

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Συγκριτική μελέτη τα Ελληνικά
Λογιστικά Πρότυπα και ΕΓΛΣ με
εμπειρική έρευνα**

ΓΕΙΤΩΝΑ ΗΛΙΑΝΝΑ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΣ

ΠΕΠΠΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2018

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ-ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	7
1.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	7
1.2 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΩΝ.....	9
1.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	9
1.4 ΣΥΝΤΑΞΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ – ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ	10
1.5 ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	13
ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ- ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ)	20
2.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ.....	20
2.2. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	22
2.3. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ.....	23
2.4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 2190/1920.....	25
2.5. ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ Ε.Γ.Λ.Σ.	30
ΤΡΙΤΟ ΜΕΡΟΣ-ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	38
3.1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.	38
3.2. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	38
3.3. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ.....	41
3.4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ - ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	43
3.5. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (ΆΡΘΡΟ 16).....	44
3.6. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (ΆΡΘΡΟ 17)	45
3.7. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΆΡΘΡΟ 18)	46
3.8. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΆΡΘΡΟ 19).....	47
3.9. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΆΡΘΡΟ 20)	48
3.10. ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΆΡΘΡΟ 21).....	49

3.11.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (ΆΡΘΡΟ 22).....	49
3.12.ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ (ΆΡΘΡΟ 23).....	50
3.13.ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ (ΆΡΘΡΟ 24).....	51
3.14.ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΆΡΘΡΟ 25).....	52
3.15.ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ (ΆΡΘΡΟ 26)	53
3.16.ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ (ΆΡΘΡΟ 27).....	53
3.17. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΑΘΩΝ (ΆΡΘΡΟ 28).....	54
3.18.ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΕΠΙ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	55
(ΆΡΘΡΟ 29).....	55
3.19.ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΟΜΙΛΩΝ ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΆΡΘΡΟ 31)	56
3.20.ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΆΡΘΡΟ 32).....	56
3.21.ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ (ΆΡΘΡΟ 33).....	57
3.22.ΚΑΝΟΝΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (ΆΡΘΡΟ 34).....	57
3.23.ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ (ΆΡΘΡΟ 35).....	58
3.24.ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (Άρθρο 36).....	58
ΤΕΤΑΡΤΟ ΜΕΡΟΣ- ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ Ε.Γ.Α.Σ. ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	65
4.1. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	66
4.2. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗΝ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	78
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	79

Επισήμανση

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

ΠΕΡΙΛΗΨΗ – ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ

Η παρούσα εργασία εκπονείται για την μελέτη των ισχυόντων λογιστικών διατάξεων και σκοπός της εργασίας είναι η συγκριτική ανάλυση των φορολογικών διατάξεων όπως ορίζονται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο συγκριτικά με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που ισχύουν τα τελευταία έτη και έχουν αναγκάσει τις επιχειρήσεις να αναπροσαρμοστούν κατάλληλα.

Στο πρώτο μέρος παρουσιάζονται γενικές φορολογικές έννοιες για την εισαγωγή του αναγνώστη στο περιεχόμενο της παρούσας εργασίας και την επεξήγηση των απαραίτητων εννοιών για την κατανόηση της εργασίας.

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας παρατίθενται οι ομαδοποιήσεις των φορολογικών στοιχείων βάσει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ενώ στο τρίτο μέρος παρατίθενται τα στοιχεία βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων καθώς και οι ειδικές λογιστικές εγγραφές που μεταβάλλονται σύμφωνα με τα πρότυπα αναδεικνύοντας με αυτό τον τρόπο τις σημαντικές διαφορές ανάμεσα στα δύο είδη λογιστικής απεικόνισης των πραγματοποιούμενων οικονομικών συναλλαγών.

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ : ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ , ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ , ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ.

ABSTRACT – KEY WORDS

This essay is designed to study the accounting rules in force and the purpose of the work is the comparative analysis of tax provisions as defined by the Greek General Accounting Plan as compared to the Greek Accounting Standards that have been in force in recent years and have forced businesses to adjust accordingly.

The first part introduces general tax concepts introducing the reader to the content of the present work and explaining the necessary concepts for the understanding of the work.

The second part of the essay presents the grouping of the tax items according to the Greek General Chart of Accounts while the third part presents the data according to the Greek Accounting Standards as well as the special accounting records that change according to the standards thus highlighting the significant differences between the two types of accounting of the financial transactions carried out.

KEY WORDS: HELLENIC ACCOUNTING STANDARDS, GREEK ACCOUNTING PLAN, ACCOUNTING REGISTRATIONS.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Την 1η Ιανουαρίου 2015, με τον νόμο 4308/14 εισήχθησαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, με ταυτόχρονη κατάργηση των Κ.Ν. 2190/20 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» και του Π.Δ. 1123/80«Περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Παράλληλα με τις παραπάνω καταργήσεις καταργήθηκαν και σειρά άλλων διατάξεων, νόμων, καθώς και κάθε ερμηνευτική εγκύκλιος ή συνοδευόμενη οδηγία.

Στόχος αυτών των αλλαγών και του νόμου είναι η εναρμόνιση και ο εκσυγχρονισμός των λογιστικών κανόνων στη χώρα. Με τη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου λογιστικού πλαισίου που προβλέπει και επιβάλλει ο παραπάνω νόμος ρυθμίζεται κάθε δραστηριότητα επιχειρήσεων και οντοτήτων εξυπηρετώντας παράλληλα τις ανάγκες που προκύπτουν από τις οδηγίες της Ε.Ε. και ολόκληρου του διεθνούς δικαίου για τον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων με διαφάνεια, συγκρισιμότητα και αξιοπιστία των πληροφοριών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ακόμα και της ορθής και εύρυθμης λειτουργίας των αγορών.

Τα Ε.Λ.Π. καθιέρωσαν στις αγορές ορισμένες βασικές αρχές για την κατάρτιση και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των υπόχρεων επιχειρήσεων αποσκοπώντας στη διασφάλιση της συγκρισιμότητας αυτών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Οι βασικές αυτές αρχές είναι:

- Η συνέπεια που θα πρέπει να υπάρχει από τις επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών, όπως των βάσεων της επιμέτρησης των στοιχείων καθώς και των παραδοχών - κανόνων κατάρτισης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυτών.
- Η συγκρισιμότητα των προηγούμενων περιόδων με την τρέχουσα

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Οι μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων στις επιχειρήσεις είναι δυο ειδών ανάλογα με την τιμή στην οποία αποτιμώνται δηλαδή η FIRST IN FIRST OUT (F.I.F.O.) και η LAST IN FIRST OUT (L.I.F.O.) καθώς και η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους αναλογικά με το κόστος κτήσης του όπως αναλύονται παρακάτω.

1.1.1. Μέθοδος αποτίμησης First In First Out (F.I.F.O.)

Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης First In First Out (F.I.F.O.) προσδιορίζει το ύψος του κόστους πωληθέντων και της αξίας των αποθεμάτων σε μία επιχείρηση.

Η συγκεκριμένη μέθοδος αποτίμησης αποτιμά το απόθεμα της επιχείρησης σύμφωνα με την παραδοχή πως το πρώτο εμπόρευμα που αγοράστηκε είναι και το πρώτο που πωλείται όπως προκύπτει μεταφράζοντας στην ελληνική γλώσσα τον παραπάνω όρο First In First Out.

Για παράδειγμα εάν μια επιχείρηση αγοράσει 20 ηλεκτρονικούς υπολογιστές με 400€ και στην συνέχεια της γίνεται παραγγελία για πώληση 50 υπολογιστών για κάλυψη των αναγκών της ζήτησης αυτή αγοράζει άλλους 40 υπολογιστές με τιμή 450€. Το ύψος του κόστους

πωληθέντων θα είναι ($=20 \text{ H/Y} \times 400\text{€} + 30 \text{ H/Y} \times 450\text{€}$) 21.500 € με την μέθοδο αποτίμησης F.I.F.O.

1.1.2. Μέθοδος αποτίμησης Last In First Out (L.I.F.O.)

Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης Last In First Out (L.I.F.O.) προσδιορίζει το ύψος του κόστους πωληθέντων και της αξίας των αποθεμάτων σε μία επιχείρηση.

Η συγκεκριμένη μέθοδος αποτίμησης αποτιμά το απόθεμα της επιχείρησης σύμφωνα με την παραδοχή πως το τελευταίο εμπόρευμα που αγοράστηκε είναι το πρώτο που πωλείται όπως προκύπτει μεταφράζοντας στην ελληνική γλώσσα τον παραπάνω όρο Last In First Out.

Για λόγους σύγκρισης θα χρησιμοποιηθούν τα δεδομένα του παραπάνω παραδείγματος και επομένως εάν μια επιχείρηση αγοράσει 20 ηλεκτρονικούς υπολογιστές με 400€ και στην συνέχεια της γίνεται παραγγελία για πώληση 50 υπολογιστών για κάλυψη των αναγκών της ζήτησης αυτή αγοράζει άλλους 40 υπολογιστές με τιμή 450€, το ύψος του κόστους πωληθέντων θα είναι ($=10 \text{ H/Y} \times 400\text{€} + 40 \text{ H/Y} \times 450\text{€}$) 22.000€ με την μέθοδο αποτίμησης L.I.F.O.

1.1.3. Μέθοδος αποτίμησης του Μέσου Σταθμικού Κόστους

Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης του Μέσου Σταθμικού Κόστους προσδιορίζει το ύψος του κόστους πωληθέντων και της αξίας των αποθεμάτων σε μία επιχείρηση.

Η συγκεκριμένη μέθοδος αποτίμησης αποτιμά το απόθεμα της επιχείρησης με την αναζήτηση της μέσης σταθμικής τιμής αποτίμησης των αποθεμάτων.

Για λόγους σύγκρισης θα χρησιμοποιηθούν τα δεδομένα του παραπάνω παραδείγματος και επομένως εάν μια επιχείρηση αγοράσει 20 ηλεκτρονικούς υπολογιστές με 400€ και στην συνέχεια της γίνεται παραγγελία για πώληση 50 υπολογιστών για κάλυψη των αναγκών της ζήτησης αυτή αγοράζει άλλους 40 υπολογιστές με τιμή 450€, το ύψος του

κόστους πωληθέντων θα είναι $(=50 \text{ H/Y} \times \{(400\text{€} + 450)/2\})$ 21.250€ με την μέθοδο αποτίμησης του μέσου σταθμικού κόστους.

1.2 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΩΝ

Επιχείρηση στην οποία απασχολούνται συνολικά 15 άτομα εκ των οποίων τα 5 εργάζονται με σύμβαση πλήρους απασχόλησης, τα 2 από αυτά εργάζονται εποχιακά με σύμβαση πλήρους απασχόλησης διάρκειας 5 μηνών, τα 7 με σύμβαση μερικής απασχόλησης τριών ωρών ανά ημέρα και το 1 από τα άτομα με σύμβαση έργου.

Επομένως:

5 άτομα πλήρους απασχόλησης x 12 μήνες απασχόλησης / 12 μήνες όλο το έτος

+ 2 άτομα πλήρους απασχόλησης x 5 μήνες απασχόλησης / 12 μήνες όλο το έτος

+ 7 άτομα μερικής απασχόλησης x 12 μήνες απασχόλησης / 12 μήνες όλο το έτος x 3 ώρες απασχόλησης / 8 ώρες πλήρους απασχόλησης

+ 1 άτομο με σύμβαση έργου

Συνολικά απασχολήθηκαν = $(5 \cdot 12/12) + (2 \cdot 5/12) + (7 \cdot 12/12 \cdot 3/8) + 1 = 9.46$ Άρα 9 άτομα όλο το έτος.

1.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Λογιστικό Σύστημα

Συνήθως η οικονομική μονάδα αναλόγως τον τρόπο που υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία της εφαρμόζει ένα λογιστικό σύστημα τήρησης. Ουσιαστικά το λογιστικό σύστημα αποτελεί εργαλείο εφαρμογής και τήρησης των λογιστικών αρχών στα χρηματοοικονομικά στοιχεία της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου της υπόχρεος προς τήρηση μονάδας . Το σύστημα που χρησιμοποιείται περιλαμβάνει τα αρχεία που τηρεί η επιχείρηση για τις συναλλακτικές διαδικασίες του διαχειριστικού έτους και τα χρηματοοικονομικά γεγονότα που αφορούν τους ενδιαφερόμενους. Είτε πρόκειται για πελάτες και προμηθευτές, είτε εταίρους είτε ακόμα και το ίδιο το κράτος που ανήκει καθώς πρέπει να ελεγχθούν κατάλληλα και να εφαρμοστούν σε αυτές οι φορολογικές και νομοθετικές διατάξεις που τις διέπουν. Ουσιαστικά τα συγκεκριμένα συστήματα παρακολουθούν τα στοιχεία των ισολογισμών των επιχειρήσεων κατά κύριο λόγο και τις μεταβολές αυτών. Το σύστημα που χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση προσαρμόζεται ανάλογα με μέγεθος της επιχείρησης και την φύσης της.

Στο σύστημα συμπεριλαμβάνονται τόσο τα τηρούμενα βιβλία, δηλαδή τα αρχεία καταγραφής των στοιχείων της επιχείρησης τα οποία αποδεικνύουν τα δεδομένα που συντάσσονται στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και τα στοιχεία, δηλαδή τα παραστατικά που χρησιμοποιούνται σε κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται.

1.4 ΣΥΝΤΑΞΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ – ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ

Οι οικονομικές μονάδες που συντάσσουν ισολογισμό υποχρεούνται παράλληλα και σε τήρηση των βιβλίων και στοιχείων τους με την διπλογραφική μέθοδο απεικόνισης φορολογικών συναλλαγών. Εκτός από την σύνταξη του ισολογισμού συντάσσουν και τις παρακάτω ειδικές πληροφοριακές καταστάσεις :

- ✓ Ημερολόγιο : αναλυτική καταχώριση όλων των πραγματοποιούμενων συναλλαγών και χρηματοοικονομικών γεγονότων.
- ✓ Αναλυτικό Καθολικό : αρχείο καταγραφής των μεταβολών των τηρούμενων λογαριασμών των μονάδων.
- ✓ Ισοζύγιο : συγκεντρωτική κατάσταση των χρεοπιστώσεων που πραγματοποιούνται στους λογαριασμούς και τους μεταβάλλουν ανάλογα, καθώς και του υπολοίπου αυτών.

Τα στοιχεία που παρακολουθούν τα παραπάνω βιβλία και οι καταστάσεις είναι τα περιουσιακά στοιχεία της υπόχρεας προς τήρηση επιχείρησης, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα και τις ζημίες που μπορεί να εμφανίσει κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

1.4.1. Οντότητες που υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικού συστήματος και σύνταξη ισολογισμού

Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα τήρησης βιβλίων και στοιχείων υποχρεούνται να τηρούν οι ΑΕ, οι ΕΠΕ, οι ΙΚΕ και οι κατά μετοχές Ετερόρρυθμες εταιρείες. Παράλληλα οι Ο.Ε. και Ε.Ε. των οποίων τα μέλη, άμεσα ή έμμεσα μπορεί να είναι οντότητες άλλων νομικών προσώπων Α.Ε., Ε.Π.Ε., κατά μετοχές Ε.Ε. και Ι.Κ.Ε. Οι ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών ανώτερο των 1.500.000 ευρώ. Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικού κύκλου εργασιών ανώτερου των 1.500.000 ευρώ. Κερδοσκοπικές και μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο τομέα, ελέγχονται και εποπτεύονται από αυτόν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014, ο επιχειρηματίας εκμετάλλευσης πρατηρίου υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης με κύκλο εργασιών ανώτερο των 8.000.000 ευρώ και τέλος οι συνεταιρισμοί και κάθε άλλη οικονομική οντότητα που υποχρεούται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη ειδική νομοθετική διάταξη.

1.4.2. Οντότητες που δεν υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικού συστήματος και σύνταξη ισολογισμού.

Σε οικονομικές μονάδες που δεν συντάσσουν ισολογισμό δίδεται νομοθετικά η δυνατότητα τήρησης απλογραφικών λογιστικών συστημάτων για την τήρηση των βιβλίων εσόδων και εξόδων τους. Τα βιβλία περιλαμβάνουν όλων των ειδών έσοδα από πωλήσεις προϊόντων εμπορευμάτων, παροχή υπηρεσιών και άλλων εσόδων, όλων των ειδών των κερδών, τακτικών και εκτάκτων, όλων των πραγματοποιούμενων αγορών, εμπορευμάτων, πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, αγορών παγίων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Παράλληλα περιλαμβάνονται κάθε εκπιπτόμενα έξοδα, όπως αμοιβές προσωπικού, καταβολές εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, τις αποσβέσεις, άλλα εκπιπτόμενα έξοδα από λήψη διαφόρων υπηρεσιών και άλλα λοιπά έξοδα καθώς επίσης και τις ζημιές. Τέλος συμπεριλαμβάνονται στα παραπάνω βιβλία φόροι και τέλη τηρούμενα σε ξεχωριστό χώρο μεταξύ τους.

Ο νόμος δίνει την δυνατότητα τήρησης προαιρετικού διπλογραφικού λογιστικού συστήματος τήρησης βιβλίων και στοιχείων χωρίς την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού, συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης για τον προσδιορισμό του εκάστοτε αποτελέσματος της διαχειριστικής περιόδου.

Οι οικονομικές μονάδες υποχρεούνται σε τακτική, πλήρης και ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων κατά την καταχώρηση των οικονομικών τους συναλλαγών με την απλογραφική μέθοδο τήρησης.

Απλογραφικό λογιστικό σύστημα τήρησης βιβλίων και στοιχείων υποχρεούνται να τηρούν οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συντάσσουν ισολογισμό δηλαδή οι ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες με κύκλο εργασιών κατώτερο των 1.500.000 ευρώ. Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. που

αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικού κύκλου εργασιών κατώτερου των 1.500.000 ευρώ, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, και οποιαδήποτε άλλη οντότητα ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. δηλαδή τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων, όταν αποκτήσουν το εισόδημα και με συνολικό κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ., Ο επιχειρηματίας εκμετάλλευσης πρατηρίου υγρών καυσίμων, ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης, ο πωλητής υγραερίου με κύκλο εργασιών κατώτερο των 8.000.000 ευρώ (συνυπολογίζονται έσοδα από βενζίνη και υγραέριο σε περίπτωση παράλληλης δραστηριότητας του προσώπου και εμπίπτουν στο παραπάνω όριο) και τέλος κάθε άλλη οικονομική οντότητα που δεν υποχρεούται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη ειδική νομοθετική διάταξη ή οι οντότητες οι οποίες συντάσσουν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, ανεξαρτήτως μεγέθους.

1.5 ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Οι λογιστικές αρχές είναι οι κανόνες, μέθοδοι και τεχνικές, που θα πρέπει να εφαρμόζονται στις λογιστικές απεικονίσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ακολουθούνται για την επίτευξη των βασικών και αντικειμενικών στόχων της λογιστικής.

Δεν αποτελούν νόμους και δεν είναι αμετάβλητοι όμως εξελίσσονται, αναθεωρούνται και προσαρμόζονται στις εκάστοτε απαιτήσεις της λογιστικής και πρακτικής απεικόνισης των συναλλαγών αναλογικά με τις ανάγκες των επιχειρήσεων.

Είναι ουσιαστικά σύμβουλοι της ορθής αντιμετώπισης και απεικόνισης των συναλλαγών από τους ειδικούς που τις εφαρμόζουν.

**1.5.1. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΣΕΩΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (άρθρο 43 παρ. 1 του ν. 2190/1920 περί Α.Ε. και 4η
οδηγία της Ε.Ο.Κ.)**

Για την αρχή αυτή προβλέπει ότι κατά την πραγματοποίηση της αποτίμησης της περιουσίας σε μια επιχείρηση θα πρέπει να τεκμαίρεται ότι συνεχίζεται η οικονομική δραστηριότητα για την οποία συστάθηκε η εταιρεία, ότι βρίσκεται σε λειτουργία κατά τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα, βάσει δεδομένων θα συνεχίσει να λειτουργεί και να δραστηριοποιείται στο μέλλον και δεν έχει πρόθεση ούτε την υποχρέωση διάλυσης, εκκαθάρισης ή μείωσης της δραστηριότητας της.

Η αρχή αυτή προσδιορίζει ουσιαστικά την διαδικασία αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης καθώς η διαδικασία της αποτίμησης διαφοροποιείται σε περιπτώσεις διάλυσης ή εκκαθάρισης της επιχείρησης.

**1.5.2. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΤΗΡΗΤΙΚΟΤΗΤΑΣ Ή ΣΥΝΕΣΕΩΣ
(άρθρο 43 παρ. 1, του ν. 2190/1920 περί Α.Ε.)**

Η συγκεκριμένη αρχή ορίζει την λογιστική εμφάνιση των εσόδων και κερδών μιας επιχείρησης κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, ενώ των εξόδων και των ζημιών την στιγμή που διαπιστώνεται η πιθανή πραγματοποίησή τους.

Επομένως κατά την διάρκεια της αποτίμησης αρνητικά δηλαδή της υποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου προκαλείται μείωση του οικονομικού αποτελέσματος ενώ αντίθετα σε ενδεχόμενη αύξηση της αποτίμησης των αποθεμάτων δηλαδή της υπερτίμησης αυτών κατά το τέλος της

διαχειριστικής περιόδου τότε αυτή η αύξηση δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ως κέρδος καθώς δεν έχει πραγματοποιηθεί.

Επομένως σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί και μόνο , μέσα σε αυτή καθώς και όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι ή όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν αυτή ή τις προηγούμενες χρήσεις, ακόμα και στην περίπτωση που οι ενδείξεις γίνονται αντιληπτές μετά το τέλος χρήσης κατά την περίοδο της κατάρτισης και σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου.

Η αρχή της συντηρητικότητας βρίσκεται και εφαρμόζεται και από τον Κ.Φ.Α.Σ. και από τις νομοθετικές διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ.

1.5.3. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Η βασική αυτή αρχή διέπει τόσο τις λογιστικές πρακτικές όσο και τις φορολογικές και εμφανίζει το έσοδο στα αποτελέσματα της χρήσης που προέκυψε στην επιχείρηση και το έξοδο στα αποτελέσματα της χρήσης της χρήσης την οποία βαρύνει ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης και πληρωμής αντίστοιχα.

Η «αυτοτέλεια των χρήσεων» διαχωρίζει την οικονομική δραστηριότητα, τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης, μεταξύ των εκάστοτε διαχειριστικών περιόδων ώστε στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που προέκυψαν και αφορούν στην συγκεκριμένη χρήση στην οποία εμφανίζονται.

Έσοδο θεωρείται πραγματοποιείται τελικώς όταν ολοκληρώνεται η πώληση του αγαθού και μεταβιβάζεται η κυριότητα του ή όταν παρέχεται η πωλούμενη υπηρεσία από των πωλητή στον αγοραστή ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης αυτού.

Έξοδο θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην κλεισμένη χρήση και διαχειριστική περίοδο όταν πραγματοποιείται ή αναλώνεται μέσα σε αυτή για τη απόκτηση εσόδων ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίο πληρώθηκε.

1.5.4. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΙΣΤΗΣ ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ (αρχή ιστορικού κόστους)

Η αρχή της πιστής σταθερότητας της νομισματικής μονάδας απορρέει από την υιοθέτηση της μεθόδου του ιστορικού κόστους. Στην μέθοδο του ιστορικού κόστους τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στον ισολογισμό χωρίς να λαμβάνεται υπόψιν η αγοραστική αξία του νομίσματος.

Επομένως κατά την αρχή αυτή τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται με την αρχική αξία κτήσεως στο ενεργητικό του Ισολογισμού χωρίς την αναγωγή της νομισματικής αξίας κατά τον χρόνο κτήσης και κατά τον χρόνο κατάρτισης του ισολογισμού δηλαδή τον χρόνο απεικόνισης της αξίας.

Η απόσβεση των πάγιων στοιχείων υπολογίζεται με τον ίδιο τρόπο πως και η αξία κτήσης και επομένως απεικονίζεται και λογίζεται επί της νομισματικής αξίας κτήσεως.

Ο πληθωρισμός παράλληλα δεν δείχνει να ασκεί επίδραση στη νομισματική αξία των περιουσιακών στοιχείων κατά την αρχή αυτή και μόνο σε περιπτώσεις νόμιμης αναπροσαρμογής του Ισολογισμού γίνεται ταυτόχρονα και η διόρθωση των αξιών με ανακατάταξή τους στον Ισολογισμό.

1.5.5. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΙΣΤΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

(4^η οδηγία της Ε.Ο.Κ., 1978)

Κατά την αρχή της πιστής απεικόνισης της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης όλοι οι λογαριασμοί της θα πρέπει να δίνουν

την πιστή εικόνα της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής της κατάστασης καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης.

Για την διατύπωση της πραγματικής εικόνας της επιχείρησης θα πρέπει να τηρείται η συγκεκριμένη οδηγία καθώς επίσης και η παράλληλη κατάρτιση πρόσθετων πληροφοριών και διευκρινήσεων που απαιτούνται για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της διαχειριστικής της περιόδου.

Σε περιπτώσεις που η εφαρμογή της οδηγίας συγκρούεται με την υποχρέωση της τήρησης της αρχής της πιστής απεικόνισης τότε επιβάλλεται η παρέκκλιση από την οδηγία προκειμένου να αποδοθεί η πραγματική εικόνα της επιχείρησης. Η συγκεκριμένη παρέκκλιση θα πρέπει όμως να αναφέρεται στο προσάρτημά και να δικαιολογείται επαρκώς ώστε να γίνονται σαφή τα αίτια μη τήρησης της οδηγίας.

1.5.6. Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΜΗ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ ΑΝΟΜΟΙΟΓΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Η αρχή του μη συμψηφισμού ανομοιογενών λογαριασμών αποτελεί μια από τις βασικότερες λογιστικές αρχές και επιβάλλει ουσιαστικά τον σαφή διαχωρισμό μεταξύ εσόδων και εξόδων, πελατών και προμηθευτών, λογαριασμών του ενεργητικού με λογαριασμούς του παθητικού.

Το αναθεωρημένο λογιστικό σχέδιο απαγορεύει κάθε συμψηφισμό μεταξύ εσόδων και εξόδων και μεταξύ των λογαριασμών του ενεργητικού και των λογαριασμών του παθητικού, οι οποίοι υποχρεωτικά θα πρέπει να αποτιμώνται ξεχωριστά και να μην γίνεται η εμφάνιση της μεταξύ τους διαφοράς μόνο.

1.5.7. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΚΑΛΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

(4η οδηγία της Ε.Ο.Κ και άρθρο 43β του Ν. 2190/1920 περί Α.Ε.)

Η αρχή της δημοσιότητας και καλής πληροφόρησης επιβάλλει την επαρκή, νόμιμη, σαφή, ακριβή και πλήρη περιγραφή των γεγονότων της περιουσιακής κατάστασης και των οικονομικών αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, ώστε να επιτυγχάνεται η ορθή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μερών των επιχειρήσεων. Η αρχή εκφράζει την ιδέα της αντικειμενικής αλήθειας περί της πληροφόρησης των μερών με τιμιότητα και ευθύτητα.

Η αρχή ορίζει ότι οι λογιστικοί μέθοδοι που χρησιμοποιούνται και τα στοιχεία που καταρτίζονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να σημειώνονται κατά τρόπο σαφή και σύντομο σύμφωνα και με την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η αρχή ορίζει την δημοσίευση όλων των στοιχείων, ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσεως όπως προβλέπει η εκάστοτε νομοθεσία σε εφημερίδες ώστε να πραγματοποιείται η πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μερών.

1.5.8. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΙΛΙΚΡΙΝΕΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Η αρχή της ειλικρίνειας των λογαριασμών και της απεικόνισης τους είναι η εφαρμογή των αρχών της καλής πίστης στις αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και της αρχής της αληθούς εμφάνισης της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης

Η αλήθεια αποκρύπτεται με την μη αληθή εμφάνιση αλλοιωμένων οικονομικών στοιχείων στον ισολογισμό μιας επιχείρησης είτε αρνητικά και επομένως εμφανίζοντας μια απαισιόδοξη κατάσταση αναφορικά με την πορεία της επιχείρησης είτε θετικά εμφανίζοντας μια αισιόδοξη κατάσταση αναφορικά με την λειτουργία της επιχείρησης η οποία όμως

είτε στην πρώτη είτε στην δεύτερη περίπτωση δεν αντιστοιχεί στην πραγματικότητα της επιχείρησης σκόπιμα.

1.5.9. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΠΟΛΥΤΗΣ ΣΑΦΗΝΕΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

(άρθρο 42α του ν. 2190/1920 περί Α.Ε.)

Η αρχή της απόλυτης σαφήνειας των λογαριασμών αυτή συνδέεται με την αρχή της ειλικρίνειας των λογαριασμών. Ορίζει πως οι ισολογισμοί και οι καταστάσεις που συντάσσει στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου η επιχείρηση θα πρέπει να γίνεται με απόλυτη σαφήνεια και με τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η εύκολη και ουσιαστικά αληθινή οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Η σαφήνεια στις καταστάσεις και στην διάρθρωση της χρηματοοικονομικής θέσεως της επιχείρησης επιτυγχάνεται με την αντιπροσωπευτική απεικόνιση των στοιχείων ώστε να γίνονται κατανοητές από τον αναγνώστη χωρίς το ενδεχόμενο οποιασδήποτε παρανόησης.

1.5.10. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ Η ΣΥΝΟΧΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

(άρθρο 42β ν. 2190/1920 περί Α.Ε και άρθρο 41 Κ.Φ.Α.Σ)

Η αρχή της σταθερότητας των λογιστικών μεθόδων ή συνοχής μεταξύ των χρήσεων δεν επιτρέπεται την μεταβολή των λογιστικών μεθόδων από την μια χρήση στην άλλη ώστε να επιτυγχάνεται η σύγκριση αυτών. Ενδεχόμενες αλλαγές στις λογιστικές μεθόδους, αποτίμησης αποθεμάτων για παράδειγμα, γίνεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις εφαρμογής καταλληλότερης μεθόδου από τη μέχρι τότε εφαρμοζόμενη από την επιχείρηση.

Ο νόμος ορίζει παράλληλα και τον καθορισμό της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και της τιμής κτήσης αυτών από την επιχείρηση βάσει των παραδεγμένων μεθόδων αποτίμησής και η συνεχής ακολούθηση της συγκεκριμένης μεθόδου από την επιχείρηση.

Η αρχή καθιερώνει την παράλληλα και τη αρχή της σταθερότητας των χρησιμοποιούμενων λογιστικών μεθόδων και την συνοχή αυτών μεταξύ των χρήσεων.

Δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση η μεταβολή της δομής του ισολογισμού από τη μια χρήση στην άλλη και ενδεχόμενη παρέκκλιση από την παραπάνω αρχή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις και θα πρέπει η επιχείρηση να την αναφέρει ρητά στο προσάρτημα και να αιτιολογείται επαρκώς.

ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ)

2.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ

Στην χώρα μεγάλη αλλαγή πραγματοποιήθηκε με τον ν. 1041/2.4.1980¹ και την νομοθετική καθιέρωση Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

¹Πηγή: **N. 1041/1980**. Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 75 – 02.04.1980. Περὶ αυξήσεως των αποδοχών των δημοσίων εν γένει υπαλλήλων, πολιτικών, στρατιωτικών και υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ., ρυθμίσεως

στην λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών. Το Ε.Γ.Λ.Σ. αποτελούσε σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των χρηματοοικονομικών και λογιστικών μεγεθών, βάση του οποίου γινόταν η τυποποίηση των τηρουμένων λογαριασμών από τις επιχειρήσεις και ρυθμίζονταν ένας ενιαίος τρόπος λειτουργίας και συλλειτουργίας αυτών. Παράλληλα επιτυγχάνονταν η χρησιμοποίηση μιας ενιαίας βάσης παραδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και η δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών για όλο το σύνολο των επιχειρήσεων καθώς και των λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσης αυτών και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, ουσιαστικά όλου του λογιστικού συστήματος σε εθνικό επίπεδο.

Αργότερα η εδραίωση του ν. 1041/2.4.1980 έρχεται το προεδρικό διάταγμα Π.Δ. 1123/15.12.1980² και σύμφωνα με το άρθρο 2 αυτού, γίνεται η καθιέρωση της 1ης Ιανουαρίου του 1982 ως η ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ.. Παράλληλα με το Π.Δ.186/16.05.1992³ δηλαδή τον «Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων» γίνεται για πρώτη φορά η εφαρμογή της υποχρεωτικής τήρησης του σχεδίου από τις επιχειρήσεις που ανήκουν στην κατηγορία Γ'.

Σημαντικές μεταβολές στο λογιστικό σχέδιο πραγματοποιήθηκαν με το Π.Δ. 134/04.06.1996⁴ εν ονόματι «Τροποποίηση και συμπλήρωση μερικών διατάξεων του Π.Δ 186/1992⁵ Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, όπως ισχύει», και τηρούνταν υποχρεωτικά και για όλες τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

συναφών θεμάτων, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως ορολογικών και άλλων τινών διατάξεων και καθιερώσεως του Γενικού Ενιαίου Λογιστικού Σχεδίου.

2Πηγή: **Π.Δ. 1123/1980**. Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 283 – 15.12.1980. Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

³ΠΗΓΗ:<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=6C3C3BD84FBD51A8.1D031AEA53&version=2011/03/31>

⁴ΠΗΓΗ :<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/71>

⁵ΠΗΓΗ : <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/1146>

Άλλοι βασικοί νόμοι οι οποίοι ίσχυαν και μέχρι πρότινος είναι ο εμπορικός ν. 2190/1920⁶ "Περί ανώνυμων εταιρειών" και ο ν. 3190/1955⁷"Περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης" οι οποίοι εφαρμόζονταν έως και τη χρήση 2014 ως συμπληρωματική νομοθεσία κατά την διενέργεια ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

2.2. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ⁸

Σύμφωνα με τις παραπάνω νομοθετικές διατάξεις οι υπόχρεες επιχειρήσεις με την κατοχύρωση της λογιστικής πρακτικής στη χώρα μας, παράλληλα κατοχυρωνόταν και η ετήσια σύνταξη του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και του λογαριασμού διάθεσης κερδών. Η σύνταξη των προαναφερθέντων χρηματοοικονομικών καταστάσεων προβλεπόταν παράλληλα και υποχρεωτικά από την εμπορική και την φορολογική νομοθεσία.

Με το Ε.Γ.Λ.Σ. καθορίζονταν λεπτομέρειες τήρησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως προς το περιεχόμενο και την δομή τους και την εναρμόνιση τους με τις απαιτήσεις και οδηγίες της Ε.Ο.Κ. Η εναρμόνιση με τις οδηγίες της επέφερε νέα λογιστικά σταθμά όπως άγνωστο μέχρι τότε <<προσάρτημα>>.

Επομένως με τον ν.2190/1920 και με την συμπληρωματική αντικατάσταση μέρους του από άρθρο του Π.Δ. 409/1986, ορίζονταν <<οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις >> των επιχειρήσεων σε :

- τον ισολογισμό,

⁶ΠΗΓΗ : **N. 2190/1920**. Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 144 – 30.06.1920. *Περί Ανωνύμων Εταιριών*.

⁷ΠΗΓΗ : <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/29>

⁸ΠΗΓΗ : Ο Ισολογισμός των ανωνύμων εταιριών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ΕΜΜ. ΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΡΥΚΟΥΣ, ΑΘΗΝΑ

- το λογαριασμό « αποτελέσματα χρήσης»,
- τον «πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων»
- το «προσάρτημα»

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) παρουσίαζε την ορθή οργάνωση και τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών των επιχειρήσεων βάσει των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.

Αποτελούνταν από ομάδες και υποομάδες ανάλυσης συναλλαγών που ονομάζονται λογαριασμοί και κατηγοριοποιούν τα φορολογικά δεδομένα των επιχειρήσεων ανάλογα με την προέλευση των κεφαλαίων τους.

Εφαρμοζόταν σε όλες τις εταιρικές μορφές και σκοπό έχει την ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθολικά και όμοια για όλων των ειδών τις συναλλαγές που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις. Οι εταιρείες υποχρεώνονταν στην απεικόνιση όλων των συναλλαγών τους βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. ώστε να υπάρχει ένα ενιαίο οργανωτικό πλαίσιο στο οποίο να εντάσσονταν όλες οι επιχειρήσεις όσον αφορά την απεικόνιση των συναλλαγών τους και την διευκόλυνση πιθανών ελέγχων από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Ουσιαστικά επομένως αποτελούσε οδηγό για την ορθή απεικόνιση των πραγματοποιηθέντων συναλλαγών από τις επιχειρήσεις και λογιστικό εργαλείο οργάνωσης, πληροφόρησης και προσδιορισμού των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων.

2.3. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εφαρμόζοταν στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και διέπονταν από βασικές αρχές οι οποίες ορίζαν και οριοθετούσαν τα πλαίσια της εφαρμογής του.

Η αρχή της αυτονομίας

Το Ε.Γ.Λ.Σ. σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας κατηγοριοποιούσε σε τμήματα τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές. Η πρώτη κατηγορία αφορούσε τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής, η δεύτερη αφορούσε τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής ενώ η τρίτη κατηγορία αφορούσε τους Λογαριασμούς Τάξεως.

Η κάθε κατηγορία ήταν αυτόνομη και ανεξάρτητη σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα από τις υπόλοιπες και δεν συλλειτουργούσε με καμία από αυτές.

Η αρχή συγκέντρωσης και παρακολούθησης των αποθεμάτων και των εσόδων-εξόδων κατά είδος (Λογαριασμοί Γενικής Λογιστικής)

Η συγκεκριμένη αρχή αναφέρεται στο περιεχόμενο των Λογαριασμών Γενικής Λογιστικής και στον τρόπο τήρησης αυτών.

Οι λογαριασμοί που περιλαμβάνουν τα αποθέματα των επιχειρήσεων από κάθε είδους προέλευση καθώς και τα πραγματοποιούμενα έξοδα ή έσοδα, κατά περίπτωση, δύνανται να χρεώνονται, να πιστώνονται ή να αντιλογίζονται ανάλογα με τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται. Τα υπόλοιπα που δημιουργούνται στους λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου μεταφέρονται σε έναν ενιαίο λογαριασμό παρακολούθησης ο οποίος ονομάζεται Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης.

Οι λογιστικές εγγραφές των συγκεκριμένων λογαριασμών παρακολουθούν τα υπόλοιπα που δημιουργούνται κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου κατά είδος και μόνο.

Η αρχή της κατάρτισης λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης (Προσδιορισμός Οργανικών Αποτελεσμάτων)

Η συγκεκριμένη αρχή αφορά την τελική απεικόνιση των υπολοίπων λογαριασμών στον ενιαίο λογαριασμό προσδιορισμού των αποτελεσμάτων ο οποίος είναι ο Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης.

Στον συγκεκριμένο λογαριασμό γίνεται προσδιορισμός τους αποτελέσματος χρήσης με την χρήση λογιστικών εγγραφών που περιλαμβάνουν εγγραφές αρχικών και τελικών αποθεμάτων, των πραγματοποιηθέντων αγορών της χρήσης καθώς και των οργανικών εσόδων και εξόδων των επιχειρήσεων.



2.4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 2190/1920

Στα υποδείγματα του Ε.Γ.Λ.Σ. όπως αναφέρεται από τον ν. 2190/1920 και όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το Π.Δ. 409/1986 αναγράφονται οι κωδικοί αριθμοί όλων των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. . Οι κωδικοί αριθμοί οι συγκροτούν κάθε λογαριασμό ο οποίος αναγράφεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από τις υπόχρεες προς τήρηση επιχειρήσεις.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. αναλύει και προσδιορίζει παράλληλα το περιεχόμενο κάθε λογαριασμού καθώς επίσης και τους κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης που το τηρεί. Παράλληλα προσδιορίζει τον τρόπο τήρησης και αποτίμησης των υποχρεώσεων της επιχείρησης και επομένως κάθε άλλου λογαριασμού που μεταφέρεται και

παρουσιάζεται στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις με τρόπο ακριβή και σαφή.

Οι διατάξεις της 4^{ης} Οδηγίας της Ε.Ο.Κ⁹, καθιερώνουν τις παραπάνω αρχές και έχουν ιδιαίτερη βαρύτητα καθώς συμπληρώνουν τις επιμέρους διατάξεις οι οποίες δεν ρυθμίζουν τα λεπτομερειακά θέματα, που ρυθμίζονται με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Επομένως οι παρακάτω επιπρόσθετες αρχές αναπτύσσονται και θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τους συντάκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων βοηθητικά και στις περιπτώσεις που τα σχετικά θέματα δε ρυθμίζονται με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ.

▪ **Η αρχή της πραγματικής εικόνας**

Σύμφωνα με την αρχή της πραγματικής εικόνας οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να καταρτίζονται υποχρεωτικά βάση των διατάξεων αυτού του νόμου και να εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων με απόλυτη σαφήνεια και να παρουσιάζουν πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως της επιχείρησης, της χρηματοοικονομικής της θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης αυτής.

Μερικές από τις επιβαλλόμενες πρακτικές για την διασφάλιση του γενομένου της αρχής της πραγματικής εικόνας είναι :

Α) Ο ισολογισμός να περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης καθώς και τις υποχρεώσεις της κατά την περίοδο της κλειόμενης χρήσης και κατάρτισης του ισολογισμού και των υπόλοιπων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της. Απαγορεύεται ο ισολογισμός να περιλαμβάνει είτε λιγότερα είτε περισσότερα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις από αυτά που έχει στην πραγματικότητα η επιχείρηση σε καμία περίπτωση. Παράλληλα τα στοιχεία από την κατάσταση

⁹ΠΗΓΗ: 4^η Οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25^{ης} Ιουλίου 1978. Βασιζόμενη άρθρο

54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ της συνθήκης περί ετήσιων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών.

αποτελεσμάτων χρήσεως θα πρέπει να προκύπτουν να καταρτίζονται και να παρουσιάζονται βάσει των παραδεγμένων λογιστικών αρχών που ισχύουν γενικότερα

Β) Τα κονδύλια των ισολογισμών θα πρέπει να προκύπτουν από αληθινές ποσότητες και ύστερα από ειδική και ακριβή αποτίμηση σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις .

Γ) Τα συγκεντρωτικά κονδύλια των ισολογισμών των επιχειρήσεων θα πρέπει να προέρχονται από την συνάθροιση των ομοιογενών και ομοειδών επιμέρους κονδυλίων αυτών .

Δ) Τα κονδύλια θα πρέπει να φέρουν την κατάλληλη ονομασία και οι τίτλοι των λογαριασμών της επιχείρησης να απεικονίζουν αληθώς και ακριβώς το περιεχόμενο τους.

Ε) Τα στοιχεία του ενεργητικού θα πρέπει να αναγράφονται στον ισολογισμό της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης αναλογικά με το βαθμό ρευστοποίησής τους, ενώ τα στοιχεία του παθητικού αναλογικά με την περίοδο λήξης τους, ώστε η πληροφόρηση για την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης που προκύπτει στο τέλος της κλειόμενης περιόδου να είναι ορθή.

Η πραγματική εικόνα η οποία ορίζεται από τον νόμο δε συμπίπτει με την αντικειμενική εικόνα της επιχείρησης , αφού ο ίδιος ο νόμος δέχεται βασικές αποκλίσεις από την συγκεκριμένη αρχή.

Επομένως οι κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης διέπονται από την αρχή της συντηρητικότητας και δεν αντικατοπτρίζουν απαραίτητως την αληθινή και πραγματική αξία των περιουσιακών της στοιχείων απλώς παρουσιάζουν την εικόνα βάσει των παραδεγμένων λογιστικών αρχών και πρακτικών αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων, αφού για παράδειγμα τα πάγια αποτιμώνται στο ιστορικό κόστος κτήσεως και τα αποθέματα αποτιμώνται κατά είδος στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας

Η αρχή υποχωρεί έναντι της αρχής της συνέσεως και της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας για τους παραπάνω λόγους αποτελεί παράλα αυτά θεμελιώδη αρχή και ταυτόχρονα ορίζει :

- Ότι σε περιπτώσεις κατάρτισης καταστάσεων της επιχείρησης όπου η εφαρμογή των διατάξεων του νόμου που τις διέπει δεν επαρκεί για την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της επιχείρησης τότε θα πρέπει να παρέχονται όλες οι αναγκαίες συμπληρωματικές πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την ορθή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μερών.
- Σε εξαιρετικές περιπτώσεις όπου η εφαρμογή μιας από τις παραπάνω διατάξεις του νόμου που διέπει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της πραγματικής της εικόνας τότε επιβάλλεται να γίνεται παρέκκλιση από αυτήν τη διάταξη ώστε να επιτευχθεί η απόδοση της πραγματικής εικόνας της επιχείρησης.
- Για τα παραπάνω και σε εξαιρετικές περιπτώσεις η κάθε παρέκκλιση θα πρέπει να αναφέρεται ρητά στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης μαζί με την αιτιολόγηση και τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τις επιδράσεις που προκάλεσε ενδεχομένως στις υπόλοιπες καταστάσεις και στην περιουσιακή διάθρωση της επιχείρησης ή τα αποτελέσματα χρήσης αυτής.

❖ **Η αρχή της «απόλυτης σαφήνειας»**

Η συγκεκριμένη αρχή ορίζει πως οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάθρωσης της, της χρηματοοικονομικής θέσης που κατέχει ως σύνολο και των αποτελεσμάτων χρήσης της. Παράλληλα η αρχή της απόλυτης σαφήνειας υπαγορεύει τα εξής :

- Οι τίτλοι των λογαριασμών θα έπρεπε να αποδίδουν με πληρότητα και σαφήνεια το είδος και την κατάσταση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης καθώς και των υποχρεώσεων αυτής τα οποία απεικονίζονται στον ισολογισμό στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου. Οι τίτλοι των λογαριασμών θα έπρεπε να είναι σύντομοι αλλά επαρκώς αναλυμένοι ώστε να αποδίδουν σαφή εικόνα αυτών που προσδιορίζουν.
- Οι λογαριασμοί θα έπρεπε να κατατάσσονται στον ισολογισμό της επιχείρησης συστηματικά και μεθοδικά με κατάλληλη ομοειδή ομαδοποίηση.
- Σε καμία περίπτωση δεν θα έπρεπε να συμψηφίζονται λογαριασμοί ενεργητικού με παθητικού ούτε κερδών με ζημίες .
- Δεν θα έπρεπε να γίνονται περιττές υποδιαίρεσεις που δεν συμβαδίζουν με την έννοια του ισολογισμού.
- Δεν θα έπρεπε να συναθροίζονται ανομοιόμορφα από πλευράς αποτίμησης και ρυθμού αποσβέσεων τα επιμέρους στοιχεία του ισολογισμού.¹⁰

¹⁰ΠΗΓΗ :“Ανάλυση και Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ.”, Θεόδωρος Γρηγοράκος , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ 2000

2.5. ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ κατηγοριοποιούσε τους λογαριασμούς σε δέκα (10) ομάδες που η κάθε μια από αυτές μπορούσε να αναπτυχθεί σε δέκα (10) πρωτοβάθμιους λογαριασμούς το ανώτερο. Οι ομάδες που περιλάμβαναν τους λογαριασμούς του Ενεργητικού είναι η 1,2 και 3 και οι ομάδες που περιλάμβαναν τους λογαριασμούς του Παθητικού είναι η 4 και η 5. Οι ομάδες που παρακολουθούσε τους λογαριασμούς των οργανικών εξόδων είναι η 6 ενώ αυτή που παρακολουθούσε τους λογαριασμούς των οργανικών εξόδων είναι η 7. Η ομάδα 8 παρακολουθούσε τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων της Γενικής Λογιστικής ενώ η ομάδα 9 παρακολουθούσε τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης. Τέλος η ομάδα 0 αφορά τους λογαριασμούς Τάξεως.

Επομένως η Γενική Λογιστική περιλαμβανόταν στους λογαριασμούς των ομάδων από 1 έως 8 και η Αναλυτική Λογιστική περιλαμβάνεται στην ομάδα 9.

Κωδικοποίηση Ομάδων

Για την καλύτερη παρακολούθηση των λογαριασμών εφαρμόστηκε ειδικό σύστημα κωδικοποίησης για όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν το Ε.Γ.Λ.Σ.

Η κάθε ομάδα αποτελούνταν από δέκα πρωτοβάθμιους λογαριασμούς που είχαν διψήφιο κωδικό. Το πρώτο ψηφίο καθόριζε την ομάδα και το δεύτερο τον λογαριασμό παρακολούθησης. Για παράδειγμα ο κωδικός αριθμός 38 άνηκε στην 3^η ομάδα καθώς το πρώτο ψηφίο του διψήφιου είναι ο αριθμός 3 και συγκεκριμένα η ομάδα 38 είναι το ΤΑΜΕΙΟ το οποίο περιλάμβανε στα ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ- ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ καθώς αφορούσε διαθέσιμο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης.

Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναλύεται σε δευτεροβάθμιο λογαριασμό και είχε την δυνατότητα να αναλυθεί μέχρι και σε 100 συνολικά δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Ανάμεσα στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό και τον δευτεροβάθμιο υπήρχε τελεία ώστε να γίνεται ο διαχωρισμός. Έτσι εάν γινόταν ανάλυση στον παραπάνω λογαριασμό 38 σε δευτεροβάθμιο θα γινόταν 38.00 Κεντρικό Ταμείο.

Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναλύεται σε τριτοβάθμιο λογαριασμό και κάθε τριτοβάθμιος λογαριασμός μπορεί να αναλυθεί σε τεταρτοβάθμιο λογαριασμό. Μπορεί να συνεχιστεί η ανάλυση περαιτέρω των τεταρτοβάθμιων σε αναλυτικότερης βαθμίδας λογαριασμούς και για τους τριτοβάθμιους και τους υπόλοιπους στις κατώτερες βαθμίδες λογαριασμούς υπάρχει η δυνατότητα ανάλυσης χρησιμοποιώντας δεκαδικό, εκατονταδικό, χιλιαδικό ακόμα και δεκαχιλιαδικό σύστημα ανάλογα με τις ανάγκες τις επιχειρήσεις. Συνήθως οι συγκεκριμένες αναλύσεις χρησιμοποιούνται για την κωδικοποίηση μεγάλου όγκου πελατών, προμηθευτών, η προϊόντων και εμπορευμάτων στις επιχειρήσεις καθώς το κάθε ένα από τα προαναφερόμενα είχε τον δικό του μοναδικό κωδικό για κάθε επιχείρηση.

Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούσαν αυτούσιους τους κωδικούς που ήταν υπογραμμισμένοι στο Ε.Γ.Λ.Σ. και είχαν την δυνατότητα να δημιουργήσουν νέους στην θέση αυτών που δεν ήταν με υπογράμμιση αρκεί να υπήρχε σαφής σχέση και να άνηκαν στην ομάδα την οποία μετέβαλλαν, παίρνοντας την έγκριση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής για την συγκεκριμένη μεταβολή.

Ανάλυση των ομάδων:

Το Ε.Γ.Λ.Σ. διαμόρφωνε τις κύριες ομάδες λογαριασμών ως εξής:

1. ΟΜΑΔΑ : ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ¹¹

¹¹ΠΗΓΗ : <https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log1.htm>

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

10 Εδαφικές εκτάσεις

11 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα

12 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

13 Μεταφορικά μέσα

14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

15 Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων

16 Ασώματες ακινήτοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

19 Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

2. ΟΜΑΔΑ: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ¹²

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

20 Εμπορεύματα

21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

23 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο

της κατεργασίας)

24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας

25 Αναλώσιμα υλικά

26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

¹²ΠΗΓΗ : <https://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio#>

28 Είδη συσκευασίας

29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

3. ΟΜΑΔΑ: ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ-ΒΡΑΧΥΠΡΟΣΘΕΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ¹³

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

30 Πελάτες

31 Γραμμάτια εισπρακτέα

32 Παραγγελίες στο εξωτερικό

33 Χρεώστες διάφοροι

34 Χρεόγραφα

35 Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων

36 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

38 Χρηματικά διαθέσιμα

39 Απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

4. ΟΜΑΔΑ: ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

40 Κεφάλαιο

41 Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων

¹³ΠΗΓΗ : <https://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio#>

42 Αποτελέσματα εις νέο

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

44 Προβλέψεις

45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

48 Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα

49 Προβλέψεις - Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

5. ΟΜΑΔΑ: ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ¹⁴

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

50 Προμηθευτές

51 Γραμμάτια πληρωτέα

52 Τράπεζες - Λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

53 Πιστωτές διάφοροι

54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη

55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί

56 Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού

58 Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής

59 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

6. ΟΜΑΔΑ: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ¹⁵

¹⁴ΠΗΓΗ : <https://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio#>

¹⁵ΠΗΓΗ : <https://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio#>

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

62 Παροχές τρίτων

63 Φόροι - Τέλη

64 Διάφορα έξοδα

65 Τόκοι και συναφή έξοδα

66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

69 Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

7. ΟΜΑΔΑ: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού

73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)

74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων

75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών

76 Έσοδα κεφαλαίων

78 Ιδιοπαραγωγή παγίων-Τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων

79 Οργανικά έσοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

8. ΟΜΑΔΑ: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ-ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

80 Γενική εκμετάλλευση

81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

86 Αποτελέσματα χρήσεως

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

89 Ισολογισμός

9. ΟΜΑΔΑ: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

91 Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων

92 Κέντρα (θέσεις) κόστους

93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)

94 Αποθέματα

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

96 Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις (Α' λύση)

ή Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως
υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων (Β' λύση)

0. ΟΜΑΔΑ : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

01 Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία

02 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπραγμάτων ασφαλειών

03 Απαιτήσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις

04 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών χρεωστικοί

05 Δικαιούχοι αλλότρων περιουσιακών στοιχείων

06 Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπραγμάτων ασφαλειών

07 Υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις

08 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί

09 Λογαριασμοί τάξεως υποκαταστημάτων



ΤΡΙΤΟ ΜΕΡΟΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π. ¹⁶

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. γίνεται από όλες τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και παράλληλα έχουν τη μορφή νομικού προσώπου όπως οι Α.Ε., οι Ε.Π.Ε., οι Ι.Κ.Ε., οι Ομόρρυθμες και οι Ετερόρρυθμες Εταιρείες καθώς και οι Κοινοπραξίες, ακόμα και οι ατομικές επιχειρήσεις, οι κερδοσκοπικές εταιρείες και μη όπως επίσης και οι δημόσιες οντότητες.

Σύμφωνα, τώρα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ιδιαιτέρως υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχουν και όλες οι οντότητες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και οι θυγατρικές ξένων επιχειρήσεων, τα χρηματοδοτικά ιδρύματα, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητες περιουσίες, οι εταιρείες επιχειρηματικών συμμετοχών, οι εταιρείες που διαχειρίζονται αμοιβαία κεφάλαια, οι οντότητες χαρτοφυλακίων καθώς και όποιες οντότητες προαιρετικά το επιθυμούν να τα εφαρμόζουν.

3.2. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

¹⁶ΠΗΓΗ : **Δήμητρας , Α. & Βρέντζου , Ε.** (2015). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών

Οντότητες χαρακτηρίζονται όλων των ειδών οι οικονομικές μονάδες οι οποίες υπόκεινται σε φορολόγηση ή εξαιρούνται από αυτήν με ειδικές φορολογικές διατάξεις.

Οι οικονομικές μονάδες κατατάσσονται σε αντίστοιχες οντότητες ανάλογα με διάφορα κριτήρια όπως το συνολικό ύψος του Ενεργητικού και των περιουσιακών τους στοιχείων καθώς και των ατόμων που απασχολούν κατά μέσο όρο την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Οι κατηγορίες αυτών διακρίνονται σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες οντότητες.

✓ **Πολύ μικρές οντότητες.**

Πολύ μικρές οντότητες χαρακτηρίζονται οι οικονομικές μονάδες που κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ισολογισμού τους δεν ξεπερνούν δύο από τα παρακάτω όρια :

Σύνολο Ενεργητικού και περιουσιακών στοιχείων: 350.000 ευρώ.

Καθαρός Κύκλος εργασιών: 700.000 ευρώ.

Μέσος όρος απασχολουμένων : 10 άτομα.

✓ **Μικρές οντότητες.**

Ως μικρές οντότητες χαρακτηρίζονται αυτές οι μονάδες που κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ισολογισμού τους δεν ξεπερνούν δύο από τα παρακάτω όρια :

Σύνολο Ενεργητικού και περιουσιακών στοιχείων: 4.000.000 ευρώ.

Καθαρός Κύκλος εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

Μέσος όρος απασχολουμένων : 50 άτομα.

Μεσαίες οντότητες.

Ως μεσαίες οντότητες χαρακτηρίζονται αυτές οι μονάδες που κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ισολογισμού τους δεν ξεπερνούν δύο από τα παρακάτω όρια :

Σύνολο Ενεργητικού και περιουσιακών στοιχείων: 20.000.000 ευρώ.

Καθαρός Κύκλος εργασιών: 40.000.000 ευρώ..

Μέσος όρος απασχολουμένων : 250 άτομα.

✓ **Μεγάλες οντότητες.**

Ως μεσαίες οντότητες χαρακτηρίζονται αυτές οι μονάδες που κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ισολογισμού τους ξεπερνούν δύο από τα παρακάτω όρια :

Σύνολο Ενεργητικού και περιουσιακών στοιχείων: 20.000.000 ευρώ.

Καθαρός Κύκλος εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

Μέσος όρος απασχολουμένων : 250 άτομα.

Οι παραπάνω διακρίσεις των οικονομικών μονάδων σε οντότητες βάσει μεγέθους τις προσδιορίζει και ως προς τις λογιστικές και φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων, τις απλοποιήσεις που μπορούν να εφαρμόζουν σε αυτές , τις απαλλαγές που έχουν σύμφωνα με τον εκάστοτε ισχύοντα νόμο, τον περιορισμό υποχρέωσης πληροφόρησης του προσαρτήματος που συντάσσουν και την απαγόρευση ή μη ειδικών κανόνων επιμέτρησης που τις αφορούν.

Εάν σε μία διαχειριστική περίοδο παύει να ισχύει η υπέρβαση των δύο εκ των τριών κριτηρίων ένταξης της οικονομικής μονάδας σε συγκεκριμένη κατηγορία οντότητας ή όταν ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει τα 1.500.000 ευρώ τότε για την οριστική παύση ένταξης στην τρέχουσα κατηγορία θα πρέπει για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους να μην πληροί τα κριτήρια.

Κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές οντότητες

Οντότητες κερδοσκοπικές και μη που διέπονται από το δημόσιο δίκαιο και ανήκουν ουσιαστικά στο δημόσιο τομέα , ελέγχονται ή τελούν υπό την εποπτεία του, και δεν εμπίπτουν στον ν.4270/2014, άρθρο 156, για να ενταχθούν στην κατηγορία των μεγάλων οντοτήτων δεν θα πρέπει να είναι μορφής :

- α) Νομικά πρόσωπα εταιρικής μορφής Α.Ε., Ε.Π.Ε., κατά μετοχές Ε.Ε. και Ι.Κ.Ε.
- β) Νομικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε Ε.Ε. και Ο.Ε. με περιορισμένη ευθύνη.
- γ) Ε.Ε., Ο.Ε., ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλης εταιρικής μορφής επιχείρηση η οποία διέπεται από διαφορετικές ειδικές φορολογικές και νομοθετικές διατάξεις.

Διευκρίνιση :

Εταιρικής μορφής Ε.Ε., Ο.Ε., ή και ατομικής επιχείρησης εμπορίας καυσίμων εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με την προϋπόθεση να μην υπερβαίνεται το όριο των 8.000.000 ευρώ στον κύκλο εργασιών τους για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους. Για αλλαγή κατηγορίας απαιτείται υπέρβαση του ανωτέρω ορίου για δύο συνεχόμενες περιόδους και το ύψος των υπόλοιπων στοιχείων όρια παραμένουν για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους, έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια δηλαδή το σύνολο του Ενεργητικού της και ο καθαρός Κύκλος Εργασιών παραμένει στα όρια της κατηγορίας.

Ενδεχόμενη υπέρβαση των ορίων για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους σημαίνει την αλλαγή κατηγορίας σε μικρή οντότητα και υποχρεούται σε σύνταξη ισολογισμού στο τέλος της χρήσης και εάν υπερβαίνει κατά πολύ τότε εντάσσεται σε μεγαλύτερη κατηγορία και υποχρεούται σε ανάλογη συμμόρφωση των διατάξεων που την διέπουν.

3.3. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

3.3.1 Παράδειγμα ταξινόμησης βάσει μεγέθους

Ανώνυμη εταιρεία κατά τα παρακάτω έτη είχε τα εξής δεδομένα :

	20	2	2
Καθαρός Κύκλος	5.5	5.	7
Ενεργητικό	3.5	2.	2
Μέσος όρος προσωπικού απασχόλησης	55	4 3	5 2

Βάσει των παραπάνω δεδομένων της εταιρείας κατατάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων για το έτος 2015 καθώς δεν παρατηρείται υπέρβαση 2 εκ των τριών ορίων για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους. Η υπέρβαση παρατηρείται το έτος 2012 στον αριθμό προσωπικού και το έτος 2014 στο ίδιο κριτήριο όμως οι χρήσεις δεν είναι συνεχόμενες και επομένως παραμένει στην κατηγορία που εντάσσεται.

3.3.2 Παράδειγμα ταξινόμησης σε κατηγορίες έπειτα από αλλαγή εταιρικής μορφής.

Ανώνυμης μορφής εταιρεία μετατρέπεται σε ομόρρυθμη το έτος 2017 και έχει τα παρακάτω χρηματοοικονομικά δεδομένα.

	2	2	2	2
Καθαρός Κύκλος	1.	1	1	1
Ενεργητικό	4	4	4	4
Μέσος όρος	9	7	8	7

Με βάση παραπάνω δεδομένα η ανώνυμη εταιρεία εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων για τα έτη 2015, 2016, 2017, 2018.

Με την αλλαγή εταιρικής μορφής σε Ο.Ε. που πραγματοποιεί η εταιρεία το 2017 εντάσσεται αυτόματα στην κατηγορία μικρών οντοτήτων, δηλαδή ανεβαίνει κατηγορία, καθώς δεν υπάρχει μείωση των ορίων της κατηγορίας για 2 συνεχόμενα έτη και υποχρεούται στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων όμως το 2018 κατέρχεται του ορίου και το 2019 έχει την δυνατότητα τήρησής απλογραφικών βιβλίων αφού βρίσκεται στο δεύτερο έτος που δεν πληροί τα κριτήρια τήρησης διπλογραφικών και αυτόματα αποχαρκτηρίζεται από μικρών οντοτήτων σε πολύ μικρών οντοτήτων οικονομική μονάδα.

3.4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ - ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Οι οντότητες που υποχρεούνται σε εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και συντάσσουν παράλληλα Ισολογισμό με την μέθοδο του διπλογραφικού συστήματος τήρησης υποχρεούνται και σε τήρηση αρχείων κάθε συναλλαγής και γεγονότος δηλαδή Ημερολογίων, αρχείων μεταβολών κάθε τηρούμενου λογαριασμού δηλαδή Αναλυτικών Καθολικών και επιπρόσθετα υποχρεούνται να παρακολουθούν το σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των χρεώσεων και πιστώσεων και των υπολοίπων κάθε τηρούμενου λογαριασμού δηλαδή των Ισοζυγίων.

Τα Ε.Λ.Π. και το σχέδιο των λογαριασμών αυτών χρησιμοποιείται από τις υπόχρεες επιχειρήσεις ως μέρος του λογιστικού συστήματος τους όσον αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών και του περιεχομένου των λογαριασμών αυτών.

Στις επιχειρήσεις εξαιρετικά δίνεται η δυνατότητα να εφαρμόζουν το σχέδιο που εφαρμόζαν (Ε.Γ.Λ.Σ) κατά την 31/12/2014 ως μέθοδο προσαρμογής και ομαλής μετάβασης από το Ε.Γ.Λ.Σ στα Ε.Λ.Π.

Μια υποχρέωση που είναι απαραίτητη για την ασφαλή εξαγωγή πληροφοριών και για την ορθή κατάρτιση των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων είναι η την παρακολούθηση της λογιστικής βάσης των στοιχείων των εσόδων, των εξόδων, των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης από το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζουν οι οντότητες, καθώς και η ταυτόχρονη με αυτήν παρακολούθηση της φορολογικής βάσης των προαναφερθέντων στοιχείων. Σκοπός των δύο διαφορετικών παραπάνω παρακολουθήσεων είναι η συμμόρφωση των επιχειρήσεων προς τη φορολογική νομοθεσία και την ορθή υποβολή των φορολογικών δηλώσεων τους.

Εάν οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι προσωρινές τότε ονομάζονται και αντιμετωπίζονται ως αναστρέψιμες ενώ σε αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή δεν υπάρχει ενδεχόμενο αναστροφή τους ονομάζονται και χαρακτηρίζονται ως μόνιμες.

3.5. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (ΑΡΘΡΟ 16)

Στο συγκεκριμένο άρθρο αναφέρονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που τηρούνται από τις επιχειρήσεις υποχρεωτικά καθώς και οι συναλλαγές ή τα γεγονότα θα πρέπει να καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία που τηρούνται.

Υποχρεωτικά οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζονται ως ενιαία σύνολα χωρίς παραλήψεις με πιστή παρουσίαση όλων των συναλλαγών και γεγονότων δηλαδή με εύλογο τρόπο για όλα τα περιουσιακά τους, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση, καθώς και τα έσοδα ή τα έξοδα τους, τα κέρδη ή τις ζημιές που παρουσιάζουν στο τέλος της περιόδου και τις χρηματοροές που έχουν κατά την διαχειριστική τους περίοδο.

Οι καταστάσεις που υποχρεωτικά καταρτίζουν οι μεγάλες οντότητες σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι :

- Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Κατάσταση Χρηματοροών
- Προσάρτημα.

Σκοπός της δομημένης αυτής αποτύπωσης της οικονομικής κατάστασης και των επιδόσεων των επιχειρήσεων είναι η παροχή χρήσιμων και επαρκών πληροφοριών για την πληροφόρηση και την υποβοήθηση στην λήψη σημαντικών αποφάσεων των ενδιαφερόμενων μερών δηλαδή των μετόχων, των προμηθευτών, των πελατών, των επενδυτών ή των δημοσίων οργάνων.

3.6. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (Άρθρο 17)

Στο συγκεκριμένο άρθρο επισημαίνονται οι θεμελιώδεις αρχές που θα πρέπει να διέπουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται και παρουσιάζουν οι υπόχρεες προς τήρηση επιχειρήσεις.

Το άρθρο αναφέρει πως οι καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται με σαφήνεια και σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου, και επομένως η αναγνώριση των συναλλαγών γίνεται με την πραγματοποίηση αυτών και όχι κατά την διάρκεια της ταμειακής τους συναλλαγής καθώς επίσης και με την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας, η οποία αναφέρει πως οι οντότητες θεωρείται βέβαιο πως θα συνεχίζουν τις δραστηριότητες τους στο μέλλον.

Ορισμένες άλλες γενικές αρχές που θα πρέπει να διέπουν τις καταστάσεις των επιχειρήσεων είναι και αυτή της συνέπειας στην εφαρμογή των

λογιστικών πολιτικών, της μέριμνας περί συγκρισιμότητας των ποσών τις προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου με αυτά της επόμενης καθώς και της σύνεσης κατά την διάρκεια της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων.

3.7. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΆΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΑΡΘΡΟ 18)

Στο συγκεκριμένο άρθρο υπάρχει η λεπτομερής περιγραφή, όλων των κανόνων αρχικής αναγνώρισης και της μετέπειτα επιμέτρησης και αποτίμησης των παγίων δηλαδή των ενσώματων, των βιολογικών παγίων και των άυλων, είτε αυτά αποκτώνται κατά την διάρκεια της χρήσης είτε πρόκειται για ίδιο παραγόμενα.

Ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης νοείται το περιουσιακό στοιχείο που η επιχείρηση σκοπεύει να χρησιμοποιήσει και να ωφεληθεί από αυτό για πάνω από ένα έτος

Η αναγνώριση τους γίνεται στο κόστος κτήσης και μετέπειτα επιμετρούνται με κατάλληλο τρόπο τα αποσβέσιμα κόστη και καταχωρούνται στα βιβλία τήρησης αυτών.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων υπόκεινται σε απόσβεση σε κάθε διαχειριστική περίοδο ειδικά όταν αυτά έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και η απόσβεση υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενης ωφέλιμης οικονομικής τους ζωής με επιλογή μια σ από τις 3 μεθόδους απόσβεσης, τη σταθερή, την φθίνουσα μέθοδο ή την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

Οι αποσβέσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες. Σύμφωνα με τις επιταγές της λογιστικής επιστήμης και για λόγους ακριβοδικαίης παρουσίασης σε

λογιστικές και για εναρμόνιση με τις φορολογικές διατάξεις σε φορολογικές.

Παράλληλα το άρθρο συνδέεται άρρηκτα και με τα άρθρα:

Δ.Λ.Π. 11 : Συμβάσεις Κατασκευής Έργων

Δ.Λ.Π. 16 : Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Δ.Λ.Π. 17 : Μισθώσεις

Δ.Λ.Π. 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

Δ.Λ.Π. 38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Δ.Λ.Π. 40 : Επενδύσεις σε Ακίνητα

Δ.Λ.Π. 41 : Γεωργία

Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) 5: Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.

3.8. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΆΡΘΡΟ 19)

Στο συγκεκριμένο άρθρο αναφέρονται οι λογιστικοί κανόνες και οι μέθοδοι της αρχικής αναγνώρισης καθώς και της μεταγενέστερης επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων της υπόχρεας επιχείρησης.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα που χρησιμοποιούνται μπορεί να είναι συμβάσεις που δημιουργούν περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σε μια επιχείρηση ή ένας τίτλος καθαρής θέσης και συμμετοχής σε άλλη.

Τα περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους και επομένως μετά την αρχική αναγνώριση τους στο κόστος κτήσης, επιμετρούνται στην συνέχεια και καθορίζονται οι ζημίες απομείωσης αυτών. Τέτοια στοιχεία είναι και τα μετρητά και οι άμεσα διαθέσιμες

καταθέσεις, οι συμμετοχικοί τίτλοι, τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα και άλλα ομοειδή μέσα με αυτά.

Το συγκεκριμένο άρθρο (άρθρο 19) συνδέεται με τα :

Δ.Λ.Π. 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

Δ.Λ.Π. 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

Δ.Λ.Π. 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.

3.9. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΑΡΘΡΟ 20)

Σκοπός του συγκεκριμένου άρθρου είναι ο προσδιορισμός του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων των επιχειρήσεων καθώς και των υπηρεσιών που λαμβάνουν.

Αρχικά η εκτίμηση γίνεται στο κόστος κτήσης και στην συνέχεια γίνεται επιμέτρηση αυτών στο ιστορικό τους κόστος .

Στο κόστος κτήσης περιλαμβάνονται κάθε είδους δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση του καθώς και κάθε είδους δαπάνη που πραγματοποιήθηκε προκειμένου να φτάσουν στην τρέχουσα κατάσταση τους.

Το κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία γενικά παραδεκτή μέθοδο κοστολόγησης είτε αυτή του πρότυπου κόστους είτε την μέθοδο της λιανικής τιμής πώλησης. Αντίθετα ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης των αποθεμάτων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται με τη μέθοδο F.I.F.O. ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου.

Το άρθρο 20 συνδέεται με τα:

Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα

Δ.Λ.Π. 23: Κόστος Δανεισμού.

3.10. ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΑΡΘΡΟ 21)

Το συγκεκριμένο άρθρο αναφέρει τους γενικούς λογιστικούς κανόνες της αρχικής αναγνώρισης των προκαταβολών δαπανών και των λοιπών στοιχείων (μη χρηματοοικονομικών) και της μεταγενέστερης επιμέτρησης τους.

Οι δαπάνες αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και μετέπειτα αφαιρούνται τα αρχικά καταβληθέντα ποσά και οι τυχόν ζημίες απομείωσης τους αφού οι προκαταβολές δαπανών δεν αποτελούν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και τα μελλοντικά οφέλη τους εντοπίζονται στη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών και όχι στην είσπραξη χρημάτων των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Παράλληλα με τον ίδιο τρόπο αντιμετωπίζονται και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και ύστερα επιμετρούνται στο μικρότερο ποσό μεταξύ του κόστους κτήσης και της ανακτήσιμης αξίας τους.

3.11. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (ΑΡΘΡΟ 22)

Το συγκεκριμένο άρθρο καθορίζει την λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοοικονομικών και μη υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.

Η αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται αρχικά και επιμετρούνται μετέπειτα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί ώστε να επιτευχθεί ο διακανονισμός τους με τα εμπλεκόμενα και συνδεδεμένα μέρη.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αφορούν συνήθως δεσμεύσεις και λογαριασμούς ποσών, γραμμάτια πληρωτέα, συναλλαγές και ανταλλαγές χρηματοοικονομικών μέσων, χρηματοοικονομικά παράγωγα και τίτλους συμμετοχής.

Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις συνήθως αφορούν μη συμβατικές υποχρεώσεις όπως φόρους εισοδήματος και παράλληλα τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις όπως προβλέψεις.

Το συγκεκριμένο άρθρο συνδέεται με τα :

Δ.Λ.Π. 23: Κόστος Δανεισμού

Δ.Λ.Π. 26: Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών λόγω Αφυπηρέτησης

Δ.Λ.Π. 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις

Δ.Λ.Π. 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

Δ.Λ.Π. 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία Δ.Λ.Π. 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση στο βαθμό που αυτά είναι συμβατά με τα Ε.Λ.Π..

3.12. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ (Άρθρο 23)

Σκοπός του συγκεκριμένου άρθρου είναι ο προσδιορισμός των λογιστικών χειρισμών των κρατικών επιχορηγήσεων από τις επιχειρήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή εξόδων καθώς και ο προσδιορισμός και καθορισμός των κανόνων αναγνώρισης με την μέθοδο της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Το συγκεκριμένο άρθρο συνδέεται με τα :

Δ.Λ.Π. 12: Φόροι Εισοδήματος

Δ.Λ.Π. 20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.

3.13. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ (ΆΡΘΡΟ 24)

Το συγκεκριμένο άρθρο ουσιαστικά δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις, με ελεύθερη επιλογή και με απόφαση της διοίκησης τους, να χρησιμοποιήσουν εύλογες αξίες στην επιμέτρηση περιουσιακών τους στοιχείων και υποχρεώσεων προαιρετικά και ως εναλλακτικό μοντέλο έναντι του ιστορικού κόστους.

Η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων της επιχείρησης στην εύλογη αξία τους γίνεται μόνο όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και σε αντίθετη περίπτωση που δεν μπορεί να επιμετρηθεί και μόνο σε αυτή τότε μετράται με την μέθοδο του κόστους του συγκεκριμένου στοιχείου και μόνο για αυτό που δεν μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο.

Τα στοιχεία που μια οντότητα μπορεί να επιμετρήσει στην εύλογη αξία είναι:

Ίδιο χρησιμοποιούμενα ακίνητα.

Επενδυτικά ακίνητα.

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Αποθέματα εμπορευμάτων προοριζόμενα για πώληση που διαπραγματεύονται σε χρηματιστήρια.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις εμπορικού χαρτοφυλακίου.

Παράγωγα για αντιστάθμιση.

Το συγκεκριμένο άρθρο συνδέεται με τα :

Δ.Λ.Π. 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα

ΔΛΠ 41: Γεωργία

Δ.Π.Χ.Α. 13: Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας.

3.14. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Άρθρο 25)

Σκοπός του συγκεκριμένου άρθρου 25 είναι η απαρίθμηση όλων των στοιχείων της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης θέτοντας συγκεκριμένους κανόνες αναγνώρισης των στοιχείων και του λογιστικού χειρισμού τους για την τελική εμφάνιση τους στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Το άρθρο επιβάλλει την αναγνώριση των εσόδων βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και τα διακρίνει σε έσοδα από πώληση αγαθών, έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια και σε έσοδα που από χρήση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους.

Το συγκεκριμένο άρθρο συνδέεται μετά:

Δ.Λ.Π. 11: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων

Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα.

3.15. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ (ΆΡΘΡΟ 26)

Ο σκοπός των διατάξεων του συγκεκριμένου άρθρου είναι η περιγραφή των στοιχείων που εμφανίζονται στην καθαρή θέση της επιχείρησης και ο ορισμός των βασικών κανόνων αναγνώρισης αυτών.

Στην καθαρή θέση της επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται τα :

- Το καταβληθέν κεφάλαιο των ιδιοκτητών
- Τα σχηματισθέντα αποθεματικά κεφάλαια βάσει καταστατικού ή άλλων διατάξεων.
- Τα αποτελέσματα εις νέο που παρουσιάζει η επιχείρηση
- Οι διαφορές των επιμετρήσεων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αυτής στην εύλογη τους αξία
- Τους τίτλους της καθαρής θέσης της επιχείρησης όταν αυτοί παρουσιάζονται ως ξεχωριστά στοιχεία και αφαιρούνται από αυτήν.
- Τα κέρδη ή οι ζημιές από την διάθεση ή την ακύρωση ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της επιχείρησης τα οποία αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ένα ξεχωριστό στοιχείο αυτής με αναλογική πρόσθεση ή αφαίρεση.

3.16. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ (ΆΡΘΡΟ 27)

Στο συγκεκριμένο άρθρο αναφέρεται η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης σε νομισματικά και μη νομισματικά στοιχεία με ταυτόχρονο καθορισμό των λογιστικών κανόνων και χειρισμών αναφορικά με τις συναλλαγματικές διαφορές και τις επιμετρήσεις των νομισματικών και μη νομισματικών στοιχείων καθώς και οι ορισμοί για το νόμισμα της παρουσίασης των ποσών των τιμολογίων.

Η βασική αρχή που ακολουθεί το άρθρο αναφέρει πως κατά την αρχική αναγνώριση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα είτε αυτό πρόκειται για έσοδο ή έξοδο, είτε για περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση είτε για στοιχείο καθαρής θέσης, η συναλλαγή μετατρέπεται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης σύμφωνα πάντα με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία της συναλλαγής κατά περίπτωση.

Το συγκεκριμένο άρθρο συνδέεται με το :

Δ.Λ.Π. 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος.

3.17. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΑΘΩΝ (Άρθρο 28)

Το συγκεκριμένο άρθρο αναφέρεται στις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών. Τέτοιες λογιστικές πολιτικές είναι οι βάσεις επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, οι λογιστικές παραδοχές και οι κανόνες που εφαρμόζουν καθώς και οι πρακτικές που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις για την κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίες αναγνωρίζονται και μπορούν να διορθώνονται αναδρομικά, καθώς και στις διορθώσεις λαθών που την χρονική στιγμή που εντοπίζονται γίνεται και η άμεση διόρθωσή τους.

Επίσης, το άρθρο αναφέρει και τις μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων όπως είναι οι κρίσεις των επιχειρήσεων σχετικά με μια παρούσα κατάσταση και σύμφωνα με την δεδομένη πληροφόρηση που διαθέτει για τα αναμενόμενα οφέλη που μπορεί να έχει στο μέλλον και για τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία τους στοιχεία καθώς και για τις υποχρεώσεις, δεδομένα τα οποία αναγνωρίζονται μόνο στην περίοδο στην οποία γίνεται η διαπίστωση της ύπαρξής τους.

Το συγκεκριμένο άρθρο συνδέεται με το :

Δ.Λ.Π. 8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη,

3.18. ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΕΠΙ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (ΑΡΘΡΟ 29)¹⁷

Στο συγκεκριμένο άρθρο γίνεται αναλυτική παρουσίαση των βασικών αρχών κατάρτισης του προσαρτήματος και του περιεχομένου αυτού με την επεξήγηση των στοιχείων του και πώς αυτά παρουσιάζονται στις επιμέρους χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Παράλληλα παρέχεται πληροφόρηση και για τις υπόλοιπες χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπως ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, ο Πίνακας Μεταβολών της Καθαρής Θέσης και Κατάσταση Χρηματοροών της.

Οι αρχές που διέπουν την παρουσίαση του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων είναι:

- Η προαιρετική παροχή του προσαρτήματος των επιχειρήσεων οι οποίες δεν υποχρεούνται σε κατάρτιση αυτού.
- Η πληροφόρηση και οι επεξηγήσεις του προσαρτήματος θα πρέπει να είναι με την ίδια σειρά με την οποία παρουσιάζονται και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.
- Η χρήση ειδικών συμβόλων, συντομεύσεων και διαγραμμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων θα πρέπει

¹⁷ΠΗΓΗ : Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος, Π. & Σταματόπουλος, Ι. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση – Ερμηνεία. Αθήνα: Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος. Τουρνά – Γερμανού, Ε. (2003). Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ (Δ΄ έκδοση). Αθήνα: Έκδοση ίδιας.

υποχρεωτικώς να συνοδεύεται με την χρήση κατάλληλων επεξηγηματικών σημειώσεων για την ορθή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μερών.

- Παρέχεται η δυνατότητα μη επανάληψης στο προσάρτημα πληροφοριών οι οποίες παρατίθενται σε άλλες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

3.19. ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΟΜΙΛΩΝ ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ (Άρθρο 31)

Το συγκεκριμένο άρθρο καθορίζει την κατηγοριοποίηση των ομίλων βάσει των ποσοτικών ορίων που προαναφέρθηκαν στο άρθρο 2 όσον αφορά την κατηγοριοποίηση των οντοτήτων ακολουθώντας τις ίδιες προϋποθέσεις.

Προϋποθέσεις και αναγνωρίζοντας τρεις κατηγορίες ομίλων οντοτήτων που βάσει μεγέθους διακρίνονται σε μικρούς, μεσαίους και μεγάλους ομίλους.

Παράλληλα το άρθρο ορίζει και τις έννοιες του ομίλου, των μητρικών και των θυγατρικών οντοτήτων, τις διαφορές του καθώς και τους τύπους των ομίλων ανάλογα με την διαχειριστική λειτουργία τους σε απλούς, κάθετους και μικτούς ομίλους και ορίζει για αυτούς την υποχρέωση τήρησης του Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών.

3.20. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ (Άρθρο 32)

Σε αυτό το άρθρο ορίζονται οι προϋποθέσεις που θέτουν την σχέση της μητρικής με την θυγατρική εταιρεία σε ισχύ και συνεπώς όλες τις παρελκόμενες φορολογικές διατάξεις που τις διέπουν και που θα πρέπει

να συμμορφωθούν με αυτές οι συνδεδεμένες με την συγκεκριμένη σχέση εταιρείες δηλαδή την υποχρέωση της κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Βασική προϋπόθεση που προσδιορίζει την παραπάνω σχέση μητρικής με θυγατρική είναι η ύπαρξη άμεσης ή έμμεσης συμμετοχής στο κεφάλαιο της θυγατρικής από την μητρική είτε από μόνη της με την συμμετοχική ιδιότητα είτε σε συνδυασμό με άλλες προϋποθέσεις οι οποίες παρέχουν την δυνατότητα ελέγχου της θυγατρικής από την μητρική.

Παράλληλα το άρθρο αναφέρει και την ύπαρξη της συγκεκριμένης σχέση μητρικής με θυγατρική όταν υπάρχει . Επίσης, σχέση μητρικής προς θυγατρική προκύπτει και από την άσκηση κυριαρχικής επιρροής ή ελέγχου επί της θυγατρικής ακόμα και σε περίπτωση που δεν υπάρχει συμμετοχή.

3.21. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ (ΑΡΘΡΟ 33)

Το συγκεκριμένο άρθρο καθορίζει τις κατηγορίες των επιχειρήσεων που απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ποιες προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν για αυτή την απαλλαγή ή την εξαίρεση.

3.22. ΚΑΝΟΝΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (ΑΡΘΡΟ 34)

Στο συγκεκριμένο άρθρο διατυπώνονται οι κανόνες κατάρτισης των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τις υπόχρεες επιχειρήσεις καθώς και οι έννοιες των καταστάσεων παρέχοντας υποδείγματα καταστάσεων και προσδιορίζοντας τα περιουσιακά στοιχεία

και τις υποχρεώσεις των οντοτήτων που θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε αυτές τις καταστάσεις.

3.23. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ (ΑΡΘΡΟ 35)

Το συγκεκριμένο άρθρο προσδιορίζει την μέθοδο επιμέτρησης της καθαρής θέσης των συμμετοχών σε συγγενείς οντότητες ή κοινοπραξίες από οποιαδήποτε οντότητα του ομίλου και τον τρόπο εμφάνισης αυτών στον ενοποιημένο Ισολογισμό καθώς και τον ορισμό των συγγενών οντοτήτων και των κοινοπραξιών.

. Οι συγκεκριμένες συμμετοχές εμφανίζονται σε ιδιαίτερο σημείο με τίτλο «συμμετοχές σε συγγενείς ή και κοινοπραξίες».

3.24. ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (ΑΡΘΡΟ 36)¹⁸

Στο συγκεκριμένο άρθρο περιλαμβάνονται όλα τα είδη σημειώσεων και γνωστοποιήσεων των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οποίες παρέχουν πληροφόρηση με στόχο την διευκόλυνση της αξιολόγησης της χρηματοοικονομικής θέσης των επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση καθολικά. Όλες τις κύριες προσαρμογές που απορρέουν από τα χαρακτηριστικά των ενοποιημένων

¹⁸ΠΗΓΗ : **Ε.Λ.Τ.Ε.** Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων. Ανακοίνωση 010/2015

«Έκδοση λογιστικής οδηγίας του νόμου 4308/2014».

καταστάσεων λαμβάνονται υπόψιν και συγκρίνονται με τις ετήσιες για την ορθή διεξαγωγή των ενοποιητικών αποτελεσμάτων.

Τα παραπάνω άρθρα των Ε.Λ.Π. από το 31 έως και το 36 συνδέονται με τα :

Δ.Λ.Π. 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις,

Δ.Π.Χ.Α. 3: Συνενώσεις Επιχειρήσεων

Δ.Π.Χ.Α. 10: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις,

Δ.Π.Χ.Α. 11: Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο.

3.25. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΠ¹⁹

Ορισμένα από τα πλεονεκτήματα κατά την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. στην καταχώρησης των χρηματοοικονομικών συναλλαγών των επιχειρήσεων είναι:

- ✓ Τα ΕΛΠ παρέχουν την δυνατότητα συμμόρφωσης με τις ευρωπαϊκές οδηγίες.

Οι λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ εκπληρώνονται πλήρως με τον νόμο περί Ε.Λ.Π. . Με αυτόν τον τρόπο, ενσωματώνονται οι διεθνείς λογιστικές αρχές με την εθνική λογιστική πρακτική που χρησιμοποιείται. Με τη εισαγωγή του ενιαίου Λογιστικού συστήματος η

¹⁹ΠΗΓΗ : Γρηγοράκος, Θ. (2001). *Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.

καταχώρηση των χρηματοοικονομικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται είναι κατανοητή και από την διεθνή αγορά και η εφαρμογή του αποτελεί ουσιαστικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις στην προσπάθειά αναζήτησης ευκαιριών σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο.

Οι οικονομικές καταστάσεις δεν συνδέονται με την φορολογική νομοθεσία ούτε εξαρτώνται από αυτή οπότε απεικονίζουν καλύτερα την οικονομική θέση των επιχειρήσεων, οι οποίες είναι σε θέση να μπορούν να συγκριθούν με ομοειδής επιχειρήσεις αφού όλες τηρούν όμοια τις καταστάσεις τους και εμπνέουν κατά συνέπεια και μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στους άμεσα ενδιαφερόμενους.

Στόχος είναι η ενοποίηση, η συμπλήρωση και ο εκσυγχρονισμός των λογιστικών κανόνων των φορολογικών διατάξεων και πρακτικών της χώρας, με σκοπό την δημιουργία ενός ολοκληρωμένου και λειτουργικού ρυθμιστικού πλαισίου πλαίσιο για τις λογιστικές καταχωρήσεις στις εγχώριες εταιρίες.

✓ **Απλοποιείται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ., ν. 4093/2012.)**

Γίνεται καταπολέμηση της λογιστικής πολυνομίας εφαρμόζοντας ένα ρυθμιστικό πλαίσιο , των Ε.Λ.Π. , και για πρώτη φορά υπάρχει η συγκέντρωσή των λογιστικών κανόνων σε ένα νομοθετικό πλαίσιο.

Εφαρμόζεται για τον σκοπό αυτό ενιαία κωδικοποίηση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. και όλων των λογιστικών διατάξεων, του Κ.Ν. 2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ.

Υπάρχει πρόβλεψη εφαρμογής από όλες τις εταιρίες χρησιμοποιώντας, ειδικά για τις μικρές, προς μείωση του διοικητικού τους κόστους, ιδιαίτερες οδηγίες.

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. εξασφαλίζεται η διαφάνεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε

μεγαλύτερο βαθμό από πριν δημιουργώντας ομαλότερες συνθήκες στην λειτουργία των επιχειρήσεων και της αγοράς τους γενικότερα παρέχοντας ασφαλή πληροφόρηση μαζί με την ασφάλεια του δικαίου που την διέπει.

Υπάρχει μείωση στο κόστος της πληροφόρησης στους ομίλους καθώς εξαλείφεται η ανάγκη καταχώρησης των καταστάσεων εις διπλούν από τις θυγατρικές για τις ανάγκες πληροφόρησής των μητρικών. Ειδικά για τους ομίλους με μητρικές στο εξωτερικό οι οποίες αναγκάζουν τις θυγατρικές σε σύνταξη ειδικών ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων με επιπρόσθετο κόστος.

Επιπρόσθετα με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στις ελληνικές εταιρείες δημιουργείται περισσότερο πρόσφορο έδαφος για επενδύσεις ειδικά με προέλευση από το εξωτερικό αφού οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνονται πλέον περισσότερο αξιόπιστες, γεγονός που διευκολύνει και την διαδικασία της επένδυσης και υπάρχει περισσότερη εμπιστοσύνη στην ελληνική αγορά γενικότερα αφού εναρμονίζονται περισσότερο πλέον οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις με τα διεθνή πρότυπα λογιστικής απεικόνισης.

3.26. ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΠ

Ακόμη υπάρχουν ορισμένες ελλείψεις αναφορικά με την πλήρη εφαρμογή των προτύπων, γεγονός που δημιουργεί ακόμα μια σύγχυση στην εφαρμογή τους.

Ανατρέπεται πλήρως πλέον το οικοδόμημα της τυποποίησης που ίσχυε μέχρι στιγμής με το Ε.Γ.Λ.Σ (Π.Δ. 1123/1980) και η αντικατάσταση του γίνεται με το Σχέδιο Λογαριασμών το οποίο ακόμη δεν είναι ολοκληρωμένο και δεν το ρυθμίζουν συγκεκριμένοι κανόνες ως προς το περιεχόμενο και τη συλλειτουργία τους, αφού περιλαμβάνει ένα μείγμα κανόνων από το Ε.Γ.Λ.Σ., όσο, από το αγγλοσαξονικό λογιστικό μοντέλο,

από την ευρωπαϊκή οδηγία καθώς και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).

✓ **Αυξάνεται το κόστος των επιχειρήσεων που θα πρέπει να εφαρμόσουν τα Ε.Λ.Π.**

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. από τις επιχειρήσεις ανατρέπει τη λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων και τις υποχρεώνει να αναδιοργανωθούν πλήρως και να συμμορφωθούν με την λογιστική απεικόνιση που επιβάλλεται από τα πρότυπα γεγονός που αυξάνει τα λειτουργικά τους έξοδα και κόστη, όπως το κόστος προσαρμογής του λογιστικού τους συστήματος σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. , κόστος για την κατάλληλη εκπαίδευση του προσωπικού τους , καθώς και το κόστος εκτίμησης παγίων, η τήρηση διπλών βιβλίων και το κόστος αναλογιστικών μελετών, εάν επιλέξουν την μέθοδο της «εύλογης αξίας». Στην περίπτωση παράλληλα που επιλέξουν την μέθοδο της «εύλογης αξίας» τότε υποχρεούνται σε τήρηση δύο λογιστικών συστημάτων, ένα με εναρμόνιση στα Ε.Λ.Π. και ένα για φορολογικούς σκοπούς, δημιουργώντας προβλήματα και αντιφάσεις που καλούνται να αντιμετωπίσουν.

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. επιβάλλει την αγνόηση της Αναλυτικής Λογιστικής του Ε.Γ.Λ.Σ. και αφαιρεί τη λογιστική κατάρτιση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, βάσει των αναλλοίωτων πρωτογενών στοιχείων Γενικής Λογιστικής , τα οποία λογίζονται ως τα πλέον αξιόπιστα , με αποτέλεσμα το λογιστικό μοντέλο που εφαρμόζεται με τα Ε.Λ.Π. να αγνοεί την αυτονομία, καθώς επιτρέπει τη συλλειτουργία των συναλλαγών με τρίτους, το κόστος πωληθέντων και των εσωτερικών πράξεων των επιχειρήσεων στη Γενική Λογιστική.

Τα Ε.Λ.Π. αφαιρώντας την κατάρτιση του λογιστικού λογαριασμού Γενικής εκμετάλλευσης παραβλέπει ένα σπουδαίο έως τώρα εργαλείο πληροφόρησης των ενδιαφερόμενων μερών αναφορικά με την χρηματοοικονομική εικόνα της επιχείρησης.

Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε πως τα ΕΛΠ αποτελούν μια σημαντική νομοθετική αλλαγή η οποία εκσυγχρονίζει την λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών στις αγορές και ένα πολύ σημαντικό βήμα

στο δρόμο προς την εναρμόνιση της χώρας με τις ευρωπαϊκές οδηγίες που όμως ακόμη χρίζει διορθώσεων και κατάλληλων προσθηκών ώστε να γίνει περισσότερο λειτουργική η διαχείριση τους.

3.27. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΠΡΩΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ Ε.Λ.Π.²⁰

Σε πρώτη εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις επιχειρήσεις προκύπτουν ανάγκες αναπροσαρμογής των στοιχείων των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, όπως προβλέπεται με τον Ν.4308/2014.

Ημερομηνία μετάβασης ορίζεται η πρώτη ημέρα του έτους το οποίο προηγείται του έτους της πρώτης εφαρμογής επομένως για τις επιχειρήσεις με πρώτη εφαρμογή το 2015 η ημερομηνία μετάβασης θα είναι η 01.01.2014 ή η 31.12.2013.

Οι αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στα βιβλία και στοιχεία που τηρούν οι υπόχρεες επιχειρήσεις που θα πρέπει να γίνουν είναι :

- Διαγραφή των κονδυλίων που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του νόμου μηδενός εξαιρουμένου.
- Έλεγχος και προσαρμογή της ωφέλιμης οικονομικής ζωής των πάγιων στοιχείων από ειδική επιτροπή ελέγχου.
- Εφαρμογή των ΕΛΠ στην επιμέτρηση των αναγνωρισμένων κονδυλίων που προκύπτουν έπειτα από την παραπάνω αφαίρεση στον ισολογισμό. Μεγάλη προσοχή εδώ θα πρέπει να δοθεί στην ανίχνευση και οριστικοποίηση ζημιών απομείωσης περιουσιακών στοιχείων.

²⁰ΠΗΓΗ : **GrantThornton**(2004). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – IFRS. Αναλυτική Παρουσίαση*. Τόμος Β', Πρώτη Έκδοση, Αθήνα.

- Λογιστικοποίηση όλων των κονδυλίων , τα οποία βάσει της μέχρι τώρα ισχύουσας νομοθεσίας δεν προβλεπόταν όπως τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- Υποχρεωτική αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων ή συστατικών στοιχείων των ιδίων κεφαλαίων σε εναρμόνιση με τα Ε.Λ.Π.

Ο νόμος προς διευκόλυνση της ενσωμάτωσης στις επιχειρήσεις και της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. από αυτές προβλέπει τα εξής:

- Δύνανται οι επιχειρήσεις τις συναλλαγές που αφορούν περιουσιακά στοιχεία και έχουν διενεργηθεί πριν το 2015, και πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης των Ε.Λ.Π., ενώ έως τώρα με τις προηγούμενες φορολογικές διατάξεις δεν αναγνωρίζονταν να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις και για χρονικό διάστημα που ορίζεται από αυτές.
- Παρέχεται η δυνατότητα για τα στοιχεία του ισολογισμού που αναγνωρίζονταν με το Ε.Γ.Λ.Σ., να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό και μετά το 2015 μέχρι την πλήρη απόσβεση τους βάσει των φορολογικών διατάξεων του ισχύοντα νόμου ανεξάρτητα από το εάν πληρούν ή όχι τα κριτήρια αναγνώρισης του νόμου εφαρμογής των Ε.Λ.Π.

Απαλλαγές από την αναδρομική εφαρμογή των Ε.Λ.Π. γίνεται όταν το κόστος αυτής είναι αρκετά υψηλό ή μη πρακτικά δυνατό όταν η πρώτη αναγνώριση των κονδυλίων του ισολογισμού έχει διενεργηθεί στο απώτερο παρελθόν και η πληροφόρηση για την πραγματική αξία ορισμένων στοιχείων του ισολογισμού δεν είναι διαθέσιμη για τις χρονικές περιόδους που απαιτούνται για την διενέργεια της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. η δεν είναι δυνατή η αναδρομική εφαρμογή της επιμέτρησης στην εύλογη τους αξία.

Για την αναγνώριση των παραπάνω απαλλαγών θα πρέπει να γίνει ειδική γνωστοποίηση στις Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και στο Προσάρτημα. Στην γνωστοποίηση θα πρέπει να γίνει η

σχετική αναφορά στα ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως που αφορά η απαλλαγή προς πληροφόρηση των εκάστοτε ενδιαφερόμενων μερών των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν πλέον τις διατάξεις και τις λογιστικές αρχές και πρακτικές που ορίζονται από τα Ε.Λ.Π.



ΤΕΤΑΡΤΟ ΜΕΡΟΣ

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Όσον αφορά τον τρόπο λογιστικής καταχώρησης και αντιμετώπισης των επιμέρους στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιρειών εμφανίζονται διαφορές ανάμεσα στις δύο μεθόδους τήρησης , δηλαδή με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τα Ε.Λ.Π.

4.1. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ²¹

4.1.1. Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει την εμφάνιση του στοιχείου στο Ενεργητικό και αποσβένεται εντός πενταετίας ενώ τα Ε.Λ.Π. ορίζουν την καταχώρηση του στοιχείου αφαιρετικά της Καθαρής θέσης εάν αποτελεί σημαντικό ποσό ενώ στην αντίθετη περίπτωση καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.

ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
81.00 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου	300.000	
66.05 Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου		300.000
ΈΞΟΔΑ ΑΥΞΗΣΕΩΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	300.000	300.000

ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
66.08 Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου	180.000	
48.00 Αποτελέσματα εις νέο (διαφορές προσαρμογής)	120.000	
46.00 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου		300.000
ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟΥ ΥΠΟΛΟΠΟΥ ΑΥΞΗΣΕΩΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	300.000	300.000

Λογιστική Εγγραφή το έτος πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. :

²¹ΠΗΓΗ : **Καββαδίας, Λ. Σ.** (2003). *Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Αθήνα: Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications.

4.1.2. Έξοδα εγκατάστασης

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει την εμφάνιση του στοιχείου στο Ενεργητικό και αποσβένεται εντός πενταετίας ενώ τα Ε.Λ.Π. ορίζουν την καταχώρηση του στοιχείου στα αποτελέσματα χρήσης.

ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
62.07 Έξοδα εγκατάστασης	300.000	
66.01 Αποσβεσμένα έξοδα εγκατάστασης		300.000
ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ		

Λογιστική Εγγραφή με Ε.Λ.Π. :

ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
66.02 Αποσβεσμένα έξοδα εγκαταστάσεως	180.000	
48.00 Αποτελέσματα εις νέο (διαφορές προσαρμογής)	120.000	300.000
64.09 Έξοδα εγκαταστάσεως	300.000	300.000
ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΔΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ		

4.1.3. Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει την εμφάνιση του στοιχείου στο Ενεργητικό και αποσβένεται εντός πενταετίας ενώ τα Ε.Λ.Π. ορίζουν την καταχώρηση

του στοιχείου στο αρχικό κόστος του παγίου, ουσιαστικά προσαυξάνει το κόστος του παγίου στοιχείου.

ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
11.00 Κόστος κτήσεως Κτιρίου Α	20.000	
11.02 Λοιπά έξοδα κτήσεως	5.000	
38.00 Διαθέσιμα		25.000
ΑΓΟΡΑ ΚΤΙΡΙΟΥ Α ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	25.000	25.000

Λογιστική Εγγραφή:

Καθαρή αξία κτιρίου : 20.000€

Λοιπά έξοδα κτήσεως : 5.000€

ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
12.01 Κόστος κτήσεως Κτιρίου Α	25.000	
38.01 Διαθέσιμα		25.000
ΑΓΟΡΑ ΚΤΙΡΙΟΥ Α ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	25.000	25.000

4.1.4. Έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει την εμφάνιση του στοιχείου στο Ενεργητικό και αποσβένεται εντός πενταετίας ενώ τα Ε.Λ.Π. ορίζουν την καταχώρηση του στοιχείου αφαιρετικά της σχετικής υποχρέωσης ή αποσβένονται κατά τη διάρκεια του δανείου με σταθερό συντελεστή.

ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
65.00 Έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων	20.000	
66.05 Αποσβεσμένα εκδόσεως ομολογιακών		25.000

δανείων	25.000	25.000
ΕΞΟΔΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ		

Λογιστική Εγγραφή με Ε.Λ.Π. :

ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
66.08 Αποσβεσμένα έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων	180	
48.00 Αποτελέσματα εις νέο (διαφορές προσαρμογής)	120	300
65.01 Έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων		
ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΔΩΝ ΕΚΔΟΣΗΣ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ	300	300

4.1.5. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει την εμφάνιση του στοιχείου στο Ενεργητικό στην κατηγορία «Ασώματες ακινητοποιήσεις» και αποσβένεται εντός πενταετίας ενώ τα Ε.Λ.Π. ορίζουν την καταχώρηση του στοιχείου στο αρχικό κόστος κτήσης του παγίου στοιχείου, ουσιαστικά λοιπόν προσαυξάνει το κόστος του.

ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
11.00 Κόστος κτήσεως κτιρίου	20000	
65.06 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	5000	
38.00 Διαθέσιμα		25000
ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΚΤΙΡΙΟΥ	25000	25000

Δεδομένα:

Καθαρή αξία κτιρίου : 20.000€

Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου : 5.000€

Λογιστική Εγγραφή με Ε.Λ.Π. :

ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
12.01 Κόστος κτήσεως κτιρίου 38.01 Διαθέσιμα	25000	25000
ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΚΤΙΡΙΟΥ	25000	25000

4.1.6. Έξοδα ερευνών & ανάπτυξης

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν ορίζει με σαφήνεια τα κριτήρια χαρακτηρισμού τους ενώ τα Ε.Λ.Π. ορίζουν πως ο χαρακτηρισμός τους επιτρέπεται υπό αυστηρές προϋποθέσεις και η τήρησή τους επανεξετάζεται κάθε φορά που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις.

Λογιστική Εγγραφή με Ε.Λ.Π. :

ΕΛΠ ΚΑΙ ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
61.00 Έξοδα έρευνας & ανάπτυξης 38.00 Διαθέσιμα	2.500	2.500
ΕΞΟΔΩΝ ΓΙΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	2.500	2.500

4.1.7. Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων καθώς και οι συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων επιβάλλονται από την εκάστοτε φορολογική νομοθεσία ενώ τα Ε.Λ.Π. ορίζουν πως η εταιρία καλεί εκτιμητές προκειμένου να αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων της και αποσβένει τα πάγια της βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους.

Λογιστική Εγγραφή το έτος πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. :

ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
66.00 Αποσβέσεις παγίων	300.000	
10.00 Γήπεδα		120.000
11.00 Κτίρια		180.000
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ Α		

ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
10.01 Γήπεδα	30.000	
12.00 Κτίρια	30.000	
12.02 Αποσβεσμένα κτίρια	52.500	
48.00 Αποτελέσματα εις νέο (διαφορές προσαρμογής)		112.500
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ Α ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ	112.500 0	112.500

4.1.8. Αποθέματα

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει την αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας και η τρέχουσα αξία προσδιορίζεται με τη μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, της FIFO ή της LIFO. Τα Ε.Λ.Π. αντίθετα ορίζουν την αποτίμηση των αποθεμάτων είτε με τη μέθοδο FIFO είτε με τη μέθοδο του μέσου

σταθμικού κόστους.

ΑΥΞΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	Χρέωση	Πίστωση
61.04 Απομειώσεις αποθεμάτων	20.000	
42.00 Αποτελέσματα εις νέο (διαφορές προσαρμογής)		20.000
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	20.000	20.000

Λογιστική Εγγραφή το έτος πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. :

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	Χρέωση	Πίστωση
48.00 Αποτελέσματα εις νέο (διαφορές προσαρμογής)	20.000	
64.01 Απομειώσεις αποθεμάτων		20.000
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	20.000	20.000

4.1.9. Ίδιες Μετοχές

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως εμφανίζονται στο ενεργητικό με σχηματισμό ισόποσου αποθεματικού, τα κέρδη/οι ζημιές μεταφέρονται στα αποτελέσματα και το αποθεματικό καταχωρείται στα αποτελέσματα ή σε ειδικό αποθεματικό. Τα Ε.Λ.Π. ορίζουν πως εμφανίζονται αφαιρετικά στην Καθαρή Θέση και τα κέρδη/οι ζημιές μεταφέρονται στην Καθαρή Θέση.

ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
34.00 Χρεόγραφα		
18.02 Μετοχές Β θετικές διαφορές αποτιμήσεως	2.000	
18.02 Μετοχές Γ θετικές διαφορές αποτιμήσεως	3.000	
41.02 Αποθεματικό		5.000

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ	5.000	5.000
----------------------------	--------------	--------------

Λογιστική Εγγραφή το έτος πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. :

ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
34.03 Χρεόγραφα		
34.02 Μετοχές Β θετικές διαφορές αποτιμήσεως	2.000	
34.02 Μετοχές Γ θετικές διαφορές αποτιμήσεως	3.000	
48.00 Αποτελέσματα εις νέο (διαφορές προσαρμογής)		5.000
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ	5.000	5.000

4.1.10 Κρατικές Επιχορηγήσεις

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια και αποσβένονται αναλογικά με την απόσβεση του παγίου το οποίο αφορούν ενώ τα Ε.Λ.Π. ορίζουν πως εμφανίζονται είτε αφαιρετικά του κόστους κτήσης του παγίου, είτε σε μεταβατικό λογαριασμό ως έσοδα επόμενων χρήσεων.

ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
45.00 Επιχορηγούμενο πάγιο	24.000	
41.10 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων (υποχρεώσεις)		24.000
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ	24.000	24.000

Λογιστική Εγγραφή των Ε.Λ.Π. :

ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
44.01 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων (καθαρή θέση)	24.000	
47.00 Αφορολόγητα αποθεματικά		7.200
44.02 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων (υποχρεώσεις)		16.800
ΑΝΑΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ	24.000	24.000

4.1.11 Χρηματοδοτική μίσθωση (Leasing)

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως τα μίσθια εμφανίζονται σε λογαριασμούς τάξεως και τα μισθώματα επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης ενώ τα Ε.Λ.Π. ορίζουν πως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης ενώ η καταβολή των μισθωμάτων καταχωρείται σε μείωση αντίστοιχης υποχρέωσης.

ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
1/1		
1. 33.14 Απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις	30.000	
62.07 Μισθώματα μηχανήματων		13000
56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων		17000
<u>31/12</u>		
2. 38.00 Ταμείο	5000	
33.14 Απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις		5000
ΕΤΗΣΙΑ ΔΟΣΗ		
3.31.13 Μη δεδουλευμένα μισθώματα χρηματοδοτικών μισθώσεων	2000	
62.04 Ενοίκια από χρηματοδοτικές μισθώσεις		2000
ΕΤΗΣΙΟΣ ΤΟΚΟΣ		
ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΕΩΣ		

Λογιστική Εγγραφή το έτος πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. :

ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
15.01 Λοιπά ενσώματα πάγια στοιχεία	30.000	
53.14 Υποχρεώσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων		24.879
15.99 Αποσβεσμένα λοιπά ενσώματα πάγια στοιχεία		3.000
48.00 Αποτελέσματα εις νέο (διαφορές προσαρμογής)		2.121
ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΕΩΣ	30.000	30.000

4.1.12 Μερίσματα – αποθεματικά

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως όσα μερίσματα και αποθεματικά προέρχονται από τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης ενώ τα Ε.Λ.Π. ορίζουν την εμφάνισή τους στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.

Λογιστική Εγγραφή:

ΕΛΠ ΚΑΙ ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
53.01 Μερίσματα πληρωτέα	90.000	
42.00 Αποτελέσματα εις νέο (διαφορές προσαρμογής)		90.000
ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ	90.000	90.000

4.1.13 Συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση καταχωρούνται στα αποτελέσματα ενώ οι πιστωτικές παραμένουν σε λογαριασμό προβλέψεων. Τα Ε.Λ.Π. αντίθετα ορίζουν την μεταφορά των συναλλαγματικών διαφορών από αποτίμηση στα αποτελέσματα χρήσης.

Λογιστική Εγγραφή το έτος πρώτης εφαρμογής των Ε.Γ.Λ.Σ. :

ΚΕΡΔΟΣ		Χρέωση	Πίστωση
81.00 Συναλλαγματικές διαφορές		20000	
86.00 Αποτελέσματα Χρήσης			20000
ZHMIA AΠO THN AΠOΤIΜHΣH			
ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		20000	20000
ZHMIA		Χρέωση	Πίστωση
44.14 Προβλέψεις ζημίας από αποτίμηση		20000	
συναλλαγματικών διαφορών			20000
81.00 Συναλλαγματικές διαφορές			
ZHMIA AΠO THN AΠOΤIΜHΣH			
ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		20000	20000

Λογιστική Εγγραφή το έτος πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. :

ΚΕΡΔΟΣ		Χρέωση	Πίστωση
30.02 Πελάτες εξωτερικού μη συνδεδεμένοι		20000	
62.02 Χρεωστικές συναλλαγματικές			20000
διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και			
υποχρεώσεων			
ZHMIA AΠO THN AΠOΤIΜHΣH			
ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		20000	20000
ZHMIA		Χρέωση	Πίστωση
62.02 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές		20000	
επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων			20000
30.02 Πελάτες εξωτερικού μη			
συνδεδεμένοι			
ZHMIA AΠO THN AΠOΤIΜHΣH			
ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		20000	20000

4.1.14 Έκτακτα αποτελέσματα

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως τα έκτακτα αποτελέσματα αφορούν πολλές κατηγορίες δαπανών και εσόδων (προηγούμενων χρήσεων, φορολογικών προστίμων και προσαυξήσεων). Ενώ τα Ε.Λ.Π. αντίθετα ορίζουν την καταχώρηση τους στα αποτελέσματα έκτακτων γεγονότων μόνο σε εξαιρετικές και σπάνιες περιπτώσεις όπως σεισμοί, πυρκαγιές κ.λπ.

Άρα δεν διαφέρει η λογιστική εγγραφή :

ΕΓΛΣ ΚΑΙ ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
81.02 Έκτακτη Ζημία	50000	
11.01 Κτίριο Α		50000
ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΚΤΙΡΙΟΥ	50000	50000

4.1.15 Φόροι

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως οι φόροι εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης, αφορούν φόρο εισοδήματος, φόρους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος, διαφορές φορολογικού ελέγχου και δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογία. Τα Ε.Λ.Π. αντίθετα ορίζουν την εμφάνιση των φόρων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση/απαίτηση.

Λογιστική Εγγραφή το έτος πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. :

ΕΓΛΣ	Χρέωση	Πίστωση
86.00 Αποτελέσματα Χρήσης	43.680	
54.00 Πληρωτέος φόρος		43.680
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΛΗΡΩΤΕΟΥ ΦΟΡΟΥ	43.680	43.680

ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση
82.01 Αποτελέσματα Χρήσης	43.680	
54.01 Πληρωτέος φόρος		23.680
59.01 Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις		20.000
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΛΗΡΩΤΕΟΥ ΦΟΡΟΥ	43.680	43.680

4.2. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗΝ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

4.2.1. Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως η κατάσταση ταμειακών ροών καταρτίζεται υποχρεωτικά για ομίλους μόνο ενώ τα Ε.Λ.Π. αντίθετα ορίζουν πως καταρτίζεται υποχρεωτικά και για ομίλους αλλά και για εταιρείες.

4.2.2. Πίνακας Διάθεσης

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως ο πίνακας διάθεσης καταρτίζεται υποχρεωτικά και αποτελεί μέρος των οικονομικών καταστάσεων ενώ τα Ε.Λ.Π. αντίθετα ορίζουν ότι δεν καταρτίζεται πίνακας διάθεσης και τα σχετικά στοιχεία αντλούνται από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως και τον Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

➤ ΒΙΒΛΙΑ

Γρηγοράκος, Θ. (2001). *Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Δήμητρας, Α. & Βρέντζου, Ε. (2015). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών

Grant Thornton (2004). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – IFRS. Αναλυτική Παρουσίαση*. Τόμος Β', Πρώτη Έκδοση, Αθήνα.

Καβαδίας, Α. Σ. (2003). *Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Αθήνα: Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications.

Σταματόπουλος, Α., Σταματόπουλος, Π. & Σταματόπουλος, Ι. (2015). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση – Ερμηνεία*. Αθήνα: Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος. Τουρνά – Γερμανού, Ε. (2003). *Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ (Δ' έκδοση)*. Αθήνα: Έκδοση ίδιας.

Εμμ. Σακελλι, Ο Ισολογισμός των ανωνύμων εταιριών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΡΥΚΟΥΣ, ΑΘΗΝΑ

➤ ΝΟΜΟΘΕΣΙΕΣ

Ν. 2190/1920. Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 144 – 30.06.1920. *Περί Ανωνύμων Εταιριών.*

Ν. 1041/1980. Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 75 – 02.04.1980. *Περί αυξήσεως των αποδοχών των δημοσίων εν γένει υπαλλήλων, πολιτικών, στρατιωτικών και υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ., ρυθμίσεως συναφών θεμάτων, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τινών διατάξεων και καθιερώσεως του Γενικού Ενιαίου Λογιστικού Σχεδίου.*

Π.Δ. 1123/1980. Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 283 – 15.12.1980. *Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.*

Π.Δ. 186/1992. Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 74 – 11.06.1986. *Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του Π.Δ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το Π.Δ. 502/1984.*

ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟΝ ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟ ΤΟΠΟ :

Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων σύμφωνα με το Ν.3943/2011. Π.Δ. ΥΠ' ΑΡΙΘ. 186

<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=6C3C3BD84FBD51A8.1D031AEA53&version=2011/03/31>

[ΑΘΗΝΑ, 16 ΜΑΙΟΥ 1992]

4^η Οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978.
Βασιζόμενη άρθρο

54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ της συνθήκης περί ετήσιων λογαριασμών
εταιριών ορισμένων μορφών.

➤ ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ :

ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 134 (1996) Τροποποίηση και
συμπλήρωση μερικών διατάξεων του Π.Δ/τος 186/1992 «Κώδικας
Βιβλίων και Στοιχείων», όπως
ισχύει». <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/71>
[ΑΘΗΝΑ, 22 ΜΑΙΟΥ 1996]

ΠΟΛ.1206/17.7.1996 Κοινοποίηση των διατάξεων του Π.Δ/τος 134/1996 (ΦΕΚ Α
105) "τροποποίηση και συμπλήρωση μερικών διατάξεων του Π.Δ/τος 186/1992"
"Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων" όπως ισχύει
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/1146>

[ΑΘΗΝ, 17 ΙΟΥΝΙΟΥ 1996]

ΝΟΜΟΣ	ΥΠ'	ΑΡΙΘ.	3190
Περί	Εταιρειών	Περιορισμένης	Ευθύνης.

(ΦΕΚ Α' 91/16-04-1955) <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/29>

[ΑΘΗΝΑ, 16 ΑΠΡΙΛΙΟΥ 1995]