

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας

Τμήμα Λογιστικής

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

## «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»



Σπουδαστές: Ροδοθεάτου Μαρία Α.Μ.: 10550

Παπαλεξοπούλου Μαρία Α.Μ.: 10597

Υπεύθυνος Καθηγητής: Ζαχούρης Πάρις

ΠΑΤΡΑ, 2016

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά τους καθηγητές μας στο Α.Τ.Ε.Ι. Πατρών για τις γνώσεις που μας προσέφεραν στα χρόνια φοίτησής μας, και ιδιαιτέρως θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέπων καθηγητή της παρούσας πτυχιακής εργασίας, κ. Ζαχούρη Πάρι.

Επίσης, ευχαριστούμε θερμά τους φίλους μας, Λάγιου Αρχοντούλα και Σταυρίδη Θεοδωρή που με την κριτική τους σκέψη και τις απαραίτητες συμβουλές τους μας βοήθησαν ώστε να ολοκληρωθεί η πτυχιακή μας εργασία.

**Πάτρα, 2016**

Ροδοθεάτου Μαρία & Παπαλεξοπούλου Μαρία

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Κατά την εκπόνηση της πτυχιακής μας εργασίας προσπαθήσαμε να σκιαγραφήσουμε τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σύμφωνα με το Ν.4308/14, όπως πλέον αυτά υφίστανται στον ελληνικό χώρο. Επίσης, γίνεται προσπάθεια σύγκρισης των Νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, καθώς και με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η πτυχιακή μας εργασία αναπτύσσεται σύμφωνα με τα παρακάτω κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο, γίνεται μία περιγραφή του έργου και του σκοπού της Λογιστικής. Στην συνέχεια εισάγεται η έννοια της Λογιστικής Τυποποίησης, καθώς και μία ιστορική αναδρομή αυτής.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, γίνεται προσπάθεια περιγραφής του νέου νομοσχεδίου των Νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, κάνοντας αναφορά στο λογιστικό και φορολογικό καθεστώς.

Στο τρίτο κεφάλαιο, γίνεται η σύγκριση και η συσχέτιση του νομοθετήματος των Νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, καθώς και η σύγκριση των Νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Το τέταρτο κεφάλαιο, αναφέρεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στις αρχές σύμφωνα με τις οποίες τηρούνται. Επίσης, περιγράφεται πώς αυτές οι καταστάσεις συντάσσονται, σύμφωνα με το νέο νόμο. Τέλος, στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μέσα από διάφορα υποδείγματα.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

I. Πρόλογος

II. Περίληψη

III. Περιεχόμενα

IV. Συντομογραφίες

V. Εισαγωγή

<b>Κεφάλαιο 1: ΓΕΝΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</b>	<b>1</b>
1.1 Εισαγωγικά	1
1.2 Έργο και σκοπός λογιστικής	1
1.3 Λογιστική τυποποίηση	2
1.4 Η ιστορία της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα	3
1.4.1 Μεταρρυθμίσεις μεταπολεμικής περιόδου έως την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ.	4

<b>Κεφάλαιο 2: ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/14 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»</b>	<b>7</b>
2.1 Εισαγωγικά	7
2.2 Αναφορά στο φορολογικό καθεστώς (πρώην Κ.Φ.Α.Σ.)	7
2.2.1 Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους	8
2.2.2 Λογιστικά αρχεία	10
2.2.3 Παραστατικά πωλήσεων	18
2.3 Λογιστικό καθεστώς (πρώην Ε.Γ.Λ.Σ.)	21
2.3.1 Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων	21
2.3.2 Κανόνες επιμέτρησης	21
2.3.3 Προσάρτημα (σημειώσεις) – απαλλαγές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις	24
2.3.4 Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις	24

<b>Κεφάλαιο 3: ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΚΑΙ ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΤΟΥ Ν.4308/14 ΜΕ ΤΟΥΣ ΠΡΟΪΣΧΥΣΑΝΤΕΣ ΝΟΜΟΥΣ ΚΑΙ ΤΑ Δ.Λ.Π.</b>	<b>25</b>
3.1 Εισαγωγικά	25
3.2 Σύγκριση και συσχέτιση του ν.4308/14 με τον Κ.Φ.Α.Σ	25
3.3 Σύγκριση και συσχέτιση του ν.4308/14 με το Ε.Γ.Λ.Σ	27
3.4 Διεθνή λογιστικά πρότυπα	30
3.4.1 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 1 (Οικονομικές Καταστάσεις) με Ε.Λ.Π.	32

3.4.2 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 2 (Αποθέματα ) με Ε.Λ.Π.	33
3.4.3 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 11 (Συμβάσεις Κατασκευής Έργων) με Ε.Λ.Π.	34
3.4.4 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 17 (Μισθώσεις) με Ε.Λ.Π.	35
3.4.5 Σύγκριση Δ.Λ.Π 18 (Έσοδα) με Ε.Λ.Π.	37
3.4.6 Σύγκριση Δ.Λ.Π 19 (Παροχές σε εργαζομένους) με Ε.Λ.Π.	38
3.4.7 Σύγκριση Δ.Λ.Π 32 (Γνωστοποίηση και παρουσίαση χρηματοοικονομικών μέσων) με Ε.Λ.Π.	39
3.4.8 Σύγκριση Δ.Λ.Π 36 (Απομείωση περιουσιακών στοιχείων) με Ε.Λ.Π.	40
3.4.9 Σύγκριση Δ.Λ.Π 37 (Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις) με Ε.Λ.Π.	40
3.4.10 Σύγκριση Δ.Λ.Π 38 (Άυλα περιουσιακά στοιχεία) με Ε.Λ.Π.	41
3.4.11 Σύγκριση Δ.Λ.Π 41 (Γεωργία) με Ε.Λ.Π.	42

#### **Κεφάλαιο 4: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ** **43**

4.1 Εισαγωγικά	43
4.2 Κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων	43
4.3 Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων	45
4.4 Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	47

#### **Κεφάλαιο 5: ΚΡΙΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΨΕΙΣ** **49**

##### **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

##### **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- A.E: Ανώνυμη Εταιρία
- A.Φ.Μ.: Αριθμός φορολογικού μητρώου
- Δ.Ο.Υ.: Διεύθυνση οικονομικής υπηρεσίας
- Δ.Λ.Π.: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Δ.Π.Χ.Α: Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς
- E.E.: Ετερόρρυθμη εταιρεία
- E.E.: Ευρωπαϊκή Ένωση
- E.Γ.Λ.Σ.: Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
- E.Λ.Π.: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
- E.Π.Ε.: Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης
- IASC: International Accounting Standards Committee
- IASB: International Accounting Standards Board
- I.K.E.: Ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία
- K.A.X.: Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- K.B.Σ.: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
- K.λ.π.: και τα λοιπά
- K.Φ.Α.Σ.: Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
- N. ή ν.: Νόμος
- ΝΔ : Νομοθετικό Διάταγμα
- Ο.Ε.: Ομόρρυθμη εταιρεία
- Παρ.: Παράγραφος
- ΠΟΛ: Πολυγραφημένη Διαταγή της Διοίκησης
- Σ.ΛΟ.Τ: Συμβούλιο λογιστικής τυποποίησης
- Φ.Π.Α.: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
- ΧΑΑ: Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία προσπαθεί να παρουσιάσει το νέο νομοθέτημα, το οποίο αφορά στα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στην Ελλάδα, σύμφωνα με το **N.4308/2014** «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», ο οποίος ψηφίστηκε το έτος 2014 και η εφαρμογή του ορίστηκε υποχρεωτική από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του έτους 2015.

Στόχος της παρούσας εργασίας είναι η διερεύνηση και η ερμηνευτική προσέγγιση του ν.4308/14,ο οποίος αποτελεί το πλέον σημαντικό νομοθέτημα σε ότι αφορά τη Λογιστική και τον Κώδικα τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Στο εξής με τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου απλοποιούνται οι διαδικασίες που σχετίζονται με τη λογιστική παρακολούθηση των πράξεων και συναλλαγών μιας επιχείρησης και παράλληλα μεταβάλλεται η φιλοσοφία του σχεδίου λογαριασμών, καθώς και του τρόπου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Παρόμοιες προσπάθειες βελτίωσης είχαν γίνει και στο παρελθόν, όπως με την αλλαγή του Κ.Β.Σ. σε Κ.Φ.Α.Σ., ωστόσο ήταν φανερό πως η χώρα μας χρειαζόταν κάτι πιο δραστικό. Μία αλλαγή που θα ήταν πιο αποτελεσματική για τις επιχειρήσεις με εμφανή νέα δεδομένα που σαν οδηγό θα είχαν τις ευρωπαϊκές εντολές. Επίσης είναι πολύ σημαντικό να τονιστεί πως ακόμα ένα κρίσιμο σημείο του παρόντος νομοθετήματος είναι η συσχέτισή του με τα διεθνή δεδομένα, γεγονός που αποσκοπεί στον εκσυγχρονισμό του λογιστικού - φορολογικού συστήματος στη χώρα μας.

Έτσι, επιλέξαμε ως θέμα της πτυχιακής μας εργασίας τη μελέτη του συγκεκριμένου νόμου, προκειμένου να αναλύσουμε και να περιγράψουμε τις αλλαγές που επιφέρει και τους σκοπούς που επιδιώκει να πετύχει.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

### **1.1 Εισαγωγικά**

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται να αποσαφηνιστεί, αρχικά, το έργο και ο σκοπός της λογιστικής. Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στα λογιστικά πρότυπα, μέσω των οποίων επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και επιδιώκεται η βελτίωση της διαφάνειας και της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων. Τέλος, παρουσιάζεται μία ιστορική αναδρομή όσον αφορά τη λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα.

### **1.2 Έργο και σκοπός λογιστικής**

Τις τελευταίες δεκαετίες παρουσιάζεται σπουδαία εξέλιξη στον τομέα της λογιστικής που πλέον, θεωρείται ως ένα χρηματοοικονομικό πληροφοριακό σύστημα. Πρόκειται για ένα σύνολο διαδικασιών και μέσων με τα οποία επιτυγχάνεται η αποτύπωση γεγονότων σε λογιστικά βιβλία, ο μετασχηματισμός τους σε χρηματοοικονομικές πληροφορίες και η γνωστοποίησή τους στους ενδιαφερόμενους. Επομένως, η λογιστική είναι η επιστήμη που ασχολείται μεθοδικά με την συλλογή, την επεξεργασία, την καταγραφή και την παροχή οικονομικών πληροφοριών οι οποίες προέρχονται από τις οικονομικές μονάδες και είναι αναγκαίες για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Οι λογιστικές πληροφορίες είναι αντικείμενο έρευνας εσωτερικών μελετητών (λογιστές, διευθυντές, διαχειριστές, ιδιοκτήτες) καθώς και εξωτερικών (κράτος, δημόσιο, ανταγωνιστές, επενδυτές, πελάτες, προμηθευτές, τράπεζες, εργαζόμενοι, εργατικά σωματεία, επιμελητήρια). Ως επιστημονικός κλάδος συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με άλλες επιστήμες, θετικές αλλά και θεωρητικές.

Ωστόσο, έργο της λογιστικής είναι:

- Η ιστορική απεικόνιση της περιουσιακής συγκρότησης του οικονομικού οργανισμού.

Η ιστορική απεικόνιση πραγματοποιείται με την απογραφή, με την οποία καταγράφεται, προσδιορίζεται, αποτιμάται η περιουσιακή συγκρότηση του οικονομικού οργανισμού με κάθε λεπτομέρεια κατά είδος, ποσότητα, ενιαία νομισματική αξία και ποιότητα σε ορισμένη χρονική στιγμή. Με τους λογαριασμούς οι οποίοι είναι τα κύρια όργανα της λογιστικής. Είναι πίνακες στους οποίους καταγράφονται κατά είδος ομάδες και υποομάδες οι αξίες περιουσιακών στοιχείων, οι μεταβολές και η θέση κατά χρονολογική σειρά και πάντα αιτιολογημένα. Με τους συσχετισμούς των λογαριασμών εσόδων – εξόδων για τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου.



- Η διεξαγωγή ελέγχων.

Οι έλεγχοι πραγματοποιούνται από εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι στελέχη της διοίκησης, καθώς και από τους εξωτερικούς ελεγκτές που δεν ανήκουν στο προσωπικό της επιχείρησης. Αυτοί είναι ανεξάρτητοι επαγγελματίες και δεν πρέπει να έχουν καμία σχέση ή εξάρτηση από την οικονομική μονάδα εκτελώντας ελέγχους για λογαριασμό των χρηστών.

- Η παροχή αριθμητικών στοιχείων από τους λογαριασμούς και τις οικονομικές καταστάσεις.

Τα στοιχεία αυτά είναι χρήσιμα για να μελετηθεί η πορεία και η δραστηριότητα που έχει κάθε οικονομικός οργανισμός. Σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά και τους αριθμοδείκτες που προκύπτουν, μπορεί να υπολογιστεί η αποδοτικότητα, η παραγωγικότητα, η ρευστότητα, η κυκλοφοριακή ταχύτητα, και το νεκρό σημείο της επιχείρησης έτσι ώστε να μπορούν να γίνουν συγκρίσεις χρήσεων διαχρονικά, καθώς και συγκρίσεις με άλλες επιχειρήσεις του κλάδου.

Οι βασικότεροι σκοποί της λογιστικής είναι:

- Ο προσδιορισμός της οικονομικής κατάστασης – περιουσίας της επιχείρησης σε κάθε χρονική στιγμή.
- Η παρακολούθηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων.
- Ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που προκύπτουν από τη δράση της επιχείρησης σε μια χρονική περίοδο.
- Η συγκέντρωση στατιστικών δεδομένων που αφορούν στην μελέτη της εξέλιξης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης.

### 1.3 Λογιστική τυποποίηση

Στις μέρες μας όπου υπάρχει ελεύθερη διακίνηση αγαθών και κεφαλαίων, οι επιχειρήσεις θέλουν να χρηματοδοτηθούν με σημαντικά κεφάλαια. Έτσι, άρχισαν να απευθύνονται και σε διεθνείς αγορές προκειμένου να εξασφαλίσουν την αύξηση κεφαλαίου ή την λήψη δανείου. Από την εξέταση εναλλακτικών τρόπων χρηματοδότησης σε διαφορετικές χώρες, όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες μέτρησης περιουσιακών στοιχείων και οικονομικού αποτελέσματος, γεννάται η ανάγκη εφαρμογής κοινών προτύπων. Επιπροσθέτως, η εισαγωγή εταιρικών μετοχών μιας χώρας σε χρηματιστηριακές αγορές ξένων χωρών δημιουργεί την ανάγκη για λογιστικά πρότυπα σε διεθνές επίπεδο καθώς δημιουργούνται ανάγκες ελέγχου.

Λογιστικό πρότυπο είναι ένα συνοπτικό και όσο το δυνατόν απλό κείμενο, που ασχολείται με συναλλαγές ή γεγονότα, επηρεάζοντας τις εγγραφές που πρέπει να γίνουν στα λογιστικά βιβλία των ανώνυμων εταιρειών, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο οι συναλλαγές

και τα γεγονότα πρέπει να παρουσιάζονται στις οικονομικές τους καταστάσεις. Κατά την τελευταία δεκαπενταετία, καθώς αυξάνονται οι εισαγωγές Α.Ε. στο ΧΑΑ στα πλαίσια της προσέλκυσης ξένων επενδυτών, παρουσιάζεται η ανάγκη γνώσης και συμμόρφωσης προς τα λογιστικά πρότυπα γεγονός που αφορά όλες τις πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Τα λογιστικά πρότυπα μπορούν να συμβάλλουν στη προσπάθεια ανάδειξης διαφάνειας και διεθνοποίησης του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών (ΧΑΑ), μέσω της αναβάθμισης της ποιότητας πληροφόρησης, της αντικειμενικότητας των λογιστικών καταστάσεων, αλλά και της δυνατότητας ευχερούς σύγκρισης μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Επιπλέον, μπορούν να καταστήσουν εύκολα τις διαφορές μεταξύ εισηγμένων Ανώνυμων Εταιρειών (Α.Ε) στο ΧΑΑ, ώστε να φαίνεται η εικόνα πολλών Α.Ε ως προς τις πραγματικές τους δυνατότητες, τα αληθινά μεγέθη τους και τις προοπτικές κερδοφορίας τους.

Το 1973 συστάθηκε η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – International Accounting Standards Committee (IASC) με την συνεργασία επαγγελματικών οργανώσεων λογιστών της Αγγλίας, της Αυστραλίας, της Γαλλίας, των ΗΠΑ, της Ιρλανδίας του Καναδά, του Μεξικού και της Ολλανδίας. Σήμερα η επιτροπή διοικείται από 22 μέλη, οι οποίοι ονομάζονται «θεματοφύλακες». Παράλληλα, έχει συσταθεί και το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – International Accounting Standards Board (IASB), που είναι ανεξάρτητος και μη κερδοσκοπικός οργανισμός ιδιωτικού τομέα, που σαν στόχο έχει την ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου υψηλής ποιότητας και παγκοσμίως αποδεκτών λογιστικών προτύπων.

#### **1.4 Η ιστορία της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα**

Τα πρώτα θεμέλια για την λειτουργία της λογιστικής επιστήμης στην Ελλάδα μπήκαν στη δεκαετία του 1920 με το Νόμο 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιριών». Στην συνέχεια το 1948 θεσπίστηκαν οι πρώτες διατάξεις για την λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων με τον τότε «Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων». Το 1962 καθιερώθηκαν για πρώτη φορά τυποποιημένες μορφές ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης. Την δεκαετία του 1990 η ευρύτερη εφαρμογή του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) άλλαξε ριζικά το λογιστικό τοπίο στη χώρα μας και σε συνδυασμό με την ανάπτυξη της πληροφορικής δημιούργησαν μια καινούρια και σημαντικά βελτιωμένη κατάσταση. Με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. επιτυγχάνεται: α) ο προγραμματισμός και η ομοιομορφία των λογιστικών εγγραφών καθώς και η συστηματοποίηση της εν γένει λογιστικής εργασίας β) η πλήρης ενημερότητα για την παροχή πληροφοριών γενικής και ειδικής φύσεως γ) ο λογιστικός και διοικητικός έλεγχος, ώστε να είναι άμεσος και ορθός δ) η ορθή συσχέτιση εξόδων και εσόδων για την επίτευξη ακριβέστερης και ευχερέστερης κοστολόγησης ε) ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων, της καθαρής θέσης και της αποδοτικότητας μιας επιχείρησης στ) ο

μεθοδικός και σαφής προσδιορισμός της οικονομικής θέσεως, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται με ευκολία ο απολογιστικός έλεγχος και η σύνταξη μελλοντικών δράσεων που θα αφορούν την επιχείρηση.

Στην Ελλάδα κατά τη διάρκεια του 1821, οι επιρροές προέρχονται από την Γαλλία και πιο συγκεκριμένα ο Γαλλικός εμπορικός κώδικας υιοθετείται από όλες τις Εθνικές συνελεύσεις ως το ισχύον εμπορικό δίκαιο της Ελλάδος. Τα επιβαλλόμενα βιβλία της εποχής είναι το ημερολόγιο, το βιβλίο αντιγραφής επιστολών και τέλος, το βιβλίο των απογραφών.

Εν συνεχεία, το έτος 1918 θεσπίστηκαν για πρώτη φορά διατάξεις περί της κατάρτισης και του περιεχομένου του ισολογισμού των ανωνύμων εταιριών, οι οποίες το έτος 1920 περιλήφθηκαν αυτούσιες στον νόμο 2190/1920. Ο νόμος 2190 επιβάλλει ρητώς στην Ανώνυμη Εταιρεία την σύνταξη του ισολογισμού κατά την έναρξη της λειτουργίας της επιχείρησης και στο τέλος της εκάστοτε χρήσης. Κατά την απογραφή της εταιρικής περιουσίας η αναγραφή των στοιχείων γίνεται με βάση την αξία, την οποία έχει κατά την χρονική περίοδο που συντάσσεται ο ισολογισμός (taxheaven.gr).

#### **1.4.1 Μεταρρυθμίσεις μεταπολεμικής περιόδου έως την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ.**

Η επόμενη βασική μεταρρύθμιση της ελληνικής νομοθεσίας, εφαρμόζεται με το νομοθετικό διάταγμα 578 του έτους 1948 περί τηρήσεων λογιστικών βιβλίων από τους επιτηδευματίες. Μεταξύ άλλων ορίστηκαν κανόνες αποτίμησης και κανόνες μετάβασης από το σύστημα των εμπορικών βιβλίων στο νέο τότε σύστημα, αυτό επιτυγχάνεται μέσω του βιβλίου απογραφής. Εντός του οποίου αναγράφονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης τα ποσά με την τιμή κτήσεως, ή την τρέχουσα εφ' όσον αυτή είναι μικρότερη. Επιπλέον, περιλαμβάνονται τα αποθέματα εμπορευμάτων, πρώτων υλών, έτοιμων προϊόντων, τα ακίνητα και οι εγκαταστάσεις, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις και εν γένει άπαντα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της επιχείρησης. Ωστόσο, σε όσους ήδη τηρούν εμπορικά βιβλία επιτρέπονται διορθωτικές εγγραφές για την ακριβέστερη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως ποινικές συνέπειες και φορολογικές κυρώσεις για τις εν λόγω διορθωτικές εγγραφές.

Το 1962 με το Ν.Δ 4237/1962 και την κωδικοποίηση σε ενιαίο κείμενο που έγινε με το Β.Δ. 174/1963 απαιτήθηκε για πρώτη φορά στην ουσία ένας ενιαίος τύπος ισολογισμού, ο οποίος πρέπει να είναι δομημένος με απόλυτη σαφήνεια, ώστε να χωρίζει τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Έτσι ορίζεται:

- Τρόπος παρουσίασης του Ισολογισμού

Στο σκέλος του ενεργητικού περιλαμβάνονται: α) τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (γήπεδα, κτίρια, μηχανήματα, εγκαταστάσεις, μέσα μεταφοράς, εργαλεία και όργανα, έπιπλα και σκεύη, άυλα αγαθά και δικαιώματα – διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα, μετοχές και εταιρικές μερίδες, μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, β) κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία σε ενσώματα αγαθά, πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα προϊόντα, έτοιμα προϊόντα, υλικά συσκευασίας και σε εισπρακτικές απαιτήσεις πελατών, προκαταβολές σε τρίτους, χρεώστες, διάφορες συναλλαγματικές, γραμμάτια εισπρακτέα προς είσπραξη, χρεόγραφα, μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, έξοδα επόμενης χρήσης και κάθε περιουσιακό στοιχείο ταχείας κυκλοφορίας, γ) τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία σε τράπεζες, δηλαδή σε λογαριασμούς όψεως, εξωτερικό συνάλλαγμα, ταμείο, τοκομερίδια ληξιπρόθεσμα και κάθε περιουσιακό στοιχείο ασφαλούς και άμεσης ρευστοποίησης, δ) το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως της παρελθούσας χρήσης και της κλειόμενης, και οι ζημιές εμφανίζονται στο σκέλος του ενεργητικού.

Στο σκέλος του παθητικού περιλαμβάνονται: α) το κεφάλαιο και τα αποθεματικά με τις εξής διακρίσεις: μετοχικό κεφάλαιο, μνημονευμένου του αριθμού των μετοχών και της ονομαστικής αξίας της εκάστοτε μετοχής, η διαφορά εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο, αποθεματικά, ειδικά αποθεματικά φορολογικών διατάξεων, πιστωτική διαφορά από αναπροσαρμογή ισολογισμού. β) Οι προβλέψεις που αφορούν αποτίμηση στοιχείων του παθητικού καθώς και προβλέψεις υπερτίμησης στοιχείων του παθητικού. γ) Υποχρεώσεις μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, μερίσματα πληρωτέα, μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού. δ) Το αδιανέμητο υπόλοιπο των καθαρών κερδών.

- Ο τρόπος παρουσίασης των αποτελεσμάτων χρήσης και διάθεσης των αποτελεσμάτων

Ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης ακολουθεί τον ισολογισμό, οφείλει να είναι πλήρης και σαφής και να εμφανίζει τα πραγματικά και τα επιτευχθέντα κέρδη, καθώς και τις πραγματικές ζημιές. Εμφανίζει το μικτό κέρδος της επιχείρησης μετά την αφαίρεση του κόστους παραγωγής. Από το μικτό κέρδος αφαιρούνται τα έξοδα διοίκησης, χρηματοδότησεως, έξοδα προϊόντων ή υπηρεσιών. Στο κέρδος που προκύπτει προστίθενται τα έσοδα ή τα κέρδη συμμετοχών ή έσοδα παρεπόμενων ασχολιών και οι πιστωτικοί τόκοι. Τέλος, από το κέρδος που προκύπτει αφαιρείται ο φόρος εισοδήματος και έτσι έχουμε το καθαρό κέρδος της επιχείρησης.

- Κανόνες αποτίμησης και έκθεση διοικητικού συμβουλίου

Στον ισολογισμό αναγράφονται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας κατά την αξία που έχουν την περίοδο που συντάσσεται ο ισολογισμός. Στην περίπτωση των χρεογράφων και των εμπορευμάτων δεν αποτιμώνται σε τιμή μεγαλύτερη από την τιμή αποκτήσεώς τους, εκτός από την περίπτωση που η τιμή κτήσεως είναι ανώτερη από την τρέχουσα κατά το κλείσιμο του ισολογισμού. Η απόσβεση υπολογίζεται κατ' αναλογία της ετήσιας αναλώσεως και φθοράς των αντικειμένων και την πιθανή διάρκεια χρησιμοποίησής τους. Κατά την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου στην τακτική γενική συνέλευση αναφέρεται πάντα το ενεργητικό και το παθητικό, όπως και τα στοιχεία του λογαριασμού αποτελεσμάτων με κάθε λεπτομέρεια και όσο το δυνατόν πιο αναλυτικά.

Το 2003 με τον ν.3148 συστάθηκε η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), η οποία διέπει την νομοθεσία του λογιστικού επαγγέλματος. Δηλαδή, αρμοδιότητά της είναι να εισηγείται στον υπουργό οικονομικών θέματα λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων, διεθνών ελεγκτικών προτύπων, γενικού λογιστικού σχεδίου, κλαδικών λογιστικών σχεδίων και διεθνών λογιστικών προτύπων, καθώς και την εναρμόνισή τους με το δίκαιο της Ε.Ε. και τα διεθνή πρότυπα.

Την ίδια χρονική περίοδο συστάθηκε το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ), το οποίο γνωμοδοτεί σε θέματα λογιστικής τυποποίησης που σχετίζονται με την κατάρτιση, την αναθεώρηση ή την τροποποίηση του γενικού λογιστικού σχεδίου και των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, με σκοπό την προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής. Επίσης, προβλέπει τον τρόπο, τον χρόνο και την διαδικασία της γενικής ή κατά στάδια υποχρεωτικής εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων από τις οικονομικές μονάδες ή από κατηγορίες αυτών και τέλος, παρέχει την έκδοση οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του γενικού λογιστικού σχεδίου, των κλαδικών λογιστικών σχεδίων και των διεθνών λογιστικών προτύπων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/14 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»**

### **2.1 Εισαγωγικά**

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται η αναλυτική παρουσίαση του νομοθετήματος το οποίο αποτελείται από οκτώ (8) κεφάλαια. Συγκεκριμένα, τα κεφάλαια ένα έως τρία του νομοθετήματος αναφέρονται σε αυτό που πριν το νόμο ονομάζαμε Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων (Κ.Φ.Α.Σ.) ή πρώην Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), ενώ τα κεφάλαια τέσσερα έως οκτώ αφορούν το πρώην Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή Ν.2190/1920. Εκτός από τα παραπάνω κεφάλαια υπάρχει ακόμη μία ενότητα που περιλαμβάνει τα πέντε σχετικά παραρτήματα με τους ορισμούς, τα υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σχέδιο λογαριασμών, σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την συσχέτιση σχεδίου λογαριασμών με το Ε.Γ.Λ.Σ.

### **2.2 Αναφορά στο φορολογικό καθεστώς (Πρώην Κ.Φ.Α.Σ.)**

Στην παρούσα ενότητα θα εξεταστούν τα κεφάλαια ένα έως τρία του σχεδίου νόμου, τα οποία αφορούν το νέο φορολογικό καθεστώς. Στο τμήμα αυτό του σχεδίου νόμου, αναφέρονται κυρίως ρυθμίσεις που σχετίζονται με αυτό που γνωρίζαμε ως τώρα σαν Κ.Φ.Α.Σ. Οι νέες αυτές ρυθμίσεις επιφέρουν αλλαγές σημαντικές για τις επιχειρήσεις, που σκοπό έχουν την καλύτερη οργάνωσή τους, εφαρμόζοντας κανόνες βελτιωμένους συγκριτικά με τον Κ.Φ.Α.Σ., με στόχο τη μείωση του κόστους της επιχείρησης και την ενίσχυση της ασφάλειάς της. Το κεφάλαιο αυτό στηρίζεται σε πρακτικές ελληνικής και διεθνούς προέλευσης και κύριο του χαρακτηριστικό είναι η ύπαρξη του στοιχείου της αλληλουχίας. Εκτενέστερα, αυτό που επιδιώκει ο νόμος είναι η κάθε επιχείρηση με το λογιστικό της σύστημα να επιτυγχάνει τη συσχέτιση των συναλλαγών και των γεγονότων που συμβαίνουν με τα αντίστοιχα παραστατικά. Έπειτα επιδιώκεται η συσχέτιση των παραστατικών με τις εγγραφές στο ημερολόγιο και το καθολικό, τις μεταφορές στα ισοζύγια και τις οικονομικές καταστάσεις ανεξαρτήτως κατεύθυνσης. Μια επιχείρηση που εφαρμόζει ένα σύστημα όπως αυτό, θα παρέχει τη δυνατότητα σε οποιονδήποτε ελεγκτή να φτάνει από το παραστατικό στις οικονομικές καταστάσεις και αντίστροφα. Τότε θα νιώθει σιγουριά σε οποιονδήποτε έλεγχο, φορολογικό ή μη.

### 2.2.1. Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους (κεφάλαιο 1 ν.4308/14)

Σύμφωνα με το άρθρο 1 υπόκεινται στο νόμο:

- Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε), Ετερόρρυθμες Εταιρείες (Ε.Ε.) κατά μετοχές, Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)
- Ομόρρυθμες Εταιρείες (Ο.Ε.), Ε.Ε.
- Επίσης Ε.Ε. ή Ο.Ε. ή Ατομική Επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην τήρηση του νόμου από άλλη νομοθετική διάταξη.
- Ακόμη υπόκεινται οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες του δημοσίου όταν δεν ανήκουν στο πεδίο του α. 156/Ν4270 (το οποίο αναφέρει ότι κάθε οντότητα του δημοσίου που εμπίπτει στην έννοια της γενικής ευθύνης της κυβέρνησης πρέπει να εφαρμόζει το δημόσιο λογιστικό).

Εταιρίες που δεν εμπίπτουν στο συγκεκριμένο νόμο είναι οι σύλλογοι που δεν αποκτούν εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα αλλά και αλλοδαπές επιχειρήσεις των οποίων το εισόδημα δεν προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, μολονότι μπορεί να έχουν μόνιμη επαγγελματική φυσική εγκατάσταση. Αυτό εξηγείται με την ΠΟΛ1003<sup>1</sup>.

Υπάρχουν όμως και επιχειρήσεις που υπάγονται στο νόμο μερικώς, όπως αυτές που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.). Στην περίπτωση αυτή οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις πρέπει να εφαρμόζουν τα κεφάλαια ένα έως τρία του παρόντος νόμου. Επιχειρήσεις που υπόκεινται στα Δ.Λ.Π. είναι οντότητες δημοσίου συμφέροντος, εισηγμένες, πιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές, αντασφαλιστικές κ.λπ. Όσες επιχειρήσεις αποφασίσουν να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. οφείλουν να συνεχίσουν την εφαρμογή για πέντε συνεχόμενα έτη, ενώ θα πρέπει και οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις να συντάσσονται βάσει των Δ.Λ.Π.. Στην περίπτωση που επιχειρήσεις εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π., θα πρέπει να συμμορφώνονται μόνο στα άρθρα 3 έως 15 και την παράγραφο 32 του α.29.

Ο διαχωρισμός των επιχειρήσεων πραγματοποιείται σύμφωνα με το μέγεθός τους. Είναι πολύ σημαντικό ζήτημα γιατί το μέγεθος επηρεάζει τις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το α.46 του ν.4308/14, οι απαλλαγές και οι απλοποιήσεις ορίζονται με βάση το μέγεθος, απαγορεύονται ορισμένοι κανόνες επιμέτρησης από τις πολύ μικρές οντότητες και τέλος, περιορίζονται οι πληροφορίες του προσαρτήματος σύμφωνα με το δικαίωμα που δίνει η οδηγία ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης.

---

1 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»

Οι οντότητες διακρίνονται σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Τα κριτήρια είναι τα εξής:

- Μέσος όρος προσωπικού
- Σύνολο ενεργητικού
- Καθαρός κύκλος εργασιών

Αναφορά στα κριτήρια αυτά γίνεται στα υποδείγματα των λογιστικών καταστάσεων για το σύνολο του Ενεργητικού Β.1.1. ή Β.1.2. ή Β.5. Σχετικά με το πλήθος του προσωπικού, αυτό καθορίζεται, βάσει μιας σταθμισμένης εκτίμησης για το σύνολο του έτους. Ενώ ο καθαρός κύκλος εργασιών ορίζεται ως η ακαθάριστη εισροή των οικονομικών ωφελειών από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης. Στον κύκλο εργασιών δεν προσμετρούνται εκπτώσεις, επιστροφές, Φ.Π.Α και λοιποί φόροι, επιχορηγήσεις, πωλήσεις παγίων. Ενώ προσμετρούνται τιμολογημένες ή μη τιμολογημένες πωλήσεις, καθώς και το κόστος πωληθέντων. Αυτό που πρέπει να σημειωθεί είναι πως για να μεταβεί μια οντότητα από μια κατηγορία σε άλλη απαιτείται υπέρβαση ή παύση υπέρβασης των ορίων, δύο οποιοδήποτε εκ των τριών κριτηρίων για δύο συνεχόμενα έτη.

Υπάρχουν οι επιχειρήσεις εκτός οδηγίας, δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές επιχειρήσεις, για τις οποίες εξακολουθεί να ισχύει το γνωστό μέχρι σήμερα όριο υπέρβασης των 1.500.000€. Αν λοιπόν μια πολύ μικρή επιχείρηση Ο.Ε. ξεπεράσει το όριο για δύο συνεχόμενα χρόνια, τότε γίνεται μικρή επιχείρηση για το νόμο αυτό.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις εντός οδηγίας Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. , Ε.Ε./κατά μετοχές, διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες βάσει μεγέθους. Στις πολύ μικρές με κριτήρια δέκα άτομα προσωπικό, 350.000€ ενεργητικό και 700.000€ κύκλο εργασιών. Στις μικρές με κριτήρια πενήντα άτομα προσωπικό, 4.000.000€ ενεργητικό, 8.000.000€ κύκλο εργασιών. Επίσης, στις μεσαίες με κριτήρια διακόσια πενήντα άτομα προσωπικό, 20.000.000 € ενεργητικό, 40.000.000€ κύκλο εργασιών και τέλος στις μεγάλες, που ξεπερνούν τα τελευταία κριτήρια.



	Μ.Ο. Προσωπικού	Σύνολο Ενεργητικού	Καθ. Κύκλος Εργασιών
Πολύ μικρές εκτός κατηγορίας	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές εκτός κατηγορίας	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές οδηγίας	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές οδηγίας	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες οδηγίας	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες οδηγίας	>250	>20.000.000	> 40.000.000

## 2.2.2. Λογιστικά αρχεία (κεφάλαιο 2 ν.4308/14)

Το άρθρο τρία, το οποίο είναι το πρώτο άρθρο του κεφαλαίου αυτού, αναφέρεται στο λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία. Αρχικά παραθέτονται οι σημαντικότεροι ορισμοί για την κατανόησή του.

- Λογιστικό Σύστημα: είναι το σύνολο των αρχείων και οι διαδικασίες που χρησιμοποιούνται, ώστε να καταχωρηθούν οι συναλλαγές και τα γεγονότα, αλλά και να συνταχθούν οι αντίστοιχες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Λογιστικές Πολιτικές: είναι το σύνολο των αρχών, οι κανόνες επιμέτρησης, οι παραδοχές που εμείς κάνουμε, αλλά και οι πρακτικές που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Λογιστικά αρχεία: είναι ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα που μας παρέχουν τις πληροφορίες που χρειαζόμαστε για την κατάρτιση του ισολογισμού. Στα λογιστικά αρχεία συμπεριλαμβάνονται τα παραστατικά (τιμολόγια, παραστατικά διακίνησης κ.λ.π.) και τα λογιστικά στοιχεία. Εν συνεχεία, τα λογιστικά στοιχεία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία. Στον νόμο αυτό, με τον όρο «λογιστικά αρχεία» εννοούμε τα παραστατικά – λογιστικά στοιχεία, τα βιβλία, αλλά και τις πρωτογενείς βάσεις πληροφοριακών δεδομένων.

Σύμφωνα με το νόμο δίνεται η δυνατότητα να τηρηθούν τα λογιστικά αρχεία είτε ηλεκτρονικά, είτε χειρόγραφα. Ενώ, όσον αφορά τα λογιστικά στοιχεία αυτά μπορούν να εκδίδονται σε όποια γλώσσα επιθυμεί η επιχείρηση πέρα από την ελληνική με απαραίτητη

προϋπόθεση τη μετάφραση αυτών, όταν χρειαστεί. Τα βιβλία όμως πρέπει να τηρούνται αυστηρά στην ελληνική γλώσσα. Επίσης, ο νόμος επιβάλλει την καταχώρηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα λογιστικά βιβλία χωρίς να απαλλάσσεται, σύμφωνα με το κριτήριο της σημαντικότητας, όσο μικρή κι αν είναι η αξία του παραστατικού. Όσο για το αν το σύστημα θα είναι χειρόγραφο ή μηχανογραφικό, ο νόμος επιτρέπει και τα δύο. Ωστόσο, ειδικά σε μεγάλες επιχειρήσεις τίθεται το ζήτημα της αξιοπιστίας.

Ο νόμος αυτός παρέχει ένα σχέδιο λογαριασμών το οποίο έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα σε ότι αφορά την ονοματολογία. Δηλαδή θα χρησιμοποιούνται λογαριασμοί με συγκεκριμένα ονόματα και συγκεκριμένο περιεχόμενο για συγκεκριμένες συναλλαγές. Οι κωδικοί όμως δεν είναι υποχρεωτικοί. Ο νόμος δίνει, επίσης, τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναπτύσσουν το λογιστικό τους σχέδιο με βάση τις δικές τους ανάγκες, ενώ συγχρόνως υποχρεούνται να παρέχουν όλη την απαραίτητη πληροφόρηση που απαιτεί η νομοθεσία. Τέλος, σύμφωνα με το νόμο επιτρέπεται από κάθε επιχείρηση η εφαρμογή του προγενέστερου σχεδίου λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ., ακόμα και σε νεοϊδρυόμενες επιχειρήσεις.

Υποχρέωση τήρησης διπλογραφικού συστήματος έχει η επιχείρηση που συντάσσει ισολογισμό. Εξαιρέση στον κανόνα αυτό αποτελούν οι πολλοί μικροί συνεταιρισμοί και οι επιστημονικοί σύλλογοι της χώρας (ιατρικός, φαρμακευτικός, δικηγορικός). Οι οντότητες που εφαρμόζουν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα τηρούν το ημερολόγιο, το καθολικό και το ισοζύγιο, μέσα από τα οποία παρακολουθούνται τα έσοδα, τα έξοδα, τα κέρδη και ζημιές. Δηλαδή στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης, αλλά και κάθε μεταβολή του ισολογισμού. Από την άλλη πλευρά το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζεται από επιχειρήσεις που υποχρεούνται να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, επιτρέπει σε οντότητες που δεν συντάσσουν ισολογισμό να εφαρμόσουν ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα, το οποίο θα περιλαμβάνει έσοδα και έξοδα με διάκριση, πάσης φύσεως κέρδη και αγορές. Επίσης, ισχύει ότι σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ικανοποιούνται οι ανάγκες του Φ.Π.Α., δηλαδή να παρέχει την απαιτούμενη ανάλυση για αγορές και πωλήσεις. Απλογραφικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές του άρθρου 1 παραγράφου 2.γ. (ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικές εταιρείες, κοινωνίες, σύλλογοι, με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άλλο ένα λογιστικό στοιχείο που έρχεται στην επιφάνεια με την εφαρμογή του νόμου είναι αυτό που ξέραμε μέχρι σήμερα ως «βιβλίο απογραφών και ισολογισμού». Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στο βιβλίο «αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων» στο οποίο καταγράφονται οι ποσότητες φυσικής απογραφής, η αξία επιμέτρησης ενώ τα μη σημαντικά αποθέματα δεν καταγράφονται. Σημαντικό θέμα είναι και η απογραφή τέλους. Ο νόμος αυτός δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να χρησιμοποιήσει έμμεσες τεχνικές, με την προϋπόθεση ότι αυτές θα είναι αξιόπιστες και εγκεκριμένες από τη διεθνή Λογιστική πρακτική. Θα μπορούν

δηλαδή οι επιχειρήσεις να αποφεύγουν την καταμέτρηση των τεμαχίων ένα προς ένα, εφόσον υπάρχουν έμμεσες τεχνικές που αποδεικνύονται αξιόπιστες. Οι τεχνικές αυτές διαμορφώνονται ανάλογα με τη φύση των αποθεμάτων, καθώς και από το πώς πραγματοποιεί τον έλεγχο των αποθεμάτων η επιχείρηση.

Για παράδειγμα, μία μέθοδος που χρησιμοποιείται είναι της λιανικής. Με τη μέθοδο αυτή επιτυγχάνουμε να προσδιορίζουμε την αξία του τελικού αποθέματος, αλλά και το κόστος πωληθέντων δίχως να μετρήσουμε ποσότητες. Προτείνεται σε επιχειρήσεις με μεγάλο πλήθος αποθεμάτων, κυρίως μικρής αξίας, με τον όρο ότι υπάρχει σταθερό ποσοστό μικτού κέρδους, χωρίς τον όρο αυτό κρίνεται αναξιόπιστη και δεν πρέπει να χρησιμοποιείται. Τέτοιου είδους απογραφής θα μπορούσε να εφαρμοστεί από μια επιχείρηση που έχει στην ιδιοκτησία της μια αλυσίδα περιπτέρων. Άλλες διευκολύνσεις που παρέχονται για τη φυσική απογραφή, είναι η δυνατότητα μετρήσεων σε γενικές κατηγορίες. Συγκεκριμένα, παρέχεται αυτή η δυνατότητα για πολυπληθή είδη με μικρή διαφορά αξίας ανά τεμάχιο, χωρίς να επέρχεται αλλοίωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επίσης, δίδεται στις επιχειρήσεις η ευκαιρία να χρησιμοποιήσουν έμμεσες τεχνικές για το 2014 για τον προσδιορισμό των αποθεμάτων, χωρίς να αλλάζει η επιμέτρηση. Επιπλέον, όποιος θέλει μπορεί να εφαρμόσει τη LIFO για το 2014.

Σχετικά με τα αποθέματα τρίτων, η παρακολούθησή τους γίνεται με κάθε πρόσφορο τρόπο. Δεν υπάρχει υποχρέωση καταμέτρησης ή καταγραφής τους από την επιχείρηση αλλά, μπορεί με κάθε αποτελεσματικό τρόπο να τα παρακολουθεί. Ένας τρόπος θα μπορούσε να είναι η συγκέντρωση των παραστατικών διακίνησης. Για το σκοπό αυτό αρκούν τα παραστατικά και δεν απαιτείται απογραφή.

Άλλες απαλλαγές και απλουστεύσεις σχετικά με την απογραφή είναι: η περίπτωση προαιρετικής απογραφής για όλες τις επιχειρήσεις με καθαρό κύκλο εργασιών  $\leq 150.000\text{€}$ , η περίπτωση μη απογραφής για αναλώσιμα (4.4.δ.), η περίπτωση απαλλαγής από υποχρέωση διενέργειας απογραφής για 43 επαγγέλματα (ΠΟΛ 1019) όταν αυτές είναι πολύ μικρές οι οντότητες του αρ. 1.2.γ. και τέλος, όταν μεγαλύτερο ποσοστό του 50% του καθαρού κύκλου εργασιών προέρχεται από τους αναφερόμενους κλάδους.

Άλλες ρυθμίσεις που σχετίζονται με τις απογραφές αναφέρουν ότι μια επιχείρηση που αποφασίζει να διενεργήσει απογραφή, ενώ δεν διενεργούσε επειδή δεν ήταν υποχρεωμένη, τότε η ενέργεια γίνεται υποχρεωτική για 1+3 έτη από το 2015 και έπειτα. Το σύνολο του αποθέματος έναρξης του πρώτου έτους θα είναι μηδενικό αφού είχε εκπέσει το σύνολο αγορών τα προηγούμενα χρόνια. Από την άλλη, στην περίπτωση που παύει να διενεργεί απογραφή, ενώ μέχρι τώρα διενεργούσε, προαιρετικά στο πρώτο έτος μετράνε μόνο οι αγορές του έτους. Δηλαδή το τελικό απόθεμα του προηγούμενου έτους δεν λαμβάνεται υπ' όψη.

Το επόμενο άρθρο του νόμου σχετίζεται με την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος. Ο νόμος κάνει ξεκάθαρο από την αρχή πως υπεύθυνος για την τήρηση ενός αξιόπιστου λογιστικού συστήματος είναι η διοίκηση της επιχείρησης. Επιπλέον, για την τήρηση της νομικής ασφάλειας γίνεται σαφές πως ένα λογιστικό σύστημα αξιολογείται συνολικά και όχι αποσπασματικά. Δηλαδή αν πάσχει ένα μικρό τμήμα του λογιστικού συστήματος, δεν μπορεί να κριθεί αναξιόπιστο ολόκληρο το λογιστικό σύστημα. Τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν ένα λογιστικό σύστημα αξιόπιστο είναι τα εξής:

- Η τήρησή του να γίνεται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα
- Το σύστημα να συμμορφώνεται με τον νόμο.
- Να υποστηρίζει την σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Να δίνει τη δυνατότητα σε ένα τρίτο πρόσωπο που έχει γνώσεις και εμπειρία να κατανοήσει τη δομή του, τη λειτουργία του ,τα αρχεία κ.λ.π. , σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Επίσης, το λογιστικό σύστημα οφείλει να διασφαλίζει ότι όλες οι καταχωρήσεις δεδομένων που έχουν πραγματοποιηθεί είναι καταχωρημένες. Όπως επίσης και να επιβεβαιώνει την ύπαρξη κατάλληλων δικλίδων με σκοπό:

- Την αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων για κάθε συναλλαγή ώσπου να ολοκληρωθεί ο διακανονισμός. Δηλαδή το παραστατικό, να με οδηγεί απευθείας από την αρχή της συναλλαγής, να ακολουθεί την πορεία της και να ολοκληρώνεται στο κλείσιμο του διακανονισμού και αντίστροφα.
- Τη συσχέτιση συναλλαγών - αρχείων - χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Την αυθεντικότητα προέλευσης παραστατικών
- Την ακεραιότητα περιεχομένου παραστατικών

Σημαντικές έννοιες:

Αυθεντικότητα προέλευσης: ο λήπτης κάθε παραστατικού πρέπει να παίρνει τα κατάλληλα μέτρα που να διασφαλίζουν την ορθότητα της ταυτότητας του εκδότη ή του προμηθευτή κατά περίπτωση.

Ακεραιότητα περιεχομένου: εννοείται η απαίτηση του νόμου στο να μην έχει αλλοιωθεί το παραστατικό σχετικά με α)ό,τι ορίζει ο νόμος και β)το περιεχόμενο που είχε ορίσει ο εκδότης.

Επόμενο θέμα η διακίνηση των αποθεμάτων. Σύμφωνα με το νόμο απαιτούνται τα κατάλληλα μέτρα για παρακολούθηση τόσο των εισερχομένων όσο και των εξερχομένων αποθεμάτων από την επιχείρηση, αλλά και για τα αποθέματα τρίτων σε ίδιους χώρους της επιχείρησης. Συγκεκριμένα ένα παραστατικό διακίνησης αναφέρεται σε:

- Η επωνυμία, η διεύθυνση και ο ΑΦΜ συναλλασσομένου
- Η ποσότητα και το είδος του αγαθού
- Η ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση του αγαθού

Δεν απαιτείται να γίνεται αναφορά στην ώρα έναρξης της διακίνησης.

Ο νόμος δεν υποχρεώνει την επιχείρηση σε τήρηση βιβλίου αποθήκης, χωρίς να το απαγορεύει. Αντίθετα ζητά να τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά που εκδίδουν ή λαμβάνουν και αφορούν τη διακίνηση. Ενώ στην περίπτωση που η διακίνηση γίνεται απ' ευθείας χωρίς παραστατικό διακίνησης τηρείται το παραστατικό πώλησης. Επίσης γίνεται δεκτό από τον νόμο πως το δελτίο διακίνησης μπορεί να έχει κι άλλες ονομασίες, όπως Δελτίο Αποστολής ή άλλη παρεμφερή αλλά σαφή ονομασία. Επίσης δίνεται η δυνατότητα για έκδοση συγκεντρωτικού παραστατικού διακίνησης αλλά και η ηλεκτρονική έκδοση. Τα παραστατικά διακίνησης εκδίδονται αμέσως με την έναρξη της αποστολής, χωρίς να φέρουν σήμανση, όπως ίσχυε με τον Κ.Φ.Α.Σ.

Απαλλαγή από την έκδοση παραστατικού διακίνησης έχουμε (ΠΟΛ 1003, ΠΑΡ5.8.4) :

- Όταν πραγματοποιείται διακίνηση μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων στον ίδιο χώρο ή περίγυρα
- Στην περίπτωση αγροτικών προϊόντων, όταν εκδίδεται από αυτόν που λαμβάνει τα προϊόντα
- Στην περίπτωση διακίνησης παγίων, κατεστραμμένων ειδών ή ειδών άνευ αξίας

Ακολουθεί το άρθρο 6, το οποίο αναφέρεται στο χρόνο ενημέρωσης αρχείων (βιβλίων). Πρακτικά ισχύει ότι γνωρίζαμε μέχρι τώρα. Δηλαδή, τα διπλογραφικά πρέπει να ενημερώνονται εντός του επόμενου μήνα για παραστατικά του τρέχοντος μήνα. Τα απλογραφικά πρέπει να ενημερώνονται εντός του επόμενου μήνα για τα παραστατικά κάθε τριμήνου.

Σημαντικό ζήτημα είναι η ενημέρωση της λογιστικής ή φορολογικής βάσης. Παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, εντός των ορίων που έχουν τεθεί, να ενημερώνουν τα βιβλία τους, είτε με τη λογιστική, είτε με τη φορολογική βάση. Αν επιλέξουν τη λογιστική βάση, στο τέλος θα πρέπει να ενημερώσουν τη φορολογική βάση ή το ανάποδο. Δίνεται δηλαδή στην επιχείρηση η ευκαιρία να επιλέξει και να πράξει ελεύθερα. Αφού μπορεί να τα παρακολουθεί με οποιαδήποτε με την προϋπόθεση ότι είναι σε θέση να τεκμηριώσει τα μεγέθη. Θα πρέπει η επιχείρηση να γνωρίζει τα έξοδα που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία, ή τα έσοδα τα οποία η φορολογική νομοθεσία αντιμετωπίζει διαφορετικά. Εδώ έχουμε δύο βασικές έννοιες της προσωρινής και της μόνιμης διαφοράς ανάμεσα στη λογιστική και τη φορολογική βάση. Προσωρινή διαφορά, ονομάζεται εκείνη, η οποία αντιστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, έστω ένα έξοδο που συμβαίνει λογιστικά το έτος

2015 αλλά εκπίπτει φορολογικά το επόμενο έτος 2016. Από αυτό το γεγονός προκύπτει μια διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (λογιστική βάση πλην φορολογική βάση) το 2015 η οποία αντιστρέφεται πλήρως τον επόμενο χρόνο. Ταυτόχρονα όμως, μπορεί να υπάρξουν διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης οι οποίες δεν αντιστρέφονται ποτέ. Τέτοιες διαφορές, μη αναστρέψιμες μπορεί να είναι τα πρόστιμα, οι δαπάνες ψυχαγωγίας του προσωπικού της επιχείρησης, οι οποίες δεν αντιστρέφονται ποτέ για το λόγο ότι δεν αναγνωρίζονται ποτέ. Οι διαφορές αυτές επομένως είναι μόνιμες. Ακολουθεί παράδειγμα με σκοπό την επεξήγηση των ανωτέρω εννοιών.

Παράδειγμα:

Στον πρώτο πίνακα αποτυπώνεται το ισοζύγιο εσόδων και εξόδων μιας επιχείρησης

	<b>Λογαριασμός</b>	<b>Λογιστική Αξία</b>
1	Πωλήσεις	9.400
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	4.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης	500
4	Αποσβέσεις Παγίων	1.200
5	Απομείωση Ενσώματων Παγίων (ζημιά)	500
6	Αναστροφή απομείωσης χρημ/κών(κέρδως)	700
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	10
8	Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	120
9	Δαπάνες Ψυχαγωγίας	180
10	Τέλος επιτηδεύματος	100
11	Λοιπά Έξοδα και ζημιές	300
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	200

Στον επόμενο πίνακα, φαίνεται αυτό που πρέπει να παρουσιάσει η επιχείρηση με τα συγκεκριμένα δεδομένα όταν θα συντάξει τη φορολογική της δήλωση.

	<b>Λογαριασμός</b>	<b>Λογιστική Βάση</b>	<b>Φορολογική Βάση</b>
1	Πωλήσεις	9.400	9.400
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	-4.000	-4.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-500	0
4	Αποσβέσεις Παγίων	-1.200	-1.400
5	Απομείωση Ενσώματων Παγίων (ζημιά)	-500	0
6	Αναστροφή απομείωσης χρημ/κών(κέρδος)	700	0
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-100	0
8	Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-120	0
9	Δαπάνες Ψυχαγωγίας	-180	0
10	Τέλος επιτηδεύματος	-100	0
11	Λοιπά Έξοδα και ζημιές	-300	-300
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	200	200
13	Κέρδη προ φόρων/φορολογητέα κέρδη	3.300	3.900

Οι λογαριασμοί των οποίων η λογιστική βάση είναι ίση με τη φορολογική προφανώς δεν έχουν διαφορά. Ωστόσο, οι λογαριασμοί που έχουν διαφορά βάσης πρέπει να κατανεμηθούν σε δύο κατηγορίες α)σε αυτούς που έχουν μόνιμη διαφορά και β)σε αυτούς που η διαφορά είναι προσωρινή, δηλαδή αντιστρέψιμη. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, για παράδειγμα, οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού έχουν προσωρινή διαφορά, οπότε αναγνωρίζεται λογιστικά στο συγκεκριμένο έτος και φορολογικά δεν θα υπάρξει έξοδο στο μέλλον, όταν η επιχείρηση κληθεί να πληρώσει την αποζημίωση αυτή, τότε θα μειωθεί το φορολογικό κέρδος της επιχείρησης χωρίς να επηρεαστεί το λογιστικό αποτέλεσμα εκείνης της περιόδου. Επομένως, τα νούμερα 3,4,5, και 6 της Κ.Α.Χ. αποτελούν προσωρινή διαφορά.

	Λογαριασμός	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	Διαφορά Βάσεων
	(i) Λογιστικά κέρδη προ φόρων			3.300
	Πλέον			
	(ii) Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές			
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-500	0	500
4	Αποσβέσεις Παγίων	-1.200	-1.400	-200
5	Απομείωση Ενσώματων Παγίων (ζημιά)	-500	0	500
6	Αναστροφή απομείωσης χρημ/κών(κέρδος)	700	0	-700
	Σύνολο προσωρινών διαφορών	-1.500	-1.400	100
	(iii) Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές			
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-100	0	100
8	Εξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-120	0	120
9	Δαπάνες Ψυχαγωγίας	-180	0	180
10	Τέλος επιτηδεύματος	-100	0	100
				500
	Φορολογητές κέρδη περιόδου (i+ii+iii)			3.900
	Φόρος εισοδήματος 26%			-1.014

Αυτό εφαρμοζόταν και συνεχίζει να εφαρμόζεται μετά και την ψήφιση του ν.4308/14. Η μόνη αλλαγή είναι πως περιγράφεται με περισσότερη πληρότητα και διαχωρίζονται οι διαφορές σε μόνιμες και προσωρινές. Αυτός ο διαχωρισμός είναι απαραίτητος διότι τις προσωρινές πρόκειται να τις συναντήσουμε μπροστά μας στο μέλλον, εφ' όσον πραγματοποιήθηκαν πρώτη φορά στην παρούσα χρήση. Διαφορετικά, σε περίπτωση που έγιναν σε προηγούμενη χρήση, βλέπουμε την αντιστροφή τους τώρα.

Εξίσου σημαντικός παράγοντας είναι και ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων τέλους χρήσης. Αυτό που θα ισχύει από τη χρήση 2015 και έπειτα είναι η κατάργηση της ημερομηνίας 20<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου. Ο νόμος δεν ορίζει άλλη προθεσμία με ρητό χαρακτήρα, αλλά απαιτεί να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των μετρήσεων. Δηλαδή μια επιχείρηση μπορεί να ορίσει πότε θα μετρήσει τα αποθέματά της, αρκεί να γίνει μέσα σε χρόνο που θα διασφαλίζει την αξιοπιστία των μετρήσεων. Οι παράμετροι που πρέπει να ληφθούν υπόψη είναι:

- Η προαιρετική τήρηση αναλυτικού αρχείου αποθήκης (πρώην βιβλίο αποθήκης)
- Η συχνότητα των συναλλαγών
- Το πλήθος των αγαθών
- Η χρήση έμμεσων τεχνικών

Σχετικά με τον τόπο φύλαξης και τήρηση των λογιστικών αρχείων (άρθρο 7), δεν ορίζεται συγκεκριμένος τόπος από τις διατάξεις του νόμου. Μπορούν να φυλάσσονται και να τηρούνται σε οποιοδήποτε σημείο, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι θα είναι διαθέσιμα σε οποιαδήποτε στιγμή ζητηθούν για έλεγχο. Ενώ για το χρόνο διαφύλαξής τους ορίζονται πέντε έτη από τη λήξη του έτους και σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική) ανεξάρτητα



από τον τρόπο τήρησης αυτών (με χειρόγραφο ή μηχανογραφικό σύστημα). Η δυνατότητα αυτή ισχύει για όλα τα στοιχεία μέχρι 31/12/2014.

### **2.2.3. Παραστατικά πωλήσεων (κεφάλαιο 3 ν.4308/14)**

Το πρώτο άρθρο του κεφαλαίου αυτού σχετίζεται με το τιμολόγιο πώλησης, το οποίο εκδίδεται:

- σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών
- στην περίπτωση που η επιχείρηση αγοράζει αγαθά ή υπηρεσίες από κάποιον που είναι μη υπόχρεος σε έκδοση (περιστασιακά απασχολούμενος, εισηγητής σεμιναρίων, κ.λ.π.)
- στην περίπτωση που η επιχείρηση αγοράζει αγαθά ή υπηρεσίες από κάποιον που είναι αρνούμενος σε έκδοση

Μπορούν επίσης να εκδίδονται τιμολόγια και να φέρουν άλλο τίτλο, όπως λογαριασμοί, φορτωτικές, τραπεζικά παραστατικά, ταχυδρομικά παραστατικά. Ενώ δεν αφαιρείται από μια επιχείρηση η δυνατότητα ανάθεσης τιμολόγησης σε μια άλλη επιχείρηση για λογαριασμό της. Η ευθύνη όμως αναλογίζεται πάντα σε αυτόν που είναι υπόχρεος σε έκδοση. Εξακολουθεί να ισχύει και η έκδοση της εκκαθάρισης, που ισχύει για πώληση αγαθών για τρίτο πρόσωπο.

Σχετικά με το πιστωτικό τιμολόγιο, εκδίδεται εκ των υστέρων σε περίπτωση που η επιχείρηση επιθυμεί να χορηγήσει κάποια έκπτωση ή σε περίπτωση επιστροφής αγαθών.

Τα στοιχεία που περιλαμβάνει το τιμολόγιο (άρθρο 9) είναι :

- ημερομηνία έκδοση του τιμολογίου
- αύξων αριθμός, όταν υπάρχουν περισσότερες από μία σειρές τιμολογίων , αναφέρεται ρητά στις διατάξεις του νόμου.
- Α.Φ.Μ. πωλητή
- Α.Φ.Μ. πελάτη
- Πλήρη επωνυμία και πλήρη διεύθυνση του πελάτη
- Πλήρη επωνυμία και πλήρη διεύθυνση του πωλητή
- Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών , με λίγα στοιχεία, τόσα ώστε να δικαιολογείται το ύψος της αμοιβής.
- Ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών , εφόσον αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία που εκδόθηκε το στοιχείο
- Αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α.

- Αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α.
- Αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής αν δεν συμπεριλαμβάνεται στην τιμή της μονάδας.
- Συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται
- Ποσό οφειλόμενου Φ.Π.Α. εκτός αν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς.

Ακολουθεί το απλοποιημένο τιμολόγιο (άρθρο 10), το οποίο αφορά συναλλαγές με σύνολο τιμολογίου έως 100€ για τα μη εμπορεύσιμα αγαθά. Ονομάζεται έτσι γιατί στο τιμολόγιο αυτό δεν υπάρχει περιγραφή και ποσότητα των πωλούμενων αγαθών.

Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (άρθρο 11), σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ορίζεται ως την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία παράδοσης ή αποστολής των αγαθών ή την ολοκλήρωση της υπηρεσίας, ανάλογα με την περίπτωση. Επίσης, σε περίπτωση που η παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευή έργου είναι συνεχιζόμενη, τότε το χρονικό περιθώριο έκδοσης αυτού του τιμολογίου είναι μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από την περίοδο στην οποία απαιτείται μέρος της σχετικής αμοιβής για τα αγαθά ή υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Ενώ, σε περίπτωση που αποκτάται το δικαίωμα για λήψη υπηρεσίας, τότε το παραστατικό εκδίδεται με τη λήψη του δικαιώματος αυτού. Σχετικά με το συγκεντρωτικό τιμολόγιο, ο χρόνος μέσα στον οποίο πρέπει να εκδοθεί, ανέρχεται στη 15<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα, από τον μήνα που πραγματοποιήθηκε το πρώτο από τα γεγονότα πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνονται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο. Επιπλέον, σε περίπτωση που πελάτης είναι Δημόσια υπηρεσία ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, τότε το τιμολόγιο έχει περιθώριο να εκδοθεί μέχρι το τέλος του έτους μέσα στο οποίο παραδόθηκαν τα αγαθά ή προσφέρθηκαν οι υπηρεσίες. Όσο αφορά τους ελεύθερους επαγγελματίες, η έκδοση του παραστατικού για υπηρεσίες που παρείχαν εντός του έτους 2014, θα εκδώσουν το παραστατικό, κατά την είσπραξη.

Ακολουθεί το άρθρο 12, στο οποίο γίνεται λόγος για τα εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, τα οποία, σύμφωνα με το νόμο εκδίδονται με τη χρήση ΦΗΜ<sup>2</sup> υποχρεωτικά. Παρ' όλο που η διάταξη επιτρέπει πώληση σε ιδιώτη με τιμολόγιο, θα πρέπει να εκδοθεί κι αυτό με ΦΗΜ. Αυτό μπορεί να αλλάξει μόνο για τις εξαιρέσεις του νόμου βάσει της ΠΟΛ1002/2014<sup>3</sup>, δηλαδή κατηγορίες επαγγελματιών που δεν είναι υπόχρεα σε στοιχεία λιανικής να έχουν φορολογικό μηχανισμό. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να εκδοθεί χειρόγραφο τιμολόγιο. Εξαίρεση αποτελούν επίσης οι περιστασιακές λιανικές συναλλαγές, οι πωλήσεις από επιχειρήσεις που έχουν βλάβη στο ΦΗΜ, οι πωλήσεις

<sup>2</sup> Αναφέρεται σε φορολογικούς μηχανισμούς, είτε είναι ταμειακές μηχανές είτε φορολογικοί ηλεκτρικοί μηχανισμοί.

<sup>3</sup> Η ΠΟΛ.1002/31-12-14 - Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών

εκτός εγκατάστασης (όπως σε μια έκθεση) όταν διαρκεί λιγότερο από 15 μέρες γιατί διαφορετικά θεωρείται υποκατάστημα .

Στην απόδειξη λιανικής πώλησης πρέπει να συμπεριλαμβάνεται:

- Ημερομηνία έκδοσης της απόδειξης
- Αύξων αριθμός, για μία ή περισσότερες σειρές των στοιχείων της λιανικής πώλησης.
- Α.Φ.Μ. πωλητή
- Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή
- Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζει η επιχείρηση
- Το ποσό της αξίας στην οποία έχει υπολογιστεί ο Φ.Π.Α.

Σε περίπτωση που χορηγηθεί έκπτωση ύστερα από την πώληση ή γίνει κάποια επιστροφή μπορεί να εκδοθεί πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης χωρίς να υπάρχει περιορισμός, τόσο για πωλήσεις αγαθών όσο και για παροχή υπηρεσιών. Σε περίπτωση που το πιστωτικό στοιχείο υπερβαίνει σε αξία τα 50€, πρέπει να αναγράφει και τα στοιχεία του πελάτη (όνομα , διεύθυνση, κ.λπ.). Επίσης, όπως στη χονδρική έτσι και στη λιανική μπορεί να γίνει ανάθεση στοιχείων λιανικής πώλησης σε τρίτο πρόσωπο για λογαριασμό της επιχείρησης για οποιοδήποτε παραστατικό και για οποιαδήποτε συναλλαγή. Βέβαια η πράξη αυτή, της ανάθεσης σε τρίτο πρόσωπο, δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο έκδοσης του παραστατικού από τις υποχρεώσεις του και την ευθυνή απέναντι στο νόμο.

Έπειτα το άρθρο 13 του νόμου, σχετίζεται με τον χρόνο έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης, η έκδοση του στοιχείου οφείλει να γίνει με την παράδοση του αγαθού ή την έναρξη αποστολής αυτού. Η μόνη περίπτωση που επιτρέπεται να αλλάξει ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου λιανικής είναι όταν έχουμε αναθέσει την πώληση σε τρίτο πρόσωπο, τότε μπορεί να εκδοθεί μέχρι τη 15<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα , από την ημέρα παράδοσης. Όσο για την παροχή υπηρεσιών, το στοιχείο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας και για απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. Τέλος, όπως με το τιμολόγιο , έτσι και με τα στοιχεία λιανικής, σε περίπτωση που η παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευή έργου είναι συνεχιζόμενη , τότε το χρονικό περιθώριο έκδοσης του στοιχείου λιανικής είναι μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία απαιτείται μέρος της σχετικής αμοιβής για τα αγαθά ή υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

## **2.3 Λογιστικό Καθεστώς (Πρώην Ε.Γ.Λ.Σ )**

Εδώ αναπτύσσονται τα κεφάλαια τέσσερα έως οχτώ του νόμου που σχετίζονται με ότι ήταν γνωστό μέχρι σήμερα ως Ε.Γ.Λ.Σ.

### **2.3.1 Αρχές Σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Κεφάλαιο 4 ν4308/14)**

Στο πρώτο άρθρο του κεφαλαίου, άρθρο 16, ορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Συγκεκριμένα ορίζονται ως ένα ενιαίο σύνολο που παρουσιάζει εύλογα τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων κερδών και ζημιών καθώς και τις χρηματοροές της κάθε περιόδου, κατά περίπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Στο 2<sup>ο</sup> άρθρο του κεφαλαίου, άρθρο 17, περιγράφονται οι γενικές αρχές στις οποίες πρέπει να βασίζονται οι επιχειρήσεις για να συντάξουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

### **2.3.2 Κανόνες επιμέτρησης (κεφάλαιο 5 ν.4308/14)**

Ως επιμέτρηση, σύμφωνα με το γλωσσάριο του νομοθετήματος, ορίζεται «*η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα*».

Άρθρο 18 - ενσώματα και άυλα πάγια στοιχεία: Αρχικά αναλύονται τα ενσώματα πάγια, στα οποία ανήκουν οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, λοιπός εξοπλισμός και τα υπό ιδιοκατασκευή. Δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να χρησιμοποιεί το κόστος κτήσεως για όλα τα πάγια, ενώ μεταγενέστερα προσμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης και εναλλακτικά σε εύλογες αξίες οι οποίες υπολογίζονται από επαγγελματίες εκτιμητές. Από την άλλη, τα άυλα πάγια στοιχεία, δηλαδή δικαιώματα, λογισμικό, δαπάνες ανάπτυξης, υπεραξία (δεν συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα εγκατάστασης, έξοδα πολυετούς απόσβεσης, δαπάνες έρευνας, τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου) αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης, ενώ μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης.

Άρθρο 19 - Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία: αποτελούνται από τις απαιτήσεις, τα χορηγηθέντα δάνεια, τις μετοχές, τα ομόλογα, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, τις καταθέσεις σε τράπεζες, τα παράγωγα και το ταμείο. Τα στοιχεία αυτά, αρχικά, αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και εναλλακτικά σε εύλογες αξίες.

Άρθρο 20 - επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών: αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και τελικά (μετά την αρχική αναγνώριση) επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Άρθρο 21 - Προκαταβολές δαπανών και λοιπά περιουσιακά στοιχεία: Οι προκαταβολές αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλην τα χρησιμοποιηθέντα ποσά βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και τυχόν ζημιές απομείωσης. Ενώ, τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο μικρότερο ποσό μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας.

Άρθρο 22 - υποχρεώσεις: Αυτές διακρίνονται σε χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (προμηθευτές, δάνεια, παράγωγα) και λοιπές υποχρεώσεις (έσοδα επόμενων χρήσεων / προκαταβολές, φόροι, ασφαλιστικές υποχρεώσεις). Αρχικά αναγνωρίζονται στο οφειλόμενο ποσό τους και μεταγενέστερα επιμετρούνται στα οφειλόμενα ποσά.

Άρθρο 23 - αναφέρεται στην αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων και των αναβαλλόμενων φόρων. Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που είναι οριστική η έγκρισή τους και είναι βέβαιο ότι θα εισπραχθούν όταν αφορούν περιουσιακά στοιχεία. Ενώ, μεταγενέστερα αποσβένονται μεταφερόμενες στα αποτελέσματα ως έσοδα. Όταν αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στη περίοδο που τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα. Όσο για τους αναβαλλόμενους φόρους, είτε ως περιουσιακό στοιχείο είτε ως υποχρέωση, αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρούνται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του τρέχοντος συντελεστή φορολόγησης σε κάθε προσωρινή διαφορά.

Άρθρο 24 - περιγράφεται η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, την *«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»* όπως την ορίζει ο νόμος 4308/14. Περιγράφεται ως εναλλακτική μέθοδος, σε σύγκριση με τα ανωτέρω άρθρα 18 έως 23. Αναλυτικά, για τα πάγια στοιχεία, τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, τα επενδυτικά ακίνητα, τα αποθέματα εμπορευμάτων τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις.

Άρθρο 25 - περιγράφεται η αντιμετώπιση των στοιχείων που βρίσκονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Αναλυτικότερα, τα έσοδα αναγνωρίζονται στην περίοδο που καθίστανται δουλευμένα και ειδικά τα έσοδα από πώληση αγαθών, όταν τα σχετικά αγαθά παραδίδονται στους δικαιούχους τους, ενώ τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται σχετικά με το ποσοστό ολοκλήρωσης. Επίσης, για τα έσοδα που προκύπτουν από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στην οντότητα, από τρίτους, η αναγνώρισή τους γίνεται ως εξής: για τους τόκους αναλογικά, χρησιμοποιώντας τη σταθερή μέθοδο ή τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, για τα μερίσματα ή παρόμοια εισοδήματα όταν αυτά εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο και τέλος

για τα δικαιώματα, όπως ορίζουν οι σχετικές συμβάσεις. Επίσης, αναγνωρίζονται τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και τα κέρδη από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, όταν οι υποχρεώσεις ή τα περιουσιακά στοιχεία διαγράφονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Κάθε κέρδος φαίνεται στην κατάσταση με το καθαρό ποσό του.

Όμοια στο ίδιο άρθρο αναφέρονται τα έξοδα που αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, τα οποία είναι: τα έξοδα ίδρυσης, το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών, οι πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, τα έξοδα έρευνας, τα έξοδα ανάπτυξης οι επισκευές και συντηρήσεις, οι αποσβέσεις ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων, οι προβλέψεις για μελλοντικές παροχές προς τους εργαζομένους, οι προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα, οι τόκοι τα έξοδα και οι ζημιές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων, οι ζημιές από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων, οι λοιπές προκύπτουσες ζημιές με το καθαρό ποσό τους ο φόρος εισοδήματος της περιόδου και κάθε άλλο έξοδο.

Άρθρο 26 - παραθέτονται τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση του ισολογισμού. Τα στοιχεία αυτά είναι: το κεφάλαιο που καταβάλουν οι ιδιοκτήτες, τα αποθεματικά, τα αποτελέσματα εις νέο, οι διαφορές από επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, τα κέρδη και οι ζημιές από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης. Όταν ένα κόστος σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης, λογίζεται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού όταν είναι σημαντικό για τις οικονομικές καταστάσεις. Όσο για τα κέρδη που προέρχονται από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, τα οποία αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, πρέπει να πραγματοποιηθούν για να κεφαλαιοποιηθούν.

Άρθρο 27 - αναφέρεται η περίπτωση συναλλαγών και στοιχείων σε ξένο νόμισμα. Στην περίπτωση που προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης της εκάστοτε περιόδου. Ειδικότερα, σε περίπτωση συναλλαγματικής διαφοράς από αλλοδαπή δραστηριότητα, η διαφορά αυτή λογίζεται άμεσα ως στοιχείο της καθαρής θέσης και μεταφέρεται στα αποτελέσματα της αλλοδαπής δραστηριότητας.

Άρθρο 28 - περιγράφονται οι αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και η τακτοποίηση λαθών.

### **2.3.3 Προσάρτημα (Σημειώσεις) - απαλλαγές και Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Κεφάλαιο 6 & 7 ν. 4308/14)**

Στο κεφάλαιο 6 του ν.4308/14, περιγράφονται αναλυτικά οι σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που αναφέρονται στο σχετικό προσάρτημα. Επίσης, γίνεται αναφορά στις απλοποιήσεις και τις απαλλαγές.

Ενώ στο κεφαλαίο 7 ν.4308/14, γίνεται λόγος για ειδικότερες περιπτώσεις οντοτήτων και τις σχετικές τους χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, τους ομίλους. Αναφέρονται οι διατάξεις σχετικά με την ενοποίηση αυτών, οι κατηγορίες στις οποίες διακρίνονται, οι κανόνες σύνταξης των καταστάσεών τους και οι σχετικές απαλλαγές.

### **2.3.4 Πρώτη Εφαρμογή και Μεταβατικές Διατάξεις (Κεφάλαιο 8 ν 4308/14)**

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται αναφορά στις τελευταίες λεπτομέρειες, που απαιτούνται προτού οι επιχειρήσεις εφαρμόσουν το νόμο 4308/14. Επίσης, αναφέρεται στις διατάξεις που καταργούνται, καθώς και σε αυτές που χρησιμοποιούνται, ώστε να μεταβούν στο νέο σύστημα οι επιχειρήσεις, όσο πιο ομαλά γίνεται. Οι διατάξεις αυτές θεωρούνται από τις πιο σημαντικές, διότι επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να εφαρμόσουν σχεδόν αυτά που εφαρμόζαν ως τώρα, τουλάχιστον για τα στοιχεία που μεταφέρουν μέχρι 31/12/14 με το παλαιό καθεστώς. Έτσι, όποιος επιθυμεί μπορεί να κάνει πιο ξεκάθαρο τον ισολογισμό του.

Τέλος, κλείνοντας το κεφάλαιο αυτό γίνεται κατανοητό, ότι μέσα στον ίδιο νόμο αυτό επιτυγχάνεται η διάκριση του λογιστικού και του φορολογικού καθεστώτος.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΚΑΙ ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΤΟΥ Ν.4308/14 ΜΕ ΤΟΥΣ ΠΡΟΪΣΧΥΣΑΝΤΕΣ ΝΟΜΟΥΣ ΚΑΙ ΤΑ Δ.Λ.Π.**

### **3.1 Εισαγωγικά**

Με την εφαρμογή του νόμου 4308/14 από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2015 επέρχονται σημαντικές αλλαγές, σε ότι αφορά το λογιστικό αλλά και το φορολογικό πλαίσιο. Οι νέες διατάξεις αφορούν την τήρηση των βιβλίων, την έκδοση των στοιχείων, καθώς και στους λογιστικούς κανόνες οι οποίοι μεταβάλλονται, όπως θα αναλυθούν παρακάτω.

Επίσης, γίνεται ενημέρωση του αναγνώστη για την σχέση που έχουν τα Δ.Λ.Π. με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα κατόπιν ψήφισης του ν.4308/14. Γίνεται σύγκριση των Δ.Λ.Π και των Ε.Λ.Π. στους τομείς που αφορούν τις επιχειρήσεις όπως στις οικονομικές καταστάσεις (Δ.Λ.Π. 1), τα αποθέματα (Δ.Λ.Π. 2), το έμψυχο προσωπικό των επιχειρήσεων και τις παροχές τους (Δ.Λ.Π. 19). Τέλος, συναντούμε συγκρίσεις που αφορούν ειδικές περιπτώσεις όπως για παράδειγμα συμβάσεις κατασκευής έργων (Δ.Λ.Π 11), μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 17) και την γεωργία (Δ.Λ.Π.17).

### **3.2 Σύγκριση και συσχέτιση του ν.4308/14 με τον Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012)**

Μια από τις σπουδαιότερες αλλαγές που επιφέρει ο ν.4308/14 είναι η κατάργηση του Κ.Φ.Α.Σ. Συγκεκριμένα ο νόμος καταργεί τις κοστοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες που εφαρμόζονταν ως τώρα, μια πράξη που είχε ήδη ξεκινήσει με την κατάργηση του Κ.Β.Σ. (ο νόμος που προηγείται του Κ.Φ.Α.Σ.). Οι νέοι κανόνες τήρησης των λογιστικών βιβλίων κατευθύνονται από τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές και συνεπάγονται με μειωμένο κόστος λειτουργίας, διασφαλίζοντας την ίδια στιγμή τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων ελέγχων.

Αρχικό ζήτημα θεωρείται αυτό του μεγέθους των επιχειρήσεων, και αυτό διότι επηρεάζει το είδος των βιβλίων που θα τηρήσουν. Όπως έχει αναφερθεί και σε προηγούμενο κεφάλαιο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι οντότητες που εντάσσονται στις μεγάλες βάσει του νόμου, ενώ όσες εντάσσονται στις μικρές θα εφαρμόσουν απλογραφικό. Αυτό που αλλάζει είναι το γεγονός ότι τα κριτήρια, τα οποία αναφέρονται στον πίνακα του Κεφαλαίου 2.2.1 της παρούσας πτυχιακής, πρέπει να έχουν ισχύ για δύο (2) συνεχόμενα έτη, ώστε να γίνει αλλαγή της κατηγορίας της οντότητας από την επόμενη περίοδο, για παράδειγμα από μικρή σε μεγάλη. Σε αντίθεση με τον προϊσχύοντα νόμο που αρκούσε υπέρβαση ή παύση υπέρβασης των ορίων δύο (2) οποιονδήποτε εκ των τριών κριτηρίων για ένα (1) έτος, ώστε να γίνει μετάβαση από την μία κατηγορία στην άλλη, την επόμενη



περίοδο. Αυτό θα γίνει πιο κατανοητό με το παράδειγμα που ακολουθεί, το οποίο αναφέρεται στην περίπτωση των μικρών επιχειρήσεων εκτός οδηγίας (Ο.Ε. , Ε.Ε, ατομικές – 1.2.γ.).

#### Παράδειγμα:

Έστω μια πολύ μικρή οντότητα με τα εξής δεδομένα που αφορούν τον κύκλο εργασιών της για τα έτη 2013 έως 2015.

Όπως έχουμε αναφέρει στο προηγούμενο κεφάλαιο, το όριο του Κύκλου εργασιών είναι 1.500.000 €.

2012 : 1.060.000 (έστω πρώτη χρήση)

2013 : 1.370.000. → απλογραφικό το 2014

2014 : 1.580.000 → απλογραφικό το 2015

2015 : 1.690.000 → διπλογραφικό το 2016

Γίνεται κατανοητό πως με την εφαρμογή του ν.4308/14 το 2016 θα τηρήσει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, διότι τότε θα έχει για δύο (2) συνεχόμενα έτη κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 €. Αν δεν ίσχυε ο νόμος αυτός, η επιχείρηση αυτή το 2015 θα έπρεπε να έχει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Εν συνεχεία, η σημαντική καινοτομία και επιδίωξη του παρόντος νόμου είναι η εξουδετέρωση της βασικής λογικής του Κ.Φ.Α.Σ. (η οποία ίσχυε από τον Κ.Β.Σ.) η οποία στηριζόταν στο ότι το κράτος καθόριζε ποια ακριβώς λογιστικά βιβλία θα τηρούνταν, πώς και πότε γινόταν η ενημέρωσή τους, τι μορφή είχαν και με ποια παραστατικά στοιχεία γίνονταν οι εγγραφές. Τη λογική αυτή ακολουθούσε ως τώρα μια σειρά των γνωστών θεωρήσεων όπως γνωρίζαμε, περιπτώσεις πλαστών και αυθεντικών βιβλίων και στοιχείων, γεγονότα που πέρα από το υψηλό κόστος δεν κατάφεραν να εμποδίσουν την φοροδιαφυγή, την οποία υποτίθεται ότι θα καταπολεμούσαν. Το νέο νομοσχέδιο αποτελεί σε μεγάλο βαθμό ένα κείμενο αρχών, το οποίο μεταθέτει την ευθύνη για την ορθή λογιστική τήρηση στους πραγματικούς ιδιοκτήτες, τις επιχειρήσεις και τους επαγγελματίες. Συγκεκριμένα, η παρ. 1 του άρθρου 3, ορίζει ρητά: *«Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου».*

Επίσης, αντικαθιστά την ανάγκη λογιστικών προδιαγραφών με γενικές αρχές, όπως αυτή που αναφέρεται στην παράγραφο 10 του άρθρου 5 η οποία καθορίζει ότι *«από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε ελέγχου».*

Επιπλέον, αποφεύγονται οι ευρέως μέχρι σήμερα εκφράσεις όπως «βιβλία» ή «επιτηδευματίας». Αυτό διότι τα βιβλία αντικαθίστανται πλέον από αυτά που ο νόμος ονομάζει «λογιστικά αρχεία». Ωστόσο, τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τα λογιστικά

στοιχεία, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή. Όσο για τον όρο «υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών» του Κ.Φ.Α.Σ. ή του «επιτηδευματία» του Κ.Β.Σ., αντικαθίσταται πλέον από τον όρο «οντότητα». Πρόκειται σαφώς για μια πληρέστερη έννοια αφού περιλαμβάνει τόσο φυσικά, νομικά όσο και επιχειρηματικά σχήματα που δεν θεωρούνται νομικά πρόσωπα αλλά έχουν υποχρέωση τήρησης του νόμου.

Ακόμη ορίζεται το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά το οποίο δεν αναγράφονται τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου και εισάγεται η δυνατότητα έκδοσής του στις εξής δύο (2) περιπτώσεις : όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ και όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται είναι της παραγρ.3 του άρθρου 8. Ενώ, εισάγεται η δυνατότητα έκδοσης του συγκεντρωτικού τιμολογίου, το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών.

Ένα άλλο σημαντικό στοιχείο που μεταβάλλεται είναι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, διαφοροποιείται από την πρώτη (1) του μήνα που προέβλεπε ο Κ.Φ.Α.Σ. και μεταφέρεται το αργότερο ως την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την παράδοση αγαθών ή την αποστολή αγαθών ή την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας, σύμφωνα με την περίπτωση.

Επί προσθέτως, σχετικά με την λιανική πώληση, ο νόμος προβλέπει τη δυνατότητα έκδοσης αυτής με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης (παράγραφος 10, α 12).

Έπειτα, αυτό το στοιχείο που έχει απασχολήσει αρκετούς, το δελτίο διακίνησης (Δελτίο Αποστολής), επαναφέρεται ουσιαστικά μόνο για τα εμπορεύσιμα είδη (όχι τα πάγια) και για όλες τις περιπτώσεις.

Όσο για τα παραστατικά πωλήσεων (στοιχεία), ο νόμος επαναφέρει την υποχρέωση έκδοσής τους σε περισσότερες σειρές (άρθρο 9, παραγράφου 1) , οι οποίες δεν αναφέρονται στον Κ.Φ.Α.Σ., χωρίς να απαιτείται σχετική γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ.

### **3.3 Σύγκριση και συσχέτιση του Ν.4308/14 με το Ε.Γ.Λ.Σ. (Ν. 2190/1920)**

Όπως έχει αναφερθεί και νωρίτερα τα κεφάλαια 4 έως 7 του Ν.4308/14 (άρθρα 16 έως 37), εμπεριέχουν τις διατάξεις των νέων ελληνικών λογιστικών προτύπων που σχετίζονται με ότι ίσχυε πριν την εφαρμογή τους σχετικά με το Ε.Γ.Λ.Σ.. Για το σκοπό αυτό, παρουσιάζονται παρακάτω, κάποιες από τις κυριότερες αλλαγές που επιφέρει ο νέος Ν.4308/14 στα λογιστικά πρότυπα, σε σχέση με το προϊσχύον καθεστώς του Ε.Γ.Λ.Σ..<sup>4</sup>

Βασικός σκοπός του νέου νόμου αποτέλεσε η δημιουργία ενός νέου σχεδίου λογαριασμών, διότι ύστερα από 35 χρόνια εφαρμογής του, το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρείται

<sup>4</sup> Στο Παράρτημα της πτυχιακής παρουσιάζεται αναλυτικά το σχέδιο λογαριασμών.

απαρχαιωμένο, όσο καλή κι αν υπήρξε η δομή του. Αφού έχει πάψει πια να ικανοποιεί τους σκοπούς για τους οποίους δημιουργήθηκε, οι οποίοι ήταν βασισμένοι στις ανάγκες των επιχειρήσεων της δεκαετίας του 70' (ΠΔ 1123/1980 περί ΕΓΛΣ). Έτσι, καθιερώνεται το νέο σχέδιο λογαριασμών που πρόκειται να χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, στο βαθμό που σχετίζεται με το περιεχόμενο και την ονοματολογία των λογαριασμών, καθώς και στον βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης αυτών. Παρακάτω, αναφέρονται τα βασικά στοιχεία που έχουν να κάνουν με τη δομή και το περιεχόμενο του νέου σχεδίου λογαριασμών σε σύγκριση με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.:

Η ομαδοποίηση των λογαριασμών γίνεται σε οκτώ (8) ομάδες, ανάλογα με τη φύση των λογιστικών γεγονότων που πρόκειται να καταχωρηθούν σε αυτούς. Συγκεκριμένα, στις ομάδες ένα (1) έως τρία (3) εμπεριέχονται τα περιουσιακά στοιχεία, στην ομάδα τέσσερα (4) η καθαρή θέση, ενώ οι υποχρεώσεις μιας οντότητας στην ομάδα πέντε (5). Στις ομάδες έξι (6) και επτά (7) θα εντοπίσει κάποιος τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς και συγκεκριμένα στην ομάδα έξι (6) τα λειτουργικά έξοδα, καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα ενώ στην ομάδα επτά (7) περιλαμβάνονται τα λειτουργικά έσοδα, καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα. Τέλος, στην ομάδα οκτώ (8) περιλαμβάνονται τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, αλλά και οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί των υποκαταστημάτων, όπως και τα αποτελέσματα της χρήσης. Αυτό που αξίζει κανείς να προσέξει είναι η αλλαγή που επιφέρει ο νέος νόμος, κατά την οποία το υποχρεωτικό κλείσιμο των βιβλίων δε, επιβάλλεται πλέον να γίνεται μέσω των ειδικών εγγραφών της ομάδας οκτώ (8), όπως ίσχυε σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ..

Να τονιστεί επίσης, πως ο νέος νόμος δίνει τη δυνατότητα στις οντότητες να εξακολουθήσουν να εφαρμόζουν το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ., με την προϋπόθεση να κάνουν τις απαραίτητες προσαρμογές στο τέλος της χρήσης. Επίσης, προκειμένου να μπορέσουν να προσαρμοστούν καλύτερα και πιο εύκολα οι επιχειρήσεις, ο νόμος παρέχει συνδεσμολογία μεταξύ των λογαριασμών του νέου σχεδίου, τόσο μεταξύ των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων, όσο και με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ..

Έπειτα, όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις, οι διατάξεις του νόμου περιλαμβάνουν συγκεκριμένα υποδείγματα, τα οποία διαφέρουν ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εντάσσεται μια οντότητα, δηλαδή σε «μεγάλου μεγέθους», «μεσαίου μεγέθους» ή «μικρού και πολύ μικρού μεγέθους». Η δομή των οικονομικών καταστάσεων που υιοθετεί ο νέος νόμος για τις «μεγάλες» και τις «μεσαίες» οντότητες, πλησιάζει περισσότερο τη δομή που υιοθετούν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και σε κάθε περίπτωση έχει σημαντικές διαφορές από τη δομή των οικονομικών καταστάσεων που εφάρμοζε το Ε.Γ.Λ.Σ..

Στον παρακάτω πίνακα, παρατίθενται οι υποχρεώσεις κάθε οντότητας, αναφορικά με το είδος των συντασσόμενων οικονομικών καταστάσεων που οφείλει να συντάσσει, ανάλογα με την κατηγορία στην οποία ανήκει:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	«Μεγάλες Οντότητες»	«Μεσαίες Οντότητες»	«Μικρές & Πολύ Μικρές Οντότητες
Ισολογισμός	✓ <sup>5</sup>	✓	✓
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	✓	✓	✓
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	✓	✓	
Κατάσταση Χρηματοροών	✓		
Προσάρτημα (Σημειώσεις)	✓	✓	✓

Ακολουθεί το ζήτημα των Χρηματοδοτικών Μισθώσεων (leasing). Κατά το νέο νόμο, κάθε περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην μισθώτρια επιχείρηση με την μέθοδο της χρηματοδοτικής μίσθωσης, αναγνωρίζεται από την μισθώτρια επιχείρηση ως περιουσιακό στοιχείο με το κόστος κτήσης του να ισούται με αυτό που θα είχε προκύψει, εάν το περιουσιακό αυτό στοιχείο το είχε αγοράσει, με την ιδιότητα να αναγνωρίζεται ταυτόχρονα η αντίστοιχη υποχρέωση προς την οντότητα η οποία εκμισθώνει το στοιχείο (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Έπειτα, τα αναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά όπως τα περιουσιακά στοιχεία που είναι ιδιόκτητα, ενώ η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο και το μίσθωμα που θα καταβάλλεται θεωρείται χρεολύσιο, με το οποίο θα μειώνεται το δάνειο και σε τόκο που θα λογίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Από την άλλη ο εκμισθωτής, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνει σε τρίτους εν δυνάμει χρηματοδοτικής μίσθωσης τα λογίζει αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Μεταγενέστερα η απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το χορηγηθέν δάνειο και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο.

Ένα άλλο ζήτημα που θίγει ο νέος νόμος είναι ο τρόπος με τον οποίο θα πραγματοποιείται η επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Σύμφωνα με το

<sup>5</sup> Επεξήγηση: ✓ = Υποχρέωση σύνταξης της οικονομικής κατάστασης

άρθρο 24 του παρόντος νόμου, παρέχεται στις οντότητες η δυνατότητα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις τους να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, στην εύλογη αξία. Πράγμα το οποίο συμβαίνει μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Στη συνέχεια, αλλάζει αυτό που γνωρίζαμε ως τώρα σχετικά με τις αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και υπόκεινται σε απόσβεση με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή τους. Με τον υπάρχοντα νόμο, η διοίκηση της οντότητας είναι υπεύθυνη να επιλέξει την κατάλληλη μέθοδο απόσβεσης και της συστηματικής κατανομής της αξίας του παγίου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής του ζωής.

Ο νέος νόμος καινοτομεί επίσης, εισάγοντας την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας με την οποία δίνει στις οντότητες την ευκαιρία να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση υπό προϋποθέσεις. Αξίζει να σημειωθεί ότι ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει αν και εφόσον υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

### **3.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα International Accounting Standards (IAS), είναι λογιστικές πρακτικές με τη μορφή νόμων κατά τις οποίες καλούνται να εναρμονιστούν οι επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Εφαρμόστηκαν υποχρεωτικά από το 2006 αρχικά για τις εισηγμένες εταιρείες στο ΧΑΑ. Πλέον στην χώρα μας υπάγονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) υποχρεωτικά όλες οι επιχειρήσεις δημοσίου συμφέροντος, εισηγμένες, πιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές και λοιπά ιδρύματα, επιπροσθέτως εντάσσονται και οι θυγατρικές εισηγμένων εταιρειών όταν υπερβαίνουν το 5% του ενεργητικού ή των πωλήσεων ή του μέσου όρου εργαζομένων. Όταν μια επιχείρηση επιλέξει να εφαρμόσει τα Δ.Λ.Π. έχει υποχρέωση τήρησής τους υποχρεωτικά για πέντε έτη.

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. παρέχεται μια πληροφορία υψηλής ποιότητας και καθίσταται εύκολη η σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων με τις αντίστοιχες καταστάσεις οντοτήτων, που έχουν τις μετοχές τους σε χρηματιστήρια του εξωτερικού.

Κάποιες από τις εταιρείες που είχαν συντάξει τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π πριν ακόμα ισχύσει η υποχρεωτική τήρηση των κανόνων και των αρχών των Δ.Λ.Π. από τις εισηγμένες εταιρείες στην Ελλάδα ήταν: η Εμπορική τράπεζα και η Cosmote. Κάποιες εταιρείες όπως η Eurobank, ο ΟΠΑΠ, και τα Ελληνικά Πετρέλαια είχαν

περιλάβει σε απολογισμούς τους τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τα Δ.Λ.Π. καταρτίζονται από τα εξής όργανα:

- Την επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- Το σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- Την Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)
- Την επιτροπή Διεργασιών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)
- Την Ευρωπαϊκή Ένωση

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα εξής:

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες κατά τομέα
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια
- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζόμενους
- ΔΛΠ 26: Λογιστική και πληροφόρηση προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
- ΔΛΠ 21: Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23: Κόστος δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
- ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις τραπεζών και όμοιων χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων

- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά μέσα – αναγνώριση και αποτίμηση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις
- ΔΛΠ 36: Μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού
- ΔΛΠ 38: Άυλα στοιχεία του ενεργητικού
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

### 3.4.1 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 1 (Οικονομικές Καταστάσεις) με Ε.Λ.Π.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 (IAS 1 – Presentation of Financial Statements) είναι το πιο σημαντικό, εφ' όσον αποτελεί και το πρώτο λογιστικό πρότυπο που θεσπίστηκε από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αναφέρεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και εξασφαλίζει την χρονική και διακλαδική συγκρισιμότητα μεταξύ αυτών.

Οι οικονομικές καταστάσεις που οφείλει να παρουσιάσει μια επιχείρηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 είναι οι κάτωθι:

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

Κατά το Δ.Λ.Π. 1 οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις περιλαμβάνουν με συγκεκριμένη σειρά τα εξής στοιχεία :

- Τη Δήλωση Συμμόρφωσης
- Περίληψη των εφαρμοζόμενων Λογιστικών Προτύπων
- Επεξηγηματικές πληροφορίες για τα κονδύλια που περιλαμβάνονται στις λογιστικές καταστάσεις

Άλλες Γνωστοποιήσεις πχ στόχοι επιχείρησης

Σύμφωνα με τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (Ε.Λ.Π.) ο νόμος που αναφέρεται στην ελληνική νομοθεσία των οικονομικών καταστάσεων είναι ο υπ' αριθμόν 4308/14. Ειδικότερα, ρυθμίζει οτιδήποτε έχει να κάνει με την σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Για τα Ε.Λ.Π. εξαιρετική σημασία έχουν οι αρχές που χαρακτηρίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αντικαθιστούν τις προγενέστερες που ήταν η αρχή του ιστορικού κόστους και η αρχή της συντηρητικότητας.

Κατά τα νέα λογιστικά πρότυπα οι αρχές είναι οι ακόλουθες: της σαφήνειας, του δεδουλευμένου και της συσχέτισης της δραστηριότητας.

Αξιοσημείωτη είναι και η αναφορά στις κατηγορίες τις οποίες κατατάσσει ο νέος νόμος τις οικονομικές οντότητες. Οι ακόλουθες κατηγορίες είναι οι εξής:

- Πολύ μικρές
- Μικρές
- Μεσαίες
- Μεγάλες

Έτσι, η κάθε οντότητα συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις με κριτήριο το μέγεθός της. Οι καταστάσεις που γνωστοποιούν οι μεγάλες εταιρείες είναι οι εξής:

- Ο Ισολογισμός
- Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Το Προσάρτημα

Χαρακτηριστικό της νέας νομοθεσίας είναι η δυνατότητα εφαρμογής του σχεδίου λογαριασμών που ίσχυε, δηλαδή του Ε.Γ.Λ.Σ..

Τέλος, το νέο νομοθετικό πλαίσιο δεν κάνει καμία αναφορά στην Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης, στην Έκθεση Διαχείρισης, του Διοικητικού Συμβουλίου και στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Στις μικρές και πολύ μικρές οντότητες δεν προβλέπεται η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, καθώς και η Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Οι μεσαίες οντότητες έχουν τις ίδιες οικονομικές καταστάσεις με τις μεγάλες με την μόνη εξαίρεση την Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

### **3.4.2 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 2 (Αποθέματα ) με Ε.Λ.Π.**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 (I.A.S 2 - Inventories) σχετίζεται με το ζήτημα των αποθεμάτων, τα οποία αποτελούν σημαντικό κομμάτι για κάθε εταιρεία και εξίσου σημαντικός είναι και ο λογιστικός τους χειρισμός. Τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης που προορίζονται για πώληση εάν ασκεί εμπορική δραστηριότητα ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για μετατροπή τους σε προϊόντα. Βασικός στόχος του ΔΛΠ 2 είναι ο τρόπος παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Επιπλέον, στόχος του ΔΛΠ 2 είναι ο καθορισμός του κόστους και η αναγνώρισή του σαν στοιχείο του ενεργητικού καθώς και πως αυτό αποτιμάται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.



Ειδικότερα, με ΔΛΠ 2 η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας το ίδιο συμβαίνει και με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Κατά συνέπεια εδώ δεν παρατηρείται κάποια διαφορά, και στις δύο περιπτώσεις τα αποθέματα αποτιμώνται στις μικρότερες αξίες τους. Διαφορά υπήρχε πριν ψηφιστεί ο ν. 4308/14 όπου επιτρεπόταν η χρήση της μεθόδου L.I.F.O (Last In First Out).

Οι κανόνες που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι: α) η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους β) η FIFO (first in – first out) μέθοδος πρώτης εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής.

### **3.4.3 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 11 (Συμβάσεις Κατασκευής Έργων) με Ε.Λ.Π.**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 (IAS 11 – Construction Contracts) ασχολείται με τον λογιστικό σχεδιασμό και επεξεργασία των εσόδων και εξόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων, συνήθως μακροχρόνιας διάρκειας. Αντικείμενο αυτού του προτύπου είναι το πώς κατανέμονται τα συμβατικά έσοδα και έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στις λογιστικές χρήσεις, αλλά και ο προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος κατά τις χρήσεις τις οποίες διαρκεί η κατασκευή του έργου. - Σύμβαση έργου είναι η συμφωνία μεταξύ ενός κατασκευαστή και ενός πελάτη για την κατασκευή ενός στοιχείου του ενεργητικού μέσα σε ένα προκαθορισμένο διάστημα και για ένα συμφωνηθέν ποσό-. Πριν την ψήφιση του ν.4308/14 τα ΕΛΠ δεν παρείχαν κάποιο ιδιαίτερο νομοθετικό πλαίσιο για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις, αλλά γινόταν η χρήση των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού που εναρμονιζόταν με βάση τα χαρακτηριστικά των τεχνικών εταιρειών. Χρησιμοποιούσαν τον λογαριασμό παραγωγή σε εξέλιξη για κόστος εργασιών μη τιμολογημένο, καθώς γινόταν και χρήση των λογαριασμών τάξεως για την παρακολούθηση των εγγυητικών επιστολών. Πλέον η εφαρμογή του ανωτέρω ΔΛΠ σε ότι έχει να κάνει με τα έσοδα από κατασκευαστικές συμβάσεις συμβαδίζει με τα νέα ΕΛΠ που προβλέπουν την χρήση της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, προκειμένου την πλήρη εμφάνιση των εσόδων και εξόδων κάθε χρήσης. Τέλος μέσα από το συγκεκριμένο πρότυπο δίνεται το δικαίωμα να συμπεριληφθούν στον προϋπολογισμό οι απαιτήσεις της οντότητας οι οποίες δεν θεωρούνται οριστικές.

### 3.4.4 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 17 (Μισθώσεις) με Ε.Λ.Π.

Το Διεθνές Λογιστικές Πρότυπο 17 (IAS 17 – Leases) αναφέρεται στον τομέα των μισθώσεων και στους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την σωστή και τεκμηριωμένη παρακολούθηση αυτών. Το πρότυπο 17 εφαρμόζεται για όλες τις μισθώσεις που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις με εξαίρεση τις συμφωνίες που αφορούν μίσθωση για εξεύρεση και εξόρυξη μεταλλευμάτων και πετρελαίων. Το ΔΛΠ 17 διαχωρίζει τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές. Η χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μίσθωση, κατά την οποία μεταβιβάζονται (από τον εκμισθωτή) όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν, (προς τον μισθωτή) την κυριότητα ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου. Οι μισθώσεις που δεν ανήκουν στην πιο πάνω κατηγορία χαρακτηρίζονται ως λειτουργικές.

Στην περίπτωση που μια μίσθωση χαρακτηριστεί ως χρηματοδοτική τότε: α) ο μισθωτής πρέπει να καταχωρήσει την μίσθωση αυτή στο πάγιο ενεργητικό εμφανίζοντας ταυτόχρονα και την αντίστοιχη υποχρέωση. Το ποσό που καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία είναι η μικρότερη αξία μεταξύ της εύλογης του στοιχείου, και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων. Τυχόν αρχικές δαπάνες που γίνονται για να πραγματοποιηθεί η μίσθωση επιβαρύνουν το περιουσιακό στοιχείο αυξάνοντας το κόστος τους. Οι αποσβέσεις διενεργούνται από τον μισθωτή. Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με την οποία θα υπολογιστεί ο συντελεστής απόσβεσης εξαρτάται από το αν το πάγιο εισαχθεί στην κυριότητα του μισθωτή μετά το πέρας της μίσθωσης. β) ο εκμισθωτής θα εμφανίσει την μίσθωση ως απαίτηση με ποσό ίσο με την αξία του παγίου στοιχείου. Τα μισθώματα που εισπράττει διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο μειώνει την απαίτηση και σε τόκους/έσοδα.

Με την ψήφιση του ν.4308/14 υπάρχει ταύτιση των ελληνικών δεδομένων με τα αντίστοιχα διεθνή και αυτό, γιατί η αναγνώριση του εσόδου γίνεται αφού έχουν πραγματοποιηθεί οι μεταβιβάσεις των ωφελειών καθώς και των κινδύνων του στοιχείου. Πριν την ψήφιση του ν.4308/14 κατά το ΕΓΛΣ στην περίπτωση των πωλήσεων η αναγνώριση του εσόδου γινόταν με την παρουσίαση του αντίστοιχου τιμολογίου ή τη μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού.

#### Παράδειγμα:

Την 1.1.14 η "Proseminars" σύναψε με την "Bank Leasing" σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ενός μηχανήματος διάρκειας δύο (2) ετών. Με την λήξη της σύμβασης ο εξοπλισμός παραμένει στον εκμισθωτή. Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του μηχανήματος εκτιμήθηκε στα πέντε (5) έτη, (δεν υπάρχουν φορολογικές επιβαρύνσεις).

Τοκοχρεολυτικός πίνακας δανείου			
έτος	ετήσιο μίσθωμα	κεφάλαιο	τόκος
31.12.14	20.000	13.000	7.000
31.12.15	<u>20.000</u>	<u>15.200</u>	<u>4.800</u>
	40.000	28.200	11.800

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. κατά την λήψη του τιμολογίου (μετρητοίς εξόφληση) θα διενεργούσαμε την εξής εγγραφή:

X /62.04.22 ενοίκια μίσθωσης leasing μηχανήματος 20.000

Π/ 38.03 λογαριασμός όψεως 20.000

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ διενεργούσαμε την εξής εγγραφή:

(α) κατά την υπογραφή της σύμβασης:

X /Πάγια περιουσιακά στοιχεία μισθωμένα 28.200

Π/ Υποχρεώσεις προς εκμισθωτές leasing 28.200

(β) με την λήψη του τιμολογίου 31.12.14:

X/ Υποχρέωση προς εκμισθωτές leasing 13.000

X/ Τόκοι χρηματοδοτικής μίσθωσης 7.000

Π/ 38.03 20.000

(γ) με την λήψη του τιμολογίου 31.12.15:

X/ Υποχρέωση προς τον εκμισθωτή leasing 15.200

X/ Τόκοι χρηματοδότησης 4.800

Π/ 38.03 20.000

(δ) επιπρόσθετα

Όπως όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κάθε χρήση από την 31.12.14 και για τα επόμενα πέντε έτη (ωφέλιμη διάρκεια ζωής) θα πρέπει να απομειώνονται και διενεργείται η εξής εγγραφή:

X/ Αποσβέσεις χρήσης(28.000/5) 5.650

Π/ Αποσβεσθέντα πάγια περιουσιακά στοιχεία μισθωμένα 5.650

Κατά τα ΕΛΠ

Με τα ΕΛΠ εφαρμόζουμε ότι και με τα Διεθνή. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο και καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης.

### **3.4.5 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 18 (Έσοδα) με Ε.Λ.Π.**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 (IAS -18 Revenues) αναφέρεται στη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων μιας επιχείρησης. Τα έσοδα προέρχονται από τις πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών ή ακόμα την χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης από τρίτους, που αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα. Σκοπός αυτού του προτύπου αυτού είναι ο ορθός λογιστικός χειρισμός των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και οικονομικών γεγονότων. Τα έσοδα που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυξάνουν τα οικονομικά οφέλη ή μειώνουν τις υποχρεώσεις της επιχείρησης, οδηγώντας σε αύξηση της καθαρής θέσης.

Με την ψήφιση του ν.4308/14 υπάρχει ταύτιση των ελληνικών δεδομένων με τα ανάλογα διεθνή και αυτό γιατί η αναγνώριση του εσόδου πραγματοποιείται, αφού έχουν γίνει οι μεταβιβάσεις των ωφελειών και των κινδύνων, που ταυτίζονται με το εκάστοτε αγαθό ή την υποκείμενη υπηρεσία. Πριν την ψήφιση του εν λόγω νόμου στην περίπτωση που είχε πραγματοποιηθεί πώληση αγαθών, ο λογισμός γινόταν με την έκδοση του παραστατικού πώλησης πχ του τιμολογίου. Κατά συνέπεια και η αναγνώριση του εσόδου γινόταν με την παρουσίαση του αντίστοιχου παραστατικού -αποδεικτικού παροχής υπηρεσιών ή μεταβίβαση κυριότητας αγαθού, ανεξάρτητα τον χρόνο εξόφλησης.

Χαρακτηριστική διαφορά είναι στην περίπτωση μιας πώλησης στην οποία παρέχεται μεγάλη πίστωση στον πελάτη. Κατά το ΔΛΠ 18 και τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα υποδεικνύεται η χρήση προεξοφλημένων αξιών για τον καθορισμό των εσόδων. Στην περίπτωση που υπάρχει διαφορά μεταξύ ονομαστικού και πραγματικού ύψους του εσόδου, εμφανίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Πριν την ψήφιση του νέου νόμου δεν προβλεπόταν ο χειρισμός της προεξόφλησης και αυτό γιατί θεωρούσαν σαν έσοδο την αθροιστική αξία που αφορούσε το σχετικό παραστατικό ακόμα και στην περίπτωση της μακροπρόθεσμης πίστωσης. Τα νέα Ελληνικά Πρότυπα συμφωνούν με την θέση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που προβλέπουν πως όταν υπάρχει αναβολή πληρωμής υπάρχει και ο λογισμός των τόκων και ο υπολογισμός του εσόδου πραγματοποιείται στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Στην περίπτωση κατά την οποία πραγματοποιείται ανταλλαγή αγαθών ίση αξίας αυτών, τα Νέα Πρότυπα όπως και τα Διεθνή προβλέπουν τον συμψηφισμό της παράδοσης

και της παραλαβής αντίστοιχα και σαν αποτέλεσμα έχουμε την μη εμφάνιση του εσόδου και του κόστους αντίστοιχα. Κατά το προγενέστερο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο προβλεπόταν η έκδοση τιμολογίων κατά συνέπεια είχαμε αυξημένα έσοδα και ισόποσο αυξημένο κόστος αγοράς.

Τέλος, τα κέρδη ανά μετοχή της εκάστοτε επιχείρησης αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις και πιο συγκεκριμένα, ο αριθμός των μετοχών καθώς και οι τυχόν μεταβολές που πιθανόν θα πραγματοποιηθούν σε αυτές.

### **3.4.6 Σύγκριση Δ.Λ.Π 19 (παροχές σε εργαζομένους) με Ε.Λ.Π.**

Το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο 19 αναφέρεται στις παροχές προς του εργαζομένους και όλο το έμψυχο προσωπικό μιας οντότητας. Οι παροχές εργαζομένων περιλαμβάνουν τις βραχυπρόθεσμες πληρωμές των εργαζομένων, τα ημερομίσθια, τους μισθούς, τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, τις ετήσιες άδειες και τις αντίστοιχες αποδοχές τους, τις άδειες λόγω ασθενείας με τις αντίστοιχες αποδοχές, την συμμετοχή στα κέρδη μια οντότητας καθώς και την ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (συντάξεις), τις μακροπρόθεσμες παροχές όπως μακροχρόνιες απουσίες λόγω ανικανότητας μετ' αποδοχών και τέλος τερματισμός εργασίας.

Στη διεθνή πρακτική παρέχεται ένα πολύ σύγχρονο και ολοκληρωμένο πλαίσιο το οποίο καθοδηγεί της εταιρείες να χειρίζονται ορθά τις παροχές που δικαιούται το ανθρώπινο δυναμικό της. Στην εγχώρια πρακτική οι παροχές των εργαζομένων προβλέπονται από το νέο ν.4308/14. Αξίζει όμως να σημειώσουμε, ότι ακόμα και πριν την ψήφιση αυτού του νόμου, στην Ελλάδα το νομοθετικό πλαίσιο ήταν αναλυτικότερο και σαφέστατο σε σχέση με τις παροχές των εργαζομένων. Ειδικότερα, πρέπει να αναφέρουμε τον σχηματισμό προβλέψεων που αφορούσαν τις αποζημιώσεις στην περίπτωση εξόδου από την επιχείρηση ενώ ταυτόχρονα γινόταν πρόβλεψη για τις μηνιαίες αποδοχές, αποδοχές του ΔΣ, μπόνους.

Σημαντική διαφορά μεταξύ διεθνών και ελληνικών προτύπων είναι ότι στα Ε.Λ.Π. γίνεται σε κάθε χρήση πρόβλεψη για την αποζημίωση λόγω εξόδου από την επιχείρηση καθώς γινόταν και πρόβλεψη για τις μηνιαίες παροχές. Ο λογιστικός χειρισμός κατά το Δ.Λ.Π. 19 προβλέπει αναγνώριση των προβλέψεων αυτών κατά την στιγμή που θα δημιουργηθεί η απόφαση της επιχείρησης για απόλυση προσωπικού ή για τις διάφορες άλλες περιπτώσεις.

Η αποτίμηση των προβλέψεων κατά τα νέα λογιστικά πρότυπα που αφορά τις παροχές σε εργαζομένους γίνεται είτε στα ονομαστικά ποσά που προκύπτουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε σύμφωνα με αποδεικτική αναλογική μέθοδο, με την μόνη διαφορά ότι η συγκεκριμένη μέθοδος επιδρά σημαντικά στις οικονομικές καταστάσεις της εκάστοτε οντότητας.

Στην περίπτωση αποζημίωσης κατά τα Δ.Λ.Π. ο λογισμός γίνεται κατά την στιγμή της καταβολής, σε αντίθεση με το προγενέστερο ελληνικό νομοθέτημα που εφαρμοζόταν στην Ελλάδα το οποίο προέβλεπε το λογισμό σε τμήματα κάθε χρόνο. Σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική υπάρχουν προγράμματα καθορισμένων εισφορών. Πέραν όμως αυτού ορίζουν ένα σαφές πλαίσιο προκειμένου να γίνονται εύκολα οι λογισμοί που αφορούν τις υποχρεώσεις αυτές.

Κλείνοντας, σε ότι έχει να κάνει με τις γνωστοποιήσεις τα Δ.Λ.Π. ταυτίζονται με τα Ε.Λ.Π. Πριν την ψήφιση του ν.4308/14 η διεθνής πρακτική ήταν σε πολλά σημεία πιο μπροστά από την αντίστοιχη ελληνική.

### **3.4.7 Σύγκριση Δ.Λ.Π.32 (Γνωστοποίηση και Παρουσίαση Χρηματοοικονομικών μέσων) με Ε.Λ.Π.**

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 32 (IAS 32 Financial Instruments, Disclosure and Presentation), θέτει τον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών των χρηματοοικονομικών μέσων που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας. Είναι ένα πρότυπο εξαιρετικής σημασίας για κάθε επιχειρηματική μονάδα. Σκοπός αυτού του προτύπου είναι η ασφαλέστερη πληροφόρηση των ενδιαφερομένων σχετικά με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία και τις επιπτώσεις αυτών στην οικονομική θέση της οντότητας. Στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνονται και οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις, οι οποίες δημοσιοποιούνται με αρκετά περισσότερα στοιχεία σε σύγκριση με τα προηγούμενα έτη.

Μετά την ψήφιση του ν.4308 τα Ε.Λ.Π. εναρμονίζονται με τρόπο παρόμοιο με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α) ως προς τις διατάξεις που αντιμετωπίζουν τα χρηματοοικονομικά μέσα. Πριν την ψήφιση του εν λόγω νόμου υπήρχαν μεγάλες διαφορές μεταξύ διεθνών και ελληνικών προτύπων με αποτέλεσμα την μεγάλη απόκλιση μεταξύ τους. Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α υπήρχε μια συνολική θεώρηση των χρηματοοικονομικών μέσων ως μια ενιαία ομάδα εν αντιθέσει με τα ελληνικά πρότυπα, βάσει των οποίων η αναγνώριση τους γινόταν διακεκριμένα και βασιζόταν στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Επιπρόσθετα, στο εγχώριο πρότυπο δεν υπήρχε η λογιστική αντιστάθμευση σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π. 39, το οποίο προέβλεπε συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό. Τα Δ.Π.Χ.Α. αναφέρονταν σε τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων ως προς την αποτίμηση και είναι οι εξής:

- Στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων
- Επενδύσεις που κρατούνται μέχρι την λήξη τους
- Δάνεια και απαιτήσεις
- Διαθέσιμα χρηματοοικονομικά στοιχεία προς πώληση

Η μέθοδος αποτίμησης των στοιχείων στηριζόταν στην ευχέρεια της οντότητας ενώ στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα η καταχώρησή τους γινόταν στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας.

#### **3.4.8 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 36 (Απομείωση περιουσιακών στοιχείων) με Ε.Λ.Π.**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 (IAS 36 Impairment of Assets) αναφέρεται στην έννοια της μείωσης της αξίας του ενεργητικού. Κάθε οντότητα οφείλει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι υποτιμημένο. Το Δ.Λ.Π. 36 προβλέπει την εξέταση της υπεραξίας για τυχόν απομείωση κάθε χρόνο. Η διεθνής πρακτική εισάγει και τις «Μονάδες Δημιουργίας Ταμειακών Ροών» στην περίπτωση που δεν είναι εφικτή η εύρεση της απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με το εν λόγω πρότυπο, παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης της ζημιάς στην καθαρή θέση καθώς δίνεται η δυνατότητα αναστροφής τους.

Στην ελληνική νομοθεσία και κατόπιν ψήφισης του ν.4308/14 υπάρχει ταύτιση με Δ.Λ.Π. 36. Πριν την ψήφιση του εν λόγω νόμου το ελληνικό δίκαιο αναγνώριζε τις διατάξεις για το ζήτημα της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρείας και την ύπαρξη υποτίμησης αυτών. Η ζημιά η οποία προερχόταν από την υποτίμηση καταχωρούνταν στα αποτελέσματα χρήσης. Υπήρχε η πρόβλεψη για απόσβεση της υπεραξίας εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε πέντε έτη, εκτός και επρόκειτο για δικαιώματα που έχουν συμβατική ή νόμιμη διάρκεια ζωής που αποσβένονται διαδοχικά και ισόποσα. Τα ελληνικά πρότυπα εν αντιθέσει με τα διεθνή δεν προβλέπουν αναστροφή της απομείωσης υπεραξίας αναγνωρίζοντας όμως την ζημιά απομείωσης ως έξοδο καταχωρώντας την σαν έξοδο στα αποτελέσματα.

#### **3.4.9 Σύγκριση ΔΛΠ 37 (Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις) με Ε.Λ.Π.**

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 37 (IAS 37 Provisions Contingent Liabilities and Contingent Assets) αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές παρακολούθησης, αναγνώρισης, και εκτίμησης των προβλέψεων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων μιας οντότητας. Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση μη προσδιορίσιμου μεγέθους ή χρόνου πραγματοποίησης της, για τυχόν έξοδα και ζημιές. Για την ανταπόκριση του εξόδου δημιουργείται η πρόβλεψη και διαχωρίζεται σε δυο κατηγορίες, τις προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης και τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους. Το ποσό που υπολογίζεται και καταχωρείται σαν πρόβλεψη είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης. Κατά τη διεθνή πρακτική για τον υπολογισμό των προβλέψεων ασχολούνται πολλά λογιστικά πρότυπα ταυτόχρονα και αυτά είναι το δύο

(2), 19,36 καθώς και το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς τέσσερα (4). Στην εγχώρια πρακτική τα πρότυπα ορίζουν για τις προβλέψεις την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερή τους αποτίμηση στην ονομαστική αξία του ποσού που αναμένεται να απαιτηθεί (ΦΕΚ Α 251/24/11/2014 Ν4308/14 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις αρ. 22 παρ.11). Εάν υπάρχει μεγάλη διαφορά στο διάστημα της αναγνώρισης της πρόβλεψης και της εξόφλησης του ποσού η αποτίμηση της πρόβλεψης θα γίνεται στην παρούσα αξία τους.

### **3.4.10 Σύγκριση Δ.Λ.Π. 38 (Άυλα περιουσιακά στοιχεία) με Ε.Λ.Π.**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 (IAS 38 Intangible Assets) αναφέρεται στα κριτήρια και στις αρχές αναγνώρισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Μέσα από αυτό το πρότυπο καθορίζεται η λογιστική αντιμετώπιση των στοιχείων. Τα έξοδα που αφορούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται κατά την απόκτησή ή την δημιουργία τους καθώς πρσαυξάνουν το κόστος τους. Η απόσβεση των παγίων στοιχείων πραγματοποιείται σταδιακά με συστηματικό τρόπο κατά την διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους.

Μέθοδοι απόσβεσης με περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής :

- Σταθερή μέθοδος
- Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου
- Μέθοδος βάσει των μονάδων παραγωγής

Παράγοντες προσδιορισμού της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:

- Η προσδοκώμενη χρήση του στοιχείου από την επιχείρηση
- Η πιθανή τεχνολογική/τεχνική ή άλλη απαξίωση
- Η σταθερότητα του κλάδου στον οποίο λειτουργεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο και οι μεταβολές στην αγορά προϊόντων ή υπηρεσιών που προέρχονται από το στοιχείο αυτό
- Οι ανταγωνιστές και οι αναμενόμενες πράξεις τους
- Το ύψος των δαπανών συντήρησης που αναμένονται να απαιτηθούν για το στοιχείο αυτό, ώστε το στοιχείο να μπορεί να αποφέρει τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και η πρόθεση της επιχείρησης για την κάλυψη των δαπανών
- Η συνάρτηση της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης

Σύμφωνα με τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα παρατηρείται ταύτιση με το Δ.Λ.Π. 38 σε ένα σημαντικό θέμα των άυλων περιουσιακών στοιχείων αυτό της απόσβεσης. Όσον αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής



προβλέπεται η απόσβεσή τους η οποία βασίζεται στην ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. Αν η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί ορίζεται από τη νομοθεσία ότι η απόσβεση πραγματοποιείται σταδιακά σε μια δεκαετία. Τέλος, για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που χαρακτηρίζονται από αόριστη διάρκεια ζωής δεν προβλέπεται απόσβεση, επιπλέον πρέπει να εξετάζονται σε ετήσια βάση με πιθανή μείωση της αξίας τους καθώς και όποτε υπάρχει ένδειξη ότι μπορούν να υποστούν μείωση της αξίας τους. Τέλος, η διαγραφή του άυλου περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιείται με την πώλησή του ή όταν πλέον δεν αναμένονται άλλα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του ή τη διάθεσή του. Όταν για το άυλο περιουσιακό στοιχείο πραγματοποιηθεί διαγραφή η διαφορά του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής τους αξίας αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου. Το εν λόγω πρότυπο απαιτεί γνωστοποιήσεις στις επεξηγηματικές σημειώσεις για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών ξεχωριστά.

#### **3.4.11 Σύγκριση Δ.Λ.Π 41 (Γεωργία) με Ε.Λ.Π.**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 (IAS 41 Agriculture) αναφέρεται στην λογιστική παρακολούθηση των δραστηριοτήτων μιας γεωργικής οικονομικής μονάδας. Κατά το Δ.Λ.Π.41 καθορίζονται οι λογιστικοί χειρισμοί που απαιτούνται για την παρακολούθηση των γεωργικών δραστηριοτήτων. Με την ψήφιση του ν.4308/14 τα Ε.Λ.Π. ταυτίζονται πλήρως με τα αντίστοιχα Δ.Λ.Π. Η αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται στην εύλογη αξία αφαιρώντας το κόστος διάθεσης. Πριν την ψήφιση του παρόντος νόμου η αποτίμηση των στοιχείων γινόταν στο κόστος.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

### **4.1 Εισαγωγικά**

Στο τέλος της χρήσης και μετά την κατάρτιση του οριστικού ισοζυγίου, όλοι οι λογαριασμοί είναι ενημερωμένοι περιέχοντας αξιόπιστες πληροφορίες για την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα της χρήσης. Τα στελέχη της επιχείρησης ενημερώνονται άμεσα μέσω των ισοζυγίων, των διαφόρων εκθέσεων και των φύλλων εργασίας που συντάσσονται με βάση τα στοιχεία των λογαριασμών. Ενημέρωση των τρίτων παρέχεται μέσω των δημοσιοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων σε τακτά χρονικά διαστήματα, αλλά κυρίως στο τέλος της χρήσης.

### **4.2 Κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Στο παρόν κεφάλαιο ορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπου μια οντότητα οφείλει να συντάξει σύμφωνα με το μέγεθός της και με τις γενικές αρχές που πρέπει να ακολουθεί για την κατάρτιση αυτών. Το άρθρο 16 του νόμου αναφέρει ότι στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας περιλαμβάνονται όλες οι συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα που καταχωρούνται στα αρχεία της κάθε περιόδου. Ειδικότερα, τα γεγονότα που αποτυπώνονται αφορούν:

- Τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας
- Τα έσοδα και τα έξοδα
- Τις υποχρεώσεις της
- Τα κέρδη και τις ζημίες
- Τις χρηματοροές

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μετά την ψήφιση του ν.4308/14<sup>6</sup> περιλαμβάνουν:

- Τον ισολογισμό ή κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (πίνακας)
- Την κατάσταση αποτελεσμάτων κατ' είδος ή κατά λειτουργία (πίνακας)
- Την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης (πίνακας)
- Την κατάσταση χρηματοροών (πίνακας)
- Το προσάρτημα (σημειώσεις)

Ο ισολογισμός είναι η οικονομική κατάσταση κατά την οποία παρουσιάζονται, α)τα περιουσιακά στοιχεία διαχωρίζοντάς τα στα κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα β)οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις οι οποίες διαχωρίζονται σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες και γ) η καθαρή θέση (ίδια κεφάλαια) της οντότητας. Τα στοιχεία του

<sup>6</sup> Στο Παράρτημα της Πτυχιακής παρουσιάζεται υπόδειγμα Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

ισολογισμού αφορούν την παρούσα και την προηγούμενη χρήση και παρατίθενται σε οριζόντια μορφή. Στην επικεφαλίδα του ισολογισμού αναγράφονται α) η επωνυμία, η νομική μορφή και το αντικείμενο της δραστηριότητας της επιχείρησης, β) ο τίτλος της κατάστασης δηλαδή ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ γ) το είδος του ισολογισμού π.χ. ενοποιημένος δ) η ημερομηνία του ισολογισμού, η οποία είναι συνήθως η ημερομηνία της τελευταίας ημέρας της λογιστικής χρήσης ε) η λογιστική χρήση που καλύπτεται π.χ. 12<sup>η</sup> λογιστική χρήση στ) η νομισματική μονάδα και η κλίμακα της μονάδας π.χ. χιλιάδες ευρώ ζ) οι ενδείξεις *Ενεργητικό* και *Παθητικό* και η) ο αριθμός μητρώου ανωνύμων εταιρειών.

Ο συνοπτικός ισολογισμός που αφορά τις πολύ μικρές οντότητες καταρτίζεται με βάση το υπόδειγμα Β.5 του παραρτήματος Β του ν.4308/14. Ο ισολογισμός μεγαλύτερων οντοτήτων καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.1 ή το υπόδειγμα Β.2 του προσαρτήματος. Η κάθε οντότητα επιλέγει ένα εκ των δυο υποδειγμάτων, ανάλογα με το αν τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης ή την εύλογη αξία. Η δομή του ισολογισμού στηρίζεται στη σχέση Περιουσιακά στοιχεία = Ίδια κεφάλαια + υποχρεώσεις.

Μετά την ψήφιση του ν.4308/14 παρατηρείται ο νέος πίνακας κατάστασης των αποτελεσμάτων. Περιλαμβάνονται τα έσοδα και τα έξοδα, καθώς τα κέρδη και τις ζημιές μαζί με τους φόρους της εκάστοτε οντότητας. Η κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει δύο είδη παρουσίασης την κατά λειτουργία την οποία πρόβλεπε και το Π.Δ. 1123/1981 και τη νέα, την κατ' είδος που προβλέπεται τόσο από τα Δ.Π.Χ.Α. όσο και από την οδηγία 34/2013 της Ε.Ε. Στον νέο πίνακα περιλαμβάνονται οι κατά είδος οι βασικοί λογαριασμοί εσόδων και εξόδων. Είναι μια σύνοψη της καταργηθείσας κατάστασης λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης του Ε.Γ.Λ.Σ. Οι καταστάσεις κατά λειτουργία και κατ' είδος παρουσιάζονται στα υποδείγματα Β.2.1 και Β.2.2 του παραρτήματος Β του ν.4308/14

Ο πίνακας κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης είναι μια νέα κατάσταση η οποία αντικαθιστά τον πίνακα διάθεσης κερδών. Η νέα αυτή κατάσταση παρουσιάζει με πιο αναλυτικό τρόπο την κίνηση όλων των κονδυλίων της καθαρής θέσης στη διάρκεια μιας περιόδου. Επιπλέον με την συμφωνία αρχής και τέλους παρέχεται πλήρης διαφάνεια για την μεταβολή. Η μεταβολή στην καθαρή θέση αντιπροσωπεύει:

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

Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.3 του παραρτήματος του ν.4308/14

Εν συνεχεία ο πίνακας κατάστασης χρηματοροών ή κατάσταση ταμειακών ροών είναι μια νέα πολύ σημαντική κατάσταση κατά την οποία παρουσιάζονται οι ταμειακές εισροές και εκροές μια συγκεκριμένης περιόδου. Οι αυξήσεις στα διαθέσιμα (μετρητά και ταμειακά ισοδύναμα) της επιχείρησης είναι οι ταμειακές εισροές ενώ οι μειώσεις των διαθέσιμων είναι

οι ταμειακές εκροές. Είναι οι κάθε είδους εισπράξεις και πληρωμές που πραγματοποιούνται από την οντότητα. Τα έσοδα μιας οντότητας αποτελούν τις θετικές χρηματοροές ενώ αντίστοιχα τα έξοδα τις αρνητικές χρηματοροές. Η διαφορά θετικών και αρνητικών χρηματοροών απεικονίζουν τις καθαρές χρηματοροές. Διαχωρίζονται σε τρεις κατηγορίες

- τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες οι οποίες σχετίζονται με την παραγωγή και την πώληση των προϊόντων καθώς και με την παροχή υπηρεσιών της οντότητας
- τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες οι οποίες σχετίζονται με τις αγορές ή τις πωλήσεις πάγιου ενεργητικού και χρεογράφων άλλων εταιρειών για μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- τις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες όπως έκδοση μετοχών, καταβολή μερισμάτων κ.α.

Η κατάσταση χρηματοροών συντάσσεται μόνο από τις μεγάλες οντότητες σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.4 του παραρτήματος Β. Για την ορθή κατάρτιση της κατάστασης χρηματοροών απαιτείται η γνώση των παρακάτω μεγεθών:

- το συνολικό κεφάλαιο επένδυσης
- τις ετήσιες δαπάνες που διαχωρίζονται σε σταθερά και αναλογικά έξοδα, χρεολύσια, φόρος εισοδήματος και λοιπά έξοδα
- τα ετήσια έσοδα
- τις ετήσιες αποσβέσεις

Τέλος, το προσάρτημα ή σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αφορούν μια νέα επίσης κατάσταση με την οποία παρέχονται περιγραφές, αναλύσεις και πρόσθετη πληροφόρηση για τα διάφορα κονδύλια, καθώς και άλλα στοιχεία που δεν προβλέπονται στους προηγούμενους πίνακες. Το προσάρτημα παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο και με παραπομπές στα επιμέρους κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

#### **4.3 Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν.4308/14 ορίζονται οι γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Καταρτίζονται με σαφήνεια σύμφωνα με τις ακόλουθες γενικές αρχές:

- τη θεμελιώδη παραδοχή του δεδουλευμένου σύμφωνα με την αρχή αυτή τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των γεγονότων αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή εξοφλούνται.

- Τη θεμελιώδη παραδοχή της συσχέτισης της δραστηριότητας

Σύμφωνα με αυτή την αρχή η οντότητα θα συνεχίσει τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες και στο προβλεπόμενο μέλλον, (διάστημα δώδεκα μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού), κατά συνέπεια δεν έχει πρόθεση να ρευστοποιήσει ή να περικόψει την κλίμακα κατά των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση την παραδοχή αυτή τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και οι υποχρεώσεις και οι προβλέψεις επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους.

- Οι λογιστικές αρχές και οι βάσεις επιμέτρησης χρησιμοποιούνται με συνέπεια στην κάθε περίοδο
- Τα ποσά της της προηγούμενης περιόδου με τα ποσά της κλειόμενης περιόδου πρέπει να είναι συγκρίσιμα. Στην περίπτωση που δεν είναι προσαρμόζονται ανάλογα
- Δεν επιτρέπονται συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εσόδων και εξόδων
- Οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που πραγματοποιούνται
- Όλα τα στοιχεία που προέκυψαν σε προηγούμενη αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο
- Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο πρέπει να συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου εκτός από την περίπτωση αναμορφώσεων κονδυλίων στη συγκεκριμένη περίοδο
- Κάθε κονδύλι της τρέχουσας περιόδου αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης περιόδου
- Η μη αναγνώριση και παρουσίαση στοιχείων δεν υποκαθίσταται από σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα
- Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται
- Οι απαιτήσεις του νόμου παραβλέπονται μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης δεν είναι σημαντική
- Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου αλλά πριν την ημερομηνία έκκρισης των οικονομικών καταστάσεων για δημοσιοποίηση αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο εφ' όσον αναφέρονται σε γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν την ημερομηνία του ισολογισμού.

#### 4.4 Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες χρήσιμες για τους χρήστες προκειμένου να σχηματίσουν μια σαφή εικόνα για την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης, το βαθμό ρευστότητάς της και κατ' επέκταση τη δυνατότητά της να επιβιώσει βραχυπρόθεσμα. Επιπλέον, μέσα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μπορεί να σχηματιστεί η εικόνα για τα αποτελέσματα των εργασιών μιας επιχείρησης για δεδομένη χρονική περίοδο, την αποδοτικότητά της και την προοπτική επιβίωσης της επιχείρησης μακροπρόθεσμα. Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις μεταβολές της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών στη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Ειδικότερα αφορούν:

- Τα διοικητικά στελέχη, τα οποία απαιτούν την πληροφόρηση τους από τις οικονομικές καταστάσεις, έτσι ώστε να διαχειρίζονται τις υποθέσεις της εταιρείας με την εκτίμηση της οικονομικής απόδοσης και της θέσης της για τη λήψη σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων.
- Οι μέτοχοι, οι οποίοι χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις για την αξιολόγηση του κινδύνου και την απόδοση της επένδυσής τους στην εταιρεία. Επιπλέον, λαμβάνουν αποφάσεις επενδύσεων με βάση την ανάλυσή τους.
- Οι επενδυτές, οι οποίοι χρειάζονται τις οικονομικές καταστάσεις για την αξιολόγηση της βιωσιμότητας της επένδυσης σε μια εταιρεία. Οι επενδυτές μπορούν να προβλέψουν μελλοντικά μερίσματα με βάση τα κέρδη που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, οι κίνδυνοι που συνδέονται με την επένδυση μπορούν να εκτιμηθούν από τις οικονομικές καταστάσεις π.χ. κυμαινόμενα κέρδη δείχνουν υψηλότερο κίνδυνο.
- Τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα π.χ. τράπεζες. Μέσω των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης μπορεί να οριστεί αν θα χορηγηθεί δάνειο ή πίστωση στην επιχείρηση αυτή. Τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αξιολογούν την οικονομική ευρωστία της επιχείρησης, αξιολογώντας τα στοιχεία του ενεργητικού και τη ρευστότητα της επιχείρησης.
- Τους προμηθευτές, οι οποίοι μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι σε θέση να αξιολογήσουν την πιστοληπτική ικανότητα μιας επιχείρησης πριν μεταβούν στην προμήθεια αγαθών επί πιστώσει.
- Τους πελάτες, οι οποίοι χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις με σκοπό να εκτιμήσουν αν ο προμηθευτής τους έχει πόρους για να διασφαλιστεί η σταθερή προμήθεια των αγαθών στο μέλλον.

- Τους εργαζόμενους, οι οποίοι χρησιμοποιούν τις καταστάσεις αυτές για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας της εταιρείας και κατά συνέπεια ότι σχετίζεται με μελλοντικούς μισθούς και την εργασιακή τους ασφάλεια.
- Τους ανταγωνιστές, οι οποίοι συγκρίνουν τις επιδόσεις τους με τις αντίπαλες εταιρείες προκειμένου να αναπτύξουν στρατηγικές για τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς τους.
- Το κράτος για τον έλεγχο της ορθότητας του φόρου που δηλώνεται στις φορολογικές δηλώσεις. Η εκάστοτε κυβέρνηση παρακολουθεί την οικονομική πρόοδο μέσω της ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων από διάφορους τομείς της οικονομίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΚΡΙΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΨΕΙΣ

Για την εισαγωγή και την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έχουν ειπωθεί και διατυπωθεί πολλές και διαφορετικές απόψεις, είτε θετικές είτε αρνητικές.

Σύμφωνα με τις δηλώσεις του πρώην υφυπουργού οικονομικών Γιώργου Μαυραγάνη καταπολεμάται η λογιστική πολυνομία και για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνονται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές. Το μεταρρυθμιστικό αυτό βήμα αυξάνει την ασφάλεια του δικαίου και ταυτόχρονα μειώνει το διοικητικό βάρος. Οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων με το νέο πλαίσιο γίνονται κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές, λόγω της ευθυγράμμισης που επιτυγχάνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές. Επίσης τονίζει ότι ολοκληρώνεται η κατάργηση των κοστοβόρων και γραφειοκρατικών διαδικασιών του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, που είχε ξεκινήσει με την θέσπιση του κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών. Εισάγονται κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων, ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές.

Οι κανόνες αυτοί συνεπάγονται με μειωμένο κόστος λειτουργίας, ενώ ταυτόχρονα διασφαλίζουν την δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων ελέγχων. Διευκολύνεται η ηλεκτρονική τιμολόγηση στην χονδρική και την λιανική και η περαιτέρω μείωση του κόστους συναλλαγών. Ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τις διεθνείς πρακτικές εισάγονται ρυθμίσεις σχετικά με την τήρηση λογιστικών αρχείων. Πραγματοποιείται η μετάβαση από ένα λεπτομερές νομοθετικό πλαίσιο σε ένα φιλικότερο περιβάλλον. Καθιερώνονται διαδικασίες που διασφαλίζουν την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών της επιχείρησης με τα λογιστικά αρχεία. Επισημαίνει, ότι το νομοσχέδιο δεν επιβάλλει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) ούτε κάποια παραλλαγή τους, όμως είναι πλήρως ευθυγραμμισμένο με την διεθνή λογιστική πρακτική και ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων θα είναι κατανοητές και αξιοποιήσιμες στο διεθνές επενδυτικό κοινό και τις διεθνείς χρηματαγορές. Τέλος, αναφέρει ότι στο κείμενο του νόμου έχουν ενταχθεί σύγχρονα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων, καθώς και ένα ευέλικτο και λειτουργικό λογιστικό σχέδιο λογαριασμών το οποίο έχει λάβει υπόψιν του τους νέους λογιστικούς κανόνες .

Εν συνεχεία, σε κοινό άρθρο ο Γιώργος Δαλιάνης και ο Θοδωρής Δεληγιάννης, ορκωτοί λογιστές, κρίνουν θετικά το σχέδιο νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα χαρακτηρίζοντάς το ως ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα, αλλά και ως ένα δυνητικά χρήσιμο εργαλείο για όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις. Ισχυρίζονται ότι με την πλήρη κατάργηση του κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών (ΚΦΑΣ), απλοποιούνται ακόμα περισσότερο οι διαδικασίες στοιχειοθέτησης και καταγραφής των συναλλαγών, ενώ παράλληλα επιτυγχάνεται αφενός η ευθυγράμμιση με την Νέα Ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία



και αφετέρου η δυνατότητα να εφαρμόζεται η εύλογη αξία που αποτελεί κατ' ουσίαν μικρογραφία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Υποστηρίζουν ότι διευθετούνται πολλά ζητήματα, καθώς και ότι ελαχιστοποιείται η λογιστική πολυνομία. Σε ότι αφορά το σχέδιο λογαριασμών, αναφέρουν ότι είναι ένα λιτό και ευέλικτο σχέδιο προσαρμοσμένο κατάλληλα στις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π για την ορθή απεικόνιση των νέων οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, θεωρούν ότι το εν λόγω σχέδιο έχει λάβει υπόψη τις δυνατότητες των πληροφοριακών λογιστικών πακέτων και συστημάτων ERP και σε συνδυασμό με το ότι παρέχεται πίνακας αντιστοίχισης των κωδικών λογιστικού σχεδίου του νομοσχεδίου με τους κωδικούς του σχεδίου λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. διευκολύνεται η μετάβαση σε αυτό. Ως πολύ σημαντικό πλεονέκτημα θεωρούν την δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζονται με μεγαλύτερη αξιοπιστία και θα ανταποκρίνονται σε μεγαλύτερο βαθμό στην πραγματικότητα και αυτό γιατί καταργούνται τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και των έκτακτων αποτελεσμάτων, θα υπάρχει η εμφάνιση του φόρου εισοδήματος στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Επιπρόσθετα η υιοθέτηση κοινού πλαισίου λογιστικών αρχών και κανόνων σημαίνει ότι όμοιες συναλλαγές και οικονομικές συνθήκες θα απεικονίζονται από διαφορετικές επιχειρήσεις με τον ίδιο τρόπο κατά συνέπεια οι τρίτοι παράγοντες (τράπεζες, επενδυτές, πελάτες, προμηθευτές, επενδυτές του εξωτερικού και του εσωτερικού) θα μπορούν να αξιολογούν καλύτερα τις επιχειρήσεις επιτρέποντας συγκρισιμότητα αναμεταξύ των επιχειρήσεων. Τέλος, στα πολύ θετικά συγκαταλέγουν και την επίσημη εισαγωγή της διεθνούς ονοματολογίας οικονομικών όρων και κανόνων. Με αυτόν τον τρόπο και την εφαρμογή των ΕΛΠ υπάρχει δυνατότητα προσέλκυσης ξένων επενδυτών και κεφαλαίων καθώς τα οικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων θα μπορούν να βρίσκονται σε εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

Θετικά κρίνει και η Γενική Συνομοσπονδία Επαγγελματιών Βιοτεχνών Εμπόρων Ελλάδος (ΓΣΕΒΕΕ) το νέο νομοσχέδιο για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Χαρακτηριστικά αναφέρει ότι ο ανασυγχρονισμός του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν ζητούμενο πολλών ετών. Υποστηρίζει ότι σύμφωνα με τους νέους κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων στοιχείων – παραστατικών) καταργείται ένα σημαντικό τμήμα γραφειοκρατικών ρυθμίσεων, καθώς διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας αποτελεσματικών ελέγχων. Αναφέρει, ότι σχετικά με την τιμολόγηση υπάρχουν βελτιώσεις που διευκολύνουν την λειτουργία της αγοράς. Η ΓΣΕΒΕΕ επιδοκιμάζει το γεγονός ότι δεν εισάγονται υψηλού κόστους εφαρμογές Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με την Πανελλήνια Ομοσπονδία Φοροτεχνικών Ελεύθερων Επαγγελματιών (ΠΟΦΕΕ) το νομοσχέδιο αυτό αποτελεί ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα, εκσυγχρονίζοντας το λογιστικό πλαίσιο της Ελλάδος, 35 χρόνια μετά την εισαγωγή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (1980). Η ΠΟΦΕΕ ανέκαθεν ήταν υπέρ της

απλότητας των φορολογικών διατάξεων, γεγονός που οδηγεί στην μείωση του λειτουργικού κόστους για τον κλάδο και τις επιχειρήσεις, καθώς δίνεται λύση στα προβλήματα ασάφειας και αντιφάσεων στους υπάρχοντες κανόνες. Τα βασικότερα θετικά χαρακτηριστικά είναι ότι παρέχεται για πρώτη φορά ένα ολοκληρωμένο λεξικό οικονομικών όρων, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική. Δίνεται πλέον τέλος στην αυθαίρετη ερμηνεία όρων. Το βασικό μοντέλο αποτίμησης είναι το ιστορικό κόστος με πιστή μεταφορά από τις ρυθμίσεις της οδηγίας 34 (άρθρα 18 έως 23 του νόμου). Συνοψίζονται με εύχρηστο τρόπο οι ρυθμίσεις για το προσάρτημα (άρθρο 29). Η ΠΟΦΕΕ υποστηρίζει ότι πρέπει να ληφθεί μέριμνα για διόρθωση της διάταξης και ευθυγράμμιση της προθεσμίας έκδοσης του τιμολογίου παροχής υπηρεσίας με το τιμολόγιο πώλησης αγαθών για την αντιμετώπιση του προβλήματος της φοροδιαφυγής. Τέλος η ΠΟΦΕΕ συμφωνεί ότι το νομοσχέδιο διαθέτει θετικά στοιχεία αλλά αναμένει μέχρι την εφαρμογή του για τυχόν αποκλίσεις.

Η Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου (ΕΣΣΕ) θεωρεί ότι το νομοσχέδιο θα αποτελέσει ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα, εφ' όσον υλοποιηθεί με την δέουσα προσοχή, ώστε να είναι ένα χρήσιμο και καινοτόμο εργαλείο για όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις. Τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα εκσυγχρονίζουν τους κανόνες λογιστικής τυποποίησης, χωρίς να διαταράσσουν την λειτουργία των λογιστηρίων των επιχειρήσεων, καθώς λαμβάνεται ειδική μέριμνα ως προς αυτή την παράμετρο. Η ΕΣΣΕ υποστηρίζει, ότι τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα είναι ένα υποσύνολο των διεθνών προτύπων, που μπορούν να συνδέσουν καλύτερα τα λογιστήρια των ελληνικών και των ξένων επιχειρήσεων και να λειτουργήσουν ως εργαλείο εξωστρέφειας για τις ελληνικές εξαγωγικές επιχειρήσεις. Επιπροσθέτως, επισημαίνει πως δεν επέρχεται μεταβολή της λογιστικής καθημερινότητας. Αναφέρει ότι οι επιχειρήσεις δεν υποχρεώνονται να αλλάξουν την λογιστική τους οργάνωση, ούτε να επιβαρυνθούν με επιπλέον δαπάνες, από την στιγμή που θα είναι διαθέσιμος πίνακας αντιστοίχισης του σχεδίου λογαριασμών του νομοσχεδίου με τις νέες λογιστικές καταστάσεις. Τέλος, παρατηρεί ότι δεν θα είναι απαραίτητη η επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, αφού η χρήση και η δυνατότητα απομείωσης τους θα είναι προαιρετική και όχι υποχρεωτική, σύμφωνα με τις προβλέψεις της οδηγίας.

Κατά τα λεγόμενα του οικονομολόγου Κωνσταντίνου Μαρκάζου , ο οποίος υπήρξε μέλος της ομάδας εργασίας του Υπουργείου Οικονομικών, το σχέδιο νόμου για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποτελεί ένα σημαντικό βήμα το οποίο αλλάζει τα λογιστικά δεδομένα για την πλειονότητα των ελληνικών επιχειρήσεων. Αναφέρει ότι μια από τις δυο σπουδαιότερες μεταρρυθμίσεις που επιχειρεί να επιφέρει ο νόμος είναι πρώτον, ότι καταργεί την βασική λογική του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ η οποία στηριζόταν στην δυνατότητα του κράτους να καθορίζει ποια λογιστικά βιβλία θα τηρούνται, πως και πότε ενημερώνονται, την μορφή που θα είχαν και με ποια παραστατικά στοιχεία γίνονταν οι εγγραφές. Χαρακτηριστικά οι γνωστές σε όλους θεωρήσεις, οι οποίες ούτε στιγμή δεν συγκράτησαν την φοροδιαφυγή για την οποία

υποτίθεται ότι είχαν δημιουργηθεί. Δεύτερον, είναι η συγκέντρωση των λογιστικών κανόνων σε ένα ενιαίο κείμενο ενώ μέχρι πρόσφατα ήταν διάσπαρτοι σε δεκάδες νομοσχέδια. Από το Νόμο εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που ακολουθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αναφέρει ότι καταργούνται απαρχαιωμένες και αντικρουόμενες διατάξεις νόμων που περιέχονται στους νόμους 2190/1920, 3190/1955, 4172/2012, που αφορούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., καταργείται το ΠΔ 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.), ο Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των τραπεζών και των ασφαλιστικών ταμείων, ο ν. 1809/1988, χωρίς ωστόσο να αλλάζει το καθεστώς των ταμειακών μηχανών. Σύμφωνα με τον ίδιο, το νομοσχέδιο πράττει σωστά μη προβλέποντας κάτι για την αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) και αυτό γιατί η αναλυτική λογιστική δεν είχε καμία σχέση με την ανάγκη των επιχειρήσεων για την παρακολούθηση της κερδοφορίας τους, που σαν αποτέλεσμα είχε την αποστήθιση πολλαπλών λογιστικών εγγραφών για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος με αλληπάλληλες μεταφορές ποσών από λογαριασμό σε λογαριασμό χωρίς κανέναν ουσιαστικό λόγο.

Αντιθέτως, σύμφωνα με την μελέτη της εταιρείας SOL Ernst & Young τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα παρουσιάζουν μεγάλα κενά, αντιθέσεις και αντικρουόμενες διατάξεις σε σχέση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Εν πρώτοις απουσιάζουν από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα ρυθμίσεις από μια σειρά από κύρια εταιρικά ζητήματα, που αφορούν μεταξύ άλλων: την ενοποίηση των εταιρειών ειδικού σκοπού, τον σχηματισμό προβλέψεων των ενοποιημένων επιχειρήσεων που μπορεί να θεωρηθούν ως εξαγορές, την αποτίμηση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες που μπορεί να γίνει με βάση την αξία κτήσης, τον χειρισμό της φήμης και της πελατείας και άλλων παρόμοιων στοιχείων, την αποτίμηση της απομείωσης των ασώματων παγίων (άυλα περιουσιακά στοιχεία), τον χειρισμό των μελλοντικών υποχρεώσεων για παροχές σε εργαζόμενους, την λογιστική για αναβαλλόμενο φόρο. Επίσης, η ανωτέρω εταιρεία σύμφωνα με δημοσίευσμά της αναφέρει ότι τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα είναι καθ' όλα ανεπαρκή σε ότι αφορά την υποχρέωση των εισηγμένων εταιρειών να γνωστοποιούν μεγέθη ή μεταβολές μεγεθών, που είναι σημαντικά για την αξιολόγηση των επιχειρήσεων. Ειδικότερα στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα δεν υφίστανται υποχρέωση προς γνωστοποίηση σε :

- της κατάστασης μεταβολών στα ίδια κεφάλαια
- της ακριβοδίκαιης αξίας των επενδύσεων σε ακίνητα
- των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, εκτός από αυτές που δεν εμπίπτουν στην κανονική δραστηριότητα της εταιρείας
- των αποτελεσμάτων εργασιών της επιχείρησης που δεν συνεχίζονται και στο μέλλον
- των αποτελεσμάτων κατά τομέα δραστηριότητας, εκτός εκείνων που αφορούν πωλήσεις

- την παρουσίαση καταστάσεων ταμειακών ροών
- των κερδών ανά μετοχή.

Εν κατακλείδι, μας αναφέρει ότι ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν περιπτώσεις για τις οποίες υφίστανται διαφορετικές ρυθμίσεις μεταξύ ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων. Το αποτέλεσμα είναι να αλλοιώνεται η εικόνα των ελληνικών επιχειρήσεων, κυρίως στα μάτια των ξένων επενδυτών. Έτσι, με βάση τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα μπορεί να δημιουργηθούν διαφορές ή εσφαλμένες εντυπώσεις στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- στις θυγατρικές με σημαντικά διαφορετική δραστηριότητα από αυτή του υπολοίπου ομίλου, εξαιρούνται (δεν ενοποιούνται), όταν με βάση τα ΔΛΠ ενοποιούνται όλες οι συνδεδεμένες και λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος εταιρείες ανεξαρτήτως δραστηριότητας.
- οι συμμετοχές σε εταιρείες που δεν ενοποιούνται κατά τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα εμφανίζονται στον λογαριασμό «συμμετοχές», ενώ κατά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα η συμμετοχή σε συγγενής εταιρείες συμπεριλαμβάνεται στους ενοποιημένους λογαριασμούς.
- ο διαχωρισμός μεταξύ συγχωνεύσεων και εξαγορών επί ενοποίησης επιχειρήσεων γίνεται με βάση την νομική μορφή (στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα), παρά με βάση την δυνατότητα να προσδιοριστεί ο αγοραστής
- τα κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται σαν αναβαλλόμενα έσοδα και όχι στο αποτέλεσμα μέχρι τον οριστικό διακανονισμό των απαιτήσεων των υποχρεώσεων που αφορούν.
- οι ζημιές από συναλλαγματικές διαφορές δανείων που ελήφθησαν για την κτήση παγίων στοιχείων, κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται κατά την περίοδο αποπληρωμής του δανείου.
- χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς και είναι διαθέσιμα προς πώληση, δεν καταχωρούνται σε πραγματικές αξίες.
- η υπεραξία κατά την ενοποίηση μπορεί να διαγραφεί απ' ευθείας με χρέωση των ιδίων κεφαλαίων.
- η αξία γηπέδων και ακινήτων αναπροσαρμόζεται περιοδικά (κάθε 4 χρόνια), με βάση συντελεστές που ορίζει ο νόμος και όχι με βάση την πραγματική τους αξία.
- τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους, καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και κόστους αντικατάστασης.

Σύμφωνα με άρθρο του Θεόδωρου Γρηγοράκου (επ. Προέδρου Επιστημονικού Συμβουλίου ΣΟΕΛ, Πτυχιούχου Α.Σ.Ο.Ε.Ε και Νομικής) αναφέρεται ότι η εισαγωγή των ελληνικών λογιστικών προτύπων είναι μια παραλλαγή των Διεθνών Πρότυπων, η οποία διακρίνεται από συνοπτική περιγραφή, πλήθος ασαφειών και πολλούς προαιρετικούς

χειρισμούς. Όλα αυτά, σύμφωνα με τον ίδιο, οδηγούν σε λογιστική και φορολογική αναρχία. Χαρακτηριστικά αναφέρει, ότι με το νομοσχέδιο αυτό επιδιώκεται η κατεδάφιση του οικοδομήματος της λογιστικής τυποποίησης και επιβάλλεται η υποχρεωτική εφαρμογή μιας παραλλαγής των Διεθνών λογιστικών προτύπων και από τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο ελληνικές επιχειρήσεις, χωρίς οι δραματικές αυτές αλλαγές να προβλέπονται ως υποχρεωτικές από το εταιρικό δίκαιο της ευρωπαϊκής ένωσης της οδηγίας 2013/34/ΕΕ/26.7.2013.

Τα Δ.Λ.Π δεν εκφράζουν, ούτε αποτελούν λογιστική τυποποίηση, που είναι γνωστή με την μορφή των εθνικών λογιστικών σχεδίων όπως είναι το ΕΓΛΣ και κλαδικά λογιστικά σχέδια. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι με την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ και από τις μη εισηγμένες χρηματιστήριο επιχειρήσεις, η οικονομική επιβάρυνση των επιχειρήσεων θα είναι πολύ μεγάλη, τόσο με το εφάπαξ κόστος των αλλαγών που θα πρέπει να γίνουν στα μηχανογραφικά πακέτα τους, όσο και στο ετήσιο λειτουργικό κόστος με την αναγκαστική τήρηση διπλών βιβλίων, αυτά των φορολογικών νόμων και αυτά των ΔΛΠ. Στο σχετικό άρθρο αναφέρεται επίσης ότι η λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων αποτελεί το σημαντικότερο εργαλείο για την ανάπτυξή τους, μέσω της αύξησης της παραγωγικότητας σε όλους τους τομείς δράσεις.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν ασχολούνται με την λογιστική, δεν περιέχουν λογιστικούς κανόνες, περιλαμβάνουν κανόνες και αρχές με βάση τις οποίες γίνεται η αποτίμηση, δηλαδή ο προσδιορισμός της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και συνακόλουθα με αυτή την αποτίμηση γίνεται ο προσδιορισμός των ετήσιων αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) των επιχειρήσεων και όλων των οικονομικών οντοτήτων. Ο ίδιος προτείνει μια εναλλακτική λύση η οποία είναι η συγχώνευση των οικονομικών και λογιστικών διατάξεων του κώδικα Ν.2190/1920 και του περιεχομένου Ε.Γ.Λ.Σ. (ΠΔ 1123/1980) σε ένα νομοθέτημα με την ονομασία «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», έτσι ώστε να υπάρχει ένα νομοθέτημα με όλες τις λογιστικές διατάξεις και με όλους τους κανόνες αποτίμησης. Οι σχετικές με τις φορολογικές διαδικασίες διατάξεις, απλοποιημένες όπως θα συμφωνήσει το υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με τις επαγγελματικές οργανώσεις. Οι διατάξεις αυτές πρέπει να περιλαμβάνονται σε χωριστό νομοθέτημα, ώστε ο χειρισμός τους στο μέλλον να μη θίγει τις σταθερές διατάξεις της λογιστικής τυποποίησης του προτεινόμενου νέου νόμου.

# ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

## ΒΙΒΛΙΑ

- Κοντάκος Α. (2006) *Γενική Λογιστική*, Αθήνα, Ελλάδα
- Παπαδέας Π. (2011-2012) *Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων*, Αθήνα, Ελλάδα
- Παπάς Α. (2011) *Χρηματοοικονομική Λογιστική Θεωρητικά & Πρακτικά θέματα*, Αθήνα, Ελλάδα

## ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΣΥΝΑΦΕΪΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΆΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ».  
Ανακτήθηκε 30 Ιανουαρίου 2016, από:  
<http://www.nexusmanagementconsultants.gr/2015/10/logistikh-odhgia-efarmoghs-toy-nomou-4308-2014-ellhnika-logistika-protypa-synafeis-ryumiseis-kai-alles-diataxeis-ar8ro-20-epimetrhsh-apo8ematvn.html>
- «ΕΛΠ Κατηγοριοποίηση και υποχρεώσεις επιχειρήσεων σχέδιο λογαριασμών».  
Ανακτήθηκε 1 Φεβρουαρίου 2016, από: <http://www.grandvalue.gr/elp-katigoropoihsh-kai-yproxreoseis-epixeirhseon>
- «Η ιστορία της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα».  
Ανακτήθηκε 5 Φεβρουαρίου 2016, από: <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/19596>
- «Άποψη ελληνικά λογιστικά πρότυπα μια αθόρυβη μεταρρύθμιση»  
Ανακτήθηκε 15 Φεβρουαρίου 2016 από:  
<http://www.kathimerini.gr/793931/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/apoyh-ellhnika-logistika-protypa-mia-a8oryvh-metarry8mish>
- «Ψηφίστηκαν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα»  
Ανακτήθηκε 15 Φεβρουαρίου 2016 από: <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=652478>
- Τεύχη ηλεκτρονικού περιοδικού «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»  
<http://www.taxheaven.gr/emagazine/>
- Το ψηφισθέν νομοσχέδιο Ν.4308/14 ανακτήθηκε 28 Ιανουαρίου 2016 από:  
[http://www.taxheaven.gr/pagesdata/ELP\\_PSIFISTHEN.pdf](http://www.taxheaven.gr/pagesdata/ELP_PSIFISTHEN.pdf)

- «Νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα»  
Ανακτήθηκε 18 Φεβρουαρίου 2016 από:  
<http://www.powertax.gr/el/normal/35/4342/ViewArticle.aspx>
- «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Μια πρώτη προσέγγιση των σχετικών με τον Κ.Φ.Α.Σ. Διατάξεων»  
Ανακτήθηκε 20 Φεβρουαρίου από:  
<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=168465>
- «Παρατηρήσεις ΠΟΦΕΕ για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»  
Ανακτήθηκε 27 Φεβρουαρίου 2016, από: [https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=167311&SearchTerms=zpXOu867zrfOvc65zrrOrCDOm86\\_S\\_zrPOuc\\_P\\_Dz4TOuc66zqwgzqDPgc\\_P\\_Mz4TPhc\\_P\\_AzrE\\_E](https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=167311&SearchTerms=zpXOu867zrfOvc65zrrOrCDOm86_S_zrPOuc_P_Dz4TOuc66zqwgzqDPgc_P_Mz4TPhc_P_AzrE_E)
- «Παρατηρήσεις ΕΣΣΕΕ στη δημόσια διαβούλευση για την αντικατάσταση του Ε.Γ.Λ.Σ. με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»  
Ανακτήθηκε 27 Φεβρουαρίου 2016, από:  
[https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=167262&SearchTerms=zpXOu867zrfOvc65zrrOrCDOm86\\_S\\_zrPOuc\\_P\\_Dz4TOuc66zqwgzqDPgc\\_P\\_Mz4TPhc\\_P\\_AzrE\\_E](https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=167262&SearchTerms=zpXOu867zrfOvc65zrrOrCDOm86_S_zrPOuc_P_Dz4TOuc66zqwgzqDPgc_P_Mz4TPhc_P_AzrE_E)
- Οι πέντε θετικές αλλαγές που τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα  
Ανακτήθηκε 22 Φεβρουαρίου 2016, από:  
<http://www.voria.gr/article/oi-pente-thetikes-allages-pou-fernoun-ta-ellinika-logistika-protupa>

#### Σεμινάριο

- Ημερίδα ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ Ν.4308/14  
Σεμινάριο TAXHEAVEN, 7 Φεβρουαρίου 2015, Εισηγητής Καραμάνης Κ. (Αναπληρωτής Λογιστικής ΑΣΟΕΕ και Πρόεδρος Ομάδας Εργασίας & Διαρκούς Επιτροπής)  
Ανακτήθηκε 1 Φεβρουαρίου 2016

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ



## ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι κωδικοί και οι τίτλοι λογαριασμών του παρόντος νόμου (πρώτη και δεύτερη στήλη) αντιστοιχίζονται στο βαθμό που είναι εφικτό με τους κωδικούς των λογαριασμών του ΕΓΛΣ Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (δεύτερη στήλη). Ο παρακάτω πίνακας, είχε κατατεθεί στο σχέδιο νόμου αλλά δεν βρίσκεται στο τελικό νόμο.

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία	
10	
10.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης: 10.00
10.02	Σωρευμένες απομειώσεις γης: 44.10
11	Διαμορφώσεις γης υποκειμένες σε απόσβεση
11.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) διαμορφώσεων γης: 11.03
11.02	Σωρευμένες αποσβέσεις διαμορφώσεων γης: 11.99.03
11.03	Σωρευμένες απομειώσεις διαμορφώσεων γης: 44.10
12	Κτήρια - τεχνικά έργα
12.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων: 11.00, 11.01, 11.03, 11.07, 11.08
12.02	Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 11.99.00, 11.99.01, 11.99.03, 11.99.07, 11.99.08
12.03	Σωρευμένες απομειώσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 44.10.
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός
13.01	Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού: 12.00, 12.01, 12.02, 12.03, 12.04, 12.05, 12.07, 12.08, 12.10, 12.11, 12.12, 12.13, 12.14, 12.15, 12.17, 12.18
13.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 12.99.00, 12.99.01, 12.99.02, 12.99.03, 12.99.04, 12.99.05, 12.99.07, 12.99.08, 12.99.10, 12.99.11, 12.99.12, 12.99.13, 12.99.14, 12.99.15, 12.99.17, 12.99.18
13.03	Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 44.10,
14	Μεταφορικά μέσα
14.01	Αξία κτήσης μεταφορικών μέσων: 13.00, 13.01, 13.02, 13.03, 13.04, 13.05, 13.06, 13.10, 13.11, 13.12, 13.13, 13.14, 13.15, 13.16
14.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μεταφορικών μέσων: 13.99.00, 13.99.01, 13.99.02, 13.99.03, 13.99.04, 13.99.05, 13.99.06, 13.99.10, 13.99.11, 13.99.12, 13.99.13, 13.99.14, 13.99.15, 13.99.16
14.03	Σωρευμένες απομειώσεις μεταφορικών μέσων: 44.10 ,
15	Λοιπός εξοπλισμός
15.01	Αξία κτήσης εξοπλισμού: 14.00, 14.01, 14.02, 14.03, 14.04, 14.05, 14.08, 14.10, 14.11, 14.12, 14.13, 14.14, 14.15, 14.18
15.02	Σωρευμένες αποσβέσεις εξοπλισμού: 14.99.00, 14.99.01, 14.99.02, 14.99.03, 14.99.04, 14.99.05, 14.99.08, 14.99.10,

	14.99.11, 14.99.12, 14.99.13, 14.99.14, 14.99.15, 14.99.18
15.03	Σωρευμένες απομειώσεις εξοπλισμού: 44.10,
16	Επενδύσεις σε ακίνητα
16.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα: 10.10, 11.14, 11.15
16.02	Σωρευμένες αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 11.99.14, 11.99.15
16.03	Σωρευμένες απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 44.10,
17	Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
17.01	Ζώντα ζώα
17.01.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) ζώντων ζώων: 14.06, 14.16
17.01.02	Σωρευμένες αποσβέσεις ζώντων ζώων: 14.99.06, 14.99.16
17.01.03	Σωρευμένες απομειώσεις ζώντων ζώων: 44.10,
17.02	Δένδρα και φυτά
17.02.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) δένδρων και φυτών: 10.04, 10.05, 10.06
17.02.02	Σωρευμένες αποσβέσεις δένδρων και φυτών: 10.99.04, 10.99.05, 10.99.06
17.02.03	Σωρευμένες απομειώσεις δένδρων και φυτών: 44.10,
18	Άυλα
18.01	Δαπάνες ανάπτυξης
18.01.01	Αξία κτήσης δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.01.02	Σωρευμένες αποσβέσεις δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.01.03	Σωρευμένες απομειώσεις δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.02	Υπεραξία
18.02.01	Αξία κτήσης υπεραξίας: 16.00,
18.02.02	Σωρευμένες αποσβέσεις υπεραξίας: 16.99.00,
18.02.03	Σωρευμένες απομειώσεις υπεραξίας: 44.10,
18.03	Λοιπά άυλα
18.03.01	Αξία κτήσης λοιπών άυλων: 16.01, 16.02, 16.05
18.03.02	Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων: 16.99.01, 16.99.02, 16.99.05
18.03.03	Σωρευμένες απομειώσεις λοιπών άυλων: 44.10,
Παρακολούθηση σε ξεχωριστό υπολογαριασμό του αντίστοιχου παγίου	: 15.01, 15.02, 15.03, 15.04

20	Εμπορεύματα: 20
20.01	Εμπορεύματα έναρξης: 20.00
20.02	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης: 20.01
20.03	Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων: 20.98
20.04	Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.05	Απομείωση εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.06	Εμπορεύματα λήξης: 20.00
21	Προϊόντα: 21, 22
21.01	Προϊόντα έναρξης: 21.00
21.02	Παραγωγή χρήσης: Δεν υπάρχει
21.03	Απομείωση προϊόντων: Δεν υπάρχει
21.04	Προϊόντα λήξης: 21.00
22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
22.01	Ζώντα ζώα: 14.06, 14.16, 14.99.06, 14.99.16
22.01.01	Ζώντα ζώα έναρξης: Δεν υπάρχει
22.01.02	Αγορές ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.03	Εκπτώσεις αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.04	Επιστροφές αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.05	Απομείωση ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.07	Ζώντα ζώα λήξης: Δεν υπάρχει ,
22.02	Δένδρα και φυτά: 10.00, 10.05, 10.06
22.02.01	Δένδρα και φυτά έναρξης: Δεν υπάρχει
22.02.02	Αγορές δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.03	Εκπτώσεις αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.04	Επιστροφές αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.05	Απομείωση δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.07	Δένδρα και φυτά λήξης: Δεν υπάρχει
23	Παραγωγή σε εξέλιξη : 23
23.01	Παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης: 23.00
23.02	Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης: 23.00
24	Πρώτες ύλες και υλικά: 24
24.01	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης: 24.00
24.02	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης: 24.01
24.03	Εκπτώσεις αγορών πρώτων υλών και υλικών: 24.98
24.04	Επιστροφές αγορών πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.05	Απομείωση πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.06	Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών: 24.00
25	Υλικά συσκευασίας: 28
25.01	Υλικά συσκευασίας έναρξης: 28.00
25.02	Αγορές υλικών συσκευασίας: 28.01

25.03	Εκπτώσεις αγορών υλικών συσκευασίας: 28.98
25.04	Επιστροφές αγορών υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.05	Απομείωση υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.06	Υλικά συσκευασίας λήξης: 28.00
26	Ανταλλακτικά παγίων: 26
26.01	Ανταλλακτικά παγίων έναρξης: 26.00
26.02	Αγορές ανταλλακτικών παγίων: 26.01
26.03	Εκπτώσεις αγορών ανταλλακτικών παγίων: 26.98
26.04	Επιστροφές αγορών ανταλλακτικών παγίων: Δεν υπάρχει
26.05	Απομείωση ανταλλακτικών: Δεν υπάρχει
26.06	Ανταλλακτικά παγίων λήξης: 26.00
27	Λοιπά αποθέματα: 25
27.01	Λοιπά αποθέματα έναρξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
27.02	Λοιπά αποθέματα λήξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
30	Πελάτες
30.01	Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες
30.01.01	Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.98, 30.99
30.01.02	Μη δουλεμένοι τόκοι μη συνδεδεμένων πελατών: Δεν υπάρχει
30.01.03	Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών: 30.05
30.01.04	Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών: 44.11
30.02	Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες
30.02.01	Συνδεδεμένοι πελάτες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.99
30.02.02	Μη δουλεμένοι τόκοι συνδεδεμένων πελατών: Δεν υπάρχει
30.02.03	Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών: 30.05
30.02.04	Απομείωση συνδεδεμένων πελατών: 44.11
31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
31.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες
31.01.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό: 31.00, 31.01, 31.02, 31.03, 31.07, 31.08, 31.09, 31.10, 33.90, 33.91, 18.07, 18.08
31.01.02	Μη δουλεμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων: 31.13, 18.09
31.01.03	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων: 44.11,
31.02	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - συνδεδεμένες οντότητες
31.02.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό: 31.00, 31.01, 31.02, 31.03, 31.07, 31.08, 31.09, 31.10, 33.90, 33.91, 18.07, 18.08
31.02.02	Μη δουλεμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων: 31.13, 18.09
31.02.03	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων: 44.11

32	Χορηγηθέντα δάνεια
32.01	Δάνεια χορηγηθέντα σε συνδεδεμένες οντότητες: 18.02, 18.03, 18.04, 18.05
32.02	Δάνεια χορηγηθέντα στο προσωπικό και στη διοίκηση: 18.06, 33.01, 33.02, 33.07, 33.08, 33.09, 33.10
32.03	Λοιπά χορηγηθέντα δάνεια: 18.13, 18.14
32.04	Απομείωση χορηγηθέντων δανείων: 44.11
33	Λοιπές απαιτήσεις
33.01	Έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισπρακτέα: 36.01
33.01.01	Έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισπρακτέα - ονομαστικό ποσό
33.01.02	Απομείωση - έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισπρακτέα
33.02	Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες
33.02.01	Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό
33.02.02	Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες: 18.11, 33.13, 33.14, 33.17, 33.18, 33.19, 33.20, 33.21, 33.97, 33.98, 33.99 ΔΙΕΓΡΑΨΑ ΤΟΝ 18.12 ΟΦ. ΚΕΦΑΛΑΙΟ
33.03.01	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό
33.03.02	Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες: 44.11
34	Επενδύσεις
34.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις
34.01.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - ονομαστική αξία: 18.15, 18.16
34.01.02	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - συμπληρωματικά ποσά: 18.15, 18.16
34.01.03	Απομείωση διακρατούμενων έως τη λήξη επενδύσεων: 44.11,
34.02	Διαθέσιμα για πώληση
34.02.01	Διαθέσιμα για πώληση: 18.01, 18.15, 18.16
34.02.02	Απομείωση διαθέσιμων για πώληση: 18.01.19, 44.11
34.03	Εμπορικό χαρτοφυλάκιο: 34
35	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση: Δεν υπάρχει
35.01	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση εύλογης αξίας
35.02	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση ταμειακών ροών
36	Συμμετοχές
36.01	Συμμετοχές σε θυγατρικές
36.01.01	Συμμετοχές σε θυγατρικές: 18.00
36.01.02	Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές: 18.00.19
36.02	Συμμετοχές σε συγγενείς
36.02.01	Συμμετοχές σε συγγενείς: 18.00
36.02.02	Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς: 18.00.19
36.03	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
36.03.01	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες: 18.00

36.03.02	Απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 18.00.19
37	Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου
37.01	Προπληρωμένα έξοδα: 36.00
37.01.01	Προπληρωμένα έξοδα σε μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
37.01.02	Προπληρωμένα έξοδα σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
37.02	Δουλευμένα έσοδα περιόδου: 36.01
37.02.01	Δουλευμένα έσοδα περιόδου από μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
37.02.02	Δουλευμένα έσοδα περιόδου από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα: 38
38.01	Ταμείο: 38.00
38.02	Καταθέσεις όψεως: 38.03, 38.05
38.03	Καταθέσεις προθεσμίας: 38.04, 38.06
38.04	Λοιπά ταμειακά ισοδύναμα: 38.02
39	Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού: Δεν υπάρχει
40	Κεφάλαιο: 40.00, 40.01, 40.02, 40.03, 40.04, 40.05, 40.06, 40.07
41	Υπέρ το άρτιο: 41.00, 41.01
42	Καταθέσεις ιδιοκτητών: 43.00, 43.01, 43.02
43	Ίδιοι τίτλοι
43.01	Αξία κτήσης ίδιων τίτλων: 34.25
43.02	Αποτέλεσμα (κέρδος/ζημία) από τη διάθεση ίδιων τίτλων: 64.12.02, 76.04.02
44	Διαφορές εύλογης αξίας
44.01	Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων: 41.07
44.02	Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση: 41.06
44.03	Διαφορές εύλογης αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών: Δεν υπάρχει
45	Συναλλαγματικές διαφορές: Δεν υπάρχει
46	Αποθεματικά νόμων και καταστατικού: 41.02, 41.03, 41.04, 41.05
47	Αφορολόγητα αποθεματικά: 41.08
48	Αποτελέσματα εις νέο: 42.00, 42.01, 42.02
50	Προμηθευτές
50.01	Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.00, 50.01, 50.02, 50.03, 50.04, 53.08, 50.08πάγια
50.02	Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες: 50.00, 50.01, 50.02, 50.03, 50.04, 53.08, 50.08πάγια
50.03	Προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
50.03.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες: 15.09, 32.00, 50.08
50.03.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.03.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.04	Προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες

50.04.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες: 15.09, 32.00, 50.08
50.04.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.04.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
51	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
51.01	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες: 51, 45.19, 45.20, 45.21, 53.90
51.02	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - συνδεδεμένες οντότητες: 51, 45.19, 45.20, 45.21, 53.90
52	Τραπεζικά δάνεια
52.01	Τραπεζικά δάνεια - μη συνδεδεμένες οντότητες: 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.10, 45.11, 45.12, 45.13
52.02	Τραπεζικά δάνεια - συνδεδεμένες οντότητες: 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.10, 45.11, 45.12, 45.13
53	Λοιπές υποχρεώσεις
53.01	Δάνεια από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
53.02	Λοιπά δάνεια: Δεν υπάρχει
53.03	Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες: 53.00, 53.03
53.04	Υποχρεώσεις προς ιδιοκτήτες και Διευθυντικό Προσωπικό : 53.14
53.05	Μερίσματα, προμερίσματα και άλλα ποσά συναφούς φύσης πληρωτέα: 53.01, 53.02
53.06	Άλλες υποχρεώσεις: 53.04, 53.05, 53.06, 53.07
53.07	Άλλες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες οντότητες : 53.10, 53.11, 53.12, 53.13
54	Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη
54.01	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος
54.01.01	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης: 54.07, 54.08
54.01.02	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος της οντότητας (αντίθετος): 33.13
54.01.03	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος): 33.13
54.02	Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)
54.02.01	ΦΠΑ εκροών: 54.00
54.02.02	ΦΠΑ εισροών: 54.00
54.02.03	Καταβληθείς ΦΠΑ: 54.00
54.03	Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων
54.03.01	Παρακρατούμενος φόρος από μισθωτή εργασία και συντάξεις: 54.03
54.03.02	Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 54.04
54.03.03	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων μερισμάτων: 54.09
54.03.04	Λοιποί παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος: 54.09
54.04	Τέλη χαρτοσήμου: 54.09
54.05	Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές: 54.05
55	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς

55.01	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης: 55.00, 55.01
55.02	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς επικουρικής ασφάλισης: 55.02
56	Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων
56.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα: 56.01
56.01.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.01.02	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων: 56.00
56.02.01	Έσοδα επόμενων χρήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.02.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
57	Προβλέψεις
57.01	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους: 44.00
57.02	Λοιπές προβλέψεις
57.02.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.02	Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.04	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου: Δεν υπάρχει
57.02.05	Άλλες προβλέψεις: 44.09, 44.12, 44.13, , , 83.13
57.03	Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
58	Κρατικές επιχορηγήσεις: 41.10
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού: Δεν υπάρχει
60	Παροχές σε εργαζόμενους
60.01	Μικτές αποδοχές: 60.00, 60.01
60.02	Εργοδοτικές εισφορές: 60.03, 60.04
60.03	Λοιπές παροχές: 60.02
60.04	Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό): 68.00
60.05	Παροχές σε εργαζόμενους συνδεδεμένων οντοτήτων : Δεν υπάρχει
61	Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων
61.01	Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών): 83.10
61.02	Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 83.10
61.03	Απομείωση άυλων παγίων: 83.10
61.04	Απομείωση αποθεμάτων: Δεν υπάρχει
61.05	Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
61.05.01	Απομείωση πελατών: 83.11
61.05.02	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων: 68.11
61.05.03	Απομείωση διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων: 68.11
61.05.04	Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές: 68.11
61.05.05	Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς: 68.11



61.05.06	Απομείωση συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 68.11
61.06	Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων: 68.09
61.07	Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
61.07.01	Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων: 64.11εν μέρει μόνο
61.07.02	Ζημιές εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 64.12εν μέρει μόνο
61.07.03	Ζημιές εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων: 64.13εν μέρει μόνο
62	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
62.01	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό: 81.00.04
62.01.01	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.01.02	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
62.01.03	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
62.02	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης: 81.00.04
62.02.01	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.02.02	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
62.02.03	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού
63	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
63.01	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων: 81.02.00, 81.02.01, 81.02.02, 81.02.03, 81.02.04, 81.02.05
63.02	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση άυλων παγίων στοιχείων: 81.02.00, 81.02.01, 81.02.02, 81.02.03, 81.02.04, 81.02.05
63.03	Ζημιές από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων: 64.12
63.04	Ζημιές από διάθεση - απόσυρση περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64	Διάφορα λειτουργικά έξοδα:
64.01	Αμοιβές για υπηρεσίες: 62.06, 64.01, 64.03, 64.05, 64.09, 61.00, 61.01, 61.02, 61.03
64.01.01	Αμοιβές για υπηρεσίες - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.01.02	Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.02	Ενέργεια: 62.00, 62.01
64.03	Ύδρευση: 62.02
64.04	Τηλεπικοινωνίες: 62.03
64.05	Ενοίκια: 62.04
64.05.01	Ενοίκια - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.05.02	Ενοίκια - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.06	Ασφάλιστρα: 62.05
64.07	Μεταφορικά: 64.00
64.08	Αναλώσιμα: 64.07, 64.08

64.09	Επισκευές και συντηρήσεις: 62.07
64.10	Διαφήμιση και προβολή: 64.02
64.11	Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος): 63.02, 63.03, 63.04, 63.05, 63.06, 63.98, 88.09
64.12	Λοιπά έξοδα: 81.00, 82.00
64.13	Διάφορα λειτουργικά έξοδα από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
65.01	Τόκοι τραπεζικών δανείων: 65.01.00, 65.01.01, 65.01.02, 65.01.03, 65.02, 65.03, 65.04, 65.05, 65.07, 65.08
65.02	Τόκοι δανείων από συνδεδεμένες οντότητες: 65.01.04, 65.01.05, 65.01.06
65.03	Τόκοι λοιπών δανείων: 65.00
65.04	Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων: 65.01.07, 65.01.08, 65.01.09, 65.01.10, 65.06
65.05	Λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα: 65.10
66	Αποσβέσεις
66.01	Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης: 66.01.03, 66.01.24
66.02	Αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 66.01
66.03	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 66.02
66.04	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων: 66.03
66.05	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού: 66.04
66.06	Αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 66.01
66.07	Αποσβέσεις πάγιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 66.04.16, 66.00.05, 66.00.06, 66.00.15, 66.00.16
66.08	Αποσβέσεις άυλων παγίων: 66.05
67	Ασυνήθη έξοδα και ζημιές
67.01	Ζημιές φυσικών καταστροφών: 81.02
67.02	Ζημιές άλλων καταστροφών: 81.02
67.03	Άλλα ασυνήθη έξοδα και ζημιές: 81.00
67.04	Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές: 81.00, 82.00
67.05	Ασυνήθη έξοδα και ζημιές από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
68	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)
68.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες: 68.09, 83.12, 83.13
68.02	Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις: 68.09, 83.12, 83.13
68.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 68.09, 83.12, 83.13
68.04	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος: 68.09, 83.12, 83.13
68.05	Άλλες προβλέψεις: 68.09, 83.12, 83.13
68.06	Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
69	Φόρος εισοδήματος
69.01	Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου: 63.00, 88.06, 88.08
69.02	Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου: Δεν υπάρχει

69.03	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
70	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
70.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων (ονομαστικές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.02	Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.03	Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.02	Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.02	Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.03	Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.03	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.02	Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.03	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.04	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.02	Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.03	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.05	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.01	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.02	Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.03	Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.06	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.01	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.02	Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει

70.06.03	Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.07	Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.01	Πωλήσεις υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.02	Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.03	Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.08	Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.01	Πωλήσεις υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.02	Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.03	Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
71	Λοιπά συνήθη έσοδα
71.01	Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων: 81.01.05
71.02	Επιχορηγήσεις τόκων: 74.05
71.03	Επιχορηγήσεις λοιπών εξόδων: 74.03
71.04	Άλλα λειτουργικά έσοδα: 74.00, 74.01, 74.02, 75.00, 75.01, 75.02, 75.03, 75.04, 75.05, 75.06, 75.07, 75.08, 75.10, 81.01, 81.03, 82.01
71.05	Άλλα λειτουργικά έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
72.01	Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων: 76.03.04, 76.03.05, 76.03.06
72.02	Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων: 76.03.03
72.03	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
72.04	Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων: 76.03.00, 76.03.01, 76.03.02
73	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
73.01	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό: 81.01.04
73.01.01	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρ/σεων: 81.01.04
73.01.02	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων: 81.01.04
73.01.03	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού: 81.01.04
73.02	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης: 81.01.04
73.02.01	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων: 81.01.04
73.02.02	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων: 81.01.04
73.02.03	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού: 81.01.04
74	Έσοδα συμμετοχών
74.01	Μερίσματα από συμμετοχές σε συγγενείς: 76.01
74.02	Μερίσματα από συμμετοχές σε θυγατρικές: 76.01
74.03	Μερίσματα από συμμετοχές σε κοινοπραξίες: 76.01

74.04	Μερίσματα από λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους: 76.01
75	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
75.01	Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων: 81.03
75.02	Κέρδη από διάθεση άυλων παγίων στοιχείων: 81.03
75.03	Κέρδη από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων: 76.04
75.04	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
76	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων
76.01	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες: 84.00
76.02	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για δοσμένες εγγυήσεις: 84.00
76.03	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 84.00
76.04	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
76.05	Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων: 84.00
76.06	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών): 84.00.10
76.07	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 84.00.10
76.08	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων: 84.00.10
76.09	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων: Δεν υπάρχει
76.10	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
76.10.01	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης πελατών: 84.00
76.10.02	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων: 84.00
76.10.03	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων: 84.00
76.10.04	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε θυγατρικές: 84.00
76.10.05	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε συγγενείς: 84.00
76.10.06	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 84.00
76.11	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων: 84.00
77	Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
77.01	Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων παγίων στοιχείων: Δεν υπάρχει
77.02	Κέρδη εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: Δεν υπάρχει
77.03	Κέρδη εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων: Δεν υπάρχει
78	Φόρος εισοδήματος έσοδο
78.01	Τρέχων φόρος περιόδου έσοδο: Δεν υπάρχει
78.02	Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο: Δεν υπάρχει
78.03	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη

79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη : 81.01, 81.03, 82.01
79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
80	Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: 78
80.01	Παροχές σε εργαζόμενους σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.02	Αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.03	Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.04	Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.05	Προβλέψεις σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
81	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης: 48
81.01	Χρεωστικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού: Δεν υπάρχει
81.02	Πιστωτικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού: Δεν υπάρχει
82	Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου
82.01	Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών: 80.00, 80.01, 80.02, 80.03, 86.00, 86.01, 86.02, 86.03, 86.99
82.02	Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους): 88.00
82.03	Καθαρή ζημία περιόδου (μετά από φόρους): 88.01

Υποδείγματα σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

**Υπόδειγμα Β 1.1: Ισολογισμός ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις  
(χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης)**

**Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης**

	<b><u>20X1</u></b>	<b><u>20X0</u></b>
<b>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</b>		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	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
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
<b>Σύνολο μη κυκλοφορούντων</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</b>		
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	X	X

Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Σύνολο κυκλοφορούντων</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Καθαρή θέση</b>		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
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
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
<b>Σύνολο καθαρής θέσης</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Προβλέψεις</b>		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
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
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>



	X	X
<b>Σύνολο υποχρεώσεων</b>	X	X
<b>Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων</b>	X	X

**Υπόδειγμα Β.1.2: Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία)**

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
<b>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</b>			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
<b>Σύνολο μη κυκλοφορούντων</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</b>			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X

Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Σύνολο κυκλοφορούντων</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Καθαρή θέση</b>		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
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
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
<b>Σύνολο καθαρής θέσης</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Προβλέψεις</b>		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
<b>Σύνολο</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
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
<b>Σύνολο υποχρεώσεων</b>	X	X
<b>Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων</b>	X	X

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

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

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

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		X	X
Παροχές σε εργαζόμενους		X	X
Αποσβέσεις		X	X
Λοιπά έξοδα και 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



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

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
<b>Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες</b>			
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
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>			
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων		X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)		X	X
Τόκοι εισπραχθέντες		X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες</b>			
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου		X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια		X	X
Μερίσματα πληρωθέντα		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων</b>			
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

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

<b>Περιουσιακά στοιχεία</b>		<u>20X1</u>		<u>20X0</u>
Πάγια		X		X
Μείον: Αποσβεσμένα	X		X	X
Απομειωμένα	X	X	X	X
Αποθέματα		X		X
Απαιτήσεις		X		X

Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα	X	X
Λοιπά	X	X
<i>Σύνολο ενεργητικού</i>	X	X
<b>Καθαρή θέση και υποχρεώσεις</b>		
Κεφάλαια και αποθεματικά	X	X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
<i>Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων</i>	X	X

#### Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες

	<b>20X1</b>	<b>20X0</b>
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