

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
**ΟΙ ΕΤΗΣΙΕΣ ΔΗΜΟΣΙΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:
ΚΟΝΝΑΡΗ ΕΛΕΝΗ
ΡΟΥΤΣΗΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΖΑΧΟΥΡΗΣ ΠΑΡΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2016

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι επιχειρήσεις.

Οι επιχειρήσεις στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης έχουν ως στόχο να δουν εάν οδηγήθηκαν στην επίτευξη του βασικού στόχου τους που αυτός είναι το μέγιστο κέρδος.

Για να διαπιστώσουν λοιπόν ποια ήταν η πορεία της επιχείρησής τους την συγκεκριμένη διαχειριστική χρήσης πρέπει να συντάξουν τις οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης ώστε να εξάγουν σωστά το αποτέλεσμα χρήσης.

Αυτό δεν είναι μια διαδικασία απλή καθώς απαιτείται μεγάλος όγκος εργασίας που περιλαμβάνει αρκετές ενέργειες λογιστικών εργασιών τέλους χρήσης. Αφού λοιπόν γίνουν όλες αυτές οι απαραίτητες λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης, συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

Οι κύριες αυτές καταστάσεις είναι:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- Πίνακας διάθεσης κερδών
- Κατάσταση ταμειακών ροών
- προσαρτημα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ολοκλήρωση της εργασίας αυτής, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας προς, στον καθηγητή μας κο Ζαχούρη Πάρη, για την βοήθεια που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συλλογής στοιχείων και πληροφοριών, επεξεργασίας και συγγραφής τους, καθώς επίσης και για τα σχόλιά του και την σωστή καθοδήγησή του κατά την εκπόνηση της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε τόσο την αγάπη μας όσο και την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειές μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τις οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

Στο ξεκίνημα της εργασίας μας γίνεται μια σύντομη εισαγωγή του θέματος ενώ στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται και περιγράφονται όλες οι λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης. Αναλύονται δηλαδή οι εγγραφές τακτοποίησης, η αποτίμηση, η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων κλπ.

Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζονται όλες οι οικονομικές καταστάσεις και επίσης περιγράφονται οι βασικές αρχές της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Στο τρίτο κεφάλαιο κατατίθενται στοιχεία σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις όπως αυτές συντάσσονται με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο κατατίθενται στοιχεία σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις όπως αυτές συντάσσονται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ενώ στο πέμπτο κεφάλαιο περιγράφονται όλες οι αλλαγές που έχουν επέλθει στις οικονομικές καταστάσεις λόγω της εφαρμογής των ελληνικών λογιστικών προτύπων.

Στο παράρτημα παρουσιάζονται υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων όπως θα πρέπει από τώρα και στο εξής να συντάσσονται βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|---|----|
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 8 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ | 10 |
| 1.1 ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ | 10 |
| 1.1.1 ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ – ΜΕ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ-ΕΞΟΔΑ | 11 |
| 1.1.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ | 11 |
| 1.1.3 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ | 14 |
| 1.1.4 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ..... | 15 |
| 1.1.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ | 16 |
| 1.1.6 ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ..... | 17 |
| 1.2 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΕΩΣ. | 17 |
| 1.2.1 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ | 22 |
| 1.2.2 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ..... | 23 |
| 1.2.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ..... | 24 |
| 1.2.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ..... | 25 |
| 1.2.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ..... | 27 |
| 1.2.6 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ & ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ | 29 |
| 1.3 Η ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ | 29 |
| 1.3 ΙΣΟΖΥΓΙΟ | 35 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ | 37 |
| 2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ..... | 37 |
| 2.2 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ..... | 39 |
| 2.3 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ | 43 |
| 2.4 Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ..... | 49 |
| 2.5 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ..... | 52 |

| | |
|---|----|
| Η ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ | 55 |
| 2.6 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ | 56 |
| 2.7 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ..... | 63 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 64 |
| 3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΠ..... | 64 |
| 3.2 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΠ..... | 65 |
| 3.2.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΠ | 65 |
| 3.2.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΠ..... | 67 |
| 3.3 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΠ | 70 |
| 3.4 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | 72 |
| 3.5 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ | 76 |
| 3.6 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΠ | 79 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 81 |
| 4.1 ΔΛΠ 1 – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ | 81 |
| 4.1.1.ΣΚΟΠΟΣ-ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ..... | 81 |
| 4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ..... | 82 |
| 4.3 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | 83 |
| 4.4. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ..... | 83 |
| 4.5 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ..... | 84 |
| 4.6 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ..... | 85 |
| 4.7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ..... | 86 |
| 4.8 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ | 86 |
| 4.9 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ..... | 87 |

| | |
|---|-----|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΕΠΕΛΘΕΙ ΣΤΙΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΠ..... | 88 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ..... | 96 |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ..... | 98 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ..... | 121 |
| -ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ | 121 |
| ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ..... | 122 |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με το θέμα των οικονομικών καταστασεων τελους χρήσης.

Μέσα από την μελέτη ποικίλης βιβλιογραφίας προσπαθήσαμε να περιγράψουμε και να αναπτύξουμε όσο το δυνατόν καλύτερα την έννοια των λογιστικών αποτελεσμάτων χρήσης αποτελεσμάτων χρήσης και των ενεργειών που θα πρέπει να ακολουθηθούν για την ορθή τήρησή τους καθώς οι καταστάσεις αυτές είναι χρήσιμες για την επιχείρηση, τους μετόχους, τους πιθανούς μελλοντικούς επενδυτές, τους προμηθευτές και τους πελάτες.

Η οικονομική μονάδα ανεξάρτητα από την μορφή και το μεγεθός της είναι υποχρεωμένη στο τέλος της κάθε λογιστικής χρήσης να προβαίνει σε κάποιες ενέργειες και να συντάσσει κάποιες οικονομικές καταστάσεις που θα οδηγήσουν στην εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων, κεφαλαιώδους σημασίας.

Αποσκοπούν κύρια στην πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός επιχείρησης (μετόχων, τραπεζών, πιστωτών κτλ.).

Επειδή οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται πρώτιστα για τους χρηματοδότες της οικονομικής μονάδας (μετόχους και πιστωτές), καλούνται και χρηματοοικονομικές καταστάσεις (financial statements) και η λογιστική, που ασχολείται με την κατάρτισή τους, χρηματοοικονομική λογιστική.

Εκτός των παραπάνω οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενδιαφέρουν εξίσου και τους εντός της επιχείρησης μετόχους, προσωπικό κτλ

Στην πορεία λοιπόν της εργασίας αυτής θα γνωρίσουμε τις λογιστικές αυτές ενέργειες που γίνονται πάντα στις 31/12 (ή στις 30/06), ως συνέχεια βέβαια της ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης καθόλη την δωδεκάμηνη λογιστική χρήση. Το δωδεκάμηνο αυτό διάστημα,

συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος (1.1 - 31.12) - εκτός αν έχουμε έναρξη ή διακοπή εργασιών, εντός του έτους, οπότε θα είναι μικρότερο.

Θα γνωρίσουμε ποιες είναι αυτές οι οικονομικές καταστάσεις και πως αυτές συντάσσονται με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά και με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

1.1 ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης είναι απαραίτητο τα υπόλοιπα ορισμένων λογαριασμών να τύχουν προσαρμογής, προκειμένου να ανταποκρίνονται προς τα πραγματικά δεδομένα.

Εγγραφές προσαρμογής θεωρούνται εγγραφές που ως συνήθως περιλαμβάνουν τα εξής:

- αποσβέσεις των παγίων στοιχείων,
- τα έσοδα κεφαλαίων που τυχόν θα υπάρξουν,
- προβλέψεις για διάφορα δεδουλευμένα έξοδα που υπολογίζουμε ότι θα προκύψουν (π.χ. πληρωμή λογαριασμού ΔΕΗ που αφορά και μέρος της προηγούμενης χρήσεως),
- λογιστικά λάθη που παρατηρήθηκαν, λογιστικές ελλείψεις που παρατηρήθηκαν,
- τακτοποίηση εσόδων που έχουν εισπραχθεί αλλά δεν θεωρούνται δουλευμένα, δηλαδή είναι της επόμενης χρήσης,
- έξοδα που έχουν ήδη πληρωθεί αλλά δεν θεωρούνται δουλευμένα και είναι της επόμενης χρήσης κα. .

Οι εγγραφές προσαρμογής είναι απαραίτητο να γίνονται γιατί χωρίς αυτές δεν θα είμαστε σε θέση να δούμε την πραγματική εικόνα της επιχείρησής μας. Και χωρίς αυτές είναι βέβαιο ότι θα προβούμε σε λανθασμένα συμπεράσματα και αλλοιωμένο το αποτέλεσμα της χρήσης.

1.1.1 ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ – ΜΕ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ-ΕΞΟΔΑ

Τα δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα., είναι τα έξοδα και έσοδα που έχουν αναλωθεί συνολικά κατά την διάρκεια της εξεταζόμενης διαχειριστικής περιόδου, ανεξάρτητα αν έχουν καταβληθεί ή έχουν εισπραχθεί ή οφείλονται. Δηλαδή είναι τα έξοδα και έσοδα που αφορούν την χρήση που κλείνει.

Ενώ μη δεδουλευμένα είναι τα έξοδα και έσοδα που δεν έχουν αναλωθεί κατά την εξεταζόμενη διαχειριστική περίοδο, έχουν όμως καταβληθεί ή έχουν εισπραχθεί, π.χ. ασφάλιστρά πυρός έχουν προπληρωθεί σε αυτήν την χρήση αλλά αφορούν την επόμενη, προπληρωμένο ενοίκιο. Μπορεί δηλαδή να πληρώθηκαν ή να εισπράχτηκαν μέσα στην χρήση που κλείνει, αλλά δεν αφορούν την συγκεκριμένη χρήση εξ' ολοκλήρου, αλλά και την επόμενη ή τις επόμενες¹.

Η τακτοποίηση των συγκεκριμένων εσόδων και εξόδων γίνεται με τους μεταβατικούς λογαριασμούς. Οι λογαριασμοί αυτοί δημιουργούνται πάντα στο τέλος της λογιστικής χρήσης με σκοπό την χρονική τακτοποίηση των εσόδων και εξόδων.

Πρόκειται για τους λογαριασμούς:

36 Μεταβατικοί λογαριασμού Ενεργητικού και

56 Μεταβατικοί λογαριασμοί Παθητικού

1.1.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Όπως είναι γνωστό, τα ενσώματα (κτίρια, μηχανήματα κ.λπ.) ή τα ασώματα(διπλώματα ευρεσιτεχνίας μισθωτικά δικαιώματα κ.λ.π) πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος και αποκτώνται από τις οικονομικές μονάδες για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην παραγωγή και στην διάθεση των υλικών αγαθών (προϊόντων, εμπορευμάτων) ή αυλών αγαθών (υπηρεσιών). Συνεπώς, κίνητρο για την

¹ ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2011

απόκτηση πάγιων στοιχείων από τις οικονομικές μονάδες είναι η δυνατότητα τους να δημιουργούν έσοδα.

Η δυνατότητα αυτή δημιουργίας εσόδων εκφράζει την χρησιμότητα των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Όμως η ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε χρονικό περιορισμό, με συνέπεια το απόθεμα των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων τους να είναι, με τη σειρά του, πεπερασμένο και εξαντλείται μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής τους. Η εξάντληση αυτή των αποθεμάτων των υπηρεσιών, η οποία ασφαλώς δε γίνεται «εφάπαξ» αλλά συντελείτε βαθμιαία σε ολόκληρη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου περιουσιακού στοιχείου, έχει ως αποτέλεσμα τη βαθμιαία μείωση του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας του.

Οι βασικές αιτίες της βαθμιαίας εξάντλησης των αποθεμάτων των υπηρεσιών (ή χρησιμοτήτων) των Π.Π.Σ είναι οι εξής:

- Η λειτουργική φθορά, που οφείλεται στην χρήση των παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Η χρονική φθορά, που οφείλεται στην απλή πάροδο του χρόνου.
- Η οικονομική απαξίωση, που οφείλεται στην εμφάνιση νέων, βελτιωμένων πιο παραγωγικών και αποδοτικών παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Η ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα, που οφείλεται στο μη αρμονικό συνδυασμό των πάγιων για συγκεκριμένη παραγωγή και έχει ως συνέπεια την αντικατάσταση κάποιων από αυτά που καθίστανται οικονομικά μη εκμεταλλεύσιμα, με άλλα που μπορούν να συνεργαστούν με τα υπόλοιπα.

Η βαθμιαία αυτή εξάντληση του αποθέματος των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων του Π.Π.Σ που οφείλεται συνδυαστικά στις παραπάνω αιτίες και συνακόλουθα η μείωση του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι γνωστή ως απόσβεση.

Σε ότι αφορά την απόσβεση των ασώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (υπεραξίας κ.λπ.) ορίζονται τα εξής: Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ,

είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσης, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Είναι φανερό ότι η μείωση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων εξαιτίας των πιο πάνω αιτιών έχει ως έμμεσο τελικό αποτέλεσμα την μείωση του κεφαλαίου ή ακόμα και την διακοπή της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης, λόγω του ότι ίσως να μην είναι σε θέση να αντικαταστήσει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της. Έτσι προς αποφυγή των πιο πάνω οδυνηρών συνεπειών κρίθηκε αναγκαία η εφαρμογή μιας διαδικασίας, η οποία να επιτρέπει στην επιχείρηση να επαναφέρει στο ενεργητικό της, μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου, την αγοραστική δύναμη που έχει δαπανήσει για κάθε ένα από αυτά.

Η πιο πάνω διαδικασία της λογιστικής είναι γνωστή ως μηχανισμός των αποσβέσεων και έχει ως εξής:

- α) ένα μέρος του κόστους των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που εκπνέει λόγω των πιο πάνω αιτιών, καταλογίζεται ως έξοδο σε κάθε μια από τις λογιστικές περιόδους στις όποιες χρησιμοποιείται το πάγιο περιουσιακό στοιχείο από την οικονομική μονάδα και στην συνέχεια,
- β) το έξοδο αυτό βαρύνει τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου, είτε άμεσα, δηλαδή με τον απευθείας καταλογισμό του σ'αυτά, είτε έμμεσα, δηλαδή με τον καταλογισμό του σ'αυτά μετά από προηγούμενη ενσωμάτωση του στο κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών.

Με την διαδικασία αυτή, τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου και συνεπώς και τα προς διανομή κέρδη θα είναι μειωμένα κατά το ποσό του εξόδου αυτού που αναλογεί σ'αυτήν (περίοδο), γεγονός που ισοδυναμεί με την επιστροφή και παραμονή στο ενεργητικό της οικονομικής μονάδας μέρος της αγοραστικής δύναμης που έχει δαπανηθεί για την απόκτηση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, μέχρι δε το τέλος της ωφέλιμης ζωής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει κανονικά να έχει επιστραφεί ολόκληρο το πόσο της αγοραστικής δύναμης.

Επειδή λοιπόν η απόσβεση συμμετέχει στην διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος, θα πρέπει να διενεργείται κάθε χρόνο, ανεξάρτητα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημίες, έτσι ώστε

αυτά να προσδιορίζονται ορθά και να έχουν συγκρισιμότητα τόσο για την ίδια την επιχείρηση μέσα στο χρόνο όσο και μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο κλάδο².

1.1.3 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Πέρα από τις αποσβέσεις των παγίων, έχουμε και αποσβέσεις των απαιτήσεων, που πρέπει να έχουμε υπόψη μας γιατί μας δημιουργούν φορολογικά προβλήματα. Έτσι γίνεται πρόβλεψη για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξία μετά την αφαίρεση των επιστροφών ή εκπτώσεων, βάση των τηρούμενων βιβλίων. Το ποσό αυτό για κάθε διαχειριστική χρήση δεν μπορεί να υπερβεί το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λ/σμου πελάτες, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσεως.

Αν σε δεδομένη χρήση το ποσό των πραγματοποιηθέντων προβλέψεων που εμφανίζονται στο λ/σμο 44.11.00 «προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών» είναι μεγαλύτερο του 30% του χρεωστικού υπολοίπου του λ/σμου «πελάτες» της χρήσης αυτής, το επιπλέον ποσό της πρόβλεψης μεταφέρεται στο λ/σμο 84.00.11. «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».

Στον υπολογισμό του ποσοστού 1% δεν περιλαμβάνεται η αξία των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο ή Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ειδικό λ/σμο «προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων»

Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στην διαγραφή του, αν εκ των υστέρων το ποσό της απαίτησης του εισπραχθεί, έχει την υποχρέωση η επιχείρηση το ποσό που εισέπραξε να το μεταφέρει στα Αποτελέσματα Χρήσης.

² ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2011

1.1.4 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λ/σμου γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λ/σμου αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο.

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε:

1. προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμετάλλευσης». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00-44.09), και
2. προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, (έκτακτές ζημίες και έξοδα), οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10-44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε. οικονομικές μονάδες οι οποίες και καταχωρούνται στην πίστωση του λ/σμου 18.00.19 ή 18.01.19.

Τα καταβαλλόμενα ποσά εξόδων, για τα οποία σε προηγούμενες χρήσεις είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 με τον τίτλο «σχηματιζόμενες προβλέψεις». Μετά από κάθε τέτοια καταχώρηση εξόδου επακολουθεί τακτοποίηση των λ/σμων ως εξής³:

1. Εάν έχει σχηματιστεί πρόβλεψη μεγαλύτερη από το ποσό που τελικά καταβλήθηκε, το επιπλέον ποσό της προβλέψεως, με χρέωση των υπολογαριασμών του 44 «σχηματισμένες προβλέψεις», μεταφέρεται στην πίστωση του λ/σμου 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων»

³ ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

2. Εάν είχε σχηματιστεί πρόβλεψη μικρότερη από το ποσό του τελικά καταβλήθηκε, με το ελλείπον ποσό της προβλέψεως χρεώνεται σχετικός υπολογαριασμός του 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

1.1.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ

Κατά την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στο ημερολόγιο είναι πιθανόν να παρατηρηθούν κάποια λάθη, παραλείψεις ή ελλείψεις.

Τα λάθη αυτά, οι παραλείψεις ή οι ελλείψεις που μπορεί να γίνουν στο ημερολόγιο είναι:

ο Παράλειψη ή διπλή καταχώρηση ενός λογιστικού γεγονότος.

ο Κίνηση λανθασμένου λ/σμου, μόνο κατά την χρέωση, μόνο κατά την πίστωση, κατά χρέωση και πίστωση.

ο Κίνηση ορθών λ/σμων, κατά χρέωση και πίστωση, αλλά με λανθασμένα ποσά.

ο Ακόμα θα μπορούσε να έχει συμβεί ένα λογιστικό γεγονός για το οποίο να μην έχουμε ενημερωθεί ακόμα. Τέτοιο γεγονός θα μπορούσε να είναι: ένας πελάτης μας καταθέτει στον λογαριασμό μας χρήματα χωρίς να μας ενημερώσει για την κατάθεσή του. Έτσι εμείς δεν είμαστε σε θέση να γνωρίζουμε το όνομα του πελάτη μας για να του πιστώσουμε το αντίστοιχο ποσό.

1.1.6 ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ

Τα λογιστικά σφάλματα διορθώνονται ως εξής:

1. Με πλήρη αντιλογισμό, δηλαδή καταχώρηση της αντίθετης εγγραφής με την οποία ακυρώνεται η λανθασμένη εγγραφή. Στην συνέχεια καταχωρείται η ορθή εγγραφή.
2. Με μερικό αντιλογισμό, δηλαδή αν το λάθος αφορά μόνο την χρέωση, τότε πιστώνουμε το λ/σμος που κινήσαμε λάθος και χρεώνουμε τον ορθό λ/σμο. Αν το λάθος αφορά την πίστωση ενεργούμε αντίστροφα.
3. με συμπληρωματική εγγραφή, δηλαδή καταχώρηση της ίδιας εγγραφής με τα επιπλέον ποσά.
4. με συμπληρωματική εγγραφή, για το λογιστικό γεγονός που ενημερωθήκαμε ότι συνέβη.

1.2 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΕΩΣ.

Σκοπός της απογραφής είναι η οικονομική μονάδα να προσδιορίσει την περιουσιακή της κατάσταση και το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προέκυψε κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Για να πραγματοποιηθεί η απογραφή απαιτείται οργάνωση και προετοιμασία.

Οργάνωση και προετοιμασία για την απογραφή.

α) Οδηγίες απογραφής. Η απογραφή πρέπει να οργανωθεί κατά τον καλύτερο τρόπο, ώστε η αποτύπωση της περιουσίας της επιχείρησης, τη χρονική στιγμή της απογραφής, να είναι σωστή με συνέπεια και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προσδιορίζεται κατά το χρόνο της απογραφής να πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα. Γι' αυτό, πριν, από το τέλος της χρήσεως η οικονομική διεύθυνση των επιχειρήσεων κοινοποιεί στα διάφορα τμήματα των επιχειρήσεων (λογιστήριο, αποθήκες, τμήμα παραγωγής, τμήμα πωλήσεων κ.ά.) οδηγίες σχετικά με την απογραφή της επιχειρηματικής περιουσίας. Για τη σύνταξη των οδηγιών απογραφής η οικονομική διεύθυνση πρέπει να λάβει υπόψη της τα διάφορα προβλήματα που είχαν δημιουργηθεί στο παρελθόν κατά τη διάρκεια των απογραφών, τις απαιτήσεις της φορολογικής και της εμπορικής νομοθεσίας, τις ιδιομορφίες των απογραφόμενων ειδών της

επιχειρηματικής περιουσίας, την εμπειρία του προσωπικού κ.ά. Η οικονομική διεύθυνση πρέπει να ζητήσει από τους παραλήπτες της άνω οδηγίας όπως εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος της γνωρίσουν τις παρατηρήσεις και υποδείξεις τους σχετικά με το κοινοποιηθέν κείμενο οδηγιών.

β) Εκπαίδευση απογραφών. Στο πλαίσιο της προετοιμασίας για την πραγματοποίηση των απογραφών μπορούν να διοργανωθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια. Οι εκπαιδευτές των σεμιναρίων αυτών πρέπει να έχουν μεγάλη εμπειρία στις απογραφές και, επίσης, να γνωρίζουν καλά τις διατάξεις της νομοθεσίας (εμπορικής, φορολογικής κ.λπ.).

γ) Γραμμογράφηση εντύπων. Η οργάνωση και η προετοιμασία της απογραφής απαιτούν όπως σχεδιασθούν και χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια της απογραφής κατάλληλα έντυπα για την καταμέτρηση των αποθεμάτων, μετρητών, επιταγών, συναλλαγματικών, μετοχών, έντυπα επαληθευτικών επιστολών υπολοίπων πελατών, προμηθευτών, αποθεμάτων σε τρίτους, συναλλαγματικών και επιταγών σε δικηγόρους κ.λπ.

Επίσκεψη στους αποθηκευτικούς χώρους.

Πριν από την έναρξη της απογραφής, οι απογραφείς πρέπει να επισκεφθούν τους αποθηκευτικούς χώρους και να ελέγξουν ότι τα προς απογραφή αποθέματα έχουν τοποθετηθεί σωστά και είναι δεκτικά καταμέτρησης, ώστε οι απογραφείς να πραγματοποιήσουν το έργο τους έγκαιρα και τα αποτελέσματα της καταμέτρησης να είναι αξιόπιστα. Τα αποθέματα πρέπει να είναι τοποθετημένα κατ' είδος αποθέματος, να είναι χωριστά από τα άλλα είδη και επίσης να καταμετρώνται με μεγάλη ευκολία.

α) Αποθέματα ακατάλληλα και ελαττωματικά πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος και να απογραφούν και αποτιμηθούν ως αποθέματα ακατάλληλα και ελαττωματικά. Δηλαδή, η ζημία η οποία υπάρχει στα περιουσιακά αυτά στοιχεία θα καταγραφεί κατά τη χρονική στιγμή της απογραφής και όχι στο μέλλον όταν αυτά πωληθούν σε μικρότερες της κτήσεως τιμές ή καταστραφούν.

β) Αποθέματα κυριότητας τρίτων πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος και να απογραφούν σε λογαριασμούς τάξεως ως «αποθέματα κυριότητας τρίτων» και να αποτιμηθούν με συμβολική αξία 1,00 το κάθε είδος. Γενικά τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων (μηχανήματα,

χρεόγραφα, συναλλαγματικές, επιταγές κ.λπ.) πρέπει να απογραφούν ως περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων και να εμφανισθούν σε λογαριασμούς τάξεως.

Πραγματοποίηση της απογραφής.

α) Πρόσωπα τα οποία θα πραγματοποιήσουν την απογραφή. Οι απογραφείς πρέπει να είναι έμπειροι υπάλληλοι της επιχείρησης και το κυριότερο να είναι βέβαιο ότι γνωρίζουν καλά την προς απογραφή περιουσία της επιχείρησης. Στα πρόσωπα αυτά δεν περιλαμβάνονται τα ελεγχόμενα μέσω της απογραφής πρόσωπα (ταμίες, διαχειριστές επιταγών, συναλλαγματικών, μετοχών, αποθηκάριοι κ.ά.). Στην περίπτωση αυτή δεν μπορούν να κριθούν αξιόπιστα τα αποτελέσματα της απογραφής την οποία διενήργησαν μόνο αυτοί, π.χ., η απογραφή των αποθεμάτων την οποία διενήργησε μόνος του ο αποθηκάριος δεν κρίνεται ως αξιόπιστη.

β) Αναγνώριση και καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων. Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας αναγνωρίζονται, δηλαδή τα άυλα και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία καθώς και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που συνθέτουν την επαγγελματική περιουσία κατά τη χρονική στιγμή της απογραφής αναγνωρίζονται από την επιχείρηση ότι αποτελούν μέρος της επαγγελματικής περιουσίας και περιγράφονται με ακρίβεια ώστε να ενταχθούν στις επιμέρους κατηγορίες του ενεργητικού ή του παθητικού. Ακολούθως τα αναγνωρισθέντα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία συνθέτουν την επαγγελματική περιουσία καθώς και οι αναγνωρισθείσες υποχρεώσεις καταμετρώνται. Με τον όρο «καταμέτρηση» δεν εννοούμε μόνο την ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων (εμπορευμάτων, πρώτων υλών, ετοιμών προϊόντων κ.λπ.), των μηχανημάτων και λοιπών παγίων, των συμμετοχών, των χρεογράφων και λοιπών αξιόγραφων (επιταγές, συναλλαγματικές κ.λπ.), καθώς και των διαθέσιμων του ταμείου, αλλά και τη συμφωνία των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών λογαριασμών (πελατών, χρεωστών, προμηθευτών, πιστωτών, δανείων κ.λπ.) με τα αντίστοιχα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων.

γ) Καταστάσεις καταγραφής περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων κ.ά.). Οι απογραφείς, κατά την καταγραφή της περιουσίας έχουν στα χέρια τους μηχανογραφικές καταστάσεις οι οποίες αναφέρουν το είδος (κωδικό και περιγραφή) και μονάδα μετρήσεως. Στις καταστάσεις αυτές δεν πρέπει να αναφέρεται η ποσότητα του είδους που υπάρχει στα λογιστικά βιβλία (μερίδες αποθήκης) στο τέλος της χρήσεως, αλλά να υπάρχει κενός χώρος για να συμπληρωθεί η καταμετρηθείσα ποσότητα από τον απογραφέα. Εάν οι καταστάσεις αυτές

αναφέρουν την ποσότητα του είδους που υπάρχει στα λογιστικά βιβλία (μερίδα αποθήκης) κατά τη χρονική στιγμή της απογραφής, τότε τα αποτελέσματα της καταμέτρησης δεν κρίνονται αξιόπιστα. Ο απογραφέας πρέπει να καταγράψει την υπάρχουσα κατάσταση και εάν υπάρχουν διαφορές με τα λογιστικά βιβλία, αυτές θα αποκαλυφθούν στη συνέχεια κατά την επεξεργασία των καταμετρηθέντων στοιχείων και τη σύγκριση αυτών με τα αντίστοιχα λογιστικά στοιχεία.

δ) Αποθέματα μη δεκτικά απογραφής. Υπάρχουν, όμως, και περιπτώσεις όπου τα προς απογραφή αποθέματα δεν είναι δεκτικά καταμέτρησης, δηλαδή η ποσότητα στο τέλος της χρήσεως δεν μπορεί να προσδιορισθεί με τη μέθοδο της καταμέτρησης, αλλά με άλλους τρόπους, π.χ., η «καταμέτρηση» στο τέλος της χρήσεως του λόφου του λιγνίτη που χρησιμοποιούν ως πρώτη ύλη οι λιπασματοβιομηχανίες και ο οποίος υπάρχει στους αποθηκευτικούς χώρους τους γίνεται από τοπογράφο, ο οποίος τοπογραφεί το λόφο του λιγνίτη και από χημικό, ο οποίος προσδιορίζει την εμπεριεχόμενη υγρασία καθώς και τις ξένες ύλες. Τα πρόσωπα αυτά υπογράφουν και το σχετικό πρακτικό απογραφής το δε αποτέλεσμα της καταμέτρησης το συγκρίνουν με τη μερίδα αποθήκης του «λιγνίτη». Όταν στο μέλλον, το φυσικό απόθεμα είναι μηδέν, το υπόλοιπο αυτό το συγκρίνουν, εκ νέου, με τη μερίδα αποθήκης και ελέγχουν τις προκύπτουσες οριστικές διαφορές εάν είναι ή όχι δικαιολογημένες.

ε) Αρχές εσωτερικού ελέγχου στις διαδικασίες της απογραφής. Βασικές αρχές του εσωτερικού ελέγχου της απογραφής της περιουσίας των επιχειρήσεων είναι οι εξής:

i) Οι απογραφείς πρέπει να είναι έμπειροι υπάλληλοι της επιχείρησης και το κυριότερο να είναι βέβαιο ότι γνωρίζουν καλά την προς απογραφή περιουσία της επιχείρησης. Στα πρόσωπα αυτά δεν περιλαμβάνονται τα ελεγχόμενα μέσω της απογραφής πρόσωπα (ταμίες, διαχειριστές επιταγών, συναλλαγματικών, μετοχών, αποθηκάριοι κ.ά.).

ii) Την καταμέτρηση των αποθεμάτων την πραγματοποιούν δύο ομάδες απογραφέων οι οποίοι δεν πρέπει να γνωρίζουν κατά το χρόνο της καταμέτρησης ποιες είναι οι ποσότητες των αποθεμάτων που αναφέρουν οι μερίδες αποθήκης των προς καταμέτρηση ειδών. Οι απογραφείς, στο τέλος της εργασίας τους συγκρίνουν τα αποτελέσματα των καταμετρήσεων κατ' είδος και όπου υπάρχουν διαφορές καταμετρούν εκ νέου, ώστε να συμφωνήσουν μεταξύ τους. Τις συμφωνηθείσες ποσότητες αποθεμάτων τις παραδίδουν στον προϊστάμενο

λογιστηρίου, ο οποίος τις συγκρίνει με τα λογιστικά υπόλοιπα των μερίδων αποθήκης και όπου διαπιστώνει διαφορές ελέγχει την αιτία δημιουργίας των διαφορών αυτών. Οποιοσδήποτε διαφορές προκύψουν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των λογαριασμών πρέπει να τίθενται υπόψη της διοικήσεως της επιχειρήσεως.

iii) Από την «καταμέτρηση» των υπολοίπων τέλους χρήσεως των λοιπών λογαριασμών (πελάτες, προμηθευτές, τράπεζες κ.ά.), εάν υπάρξουν διαφορές πρέπει να ερευνάται η αιτία δημιουργίας τους και ακολούθως να τίθενται υπόψη της διοικήσεως της επιχειρήσεως.

iv) Τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πρέπει να είναι υπογεγραμμένα από τους απογραφείς, η καταμετρηθείσα περιουσία πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια από αυτά και να μην υπάρχει καμία αμφιβολία για το τι ακριβώς καταγράφηκε. Τέλος, τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πρέπει να αρχειοθετούνται και να φυλάσσονται με κάθε επιμέλεια, όπως αναφέρουμε στη συνέχεια.

στ) Μονάδα καταμέτρησης. Σημαντικό στοιχείο της καταμέτρησης είναι η μονάδα μετρήσεως. Η καταμέτρηση και η καταγραφή στο βιβλίο απογραφών πρέπει να γίνει με την ίδια μονάδα μετρήσεως με την οποία συναλλάσσεται η επιχείρηση. Έτσι, οι πρώτες ύλες θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως με τις οποίες η επιχείρηση προμηθεύεται τα αγαθά αυτά και τις οποίες ο προμηθευτής αναγράφει στα τιμολόγια του, τα έτοιμα προϊόντα θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως που η επιχείρηση πουλάει τα αγαθά στους πελάτες της και αναγράφει, καταρχήν στο βιβλίο παραγωγής και κοστολογίου και, εν συνεχεία, στα τιμολόγια πώλησεως.

ζ) Πρωτόκολλα καταμέτρησης. Κατά την καταμέτρηση της περιουσίας συντάσσονται τα πρωτόκολλα καταμέτρησης τα οποία αποτελούν τα δικαιολογητικά-έγγραφα της διαδικασίας συντάξεως της απογραφής.

Με τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πιστοποιείται: α) ότι έγινε η απογραφή του περιγραφόμενου περιουσιακού στοιχείου τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή και β) το αποτέλεσμα της απογραφής (π.χ., πιστοποιείται η καταμετρηθείσα ποσότητα). Στα πρωτόκολλα καταμέτρησης αναφέρονται ο τόπος και η ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η απογραφή, τα πλήρη στοιχεία των απογραφέντων, τα απογραφέντα περιουσιακά στοιχεία τα οποία καταγράφονται αναλυτικά (π.χ., είδος, μονάδα μετρήσεως, ποσότητα κ.ά.) και, απαραίτητα, τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πρέπει να φέρουν τις υπογραφές των

απογραφών. Επίσης, στα πρωτόκολλα καταμέτρησης αναγράφονται τα τελευταία δικαιολογητικά (γραμμάρια εισπράξεως, εντάλματα πληρωμής, δελτία αποστολής κ.ά.) με τα οποία ενημερώθηκαν οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται διαχειριστικά τα μετρητά, τα αποθέματα και οι λοιπές αξίες βεβαιώνοντας, συγχρόνως, ότι ο επόμενος αύξων αριθμός των ανωτέρω δικαιολογητικών δεν χρησιμοποιήθηκε.

η) Αρχειοθέτηση πρωτοκόλλων καταμέτρησης. Τα πρωτόκολλα καταμέτρησης αρχειοθετούνται και φυλάσσονται ώστε στο μέλλον η επιχείρηση να μπορεί να αποδεικνύει στον οποιονδήποτε έλεγχο ότι την απογραφή της περιουσίας της την πραγματοποίησε με κάθε επιμέλεια και σοβαρότητα.

θ) Διαφορές απογραφής. Τα δεδομένα της καταμέτρησης πρέπει να συγκρίνονται με τα αντίστοιχα στοιχεία των λογαριασμών των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης. Οποιοσδήποτε διαφορές προκύψουν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των λογαριασμών πρέπει να τίθενται υπόψη της διοικήσεως της επιχειρήσεως.

1.2.1 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ως αποθέματα νοούνται τα εμπορεύσιμα αγαθά κάθε επιχείρησης, καθώς και εκείνα που χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή εμπορεύσιμων αγαθών (πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά παραγωγής, ανταλλακτικά μηχανημάτων παραγωγής κ.λπ.). Ο χαρακτηρισμός ενός αγαθού ως εμπορεύσιμου αποθέματος ή ως παγίου περιουσιακού στοιχείου, κρίνεται κατά κανόνα, κατά το χρόνο απόκτησης ή ολοκλήρωσης της παραγωγής - κατασκευής του, κατά περίπτωση, ανάλογα με τη φύση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για παράδειγμα, ένας Η/Υ αποτελεί εμπορεύσιμο αγαθό για μία επιχείρηση εμπορίας Η/Υ, ενώ ο ίδιος υπολογιστής θεωρείται πάγιο περιουσιακό στοιχείο, όταν χρησιμοποιείται για τις λειτουργικές της ανάγκες ή πρώτη ύλη για μία επιχείρηση ανακύκλωσης ηλεκτρονικού εξοπλισμού.

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων, ύστερα από τη διενέργεια φυσικής απογραφής, αφορά την καταχώριση στο βιβλίο απογραφών της ποσότητας και της μονάδας μέτρησης κάθε είδους, καθώς και του αποθηκευτικού χώρου όπου στεγάζεται.

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστο μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο

τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής, έχουν τη δυνατότητα, αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστο μία φορά μέσα στη χρήση.

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσεως, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

1.2.2 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για κάθε ενσώματη ακινητοποίηση αναγράφεται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον⁴:

- Η αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής της, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων,
- οι αποσβέσεις τους και-
- η αναπόσβεστη αξία του.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί θεωρημένα βιβλία – μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδής κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.

⁴ ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή αυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου.

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα αποτιμώνται, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσης, στην αξία αγοράς ή κτήσης τους ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους, προσαυξημένη με τα έξοδα επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς αυτών και μειωμένη με τις ανάλογες αποσβέσεις. Να σημειωθεί ότι ειδικά για τα κτίρια ως αξία κτήσης θεωρείται το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς.

Επίσης, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται πρώτα αναλυτικά στο αθεώρητο «μητρώο παγίων στοιχείων», και στη συνέχεια, τα ίδια αυτά στοιχεία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών κτιρίων- εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.

1.2.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Η απογραφή των ασώματων ακινητοποιήσεων και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται με βάση την αξία κτήσεώς τους, προσαυξημένη με το κόστος εγκατάστασής τους, το κόστος προσθηκών, εγκατάστασης και βελτιώσεων και μειωμένη με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις τους. Η λογιστική παρακολούθησή τους ολοκληρώνεται όταν πάψει να υφίσταται απογραφή αυτών, και αυτό γίνεται μόνον όταν ολοκληρωθούν οι αποσβέσεις τους και στη συνέχεια μεταφερθούν στον κύριο λογαριασμό τους.

- Ασώματες ακινητοποιήσεις (άλλα πάγια στοιχεία)

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

α. Δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.

β. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

1.2.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Πριν γίνει η αποτίμηση θα πρέπει να αναφερθούμε στην απογραφή των απαιτήσεων, δηλαδή στην ενημέρωση και συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και των υπολοίπων που εμφανίζονται στα βιβλία των πελατών ή των λοιπών χρεωστών, για αυτό το λόγο στέλνονται σε όλους επαληθευτικές επιστολές από τις απαντήσεις των οποίων θα ελεγχθούν οι εγγραφές και θα συμφωνηθούν τα υπόλοιπα. Κατά αυτό τον έλεγχο πιθανόν να βρεθούν υπόλοιπα πελατών τα οποία έχουν παραμείνει για μεγάλο χρονικό διάστημα ανείσπραχτα και πιθανόν να υποκρύπτουν πιθανή επισφάλεια, δηλαδή ζημία λόγω του ποσού το οποίο οφείλεται. Για ορισμένες κατηγορίες απαιτήσεων, η απογραφή είναι εσωλογιστική, ενώ για άλλες είναι εξωλογιστική, δηλαδή φυσική.

Για τα διαθέσιμα (ταμείο και λογαριασμών όψεως) γίνεται καταμέτρηση μετρητών και λογιστικοποίηση τυχόν πρόχειρων αποδείξεων μέχρι 31/12 ή 30/6, και συμφωνία των υπολοίπων με τα extrails των τραπεζών.

Τέλος για την απογραφή των συναλλαγματικών και των επιταγών πρέπει να γίνει αναλυτική απογραφή αυτών που είναι στα χέρια της επιχείρησης και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς. Για όσες είναι σε τράπεζες πρέπει να γίνει αναλυτική απογραφή τους και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς.

Οι απαιτήσεις διακρίνονται σε:

1. απαιτήσεις σε εγχώριο νόμισμα και ξένο νόμισμα, και σε
2. απαιτήσεις ασφαλούς είσπραξης, σε επισφαλούς είσπραξης και ανεπίδεκτες είσπραξης.

Οι ασφαλούς είσπραξης απαιτήσεις αποτιμούνται και καταχωρούνται στον ισολογισμό, οι μεν άτοκες με το συνολικό ποσό, οι δε τοκοφόρες προσαυξημένες με το δεδουλευμένο τόκο μέχρι την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Οι επισφαλείς απαιτήσεις αποτιμούνται και καταχωρούνται στον ισολογισμό με το ποσό το οποίο, σύμφωνα με τα υπάρχοντα σχετικά στοιχεία κατά τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού, πιθανολογείται ότι θα εισπραχθεί, σχηματιζόμενης αντίστοιχης πρόβλεψης για το υπόλοιπο ποσό.

Οι ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις αποσβένονται εξ' ολοκλήρου. Η αποτίμηση των απαιτήσεων τους (και βέβαια και των υποχρεώσεων τους) και ο χαρακτηρισμός τυχόν απαιτήσεων ως επισφαλών αλλά και οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων, είναι δύο σημαντικά θέματα που απασχολούν τις επιχειρήσεις, κυρίως κατά την σύνταξη των ισολογισμών τέλους χρήσεως. Η αποτίμηση αναφέρεται στην αξία με την οποία θα εμφανίζονται οι απαιτήσεις (και υποχρεώσεις) στον ισολογισμό, αν δηλαδή θα εμφανίζονται με την πραγματική αξία⁵.

⁵ ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε. Ι. «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ» Α' ΤΟΜΟΣ, ΒΡΥΚΟΥΣ Ε. Ε., 1999

1.2.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Πολλές επιχειρήσεις, διενεργούν διάφορες συναλλαγές (π.χ. πώληση, λήψη δανείων) με επιχειρήσεις ξένων χωρών, με αποτέλεσμα τη δημιουργία απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Η αποτίμηση του Ξ.Ν., της απαίτησης ή της υποχρέωσης, σε Ευρώ γίνεται με την τιμή του Ξ.Ν. την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού με βάση το επίσημο Δ.Τ.Τ.Ε. Κατά την αποτίμηση μιας απαίτησης ή μιας υποχρέωσης, η ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της τιμής καταχώρησης του Ξ.Ν. στο λ/σμο της απαίτησης ή της υποχρέωσης και της τιμής του Δ.Τ.Τ.Ε. της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού, καλείται συναλλαγματική διαφορά (Σ.Δ.). Η Σ.Δ. όταν είναι υπέρ της επιχείρησης καλείται πιστωτική συναλλαγματική διαφορά, ενώ όταν είναι σε βάρος της επιχείρησης καλείται χρεωστική συναλλαγματική διαφορά.

Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, οπουδήποτε και αν βρίσκονται όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, αποτιμούνται σε ευρώ με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος:

- Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων, αγαθών γενικά.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγούμενης παραγράφου, οι οποίες εικονίζονται στις ακόλουθες διατάξεις:

- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν

αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

- Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος.

- Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή μέρος το οποίο δεν συμψηφίζεται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

- Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

- Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

- Οι συναλλαγματικές διαφορές , χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των χρεογράφων και τίτλων γενικά , των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων , των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων , μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

1.2.6 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ & ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής τους.

Οι μετοχές Ανωνύμων Εταιριών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή Ανώνυμης Εταιρίας αποτιμώνται: στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους.

Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

1.3 Η ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως

80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως

80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως

02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

03 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα
(κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας) (Γνωμ. 46/1189/1989)

04 Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

05 Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων

06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

.....

80.02.99

80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

80.03.00 Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως

01 Έσοδα συμμετοχών

02 Έσοδα χρεογράφων

03 Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

04 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έξοδα

.....

80.03.99

.....

80.99

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.402. Ο λογαριασμός αυτός, ο οποίος, μαζί με το λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώριση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως⁶.

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Ο λογαριασμός 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

Στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2, τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας»), και τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7, αφού προηγουμένως οι λογαριασμοί των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στις παρ. 2.2.202, 2.2.602 και 2.2.702, έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπά τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλευμένα, τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσεως, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως που κλείνει.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.00 λειτουργεί ως εξής:

I. Χρεώνεται:

- με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20-28 ή των 290-298, κατά περίπτωση.

⁶ www.taxheaven.gr

- με την αξία των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και ειδών συσκευασίας, που έγιναν μέσα στη χρήση που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20, 24, 25, 26 και 28 ή των 290, 294, 295, 296 και 298, κατά περίπτωση.
- με την αξία των δουλευμένων εξόδων κατ' είδος, με πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 6, δηλαδή των 60-68 ή των 690-698, κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.
- κατά περίπτωση, με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.

II. Πιστώνεται

- με την αξία των δουλευμένων εσόδων κατ' είδος, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 7, δηλαδή των 70-78 ή των 790-798, κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.
- με την αξία των τελικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που προσδιορίζονται έπειτα από απογραφή στο τέλος της χρήσεως που κλείνει, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20-28 ή των 290-298, κατά περίπτωση.
- κατά περίπτωση, με την καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01.

Ο λογαριασμός 80.01 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών), τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Στο λογαριασμό 80.01, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημίες). Έπειτα από τη μεταφορά αυτή, από το λογαριασμό 80.01 μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.02 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, δηλαδή τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, τα έξοδα ερευνών και αναπτύξεως, τα έξοδα λειτουργίας διαθέσεως, οι διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, τα έξοδα και οι ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και οι χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα. Από τον ίδιο λογαριασμό (80.01) μεταφέρονται στο λογαριασμό

80.03 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, δηλαδή τα διάφορα άλλα έσοδα, τα έσοδα συμμετοχών, τα έσοδα χρεογράφων, τα κέρδη από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων και οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έσοδα.

Έπειτα από τις παραπάνω μεταφορές και τις αντίστοιχες χρεοπιστώσεις του ο λογαριασμός 80.01 με το υπόλοιπό του (χρεωστικό ή πιστωτικό) απεικονίζει το οριστικό ύψος των μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών).

Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, που περιγράφονται στο πέμπτο μέρος, τελικά δε βαρύνουν τα αποθέματα (τελικά αποθέματα, κόστος πωλημένων), αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως.

Τα έξοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 9, και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» και από τους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6, και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 64.10 «έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων», 64.11 «διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων», 64.12 «διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» και 65 «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα».

Στις περιπτώσεις εκείνες που δε λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, τα «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», τα «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και τα «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δε συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωλημένων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημίες. Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων κατ' είδος της ομάδας 7, και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 74, 75 και 78.05 τα άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως, από το λογαριασμό 76.00 τα έσοδα συμμετοχών, από το λογαριασμό 76.01 τα έσοδα χρεογράφων, από το λογαριασμό 76.04 τα κέρδη πώλησεως συμμετοχών και χρεογράφων και από τους λογαριασμούς 76.02-76.98, πλην 76.04, οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή έσοδα.

Ειδικότερα, ο λογαριασμός 80.01 λειτουργεί ως εξής:

I. Χρεώνεται:

- κατά περίπτωση, με την καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 80.00, ο οποίος εξισώνεται.
- με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, όπως προσδιορίζονται παραπάνω, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 80.03.
- κατά περίπτωση, με τα μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 86.00.00 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες)».

II. Πιστώνεται:

- κατά περίπτωση, με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.00, ο οποίος εξισώνεται,
- με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, όπως προσδιορίζονται παραπάνω, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 80.02,
- κατά περίπτωση, με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 86.00.00.

Ο λογαριασμός 80.02 «έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων, σύμφωνα με όσα παραπάνω καθορίζονται.

Τελικά, ο λογαριασμός 80.02 εξισώνεται με τη μεταφορά του υπολοίπου του στους οικείους υπολογαριασμούς του 86 «αποτελέσματα χρήσεως» και ειδικότερα στους υπολογαριασμούς 86.00.02 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», 86.00.03 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», 86.00.04 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως», 86.01.07 «διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων», 86.01.08 «έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων» και 86.01.09 «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα», οι οποίοι είναι αντίστοιχοι των υπολογαριασμών του 80.02.

Ο λογαριασμός 80.03 «έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εσόδων, σύμφωνα με όσα παραπάνω καθορίζονται.

Τελικά, ο λογαριασμός 80.03 εξισώνεται με τη μεταφορά του υπολοίπου του στους οικείους υπολογαριασμούς του 86 και ειδικότερα στους υπολογαριασμούς 86.00.01 «άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως», 86.01.00, «έσοδα συμμετοχών», 86.01.01 «έσοδα χρεογράφων», 86.01.02 «κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» και 86.01.03 «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα», οι οποίοι είναι αντίστοιχοι των υπολογαριασμών του 80.03.

1.4 ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Το ισοζύγιο λογαριασμών γενικού καθολικού είναι ένας πίνακας στον οποίο αναφέρονται όλοι οι λ/σμοι του γενικού καθολικού με τα αθροίσματα της χρέωσης τους, της πίστωσης τους και τα υπόλοιπα τους.

Όπου ισχύουν οι ισότητες:

άθροισμα χρέωσης= άθροισμα πίστωσης και

άθροισμα χρεωστικών υπολοίπων= άθροισμα πιστωτικών υπολοίπων.

Τα ισοζύγια εκτός από την δυνατότητα του ελέγχου, δίνουν και την εικόνα των περιουσιακών στοιχείων, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί και τα οποία είναι απαραίτητα στην Διοίκηση για την λήψη των αποφάσεων.

Συνήθως συντάσσονται στο τέλος του μήνα. Όταν περιλαμβάνουν την κίνηση λ/σμων μόνο του μήνα λέγονται ισοζύγια περιόδου, ενώ όταν περιλαμβάνουν συνολική κίνηση μέχρι τον μήνα που συντάσσονται, ονομάζονται ανακεφαλαιωτικά ισοζύγια.

Στις μέρες μας όμως τα περισσότερα λογιστήρια λειτουργούν με μηχανογραφικό τρόπο και μέσω των ηλεκτρονικών υπολογιστών είμαστε σε θέση οποιαδήποτε στιγμή το θελήσουμε να έχουμε στα χέρια μας το ισοζύγιο σε μηχανογραφημένη μορφή. Το ισοζύγιο που μας χρειάζεται όμως συνήθως είναι αυτό που εκτυπώνεται κάθε τέλος του μήνα. Το ισοζύγιο του Δεκεμβρίου, όταν η χρήση λήγει τη 31/12, περιλαμβάνει την κίνηση όλων των λογαριασμών όλου του έτους και είναι το πρώτο προσωρινό ισοζύγιο.

ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Το πρώτο προσωρινό ισοζύγιο του Δεκεμβρίου για να συνταχθεί πρέπει να έχουμε ενημερώσει προηγουμένως τα βιβλία και τους λογαριασμούς, ώστε να περιλαμβάνονται σ' αυτό όλες οι συνήθεις οικονομικές συναλλαγές του έτους .

Με βάση το προσωρινό αυτό ισοζύγιο των λ/σμων του Γενικού Καθολικού (συνοδευόμενο με όλα τα ισοζύγια των αναλυτικών λ/σμων) φροντίζουμε να επαληθεύσουμε τα υπόλοιπα των λογαριασμών , να ανιχνεύσουμε τα σφάλματα, τις διαφορές παραλείψεις και ελλείψεις.

ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Στο τέλος της χρήσης, μετά την αποτίμηση, τις αποσβέσεις, την απογραφή και τις έγγραφες προσαρμογής που έχουν ήδη προηγηθεί (καταστροφής εμπορευμάτων, έλλειμμα σε κάποιο εμπόρευμα, πρόστιμα εφορίας, πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες ή άλλα έξοδα, γνωστοποίηση χρεωστικών ή πιστωτικών τόκων, αποσβέσεις κ.λπ.) και τις οποίες πιο αναλυτικά θα δολυμε πιο κάτω συντάσσεται το δεύτερο προσωρινό ισοζύγιο. Σε αυτό αναφέρονται όλοι οι λογαριασμοί και τα υπόλοιπα των γενικών καθολικών μας, όπου τα υπόλοιπα αυτά εμφανίζονται αλλαγμένα (όσα χρειάζεται σε σχέση με το πρώτο προσωρινό ισοζύγιο) με βάση τις εγγραφές προσαρμογής που προηγήθηκαν.

Έτσι με βάση το δεύτερο προσωρινό ισοζύγιο θα γίνουν οι εγγραφές μεταφοράς των αποτελεσματικών λογαριασμών στην ομάδα 8.

ΤΕΛΙΚΟ (ΟΡΙΣΤΙΚΟ) ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Μετά τις ενέργειες προσδιορισμού και διανομής των αποτελεσμάτων συντάσσεται το οριστικό ισοζύγιο Δεκεμβρίου, όπου όλοι οι λογαριασμοί έχουν πάρει την οριστική τους μορφή. Είναι δηλαδή όλοι οι λ/σμοι εξισωμένοι έκτος από τους λ/σμούς του ισολογισμού.

Με βάση το τελικό ισοζύγιο συντάσσεται ο ισολογισμός τέλους χρήσης και έτσι κλείνει η διαχειριστική χρήση

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στο τέλος κάθε λογιστική χρήσης η επιχείρηση προβαίνει σε κάποιες διαδικασίες με σκοπό την εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης. Δηλαδή με τις διαδικασίες αυτές αποσκοπεί στον να δει εάν από όλη την εργασία της κατά την διάρκεια του έτους είχε κέρδος ή ζημιά. Οι διαδικασίες αυτές είναι γνωστές ως εργασίες τέλους χρήσης. Πολλές φορές τις διαδικασίες αυτές μπορούμε να τις ονοματίσουμε και ως κλείσιμο ισολογισμού.

Όταν λοιπόν λέμε Κλείσιμο Ισολογισμού εννοούμε ένα σύνολο εργασιών και διαδικασιών οι οποίες αποσκοπούν, αφενός στο να δείξουν την οικονομική θέση κάποιας οικονομικής μονάδας στο τέλος της χρήσης και αφετέρου στο να μετρήσουν το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα της μονάδας αυτής. Η οικονομική θέση της οικονομικής μονάδας φανερώνεται μέσω του Ισολογισμού της, ενώ το αποτέλεσμα μέσω της Κατάστασης Αποτελέσματα Χρήσεως καθώς επίσης το αποτέλεσμα της χρήσης φαίνεται είτε είναι αρνητικό είτε είναι θετικό και στον ισολογισμό στον λογαριασμό «αποτέλεσμα εις νέον». Ο Ισολογισμός όπως θα δούμε πιο αναλυτικά και στο επόμενο κεφάλαιο, αποτελεί μια στατική οικονομική κατάσταση που δείχνει οικονομικά μεγέθη σε μια ορισμένη ορισμένη χρονική στιγμή (1/12 ή 30/06) , ενώ τα Αποτελέσματα Χρήσεως είναι μία δυναμική Οικονομική Κατάσταση από την άποψη ότι μετριοούνται οικονομικά μεγέθη για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα (για ένα έτος που ως συνήθως διαρκεί η λογιστική χρήση).

Σαν καταληκτική ημερομηνία για τις μετρήσεις αυτών των μεγεθών είναι συνήθως η 31-12 κάθε έτους χωρίς όμως να αποκλείεται σε ορισμένες περιπτώσεις να είναι η 30-6 ενώ σε ορισμένες πιο σπάνιες (π.χ υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών που θέλουν να συμβαδίζουν με την ημερομηνία Κλεισίματος Ισολογισμού αυτής της έδρας) κάποια άλλη ημερομηνία.

Οι κυριότερες εργασίες τέλους χρήσης είναι⁷:

⁷ www.taxprofit.gr

1. Η απογραφή.
2. Ο λογιστικός έλεγχος ως προς τα μεγέθη των λογαριασμών και το περιεχόμενό τους.
3. Η εργασία δημιουργίας των αποτελεσμάτων.
4. Η εργασία σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- α. Τον ισολογισμό.
- β. Τον λογ/σμό "αποτελέσματα χρήσεως".
- γ. Τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και
- δ. Το προσάρτημα.
- ε. Εκθεση Δ.Σ. προς Τ.Γ.Σ.
- στ. Πίνακας εκμετάλλευσης

Η διαδικασία της δημιουργίας αποτελεσμάτων αφορά στην μεταφορά των λογαριασμών των ομάδων 2, 6 και 7 στον λογαριασμό "80.00 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜ/ΣΗ" του Ε.Γ.Λ.Σ. Ο λογαριασμός "80.00", χρεώνεται με πίστωση των λογ/σμών αποθεμάτων έναρξης και αγορών χρήσεως της ομάδος 2 καθώς και με πίστωση των λογ/σμών της ομάδος 6. Αντίθετα πιστώνεται με χρέωση των λογ/σμών της ομάδος 7 και των αποθεμάτων λήξεως της ομάδας 2. Στην συνέχεια με το αποτέλεσμα της γενικής εκμετάλλευσης και μεταφέροντας και όλα τα ανόργανα αποτελέσματα φτάνουμε στον λογαριασμό 86 Αποτέλεσμα Χρήσης, από τον οποίο και εξάγεται το αποτέλεσμα της χρήσης, το οποίο μπορεί να είναι θετικό δηλαδή κέρδος χρήσης είτε να είναι αρνητικό δηλαδή ζημίας χρήσης.

Όλα λοιπόν που παραπάνω πολύ συνοπτικά παρουσιάσαμε, θα τα δούμε πολύ αναλυτικά στην πορεία της εργασίας.

Εν συντομία να αναφέρουμε πως παρακάτω θα κατίθενται στοιχεία σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, αναλύονται οι λογιστικές ομάδες 6,7,8 καθώς και περιγραφικά παρουσιάζονται όλες οι απαραίτητες ενέργειες τέλους χρήσης.

2.2 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ο ισολογισμός αποτελεί την πρώτη και σημαντικότερη από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης. Ο ισολογισμός είναι μία συνοπτική λογιστική κατάσταση που παρουσιάζει τη συνολική περιουσία της επιχείρησης σε δύο πεδία και σε βασικές κατηγορίες (πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί) στην ποιοτική (είδος) και ποσοτική της (αξία) σύνθεση, σ' ένα δεδομένο χρονικό σημείο. Ο ισολογισμός προκύπτει μετά την απογραφή της οποίας εμφανίζεται ως περίληψη και στηρίζεται κι αυτός στη βασική λογιστική ισότητα⁸ :

Ενεργητικό = Πραγματικό Παθητικό + Καθαρή Θέση

Ο ισολογισμός αποτελεί την επίσημη εικόνα της περιουσίας της επιχείρησης και δημοσιεύεται έτσι ώστε να πληροφορηθούν όλοι όσοι ενδιαφέρονται γι' αυτήν.

Καταχωρείται στο «Βιβλίο Απογραφών & Ισολογισμού» και απεικονίζει την περιουσία της επιχείρησης. Το ενεργητικό αποτελείται από το σύνολο των οικονομικών αγαθών των οποίων την κυριότητα κατέχει η επιχείρηση και από το σύνολο των δικαιωμάτων και απαιτήσεων, δηλαδή τα μέσα δράσης με τα οποία η επιχείρηση επιδιώκει να πετύχει τον σκοπό της.

Το παθητικό αποτελείται από το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τους τρίτους και προς τους φορείς της, που έχουν τα δικαιώματα τους πάνω στα περιουσιακά της στοιχεία.

Ο ισολογισμός μιας επιχείρησης συνοψίζει την οικονομική της κατάσταση σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, γι' αυτό και η εικόνα που παρέχει είναι στατική.

Ειδικότερα, παρουσιάζονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης ομαδοποιημένα (με κριτήριο το χρόνο παραμονής τους σε αυτή) σε πάγια, κυκλοφορούντα και διαθέσιμα και οι πηγές των κεφαλαίων της (ίδια κεφάλαια, μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις). Δηλαδή, ο ισολογισμός δείχνει ποια περιουσιακά στοιχεία έχουν αποκτηθεί

⁸ ΠΟΜΟΝΗΣ Ν., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ, 2010

και με τι κεφάλαια έχει χρηματοδοτηθεί η απόκτησή τους. Όσο αφορά τις επιμέρους κατηγορίες μεγεθών, παρατηρούνται τα πιο κάτω:

Τα Πάγια περιλαμβάνουν μέσα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και υπηρεσιών της. Η απόκτηση των μέσων αυτών αποτελεί “επένδυση”, η δε αξία τους επανεισρέει στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

Η απόκτηση πάγιων μεγαλύτερης δυναμικότητας από εκείνη που εξυπηρετεί τους μακροπρόθεσμους στόχους της μονάδας αποτελεί “υπερεπένδυση” και έχει ως αποτέλεσμα την σπατάλη κεφαλαίων και την άσκοπη διόγκωση των σταθερών δαπανών και των χρηματοοικονομικών εξόδων (ή την απώλεια χρηματοοικονομικών εσόδων).

Από την άλλη πλευρά, η ελλιπής δυναμικότητα δεν επιτρέπει την εκμετάλλευση των ευκαιριών της Αγοράς ή την αποτελεσματική χρησιμοποίηση των παραγωγικών πόρων. Κρίσιμη παράμετρο κατά την εξέταση των πάγιων στοιχείων μιας επιχείρησης αποτελεί το τεχνολογικό τους επίπεδο. Όσο πιο σύγχρονη η τεχνολογία που ενσωματώνεται στα παραγωγικά μέσα της μονάδας, τόσο μεγαλύτερη η ευχέρεια μείωσης του κόστους και βελτίωσης της ποιότητας των προϊόντων της.

Τέλος, θα πρέπει να τονιστεί ότι υπάρχουν δραστηριότητες που χαρακτηρίζονται ως “εντάσεως κεφαλαίου”, δηλαδή προϋποθέτουν τη διάθεση μεγάλου μέρους των κεφαλαίων της επιχείρησης για απόκτηση πάγιων στοιχείων. Π.χ. αυτό συμβαίνει με τις τσιμεντοβιομηχανίες, τις ναυπηγικές επιχειρήσεις, τις αυτοκινητοβιομηχανίες κλπ, ενώ αντίστροφο ισχύει για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Το Κυκλοφορούν Ενεργητικό περιλαμβάνει τα στοιχεία εκείνα που παραμένουν για περιορισμένο χρονικό διάστημα στην επιχείρηση και στη συνέχεια ρευστοποιούνται⁹.

Για παράδειγμα, τα παραγόμενα προϊόντα αποθεματοποιούνται μέχρι τη διοχέτευσή τους στην Αγορά, τα αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών παραμένουν στις αποθήκες μέχρι να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία, οι απαιτήσεις ρευστοποιούνται σε ρυθμό αντίστοιχο των εισπράξεων από τους πελάτες και χρεώστες γενικότερα.

⁹ ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε. Ι. «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ» Α' ΤΟΜΟΣ, ΒΡΥΚΟΥΣ Ε. Ε., 1999

Ο προσδιορισμός του ύψους του κυκλοφορούντος ενεργητικού αποτελεί στην ουσία ένα πρόβλημα αριστοποίησης. Πιο συγκεκριμένα, οι μεγάλες ποσότητες αποθεμάτων έτοιμων προϊόντων και η γενναιόδωρη παροχή πιστώσεων στην πελατεία διευκολύνουν την επέκταση των πωλήσεων. Επίσης, η διατήρηση υψηλών αποθεμάτων πρώτων και βοηθητικών υλών εξυπηρετεί τον άνετο ανεφοδιασμό της παραγωγής. Όμως, από την άλλη πλευρά, προκαλούν αύξηση των χρηματοοικονομικών δαπανών (λόγω της διόγκωσης των απασχολημένων κεφαλαίων) και των σταθερών εξόδων (κόστος αποθήκευσης, φύλαξης, διαχείρισης κλπ) και αυξάνουν τον κίνδυνο απωλειών από επισφάλειες (στην περίπτωση των απαιτήσεων) ή μείωση³ της αξίας τους (στην περίπτωση των αποθεμάτων).

Τα Διαθέσιμα είναι περιουσιακά στοιχεία, με μορφή μετρητών ή τοποθετήσεων υψηλής ρευστότητας (π.χ. καταθέσεις όψεως, *repos*, καταθέσεις μιας ή λίγων ημερών κλπ) τα οποία χρησιμοποιούνται στα πλαίσια των τρεχουσών συναλλακτικών σχέσεων της επιχείρησης. Από τη φύση τους, τα διαθέσιμα μπορούν να αξιοποιηθούν μόνο σε εξαιρετικά βραχυπρόθεσμες τοποθετήσεις, με αποτέλεσμα να περιορίζεται αντίστοιχα η αποδοτικότητά τους. Έτσι, καταβάλλεται προσπάθεια ελαχιστοποίησης του μεγέθους τους μέσω προγραμματισμού των εισπράξεων και των πληρωμών (π.χ. κατάρτιση ταμειακών προγραμμάτων). Εξαιρούνται οι περιπτώσεις αποθεμάτων που δεν υπόκεινται σε τεχνολογική απαξίωση και δεν φθείρονται από το χρόνο (π.χ. χρυσός) ή δεν συνδέονται με τη μόδα ή δεν έχουν συγκεκριμένη λήξη κλπ.

Επίσης, στα πλαίσια ενός πληθωριστικού περιβάλλοντος, η διατήρηση υψηλών αποθεμάτων ορισμένων ειδών είναι δυνατό να αποφέρει σημαντικά κέρδη στην επιχείρηση.

Τα Ίδια Κεφάλαια περιλαμβάνουν το μετοχικό κεφάλαιο και τα συσσωρευμένα κεφάλαια από παρακράτηση κερδών (= αποθεματικά κερδών) και από πώληση μετοχών σε τιμή ανώτερη της ονομαστικής τους αξίας (= αποθεματικό υπέρ το άρτιο), καθώς και την υπεραξία των στοιχείων του ενεργητικού η οποία προκύπτει από αναπροσαρμογή της αξίας τους.

Τα ίδια κεφάλαια δεν είναι επιστρεπτέα, ούτε δημιουργούν οποιεσδήποτε συμβατικές δεσμεύσεις σχετικά με την εξυπηρέτησή τους.

Έτσι, συμβάλλουν στη βελτίωση της ρευστότητας της επιχείρησης και της επιτρέπουν να καλύπτει ενδεχόμενα αρνητικά ανοίγματα μεταξύ εσόδων και εξόδων, στα πλαίσια μιας ή περισσότερων χρήσεων.

Οι Υποχρεώσεις, διακρίνονται συνήθως σε δύο γενικές κατηγορίες:

- Τις Μακροπρόθεσμες
- Τις Βραχυπρόθεσμες

Οι Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις περιλαμβάνουν κατά κύριο λόγο δάνεια τα οποία η επιχείρηση έχει συνάψει είτε με συγκεκριμένους δανειστές, είτε με πιστωτικά ιδρύματα, είτε με το ανώνυμο κοινό (= ομολογιακά δάνεια).

Η ευχέρεια επιστροφής των κεφαλαίων αυτής της κατηγορίας μετά από ένα μεγάλο χρονικό διάστημα (συντά δέκα ή περισσότερων ετών) επιτρέπει στην επιχείρηση να τα χρησιμοποιήσει για αγορά παγίων στοιχείων, γενικότερα δε επιδρά ευνοϊκά στη ρευστότητά της.

Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται όταν η επιχείρηση δανείζεται μακροπρόθεσμα με σταθερό επιτόκιο, διότι είναι πιθανό να ακολουθήσει πτώση των επιτοκίων προ της λήξεως του δανείου, με αποτέλεσμα την επιβάρυνσή της σε μικρό ή μεγάλο βαθμό, ανάλογα με την έκταση της μείωσης, τη διάρκεια της δανειακής σύμβασης και το ύψος του δανείου. Βέβαια, δεν αποκλείεται και η αντίστροφη περίπτωση.

Για να μην αφηθεί η κατάσταση στην τύχη, είναι αναγκαίο να αξιολογούνται οι παράμετροι του οικονομικού περιβάλλοντος που επηρεάζουν τα επιτόκια, για ένα βάθος χρόνου ανάλογο με τη διάρκεια της δανειακής σύμβασης.

Οι Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις περιλαμβάνουν τα τραπεζικά δάνεια μικρής διάρκειας και τις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές (από αγορές με πίστωση), το Δημόσιο (=πληρωτέοι φόροι), τα συνταξιοδοτικά ταμεία και ευρύτερα τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλιση (=κρατήσεις και εισφορές), τους εργαζόμενους (=δεδουλευμένες αποδοχές που δεν έχουν καταβληθεί ακόμη), τους μετόχους (=πληρωτέα μερίσματα) και γενικά κάθε πίστωση που παρέχεται στην επιχείρηση.

Οι δανειακές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις μπορούν να δημιουργήσουν σοβαρά προβλήματα στην επιχείρηση όταν δεν υπάρχει δυνατότητα εξυπηρέτησής τους. Γι' αυτό θα πρέπει να χρησιμοποιούνται, κυρίως, για την κάλυψη προσωρινών ταμειακών ελλειμμάτων και όχι για επενδυτικούς σκοπούς. Οι λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, δημιουργούν μικρότερους κινδύνους από άποψη ρευστότητας, θα πρέπει όμως να φροντίζει η επιχείρηση να διατηρεί επαρκή στοιχεία του κυκλοφορούντος και διαθέσιμου ενεργητικού ώστε να μπορεί να τις εξυπηρετεί με ευχέρεια. Θα πρέπει να τονισθεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις είναι δυνατό να εμφανισθούν στον ισολογισμό με διάφορους βαθμούς ανάλυσης, που κυμαίνονται από την πολύ συνοπτική ως την ιδιαίτερα αναλυτική παρουσίαση.

Στις χώρες που υπάρχει και τηρείται κάποιο λογιστικό σχέδιο (όπως στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια), παρατηρείται μια σχετική ομοιομορφία στο βαθμό ανάλυσης και στην ονοματολογία των λογαριασμών, που περιορίζει σημαντικά την ανάγκη αποσαφήνισης και ερμηνείας των επιμέρους μεγεθών.

2.3 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Τα αποτελέσματα χρήσης αποτελούν τη σπουδαιότερη διάσταση για τον καθορισμό της αποδοτικότητας μιας επιχείρησης. Με βάση τα αποτελέσματα χρήσης καθορίζεται η (χρηματιστηριακή) αξία της επιχείρησης, κρίνεται η ποιότητα του έργου το οποίο επιτελεί η διοίκηση και μπορούν να χορηγηθούν αμοιβές ανάλογες με την επίδοση των εργαζομένων.

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είναι μία λογιστική κατάσταση που εμφανίζει το αποτέλεσμα που πραγματοποίησε μια επιχείρηση κατά την διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου (από 1/1/XX έως 31/12/XX) και τους προσδιοριστικούς παράγοντες του αποτελέσματος. Το λογιστικό αποτέλεσμα προκύπτει μετά την αφαίρεση κάθε μορφής εξόδων, ζημιών, νομίμων αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους, από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα έσοδα.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζει τα συνολικά έσοδα και έξοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης. Επομένως, τα μεγέθη της δεν

είναι στατικά ή συγκυριακά αλλά εκφράζουν, σε όρους αξίας, τη δραστηριότητά της σε ολόκληρη τη χρήση¹⁰.

Όπως και στην περίπτωση του ισολογισμού, ο βαθμός ανάλυσης της πιο πάνω κατάστασης εξαρτάται από το βαθμό ανάλυσης των τηρούμενων λογαριασμών, τις επιλογές του management για την έκταση της ενημέρωσης που παρέχει και, από τους περιορισμούς της ισχύουσας νομοθεσίας.

Σε κάθε περίπτωση, πάντως, στην κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται τα μεγέθη των εσόδων από πωλήσεις, του κόστους πωληθέντων, των λειτουργικών δαπανών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών κερδών. Δηλαδή, η κατάσταση αυτή περιέχει κρίσιμα στοιχεία, γι' αυτό βρίσκεται στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος του αναλυτή, ο οποίος από τη μελέτη των μεγεθών της και το συσχετισμό τους με εκείνα του ισολογισμού, παράγει σημαντικές πληροφορίες σχετικά με τις δυνατότητες και αδυναμίες της επιχείρησης.

Η κατάσταση διανομής κερδών εμφανίζει τον τρόπο κατανομής του καθαρού επιχειρησιακού πλεονάσματος μεταξύ, κυρίως, της επιχείρησης και των μετόχων της. Τα μεγέθη της αποκαλύπτουν κατά βάση τη μερισματική πολιτική, αλλά και τον βαθμό αυτοχρηματοδότησης της επιχείρησης.

Έτσι, οδηγούν τον αναλυτή σε χρήσιμα συμπεράσματα, ιδιαίτερα όταν εξετάζεται η διαχρονική εξέλιξη τους καθώς και η σχέση τους με άλλα εσωτερικά μεγέθη (όπως τα έσοδα, τα απασχολημένα κεφαλαία, η χρηματιστηριακή αξία της επιχείρησης κλπ) ή με τα αντίστοιχα μεγέθη άλλων επιχειρήσεων.

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

86.00 Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

86.00.00 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως

01 Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως

¹⁰ ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε. Ι. «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ» Α' ΤΟΜΟΣ, ΒΡΥΚΟΥΣ Ε. Ε., 1999

- 02 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 03 Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως
- 04 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 86.00.05 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα (κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας (Γνωμ. 46/1189/1989)
-
- 86.00.99
- 86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα
- 86.01.00 Έσοδα συμμετοχών
 - 01 Έσοδα χρεογράφων
 - 02 Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων
 - 03 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
 - 04
 - 07 Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων
 - 08 Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων
 - 09 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
-
- 86.01.99
- 86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
- 86.02.00 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
 - 01 Έκτακτα κέρδη

- 02 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
- 03 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
- 04
- 07 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
- 08 Έκτακτες ζημιές
- 09 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- 10 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

.....

86.02.99

86.03 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων

86.03.00 Εδαφικών εκτάσεων

- 01 Κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων
 - 02 Μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 03 Μεταφορικών μέσων
- 04 Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
 - 05 Ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως

.....

86.03.99

86.04

.....

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Η κατάσταση του λογαριασμού 86, στην οποία, πέρα από τα στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του, περιλαμβάνονται και στοιχεία συνολικού κύκλου εργασιών (πωλήσεων) και κόστους πωλήσεων, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας μέσα στη χρήση που κλείνει.

Στο λογαριασμό 86, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετιστούν με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως. Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται επίσης τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα), τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη - έξοδα, ζημίες) και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων.

Από το συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων, που γίνεται στο λογαριασμό 86 και ειδικότερα στον υπολογαριασμό 86.99, προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη (φόρων εισοδήματος και εισφοράς ΟΓΑ καθώς και λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων).

4. Ο υπολογαριασμός 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86, από το συσχετισμό δε των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (καθαρές ζημίες ή καθαρά κέρδη), τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.

5. Ειδικότερα ο λογαριασμός 86 λειτουργεί ως εξής:

I. Χρεώνεται:

- κατά περίπτωση, με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 80.01,
- με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 80.02.00, 80.02.01 και 80.02.02,
- με τις διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, με τα έξοδα και τις ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και με τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 80.02.04, 80.02.05 και 80.02.06,
- με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, με πίστωση του λογαριασμού 81.00,
- με τις έκτακτες ζημίες, με πίστωση του λογαριασμού 81.02,
- με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 82.00,
- με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, με πίστωση του λογαριασμού 83,
- με τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων, με πίστωση του λογαριασμού 85,
- με τα καθαρά κέρδη, με πίστωση του λογαριασμού 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως».

II. Πιστώνεται:

- κατά περίπτωση, με τα μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01,
- με τα διάφορα άλλα έσοδα της εκμεταλλεύσεως, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.00,
- με τα έσοδα από συμμετοχές, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.01,
- με τα έσοδα χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.02,
- με τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.03,

- με τους πιστωτικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.04,
- με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, με χρέωση το λογαριασμού 81.01,
- με τα έκτακτα κέρδη, με χρέωση του λογαριασμού 81.03,
- με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 82.01,
- με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 84,
- με τις ενδεχόμενες καθαρές ζημιές, με χρέωση του λογαριασμού 88.01.

2.4 Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων.

Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά, στο τέλος κάθε χρήσεως.

Όλα τα στοιχεία του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.

Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών. Κατά τη δημοσίευση του πίνακα αυτού οι κωδικοί αριθμοί συσχετίσεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως

- 88.01 Ζημίες χρήσεως
- 88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως
- 88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη
- 88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη
- 88.05
- 88.06 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
- 88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση
- 88.08 Φόρος εισοδήματος
- 88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι
- 88.10
-
- 88.98 Ζημίες εις νέο
- 88.99 Κέρδη προς διάθεση

Ο λογαριασμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών.

Ο πίνακας του λογαριασμού 88, στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογαριασμών του και ο τρόπος διαθέσεως των κερδών, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Ο λογαριασμός 88 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως, των κερδών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, των ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και, στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 88 λειτουργεί ως εξής:

I. Χρεώνεται:

- ο υπολογαριασμός 88.01 με τις καθαρές ζημίες χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 86.99.
- ο υπολογαριασμός 88.03 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενης χρήσεως που πρόκειται να καλυφτεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 42.01.
- ο υπολογαριασμός 88.04 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να καλυφτεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 42.02.
- ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 42.04.
- ο υπολογαριασμός 88.08 με το φόρο εισοδήματος και την εισφορά υπέρ ΟΓΑ που αναλογούν στα συνολικά καθαρά αδιανέμητα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 54.07.
- ο υπολογαριασμός 88.09 με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 «φόροι ακίνητης περιουσίας» για τους οποίους οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν ότι τελικά βαρύνουν τα κέρδη χρήσεως - ή τη ζημία χρήσεως - και όχι το λειτουργικό κόστος), με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 63 της ομάδας 6 στους οποίους παρακολουθούνται οι φόροι της κατηγορίας αυτής.
- οι υπολογαριασμοί 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07 με τα υπόλοιπά τους, με πίστωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημίες εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).
- ο υπολογαριασμός 88.99 με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41, του λογαριασμού 53.01 για τα καθαρά μερίσματα που διανέμονται, του λογαριασμού 43.02 με τα καθαρά μερίσματα για τα οποία αποφασίζεται

η διάθεσή τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, του λογαριασμού 54.09.00 για τους φόρους που παρακρατούνται από τα μερίσματα που διανέμονται και του λογαριασμού 42.00 για το υπόλοιπο κερδών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση (υπόλοιπο κερδών εις νέο).

II. Πιστώνεται:

- ο υπολογαριασμός 88.00 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 86.99.
- ο υπολογαριασμός 88.02 με το υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 42.00.
- ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 42.04.
- ο υπολογαριασμός 88.07 με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για την κάλυψη ζημιών ή τη διανομή μερισμάτων, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41 (σε περίπτωση διαθέσεως αποθεματικών, παράλληλα, γίνονται και ανάλογες εγγραφές πληρωμένων και οφειλόμενων φόρων εισοδήματος και άλλης φύσεως, όταν συντρέχει σχετική φορολογική υποχρέωση).
- οι υπολογαριασμοί 88.01, 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09 με τα υπόλοιπά τους, με χρέωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημίες εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).
- ο υπολογαριασμός 88.98 με τις ζημίες εις νέο, με χρέωση του λογαριασμού 42.01.

2.5 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Η κατάσταση ταμιακών ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Κάθε επιχείρηση την παρουσιάζει κατά τρόπο ο οποίος αρμόζει περισσότερο προς την επιχειρηματική μορφή της. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της επιχείρησης και το ποσό των ταμιακών

διαθεσίμων και των ταμιακών της ισοδύναμων. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων.

Ένας πρόσθετος αντικειμενικός σκοπός της κατάστασης ταμιακών ροών είναι να παράσχει πληροφορίες για τις ταμειακές ροές οι οποίες προκύπτουν από λειτουργικές ,χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες .Το σύνολο των ταμιακών ροών από λειτουργικές ,χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες πρέπει να είναι το ίδιο με το ποσό κατά το οποίο έχουν μεταβληθεί τα διαθέσιμα από την αρχή ως το τέλος μιας χρήσης και εμφανίζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών για να εξισώσει το αρχικό με το τελικό υπόλοιπο των διαθεσίμων¹¹.

Οι λειτουργικές δραστηριότητες

Οι λειτουργικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν τις ταμειακές συνέπειες λογιστικών γεγονότων οι οποίες είναι καθοριστικές των κατεξοχήν λειτουργικών αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης ,όπως οι εισπράξεις από πωλήσεις προϊόντων και παροχές υπηρεσιών και οι πληρωμές εξόδων τα οποία είναι απαραίτητα για την παραγωγή και πώληση των προϊόντων και υπηρεσιών. Οι επενδυτικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν τις ταμειακές συνέπειες λογιστικών γεγονότων τα οποία έχουν σχέση με την αγορά και πώληση παγίων ,συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις και χρεογράφων ,καθώς επίσης τη χορήγηση δανείων και την είσπραξη χρεολυσίων.

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί είναι χρήσιμη στην προεκτίμηση διεκδικήσεων πάνω στις μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της επιχείρησης.

Παραδείγματα ταμιακών ροών, που προέρχονται από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι:

- i. Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων.
- ii. Πληρωμές τοις μετρητοίς στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης.

¹¹ www.power-tax.gr

- iii. Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.
- iv. Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων.
- v. Πληρωμές τοις μετρητοίς του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- vi. Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους (άλλες εκτός από προκαταβολές και δάνεια ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος).
- vii. Πληρωμές τοις μετρητοίς για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι πληρωμές τοις μετρητοίς κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- viii. Εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν τις ταμειακές συνέπειες λογιστικών γεγονότων σχετικών με την έκδοση μετοχών ή το δανεισμό μιας επιχείρησης, την πληρωμή μερισμάτων και την εξόφληση δανεισθέντων ποσών.

Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες μπορούν να υπολογιστούν είτε με την άμεση είτε με την έμμεση μέθοδο. Η άμεση μέθοδος εμφανίζει τις κυριότητες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών.

Η έμμεση μέθοδος, αντίθετα, εμφανίζει τα καθαρά κέρδη, μετά την αφαίρεση των φόρων, και τις προσαρμογές σε αυτά για λογιστικά γεγονότα τα οποία δε συνεπάγονται εισροές και εκροές ή για γεγονότα όπου οι εισροές και εκροές έγιναν σε κάποια προηγούμενη χρήση ή θα γίνουν σε κάποια μεταγενέστερη χρήση καθώς και για γεγονότα τα οποία πρέπει να εμφανιστούν στις επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Το τμήμα της κατάστασης ταμειακών ροών το οποίο παρουσιάζει τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες εμφανίζεται πρώτο και ακολουθείται από τα τμήματα τα οποία παρουσιάζουν τις ταμειακές ροές από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Η κάθε μία από τις εισροές και εκροές για επενδυτικές δραστηριότητες εμφανίζεται χωριστά και δεν παρουσιάζεται απλώς η διαφορά τους .Για παράδειγμα ,στις επενδυτικές δραστηριότητες οι εισροές από πωλήσεις παγίων εμφανίζονται χωριστά από τις εκροές για αγορές παγίων.

Η ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Σε αντίθεση με τις άλλες λογιστικές καταστάσεις ,η κατάσταση ταμειακών ροών δεν προετοιμάζεται από το ισοζύγιο μετά τη διενέργεια των εγγραφών αναπροσαρμογής ,αλλά από τις εξής πηγές :

Δύο **συγκριτικούς ισολογισμούς** ,οι οποίοι είναι αναγκαίοι για τον υπολογισμό των μεταβολών που έχουν επέλθει από την αρχή έως το τέλος μιας χρήσης στους λογαριασμούς ενεργητικού ,παθητικού και καθαρής σχέσης .

Την **κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης** για την οποία ενδιαφερόμεθα να προετοιμάσουμε την κατάσταση ταμειακών ροών .

Την **κατάσταση διάθεσης κερδών** ,καθώς σε αυτή υπάρχουν πληροφορίες για ορισμένα έξοδα ,όπως φόρους και αμοιβές οι οποίες είναι συνδεδεμένες με τα κέρδη ,καθώς και τα μερίσματα της χρήσης .

Ορισμένα στοιχεία από **το προσάρτημα** τα οποία εμφανίζουν εισροές και εκροές διαθεσίμων ,όπως αγορές και πωλήσεις παγίων ,ή έσοδα τα οποία δεν σχετίζονται με εισροές διαθεσίμων ,όπως διάφορα έκτακτα έσοδα. Το προσάρτημα μπορεί να το αποκτήσει ένας εξωτερικός αναλυτής είτε από το υπουργείο Εμπορίου είτε από την Νομαρχία στην οποία έχει έδρα η επιχείρηση.

Για την προετοιμασία της κατάστασης ταμειακών ροών με βάση τα στοιχεία από τις παραπάνω πηγές απαιτείται να καθοριστούν:

- **Η μεταβολή στα διαθέσιμα** ,ένας αρκετά απλός υπολογισμός καθώς υπάρχουν οι δύο συγκριτικοί ισολογισμοί.

- **Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες** . Η διαδικασία αυτή απαιτεί τη χρησιμοποίηση και ανάλυση στοιχείων από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ,το κυκλοφορούν ενεργητικό και τις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις για τον καθορισμό των σχετικών εισροών και εκροών.
- **Οι ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες** .Η διαδικασία αυτή απαιτεί τη χρήση στοιχείων από ο πάγιο ενεργητικό για τον καθορισμό των σχετικών εισροών και εκροών.
- **Οι ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες** .Η διαδικασία αυτή απαιτεί ανάλυση των λογαριασμών μακροχρόνιων υποχρεώσεων ,καθαρής θέσης και διάθεσης κερδών προκειμένου να καθοριστούν οι σχετικές εισροές και εκροές .

2.6 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών αυτών καταστάσεων, με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες, αυτές έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενο τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) των οικονομικών μονάδων.

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές εκείνες μονάδες για τις οποίες ή νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά προβλέπει αντίστοιχη υποχρέωση.

Ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας καθορίζουν τους κλάδους της οικονομίας για τους οποίους οι αντίστοιχες οικονομικές μονάδες περιλαμβάνουν υποχρεωτικά στο προσάρτημα πρόσθετες ειδικές πληροφορίες (π.χ. για τις Τράπεζες, τις ασφαλιστικές εταιρίες ή τις εταιρίες χαρτοφυλακίου).

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως περιέρχεται σε γνώση των τρίτων - δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του Κράτους - σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Στο προσάρτημα πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

1. Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν: (1) για την αποτίμηση των διάφορων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, (2) για τον υπολογισμό των διορθώσεων αξιών στοιχείων ενεργητικού (αποσβέσεις-προβλέψεις), και (3) για τον υπολογισμό των αναπροσαρμοσμένων αξιών στοιχείων ενεργητικού, σε περίπτωση που ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά επιτρέπουν την αναπροσαρμογή.

2. Σε περίπτωση που, με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, εφαρμόζονται διαφορετικές μέθοδοι αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες, αναφέρεται ή μέθοδος που εφαρμόστηκε και τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία οι αξίες διαμορφώθηκαν με τη μέθοδο αυτή. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές από την εφαρμογή της διαφορετικής μεθόδου αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες καταχωρούνται στους λογαριασμούς διαφορών αναπροσαρμογής» του παθητικού (λογ. 41.06 - 41.07), ενώ στο προσάρτημα αναφέρεται και η φορολογική μεταχείριση των διαφορών αυτών.

Στην παραπάνω περίπτωση, στο προσάρτημα καταχωρείται ένας πίνακας που δείχνει τις μεταβολές των λογαριασμών «διαφορές αναπροσαρμογής», που έγιναν μέσα στη χρήση. Στον πίνακα αυτό περιλαμβάνονται τα εξής στοιχεία:

- το αρχικό υπόλοιπο (στην αρχή της χρήσεως) των λογαριασμών «διαφορές αναπροσαρμογής»
- οι διαφορές που μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς «διαφορές αναπροσαρμογής», μέσα στη χρήση.
- τα ποσά των λογαριασμών «διαφορές αναπροσαρμογής», τα οποία κεφαλαιοποιήθηκαν ή μεταφέρθηκαν σε οποιοδήποτε λογαριασμό, μέσα στη χρήση, και οι λόγοι της μεταφοράς αυτής.
- το τελικό υπόλοιπο (στο τέλος της χρήσεως) των λογαριασμών» «διαφορές αναπροσαρμογής».

Στην ίδια περίπτωση, για κάθε στοιχείο του Ισολογισμού για το οποίο έγινε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεώς του, με εξαίρεση τους λογαριασμούς αποθεμάτων, στο προσάρτημα αναφέρονται:

- είτε η αξία κτήσεως που προκύπτει σύμφωνα με το γενικό κανόνα αποτιμήσεως και το σωρευμένο ποσό αποσβέσεων ή άλλων διορθώσεων, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού,

- είτε ή διαφορά μεταξύ αξίας αναπροσαρμογής κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αξίας κτήσεως και, σε περίπτωση που προηγήθηκαν και άλλες αναπροσαρμογές, ή συνολική διαφορά που προήλθε από αυτές.

3. Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων και οι διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων, όταν δεν αναφέρονται αναλυτικά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

4. Οι πρόσθετες αποσβέσεις του πάγιου ενεργητικού, οι οποίες γίνονται για φορολογικούς σκοπούς, με αναφορά των σχετικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

5. Οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, οι λόγοι στους οποίους οφείλονται και η φορολογική τους μεταχείριση.

6. Οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λοιπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού (διαφορές τιμής κτήσεως και τιμής αγοράς), συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

7. Οι συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα και ο λογιστικός χειρισμός τους, δηλαδή εάν μεταφέρθηκαν ή καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως ή σε οποιοδήποτε λογαριασμό του ισολογισμού. Στην τελευταία αυτή περίπτωση αναφέρεται και ο τρόπος της μελλοντικής τακτοποιήσεώς τους.

8. Στοιχεία σχετικά με τις συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες επιχειρήσεις, όταν η συμμετοχή υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου τους, τόσο στην περίπτωση που η συμμετοχή γίνεται απευθείας, όσο και στην περίπτωση που αυτή γίνεται μέσω τρίτου, ο οποίος ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας.

Συγκεκριμένα, για κάθε μία από τις επιχειρήσεις αυτές, αναφέρονται: η επωνυμία και η έδρα, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο τους, το ποσό της λογιστικής καθαρής θέσεώς τους (κεφαλαίου και αποθεματικών) και τα αποτελέσματα της τελευταίας χρήσεως για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες αυτές είναι δυνατό να παραλείπονται όταν είναι αμελητέες όσον αφορά το σχηματισμό της πιστής εικόνας της περιουσιακής και οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας. Επίσης, οι πληροφορίες οι σχετικές με την καθαρή θέση και τα ετήσια αποτελέσματα των επιχειρήσεων στις οποίες η οικονομική μονάδα έχει συμμετοχή είναι δυνατό να παραλείπονται όταν οι επιχειρήσεις αυτές δε δημοσιεύουν ισολογισμό και εφόσον η άμεση ή έμμεση συμμετοχή είναι μικρότερη από το 50% του κεφαλαίου τους.

9. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των νέων μετοχών της εταιρίας, για τις οποίες έγινε εγγραφή κατά τη διάρκεια της χρήσεως, μέσα στα όρια του κεφαλαίου που έχει εγκριθεί.

Όταν η οικονομική μονάδα έχει αποκτήσει μέσα στη χρήση δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές), σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, πρέπει να αναφέρονται:

- οι λόγοι για τους οποίους αποκτήθηκαν οι μετοχές αυτές.

- ο αριθμός και η ονομαστική αξία των δικών της μετοχών που απέκτησε η οικονομική μονάδα ή που μεταβίβασε μέσα στη χρήση, καθώς και το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν, και

- το τυχόν αντίτιμο των πιο πάνω μετοχών, που έχει καταβληθεί για την απόκτησή τους ή έχει εισπραχθεί για τη μεταβίβασή τους.

10. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία (ή, σε περίπτωση που οι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία, το λογιστικό ισότιμο) των μετοχών κάθε κατηγορίας, όταν οι κατηγορίες των μετοχών της εταιρίας είναι περισσότερες από μία.

11. Ο αριθμός και η έκταση των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προνομιούχων μετοχών, ομολογιών μετατρέψιμων ή άλλου ομολόγου ή δικαιώματος, όταν υπάρχουν.

12. Οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους είναι μεγαλύτερη από πέντε χρόνια από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, κατά

κατηγορία λογαριασμών και πιστωτή, και οι υποχρεώσεις που καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλειες, με αναφορά της φύσεως και της μορφής τους.

13. Οι υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας, εφόσον ή παράθεσή τους είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της οικονομικής τους κατάστασης (π.χ. αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία του προσωπικού ή υποχρεώσεις για εξόφληση ομολογιών υπέρ το άρτιο).

Τυχόν τέτοιες υποχρεώσεις για συντάξεις, καθώς και τυχόν υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.

14. Οι καθαρές πωλήσεις κατά κατηγορίες δραστηριοτήτων και κατά γεωγραφικές περιοχές, όταν οι κατηγορίες αυτές και οι γεωγραφικές περιοχές διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους.

15. Ο μέσος αριθμός του προσωπικού που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως, αναλυμένος κατά κατηγορίες, και οι αμοιβές - έξοδα προσωπικού με ανάλυση σε μισθούσ-ημερομίσθια και κοινωνικές επιβαρύνσεις, με χωριστή αναφορά αυτών που είναι σχετικές με συντάξεις.

16. Η έκταση στην οποία ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων χρήσεως επηρεάστηκε από αποτίμηση που έγινε κατά παρέκκλιση από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως, είτε στη χρήση του Ισολογισμού, είτε σε προηγούμενη χρήση, με σκοπό να επιτευχθούν φορολογικές απαλλαγές. Σε περίπτωση που ή παρέκκλιση αυτή από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως επηρεάζει σοβαρά τη μελλοντική φορολογία, σχετικά με τον επηρεασμό αυτό πρέπει να καταχωρούνται λεπτομερείς επεξηγηματικές πληροφορίες.

17. Τα ποσά των φόρων που οφείλονται καθώς και εκείνα που αναμένεται να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον τα ποσά αυτά είναι σημαντικά και δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας.

18. Τα ποσά των αμοιβών που καταλογίστηκαν στη χρήση για τα μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως για τις υπηρεσίες τους, καθώς και οι δημιουργημένες υποχρεώσεις για συντάξεις προς πρώην μέλη των παραπάνω οργάνων. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

19. Τα ποσά των προκαταβολών και των πιστώσεων που τυχόν δόθηκαν σε μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως και οφείλονται στην οικονομική μονάδα κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, με αναφορά του ετήσιου επιτοκίου των πιστώσεων αυτών και των ουσιαστών όρων τους, καθώς και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους με τη μορφή οποιασδήποτε εγγυήσεως. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

20. Οι κάθε μορφής εγγυήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες δεν εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού, κατά κατηγορίες. Σε περίπτωση που οι εγγυήσεις εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως, γίνεται ανάλυση των λογαριασμών αυτών. Οι εμπράγματα ασφάλειες (υποθήκες - προσημειώσεις) αναφέρονται χωριστά. Χωριστά, επίσης, αναφέρονται οι τυχόν εγγυήσεις που δίνονται προς όφελος συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

21. Οι μεταβολές των παγίων στοιχείων, κατά τρόπο που για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού να προκύπτουν: ή αξία κτήσεως (αξία αγοράς ή κόστος παραγωγής), όπως διαμορφώθηκε στον ισολογισμό της προηγούμενης χρήσεως, οι αγορές της χρήσεως, οι εξαγωγές (π.χ. πωλήσεις) της χρήσεως, οι προσθήκες-βελτιώσεις της χρήσεως, οι αποσβέσεις της χρήσεως, οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και η αναπόσβεστη αξία κατά το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού.

Σε περίπτωση που κατά την πρώτη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παράγραφο αυτή, ανακύψουν δυσκολίες και για το σκοπό αυτό απαιτηθούν χρόνος και έξοδα, είναι δυνατό να ληφθεί σαν αξία κτήσεως ή αναπόσβεστη αξία των παγίων στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι αυτό θα αναφέρεται ρητά στο προσάρτημα.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, ως αξία κτήσεως λαμβάνεται ή αξία αναπροσαρμογής.

22. Επεξηγηματικές πληροφορίες, μαζί με διευκρινίσεις αναφορικά με τη φύση τους και την επίδραση τους στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έκτακτα και ανόργανα έξοδα, καθώς και για τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων τα οποία εμφανίζονται στη χρήση του ισολογισμού, όταν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα της οικονομική μονάδας. Επίσης, αναλύσεις των ποσών των λογαριασμών 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» και 56.01 «έξοδα χρήσεως πληρωτέα», αν τα ποσά αυτά είναι σημαντικά.

23. Τα συνολικά ποσά των κάθε είδους οικονομικών δεσμεύσεων από αμοτεροβαρείς συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες συμβατικές ή από την ισχύουσα νομοθεσία επιβαλλόμενες πιθανές υποχρεώσεις, οι οποίες δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως του ισολογισμού, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσεως της εταιρίας.

Τυχόν υποχρεώσεις για καταβολές ειδικών μηνιαίων παροχών, όπως π.χ. μηνιαίων βοηθημάτων, καθώς και οι οικονομικές δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.

24. Ανάλυση των λογαριασμών του ισολογισμού Β(1) «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως», Β(3) «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και Γ(Ι)(1) «έξοδα ερευνών και αναπτύξεως». Σε περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως δε γίνεται σύμφωνα με το γενικό κανόνα της πενταετίας, αλλά σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, αναφέρονται οι περιπτώσεις αυτές και οι ειδικές διατάξεις στο προσάρτημα.

25. Η χρήση της δυνατότητας αποτιμήσεως των αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτιμήσεως (π.χ. σε τιμές εμπορικές οι οποίες είναι δυνατό να είναι πολύ χαμηλότερες από την αξία κτήσεως) και οι λόγοι που την επέβαλαν, σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

26. Ανάλυση του λογαριασμού του Ισολογισμού «λοιπές προβλέψεις», όταν είναι αξιόλογες.

27. Σε περίπτωση παρεκκλίσεως, σε μία χρήση, από την αρχή κατά την οποία δεν επιτρέπεται ή μεταβολή από χρήση σε χρήση της καθορισμένης δομής του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, η οποία είναι δυνατό να γίνει μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία, αναφέρονται η παρέκκλιση και οι λόγοι που την επέβαλαν, με πλήρη αιτιολόγηση της σκοπιμότητας της παρεκκλίσεως αυτής.

28. Αναλύσεις των συμπυκνών στοιχείων των κατηγοριών εκείνων του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς. Όταν η οικονομική μονάδα κάνει τέτοιες συμπυκνώσεις, είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει τις αντίστοιχες αναλύσεις

29. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη συγκρισιμότητα των κονδυλίων της χρήσεως του ισολογισμού και των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσεως, όταν τα κονδύλια που απεικονίζονται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσεως, για διάφορους λόγους, δεν είναι απόλυτα συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσεως. Επίσης, σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις, όταν γίνεται ανακατάταξη των ποσών των αντίστοιχων λογαριασμών της προηγούμενης χρήσεως για να γίνουν αυτά συγκρίσιμα με τα ποσά της κλειόμενης χρήσεως.

30. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των διάφορων κατηγοριών των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του ισολογισμού, όπως, π.χ. στην περίπτωση των κατηγοριών Γ(I)(6) του παθητικού και Γ(III)(5) του ενεργητικού.

31. Επεξηγηματικές πληροφορίες, σχετικές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

32. Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες, που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφορήσεως των μετόχων και των τρίτων, και της παρουσιάσεως μιας πιστής εικόνας της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής καταστάσεως (θέσεως) και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

2.7 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται είναι οι εξής:

-Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης, η κατάσταση του λ/σμου αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, οι οποίες δημοσιεύονται στον τύπο σαν μια ενότητα, η μια κατάσταση κάτω από την άλλη, και

-Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, που δημοσιεύονται με την υποβολή τους στην αρμόδια Δημόσια Αρχή.

Οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και το πιστοποιητικό ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, όταν προβλέπεται από το νόμο ο έλεγχος των εταιριών από ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές, δημοσιεύονται αυτούσια σε ειδικό τεύχος της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως με τίτλο «τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.». Το Προσάρτημα, μαζί με την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου, δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με την μορφή ανακοίνωσης ότι η εταιρία πραγματοποίησε την καταχώρηση στο Μητρώο Α.Ε.

Η σύνταξη των ετήσιων καταστάσεων πρέπει να ολοκληρώνεται το πολύ μέσα σε 4 μήνες από το πέρας της εταιρικής χρήσης που αφορούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΠ

Τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς ρυθμίσεις και Άλλες Διατάξεις» αποτελούν πλέον νόμο του Κράτους - με το νόμο 4308/24.11.2014 που ψηφίστηκε από την Ελληνική Βουλή στις 24 Νοεμβρίου 2014.

Ο νόμος αυτός αποτελείται από 44 άρθρα, που συμπληρώνονται με τέσσερα παραρτήματα, με το Παράρτημα Α που αφορά Ορισμούς, το Παράρτημα Β για τα Υποδείγματα Ατομικών Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, το Παράρτημα Γ που αφορά το Σχέδιο Λογαριασμών και, τέλος, το Παράρτημα Δ που απεικονίζει την Σύνδεση Λογαριασμών και Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

Η έναρξη ισχύος αφορά περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα έρχονται να επιφέρουν αρκετές αλλαγές και να διαφοροποιηθούν από τις αρχές που τηρούνταν μέσω του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου.

Τα βασικά θέματα με τα οποία τα ΕΛΠ ασχολούνται είναι τα εξής:

- αλλάζει η μορφή των οικονομικών καταστάσεων
- αλλάζουν οι κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων
- εισάγονται απλοποιήσεις και απαλλαγές ανάλογα με το μέγεθος των επιχειρήσεων
- εισάγονται νέοι χρόνοι όσον αφορά την τιμολόγηση των προϊόντων.

3.2 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΠ

3.2.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΠ

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων , περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).

δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).

ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).

δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β:

υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός),

Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2),

Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και

Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

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

Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Τα κονδύλια των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο παράρτημα Β του νόμου παρουσιάζονται διακεκριμένα χωρίς συμψηφισμούς.

Η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο. Απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του Παραρτήματος Β' επιτρέπεται μόνο στις εξής περιπτώσεις:

α) Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπό τον όρο ότι θα τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.

β) Νέα κονδύλια μπορούν να προστίθενται, υπό τον όρο ότι το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.

γ) Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συγχωνεύονται όταν: γ1) τα ποσά τους είναι ασήμαντα γ2) η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

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

3.2.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΠ

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών¹².

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περίοδοι) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

δ) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

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

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

¹² ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

θ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται.

Κάθε κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης περιόδου. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν ποσά σε καμία περίοδο, το σχετικό κονδύλι παραλείπεται.

Στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που ικανοποιούν τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης αναγνωρίζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων, κατά περίπτωση.

Η μη αναγνώριση των στοιχείων αυτών δεν υποκαθίσταται από σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

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

Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων.

Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.

Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίας, επιβάλλεται παρέκκλιση από τη διάταξη αυτή προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίας. Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα.

3.3 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΠ

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος.

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης.

Ειδικότερα, μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης χρησιμοποιείται μόνο κατά την επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και τα στοιχεία εκείνα που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά.

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

Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν:

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

Ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό.

Το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι το μεγαλύτερο από:

- α) Την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου ή
- β) την εύλογη αξία του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης.

Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάντως να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωρισθεί ζημία απομείωσης. Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

- α) Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου ή
- β) μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.

Κατά την παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μείον κάθε νέα υποχρέωση που αναλαμβάνεται).

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα, ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους.

3.4 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία¹³.

Η επιμέτρηση, γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους.

Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα που ταξινομούνται ως «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», η επιμέτρηση αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

α) Κέρδη (θετικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην

¹³ <https://nomoi.info/ΦΕΚ-A-251-2014-σελ-14.html>

εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο ακινήτου, ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Ζημιές (αρνητικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

γ) Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, στο βαθμό που το σχετικό ποσό έχει καταστεί πραγματοποιημένο. Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά τη διαγραφή ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.

δ) Η εύλογη αξία ενός στοιχείου, εφόσον έχει επιλεγεί η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρησή του, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

ε) Η εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και, σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

στ) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Επενδυτικά ακίνητα

α) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

β) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζεται τουλάχιστον ανά διετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

γ) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

δ) Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

α) Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

β) Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

γ) Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Αποθέματα εμπορευμάτων

α) Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

β) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

α) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές) αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης, στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Το κονδύλι της καθαρής θέσης της περίπτωσης α' μεταφέρεται στα αποτελέσματα όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί,

γ) Οι ζημιές απομείωσης της περίπτωσης β' αναστρέφονται στα αποτελέσματα όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν. Κατ' εξαίρεση, οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.

Παράγωγα για αντιστάθμιση

α) Παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας:

α1) Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τόσο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται) όσο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

α2) Διαφορές από την επιμέτρηση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντίστοιχου μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών. Κέρδη και ζημιές από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

γ) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των αντισταθμισμένων στοιχείων και των αντίστοιχων μέσων αντιστάθμισης υπό α' ή β' ανωτέρω, όταν αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα συγχωνεύονται σε ένα κονδύλι.

δ) Η λογιστική της αντιστάθμισης της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται εφόσον τεκμηριώνεται η ύπαρξη σχέσης αντιστάθμισης και η αντιστάθμιση αυτή είναι αποτελεσματική.

3.5 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Τα έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, στο χρόνο κατά τον οποίο εκπληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου

Ιδιαίτερα, το έσοδο αναγνωρίζεται εφόσον μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και κατά τη στιγμή της πώλησης θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του σχετικού τιμήματος στην οντότητα.

Ο όρος «σφόδρα πιθανό» (probable) υποδηλώνει πολύ υψηλή πιθανότητα, σχεδόν βεβαιότητα, είσπραξης κατά το χρόνο της πώλησης. Μεταγενέστερη αδυναμία του πελάτη να εξοφλήσει την υποχρέωσή του δεν αναιρεί την πώληση, αφού κατά τον χρόνο που αυτή πραγματοποιήθηκε, η προϋπόθεση της αναγνώρισης, δηλαδή η πολύ υψηλή πιθανότητα είσπραξης του τιμήματος συνέτρεχε. Στην περίπτωση αυτή (δηλαδή της αδυναμίας είσπραξης της απαίτησης), αναγνωρίζεται έξοδο από την απομείωση αυτής.

Όταν κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης δεν εκπληρούται η προϋπόθεση της σφόδρα πιθανής μελλοντικής είσπραξης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει το έσοδο. Πάντως, για διαχειριστικούς ή άλλους λόγους, π.χ. φορολογικούς, η οντότητα μπορεί να υποχρεούται να διενεργεί σχετική καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία της, αλλά να μη λαμβάνει υπόψη το σχετικό ποσό για σκοπούς σύνταξης των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Για παράδειγμα, όταν ένας ενοικιαστής δεν καταβάλει ενοίκιο, έχει ενεργοποιηθεί η διαδικασία έξωσής του και εκ των πραγματικών περιστατικών προκύπτει βάσιμα η αδυναμία είσπραξης των ενοικίων, η οντότητα-ιδιοκτήτης δεν αναγνωρίζει για λογιστικούς σκοπούς έσοδα για το διάστημα από την οριστική διαπίστωση της αδυναμίας του ενοικιαστή μέχρι την αποχώρησή του.

Σε περίπτωση που κατά την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, η οντότητα δεσμεύεται έναντι των πελατών της να τους παρέχει στο μέλλον, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, αγαθά ή υπηρεσίες δωρεάν ή με έκπτωση, επιμερίζει το συνολικό τίμημα της πώλησης στην τρέχουσα συναλλαγή και τη μελλοντική που προκύπτει από τη δέσμευσή της. Ο επιμερισμός γίνεται βάσει των εύλογων αξιών των δύο συστατικών και αναγνωρίζεται στα έσοδα της περιόδου το μέρος που αφορά την τρέχουσα συναλλαγή, και ως έσοδο επομένων περιόδων (υποχρέωση)

το μέρος που αφορά τη δέσμευση της οντότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών δωρεάν ή με έκπτωση στο μέλλον.

Με δεδομένη την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου, τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής.

Η εφαρμογή της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης προϋποθέτει ότι μπορούν να γίνουν αξιόπιστες εκτιμήσεις σχετικά με το οικονομικό αποτέλεσμα (έσοδο και κόστος) μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικού συμβολαίου και της προόδου του φυσικού αντικειμένου διαχρονικά. Συναφή θέματα συνήθως ρυθμίζονται σε συμβάσεις που υπογράφονται από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη.

Ο υπολογισμός του ποσοστού ολοκλήρωσης της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή του παρασχεθέντος έργου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού στηρίζεται είτε στις εισροές (input) κόστους (π.χ. ώρες εργασίας, αναλώσεις υλικών, κλπ.) είτε στις εκροές (output) παραχθέντος έργου (π.χ. τόνοι προϊόντος, χιλιόμετρα ολοκληρωμένου δρόμου ή σιδηροδρομικής γραμμής, ποσότητα υπηρεσίας, κλπ.).

Η επιλογή της κατάλληλης βάσης επιμέτρησης απαιτεί κρίση και λαμβάνονται υπόψη οι ειδικές συνθήκες του έργου αλλά και το κόστος που μπορεί να απορροφούν διαφορετικές μονάδες παραγωγής (για παράδειγμα το κόστος κατασκευής του 1ου ορόφου μπορεί να διαφέρει σημαντικά από το κόστος κατασκευής του 20ου ορόφου ενός κτηρίου). Οι δαπάνες που αναλογούν στη προσφερθείσα υπηρεσία ή στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε εντός της περιόδου αντιμετωπίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα.

Ταυτόχρονα, με βάση το ποσοστό της ολοκλήρωσης, αναγνωρίζεται στην ίδια περίοδο το αναλογούν μέρος του συνολικού τιμήματος ως έσοδο. Δουλεωμένες αλλά μη πληρωμένες δαπάνες και δουλεωμένα αλλά μη εισπραγμένα έσοδα αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως υποχρεώσεις ή απαιτήσεις αντίστοιχα.

Εάν στη λήξη μιας περιόδου το εκτιμώμενο συνολικό κόστος για την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου διαφέρει από το αρχικά προϋπολογισθέν, ή υπάρχει μεταβολή του

συμβατικού τιμήματος (συνολικού εσόδου), οι σχετικοί υπολογισμοί διενεργούνται με τα αναθεωρημένα ποσά σε σωρευτική βάση.

Στην περίπτωση ουσιώδους αβεβαιότητας ως προς το συνολικό κόστος ή αδυναμίας αξιόπιστης εκτίμησης της προόδου εκτέλεσης μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευής έργου: α) το κόστος της σύμβασης αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. β) ως έσοδο της περιόδου αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αναλογεί στο πραγματοποιημένο κόστος, και εφόσον το σχετικό ποσό έχει ήδη ανακτηθεί ή είναι σφόδρα πιθανό ότι θα ανακτηθεί. γ) η τυχόν αναμενόμενη ζημία (υπέρβαση του συμβατικού κόστους) αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα.

Όταν βάσει του νόμου χρησιμοποιείται η μέθοδος της ολοκλήρωσης (ή μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης), μέχρι την ολοκλήρωση δεν αναγνωρίζεται κανένα έσοδο ή έξοδο. Στο ίδιο διάστημα, οι πραγματοποιούμενες δαπάνες καταχωρούνται ως «Απόθεμα» στο ενεργητικό, και τα εισπραττόμενα από τον πελάτη ποσά ως προκαταβολές πελατών στις υποχρεώσεις.

Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί να χρησιμοποιείται όταν εκτιμάται τεκμηριωμένα ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έναντι της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης. Θεωρείται, ενδεικτικά, ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις: α) τα έργα που αναλαμβάνει η οντότητα είναι σχετικά μεγάλου αριθμού, μικρής διάρκειας (π.χ. λίγων μηνών), μικρής σχετικά αξίας το κάθε ένα, και εξελίσσονται ομαλά στην παρέλευση του χρόνου και χωρίς σημαντικές εποχικές διακυμάνσεις στην πρόοδο ολοκλήρωσης ή στον αριθμό των αναλαμβανόμενων έργων. β) σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και κατασκευαστικών συμβολαίων, όταν η δαπάνη που έχει αναληφθεί στο τέλος της περιόδου αποτελεί ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους του έργου (ενδεικτικά μέχρι 5%) και η αξιόπιστη εκτίμηση του ποσοστού προόδου του έργου είναι πρακτικά δυσχερής ή δεν δικαιολογείται από πλευράς κόστους-οφέλους. Στην περίπτωση αυτή, το αναληφθέν κόστος εμφανίζεται ως απόθεμα στον ισολογισμό της τρέχουσας περιόδου.

Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί επίσης να χρησιμοποιείται: α) στις περιπτώσεις που το συμφωνηθέν έργο αναφέρεται σε παραγωγή αποθεμάτων προϊόντων ή υπηρεσιών τα οποία για διάφορους λόγους δεν έχουν παραδοθεί. β) από τις πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης

Η εφαρμογή της βασικής αρχής του δεδουλευμένου και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικών συμβολαίων για τα οποία εφαρμόζεται η μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης, προϋποθέτει την ενημέρωση του λήπτη της υπηρεσίας ή του έργου από τον προμηθευτή για το μέρος που έχει ολοκληρωθεί και λογισθεί από αυτόν σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Η αναγνώριση στην ίδια περίοδο για λήπτη και προμηθευτή ισχύει ιδίως στην περίπτωση που ο λήπτης έχει λάβει το μέρος της υπηρεσίας ή του αγαθού.

3.6 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΠ

Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης¹⁴ :

Μικροί όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.
- β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.
- γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

Μεσαίοι όμιλοι είναι οι όμιλοι, εξαιρουμένων των μικρών, που αποτελούνται από μια μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

¹⁴ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

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

Μεγάλοι όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας, υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα

Στην συνέχεια στο παράρτημα θα συναντήσουμε τις οικονομικές καταστάσεις σε αναλυτική μορφή όπως αυτές προβλέπονται να συνταχθούν με βάση τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 ΔΛΠ 1 – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

4.1.1.ΣΚΟΠΟΣ-ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός, το Πρότυπο θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να αντιμετωπίζουν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν εκθέσεις προοριζόμενες να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν εκείνες τις καταστάσεις που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή μέσα σε ένα άλλο δημόσιο έγγραφο, όπως στην ετήσια Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή σε ένα Δελτίο Πληροφοριών.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται ισοδύναμα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων. Το προκείμενο Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις συνοπτικού τύπου ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη οικονομική απεικόνιση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και των συναλλαγών που αναλήφθηκαν από αυτή.

Βασική επιδίωξη των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης, που είναι χρήσιμες για ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν.

Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα ακόλουθα στοιχεία της επιχείρησης:

- § Τα περιουσιακά στοιχεία,
- § Τις υποχρεώσεις,
- § Τα ίδια κεφάλαια,
- § Τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών, και
- § Τις ταμιακές ροές.

Την ευθύνη για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων φέρει το Διοικητικό Συμβούλιο ή άλλο διοικούν όργανο της επιχείρησης. Ο νόμος δεν ορίζει ποιος συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις, επειδή όμως το νομικό πρόσωπο της εταιρίας υποχρεούται να καταρτίσει τις καταστάσεις αυτές, έτσι η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης βαρύνει το Δ.Σ.

4.3 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1 μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες επιμέρους καταστάσεις:

- Ø Ισολογισμός
- Ø Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Ø Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Ø Κατάσταση Ταμιακών Ροών
- Ø Προσάρτημα (Λογιστικές Μέθοδοι και Επεξηγηματικές Σημειώσεις)¹⁵

4.4. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1 οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται και να διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδια δημοσιευόμενα έντυπα. Επίσης πρέπει να εκθέτονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- η επωνυμία της επιχείρησης
- αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων
- η ημερομηνία του Ισολογισμού και η καλυπτόμενη περίοδος
- το τηρούμενο νόμισμα

-ο βαθμός ακριβείας που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις, ο οποίος αναφέρεται στην περίπτωση της παρουσίασης των ποσών σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδες του τηρούμενου νομίσματος, γεγονός που είναι αποδεκτό, εφόσον δεν υπάρχει απώλεια πληροφοριών και αξιοπιστίας.

Τέλος οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαθέσιμες στους χρήστες μέσα σε εύλογο χρόνο μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, ο οποίος δεν πρέπει να υπερβαίνει τους έξι μήνες.

¹⁵ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ. (2008), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ, 1^Η ΕΚΔΟΣΗ

4.5 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Κάθε επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει, βασιζόμενη κυρίως, στη φύση των δραστηριοτήτων, αν πρέπει ή όχι να παρουσιάζει τα κυκλοφοριακά στοιχεία και τις τρέχουσες ή μη τρέχουσες υποχρεώσεις, ως ιδιαίτερες κατηγορίες στον πίνακα του ισολογισμού. Στην περίπτωση που μια επιχείρηση επιλέγει να μην προβεί στην παραπάνω διάκριση των περιουσιακών στοιχείων, τότε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αναγκαστικά θα πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά τη σειρά ρευστοποίησής τους.

Έτσι λοιπόν, κατά το Πρότυπο, ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν, όταν αυτό:

(α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης

(β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς ή για βραχύ χρόνο και αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού

(γ) συνιστά ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα, τα οποία δεν έχουν περιορισμούς στη χρήση τους.

Όλα τα υπόλοιπα στοιχεία πρέπει να αναφέρονται ως μη κυκλοφοριακά, δηλαδή το Πρότυπο με αυτό τον όρο συμπεριλαμβάνει ενσώματα, άυλα, λειτουργικά και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μακροπρόθεσμης φύσης. Βέβαια, δεν απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής. Πρέπει να σημειωθεί ότι το Πρότυπο διευκρινίζει ότι στο κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνονται τα αποθέματα προς πώληση ή ανάλωση και εμπορικές απαιτήσεις εισπρακτέες, στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, ακόμη και όταν δεν αναμένεται η χρησιμοποίησή τους μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όσον αφορά τις υποχρεώσεις, ορίζεται ότι ως βραχυπρόθεσμες κατατάσσονται αυτές οι οποίες:

- ο Αναμένονται να διακανονισθούν κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης
- ο Οφείλονται να διακανονισθούν μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία ισολογισμού

- ο Όλες οι υπόλοιπες υποχρεώσεις κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

Ακόμα διασαφηνίζεται από το Πρότυπο, ότι το βραχυπρόθεσμο μέρος των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων συνεχίζει να κατατάσσεται στις μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις αν:

- η αρχική προθεσμία ήταν για μια περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών
- η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση και αυτή η πρόθεση στηρίζεται σε συμφωνία αναχρηματοδότησης ή αναδιαπραγμάτευσης των όρων της εξόφλησης που ολοκληρώνεται πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.

Όταν μια επιχείρηση επιλέγει να μην κάνει την παραπάνω κατάταξη, τότε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά τη σειρά ρευστότητάς τους.

4.6 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1 ο πίνακας της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα κονδύλια:

- 1) Έσοδα
- 2) Τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης
- 3) Χρηματοοικονομικά έξοδα
- 4) Μεριδίο κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδους της καθαρής θέσης
- 5) Δαπάνη φόρου
- 6) Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες
- 7) Έκτακτα στοιχεία
- 8) Δικαιώματα μειοψηφίας, και
- 9) Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων, επικεφαλίδες και ημιαθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται όταν απαιτείται από Δ.Λ.Π. ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής απόδοσης της επιχείρησης.

4.7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Οι μεταβολές στα Ίδια Κεφάλαια μιας επιχείρησης μεταξύ των Ισολογισμών της προηγούμενης και της κυλιόμενης χρήσης αντανακλούν την αύξηση ή την μείωση στην καθαρή θέση ή περιουσία κατά τη διάρκεια της χρήσης. Εξαιρουμένων των μεταβολών που προέρχονται από συναλλαγές με τους μετόχους, όπως είναι οι εισφορές κεφαλαίου και τα μερίσματα, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων αντιπροσωπεύει το σύνολο των κερδών και ζημιών που δημιουργήθηκαν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Η σπουδαιότητα της εν λόγω κατάστασης διαφαίνεται και από το γεγονός ότι τα στοιχεία και οι πληροφορίες της χρησιμοποιούνται και από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως το Δ.Λ.Π. αριθμός 8 ‘Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους’, το οποίο απαιτεί όλα τα στοιχεία των εσόδων και εξόδων που καταχωρήθηκαν στη χρήση, αφού συμπεριλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως.

4.8 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες για να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση για την εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και τις ανάγκες της επιχείρησης για να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές.

4.9 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης πρέπει να αναφέρει τα εξής:

- Ø Να παρουσιάζει πληροφορίες για τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα,
- Ø Να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, και
- Ø Να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στον πίνακα των οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Εν συντομία, δηλαδή το προσάρτημα περιλαμβάνει επεξηγήσεις ή πιο λεπτομερείς αναλύσεις των κονδυλίων που εμφανίζονται στον πίνακα του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, της Κατάστασης Ταμιακών Ροών και της Κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, καθώς και πρόσθετες πληροφορίες, όπως π.χ. για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις.

Το Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να εμφανίζεται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο του Ισολογισμού και των υπολοίπων καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.¹⁶

¹⁶ «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1^η έκδοση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΕΠΕΛΘΕΙ ΣΤΙΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΠ

Τα νέα ΕΛΠ αποτελούνται από οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα, που καταργούν τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών («ΚΦΑΣ»), αντικαθιστούν το επί τρεις δεκαετίες ισχύον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο («ΕΓΛΣ»), και ταυτόχρονα καταργούν τις λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920.

Με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αλλάζει η μορφή των οικονομικών καταστάσεων που καλούνται να ετοιμάσουν οι οντότητες.

Υποχρεούνται στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων,

- Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, στις οποίες περιλαμβάνονται α) οι οντότητες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους της ΕΕ, β) οι Ασφαλιστικές και Αντασφαλιστικές Επιχειρήσεις, γ) τα Πιστωτικά Ιδρύματα της περ.1 παρ.1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, δ) οι οντότητες που καθορίζονται από την νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος, με βάση τη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το μέγεθος ή τον αριθμό των απασχολούμενων.
- Οι θυγατρικές οντοτήτων των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους ΕΕ, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.
- Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα, εφόσον υπόκειται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας. - Ανώνυμες Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών
- Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου
- Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία του Ν.2778/1999
- Ανώνυμες Εταιρείες Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών του Ν.2367/1995

- Ανώνυμες Εταιρείες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων του Ν.4099/2012

- Οντότητες Χαρτοφυλακίου

- Οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Οι βασικές αλλαγές που παρατηρούνται είναι οι εξής:

- Αλλάζει η μορφή των οικονομικών καταστάσεων.
- Εισάγεται η υποχρέωση σύνταξης Κατάστασης Χρηματοροών και για τις μεγάλες οντότητες, που δεν συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των αρχών του Δ.Π.Χ.Α.
- Υποχρεούνται οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες να συντάσσουν Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, η οποία αντικαθιστά τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Επίσης, οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες περιλαμβάνουν Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα.
- Παρέχεται στις πολύ μικρές οντότητες η δυνατότητα σύνταξης συνοπτικού Ισολογισμού και συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων. Προβλέπεται η δυνατότητα να καταρτίσουν μόνο την συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, οι πολύ μικρές οντότητες της παρ.2γ του άρθρου 1 (δηλαδή οι ΟΕ, ΕΕ των οποίων οι άμεσοι και έμμεσοι εταίροι δεν είναι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και ΕΕ κατά μετοχές, καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις, και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που είναι πολύ μικρή οντότητα και έχει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου από φορολογικές ή άλλες διατάξεις)¹⁷.

Επίσης με βάση τα Ε.Λ.Π οριοθετούνται και τα εξής τα οποία με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ δεν ίσχυαν:

¹⁷ www.logistikoskosmos.com

- Ορίζεται ότι τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Εκείνα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί κατάλληλα βάσει προβλέψεων σε προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο.
- Ισχύει ο κανόνας ότι τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων. Κατά την απεικόνιση της συναλλαγής θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική ουσία και όχι ο τύπος της συναλλαγής (substance over form).
- Δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το πλαίσιο που προβλέπεται στον παρόντα νόμο, να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ, στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- Ορίζεται ότι, γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου, αλλά πριν από την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο.
- Προκύπτει ότι, οι απαιτήσεις του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική. Επισημαίνεται ότι δεν έχει προσδιοριστεί η έννοια της σημαντικότητας.
- Παρέχεται η δυνατότητα παρέκκλισης από τις παραπάνω γενικές αρχές, κατ' εξαίρεση, εάν η εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της οντότητας περί εύλογης παρουσίασης. Σε περίπτωση

παρέκκλισης, θα πρέπει αυτή να αναφέρεται και να τεκμηριώνεται στο προσάρτημα, ενώ θα πρέπει να παρατίθενται και οι επιπτώσεις αυτής.

Αλλαγές επίσης συναντάμε όσον αφορά το προσάρτημα που πρέπει να δημοσιοποιεί η επιχείρηση και το οποίο περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

Οι αλλαγές αυτές είναι οι εξής:

- Ορίζεται το περιεχόμενο του προσαρτήματος ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων. Ορίζονται απλοποιήσεις για τις πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1 του Ν.4308/2014.
- Παρουσιάζονται συνοπτικά οι λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.
- Παρέχεται, λόγω και της διεύρυνσης της δυνατότητας επιμέτρησης βάσει του κανόνα της εύλογης αξίας, ένα πλήρες πλαίσιο πληροφοριών που παρουσιάζονται στο προσάρτημα.
- Εισάγεται υποχρέωση να τεκμηριώνεται οποιαδήποτε παρέκκλιση από την εφαρμογή των γενικών αρχών σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Τίθεται η υποχρέωση παρουσίασης πληροφοριακών στοιχείων αναφορικά με τις συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με συνδεδεμένα μέρη. Επισημαίνεται πως οι λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου των ΕΛΠ περιλαμβάνουν τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών.
- Ορίζεται η παρουσίαση του ποσού και της φύσης επιμέρους στοιχείων των εσόδων και των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας.

Παρατίθεται πίνακας που παρουσιάζει πληροφορίες των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Αναφέρεται το ποσό των τόκων με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών.

- Διευρύνεται η υποχρέωση παρουσίασης των ποσών προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επεστράφησαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης.
- Διευρύνεται η υποχρέωσης παρουσίασης στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων καθώς και ενδεχόμενων υποχρεώσεων.
- Παύει να προβλέπεται η δυνατότητα παράληψης της πληροφορίας περί των αμοιβών που δόθηκαν σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, σε περίπτωση που αυτή καθιστά δυνατό να προσδιορισθεί η ταυτότητα και τα εισοδήματα των ανωτέρω μελών.
- Ισχύει πλέον ο κανόνας, η οριστική ή προτεινόμενη διάθεση των κερδών, εφόσον δεν παρατίθεται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, να παρουσιάζεται στο προσάρτημα, ενώ παρουσιάζεται και το μέρισμα που καταβλήθηκε εντός της περιόδου, καθώς και ο λογιστικός χειρισμός της ζημιάς περιόδου, (εφόσον υφίσταται).
- Εισάγεται ο κανόνας, ότι σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων υπάρχει υποχρέωση παρουσίασης του υπολοίπου των αναβαλλόμενων φόρων στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και της ανάλυσης της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.

- Τίθεται η υποχρέωση παρουσίασης της φύσης σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό.

**ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ
ΕΛΠ**

Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις - (Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης)

Ποσά σε χιλιάδες αναλόγως

| <u>Σημείωση</u> | <u>20X1</u> | <u>20X0</u> |
|--|--------------------|--------------------|
| Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | | |
| Ενσώματα πάγια | | |
| Ακίνητα | 100 | 110 |
| Μηχανολογικός εξοπλισμός | 30 | 40 |
| Λοιπός εξοπλισμός | 20 | 30 |
| Επενδύσεις σε ακίνητα | 2 | 3 |
| Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία | 2 | 2 |
| Λοιπά ενσώματα στοιχεία | 1 | 1 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>155</i> | <i>185</i> |
| Άυλα πάγια στοιχεία | | |
| Δαπάνες ανάπτυξης | 15 | 16 |
| Υπεραξία | 5 | 6 |
| Λοιπά άυλα | 3 | 4 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>23</i> | <i>26</i> |
| Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή | 2 | 2 |
| Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία | 5 | 5 |
| Δάνεια και απαιτήσεις | 1 | 0 |

| | | |
|--|------------|------------|
| Χρεωστικοί τίτλοι | 2 | 0 |
| Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες | 1 | 1 |
| Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι | 1 | 1 |
| Λοιπά | 3 | 3 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>15</i> | <i>12</i> |
| Αναβαλλόμενοι φόροι | 1 | 2 |
| Σύνολο μη κυκλοφορούντων | 194 | 224 |
| Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | | |
| Αποθέματα | | |
| Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα | 30 | 33 |
| Εμπορεύματα | 20 | 10 |
| Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά | 5 | 4 |
| Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία | 2 | 2 |
| Προκαταβολές για αποθέματα | 2 | 0 |
| Λοιπά αποθέματα | 2 | 4 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>61</i> | <i>53</i> |
| Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές | | |
| Εμπορικές απαιτήσεις | 25 | 28 |
| Δουλεωμένα έσοδα περιόδου | 5 | 7 |
| Λοιπές απαιτήσεις | 18 | 6 |
| Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία | 4 | 6 |
| Προπληρωμένα έξοδα | 2 | 1 |
| Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα | 12 | 10 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>66</i> | <i>58</i> |
| Σύνολο κυκλοφορούντων | 127 | 111 |
| Σύνολο ενεργητικού | 321 | 335 |
| Καθαρή θέση | | |
| Καταβλημένα κεφάλαια | | |
| Κεφάλαιο | 200 | 230 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>200</i> | <i>230</i> |

| | | |
|--|------------|------------|
| Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο | | |
| Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού | 12 | 15 |
| Αφορολόγητα αποθεματικά | 2 | 1 |
| Αποτελέσματα εις νέο | 55 | 35 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>269</i> | <i>281</i> |
| Σύνολο καθαρής θέσης | 269 | 281 |
| Προβλέψεις | | |
| Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους | 7 | 6 |
| Λοιπές προβλέψεις | 8 | 7 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>284</i> | <i>294</i> |
| Υποχρεώσεις | | |
| Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | | |
| Δάνεια | 12 | 0 |
| Αναβαλλόμενοι φόροι | 1 | 2 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>297</i> | <i>296</i> |
| Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις | 10 | 20 |
| Τραπεζικά δάνεια | | |
| Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων | 3 | 4 |
| Φόρος εισοδήματος | 2 | 5 |
| Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης | 3 | 4 |
| Λοιπές υποχρεώσεις | 1 | 2 |
| Εξοδα χρήσεως δουλευμένα | 4 | 1 |
| Εσοδα επόμενων χρήσεων | 1 | 3 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>321</i> | <i>335</i> |

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τις οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

Στο ξεκίνημα της εργασίας μας παρουσιάσαμε τις οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης όπως αυτές έπρεπε να συνταχθούν με βάση τους κανόνες του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Στην συνέχεια ασχοληθήκαμε με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, όπου ορίζει τους κανόνες και τις αρχές που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ευρωπαϊκά πρότυπα.

Στην συνέχεια απαραίτητο κρίναμε να εστιάσουμε στον νέο νόμο που ψηφίστηκε και που εισάγει στον λογιστικό κόσμο της χώρας μας τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αυτά επιφέρουν αρκετές αλλαγές στην λογιστική αντιμετώπιση πολλών γεγονότων αλλά πολλές είναι και οι διαφοροποιήσεις όσον αφορά στις οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης, συγκριτικά με το ΕΓΛΣ.

Στο παράρτημα που ακολουθεί παρουσιάζουμε την μορφή που θα πρέπει να έχουν από εδώ και στο εξής οι οικονομικές καταστάσεις που θα συντάσσουν όλες οι οντότητες, δηλαδή όλοι οι οικονομικοί οργανισμοί.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται από τα ΕΛΠ είναι οι εξής:

- Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης
- Κατάσταση αποτελεσμάτων
- Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης
- Κατάσταση χρηματοροών
- Προσάρτημα

Μια διαφορά που παρατηρείται ανάμεσα στο ΕΓΛΣ και τα ΕΛΠ, όσον αφορά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων είναι ότι με βάση το ΕΓΛΣ ο πίνακας διάθεσης κερδών

καταρτίζεται ως ιδιαίτερο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης κερδών αλλά η αντίστοιχη πληροφόρηση προκύπτει από τον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης.

Επιπλέον η κατάσταση ταμειακών ροών με βάση το ΕΓΛΣ καταρτίζεται υποχρεωτικά σε περιπτώσεις ομίλων, ενώ με βάση τα ΕΛΠ καταρτίζεται υποχρεωτικά σε απλή και ενοποιημένη βάση.

Μέσα από την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΕΛΠ ο στόχος είναι η διαφάνεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΟΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Υπόδειγμα Β.1.1: Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις - (Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης)
Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

| <u>Σημείωση</u> | <u>20X1</u> | <u>20X0</u> |
|--|-------------|-------------|
| Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | | |
| Ενσώματα πάγια | | |
| Ακίνητα | X | X |
| Μηχανολογικός εξοπλισμός | X | X |
| Λοιπός εξοπλισμός | X | X |
| Επενδύσεις σε ακίνητα | X | X |
| Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία | X | X |
| Λοιπά ενσώματα στοιχεία | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Άυλα πάγια στοιχεία | | |
| Δαπάνες ανάπτυξης | X | X |
| Υπεραξία | X | X |
| Λοιπά άυλα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| 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 |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Αναβαλλόμενοι φόροι | X | X |
| Σύνολο μη κυκλοφορούντων | X | X |
| Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | | |
| Αποθέματα | | |
| Ετοιμα 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 |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές | | |
| Εμπορικές απαιτήσεις | X | X |
| Δουλεωμένα έσοδα περιόδου | X | X |
| Λοιπές απαιτήσεις | X | X |
| Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία | X | X |
| Προπληρωμένα έξοδα | X | X |
| Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Σύνολο κυκλοφορούντων | X | X |
| Σύνολο ενεργητικού | X | X |
| Καθαρή θέση | | |
| Καταβλημένα κεφάλαια | | |
| Κεφάλαιο | X | X |
| Υπέρ το άρτιο | X | X |
| Καταθέσεις ιδιοκτητών | X | X |
| Ίδιοι τίτλοι | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |

| | | |
|---|----------|----------|
| Διαφορές εύλογης αξίας | X | X |
| Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων | X | X |
| Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση | X | X |
| Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο | | |
| Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού | X | X |
| Αφορολόγητα αποθεματικά | X | X |
| Αποτελέσματα εις νέο | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Συναλλαγματικές διαφορές | X | X |
| Σύνολο καθαρής θέσης | X | X |
| Προβλέψεις | | |
| Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους | X | X |
| Λοιπές προβλέψεις | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Υποχρεώσεις | | |
| Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | | |
| Δάνεια | X | X |
| Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | X | X |
| Κρατικές επιχορηγήσεις | X | X |
| Αναβαλλόμενοι φόροι | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις | X | X |
| Τραπεζικά δάνεια | | |
| Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων | X | X |
| Εμπορικές υποχρεώσεις | X | X |
| Φόρος εισοδήματος | X | X |
| Λοιποί φόροι και τέλη | X | X |
| Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης | X | X |

| | | |
|---|---|---|
| Λοιπές υποχρεώσεις | X | X |
| Εξοδα χρήσεως δουλευμένα | X | X |
| Εσοδα επόμενων χρήσεων | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| | X | X |
| Σύνολο υποχρεώσεων | X | X |
| Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων | 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> |
|--|-----------------|-------------|-------------|
| Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | | | |
| Ενσώματα πάγια | | | |
| Ακίνητα | | X | X |
| Μηχανολογικός εξοπλισμός | | X | X |
| Λοιπός εξοπλισμός | | X | X |
| Επενδύσεις σε ακίνητα | | X | X |
| Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία | | X | X |
| Λοιπά ενσώματα στοιχεία | | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | | X | X |
| Άυλα πάγια στοιχεία | | | |
| Δαπάνες ανάπτυξης | | X | X |
| Υπεραξία | | X | X |
| Λοιπά άυλα | | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | | X | X |
| 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 |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Αναβαλλόμενοι φόροι | X | X |
| Σύνολο μη κυκλοφορούντων | X | X |
| Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | | |
| Αποθέματα | | |
| Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα | X | X |
| Εμπορεύματα | X | X |
| Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά | X | X |
| Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία | X | X |
| Προκαταβολές για αποθέματα | X | X |
| Λοιπά αποθέματα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| 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 |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Σύνολο κυκλοφορούντων | X | X |
| Σύνολο ενεργητικού | X | X |
| Καθαρή θέση | | |
| Καταβλημένα κεφάλαια | | |
| Κεφάλαιο | X | X |
| Υπέρ το άρτιο | X | X |
| Καταθέσεις ιδιοκτητών | X | X |
| Ίδιοι τίτλοι | X | X |

| | | |
|---|---|---|
| Σύνολο | X | X |
| Διαφορές εύλογης αξίας | X | X |
| Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων | X | X |
| Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση | X | X |
| Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών | X | X |
| Σύνολο | X | X |
| Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο | | |
| Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού | X | X |
| Αφορολόγητα αποθεματικά | X | X |
| Αποτελέσματα εις νέο | X | X |
| Σύνολο | X | X |
| Συναλλαγματικές διαφορές | X | X |
| Σύνολο καθαρής θέσης | X | X |
| Προβλέψεις | | |
| Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους | X | X |
| Λοιπές προβλέψεις | X | X |
| Σύνολο | X | X |
| Υποχρεώσεις | | |
| Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | | |
| Δάνεια | X | X |
| Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | X | X |
| Κρατικές επιχορηγήσεις | X | X |
| Αναβαλλόμενοι φόροι | X | X |
| Σύνολο | X | X |
| Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις | X | X |
| Τραπεζικά δάνεια | | |
| Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων | X | X |
| Εμπορικές υποχρεώσεις | X | X |
| Φόρος εισοδήματος | X | X |
| Λοιποί φόροι και τέλη | X | X |

| | | |
|---|---|---|
| Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης | X | X |
| Λοιπές υποχρεώσεις | X | X |
| Έξοδα χρήσεως δουλευμένα | X | X |
| Έσοδα επόμενων χρήσεων | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| | X | X |
| Σύνολο υποχρεώσεων | X | X |
| Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων | X | X |

Υπόδειγμα Β.2.1: Κατάστασης 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 |
| Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων | | X | X |
| Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα | | X | X |
| Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα | | X | X |

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

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

| | <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 |
| Λοιπά έσοδα και κέρδη | | X | X |
| Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων | | X | X |
| Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα | | X | X |
| Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα | | X | X |
| Αποτέλεσμα προ φόρων | | X | X |
| Φόροι εισοδήματος | | X | X |
| Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους | | X | X |

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

| | <u>Κεφάλαιο</u> | <u>Υπέροτρο</u> | <u>Καταθέσεις</u> | <u>Ίδιο</u> | <u>Διαφορές</u> | <u>Αποθεματικά</u> | <u>Αφορολόγητα</u> | <u>Αποτελέσματα</u> | <u>Σύνολο</u> |
|---|-----------------|-----------------|-------------------|---------------|---------------------|-------------------------|--------------------|---------------------|---------------|
| | <u>αίον</u> | <u>άρτιο</u> | <u>Ιδιοκτητών</u> | <u>Τίτλοι</u> | <u>εύλογη αξίας</u> | <u>νόμωνκαικατά/κού</u> | <u>αποθεματικά</u> | <u>ατα εις νέο</u> | <u>λο</u> |
| Υπόλοιπο 01.01.20X0 | X | X | X | X | X | X | X | X | X |
| Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών | | | | | | | | X | X |
| Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο | X | X | | | X | | X | | X |
| Εσωτερικές μεταφορές | | | | | | | X | X | 0 |
| Διανομές στους φορείς | | | | | | | | X | X |
| Αποτελέσματα περιόδου | | | | | | | | X | X |
| Υπόλοιπο 31.12.20X0 | X | X | X | X | X | X | X | X | X |
| Μεταβολές στοιχείων στην | | | | | X | | | | X |

| | | | | | | | | | |
|----------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| περίοδο | | | | | | | | | |
| Εσωτερικές μεταφορές | | | | | | | | | 0 |
| Διανομές μερισμάτων | | | | | | | | | X |
| Αποτελέσματα περιόδου | | | | | | | | X | X |
| Υπόλοιπο 31.12.20X1 | X | X | X | X | X | X | X | X | X |

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

| | <u>Σημείωση</u> | <u>20X1</u> | <u>20X0</u> |
|---|-----------------|-------------|-------------|
| Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες | | | |
| Αποτέλεσμα προ φόρων | | X | X |
| Πλέον ή μείον προσαρμογές για: | | | |
| Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων | | X | X |
| Προβλέψεις | | X | X |
| Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων | | X | X |
| Εσοδα 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 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες | | |
| Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων | X | X |
| Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή) | X | X |
| Τόκοι εισπραχθέντες | X | X |
| Μερίσματα εισπραχθέντα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες | | |
| Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου | X | X |
| Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια | X | X |
| Μερίσματα πληρωθέντα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων | | |
| Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της χρήσης | X | X |
| Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου | X | X |
| Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου | X | X |

Υπόδειγμα Β.5: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων

| Περιουσιακά στοιχεία | | <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 |
| Σύνολο ενεργητικού | X | X |
| Καθαρή θέση και υποχρεώσεις | | |
| Κεφάλαια και αποθεματικά | X | X |
| Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | X | X |
| Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις | X | X |
| Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων | X | X |

Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες

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

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

| | <u>Σημείωση</u> | <u>20X1</u> | <u>20X0</u> |
|--|-----------------|-------------|-------------|
| Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | | | |
| Ενσώματα πάγια | | | |
| Ακίνητα | | X | X |

| | | |
|--|----------|----------|
| Μηχανολογικός εξοπλισμός | X | X |
| Λοιπός εξοπλισμός | X | X |
| Επενδύσεις σε ακίνητα | X | X |
| Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία | X | X |
| Λοιπά ενσώματα στοιχεία | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Άυλα πάγια στοιχεία | | |
| Δαπάνες ανάπτυξης | X | X |
| Υπεραξία | X | X |
| Λοιπά άυλα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή | X | X |
| Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία | X | X |
| Δάνεια και απαιτήσεις | X | X |
| Χρεωστικοί τίτλοι | X | X |
| Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες | X | X |
| Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι | X | X |
| Λοιπά | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Αναβαλλόμενοι φόροι | X | X |
| Σύνολο μη κυκλοφορούντων | X | X |
| Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | | |
| Αποθέματα | | |
| Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα | X | X |
| Εμπορεύματα | X | X |
| Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά | X | X |
| Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία | X | X |
| Προκαταβολές για αποθέματα | X | X |
| Λοιπά αποθέματα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |

| | | |
|---|----------|----------|
| Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές | | |
| Εμπορικές απαιτήσεις | X | X |
| Δουλευμένα έσοδα περιόδου | X | X |
| Λοιπές απαιτήσεις | X | X |
| Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία | X | X |
| Προπληρωμένα έξοδα | X | X |
| Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Σύνολο κυκλοφορούντων | X | X |
| Σύνολο ενεργητικού | X | X |
| Καθαρή θέση | | |
| Καταβλημένα κεφάλαια | | |
| Κεφάλαιο | X | X |
| Υπέρ το άρτιο | X | X |
| Καταθέσεις ιδιοκτητών | X | X |
| Ίδιοι τίτλοι | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Διαφορές εύλογης αξίας | X | X |
| Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων | X | X |
| Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση | X | X |
| Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο | | |
| Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού | X | X |
| Αφορολόγητα αποθεματικά | X | X |
| Αποτελέσματα εις νέο | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Συναλλαγματικές διαφορές | X | X |
| Καθαρή θέσης ιδιοκτητών μητρικής | X | X |
| Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο | X | X |

| | | |
|---|----------|----------|
| Σύνολο καθαρής θέσης | X | X |
| Προβλέψεις | | |
| Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους | X | X |
| Λοιπές προβλέψεις | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Υποχρεώσεις | | |
| Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | | |
| Δάνεια | X | X |
| Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | X | X |
| Κρατικές επιχορηγήσεις | X | X |
| Αναβαλλόμενοι φόροι | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις | | |
| Τραπεζικά δάνεια | X | X |
| 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 |
| Εξοδα χρήσεως δουλευμένα | X | X |
| Εσοδα επόμενων χρήσεων | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Σύνολο υποχρεώσεων | X | X |
| Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων | X | X |

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

| | | | |
|--|------------------------|--------------------|--------------------|
| | <u>Σημείωση</u> | <u>20X1</u> | <u>20X0</u> |
|--|------------------------|--------------------|--------------------|

| | | |
|--|----------|----------|
| Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | | |
| Ενσώματα πάγια | | |
| Ακίνητα | X | X |
| Μηχανολογικός εξοπλισμός | X | X |
| Λοιπός εξοπλισμός | X | X |
| Επενδύσεις σε ακίνητα | X | X |
| Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία | X | X |
| Λοιπά ενσώματα στοιχεία | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Άυλα πάγια στοιχεία | | |
| Δαπάνες ανάπτυξης | X | X |
| Υπεραξία | X | X |
| Λοιπά άυλα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| 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 |
| Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες | X | X |
| Διαθέσιμα για πώληση | X | X |
| Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Αναβαλλόμενοι φόροι | X | X |
| Σύνολο μη κυκλοφορούντων | X | X |
| Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | | |
| Αποθέματα | | |
| Ετοιμα 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 |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές | | |
| Εμπορικές απαιτήσεις | X | X |
| Δουλευμένα έσοδα περιόδου | X | X |
| Λοιπές απαιτήσεις | X | X |
| Εμπορικό χαρτοφυλάκιο | X | X |
| Προπληρωμένα έξοδα | X | X |
| Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Σύνολο κυκλοφορούντων | X | X |
| Σύνολο ενεργητικού | X | X |
| Καθαρή θέση | | |
| Καταβλημένα κεφάλαια | | |
| Κεφάλαιο | X | X |
| Υπέρ το άρτιο | X | X |
| Καταθέσεις ιδιοκτητών | X | X |
| Ίδιοι τίτλοι | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Διαφορές εύλογης αξίας | X | X |
| Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων | X | X |
| Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση | X | X |
| Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |
| Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο | | |
| Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού | X | X |
| Αφορολόγητα αποθεματικά | X | X |
| Αποτελέσματα εις νέο | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | X | X |

| | | |
|---|----------|----------|
| Συναλλαγματικές διαφορές | X | X |
| Καθαρή θέσης ιδιοκτητών μητρικής | X | X |
| Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο | X | X |
| Σύνολο καθαρής θέσης | X | X |
| Προβλέψεις | | |
| Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους | X | X |
| Λοιπές προβλέψεις | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Υποχρεώσεις | | |
| Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | | |
| Δάνεια | X | X |
| Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | X | X |
| Κρατικές επιχορηγήσεις | X | X |
| Αναβαλλόμενοι φόροι | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις | | |
| Τραπεζικά δάνεια | X | X |
| 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 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Σύνολο υποχρεώσεων | X | X |
| Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων | X | X |

Υπόδειγμα Β.8.1: Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία – Ενοποιημένες 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 |
| Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες | | X | X |
| Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας | | X | X |
| Έσοδα επενδύσεων | | X | X |
| Λοιπά έσοδα και κέρδη | | X | X |
| Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων | | X | X |
| Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα | | X | X |
| Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα | | X | X |
| Αποτέλεσμα προ φόρων | | X | X |
| Φόροι εισοδήματος | | X | X |
| Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους | | X | X |
| Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται: | | | |
| - Στους ιδιοκτήτες της μητρικής | | X | X |
| - Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο | | X | X |

Υπόδειγμα Β.8.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος – Ενοποιημένες 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 ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων | | X | X |
| Λοιπά έξοδα και ζημίες | | X | X |
| Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό) | | X | X |
| Κέρδη και ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων | | X | X |
| Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία | | X | X |
| Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες | | X | X |
| Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας | | X | X |
| Έσοδα επενδύσεων | | X | X |
| Λοιπά έσοδα και κέρδη | | X | X |
| Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων | | X | X |
| Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα | | X | X |
| Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα | | X | X |
| Αποτέλεσμα προ φόρων | | X | X |
| Φόροι εισοδήματος | | X | X |
| Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους | | X | X |
| Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται: | | | |
| - Στους ιδιοκτήτες της μητρικής | | X | X |
| - Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο | | X | X |

Υπόδειγμα Β.9: Κατάσταση Χρηματοροών – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (έμμεση μέθοδος)

| | <u>20X1</u> | <u>20X0</u> |
|--|-------------|-------------|
| | | |

| | | |
|--|----------|----------|
| Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες | | |
| Αποτέλεσμα προ φόρων | X | X |
| Πλέον ή μείον προσαρμογές για: | | |
| Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων | X | X |
| Προβλέψεις | X | X |
| Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων | X | X |
| Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων | X | X |
| Έσοδα επενδύσεων | X | X |
| Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες | X | X |
| Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας | 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 |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες | | |
| Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων | X | X |
| Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή) | X | X |
| Τόκοι εισπραχθέντες | X | X |
| Μερίσματα εισπραχθέντα | X | X |
| <i>Σύνολο</i> | <i>X</i> | <i>X</i> |
| Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες | | |
| Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου | X | X |
| Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια | X | X |

| | | |
|---|---|---|
| Μερίσματα πληρωθέντα | X | X |
| Σύνολο | X | X |
| Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων | | |
| Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της χρήσης | X | X |
| Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου | X | X |
| Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου | X | X |

Υπόδειγμα Β.11: Ισολογισμός οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), ν. 4099/2012

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

| | <u>20X2</u> | <u>20X1</u> | <u>20X0</u> |
|--|-------------|-------------|-------------|
| Μεταβιβάσιμοι τίτλοι | X | X | X |
| Καταθέσεις σε τράπεζες | X | X | X |
| Λοιπά περιουσιακά στοιχεία | X | X | X |
| Σύνολο περιουσιακών στοιχείων | X | X | X |
| Υποχρεώσεις | X | X | X |
| Αξία καθαρών περιουσιακών στοιχείων | X | X | X |
| Αριθμός μονάδων (μεριδίων) σε κυκλοφορία | X | X | X |
| Αξία καθαρών περιουσιακών στοιχείων κατά μονάδα (μερίδιο) | X | X | X |
| Ανάλυση χαρτοφυλακίου | | | |
| 1. Μεταβιβάσιμοι τίτλοι που διαπραγματεύονται σε επίσημο χρηματιστήριο αξιών | X | X | X |
| 2. Μεταβιβάσιμοι τίτλοι που διαπραγματεύονται σε άλλες ρυθμιζόμενες αγορές | X | X | X |
| 3. Προσφάτως εκδοθέντες μεταβιβάσιμοι τίτλοι η έκδοση των οποίων περιέχει όρους για εισαγωγή εντός έτους σε επίσημο χρηματιστήριο ή άλλη ρυθμιζόμενη αγορά | X | X | X |
| 4. Λοιποί μεταβιβάσιμοι τίτλοι που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις (1), (2) και (3) | X | X | X |
| Σύνολο | X | X | X |

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

| A. Κατάσταση αποτελεσμάτων περιόδου | <u>20X2</u> | <u>20X1</u> | <u>20X0</u> |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|
| Εισόδημα από επενδύσεις | X | X | X |
| Λοιπά εισοδήματα | X | X | X |
| Εξοδα διαχείρισης | X | X | X |
| Εξοδα Θεματοφύλακα | X | X | X |
| Λοιπά έξοδα και φόροι | X | X | X |
| Καθαρό εισόδημα | X | X | X |
| B. Κατάσταση λοιπών μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων | | | |
| Διανομές και επανεπενδύσεις εισοδήματος | X | X | X |
| Έκδοση νέων μεριδίων | X | X | X |
| Εξαγορές μεριδίων | X | X | X |
| Διαφορές επιμέτρησης επενδύσεων | X | X | X |
| Λοιπές μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων | X | X | X |
| Κόστη συναλλαγών του χαρτοφυλακίου | X | X | X |
| | X | X | X |
| Σύνολο μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων (A + B) | X | X | X |

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ

ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2011

ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

ΠΟΜΟΝΗΣ Ν., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ, 2010

ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε. Ι. «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ» Α' ΤΟΜΟΣ, ΒΡΥΚΟΥΣ Ε. Ε., 1999

GRANT THORNTON (2006), ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ IFRS – ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ, ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Α ΚΑΙ Β , ΑΘΗΝΑ

ΜΑΡΚΑΖΟΣ Κ.(2006 Β). ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

-ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ. (2008), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ, 1^Η ΕΚΔΟΣΗ

-ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.taxspirit.gr

www.taxheaven.gr

www.taxpress.gr

www.taxprofit.gr

www.epixeirisi.gr

www.taxfinance.gr

www.wikipedia.gr

www.power-tax.gr