



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ
UNIVERSITY OF PATRAS

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΚΕΡΔΟΦΟΡΙΑ ΤΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ : ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΖΑΦΕΙΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2021

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	2
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	6
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	8
1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	8
1.2 Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	8
1.3 Γλώσσα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	8
1.4 Όργανα Κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	8
1.5 Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	9
1.6 Οι Επιπτώσεις των Δ.Λ.Π. στις Ελληνικές Επιχειρήσεις	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	11
2.1 Εισαγωγή Και Εφαρμογή Των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων	11
2.1.1 Εισαγωγή Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων	11
2.1.2 Εναρμόνιση ΕΛΠ βάση της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2013/34/ΕΕ	12
2.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ	14
2.2.1 Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής	14
2.2.2 Άρθρο 2. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων	14
2.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	16
2.3.1 Άρθρο 3 Λογιστικό Σύστημα και Βασικά Λογιστικά Αρχεία	16
2.3.2 Άρθρο 4 Άλλα λογιστικά αρχεία	18
2.3.3. Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος	19
2.3.4. Άρθρο 6 Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων	21

2.3.5 Άρθρο 7 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων	21
2.4 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	21
2.4.1 Τιμολόγιο πώλησης	22
2.4.2 Άρθρο 9 Περιεχόμενο τιμολογίου	24
2.4.3 Άρθρο 10 Απλοποιημένο Τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό Τιμολόγιο	25
2.4.4 Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου	26
2.4.5 Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών	26
2.4.6 Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης	30
2.4.7 Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου	31
2.5 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	31
2.5.1 Άρθρο 16 Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	31
2.5.2 Άρθρο 17 Γενικές Αρχές Σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	33
2.6 ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ	35
2.6.1 Άρθρο 18 Ενσώματα και Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία	35
2.6.2 Άρθρο 19 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	38
2.6.3 Άρθρο 20 Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών	39
2.6.4 Άρθρο 21 Προκαταβολές Δαπανών και Λοιπά μη Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία	41
2.6.5 Άρθρο 22 Υποχρεώσεις	41
2.6.6 Άρθρο 23 Κρατικές Επιχορηγήσεις και	42

Αναβαλλόμενοι Φόροι	
2.6.7 Άρθρο 24 Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία	44
2.6.8 Άρθρο 25 Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων	45
2.6.9 Άρθρο 26 Στοιχεία της καθαρής θέσης	46
2.6.10 Άρθρο 27 Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα	47
2.6.11 Άρθρο 28 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών	47
2.7 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ	48
2.7.1 Άρθρο 29 Προσάρτημα (Σημειώσεις) Επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	48
2.7.2 Άρθρο 30 Απλοποιήσεις και Απαλλαγές	50
2.8 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	51
2.8.1 Άρθρο 31 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης	51
2.8.2 Άρθρο 32 Προϋποθέσεις Υποχρεωτικής Ενοποίησης	52
2.8.3 Άρθρο 33 Κατηγορίες Οντοτήτων που Απαλλάσσονται από Ενοποίηση	53
2.8.4 Άρθρο 34 Κανόνες Κατάρτισης Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	55
2.8.5 Άρθρο 35 Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες	57
2.8.6 Άρθρο 36 Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων	57
2.9 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	59
2.9.1 Άρθρο 37 Πρώτη Εφαρμογή	59

2.9.2 Άρθρο 38 Καταργούμενες και Τροποποιούμενες Διατάξεις	60
2.9.3 Άρθρο 39 Ρυθμίσεις Λοιπών Θεμάτων	61
2.9.4 Άρθρο 40 Μεταβατικές διατάξεις	61
2.9.5 Άρθρο 41	62
2.9.6 Άρθρο 42 Διάφορες Ρυθμίσεις Αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών	62
2.9.7 Άρθρο 43	63
2.9.8 Άρθρο 44 Έναρξη ισχύος	63
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	65
3.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ Ε.Γ.Λ.Σ.	65
3.2 ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ	65
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π. ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.	67
4.1 Διαφορές των ΕΛΠ σε σχέση με τα πρότυπα του Ε.Γ.Λ.Σ.	68
4.2 Πλεονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΕΛΠ	69
4.3 Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΕΛΠ	69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΕΠΗΡΕΑΣΜΟΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π ΣΤΗΝ ΚΕΡΔΟΦΟΡΙΑ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	71
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	75
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	76

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η λογιστική επιστήμη δεν θα μπορούσε να αποτελεί εξαίρεση καθώς πλήθος μεταβολών έχουν εμφανισθεί τόσο στη λειτουργία όσο και στην παρουσίαση των αποτελεσμάτων της. Με τον ερχομό της νέας χιλιετίας, εμφανίστηκαν στο προσκήνιο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως εκ τούτου οδηγηθήκαμε στην ψήφιση του νόμου 4308/2014 σύμφωνα με τον νόμο οι οντότητες πρέπει να συμμορφώνονται με βάση τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει ως θέμα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και την εφαρμογή αυτών στις κερδοφορία των επιχειρήσεις.

Το νομοθέτημα των Ε.Λ.Π. είναι ένα σύνολο, που θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι περιέχει σε ένα ενιαίο κείμενο τις βασικές διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων(Κ.Β.Σ.) και του διάδοχου αυτού Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ), αλλά και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου(Ε.Γ.Λ.Σ.) με εισαγωγή στο Ελληνικό δίκαιο της λογιστικής οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σκοπός της εργασίας είναι η παρουσίαση του σχετικού Νόμου 4308/2014 και κυρίως οι αλλαγές που επέφερε στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) καθώς και πως επηρεάστηκαν οι επιχειρήσεις στην τήρηση των βιβλίων, στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και στην επίδραση των Ε.Λ.Π.

Επίσης περιγράφει την μετάβαση από το παλιό λογιστικό πλαίσιο των Ε.Γ.Λ.Σ. στις νέες λογιστικές διαδικασίες των Ε.Λ.Π. σε σύγκριση πάντα με τα Δ.Λ.Π., συγκρίνοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με αφορμή την συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία, θα ήθελα να ευχαριστήσω τόσο τον Κο Γεώργιο Ζαφειρόπουλο για την άριστη συνεργασία μας και την τεράστια βοήθειά του όσο και το σύνολο των καθηγητών για τις εμπειρίες που μου παρείχαν.

Επίσης Θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου για την υπομονή τους αλλά και την ανιδιοτελή αγάπη τους όλα τα χρόνια των σπουδών μου.

Κεφάλαιο 1: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Βασικές Λογιστικές Αρχές Για Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Καθ' όλη τη διάρκεια των ετών, η ανάγκη για την ορθή πληροφόρηση σχετικά με τα οικονομικά στοιχεία και την οικονομική μονάδα οδήγησε στην ανάπτυξη μιας σειράς κανόνων και διαδικασιών. Βασικό χαρακτηριστικό των κανόνων και των διαδικασιών αυτών ήταν η ποιοτική και ακριβής διατύπωση της οικονομικής πραγματικότητας. Με την ανάπτυξη και την βελτίωση των στοιχείων αυτών καταλήξαμε σε αυτό που ονομάζουμε σήμερα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Η υποχρεωτικότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων πραγματοποιήθηκε το 2006 και η χρησιμοποίηση αυτών είναι σε θέση να επιφέρει την όσο το δυνατόν καλύτερη παρουσίαση του οικονομικού αποτελέσματος.

1.2 Ορισμός

Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) ή αλλιώς International Accounting Standards (I.A.S.) κάνουμε λόγο για ένα σύνολο από λογιστικές πρακτικές που βασίζονται σε λογιστικές υποθέσεις, αρχές, κανόνες και διαδικασίες και οι οποίες λαμβάνουν τη μορφή νόμων. Οι επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση υιοθέτησης των πρακτικών αυτών και εναρμόνισης των λογιστικών τους στοιχείων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π..

1.3 Γλώσσα

Η γλώσσα, στην οποία είναι γραμμένα τα κείμενα που καταρτίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα αγγλικά. Με τη λήψη της κατάλληλης άδειας από το αρμόδιο συμβούλιο των Δ.Λ.Π. επιτρέπεται η μετάφραση των προτύπων και η έκδοση τους στην αντίστοιχη χώρα.

1.4 Όργανα κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα όργανα κατάρτισης από τα οποία αποτελείται το Δ.Λ.Π. είναι:

- Όργανα κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), η οποία αποτελεί έναν μη κερδοσκοπικό οργανισμό με έδρα στις Η.Π.Α. και παράλληλα είναι η μητρική εταιρία του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.).
- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.). Το σώμα αυτό αποτελείται από 12 μέλη πλήρους απασχόλησης και 2 μέλη μερικής απασχόλησης.

- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.), της οποίας σκοπός αποτελεί η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.), η οποία εργάζεται με σκοπό την ανάλυση και την εξάλειψη τυχόν παρερμηνειών και ασαφειών των λογιστικών προτύπων

1.5 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται:

- Στις εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο τηρούν ενοποιημένους λογαριασμούς. Οι επιχειρήσεις αυτές οφείλουν να εναρμονίζονται με τα Δ.Λ.Π. για την κατάρτιση και την τήρηση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Από τις εταιρίες που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και οι οποίες τηρούν ετήσιους λογαριασμούς. Οι εταιρίες αυτές σε περίπτωση που το επιθυμούν έχουν τη δυνατότητα κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων τους με βάση τα Δ.Λ.Π..
- Προαιρετικά από τις υπόλοιπες Α.Ε. και Ε.Π.Ε.. Βασική προϋπόθεση αποτελεί το γεγονός ότι σε περίπτωση τήρησης των Δ.Λ.Π., η εφαρμογή τους συνεχίζεται υποχρεωτικά για χρονικό διάστημα 5 ετών.

1.6 Οι Επιπτώσεις των Δ.Λ.Π. στις Ελληνικές Επιχειρήσεις

Η εναρμόνιση της εγχώριας πρακτικής δεν είναι πλήρης με αποτέλεσμα να υπάρχουν διαφορές τόσο στην λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των οικονομικών γεγονότων όσο και στην απεικόνιση των οικονομικών αποτελεσμάτων. Η παρουσίαση, η δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων είναι καθορισμένα σε αντίθεση με τα ΔΛΠ που καθορίζει τον ελάχιστο αριθμό λογαριασμών που χρειάζεται να απεικονιστούν σε αυτές. Μια ακόμα διαφορά είναι ότι οι πληροφορίες στην παρουσίαση των προσαρτημάτων των ΔΛΠ είναι πολλές σε αντίθεση με το ελληνικό προσάρτημα που ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας έχουμε και τις αντίστοιχες πληροφορίες. Κατι αντίστοιχο συμβαίνει και με τα πάγια όπου στην ελληνική νομοθεσία οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τους συντελεστές ,ενώ στα ΔΛΠ με βάση την ωφέλιμη ζωή τους.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις και στην ελληνική αγορά δεν έγινε χωρίς πρόβλημα γιατί η Ελλάδα είναι μια χώρα με ανεπάρκεια στις θεσμικές υποδομές. Μετά από έρευνες στις επιχειρήσεις οι οποίες εφάρμοσαν τα ΔΛΠ βελτιώθηκαν σε πολλούς τομείς σχετικά με την περίοδο εφαρμογής των Ε.Λ.Π αλλά όχι σε αξιοσημείωτο βαθμό.

Ακόμα και ο τραπεζικός τομέας παρουσίασε πολλές θετικές διαφορές. Σύμφωνα με άλλη μια έρευνα που έγινε για την άποψη των διευθυντών ελληνικών επιχειρήσεων σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ, η πλειοψηφία απάντησε πως υπάρχει ιδιαίτερη ανησυχία λόγω των δαπανών που χρειάζεται μια τέτοια αλλαγή αλλά θα ωφεληθεί η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Ωστόσο έρευνες που πραγματοποιήθηκαν το 2011 έρχεται σε αντίθεση με τα παραπάνω καθώς συμπέραναν πως ανάλογα με τον κύκλο εργασιών, την αναλογία των κεφαλαίων προς το σύνολο του ενεργητικού και την αναλογία των υποχρεώσεων προς το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων τις επηρεάζει σε μεγαλύτερο βαθμό. Οι συμμετέχοντες στην έρευνα από την άλλη δήλωσαν την βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την αύξηση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας με την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Κεφάλαιο 2: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΕΝΑΡΜΟΝΗΣΗ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.

2.1.1 Εισαγωγή

Η ημερομηνία 20 Νοεμβρίου 2014 είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς αποτελεί την ημερομηνία ψήφισης του νομοσχεδίου περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όπως αυτά εφαρμόζονται από 01.01.2015. Ο νόμος αυτός αποτελεί έργο πολύμηνης προσπάθειας, το οποίο καλύπτει τις ανάγκες για εκσυγχρονισμό του υπάρχοντος συστήματος και με απώτερο στόχο την ύπαρξη ενός σύγχρονου ρυθμιστικού πλαισίου.

Με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014, επιφέρονται αλλαγές στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) και τον προ ισχύοντα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.). Επιπροσθέτως, μέσω του νόμου αυτού παύει η ισχύ του νόμου 2190/1920 «Περί Α.Ε.» και 3190/1920 «Περί Ε.Π.Ε.», το Προεδρικό Διάταγμα 1183/1980 σχετικά με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια τραπεζών και ασφαλιστικών εταιριών κ.λπ..

Αρχικά, επιτυγχάνεται η συγκέντρωση μιας σειράς λογιστικών κανόνων και αρχών σε ένα πλέον νομοθέτημα. Έτσι, λοιπόν, παρέχεται ένα κωδικοποιημένο σύνολο κανόνων με στόχο την καλύτερη και ασφαλέστερη λειτουργία μιας οντότητας.

1. Επιτυγχάνεται η ολοκλήρωση και απαλλαγή της εκάστοτε οντότητας από τις χρονοβόρες και πολυέξοδες διαδικασίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και στη συνέχεια του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Με βάση τους νέους κανόνες, η οντότητα είναι σε θέση να μειώσει το λειτουργικό κόστος και να εξασφαλίσει τη διενέργεια φορολογικών και μη ελέγχων.
2. Η λογιστική τυποποίηση με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) εκσυγχρονίζεται και πλέον παρέχεται ένα ανανεωμένο σύνολο λογιστικών κανόνων, το οποίο βοηθάει στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με τρόπο απλό και κατανοητό σύμφωνα με τις διεθνείς πρακτικές.
3. Επιτυγχάνεται η αποφυγή διαφωνιών και προβληματισμών όσον αφορά τη λειτουργικότητα του νόμου καθώς προσφέρεται το Παράρτημα Α΄ με σκοπό την καλύτερη και σαφέστατη επεξήγηση των όρων.

4. Παρέχεται μια καλύτερη και δικαιότερη κατανομή των υποχρεώσεων της εκάστοτε οντότητας ανάλογα με το μέγεθος της και
5. Σε συνδυασμό με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, παρέχεται μια καλύτερη και ακριβής εικόνα σχετικά με τις υποχρεώσεις των οντοτήτων.

2.1.2 Εναρμόνιση ΕΛΠ βάση της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2013/34/ΕΕ

Ο νόμος 4308/2014 εφαρμόστηκε στην ελληνική νομοθεσία, σύμφωνα με την ευρωπαϊκή οδηγία 2013/34/ΕΕ που αφορούσε τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται από τις εταιρείες καθώς και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τις εκθέσεις που τις συνοδεύουν για τους ομίλους.

Αναλυτικότερα βάση του άρθρου 16 του νέου νόμου οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενσωματώνουν όλες τις συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία , αποτελώντας ενιαίο σύνολο και παρουσιάζοντας εύλογα τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις , την καθαρή θέση , τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων, τα κέρδη ή τις ζημιές καθώς και τις χρηματοροές της περιόδου που χρησιμοποιείται.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες χρειάζονται βάση νόμου να καταρτίζονται από τις υποκείμενες οντότητες εξαρτώνται από την κατηγορία του μεγέθους της οντότητας η οποία χωρίζεται σε πολύ μικρές , μικρές , μεσαίες και μεγάλες τα κριτήρια των οποίων προσδιορίζονται στο άρθρο 2 του Ν.4308/2014.

Οι οντότητες χωρίζονται με αντικειμενικό τρόπο βάση του συνόλου του ισολογισμού , του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών και μέσου αριθμού των απασχολούμενων κατά την διάρκεια κάθε χρήσης .

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται από τις μεγάλες οντότητες του άρθρου 2 είναι :

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

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων του άρθρου 2 είναι :

- Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων

- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
 - Προσάρτημα
-

Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26^{ης} Ιουνίου 2013 σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις , τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και

συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών ,την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και

83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου .

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών ή μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 είναι :

- Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Προσάρτημα

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο. Αυτό σημαίνει ότι η κάθε οντότητα ανάλογα με το μέγεθός της πρέπει να καταγράφει και να δημοσιεύει όλες τις προβλεπόμενες καταστάσεις χωρίς να μπορεί να καταγράψει και να δημοσιεύσει επιλεκτικά τμήμα αυτών.

Τα στοιχεία που καταχωρούνται στις ετήσιες και τις ενοποιημένες καταστάσεις αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις ακόλουθες γενικές αρχές :

- Η εταιρεία τεκμαίρεται ότι συνεχίζει κανονικά την λειτουργία της
- Οι λογιστικές μέθοδοι δεν μεταβάλλονται από το ένα έτος στο επόμενο
- Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων γίνονται με συναίνεση
- Ταποσά που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό και στη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης υπολογίζονται σε δεδουλευμένη βάση.
- Ο ισολογισμός κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου αντιστοιχεί στον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρονιάς
- Τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνται σε διαφορετικά τμήματα.
- Απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός ανάμεσα σε λογαριασμούς του ενεργητικού και του παθητικού ή μεταξύ εσόδων και εξόδων.
- Κατά τη καταγραφή των στοιχείων στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και στον ισολογισμό λαμβάνεται υπόψη η ουσία της συναλλαγής ή του

διακανονισμού.

- Τα στοιχεία που καταγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις επιμετρούνται σύμφωνα με την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής.

2.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ

2.2.1 Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

Ουσιαστικά με το άρθρο ορίζεται ποιες οντότητες εφαρμόζουν τον νόμο των Ε.Λ.Π. (παρ. 2) ποιες οντότητες χρησιμοποιούν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) (παρ. 3-6) και ποιες οντότητες εφαρμόζουν μερικώς ή δεν εφαρμόζουν το νόμο των Ε.Λ.Π. (παρ. 7-10).

Για το άρθρο αυτό θα διευκρινιστούν **ποιες οντότητες εφαρμόζουν το νόμο των Ε.Λ.Π.**

Άρθρο 1 παρ. 2α' Τα νομικά πρόσωπα Α.Ε. - Ε.Π.Ε. - Ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρείας και Ι.Κ.Ε.

Άρθρο 1 παρ. 2β' Οι Ο.Ε. - Ε.Ε., όταν όλοι οι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη, για παράδειγμα είναι πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης.

Άρθρο 1 παρ. 2γ' Η ατομική επιχείρηση, οι Ο.Ε. - Ε.Ε. και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού δικαίου που έχει υποχρέωση στην εφαρμογή του νόμου των Ε.Λ.Π., από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Άλλη οντότητα του ιδιωτικού δικαίου, κατά την ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014, ως ενδεικτικές περιπτώσεις είναι οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα ΝΠΙΔ, τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 1 παρ. 2δ' Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που υπάγονται στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου όταν δεν εφαρμόζουν το άρθρο 156 του Ν.4270/2014.

Πρέπει εδώ να επισημάνουμε ότι με βάση τις προηγούμενες διατάξεις του άρθρου 1, παρ. 2 του ΚΦΑΣ τα αλλοδαπά πρόσωπα (οντότητες) που:

α) αποκτούσαν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα ή

β) ανέγειραν ακίνητο κυριότητας τους μέσα στην Ελληνική Επικράτεια ή πραγματοποιούσαν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις είχαν τις υποχρεώσεις του ΚΦΑΣ (τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων κ.λπ.)

Για τα εν λόγω πρόσωπα, υποχρέωση εφαρμογής του νόμου των Ε.Λ.Π., δεν προκύπτει πλέον από 1.1.2015, εκτός εάν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Αυτό άλλωστε τονίζεται και στην ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014.

2.2.2 Άρθρο 2. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων

Με το άρθρο αυτό καθορίζονται οι κατηγορίες μεγέθους των οντοτήτων για την εφαρμογή του νόμου (τήρηση λογιστικών αρχείων⁽²⁾, σύνταξη καταστάσεων κ.λπ.) και κυρίως, όπως τονίζεται στην ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014, για τις λογιστικές υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά:

α) Τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του άρθρου 16

β) Απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή πληροφοριών του παραρτήματος, βάσει του άρθρου 30, και

γ) Απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

Κατά την οδηγία 2013/34/ΕΕ η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους είναι ανάλογα με την οικονομική τους σημασία.

Στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου αυτού διευκρινίζεται ότι «η βασική αρχή που υιοθετεί ο παρών νόμος είναι ότι οι λογιστικοί κανόνες για την κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων προσδιορίζονται με βάση το μέγεθος της οντότητας και όχι με βάση το νομικό τύπο.».

Με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2, 4, 5 και 6 **οι οντότητες εντάσσονται σε 4 κατηγορίες: Πολύ μικρές οντότητες, Μικρές οντότητες, Μεσαίες οντότητες και Μεγάλες οντότητες.**

Η ένταξή τους γίνεται με την ύπαρξη 2 εκ των 3 κριτηρίων:

α) Σύνολο ενεργητικού, β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών⁽³⁾ και γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

Ειδικά όμως με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2, οι οντότητες του άρθρου 1 παρ. 2(γ), δηλ. Ο.Ε. - Ε.Ε. - ατομική και κάθε οντότητα του ιδιωτικού τομέα που εφαρμόζει το νόμο από τη φορολογική νομοθεσία, εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μοναδικό κριτήριο ότι ο κύκλος των εργασιών⁽³⁾ δεν υπερβαίνει το 1.500.000 ευρώ και όχι με τα άλλα 2 κριτήρια.

Σημειώνεται ότι και με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του ΚΦΑΣ το όριο για τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Εσόδων - Εξόδων) ήταν το ίδιο (1.500.000 ευρώ).

Άρθρο 2 παρ. 9. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, όταν οι οντότητες υπερβαίνουν ή παύουν να υπερβαίνουν τα όρια των κριτηρίων, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται μετά από δύο διαδοχικές συνεχόμενες περιόδους, ενώ με τις προηγούμενες διατάξεις, άρθρο 4 παρ. 5, πρώτο εδάφιο του ΚΦΑΣ, η αλλαγή κατηγορίας γίνονταν πάντα με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Στο σημείο αυτό κρίνεται αναγκαίο να παρατεθούν οι κατηγορίες οντοτήτων (κριτήρια μεγέθους κ.λπ.), υπό μορφή πίνακα, όπως ο πίνακας αυτός εμφανίζεται στην ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014 (παράγραφος **2.3**).

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

Πρέπει ακόμη να επισημάνουμε ότι, με βάση το άρθρο 30 παρ. 11, οι επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων του Ν.3054/2002 εντάσσονται στο άρθρο 1 παρ. 2γ (πολύ μικρές οντότητες) με μόνο κριτήριο ότι ο κύκλος των εργασιών δεν υπερβαίνει αυτόν του άρθρου 2 παρ. 4, δηλαδή τα 8.000.000 ευρώ. Για να μεταβεί σε κάποια άλλη κατηγορίας

απαιτείται, κατά την παράγραφο 12 του άρθρου 30, η υπέρβαση του ορίου για 2 συνεχόμενες περιόδους.

Θέσεις ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014 για:

α) Τον κύκλο εργασιών

Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ως «κύκλος εργασιών» θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α., και δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.»

β) Τον μέσο όρο προσωπικού

Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο).

Για παράδειγμα, μια οντότητα απασχολεί 5 άτομα σε πλήρη απασχόληση, 2 άτομα με εποχιακή απασχόληση 5 μηνών αλλά πλήρους ημερήσιας απασχόλησης και 7 άτομα πλήρους ετήσιας απασχόλησης αλλά μερικής ημερήσιας απασχόλησης τριών ωρών, καθώς και έναν επαγγελματία πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τιμολόγιο. Ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε στην περίοδο είναι $(5 \times 12/12) + (2 \times 5/12) + (7 \times 12/12 \times 3/8) + 1 = 9.46$ και για την στρογγυλοποίηση 9 (σε ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης).

	Εργαζόμενοι	Μήνες απασχόλησης	Τύπος	Μέσος όρος εργαζομένων
Με πλήρη απασχόληση	5	12	5 x (12/12)	5
Εποχιακή πλήρης απασχόληση 5 μηνών	2	5	2 x 5/12)	0,83
Μερική απασχόληση τριών ωρών ημερησίως όλες τις εργάσιμες ημέρες του χρόνου	7	12	[7 x (12/12)] x (3/8)	2,63
Μηχανικός με πλήρη απασχόληση αμειβόμενος με Τιμολόγιο	1	12	1	1
Σύνολο εργαζομένων				9,46 = 9»

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι σχετικά με το μέσο όρο των απασχολουμένων ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω, ενώ αντίθετα ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω.

2.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

2.3.1 Άρθρο 3 Λογιστικό Σύστημα και Βασικά Λογιστικά Αρχεία

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014, κάθε οντότητα έχει την υποχρέωση αποθήκευσης κάθε αρχείου που σχετίζεται με συναλλαγή κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου συμπεριλαμβανομένου κάθε είδους έσοδα, κέρδη, έξοδα, ζημιές, φόροι, εκπτώσεις, επιστροφές και γενικότερα γεγονότα που σχετίζονται με την ίδια. Με τον τρόπο αυτό έχουμε την καλύτερη ενημέρωση του λογιστικού συστήματος και ανά πάσα στιγμή η οντότητα είναι σε θέση να ελέγχει τα στοιχεία του Ισολογισμού.

Με τον όρο, λοιπόν, «λογιστικά αρχεία» μπορούμε να αναφερόμαστε στα λογιστικά βιβλία, (όπως ημερολόγια, γενικό και αναλυτικά καθολικά, βιβλίο απογραφών κ.λπ.), τα στοιχεία διακίνησης ή δαπανών ή αγορών ή πωλήσεων, τα αρχεία αποθεμάτων, τα αρχεία κοστολόγησης, οι καταστάσεις μισθοδοσίας, τυχόν συμβάσεις, τα έγγραφα που αφορούν φορολογική ή άλλη νομοθεσία κ.λπ..

Όσον αφορά την καλύτερη τήρηση των αρχείων και την ενημέρωση του λογιστικού συστήματος, το παρόν άρθρο δεν λαμβάνει υπ' όψη τα λεγόμενα της παραγράφου 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου, δηλαδή ότι οι απαιτήσεις περί παρουσίας και γνωστοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παραλείπονται όταν οι επιπτώσεις μη συμμόρφωσης των περιουσιακών στοιχείων στα πραγματικά δεδομένα δεν είναι σημαντικές. Επιπροσθέτως, το λογιστικό σύστημα πρέπει να λειτουργεί ανάλογα με τη μορφή και το μέγεθος της οντότητας, καθώς επίσης να παρακολουθεί, εκτός από τη λογιστική, και τη φορολογική βάση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του παρόντος άρθρου, η οντότητα πρέπει να εξετάζει λεπτομερώς τα στοιχεία των εσόδων, των εξόδων, των υποχρεώσεων, των περιουσιακών στοιχείων και τέλος της καθαρής θέσης. Με τον τρόπο αυτό, η ίδια έχει την δυνατότητα κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με ακρίβεια και κατ' επέκταση ικανοποιούνται οι φορολογικές υποχρεώσεις σύμφωνα με την κείμενη φορολογική νομοθεσία σχετικά με την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

Σύμφωνα με τις παραγράφους 6 και 7 του παρόντος νόμου, τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διατυπωθούν τόσο με ηλεκτρονικό όσο και με χειρόγραφο τρόπο. Σε κάθε περίπτωση, το περιεχόμενο αυτών πρέπει να είναι σαφές και περιεκτικό. Επιπροσθέτως, κάθε είδους

παραστατικό μπορεί να δημιουργηθεί και σε άλλη γλώσσα εκτός από την ελληνική. Παρόλα αυτά, τα λογιστικά βιβλία της οντότητας τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών που παρατίθεται στο Παράρτημα Γ', η οντότητα μπορεί να αναπτύξει του λογαριασμούς του λογιστικού της συστήματος. Σε περίπτωση ανάπτυξης του σχεδίου αυτού με δικό της τρόπο έχοντας πάντοτε ως στόχο την καλύτερη πληροφόρηση των οικονομικών γεγονότων, η ίδια η οντότητα έχει το δικαίωμα να προβεί σε αυτό. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η μεταβολή στις ονοματολογίες των λογαριασμών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 10 του παρόντος άρθρου και νόμου, στην περίπτωση σύνταξης Ισολογισμού, η οντότητα χρησιμοποιεί ένα κατάλληλα διαμορφωμένο διπλογραφικό σύστημα και τηρεί το ημερολόγιο για την καταχώρηση των συναλλαγών, το αναλυτικό καθολικό για την παρουσίαση των μεταβολών κάθε λογαριασμού, το σύστημα συγκέντρωσης αθροίσματος για την παρακολούθηση του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου στον εκάστοτε λογαριασμό, καθώς επίσης και το ισοζύγιο.

Σε περίπτωση που μια οντότητα δεν συντάσσει Ισολογισμό όπως αναφέραμε σε προηγούμενο άρθρο (π.χ. οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ) τότε μέσω ενός κατάλληλα διαμορφωμένου απλογραφικού συστήματος (Βιβλίο Εσόδων- Εξόδων) είναι σε θέση να παρακολουθήσει την κίνηση κάθε στοιχείου. Για την τήρηση του συστήματος αυτού πρέπει να ληφθούν υπ' όψη κάθε είδους έσοδα και κέρδη που αφορούν την ίδια την οντότητα, κάθε είδους αγορές που σχετίζονται με αυτήν, κάθε είδους έξοδα συμπεριλαμβανομένου και τυχόν εισφορών και αποσβέσεων, κάθε είδους ζημιές, καθώς επίσης και κάθε είδους φόροι και τέλη κατά είδος.

Αντίθετα, οι οντότητες, οι οποίες ανεξαρτήτως μεγέθους, έχουν την υποχρέωση σύνταξης Ισολογισμού τότε θα τηρήσουν βιβλία με το διπλογραφικό σύστημα. Για τη τήρηση των διπλογραφικών στοιχείων, παύει πλέον η υποχρέωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ., ωστόσο η οντότητα δεν απαλλάσσεται από την ενημέρωση του ημερολογίου, των καθολικών και του ισοζυγίου. Το τρίτο παράρτημα του εν λόγω νόμου περιλαμβάνει ένα σχέδιο λογαριασμών για το οποίο η οντότητα δεν έχει την υποχρέωση χρησιμοποίησης των ίδιων κωδικών.

2.3.2 Άρθρο 4 Άλλα λογιστικά αρχεία

1.Η οντότητας τηρεί κατά περίπτωση , πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα βιβλία που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους με ημερομηνία την ημερομηνία ισολογισμού.

2.Αρχειο ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων

3. Αρχείο με τίτλους (χρεωστικούς, καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους).

4. . Αρχείο (βιβλίο) ιδιόκτητων αποθεμάτων στο οποίο καταχωρούνται:

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

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης (δηλ. αποτίμησης), όπως και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

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

Σημείωση για τις έμμεσες τεχνικές βλέπετε ειδικότερα την παράγραφο 4.4.1 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται. Σημειώνεται ότι παρεμφερείς διατάξεις για την απογραφή ήταν και στον ΚΦΑΣ στις παραγράφους 10α και 20 του άρθρου 4, αντίστοιχα για τα διπλογραφικά και απλογραφικά βιβλία.

5. Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.

6. Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

7. Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.

8. Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων

9. Αρχείο περιουσιακών στοιχείων σε ξένο νόμισμα.

Σημείωση. Τα αρχεία των παραγράφων 6, 7 και 8, με βάση το άρθρο 30 παρ. 1β δεν τηρούνται από τις οντότητες του άρθρου 1 παρ. 2γ.

10. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, οι πληροφορίες του άρθρου αυτού μπορούν να παρέχονται από άλλα αρχεία ή από συνδυασμό αρχείων.

2.3.3. Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Ορίζεται ότι η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων και για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών.

2. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με τάξη ,πληρότητα ,ορθότητα ως εύκολο εντοπισμό και την καταγραφή ,συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του νόμου και υποστηρίζουν την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που έχει γνώσεις και εμπειρία, μέσα σε εύλογο χρόνο να αντιλαμβάνεται τη δομή και τη λειτουργία των τηρούμενων αρχείων.

4. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο της διοίκησης της οντότητας, υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος της, όπως και από τον υπεύθυνο λογιστή για την σύνταξή τους.

Σύμφωνα μάλιστα με την παράγραφο 5.4.1 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014, στόχος της διάταξης αυτής είναι η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την ανάληψη σχετικής ευθύνης.

5. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, κάθε συναλλαγή και γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της οντότητας πρέπει να τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), που εκδίδονται από την οντότητα ή από τρίτο, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.

6. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή τρίτος που εκδίδει παραστατικά της οφείλει να τα αποστέλλει σε επαρκή χρόνο, για την

εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

7. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες για:

α) Τη διασφάλιση αξιόπιστης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων.

γ) Τη διασφάλιση της γνησιότητας των παραστατικών, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της προέλευσής τους.

8. Η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, ανεξάρτητα αν έχουν τιμολογηθεί ή όχι. Πρέπει δηλαδή να υπάρχουν παραστατικά διακίνησης.

Τα παραστατικά της διακίνησης (συνοδευτικά) μπορεί να φέρουν κατά την ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014 παρ. 5.8.1, οποιοδήποτε τίτλο «Δελτίο Αποστολής», «Παραστατικό Διακίνησης», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων», «Συγκεντρωτικό Δελτίο Διακίνησης», κ.λπ. Το περιεχόμενο, δηλαδή τα δεδομένα που αναγράφονται στο παραστατικό διακίνησης είναι τα εξής:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. του αποστολέα και του παραλήπτη **β)** η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και κατά τη θέση της Εγκυκλίου παράγραφος 5.8.5, αναλυτικά και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση

Κατά τη θέση της Εγκυκλίου παράγραφος 5.8.5, αναγράφεται ακόμη η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη.

Στην παράγραφο 5.8.2 της Εγκυκλίου διευκρινίζεται ότι, δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης.

Επίσης, κατά τη θέση της παραγράφου 5.8.6 της Εγκυκλίου το παραστατικό διακίνησης μπορεί να εκδίδεται και σε ηλεκτρονική μορφή, με εφαρμογή όσα ορίζονται στα άρθρα 14 και 15.

Έτσι, με βάση την παράγραφο 8, για τις διακινήσεις των αποθεμάτων ουσιαστικά επαναφέρεται το Δελτίο Αποστολής.

Είναι γνωστό ότι για το έτος 2014 μέσω της ΑΥΟ ΠΟΛ.1286/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 54/16.1.2014) προβλέπονταν η έκδοση δικαιολογητικού εγγράφου μόνο των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων και κατά την ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1023/20.1.2014 το έγγραφο αυτό μπορούσε να φέρει τον τίτλο «Δελτίο Αποστολής», «Παραστατικό Διακίνησης», κ.λπ.

Η διαφορά μεταξύ του Δελτίου Αποστολής **α)** της ΑΥΟ ΠΟΛ.1286/2013 και αυτού **β)** της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) είναι ότι στην α' περίπτωση εκδίδονται μόνο σε περίπτωση διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, ενώ στην β' περίπτωση εκδίδεται σε κάθε διακίνηση αποθεμάτων.

9. Οι υποχρεώσεις της παραγράφου 8 εκπληρώνονται όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώνει τις μεταβολές των αποθεμάτων.

10. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται (αναλυτικά, και σε σύνοψη) όλα τα δεδομένα και πληροφορίες ώστε να είναι ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων σε οποιοδήποτε έλεγχο.

11. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του σχετικού παραστατικού.

12. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, μετά την οριστικοποίηση των εγγραφών στα

λογιστικά αρχεία (βιβλία) επιτρέπεται η αλλαγή με την προϋπόθεση ότι το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή μπορεί να προσδιοριστούν με ασφάλεια.

13. Η παράγραφος αυτή ορίζει τη συγχώνευση ή συνένωση λογιστικών αρχείων. Σημειώνεται ότι παρόμοια διάταξη ήταν στον ΚΦΑΣ στο άρθρο 2 παρ. 6.

14. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) πρέπει να είναι διαθέσιμα στα ελεγκτικά όργανα του κράτους εντός εύλογου χρόνου από σχετική ειδοποίηση.

15. Μια μητρική οντότητα που έχει θυγατρική, η οποία θυγατρική δεν υπόκειται στον νόμο αυτόν, πρέπει να λαμβάνει τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να διασφαλίζει ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που παρέχει στην μητρική την ικανότητα να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις αυτού του νομού.

16. Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερες οντότητες συνενώνονται σε μια ή σε περίπτωση αλλαγή του νομικού τύπου, η νέα οντότητα αναλαμβάνει την ευθνή για την συμμόρφωση των προηγούμενων οντοτήτων.

17. Με την παράγραφο 15 ορίζεται ότι, η οντότητα πρέπει να παρέχει στα ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί μετάφραση των αρχείων δηλ. των στοιχείων κατά το άρθρο 3 παρ. 7, που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα και σε ξένο νόμισμα, στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα, εντός εύλογου χρόνου.

18. Με τη παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, η οντότητα έχει τη δυνατότητα να αναθέτει την τήρηση του λογιστικού της συστήματος (μερικώς ή ολικώς) ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικό λογιστή)

19. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για εκπλήρωση των υποχρεώσεων της το πρόσωπο αυτό, σε ελέγχους, έχει τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο που έχει και η οντότητα. Σε μη συνεργασία του τρίτου προσώπου με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσεται η οντότητα από της σχετικές υποχρεώσεις

2.3.4. Άρθρο 6 Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

Τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) ενημερώνονται ως εξής:

1. Όταν μια επιχείρηση συντάσσει ισολογισμό, τότε η ενημέρωση για τα παραστατικά που εκδίδει ή λαμβάνει κάθε μήνα γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα το αργότερο.

2. Όταν μια επιχείρηση δεν συντάσσει ισολογισμό, τότε η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου που αφορούν τα παραστατικά.

Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του χρόνου που απαιτείται για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3. Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Η ενημέρωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

1.έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή

2.το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

2.3.5 Άρθρο 7 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου, το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η επιχείρηση τηρεί θα πρέπει να διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.
- b) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, για την εμφάνιση ή την εκτύπωση ή την αναπαραγωγή αυτών και για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

2.4 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Παρακάτω παρατίθενται τα άρθρα των Παραστατικών Πωλήσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014 (Σχήμα 3.5) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014), (Κορομηλάς, 2017).

Άρθρο 8 ^ο	• «Τιμολόγιο πώλησης»
Άρθρο 9 ^ο	• «Περιεχόμενο τιμολογίου»
Άρθρο 10 ^ο	• «Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο»
Άρθρο 11 ^ο	• «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου»
Άρθρο 12 ^ο	• «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών»
Άρθρο 13 ^ο	• «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης»
Άρθρο 14 ^ο	• «Ηλεκτρονικό τιμολόγιο»
Άρθρο 15 ^ο	• «Αυθεντικότητα του τιμολογίου»

Σχήμα Σφάλμα! Δεν υπάρχει κείμενο καθορισμένου στυλ στο έγγραφο..1: Τα άρθρα των Παραστατικών Πωλήσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.

Πηγή: (Κορομηλάς, 2017).

2.4.1 Τιμολόγιο πώλησης

Υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου έχει κάθε οντότητα, η οποία υπόκειται στο νόμο αυτό. Το παραστατικό στοιχείο του τιμολογίου εκδίδεται όταν πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες εντός της ελληνικής επικράτειας ή εκτός αυτής, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις διενέργειας οποιουδήποτε είδους συναλλαγής που υπόκειται σε Φ.Π.Α. σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. Στο τιμολόγιο πρέπει να αποδεικνύεται η αποδοχή του από τον παραλήπτη είτε μέσω υπογραφής ή απαντητικού e-mail ή εξόφλησης αυτού ή οποιουδήποτε άλλου τρόπου. Κάθε είδος τιμολογίου επέχει θέση λογιστικού αρχείου της εκάστοτε οντότητας.

Θέση τιμολογίου επέχει επίσης και κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες εκείνες τις πληροφορίες που παρέχει και ένα τιμολόγιο. Βασική προϋπόθεση, βέβαια, για να ισχύει αυτό είναι ο παραλήπτης του παραστατικού αυτού στοιχείου να κάνει αποδεκτό το εν λόγω έγγραφο. Επιπροσθέτως, αξίζει να σημειωθεί ότι κάθε έγγραφο που προκαλεί με σαφήνεια και ακρίβεια τροποποίηση ενός τιμολογίου θεωρείται και αυτό ως τιμολόγιο.

Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και παράλληλη έκδοση τιμολογίου, ο πωλητής υπόκειται στην υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου πώλησης. Αντίθετα, σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από τον αγοραστή ή αλλιώς το τρίτο πρόσωπο για λογαριασμό του πωλητή οφείλει να συμπεριλάβει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες που αφορούν τις συναλλαγές ανάμεσα στον ίδιο και τον πωλητή. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα είναι υπεύθυνη έκδοσης τιμολογίου ανεξάρτητα από τον τρόπο που θα συμβεί αυτό.

Όσον αφορά το πιστωτικό τιμολόγιο, ως τέτοιο ορίζεται το τιμολόγιο που εκδίδεται όταν γίνεται λόγος για επιστροφές ή εκπτώσεις ή τυχόν άλλες διαφορές, όπως λανθασμένη αναγραφή της επωνυμίας, λανθασμένη αναγραφή ποσών κ.λπ.

Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του παρόντος άρθρου, το Δημόσιο και κάθε είδους οργανισμός δημοσίου δικαίου δεν εκδίδει τιμολόγιο στις περιπτώσεις που οι δραστηριότητες αφορούν δημόσια εξουσία. Η παράγραφος αυτή δεν λαμβάνεται υπ' όψη μόνο στην περίπτωση που οι εν λόγω δραστηριότητες σχετίζονται με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).

Στις περιπτώσεις που οι οντότητες με τη μορφή του αγοραστή πραγματοποιούν συναλλαγές με πρόσωπα που δεν υπόκεινται σε έκδοση τιμολογίου ή υπόκεινται στην έκδοση

αυτού, αλλά για διάφορους λόγους δεν προβαίνουν σε αυτό τότε το τιμολόγιο εκδίδεται από την πλευρά των οντοτήτων και πρέπει να αναφέρονται η ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού, η ονοματολογία, η διεύθυνση και το Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλομένου, η ποσότητα και το είδος των αγαθών ή των υπηρεσιών που αφορούν τη συναλλαγή, η ημερομηνία ολοκλήρωσης της παράδοσης των αγαθών ή υπηρεσιών, η αξία ανά μονάδα αγαθού ή υπηρεσίας και η συνολική αξία αυτών, η μορφή και το ποσό κάθε φορολογικής επιβάρυνσης.

Τέλος, σε περίπτωση πώλησης αγαθών για λογαριασμό της οντότητας από τρίτο πρόσωπο, τότε το ίδιο πρόσωπο έχει την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για λογαριασμό αυτής. Το εν λόγω τιμολόγιο δεν απαλλάσσεται από τις πληροφορίες που πρέπει να πληροί κάθε τιμολόγιο και στη συνέχεια αποστέλλεται στην οντότητα με σκοπό την συμμόρφωση των εκάστοτε υποχρεώσεων. Κατ' εξαίρεση για τις συναλλαγές αγροτικών προϊόντων κατ' αυτόν τον τρόπο, το τιμολόγιο ή το στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση.

2.4.2 Άρθρο 9 Περιεχόμενο τιμολογίου

Υποχρεωτικά στο τιμολόγιο πρέπει να υπάρχουν οι ακόλουθες ενδείξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- b) Ο αύξων αριθμός για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο ως μοναδικό.
- c) Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), βάσει του οποίου ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- d) Ο Α.Φ.Μ. του πελάτη, βάσει του οποίου έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- e) Η πλήρης επωνυμία και η διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- f) Η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

- g) Η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- h) Η αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., η αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., η αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και η αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
- i) Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.
- j) Το ποσό Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.
- k) Ο όρος «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον ίδιο τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- l) Στην περίπτωση που η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.
- m) Στην περίπτωση που ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».
- n) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/EK.
- o) Στην περίπτωση που εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».
- p) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστάτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.
- q) Στην περίπτωση που ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/EK, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

2.4.3 Άρθρο 10 Απλοποιημένο Τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό Τιμολόγιο

Σύμφωνα με την πιο πάνω παράγραφο η οντότητα επιτρέπεται να εκδώσει απλοποιημένο τιμολόγιο στην περίπτωση που το ποσό του παραστατικού αυτού δεν υπερβαίνει τα 100 € και στην περίπτωση που το τιμολόγιο, το οποίο εκδίδεται, είναι έγγραφο το οποίο τροποποιεί κάποιο αρχικό τιμολόγιο (έχει αναγραφεί μικρότερη αξία).

Σε ένα απλοποιημένο τιμολόγιο πρέπει να εμπεριέχονται τα ακόλουθα :

- Η ημερομηνία, στην οποία εκδίδεται το τιμολόγιο.
- Η αναφορά της οντότητας, η οποία διενεργεί την πώληση αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- Η αναφορά των αγαθών ή των υπηρεσιών που σχετίζονται με το τιμολόγιο.
- Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται, καθώς επίσης και οι πληροφορίες εκείνες, οι οποίες είναι απαραίτητες για τον υπολογισμό του ποσού αυτού.
- Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου με σκοπό την αντικατάσταση κάποιου άλλου (αρχικού) τιμολογίου, το δεύτερο τιμολόγιο πρέπει να αναφέρεται στο πρώτο τιμολόγιο και τα δεδομένα που μεταβάλλονται.

Όσον αφορά το συγκεντρωτικό τιμολόγιο, αυτό εκδίδεται με σκοπό την παρουσίαση μιας σειράς από συναλλαγές που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες. Σε κάθε περίπτωση, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εμπεριέχει όλες εκείνες τις απαραίτητες πληροφορίες που περιλαμβάνει το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο.

2.4.4 Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Ένα τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Με βάση τις ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις των Ε.Λ.Π. ο χρόνος έκδοσης των τιμολογίων καθορίζεται ως εξής:

- a) Τιμολόγιο πώλησης ή παροχής υπηρεσιών. Το τιμολόγιο εκδίδεται το πολύ μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.
- b) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία απαιτείται μέρος της σχετικής αμοιβής για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.
- c) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

- d) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το πολύ μέχρι τη 15^η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.
- e) Όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται μέχρι το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

2.4.5 Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

Παράγραφος 1. Απόδειξη Λιανικής Πώλησης: Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8 μπορεί να εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών, η οποία παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Σημειώνεται ότι παρόμοια ήταν και η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 του ΚΦΑΣ.

Παράγραφος 2. Οι ενδείξεις που ορίζονται και αναγράφονται στις αποδείξεις λιανικής πώλησης είναι οι εξής:

- α) Η ημερομηνία έκδοσης
- β) Ο αύξων αριθμός των στοιχείων
- γ) Ο ΑΦΜ του πωλητή των αγαθών ή των υπηρεσιών
- δ) Όνομα και διεύθυνση (πλήρως) του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών
- ε) Ο συντελεστής ΦΠΑ και η μικτή αξία

Σημειώνεται ότι παρόμοια διάταξη ήταν και στον ΚΦΑΣ, άρθρο 7 παρ. 3

Παράγραφος 3. Ορίζεται ότι, για λόγους ευχερούς ταυτοποίησης ορισμένων συναλλαγών, μπορεί να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή επιπλέον στοιχείων στα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών, με απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. Για παράδειγμα στην Απόφαση ΠΟΛ.1002/31.12.2014 «απαλλαγή χρησιμοποίησης ηλεκτρονικών φορολογικών μηχανισμών» προβλέπεται με την παράγραφο 2 η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (ονοματεπώνυμο, διεύθυνση πελάτη), για ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων.

Παράγραφος 4. Για τις εκπτώσεις ή επιστροφές εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης και όταν η αξία του πιστωτικού στοιχείου είναι πάνω από 50€ τηρείται από τον πωλητή αρχείο του πελάτη με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση. Κατά τη θέση της παραγράφου 12.4.1 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014 οι πληροφορίες αυτές μπορεί να αναγράφονται στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία, τα οποία μπορεί να εκδίδονται για κάθε πώληση λιανικής (εμπορεύματα, προϊόντα, υπηρεσίες κ.λπ.).

Σημειώνεται ότι παρόμοια διάταξη ήταν και στον ΚΦΑΣ, άρθρο 7 παρ. 2, όπου προβλέπονταν απόδειξη επιστροφής με αναγραφή του ονοματεπώνυμου κ.λπ. όταν η αξία ήταν πάνω από 30 ευρώ.

Παράγραφος 5. Για κάθε άλλο έγγραφο που έχει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης εξομοιώνεται με στοιχείο λιανικής πώλησης, π.χ. συμβόλαια μεταβίβασης αγαθών, λογαριασμοί, εισιτήρια, τραπεζικά παραστατικά, ασφαλιστήρια συμβόλαια, κ.λπ.

όπως διευκρινίζεται και στην παράγραφο **12.5.1** της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014. Στην ίδια παράγραφο διευκρινίζεται ακόμη ότι:

«δεν απαιτείται η έκδοση ξεχωριστού στοιχείου λιανικής για την είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφους, εφόσον η αμοιβή αναγράφεται στο σχετικό συμβόλαιο, δεδομένου ότι το συμβόλαιο εξομοιώνεται στην περίπτωση αυτή με στοιχείο λιανικής βάσει των στοιχείων που περιέχει. Το ίδιο ισχύει αναλογικά και με τις ίδιες προϋποθέσεις για κάθε άλλο υπόχρεο (π.χ. δικαστικοί επιμελητές)».

Σημειώνεται ότι παρόμοια διάταξη με όσα διευκρινίζονται στην παράγραφο 12.5.1 της εγκυκλίου, ήταν στον ΚΦΑΣ στο άρθρο 7 παρ. 5.

Παράγραφος 6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ονομασία - τίτλο ανάλογα με τις επικρατούσες συναλλαγές και κατά την παράγραφο 12.6.1 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014 να φέρει ονομασία «Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών».

Παράγραφος 7. Άλλο ένα στοιχείο είναι ποια πρόσωπα εκδίδουν στοιχείο λιανικής πώλησης. Έτσι κατά την παράγραφο αυτή, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται: Υποχρεωτικά: Από την οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές, που μπορεί να εκδώσει και τιμολόγιο.

Εναλλακτικά: Ύστερα από προηγούμενη συμφωνία, από: Τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό της, χωρίς να απαλλάσσεται η οντότητα από την υποχρέωση για την έκδοση του στοιχείου και τις σχετικές ευθύνες.

Στην παράγραφο 12.7.2 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/2014 διευκρινίζεται:

«**12.7.2** Η δυνατότητα ανάθεσης σε τρίτο της έκδοσης παραστατικών λιανικής παρέχεται ανεξαιρέτως, χωρίς κανένα περιορισμό για το είδος της λιανικής πώλησης. Δηλαδή, από την 1η Ιανουαρίου 2015 η δυνατότητα αυτή δεν περιορίζεται στην έκδοση εισιτηρίων για θεάματα, καλλιτεχνικές εκδηλώσεις, κλπ όπως ίσχυε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2014»

Παράγραφος 8. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, η έκδοση των αποδείξεων ή των τιμολογίων γίνεται με τη χρήση ηλεκτρονικών μηχανισμών του Ν.1809/1988 κατά βάση και ισχύ του παρόντος νόμου. Δηλαδή, η έκδοση των στοιχείων για τις λιανικές πωλήσεις γίνεται με φτμ ή με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ, όταν τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά. Έτσι, εάν για τη λιανική πώληση εκδίδεται τιμολόγιο, το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται με σήμανση μέσω φορολογικού μηχανισμού. Μάλιστα στην παράγραφο 12.8.2 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014 διευκρινίζεται:

«**12.8.2** Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό»

Παράγραφος 9. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, με απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. μπορεί να καθορίζονται οι τεχνικές προδιαγραφές, τα πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις καλύτερες Ευρωπαϊκές πρακτικές.

Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 40 οι ΑΥΟ α) ΠΟΛ.1220/2012 (ΦΕΚ 3517/Β/31.12.2012) και ΠΟΛ. 1221/2012 (ΦΕΚ 3513/Β/31.12.2012),

που αναφέρονται η μεν πρώτη στην «Κωδικοποίηση –συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων», η δεύτερη στην «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.», συνεχίζουν να ισχύουν μέχρι να εκδοθεί νέα απόφαση σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.9.

Παράγραφος 10. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, οι οντότητες, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8, μπορούν να εκδίδουν τα στοιχεία μέσω παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης.

Στις παραγράφους 12.10.1 και 12.10.2 της ΕΔΥΟ Πολ.1003/2014, για την παράγραφο 10 του άρθρου 12, διευκρινίζονται τα εξής:

«**12.10.1** Με την παράγραφο αυτή παρέχεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες, αντί της έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης με τη χρήση Φορολογική Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (φορολογικής ταμειακής μηχανής ή μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), να εκδίδουν τα σχετικά στοιχεία πώλησης (αποδείξεις ή και τιμολόγια) χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Οι πάροχοι εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, κατ' εντολή και λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας.

12.10.2 Εκτός από την κατ' εντολή και για λογαριασμό της οντότητα ηλεκτρονικής έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης, ο πάροχος μπορεί, κατόπιν συμφωνίας με την υπόχρεη οντότητα, να αναλάβει και την αρχειοθέτηση και διαφύλαξη των στοιχείων λιανικής πώλησης για λογαριασμό της οντότητας. Η φύλαξη των στοιχείων λιανικής από τρίτο, δεν απαλλάσσει την οντότητα από την σχετική ευθύνη σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και τη φορολογική νομοθεσία (σχετικές οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4174/2013»

Παράγραφος 11. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, με απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. μπορούν να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από τη χρήση της παραγράφου 8, δηλαδή την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (φτμ ή μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.).

Στο σημείο αυτό μπορούμε να τονίσουμε ότι, για την απαλλαγή χρησιμοποίησης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φτμ ή φορολογικά μηχανισμών Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) έχει εκδοθεί η ΑΥΟ ΠΟΛ.1002/31.12.2014 (ΦΕΚ 3/Β/5.1.2015), η οποία παρατίθεται στο τέλος της ανάλυσης του Ν.4308/2014..

Παράγραφος 12. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή άλλο τεχνικό μέσο. Στην παράγραφο 12.12.1 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014 διευκρινίζεται:

«**12.12.1** Με την παράγραφο αυτή παρέχεται η δυνατότητα, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις, οι οντότητες να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και χωρίς να κάνουν χρήση υπηρεσιών των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Για παράδειγμα, ένα εργοστάσιο που πουλά λιανικά στους υπαλλήλους του, δεν απαιτείται να χρησιμοποιεί φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό. Αντίθετα, στην περίπτωση που λειτουργεί πρατήριο λιανικής πώλησης, απαιτείται η χρησιμοποίηση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού»

Παράγραφος 13. Στην παράγραφο αυτή ορίζεται σε ποιες περιπτώσεις η οντότητα μπορεί να εκδίδει επίσης τις αποδείξεις λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο. Οι περιπτώσεις αυτές είναι:

α) Διακοπή ηλεκτρικής ενέργειας και

β) Διακοπή λειτουργίας του μέσου της παραγράφου 8, δηλαδή της φτμ ή του μηχανισμού

Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. . Στην περίπτωση αυτή η οντότητα πρέπει να έχει λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση και την λειτουργίας του εξοπλισμού, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση. Σχετικά με τις βλάβες προβλέπεται η έκδοση απόφασης από το Γ.Γ.Δ.Ε..

Τέλος πρέπει να επισημάνουμε ότι, όταν έχουμε διακοπή της ηλεκτρικής ενέργειας ή της λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού τα στοιχεία λιανικής πώλησης μπορεί να εκδίδονται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση και χωρίς χρήση του παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης. Αυτό άλλωστε τονίζεται και στην παράγραφο

12.13.1 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014.

Παράγραφος 14-15. Με τις παραγράφους αυτές ορίζεται σε ποιες περιπτώσεις επιβάλλονται γνωστοποιήσεις στο Υπουργείο Οικονομικών, στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Δ/σης Δημοσίων Εσόδων.

Έτσι κατά την παράγραφο 14, η οντότητα επιβάλλεται να διαβιβάζει εντός 10 ημερών, στην εν λόγω Δ/ση, την έναρξη ή παύση χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις εξής πληροφορίες:α) Το τύπο και τον σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου και β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου. Στην συνέχεια παρατίθεται η θέση της παραγράφου 12.13.4 της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1003/2014 αναφορικά με την βλάβη και την αντικατάσταση της μνήμης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

«**12.13.4** Διευκρινίζεται ότι σε σχέση με την υποχρέωση ενημέρωσης της Διεύθυνσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, ως παύση χρήσης και ως απόκτηση Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού θεωρείται, αντίστοιχα, και η βλάβη της μνήμης του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού καθώς και η αντικατάσταση της από νέα μνήμη»

Κατά την παράγραφο 15, οι οντότητες που εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης μέσω τρίτου προσώπου (παρόχου) διαβιβάζουν εντός 10 ημερών, στην ως άνω Διεύθυνση, τις εξής πληροφορίες:

- α) Τα στοιχεία επικοινωνίας του τρίτου προσώπου και
- β) Την ημερομηνία έναρξης και παύσης των υπηρεσιών του παρόχου.

Τέλος πρέπει να επισημάνουμε ότι άλλες γνωστοποιήσεις, για τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και παραστατικά πωλήσεων), από τις διατάξεις του νόμου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), δεν επιβάλλονται.

2.4.6 Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.
- b) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- c) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν απαιτείται μέρος της αμοιβής για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου

Άρθρο 14 «Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο»

Σύμφωνα με τους προϊσχύοντες νόμους, αλλά και μέσω του εν λόγω νόμου 4308/2014, ένα τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε μορφή είτε έντυπη είτε ηλεκτρονική.

Ως ηλεκτρονικό τιμολόγιο (και επιπρόσθετα το στοιχείο λιανικής πώλησης) ορίζεται κάθε μορφή εγγράφου που περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία, τα οποία σύμφωνα με το νόμο πρέπει να περιέχει ένα τιμολόγιο και το οποίο (έγγραφο) εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιοδήποτε ηλεκτρονικό μορφότυπο.

Παρόλα αυτά, κάθε τιμολόγιο σε ηλεκτρονική μορφή δεν θεωρείται ηλεκτρονικό τιμολόγιο. Κάθε τιμολόγιο που καταρτίζεται σε ηλεκτρονική μορφή, αλλά διακινείται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικό τιμολόγιο. Αντίθετα, κάθε τιμολόγιο που καταρτίζεται σε έντυπη μορφή, αλλά διακινείται με ηλεκτρονικό τρόπο (π.χ. αποστολή και λήψη e-mail) είναι ηλεκτρονικό τιμολόγιο.

Για να γίνει ένα ηλεκτρονικό τιμολόγιο αποδεκτό παραστατικό μέσο πρέπει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών να δεχτεί την τιμολόγηση με τον τρόπο αυτό.

Τέλος, όταν μια σειρά από ηλεκτρονικά τιμολόγια διατίθενται με συγκεντρωτικό τρόπο τότε τα στοιχεία εκείνα που επαναλαμβάνονται στα τιμολόγια αυτά μπορούν να αναγραφούν μόνο μια φορά, με την προϋπόθεση ότι δεν παύει να είναι δυνατή η ενημέρωση σχετικά με τις πληροφορίες του εκάστοτε τιμολογίου.

2.4.7 Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την επιχείρηση, έντυπα ή ηλεκτρονικά, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

Στη συνέχεια ακολουθούν οι τρόποι με τους οποίους ενδεικτικά διασφαλίζεται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου. Αυτοί είναι (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ.150/2001 (Α'125).
- b) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/EK της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα

Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

- c) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με το ν. 3862/2010.
- d) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.

2.5 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.5.1 Άρθρο 16 Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ένα ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων επιχειρήσεων του άρθρου 2, περιλαμβάνεται:

- a) Ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- b) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- c) Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- d) Η Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).
- e) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων επιχειρήσεων του άρθρου 2, περιλαμβάνεται:

- a) Ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- b) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- c) Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- d) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 2, περιλαμβάνεται:

- a) Ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- b) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- c) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις μπορούν να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του παρόντος νόμου έχουν τη δυνατότητα, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εάν δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Ακολουθούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες επιτρέπεται απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του Παραρτήματος Β’:

- a) Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μόνο εάν τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.
- b) Νέα κονδύλια μπορούν να προστίθενται, εφόσον το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.
- c) Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συγχωνεύονται όταν:
 - a. τα ποσά τους δεν είναι σημαντικά σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παρ. 2 του άρθρου 16 ή και η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

2.5.2 Άρθρο 17 Γενικές Αρχές Σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Για τον σκοπό της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μια οντότητα πρέπει να λάβει υπ’ όψη της τις θεμελιώσες αρχές της λογιστικής σχετικά με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, την αρχή του δεδουλευμένου και την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Επιπροσθέτως, πρέπει να ληφθούν υπ’ όψη και τα ακόλουθα:

- Η συνέπεια των πολιτικών της οντότητας σχετικά με τον τομέα της λογιστικής με σκοπό τη σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από χρήση σε χρήση.
- Η προσαρμογή ποσών που αφορούν προηγούμενη διαχειριστική περίοδο με σκοπό την σύγκριση με τα αντίστοιχα τωρινά ποσά.
- Η ενημέρωση και παρουσίαση του κάθε στοιχείου ξεχωριστά, χωρίς να πραγματοποιούνται συμψηφισμοί εκτός και αν αυτό ορίζεται από το νόμο.
- Κάθε είδους αρνητική προσαρμογή στην αξία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων πρέπει να αφορά την διαχειριστική περίοδο στην οποία συμβαίνει.

- Κάθε στοιχείο του ισολογισμού και της κατάστασης των αποτελεσμάτων καταχωρείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου. Παράδειγμα: Οντότητα με παραγγελίες προς παράδοση αξίας 28.000€ δεν μπορεί να τις συμπεριλάβει στα έσοδα της χρήσης διότι δεν έχουν πραγματοποιηθεί και έτσι παραβιάζεται η εν λόγω αρχή.
- Σύμφωνα με το άρθρο 28, μη αναγνώριση στοιχείου του ισολογισμού ή της κατάστασης των αποτελεσμάτων που αφορά προηγούμενη περίοδο αλλά δεν καταχωρήθηκε σε εκείνη πρέπει να καταχωρηθεί στην χρήση, στην οποία αναγνωρίστηκε.
- Το υπόλοιπο λήξης του ισολογισμού της προηγούμενης περιόδου πρέπει να είναι ίσο με το υπόλοιπο έναρξης του ισολογισμού στην τρέχουσα περίοδο.
- Με τον όρο «συνέχιση της δραστηριότητας» γίνεται λόγος για χρονικό διάστημα τουλάχιστον ενός έτους. Στην περίπτωση, ωστόσο, που δεν συμβαίνει αυτό τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να υπολογιστούν με βάση την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και οι υποχρεώσεις αντίστοιχα στην αξία που αναμένεται να εξοφληθούν. Παράδειγμα: Πολύ μικρή οντότητα με πάγιο αξίας 3.000.000€ και συσσωρευμένες αποσβέσεις 500€. Στην περίπτωση συνέχισης της δραστηριότητας, η λογιστική αξία του παγίου θα είναι 2.500.000€. Στην περίπτωση μη συνέχισης της δραστηριότητας και υπολογισμού ως καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του παγίου στο ποσό 1.500.000€, η οντότητα πρέπει να εγγράψει στα βιβλία της ζημιά 1.000.000€ και η αποτίμηση του παγίου να γίνει στην αξία του 1.500.000€.
- Τυχόν κέρδη που δεν πραγματοποιήθηκαν μέχρι και την ημερομηνία του ισολογισμού δεν πρέπει να αναγνωρίζονται και να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, με εξαίρεση το περιεχόμενο του άρθρου 24 του παρόντος νόμου.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι ένα κονδύλι που σχετίζεται με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνει και το ποσό που αφορά προηγούμενη χρήση, με εξαίρεση την περίπτωση που δεν υπάγονται ποσά από προηγούμενη περίοδο. Σε κάθε περίπτωση τα κονδύλια παρακολουθούνται με λογιστικό τρόπο και εμφανίζονται με βάση την οικονομική ουσία των οικονομικών γεγονότων και συναλλαγών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να αναγνωρίζονται ξεχωριστά τόσο στον ισολογισμό όσο και στην κατάσταση των αποτελεσμάτων και σε καμία περίπτωση η αναγνώριση στο προσάρτημα δεν υποκαθιστά το λάθος.

Σε περίπτωση προβλεπόμενων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων και σχετικών υποχρεώσεων (δηλαδή προκύπτουν από το παρελθόν και ενδέχεται να πραγματοποιηθούν στο μέλλον), αυτές δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Παράδειγμα: Δικαστική διαμάχη ανάμεσα στο ελληνικό δημόσιο και μια οντότητα για ένα οικόπεδο. Η οντότητα δεν μπορεί να συμπεριλάβει στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της το εν λόγω οικόπεδο.

Επίσης, αξίζει να αναφερθεί ότι η παρουσίαση και αναγνώριση τυχόν ασήμαντων ποσών μπορεί να μην λαμβάνεται υπ' όψη και τα αντίστοιχα ποσά να απαλλάσσονται από τη συμμόρφωση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου αυτού, κάθε οντότητα μπορεί να καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στο βαθμό που αυτά δεν αντιτίθενται με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Ακόμη, σε περίπτωση εμφάνισης γεγονότων σε χρονικό διάστημα μετά την λήξη του ισολογισμού και πριν από την οριστική του έγκριση τότε τα γεγονότα αυτά περιλαμβάνονται στην αναφερθείσα χρήση, με την προϋπόθεση ότι τα ίδια αναφέρονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης και προκαλούν επιδράσεις σε κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης των αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω γεγονός έρχεται σε σύγκρουση με τα περί ευλογοφάνειας και αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ωστόσο η σπανιότητα ορισμένων περιπτώσεων οδηγούν την οντότητα σε αυτού του είδους τη λειτουργία.

2.6 ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

2.6.1 Άρθρο 18 Ενσώματα και Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 18, τα ενσώματα, ασώματα και βιολογικά (ζώντα ζώα ή φυτά) πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους και στη συνέχεια πραγματοποιείται η επιμέτρηση τους στο κόστος κτήσης συμπεριλαμβανομένου και των αποσβέσεων. Επιπροσθέτως, τα πάγια πρέπει να εμπεριέχουν ακόμη την υπεραξία (πιο συγκεκριμένα για τα άυλα στοιχεία), τις δαπάνες βελτιώσεων, τις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων που αφορούν το πάγιο, τις δαπάνες ανάπτυξης (όταν η οντότητα αποσκοπεί τη χρήση ή τη διάθεση των στοιχείων που προκύπτουν με την ολοκλήρωση της εν λόγω ανάπτυξης ή όταν τα στοιχεία που αφορούν την ανάπτυξη ενδέχεται να προσφέρουν στην οντότητα οικονομικό όφελος ή όταν οι δαπάνες αυτές μπορούν να προσδιοριστούν με μεγάλη

ακρίβεια και αξιοπιστία) και το κόστος διάσπασης, απομάκρυνσης ή διόρθωσης των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων (όταν το κόστος αυτό αφορά το τμήμα της εγκατάστασης ή λειτουργίας του εν λόγω στοιχείου και όχι για το τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας καθώς στην περίπτωση αυτή το κόστος συνδέεται με τα αποθέματα που έχουν παραχθεί).

Σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου αυτού, το κόστος κτήσης των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων εμπεριέχει όλες εκείνες τις δαπάνες που πραγματοποιούνται με σκοπό τη λειτουργία αυτών. Το εν λόγω κόστος περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, των υλικών, της εργασίας και γενικότερα το κόστος που μεταφέρεται άμεσα σε ένα ιδιοπαραγόμενο πάγιο στοιχείο. Επιπροσθέτως, περιλαμβάνει την εύλογη αξία, η οποία σχετίζεται με τα έξοδα που αφορούν με έμμεσο τρόπο το εν λόγω πάγιο, τυχόν τόκους σε περιπτώσεις μακροπρόθεσμης κατασκευής, το κατ' αναλογία κόστος που σχετίζεται με ημιτελή ιδιοπαραγόμενα στοιχεία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς επίσης και το κόστος άυλων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένου και τυχόν υπεραξιών (εξαιρούνται οι δαπάνες ανάπτυξης της πρώτης παραγράφου).

Όσον αφορά τις προσαρμογές των αξιών και πιο συγκεκριμένα τις αποσβέσεις, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε απόσβεση από τη στιγμή λειτουργίας τους και ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή τους. Η οντότητα καθορίζει την κατάλληλη μέθοδο απόσβεσης ανάμεσα στη σταθερή, τη φθίνουσα ή αυτή των παραγόμενων μονάδων(αφορά στοιχεία παραγωγικών οντοτήτων όπου αποσβένονται ανάλογα με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων). Οι εδαφικές εκτάσεις και γενικότερα η γη δεν επιδέχεται αποσβέσεις, αλλά οι τυχόν βελτιώσεις που υπόκεινται σε αυτή δέχονται αποσβέσεις. Ακόμη, τυχόν πάγια που έχουν χάσει την αξία τους λόγω φθοράς παύουν να αποσβένονται, ενώ στην ίδια περίπτωση ανήκουν επίσης τα άυλα στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, συμπεριλαμβανομένου και των υπεραξιών τους (τα στοιχεία αυτά επιδέχονται μόνο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους). Κάθε άλλο στοιχείο που πρέπει να αποσβεστεί, ωστόσο η ωφέλιμη ζωή του δεν μπορεί υπολογιστεί με ακρίβεια τότε χρησιμοποιείται ως χρονικό διάστημα διεξαγωγής αποσβέσεων τα δέκα χρόνια.

Παράδειγμα: Στις 16/03/2014, αγοράζεται μηχάνημα αξίας 200.000€ και τίθεται αμέσως σε λειτουργία. Η απόσβεση στο τέλος της χρήσης του 2014 θα είναι $200.000 * 10\% * 9/12$ (η απόσβεση αρχίζει από τον επόμενο μήνα λειτουργίας του στοιχείου) = 15.000€, ενώ η απόσβεση στο τέλος της χρήσης του 2015 θα είναι $200.000 * 10\% * 12/12 = 20.000€$. Η απόσβεση με τη φθίνουσα μέθοδο θα είναι για το 2014: $200.000 * 10\% * 9/12 = 15.000€$, για

το 2015: $(200.000 - 15.000) * 10\% = 18.500\text{€}$, για το 2016: $[200.000 - (15.000 + 18.500)] * 10\% = 16.650\text{€}$ κ.λπ..

Όσον αφορά τις προσαρμογές των αξιών και πιο συγκεκριμένα την απομείωση, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που υπολογίζουν την αξία τους ανάλογα με το κόστος κτήσης ή το κόστος που επιδέχεται αποσβέσεις πρέπει να ελέγχονται για απομείωση όταν αυτό καθίσταται αναγκαίο. Ζημιά εξαιτίας απομείωσης συναντάται όταν η λογιστική αξία του παγίου είναι μεγαλύτερη από την αξία ανάκτησης αυτού (το μεγαλύτερο ποσό ανάμεσα στην εύλογη αξία και την αξία του στοιχείου που εμφανίζεται μέσα στη χρήση) και η απομείωση που προκύπτει έχει μόνιμη ισχύ. Περιπτώσεις στις οποίες καθίσταται αναγκαίο κάτι τέτοιο είναι οι μεγαλύτερες μειώσεις ποσών σε ένα πάγιο, δυσμενείς μεταβολές σε αυτό, αυξήσεις επιτοκίων αγοράς, τυχόν απαξιώσεις, βλάβες κ.λπ.. Οι ζημιές αυτές καταχωρούνται στα αποτελέσματα με τη μορφή εξόδου και αντιστρέφονται όταν οι λόγοι για τους οποίους προήλθαν δεν υφίστανται πλέον (με εξαίρεση την απομείωση για λόγους υπεραξίας). Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι το ύψος της απομείωσης δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι μεγαλύτερο από την λογιστική αξία του παγίου. Παράδειγμα: Για μηχάνημα που αποκτήθηκε σε προηγούμενη χρήση με αναπόσβεστη αξία 15.000€ διενεργείται έρευνα και συμπεραίνεται ότι η αντικατάσταση του μπορεί να γίνει με ένα άλλο μηχάνημα αξίας 12.000€. Εφόσον η διαφορά αυτή είναι έγκυρη τότε το ποσό των 3.000€ είναι η αξία της απομείωσης.

Σύμφωνα με την τέταρτη παράγραφο του άρθρου 18, η οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο όταν αυτό δεν μπορεί να επιφέρει κάποια οικονομική ωφέλεια. Στην περίπτωση αυτή, το κέρδος ή η ζημιά που συνοδεύει το εν λόγω πάγιο προκύπτει από τον υπολογισμό της διαφοράς ανάμεσα στην αξία διάθεσης αυτού και τη λογιστική του αξία και περιλαμβάνεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης.

Στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, το πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται από την μισθώτρια οντότητα στο κόστος κτήσης στο οποίο θα αγοραζόταν από την εκμισθώτρια οντότητα. Η υποχρέωση που σχετίζεται με τη χρηματοδοτική μίσθωση λειτουργεί ως δάνειο, ενώ το μίσθωμα διακρίνεται σε χρεολύσιο με σκοπό τη μείωση της υποχρέωσης του δανείου και τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Από την πλευρά της εκμισθώτριας εταιρίας, η ανωτέρω διαδικασία αναγνωρίζεται ως απαίτηση. Η απαίτηση αυτή εκφράζεται ως χορηγούμενο δάνειο και το μίσθωμα διακρίνεται σε χρεολύσιο με σκοπό τη μείωση του δανείου και τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Σε περίπτωση επαναμίσθωσης, η διαδικασία αυτή λειτουργεί ως δανεισμός με εγγύηση. Τα

ποσά που εισπράττονται λειτουργούν ως μειώσεις της υποχρέωσης μέσω χρεολυσίων και τόκων (οι τόκοι λειτουργούν ως χρηματοοικονομικό έξοδο). Τα στοιχεία που αφορούν επαναμίσθωση εμφανίζονται κανονικά στο ισολογισμό. Παράδειγμα: Σύμβαση leasing σύμφωνα με την οποία Ε.Π.Ε. αποκτάει τρία επιβατικά αυτοκίνητα. Η καταχώρηση αυτών θα γίνει με χρέωση του 14.01 «Μικτή αξία κτήσης μεταφορικών μέσων» και πίστωση του 53.06 «Άλλες υποχρεώσεις προς μη συνδεδεμένες οντότητες». Οι αποσβέσεις των παγίων που αφορούν το leasing θα κατοχυρώνονται ως έξοδα, ενώ το κάθε μίσθωμα θα καταχωρείται με χρέωση του 53.06 και του 65.04 (αφορά τον τόκο του μισθώματος). Ο Φ.Π.Α. του μισθώματος θα καταχωρείται με χρέωση του λογαριασμού 64.11 «Φόροι – τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)».

Στην περίπτωση λειτουργικής μίσθωσης, η εκμισθώτρια οντότητα εμφανίζει στον ισολογισμό τα στοιχεία που εκμισθώνονται. Τα μισθώματα εμφανίζονται στα αποτελέσματα ως έσοδα και απεικονίζονται σε ίση αξία μέσω της χρήσης της σταθερής μεθόδου, εκτός και αν γίνεται λόγος για άλλη συμφωνία ή καλύτερο τρόπο απεικόνισης της δραστηριότητας. Από την πλευρά της μισθώτριας οντότητας τα μισθώματα εμφανίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδα και απεικονίζονται σε ίση αξία μέσω της χρήσης της σταθερής μεθόδου, εκτός και αν γίνεται λόγος για άλλη συμφωνία ή καλύτερο τρόπο απεικόνισης της δραστηριότητας.

2.6.2 Άρθρο 19 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Ως χρηματοοικονομικά στοιχεία μπορούμε να ορίσουμε κάθε είδους διαθέσιμα, τις χρηματικές τοποθετήσεις σε στοιχεία της καθαρής θέσης καθώς και διάφορες μορφές χρηματιστηριακών συμβάσεων ή έντοκων τίτλων. Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου αυτού, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία πρέπει να αναγνωρίζονται στο αρχικό τους κόστος. Μετά τη χρονική περίοδο της αναγνώρισης των εν λόγω στοιχείων, τα ίδια πρέπει να υπολογιστούν στο κόστος τους μειούμενο με τις ζημιές απομείωσης.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί μια ειδική περίπτωση που σχετίζεται με τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή τα στοιχεία που θεωρείται ότι περιλαμβάνουν ποσά που σχετίζονται με τόκους. Τα εν λόγω στοιχεία μπορούν να υπολογιστούν, όχι μόνο με την παραπάνω περίπτωση, αλλά και στο κόστος που αποσβαινούνται χάρη στη χρήση του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου. Η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους αφορά μόνο τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Επιπροσθέτως, σε περίπτωση που εμφανίζονται σημαντικές ενδείξεις, όπως σημαντικοί προβληματισμοί από πλευράς του υπόχρεου ή του εκδότη των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή διαφοροποιήσεις μεταξύ λογιστικής και εύλογης αξίας των εν λόγω στοιχείων ή αθέτηση δεσμεύσεων και συμφωνιών σχετικά με τα στοιχεία αυτά τότε τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία οφείλουν να προχωρήσουν σε έλεγχο απομείωσης.

Ακόμα αναφέρεται στον έλεγχο απομείωσης που υφίστανται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ενδείξεις απομείωσης υφίστανται όταν υπάρχουν σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων, όταν η λογιστική τους αξία είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία και τέλος όταν οι δυσμενείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων.

Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού, ζημιά απομείωσης υπάρχει όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την αντίστοιχη αξία που υπολογίζεται ότι θα ανακτηθεί από αυτό. Το ποσό, το οποίο υπολογίζεται ότι θα ανακτηθεί από ένα περιουσιακό στοιχείο σχετίζεται με την μεγαλύτερη αξία μεταξύ της παρούσας αξίας αυτού (αυτή υπολογίζεται με βάση το αρχικό πραγματικό επιτόκιο) και της εύλογης αξίας αυτού (αυτή μειώνεται με το κόστος, το οποίο σχετίζεται την πώληση του εν λόγω στοιχείου).

Οι ζημιές απομείωσης εμφανίζονται ως ζημιές στην κατάσταση αποτελεσμάτων και ως κέρδη στην περίπτωση που οι εν λόγω ζημιές πάσουν να υπάρχουν. Η μετατροπή αυτή μπορεί να λάβει ως ύψιστο ποσό την αξία που εμφανίζεται ως ζημιά απομείωσης. Επιπροσθέτως, πρέπει να σημειωθεί ότι οι ζημιές απομείωσης για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του Ενεργητικού που δεν αφορούν το κυκλοφορούν αναγνωρίζονται μόνο στην περίπτωση που οι ίδιες χαρακτηρίζονται ως μόνιμες και όχι προσωρινές.

Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του παρόντος άρθρου, η οντότητα απαλλάσσεται από την αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην περίπτωση εκπνοής των δικαιωμάτων που αφορούν συμβάσεις περί εκμετάλλευσης των ταμειακών ροών ή όταν μεταβιβάζονται οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που σχετίζονται με αυτό. Στις περιπτώσεις αυτές, η οντότητα αναγνωρίζει κέρδος ή ζημιά ανάλογα με τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία και την ανταλλασσόμενη αξία (περιλαμβάνοντας και κάθε νέο περιουσιακό στοιχείο μειούμενο με κάθε νέα υποχρέωση).

Η εμφάνιση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στον Ισολογισμό είτε ως κυκλοφορούντα στοιχεία είτε όχι, ανάλογα με την επιθυμία της οντότητας και τη σχετική συμφωνία.

2.6.3 Άρθρο 20 Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών

Η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων πραγματοποιείται στο κόστος κτήσης, το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που χρησιμοποιούνται με αποτέλεσμα την παραγωγή της παρούσας θέσης τους.

Το κόστος το οποίο χρειάζεται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας προκύπτει λαμβάνοντας υπ' όψη μία από τις παραδεκτές μεθόδους κοστολόγησης. Το συνολικό αυτό κόστος πρέπει να εμπεριέχει τα κόστη των πρώτων υλών, των αναλώσιμων υλικών, της εργασίας, οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που συνδέεται άμεσα με το κόστος παραγωγής, καθώς επίσης και την εύλογη αξία των κατ' αναλογία εξόδων (σταθερών και μεταβλητών), τα οποία σχετίζονται με έμμεσο τρόπο με το εν λόγω προϊόν ή υπηρεσία.

Αξίζει να σημειώσουμε ότι το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με τα κόστη, τα οποία σχετίζονται με τη διανομή, τη διοίκηση και τα χρηματοοικονομικά έξοδα. Παρόλα αυτά, στην περίπτωση όπου το χρονικό διάστημα για την ολοκλήρωση της παραγωγής των αποθεμάτων χαρακτηρίζεται ως μακροπρόθεσμο τότε στο κόστος αυτών μπορεί να προστίθενται τυχόν τόκοι, οι οποίοι σχετίζονται αποκλειστικά με τα αποθέματα και για το αντίστοιχο αυτό διάστημα.

Όταν διενεργηθεί η αρχική αναγνώριση των η τιμή των αποθεμάτων είναι στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω της μεθόδου «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο εξαχθέν » (FIFO), της μεθόδου του μέσου σταθμικού όρου ή οποιασδήποτε άλλης ακριβούς και αξιόπιστης μεθόδου. Η μέθοδος « Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν » (LIFO) δεν επιτρέπεται.

Παράδειγμα :

• Είδος Α : Αρχικό απόθεμα	200*5=1000
• Αγορά	300*6=1800
• Αγορά	500*4=2000
• <u>Αγορά</u>	<u>250*7=1750</u>
	1250 6550

Μέθοδος μέσου σταθμικού όρου:

$$\text{Μ.Σ.Ο.} = \frac{200 \cdot 5 + 300 \cdot 6 + 500 \cdot 4 + 250 \cdot 7}{200 + 300 + 500 + 250} = \frac{6550}{1250} = 5,24$$

Σε περίπτωση που η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι 5,50 ευρώ, η αποτίμηση πρέπει να πραγματοποιηθεί στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ αυτής και του Μ.Σ.Ο., δηλαδή στη τιμή 5,24.

Κατά την απογραφή διαπιστώνεται ότι το απόθεμα του εμπορεύματος Α είναι 550 μονάδες. Άρα η αξία του τελικού αποθέματος Α θα είναι $550 \cdot 5,24 = 2.882\text{€}$.

Μέθοδος F.I.F.O.:

Έστω ότι στο παραπάνω παράδειγμα οι μονάδες που πωλήθηκαν είναι 700. Άρα,

$$300 \cdot 4 = 1.200\text{€} \text{ και } 250 \cdot 7 = 1.750\text{€}$$

$$1.200 + 1.750 = 2950,00\text{€}$$

Όσον αφορά το κόστος των αποθεμάτων που δεν μπορούν να αντικατασταθούν ή αφορούν ειδικά έργα υπολογίζονται μέσω της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους.

Τέλος, τυχόν αγορές αναλώσιμων υλικών, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως μικρής σημασίας για την οντότητα μπορούν να χαρακτηριστούν ως έξοδα που αφορούν τη τρέχουσα περίοδο.

2.6.4 Άρθρο 21 Προκαταβολές Δαπανών και Λοιπά μη Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία

Στο άρθρο αυτό αρχικά οι προκαταβολές αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης, ενώ στη συνέχεια υπολογίζονται στο κόστος κτήσης μειούμενο με τα ποσά που έχουν χρησιμοποιηθεί με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και τις ζημιές που σχετίζονται με απομειώσεις.

Όσον αφορά τα υπόλοιπα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αυτά αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης, ενώ στη συνέχεια υπολογίζονται με βάση τη μικρότερη τιμή ανάμεσα στο κόστος κτήσης και την ανακτήσιμη αξία.

2.6.5 Άρθρο 22 Υποχρεώσεις

Αρχικά, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στο ποσό και την αξία, στην οποία οφείλονται. Σε περίπτωση που τα ποσά, τα οποία δίνονται για την εξόφληση των υποχρεώσεων αυτών είναι μεγαλύτερα ή μικρότερα από την αρχική τους αναγνώριση τότε η εν λόγω διαφορά που προκύπτει αποτελεί έξοδο ή έσοδο αντίστοιχα. Σε κάθε περίπτωση, οι υποχρεώσεις πρέπει να εξοφλούνται στο ποσό που οφείλονται ανεξάρτητα αν αυτό συμπίπτει ή όχι με το αρχικό ποσό οφειλής.

Σε περίπτωση μη εφαρμογής των παραπάνω, τότε οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να υπολογιστούν στο αποσβέσιμο κόστος τους μέσω της χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου. Πιο συγκεκριμένα, η αναγνώριση τέτοιου είδους οφειλών γίνεται στην αξία που οφείλονται, λαμβάνοντας υπ' όψη ακόμη διαφορές ύστερα από την αρχική αναγνώριση τους, τυχόν τόκους, καθώς και κόστη που σχετίζονται με αυτές.

Οι τόκοι που σχετίζονται με τις υποχρεώσεις του άρθρου αυτού εμφανίζονται ως έξοδα. Εξαιρέση αποτελούν οι τόκοι που σχετίζονται με το κόστος μακροπρόθεσμης κατασκευής ιδιοπαραγόμενων παγίων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και οι τόκοι που σχετίζονται με το κόστος κατά την περίπτωση μακροπρόθεσμου διαστήματος παραγωγής έτοιμων αποθεμάτων.

Σύμφωνα με την έβδομη παράγραφο του άρθρου αυτού, μια χρηματοοικονομική υποχρέωση παύει την ισχύ της όταν η σχετική οφειλή ικανοποιείται και δεν είναι πλέον απαιτητή. Τυχόν τροποποίηση μιας τέτοιου είδους υποχρέωσης εμφανίζεται ως εξόφληση της υποχρέωσης αυτής και δημιουργία νέας με καινούργιους όρους.

Κάθε είδους διαφορές σχετικά με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μέσω εξοφλήσεων ή μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εμφανίζονται στα αποτελέσματα συμπεριλαμβανομένου και των στοιχείων που οδήγησαν στις μεταβολές αυτές.

Όσον αφορά τις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, αυτές αρχικά αναγνωρίζονται στο ύψος τους και στη συνέχεια αποτιμώνται με βάση την ονομαστική αξία στην οποία αναμένεται να εξοφληθούν.

Αυτό το βλέπουμε και με τις προβλέψεις, δηλαδή τις υποχρεώσεις που είναι πιθανό έως βέβαιο ότι θα συμβούν την ημερομηνία του Ισολογισμού, χωρίς όμως να είναι γνωστά το ύψος τους ή ο χρόνος τακτοποίησής τους. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση όπου οι προβλέψεις υπολογίζονται στην παρούσα και όχι την ονομαστική αξία όταν η παρούσα αξία ενδέχεται να επιφέρει σημαντικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε σχέση με την ονομαστική. Ειδική περίπτωση αποτελούν οι προβλέψεις σχετικά με τους εργαζομένους ύστερα από την έξοδο από την υπηρεσία, καθώς αυτές καθορίζονται είτε από την κείμενη νομοθεσία είτε με βάση αναλογιστικής μεθόδου όταν αυτή ενδέχεται να επιφέρει σημαντικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κάθε είδους διαφορά που προκύπτει για οποιονδήποτε λόγο, συμπεριλαμβανομένου και των προβλέψεων χαρακτηρίζεται ως κέρδος ή ζημιά.

2.6.6 Άρθρο 23 Κρατικές Επιχορηγήσεις και Αναβαλλόμενοι Φόροι

Με τον όρο κρατικές επιχορηγήσεις αναφερόμαστε στις επιχορηγήσεις αυτές που αφορούν περιουσιακά στοιχεία και χαρακτηρίζονται ως υποχρεώσεις της οντότητα την περίοδο που λαμβάνονται ή την περίοδο που καθίσταται έγκυρη η έγκριση τους. Το ύψος αυτών σχετίζεται με τα ποσά που εισπράττει η οντότητα και θα αποσβεσθούν με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα με τη μορφή εσόδων κατά την περίοδο που επιχορηγήθηκε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου (με πίστωση του 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων»).

Σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα, οι επιχορηγήσεις αυτές χαρακτηρίζονται ως υποχρεώσεις της οντότητας την περίοδο που λαμβάνονται ή την περίοδο που καθίσταται έγκυρη η έγκριση τους. Οι επιχορηγήσεις εξόδων μεταφέρονται στα αποτελέσματα με την μορφή εσόδων κατά την περίοδο που τα έξοδα επιχορήγησης βαρύνουν τα αποτελέσματα. Η σχετική λογιστική απεικόνιση σχετίζεται με τη χρέωση του λογαριασμού 33.03 «Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες» και πίστωση του λογαριασμού 58 «Κρατικές επιχορηγήσεις». Στο τέλος της χρήσης, το ποσό της επιδότησης θα εμφανιστεί ως έσοδο με τη χρέωση του λογαριασμού 58 και την πίστωση του λογαριασμού 71.03 «Επιχορηγήσεις λοιπών εξόδων». Όταν εισπραχθεί η εν λόγω επιχορήγηση (συνολικά ή μέρος αυτής) τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 33.03 και χρεώνεται ο λογαριασμός 38 που σχετίζεται με τα ταμειακά διαθέσιμα.

Όσον αφορά τους αναβαλλόμενους φόρους, οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα να τους αναγνωρίζουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε περίπτωση αναγνώρισης των φόρων αυτών πρέπει να αναγνωριστούν και όλες οι αναβαλλόμενες υποχρεώσεις σχετικά με τη φορολογία. Αντίθετα, δεν συμβαίνει το ίδιο με τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, οι οποίες αναγνωρίζονται στο βαθμό που υπολογίζεται να υπάρχουν φορολογητέα κέρδη. Τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων μπορούν να συμψηφιστούν, με αποτέλεσμα η διαφορά που προκύπτει να εμφανίζεται στον ισολογισμό και την κατάσταση των αποτελεσμάτων. Η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση εμφανίζεται στο λογαριασμό 39 «Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού» και η αναβαλλόμενη φορολογικά υποχρέωση στο λογαριασμό 59 «Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού». Στη συνέχεια, ο εν λόγω φόρος λογιστικοποιείται ως έξοδο μέσω του λογαριασμού 69.02 «Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο)

περιόδου» και ως έσοδο μέσω του λογαριασμού 78.02 «Αναβαλλόμενος φόρος (έσοδο) περιόδου».

Σε κάθε περίπτωση, ο αναβαλλόμενος φόρος αρχικά αναγνωρίζεται και στη συνέχεια επιμετρείται με βάση τον ισχύοντα συντελεστή φορολόγησης σε κάθε προσωρινή διαφορά. Οι μεταβολές των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων πραγματοποιούνται με αυξήσεις ή μειώσεις στο φόρο εισοδήματος, ο οποίος εμφανίζεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση που η μεταβολή προέρχεται από περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που σχετίζονται με την καθαρή θέση και επομένως η αύξηση ή η μείωση μεταφέρεται απευθείας σε αυτήν (την καθαρή θέση).

Καταλήγοντας, λοιπόν, όταν η διαφορά ανάμεσα στα λογιστικά κέρδη και τα φορολογικά κέρδη είναι θετική τότε θα πληρώσουμε μεγαλύτερο φόρο στο μέλλον και άρα κάνουμε λόγο για αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αντίθετα, όταν η διαφορά ανάμεσα στα λογιστικά κέρδη και τα φορολογικά κέρδη είναι αρνητική τότε θα πληρώσουμε μικρότερο φόρο στο μέλλον και άρα κάνουμε λόγο για αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Παράδειγμα: Μια οντότητα εμφανίζει λογιστικά κέρδη 27.000€ και ύστερα από φορολογική αναμόρφωση προκύπτει ότι τα φορολογικά κέρδη ισούνται με 26.000€.

Ο φόρος σχετικά με τα λογιστικά κέρδη είναι: $27.000 * 26\% = 7.020\text{€}$

Ο φόρος σχετικά με τα φορολογικά κέρδη είναι: $26.000 * 26\% = 6.760\text{€}$

Έτσι, λοιπόν, προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αξίας 260 €. Λογιστικά, αυτό θα εμφανιστεί με χρέωση του λογαριασμού 69.02 «Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου» σε πίστωση του λογαριασμού 59 «Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού» με αξία 260€.

2.6.7 Άρθρο 24 Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

Εναλλακτικά παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να μετρούνται μετά από την αρχική τους αναγνώριση στην εύλογη αξία τους.

Για τα επενδυτικά ακίνητα:

- a) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους θεωρούνται κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου που προκύπτουν.

- b) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων τουλάχιστον κάθε δυο χρόνια προσδιορίζεται και όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.
- c) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.
- d) Όταν τα επενδυτικά ακίνητα μετρούνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:

- a) Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία όταν εφαρμόζεται η επιμέτρηση γίνεται στην εύλογη αξία, μετρώνται στην εύλογη αξία τους εκτός από το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.
- b) Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που μετρούνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
- c) Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:

- a) Ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης, στην περίοδο που προκύπτουν αναγνωρίζονται οι διαφορές από την επιμέτρηση των διαθεσίμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές).
- b) Όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν μειωθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 19, τότε το κονδύλι της καθαρής θέσης της περίπτωσης α' μεταφέρεται στα αποτελέσματα.
- c) Όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν, τότε οι ζημιές απομείωσης της περίπτωσης β' αναστρέφονται στα αποτελέσματα.

Ακολουθεί ο ορισμός της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων:

- a) Η αγοραία αξία, όταν υπάρχουν χρηματοοικονομικά στοιχεία για τα οποία υπάρχει αγορά που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές.
- b) Η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί από τα συστατικά στοιχεία ή το παρόμοιο στοιχείο, εάν η αγοραία αξία δεν είναι άμεσα διαθέσιμη για ένα στοιχείο, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για συστατικά του στοιχείου ή για ένα παρόμοιο στοιχείο.
- c) Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία δεν μπορεί να εντοπιστεί μια αξιόπιστη αγορά, η αξία που προκύπτει από γενικά αποδεκτά μοντέλα και τεχνικές

μέτρησης, υπό τον όρο ότι αυτά τα μοντέλα και οι τεχνικές διασφαλίζουν μια εύλογη εκτίμηση της αγοραίας αξίας.

2.6.8 Άρθρο 25 Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

Τα στοιχεία του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο ενδεδειγμένο κατά περίπτωση κονδύλι Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν:

- a) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.
- b) Τα αγαθά τα αποδέχεται ο αγοραστής.
- c) Τα οικονομικά οφέλη μπορούν να επιμετρηθούν και να θεωρείται πιθανή η εισροή τους στην επιχείρηση.

Τα έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους αναγνωρίζονται ως εξής:

- a) Οι τόκοι με βάση τη χρονική αναλογία με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.
- b) Τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων επιχειρήσεων όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.
- c) Τα δικαιώματα με βάση τους σχετικούς συμβατικούς όρους.

Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων, αναγνωρίζονται με κριτήριο τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου.

Τα κέρδη παρουσιάζονται κατάλληλα στην κατάσταση αποτελεσμάτων με το καθαρό ποσό τους.

Τα έξοδα περιλαμβάνουν:

- a) Τα έξοδα για την ίδρυση της οντότητας.
- b) Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.
- c) Οι δαπάνες μισθοδοσίας περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.
- d) Τα έξοδα έρευνας.
- e) Τα έξοδα ανάπτυξης.
- f) Τις επισκευές και συντηρήσεις.
- g) Τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.
- h) Τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.
- i) Τους τόκους και τα συναφή έξοδα.
- j) Τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την καταμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
- k) Τις ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.

- l) Τις λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.
- m) Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο, κατά περίπτωση.
- n) Κάθε έξοδο το οποίο έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

Το σχετικό ποσό είναι πιθανόν να ενσωματώνει τόκο όταν συμφωνίες για αγορά ή πώληση περιλαμβάνουν όρους για αναβολή της πληρωμής. Το αντίστοιχο έσοδο ή κόστος μετράται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, αντί της επιμέτρησης στο ονομαστικό ποσό, μόνο όταν το αποσβέσιμο κόστος εκτιμάται ότι έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

2.6.9 Άρθρο 26 Στοιχεία της καθαρής θέσης

Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της επιχείρησης, όπου συμπεριλαμβάνεται:
 - Το υπέρ του άρτιου ποσού αυτού και
 - Οποιαδήποτε εισφορά των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της επιχείρησης για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.
- b) Τα αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται με κριτήριο διατάξεις της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.
- c) Τα αποτελέσματα εις νέον.
- d) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους.
- e) Τους ίδιους τίτλους καθαρής θέσης της επιχείρησης, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.
- f) Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

Εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις το κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης, τότε παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης.

2.6.10 Άρθρο 27 Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

Κατά την αρχική αναγνώριση μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα η μετατροπή θα γίνει στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και θα ισχύει η συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς:

- a) Τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.
- b) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης.
- c) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην εύλογη αξία, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε.

Στα αποτελέσματα της περιόδου αναγνωρίζονται οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

2.6.11 Άρθρο 28 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

Οι διορθώσεις λαθών και οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών αναγνωρίζονται αναδρομικά όταν διορθωθούν:

- a) Οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και
- b) Τα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα και οι ζημίες, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου.

2.7 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

2.7.1 Άρθρο 29 Προσάρτημα (Σημειώσεις) Επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Προκειμένου μια οντότητα να συντάξει το προσάρτημα ή αλλιώς τις σημειώσεις σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να λάβει υπ' όψη της τα ακόλουθα.

- Κάθε οντότητα που δεν έχει την υποχρέωση εμφάνισης ορισμένων πληροφοριών στο προσάρτημα μπορεί να τηρεί αυτές προαιρετικά.
- Κάθε είδους πληροφορία που σχετίζεται με κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να εμφανίζεται με τη σειρά, όπως ακριβώς εμφανίζονται και τα κονδύλια στις εν λόγω καταστάσεις. Σε περίπτωση που ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση της οντότητας συνδέεται με δυο ή περισσότερα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αυτό πρέπει να σημειωθεί στο προσάρτημα.

- Τυχόν συντομεύσεις ή σύμβολα ή διαγραμματικές πληροφορίες πρέπει να συνοδεύονται με όλες εκείνες τις αναλυτικές πληροφορίες, με σκοπό να γίνουν όσο το δυνατότερο σαφείς και κατανοητές.
- Κάθε είδους πληροφορία που εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μπορεί να απαλλάσσεται από το προσάρτημα.

Θα προσθέσουμε ότι το προσάρτημα περιλαμβάνει αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τις παραγράφους 3 έως 34 του παρόντος νόμου. Πιο συγκεκριμένα, το προσάρτημα εμπεριέχει την επωνυμία, τη νομική μορφή, , το μητρώο, τη διεύθυνση και την κατηγορία της οντότητας, καθώς επίσης το χρονικό διάστημα στο οποίο αναφέρεται, την κατάσταση της οντότητας (υπό εκκαθάριση – συνεχιζόμενη δραστηριότητα), τη συμμόρφωση με τον παρόντα νόμο.

Επιπροσθέτως, αναφέρονται σε τυχόν καταστάσεις που επιφέρουν αντιμετώπιση προβλημάτων σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας της οντότητας ή τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθούνται, συμπεριλαμβανομένου και τυχόν μεταβολές και λόγοι μεταβολών σε αυτές. Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να διασφαλιστεί το εύλογο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κάθε αλλαγή πρέπει να αναλύεται διεξοδικά στο προσάρτημα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου αυτού, στο προσάρτημα περιλαμβάνεται πίνακας σχετικά με την παρουσίαση των κονδυλίων για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Ο πίνακας αυτός εμπεριέχει το κόστος κτήσης ή της παραγωγής ή την εύλογη αξία του εκάστοτε κονδυλίου κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσης, μεταβολές των κονδυλίων, τις απομειώσεις κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσης, αποσβέσεις και συσσωρευμένες αποσβέσεις αυτών κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσης, τυχόν λοιπές αποσβέσεις και απομειώσεις, τυχόν ποσά προσαυξήσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων και τέλος τις λοιπές μεταβολές.

Όσον αφορά γεγονότα, τα οποία χαρακτηρίζονται σημαντικά και δεν εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανιστούν στο προσάρτημα κάνοντας λόγο και για τις επιπτώσεις που επιφέρουν.

Σύμφωνα με την δέκατη παράγραφο του παρόντος νόμου, οι σχετικές πληροφορίες για την επιμέτρηση στην εύλογη αξία πρέπει να προστίθενται στο προσάρτημα, συμπεριλαμβανομένου και της σαφής δήλωσης σχετικά με τη διεργασία αυτή, την παρουσίαση των υποδειγμάτων και των τεχνικών που ακολουθήθηκαν για την εξέταση του

ευλόγου της αξίας, την εύλογη αξία και τις μεταβολές στα αποτελέσματα και την καθαρή θέση λόγω αυτής σε κάθε κονδύλι, τις διαφορές στην εύλογη αξία, τις πληροφορίες σχετικά με την αξία αυτή στα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα και τέλος τη λογιστική αξία των παγίων σε περίπτωση που αυτά θα αναγνωρίζονταν με αυτήν και όχι με την εύλογη αξία.

Όσον αφορά την επιμέτρηση στην τιμή κτήσης των χρηματοπιστωτικών μέσων, το προσάρτημα πρέπει να εμπεριέχει πληροφορίες σχετικά με την εύλογη αξία, τη χρήση και τη μορφή αυτών των παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων, ενώ για τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά μέσα πληροφορίες σχετικά με την εύλογη και λογιστική αξία και τους λόγους μη τροποποίησης της λογιστικής αξίας όταν αυτό είναι πιθανό.

Όσον αφορά την καθαρή θέση της οντότητας, το προσάρτημα πρέπει να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με το εγκεκριμένο κεφάλαιο που δεν έχει καταβληθεί, τον αριθμό και την ονομαστική ή λογιστική αξία των τίτλων της καθαρής θέσης, τον αριθμό και την ονομαστική ή λογιστική αξία των τίτλων του κεφαλαίου, τον αριθμό και την ονομαστική ή λογιστική αξία των ιδίων τίτλων καθαρής θέσης που κατέχονται και την τυχόν ύπαρξη άλλων δικαιωμάτων και την παρουσίαση και επεξήγηση των αποθεματικών (εκτός και αν αυτό διενεργείται στον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης).

Επιπροσθέτως, το προσάρτημα περιλαμβάνει πληροφορίες, όπως τυχόν εξασφαλίσεις (φύση και μορφή αυτής) επί του χρέους της οντότητας, ποσά που σχετίζονται με υποχρεώσεις (οι οποίες πρέπει να εξοφληθούν σε χρονικό διάστημα πέντε ετών), οι μορφές και οι στόχοι της οντότητας από τη διενέργεια διακανονισμών συμπεριλαμβανομένου και τυχόν επιπτώσεων και κινδύνων ή ωφελειών, ποσά που σχετίζονται με δεσμεύσεις, εγγυήσεις και υποχρεώσεις (φύση και μορφή αυτών) και οι οποίες δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, τυχόν έσοδα ή έξοδα σπάνιας σημασίας, οι τόκοι που σχετίζονται με το κόστος για ανάκτηση των αγαθών και των υπηρεσιών, τη διάθεση των κερδών, τα καταβεβλημένα μερίσματα, τις ζημιές και το λογιστικό χειρισμό τους, το υπόλοιπο σε περίπτωση αναβαλλόμενου φόρου κατά τη χρονική περίοδο έναρξης ή λήξης της χρήσης.

Σχετικά με τους εργαζόμενους της οντότητας πρέπει να περιλαμβάνονται πληροφορίες, όπως ο μέσος όρος αυτών συνολικά και ανά κατηγορία, οι δαπάνες σχετικά με τους μισθούς, τα ημερομίσθια, τις κοινωνικές επιβαρύνσεις και τις παροχές ύστερα από την έξοδο από την υπηρεσία (εκτός και αν περιλαμβάνονται ξεχωριστά στην κατάσταση των αποτελεσμάτων).

Ακόμη, το προσάρτημα εμπεριέχει πληροφορίες σχετικά με την ανάλυση του κύκλου εργασιών, τυχόν προκαταβολές και πιστώσεις (συμπεριλαμβανομένου και των στοιχείων που

σχετίζονται με αυτά), οι οποίες δόθηκαν σε μέλη της οντότητας, τα στοιχεία άλλης οντότητας με την οποία συνδέεται η αναφερθείσα οντότητα ως εταίρος απεριόριστης ευθύνης, τα στοιχεία άλλων οντοτήτων με τις οποίες η αναφερθείσα οντότητα συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή αποτελεί θυγατρική αυτής, ο τόπος προμήθειας και διάθεσης των εν λόγω καταστάσεων, τα ποσά της χρήσης για αμοιβές και δεσμεύσεις προς τα ανώτερα στρώματα της οντότητας, τυχόν συναλλαγές της οντότητας (και πληροφορίες αυτών) με συνδεδεμένα μέρη, τα ποσά για τη διενέργεια των ελέγχων και τέλος τη λογιστική αξία των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και όσες υποχρεώσεις σχετίζονται με αυτά.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι οι πολύ μικρές οντότητες πρέπει να αναφέρουν στο προσάρτημα τη σύνταξη συνοπτικού ισολογισμού και κατάσταση αποτελεσμάτων όταν προβαίνουν σε αυτό. Επίσης, οι μεγάλες οντότητες πρέπει να συμπεριλάβουν στο προσάρτημα την κατάσταση χρηματοροών.

2.7.2 Άρθρο 30 Απλοποιήσεις και Απαλλαγές

Οι σημαντικότερες απαλλαγές και απλοποιήσεις που εμφανίζονται με το άρθρο αυτό σχετίζονται με τα ακόλουθα.

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές επιχειρήσεις και γενικότερα οι οντότητες ιδιωτικού τομέα που εφαρμόζουν το νόμο αυτό ύστερα από ειδική φορολογική ή άλλη διάταξη νόμου) και οι οποίες τηρούν βιβλία με το απλογραφικό σύστημα και επιλέγουν τη σύνταξη μόνο της κατάστασης των αποτελεσμάτων έχουν τη δυνατότητα να μην συμμορφώνονται με τις διατάξεις περί σχεδίου λογαριασμών. Οι ίδιες οντότητες έχουν την υποχρέωση αντιμετώπισης όλων των συμβάσεων που αφορούν μισθώσεις με βάση το φορολογικό νόμο. Σε περίπτωση που ο καθαρός κύκλος εργασιών που διενεργείται σε ετήσια βάση δεν είναι μεγαλύτερος των 150.000 € τότε οι εν λόγω οντότητες μπορούν να αποφύγουν τη διενέργεια απογραφής στο τέλος της χρήσης (οι αγορές της περιόδου αντιμετωπίζονται ως έξοδο στην κατάσταση των αποτελεσμάτων). Ωστόσο, σε περίπτωση που επιλέξουν τη διενέργεια αυτού προαιρετικά τότε αυτό θα συμβαίνει για χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών χρήσεων.

Όταν μια χρήση είναι μικρότερη από ένα έτος τότε ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται με αναλογία και προσμετρείται ένας μήνας όταν αυτός περιλαμβάνει τουλάχιστον δεκαπέντε (15) ημέρες.

Όταν μια οντότητα διενεργεί για πρώτη φορά φυσική απογραφή με σκοπό την εκτίμηση του κόστους πωληθέντων τότε θεωρείται ότι το απόθεμα έναρξης της χρήσης είναι μηδενικό. Αντίστροφα, όταν μια οντότητα παύει να διενεργεί φυσική απογραφή τότε θεωρείται ότι το απόθεμα τέλους της χρήσης είναι μηδενικό.

Στην περίπτωση που μια οντότητα ανήκει στην κατηγορία που αναφέρεται παραπάνω και πραγματοποιείται εμπορία υγρών καυσίμων μπορεί να ενταχθεί στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων όταν ο κύκλος των εργασιών δεν είναι μεγαλύτερος από 8.000.000 € για δυο διαδοχικές διαχειριστικές περιόδους.

2.8 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

2.8.1 Άρθρο 31 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης

Το συγκεκριμένο άρθρο, πραγματοποιείται τις οντότητες και τους ομίλους, οι οποίες διακρίνονται σε κατηγορίες για του σκοπούς της ενοποίησης. Σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως 3 του παρόντος άρθρου, οι κατηγορίες διακρίνονται στις ακόλουθες:

- Μικροί όμιλοι, δηλαδή οι όμιλοι που περιλαμβάνουν τη μητρική και τις θυγατρικές οντότητες που υπάγονται σε ενοποίηση και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού δεν υπερβαίνουν τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων. Σύνολο Ενεργητικού 4.000.000 €, Καθαρός Κύκλος Εργασιών 8.000.000 € και Μέσος όρος απασχολουμένων τα 50 άτομα.
- Μεσαίοι όμιλοι, δηλαδή οι όμιλοι που περιλαμβάνουν τη μητρική και τις θυγατρικές οντότητες που υπάγονται σε ενοποίηση και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, οι όμιλοι αυτοί δεν ανήκουν στην κατηγορία των μικρών ομίλων, αλλά αντίστοιχα δεν υπερβαίνουν τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων. Σύνολο Ενεργητικού 20.000.000 €, Καθαρός Κύκλος Εργασιών 40.000.000 € και Μέσος όρος απασχολουμένων τα 250 άτομα.
- Μεγάλοι όμιλοι, δηλαδή οι όμιλοι που περιλαμβάνουν τη μητρική και τις θυγατρικές οντότητες που υπάγονται σε ενοποίηση και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, οι όμιλοι αυτοί δεν ανήκουν στις κατηγορίες των μικρών και μεσαίων ομίλων, αλλά αντίστοιχα υπερβαίνουν τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων. Σύνολο Ενεργητικού 20.000.000 €, Καθαρός Κύκλος Εργασιών 40.000.000 € και Μέσος όρος απασχολουμένων τα 250 άτομα.

Όσον αφορά το μέσο όρο των απασχολουμένων ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω, ενώ αντίθετα ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω.

Μπορούμε να σημειώσουμε ότι τα εν λόγω όρια του ενεργητικού και του κύκλου εργασιών λαμβάνονται υπ' όψη μετά από την αφαίρεση των συμψηφισμών που εμφανίζονται στις παραγράφους 4 και 8 του άρθρου 34 του παρόντος νόμου. Σε περίπτωση που δεν καταστεί δυνατό αυτό τότε οι συμψηφισμοί και οι απαλοιφές δέχονται προσαύξηση κατά 20%. Επιπροσθέτως, σε περίπτωση όπου υπερκαλύπτονται ή δεν καλύπτονται τα όρια δυο εκ των τριών κριτηρίων των παραπάνω περιπτώσεων για δυο διαδοχικές χρήσεις, τότε ο όμιλος πρέπει να προχωρήσει στην αλλαγή κατηγορίας σύμφωνα με τα κριτήρια που πληροί. Η αλλαγή αυτή αρχίζει να έχει ισχύ στην διαχειριστική εκείνη χρήση που ακολουθεί των εν λόγω δυο διαδοχικών ετών.

2.8.2 Άρθρο 32 Προϋποθέσεις Υποχρεωτικής Ενοποίησης

Αρχικά, αξίζει να σημειωθεί ότι τα άρθρα 32 έως και 36 εφαρμόζονται από τις μητρικές οντότητες νομικών προσώπων με τη μορφή Αωνύμου Εταιρίας (Α.Ε.) ή Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) ή Ετερόρρυθμου κατά Μετοχές Εταιρία ή Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας (Ι.Κ.Ε.), οι Ομόρρυθμες Εταιρίες (Ο.Ε.) – Ετερόρρυθμες Εταιρίες (Ε.Ε.) όπου οι εταίροι τους έχουν περιορισμένη ευθύνη διότι αποτελούν πρόσωπα της παραπάνω περίπτωσης, καθώς επίσης και οποιαδήποτε άλλη οντότητα που με τις ειδικές διατάξεις του νόμου έχουν την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η μητρική οντότητα οφείλει να συντάξει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν έχει πλειοψηφία στα δικαιώματα ψήφου, όταν μπορεί να διορίζει ή να ενεργεί διαφορετικά ως προς τα μέλη των διοικητικών και εποπτικών οργάνων, όταν ασκεί απόλυτη επιρροή σε άλλη οντότητα στην οποία είναι μέτοχος, όταν είναι μέλος άλλης οντότητας και ελέγχει τα δικαιώματα ψήφου, όταν αθροιστικά ισχύουν τα εξής: 1. ο διορισμός των οργάνων της άλλης οντότητας είναι έργο της μητρικής οντότητας, 2. τα δικαιώματα ψήφου καλύπτουν τουλάχιστον το 20% (εφόσον έχει διορίσει στη προηγούμενη και τρέχουσα περίοδο την πλειοψηφία των οργάνων θυγατρικής οντότητας και καμία άλλη οντότητα ασκεί έλεγχο σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% σε αυτήν), 3. όταν έχει την εξουσία και ασκεί επιρροή σε άλλη οντότητα και 4. κανένα άλλο πρόσωπο δεν έχει όλα τα παραπάνω δικαιώματα.

Για την εφαρμογή των παραπάνω σχετικά με την ύπαρξη δικαιωμάτων ψήφου και επιρροής από τη μητρική σε άλλη οντότητα, τα εν λόγω δικαιώματα μεταφέρονται σε εκείνα της μητρικής, με εξαίρεση αυτά, τα οποία ενσωματώνονται σε μετοχές ενός προσώπου ή ενσωματώνονται σε μετοχές που κατέχονται για εγγυήσεις ή δάνεια.

Σε κάθε περίπτωση, η μητρική και οι θυγατρικές οντότητες ενοποιούνται ανεξαρτήτως της ύπαρξης της έδρας της εκάστοτε οντότητας. Επιπροσθέτως, κάθε οντότητα που υπακούει στους ελληνικούς νόμους πρέπει να συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν η ίδια και τουλάχιστον άλλη μια οντότητα που δεν σχετίζεται με τα παραπάνω υπογράφουν σύμβαση ή ορίζεται με βάση το καταστατικό.

2.8.3 Άρθρο 33 Κατηγορίες Οντοτήτων που Απαλλάσσονται από Ενοποίηση

Στο άρθρο 33πραγματεύεται τις κατηγορίες των οντοτήτων, οι οποίες απαλλάσσονται από ενοποίηση. Αρχικά, απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχουν κάθε είδους μικροί ή μεσαίοι όμιλοι οντοτήτων, με εξαίρεση την περίπτωση όπου ο όμιλος οντοτήτων είναι δημοσίου ενδιαφέροντος (όπως ορίζει ο νόμος) και επομένως η απαλλαγή αυτή παύει να ισχύει.

Επιπροσθέτως, δικαίωμα απαλλαγής συναντάται ακόμη σε μια μητρική οντότητα όταν η ίδια απαλλάσσεται από τη σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων λόγω του ότι αποτελεί θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας που υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας έχει υπό την κατοχή της όλο το ύψος των μετοχών ή κατέχει ποσοστό τουλάχιστον 90% των μετοχών της απαλλασσόμενης οντότητας. Η αναφερθείσα μορφή απαλλαγής πρέπει να συμμορφώνεται με τις ακόλουθες προϋποθέσεις. Η απαλλασσόμενη οντότητα μαζί με τον υπόλοιπο αριθμό θυγατρικών οντοτήτων ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων και η μητρική οντότητα του συνόλου αυτού ακολουθεί το δίκαιο του κράτους - μέλους. Οι εν λόγω ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα συνταχθούν από την μητρική οντότητα σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους – μέλους της Ε.Ε. που διέπει την εν λόγω μητρική οντότητα σύμφωνα με την οδηγία 2013/34/Ε.Ε. ή τα Δ.Π.Χ.Α. (Κανονισμός 1606/2002). Επίσης πρέπει να δημοσιευτούν οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η έκθεση ελέγχου όπως ορίζει το κράτος – μέλος αυτής σύμφωνα με το άρθρο 30 της οδηγίας 2013/34/Ε.Ε. από την απαλλασσόμενη οντότητα ενώ οι σημειώσεις των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης οντότητας πρέπει να αναγράφουν την επωνυμία και την

έδρα της μητρικής οντότητας που συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υπόκεινται σε ενοποίηση, καθώς ακόμη και την σχετική απαλλαγή σύνταξης των εν λόγω καταστάσεων.

Επιπλέον, δικαίωμα απαλλαγής συναντάται σε μια μητρική οντότητα ακόμη και όταν η ίδια απαλλάσσεται από τη σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων λόγω του ότι αποτελεί θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας που δεν υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρώπης. Για να ισχύει αυτό πρέπει η απαλλασσόμενη οντότητα μαζί με τον υπόλοιπο αριθμό θυγατρικών οντοτήτων να ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων. Οι εν λόγω ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από την μητρική οντότητα σύμφωνα με την οδηγία 2013/34/ΕΕ ή τα Δ.Π.Χ.Α. (Κανονισμός 1606/2002) ή με ειδική οδηγία και πρέπει να έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες. Οι σημειώσεις των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης οντότητας πρέπει να αναφέρουν την επωνυμία και την έδρα της μητρικής οντότητας που συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υπόκεινται σε ενοποίηση, καθώς ακόμη και την σχετική απαλλαγή σύνταξης των εν λόγω καταστάσεων.

Μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένου και αυτών του δημοσίου συμφέροντος, απαλλάσσονται από τη συμμετοχή τους στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε περιπτώσεις μη συγκέντρωσης των κατάλληλων πληροφοριών ή όταν οι μετοχές αποσκοπούν τη μεταγενέστερη διανομή τους ή όταν υπάρχουν περιορισμοί που δεν επιτρέπουν στη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματα της.

Τέλος δικαίωμα απαλλαγής υπάρχει όταν η μητρική οντότητα έχει μόνο θυγατρικές με μικρή σημασία σε ατομικό και συνολικό επίπεδο ή όταν οι εν λόγω θυγατρικές οντότητες έχουν τη δυνατότητα εξαίρεσης από της ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

2.8.4 Άρθρο 34 Κανόνες Κατάρτισης Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Στην περίπτωση που μια οντότητα καλείται να καταρτίσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τότε η λογιστική παρακολούθηση και η ενσωμάτωση των κοινών δραστηριοτήτων (ποσοστό ελέγχου μικρότερο του 20%) γίνεται με τη μέθοδο αναλογικής ενοποίησης, των συγγενών οντοτήτων ή κοινοπραξιών(ποσοστό ελέγχου 20%

έως 50%) με την μέθοδο της καθαρής θέσης και των θυγατρικών(ποσοστό ελέγχου 50% έως 100%) με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης.

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, κατάσταση χρηματοροών, προσάρτημα – σημειώσεις) πρέπει να συμμορφώνονται με τα υποδείγματα B7 και B10 του δεύτερου παραρτήματος του παρόντος νόμου. Επιπροσθέτως στα άρθρα 16 έως και 29 παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και αναφορές σχετικά με αυτές.

Όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της οντότητας που σχετίζονται με την ενοποίηση τότε τα εν λόγω στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ενοποίησης.

Όσον αφορά τις λογιστικές αξίες που αναφέρονται στις μετοχές στο κεφάλαιο των ενοποιημένων οντοτήτων αυτές συμψηφίζονται στην καθαρή θέση κατ' αναλογία του αντιπροσωπευτικού τους ποσού. Πιο συγκεκριμένα, ο συμψηφισμός αυτός των μετοχών (εξαιρούνται οι ίδιες μετοχές) παρουσιάζει τις λογιστικές αξίες σε τέτοιο ποσό σύμφωνα με την ημερομηνία της πρώτης εμφάνισης αυτών και οι τυχόν διαφορές που ενδέχεται να προκύψουν μεταφέρονται στα στοιχεία εκείνα, των οποίων η εύλογη αξία διαφέρει από τη λογιστική αξία. Σε περίπτωση διαφοράς ύστερα από τη διενέργεια της παραπάνω περίπτωσης, αυτή χαρακτηρίζεται ως υπεραξία και όταν είναι θετική εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως υπεραξία, ενώ όταν είναι αρνητική εμφανίζεται ως τιμή ευκαιρίας και περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα με τη μορφή κέρδους. Σε περίπτωση που τόσο η μητρική όσο και η θυγατρική οντότητα επιδέχονται ελέγχους από κοινό πρόσωπο τότε η λογιστική αξία της επένδυσης από πλευράς μητρικής οντότητας συμψηφίζεται με το ποσοστό ιδίων κεφαλαίων που σχετίζεται με τη θυγατρική και οι τυχόν διαφορές που ενδέχεται να προκύψουν μεταφέρονται στα ενοποιημένα αποτελέσματα εις νέον.

Όσον αφορά την κατοχή μετοχών από τρίτα πρόσωπα τότε η αξία των μετοχών αυτών παρουσιάζονται διακεκριμένα στην ενοποιημένη καθαρή θέση και χαρακτηρίζονται ως δικαιώματα, τα οποία δεν ασκούν έλεγχο.

Όσον αφορά τα έσοδα, τα έξοδα, τα κέρδη και οι ζημιές των οντοτήτων που υπόκεινται σε ενοποίηση, αυτά παρουσιάζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων που σχετίζεται με την ενοποίηση. Σε περίπτωση κέρδους ή ζημιάς που αφορά τρίτο προς τις ενοποιημένες οντότητες πρόσωπο τότε τα στοιχεία αυτά παρουσιάζονται διακεκριμένα στην ενοποιημένη κατάσταση των αποτελεσμάτων και σχετίζονται με τα δικαιώματα, τα οποία δεν ασκούν έλεγχο.

Με λίγα λόγια, κάθε είδους ενοποιημένες καταστάσεις πρέπει να εμπεριέχουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, κέρδη ή ζημιές και τη χρηματοοικονομική θέση σχετικά με την ενοποίηση των οντοτήτων και όχι τυχόν αξίες και ποσά που αφορούν τη δράση ή τυχόν συναλλαγές μεταξύ των ενοποιημένων αυτών οντοτήτων.

Σχετικά με την σύνταξη των καταστάσεων αυτών δεν υπάρχουν διαφορές στα χρονικά περιθώρια σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που είχε την υποχρέωση να συντάσσει η μητρική οντότητα. Επιπροσθέτως, δεν συναντώνται μεταβολές όσον αφορά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, όπως στα άρθρα 16 έως 29. Ειδική κατάσταση αποτελεί η περίπτωση που τα εν λόγω στοιχεία έχουν αποτιμηθεί με διαφορετικούς μεθόδους ανάλογα με αυτές που επέλεξε η εκάστοτε οντότητα, η οποία συμμετέχει στην ενοποίηση και για το λόγο αυτό διενεργείται επανάληψη της επιμέτρησης σύμφωνα με τη μέθοδο που χρησιμοποιείται κατά την ενοποίηση.

Όσον αφορά τους αναβαλλόμενους φόρους σε περίπτωση ενοποίησης τότε ισχύει οτιδήποτε αναφέρεται στο άρθρο 23 περί αναβαλλόμενων φόρων. Να σημειωθεί ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των εν λόγω φόρων όταν διενεργείται η χρησιμοποίηση διαφορετικών φορολογικών διατάξεων.

Σε περίπτωση κοινών δραστηριοτήτων ανάμεσα στις οντότητες τότε αυτές ενοποιούνται με βάση την αναλογική μέθοδο.

Τέλος, σε περίπτωση που η θυγατρική περιλαμβάνει στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στοιχεία σε διαφορετικό νόμισμα από αυτό της μητρικής τότε η αξία των στοιχείων αυτών θα πρέπει να μετατραπεί στο αντίστοιχο της μητρικής με τέτοιο τρόπο ώστε τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα να εμφανίζονται με βάση τη μέση ισοτιμία, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις στη συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία λήξης του ισολογισμού, τα στοιχεία που αφορούν την καθαρή θέση στη συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία εμφάνισης τους και οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές παρουσιάζονται ως διαφορά στην καθαρή θέση.

2.8.5 Άρθρο 35 Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες

Το 35^ο άρθρο περιλαμβάνει την ενοποίηση μιας επιχείρησης που έχει μια συμμετοχή σε συγγενή ή κοινοπραξία, και η συμμετοχή αυτή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία», βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.

Έτσι η μέθοδος της καθαρής θέσης, δηλαδή μια συγγενής ή κοινοπραξίας αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης.

Εν συνεχεία το αντίστοιχο ποσό στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, και προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω παραγράφων του παρόντος άρθρου, αυξομειώνεται ανάλογα με το ποσό της μεταβολής της καθαρής θέσης της κατά τη διάρκεια της περιόδου που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της επιχείρησης (επενδυτής) και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που αναλογούν σε αυτά τα συμμετοχικά δικαιώματα.

Αλλά η θετική διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε δεν μπορεί να συσχετισθεί με κάποια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, αντιμετωπίζεται ως «υπεραξία».

Αυτή η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της επιχείρησης εμφανίζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες» (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

2.8.6 Άρθρο 36 Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι λεγόμενες «σημειώσεις» των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες, με τέτοιο τρόπο που διευκολύνεται η αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης των επιχειρήσεων, σε σύγκριση με τις ετήσιες. Πιο συγκεκριμένα:

- a) Με την αναγγελία των διαφόρων συναλλαγών με τα ενδιαφερόμενα μέρη, οι συναλλαγές μεταξύ των μερών που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση και έχουν απαλειφθεί, διαγράφονται.
- b) Με την αναγγελία του αριθμού των εργαζομένων που εργάστηκαν στη διάρκεια της περιόδου, γίνεται ξεχωριστή αναγγελία για τον αριθμό των εργαζομένων που εργάστηκαν σε από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης.
- c) Με την αναγγελία των ποσών των αποζημιώσεων, των προκαταβολών και των πιστώσεων που δίνονται σε μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, ανακοινώνονται μόνο τα ποσά που δίνονται σε μέλη αυτών των συμβουλίων της μητρικής επιχείρησης, από την ίδια και τις θυγατρικές της.

Οι «σημειώσεις» των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός των πληροφοριών που απαιτούνται, εντάσσονται:

- a) Για τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στην ενοποίηση:
 - Τις επωνυμίες και την έδρα των επιχειρήσεων.
 - Την συγκεκριμένη αναλογία στο κεφάλαιο αυτών των επιχειρήσεων από άλλες επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση εκτός της μητρικής

επιχείρησης ή από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό των εν λόγω επιχειρήσεων, και

- Η αναγγελία μπορεί να μην αναφέρεται όταν η αντιστοιχία στο κεφάλαιο και στα δικαιώματα ψήφου είναι η ίδια.
- Δίνεται πληροφόρηση για την εξαίρεση των επιχειρήσεων που αναφέρονται στο άρθρο 33.

b) Τις επωνυμίες και την έδρα των συγγενών επιχειρήσεων που ανήκουν στην ενοποίηση και την αναλογία του κεφαλαίου τους που δίνεται από επιχειρήσεις που συμμετέχουν στην ενοποίηση, όπως ορίζεται στο άρθρο 35 ή από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό αυτών των επιχειρήσεων.

c) Τις επωνυμίες και τα μητρώα εγγραφής των κοινοπραξιών και των από κοινού συγκεκριμένων ενεργειών, τους παράγοντες που βασίζεται η κοινή διοίκηση (έλεγχος) και η αναλογία του κεφαλαίου τους που ελέγχεται από επιχειρήσεις που ανήκουν στην ενοποίηση ή από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό αυτών των επιχειρήσεων.

d) Έτσι με κάθε επιχείρηση, που ανήκουν στην ενοποίηση, είτε οι ίδιες είτε μέσω προσώπων που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό αυτών των επιχειρήσεων, έχουν συμμετοχικά δικαιώματα, όπως:

- Τις επωνυμίες και την έδρα αυτών των επιχειρήσεων.
- Την αναλογία του κατεχόμενου κεφαλαίου.
- Το ποσό της καθαρής θέσης και των αποτελεσμάτων για την πιο πρόσφατη περίοδο της υπό αναφορά επιχείρησης για την οποία έχουν εγκριθεί χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

e) Οι πληροφορίες για τα αποτελέσματα της περίπτωσης δ' και την καθαρή θέση μπορούν να μην υπολογίζονται όταν η εν λόγω επιχείρηση δεν δημοσιεύει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.

Οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι για τον υπολογισμό του ποσού της υπεραξίας και της κάθε μεταβολής της σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο αναλύονται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

2.9 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

2.9.1 Άρθρο 37 Πρώτη Εφαρμογή

Η ισχύ και η δυνατότητα επιβολής του νόμου αυτού έχει άμεση σχέση με το άρθρο 44 του αναφερθέντος νόμου.

Σύμφωνα με το άρθρο 28, η εφαρμογή των κανόνων αποτίμησης όπως αυτή εμφανίζεται στα άρθρα 16 έως 36 πρέπει να παρουσιάζεται ως η αλλαγή στις λογιστικές πολιτικές της οντότητας.

Κατά την προσαρμογή των καταστάσεων μιας οντότητας με βάση τον καινούργιο αυτό νόμο, σε περίπτωση αντιμετώπισης προβλημάτων για την αναδρομική λειτουργία στοιχείων ή ύπαρξης σημαντικού κόστους για να συμβεί αυτό, κατά την πρώτη εφαρμογή η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει για τα εν λόγω στοιχεία το ιστορικό κόστος και να υπολογίσει τις λογιστικές αξίες στο κατά τεκμήριο κόστος.

Επίσης, σε περίπτωση ιδιοχρησιμοποιούμενων ή επενδυτικών ακινήτων μπορεί να διενεργηθεί αποτίμηση στην εύλογη αξία, η οποία στην περίπτωση αυτή χαρακτηρίζεται ως το τεκμαρτό κόστος και κάθε τυχόν διαφορά που μπορεί να προκύψει μεταφέρεται στα αποτελέσματα σε νέο ως κέρδος. Να σημειωθεί ότι οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες σε περίπτωση που το επιθυμούν δύνανται να μην εφαρμόζουν την περίπτωση αυτή.

Σε περίπτωση προσαρμογής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση το νόμο αυτό αναδρομικά μπορεί να αντιμετωπιστούν προβλήματα του τύπου αποτίμησης στοιχείων σε μεγάλο παρελθοντικό διάστημα ή μη ύπαρξης εύλογης αξίας (στην περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία).

Σε περίπτωση ύπαρξης κονδυλίων του ισολογισμού, τα οποία δεν συμπίπτουν με τα νέα δεδομένα με βάση το νόμο αυτό συνεχίζουν τη λειτουργία στην υπάρχουσα μορφή τους έως ότου καταστεί δυνατή η ολική απόσβεση τους.

Κατά την μετάβαση στο νόμο αυτό, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν κάθε είδους μέθοδο, επίπτωση και γενικότερα πληροφορία σχετικά με αυτές. Οι πληροφορίες αυτές εμφανίζονται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες σε περίπτωση που το επιθυμούν δύνανται να μην εφαρμόζουν την περίπτωση αυτή.

Σε περίπτωση που μέσω του νόμου αυτού μια οντότητα συντάσσει για πρώτη φορά χρηματοοικονομικές καταστάσεις τότε πρέπει να πραγματοποιηθεί και απογραφή για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις. Στην περίπτωση αυτή να σημειωθεί ότι οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες δύνανται να μην εφαρμόζουν την περίπτωση αυτή προαιρετικά. τις περιπτώσεις

Όσον αφορά το κονδύλι περί διαφορών ενοποίησης και για το χρεωστικό υπόλοιπο που δεν έχει αποσβεστεί μέχρι το χρονικό διάστημα λήξης της προηγούμενης περιόδου ισχύει ότι τα άυλα στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, συμπεριλαμβανομένου και των υπεραξιών τους δεν επιδέχονται αποσβέσεις, ενώ τα αντίστοιχα στοιχεία που δεν μπορεί να εξακριβωθεί η ωφέλιμη ζωή τους αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο και για χρονικό διάστημα δέκα ετών. Το υπόλοιπο που προκύπτει στην ενοποιημένη καθαρή θέση κατά το χρονικό διάστημα λήξης της προηγούμενης περιόδου μεταφέρεται στο αποτέλεσμα σε νέο.

2.9.2 Άρθρο 38 Καταργούμενες και Τροποποιούμενες Διατάξεις

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, από την πρώτη ημέρα του έτους 2015 και τη λειτουργία του παρόντος άρθρου έχει πάψει η ισχύ κάθε διάταξης ή ερμηνευτικής εγκυκλίου ή οδηγίας σχετικά με την εν λόγω διάταξη, η οποία αναφέρεται στο Κ.Φ.Α.Σ. ή σχετικό προεδρικό διάταγμα, με εξαίρεση τα ισχύοντα σχετικά με τα συστήματα ελέγχου στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τις εγκαταστάσεις των πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς επίσης και τις συναλλαγές σε καζίνο.

Επιπροσθέτως, παύει η ισχύ του νόμου 1809/1988 «Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και Διατάξεις» και των σχετικών με το νόμο αυτό διατάξεων, με εξαίρεση το δέκατο άρθρο του νόμου αυτού σχετικά με τη διενέργεια παραβάσεων μέχρι την 31/12/2014. Ακόμη, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, παύει η ισχύ μέρος των διατάξεων του νόμου 2190/1920 «Περί Α.Ε.», του νόμου 2065/1992 «Αναμόρφωση Άμεσης Φορολογίας και Άλλες Διατάξεις», του νόμου 3190/1955 «Περί Ε.Π.Ε.», του νόμου 4072/2012 «Κ.Φ.Α.Σ.», του προεδρικού διατάγματος 1123/1980 «Ε.Γ.Λ.Σ.», του προεδρικού διατάγματος 148/1980 σχετικά με το κλαδικό λογιστικό σύστημα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων και του προεδρικού διατάγματος 384/1992 σχετικά με το κλαδικό λογιστικό σύστημα των τραπεζών. Επιπλέον, παύει η ισχύ και τυχόν άλλων διατάξεων που αναφέρεται στις καταργούμενες διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος νόμου.

Όσον αφορά το νόμο 2190/1920, κάθε άλλη διάταξη που συνδέεται με αυτόν παύει να ισχύει. Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με την έκτη παράγραφο του άρθρου 42 του νόμου αυτού, υπάρχει μια τροποποίηση σχετικά με την κάλυψη κριτηρίων με σκοπό το διορισμό ελεγκτών και εφόσον δεν εφαρμόζονται τα Δ.Π.Χ.Α (Κανονισμός 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

2.9.3 Άρθρο 39 Ρυθμίσεις Λοιπών Θεμάτων

Το άρθρο αυτό εστιάζει την προσοχή του στη ρύθμιση τυχόν λοιπών θεμάτων. Σύμφωνα με το παρόν άρθρο, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. για συγκεκριμένο ύψος εσόδων που αποκτούν από τη δραστηριότητα τους (το ύψος των εν λόγω εσόδων καθορίζεται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων), τα φυσικά πρόσωπα με έσοδα κάτω των 10.000 € ετησίως από ευκαιριακή και παρεπόμενη δραστηριότητα και τέλος οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι ή οι συνταξιούχοι, οι οποίοι συγγράφουν ή είναι εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων και εφόσον δεν δραστηριοποιούνται σε κάποιον άλλο τομέα δεν εμπίπτουν στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου. Στις περιπτώσεις όπου η κείμενη νομοθεσία απαιτεί την υποβολή λογιστικών ή στατιστικών δεδομένων, η οντότητα οφείλει να παρέχει τα δεδομένα και στοιχεία που χρειάζονται με σκοπό την καλύτερη και ακριβή ενημέρωση του λογιστικού της συστήματος.

Ύστερα από απόφαση του υπουργείου οικονομικών ορίζεται επιτροπή για την υποστήριξη της αξιολόγησης και της συνεχιζόμενης εφαρμογής του εν λόγω νόμου. Η αναφερθείσα επιτροπή πρέπει να εξετάζει προτάσεις με σκοπό τη ανάπτυξη του νόμου με βάση τις ευρωπαϊκές και διεθνείς επιταγές και λαμβάνοντας υπ' όψη το φορολογικό και θεσμικό πλαίσιο. Κάθε ειλημμένη απόφαση πρέπει να ανακοινώνεται επισήμως, συμπεριλαμβανομένου και των μειονεκτημάτων ή ωφελειών που προκύπτουν.

2.9.4 Άρθρο 40 Μεταβατικές διατάξεις

Το άρθρο αυτό εστιάζει την προσοχή του σε μεταβατικές διατάξεις.

Πιο συγκεκριμένα, οι φορολογικές ταμειακές μηχανές και οι μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων είναι σε θέση να συνεχίσουν τη λειτουργία τους, με εξαίρεση την περίπτωση αντίθετης σχετικής απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (παράγραφος 9, άρθρο 12 του παρόντος νόμου).

Όσον αφορά τα τεχνικά χαρακτηριστικά και τις ιδιότητες των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που αναφέρονται στο νόμο 1809/1988 «Καθιέρωση φορολογικών μηχανισμών και άλλες διατάξεις», εξακολουθούν να βρίσκονται σε ισχύ, με εξαίρεση την περίπτωση αντίθετης σχετικής απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (παράγραφος 9, άρθρο 12 του παρόντος νόμου).

Τέλος, οι εγκρίσεις σχετικά με τους φορολογικούς μηχανισμούς και με βάση τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του υπουργείου Οικονομικών πρέπει να χορηγούνται

αρμοδίως μέχρι την χρονική περίοδο της έκδοσης της σχετικής απόφασης (παράγραφος 9, άρθρο 12 του παρόντος νόμου).

2.9.5 Άρθρο 41

Το άρθρο αυτό αναφέρεται στο άρθρο 2 του νόμου 4276/2014 (Α' 155) «Απλούστευση διαδικασιών λειτουργίας τουριστικών επιχειρήσεων και τουριστικών υποδομών, ειδικές μορφές τουρισμού και άλλες διατάξεις» και πιο συγκεκριμένα κάνει λόγο για την ανάπτυξη του άρθρου αυτού με την παράγραφο 6. Η παράγραφος αυτή πραγματεύεται ότι από 01.04.2015 και έπειτα, τα τουριστικά καταλύματα ειδικών περιπτώσεων νόμου πρέπει να επικολλούν (σε κάθε δωμάτιο ξεχωριστά) κάποιο θεωρημένο αυτοκόλλητο νόμιμης λειτουργίας, το οποίο θα περιλαμβάνει τον αριθμό μητρώου των τουριστικών επιχειρήσεων και την επωνυμία της εκάστοτε τουριστικής επιχείρησης. Το εν λόγω αυτοκόλλητο νόμιμης λειτουργίας θα ισχύει για ένα έτος και ο αριθμός των αντιτύπων αυτού πρέπει να είναι ίσος με τον αριθμό των δωματίων. Το αυτοκόλλητο θα εκδίδεται από το Σύνδεσμο Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (Σ.Ε.Τ.Ε.) ή από τυχόν άλλες επαγγελματικές ενώσεις που θα ορίζει ο Σ.Ε.Τ.Ε. και το οποίο (αυτοκόλλητο) πρέπει να κοινοποιείται στο υπουργείο Τουρισμού όπου και θα καθορίζονται τα ειδικά χαρακτηριστικά του.

2.9.6 Άρθρο 42 Διάφορες Ρυθμίσεις Αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών

Το άρθρο αυτό πραγματεύεται τις αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών για την καλύτερη οργάνωση και λειτουργία των συλλογικών οργάνων, των οποίων η κατάρτιση επηρεάζεται από τις ρυθμίσεις του προεδρικού διατάγματος 111/2014 (Α' 178).

Επιπροσθέτως, ακόμη μια ρύθμιση που έχει προκύψει έχει να κάνει με το γεγονός της μετατροπής των φράσεων «την 30ή Νοεμβρίου 2014» της περίπτωσης β της παραγράφου 3 του άρθρου 6 του νόμου 4223/2013 (Α' 287) «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» σε «την 19ή Δεκεμβρίου 2014» και «την 30ή Νοεμβρίου 2014» του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 23 του νόμου 3427/2005 (Α' 312) «Φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» σε «19^η Δεκεμβρίου 2014».

Οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου έχουν ισχύ από το χρονικό διάστημα της δημοσίευσης του νόμου αυτού στην εφημερίδα της κυβερνήσεως.

2.9.7 Άρθρο 43

Το άρθρο δίνει έμφαση στην παράγραφο 2 του άρθρου 160 του Κώδικα Κατάστασης Δημόσιων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ. του νόμου 3528/2007 (Α'26), ο οποίος αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 του νόμου 4275/2014 (Α' 149) και περιέχει τα εξής :

«Το Συμβούλιο Υπηρεσιακής Κατάστασης Προϊσταμένων Διεύθυνσης συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης που δημοσιεύεται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, είναι πενταμελές και αποτελείται από έναν αντιπρόεδρο του ΑΣΕΠ ο οποίος ορίζεται πρόεδρος , από λειτουργούς του Νομικού Συμβουλίου του κράτους με βαθμό Νομικού Συμβούλου ή Παρέδρου , ένα μέλος του ΑΣΕΠ και ένα βοηθό Συνήγορο του Πολίτη , οι οποίοι υποδεικνύονται αρμοδίως. Γραμματέας του Συμβουλίου ορίζεται ο υπάλληλος της κατηγορίας ΠΕ του Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης. Με την άνω απόφαση ορίζονται ο πρόεδρος , τα μέλη και ο γραμματέας του Συμβουλίου με ισάριθμους αναπληρωτές , οι οποίοι θα πρέπει να έχουν την ίδια ιδιότητα με τα τακτικά μέλη. Εισηγητές στο Συμβούλιο ορίζονται τα μέλη του από τον Πρόεδρο».

Σύμφωνα, λοιπόν, με προεδρικό διάταγμα του υπουργού Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης πραγματοποιείται η κωδικοποίηση του νόμου 3528/2008 και εισάγονται διατάξεις με σκοπό τη μεταβολή του ανωτέρου νόμου. Επιπλέον, καταρτίζεται τριμελής επιτροπή, της οποίας τα μέλη της δεν μισθώνονται και έχουν ως σκοπό τη ρύθμιση του λειτουργικού του τμήμα.

2.9.8 Άρθρο 44 Έναρξη ισχύος

Το άρθρο αυτό ορίζει τη χρονική περίοδο ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου. Πιο συγκεκριμένα, τα άρθρα 16 έως και 36, καθώς επίσης και οι ορισμοί του πρώτου παραρτήματος (και σχετίζονται με τα εν λόγω άρθρα) έχουν ισχύ μετά από την ημερομηνία της 31ής Δεκεμβρίου του 2014. Τα υπόλοιπα άρθρα και ορισμοί του πρώτου παραρτήματος έχουν ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2015, με εξαίρεση τις περιπτώσεις ύπαρξης διαφορετικής διάταξης. Σχετικά με την εννοιολογική σημασία και την ορολογία διαφόρων εννοιών, το πρώτο παράρτημα είναι σε θέση να διαχωρίσει και ερμηνεύσει πληθώρα ορισμών, οι οποίοι τίθενται σε ισχύ άμεσα με την εφαρμογή της νομοθεσίας.

Όσον αφορά τυχόν χρησιμοποίηση (από 01/01/2015) κανόνων και μεθόδων αποτίμησης διαφορετικών σε σχέση με το παρελθόν, τότε αυτές πρέπει να συνοδεύονται με τα στοιχεία που προκύπτουν από την εν λόγω μεταβολή της λογιστικής πολιτικής (με τον όρο αυτό κάνουμε λόγο για μια ομάδα αρχών και κανόνων αξιόπιστη και παραδεκτή από το νόμο).

Επιπροσθέτως, σχετικά με την απογραφή έναρξης (κατά την πρώτη εναρμόνιση με τον εν λόγω νόμο), η οντότητα πρέπει να διενεργήσει απογραφή κατά την έναρξη της χρήσης στην οποία απευθύνονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (οι οποίες σχετίζονται με την πρώτη εφαρμογή των νέων ελληνικών λογιστικών προτύπων). Από την περίπτωση αυτή, εξαιρούνται οι πολύ μικρές και οι μικρές κατηγορίες οντοτήτων, οι οποίες καταρτίζουν τις εν λόγω καταστάσεις μεταγενέστερα και ακόμη αποτιμούν τα περιουσιακά τους στοιχεία με βάση την εύλογη αξία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

3.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Greek General Chart of Accounts) ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980 (ΠΔ 1123/1980). Σύμφωνα με το άρθρο 48, παράγραφος 1 του Νόμου 1041 του 1980 (Ν 1041/1980), "Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπεύει η τυποποίησής των υπό των οικονομικών μονάδων της Χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συνλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής εις εθνικήν κλίμακα". Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Να αναφερθεί ότι οι λογιστικοί υπολογισμοί δεν ταυτίζονται πάντα με τις φορολογικές απαιτήσεις του κράτους, συνεπώς θα πρέπει να τηρείται το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ, οι λογιστικές πρακτικές των ΔΠΧΠ για τις οικονομικές καταστάσεις και οι φορολογικοί υπολογισμοί που επιτάσσει ο εμπορικός κώδικας και η ελληνική νομολογία των εταιριών για την καταβολή των φόρων. Επίσης η ανάλυση πολλών περαιτέρω βαθμίδων λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

3.2 ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ

Οι λογαριασμοί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ταξινομούνται όπως προαναφέραμε σε δέκα ομάδες, οι οποίες αριθμούνται κατά τη φυσική σειρά των αριθμών 1 έως 9 και η δέκατη ομάδα ή ομάδα μηδέν (0). Το Σχέδιο για την ομαδοποίηση των λογαριασμών χρησιμοποιεί το κριτήριο του ισολογισμού.

Έτσι οι ομάδες ένα (1) έως οκτώ (8) περιέχουν τη γενική λογιστική. Το περιεχόμενο της ομάδας 9 εμπεριέχει την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως. Η ομάδα δέκα (0) αφιερώνεται στους λογαριασμούς τάξεως. Οι ομάδες που καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής (συμπεριλαμβανομένου και των λογαριασμών τάξεως) τμηματοποιούνται και χρησιμοποιούνται ως εξής:

Οι ομάδες ένα (1) έως πέντε (5) με τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή εκείνους τους λογαριασμούς που στο τέλος της χρήσεως, κατά κανόνα, θα έχουν υπόλοιπα (χρεωστικά ή πιστωτικά) και θα συνθέτουν τον ισολογισμό. Ειδικότερα: Στις ομάδες ένα (1) έως τρία (3) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού. Στις ομάδες τέσσερα (4) έως πέντε (5) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του παθητικού.

Οι ομάδες έξι (6), επτά (7) και οκτώ (8) έχουμε τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς και στο τέλος της χρήσεως μηδενίζονται, με τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού και ειδικότερα στην έκτη (6) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος. Στην έβδομη (7) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος. Στην όγδοη (8) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, αποτελεσμάτων και συνθέσεως, που είναι απαραίτητοι για τον προσδιορισμό και τη διάθεση του αποτελέσματος της χρήσης.

Στην ομάδα δέκα (0) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας δέκα (0), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα ταυτόχρονης λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής λογιστικής (ομάδων 1-8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (ομάδας 9).

Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται ιδίως: Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία. Εγγυήσεις που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεών της. Εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεών της. Αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους. Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π. ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

Ένα λογιστικό σχέδιο είναι ένα σύνολο κανόνων το οποίο σκοπεύει στην λογιστική τυποποίηση, έχει δηλαδή ως στόχο την ενιαία αντιμετώπιση θεμάτων λογιστικού

περιεχομένου. Η λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα αφορούσε την υποχρεωτική εφαρμογή του ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980) η οποία εξασφάλιζε την ορθή σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων παρέχοντας αξιοπιστία στην εξαγωγή σχετικών συμπερασμάτων. Το ΕΓΛΣ ακολουθούσε τις αρχές της αυτονομίας, της κατ' είδος συγκέντρωσης αποτελεσματικών λογαριασμών και τη σύνταξη κατάστασης Γενικής Εκμετάλλευσης. Το ενιαίο πρότυπο του ΕΓΛΣ περιλάμβανε την λογιστική ορολογία, τους κανόνες αρχικής αναγνώρισης, τους κανόνες αποτίμησης και κοστολόγησης, τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων και την εφαρμογή του σχεδίου λογαριασμών.

Σε ότι αφορά τα ΕΛΠ, το ενιαίο πρότυπο εφαρμόζεται στην λογιστική ορολογία (Παράρτημα Α - Γλωσσάριο), τους κανόνες αρχικής αναγνώρισης, τους κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Παράρτημα Β).

Η εφαρμογή του Νέου Νόμου σχετικά την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων καλύπτει τέσσερις μεγάλες κατηγορίες:

Από 1 Ιανουαρίου 2015, βάση των ΕΛΠ, καταργούνται τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια των Ασφαλιστικών Εταιρειών και των Τραπεζών. Επίσης καταργείται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) μαζί με όλες τις σχετικές διατάξεις, εγκυκλίου, Υπουργικές αποφάσεις και οδηγίες που έχουν εκδοθεί για τον εν λόγω Κώδικα ή τον προϊσχύοντα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ).

Επιπρόσθετα περιγράφει λεπτομερώς τις λογιστικές αρχές που διέπουν την κατάρτιση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων είτε για την δημοσίευσή τους όταν αυτό απαιτείται είτε για την υποβολή τους στις φορολογικές αρχές για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος. Στη τρίτη κατηγορία ο νέος Νόμος ενσωματώνει τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2013/34/ΕΕ η οποία αφορά τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων έχοντας ως βασικό στοιχείο της διαδικασίας τον διαχωρισμό των οντοτήτων σε τέσσερις κατηγορίες, τις «πολύ μικρές», τις «μικρές», τις «μεσαίες» και τις «μεγάλες» οντότητες.

Τέλος υπάρχει μια ενότητα στην οποία μας παρέχει οδηγίες για την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων, για τις μορφές των οικονομικών καταστάσεων και για το λεξιλόγιο των όρων που σχετίζονται με τις λογιστικές αρχές.

4.1 Διαφορές των ΕΛΠ σε σχέση με τα πρότυπα του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η βασική διαφορά των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Ν.4308/2014 σε σχέση με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του Π.Δ.1123/1980 είναι ότι τα ΕΛΠ , αποτελούν ένα δυναμικό σύνολο λογιστικών μεθόδων που είναι σύγχρονο, ευέλικτο και το οποίο αποτυπώνει οποιοδήποτε λογιστικό γεγονός σε αντίθεση με το Ε.Γ.Λ.Σ. το οποίο δεν μπορούσε να υποστηρίξει . Ένα παράδειγμα στην μέθοδο αυτή είναι ότι τα Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προέβλεπαν αντίστοιχους λογαριασμούς για την λογιστική παρακολούθηση και απεικόνιση ενός ομολόγου το οποίο θα μπορούσε να εκδώσει μια επιχείρηση ή να αγοράσει, όπως επίσης δεν προέβλεπαν και αντίστοιχους λογαριασμούς για την απεικόνιση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ενός περιουσιακού στοιχείου .

Ένα βασικό πλεονέκτημα των ΕΛΠ σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η πλήρης εναρμόνιση του ελληνικού συστήματος λογιστικής με τα Διεθνή Πρότυπα και λογιστικά δεδομένα, βάζοντας τις βάσεις για τις ανταγωνίστηκες επιχειρήσεις διεθνώς αφού πλέον ο παγκόσμιος επενδυτής είναι σε θέση να εξαγάγει οποιοδήποτε συμπέρασμα για τις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων. Με το γεγονός ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. αποτελούσε μια εγχώρια νομοθεσία η οποία θα έπρεπε να είναι γνωστή εις βάθος δημιουργήθηκε η ανάγκη για την πρόσβαση από κάθε χρήστη των λογιστικών καταστάσεων για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων πράγμα το οποίο δημιουργούσε δυσκολία στους ξένους επενδυτές, μη γνωρίζοντας τους κανόνες και το νόημα των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. , με αποτέλεσμα όλες οι επενδύσεις των ξένων επιχειρηματιών να πραγματοποιούνται στις επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών. Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. κάθε χρήστης έχει την δυνατότητα να κατανοήσει τις λογιστικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων, διευκολύνοντας επιπλέον και την τραπεζική χρηματοδότηση από το εξωτερικό , αφού πλέον τα πιστωτικά ιδρύματα είναι σε θέση να γνωρίζουν τους λογιστικούς κανόνες κατάρτισης των επιχειρήσεων , καθώς ακολουθούν πιστά τους κανόνες των Διεθνών Προτύπων. Με αυτόν τον τρόπο δόθηκε στον εμπορικό κόσμο όλων των επιχειρήσεων η δυνατότητα μιας κοινής βάσης λογιστικών δεδομένων και κανόνων παρακολούθησης χωρίς εθνικότητα στην νομοθεσία της λογιστικής .

Εκτός από τα παραπάνω όλες οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν παρωχημένες και ασύγχρονες σε σχέση με τις ανάγκες της σημερινής εποχής . Το Ε.Γ.Λ.Σ. αδυνατούσε σε πολλά σημεία να ακολουθήσει τις εξελίξεις στις εμπορικές συναλλαγές και αυτό είχε ως συνέπεια η λογιστική πληροφόρηση να είναι ελλιπής και ανεπαρκής για την λήψη αποφάσεων.

Πιο αναλυτικά κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. η λογιστική του ιστορικού κόστους δεν λάμβανε υπόψη τις

τρέχουσες αξίες της αγοράς.

Επιπλέον το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν αναγνώριζε την έννοια της παρούσας αξίας με συνέπεια να μην μπορεί να αποτιμήσει θέματα όπως η μίσθωση παγίων με την μορφή του χρηματοδοτικού leasing , η λογιστική παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών επενδύσεων με την μορφή των ομολόγων καθώς επίσης και η λογιστική αποτύπωση συναλλαγών με διάρκεια μεγαλύτερη του έτους όπως παραδείγματος χάριν η αγορά παγίου με την μορφή μακροπρόθεσμων γραμματίων .

Επίσης στο Ε.Γ.Λ.Σ. δεν υπήρχαν διατάξεις που να αναφέρονται στη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας δημιουργώντας τη διάσταση του χρόνου στη φορολογία των δεδουλευμένων αλλά μη εκταμιευμένων εσόδων και εξόδων.

Μια ακόμα αλλαγή που εισήχθη με τα Ε.Λ.Π. είναι ότι στα Ε.Γ.Λ.Σ. δεν υπήρχε η υποχρέωση κατάρτισης της Κατάστασης Ταμειακών Ροών , όπως άλλωστε εμφανίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 , με την οποία αξιολογείται η διαχείριση της ρευστότητας μιας οικονομικής μονάδας.

Η διαδικασία κλεισίματος Ισολογισμού με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν ιδιαίτερα χρονοβόρα , περίπλοκη και χωρίς ουσιώδη πληροφοριακή αξία μέσω των εγγραφών προσδιορισμού αποτελέσματος της Ομάδας 8 του Λογιστικού Σχεδίου και την διανομή τους σε αυτούς . Με τα Ε.Λ.Π. η διαδικασία έχει απλουστευτεί σημαντικά , καταργώντας τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς της Ομάδας 8 .

Με τα Ε.Λ.Π. εμπλουτίζεται ο ρόλος των δημοσιευμένων Σημειώσεων στην Ετήσια Έκθεση της Διοίκησης που επεξηγούν τις οικονομικές καταστάσεις , υπερβαίνοντας σημαντικά την σημασία του Προσαρτήματος κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. , αναβαθμίζοντας την ποιότητα της παρεχόμενης πληροφορίας .

4.2 Πλεονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΕΛΠ

Η βασική υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αντανάκλα στα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του ως ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα και ως ένα δυνητικά χρήσιμο εργαλείο .

Τα βασικότερα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των ΕΛΠ εστιάζονται στα εξής :

1. Ο νέος νόμος ενσωματώνει στο εσωτερικό δίκαιο με πληρότητα τις λογιστικές διατάξεις της οδηγίας 34/2013/ΕΕ παρέχοντας μια ευθυγράμμιση του εθνικού λογιστικού πλαισίου με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές .
2. Ο Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών(ΚΦΑΣ) του Ν.4093/2012 η οποία παρέχεται από τα άρθρα 1 έως 15 του νέου νόμου απλοποιήθηκε και στοχεύει στην ενοποίηση και στον εκσυγχρονισμό των λογιστικών πλαισίων της χώρας μέσα από τα άρθρα 16 έως 24 δημιουργώντας ένα λειτουργικό λογιστικό και ρυθμιστικό πλαίσιο .
3. Για πρώτη φορά ο νέος νόμος καταργεί τη λογιστική πολυνομία συγκεντρώνοντας σε ένα νομοθέτημα όλους τους λογιστικούς κανόνες σε όλες τις επιχειρήσεις και τις υποκείμενες οντότητες αυτών.
4. Η υιοθέτηση των ΕΛΠ μειώνει δραστικά το κόστος της ενδοομιλικής πληροφόρησης βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της προετοιμασίας, της διοικητικής πληροφόρησης καθώς και των Οικονομικών Καταστάσεων βελτιώνοντας την συνέπεια της παρεχόμενης πληροφορίας .
5. Η εφαρμογή των ΕΛΠ έχει ως αποτέλεσμα την προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων , καθώς τα οικονομικά στοιχεία που απεικονίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις είναι σε πλήρη εφαρμογή με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

4.3 Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΕΛΠ

Σε αντίθεση με τα πλεονεκτήματα των Ε.Λ.Π. υπάρχουν βέβαια και μειονεκτήματα με την εφαρμογή τους.

Τα βασικότερα μειονεκτήματα των ΕΛΠ είναι:

- Υπάρχει μεγαλύτερο κόστος που προκύπτει από τις απαιτήσεις της εφαρμογής των ΕΛΠ αλλάζοντας την λογιστική οργάνωση των εταιρειών. Τέτοιου είδους κόστη εμπεριέχουν το κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού , την μετατροπή του λογιστικού προγράμματος καθώς και το κόστος της εκτίμησης των παγίων όπως και της αναλογιστικής μελέτης εφόσον επιλεχθεί η μέθοδος της εύλογης αξίας .
- Εφόσον επιλεχθεί η μέθοδος της εύλογης αξίας στην οποία θα απαιτείται η λειτουργία δυο συστημάτων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, ή επιλεχθούν διαφορετικοί συντελεστές αποσβέσεων για φορολογικούς σκοπούς, οι εταιρείες υποχρεούνται στην τήρηση δυο λογιστικών βάσεων μιας φορολογικής και μιας λογιστικής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΕΠΗΡΕΑΣΜΟΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π ΣΤΗΝ ΚΕΡΔΟΦΟΡΙΑ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.

Όπως είναι γνωστό το μικτό κέρδος μιας επιχείρησης προκύπτει ως η διαφορά του κύκλου εργασιών, μείον το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων ή των παροχών υπηρεσιών, αναλόγως. Στη συνέχεια, αν από το μικτό κέρδος αφαιρεθούν τα λειτουργικά έξοδα, δηλαδή τα έξοδα διοίκησης και διάθεσης, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι αποσβέσεις, το λειτουργικό κέρδος που προκύπτει, είναι το EBITDA, , υπό την έννοια ότι δεν έχουν υπολογιστεί ακόμη τα χρηματοοικονομικά έξοδα και ο φόρος εισοδήματος.

Το αρκτικόλεξο EBITDA (*εμπιντά*) προέρχεται από τα αρχικά των λέξεων Earnings Before Interest, Tax, Depreciation, and Amortization. Είναι δηλαδή ένας δείκτης, βάσει του οποίου εμφανίζονται τα κέρδη μιας οντότητας, πριν από την αφαίρεση των τόκων, των φόρων (εισοδήματος), και των αποσβέσεων (ενσώματων και άυλων παγίων).

Ακολουθώντας, αν υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος και προστεθούν σε αυτόν τα χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι) και οι αποσβέσεις, το δε άθροισμά τους (φόρος + τόκοι + αποσβέσεις) αφαιρεθεί από το EBITDA, προκύπτει το λογιστικό καθαρό κέρδος, το οποίο θα αυξήσει την καθαρή θέση.

Σημειώνεται ότι ο δείκτης EBITDA χρησιμοποιείται από οικονομικούς αναλυτές και επενδυτές Χρηματιστηρίου, προκειμένου να διαπιστωθεί το πραγματικό κέρδος μιας επιχείρησης, χωρίς να επηρεάζεται από τα τρία μεγέθη: Φόροι - Τόκοι - Αποσβέσεις. Υπενθυμίζεται ότι ο όρος Amortization αφορά τις αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων, ενώ ο όρος Depreciation, αφορά τις αποσβέσεις των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (Αγγλικοί όροι). Υπογραμμίζεται επίσης ότι στην έννοια φόρος περιλαμβάνεται το ποσό που προκύπτει ως επιβάρυνση επί των φορολογητέων εισοδημάτων της οντότητας, ενδεχομένως δε και τυχόν διαφορές φορολογικού ελέγχου ή αναβαλλόμενους φόρους. Κατά την άποψη αναλυτών, στο ποσό των φόρων που αφαιρούνται προκειμένου να υπολογιστεί ο EBITDA, δεν ανήκουν ποσά φόρων που συνιστούν λειτουργικά έξοδα ή συνήθεις φορολογικές επιβαρύνσεις (πχ ΦΠΑ που δεν εκπίπτει, τέλη χαρτοσήμου, τέλος επιτηδεύματος κ.λπ.) ή φόροι που ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης αγαθών.

Στις καταστάσεις αποτελεσμάτων ΕΛΠ (κατά λειτουργία ή κατά είδος), σε σχέση με τον EBITDA, παρατηρούμε τα εξής:

1. Το κονδύλι των (λογιστικών) αποσβέσεων εμφανίζεται μόνο στην κατάσταση **κατά είδος**, ενώ στην κατάσταση **κατά λειτουργία**, έχει επιμεριστεί μεταξύ των εξόδων διοίκησης και διάθεσης
2. Το κονδύλι «Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων» που παρουσιάζεται και στις δύο μορφές των καταστάσεων, συμπεριλαμβάνει τις αποσβέσεις.

3. Ο φόρος εισοδήματος ή τυχόν αναβαλλόμενοι φόροι, προσδιορίζονται βάσει των φορολογικών διατάξεων και αποτελούν στοιχείο των καταστάσεων αποτελεσμάτων (βλέπε και την διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης).

Η χρησιμότητα του υπολογισμού του δείκτη EBITDA, έγκειται στο γεγονός της παροχής οικονομικών πληροφοριών προς κεφαλαιούχους ή μέλλοντες επενδυτές, σχετικώς με το λειτουργικό αποτέλεσμα της οντότητας που προκύπτει στο τέλος μιας περιόδου, συνδεδεμένο ευθέως με χρηματικές εκροές (λειτουργικές δαπάνες) και απαλλαγμένο τόσο από το χρηματοοικονομικό κόστος, όσο και από την τελική φορολογική επιβάρυνση. Υπό την έννοια αυτή, εκτιμάται ότι οι αποσβέσεις δεν συνδέονται με άμεσες χρηματικές εκροές και ως εκ τούτου δεν λαμβάνονται υπόψη στα λειτουργικά έξοδα, ζήτημα ωστόσο που προκαλεί σχετική διχονομία στον χώρο των αναλυτών. Συγκεκριμένα, η εξαίρεση των χρηματοοικονομικών εξόδων (τόκοι) αφορά τις περιπτώσεις με τις οποίες πρέπει να συγκριθεί η εξεταζόμενη οντότητα, με άλλες οντότητες που κινούνται στον ίδιο χώρο. Ακολούθως, η εξαίρεση των αποσβέσεων, παρόλο που καταρχάς φαίνεται να είναι προς την σωστή κατεύθυνση, υπό την έννοια ότι το κονδύλιο αυτό δεν συνεπάγεται άμεση χρηματική εκροή, δεν παύει ωστόσο να συνιστά την κατανομή προηγούμενης χρηματικής εκροής, σε επόμενες περιόδους, στις οποίες χρησιμοποιείται και αποδίδει το πάγιο. Αναλυτές υποστηρίζουν ότι εταιρείες με υψηλό κόστος παγίων, όπως πχ εταιρείες τηλεπικοινωνιών, μεταφορικές, αερομεταφορικές, ναυτιλιακές κ.λπ. διαφοροποιούν σε σημαντικό βαθμό τις ταμειακές ροές τους, αναλόγως με την χρήση τόσο του κονδυλίου των αποσβέσεων, όσο και αυτού των κεφαλαιουχικών επενδύσεων. Είναι προφανές ότι προσθέτοντας στον δείκτη EBITDA το σύνολο των αποσβέσεων, χωρίς όμως να πραγματοποιούνται κεφαλαιουχικές επενδύσεις, οδηγούμαστε σε υπερεκτίμηση των ταμειακών ροών, πράγμα το οποίο ενδέχεται να καταλήξει στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων. Αντιθέτως, αν δε προστεθούν οι αποσβέσεις στον δείκτη EBITDA, προκύπτουν άκρως διαφορετικά αποτελέσματα, ήτοι οδηγούμαστε σε υποεκτίμηση των ταμειακών ροών, πολύ περισσότερο δε αν η οντότητα έχει υιοθετήσει αύξουσα μέθοδο αποσβέσεων.

Παράδειγμα:

Κύκλος εργασιών.....	20.000.000 ευρώ
Κόστος πωληθέντων.....	15.000.000 ευρώ
Λειτουργικά έξοδα (πλην αποσβέσεων).....	2.500.000 ευρώ
Αποσβέσεις (ενσώματων και άυλων).....	500.000 ευρώ
Χρηματοοικονομικά έξοδα.....	200.000 ευρώ
Λειτουργικά έξοδα και αποσβέσεις που δεν αναγνωρίζονται στην φορολογική βάση.....	100.000 ευρώ
Φορολογικός συντελεστής.....	29%

1. Μικτό κέρδος = 20.000.000,00 – 15.000.000,00 = 5.000.000,00
 2. EBITDA = 5.000.000,00 – 2.500.000,00 = 2.500.000,00
 3. Λογιστικό αποτέλεσμα = 2.500.000,00 – [500.000,00 + 200.000,00] = 1.800.000,00
 4. Φορολογικό αποτέλεσμα = 1.800.000,00 + 100.000,00 = 1.900.000,00
 5. Φόρος εισοδήματος = 1.900.000,00 χ 29% = 551.000,00
 6. Καθαρό αποτέλεσμα για προσαύξηση καθαρής θέσης =
- = 1.800.000,00 – 551.000,00 = 1.249.000,00

Η χρήση του EBITDA στην Φορολογία εισοδήματος:

«Με την επιφύλαξη της παρ. 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το 30% των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA).

Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής (σ.σ.: ΕΛΠ) με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον ΚΦΕ».

Το ως άνω πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 49 αντικαταστάθηκε από το άρθρο 23 παρ. 4 περ. α' του Ν 4223/2013. Η επιφύλαξη της παρ. 3, που αναφέρει στην αρχή της η σχολιαζόμενη διάταξη, αφορά στην πλήρη αναγνώριση των τόκων, ως εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών, εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των 3.000.000 ευρώ το χρόνο. Ωστόσο, με βάση τις διατάξεις της περ. α, της παρ. 9 του άρθρου 72 του ΚΦΕ (Ν 4172/2013), οι οποίες προστέθηκαν με την παρ. 3 του άρθρου 26 του Ν 4223/2013, ορίζεται ότι ο συντελεστής 30% επί του EBITDA εφαρμόζεται για δαπάνες τόκων που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1/1/2017 και μετά. Κατά την μεταβατική περίοδο, δηλαδή στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1/1/2014 έως και την 31/12/2016 εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές επί του EBITDA:

60% για το φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1/1/2014

50% για το φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1/1/2015

40% για το φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1/1/2016

και 30% για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1/1/2017

Οι κανόνες περί υποκεφαλαιοδότησης δεν είναι κάτι νέο στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, καθώς σχετικές ρυθμίσεις υπήρχαν και στον προηγούμενο ΚΦΕ (Ν 2238/1994, άρθρο 39). Σε κάθε περίπτωση πάντως, οι αλλαγές σε σχέση με τον προηγούμενο ΚΦΕ είναι σημαντικές. Ειδικότερα, παρατηρείται πλήρης μεταβολή του τρόπου υπολογισμού των εκπιπτόμενων τόκων από τα ακαθάριστα έσοδα της δανειοδοτούμενης επιχείρησης, σε σχέση με τον Ν 2238/1994. Με το προηγούμενο καθεστώς ως βάση υπολογισμού, προκειμένου να προσδιοριστεί το όριο των εκπιπτόμενων δαπανών τόκων, ήταν τα ίδια κεφάλαια της δανειολήπτριας επιχείρησης. Επιπλέον, οριζόταν ότι στις συμβάσεις δανείου που συνάπτονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δεν εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται ή πιστώνονται, κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων της δανειοδοτούμενης από τις δανειοδότες υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της δανειοδοτούμενης.

Σε αντιδιαστολή με τα παραπάνω, στον Ν 4172/2013 (ΚΦΕ), η βάση υπολογισμού αποτελείται από τα φορολογητέα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Επιπλέον, οι καθαροί τόκοι δεν εκπίπτουν, στον βαθμό που υπερβαίνουν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο ποσοστά επί των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων, δηλαδή τον δείκτη EBITDA.

Ακολούθως, κρίνεται απαραίτητο να επεξηγηθεί ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων». Πλεονάζουσες δαπάνες τόκων είναι η διαφορά:

Χρεωστικοί τόκοι (έξοδα) μείον Πιστωτικοί τόκοι (έσοδα)

Οι ως άνω διατάξεις πάντως, δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν 1665/1986 και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του Ν 1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επίσης, με νεότερη διάταξη (περ. γ' της νέας παρ. 9 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ. 3 του Ν 4223/2013), οι διατάξεις του άρθρου 49 **δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις ειδικού σκοπού**, μόνο κατά το μέρος που αφορά στην εκτέλεση δημοσίου έργου ή την παροχή δημόσιας υπηρεσίας μέσω σύμβασης παραχώρησης, κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 και 60/2007, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο, ή μέσω σύμβασης Σύμπραξης Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.) κατά τις διατάξεις του Ν 3389/2005, οι οποίες συνάπτονται μέχρι και τις 31.12.2014.⁴

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως γίνεται προφανές, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛ.ΛΟ.Π.) αποτελούν έναν καινούργιο νόμο, ο οποίος επιφέρει σημαντικές αλλαγές στις επιχειρήσεις και τη λειτουργία αυτών. Με τον νόμο 4308/2014, οι οντότητες τείνουν να συμμορφώνονται με τις διεθνείς επιταγές, παραμερίζοντας τις απαρχαιωμένες διατάξεις και διαδικασίες που ορίζονταν με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Παρόλα αυτά, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αντιτίθεται μέχρι ενός βαθμού και με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αποσκοπώντας στην καλύτερη διεργασία και εφαρμογή του αναφερθέντος νόμου εντός της ελληνικής επικράτειας.

Σε κάθε περίπτωση, οι οντότητες χρειάζεται να καταβάλουν μεγάλη προσπάθεια ώστε να τροποποιήσουν την ήδη υπάρχουσα λειτουργία τους, ωστόσο η εναρμόνιση με τις καινούργιες διατάξεις θα έχει ως σκοπό την ευκολότερη και ταχύτερη συμμόρφωση με τις τρέχουσες ανάγκες και απαιτήσεις. Επιπροσθέτως να σημειωθεί ότι τυχόν τροποποιήσεις και βελτιώσεις του νόμου πρέπει να θεωρούνται δεδομένες καθώς οι οντότητες δεν έχουν καταρτίσει ακόμη τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η εφαρμογή των οποίων στην πράξη ενδέχεται να προκαλέσει προβλήματα και ως εκ τούτου να προκύψουν μεταβολές.

Καταλήγοντας, λοιπόν, οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα εφαρμογής εκσυγχρονισμένων και αξιόπιστων μεθόδων και αρχών έτσι ώστε να καταρτίζουν και να παρουσιάζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με όσο το δυνατόν καλύτερη και ακριβή μορφή.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Σημειώσεις Οικονομικής των επιχειρήσεων (Σταύρος Θωμαδάκης)

Investopedia <http://www.investopedia.com/terms/b/breakevenanalysis.asp>

Αγγελόπουλος Δ., Ψαρράς Ι., Σημειώσεις «Λογιστική & Χρηματοοικονομική», Παίγνια

Αποφάσεων 2013-2014, Εργαστήριο συστημάτων αποφάσεων και Διοίκησης

Χαραλαμπίδης Γ., Εκπαιδευτική ενότητα Χρηματοοικονομική Διαχείριση, Ανοικτό σεμινάριο κατάρτισης στη διοίκηση επιχειρήσεων, 2011

Epiheirimatikotita.gr <http://www.epiheirimatikotita.gr>

Κέντρο Εθελοντών Μάνατζερ Ελλάδος www.kemel.gr

<http://gosuccess.eu/2011/04/sinoptiki-isagogi-sti-logistiki-tipopiisi->

[logistika-schedia-2/ http://docplayer.gr/13304933-Logistiki-typopoiisi.html](http://docplayer.gr/13304933-Logistiki-typopoiisi.html)

http://www.nexusmanagementconsultants.gr/2011/12/blog-post_9931.html

<https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE>

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

[/15956 https://www.euretirio.com/logistikes-](https://www.euretirio.com/logistikes-)

[arxes/](https://www.euretirio.com/logistikes-arxes/)

<http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=t3ZjLnfOwLo%3D&tabid=381&mid=1229>

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/16804>

<http://www.businessportal.gr/>

<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/16647/4/KyriakouAlikiMsc2014present.pdf>

<http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixa>

<https://www.iasplus.com/en/standards/ias>

https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/958/1/02_chapter_13.pdf

<https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD182.pdf>

<https://www.taxheaven.gr/>

<https://sites.google.com/site/basikeslogistikesarthes/diakriseis-periousias/diakriseis-energetikou>

<https://taxvoice.gr>

<https://solydus.ru/el/finansovyi-menedzhment-kak-nauka-ob-upravlenii-finansami.html>