρόθεση διακράτησης ως τη λήξη του, δεν συνιστά ζημία απομείωσης, εφόσον εκτιμάται βάσιμα ότι κατά τη λήξη του θα εισπραχθεί το σύνολο της ονομαστικής αξίας του.

β) Η πτώση της τιμής μιας μετοχής, που έχει αποκτηθεί ως μακροπρόθεσμη επένδυση, λόγω γενικής πτώσης στο χρηματιστήριο, δεν συνιστά απομείωση εάν η οντότητα που έχει εκδώσει τις μετοχές δεν αντιμετωπίζει οικονομικές δυσκολίες και εκτιμάται ότι η μετοχή θα ανακτήσει την αξία της.

γ) Η σημαντικά μικρότερη εσωτερική λογιστική αξία μιας μετοχής (η αξία της βάσει του συνόλου της καθαρής θέσης της οντότητας που την έχει εκδώσει) από την αξία κτήσης της, δεν σημαίνει απαραίτητα ότι υπάρχει απομείωση.

Ενδεικτικά, η εν λόγω οντότητα μπορεί να κατέχει περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθεί στο κόστος κτήσης, τα οποία όμως έχουν σημαντικές υπεραξίες που δεν εμφανίζονται. Επίσης, μπορεί να έχει υψηλά κέρδη τα οποία διανέμονται και μέσω των οποίων ανακτάται το κόστος της επένδυσης.

[Προσοχή : Το Ε.Γ.Λ.Σ προέβλεπε ότι : « γ. Με την επιφύλαξη της παρακάτω υποπεριπτώσεως στ. αυτής της περιπτώσεως, οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις,

που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, και οι τυχόν τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των επιχειρήσεων αυτών, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής. Ως τρέχουσα τιμή ορίζεται η εσωτερική λογιστική αξία που προκύπτει από τον τελευταίο ισολογισμό της επιχείρησης, για τις συμμετοχές της οποίας πρόκειται να γίνει η αποτίμηση»].



20. Αποθέματα

- Τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση στη συνήθη εμπορική δραστηριότητα της οντότητας (εμπορεύματα ή προϊόντα) ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα. Περιλαμβάνουν επίσης τα πάσης φύσεως υλικά που προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών.
 - Συνήθεις τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.
 - Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Ο όρος «παρούσα θέση» αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται (π.χ. σε αποθήκη στην Αθήνα ή στη Θεσσαλονίκη). Ο όρος «κατάσταση» αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα.
 - Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους **(εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ)**, μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτά στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.
- [Προσοχή : Το Ε.Γ.Λ.Σ προέβλεπε ότι : «1. Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των ειδικών υπολογαριασμών αγορών) με την τιμή κτήσεώς τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς»].**
- Όταν υπάρχει παραγωγική ή μεταποιητική διαδικασία για προϊόντα ή

υπηρεσίες, το κόστος κτήσης αυτών προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης.

- Το έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό ή μεταβλητό) της περιόδου κατανέμεται με μια εύλογη αναλογία στο κόστος παραγωγής των επιμέρους προϊόντων ή υπηρεσιών.
- Ιδιαίτερα, το σταθερό κόστος παραγωγής (αποσβέσεις, συντήρηση, κλπ.) επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτό μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων.
- **Η απαίτηση για εύλογη κατανομή συνεπάγεται ότι το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων.**
- Ωστόσο, όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.
- **Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας.**
- **Συνήθεις περιπτώσεις αποθεμάτων, το κόστος των οποίων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους, είναι η κατασκευή ακινήτων, η παραγωγή βιολογικών προϊόντων (π.χ. ιχθυοκαλλιέργεια), τα προϊόντα που απαιτούν σημαντικό χρόνο ωρίμανσης (π.χ. τυρί ή κρασί), καθώς και τα επί παραγγελία παραγόμενα αποθέματα που απαιτούν σημαντική κατασκευαστική περίοδο.**
- Διευκρινίζεται ότι η απαίτηση του άρθρου 17 για συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών σημαίνει ότι η δυνατότητα επίρριψης τόκων στην παραγωγή παρέχεται για το σύνολο των παραγόμενων ειδών, παγίων ή αποθεμάτων. **Δηλαδή, δεν γίνεται αποδεκτή η επίρριψη τόκων μόνο στα αποθέματα και όχι στα ιδιοπαραγόμενα πάγια εφόσον υπάρχουν. Πολλώ δε μάλλον, δεν είναι αποδεκτή η επίρριψη αναλογίας τόκων σε επιλεγμένα μόνο στοιχεία των αποθεμάτων ή των ιδιοπαραγόμενων παγίων.**
- Η δυνατότητα επίρριψης τόκων παρέχεται και για συμβόλαια παροχής υπηρεσιών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.
- **Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής**

ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο.

- Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.
- Η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης.
- Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται με μία γενικά αποδεκτή μέθοδο, όπως η FIFO, η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου σε όλες τις αποδεκτές εκδοχές της, ή και η μέθοδος της λιανικής (βλέπε παρ. 4.4.4 της εγκυκλίου ΠΟΛ 1003/2014). **Η LIFO δεν είναι αποδεκτή μέθοδος.**
- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, όπως τα επί παραγγελία (π.χ. ειδικών προδιαγραφών) αποθέματα.
- Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με την ίδια μέθοδο.
- Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που δεν έχουν την ίδια φύση ή χρήση μπορεί να γίνει με διαφορετικές μεθόδους. Για παράδειγμα μπορεί από την ίδια οντότητα, να χρησιμοποιείται η μέθοδος FIFO για τα υλικά προς βιομηχανοποίηση και η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου για τα εμπορεύματα.

.....

Η απογραφή αποθεμάτων για το έτος 2015.

(Κωνσταντίνος Αντ. Κουλογιάννης - Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς)

I. Πρόλογος

Στην παρούσα ανάλυση θα ασχοληθούμε με το ζήτημα της διενέργειας απογραφής αποθεμάτων και τήρησης του σχετικού αρχείου, βάσει των νέων διατάξεων που καθιερώθηκαν μετά τη θέσπιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων -και ισχύουν από την 1.1.2015-, αλλά και με τις περιπτώσεις των απαλλαγών που προβλέπονται από την υποχρέωση αυτή. Μέσω της σύντομης αυτής παρουσίασης θα προσπαθήσουμε να παραθέσουμε τις ισχύουσες διατάξεις, σταχυολογώντας όμως τα σημεία εκείνα που είναι απαραίτητα για την κατανόησή τους, χρησιμοποιώντας ταυτόχρονα πίνακες, έτσι ώστε να γίνουν όσο το δυνατόν πιο κατανοητές οι ισχύουσες διατάξεις, οι υποχρεώσεις, καθώς και οι απαλλαγές.

II. Υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων και τήρησης αρχείου αποθεμάτων

Σύμφωνα με το [άρθρο 4](#) του ν. [4308/2014](#) ισχύουν τα εξής:

Άρθρο 4. Άλλα λογιστικά αρχεία

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

.....

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.

Στην ερμηνευτική εγκύκλιο που κοινοποίησε τις διατάξεις των

Ε.Λ.Π, [ΠΟΛ.1003/31.12.2014](#), έγιναν δεκτά τα ακόλουθα:

Άρθρο 4: Άλλα λογιστικά αρχεία

4.1.1 Στα αρχεία που αναφέρονται στο άρθρο αυτό καταγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία ισολογισμού, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

4.4.1 Καθιερώνεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές.

Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στη διεθνή πρακτική. Στόχος της διάταξης είναι η επίτευξη εύλογης διασφάλισης αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσχέρειες και το κόστος ακριβούς καταμέτρησης. Δηλαδή επιδιώκεται η αξιοπιστία της μέτρησης της ποσότητας και ταυτόχρονα ο περιορισμός του κόστους και η υπέρβαση δυσχερειών.

4.4.2 Μια σημαντική παράμετρος που επηρεάζει την κρίση περί αξιοπιστίας των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων είναι το είδος των δικλίδων που χρησιμοποιεί η οντότητα για να παρακολουθεί και να ελέγχει τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Παράδειγμα τέτοιας δικλίδας είναι η τήρηση, κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης για εισερχόμενα ή / και αποστελλόμενα ή πωλούμενα αγαθά. Στην κρίση για την απαιτούμενη αξιοπιστία των έμμεσων τεχνικών λαμβάνεται υπόψη το κατά πόσο οι τεχνικές είναι καθιερωμένες στη διεθνή πρακτική. Σε κάθε περίπτωση, λαμβάνεται υπόψη η ιδιαίτερη φύση των αποθεμάτων (π.χ. καύσιμα, ζώντα ψάρια, ορυκτά αποθέματα) για τον προσδιορισμό κατάλληλων έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας αυτών.

4.4.3 Όταν, κατ' απόλυτη επιλογή της οντότητας, τηρείται ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αγαθών, η

διενέργεια φυσικής καταμέτρησης στο τέλος της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού) δύναται να αντικαθίσταται από τη λειτουργία αξιόπιστου συστήματος κυλιόμενων απογραφών για διαφορετικές κάθε φορά ομάδες αποθεμάτων στη διάρκεια της περιόδου, ώστε συνολικά να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση περί της αξιοπιστίας των ποσοτήτων των αποθεμάτων.

4.4.4 Ορισμένες έμμεσες τεχνικές παρακάμπτουν τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων και προσδιορίζουν κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων. Άλλες τεχνικές χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της ποσότητας του τελικού αποθέματος, και ακολουθεί η επιμέτρηση ως ξεχωριστή διαδικασία.

Ενδεικτικά παραδείγματα έμμεσων τεχνικών

Η μέθοδος της λιανικής τιμής (retail method)

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, χωρίς να προσδιορίζει την ποσότητα του τελικού αποθέματος. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται, με διάφορες παραλλαγές, από επιχειρήσεις που εμπορεύονται μεγάλες ποσότητες ειδών που πωλούνται λιανικά με σχετικά σταθερά ποσοστά κέρδους επί της τιμής κτήσεως.

Η μέθοδος αυτή λειτουργεί σύμφωνα με το κατωτέρω γενικό παράδειγμα (ποσά σε ευρώ):

	Κόστος	Αξία Λιανικής
Αρχικό απόθεμα	100,00	130,00
Αγορές περιόδου	1.230,00	1.586,70
Σύνολο προς πώληση	1.330,00	1.716,70
Πωλήσεις περιόδου (σε τιμές λιανικής)		-1.200,00
Απόθεμα τέλους σε τιμές λιανικής		516,70
Ποσοστό κέρδους λιανικής τιμής $= [1 - (1.330 / 1.716,70)]$		0,2253
Απόθεμα τέλους σε κόστος κτήσης $= [516,70 * (1 - 0,2253)]$		400,29

Σημειώσεις

1. Στο ανωτέρω παράδειγμα, το αρχικό απόθεμα διαφέρει από τις αγορές ως προς τη σύνθεση – ποσοστό μικτού κέρδους.
2. Το ποσό του αρχικού αποθέματος και των αγορών της περιόδου σε αξίες λιανικής έχει προκύψει πολλαπλασιάζοντας το κόστος κτήσης με το ποσοστό μικτού κέρδους.

Χρήση στατιστικών μεθόδων προσδιορισμού της ποσότητας αποθεμάτων

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για την μέτρηση της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου σε περιπτώσεις που η μέθοδος της φυσικής καταμέτρησης είναι πρακτικά αδύνατη, όπως για παράδειγμα η μέτρηση της ποσότητας της ιχθυομάζας των ιχθυοτροφείων. Με βάση την μέθοδο αυτή, η αρχική ποσότητα ιχθύων που τοποθετείται σε έναν κλωβό εκτροφής, μετατρέπεται σε κάθε ημερομηνία που επιδιώκεται απογραφή, σε ποσότητα και ιχθυομάζα, λαμβάνοντας υπόψη διάφορους παράγοντες, όπως τις επικρατούσες περιβαλλοντικές συνθήκες

που επηρεάζουν την ανάπτυξη των ιχθύων, τις αναλωθείσες ιχθυοτροφές και τα ποσοστά θνησιμότητας. Τα αποτελέσματα της μεθόδου επαληθεύονται εκ των υστέρων κατά την συλλογή των ιχθύων (εξαλίευση).

Προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα

Σε περίπτωση αποθεμάτων παρεμφερούς είδους, μεγάλου αριθμού και μικρής διαφοράς αξίας ανά τεμάχιο μεταξύ τους, είναι δυνατόν η καταμέτρηση να γίνεται σε γενικές κατηγορίες και με τη χρήση μέσης τιμής, εφόσον δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

4.5.1 Καθιερώνεται η υποχρέωση της οντότητας για παρακολούθηση κατ' είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, των αποθεμάτων τρίτων. Η διάταξη αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.). Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο.

Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων.

Θεσπίζεται μόνο η υποχρέωση παρακολούθησης αυτών των αποθεμάτων, ώστε η οντότητα να δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα αυτής της κατηγορίας που βρίσκονται στην κατοχή της (για παράδειγμα, τηρώντας με τάξη και πληρότητα το σύνολο των λαμβανόμενων και εκδιδόμενων παραστατικών διακίνησης ή ενημερώνοντας επιπρόσθετα άλλα αρχεία).

4.10.1 Δεν απαιτείται η τήρηση ξεχωριστού αρχείου για τις πληροφορίες του άρθρου 4, όταν οι ίδιες πληροφορίες είναι διαθέσιμες από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων

.....

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (Ν.4172/2013):

Άρθρο 25. Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων

Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

Άρθρο 23. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26, [Άρθρο 26. Επισφαλείς απαιτήσεις].



21. Κρατικές επιχορηγήσεις

Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του νόμου, κρατική επιχορήγηση είναι οι πόροι που το κράτος διαθέτει σε μια οντότητα, ως αντάλλαγμα για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση προς συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να αφορούν είτε την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε την επιχορήγηση εξόδων. Για σκοπούς αυτής της διάταξης, με το κράτος εξομοιώνονται όλοι οι κρατικοί φορείς καθώς και οι παρόμοιες με αυτό υπηρεσίες, τοπικές, εθνικές ή διεθνείς. Δηλαδή κράτος για σκοπούς αυτής της διάταξης είναι η εθνική κυβέρνηση, όλες οι υπηρεσίες που τελούν υπό τον έλεγχο του κράτους ή εποπτεύονται από αυτό, όλες οι βαθμίδες της τοπικής αυτοδιοίκησης, η Ευρωπαϊκή Ένωση και όλοι οι υπαγόμενοι σε αυτήν ή εποπτευόμενοι από αυτήν φορείς.

Λογ. : 58 Κρατικές επιχορηγήσεις

Εμφάνιση στον Ισολογισμό.

Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X

- 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. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που

καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται (κατανέμονται) στα αποτελέσματα ως έσοδο με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο.
- Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις αφορούν περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση βάσει των προβλέψεων του νόμου, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα βάσει της γενικής αρχής του δεδουλευμένου, δηλαδή στην περίοδο που η οντότητα έχει εκπληρώσει οριστικά όλες τις δεσμεύσεις που σχετίζονται με τη χορήγηση της επιχορήγησης.
- Εναλλακτικά του χειρισμού της παραγράφου 23.1.4, οι εν λόγω επιχορηγήσεις μπορούν να αποσβένονται (μεταφέρονται στα έσοδα) με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος για τα επιχορηγηθέντα στοιχεία. Η εναλλακτική αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι δε θίγεται η εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.



22. Αναβαλλόμενος φόρος

Εμφάνιση στον Ισολογισμό.

	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
<u>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</u>		
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
<u>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>		
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X

- Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται από το νόμο σε καθαρά προαιρετική βάση.

- **Ωστόσο, η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά.** Δηλαδή, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επιλέγει να υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και να αγνοεί στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επομένως, όταν μια οντότητα εφαρμόζει λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο θετικών και αρνητικών ποσών αναβαλλόμενου φόρου.
- Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αποσκοπεί στην αποτύπωση ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος και περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από τη διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας.
- **Η αναγνώριση για λογιστικούς σκοπούς κάποιου εσόδου ή εξόδου (περιουσιακού στοιχείου/υποχρέωσης) αντίστοιχα που θα φορολογηθεί/εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς σε μεταγενέστερη περίοδο, συνεπάγεται την ταυτόχρονη αναγνώριση του αναλογούντος αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, που προβλέπει την αναγνώριση όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.**
- Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές εκτός εάν η υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση υπεραξίας ή την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν αφορά συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα.
- **Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές, στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου θα χρησιμοποιηθούν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές.** Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση στην οποία η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μια συναλλαγή που δεν αφορά ενοποίηση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα.
- **Δεδομένου ότι η λογιστική του αναβαλλόμενου φόρου είναι ένα σύνθετο λογιστικό αντικείμενο που εισάγεται για πρώτη φορά με τον παρόντα νόμο, οι οντότητες μπορούν να αναζητούν καθοδήγηση στο Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος».**
- **Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο**

αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων.

.....

23.3.7 Στη διεθνή πρακτική, τα προκύπτοντα ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων από την εφαρμογή λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας αφορούν αμιγώς ζήτημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας τακτοποιείται ο ετεροχρονισμός του φόρου εισοδήματος που προκύπτει από διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, και συνεπώς τα σχετικά ποσά αναβαλλόμενου φόρου είναι ίδιας φύσης με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος. Στα πλαίσια της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και του παρόντος νόμου η αναγνώριση, όταν συντρέχει περίπτωση, αναβαλλόμενου φόρου είναι προαιρετική, ενώ στα πλαίσια των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική.

Παράδειγμα λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα μιας επιχείρησης.

Λογιστική χωρίς αναβαλλόμενη φορολογία

	20X0	20X1
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	500	500
Διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης	100	-100
Φορολογικά κέρδη	600	400
Τρέχων φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	180	120
Καθαρά κέρδη μετά από φόρους	320	380

Όπως είναι φανερό, λόγω αποκλειστικά της διαφοράς λογιστικής και φορολογικής βάσης, η οποία αντιστρέφεται στο έτος 20X1, προκύπτει διαφορά στον τρέχοντα φόρο εισοδήματος μεταξύ των ετών 20X0 και 20X1, μολονότι τα κέρδη προ φόρων είναι τα ίδια και στα δύο έτη. Έτσι, διαφοροποιούνται αντίστοιχα τα καθαρά κέρδη των δύο ετών λόγω της διαφοράς στο φόρο εισοδήματος.

Στην πραγματικότητα, η επιχείρηση είχε στη χρήση 20X0 έξοδα ποσού 100 ευρώ των οποίων το φορολογικό όφελος (μείωση φόρου εισοδήματος) θα προκύψει το επόμενο έτος 20X1. Με τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας, το όφελος αυτών των εξόδων μεταφέρεται από το έτος 20X1 που προκύπτει ταμειακά (πληρωμή φόρου) και αναγνωρίζεται λογιστικά στο έτος 20X0.

Συγκεκριμένα:

α) στο έτος 20X0 με έξοδο τρέχοντος φόρου 180 ευρώ, αναγνωρίζεται έσοδο αναβαλλόμενου φόρου ίσο με $100 * 30\% = 30$ ευρώ και αντίστοιχη και ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και

β) στο έτος 20X1 με έξοδο τρέχοντος φόρου 120 ευρώ, αναγνωρίζεται έξοδο αναβαλλόμενου φόρου ίσο με $100 * 30\% = 30$ ευρώ, ποσό που θα συμψηφίσει τη φορολογική απαίτηση του 20X0.

Λογιστική με αναβαλλόμενη φορολογία		
	20X0	20X1
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	500	500
Διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης	100	-100

Φορολογικά κέρδη	600	400
Τρέχων φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	180	120
Αναβαλλόμενος φόρος έσοδο / έξοδο	30	-30
Καθαρά κέρδη μετά από φόρους	350	350

Για καλύτερη κατανόηση, παρατίθενται οι λογιστικές εγγραφές φόρου εισοδήματος για τα έτη 20X0 και 20X1.

Εγγραφές έτους 20X0

Τρέχων φόρος (έξοδο)	180	
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	30	
Τρέχων φόρος εισοδήματος (υποχρέωση)		180
Αναβαλλόμενος φόρος-έσοδο		30

Εγγραφές έτους 20X1

Τρέχων φόρος (έξοδο)	120	
Αναβαλλόμενος φόρος έξοδο	30	
Τρέχων φόρος εισοδήματος (υποχρέωση)		120
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση		30

Σημείωση

Είναι προφανές ότι εάν η χρονική σειρά των διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης ήταν αντίστροφη μεταξύ των ετών 20X0 και 20X1, το έτος 20X0 η επιχείρηση θα αναγνώριζε αναβαλλόμενο φόρο – έξοδο και σχετική υποχρέωση, ενώ το έτος 20X1 θα αναγνώριζε αναβαλλόμενο φόρο – έσοδο.

23.5.1 Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου. Για παράδειγμα, σε περίπτωση αναπροσαρμογής της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία του που η σχετική διαφορά βάσει των προβλέψεων του νόμου αναγνωρίζεται ως διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση και όχι ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, ο σχετικός αναβαλλόμενος φόρος, εφόσον υπάρχει, θα αναγνωρισθεί σε μείωση ή αύξηση της διαφοράς εύλογης αξίας (αποθεματικού) της καθαρής θέσης, ανάλογα.

Παράδειγμα

1. Η επιχείρηση Ε απέκτησε στις 30.09.20X1, 1.000 μετοχές της εταιρείας Μ οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, συνολικού κόστους κτήσης 5.100 ευρώ.

Οι μετοχές εντάχθηκαν στην κατηγορία των Διαθέσιμων για Πώληση Χρηματοοικονομικών Στοιχείων (ΔΠΧΣ)

2. Οι μετοχές επιμετρήθηκαν στις 31.12.20X1 στην εύλογη αξία τους (τρέχουσα χρηματιστηριακή αξία) κατά την ημερομηνία αυτή, έναντι 7 ευρώ ανά μετοχή. Η διαφορά αναγνωρίστηκε απευθείας σε αποθεματικό της καθαρής θέσης. Για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, κέρδη από επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ενώ κέρδος που προκύπτει κατά την πώλησή τους φορολογείται με το συντελεστή φορολογίας εισοδήματος, στην περίπτωση 26%.

3. Οι μετοχές πωλήθηκαν στις 28.03.20X2 έναντι καθαρής αξίας 6,7 ευρώ ανά τεμάχιο.

Ζητείται

Να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές, συμπεριλαμβανομένου του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος, και θεωρώντας ότι το μόνο γεγονός για τις χρήσεις 20X1 και 20X2 είναι η αγοραπωλησία αυτών των μετοχών.

30.09.20X1

ΔΠΧΣ	5100
Ταμειακά διαθέσιμα	5100

31.12.20X1

ΔΠΧΣ - Θετικές διαφορές εύλογης αξίας	1900
Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ)	1900

31.12.20X1

Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ)	494
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	494

28.03.20X2

Ταμειακά διαθέσιμα	6700
Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ - χωρίς το έξοδο φόρου εισοδ/τος)	1900
ΔΠΧΣ	5100
ΔΠΧΣ - Θετικές διαφορές εύλογης αξίας	1900
Κέρδος από την πώληση ΔΠΧΣ ($6.700 - 5.100 = 1.600$)	1600

28.03.20X2

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

494

Διαφορά εύλογης αξίας από ΔΠΧΣ (έξοδο φόρου εισοδήματος)

494



23. Προσάρτημα/Σημειώσεις

Το «Προσάρτημα» των Ε.Λ.Π , έχει τον ίδιο ρόλο (με διαφοροποιημένες απαιτήσεις) που είχε και στο Ε.Γ.Λ.Σ, δηλαδή την παροχή πληροφοριών, αναλύσεων και επεξηγήσεων σχετικά με τις Οικονομικές Καταστάσεις της Επιχείρησης και αποτελεί ουσιαστικό συμπλήρωμα των υπολοίπων καταστάσεων (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, κ.λ.π) .

Γενική αρχή :

όσο μικρότερη η κατηγορία τόσο λιγότερες οι πληροφορίες που απαιτούνται.

- Η κατάρτιση του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ακολουθεί τις παρακάτω αρχές:
 - α) Οι οντότητες που δεν υποχρεούνται να παρέχουν τις πληροφορίες μιας παραγράφου του παρόντος άρθρου δύνανται να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά. Στην περίπτωση αυτή, οι οντότητες παρέχουν τις εν λόγω πληροφορίες σε πλήρη συμφωνία με τα οριζόμενα στην αντίστοιχη παράγραφο αυτού του άρθρου.
 - β) Οι πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων **παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.**
 - γ) Όταν γίνεται χρήση συντομεύσεων, διαγραμμάτων ή συμβόλων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δίνονται με σαφήνεια οι απαιτούμενες για την κατανόησή τους πληροφορίες. **Ειδικότερα, γνωστοποιείται η μονάδα μέτρησης και το επίπεδο στρογγυλοποίησης των παρατιθέμενων αριθμών.**
 - δ) Όταν πληροφορίες του παρόντος άρθρου παρατίθενται στους πίνακες των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι πληροφορίες αυτές μπορεί να μην επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα.

- **Το προσάρτημα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, τις επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις των παραγράφων 3 έως 34 του άρθρου 29, εκτός και εάν προβλέπεται απαλλαγή βάσει του παρόντος νόμου.**

3. Πληροφορίες σχετικά με:

- α) Την επωνυμία της οντότητας.
- β) Το νομικό τύπο της οντότητας.
- γ) Την περίοδο αναφοράς.
- δ) Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.
- ε) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.
- στ) Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- ζ) Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.
- η) Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

θ) Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο.

4. Εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους.

- Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, μια οντότητα θεωρείται ως συνεχιζούσα τη δραστηριότητά της, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα ή να παύσει τη δραστηριότητά της, ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή.
- Σε περίπτωση που υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους. Τέτοια μέτρα μπορεί να είναι, για παράδειγμα, η εξασφάλιση χρηματοδότησης από τράπεζες ή τους ιδιοκτήτες, συμφωνία με προμηθευτές ή πελάτες για νέα προϊόντα και υπηρεσίες με τεκμηριωμένα θετικές προοπτικές, συμφωνία με το προσωπικό για μειωμένες αποδοχές κλπ.
- Τυπικά, η δυνατότητα μιας οντότητας να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα εξετάζεται για διάστημα 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

5. Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων ή διόρθωσης λαθών, γίνεται αναφορά στο γεγονός, στους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή ή τη διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

6. Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η οντότητα έχει παρεκκλίνει από την εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου για να εκπληρώσει την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίασης, **η παρέκκλιση αυτή γνωστοποιείται και δικαιολογείται επαρκώς.** Οι επιπτώσεις της παρέκκλισης στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα, παρατίθενται πλήρως στο προσάρτημα.

7. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία υποχρέωση σχετίζεται με περισσότερα από ένα κονδύλια του ισολογισμού, γνωστοποιείται η σχέση του στοιχείου αυτού με τα σχετιζόμενα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

8. Πίνακα που παρουσιάζει για κάθε κονδύλι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων:

α) Το κόστος κτήσης ή το κόστος παραγωγής ή την εύλογη αξία (του άρθρου 24) σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί επιμέτρηση στην εύλογη αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι.

β) Τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

γ) Τις αποσβέσεις και απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο.

δ) Τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.

ε) Τις λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

στ) Το ποσό με το οποίο προσαυξήθηκε η αξία κτήσης παγίων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 2δ του άρθρου 18.

ζ) Λοιπές μεταβολές.

Ο παρακάτω πίνακας δείχνει ένα ενδεικτικό τρόπο παρουσίασης των απαιτούμενων πληροφοριών για πάγια που παρακολουθούνται στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης.

Πίνακας μεταβολών μη κυκλοφορούντων στοιχείων περιόδου

	Ιδιοχρησιμ/μενα ακίνητα			13. Μηχανολογικός εξοπλισμός	14. Μεταφορικά μέσα	15. Λοιπός εξοπλισμός	Επενδ. ακίνητα		17. Βιολογικά στοιχεία
	10. Γη (οικόπεδα)	11. Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση	12. Κτήρια - τεχνικά έργα				16. Γη (οικόπεδα)	16. Κτήρια - τεχνικά έργα	
	-1	-2	-3	-4	-5	-6	-7	-8	-9
Μικτή λογιστική αξία 01.01.20Χ1									
Προσθήκες περιόδου									
Τόκοι περιόδου									
Μειώσεις περιόδου									

Μεταφορές									
Λοιπά									
Μικτή λογιστική αξία 31.12.20Χ1									
Σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις 01.01.20Χ1									
Αποσβέσεις περιόδου									
Μειώσεις αποσβεσθέντων περιόδου									
Απομειώσεις περιόδου									
Αναστροφές απομειώσεων περιόδου									
Λοιπές μειώσεις απομειώσεων									
Σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις 31.12.20Χ1									
Καθαρή λογιστική αξία 31.12.20Χ1									

Σημειώσεις :

α) Οι στήλες του παραπάνω πίνακα ταξινομούνται στα κονδύλια του ισολογισμού, ως εξής.

Κονδύλι ισολογισμού	Στήλες
Ακίνητα	1 + 2 +3
Μηχανολογικός εξοπλισμός	4
Λοιπός εξοπλισμός	5 + 6
Επενδύσεις σε ακίνητα	7 + 8
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	9
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	10
Δαπάνες ανάπτυξης	11
Υπεραξία	12
Λοιπά άυλα	13

β) Οι προκαταβολές για κτήση παγίων (πάγια υπό εκτέλεση) παρουσιάζονται διακριτά στην ανάλυση του προσαρτήματος, αλλά στον ισολογισμό ενσωματώνονται στο αντίστοιχο κονδύλι που αφορούν.

γ) Τα πάγια υπό εκτέλεση (προκαταβολές) παρακολουθούνται ως υπολογαριασμοί των αντίστοιχων παγίων στο σχέδιο λογαριασμών.

δ) Η δομή του πίνακα είναι ενδεικτική. Είναι δυνατόν, τα διάφορα δεδομένα του πίνακα να παρουσιάζονται ως ξεχωριστοί πίνακες, ανάλογα με τις ανάγκες της οντότητας.

ε) Όταν τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα παρακολουθούνται στη εύλογη αξία τους, οι προβλεπόμενες από το προσάρτημα πληροφορίες μπορεί να αναφέρονται είτε στον ανωτέρω πίνακα είτε σε ιδιαίτερη σημείωση.

9. Η 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.

- Η παράγραφος 9 του νόμου αναφέρεται σε σημαντικά γεγονότα τα οποία δεν παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου, καθώς προέκυψαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και επομένως δεν ικανοποιούνται τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης. Ωστόσο, λόγω της σπουδαιότητας για την αξιολόγηση της πορείας της οντότητας, η οντότητα παρουσιάζει στο προσάρτημα τη φύση των γεγονότων αυτών καθώς και τις χρηματοοικονομικές τους επιπτώσεις.

10. Σε περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το άρθρο 24, παρατίθεται:

α) Σαφής δήλωση ότι έχει γίνει χρήση της δυνατότητας επιμέτρησης στην εύλογη αξία, καθώς και τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία.

β) Περιγραφή των σημαντικών υποθέσεων στις οποίες βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές επιμέτρησης.

γ) Ανά κονδύλι στοιχείων του ισολογισμού: η εύλογη αξία, οι μεταβολές της που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, καθώς και οι μεταβολές αυτής που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση (διαφορές εύλογης αξίας).

δ) Πίνακας στον οποίο παρουσιάζεται η κίνηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου, με ανάλυση σε μικτό ποσό και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, όταν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

ε) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων, πληροφορίες για την έκταση και τη φύση τους, συμπεριλαμβανόμενων των όρων και των συνθηκών που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρόνο και την πιθανότητα μελλοντικών χρηματοροών.

στ) Για πάγια στοιχεία, η λογιστική αξία των παγίων αυτών που θα αναγνωρίζονταν στον ισολογισμό, εάν τα εν λόγω στοιχεία δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με το άρθρο 24.

11. Σε περίπτωση επιμέτρησης χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης:

α) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων:

α.1) η εύλογη αξία των μέσων αυτών, εάν αυτή μπορεί να προσδιοριστεί, σύμφωνα

με την παράγραφο 12 του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, και

α.2) πληροφορίες για την έκταση της χρήσης αυτών των μέσων και τη φύση τους.

β) Για τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους:

β.1) η λογιστική αξία και η εύλογη αξία είτε των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων είτε των κατάλληλων ομάδων των επιμέρους αυτών στοιχείων και

β.2) οι λόγοι για τη μη μείωση της λογιστικής αξίας, καθώς και η φύση των ενδείξεων που τεκμηριωμένα οδηγούν στην πεποίθηση για τη δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας.

12. Για την καθαρή θέση της οντότητας:

α) Το κεφάλαιο που έχει εγκριθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί.

β) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.

γ) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, η λογιστική αξία των τίτλων που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο και εκδόθηκαν μέσα στη περίοδο, εντός των ορίων του εγκεκριμένου κεφαλαίου.

δ) Η ύπαρξη πιστοποιητικών συμμετοχής, μετατρέψιμων τίτλων, δικαιωμάτων αγοράς τίτλων, δικαιωμάτων προαίρεσης ή παρόμοιων τίτλων ή δικαιωμάτων, με μνεία του αριθμού τους, της αξίας τους και των δικαιωμάτων που παρέχουν.

ε) Ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

στ) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.

13. Το συνολικό χρέος της οντότητας που καλύπτεται με εξασφαλίσεις που παρέχονται από την οντότητα, με ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης.

14. Τα ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού.

15. Η φύση και ο επιχειρηματικός στόχος των διακανονισμών της οντότητας, που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό, καθώς και οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των διακανονισμών αυτών επί της οντότητας, εφόσον οι κίνδυνοι ή τα οφέλη των διακανονισμών αυτών είναι σημαντικά και εφόσον η δημοσιοποίηση των κινδύνων ή οφελών απαιτείται για τους σκοπούς της εκτίμησης της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας.

16. 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.

17. Το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας. Ιδιαίτερα, στην περίπτωση που από τον παρόντα νόμο προβλέπεται συμψηφισμός εσόδων και εξόδων γνωστοποιούνται τα σχετικά κονδύλια και οι αξίες αυτών προ του συμψηφισμού.

18. Το ποσό τόκων της περιόδου με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 20.

19. Η προτεινόμενη ή, κατά περίπτωση, οριστική διάθεση των κερδών.

20. Το ποσό μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο.

21. Ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση.

22. Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, το υπόλοιπο ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και ανάλυση της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.

23. Για τους απασχολούμενους στην οντότητα κατά τη διάρκεια περιόδου παρέχονται οι εξής πληροφορίες:

α) Ο μέσος όρος των απασχολούμενων.

β) Ανάλυση του μέσου όρου των απασχολούμενων ανά κατηγορία.

γ) Αν δεν αναφέρονται χωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων οι δαπάνες για παροχές σε εργαζόμενους της περιόδου, γνωστοποιούνται αναλυτικά τα συνολικά ποσά των εξής κατηγοριών αυτών των δαπανών:

γ.1) Μισθοί και ημερομίσθια.

γ.2) Κοινωνικές επιβαρύνσεις.

γ.3) Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

24. Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, εφόσον οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιαδώς μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής των υπηρεσιών.

25. 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.

26. Η επωνυμία, η έδρα και η νομική μορφή κάθε άλλης οντότητας, στην οποία η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος.

27. Η επωνυμία και η έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του τελικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, εάν συντρέχει περίπτωση.

28. Η επωνυμία και η έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μερικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, και η οποία περιλαμβάνεται επίσης στο σύνολο των επιχειρήσεων του στοιχείου της παραγράφου 27.

29. Ο τόπος στον οποίο κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να προμηθευτεί τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που αναφέρονται στις παραγράφους 27 και 28, στην περίπτωση που είναι διαθέσιμες. Εάν δεν είναι διαθέσιμες οι καταστάσεις αυτές γίνεται αναφορά του σχετικού γεγονότος.

30. Τα ποσά που δόθηκαν στην περίοδο για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων στα πλαίσια των καθηκόντων τους, καθώς και τις δεσμεύσεις που προέκυψαν ή αναλήφθηκαν για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε αποχωρήσαντα μέλη των εν λόγω συμβουλίων, συνολικά κατά κατηγορία συμβουλίου.

31. Οι συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με τα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένου και του ποσού αυτών των συναλλαγών, τη φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους, καθώς και άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές, τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας. Ανάλογες πληροφορίες παρέχονται και για τα υπόλοιπα των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Οι πληροφορίες για τις επιμέρους συναλλαγές και τα υπόλοιπα μπορούν να συναθροίζονται ανάλογα με τη φύση τους, εκτός εάν απαιτούνται χωριστά πληροφοριακά στοιχεία για την κατανόηση των επιπτώσεων των συναλλαγών του συνδεδεμένου μέρους στη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

32. Οι συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας, για τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης, για συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες και για λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες, διακεκριμένα κατά κατηγορία.

33. Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα, και οπωσδήποτε στους επόμενους 12 μήνες, εφόσον είναι σημαντικά.

34. Οι πολύ μικρές οντότητες που κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 ή της παραγράφου 8 του άρθρου 16, [7. Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, να καταρτίζουν συνοπτικό

Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία. 8. Οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του παρόντος νόμου δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.] δηλώνουν τη συγκεκριμένη επιλογή που έχουν χρησιμοποιήσει.

.....

Επιπλέον «Γνωστοποιήσεις» που πρέπει να γίνουν κατά την πρώτη εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

- Εάν μια οντότητα κρίνει ότι οι αναδρομικές προσαρμογές δεν είναι πρακτικά ευχερείς, δύνανται να μην εφαρμόσει αυτές και να γνωστοποιήσει το γεγονός στο Προσάρτημα.
- Στο προσάρτημα γνωστοποιείται η μέθοδος μετάβασης στον παρόντα νόμο καθώς και οι επιπτώσεις σε κάθε ένα κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Ιδιαίτερα, γνωστοποιείται στο προσάρτημα η ενδεχόμενη χρήση της παραγράφου 5 του άρθρου 37 (κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, όπως και κονδύλια που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί), καθώς και τα σχετικά ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.
Δηλαδή, γνωστοποιούνται οι αξίες του ισολογισμού και τα ποσά της κατάστασης αποτελεσμάτων που έχουν επηρεασθεί από τέτοιες περιπτώσεις, όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως, τα αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. [3299/2004](#) και οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

.....

Σημειώνεται ότι :

Μικρές οντότητες

Οι μικρές οντότητες παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3 έως και 8, 10, 13, 14, 16 έως και 18, 23(α) και 25 του άρθρου 29. Δύνανται να μην παρέχουν τις λοιπές πληροφορίες του άρθρου 29.

Υπόδειγμα προσαρτήματος [Μικρών Οντοτήτων] .

(του Νικόλαου Καραδημήτρη, Λογιστή – Φοροτεχνικού)

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 9 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014, οι μικρές οντότητες παρέχουν πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3,4,5,6,7,8,10,13,14,16,17,18,23α και 25 του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014.

[Μπορείτε να τα βρείτε σε ηλεκτρονική μορφή στην διεύθυνση :

http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?app=core&module=search&do=user_activity&mid=27966]

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ	
Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Προσάρτημα (μικρών επιχειρήσεων)	
Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	
31ης Δεκεμβρίου 2015	
Επωνυμία (Παρ. 3(α) άρθρου 29)	
Νομικός τύπος (Παρ. 3(β) άρθρου 29)	
Περίοδος αναφοράς (Παρ. 3(γ) άρθρου 29)	
Διεύθυνση έδρας (Παρ. 3(δ) άρθρου 29)	
Δημόσιο μητρώο (Παρ. 3(ε) άρθρου 29)	
Συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Παρ. 3(στ) άρθρου 29)	
Εκκαθάριση (Παρ. 3(ζ) άρθρου 29)	
Κατηγορία οντότητας (Παρ. 3(η) άρθρου 29)	
Κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Παρ. 3(θ) άρθρου 29)	
Παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Παρ. 4 άρθρου 29)	
Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. (Παρ. 5 άρθρου 29)	
Παρεκκλίσεις υποχρέωσης της παραγράφου 2 του άρθρου 16	

(Παρ. 6 άρθρου 29)	
Συσχέτιση περιουσιακού στοιχείου με περισσότερα από ένα κονδύλια του ισολογισμού (Παρ. 7 άρθρου 29)	
Πίνακας ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων (Παρ. 8 άρθρου 29)	
Περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία (Παρ. 10 άρθρου 29)	
Χρέος της οντότητας που καλύπτεται από εξασφαλίσεις (Παρ. 13 άρθρου 29)	
Τα ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού. (Παρ. 14 άρθρου 29)	
Χρηματοοικονομικές δεσμεύσεις-εγγυήσεις (Παρ. 16 άρθρου 29)	
Έσοδα ή έξοδα ιδιαιτέρου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας (Παρ. 17 άρθρου 29)	
Ποσό τόκων περιόδου με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 20 (Παρ. 18 άρθρου 29)	
Μέσος όρος απασχολούμενων στη περίοδο. (Παρ. 23α άρθρου 29)	
Προκαταβολές και πιστώσεις σε μέλη Δ.Σ. (Παρ. 25 άρθρου 29)	
Άρθρο 30, παραγρ. 9, Ν. 4308/2014	Οι μικρές οντότητες παρέχουν πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3,4,5,6,7,8,10,13,14,16,17,18,23α και 25 του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014
Σημειώσεις	

.....

Μεσαίες οντότητες

Οι μεσαίες οντότητες δύνανται να μην παρέχουν τις πληροφορίες των παραγράφων 24, 32 και 33 του άρθρου 29.

.....

Υπενθυμίζουμε ότι :

Υποδείγματα Προσαρτημάτων παρατίθενται στα Κεφ. 9. « Πολύ μικρή » οντότητα με απλογραφικά βιβλία και 10 και « Πολύ μικρή » οντότητα με διπλογραφικά βιβλία των Σημειώσεων αυτών.



24. Απλοποιήσεις και απαλλαγές

Γενική αρχή :

όσο μικρότερη η κατηγορία που ανήκει η επιχείρηση, τόσο περισσότερες οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές που έχει.

Υπενθυμίζουμε ότι :

Στα Κεφ. 9. « Πολύ μικρή » οντότητα με απλογραφικά βιβλία και 10 και « Πολύ μικρή » οντότητα με διπλογραφικά βιβλία των Σημειώσεων αυτών, γίνεται συγκεκριμένη ανάλυση των υποχρεώσεων για αυτές τις επιχειρήσεις.

.....

Πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (Απλογραφικά βιβλία)

1. Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που κάνουν, σύμφωνα με το νόμο, χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16 [8. Οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του παρόντος νόμου δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.] :

α) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 3 περί σχεδίου λογαριασμών.

β) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 6 έως και 8 του άρθρου 4.

[6. Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση, και της λογιστικής τους αξίας.

7. Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης.

8. Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας (όταν συντρέχει περίπτωση) και της λογιστικής τους αξίας.]

γ) Δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 και 12 του άρθρου 16 περί απόκλισης από τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

[11. Απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του Παραρτήματος Β' επιτρέπεται μόνο στις εξής περιπτώσεις:

α) Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπό τον όρο ότι θα τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.

β) Νέα κονδύλια μπορούν να προστίθενται, υπό τον όρο ότι το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.

γ) Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συγχωνεύονται όταν:

γ1) τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παρ. 2 του άρθρου 16 ή και

γ2) η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

12. Η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.]

δ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν την παράγραφο 6 του άρθρου 17 περί λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης των συναλλαγών και γεγονότων λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική τους ουσία.

[6. Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων.]

ε) Δύνανται να μην εφαρμόζουν την παράγραφο 9 του άρθρου 17 περί δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

[9. Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16

περί εύλογης παρουσίασης, επιβάλλεται παρέκκλιση από τη διάταξη αυτή προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα.]

στ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν την παράγραφο 2γ του άρθρου 18 περί προσαύξησης, με έμμεσο κόστος, του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων.

[2γ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει επίσης μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.]

ζ) Χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν εφαρμόζουν τις σχετικές ρυθμίσεις των παραγράφων 3(α)(1) έως και 3(α)(4) του άρθρου 18.

η) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 3(α)(6) του άρθρου 18 περί μη απόσβεσης της υπεραξίας και άλλων άυλων στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή. Τα εν λόγω στοιχεία, εφόσον υπάρχουν, αποσβένονται με τον τρόπο που ορίζει η φορολογική νομοθεσία.

θ) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 3β του άρθρου 18 περί απομείωσης των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων, αλλά ακολουθούν τις εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές ρυθμίσεις.

ι) Αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

ια) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 3 του άρθρου 19 περί χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος.

ιβ) Αναγνωρίζουν ζημίες απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με βάση τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 4 έως και 8 του άρθρου 19.

ιγ) Δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 3β και 5 του άρθρου 20 περί προσαύξησης, με έμμεσο κόστος και τόκους, του κόστους παραγωγής αποθεμάτων.

ιδ) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 4 του άρθρου 22 περί χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.

ιε) Αναγνωρίζουν προβλέψεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 έως και 14 του άρθρου 22.

ιστ) Αναγνωρίζουν τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 23.

ιζ) Δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 3 έως και 5 του άρθρου 23 περί δυνατότητας αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

ιη) Δεν εφαρμόζουν το άρθρο 24 του παρόντος νόμου περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

ιθ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

.....

Πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1 (Διπλογραφικά βιβλία)

7. Οι πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1 που κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 του άρθρου 16 [7. Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, να καταρτίζουν **συνοπτικό Ισολογισμό** του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.] :

- α) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 9 του άρθρου 17 περί δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- β) Δεν εφαρμόζουν το άρθρο 24 του παρόντος νόμου περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.
- γ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

8. Οι οντότητες της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3, 16, 25 και 34 του άρθρου 29. Δύνανται να μην παρέχουν τις λοιπές πληροφορίες του άρθρου 29.

Μικρές οντότητες

9. Οι μικρές οντότητες παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3 έως και 8, 10, 13, 14, 16 έως και 18, 23(α) και 25 του άρθρου 29. Δύνανται να μην παρέχουν τις λοιπές πληροφορίες του άρθρου 29.

Μεσαίες οντότητες

10. Οι μεσαίες οντότητες δύνανται να μην παρέχουν τις πληροφορίες των παραγράφων 24, 32 και 33 του άρθρου 29.



25. Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Η βασική προϋπόθεση για να προκύπτει η σχέση μητρικής προς θυγατρική βάσει της παραγράφου 2 (περιπτώσεις α έως δ) και λαμβάνοντας υπόψη και τις παραγράφους 3, 4 και 5 του άρθρου 32, είναι η άμεση ή έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) οντότητας, η οποία είτε από μόνη της (συμμετοχική ιδιότητα) είτε σε συνδυασμό με άλλες προϋποθέσεις, παρέχει στη μητρική τη δυνατότητα ελέγχου επί της άλλης οντότητας (θυγατρικής). Σχέση μητρικής προς θυγατρική προκύπτει επίσης και από την άσκηση κυριαρχικής επιρροής ή ελέγχου επί της άλλης οντότητας, έστω και αν δεν υπάρχει συμμετοχή [περίπτωση (ε) της παραγράφου 2 του άρθρου 32].

Το άρθρο 31 αναγνωρίζει τρεις κατηγορίες ομίλων βάσει μεγέθους: μικρούς, μεσαίους και μεγάλους. Δεν αναγνωρίζεται κατηγορία «πολύ μικρών» (που αναγνωρίζεται για τις οντότητες κατά το άρθρο 2 του νόμου).

Είδος κατάταξης του μεγέθους του Ομίλου	Κριτήρια		
	Σύνολο ισολογισμού (Ενεργητικού)	Καθαρό ύψος Κύκλου Εργασιών	Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης
Μικροί Όμιλοι	<4.000.000	<8.000.000	<50
Μεσαίοι Όμιλοι	<20.000.000	<40.000.000	<250
Μεγάλοι Όμιλοι	>20.000.000	>40.000.000	>250

Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος (ενδιαφέροντος).

Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν αυτή η μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) ίναι επίσης θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι καθοριζόμενες στις παραγράφους 2 αι 3 του άρθρου 33 του νόμου, πρόσθετες προϋποθέσεις.

Υποδείγματα που χρησιμοποιούνται :

- Υπόδειγμα Β.7.1: Ισολογισμός – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)
- Υπόδειγμα Β.7.2: Ισολογισμός – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία)
- Υπόδειγμα Β.8.1: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Υπόδειγμα Β.8.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Υπόδειγμα Β.9: Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

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



26. Πρώτη εφαρμογή (Μετάβαση από το Ε.Γ.Λ.Σ στα Ε.Λ.Π)

Προετοιμασία ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ ΣΤΑ Ε.Λ.Π

- Μελέτη και Κατανόηση των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων».
- Σύγκριση του «Λογιστικού σχεδίου», των Ε.Λ.Π και του Ε.Γ.Λ.Σ.
- Μελέτη του υποδείγματος των Ε.Λ.Π «χρηματοοικονομικών καταστάσεων» και σύγκριση αυτών με τις αντίστοιχες του Ε.Γ.Λ.Σ .
- Ένταξη της επιχείρησης/οργανισμού σε μια από τις κατηγορίες οντοτήτων.
- Εξέταση υποχρέωσης της «οντότητας» για κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων .
- Αξιολόγηση των ευνοϊκών ρυθμίσεων και απαλλαγών για μικρές και πολύ μικρές οντότητες .
- Αλλαγές, τροποποιήσεις και εμπλουτισμός του «Λογιστικού σχεδίου», που ενδεχομένως χρειαστούν.
- Εντοπισμό περιπτώσεων που έχουν διαφορετικό λογιστικό χειρισμό και τρόπο αποτίμησης στα Ε.Λ.Π και στο Ε.Γ.Λ.Σ. ή η οντότητα θα εφαρμόσει διαφορετική «Λογιστική πολιτική» (π.χ)
 - Συντελεστή απόσβεσης (Διαφορετική ωφέλιμη ζωή μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης).
 - Αλλαγή μεθόδου απόσβεσης (από την σταθερή σε άλλη μέθοδο).
 - Λογιστική απεικόνιση « χρηματοδοτικών μισθώσεων», που υπήρχαν έως 31/12/2013.
 - Λογιστική απεικόνιση των « εξόδων πολυετούς απόσβεσης », που υπήρχαν έως 31/12/2014.
 - Αναγνώριση επισφαλών απαιτήσεων.
 - Αναγνώριση απαξιωμένων αποθεμάτων.

- Διαχωρισμός των ακινήτων σε ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά.
-
- Στην περίπτωση που υιοθετείται το ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης χρήση της επιλογής να επιμετρήσει αυτό τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με το άρθρο 24.
- Εξέταση τυχόν υιοθέτησης της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία (άρθρο 24) .
- Μηχανογραφική υποστήριξη (ένα απαιτείται) για την κατάρτιση των Ε.Λ.Π.
- Μετατροπή του Ισολογισμού της 31/12/2013 και του Ισολογισμού της 31/12/2014 και των Αποτελεσμάτων χρήσεως 2014, από το Ε.Γ.Λ.Σ στα Ε.Λ.Π.

.....

Ο Νόμος εφαρμόζεται πρώτη φορά για τη χρήση 2015 (1/1/2015-31/12/2015). Για τις επιχειρήσεις με διαφορετική περίοδο, η πρώτη εφαρμογή του Νόμου γίνεται στη χρήση που ξεκινάει εντός του 2015 (π.χ. 1/7/2015-30/6/2016)
 Ημερομηνία μετάβασης στο νόμο είναι η 1/1/2014 ή 31/12/2013 (ισολογισμός μετάβασης) Για εταιρείες με διαφορετική χρήση, ο ισολογισμός μετάβασης είναι η ημερομηνία λήξεως της χρήσης εντός του 2014

.....

Δυνατότητες Επιλογών κατά την πρώτη εφαρμογή **(Μετάβαση από το Ε.Γ.Λ.Σ στα Ε.Λ.Π) .**

• Πλήρης αναδρομική εφαρμογή,

δηλαδή εφαρμογή του Νόμου στον Ισολογισμό της 31.12.2013 (ισολογισμός έναρξης), ως αν ο νόμος 4308/2014, να εφαρμοζόταν ανέκαθεν.

Προσαρμόσουμε όλα τα κονδύλια του Ισολογισμού κατά την ημερομηνία μετάβασης (31/12/2013) (ισολογισμός έναρξης) και συγκριτική περίοδος 2014, σύμφωνα με τις προβλέψεις του Νόμου.

Οι σχετικές διαφορές που προκύπτουν έως την ημερομηνία μετάβασης αναγνωρίζονται (καταχωρούνται) απευθείας στην καθαρή θέση και

στα αποτελέσματα και την καθαρή θέση κατά περίπτωση, όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής χρήσεως (2014).

Η πλήρης αναδρομικής εφαρμογή του Νόμου συνεπάγεται:

- Διαγραφή όλων των κονδυλίων που αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αλλά δεν αναγνωρίζονται με τα ΕΛΠ π.χ. τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- Την αναγνώριση όλων των κονδυλίων που αναγνωρίζονται βάσει του παρόντος νόμου αλλά δεν αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό

πλαίσιο, π.χ. περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις.

- Την εξέταση όλων των περιουσιακών στοιχείων (π.χ. απαιτήσεις, αποθέματα ή πάγια) για τη διαπίστωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης και την αναγνώριση των σχετικών ζημιών.
- Την εξέταση και προσαρμογή, εφόσον απαιτείται, της ωφέλιμης οικονομικής ζωής των παγίων στοιχείων.
- Τακτοποίηση επιχορηγήσεων παγίων (υποχρέωση και όχι καθαρή θέση)
- Τακτοποίηση μερισμάτων και αμοιβών μελών Δ.Σ. από τα κέρδη (αναγνώριση ποσών με την έγκρισή τους)
- Εμφάνιση όλων των φόρων (φόρο εισοδήματος, διαφορές φορολογικού ελέγχου και λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους), ως στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο χρόνο που προκύπτουν
- Διαγραφή του οφειλόμενου κεφαλαίου από το ενεργητικό και την καθαρή θέση.
- Αναγνώριση προκαταβολής φόρου εισοδήματος με την καταβολή του σχετικού ποσού.
- Κ.λ.π

• **Μη αναδρομική εφαρμογή**

δηλαδή μεταφορά στον ισολογισμό της 01.01.2015 των κονδυλίων της χρήσης 2014 όπως είναι βάσει του ΕΓΛΣ, με ένταξη τους στα κατά περίπτωση νέα κονδύλια των ΕΛΠ και ταυτόχρονη αντίστοιχη διόρθωση των συγκριτικών στοιχείων της χρήσης 2014.

[**Δηλαδή:** Τα κονδύλια των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2014 και τα υπόλοιπα της 31.12.2014 μεταφέρονται αυτούσια και εμφανίζονται στα κατά περίπτωση κονδύλια των υποδειγμάτων των ΕΛΠ (**αναταξινόμηση**) με την μεγαλύτερη δυνατή προσέγγιση].

Ειδικότερα η επιχείρηση θα:

- Ταξινομήσει (αναταξινόμηση) τα κονδύλια του Ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης 2014, όπως αυτά είχαν διαμορφωθεί βάσει των προβλεπόμενων από ΕΓΛΣ, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Νόμου.
- Εμφανίσει στον Ισολογισμό τα κονδύλια που αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αλλά δεν αναγνωρίζονται με τα ΕΛΠ π.χ. τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και θα τα αποσβένει βάσει της φορολογικής νομοθεσίας
- Τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχαν συναφθεί πριν την 1/1/2014, να τις λογιστικοποιεί βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας.
- Διαγράψει το «οφειλόμενο κεφάλαιο» από το ενεργητικό και την καθαρή θέση.

• **Αναδρομική προσαρμογή μόνο επιλεγμένων κονδυλίων κατά την κρίση της οντότητας.**

Οι σχετικές διαφορές που προκύπτουν έως την ημερομηνία μετάβασης αναγνωρίζονται (καταχωρούνται) απευθείας στην καθαρή θέση και

στα αποτελέσματα και την καθαρή θέση κατά περίπτωση, όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής χρήσεως (2014).

Προσοχή :

Η επιχείρηση μπορεί, κατά την πρώτη εφαρμογή, παρόλο ότι ακολουθεί το « ιστορικό κόστος » :

Να αναπροσαρμόσει την αξία ενός ή περισσότερων ακινήτων της (ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά) στην εύλογη αξία τους.

Η αναπροσαρμοσμένη αξία στο εξής θα θεωρείται το κόστος κτήσης των στοιχείων αυτών.

.....

Άρθρο 37: Πρώτη εφαρμογή (« Λογιστική Οδηγία »)

37.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι οι αλλαγές στους κανόνες επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων που εισάγει ο νόμος αυτός σε σχέση με τις καταργηθείσες λογιστικές διατάξεις (άρθρο 38) αντιμετωπίζονται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών του άρθρου 28 του νόμου.

37.2.2 Η αντιμετώπιση της πρώτης εφαρμογής ως αλλαγή λογιστικής πολιτικής σημαίνει ότι οι απαιτούμενες από το νόμο προσαρμογές θα γίνουν αναδρομικά, ως εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να συντάσσονταν ανέκαθεν βάσει των προβλέψεων του νόμου [4308/2014](#).

37.2.3 Για σκοπούς πρώτης εφαρμογής του νόμου, ως περίοδος πρώτης εφαρμογής θεωρείται η πρώτη ετήσια περίοδος που ξεκινά μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Δηλαδή, για οντότητες που έχουν ετήσια λογιστική περίοδο από 01.01-31.12 (ημερολογιακό έτος), η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος 01.01.2015 – 31.12.2015. Για οντότητες που έχουν διαφορετική ετήσια λογιστική περίοδο, η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος που ξεκινά μετά την 01.01.2015. Για παράδειγμα, αν μια οντότητα έχει λογιστική περίοδο 01.07-30.06, η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος 01.07.2015-30.06.2016.

31/12/ 2013	1/1/ 2014 -31/12/2014	1/1/ 2015 -31/12/2015
Ημερομηνία προσαρμογών μεταξύ Ε.Γ.Λ.Σ και Ε.Λ.Π έως 31/12/2013	Ημερομηνία προσαρμογών μεταξύ Ε.Γ.Λ.Σ και Ε.Λ.Π περιόδου από 1/1/2014 έως 31/12/2014	Ημερομηνία μετάβασης & πρώτης δημοσιοποίησης με Ε.Λ.Π

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ
Σκοπός : Διόρθωση της Καθαρής Θέσης	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Α.Χ	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Α.Χ
Συμφωνία Καθαρής Θέσης Ε.Λ.Π με Ε.Γ.Λ.Σ		και
		Συγκριτικά Χρήσης 2014
		ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ
		ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Α.Χ

37.2.4 Για σκοπούς πρώτης εφαρμογής του νόμου, ως ημερομηνία μετάβασης στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) θεωρείται η πρώτη ημέρα της συγκριτικής ετήσιας περιόδου της περιόδου της πρώτης εφαρμογής, ή η τελευταία ημέρα της περιόδου που προηγείται της συγκριτικής περιόδου. Συνεπώς, για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο από 01.01-31.12, η ημερομηνία μετάβασης είναι η **01.01.2014 ή η 31.12.2013**, ενώ για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο από 01.07-30.06, ημερομηνία μετάβασης είναι η 01.07.2014, ή η 30.6.2014.

[Φυσικά δεν χρειάζεται αναδημοσίευση ή οποιαδήποτε άλλη ενέργεια, σχετικά με τις Οικονομικές Καταστάσεις της χρήσης 2014 και προγενέστερες, που έχουν δημοσιευτεί]

37.2.5 Η αναδρομική εφαρμογή συνεπάγεται την προσαρμογή όλων των κονδυλίων του ισολογισμού κατά την ημερομηνία μετάβασης και τη σύνταξη αναμορφωμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την συγκριτική περίοδο. Δηλαδή, ο ισολογισμός της ημερομηνίας μετάβασης και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου που είχαν συνταχθεί με βάση το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο πρέπει να αναμορφωθούν βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Οι σχετικές διαφορές που προκύπτουν αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση όσον αφορά τον ισολογισμό κατά την ημερομηνία μετάβασης, και στα αποτελέσματα και την καθαρή θέση κατά περίπτωση, όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής χρήσεως.

37.2.6 Βάσει των αναφερομένων στις παραγράφους 37.2.1 έως 37.2.5 της παρούσης, αναδρομική εφαρμογή βάσει των προβλέψεων του νόμου συνεπάγεται:

- α) Τη διαγραφή όλων των κονδυλίων που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του νόμου, όπως για παράδειγμα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.**
- β) Την αναγνώριση όλων των κονδυλίων που αναγνωρίζονται βάσει του παρόντος νόμου αλλά δεν αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, όπως για παράδειγμα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις χρηματοδοτικές μισθώσεις.**

γ) Την εξέταση όλων των περιουσιακών στοιχείων (π.χ. απαιτήσεις, αποθέματα ή πάγια) για τη διαπίστωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης και την αναγνώριση των σχετικών ζημιών.

δ) Την εξέταση και προσαρμογή, εφόσον απαιτείται, της ωφέλιμης οικονομικής ζωής των παγίων στοιχείων. Για παράδειγμα, έστω μηχανήμα λογιστικής αξίας 100 ευρώ που αφορά αξία κτήσης 500 ευρώ και σωρευμένες αποσβέσεις έως την 31.12.2013 ποσού 400 ευρώ (λογιστική αξία 100 ευρώ). Αν η οντότητα κρίνει ότι το εν λόγω πάγιο είναι υπεραποσβεσμένο ως εκείνη την ημερομηνία, μπορεί να αναστρέψει τις υπερβάλλουσες αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί σε όφελος των αποτελεσμάτων εις νέον στις 31.12.2013, αυξάνοντας έτσι τη λογιστική αξία του παγίου που απομένει να αποσβεστεί στο μέλλον. Στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή η οντότητα κρίνει ότι έχουν γίνει λιγότερες αποσβέσεις, αναγνωρίζεται σωρευτικά το ποσό των αποσβέσεων που δεν έχουν διενεργηθεί στα αποτελέσματα εις νέον στις 31.12.2013.

Συνηθισμένες περιπτώσεις :

- Διαγραφή των «εξόδων εγκατάστασης» που δεν πληρούν τον ορισμό των άυλων στοιχείων
- Αναγνώριση απομειώσεων περιουσιακών στοιχείων, (π.χ απαξιωμένα αποθέματα και επισφαλείς απαιτήσεις)
- Προσαρμογή, εφόσον απαιτείται, της ωφέλιμης οικονομικής ζωής των παγίων στοιχείων (δηλ. καθορισμός συντελεστών απόσβεσης διαφορετικών από τους φορολογικούς)
- Αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης
- Τακτοποίηση εμφάνισης μερισμάτων και αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου που εμφανίζονταν στον «Πίνακα Διάθεσης»
- Τακτοποίηση των λογαριασμών επιχορηγήσεων παγίων .
- Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου εφόσον έχει επιλεγεί.

37.3.1 Η παράγραφος 3, ακολουθώντας ανάλογες διεθνείς πρακτικές στη διευκόλυνση εφαρμογής σημαντικών αλλαγών στο υφιστάμενο λογιστικό πλαίσιο, προνοεί για απαλλαγές και απλουστεύσεις σε ότι αφορά την τεχνικά απαιτητική και κοστοβόρο αναδρομική προσαρμογή, την οποία απαιτεί η παράγραφος 2 του άρθρου 37 του νόμου (υπό 37.2.1).

Συγκεκριμένα, παρέχεται η δυνατότητα μη διενέργειας αναδρομικής προσαρμογής ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν αυτό είναι πρακτικά δυσχερές ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό.

Τέτοιες συνθήκες περιγράφονται, ενδεικτικά, στην παράγραφο 4 του άρθρου 37 του νόμου (υπό 37.4.1 κατωτέρω).

37.3.2 Όταν υιοθετείται το ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεν διενεργείται αναδρομική προσαρμογή λόγω δυσχερειών ή κόστους:

α) η οντότητα δύναται να θεωρήσει τις λογιστικές αξίες των στοιχείων του ισολογισμού του τέλους της προηγούμενης περιόδου ως το τεκμαρτό κόστος αυτών των στοιχείων για την εφαρμογή του νόμου.

Δηλαδή, μεταφέρει τις λογιστικές αξίες του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου ως ποσά έναρξης της περιόδου πρώτης εφαρμογής. Οίκοθεν νοείται ότι μεταφέρονται τόσο τα ονομαστικά ποσά όσο και τα σωρευμένα μειωτικά στοιχεία (π.χ. σωρευμένες αποσβέσεις, προβλέψεις και απομειώσεις).

β) Ειδικά για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα, παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης αυτών στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το άρθρο 24 του νόμου.

Οι εύλογες αξίες θεωρούνται εφεξής το τεκμαρτό κόστος κτήσης των στοιχείων, και οι διαφορές των εύλογων αξιών σε σχέση με τις υπάρχουσες λογιστικές αξίες αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέον. Σημειώνεται ότι η οντότητα δεν υποχρεούται να επιμετρήσει στην εύλογη αξία το σύνολο των εν λόγω ακινήτων της, δηλαδή έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει αυτή την επιλογή μόνο σε ένα ή περισσότερα ακίνητα και όχι υποχρεωτικά σε όλα. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία γίνεται κατά την έναρξη της περιόδου της πρώτης εφαρμογής (για παράδειγμα 01.01.2015, για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο από 01.01-31.12).

γ) Γίνεται δεκτό ότι η δυνατότητα υπό (β) (επιμέτρηση στην εύλογη αξία με διαφορές στα αποτελέσματα εις νέο) παρέχεται για τα εν λόγω στοιχεία και κατά την ημερομηνία μετάβασης.

37.3.3 Για τα λοιπά στοιχεία του ισολογισμού (πλην των ακινήτων της παραγράφου 37.3.2β της παρούσης) δεν παρέχεται από το νόμο η δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών ως τεκμαρτό κόστος κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής όταν υιοθετείται το κόστος κτήσης ως βάση επιμέτρησης. Δηλαδή, οι απομειώσεις των λοιπών στοιχείων, όπως απαιτήσεων και αποθεμάτων, αν υπάρχουν, θα γίνουν κατά την ημερομηνία μετάβασης (01.01.2014), εάν ήταν γνωστές κατά την ημερομηνία εκείνη. Σε διαφορετική περίπτωση τεκμαίρεται ότι προέκυψαν κατά το έτος 2014 και συνεπώς θα βαρύνουν τα αποτελέσματα αυτής της περιόδου. Δηλαδή προσαρμογή απομειώσεων απαιτήσεων και αποθεμάτων δεν νοείται με απευθείας μεταφορά τους στα αποτελέσματα εις νέον της 01.01.2015. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται μόνο για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα.

37.3.4 Όταν υιοθετείται η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τα οποία προβλέπεται από το νόμο σχετική δυνατότητα (στοιχεία του άρθρου 24), τεκμαίρεται ότι για τα στοιχεία αυτά υπάρχουν διαθέσιμες εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία μετάβασης, οπότε η προσαρμογή θα γίνει αναδρομικά, όπως για παράδειγμα στα χρηματοοικονομικά στοιχεία. Πάντως, εάν η οντότητα κρίνει ότι η αναδρομική προσαρμογή είναι πρακτικά δυσχερής, μπορεί να επιμετρήσει όλα αυτά τα στοιχεία στην εύλογη αξία τους κατά την 01.01.2015 και να επηρεάσει με τις διαφορές τα αποτελέσματα εις νέον, ή τις διαφορές εύλογης αξίας, βάσει των γενικών προβλέψεων του νόμου περί εύλογης αξίας στο άρθρο 24. Για παράδειγμα, για όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα οι θετικές διαφορές επιμέτρησης σε σχέση με τις υπάρχουσες λογιστικές αξίες αναγνωρίζονται ως «διαφορά εύλογης αξίας» στην καθαρή θέση, ενώ για όλα τα επενδυτικά ακίνητα οι σχετικές διαφορές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέο.

37.3.5 Δεν έχουν τη δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία στην πρώτη εφαρμογή, οι πολύ μικρές οντότητες των περιπτώσεων (α), (β) και (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου.

37.3.6 Η αναδρομική αναπροσαρμογή μπορεί να συνεπάγεται την αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου, κατά την επιλογή της οντότητας.

Στην περίπτωση αυτή (λογισμός αναβαλλόμενου φόρου), η οντότητα δεσμεύεται να λογίσει τον αναβαλλόμενο φόρο για όλες τις προκύπτουσες προσωρινές διαφορές και να ακολουθεί παγίως αυτή την πολιτική στο μέλλον.

Παράδειγμα

Δίνεται ο παρακάτω ισολογισμός της ΑΛΦΑ στις 31.12.2013 (ημερομηνία μετάβασης 01.01.2014) και οι εξής πληροφορίες που αναφέρονται στην ημερομηνία μετάβασης.

α) Πελάτες ποσού 1.500.000 ευρώ ήταν ανεπίδεκτοι είσπραξης, χωρίς η ΑΛΦΑ να έχει διενεργήσει απομείωση (απομείωση λόγω επισφάλειας).

β) Αποθέματα κόστους κτήσης 1.000.000 ευρώ είχαν πλήρως απαξιωθεί, χωρίς η ΑΛΦΑ να έχει διενεργήσει σχετική απομείωση (υποτίμηση).

γ) Η εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων ανερχόταν σε 12.000.000 ευρώ.

δ) Δεν είχε διενεργηθεί πρόβλεψη για παροχές σε εργαζομένους μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία ποσού 300.000 ευρώ.

Η ΑΛΦΑ αποφάσισε να υιοθετήσει ως μεταγενέστερη πολιτική για την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της το κόστος κτήσης και να κάνει χρήση της δυνατότητας να επιμετρήσει τα ακίνητα στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία μετάβασης θεωρώντας αυτή την αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης για την μετέπειτα παρακολούθηση. Αποφάσισε επίσης να προσαρμόσει αναδρομικά τους λογαριασμούς πελατών και αποθεμάτων, αναγνωρίζοντας τη σχετική ζημία και να αναγνωρίσει την σωρευμένη πρόβλεψη για παροχές σε εργαζομένους μετά την αποχώρηση.

Ενεργητικό		Ισολογισμός 31.12.2013
Ακίνητα		10,000,000.00
Πελάτες		7,000,000.00
Αποθέματα		5,000,000.00
Σύνολο ενεργητικού		22,000,000.00
Ίδια κεφάλαια		
Μετοχικό κεφάλαιο		3,000,000.00
Αποθεματικά		1,000,000.00
Κέρδη εις νέο		500,000.00
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων		4,500,000.00

Δάνεια		5,000,000.00
Προβλέψεις		0.00
Προμηθευτές		12,500,000.00
Σύνολο υποχρεώσεων		17,500,000.00
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων		22,000,000.00

Η ΑΛΦΑ αποφάσισε να υιοθετήσει ως μεταγενέστερη πολιτική για την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της το κόστος κτήσης και να κάνει χρήση της δυνατότητας να επιμετρήσει τα ακίνητα στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία μετάβασης θεωρώντας αυτή την αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης για την μετέπειτα παρακολούθηση. Αποφάσισε επίσης να προσαρμόσει αναδρομικά τους λογαριασμούς πελατών και αποθεμάτων, αναγνωρίζοντας τη σχετική ζημία και να αναγνωρίσει την σωρευμένη πρόβλεψη για παροχές σε εργαζομένους μετά την αποχώρηση.

Υπολογισμοί χωρίς λογισμό αναβαλλόμενου φόρου

Ενεργητικό	Ισολογισμός 31.12.2013	Εγγραφές μετάβασης 01.01.2014	Ισολογισμός μετάβασης ΕΛΠ 01.01.2014
Ακίνητα	10.000.000	2.000.000	12.000.000
Πελάτες	7.000.000	-1.500.000	5.500.000
Αποθέματα	5.000.000	-1.000.000	4.000.000
Σύνολο ενεργητικού	22.000.000	-500.000	21.500.000
Καθαρή θέση	3.000.000		3.000.000
Μετοχικό κεφάλαιο			
Αποθεματικά	1.000.000		1.000.000
Κέρδη εις νέο	500.000	-800.000	-300.000
Σύνολο καθαρής θέσης	4.500.000	-800.000	3.700.000
Δάνεια	5.000.000		5.000.000
Προβλέψεις	0	300.000	300.000
Προμηθευτές	12.500.000		12.500.000
Σύνολο υποχρεώσεων	17.500.000	300.000	17.800.000
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων	22.000.000	-500.000	21.500.000

Υπολογισμοί με λογισμό αναβαλλόμενου φόρου (φορολογικός συντελεστής 26%)

Ενεργητικό	Ισολογισμός 31.12.2013	Εγγραφές μετάβασης 01.01.2014	Αναβαλλόμενος φόρος 01.01.2014	Ισολογισμός μετάβασης ΕΛΠ 01.01.2014
Ακίνητα	10.000.000	2.000.000		12.000.000
Πελάτες	7.000.000	-1.500.000		5.500.000
Αποθέματα	5.000.000	-1.000.000		4.000.000

Αναβαλλόμενος φόρος	0		208.000	208.000
Σύνολο ενεργητικού	22.000.000	-500.000	208.000	21.708.000
Καθαρή θέση	3.000.000			3.000.000
Μετοχικό κεφάλαιο				
Αποθεματικά	1.000.000			1.000.000
Κέρδη εις νέο	500.000	-800.000	208.000	-92.000
Σύνολο καθαρής θέσης	4.500.000	-800.000	208.000	3.908.000
Δάνεια	5.000.000			5.000.000
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους	0	300.000		300.000
Προμηθευτές	12.500.000			12.500.000
Σύνολο υποχρεώσεων	17.500.000	300.000	0	17.800.000
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων	22.000.000	-500.000	208.000	21.708.000

Αναβαλλόμενος φόρος: $0,26 * (-2.000.000 + 1.500.000 + 1.000.000 + 300.000) = 208.000$ ευρώ.

37.4.1 Η αναδρομική προσαρμογή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

μπορεί να μην είναι πρακτικά ευχερής ή να απαιτεί σημαντικό κόστος, όταν:

α) Η αρχική αναγνώριση στοιχείων του ισολογισμού έχει λάβει χώρα σε μακρινή περίοδο στο παρελθόν.

Για παράδειγμα, μπορεί να είναι δυσχερής ο προσδιορισμός των τόκων δανείων που αναλογούν σε ιδιοπαραγόμενα πάγια μακράς κατασκευαστικής περιόδου, που με βάση το νέο πλαίσιο δύναται να προσαυξάνουν το κόστος κτήσης αυτών των παγίων.

β) Η εύλογη αξία στοιχείων του ισολογισμού δεν είναι διαθέσιμη για κρίσιμα χρονικά σημεία, όπως απαιτείται για την αναδρομική εφαρμογή της επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

Για παράδειγμα, αν δεν υπάρχουν διαθέσιμες εύλογες αξίες ακινήτων κατά την ημερομηνία μετάβασης (01.01.2014), δεν μπορούν να προσδιορισθούν αναδρομικά, δεδομένου ότι η εκτίμηση της εύλογης αξίας τους γίνεται βάσει της παρούσας κατάστασής τους.

37.5.1 Παρέχεται η δυνατότητα για κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους.

Παράδειγμα της περίπτωσης αυτής είναι :

- τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης

- τα αφορολόγητα αποθεματικά του ν. [3299/2004](#).

Εξυπακούεται ότι η ευχέρεια της παραγράφου αυτής δεν παρέχεται για συναλλαγές και γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την 01.01.2015, τα οποία λογίζονται βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου.

Διευκρινίζεται ότι κονδύλια του ισολογισμού που εμφανίζονται στον ισολογισμό της οντότητας κατά την ημερομηνία μετάβασης και τα οποία δεν αναγνωρίζονταν από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο πρέπει να διαγράφονται, εάν δεν αναγνωρίζονται από τον παρόντα νόμο.

Παράδειγμα

Η ΑΛΦΑ έλαβε στις 02/01/2010 ποσό 230.000 ευρώ ως κρατική επιχορήγηση για επενδύσεις και σχημάτισε ισόποσο αφορολόγητο αποθεματικό 230.000 ευρώ (στοιχείο της καθαρής θέσης), **μη υποκείμενο σε απόσβεση, βάσει του νόμου [3299/2004](#).**

Με την εφαρμογή του ν. [4308/2014](#), η ΑΛΦΑ αποφάσισε να προβεί σε αναδρομική προσαρμογή του εν λόγω ποσού κατά την ημερομηνία μετάβασης (01/01/2014), σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του ν. [4308/2014](#) (παρά τη δυνατότητα της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του ν. [4308/2014](#)).

Οι απαιτούμενες προσαρμογές στα σχετικά κονδύλια του ισολογισμού θα έχουν ως εξής:

1. Στην ημερομηνία μετάβασης (01/01/2014), το αποθεματικό μεταφέρεται σε λογαριασμό υποχρέωσης.
2. Υπολογίζονται οι αποσβέσεις της υποχρέωσης για το διάστημα 02/01/2010 έως 31/12/2013: $230.000 / 10 = 23.000 * 4 = 92.000$ ευρώ. Το ποσό των 92.000 ευρώ μεταφέρεται σε αφορολόγητο αποθεματικό σύμφωνα με το ν. [4308/2014](#).
3. Το ποσό των 92.000 ευρώ εκφράζει το μέρος της επιχορήγησης που θα είχε μεταφερθεί στα αποτελέσματα των ετών 2010 έως 2013.
4. Οι σχετικοί υπολογισμοί συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα:

		Μετάβαση 01/01/2014		
	Υπόλοιπα ισολογισμού 01/01/2014	Μειώσεις	Αυξήσεις	ΕΛΠ 01/01/2014
Μετοχικό κεφάλαιο	1.000.000	0	0	1.000.000
Αφορολόγητο αποθεματικό	230.000	-230.000	92.000	92.000
Κέρδη εις νέο	114.000	0	0	114.000
Σύνολο καθαρής θέσης	1.344.000	-230.000	92.000	1.206.000
Υποχρεώσεις / Επιχορηγήσεις	0	230.000	-92.000	138.000
Σύνολο	1.344.000	0	0	1.344.000

		Μετάβαση 01/01/2014		
	Υπόλοιπα ισολογισμού 01/01/2014	Μειώσεις	Αυξήσεις	ΕΛΠ 01/01/2014
Μετοχικό κεφάλαιο	1.000.000	0	0	1.000.000
Αφορολόγητο αποθεματικό	230.000	-230.000	92.000	92.000
Κέρδη εις νέο	114.000	0	0	114.000
Σύνολο καθαρής θέσης	1.344.000	-230.000	92.000	1.206.000
Επιχορηγήσεις (υποχρεώσεις)	0	-92.000	230.000	138.000
Σύνολο	1.344.000	-322.000	322.000	1.344.000

Σημειώσεις

α) Για το έτος 2014 (31/1/2014) και εφεξής μέχρι το τέλος της δεκαετίας το ποσό της υποχρέωσης θα αποσβένεται κατά 23.000 ευρώ μεταφερόμενο στα αποτελέσματα και στο αφορολόγητο αποθεματικό.

β) Με βάση την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του ν. [4308/2014](#), η ΑΛΦΑ θα μπορούσε να μην προβεί στον παραπάνω χειρισμό και να αφήσει το αφορολόγητο αποθεματικό ποσού 230.000 ευρώ στην καθαρή θέση.

37.5.2 Κατ' αναλογία της πρόβλεψης της παραγράφου 5 του νόμου (υπό 37.5.1 ανωτέρω), παρέχεται η δυνατότητα για περιουσιακά στοιχεία οι συναλλαγές των οποίων έχουν πραγματοποιηθεί πριν την ημερομηνία έναρξης της περιόδου πρώτης εφαρμογής και πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά δεν αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να λογιστικοποιούνται εφεξής βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, για το χρονικό διάστημα που προβλέπεται από αυτή τη νομοθεσία.

Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι τα περιουσιακά στοιχεία των χρηματοδοτικών μισθώσεων.

Από 01.01.2014 η φορολογική νομοθεσία (ν. [4172/2013](#)) απαιτεί για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις την αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και αντίστοιχης υποχρέωσης, ενώ για τις υπάρχουσες κατά την 01.01.2014 συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (που με την προϊσχύουσα φορολογική νομοθεσία του ν. [2238/1994](#) αντιμετωπίζονταν ως λειτουργικές μισθώσεις χωρίς να αναγνωρίζεται το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο και η αντίστοιχη υποχρέωση), παρέχεται (από το ν. [4172/2013](#)) η δυνατότητα να συνεχίσουν να λογιστικοποιούνται ως λειτουργικές

μέχρι την 31.12.2018. Εξυπακούεται ότι η ευχέρεια αυτή δεν παρέχεται για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που λαμβάνουν χώρα μετά την 01.01.2014, οι οποίες πρέπει να λογίζονται βάσει των προβλέψεων του νόμου (αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και αντίστοιχης υποχρέωσης).

37.6.1 Τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου ταξινομούνται σύμφωνα με τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β του παρόντος νόμου.

37.6.2 Ιδιαίτερα σημεία στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου (2014) τα οποία απαιτούν σχολιασμό, δεδομένης της κατάργησης του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, είναι τα παρακάτω κονδύλια που χρήζουν ανακατάταξης για τη συγκριτική περίοδο:

- **ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ, και ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.Λ.Π**

α) Οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, ο φόρος εισοδήματος, και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι, ενσωματώνονται (ως έξοδα) στα αντίστοιχα κονδύλια της συγκριτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, μειώνοντας έτσι το καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου.

- **ΤΑ ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (Η ΠΑΡΟΜΟΙΑ ΠΟΣΑ) ΚΑΙ ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ**

β) Τα προτεινόμενα ποσά για διανεμόμενα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) και αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου που εμφανίσθηκαν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις (ετήσια περίοδος 2014), θα μεταφερθούν σε αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο της συγκριτικής περιόδου καθώς τα ποσά αυτά αναγνωρίζονται με την έγκρισή τους εντός της περιόδου 2015.

- **ΤΑ ΟΡΙΣΤΙΚΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ**

γ) Τα οριστικά μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) εκ των κερδών του 2014 (συγκριτική περίοδος), όπως αυτά εγκρίθηκαν από τη γενική συνέλευση εντός του 2015, θα εμφανισθούν σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο στην Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης του 2015 (πρώτη εφαρμογή), όταν συντάσσεται αυτή η κατάσταση.

- **ΤΑ ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ**

δ) Τα προτεινόμενα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) εκ των κερδών του 2013 θα εμφανισθούν σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο στην Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης του 2014, όταν συντάσσεται αυτή η κατάσταση.

- **ΕΓΚΡΙΘΕΙΣΕΣ ΑΠΟ ΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΕΚ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΟΥ 2014 ΘΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΘΟΥΝ ΩΣ ΕΞΟΔΟ**

ε) Οι οριστικά εγκριθείσες από τη γενική συνέλευση αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών του 2014 θα αναγνωρισθούν ως έξοδο (παροχές σε εργαζομένους), στην κατάσταση αποτελεσμάτων του 2015 (πρώτη περίοδος εφαρμογής).

• **ΟΙ ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ**

στ) Οι προτεινόμενες αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών του 2013 θα αναγνωρισθούν ως έξοδο (παροχές σε εργαζομένους), στην κατάσταση αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου (2014).

• **Η ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

ζ) Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση, που εμφανίζεται στους ισολογισμούς της ημερομηνίας μετάβασης (π.χ. 31.12.2013) και της συγκριτικής περιόδου (π.χ. 31.12.2014), θα αντιλογισθεί.

• **ΤΟ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

η) Το οφειλόμενο κεφάλαιο εφεξής παύει να εμφανίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού, και αντίστοιχα της καθαρής θέσης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου.

Παράδειγμα

Δίνεται ο παρακάτω πίνακας διανομής (καταστάσεις κατά το ΕΓΛΣ) για τα έτη 2014 και 2013.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΓΛΣ			
	2014		2013
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) χρήσης	3.500		3.050
Πλέον: υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων	350		250
Μείον: διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	-250		0
Σύνολο	3.600		3.300
Μείον: 1. Φόρος εισοδήματος χρήσεως	-950		-800
2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	-100		-250
Κέρδη προς διάθεση	2.550		2.250
Η διάθεση γίνεται ως εξής:			
Τακτικό αποθεματικό	200		150
Μερίσματα	1.250		1.350
Αμοιβές και ποσοστά μελών Διοικητικού Συμβουλίου	500		400
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	600		350
	2.550		2.250

Με βάση αυτά τα δεδομένα, να προσδιοριστούν οι προκύπτουσες προσαρμογές στις συγκριτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους 2014 αποτελέσματα του 2014 για: α) τα Καθαρά αποτελέσματα του 2014, και β) τα Κέρδη εις νέο του

2014.

Λύση - Ανάλυση

I. Προσαρμογές στα καθαρά αποτελέσματα της περιόδου 2014			
Καθαρά κέρδη 2014 κατά ΕΓΛΣ		-250	3.500
Μείον: 1) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων			
2) Φόρος εισοδήματος χρήσεως		-950	
3) Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι		-100	
4) Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 2013 (έγκριση 2014)		-400	-1.700
Καθαρά κέρδη του 2014 κατά ΕΛΠ			1.800
II. Προσαρμογές στα κέρδη εις νέο 2014			
α) Προσδιορισμός προσαρμοσμένων κερδών εις νέο 2013			
Κέρδη εις νέο 2013			350
Πλέον: 1) Μερίσματα χρήσης 2013		1.350	
2) Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου 2013		400	
3) Τακτικό αποθεματικό χρήσης 2013		150	1.900
Προσαρμοσμένα Κέρδη εις νέο 2013 (ημ/νία μετάβασης 01.01.2014)			2.250
β) Προσαρμογές για το έτος 2014:		-150	
Μείον: 1) Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού από κέρδη του 2013			
2) Διανομές μερισμάτων από κέρδη του 2013		-1.350	-1.500
			750
Πλέον: Προσαρμοσμένα Καθαρά Κέρδη 2014 ως ανωτέρω			1.800
Προσαρμοσμένα Κέρδη εις νέο του 2014 κατά ΕΛΠ			2.550
Συμφωνία κερδών εις νέο 2014 ΕΓΛΣ-ΕΛΠ			
Κέρδη εις νέο 2014 ΕΓΛΣ		200	600
Πλέον: 1) Τακτικό αποθεματικό 2014			
2) Μερίσματα 2014		1.250	
3) Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 2014		500	1.950
Κέρδη εις νέο 2014 ΕΛΠ			2.550

Σημείωση

Τα προσαρμοσμένα «Κέρδη εις νέο» του 2014 κατά ΕΛΠ συμφωνούν με τα «Κέρδη προς διάθεση» του 2014 κατά ΕΓΛΣ. Αυτό ισχύει διότι δεν υπάρχουν, πέραν του Πίνακα Διάθεσης, άλλες αλλαγές στα Κέρδη εις νέο (π.χ. αναπροσαρμογή αναπόσβεστης αξίας παγίων, σωρευμένων προβλέψεων κλπ.).

37.6.3 Πάντως εάν μια οντότητα κρίνει ότι οι αναδρομικές προσαρμογές υπό 37.6.2 δεν είναι πρακτικά ευχερείς, δύναται να μην εφαρμόσει αυτές [με την εξαίρεση της περίπτωσης (η) - Το οφειλόμενο κεφάλαιο], και να γνωστοποιήσει το γεγονός στο Προσάρτημα.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, οι χειρισμοί αυτοί ισχύουν για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσεως 2015 και εφεξής.

Δηλαδή η οντότητα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσεως 2015 και εφεξής:

α) θα εμφανίζει τα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) ως υποχρεώσεις με μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο, κατά τον χρόνο έγκρισής τους από την γενική συνέλευση των μετόχων ή το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο, και όχι στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου.

β) θα εμφανίζει τις χορηγούμενες στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ή αναλόγου οργάνου αμοιβές από τα κέρδη, ως έξοδα, όταν εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο.

γ) θα εμφανίζει όλους τους φόρους (φόρο εισοδήματος, διαφορές φορολογικού ελέγχου και λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους), ως στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο χρόνο που προκύπτουν βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Ειδικά επισημαίνεται ότι ο φόρος εισοδήματος αναγνωρίζεται ως έξοδο και υποχρέωση στο τέλος της περιόδου που αφορά, καθώς έχει ήδη προκύψει με βάση την ισχύουσα νομοθεσία (αρχή δεδουλευμένου).

δ) δεν θα αναγνωρίζει στην κλειόμενη περίοδο την προκαταβολή φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση. Το σχετικό ποσό αναγνωρίζεται με την καταβολή του σχετικού ποσού στην επόμενη περίοδο.

37.7.1 Στο προσάρτημα γνωστοποιείται η μέθοδος μετάβασης στον παρόντα νόμο καθώς και οι επιπτώσεις σε κάθε ένα κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, βάσει των προβλέψεων του άρθρου 37 του νόμου που χρησιμοποιήθηκαν από την οντότητα.

37.7.2 Ιδιαίτερα, γνωστοποιείται στο προσάρτημα η ενδεχόμενη χρήση της παραγράφου 5 του άρθρου 37 (κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, όπως και κονδύλια που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί), καθώς και τα σχετικά ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Δηλαδή, γνωστοποιούνται οι αξίες του ισολογισμού και τα ποσά της κατάστασης αποτελεσμάτων που έχουν επηρεασθεί από τέτοιες περιπτώσεις, όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως, τα αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. [3299/2004](#) και οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

37.8.1 Οι οντότητες που κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος νόμου ή μεταγενέστερα υποχρεούνται ή επιλέγουν να συντάξουν για πρώτη φορά ισολογισμό, συντάσσουν ισολογισμό έναρξης της πρώτης αυτής περιόδου βάσει απογραφής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους που διενεργούν με ημερομηνία αναφοράς την έναρξη της εν λόγω περιόδου.

37.8.2 Ο προσδιορισμός των σχετικών αξιών διενεργείται βάσει όλων των διαθέσιμων στοιχείων που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία που τηρεί η οντότητα. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, αποτελεί την καθαρή θέση έναρξης της οντότητας που αναγνωρίζεται ως κεφάλαιο ή και υπέρ το άρτιο, λαμβάνοντας υπόψη την ισχύουσα νομοθεσία αναφορικά με το ελάχιστο προβλεπόμενο κεφάλαιο για τον νομικό τύπο της οντότητας.

[ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ]

37.9.1 Πέραν της παρεχόμενης δυνατότητας αποφυγής της αναδρομικής προσαρμογής ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει του παρόντος άρθρου, η παράγραφος 9 παρέχει περαιτέρω διευκολύνσεις στις πολύ μικρές και τις μικρές οντότητες, λόγω του μικρού μεγέθους και των περιορισμένων δυνατοτήτων τους.

Συγκεκριμένα, λαμβάνοντας υπόψη το κριτήριο κόστους-οφέλους, παρέχεται η δυνατότητα οι οντότητες αυτές:

α) Να μην προβαίνουν σε λεπτομερή αναταξινόμηση των κονδυλίων της συγκριτικής περιόδου αλλά τα ποσά των σχετικών λογαριασμών να ενσωματώνονται με την καλύτερη δυνατή προσέγγιση στα υποδείγματα του παρόντος νόμου.

β) Να μην παρέχουν λεπτομερώς τις άλλως απαιτούμενες από την παράγραφο 7 του άρθρου 37 γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα, αναφορικά με τη μέθοδο μετάβασης.





Η **ΩΡΙΩΝ Α.Ε.Ο.Ε.Α** είναι μία εταιρεία ορκωτών ελεγκτών λογιστών, με δομές προσαρμοσμένες στις απαιτήσεις της σημερινής εποχής. Έχοντας ως επίκεντρο της φιλοσοφίας μας, το να συμβάλουμε θετικά σε ένα δύσκολο επιχειρηματικό περιβάλλον, κατανοούμε ανάγκες και ιδιαιτερότητες, και προσφέρουμε πάντα το βέλτιστο των υπηρεσιών μας. Στην **Orion** πιστεύουμε στην ενημέρωση και την γνώση και επενδύουμε στον έγκαιρα και έγκυρα πληροφορημένο πελάτη. Η μετάδοση γνώσεων και εμπειριών αποτελεί βασικό σκοπό, στην προσπάθεια μας να είμαστε πραγματικά χρήσιμοι .

ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ORION AUDIT, TAX & ADVISORY

Βλαχερνών 10 - Μαρούσι, Τ.Κ. 151 24

T1: +30 211 41 11 500 – 509

T2: +30 210 88 43 773

F: +30 211 41 11 510

E: info@orion-audit.gr

W: www.orion-audit.gr

.....

Η **Orion** ανήκει στο **Διεθνές Δίκτυο** της **AGN International**. Η **AGN International** (AGN) είναι ένας παγκόσμιος οργανισμός που συμπεριλαμβάνει ανεξάρτητες εταιρείες που παρέχουν ελεγκτικές και συμβουλευτικές οικονομικές υπηρεσίες. Με έδρα το Λονδίνο, συγκαταλέγεται στους σημαντικότερους παγκόσμιους ελεγκτικόλογιστικούς οργανισμούς. Συνεργασία με την **AGN** σημαίνει υπηρεσίες και υποστήριξη σε παγκόσμιες αγορές.