



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΑ
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΣΙΛΑΚΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ

ΦΟΙΤΗΤΡΙΕΣ: ΖΟΥΡΙΔΑΚΗ ΙΩΑΝΝΑ, Α.Μ. 9824

ΦΡΟΝΙΜΑΚΗ ΕΛΕΝΗ – ΜΑΡΙΑ, Α.Μ. 9446

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, 2017

Περίληψη

Στην πτυχιακή εργασία που ακολουθεί, με θέμα την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, θα παρουσιαστεί αναλυτικά σε κάθε κεφάλαιο κάθε πτυχή του νόμου που έφερε αυτή την αλλαγή στις λογιστικές αρχές της χώρας μας.

Ο εν λόγω Νόμος 4308/2014 λοιπόν, που τέθηκε σε εφαρμογή από 1/1/2015 παρουσιάζεται στα παρακάτω επτά κεφάλαια ως εξής:

Αρχικά, παρατηρούμε την ανάγκη για αλλαγή στο λογιστικό σύστημα της χώρας μας, ενώ έπειτα μια συνοπτική ιστορική αναδρομή τόσο στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όσο και στα προγενέστερα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Εν συνεχεία, στο κεφάλαιο τρία, θα αναλύσουμε τις βασικές αρχές των παραπάνω. Όπως τις κατηγορίες των οντοτήτων, καθώς και τον τρόπο που διαχωρίζονται στις κατηγορίες που ορίζουν τα πρότυπα.

Ταυτόχρονα, στο κεφάλαιο τέσσερα, δίδονται παραδείγματα και τρόποι τήρησης των λογιστικών αρχείων που υποχρεούται κάθε οντότητα να εκδίδει, να συντάσσει, να διαφυλάσσει και να αποστέλλει όταν χρειάζεται στους αντισυμβαλλόμενους της.

Στο κεφάλαιο πέντε, σαν συνέχεια θα αναλυθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και οι προϋποθέσεις ενοποίησης που θα πρέπει να καλύπτονται σε περίπτωση ένωσης μιας ή περισσότερων οντοτήτων.

Τέλος στο κεφάλαιο έξι, παρουσιάζονται αναλυτικά σε οκτώ υποκεφάλαια κάθε μία από τις πιθανές επιμετρήσεις που δύναται να πραγματοποιεί η οντότητα. Εν κατακλείδι όλα τα παραπάνω θα πρέπει να ακολουθούν όλα όσα ορίζουν τα υποδείγματα που δίδονται επακριβώς στο τελευταίο κεφάλαιο αυτής της εργασίας.

Abstract

In the following thesis will be presented the application of International Accounting Standards in the Greek GAAP, and in each and every chapter studied every aspect of the changed law in accounting policy of our country.

Specifically, that is the Law 4308/2014, that was implemented on 01.01.2015 and is presented in the following seven chapters as follows:

Initially, we see the need for change in the accounting system of our country, and then follows a brief historical review of both the International Accounting Standards, and the earlier Greek GAAP.

Then, in chapter three, we will analyzed the fundamentals of the above, as also the categories of entities and the way that they are separated into these categories that define the standards.

Simultaneously, in chapter four are given examples and ways of maintenance of accounting records that are required to issue, to prepare, to keep and sends to each entity when is needed to its parties.

Continually, in chapter five will be analyzed the financial statements and will be covered the conditions of integration in case of an association of one or more entities.

Finally, in chapter six, will be presented in eight subsections each one of the possible measurements that may be performed by the entity. To sum up the above must follow everything that define the given models on the last chapter of this thesis.

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	1
Abstract.....	2
1. Εισαγωγή.....	6
2. Ιστορική Αναδρομή.....	7
2.1. Ιστορική Αναδρομή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	7
2.2. Ιστορική Αναδρομή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	8
3. Νομικά Πρόσωπα και Κριτήρια Κατηγοριοποίησης Οντοτήτων	10
3.1. Οντότητες που εμπίπτουν στο Νόμο	10
3.2. Κατηγορίες Οντοτήτων και Κριτήρια Κατηγοριοποίησης των Οντοτήτων ...	12
3.3. Συνοπτική Παρουσίαση Οντοτήτων.....	16
4. Λογιστικό Σύστημα και η Εφαρμογή του.....	20
4.1. Λογιστική Βάση και Φορολογική Βάση	20
4.1.1. Λογιστική και Φορολογική βάση	22
4.2. Τήρηση λοιπών λογιστικών αρχείων με αναλυτικά παραδείγματα	23
4.2.1. Παράδειγμα λογιστικής και Φορολογικής Βάσης και τα έξοδα της περιόδου.....	23
4.2.2. Παράδειγμα λογιστικής και φορολογικής Βάσης με διαφορές που προκύπτουν από μεταβολές των στοιχείων του ισολογισμού.....	26
4.3. Χρονικά Περιθώρια Τήρησης Λογιστικών Αρχείων	34
4.4. Η υποχρεωτική φύλαξη των λογιστικών αρχείων.....	35
4.5. Η έκδοση παραστατικών	37
4.5.1. Τα στοιχεία της λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών	45
4.5.2. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης	47
4.5.3. Άρθρο 14 Ηλεκτρονικό τιμολόγιο.....	48
4.5.4. Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου.....	48
4.6. Η διασφάλιση και αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος	50
5. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.....	56

5.1.	Βασικές Αρχές Σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.....	58
5.2.	Προσάρτημα	60
5.3.	Κατηγορίες Οντοτήτων και Ομίλων- Προϋποθέσεις ενοποίησης.....	71
5.4.	Πρώτη Εφαρμογή και Μεταβατικές Διατάξεις.....	74
6.	Επιμετρήσεις	76
6.1.	Ενσώματα και άυλα πάγια.....	76
6.2.	Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα και υπηρεσίες	79
6.3.	Προκαταβολή Δαπανών και άλλα περιουσιακά στοιχεία.....	81
6.4.	Η επιμέτρηση κάθε Περιουσιακού στοιχείου και υποχρεώσεις εύλογη αξία	82
6.5.	Υποχρεώσεις	85
6.6.	Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι	86
6.7.	Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και καθαρή θέση.....	88
6.8.	Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και μεταβολές λογιστικών πολιτικών διόρθωση λαθών ⁹¹	
7.	Τα Υποδείγματα των ΕΛΠ και το Νέο Λογιστικό Σχέδιο	93
7.1.	Οι λογαριασμοί και η συσχέτιση με τον ΕΓΛΣ.....	93
7.2.	Υποδείγματα σύμφωνα με τα ΕΛΠ	110
	Βιβλιογραφία	145

Πίνακας 1. Κριτήρια Κατηγοριοποίησης Οντοτήτων.....	16
Πίνακας 2. Πίνακας τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων για πολύ μικρές οντότητες σύμφωνα με τον 2γ.	18
Πίνακας 3. Πίνακας τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων για πολύ μικρές οντότητες σύμφωνα με τον 2α.	18
Πίνακας 4. Πίνακας τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων για πολύ μικρές οντότητες σύμφωνα με τον 2β.	19
Πίνακας 5. Πίνακας τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων για πολύ μικρές οντότητες σύμφωνα με τον 2δ.	20
Πίνακας 6. Στοιχεία λογιστικής και φορολογικής Βάσης.....	22
Πίνακας 7. Λογιστική και Φορολογική Βάση με τα έσοδα και τα έξοδα της Περιόδου.	23
Πίνακας 8. Λογιστική και Φορολογική βάση εσόδων και εξόδων της ΚΑΠΑ, 20Χ5...	25
Πίνακας 9. Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης & Υπολογισμός φορολογητέων κερδών.....	26
Πίνακας 10. Ισολογισμός Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης για την οντότητα το 2015.....	29
Πίνακας 11. Κατάσταση αποτελεσμάτων για την οντότητα.	30
Πίνακας 12. Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.	32
Πίνακας 13. Χρονικά Περιθώρια Ενημέρωσης Αρχείων.....	34
Πίνακας 14. Ενσώματα και Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.....	93
Πίνακας 15. Εμπορεύματα	96

1. Εισαγωγή

Στην Ελλάδα υπήρχε πάντα μία λογιστική σύγχυση με τις οντότητες και μία μη σαφήνεια στις λογιστικές καταστάσεις. Δεν ήταν εύκολο να βγάλει κανείς ακριβή μελλοντικά συμπεράσματα σε σχέση με την πορεία της επιχείρησης. Έτσι όταν η οικονομική κατάσταση της Ελλάδας είχε φτάσει στο ναδίρ της , η χώρα κλήθηκε να αλλάξει και το λογιστικό της καθεστώς . Ήταν πλέον βέβαιο ότι ένα ενιαίο σύστημα έπρεπε να έρθει στο προσκήνιο και να αντικαταστήσει το απαρχαιωμένο πλέον Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο το οποίο δεν ήταν το πλέον ικανό να καλύψει όλες εκείνες τις λογιστικές πληροφορίες που θα έπρεπε να προσφέρει στο κράτος μία οντότητα .

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα λοιπόν ήρθαν για να μείνουν στην Ελλάδα με το 2015. Καθώς λοιπόν τα ΕΛΠ έχουν εναρμονιστεί πλήρως με την «Νέα Ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία» μπορούμε να πούμε ότι είναι και μία μικρογραφία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Τα οποία ΔΛΠ μας είναι απαραίτητα για οντότητες που θέλουν να εισαχθούν και μας δίνουν επίσης και μία έγκυρη ολοκληρωμένη αλλά και διεθνώς αντιληπτή εικόνα.

2. Ιστορική Αναδρομή

2.1. Ιστορική Αναδρομή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα μπορούμε να πούμε πως ήρθαν στο ελληνικό λογιστικό καθεστώς ίσως πολύ αργότερα από ότι θα έπρεπε. Πριν την εμφάνισή τους λοιπόν και πριν ψηφιστεί αυτό το νομοσχέδιο μπορούμε να πούμε ότι υπήρχε μία λογιστική πολυπλοκότητα με τον νόμο να περιέχει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο , τον Κώδικα φορολογικής απεικόνισης και τον νόμο Ν.2190/20 περί Ανωνύμων Εταιριών . Έτσι υπήρξε η ανάγκη για μία διεθνή ονοματολογία των οικονομικών όρων και στην Ελλάδα καθώς και κανόνων και μία νέα συνθήκη η οποία θα είχε ένα λιτό και πιο ευέλικτο σχέδιο λογαριασμών, που θα προσαρμοζόταν στις ανάγκες και απαιτήσεις και θα εγγυούταν την σωστή απεικόνιση των καινούργιων οικονομικών καταστάσεων .

Αφορμή λοιπόν για να ξεκινήσουν οι συζητήσεις για κάποιου είδους λογιστικό πρότυπο, ήταν το πρώτο μνημόνιο. Με το νομοσχέδιο που ψηφίστηκε και θα είχε εφαρμογή από την 01/01/2015 προβλεπόταν η κατάργηση του ΚΦΑΣ με σκοπό την απλοποίηση της στοιχειοθέτησης και καταγραφής συναλλαγών . (Διακίνηση, τιμολόγηση).

Με το νομοσχέδιο αυτό τροποποιήθηκε η υπάρχουσα νομοθεσία για τη λογιστική τυποποίηση με την αντικατάστασή της από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, και με το νομοσχέδιο να συγχρονίζεται με την «Νέα Ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία» καθώς και με το να δίνει την προαιρετική δυνατότητα εφαρμογής της «Εύλογης Αξίας» μιας δηλαδή μικρογραφίας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Έτσι λοιπόν ο πρώτος νόμος περί Ελληνικών Λογιστικών προτύπων δημοσιεύτηκε πρώτη φορά στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως στις 24/11/2014 με αριθμό νόμου 4308 περιέχει 44 άρθρα και άλλα 4 άρθρα προσαρτήματα .Αρχικά υπάρχει η επιλογή από τις οντότητες για το αν θα εφαρμόσουν τον νόμο πλήρως αναδρομικά ή εάν θα επιλεχθούν κατά την κρίση της οντότητας μόνο κάποια συγκεκριμένα κονδύλια που θα εφαρμοστεί ο νόμος αναδρομικά .

Τα κεφάλαια του νέου νομοσχεδίου δηλαδή 4 έως και 7 τέθηκαν σε ισχύ στη 01/01/2015 και αυτά περιέχουν τις «Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» ,«Κανόνες Επιμέτρησης», "Προσάρτημα και απαλλαγές» και τις «Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις» .

Το ΦΕΚ τότε με αριθμό 4308 υπογράφηκε τότε από τους:

- Κάρολο Παπούλια, Πρόεδρο της Δημοκρατίας.
- Γκίκα Χαρδούβελη, Υπουργό Οικονομικών.
- Σκρέκα Κων/νο, Υπουργό Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας.
- Κυριάκο Μητσοτάκη, Υπουργό Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.
- Όλγα Κεφαλογιάννη, Υπουργό Τουρισμού και Χαράλαμπο Αθανασίου Υπουργό Δικαιοσύνης.

2.2. Ιστορική Αναδρομή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο Διεθνούς αναγνώρισης και εφαρμογής, τα οποία εμφανίστηκαν διότι γεννήθηκε η ανάγκη να έχουμε κάποιες όμοιες οικονομικές καταστάσεις από χώρα σε χώρα τις οποίες θα μπορούσαμε εύκολα να τις συγκρίνουμε και να βγάλουμε συμπεράσματα για αυτές . Δηλαδή να έχουμε μία πιο αντικειμενική και ολοκληρωμένη εικόνα.

Υπήρχαν λοιπόν χώρες που δεν είχαν λογιστικά πρότυπα και έτσι αποφασίστηκε στην Αυστραλία του 1973 να γίνει μία προσπάθεια να συγληθούν οι λογιστικοί οργανισμοί Αυστραλίας Γερμανίας Ηνωμένου Βασιλείου Η.Π.Α και Μεξικού και έτσι δημιουργήθηκε και Ιδρύθηκε μία διεθνής επιτροπή , η «Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής». Σκοπός της επιτροπής ήταν η εκπόνηση λογιστικών προτύπων για όποιες χώρες δεν είχαν .

Και έτσι το 1975 εκδόθηκε το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο και το 1977 η Διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών (IFAC) οργάνωσε τις διεθνής επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής. Έτσι η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής που δημιουργήθηκε το 1973 και η IFAC συμφώνησαν ότι η IASC θα είχε τον έλεγχο σχετικά με τον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και στην έκδοση εγγράφων για συζητήσεις . Επίσης τα μέλη της IFAC εισχώρησαν στην IASC.

Και έτσι το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής συμφωνεί με την μεγαλύτερη εισχώρηση της IASC στην διεθνή λογιστική και την ανάμειξή της . Και στην συνέχεια στις αρχές τις δεκαετίας αρχίζει η αναβάθμιση των προτύπων και τυποποίησης και το 1995 η IASC συμφώνησε με τον Διεθνή Οργανισμό Προμηθειών Μετοχών (IOSCO) και έφεραν στο προσκήνιο ξανά τα ΔΛΠ . Στόχος λοιπόν της IASC ουσιαστικά ήταν να δημιουργηθούν ενιαία λογιστικά πρότυπα που θα ήταν κοινώς αποδεκτά διεθνώς.

Μέχρι λοιπόν το 1998 η IASC σύμφωνα με το πλάνο είχε τελειοποιήσει τον αριθμό των προτύπων και στις 30 τον Οκτώβριο του '98 τα μέλη του G7 δηλαδή διοικητές κεντρικών τραπεζών και υπουργοί οικονομικών ζήτησαν από την IOSCO , την IASC και την Basel Committee να δημιουργήσουν μία ανασκόπηση των προτύπων της IASC.

Έτσι στις 23/03/2000 πλέον στην Λισσαβόνα το Ευρωπαϊκό της συμβούλιο έκρινε ότι υπήρχε ανάγκη να ολοκληρωθεί άμεσα η εσωτερική αγορά των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών . Και στις 13/06/2000 η επιτροπή ανακοίνωσε την «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της Ε.Ε. : Μελλοντική Πορεία», που με αυτήν έκανε υποχρεωτικό για όλες τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο κοινοτικές επιχειρήσεις της Ε.Ε να κρατούν υποχρεωτικά ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σε συμφωνία αργότερα με τα ΔΛΠ του 2005.

Όπως επίσης και στις 17/07/2000 το Ecofin (Συμβούλιο Οικονομικών και Δημοσιονομικών Υποθέσεων) στηρίζει αυτήν την ανακοίνωση της επιτροπής και θεωρεί πολύ σημαντικό να μπορούμε πλέον να συγκρίνουμε και να είναι αντικειμενικά και διαφανή λογιστικά στοιχεία.

Τον Μάρτιο του 2001 λοιπόν έχουμε την ανακοίνωση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards IFRS) από την IASB και των Διεθνών Λογιστικών προτύπων από την IASC που τα είχε εκδώσει την περίοδο 1973-2001 .

Μπορούμε να πούμε λοιπόν ότι πλέον τα ΔΛΠ είναι η βάση στην οποία στηρίζεται η σύνταξη των οικονομικών ενοποιημένων καταστάσεων.

3. Νομικά Πρόσωπα και Κριτήρια Κατηγοριοποίησης Οντοτήτων

3.1. Οντότητες που εμπίπτουν στο Νόμο

Ως οντότητα ορίζεται οποιοδήποτε νομικό, φυσικό πρόσωπο, ένωση αυτών ακόμα και οποιοδήποτε είδους κοινοπραξία με νομική προσωπικότητα ή χωρίς, είτε είναι δημόσιου είτε ιδιωτικού τομέα, ακόμα και αν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα (δηλαδή επιχείρηση) ή ακόμα και αν είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, μπορεί να χαρακτηριστεί ως οντότητα.

Οι οντότητες λοιπόν που εμπίπτουν στον νόμο 4308 αναλυτικότερα:

1. Όσες έχουν νομική μορφή Α.Ε., της Ε.Π.Ε., της Ε.Ε. κατά μετοχές εταιρεία και της Ι.Κ.Ε.
2. Οι Ο.Ε. και οι Ε.Ε. που οι εταίροι αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη, είτε επειδή είναι νομικά πρόσωπα όπως στην περίπτωση 1, είτε είναι οποιαδήποτε άλλου νομικού τύπου που να υπάρχει σύγκριση με την παραπάνω. Ακόμα και κάθε Ο.Ε. και οι Ε.Ε.
3. Οι ατομικές επιχειρήσεις
4. Οι αστικές εταιρείες (κερδοσκοπικού ή όχι χαρακτήρα)
5. Οι συνεταιρισμοί
6. Οι δικηγορικές εταιρείες
7. Κοινοπραξίες
8. Όλα τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ), που αποκτούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
9. Σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων
10. Οποιαδήποτε νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αποκτούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
11. Τέλος, ανήκουν οι οντότητες που εντάσσονται στον δημόσιο τομέα, ελέγχονται ή υπόκεινται στην εποπτεία αυτού.

Μη υπόχρεες, ως προς την τήρηση λογιστικών βιβλίων αλλά και ως προς την σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει νόμου θεωρούνται, οι εταιρείες οι οποίες δεν έχουν έδρα στην Ελλάδα και δεν έχουν οποιοδήποτε έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα στην χώρα μας. Παρόλα αυτά οι παραπάνω, μπορούν να έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, ακόμα και να βρίσκονται υπό ανέγερση κτηρίου που θα τελεί υπό την κυριότητα τους.

Σύμφωνα με τον κανονισμό του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου 1606/2002, του οποίου η εφαρμογή χαρακτηρίζεται ως υποχρεωτική (από τα ΔΠΧΑ) και στις δύο περιπτώσεις καταστάσεων (ατομικές και ενοποιημένες), οι παρακάτω θα έχουν την υποχρέωση για τήρηση αυτών:

1. Οποιαδήποτε οντότητα με δημόσιο ενδιαφέρον
2. Οι θυγατρικές στις οποίες οι μετοχές , ή άλλες κινητές αξίες λαμβάνουν χώρα σε αγορά κράτους-μέλος της Ε.Ε., ταυτόχρονα πρέπει να εκπροσωπεί ατομικά ή κατά άθροισμα περισσότερο από το 5% στον καθαρό κύκλο εργασιών της μητρικής εταιρείας, καθώς και στα άλλα δύο κριτήρια, αυτό του ενεργητικού και του Μ.Ο των εργαζομένων.
3. Χρηματοδοτικά Ιδρύματα
4. Ανώνυμες Εταιρείες που παρέχουν επενδυτικές υπηρεσίες (Ν.3606/2007)
5. Ανώνυμες Εταιρείες επενδυτικές στον τομέα της ακίνητης περιουσίας (Ν.2778/1999)
6. Ανώνυμες Εταιρείες επενδυτικές που δρουν στον τομέα του χαρτοφυλακίου (Ν.3371/2005)
7. Α.Ε που δραστηριοποιούνται σε καινοτόμα κεφάλαια ή κεφάλαια επιχειρηματικού κινδύνου (Ν.2367/1995)
8. Α.Ε. Οι οποίες διαχειρίζονται αμοιβαία κεφάλαια (Ν.4099/2012)
9. Οντότητες χαρτοφυλακίου
10. Οποιαδήποτε οντότητα έχει την υποχρέωση σύμφωνα με μετέπειτα ή και προγενέστερες διατάξεις.

Παρόλες τις παραπάνω περιπτώσεις, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μπορεί να τηρηθεί σε οποιαδήποτε άλλη οντότητα έπειτα από απόφαση της εκάστοτε διοίκησης. Σε περίπτωση όμως που η τήρηση των ΔΛΠ λάβει χώρα στην οντότητα, θα έχει την υποχρέωση να συνεχιστεί για πέντε συνεχείς περιόδους, ενώ ταυτόχρονα θα πρέπει και να συντάσσει τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπως ακριβώς ορίζουν τα παραπάνω πρότυπα, εφόσον έχουν υποχρέωση για την σύνταξη αυτών .Ειδικότερα, οι προαναφερθείσες οντότητες (είτε υποχρεούνται είτε όχι) θα πρέπει υποχρεωτικά κατά την σύνταξη των καταστάσεων να εφαρμόσουν τα άρθρα 3 έως 15 και την παράγραφο 32 του άρθρου 29, η οποία αφορά την αμοιβή ελεγκτών.

Οι οντότητες που εμπίπτουν στο άρθρο 156 του νόμου 4270/2014, οντότητες με κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα αλλά να ανήκουν στο δημόσιο, να ελέγχονται ή ακόμα και να τελούν υπό την εποπτεία αυτού, θα εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα άρθρα 3 έως 15.

Υπόχρη στην τήρηση ισολογισμού καθώς και καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως είναι και η Τράπεζα της Ελλάδος. Η τήρηση αυτών ακολουθεί αποκλειστικά τις λογιστικές αρχές του Ευρωσυστήματος.

Τελευταία περίπτωση, είναι οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές περιουσίες (ΟΣΕΚΑ). Οι οργανισμοί αυτοί έχουν την δυνατότητα να λειτουργούν με δύο τρόπους όπως την μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου ή την μορφή ανώνυμης εταιρείας που επενδύει σε μεταβλητά κεφάλαια.

Οι ΟΣΕΚΑ λοιπόν υποχρεούνται βάσει των ΔΠΧΑ να παρακολουθούν το ενεργητικό τους και έπειτα να υπολογίζουν τις εύλογες αξίες, ενώ θα πρέπει και να τις γνωστοποιούν όπως ορίζουν τα παραπάνω. Συνεπώς, θα πρέπει να εφαρμόζουν τα άρθρα 3 έως και 15 και κατ' εξαίρεση τα άρθρα 16,30,37 και 40. Σημαντικό είναι ακόμη και η καταγραφή των διαφορών που μπορεί να προκύψουν από την επιμέτρηση του κατεχόμενου ενεργητικού στο τέλος κάθε περιόδου. Τέλος, οι ΟΣΕΚΑ θα πρέπει να συντάσσουν ισολογισμό και κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων περιόδου.

3.2. Κατηγορίες Οντοτήτων και Κριτήρια Κατηγοριοποίησης των Οντοτήτων

Οι οντότητες διαχωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες, καθώς οι δύο πρώτες περιέχουν άλλες δύο υποκατηγορίες η κάθε μια.

Αρχικά διακρίνουμε τις **πολύ μικρές οντότητες** οι οποίες διαχωρίζονται σε δύο υποκατηγορίες:

1. Οι μικρές οντότητες που εμπίπτουν στο [άρθρο 1 και παράγραφος 2γ](#)
2. Οι μικρές οντότητες που εμπίπτουν στο [άρθρο 1 και παράγραφος 2α και 2β](#)

Μια οντότητα, λοιπόν για να χαρακτηριστεί ως πολύ μικρή δεν πρέπει να υπερβαίνει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της τα δύο τουλάχιστον από τα παρακάτω:

- α) Το σύνολο του ενεργητικού της να είναι παραπάνω από: 350.000 €
- β) Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών να μην υπερβαίνει ι: 700.000 €
- γ) Ο Μέσος όρος των εργαζομένων της επιχείρησης ανά περίοδο να μην ξεπερνά τα 10 άτομα

Οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ομόρρυθμες και οι ατομικές επιχειρήσεις ανήκουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων αρκεί να πληρούν μια μόνο προϋπόθεση αυτή του κύκλου εργασιών, δηλαδή να μην ξεπερνά το 1.500.000 € και αυτό για δύο συναπτές ετήσιες περιόδους.

Επόμενη κατηγορία είναι αυτή των μικρών οντοτήτων τα κριτήρια που δεν πρέπει να υπερβαίνει ξανά δύο από τα τρία συνολικά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι τα εξής:

- Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000€
- Κύκλος εργασιών: 8.000.000€
- Μέσος όρος εργαζομένων καθόλη την περίοδο: 50 άτομα

Εν συνεχεία, οι μεσαίες οντότητες είναι αυτές που κατά την ημερομηνία ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα δύο από τα τρία κριτήρια:

- Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000€
- Κύκλος εργασιών: 40.000.000€
- Μέσος όρος εργαζομένων καθόλη την περίοδο: 250 άτομα

Η τελευταία κατηγορία είναι αυτή των μεγάλων οντοτήτων κατά την οποία η εκάστοτε μεγάλη οντότητα υπερβαίνει τα κριτήρια μιας μεσαίας οντότητας:

- Σύνολο ενεργητικού: >20.000.000€
- Κύκλος εργασιών: >40.000.000€
- Μέσος όρος εργαζομένων καθ' όλη την περίοδο: >250 άτομα

Ειδικότερες περιπτώσεις αποτελούν:

1. Οι επιστημονικοί σύλλογοι που κατά την σύσταση τους έχουν χαρακτηριστεί ως ΝΠΔΔ, έχουν την ίδια περιουσία, έχουν έσοδα από τις συνδρομές των μελών τους και κυρίως δεν ανήκουν στις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης (4270/2014), θα εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, καθώς και θα πρέπει να τηρούν οποιαδήποτε υποχρέωση αυτών.

2. Πρατήρια υγρών καυσίμων, πρατηριούχοι χονδρικής καθώς και έμποροι καπνοβιομηχανικών προϊόντων, βάσει νόμου εντάχθηκαν μόνο για το φορολογικό έτος 2015 στις πολύ μικρές οντότητες, χωρίς να ληφθεί υπόψιν το ύψος του κύκλου εργασιών. Δηλαδή, θα υποχρεούνται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων αλλά θα έχουν όλες τις υποχρεώσεις μιας μικρής οντότητας.
3. Οι οντότητες οι οποίες εμπορεύονται υγρά καύσιμα και έχουν νομική μορφή Ο.Ε., Ε.Ε, ή ατομική επιχείρηση κλπ., θα θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες, με μόνη προϋπόθεση ο κύκλος εργασιών τους να μην υπερβαίνει το αντίστοιχο όριο των μικρών οντοτήτων, (δηλαδή 8.000.000 €) για δύο συνεχόμενες περιόδους.
4. Σε περίπτωση που ο κύκλος εργασιών δεν εντάσσεται στο δωδεκάμηνο, ο υπολογισμός του θα γίνει κατ' αναλογία με ετήσια βάση.
5. Για να μπορεί να γίνει αλλαγή κατηγορίας σε οποιαδήποτε οντότητα, θα πρέπει είτε να μην υπερβαίνει, για να ενταχθεί σε μικρότερη κατηγορία (τα δύο εκ των τριών κριτηρίων) είτε να τα υπερβαίνει, έτσι ώστε να ενταχθεί σε μεγαλύτερη κατηγορία, σε οποιαδήποτε περίπτωση θα πρέπει τα παραπάνω να συμβαίνουν για δύο συνεχείς περιόδους, καθώς και η οποιαδήποτε αλλαγή θα γίνεται μετά το πέρας αυτών.
6. Οι οντότητες με κερδοσκοπικό χαρακτήρα ή μη του δημόσιου τομέα, είτε ελέγχονται από αυτό, είτε τελούν υπό την εποπτεία του, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εμπίπτουν στον Ν4270/2014 και στο άρθρο 156, έχουν τις υποχρεώσεις των μεγάλων οντοτήτων αρκεί να μην ανήκουν στο άρθ. 1 και τις παραγράφους 2α,2β και 2γ. (4308, 2014)

Όσον αφορά τον Μέσο Όρο Απασχολούμενων ισχύουν τα παρακάτω:

Για τον υπολογισμό του μέσου όρου των απασχολούμενων, το οποίο αποτελεί και ένα από τα κριτήρια κατηγοριοποίησης, θα πρέπει αφού γνωρίζουμε τον αριθμό των εργαζομένων που απασχόλησε η οντότητα στην εκάστοτε περίοδο, με βάση την ημερήσια και ετήσια απασχόληση.

Ειδικότερα, θα λαμβάνουμε υπόψιν, οποιαδήποτε εργασία προσφέρεται στην οντότητα έμμισθη, ανεξάρτητα με τον τρόπο που γίνεται η αμοιβή. Για παράδειγμα, τιμολόγιο σε περιπτώσεις που αναφερόμαστε σε λογιστές, δικηγόρους και άλλους.

Επίσης, οι ιδιοκτήτες της οντότητας οι οποίοι προσφέρουν εργασία και αμείβονται από αυτήν, καθώς και οι εργαζόμενοι με μίσθωση από οποιαδήποτε άλλη οντότητα.

Παραδείγματα υπολογισμού:

Παράδειγμα 1:

Έστω μια οντότητα με 7 άτομα πλήρους απασχόλησης, 3 εποχιακής πλήρους απασχόλησης 5 μηνών. Τότε έχουμε:

$$M. O. Απασχολούμενων = [7 * (12:12)] + [3 * (12:5)] = 14,2 \approx 14 \text{ μονάδες} \\ \text{απασχόλησης στην οντότητα.}$$

Παράδειγμα 2:

Έστω μια οντότητα με 5 απασχολούμενους πλήρους ημερήσιας απασχόλησης και 3 εργαζόμενους πλήρους ετήσιας αλλά μερικής ημερήσιας απασχόλησης τεσσάρων ωρών. Άρα:

$$M. O. Απασχολούμενων = [5 * (12:12)] + [3 * (12:12) * (4:8)] = 6,5 \approx 7 \text{ μονάδες} \\ \text{απασχόλησης στην οντότητα.}$$

Επιπλέον διευκρινίσεις:

Όσο αφορά τον κύκλο εργασιών, της οντότητας και βασικό κριτήριο για την κατηγοριοποίηση της θα πρέπει να ληφθούν υπόψιν οι παρακάτω διευκρινήσεις:

Στον κύκλο εργασιών δεν θα συμπεριλαμβάνεται οποιαδήποτε είδους επιχορήγηση και ασυνήθη έσοδα (όπως, συναλλαγματικές διαφορές, πώληση παγίων ακόμα και επενδύσεων).

Επίσης, φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων.

Εν μέρη, δεν θα συμπεριλαμβάνονται και αξίες αυτό παραδόσεων και έσοδα που πραγματοποιεί η οντότητα για λογαριασμό τρίτου. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι, στον κύκλο εργασιών θα εμπίπτουν έσοδα από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας.

3.3. Συνοπτική Παρουσίαση Οντοτήτων

Παρατηρούμε συνοπτικά τα κριτήρια κατηγοριοποίησης οντοτήτων στον Πίνακα

1:

Κριτήρια μεγέθους	Πολύ μικρές οντότητες Παρ.1,2α και 2β	Πολύ μικρές οντότητες Παρ.1 και 2γ	Μικρές οντότητες Παρ. 1,2α και 2β	Μικρές οντότητες Παρ.1 και 2γ	Μεσαίες οντότητες	Μεγάλες οντότητες
Μ.Ο. προσωπικού	10	-	50	-	250	>250
Σύνολο ενεργητικού	350.000	-	4.000.000	-	20.000.000	>20.000.000
Καθαρός Κύκλος εργασιών	700.000	1.500.000	8.000.000	>1.500.000	40.000.000	>40.000.000

Πίνακας 1. Κριτήρια Κατηγοριοποίησης Οντοτήτων.

Στους Συνοπτικούς Πίνακες παρακάτω (Πίνακας 2, Πίνακας 3, Πίνακας 4, Πίνακας 5) παρουσιάζεται η τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων για τις πολύ μικρές οντότητες.

<u>Περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 1</u>	<u>Νομικά πρόσωπα /οντότητες</u>	<u>Κ.Ε.</u>	<u>Σ.Ε</u>	<u>Μ.Ο. Α. κατά την διάρκεια της περιόδου</u>	<u>Κατηγορία Βιβλίων που τηρούν</u>
	<u>Ομόρρυθμες εταιρείες</u> [εκτός των Ο.Ε. που το 100% κατέχουν νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.)]				<u>Απλογραφικό λογιστικό σύστημα</u>
	<u>Ετερόρρυθμες εταιρείες</u> [εκτός των Ε.Ε. που το 100% κατέχουν νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.)]				<u>Απλογραφικό λογιστικό σύστημα</u> (προεραϊκά διπλογραφικό)
<u>2γ</u>	<u>Ατομικές επιχειρήσεις</u> (Ελεύθεροι Επαγγελματίες κ.α.)	<u><=1.500.000</u>	<u>ΧΩΡΙΣ ΟΡΙΟ</u>	<u>ΧΩΡΙΣ ΟΡΙΟ</u>	<u>Απλογραφικό λογιστικό σύστημα</u> (προεραϊκά διπλογραφικό)
	<u>Αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, κοινωνίες αστικού δικαίου, συνεταιρισμοί, δικηγορικές εταιρίες, κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα</u>				<u>Απλογραφικό λογιστικό σύστημα</u> (προεραϊκά διπλογραφικό)
	<u>Ν.Π.Ι.Δ., σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα</u>				<u>Απλογραφικό λογιστικό σύστημα</u> (προεραϊκά διπλογραφικό)
<u>Ειδικές περιπτώσεις</u>	<u>Οντότητες των ως άνω περιπτώσεων (δηλ. Ο.Ε., Ε.Ε., Ατομικές) με αντικείμενο δραστηριότητας την</u>	<u><=8.000.000</u>	<u>ΧΩΡΙΣ ΟΡΙΟ</u>	<u>ΧΩΡΙΣ ΟΡΙΟ</u>	<u>Απλογραφικό λογιστικό σύστημα</u>

	<u>εμπορία υγρών καυσίμων του ν. 3054/2002</u>				(προεραϊκά διπλογραφικό)
--	--	--	--	--	--------------------------

Πίνακας 2. Πίνακας τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων για πολύ μικρές οντότητες σύμφωνα με τον 2γ.

<u>Περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 1</u>	<u>Νομικά πρόσωπα /οντότητες</u>	<u>Κ.Ε.</u>	<u>Σ.Ε</u>	<u>Μ.Ο. Α. κατά την διάρκεια της περιόδου</u>	<u>Κατηγορία Βιβλίων που τηρούν</u>
<u>2α</u>	<u>Α.Ε./ Ε.Π.Ε./ Ι.Κ.Ε./ Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες</u>		<u>Εφόσον κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια: α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ. β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ. γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα</u>		<u>Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα</u>

Πίνακας 3. Πίνακας τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων για πολύ μικρές οντότητες σύμφωνα με τον 2α.

<u>Περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 1</u>	<u>Νομικά πρόσωπα /οντότητες</u>	<u>Κ.Ε.</u>	<u>Σ.Ε</u>	<u>Μ.Ο. Α. κατά την διάρκεια της περιόδου</u>	<u>Κατηγορία Βιβλίων που τηρούν</u>
2β	Ο.Ε. στις οποίες το 100% κατέχουν νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.)		Εφόσον κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια: α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ. β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ. γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα		Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα
	Ε.Ε. στις οποίες το 100% κατέχουν νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.)				Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα

Πίνακας 4. Πίνακας τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων για πολύ μικρές οντότητες σύμφωνα με τον 2β.

<u>Περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 1</u>	<u>Νομικά πρόσωπα /οντότητες</u>	<u>Κ.Ε.</u>	<u>Σ.Ε</u>	<u>Μ.Ο. Α. κατά την διάρκεια της περιόδου</u>	<u>Κατηγορία Βιβλίων που τηρούν</u>
2δ	Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές που ανήκουν ή ελέγχονται η τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου (και δεν είναι φορείς της Γενικής κυβέρνησης σύμφωνα με το άρθρο 156 του ν. 4270/2014) και έχουν την μορφή των ως άνω εταιριών (Ο.Ε., Ε.Ε., Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. κ.λπ.) (παρ.		Εφόσον κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια: α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ. β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ. γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα		Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα

	10 άρθρου 1)		
--	--------------	--	--

Πίνακας 5. Πίνακας τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων για πολύ μικρές οντότητες σύμφωνα με τον 2δ.

4. Λογιστικό Σύστημα και η Εφαρμογή του

4.1. Λογιστική Βάση και Φορολογική Βάση

Τα λογιστικά αρχεία που πρέπει να τηρεί μια οντότητα έχουν ως εξής:

1. Αρχείο που περιέχει οποιαδήποτε συναλλαγή και γεγονός λαμβάνει χώρα σε αυτήν καθ' όλη την διάρκεια της περιόδου
2. Αρχείο με οποιοδήποτε έσοδο, έξοδο, αρχείο με τις ζημιές καθώς και με κάθε πώληση και αγορά περιουσιακού στοιχείου.
3. Καθώς και αρχείο με πιθανές επιστροφές, εκπτώσεις, φόρους, τέλη και κάθε εισφορά σε ασφαλιστικούς φορείς.

Κάθε οντότητα ανάλογα με το μέγεθος της και την φύση της θα πρέπει να τηρεί και το αντίστοιχο λογιστικό αρχείο, ενώ η παρακολούθηση των στοιχείων του ισολογισμού και των μεταβολών αυτού θα εκτελείται από το λογιστικό σύστημα.

Η τήρηση των λογιστικών αρχείων χαρακτηρίζεται ως αναγκαία είτε αυτή είναι σε ηλεκτρονική είτε φυσική μορφή, αφού χωρίς τις αναγκαίες πληροφορίες που μας παρέχει δεν θα μπορεί να πραγματοποιηθεί η κατάρτιση και ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για να πραγματοποιηθεί, η τήρηση θα πρέπει να κατέχουμε τα παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), τα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) όπου γίνεται καταχώριση των συναλλαγών της οντότητας και άλλες πρωτογενείς πληροφορίες. Μερικά παραδείγματα είναι:

- i. Τα λογιστικά βιβλία τα οποία προέρχονται από τις βάσεις που δημιουργούν τα συστήματα πληροφορικής, επίσης από αυτά προκύπτουν και αρκετά σημαντικές αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά, αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων κ.α.).
- ii. Επίσης, συχνά οι βιοτεχνίες και οι βιομηχανίες χρησιμοποιούν για την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών τεχνικές προδιαγραφές, που θεωρούνται λογιστικά αρχεία.

- iii. Οποιαδήποτε αρχεία χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση των αποθεμάτων τις κινήσεις που πραγματοποιεί σε αυτά είτε κατά ποσότητα είτε κατά αξία.
- iv. Δεδομένα που αφορούν το κόστος της περιόδου. Σε αυτά το κόστος απεικονίζεται συγκεντρωτικά, μέχρι την διανομή του στους τελικούς φορείς.
- v. Υπολογιστικά φύλλα που επεξεργάζονται και αναλύουν δεδομένα, για αυτούσια ή περαιτέρω χρήση.
- vi. Αναλυτικές καταστάσεις που αφορούν μισθοδοσίες και παρεμφερή στοιχεία αναγκαία για την σύνταξη αυτών, όπως πίνακες, παρουσιολόγια και πιθανές παροχές.
- vii. Οποιοδήποτε, πρακτικό αφορά την διοίκηση της οντότητας.
- viii. Τα στοιχεία που εκδίδει μια εταιρεία για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων.
- ix. Τα παραστατικά που υποχρεούται να εκδίδει για να συνοδεύουν στην διακίνηση των αποθεμάτων της.
- x. Οποιαδήποτε, τιμολόγια ή αποδείξεις λιανικής πώλησης εκδίδει η ίδια, ή τρίτος για την διαδικασία της πώλησης αγαθών και υπηρεσιών.
- xi. Επίσης, παραστατικά που εισέρχονται στην οντότητα καθ' όλη την διάρκεια λειτουργίας της και αφορούν πιθανά έξοδα, δαπάνες, στοιχεία για την πώληση αγαθών, τιμολόγια αγορών, πληρωμές προς τρίτους, εισπράξεις και αντίγραφα κινήσεων των τραπεζικών της λογαριασμών.
- xii. Συμβάσεις που πιθανών προσυπογράφει η ίδια κατά την διάρκεια λειτουργίας της.
- xiii. Έγγραφα επικοινωνίας, με το προσωπικό της, με προμηθευτές, με τρίτους, ακόμα και με ασφαλιστικούς, φορολογικούς και εποπτικές και ρυθμιστικές αρχές.
- xiv. Τέλος, οποιαδήποτε μορφής έγγραφα που θα έχει την υποχρέωση να τηρεί βάσει της φορολογικής, ασφαλιστικής ή άλλης νομοθεσίας (ΦΠΑ, φορολογικές δηλώσεις, κλπ.).

Σημαντική παρατήρηση είναι η ΜΗ εφαρμογή της έννοιας του σημαντικού μεγέθους. Αυτό συνεπάγεται ότι η εκάστοτε οντότητα, ανεξάρτητα με το μέγεθος της και την κατηγορία στην οποία ανήκει, θα πρέπει να τηρεί λογιστικά αρχεία και να καταχωρεί σε αυτά κάθε συναλλαγή και γεγονός, καθώς και τις επιπτώσεις αυτών.

Συμπεραίνουμε ότι, η τήρηση των λογιστικών αρχείων θα υφίσταται με την χρήση λογιστικού συστήματος και θα εμπεριέχει όλες τις επιπτώσεις και συναλλαγές, όλων

των γεγονότων χωρίς να κάνει αναφορά σε ασήμαντο ποσό για την μη καταχώρηση αυτών.

4.1.1. Λογιστική και Φορολογική βάση

Το Λογιστικό Σύστημα απαιτεί την παρακολούθηση των σημαντικών στοιχείων, που απορρέουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα σε αυτή. Η παρακολούθηση αυτών είναι επίσης, αναγκαία και για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε λογιστική βάση και αναγκαία για την συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία και την σύνταξη - αποστολή των αντίστοιχων φορολογικών δηλώσεων σε φορολογική βάση. Συνεπώς στον Πίνακα 6 φαίνονται τα στοιχεία λογιστικής βάσης και τα στοιχεία φορολογικής βάσης.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ
ΕΣΟΔΑ	ΕΣΟΔΑ
ΕΞΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ
-	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Πίνακας 6. Στοιχεία λογιστικής και φορολογικής Βάσης.

Ανάμεσα στην φορολογική και στην λογιστική βάση παρατηρούμε διαφορές οι οποίες διαχωρίζονται σε μόνιμες και προσωρινές.

- Μόνιμες: χαρακτηρίζουμε τις διαφορές που προκύπτουν στην φορολογική και λογιστική βάση και οι οποίες ΔΕΝ αντιστρέφονται Παραδείγματος χάρη, έστω μια οντότητα που καταβάλει για πρόστιμα και προσαυξήσεις φόρων 400€ στην χρήση 201Χ, γεγονός που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Άρα το λογιστικό αποτέλεσμα της οντότητας θα μειωθεί όσο και το φορολογικό χωρίς αυτό να μπορεί να μεταβληθεί μελλοντικά.
- Προσωρινές: είναι οι διαφορές ανάμεσα στην φορολογική και λογιστική βάση, οι οποίες όμως ΜΠΟΡΟΥΝ να αντιστρέφονται μελλοντικά. Για παράδειγμα, έστω μια οντότητα καταβάλει 200€ στην χρήση 201Χ αλλά θα εκπέσει για φορολογικούς λόγους την χρήση 201Χ¹. Αυτό συνεπάγεται ότι, το λογιστικό

αποτέλεσμα της χρήσης 201X θα είναι κατά 200€ μικρότερο από το φορολογικό. Γεγονός όμως που στο αποτέλεσμα της χρήσης 201X¹ θα αντιστραφεί, δηλαδή το φορολογικό θα είναι αυξημένο κατά 200€ σε σχέση με το λογιστικό.

4.2. Τήρηση λοιπών λογιστικών αρχείων με αναλυτικά παραδείγματα

4.2.1. Παράδειγμα λογιστικής και Φορολογικής Βάσης και τα έξοδα της περιόδου.

Στο παρακάτω παράδειγμα αναφέρονται αναλυτικά η λογιστική και φορολογική βάση με τα έσοδα και τα έξοδα της περιόδου. Πιο συγκεκριμένα έχουμε στον Πίνακας 7:

A/A	Λογαριασμός	Λογιστική αξία
1	Πωλήσεις	9400
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	4,000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	500
4	Αποσβέσεις παγίων	1200
5	Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	500
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	700
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	100
8	Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	120
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	180
10	Τέλος επιτηδεύματος	100
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	300
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	200

Πίνακας 7. Λογιστική και Φορολογική Βάση με τα έσοδα και τα έξοδα της Περιόδου.

Επιπλέον δίνονται οι παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης ανήλθε σε €2000.
2. Οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού και η απομείωση παγίων δεν εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς στο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά.

¹ Ο αρχικός χρόνος αναφοράς.

3. Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αλλά είναι μια μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (δεν αντιστρέφονται).
4. Η αναστροφή απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων (κέρδος) δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, συνιστώντας προσωρινή διαφορά λογιστικής - φορολογικής βάσης.
5. Για τα λοιπά έξοδα και ζημιές και τα λοιπά έσοδα και κέρδη δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και η φορολογικής βάσης (δεν υπάρχουν «λογιστικές διαφορές»).
6. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 26%

Με βάση τα παραπάνω:

- α) Να καταρτιστεί πίνακας με τη λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων της περιόδου.
- β) Να υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου.
- γ) Να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.

Λύση παραδείγματος:

Όσον αφορά το Ερώτημα α, με την κατάρτιση του Πίνακα λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων εσόδων και εξόδων της περιόδου της ΚΑΠΑ², 20Χ5³ έχουμε τα παρακάτω που παρουσιάζονται στον Πίνακα 8.

A/A	Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
1	Πωλήσεις	20000	20000
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	-5000	-5000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	-1000	0

² Έστω υποτιθέμενη οντότητα

³ 5 χρόνια μετά τον πρώτο αναφοράς

	(έξοδο)		
4	Αποσβέσεις παγίων	-1500	-2000
5	Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-200	0
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικρών στοιχείων (κέρδος)	900	0
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-250	0
8	Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-200	0
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	-300	0
10	Τέλος επιτηδεύματος	-800	0
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	-500	-500
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	100	100
13	Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη	11550	12600

Πίνακας 8. Λογιστική και Φορολογική βάση εσόδων και εξόδων της ΚΑΠΑ, 20Χ5.

Έπειτα για τα ερωτήματα β και γ ισχύουν τα εξής:

- Διαφορές Λογιστικής και φορολογικής βάσης & υπολογισμός φορολογητέων κερδών, ΚΑΠΑ Α.Ε. 20Χ5, όπως παρουσιάζονται στον **Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε.:**

Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
(1) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων	11550	12600	1050
ΠΛΕΟΝ:			
(2) Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές:			
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-1000	0	1000
Αποσβέσεις παγίων	-1500	-2000	-500
Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-200	0	200
Αναστροφή απομείωση χρηματ/μικρών στοιχείων (κέρδος)	900	0	-900
Σύνολο προσωρινών διαφορών	-1800	-2000	-200

(3) Μόνιμες λογιστικές διαφορές:			
Πρόσιμα και προσαυξήσεις	-250	0	250
Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες κατά ν. 4172	-200	0	200
Δαπάνες ψυχαγωγίας	-300	0	300
Τέλος επιτηδεύματος	-800	0	800
Σύνολο μόνιμων διαφορών	-1550	0	1550
Φορολογητέα κέρδη περιόδου (1 + 2 + 3)			2400
Φόρος εισοδήματος 26%			-624
Καθαρά (λογιστικά) κέρδη περιόδου (κέρδη προ φόρων μείον φόρος εισοδήματος)			1776

Πίνακας 9. Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης & Υπολογισμός φορολογητέων κερδών.

Σε περίπτωση που τα αντίστοιχα παραπάνω στοιχεία, οι εγγραφές στα βιβλία της εκάστοτε οντότητας καθώς και τα σχετικά παραστατικά ζητηθούν προς έλεγχο, θα πρέπει η ίδια να έχει την δυνατότητα να τεκμηριώσει και να παραδώσει αυτή την τεκμηρίωση προς έλεγχο.

Όσο αφορά την παρακολούθηση της φορολογικής βάσης, δεν βασίζεται μονάχα σε έσοδα και έξοδα της περιόδου αλλά και σε στοιχεία του ισολογισμού. Αυτό συμβαίνει γιατί οι μεταβολές των στοιχείων του ισολογισμού, έχει επιρροή κατά τον υπολογισμό της φορολογίας εισοδήματος, ακόμα και αν αυτές έχουν να κάνουν με έσοδα και έξοδα ακόμα και αν όχι.

Επίσης οι οντότητες θα πρέπει να γνωρίζουν τα «κέρδη εις νέο», καθώς και όλα τα υπόλοιπα στοιχεία που θα απαρτίζουν τη φορολογική βάση της καθαρής θέσης, έτσι ώστε σε περίπτωση διανομής κερδών να μπορεί να υπολογίσει και τον αντίστοιχο φόρο που θα προκύψει.

4.2.2. Παράδειγμα λογιστικής και φορολογικής Βάσης με διαφορές που προκύπτουν από μεταβολές των στοιχείων του ισολογισμού.

Για την επιχείρηση ΒΗΤΑ δίνονται οι εξής πληροφορίες για τη χρήση 20Χ5.:

1. Τα πάγια αποσβένονται με λογιστικό συντελεστή 8% και φορολογικό 10%.
2. Τα άυλα αποσβένονται με λογιστικό συντελεστή 15% και φορολογικό 10%.
3. Τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των διαφορών σε αποθεματικό της καθαρής θέσης, ενώ φορολογικά παρακολουθούνται στο κόστος.
4. Η αξία των αποθεμάτων δεν διαφέρει λογιστικά και φορολογικά.
5. Οι απαιτήσεις υπόκεινται σε απομείωση λόγω επισφαλείς λογιστικών σκοπών, ενώ φορολογικά παρακολουθούνται στο κόστος.
6. Το εμπορικό χαρτοφυλάκιο (χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) αποτιμάται σε εύλογες αξίες και οι μεταβολές καταχωρούνται στα αποτελέσματα, ενώ φορολογικά οι διαφορές αυτές δεν αναγνωρίζονται (το εμπορικό χαρτοφυλάκιο φορολογικά παρακολουθείται στο κόστος κτήσης).
7. Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λογίζονται με την αρχή του δουλευμένου σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα ενώ οι πληρωμές μειώνουν την αξία τους. Σημείωση: από φορολογικής απόψεως δεν αναγνωρίζονται οι προβλέψεις κατά το σχηματισμό τους αλλά αναγνωρίζονται (εκπίπτουν) οι καταβολές για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.
8. Δεν έγινε διανομή κερδών στη διάρκεια της χρήσης.

Για τη ΒΗΤΑ δίνεται επίσης η λογιστική και φορολογική βάση των χρηματ/κών της καταστάσεων στον Πίνακας 10:

Ισολογισμός λογιστικής και φορολογικής βάσης, ΒΗΤΑ 2015				
20Χ5		20Χ4		
Μη κυκλοφορούντα στοιχεία	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση

Ενσώματα πάγια (κόστος κτήσεως)	2,800	2800	2800	2800
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-896	-1.120	-672	-840
Αναπόσβεστη αξία	1.904	1.680	2.128	1.960
Άυλα	1200	1200	1200	1200
Αποσβέσεις	-720	-480	-540	-360
Αναπόσβεστη αξία	480	720	660	840
Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία (κόστος)	1000	1000	1000	1000
Διαφορές επιμέτρησης στην εύλογη αξία	-100	0	10	0
Εύλογη αξία διαθεσίμων για πώληση	900	1000	1010	1000
Σύνολο μη κυκλοφορούντων στοιχείων	3284	3400	3798	3800
Κυκλοφορούντα στοιχεία				
Αποθέματα	300	300	200	200
Εμπορικές απαιτήσεις (κόστος)	350	350	600	600
Απομειώσεις (επισφάλειες)	-120	0	-100	0
Καθαρή αξία εμπορικών απαιτήσεων	230	350	500	600
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο (κόστος)	200	200	0	0
Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	0	0
Εύλογη αξία εμπορικού χαρτοφυλακίου	250	200	0	0
Διαθέσιμα	20	20	5	5
Σύνολο κυκλοφορούντων στοιχείων	800	870	705	805
Σύνολο ενεργητικού	4084	4270	4503	4605

Καθαρή θέση				
Καταβλημένο κεφάλαιο	2500	2500	2500	2500
Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση	-100	0	10	0
Αποτελέσματα εις νέον	-479	307	-522	300
Σύνολο καθαρής θέσης	1921	2807	1988	2800

Προβλέψεις				
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	450	0	460	0
Λοιπές προβλέψεις	250	0	250	0
Σύνολο προβλέψεων	700	0	710	0

Υποχρεώσεις				
Τραπεζικά δάνεια	700	700	900	900
Εμπορικές υποχρεώσεις	550	550	600	600
Τρέχων φόρος εισοδήματος	13	13	70	70
Λοιπές υποχρεώσεις	200	200	235	235
Σύνολο υποχρεώσεων	1463	1463	1805	1805

Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	4084	4270	4503	4605
---	-------------	-------------	-------------	-------------

Πίνακας 10. Ισολογισμός Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης για την οντότητα το 2015.

Κατάσταση αποτελεσμάτων, ΒΗΤΑ 20Χ5

	20Χ5	20Χ4
Πωλήσεις	2000	2000
Αναλώσεις υλικών	-987	-987

Μεταβολή αποθεμάτων	100	100
Παροχές σε εργαζομένους	-300	-300
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξ/τηση	-30	0
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0	-40
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-224	-280
Αποσβέσεις αύλων στοιχείων	-180	-120
Λοιπά έξοδα	-280	-280
Έξοδα ψυχαγωγίας	-15	0
Τέλος επιτηδεύματος	-5	0
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20	0
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0
Χρεωστικοί τόκοι	-43	-43
Πρόστιμα	-10	0
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά /φορολογητέα)	56	50
Φόρος εισοδήματος με συντελεστή 26%	-15	-13
Κέρδη μετά από το φόρο εισοδήματος (λογιστικά/φορολογικά)	41	37

Πίνακας 11. Κατάσταση αποτελεσμάτων για την οντότητα.

Ακόμα ένα ζητούμενο είναι να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές, όπως φαίνεται στον Πίνακας 12.

Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης των χρηματικών καταστάσεων της ΒΗΤΑ, 20Χ5

Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων

Διαφορές στοιχείων του Ενεργητικού			
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-896	-1120	224
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-720	-480	240
Διαφορές επιμέτρησης διαθέσιμων για πώληση στην εύλογη αξία	-100	0	100
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	-1716	1600	116
Απομείωση εμπορικών απαιτήσεων	-120	0	120
Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	-50
	-70	0	70
Σύνολο διαφορών ενεργητικού			186

Διαφορές της κατάστασης αποτελεσμάτων και προσδιορισμός φορολογητέων κερδών			
(I) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων			56
Πλέον:			
(II) Προσωρινές (αντιστρέψιμες) λογιστικές διαφορές			
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξ/τηση	-30	0	30
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0	-40	-40
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-224	-280	-50
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-180	-120	60
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20	0	20
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	-50
	-404	-440	36

(III) Μόνιμες (μη αντιστρέψιμες) λογιστικές διαφορές			
Έξοδα ψυχαγωγίας	-15	0	15
Τέλος επιτηδεύματος	-5	0	5
Πρόστιμα	-10	0	10
	-30	0	30

Φορολογητέα κέρδη		50
Φόρος εισοδήματος (50 X φορολογικός συντελεστής 26%)		13
Καθαρά λογιστικά κέρδη περιόδου (κέρδη προ φόρων μείον φόρος εισοδήματος, 56 - 13)		43
Καθαρό φορολογικό αποτέλεσμα (φορολογητέα κέρδη μείον φόρος εισοδήματος, 50 - 13)		37

Πίνακας 12. Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές⁴.

«Για την κατανόηση του θέματος αυτού σημειώνεται ότι τα ποσά των μόνιμων διαφορών της χρήσης 20X5 έχουν αφαιρεθεί από το λογιστικό αποτέλεσμα, καθώς αντιπροσωπεύουν έξοδα που έχουν μειώσει το ενεργητικό (το ταμείο, υποθέτοντας εξόφληση) και την καθαρή θέση (Κέρδη εις νέο). Ωστόσο, τα ποσά αυτά δεν έχουν μειώσει τη φορολογική καθαρή θέση αφού προστέθηκαν για να υπολογιστούν τα φορολογητέα κέρδη και ο φόρος εισοδήματος. Συνεπώς, πρέπει να αφαιρεθούν. Τέλος, σημειώνεται ότι η φορολογική βάση των κερδών εις νέο αντιπροσωπεύει το ποσό που έχει ήδη υποβληθεί σε φόρο εισοδήματος, και συνεπώς είναι σημαντική πληροφορία για τη διανομή κερδών» (Αλιπαρμάκης, 2015).

Παρατηρήσεις:

Είναι σημαντικό να τονιστεί ότι για να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος θα λάβουμε υπόψιν μόνο τις διαφορές που προκύπτουν ανάμεσα σε λογιστική και φορολογική βάση από την κατάσταση αποτελεσμάτων Σε αντίθεση με τις διαφορές που προκύπτουν στον ισολογισμό από τις δύο αυτές βάσεις, που θα επηρεάσουν μελλοντικές χρήσεις.

Για να προκύψει η φορολογική βάση των «αποτελεσμάτων εις νέο» για το 20X5 θα πρέπει να προσθέσουμε στα αντίστοιχα ποσά για την χρήση του 20X4 το φορολογικό αποτέλεσμα μετά φόρων και τις μόνιμες φορολογικές διαφορές.

⁴ Πηγή παραδείγματος: Σημειώσεις σεμιναρίου της ΠΑΣΔΕ Αλιπαρμάκης Χρήστος σελίδες 19-22.

4.3. Χρονικά Περιθώρια Τήρησης Λογιστικών Αρχείων

Κατά την διάρκεια σύνταξης του ισολογισμού μιας οντότητας, η οποιαδήποτε ενημέρωση έχει να κάνει με συναλλαγές και γεγονότα θα πραγματοποιείται τον επόμενο μήνα. Για τις οντότητες που δεν συντάσσουν ισολογισμό, η αντίστοιχη τήρηση των λογιστικών αρχείων (συναλλαγών και γεγονότων) θα γίνει κατά την λήξη του επόμενου μήνα, από την ημερομηνία που λήγει το τρίμηνο. Συνεπώς και για τις δύο περιπτώσεις θα πρέπει να τηρούνται άμεσα έως την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Συνοπτικά απεικονίζονται στον Πίνακας 13:

Κατηγορία Οντότητας	Χρονικά περιθώρια ενημέρωσης αρχείων
Με υποχρέωση σε σύνταξη Ισολογισμού Σε κάθε περίπτωση	Εντός του επόμενου μήνα από την λήξη του τριμήνου Πριν την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
Δεν έχει υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού	Πριν την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Πίνακας 13. Χρονικά Περιθώρια Ενημέρωσης Αρχείων.

Τα αποθέματα και ο προσδιορισμός τους, θα λαμβάνουν χώρα εφόσον διασφαλίζεται με κάθε μέσο η εγκυρότητα των δεδομένων της οντότητας, ως προς την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η ολοκλήρωση της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανά περίοδο γίνεται σε λιγότερο χρονικό διάστημα από τα παρακάτω:

- Έξι μηνών, αφού έχει περατωθεί η αναφερόμενη περίοδος.
- Σε περίπτωση που δοθούν διαφορετικά χρονικά από άλλη νομοθεσία του κράτους.

Επίσης έγκαιρα θα πρέπει να γίνεται και η καταχώρηση, μόνο η μια από τις δύο βάσεις φορολογική ή λογιστική, ενώ η παρακολούθηση της άλλης θα γίνει συγκεντρωτικά, στα χρονικά πλαίσια που επιβάλλει αρχικά η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και έπειτα η φορολογική νομοθεσία. Συνεπώς, οι οντότητες οι οποίες υποχρεούνται στην σύνταξη ισολογισμού, έχει την δυνατότητα επιλογής στην καταχώρηση στα βιβλία της, των παραστατικών που εκδίδει και εκείνων που λαμβάνει βάσει των αρχών που ορίζουν τα λογιστικά πρότυπα (Ε.Λ.Π. ή

τα Δ.Π.Χ.Α, ανά περίπτωση), δηλαδή με την λογιστική τους βάση. Έπειτα η οντότητα έχει την υποχρέωση καταχώρησης στο λογιστικό της σύστημα, τόσο την φορολογική, όσο και την λογιστική βάση.

4.4. Η υποχρεωτική φύλαξη των λογιστικών αρχείων

Οι οντότητες τηρούν αρχεία (βιβλία) τα οποία αναφέρονται στην ημερομηνία τέλους της περιόδου (ημερομηνία ισολογισμού):

- i. Αρχείο των ενσώματων και των άυλων πάγιων το οποίο:
 - Τηρείτε αναλυτική μερίδα και παρακολουθείται και η αξία κτήσης στην αρχική αναγνώριση μαζί με κάθε επακόλουθη προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με αναγραφή των σωρευτικών ποσών και εκείνων που αφορούν τη χρήση.
 - Παρακολουθούνται ακόμα και εκείνα τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.
- ii. Αρχείο επενδύσεων το οποίο:
 - Διαχωρίζεται σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.
 - Συμπεριλαμβάνει καταχωρημένα ως προς τον τίτλο τα υπάρχοντα στοιχεία εν συντομία και με πλήρης αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας τους.
- iii. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων της οντότητας με πλήρη καταχώρηση ως προς:
 - Τις ποσότητες, της φυσικής καταμέτρησης (περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης αποθεμάτων και ποσότητα αυτών), κατά είδος και κατανεμημένα στον αντίστοιχο αποθηκευτικό χώρο.
 - Την αξία επιμέτρησης ανά μονάδα, ενώ ταυτόχρονα καταγράφεται και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.
 - Την ποσοτική προσέγγιση των αποθεμάτων, υπάρχει και η δυνατότητα να γίνει με έμμεσες τεχνικές, αδιάλειπτες και πλήρως τεκμηριωμένες τεχνικές.

- Την μη υποχρεωτική καταγραφή των μη αναγκαίων υλικών και κυρίως των αναλώσιμων.
- iv. Το αρχείο με τα αποθέματα τρίτων σε περίπτωση που μια οντότητα έχει ως απόθεμα τρίτης κυριότητας θα έχει την υποχρέωση της τήρησης αρχείου ως προς:
- Το είδος
 - Την ποσότητα
 - Και ως προς τον αποθηκευτικό χώρο που τα διατηρεί.
- v. Αρχείο με λοιπά περιουσιακά στοιχεία:
- Στο παραπάνω αρχείο τηρείτε αναλυτική καταχώρηση κατά είδος των λοιπών περιουσιακών στοιχείων με:
- Περιγραφή εν συντομία που θα αναφέρει την ποσότητα, αν αυτό κριθεί αναγκαίο.
 - Όλη την λογιστική αξία τους.
- vi. Αρχείο με όλους τους λογαριασμούς καθαρής θέσης όπου:
- Γίνεται αναλυτική καταχώριση έπειτα από διαχωρισμό ανά είδος λογαριασμοί της καθαρής θέσης.
- vii. Αρχείο των υποχρεώσεων της οντότητας στο οποίο γίνεται αναφορά στην:
- Ποσότητα (αφού κριθεί αναγκαίο),
 - Λογιστικής τους αξίας.
- viii. Αρχείο που αφορά υποχρεώσεις ξένου νομίσματος και περιουσιακών στοιχείων:

Σε περιπτώσεις που, η οντότητα κατέχει ξένο νόμισμα, υποχρεούται σε παρακολούθηση αυτού, ως προς την ποσότητα μονάδων του ξένου νομίσματος, αλλά και για τα μετέπειτα περιουσιακά στοιχεία καθώς και τις υποχρεώσεις που προσδιορίζονται στο νόμισμα αυτό. Τα παραπάνω για την πραγματοποίησή τους, οδηγούν στην ανάγκη είτε να παρέχει η οντότητα πληροφορίες από άλλα αρχεία είτε από συνδυασμό αυτών.

Είναι σημαντικό μετά την ενημέρωση του λογιστικού συστήματος, τα λογιστικά αρχεία διαφυλάσσονται για χρονικό περιθώριο μεγαλύτερο από:

- Πέντε έτη, έπειτα από την λήξη της περιόδου.
- Χρονικά περιθώρια, που καθορίζει άλλη νομοθεσία.

Όσο αφορά την μορφή, διαφύλαξης αυτών μπορεί να είναι οποιαδήποτε αρκεί η αναζήτηση τους να γίνεται με εύκολο τρόπο, όπως και η εμφάνιση τους, η εκτύπωση και η αναπαραγωγή τους, σε περίπτωση ελέγχου. Ξεχωριστά για κάθε τιμολόγιο, φυλάσσονται τα δεδομένα, με αυθεντικότητα και της ακεραιότητα για το περιεχόμενο του. Ταυτόχρονα, όμως δεν υπάρχει κάποιος περιορισμός για τον τόπο τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων, επίσης μπορούν να φυλάσσονται και στοιχεία της ίδιας περιόδου αρκεί να σε περίπτωση ελέγχου να επιδεικνύονται σε σύντομο χρονικό διάστημα. Οι μορφές φύλαξης μπορεί να είναι είτε ηλεκτρονική, είτε έντυπη και δεν επηρεάζεται από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Ακόμη, όταν τα αρχεία εκδίδονται σε έντυπη μορφή, δύναται να μετατρέπονται σε ηλεκτρονική μορφή για την φύλαξη τους. Η ηλεκτρονική μορφή φύλαξης δύναται μόνο για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων αρχείων, από της 31 Δεκεμβρίου του 2014.

(ΕΛΠ, 2015)

4.5. Η έκδοση παραστατικών

Όπως έχει προαναφερθεί παραπάνω τα λογιστικά αρχεία μπορούν να είναι σε δύο μορφές είτε ηλεκτρονικά είτε χειρόγραφα, ενώ είναι επιτρεπτό να χρησιμοποιηθούν σύμβολα και οποιαδήποτε συντόμευση αρκεί να διατηρηθεί η σαφήνεια.

Τα λογιστικά βιβλία υποχρεωτικά τηρούνται σε γλώσσα ελληνική, ενώ η σύνταξη των παραστατικών δεν έχει αντίστοιχο περιορισμό.

Σύμφωνα με το Λογιστικό σχέδιο που παρατίθεται στο κεφ.7, οι ονομασίες των λογαριασμών είναι ακριβής καθώς και σε οποιαδήποτε ανάλυση αυτών. Σε περίπτωση όμως, που η εκάστοτε διοίκηση προχωρήσει και σε αναλυτικότερη απεικόνιση από αυτή του λογιστικού σχεδίου, έχει και την υποχρέωση για την ονομασία των λογαριασμών που δημιουργήσει. Ακόμα οι οντότητες έχουν και την δυνατότητα να επιλέξουν ως σχέδιο τήρησης το λογιστικό σχέδιο όπως έχει ισχύσει από 31 Δεκεμβρίου του 2014.

Στις περιπτώσεις που η οντότητα τηρεί ισολογισμό, χρησιμοποιεί και το διπλογραφικό σύστημα το οποίο τηρεί ταυτόχρονα και τα παρακάτω:

- α) Αρχείο, με αναλυτική καταγραφή κάθε γεγονότος ξεχωριστά.
- β) Αρχείο με οποιαδήποτε μεταβολή των τηρούμενων λογαριασμών (αναλυτικό καθολικό).
- γ) Σύστημα το οποίο θα συγκεντρώνει το άθροισμα των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο των τηρούμενων λογαριασμών (ισοζύγιο).
- δ) Οι πολύ μικρές οντότητες οι οποίες τηρούν αποκλειστικά Κατάσταση Αποτελεσμάτων, δεν είναι απαραίτητη και η τήρηση των αρχείων για τα στοιχεία του Ισολογισμού.

Πιο συγκεκριμένα, οι οντότητες οι οποίες δεν καταρτίζουν ισολογισμό, έχουν την δυνατότητα να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα για την παρακολούθηση των παρακάτω στοιχείων:

- 1) Τα έσοδα τα οποία έχουν οργανωθεί ανά κατηγορία,
- 2) Τα κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκεί,
- 3) Τις αγορές όλων των περιουσιακών στοιχείων, χωρισμένα ανάμεσα στις αγορές εμπορευμάτων, σε αυτές πρώτων ή βοηθητικών υλών και εκείνες των υλικών, παγίων, και τέλος των περιουσιακών στοιχείων,
- 4) Τα έξοδα, τα οποία κατηγοριοποιούνται σε αμοιβές προσωπικού, στα έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών, και εκείνα των λοιπών εξόδων
- 5) Τις ζημίες που προκύπτουν κατά την διάρκεια της περιόδου,
- 6) Τέλος οποιοδήποτε είδους φόρο, καθώς και τέλη διαχωρισμένα κατ' είδος.

Όσον αφορά την απλοποίηση των παραστατικών θα ισχύουν ότι τα τιμολόγια πώλησης, είναι τα στοιχεία τα οποία σε κάθε πώληση, ή παροχή υπηρεσιών και σε κάθε συναλλαγή, ακόμα και αν είναι εκτός της χώρας, εκδίδεται και εμπίπτει στο καθεστώς Φ.Π.Α.

Συνεπώς, τιμολόγια θεωρούνται εκείνα που παρέχουν τα απαιτούμενα δεδομένα που απαιτεί το τιμολόγιο και έχει ως προϋπόθεση να γίνετε δεκτό από τον παραλήπτη που βρίσκεται σε θέση τιμολόγησης. Οποιοδήποτε λοιπόν έγγραφο, που

δύναται να τροποποιεί και να κάνει αναφορά σε ένα αρχικό τιμολόγιο, μπορεί να θεωρηθεί επίσης τιμολόγιο. Για τις εισπράξεις που αφορούν αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιστροφές από τόκους, εισφορές και λοιπά συναφή έσοδα, δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/Ε.Ε.

Στις παραπάνω περιπτώσεις, οι συναλλαγές θα έχουν ως τεκμήριο παραστατικό που εκδίδει η εκάστοτε χορηγούσα αρχή και να αναγράφεται το εν λόγω ποσό ή η τράπεζα στην οποία καταβάλλεται Παραδείγματος χάρη, στις επιχορηγήσεις δίνετε βεβαίωση από την αρμόδια υπηρεσία ΟΠΕΚΕΠΕ, η οποία αναγράφει αναλυτικά τα στοιχεία του δικαιούχου, το ποσό επιχορήγησης, την ημερομηνία συναλλαγής και όποιο άλλο στοιχείο ανάλογο θεωρείται απαραίτητο.

Ο ορισμός των τιμολογίων δύναται να παίρνει μορφή ανάλογα με τις ανάγκες των διάφορων κλάδων οικονομίας, όπως της περιπτώσεις των συμβολαίων των υπεύθυνων δηλώσεων κλπ. Μερικά παραδείγματα είναι, φορτωτικές, ταχυδρομικά παραστατικά, λογαριασμοί που εκδίδονται σε περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών ή και άλλα συναφή δικαιώματα από το δημόσιο, καθώς και άλλα έγγραφα που περιέχουν στοιχεία τιμολογίων.

Όταν πραγματοποιείται κάποια πώληση, υπεύθυνη για την έκδοση τιμολογίου είναι μόνο η οντότητα που πουλάει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες. Στις περιπτώσεις, όπου υπάρχει πωλητής υπεύθυνος για την έκδοση του τιμολογίου είναι ο ίδιος. Διαφορετικά δύναται, ο πωλητής να διασφαλίσει με τις κατάλληλες συμφωνίες την έκδοση τιμολογίου από τον παραλήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών, δηλαδή να διασφαλίσει την αυτο-τιμολόγηση ή την έκδοση από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Ακόμα, και στην παραπάνω περίπτωση, η οντότητα δεν απαλλάσσεται από την έκδοση του παραστατικού, ή από κάθε σχετική ευθύνη.

Τα πιστωτικά τιμολόγια, ειδικότερα εκδίδονται μόνο σε περιπτώσεις, έκπτωσης, επιστροφής, ή αν προκύψει άλλη διαφορά. Τα τιμολόγια εκείνα που εκδίδονται ή εκείνα που λαμβάνονται ανήκουν στο λογιστικό αρχείο της οντότητας. Όταν ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών ή από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, εκδίδεται τιμολόγιο, ο εκδότης θα πρέπει να γνωρίζει και να παρέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες για την απαιτούμενη τεκμηρίωση και οτιδήποτε άλλη πληροφορία απαιτεί η καταχώρηση των συναλλαγών από τον πωλητή, γεγονός που πρέπει να γίνει στα χρονικά περιθώρια για την κάλυψη των απαιτήσεων του νόμου. Για τις συναλλαγές που ενεργούν δημόσιοι οργανισμοί, οι περιφερειακές ενότητες, νομαρχίες, δήμοι, κοινότητες και οτιδήποτε άλλη οντότητα

ανήκει στο δημόσιο δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για γεγονότα ή συναλλαγές που κάνουν ως δημόσια εξουσία, ακόμα και από αυτά εισπράττουν.

Για τα παραπάνω όμως, πρέπει να πληρείται η προϋπόθεση του να μην εμπεριέχεται Φ.Π.Α. στις συναλλαγές αυτές, όπως ορίζει ο νόμος και η οδηγία 2006/112/ΕΚ.

Σε περιπτώσεις όπου, οι συναλλαγές γίνονται ανάμεσα στην οντότητα (ως αγοραστής) και σε πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, θα εκδίδουν ένα αντίστοιχο παραστατικό για την ανάλυση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το αντίστοιχο περιστατικό πρέπει να αναγράφει τα παρακάτω:

- Ημερομηνία έκδοσης.
- Επωνυμία του αντισυμβαλλόμενου, την διεύθυνση του, το Α.Φ.Μ του.
- Ποσότητα και είδος των αγαθών που θα παραδοθούν, ή σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών την έκταση και το είδος τους.
- Ημερομηνία πραγματοποίησης ή παράδοσης αγαθών ή υπηρεσιών.
- Αξία της μονάδας του εκάστοτε αγαθού, ή της υπηρεσίας.
- Το σύνολο του ποσού της εκάστοτε συναλλαγής.
- Είδος και ποσό των φορολογικών επιβαρύνσεων

Το παραπάνω παραστατικό, δεν κατέχει ειδική ονομασία, δύναται να είναι κάθε έντυπη συμφωνία, υπεύθυνες δηλώσεις, τιμολόγια αγοράς, αποδείξεις δαπανών, «τίτλοι κτήσης», με μόνη προϋπόθεση να εμπεριέχει όλα τα παραπάνω στοιχεία.

Σε περιπτώσεις που η πώληση γίνεται από τρίτο, αυτός θα πρέπει πέραν του παραστατικού να εκδίδει έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή για λογαριασμό της οντότητας. Το παραπάνω έγγραφο θα περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες και η έκδοση του αφού γίνει άμεσα θα πρέπει να αποσταλεί στην οντότητα, έτσι ώστε να ακολουθήσει οτιδήποτε ορίζει ο νόμος.

Αν τα αγαθά είναι αγροτικά προϊόντα και η πώληση πραγματοποιηθεί από τρίτο για λογαριασμό του παραγωγού, το παραστατικό εκκαθάρισης θα πρέπει:

- Να εκδοθεί υποχρεωτικά μια φορά ανά έτος
- Να αποσταλεί στα απαιτούμενα χρονικά περιθώρια στον παραγωγό

Για το περιεχόμενο του τιμολογίου, διευκρινίζεται ότι, θα αναγράφει:

- Ημερομηνία έκδοσης.

- Αύξοντα αριθμό, για όλες τις σειρές τιμολογίων που χρησιμοποιεί η οντότητα και ο συγκεκριμένος θα χαρακτηρίζει το εκάστοτε τιμολόγιο που εκδίδει η οντότητα με αποκλειστικό τρόπο.
- Α.Φ.Μ., με τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- Α.Φ.Μ. του πελάτη, με στον οποίο έγινε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- Πλήρη επωνυμία, πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- Ποσότητα και είδος των αγαθών που θα παραδοθούν ή έκταση και είδος των υπηρεσιών, αν προκύπτει από άλλο έγγραφο δύναται να παραληφθεί και να παραπέμπουν σε αυτό.
- Ημερομηνία στην οποία έγινε, ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, αρκεί να μην είναι ίδια με την έκδοση του τιμολογίου.
- Την συνολική αξία των αγαθών, ή των υπηρεσιών χωρισμένα σύμφωνα με τον συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται ο Φ.Π.Α., την αξία ανά μονάδας του αγαθού ή της υπηρεσίας χωρίς τον Φ.Π.Α., καθώς και την έκπτωσης ή την επιστροφή, όταν δεν εμπεριέχεται στην τιμή της μονάδας.
- Συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση.
- Ποσό του Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με μπορεί να παραληφθεί.
- Ο τίτλος της αυτο-τιμολόγησης, όταν εφαρμόζεται αυτή.
- Την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α., μόνο όταν τηρείται ο νόμος 2859/2000 ή η οδηγία 2006/112/EK, ακόμα και οποιαδήποτε άλλη νομοθεσία με την οποία απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας η συναλλαγή αυτή.
- Στις περιπτώσεις όπου, ο λήπτης θα έχει την υποχρέωση να καταβάλει τον Φ.Π.Α. δηλαδή γίνεται, αντίστροφη επιβάρυνση.
- Στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις των νέων μεταφορικών μέσων, θα τηρείται η οδηγία 2006/112/EK.
- Στις περιπτώσεις με περιθώριο κέρδους που λαμβάνουν χώρα σε πρακτορεία ταξιδιών, θα τηρείται ανάλογα το Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία.
- Αντίστοιχα θα τηρούνται και τα παρακάτω, «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», σύμφωνα με τις εκάστοτε ανάγκες των συναλλαγών.

- Στις περιπτώσεις όπου υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος, θα ακολουθείται η σχετική οδηγία 2006/112/EK και θα παρέχονται τα στοιχεία του προσώπου και ο Α.Φ.Μ. του.
- Όλα τα ποσά σχετικά με το τιμολόγιο μπορεί να αναγράφονται σε οποιοδήποτε νόμισμα.
- Το αντίστοιχο ποσό Φ.Π.Α., που αναλογεί σύμφωνα με τα ποσά του τιμολογίου, θα αναγράφεται στο εθνικό νόμισμα.
- Δεν υπάρχει υποχρέωση, τα τιμολόγια να φέρουν υπογραφές των συναλλασσόμενων.

Η έκδοση των απλοποιημένων και των συγκεντρωτικών τιμολογίων θα επιτρέπεται όταν:

- Το ποσό σε κάθε τιμολόγιο, δεν ξεπερνά τα €100.
- Το τιμολόγιο που θα εκδοθεί να αποτελεί έγγραφο, ή μήνυμα, που τροποποιεί και κάνει αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο.

Τα απλοποιημένα τιμολόγια πρέπει να αναγράφουν τα παρακάτω:

- Ημερομηνία έκδοσης τους.
- Να προσδιορίζουν την οντότητα που ενεργεί την πώληση.
- Να προσδιορίζουν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προσφέρουν.
- Το ανάλογο ποσό Φ.Π.Α. που οφείλει σύμφωνα με την συναλλαγή, ή τα ποσά για τον υπολογισμό του.

Όταν εκδίδεται τροποποιημένο τιμολόγιο, θα γίνεται υποχρεωτικά σχετική αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και στις πληροφορίες όπου θα τροποποιούνται. Η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου, δύναται στις περιπτώσεις όπου γίνεται διαφορετική παράδοση των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Οι πληροφορίες που θα παρέχονται θα πρέπει να είναι όμοιες με του τιμολογίου, ή ανάλογα όπως του απλοποιημένου τιμολογίου.

Η έκδοση των τιμολογίων, είναι μια υποχρέωση που ξεκινά από τον χρόνο που λαμβάνει χώρα η αποστολή, ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Ο χρόνος έκδοσης λοιπόν ορίζεται ανάλογα με το είδος της πώλησης αναλυτικότερα:

1. Όταν πρόκειται για πώληση αγαθών, η έκδοση θα πρέπει να γίνει έως την 15η μέρα του επόμενου μήνα από την παράδοση, ή την αποστολή αυτών.
2. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσίας, η έκδοση θα γίνει μετά το πέρας αυτής

3. Όταν πρόκειται για παρατεταμένη παροχή αγαθών, ή παροχή υπηρεσίας, ή σε περίπτωση κατασκευής έργου, η έκδοση θα γίνει έως την 15η μέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο που θα γίνει ένα μέρος της απαιτητής σχετικής αμοιβής.
4. Όταν πρόκειται για την λήψη δικαιώματος μιας υπηρεσίας, η έκδοση θα γίνει με την απόκτηση του εν λόγω δικαιώματος.
5. Όταν πρόκειται για συγκεντρωτικό τιμολόγιο, θα πρέπει να γίνει η έκδοση του έως την 15η μέρα του επόμενου μήνα από την μέρα που έλαβε χώρα η πρώτη πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.
6. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση η έκδοση θα πραγματοποιείται με την εκάστοτε ημερομηνία της ετήσιας περιόδου, στην οποία ξεκινά η υποχρέωση έκδοσης του.
7. Όταν πρόκειται για περιπτώσεις, όπου ο αγοραστής είναι το δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, τα αντίστοιχα τιμολόγια θα εκδίδονται έως το τέλος της ετήσιας περιόδου όπου έλαβαν χώρα τα εξής:
 - Παράδοση ή αποστολή αγαθών
 - Παροχή των υπηρεσιών
 - Πιστοποίηση δημόσιων έργων
 - Οριστικοποίηση των συναλλαγών από τον αγοραστή.

Για να γίνουν πιο εύληπτα τα παραπάνω έχουμε το εξής παράδειγμα:

Για πώληση- παράδοση αγαθών στις 10 Νοεμβρίου 20X1 και μια παροχή υπηρεσίας στις 30 Νοεμβρίου, τα σχετικά τιμολόγια των δύο διαφορετικών γεγονότων θα πρέπει να εκδοθούν έως και την 15 Δεκεμβρίου 20X1, αναγράφοντας την ημερομηνία έκδοσης τους. Με την ίδια ακριβώς αρχή θα εκδοθούν και τα αντίστοιχα συγκεντρωτικά τιμολόγια όταν δύναται, αυτή η περίπτωση.

Κατ' εξαίρεση όταν, έμπρακτα και βάση της αρχής των δεδουλευμένων, τα έσοδα όπου προέρχονται είτε από παροχή υπηρεσίας, είτε από πώληση αγαθών για τον μήνα Δεκέμβριο, θα αναγνωρίζονται στην περίοδο 20X1, ακόμα και όταν το τιμολόγιο εκδίδεται τον Ιανουάριο του 20X2.

Συγκεκριμένα για παρατεταμένες υπηρεσίες, το σημαντικό είναι εάν δύναται να διεκδικήσει την αμοιβή του ο πωλητής για την υπηρεσία που έχει προσφέρει. Συνεπώς, τα χρονικά περιθώρια έκδοσης τιμολογίων για την παρατεταμένη παροχή ή κατασκευή έργου δεν αλλάζει από την έναρξη της, ενώ δύναται να άρχισε πριν το τέλος της ετήσιας περιόδου και να παρατάθηκε έως στην επόμενη.

Μερικές περιπτώσεις, παρατεταμένης παροχής υπηρεσιών μπορούμε να αναγνωρίσουμε στα παρακάτω παραδείγματα:

Έστω, στις 1 Δεκεμβρίου 2016, οντότητα λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών αναλαμβάνει τις λογιστικές και φορολογικές υποχρεώσεις άλλης οντότητας έως 30 Ιουνίου 2017 και με αντίστοιχη αμοιβή 3000 ευρώ. Κατά την διάρκεια της συμφωνίας θα πρέπει να έχει διευκρινιστεί η πληρωμή για τις παρέχουσες υπηρεσίες να γίνει μετά την ολοκλήρωση τους, συνεπώς το τιμολόγιο θα πρέπει εκδοθεί έως 15 Ιουλίου 2017. Συγκεκριμένα λοιπόν στην παραπάνω περίπτωση, οι συναλλασσόμενοι οφείλουν να αναγνωρίσουν αντίστοιχα, η οντότητα παροχής λογιστικών υπηρεσιών το έσοδο για το 2016, ανεξάρτητα με την έκδοση του τιμολογίου και η από την άλλη μεριά η οντότητα που λαμβάνει της υπηρεσίες θα πρέπει να αναγνωρίσει το έξοδο για το 2016. Η αμοιβή δύναται όμως, να έχει ορισθεί και ανά δίμηνο, γεγονός που ορίζει την έκδοση τιμολογίου έως την δέκατη πέμπτη μέρα του επόμενου μήνα. Συνεπώς, σε συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας, ή εκτέλεση έργου θα πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο σύμφωνα με το άρθρο 11 και την παράγραφο 2 (α).

Επίσης, εάν δοθεί κάποια προκαταβολή πριν γίνει κάποια παροχή υπηρεσίας ή εκτέλεση έργου, δεν υποχρεούται η οντότητα σε έκδοση τιμολογίου. Επί της είσπραξης, όμως θα εκδοθεί παραστατικό «Απόδειξη είσπραξης».

Στις περιπτώσεις όπου, οι παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών θα εκτελεστούν σε διαφορετικούς μήνες, θα τιμολογούνται ξεχωριστά, μέχρι τον επόμενο μήνα από την μέρα που έλαβαν χώρα.

Ειδικότερα, για τα πρακτορεία ΠΡΟΠΟ,ΛΟΤΤΟ, Ιπποδρομιακού στοιχήματος και λοιπών στοιχημάτων προς τις αρμόδιες επιχειρήσεις οργάνωσης αυτών, ασφαλιστικοί σύμβουλοι προς τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλίσεων και ασφαλιστικοί σύμβουλοι προς τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τα τιμολόγια (ή εκκαθάριση αμοιβών) τα οποία γεννάνται η υποχρέωση να εκδοθούν, από τον λήπτη της υπηρεσίας, έως το τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) και απαλλάσσονται από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

Υπηρεσίες που παρέχουν ελευθέρια επαγγέλματα, προς το Δημόσιο ή Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και η αμοιβή αυτών ορισθεί έως 31.12.2016 αλλά δεν εισπραχθεί τότε, δύναται να εκδοθεί το τιμολόγιο κατά την είσπραξη τους, ακόμα και το επόμενο ημερολογιακό έτος. Αντίστοιχα θα ορισθεί, η έκδοση του όπως ορίζει, το άρθρο 11 παράγραφος 2 (β) του νόμου.

4.5.1. Τα στοιχεία της λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών

Η λιανική πώληση, ορίζεται ανάμεσα στις αγορές των ιδιωτών από τις οντότητες. Το αρμόδιο παραστατικό που εκδίδεται σε αυτή την περίπτωση είναι, είτε η απόδειξη λιανικής πώλησης όταν η αγορά αφορά αγαθά, είτε απόδειξη παροχής υπηρεσιών για υπηρεσίες. Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται σε αντίγραφα για να παραδοθεί ένα από αυτά στον πελάτη και πρέπει να αναγράφει υποχρεωτικά τα παρακάτω:

- Ημερομηνία έκδοσης.
- Αύξοντα αριθμό που θα χαρακτηρίζει το παραστατικό με μοναδικό τρόπο.
- Α.Φ.Μ. που σύμφωνα με αυτό πωλητής παρέδωσε τα αγαθά ή την παροχή υπηρεσιών.
- Πλήρες όνομα και διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- Συντελεστή Φ.Π.Α. που υπάγεται, την μικτή αξία πώλησης και την καθαρή αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας.

Επίσης, η αναγραφή επιπλέον στοιχείων για την ευκολότερη ταυτοποίηση των συναλλαγών στα στοιχεία που εκδίδει η οντότητα για επιλεγμένες πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών, κι αυτό έπειτα από την δημοσίευση των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες, σε σχέση με το προσδοκώμενο φορολογικό όφελος.

Για περιπτώσεις όπου θα γίνεται κάποια έκπτωση ή επιστροφή προϊόντος, αντίστοιχα θα εκδίδεται πιστωτικό λιανικής πώλησης, αν όμως αυτό υπερβαίνει τα 50€ ο πωλητής υποχρεούται να τηρήσει αρχείο με το ονοματεπώνυμο και διεύθυνση του πελάτη. Για την αποφυγή τήρησης αρχείου επιστροφών και εκπτώσεων λιανικής πώλησης, ο εκάστοτε πωλητής έχει την δυνατότητα να αναγράφει τις απαραίτητες πληροφορίες στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία, τα οποία εκδίδονται για κάθε λιανική πώληση (προϊόντα, υπηρεσίες) χωρίς κάποιο περιορισμό.

Τα στοιχεία λιανικής πώλησης μπορεί να είναι οποιοδήποτε έγγραφο αναγράφει τα απαιτούμενα δεδομένα και αφού έχει εκδοθεί σε αντίτυπο για να παραδοθεί στον πελάτη. Στοιχείο λιανική πώλησης μπορεί να θεωρηθεί και κάποιο συμβόλαιο μεταβίβασης, λογαριασμοί εισιτήρια, ασφαλιστήρια συμβόλαιο και ότι αναγράφει τα υποχρεωτικά στοιχεία λιανικής πώλησης. Στις περιπτώσεις όπου έχει εκδοθεί συμβόλαιο το οποίο αναγράφει την αμοιβή δεν υπάρχει υποχρέωση για έκδοση επόμενου στοιχείου λιανικής πώλησης. Επίσης, τα στοιχεία λιανικής πώλησης, δύναται να αναγράφουν «τίτλο» ανάλογα με την νομοθεσία, ή της απαιτήσεις της

συναλλαγής. Μερικοί από αυτούς είναι, «Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών».

Αντίστοιχα, με την έκδοση τιμολογίων και στις αποδείξεις λιανικής, η οντότητα που ενεργεί πώληση σε ιδιώτες θα φέρει και την ευθύνη έκδοσης στοιχείου λιανικής πώλησης, ή δύναται με κατάλληλη συμφωνία να εκδώσει τρίτος το στοιχείο για λογαριασμό της, χωρίς ξανά να απαλλάσσεται η ίδια από την νόμιμη υποχρέωση για την διασφάλιση της έκδοσης του.

Σύμφωνα με τον νόμο 1809/1980, η χρήση ηλεκτρονικών φορολογικών μηχανισμών διατίθεται για την έκδοση στοιχείων, αρκεί να πληρούν τις προδιαγραφές που έχει αποφασίσει η ΓΓΔΕ, ως προς την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα των στοιχείων, ενώ τα πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των μηχανισμών, θα πρέπει να ακολουθούν τις βέλτιστες ευρωπαϊκές προδιαγραφές. Καθώς και, με την παραπάνω απόφαση θα επιλύονται πιθανά θέματα περί των τεχνικών προδιαγραφών.

Μια ακόμα δυνατότητα των οντοτήτων, ως προς την έκδοση των στοιχείων είναι και η χρήση των υπηρεσιών παροχής ηλεκτρονικής έκδοσης των στοιχείων λιανικής. Επίσης, έπειτα από απόφαση της ΓΓΔΕ, απαλλάσσονται κάποιες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρεωτική χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, παρόλα αυτά οι εν λόγω οντότητες, υποχρεούνται να εκδίδουν χειρόγραφο ή άλλο στοιχείο λιανικής. Το ίδιο ισχύει και για τις περιστασιακές πωλήσεις, η έκδοση δηλαδή των χειρόγραφων, ή με άλλο τρόπο στοιχείων, ακόμα και αν γίνει χρήση μηχανισμού δεν υπάρχει η υποχρέωση σήμανσης φορολογικού μηχανισμού και χωρίς να χρειαστούν παροχές ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης.

Διευκρινίζοντας ότι, όταν υπάρχει διακοπή στο δίκτυο ηλεκτρικής ενέργειας η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής λόγω τεχνικού προβλήματος, ενώ σε περίπτωση τεχνικής βλάβης η οντότητα έχει την υποχρέωση για την πλήρη αποκατάσταση της βλάβης χωρίς καθυστερήσεις και να διαβεβαιωθεί για τη μη επανάληψη της. Στις παραπάνω περιπτώσεις λοιπόν, οι οντότητες έχουν την δυνατότητα να εκδίδουν χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και χωρίς να χρησιμοποιούν τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες έκδοσης λιανικής. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων με την κοινοποίηση της απόφασης του, στις περιπτώσεις βλάβης

θα πρέπει να ενημερώνεται η Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της ΓΓΔΕ.

Όταν γίνεται η έναρξη χρήσης ηλεκτρονικού μηχανισμού πρέπει 10 ημερών να δηλώσει την χρήση του μηχανισμού για να εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης στην Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών τα εξής δεδομένα, ανάλογα με τις ανάγκες:

- i. Τον σειριακό αριθμό (τον αντίστοιχο αριθμό) και τον τύπο του κατασκευαστή που απαιτεί ο αρμόδιος έλεγχος.
- ii. Ημερομηνία απόκτησης και την οριστική παύση χρήσης του εν λόγω μέσου.

Για την έκδοση των στοιχείων λιανικών πωλήσεων, της οντότητας μέσω τρίτου προσώπου παραθέτουν στην Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, την επωνυμία, όλα τα στοιχεία επικοινωνίας του τρίτου προσώπου, την ημερομηνία έναρξης και λήξης χρήσης των υπηρεσιών που παρέχονται. Όπως κατά, την έναρξη η δήλωση των πληροφοριών γίνεται εντός 10 ημερών, έτσι και κατά την παύση της χρήσης θα πρέπει να υπάρξει η αντίστοιχη πληροφόρηση.

4.5.2. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Η έκδοση των στοιχείων λιανικής πώλησης γίνεται:

- Στην πώληση αγαθών, κατά τον χρόνο παράδοσης ή κατά την έναρξη αποστολής αυτών.
- Σε παροχή υπηρεσίας, μετά το πέρας της ολοκλήρωσης της.
- Για την απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, η έκδοση θα γίνει με την απόκτηση αυτού.
- Για επαναλαμβανόμενη παροχή υπηρεσιών, κατασκευές έργων για λογαριασμό τρίτων, θα εκδίδεται με την ολοκλήρωση των παραπάνω. Αν όμως υπάρξει είσπραξη, μέρους της αμοιβής τότε, υπάρχει υποχρέωση έκδοσης για ο μέρος της υπηρεσίας, ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί.
- Σε τριγωνικές παραδόσεις, παράδοση δηλαδή αγαθού από τρίτο, τα στοιχεία δύναται να εκδοθούν έως το τέλος του επόμενου μήνα από ημερομηνία παράδοσης των αγαθών.

Τέλος, μετά την έκδοση στοιχείων λιανικής, δεν υπάρχει απαίτηση για την έκδοση παραστατικού διακίνησης.

4.5.3. Άρθρο 14 Ηλεκτρονικό τιμολόγιο

Όπως, έχει προαναφερθεί τα τιμολόγια εκδίδονται σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή. Σε ηλεκτρονική μορφή, ορίζεται το ηλεκτρονικό τιμολόγιο πώλησης, όπου εμπεριέχεται και το στοιχείο λιανικής πώλησης, αρκεί να περιλαμβάνει τα εξής:

- Όλες τις πληροφορίες που απαιτεί ο νόμος
- Η λήψη και η έκδοση να έχουν γίνει σε ηλεκτρονική μορφή

Το ηλεκτρονικό τιμολόγιο πρέπει να γίνει αποδεκτό από το λήπτη του αγαθού ή των υπηρεσιών, είτε είναι σε έντυπο, είτε σε ηλεκτρονικό τρόπο. Όταν πρόκειται για πλήθος ηλεκτρονικών τιμολογίων, θα αποστέλλονται συγκεντρωτικά στο ίδιο πρόσωπο που λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες. Ενδείξεις που επαναλαμβάνονται δύναται να παραταθούν μια φορά, κατά την πρόσβαση του συνόλου των πληροφοριών του τιμολογίου.

4.5.4. Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

Για κάθε τιμολόγιο που λαμβάνεται ή εκδίδεται σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, θα πρέπει να εξασφαλίζονται τα παρακάτω κατά τον χρόνο έκδοσης έως την λήξη διαφύλαξης τους:

1. Αυθεντικότητα προέλευσης
2. Ακεραιότητα περιεχομένου
3. Αναγνωσιμότητα τιμολογίου

Για την επίτευξη αυτών θα πρέπει να γίνει η εφαρμογή δικλίδων, έτσι ώστε να υπάρχει η αρμόδια σύνδεση του εκδιδόμενου τιμολογίου, με την προμήθεια των αγαθών, ή την παροχή υπηρεσιών. Για τα ηλεκτρονικά τιμολόγια, μερικοί τρόποι διασφάλισης είναι οι παρακάτω:

1. Με την ηλεκτρονική υπογραφή του Π.Δ.150/2001
2. Αν το επιτρέπει η συμφωνία να γίνει χρήση των διαδικασιών και υπάρχει η εγγύηση για την γνησιότητα προέλευσης των δεδομένων, τότε μπορεί να γίνει και η ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI).

3. Με την εκκαθάριση των συναλλαγών μέσω οποιουδήποτε παρόχου υπηρεσίας πληρωμών η οποία υπόκειται στην εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδας.
4. Με τους ηλεκτρονικούς φορολογικούς μηχανισμούς.

Εν συνεχεία, εκείνος που εκδίδει το τιμολόγιο, ο προμηθευτής δηλαδή, θα πρέπει να διασφαλίζει ότι τα τιμολόγια εκδόθηκαν, από αυτόν ή για λογαριασμό του από τρίτο. Γεγονός που θα επιτευχθεί με την πλήρη τήρηση αντιγράφων όλων των τιμολογίων που εκδίδονται και να διαφυλάσσονται στα λογιστικά έγγραφα, καθώς και σε περιπτώσεις έκδοσης από τρίτο ή αυτοτιμολόγησης, αρκούν τα δικαιολογητικά έγγραφα έτσι ώστε να αποδειχθεί.

Αντίστοιχα, ο αγοραστής - λήπτης θα πρέπει να διασφαλίζει για κάθε τιμολόγιο που λαμβάνει, ότι η προέλευση του είναι από τον προμηθευτή, ή τον εκδότη ανάλογα την περίπτωση. Δηλαδή για τον λήπτη, η διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης των τιμολογίων είναι πολύ σημαντική, μιας και θα πρέπει να διασφαλίζει, τόσο την ταυτότητα του εκδότη - προμηθευτή, όσο και την πραγματοποίηση της παράδοσης.

Παρακάτω λοιπόν, θα δούμε δύο λύσεις που δύναται να επιλέξει ο πελάτης, περί της διασφάλισης:

- Αρχικά, μπορεί να επαληθεύει κάθε στοιχείο της ταυτότητας του προμηθευτή, που αναγράφεται στο τιμολόγιο.
- Εναλλακτικά, θα πρέπει να διασφαλίζεται η ταυτότητα του εκδότη, είτε πρόκειται για τον ίδιο, είτε για τρίτο που εκδίδει τιμολόγιο για λογαριασμό του εκδότη.

Επίσης, για την εξακρίβωση του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να επαληθεύει αν η παράδοση των αγαθών έγινε από τον προμηθευτή που αναγράφεται στο τιμολόγιο, καθώς και την ορθότητα κάθε του στοιχείου.

Ότι αφορά την απόδοση του φόρου που επιβάλλει η νομοθεσία, το πρόσωπο που εμπίπτει σε αυτόν, έχει κάθε δυνατότητα να ορίσει οποιαδήποτε δικλίδα είναι απαραίτητη για την εκπλήρωση της υποχρέωσης του απέναντι στο νόμο.

Για την διασφάλιση λοιπόν έχουμε, το σύστημα ηλεκτρονικής υπογραφής ή Διαβίβασης Δεδομένων (EDI), αρκεί όπως έχει προαναφερθεί να αναφέρονται σε

πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών και έτσι θα υπάρχει καθόλα διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή. Τέλος, τα παραπάνω είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι ισχύουν τόσο σε περιπτώσεις όπου, ο ίδιος ο προμηθευτής έχει προχωρήσει σε έκδοση τιμολογίου, όσο και στις περιπτώσεις που έχει προβεί τρίτος σε έκδοση ή σε περιπτώσεις αυτοτιμολόγησης.

4.6. Η διασφάλιση και αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος

Όσο αφορά την εξέταση για την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, γίνεται αυστηρά σε αδιαίρετο σύνολο. Διευκρινίζοντας ταυτόχρονα ότι, για την ορθή τήρηση όμως του λογιστικού συστήματος, καθώς και για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και κατά συνέπεια την αντίστοιχη τήρηση των λογιστικών αρχείων που απαιτούνται γι' αυτά, θα έχει αποκλειστική ευθύνη η εκάστοτε διοίκηση της οντότητας.

Συνεπώς η διοίκηση της οντότητας θα πρέπει να διασφαλίζει ως προς τα λογιστικά αρχεία τα εξής:

1. Την οργάνωση αυτών με πλήρη τάξη, πιστότητα και πληρότητα για την διευκόλυνση του εντοπισμού, την ευκολότερη καταγραφή, αλλά και την επεξεργασία των δεδομένων τα οποία είναι αποτέλεσμα των συναλλαγών.
2. Την καθόλα συμμόρφωση αυτών με τον νόμο.
3. Την μορφή αυτών, έτσι ώστε να εξυπηρετούν στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
4. Την τήρηση αυτών με εικόνα τέτοια ώστε, οποιοσδήποτε που θα διαθέτει φυσικά τις γνώσεις και την εμπειρία, να κατανοεί πλήρως τόσο τις συναλλαγές και τα γεγονότα που έχουν λάβει χώρα σε αυτήν, όσο και την υπάρχουσα κατάσταση της.
5. Την προ έγκριση από την ίδια και την υπογραφή από το εξουσιοδοτημένο μέλος της, των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την σύνταξη και την υπογραφή από τον βάσει νόμου υπεύθυνο λογιστή της οντότητας.
6. Τα αρμόδια παραστατικά, για την αναλυτική τεκμηρίωση των γεγονότων που πραγματοποιούνται στην οντότητα. Παραστατικά που η έκδοση τους είναι υποχρέωση της οντότητας είτε των συναλλασσόμενων της είτε τρίτων, συνήθως έχουν ηλεκτρονική μορφή, ενώ δύναται να έχουν και έντυπη.

Σημαντική παρατήρηση για τα παραστατικά όμως είναι η πλήρης αναγραφή πληροφοριών ούτως ώστε να γίνει με ασφάλεια οποιαδήποτε ταυτοποίηση.

7. Σε περίπτωση έκδοσης παραστατικού για υποχρεώσεις της οντότητας από τρίτο ή κάποιος συναλλασσόμενος θα πρέπει να αποσταλεί εγκαίρως από τον ίδιο για την κάλυψη των υποχρεώσεων που προκύπτουν από τον νόμο.

Έπειτα η οντότητα πρέπει να προφυλάσσεται θέτοντας όποιες από τις παρακάτω δικλίδες θεωρεί απαραίτητες :

- Αξιόπιστες και ελέγξιμες αλληλουχίες των τεκμηρίων, δηλαδή ελεγκτικές αλυσίδες που προκύπτουν από οποιαδήποτε συναλλαγή και γεγονός, καθ' όλη την διάρκεια που λαμβάνουν χώρα έως και τον διακανονισμό τους.
- Σε περίπτωση, δημιουργίας των παραπάνω ελεγκτικών αλυσίδων, ταυτόχρονα θα διασφαλίσει και την ευκολότερη σύνδεση των γεγονότων, τόσο με τα λογιστικά αρχεία όσο και με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Δικλίδα που θα διασφαλίζει την αυθεντικότητα των παραστατικών, καθώς και το άρθιο περιεχόμενο τους, έτσι ώστε να ελέγχεται ο προορισμός από τον οποίον προέρχονται και να επαληθεύεται η συναλλαγή.
- Δικλίδα και για τα αποθέματα που παραλαμβάνει αλλά και για εκείνα που αποστέλλει είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Επίσης, για τα αποθέματα τα οποία βρίσκονται σε χώρους τρίτων ή το αντίστροφο θα πρέπει να τηρεί κατάλληλη παρακολούθηση

Εξειδικευμένα για τα παραπάνω γίνεται η εξής αναλυτική παρακολούθηση:

1. Επωνυμία ή και το ονοματεπώνυμο του εμπλεκόμενου
2. Η διεύθυνση
3. Ο Α.Φ.Μ. του εμπλεκόμενου
4. Η ποσότητα αυτών
5. Το είδος των αγαθών.
6. Την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η διακίνηση.

Όσο αφορά την υποχρέωση της οντότητας για την εφαρμογή των κατάλληλων δικλίδων, δύναται να εκπληρωθεί ακόμα και όταν η ίδια τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης, το τιμολόγιο πώλησης ή και την απόδειξη λιανικής πώλησης, που εκδίδει σε ορισμένες περιπτώσεις ή λαμβάνει ανάλογα με τον τρόπο που διακινούνται τα αγαθά.

Τα παραστατικά διακίνησης δύναται να φέρουν τους τίτλους, «Δελτίο Αποστολής», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κ. α.

Εν συνεχεία, απαραίτητη θεωρείται η έκδοση των παραστατικών διακίνησης, που αφορούν αποστολές, παραδόσεις ή και την διακίνηση των αποθεμάτων. Το εν λόγω, παραστατικό θα πρέπει, αφού εκδοθεί στο επιτρεπόμενο χρονικό όριο να ακολουθεί την ροή μετακίνησης που θα έχουν και τα αντίστοιχα αποθέματα, ενώ υπεύθυνος για την διαφύλαξη αυτή είναι οι αντισυμβαλλόμενοι (χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι ιδιώτες).

Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις όπου, η έκδοση τιμολογίου πώλησης γίνει άμεσα δεν υπάρχει απαίτηση και για την έκδοση δελτίου αποστολής και αυτό γιατί υπάρχει ταύτιση ανάμεσα στο τιμολόγιο και το παραστατικό αποστολής. Όσο αφορά την ηλεκτρονική όμως έκδοση των παραπάνω, διευκρινίζεται ότι καθ' όλη την διάρκεια διακίνησης θα πρέπει όχι μόνο να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου πώλησης κυρίως για ελεγκτικούς σκοπούς. Σημαντικό είναι να τονίσουμε ότι, στις περιπτώσεις όπου η διακίνηση των στοιχείων εκτελείται με μεταφορικό μέσο είτε του πωλητή είτε τρίτου θα πρέπει υποχρεωτικά να εκδίδονται ξεχωριστά παραστατικά.

Εξειδικευμένα, στις περιπτώσεις που η διακινούμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παράδοση το αντίστοιχο παραστατικό πρέπει να αναγράφει «Διάφοροι», δύναται επίσης να εκδίδεται Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης. Η έκδοση όμως των παραστατικών είτε είναι τιμολόγια πώλησης, είτε αποδείξεις λιανικής, τα οποία ανήκουν στην κατηγορία των άμεσων παραστατικών, είτε είναι παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων, ενώ υπάρχει η υποχρέωση ως προς την τήρηση κατάλληλου αρχείου που θα συμπεριλαμβάνει αναλυτικά το είδος, την ποσότητα και των παραλήπτη των αγαθών. Συχνά όμως, γίνεται και η επιστροφή αποθεμάτων πράγμα που οδηγεί στην υποχρέωση έκδοσης παραστατικού που θα αναφέρει τόσο το είδος όσο και την ποσότητα του επιστρεφόμενου αγαθού, εάν εκκρεμεί η έκδοση του αρχικού παραστατικού τότε μπορεί να συμπληρωθεί σε αυτό η επιστρεφόμενη ποσότητα ή να καταγραφεί στο αντίστοιχο αρχείο.

Αντιθέτως, δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση παραστατικού στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Για αποθέματα που μετακινούνται μέσα στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτήριο που ανήκει στην οντότητα, καθώς και αν η ίδια μετακινεί τα αποθέματα σε διπλανά κτήρια που ο ποσοτικός έλεγχος θα γίνεται με ευκολία.

- Για τους αγρότες που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς αλλά και εκείνους τους αγρότες που δεν ανήκουν. Αυτό γιατί, το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη των αγροτικών προϊόντων Συνεπώς μετά την έκδοση αυτού θα αποσταλεί στους αντίστοιχους παραγωγούς.
- Στην αγορά γάλακτος ειδικότερα, για τους παραγωγούς και εκείνους του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ και εκείνους που δεν ανήκουν, θα εκδίδεται όπως αναφέρει το άρθρο 5 παράγραφος 8 και 9, το αντίστοιχο παραστατικό από τις οντότητες που παραλαμβάνουν τα γαλακτοκομικά προϊόντα. Η προσλαμβάνουσα οντότητα όμως, έχει και την δυνατότητα να τηρεί σε αρχείο, όλα τα στοιχεία των συναλλασσόμενων, όλα τα στοιχεία της παραλαβής, την ημερομηνία διακίνησης και όσα στοιχεία είναι απαραίτητα για το είδος του διακινούμενου γάλακτος. Επίσης σημαντικό για την οντότητα η οποία παραλαμβάνει το γάλα, είναι η έκδοση και η αποστολή αντιγράφου για την κατάσταση αυτού, καθώς και με οποιοδήποτε αντίστοιχο περιεχόμενο.
- Όπως ορίζεται στην παράγραφο (δ) θα εφαρμόζεται ανάλογα και σε παραλαβές διαφόρων αποθεμάτων ακόμα και από διαφορετικά πρόσωπα.
- Για τους παραγωγούς/ αγρότες που διακινούν καρπούς ελιάς από τον τόπο παραγωγής στα ελαιοτριβεία όπου επεξεργάζονται και γνωρίζοντας ότι υπάρχουν κάποιες ιδιαιτερότητες στην φύση του προϊόντος, συνεπώς δεν μπορεί για παράδειγμα να προσδιοριστεί το ακριβές βάρος, ή υπάρχουν δυσκολίες στην συγκέντρωση και στην μεταφορά κ.α., άρα δύναται να μην εκδοθεί το κατάλληλο παραστατικό διακίνησης.
- Σύμφωνα με το άρθρο 39 και την παράγραφο 1, τα φυσικά πρόσωπα και οι αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., δεν εμπίπτουν στον εν λόγω νόμο, συνεπώς δεν έχουν καμία υποχρέωση για παρακολούθηση των αποθεμάτων τους.
- Όταν η ίδια η οντότητα, διακινεί πάγια ή πάγια ανταλλακτικών για την επισκευή καθαρά των εγκαταστάσεων της και εφόσον δεν τα αντιμετωπίζει ως εμπόρευμα.
- Για κατεστραμμένα αποθέματα που θα απομακρυνθούν από την οντότητα.
- Για την διακίνηση αγαθών που δεν επιφέρουν κανένα κέρδος/ έσοδο στην οντότητα, δεν έχουν δηλαδή εμπορεύσιμο χαρακτήρα, ακόμα και για εκείνα που είναι αχρηστευμένα, ακατάλληλα, ή υπολείμματα αυτών και διακινούνται προς τους κατάλληλους χώρους απόρριψης.
- Για τα αποθέματα που διακινούνται μέσου δικτύου συνεχούς ροής, όπως ηλεκτρικό ρεύμα, φυσικό αέριο, θερμική ενέργεια κλπ.

- Για τους λιανοπωλητές λαϊκών αγορών, παζαριών και πλανόδιους πωλητές που κατά την εμπορία ειδών κατέχουν τα παραστατικών αγορών των αποθεμάτων, αφού έχει ληφθεί υπόψη η ιδιαιτερότητα των συναλλαγών. Τονίζοντας, ταυτόχρονα ότι η απαλλαγή από την έκδοση παραστατικού δεν αφορά την πώληση αγροτικών προϊόντων σε λαϊκές αγορές.
- Για τους τεχνικούς που διακινούν απαραίτητα εργαλεία για την εκτέλεση της εργασίας τους
- Για τους συνδρομητές των επιχειρήσεων έκδοσης και τα ΕΛ.ΤΑ για τις εφημερίδες τα περιοδικά και συναφή προϊόντα.
- Για τους ασφαλισμένους που λαμβάνουν χονδρικής φάρμακα κατ' επανάληψη, οπτικά και άλλα συναφή είδη είτε από το δημόσιο, είτε από ασφαλιστικά ταμεία.
- Για την απομάκρυνση, υλικών εκσκαφής με οποιοδήποτε μέσο, στην προκειμένη περίπτωση τα υλικά αυτά δεν πληρούν τον ορισμό των αποθεμάτων.
- Για τις οντότητες με κατασκευαστικό χαρακτήρα που διακινούν για την ανάγκες κατασκευής έργου αποθέματα όπως: λατομικά προϊόντα που παράγονται από αυτές, μεταλλεύματα που διακινούνται σε εργοτάξια που υλοποιεί η ίδια ή χώρους αποθήκευσης αυτής και προϊόντα πέτρας, χαλκού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, τσιμέντο και άλλα αδρανή υλικά από τις οντότητες που τα παράγουν προς τους χώρους χρήσης.
- Για τα γραφεία τελετών και οντότητες με συναφή αντικείμενο προς τις οντότητες που διαχειρίζονται ειδικά τροποποιημένα αυτοκίνητα.
- Για την μεταφορά ολόκληρης της επαγγελματικής εγκατάστασης της εκάστοτε οντότητας.

Όλα τα στοιχεία διακίνησης θα πρέπει να περιέχουν τα παρακάτω:

1. πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο αποστολέα και παραλήπτη,
2. την διεύθυνση των παραπάνω,
3. Α.Φ.Μ. Των συναλλασσόμενων,
4. η ποσότητα των αγαθών,
5. το είδος αυτών,
6. και την ημερομηνία της διακίνησης τους.

Πέραν από την υποχρέωση που έχει η οντότητα να παραθέτει αναλυτικά την διακίνηση των αποθεμάτων της, δεν υποχρεούται να αναφέρει τόσο την διεύθυνση κατά την οποία παραδίδονται τα αγαθά στις περιπτώσεις που δεν ταυτίζεται με την

έδρα του παραλήπτη, όσο και δευτερεύοντα στοιχεία όπως την ώρα παράδοσης, το μέσο, τον τόπο ή τον αριθμό κυκλοφορίας των μέσων παράδοσης. Γεγονός όμως που δεν οδηγεί σε παράβαση η αναλυτικότερη, δηλαδή αναγραφή στοιχείων για διευκόλυνση της οντότητας.

Σε περιπτώσεις όπου, τα παραστατικά διακίνησης ή πώλησης δεν έχουν παραδοθεί, η οντότητα οφείλει να τηρεί στο αρχείο όλες τις πληροφορίες για τα αντίστοιχα αποθέματα. Επίσης, η τήρηση του λογιστικού συστήματος πρέπει να διασφαλίζει στοιχεία και την εύκολη πρόσβαση τους για την επίτευξη συμφωνιών και την εφαρμογή οποιουδήποτε ελέγχου. Άρα στα λογιστικά αρχεία πρέπει να αναφέρεται ευκρινώς η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του παραστατικού που αφορά την συναλλαγή.

Οι αλλαγές έπεται από, την οριστικοποίηση των καταχωρημένων δεδομένων. στα λογιστικά αρχεία δεν είναι επιτρεπτή, εκτός εάν έχει διαφυλαχτεί, ή μπορεί να καθοριστεί με ακρίβεια, το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων μαζί με αυτά και η ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η αλλαγή.

Κάθε οντότητα, έχει την δυνατότητα να προχωρά σε σύμπτυξη των αρχείων της, αρκεί να διαθέτει με ασφάλεια κάθε πληροφορία πριν από αυτή την συγχώνευση. Επίσης, η οντότητα πρέπει αν της ζητηθεί να παρέχει τα λογιστικά της αρχεία στις ελεγκτικές αρχές στο ανάλογο χρονικό διάστημα μετά την ειδοποίηση, με εξαίρεση τις περιπτώσεις όπου η νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση.

Οι θυγατρικές οντότητες που δεν εμπίπτουν, στην εν λόγω νομοθεσία, συνεπώς δεν τίθεται υποχρέωση για τήρηση λογιστικών αρχείων, αλλά θα πρέπει να διασφαλίζει η μητρική της οντότητα τα λογιστικά αρχεία και την τήρηση τους, για να μπορεί αυτή να συμμορφώνεται με τον νόμο.

Για συνένωση δύο ή περισσότερων οντοτήτων, ή όταν οποιαδήποτε οντότητα διαφοροποιεί την νομική της μορφή, τότε η νέα που θα προκύψει έχει όλη την ευθύνη για την συμμόρφωση με το νομικό πλαίσιο.

Όταν η οντότητα κατέχει είτε παραστατικά σε οποιαδήποτε γλώσσα πλην της Ελληνικής είτε ποσά σε ξένο νόμισμα, οφείλει σε περίπτωση ελέγχου να είναι σε θέση να μετατρέψει τόσο το συνάλλαγμα των ποσών, όσο και να μεταφράσει την ξένη γλώσσα. Αντίστοιχα, η αρμόδια αρχή θα ορίσει το χρονικό διάστημα στο οποίο πρέπει να παραδοθούν τα παραπάνω.

Δύναται, οι οντότητες να παραθέτουν σε αρμόδια τρίτα πρόσωπα (επαγγελματίες λογιστές), την τήρηση όλου ή μερικού μέρους από το λογιστικό της σύστημα, καθώς

και την υποχρεωτική σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Γεγονός, που δεν οδηγεί σε οποιαδήποτε απαλλαγή της διοίκησης της εταιρείας ως προς την ευθύνη που έχει για τα παραπάνω. Διευκρινίζοντας ταυτόχρονα, ότι το ορισμένο τρίτο πρόσωπο που θα οριστεί ως αρμόδιο θα έχει ομοίως υποχρεώσεις συνεργασίας με τα ελεγκτικά όργανα. Τέλος, σε περίπτωση που δεν υπάρχει συνεργασία ανάμεσα στο τρίτο μέρος και στο ελεγκτικό φορέα, η οντότητα δεν απαλλάσσεται επί της υποχρέωσης προς το νόμο.

(Δημ. Σταματόπουλος, 12/11/2015)

5. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Στο κεφάλαιο αυτό με βάση το άρθρο 17 έχουμε κάποιες αρχές οι οποίες όντας κοινές για όλες τις οντότητες που είναι στην ίδια κατηγορία, μας βοηθούν να τις συγκρίνουμε ώστε να μπορούμε να βγάλουμε κάποια συμπεράσματα και προβλέψεις για το μέλλον τους, για τυχόν μελλοντικές επενδύσεις που θέλουμε να κάνουμε σε αυτές .

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, αποτελούνται από τις καταχωρήσεις των συναλλαγών και των γεγονότων των λογιστικών αρχείων.

Από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις απορρέουν με σαφήνεια τα εξής:

Περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στο ενεργητικό

- Οι υποχρεώσεις,
- Καθαρή θέση,
- Πλήρη στοιχεία των εσόδων, των εξόδων, των κερδών και των ζημιών
- Χρηματοροές ανά περίοδο.

Οι μεγάλες οντότητες υποχρεούνται στην δημοσίευση των παρακάτω χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

- Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης

- Κατάσταση Χρηματοροών
- Προσάρτημα

Αντίστοιχα οι μεσαίες υποχρεούνται σε σύνταξη και δημοσίευση των παρακάτω:

- Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Προσάρτημα

Ενώ οι πολύ μικρές και μικρές οντότητες θα πρέπει να συντάσσουν τα παρακάτω:

- Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Το Προσάρτημα

Διαφορετικά, οι πολύ μικρές οντότητες δύναται να καταρτίζουν μόνο, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και αυτό σε περιπτώσεις όπου δεν επηρεάζεται από άλλη νομοθεσία. Ταυτόχρονα η δομή και το περιεχόμενο των καταστάσεων δεν θα αλλάζει μετά το πέρας της περιόδου.

Όσο αφορά, την δομή και το περιεχόμενο που έχει δοθεί στα υποδείγματα (κεφ. 7) δεν επιτρέπεται καμία απόκλιση, πέραν των παρακάτω εξαιρέσεων:

- Σε περιπτώσεις όπου, η ίδια η οντότητα προχωρά σε περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα γίνεται επιτρεπτή όταν έχει τηρηθεί η διάρθρωση των υποδειγμάτων .
- Η προσθήκη νέων κονδυλίων, θα λαμβάνει χώρα μόνο όταν το περιεχόμενο αυτών δεν εμπεριέχεται σε κάποιο από τα ήδη προβλεπόμενα υποδείγματα.

Για την συγχώνευση των κονδυλίων, θα πρέπει:

- Τα ποσά αυτών να είναι, μικρότερα κατά πολύ σε σύγκριση με τον σκοπό της εύλογης αξίας.
- Η συγχώνευση, να προσδώσει περισσότερη σαφήνεια.

Η εκάστοτε οντότητα, μπορεί να προσαρμόσει την μορφή, το περιεχόμενο και τους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κονδυλίων ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της.

5.1. Βασικές Αρχές Σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Κάθε οντότητα, θα ακολουθεί επακριβώς όλες τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και τις συνέχισης της δραστηριότητας ως προς την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Παρακάτω θα παρουσιαστούν αναλυτικότερα όμως, όλες οι γενικές αρχές:

Αρχικά, για να υπάρχει η δυνατότητα σύγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των πληροφοριών που παρέχουν τόσο στην ίδια την οντότητα αλλά και σε τρίτους, οφείλεται να τηρείται κάθε λογιστική αρχή και βάση επιμέτρησης με πλήρη συνέπεια, σε κάθε περίοδο. Σε περίπτωση όμως, που σε προγενέστερες περιόδους, τα ποσά που εμφανίζονται δεν δύναται να συγκριθούν με όμοια ή αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου τότε, τα προγενέστερα ποσά θα προσαρμοστούν ανάλογα με την τρέχουσα περίοδο.

Η σύνταξη λοιπόν, του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως απαιτεί μεγάλη προσοχή στην επιμέτρηση και στην αναγνώριση των στοιχείων μεμονωμένα. Καθώς κανένας συμψηφισμός ανάμεσα στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις ή στα έσοδα και έξοδα ΔΕΝ είναι επιτρεπτός. Έπειτα, σε ότι αφορά την αξία που έχουν τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, οι αρνητικές προσαρμογές σε αυτήν υποχρεωτικά θα αναγνωρίζονται στην εκάστοτε περίοδο, ανεξαρτήτως αποτελέσματος .

Όπως προαναφέρθηκε, η βασική αρχή είναι αυτή του δεδουλευμένου, βάση της οποίας θα αναγνωρίζεται στην ίδια περίοδο και κάθε στοιχείο της τρέχουσας περιόδου και έπειτα θα εντάσσεται στον Ισολογισμό και στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων . Στην τρέχουσα περίοδο, θα αναγνωρισθούν επίσης και τα στοιχεία

τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν κατάλληλα βάσει των προβλέψεων και ήταν προηγούμενης περιόδου.

Ως συνέπεια λοιπόν, θα πρέπει όλα τα υπόλοιπα της έναρξης του ισολογισμού να συμφωνούν με όλα εκείνα της λήξης της προγενέστερης περιόδου. Η αξιολόγηση της παραδοχής, περί της συνέχειας της δραστηριότητας θα διαρκέσει για 12 μήνες πιθανό και περισσότερο, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Άρα κάθε κέρδος που δεν έλαβε χώρα κατά την ημερομηνία ισολογισμού, δεν τίθεται προς αναγνώριση. Επίσης, οποιοδήποτε κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα αναφέρεται με οποιοδήποτε αντιστοιχεί για προηγούμενη περίοδο, ενώ αν δεν υπάρχει κανένα ποσό σε καμία περίοδο θα παραληφθεί και το κονδύλι. Κατά περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα στοιχεία τα οποία πληρούν όλα τα κριτήρια της αναγνώρισης τόσο στον ισολογισμό, όσο και στην κατάσταση αποτελεσμάτων, ενώ σε περίπτωση που δεν γίνει αναγνώριση των παραπάνω δεν δύναται να γνωστοποιηθούν και στο προσάρτημα.

Για τους πίνακες των καταστάσεων, δεν δύναται καμία αναγνώριση, σε πιθανά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Ο εν λόγω νόμος, καθώς και ότι ορίζει για τις επιμετρήσεις, την αναγνώριση, την παρουσίαση και την ενοποίηση δύναται να παραγκωνισθεί μόνο όταν οι επιπτώσεις αυτών δεν είναι σοβαρές.

Κάθε κονδύλι όμως για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αφού έχουμε λάβει σοβαρά υπόψιν την οικονομική ουσία των συναλλαγών και των γεγονότων θα παρακολουθείται λογιστικά και θα παρουσιάζεται. Κάθε οντότητα έχει την δυνατότητα να συμβουλευτεί τα αντίστοιχα Δ.Π.Χ.Α., αρκεί να έχει την υποχρέωση σύνταξης καταστάσεων και τα πρότυπα που θα συμβουλευτεί να είναι συμβατά με τον εν λόγω νόμο.

Όταν κατά την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, γίνουν αντιληπτά οποιαδήποτε γεγονότα που έχουν λάβει χώρα, στην περίοδο που έχει τεθεί σε κλείσιμο τότε θα πρέπει να συμπεριληφθούν σε αυτή και να επηρεάσουν τις καταστάσεις εκείνης της περιόδου. Σε περιπτώσεις όπου, κάποια διάταξη του νόμου, αντιπαρατίθεται με μια εύλογη παρουσίαση, τότε θα γίνεται οτιδήποτε δυνατό για να γίνει ορθά η παρουσίαση.

Ταυτόχρονα, μερικές σπάνιες συναλλαγές και γεγονότα είναι τα εξής:

- Όπως όταν για τις καταστάσεις χρησιμοποιείται, η θεμελιώδης παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητα, ενώ τα στοιχεία έχουν επιμετρηθεί όπως ορίζουν οι κανόνες επιμέτρησης.
- Αντίθετα, όταν οι καταστάσεις δεν συντάσσονται με την παραπάνω αρχή τότε:
 - Κάθε περιουσιακό στοιχείο της οντότητας, θα επιμετρηθεί στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του.
 - Ενώ για τις υποχρεώσεις και τις προβλέψεις, θα επιμετρηθούν στα ποσά όπου θα απαιτηθούν κατά τον διακανονισμό τους.

(N. Σγουρινάκης, 2016)

5.2. Προσάρτημα

Η σύνταξη του προσαρτήματος θα πρέπει να βασίζεται στα παρακάτω:

- Για τις οντότητες, οι οποίες δεν εμπίπτουν στην υποχρεωτική πληροφόρηση μπορούν να παρέχουν εν μέρη πληροφορίες προαιρετικά.
- Η παρουσίαση των πληροφοριών θα γίνεται με την αντίστοιχη σειρά στην οποία δίδονται και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε περίπτωση που γίνει χρήση συντόμευσης, διαγράμματος ή συμβόλου, θα δοθεί με πλήρη σαφήνεια η απαραίτητη διευκρίνιση για να γίνουν κατανοητά.
- Για πληροφορίες οι οποίες έχουν παρουσιαστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δύναται να επαναληφθούν και στο προσάρτημα.

Συνεπώς, στο προσάρτημα θα συμπεριληφθούν πληροφορίες όπως:

1. Επωνυμία της εκάστοτε οντότητας.
2. Νομικό τύπο αυτής.
3. Περίοδο αναφοράς.
4. Πλήρη διεύθυνση της έδρας της.
5. Το δημόσιο μητρώο όπου έχει εγγραφεί η οντότητα.
6. Σε περίπτωση όπου λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, θα πρέπει να αναφέρεται.
7. Σε περίπτωση που τελεί υπό εκκαθάριση, θα πρέπει επίσης να αναφερθεί.
8. Κατηγορία στην οποία ανήκει

9. Να δηλώνει υπεύθυνα ότι, η χρηματοοικονομικές της καταστάσεις έχουν καταρτιστεί καθόλα νόμιμα και όπως ορίζει ο εν λόγω νόμος.

Όταν κάποιος παράγοντας δύναται να θέσουν σε κίνδυνο την προσδοκία της οντότητας να συνεχιστεί η δραστηριότητα, τότε υποχρεωτικά θα γίνεται γνωστοποίηση των παρακάτω:

- Την φύση των παραγόντων
- Τα μέτρα αντιμετώπισης τους.

Επίσης, θα πρέπει να γίνεται αναφορά στις λογιστικές πολιτικές τις οποίες ακολουθεί η οντότητα για κάθε μεμονωμένο στοιχείο των καταστάσεων. Όταν γίνει οποιαδήποτε αλλαγή που αφορά τις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις ή ακόμα και διόρθωση λάθους, θα γίνεται πλήρης αναφορά τόσο στο γεγονός όσο και στις επιπτώσεις που θα έχει στα κονδύλια των καταστάσεων, ενώ εν συνεχεία θα γνωστοποιούνται .

Στις σπάνιες περιπτώσεις, όπου η υποχρέωση για την εύλογη παρουσίαση, δεν έχει εκπληρωθεί από την οντότητα, θα πρέπει η ίδια να το γνωστοποιήσει και να το δικαιολογήσει πλήρως. Σαν επίπτωση για την παρέκκλιση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης και των αποτελεσμάτων θα γίνεται πλήρης παράθεση στο προσάρτημα και αυτό γιατί εάν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση συσχετιστεί με κάποια κονδύλια από τον ισολογισμό, θα πρέπει να γνωστοποιηθεί η συσχέτιση του στοιχείου με τα κονδύλια.

Στην παρουσίαση των κονδυλίων των ενσώματων και άυλων παγίων συντάσσεται ένας πίνακας όπου αναφέρει:

1. Τα κόστη κτήσης, παραγωγής, ή της εύλογης αξίας, σε κάθε κονδύλι και για την αρχή της περιόδου και για το τέλος της.
2. Πιθανές προσθήκες, μειώσεις, ή μεταφορές ανάμεσα στα κονδύλια των παγίων στην τρέχουσα περίοδο.
3. Αποσβέσεις, απομειώσεις αξίας της περιόδου
4. Σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις και στην αρχή της περιόδου και στο τέλος της.
5. Όλες τις λοιπές μεταβολές των παραπάνω καθ όλη την περίοδο.
6. Ποσό κατά το οποίο έγινε η προσαύξηση της αξίας κτήσης των παγίων, που οφείλεται στην κεφαλαιοποίηση των τόκων, της περιόδου.

Κάθε ένα από τα γεγονότα τα οποία προκύπτουν μετά το πέρας της περιόδου τα οποία δεν δύναται να παρουσιαστούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό και στις επιπτώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Όταν γίνετε επιμέτρηση στην εύλογη αξία τότε:

Να διευκρινίζεται έπειτα από δήλωση για την επιμέτρηση στην εύλογη αξία

Να περιγράφεται κάθε σημαντική υπόθεση στην οποία έχουν βασιστεί τα υποδείγματα και όλες οι τεχνικές επιμέτρησης.

Για μεμονωμένα κάθε κονδύλι των στοιχείων του ισολογισμού θα διατυπώνεται:

- Κάθε εύλογη αξία
- Όλες οι μεταβολές που αναγνωρίζονται στο αποτέλεσμα
- Κάθε μεταβολή που αναγνωρίστηκε στην καθαρή θέση (διαφορές εύλογης αξίας).

Αναλυτική παρουσίαση, η κίνηση των διαφορών εύλογης αξίας καθ όλη την περίοδο, κατ' ειδίκευση σε μικτό ποσό αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος, όποτε αυτό αναγνωριστεί ως αναβαλλόμενη φορολογία.

Για τις κατηγορίες των παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων και οτιδήποτε αφορά την έκταση, την φύση, τους όρους και τις συνθήκες που δύναται να αλλάξουν το ποσό, τον χρόνο και κάποια πιθανή χρηματοοροή, θα πρέπει να αναφέρεται.

Σε περίπτωση όπου τα πάγια δεν επιμετρήθηκαν στην εύλογη αξία τους, τότε θα αναγνωρισθεί η λογιστική αξία αυτών.

Όταν τα χρηματοπιστωτικά μέσα έχουν επιμετρηθεί στην τιμή κτήσης:

- Μεμονωμένα σε κάθε μία κατηγορία των παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων έχουμε:
 - Εύλογη αξία μόνο όταν δύναται να προσδιοριστεί
 - Όλες τις πληροφορίες που αφορούν την έκταση της χρήσης των μέσων καθώς και τη φύση τους.
- Στις περιπτώσεις όπου τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά στοιχεία θα εμφανιστούν με ποσά μεγαλύτερα της εύλογης αξίας του τότε:

- Την αξία και την λογιστική αλλά και την εύλογη, τόσο των περιουσιακών στοιχείων, όσο και των κατάλληλων ομάδων κάθε επιμέρους στοιχείου.
- Κάθε λόγος μείωσης των παραπάνω και ποια είναι η ένδειξη που θα βασιστεί για να δοθεί πιθανότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας.
- Σε ότι αφορά την καθαρή θέση της οντότητας:
 - Οποιοδήποτε κεφάλαιο έχει εγκριθεί και δεν έχει ακόμα καταβληθεί.
 - Αριθμός και ονομαστική αξία τίτλων της καθαρής θέσης και όταν δεν διατίθεται θα δοθεί η λογιστική αξία της κατηγορίας των τίτλων. Επίσης δύναται να δοθεί η λογιστική αξία των τίτλων ,που θα αντιπροσωπεύουν όλο το κεφάλαιο που εκδόθηκε μέσα στην περίοδο εφόσον δεν υπάρχει αριθμός και ονομαστική αξία και να ανήκει στα όρια του εγκεκριμένου κεφαλαίου.
- Κάθε ένα από πιθανούς μετατρέψιμους τίτλους, δικαιώματα αγοράς τίτλων, δικαιώματα προαίρεσης, πιστοποιητικά συμμετοχών και κάθε άλλο παρόμοιο τίτλο ή δικαίωμα, αρκεί να αναφέρει τον αριθμό του, την αξία και τα δικαιώματα που παρέχονται.
- Όταν στον Πίνακα Καθαρής Θέσης δεν δίδεται κάποια σύντομη περιγραφή του αποθεματικού και να περιγράφεται ο σκοπός και η κίνηση όπου έλαβε χώρα στην διάρκεια της περιόδου τότε, θα πρέπει να εμπεριέχεται στο Προσάρτημα.
- Επίσης, η ονομαστική αξία και ο τίτλος των ιδίων τίτλων καθαρής θέσης ή, σε περίπτωση που δεν υφίσταται ονομαστική αξία θα δίδεται, η λογιστική ανά κατηγορία τίτλων.
- Συνολικά το χρέος που έχει δημιουργήσει η οντότητα, θα καλυφθεί με την εξασφάλιση, που δίδει η φύση και η μορφή αυτής. Άρα, κάθε ποσό των υποχρεώσεων, θα καθίσταται απαιτητό έπειτα από πέντε έτη μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Σε περίπτωση όπου, η φύση και ο επιχειρηματικός στόχος των διακανονισμών δεν έχουν συμπεριληφθεί στον Ισολογισμό, μαζί με όλες τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών, παρόλο που οι κίνδυνοι και τα οφέλη είναι πολύ σημαντικά, άρα είναι υποχρεωτική κάθε δημοσιοποίηση τους για να εκτιμηθεί κάθε χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

Στο Ισολογισμό επίσης δεν γίνεται αναφορά, στην φύση και την μορφή των εξασφαλίσεων που έχουν παραχθεί, στο ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων συνολικά, των εγγυήσεων ή πιθανών επιβαρύνσεων .

Οποιαδήποτε, δέσμευση παροχής σε εργαζομένους, έπειτα από την έξοδο τους από την υπηρεσίας τους ή κατά την μεταφορά σε συνδεδεμένες ή συγγενείς οντότητες, θα δίδεται μεμονωμένη γνωστοποίηση .

Κάθε ποσό και την φύση των στοιχείων εσόδων ή εξόδων ιδιαίτερου ύψους, ή ιδιαίτερης συχνότητας και σημασίας. Επίσης, κάθε ποσό από τους τόκους της περιόδου βάση του οποίου αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών.

(Ε, 2015)

Την διάθεση των κερδών είτε είναι προτεινόμενη, είτε οριστική ανάλογα με την περίπτωση. Τα ποσά ή το ποσό των μερισμάτων που κατέβαλε η οντότητα στην περίοδο αυτή.

Κάθε λογιστικός χειρισμός για τις ζημιές, κατά περίπτωση.

Όταν αναγνωρισθεί αναβαλλόμενος φόρος, όλα τα υπόλοιπα στον ισολογισμό αρχής και τέλους, η κίνηση τους καθ' όλη την περίοδο, τα ποσά που επηρέασαν το τελικό αποτέλεσμα και την καθαρή θέση της οντότητας.

Οι πληροφορίες που απαιτούνται για τους εργαζομένους της οντότητας στην περίοδο είναι:

- Μέσος Όρος εργαζομένων
- Πλήρης ανάλυση του Μ.Ο. Των εργαζομένων με διευκρίνηση σε κάθε κατηγορία.

Μόνο όταν δεν συμπεριλαμβάνονται μεμονωμένα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, οι δαπάνη παροχών των εργαζομένων, θα γίνει γνωστοποίηση των παρακάτω:

- Μισθοί και ημερομίσθια.
- Κοινωνικές επιβαρύνσεις.
- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Με ανάλυση ανά κατηγορία δραστηριοτήτων και ανά γεωγραφικές αγορές, θα δίδεται το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών, όταν υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές ανάμεσα τους στην άποψη της οργάνωσης των πωλήσεων.

Για τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων, των διαχειριστικών και των εποπτικών κάθε ποσό που χορηγήθηκε είτε σαν προκαταβολή, είτε σαν πίστωση, με πλήρη αναφορά στα επιτόκια, τους όρους χορήγησης και όλα τα ποσά που επιστράφηκαν, ή διαγράφηκαν, ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης ακόμα και κάθε δέσμευση που πάρθηκε για λογαριασμό τους και όποια εγγύηση δόθηκε. Όλα τα παραπάνω στοιχεία κατά άθροισμα ανά κατηγορία των αναφερόμενων προσώπων.

Όταν η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος, τότε θα αναφέρονται, η επωνυμία, η έδρα και η νομική μορφή αυτής.

Πλήρης επωνυμία της οντότητας που συντάσσει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των τελικών συνόλων των επιχειρήσεων στις οποίες είναι μέρος θυγατρικής, εάν δύναται αυτή η περίπτωση, καθώς και η έδρα της αυτής καθώς το ίδιο συμβαίνει και σε περιπτώσει όπου είναι το μερικό σύνολο των επιχειρήσεων .

Ένας τόπος όπου, κάθε ενδιαφερόμενος θα δύναται να προμηθευτεί τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν αυτές είναι διαθέσιμες. Σε περίπτωση που δεν είναι διαθέσιμες θα δίδεται αναφορά γι αυτό.

Για τα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών,εποπτικών συμβουλίων και τα ποσά που έχουν δοθεί σε αυτά εντός της περιόδου, τόσο ως προς την αμοιβή τους, όσο και προς πιθανές δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για τις παροχές έπειτα από την έξοδο υπηρεσίας, στα μέλη τα οποία αποχώρησαν από το συμβούλιο κατά άθροισμα και ανά κατηγορία συμβουλίου.

Για οποιαδήποτε συναλλαγή γίνει ανάμεσα στην οντότητα και κάθε συνδεδεμένο μέλος της πρέπει να περιλαμβάνουν τα εξής:

- Ποσά των συναλλαγών
- Την φύση που έχει η σχέση των συνδεδεμένων μελών
- Οποιοδήποτε πληροφοριακό στοιχείο των συναλλαγών, που θεωρείται απαραίτητο για την καλύτερη κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης.

Σχετικές πληροφορίες με τις παραπάνω, θα δίδονται για τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις στην ημερομηνία του ισολογισμού, ενώ οι πληροφορίες αυτές δύναται να αθροίζονται παρόμοια με την φύση τους.

Κάθε πιθανή χρέωση είτε από νόμιμο ελεγκτή, είτε από ελεγκτικό γραφείο για των απαιτητό έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου, θα αναφέρεται συνολικά. Επίσης άλλες χρεώσεις των παραπάνω:

- Στις υπηρεσίες διασφάλισης
- Υπηρεσίες των φορολογικών συμβούλων
- Για κάθε άλλη ελεγκτική υπηρεσία, τμηματικά ανά κατηγορία.

Για τα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και κάθε συνδεδεμένη με αυτά υποχρέωση, που έχει λάβει την απόφαση να διαθέσει η οντότητα σε αυτά, όταν είναι ουσιαστικά.

Για τις πολύ μικρές οντότητες οι οποίες επιλέγουν να συντάσσουν Ισολογισμό ή/και Κατάσταση Αποτελεσμάτων, θα πρέπει να γνωστοποιήσουν την επιλογή που θα χρησιμοποιήσουν . Ταυτόχρονα, αυτές κατά την σύνταξη της Κατάστασης Αποτελεσμάτων μπορούν να:

- Μην εφαρμόσουν το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών
- Καθώς και δύναται να μην τηρούν τα παρακάτω αρχεία:
 - Λοιπών περιουσιακών στοιχείων
 - Λογαριασμών καθαρής θέσης
 - Λογαριασμών υποχρεώσεων
- Επίσης, είναι δυνατή κάθε απόκλιση των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Δεν είναι απαιτητό να:
 - Παρακολουθούν λογιστικά, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
 - Παρουσιάζουν τα κονδύλια βάση της οικονομικής ουσίας των συναλλαγών
- Δεν υποχρεούνται για την εύλογη παρουσίαση των καταστάσεων.
- Δεν υποχρεούνται να προσαυξήσουν, με έμμεσο κόστος, για τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία

- Κάθε χρήση των μεθόδων απόσβεσης των παγίων που επιτρέπει η φορολογική νομοθεσία (χωρίς την εφαρμογή του άρθρου 18).
- Δεν θα γίνει εφαρμογή της παραγράφου 3(α)(6) του άρθρου 18 που αφορά την απόσβεση της υπεραξίας, άλλων άυλων στοιχείων που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή. Ενώ αν υπάρχουν τα πάγια αυτά, να αποσβεστούν με την φορολογική νομοθεσία.
- Δεν θα εφαρμοστεί η παράγραφος 3(β) του άρθρου 18 για την απομείωση των παγίων, αλλά θα τηρηθούν οι νομοθεσίες των φορολογικών ρυθμίσεων.
- Για τις συμβάσεις μίσθωσης, θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία.
- Μη εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 19 όπως ορίζει για το επιτόκιο ή της σταθερής μεθόδου της επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με το αποσβέσιμο κόστος τους.
- Δεν θα εφαρμοστεί η παράγραφος 4 έως 8 του άρθρου 19, αλλά δύναται να αναγνωρισθούν ζημιές απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζει η εκάστοτε φορολογική νομοθεσία
- Για την εφαρμογή των παραγράφων 3(β) και 5 του άρθρου 20 που αφορά την προσαύξηση, κατά το ποσό του έμμεσου κόστους και τους τόκους, παραγωγή των αποθεμάτων.
- Δεν θα εφαρμόσουν, ότι αφορά την μέθοδο πραγματικού επιτοκίου, σταθερής μεθόδου, με την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του αποσβέσιμου κόστους όπως ορίζει το άρθρο 22 στην παράγραφο 4.
- Δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 έως 14 άρθρου 22, αλλά θα αναγνωρίζουν τις προβλέψεις όπως ορίζει η φορολογική νομοθεσία.
- Για τις κρατικές επιχορηγήσεις, θα γίνεται η αναγνώριση, με εκείνα που επιτάσσει η φορολογική νομοθεσία και όχι όπως ορίζει η παράγραφος 1,2 του άρθρου 23.
- Δεν εφαρμόζεται η δυνατότητα, για αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας όπως ορίζει το άρθρο 23 στις παραγράφους 3 έως 5.
- Δεν δύναται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, όπως ορίζει το άρθρο 24.
- Μη εφαρμογή, του άρθρου 28 και των παραγράφων 1 έως 3, που αναφέρει την διόρθωση επιπτώσεων από την αλλαγή των λογιστικών λαθών

αναδρομικά, την αναγνώριση τους στα ποσά των καταστάσεων της περιόδου όπου έγινε η αλλαγή ή ο εντοπισμός του λάθους.

Εν συνεχεία, οι πολύ μικρές οντότητες στις οποίες αναφερόμαστε, θα παρέχουν μόνο πληροφορίες με επεξηγηματικό σκοπό και όλες τις αναλύσεις του Προσαρτήματος .

Αυτές λοιπόν οι οντότητες, όπως έχει προαναφερθεί δεν έχουν καθαρό κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 150.000 € από τις πωλήσεις, άρα έχουν την δυνατότητα της μη απογραφής των αποθεμάτων, ενώ θα αναγνωρίζουν κάθε αγορά της περιόδου σαν έξοδο. Μερικές όμως οντότητες, προχωρούν σε απογραφή με σκοπό να προσδιορίσουν ένα πιθανό αποτέλεσμα. Εφόσον όμως, επιλέξουν να προχωρήσουν με την απογραφή θα υποχρεωθούν για 3 περιόδους να συνεχίσουν να την τηρούν. Σε περιπτώσεις που, αναφερόμαστε σε τήρηση φυσικής απογραφής κατά το τέλος της περιόδου, για την διευκόλυνση του υπολογισμού του κόστους πωληθέντων, τα αποθέματα αρχής θα λαμβάνονται υπόψιν μηδενικά. Αντίθετα, όταν τηρείται απογραφή και η οντότητα αποφασίσει για διακοπή αυτής τότε το απόθεμα τέλους, δεν θα ληφθεί υπόψιν στον υπολογισμό της τελευταίας περιόδου απογραφής.

(ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Α.ΓΙΩΡΓΟΣ, 2016)

Σύνηθες είναι οι πολύ μικρές οντότητες, να συντάσσουν Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων συνοπτικά, δηλαδή:

- Δεν είναι υποχρεωτική η παρουσίαση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Δεν είναι υποχρεωτική η επιμέτρηση με την εύλογη αξία.
- Δεν είναι υποχρεωτική η αναδρομική διόρθωση των επιπτώσεων από πιθανές λογιστικές πολιτικές αλλαγές και αναγνώριση λαθών, αλλά δύναται να αναγνωρίσουν σχετικές επιπτώσεις με τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην ανάλογη περίοδο.

Για κεφαλαιουχικές εταιρείες και για τις προσωπικές όπου εταίροι είναι κεφαλαιουχικές εταιρείες, θα πρέπει να γνωστοποιούν τις παρακάτω πληροφορίες:

- Επωνυμία.
- Νομικό τύπο.

- Διεύθυνση έδρας.
- Κατηγορία της οντότητας.
- Περίοδο αναφοράς.
- Δημόσιο Μητρώο στο οποίο έχει εγγραφεί η οντότητα.
- Όταν τηρεί την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
- Όταν τελεί υπό εκκαθάριση.
- Αναλυτική δήλωση περί ακριβούς κατάρτισης συμφωνίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τον εν λόγω νόμο.
- Κόστη από δεσμεύσεις, εγγυήσεις, επιβαρύνσεις, τα οποία αναφέρονται στο ισολογισμό , συμπεριλαμβανομένων και της φύσης, την μορφή και κάθε εξασφάλιση που έχει ληφθεί γι' αυτές.
- Δεσμεύσεις παροχών για τους απασχολούμενους έπειτα από την έξοδο από την υπηρεσία ή συνδεδεμένες ή συγγενείς οντότητες, θα γίνεται μεμονωμένη γνωστοποίηση .
- Για τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων, των διαχειριστικών και των εποπτικών κάθε ποσό που χορηγήθηκε είτε σαν προκαταβολή, είτε σαν πίστωση, με πλήρη αναφορά στα επιτόκια, τους όρους χορήγησης και όλα τα ποσά που επιστράφηκαν, ή διαγράφηκαν, ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης ακόμα και κάθε δέσμευση που πάρθηκε για λογαριασμό τους και όποια εγγύηση δόθηκε. Όλα τα παραπάνω θα αναφέρονται κατ' άθροισμα στις κατηγορίες των αναφερόμενων προσώπων.
- Υποχρεωτικά, οι πολύ μικρές οντότητες, οι οποίες συντάσσουν ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων συνοπτικά, θα πρέπει να αναφέρουν ποια επιλογή έχουν κάνει χρήση.
- Τέλος, δεν έχουν υποχρέωση για περαιτέρω πληροφορίες του άρθρου 29.

Για τις μικρές οντότητες, αρκεί να παρέχονται οι πληροφορίες των παραγράφων 23(α),25, 29 και παράγραφοι 3 έως 8, 10,13,14,16. Χωρίς να έχουν υποχρέωση, για την παροχή των λοιπών πληροφοριών του άρθρου 29.

Για τις μεσαίες οντότητες, έχουν την δυνατότητα να μην παρέχουν τις πληροφορίες που ορίζουν οι παράγραφοι 24,32,33 του άρθρου 29.

Ειδικότερες περιπτώσεις απλοποιήσεων και απαλλαγών είναι:

Οι οντότητες, που δραστηριοποιούνται στην εμπορία υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002, θα ενταχθούν στις πολύ μικρές οντότητες, με κριτήριο μόνο τον κύκλο εργασιών να είναι μικρότερος από 8.000.000€. Σε περίπτωση, που η οντότητα θα υπερβαίνει τον κύκλο εργασιών των 8.000.000.€ θα ενεργοποιηθεί ή θα αίρεται ανάλογα με την περίοδο που θα επακολουθεί.

Συγκεκριμένα οι παρακάτω οντότητες, δύνανται να καταρτίζουν ΜΟΝΟ συνοπτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων:

- Επιχειρήσεις αλλοδαπές που έχουν εγκαταστάσεις στην Ελλάδα, όπως ορίζει ο νόμος 89/1967 και ο 378/1968.
- Υποκαταστήματα αεροπορικών αλλοδαπών επιχειρήσεων με λειτουργία στην Ελλάδα και έχουν απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος, αρκεί να πληρούν τον όρο της αμοιβαιότητας .
- Σύμφωνα με τον νόμο 27/1975 άρθρο 3 οι εκμεταλλευτές πλοίων δεύτερης κατηγορίας.

Έπειτα από απόφαση του ΓΓΔΕ, υπάρχει η δυνατότητα να καθορίζονται ειδικές απλοποιήσεις στα παρακάτω:

- Στα λογιστικά αρχεία (βιβλίων) ως προς την τήρηση τους.
- Στα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) ω προς την έκδοση τους.

Έπειτα από την διασφάλιση προσδιορισμού του φόρου, για τις οντότητες με κριτήρια όπως το μέγεθος, το είδος, τον τρόπο, ή τον τόπο των δραστηριοτήτων που ασκεί αυτή.

(Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., 21/12/2015)

5.3. Κατηγορίες Οντοτήτων και Ομίλων- Προϋποθέσεις ενοποίησης

Ως αφητηρία για τις κατηγορίες των ομίλων και την παρουσίαση των κατηγοριών των ομίλων, καθώς και τα κριτήρια κατηγοριοποίησης θα λάβουμε τους μικρού ομίλους.

Μικροί όμιλοι, λοιπόν είναι εκείνοι οι οποίοι αποτελούνται από μια μητρική οντότητα και περισσότερες θυγατρικές, ενώ θα υπαχθούν σε ενοποίηση, ταυτόχρονα κατά την ενοποιημένη βάση, την ημέρα του ισολογισμού δεν θα πρέπει η μητρική να υπερβαίνει τα δύο από τα παρακάτω όρια των κριτηρίων:

1. Το σύνολο ενεργητικού: 4.000.000€
2. Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών: 8.000.000€
3. Μέσος όρος των απασχολουμένων της περιόδου: 50 άτομα.

Έπειτα, σε μεγαλύτερη κλίμακα βρίσκονται οι μεσαίοι όμιλοι, που και αυτοί ομοίως αποτελούνται από μια μητρική και θυγατρικές εταιρείες, με υπαγωγή σε ενοποίηση και στην ενοποιημένη βάση, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής δεν θα υπερβαίνει δύο εκ των τριών κριτηρίων:

1. Το σύνολο ενεργητικού: 20.000.000€
2. Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών: 40.000.000€

3. Μέσος όρος των απασχολουμένων της περιόδου: 250 άτομα

Εξίσου και οι μεγάλοι όμιλοι, με όμοιο ορισμό αλλά με κριτήρια που δεν διαφέρουν ποσοτικά από εκείνα των μεσαίων θα πρέπει όμως να τονιστεί η ειδοποιός διαφορά, καθώς θα πρέπει να υπερβαίνει τα δύο εκ των τριών ορίων των παρακάτω κριτηρίων:

1. Το σύνολο ενεργητικού: 20.000.000€
2. Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών: 40.000.000€
3. Μέσος όρος των απασχολουμένων της περιόδου: 250 άτομα

Σημαντικό είναι επίσης, να τονιστεί ότι για τα όρια του συνόλου του ενεργητικού και για τον κύκλο εργασιών, θα πρέπει αφού έχει γίνει κάθε αφαίρεση από τους συμφητισμούς να ληφθούν υπόψιν. Σε περίπτωση όμως, που δεν γίνουν οι συμφητισμοί και οι απαλοιφές τα όρια δύναται να προσ αυξηθούν κατά 20%. Για τους ομίλους που θα υπερβούν τα όρια για δύο διαδοχικές περιόδους, θα ενεργοποιείται η αλλαγή μεγέθους από την περίοδο που έπεται.

Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης:

Όπως ορίζουν οι περιπτώσεις (α) και (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του εν λόγω νόμου, οι μητρικές οντότητες που εμπíπτουν θα τηρούν υποχρεωτικά ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ταυτόχρονα, δύναται και οποιαδήποτε άλλη οντότητα κατ' επιλογή ή από απαίτηση άλλης νομοθεσίας να καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η μητρική οντότητα καταρτίζει τις δικές της ενοποιημένες καταστάσεις και σε οποιαδήποτε άλλη οντότητα αν συντρέχουν τα παρακάτω:

- Εάν κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων της ψήφου των μετοχών.
- Θα έχει κάθε να ορίζει ή να σταματά την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή του εποπτικού, ή του διαχειριστικού της θυγατρικής οντότητας, όπου είναι και μέτοχος, εταίρος, ή μέλος της εν λόγω οντότητας.
- Δύναται να επηρεάζει με πρωταρχικό ρόλο την θυγατρική οντότητα, όπου είναι μέτοχος, ή εταίρος, ή μέλος, από όπου και αν απορρέει αυτός, είτε από σύμβαση με την οντότητα, είτε από το καταστατικό της ή ακόμα και από πρόβλεψη του ιδρυτικού εγγράφου.

Όταν είναι εταίρος, μέτοχος, ή άλλης οντότητας μέλος, δύναται να:

- Ασκήει κάθε έλεγχο μεμονωμένα, στην πλειοψηφία στο δικαίωμα ψήφου των μετόχων, εταίρων, ή μελών της.
- Να ισχύσουν κατά άθροισμα τα εξής:
 - ο Τα μέλη του διοικητικού, διαχειριστικού, ή εποπτικού οργάνου της θυγατρικής οντότητας, τα οποία ήταν στην διοίκηση της εταιρείας για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου, θα διορισθεί μόνο ως αποτέλεσμα στο δικαίωμα ψήφου της.

Η μητρική οντότητα είναι εκείνη η οποία θα εκπροσωπεί το 20% τουλάχιστον σε κάθε δικαίωμα ψήφου στην θυγατρική οντότητα.

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2 και συγκεκριμένα στα σημεία (α),(β) ,(γ), δεν δίνεται κανένα δικαίωμα τρίτου μέρους σε σχέση με την θυγατρική οντότητα.

Ασκήει κάθε εξουσία που είτε κατέχει, είτε δύναται να την ασκήει, στην θυγατρική οντότητα, με κυριαρχική επιρροή ή ακόμα και σε έλεγχο αυτής. Επίσης, στην παράγραφο, 2 και στα στοιχεία (α),(β), (δ) το δικαίωμα ψήφου εφαρμόζεται με τον διορισμό και την παύση από την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού,ή πιθανού εποπτικού οργάνου της εκάστοτε θυγατρικής οντότητας, ακόμα και κάθε δικαίωμα των προσώπων που ενεργεί για λογαριασμό της μητρικής οντότητας, ή κάποιας άλλης θυγατρικής, θα αθροιστούν στην μητρική.

Η παράγραφος 3 ορίζει δικαιώματα,τα οποία για να εφαρμοστούν εκείνα της παραγράφου 2 (α),(β) και (δ) θα πρέπει να εξαιρεθούν τα παρακάτω:

Κάθε μετοχή που ενσωματώνεται για λογαριασμό τρίτου προσώπου και δεν είναι η μητρική αλλά ούτε και η θυγατρική οντότητα αυτής,

Θα ενσωματωθούν σε μετοχές όπου:

Θα γίνεται κατοχή για την χρήση εγγυήσεων, αρκεί τα δικαιώματα να ασκηθούν σύμφωνα με τις οδηγίες

Θα γίνεται κατοχή για δανεισμούς που έχουν χορηγηθεί , σύμφωνα με την συνηθισμένη επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και θα πρέπει τα δικαιώματα του ψήφου να ασκηθούν προς κάθε όφελος του προσώπου που έχει εγγυηθεί.

5.4. Πρώτη Εφαρμογή και Μεταβατικές Διατάξεις

Για να εφαρμοστούν οι κανόνες επιμέτρησης και να συνταχθούν για πρώτη φορά οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, θα θεωρηθεί καθόλα αλλαγή λογιστικών πολιτικών όπως ορίζει το άρθρο 28 του νόμου. Σε περίπτωση, όμως που η αναδρομική προσαρμογή στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθίσταται αντίξοη, ή σε περίπτωση όπου το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό, κατά την αρχή της περιόδου της πρώτης εφαρμογής θα είναι δυνατό να:

- Υιοθετηθεί, το ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης ενός στοιχείου και έπειτα:
 - Θα θεωρηθούν οι λογιστικές αξίες της προηγούμενης περιόδου ως τεκμαρτό κόστος του στοιχείου αυτού.
 - Επίσης, δύναται να επιμετρήσει το στοιχεία με την εύλογη αξία του. Συγκεκριμένα, η εύλογη αξία θεωρείται το τεκμαρτό κόστος (αναφορικά μόνο στα ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα).
 - Οποιαδήποτε διαφορά προκύψει, θα αναγνωρισθεί στα κέρδη εις νέο της καθαρής θέσης.

Η επιμέτρηση των στοιχείων στην εύλογη αξία (ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα) δεν δύναται στις πολύ μικρές οντότητες.

Δεν είναι ιδιαίτερα εύκολη η αναδρομική προσαρμογή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή να δημιουργείται μεγάλο κόστος ειδικά όταν πρόκειται για τις παρακάτω περιπτώσεις:

Όταν η αναγνώριση των στοιχείων του αρχικού ισολογισμού, έχει γίνει στο παρελθόν σε προγενέστερη περίοδο.

Δεν διατίθεται στα χρονικά σημεία, κάθε εύλογη αξία των στοιχείων του ισολογισμού, καθώς είναι απαιτητό για την αναδρομική εφαρμογή σε αυτήν.

Η ταξινόμηση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, θα γίνει όπως ορίζει το υπόδειγμα Β (Κεφ.7). Οι επιπτώσεις μεταβίβασης στα κονδύλια και η μέθοδος μετάβασης στον εν λόγω νόμο θα γνωστοποιείται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι οντότητες οι οποίες στην πρώτη εφαρμογή ή έπειτα έχουν την υποχρέωση ή συντάσσουν κατ' επιλογή, πρώτη φορά ισολογισμό, θα απογράφουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις στην αρχή της περιόδου, καθώς με την απογραφή αυτή θα καταρτιστεί και ο ισολογισμός έναρξης της οντότητας. Ειδικότερα, για τις μικρές και τις πολύ μικρές οντότητες δύναται να παραληφθούν οι παράγραφοι 4,5,6,7 που αφορούν:

- Δυσκολία στην αναδρομική προσαρμογή
- Ταξινόμηση όπως ορίζει το Παράρτημα Β
- Γνωστοποίηση στοιχείων στις σημειώσεις
- Υποχρέωση ως προς την απογραφή.

Επίσης, οι μικρές και πολύ μικρές οντότητες μπορούν να παρακάμψουν την εφαρμογή των παραγράφων 3 (α.2), 3(α.3) όπου αφορούν:

- Την επιμέτρηση στην εύλογη αξία.
- Την αναγνώριση τυχόν διαφορών στα κέρδη.

6. Επιμετρήσεις

6.1. Ενσώματα και άυλα πάγια

Η αρχική αναγνώριση των ενσώματων και των άυλων στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης τους, ενώ έπειτα δύναται να επιμετρηθούν στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.

Πιο συγκεκριμένα, στα πάγια να συμπεριληφθούν και:

- Κάθε υπεραξία, ως άυλο πάγιο.
- Κάθε δαπάνη που αφορά την βελτίωση των παγίων.
- Κάθε δαπάνη, επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν αφορούν περιουσιακά στοιχεία. Σε περίπτωση που δεν αφορούν τα πάγια αναγνωρίζεται ως έξοδο.

Για την αναγνώριση οποιασδήποτε δαπάνης ως περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να υπάρχουν οι εξής προϋποθέσεις:

Πρόθεση για τεχνική δυνατότητα, από την οντότητα να φέρει εις πέρας τα στοιχεία, για να μπορούν να χρησιμοποιηθούν και να διατεθούν.

- Να προβλέπονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από αυτά.
- Να επιμετρώνται με το πιο αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης του αποδοτέου κόστους σε αυτά.
- Σε οποιαδήποτε περίπτωση θα αναγνωρισθεί η δαπάνη, ως έξοδο.

Έπειτα, για την αποσυναρμολόγηση, την απομάκρυνση ή αποκατάσταση των ενσώματων πάγιων στοιχείων, δημιουργείται ένα κόστος το οποίο οδηγεί και την υποχρέωση στην οντότητα από το αποτέλεσμα της εγκατάστασης, ή της χρήσης αυτού καθ' όλη την διάρκεια μιας ορισμένης περιόδου, και με σκοπό την παραγωγή αποθεμάτων σε αυτή την περίοδο. Το εν λόγω κόστος όμως, όταν συσχετιστεί με την παραγωγή αποθεμάτων της περιόδου, τότε η επιβάρυνση αυτού θα υπολογίζεται στα παραχθέντα αποθέματα.

Για το κόστος των ιδιοπαραγόμενων πάγιων λαμβάνουμε υπόψιν:

- Όλες εκείνες οι δαπάνες που απαιτούνται μέχρι τον τελικό προορισμό του στοιχείου, δηλαδή την λειτουργία του.
- Όλα τα κόστη, των πρώτων υλών, των αναλώσιμων, της εργασίας και οποιοδήποτε άλλο αφορά το στοιχείο άμεσα.
- Την εύλογη αναλογία στα σταθερά και μεταβλητά έξοδα, τα οποία έμμεσα έχουν κάποια συσχέτιση με το πάγιο, αρκεί τα ποσά να έχουν αναφορά στην περίοδο κατασκευής.

Τα ιδιοπαραγόμενα πάγια που το κόστος από την μακροχρόνια περίοδο κατασκευής τους ή παραγωγής επιβαρύνει από τους τόκους εντόκων υποχρεώσεων με την αναλογία που του αντιστοιχεί. Ενώ, στα ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια θα γίνεται η επιμέτρηση κατά αναλογία έως την ημέρα του Ισολογισμού. Ταυτόχρονα δημιουργούνται εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα τα οποία εξαιρούνται πλήρως από τις δαπάνες.

Τα πάγια τα οποία έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, θα υπόκειται η αξία τους προς απόσβεση. Η απόσβεση αυτή, έχει ως αφετηρία όταν το πάγιο θα τεθεί σε χρήση και θα υπολογιστεί με την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του.

Για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης υπεύθυνη είναι η οντότητα, καθώς και για κάθε συστηματική κατανομή της αξίας των παγίων στην ωφέλιμη ζωή του. Οι μέθοδοι απόσβεσης είναι:

- Η σταθερή μέθοδος
- Η φθίνουσα μέθοδος
- Η μέθοδος παραγόμενων μονάδων.

Σημαντικό είναι να τονιστεί ότι η γη δεν δύναται να αποσβεστεί, δύναται όμως να αποσβεστεί οποιαδήποτε βελτίωση αυτής στην περιορισμένη ωφέλιμη ζωή της.

Επίσης οποιοδήποτε έργο τέχνης, αντίκες, κοσμήματα, ή οτιδήποτε άλλο δεν υπόκειται σε φθορά δεν μπορεί να αποσβεστεί.

Η υπεραξία, με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν απεριόριστη ζωή, τα οποία δεν φθείρονται, επίσης δεν αποσβένονται, αλλά ελέγχονται ετήσια ως προς την απομείωση της αξίας τους.

Όταν δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα η ωφέλιμη ζωή, της υπεραξίας, των δαπανών ανάπτυξης και των άυλων περιουσιακών στοιχείων, θα υπολογίζεται περίοδος απόσβεσης 10 ετών.

Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία θα επιμετρηθούν στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος θα ελέγχονται ως προς την απομείωση της αξίας τους, όποτε υπάρξει η ένδειξη για μόνιμη απομείωση. Από την απομείωση, δύναται να υπάρχουν ζημιές μόνο όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου υπολογιστεί μικρότερη της λογιστικής αξίας του.

Μερικές ενδείξεις απομείωσης είναι:

- Μειωμένη αξία πλην του ποσού, που προσδοκάτε σαν αποτέλεσμα από το πέρας του χρόνου, ή της κανονικής χρήσης αυτού.
- Αρνητικές μεταβολές του οικονομικού, του νομικού και του τεχνολογικού περιβάλλοντος, της οντότητας.
- Αύξηση της απόδοσης μια επένδυσης ή των επιτοκίων της αγοράς και είναι πιθανό να μειώσει σημαντικά την ανακτήσιμη αξία του στοιχείου.
- Φυσική βλάβη, ή απαξίωση του στοιχείου.

Κάθε ζημιά που προκύπτει θα αναγνωρίζεται ως έξοδο στο αποτέλεσμα, επίσης μπορούν να αναστραφούν, όταν δεν υφίστανται πλέον οι συνθήκες που τις δημιούργησαν .Συγκεκριμένα η απομείωση της υπεραξίας δεν δύναται να αναστραφεί. Έπειτα από την αναστροφή, η λογιστική αξία του παγίου δεν δύναται να ξεπερνά την λογιστική αξία που θα είχε αυτό, χωρίς την αναγνώριση της απομείωσης.

Για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η οντότητα ως μισθωτής, από χρηματοδοτική μίσθωση, θα αναγνωρισθεί με το κόστος κτήσης που θα προέκυπτε αν τα στοιχεία αυτά είχαν αγοραστεί, καθώς και θα αναγνωριζόταν ταυτόχρονα η υποχρέωση απέναντι στην εκμισθώτρια οντότητα, δηλαδή υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Μετέπειτα, τα πάγια με χρηματοδοτική μίσθωση θα αντιμετωπισθούν λογιστικά με τις προβλέψεις των αντίστοιχων ιδιόκτητων παγίων.

Όσο αφορά την υποχρέωση αυτής της μίσθωσης, θα αντιμετωπισθεί ως δανεισμός, με το μίσθωμα να έχει διαχωρισθεί σε χρεολύσιο, που θα μειώσει το δάνειο, ενώ ο τόκος θα αναγνωρισθεί ως το χρηματοοικονομικό έξοδο.

Όταν τα περιουσιακά στοιχεία, πωληθούν και έπειτα επαναμισθωθούν τότε θα θεωρηθεί ως καθόλα εγγυημένος δανεισμός, με το εισπρακτέο ποσό πώλησης να αναγνωρισθεί ως υποχρέωση, που θα μειωθεί ισόποσα με τα χρεολύσια που θα καταβληθούν και με τους τόκους να αναγνωρισθούν ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Παρόλα αυτά τα πωληθέντα στοιχεία θα παραμείνουν στον ισολογισμό σαν περιουσιακά στοιχεία.

Ο εκμισθωτής όμως, που θα εκμισθώσει τα περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση σε τρίτους, θα πρέπει να τα αναφέρει στην αρχή, το ίδιο ποσό της καθαρής επένδυσης, στις απαιτήσεις. Έπειτα οι απαιτήσεις αυτές, θα επιμετρηθούν στο αποσβέσιμο κόστος τόκοι που θα προκύψουν, θα θεωρηθούν έσοδα της περιόδου που αντιστοιχούν .

(ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΑΝΗΣ, 2016)

6.2. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα και υπηρεσίες

Οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό στοιχείο θα αναγνωρισθεί αρχικά στο κόστος, έπειτα θα επιμετρηθούν κόστος μείον ζημίες απομείωσης. Αυτό συνεπάγεται, ότι κάθε έντοκο χρηματοοικονομικό στοιχείο επιμετράτε ή με την μέθοδο πραγματικού επιτοκίου στο αποσβέσιμο κόστος, ή με σταθερή μέθοδο, όταν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει αρκετές επιπτώσεις σε κάθε ποσό των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η χρήση λοιπόν της μεθόδου του αποσβέσιμου κόστους κτήσης, γίνεται μόνο με την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η κατοχή συνεπάγεται είτε λήψη των τόκων, είτε επιστροφή κεφαλαίου. Για να θεωρηθούν όμως έντοκα χρηματοοικονομικά στοιχεία, θα πρέπει να τεκμαίρεται ότι συμπεριλαμβάνουν μεγάλα ποσά τόκων, ακόμα και όταν δεν δύναται να οριστεί ρητά.

Έλεγχος περιουσιακών στοιχείων θα λάβει χώρα όταν συντρέχουν τα παρακάτω:

Περιπτώσεις δυσμενών χρηματοοικονομικών δυσκολιών τόσο του εκδότη, όσο και του υπόχρεου.

Αρκετά υψηλή λογιστική αξία συγκριτικά με την εύλογη αξία των στοιχείων.

Συνθήκες δυσχερείς σε τοπικό, εθνικό και διεθνές επίπεδο που θα αυξήσουν τις πιθανότητες για την μη τήρηση δεσμεύσεων οι οποίες απορρέουν από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Όταν η λογιστική αξία του στοιχείου, είναι μεγαλύτερη από το ποσό που εκτιμάται ότι θα ανακτηθεί από το στοιχείο αυτό, τότε θεωρείται ζημία απομείωσης.

Θα πρέπει το ποσό που θα προβλέπεται για να ανακτηθεί από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο να είναι μεγαλύτερο από:

Το ποσό της παρούσας αξίας, που προβλέπεται να ληφθεί από το στοιχείο, αφού έχει υπολογισθεί η χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου.

Μειωμένη την εύλογη αξία κατά το απαιτούμενο κόστος πώλησης.

Επίσης, είναι δυνατή η αναστροφή των ζημιών αφού αναγνωρισθούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων σαν κέρδη, αρκεί να μην υφίστανται πλέον οι συνθήκες που τις προκάλεσαν. Παύση στην αναγνώριση κάποιου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν συμβαίνουν τα εξής:

Όταν εξαντληθούν όλα τα συμβατικά δικαιώματα, των ταμειακών ροών του στοιχείου.

Με την μεταβίβαση όλων των κινδύνων αλλά και τα οφέλη που απορρέουν από την κυριότητα του στοιχείου.

Κατά την διάρκεια της παύσης αναγνώρισης κάποιου χρηματοοικονομικού στοιχείου, θα αναγνωρισθεί ένα κέρδος ή ζημιά στα αποτελέσματα .

Ανάμεσα στην λογιστική αξία και στο αντάλλαγμα που λαμβάνεται προκύπτει μια διαφορά η οποία είναι και το ποσό που θα αναγνωρισθεί στο αποτέλεσμα (καθώς και θα συμπεριληφθεί κάθε νέα απόκτηση περιουσιακού στοιχείου, αφού αφαιρεθεί η οποιαδήποτε υποχρέωση αναλαμβάνει).

Η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στον ισολογισμό δύναται να γίνει είτε ως κυκλοφορούντα, είτε ως μη κυκλοφορούντα, εξαρτάται από την διοίκηση της οντότητας και από τον προβλεπόμενο χρόνο διακανονισμού τους.

Η αναγνώριση κάθε αποθέματος αρχικά στο κόστος κτήσης, το οποίο συμπεριλαμβάνει όλες εκείνες τις δαπάνες που είναι απαιτητές προκειμένου να οδηγηθούν τα αποθέματα στην παρούσα θέση - κατάσταση τους.

Ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής, γίνεται με μεθόδους κοστολόγησης κοινά αποδεκτές, οι οποίες συμπεριλαμβάνουν:

Όλο το κόστος των πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών και εργασίας, ή οποιοδήποτε άλλο κόστος έχει άμεση σχέση με το στοιχείο.

Εύλογη αναλογία ανάμεσα στις σταθερές και στις μεταβλητές των εξόδων έμμεσα με το στοιχείο, αρκεί να δίδονται σε βαθμό τέτοιο που τα έξοδα να ανήκουν στην περίοδο παραγωγής.

Η διανομή και το κόστος που προκύπτει από αυτή δεν επιβαρύνουν την παραγωγή.

Στις περιπτώσεις όπου, απαιτείται μεγάλη περίοδος για να ετοιμαστούν τα αποθέματα για χρήση ή πώληση τους, τότε τα κόστη αυτά θα επιβαρύνουν με τόκους έντοκων υποχρεώσεων, με την αναλογία που δίδεται συγκριτικά με το απόθεμα στην περίοδο. Τα αποθέματα μετά την αρχική τους αναγνώριση, θα επιμετρηθούν ανά είδος, χαμηλότερη αξία ανάμεσα στο κόστος κτήσης και στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Για να προσδιορίσουμε το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος έχουμε τα εξής:

- Την μέθοδο Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν (FIFO), ή την μέθοδο του σταθμικού όρου, ή οποιαδήποτε άλλη γενικά αποδεκτή μέθοδο.
- Την μέθοδο Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν (LIFO) δεν δύναται να χρησιμοποιηθεί.
- Τα αποθέματα με παρόμοια φύση και χρήση θα χρησιμοποιούν την ίδια μέθοδο από την οντότητα.
- Σε περίπτωση που τα αποθέματα έχουν διαφορετική φύση, η χρήση των διαφορετικών μεθόδων δύναται να δικαιολογηθεί.
- Πιθανές αγορές αναλώσιμων υλικών περιόδου, θα αντιμετωπίζονται ως έξοδα περιόδου.

6.3. Προκαταβολή Δαπανών και άλλα περιουσιακά στοιχεία

Κάθε προκαταβολή της οντότητας, αναγνωρίζεται στο κόστος κτήσης αρχικά, ενώ μετέπειτα, θα επιμετρηθούν αρχικά στο κόστος κτήσης αφού αφαιρεθεί κάθε χρησιμοποιηθέν ποσό, με βάση την αρχή του δουλευμένου και τις πιθανές ζημιές απομείωσης.

Για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία όμως, η αναγνώριση θα γίνει στο κόστος κτήσης, ενώ μετέπειτα θα επιμετρηθεί σε μικρότερο ποσό ανάμεσα στο κόστος κτήσης και της ανακτήσιμης αξίας.

6.4. Η επιμέτρηση κάθε Περιουσιακού στοιχείου και υποχρεώσεις εύλογη αξία

Η αρχική αναγνώριση των ενσώματων και των άυλων στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης τους, ενώ έπειτα δύναται να επιμετρηθούν στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.

Πιο συγκεκριμένα, στα πάγια να συμπεριληφθούν και:

- Κάθε υπεραξία, ως άυλο πάγιο.
- Κάθε δαπάνη που αφορά την βελτίωση των παγίων.
- Κάθε δαπάνη, επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν αφορούν περιουσιακά στοιχεία. Σε περίπτωση που δεν αφορούν τα πάγια αναγνωρίζεται ως έξοδο.

Για την αναγνώριση οποιασδήποτε δαπάνης ως περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να υπάρχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Πρόθεση για τεχνική δυνατότητα, από την οντότητα να φέρει εις πέρας τα στοιχεία, για να μπορούν να χρησιμοποιηθούν και να διατεθούν.
- Να προβλέπονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από αυτά.
- Να επιμετριούνται με το πιο αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης του αποδοτέου κόστους σε αυτά.
- Σε οποιαδήποτε περίπτωση θα αναγνωρισθεί η δαπάνη, ως έξοδο.

Έπειτα, για την αποσυναρμολόγηση, την απομάκρυνση ή αποκατάσταση των ενσώματων παγίων στοιχείων, δημιουργείται ένα κόστος το οποίο οδηγεί και την υποχρέωση στην οντότητα από το αποτέλεσμα της εγκατάστασης, ή της χρήσης αυτού καθ' όλη την διάρκεια μιας ορισμένης περιόδου, και με σκοπό την παραγωγή

αποθεμάτων σε αυτή την περίοδο. Το εν λόγω κόστος όμως, όταν συσχετιστεί με την παραγωγή αποθεμάτων της περιόδου, τότε η επιβάρυνση αυτού θα υπολογίζεται στα παραχθέντα αποθέματα.

Για το κόστος των ιδιοπαραγόμενων πάγιων λαμβάνουμε υπόψιν:

- Όλες εκείνες οι δαπάνες που απαιτούνται μέχρι τον τελικό προορισμό του στοιχείου, δηλαδή την λειτουργία του.
- Όλα τα κόστη, των πρώτων υλών, των αναλώσιμων, της εργασίας και οποιοδήποτε άλλο αφορά το στοιχείο άμεσα.
- Την εύλογη αναλογία στα σταθερά και μεταβλητά έξοδα, τα οποία έμμεσα έχουν κάποια συσχέτιση με το πάγιο, αρκεί τα ποσά να έχουν αναφορά στην περίοδο κατασκευής.

Τα ιδιοπαραγόμενα πάγια που το κόστος από την μακροχρόνια περίοδο κατασκευής τους ή παραγωγής επιβαρύνει από τους τόκους εντόκων υποχρεώσεων με την αναλογία που του αντιστοιχεί. Ενώ, στα ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια θα γίνεται η επιμέτρηση κατά αναλογία έως την ημέρα του Ισολογισμού. Ταυτόχρονα δημιουργούνται εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα τα οποία εξαιρούνται πλήρως από τις δαπάνες.

Τα πάγια τα οποία έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, θα υπόκειται η αξία τους προς απόσβεση. Η απόσβεση αυτή, έχει ως αφετηρία όταν το πάγιο θα τεθεί σε χρήση και θα υπολογιστεί με την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του.

Για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης υπεύθυνη είναι η οντότητα, καθώς και για κάθε συστηματική κατανομή της αξίας των παγίων στην ωφέλιμη ζωή του. Οι μέθοδοι απόσβεσης είναι:

1. Η σταθερή μέθοδος
2. Η φθίνουσα μέθοδος
3. Η μέθοδος παραγόμενων μονάδων.

Σημαντικό είναι να τονιστεί ότι η γη δεν δύναται να αποσβεστεί, δύναται όμως να αποσβεστεί οποιαδήποτε βελτίωση αυτής στην περιορισμένη ωφέλιμη ζωή της.

Επίσης οποιοδήποτε έργο τέχνης, αντίκες, κοσμήματα, ή οτιδήποτε άλλο δεν υπόκειται σε φθορά δεν μπορεί να αποσβεστεί.

Η υπεραξία, με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν απεριόριστη ζωή, τα οποία δεν φθείρονται, επίσης δεν αποσβένονται, αλλά ελέγχονται ετήσια ως προς την απομείωση της αξίας τους.

Όταν δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα η ωφέλιμη ζωή, της υπεραξίας, των δαπανών ανάπτυξης και των άυλων περιουσιακών στοιχείων, θα υπολογίζεται περίοδος απόσβεσης 10 ετών.

Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία θα επιμετρηθούν στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος θα ελέγχονται ως προς την απομείωση της αξίας τους, όποτε υπάρξει η ένδειξη για μόνιμη απομείωση. Από την απομείωση, δύναται να υπάρχουν ζημιές μόνο όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου υπολογιστεί μικρότερη της λογιστικής αξίας του.

Μερικές ενδείξεις απομείωσης είναι:

1. Μειωμένη αξία πλην του ποσού, που προσδοκείται σαν αποτέλεσμα από το πέρας του χρόνου, ή της κανονικής χρήσης αυτού.
2. Αρνητικές μεταβολές του οικονομικού, του νομικού και του τεχνολογικού περιβάλλοντος, της οντότητας.
3. Αύξηση της απόδοσης μια επένδυσης ή των επιτοκίων της αγοράς και είναι πιθανό να μειώσει σημαντικά την ανακτήσιμη αξία του στοιχείου.
4. Φυσική βλάβη, ή απαξίωση του στοιχείου.

Κάθε ζημιά που προκύπτει θα αναγνωρίζεται ως έξοδο στο αποτέλεσμα, επίσης μπορούν να αναστραφούν, όταν δεν υφίστανται πλέον οι συνθήκες που τις δημιούργησαν. Συγκεκριμένα η απομείωση της υπεραξίας δεν δύναται να αναστραφεί. Έπειτα από την αναστροφή, η λογιστική αξία του παγίου δεν δύναται να ξεπερνά την λογιστική αξία που θα είχε αυτό, χωρίς την αναγνώριση της απομείωσης.

Για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η οντότητα ως μισθωτής, από χρηματοδοτική μίσθωση, θα αναγνωρισθεί με το κόστος κτήσης που θα προέκυπτε αν τα στοιχεία αυτά είχαν αγοραστεί, καθώς και θα αναγνωριζόταν ταυτόχρονα η υποχρέωση απέναντι στην εκμισθώτρια οντότητα, δηλαδή υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Μετέπειτα, τα πάγια με χρηματοδοτική μίσθωση θα αντιμετωπισθούν λογιστικά με τις προβλέψεις των αντίστοιχων ιδιόκτητων παγίων.

Όσο αφορά την υποχρέωση αυτής της μίσθωσης, θα αντιμετωπισθεί ως δανεισμός, με το μίσθωμα να έχει διαχωρισθεί σε χρεολύσιο, που θα μειώσει το δάνειο, ενώ ο τόκος θα αναγνωρισθεί ως το χρηματοοικονομικό έξοδο.

Όταν τα περιουσιακά στοιχεία, πωληθούν και έπειτα επαναμισθωθούν τότε θα θεωρηθεί ως καθόλα εγγυημένος δανεισμός, με το εισπρακτέο ποσό πώλησης να αναγνωρισθεί ως υποχρέωση, που θα μειωθεί ισόποσα με τα χρεολύσια που θα καταβληθούν και με τους τόκους να αναγνωρισθούν ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Παρόλα αυτά τα πωληθέντα στοιχεία θα παραμείνουν στον ισολογισμό σαν περιουσιακά στοιχεία.

Ο εκμισθωτής όμως, που θα εκμισθώσει τα περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση σε τρίτους, θα πρέπει να τα αναφέρει στην αρχή, το ίδιο ποσό της καθαρής επένδυσης, στις απαιτήσεις. Έπειτα οι απαιτήσεις αυτές, θα επιμετρηθούν στο αποσβέσιμο κόστος τόκοι που θα προκύψουν, θα θεωρηθούν έσοδα της περιόδου που αντιστοιχούν.

(Ι.ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ, 2016)

6.5. Υποχρεώσεις

Η αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αρχικά θα γίνει στο οφειλόμενο κόστος, ενώ πιθανά ποσά που έχουν οποιαδήποτε σύνδεση με την ανάληψη των υποχρεώσεων, καθώς και ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο, θα αναγνωρίζονται ως έξοδα περιόδου για την πρώτη αναγνώριση των υποχρεώσεων. Μετέπειτα, η επιμέτρηση θα βασιστεί στα οφειλόμενα ποσά. Διαφορετικά, οι υποχρεώσεις δύναται να αναγνωρισθούν αρχικά και μετέπειτα να επιμετρηθούν στο αποσβέσιμο κόστος, όπως ορίζει η μέθοδος πραγματικού επιτοκίου ή με την χρήση της σταθερής μεθόδου, σε περίπτωση που η επιμέτρηση έχει μεγάλες επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πιο συγκεκριμένα, η επιμέτρηση των υποχρεώσεων αρχικά θα αναγνωρισθούν οι υποχρεώσεις επί του καθαρού ποσού, το οποίο αναλαμβάνεται,

αφού έχουν ληφθεί υπόψιν ποσά όπως, υπέρ ή υπό το άρτιο, έκδοση, τόκους και οποιοδήποτε άλλο κόστος έχει συνδεθεί με την λήψη των υποχρεώσεων.

Κάθε τόκος, ο οποίος προκύπτει από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, θα αναγνωρισθεί σαν έξοδο στα αποτελέσματα, πλην του αν βαρύνουν το κόστος των περιουσιακών στοιχείων, με βάση τις προβλέψεις.

Όταν η δέσμευση εκπληρωθεί, ακυρωθεί, ή εκπνεύσει, τότε και μόνο τότε θα παύσει η οντότητα να αναγνωρίζει μια υποχρέωση. Για κάθε τροποποίηση όρων της υποχρέωσης, θα γίνεται ολοκλήρωση της αρχικής, επομένως θα θεωρηθεί εξοφλημένη και έπειτα θα αναγνωρίζεται νέα υποχρέωση στα αποτελέσματα .

Για τις ΜΗ χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, η αναγνώριση και η επιμέτρηση, θα γίνει βάση του ποσού που θα απαιτηθεί με τον διακανονισμό αυτών.

Στην επιμέτρηση των προβλέψεων και αρχικά και μετέπειτα γίνεται στο ονομαστικό ποσό, το οποίο θα γίνει απαιτητό κατά τον διακανονισμό τους. Αρχικά η αναγνώριση και η επιμέτρηση των προβλέψεων, θα γίνει βάση της παρούσας αξίας, η οποία προσδοκάτε κατά των διακανονισμό τους και αυτό όταν η εν λόγω επιμέτρηση προσδοκείται να έχει μεγάλη επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συγκριτικά με το ονομαστικό ποσό της επιμέτρησης.

Για παροχές σε εργαζομένους οι οποίοι βρίσκονται, κατά την έξοδο τους από την υπηρεσία, αυτές λοιπόν θα αναγνωρισθούν και θα επιμετρηθούν, ή στα προκύπτοντα ποσά κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, ή σε περίπτωση που κάποια αναλογιστική μέθοδο θεωρεί, η οντότητα ότι θα επηρεάσουν σημαντικά τις οικονομικές καταστάσεις.

Πιθανά κέρδη ή ζημιές, που θα προκύψουν κατά την επανεκτίμηση ή κατά τον διακανονισμό, θα αναγνωρισθούν στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου.

6.6. Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

Κάθε κρατική επιχορήγηση η οποία αφορά περιουσιακά στοιχεία, θα αναγνωρισθεί αρχικά στις υποχρεώσεις της περιόδου είσπραξης, ή την περίοδο που θα καταστεί οριστική η έγκριση τους, έτσι ώστε να δύναται να εισπραχθούν με βεβαιότητα. Συνεπώς, η αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων θα γίνει με τα ποσά τα οποία εισπράττονται ,ή εγκρίνονται.

Έπειτα από την αρχική αναγνώριση, των επιχορηγήσεων, θα πρέπει να μεταφερθούν στα αποτελέσματα σαν έσοδα για την απόσβεση τους. Σε περίπτωση που οι κρατικές επιχορηγήσεις απευθύνονται σε έξοδα, τότε θα μεταφερθούν στα αποτελέσματα ως έσοδα περιόδου, όπου τα επιχορηγηθέντα έξοδα θα επιβαρύνουν της συγκεκριμένης περιόδου τα αποτελέσματα .

Δύναται επίσης, οι οντότητες σε περίπτωση αναβαλλόμενου φόρου να αναγνωρίσουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν αναγνωρίσουν όμως θα πρέπει να αναγνωρίσουν ταυτόχρονα και τις φορολογικές υποχρεώσεις.

Η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων θα γίνει σε βαθμό τον οποίο είναι πιθανό να υπάρχουν κέρδη, όπου μπορεί να γίνει και η χρήση των εκπιπτόμενων προσωρινών διαφορών.

Με την εφαρμογή του τρέχοντος φορολογικού συντελεστή θα προκύψουν προσωρινές διαφορές σε ότι αφορά τον αναβαλλόμενο φόρο σε περιουσιακό στοιχείο, ή υποχρέωση, και την μετέπειτα επιμέτρηση και αναγνώριση του.

Για πιθανές μεταβολές των ποσών της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης στον ισολογισμό, θα προκύψουν από περίοδο σε περίοδο και θα αναγνωρισθούν με την μείωση ή αύξηση ανάλογα με τον φόρο εισοδήματος στις καταστάσεις των αποτελεσμάτων . Ταυτόχρονα, εξαίρεση αποτελούν διαφορές των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων και η αναγνώριση των μεταβολών στο αποθεματικό καθαρής θέσης, θα αναγνωρισθεί όμοια και άμεσα στην καθαρή θέση, με την προκειμένη μείωση ή αύξηση των αποθεματικών

Παράδειγμα αναβαλλόμενου φόρου:

Η εταιρεία υπολογίζει αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων με βάση τους κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΠΔ.299/2003) συνολικής αξίας 120.000 ευρώ.

Τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων της χρήσης ανήλθαν στο ποσό των 400.000 ευρώ.

Η εταιρεία φορολογείται με συντελεστή 25%

Για τις ανάγκες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπολόγισε αποσβέσεις ύψους 150.000 ευρώ. Τα καθαρά αποτελέσματα που προσδιορίστηκαν με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ ανήλθαν στο ποσό των 370.000 ευρώ

Άρα για τον υπολογισμό του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος έχουμε:

Αποτελέσματα Ε.Λ.Π.	Αποτελέσματα Δ.Λ.Π.	Διαφορά
400.000	370.000	30.000

Εφόσον τα Αποτελέσματα με βάση τα Ε.Λ.Π. είναι μεγαλύτερα (>) από τα αποτελέσματα με βάση τα Δ.Λ.Π. τότε έχουμε μία περίπτωση Αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Η κατάλληλη λογιστική εγγραφή που γίνεται στα βιβλία των Δ.Λ.Π. είναι :

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
18.90	Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις/ Απαίτηση από αναβαλλόμενη φορολογία (30.000 X 25% = 7.500)	7.500,00	
54.08	Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη / Φόρος κερδών χρήσης		7.500,00

(ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, 2015)

6.7. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και καθαρή θέση

Η αναγνώριση των εσόδων θα γίνεται στην περίοδο όπου καθίστανται δουλευμένα.

Συγκεκριμένα, για έσοδα που προέρχονται από την πώληση αγαθών, θα αναγνωρισθούν μετά την παράδοση τους στους νόμιμους δικαιούχους, και αφού γίνουν αποδεκτά από τους ίδιους, τότε θα επιμετρηθεί με αξιοπιστία και είναι εξαιρετικά πιθανό να εισχωρήσουν στην οντότητα.

Επίσης, για τα έσοδα που προέρχονται από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια, η αναγνώριση θα γίνεται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης, καθώς και η εισροή οικονομικού οφέλους θεωρείται αρκετά πιθανή στην συναλλαγή. Διαφορετικά, δύναται να εφαρμοστεί η μέθοδος ολοκληρωμένης σύμβασης, αρκεί να μην επηρεάσουν σημαντικά τις χρηματοοικονομικές

καταστάσεις. Άρα, η αναγνώριση των εσόδων από την χρήση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται ως εξής:

- Με βάση την χρονική αναλογία, τους τόκους, με την χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή την σταθερή μέθοδο.
- Από συμμετοχή στην καθαρή θέση μερίσματα και κάθε παρόμοιο εισόδημα άλλων οντοτήτων, αφού εγκριθούν από το αρμόδιο όργανο το οποίο είναι υπεύθυνο για την διανομή τους.
- Κάθε δικαίωμα, σχετικό με τους συμβατικούς όρους.

Ομοίως και στις δύο περιπτώσεις εσόδων, Πώληση Αγαθών και Παροχή Υπηρεσιών, τα ποσά θα επιμετρηθούν καθαρά μετά από κάθε επιστροφή, έκπτωση, ή φόρο επί των πωλήσεων.

Σε αντίθεση με τα έσοδα από Πώληση Αγαθών και Πώληση Περιουσιακών στοιχείων, όπου θα αναγνωρισθούν μεμονωμένα από τα σχετικά έξοδα.

Η αναγνώριση των κερδών από τις επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, τα οποία συμπεριλαμβάνουν κέρδη από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων.

Σε πιθανή διαγραφή περιουσιακών στοιχείων θα προκύψουν κέρδη, ή υποχρεώσεις που θα διαγραφούν από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Για οποιοδήποτε άλλο έσοδο, η αναγνώριση θα γίνει στην κατάσταση αποτελεσμάτων με παρουσίαση του καθαρού ποσού τους.

Τα έξοδα θα συμπεριλαμβάνουν τα εξής:

- Έξοδα ίδρυσης
- Κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, ανά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή των υπηρεσιών.
- Δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων
- Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης
- Επισκευές και συντηρήσεις
- Αποσβέσεις των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων
- Προβλέψεις μελλοντικών παροχών για τους εργαζομένους

- Λοιπά έξοδα και κινδύνους
- Τόκους και συναφή έξοδα
- Έξοδα και ζημιές που προκύπτουν με την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- Ζημιές που προέκυψαν κατά την διαγραφή των περιουσιακών στοιχείων
- Λοιπές ζημιές, οι οποίες θα παρουσιαστούν με το καθαρό ποσό τους.
- Φόρο εισοδήματος τρέχοντα και αναβαλλόμενο, της περιόδου.
- Οποιοδήποτε άλλο έξοδο προκύπτει και δεν έχει συμπεριληφθεί στις παραπάνω κατηγορίες.

Οι δαπάνες θα αναγνωρίζονται και θα ταξινομηθούν στις καταστάσεις αποτελεσμάτων, αρκεί να μην καλυφθεί με τον όρο του περιουσιακού στοιχείου.

Σε περίπτωση όπου η αγορά, ή η πώληση, με την συμφωνία τους, δίνουν την δυνατότητα για αναβολή πληρωμής, τότε το ποσό θα επιβαρυνθεί με τόκο. Το εν λόγω έσοδο, θα επιμετρηθεί με το αποσβέσιμο κόστος και με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, ή την σταθερή μέθοδο, για την επιμέτρηση του ονομαστικού ποσού, αρκεί να εκτιμηθεί ότι το αποσβέσιμο κόστος έχει επιρροή στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Άρα, με βάση την περίπτωση αυτή, ο τόκος που θα προκύψει, αναγνωρίζεται στα αρμόδια αποτελέσματα. Κάθε στοιχείο της καθαρής θέσης περιλαμβάνει:

Το ποσό του καταβληθέντος κεφαλαίου από τους ιδιοκτήτες της οντότητας και θα συμπεριληφθούν τα εξής:

- Το υπέρ το άρτιο ποσό
- Οποιαδήποτε εισφορά των ιδιοκτητών, δεσμεύεται ανέκκλητα με την κεφαλαιοποίηση αυτή, την υποχρέωση της οντότητας για την έκδοση μετοχών ή συμμετοχικών τίτλων, οι οποίοι θα καταβληθούν στους συνεισφέροντες εντός 12 μηνών κατά την ημερομηνία εισφοράς.
- Ο σχηματισμός, που γίνεται βάση των διατάξεων της φορολογικής ή οποιαδήποτε άλλης νομοθεσίας, ή του καταστατικού στα αποθεματικά.
- Αποτελέσματα εις νέο

- Πιθανές διαφορές, από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων της εύλογης αξίας τους και η αναγνώριση τους άμεσα στην καθαρή θέση.
- Ιδίους τίτλους καθαρής θέσης, που η οντότητα και η παρουσίαση τους γίνετε μεμονωμένα χωρίς να εμπεριέχει την καθαρή θέση.
- Ζημιές και κέρδη, που απορρέουν από την διάθεση ή την ακύρωση των ιδίων τίτλων καθαρής θέσης και η αναγνώριση τους γίνετε άμεσα στην καθαρή θέση ως μεμονωμένο στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αντίστοιχα με την περίπτωση.
- Η αναγνώριση των κονδυλίων καθαρής θέσης γίνετε αρχικά ενώ η επιμέτρηση μετέπειτα επί των ονομαστικών ποσών, τα οποία έχουν ληφθεί ή καταβληθεί.
- Η παρακολούθηση του κόστους που έχει άμεση με το στοιχείο της καθαρής θέσης, γίνετε με εξαίρεση το στοιχείο αυτό και αφού θεωρηθεί σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αν δεν θεωρηθεί σημαντικό, τότε αναγνωρίζεται σαν έξοδο περιόδου.
- Τα οποιαδήποτε κέρδη προέρχονται από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην εύλογη αξία και αναγνωρισθούν στην καθαρή θέση, δύναται να κεφαλαιοποιηθούν νωρίτερα από την πραγματοποίησή τους.

6.8. Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και μεταβολές λογιστικών πολιτικών διόρθωση λαθών

Οποιαδήποτε συναλλαγή της οντότητας σε ξένο νόμισμα, θα πρέπει να μετατραπεί στο νόμισμα που συντάσσονται η χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας, αφού ληφθεί υπόψιν η ισχύουσα ισοτιμία.

Με το τέλος της περιόδου αναφοράς θα πρέπει:

Κατά την ημερομηνία κλεισίματος να ληφθεί η ισοτιμία υπόψιν και με αυτή να μετατραπούν τα νομισματικά στοιχεία της οντότητας.

Αντίθετα τα μη νομισματικά στοιχεία, θα πρέπει να μετατραπούν στην ισοτιμία αρχικής αναγνώρισης και να επιμετρηθούν με το ιστορικό κόστος.

Ενώ, τα μη νομισματικά στοιχεία, τα οποία εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και θα επιμετρηθούν στην εύλογη αξία τους, θα μετατραπούν και με ισοτιμία της ημέρας όπου έγινε ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας.

Σε περίπτωση όπου προκύψουν διαφορές, θα αντιμετωπιστούν όπως οι μεταβολές στην εύλογη αξία. Πιθανές συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες θα απορρέουν από διακανονισμό των νομισματικών στοιχείων, ή ακόμα και από την μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από εκείνη της αρχικής αναγνώρισης ή από την σύνταξη προγενέστερων καταστάσεων, θα αναγνωρισθούν στα αποτελέσματα της περιόδου.

Όταν, προκύψει διαφορά από τα νομισματικά στοιχεία που ανήκουν στην καθαρή επένδυση σε αλλοδαπή δραστηριότητα, θα αναγνωρίζεται άμεσα σαν στοιχείο καθαρής θέσης και το στοιχείο αυτό δύναται να μεταφερθεί στα αποτελέσματα, με την διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας .

Για κάθε μεταβολή που δύναται να λάβει χώρα στις λογιστικές πολιτικές και τις διορθώσεις λαθών, η αναγνώριση θα γίνει αναδρομικά με την διόρθωση των παρακάτω:

- Λογιστικών αξιών, που αφορούν τα περιουσιακά στοιχεία
- Της καθαρής θέσης και κάθε υποχρέωσης και αυτό για την σωρευτική επίδραση της μεταβολής, με την έναρξη και την λήξη της τρέχουσας και της περιόδου προς σύγκριση. Επίσης, τα έσοδα, τα κέρδη , οι ζημιές και τα έξοδα, σε ότι αφορά την επίδραση των λογιστικών μεγεθών της περιόδου σύγκρισης.

Οποιαδήποτε μεταβολή αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις, θα αναγνωριστούν στην περίοδο, κατά την οποία προέκυψαν και την επιρροή που ασκούν σε αυτήν, ή πιθανόν και σε μελλοντικές, ανάλογα με την περίπτωση. Δεν δύναται όμως να

αναγνωρισθούν αναδρομικά. Σημαντικό είναι να τονισθεί, ότι σε περίπτωση εντοπισμού λάθους, θα πρέπει να διενεργηθεί άμεση διόρθωση αυτού.

(ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, 2015)

7. Τα Υποδείγματα των ΕΛΠ και το Νέο Λογιστικό Σχέδιο

7.1. Οι λογαριασμοί και η συσχέτιση με τον ΕΓΛΣ

Πίνακας 14. Ενσώματα και Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.

10	
10.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης: 10.00
10.02	Σωρευμένες απομειώσεις γης: 44.10

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

	14.99.10, 14.99.11, 14.99.12, 14.99.13, 14.99.14, 14.99.15, 14.99.18
15.03	Σωρευμένες απομειώσεις εξοπλισμού: 44.10,
16	Επενδύσεις σε ακίνητα
16.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα: 10.10, 11.14, 11.15
16.02	Σωρευμένες αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 11.99.14, 11.99.15
16.03	Σωρευμένες απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 44.10,
17	Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
17.01	Ζώντα ζώα
17.01.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) ζώντων ζώων: 14.06, 14.16
17.01.02	Σωρευμένες αποσβέσεις ζώντων ζώων: 14.99.06, 14.99.16
17.01.03	Σωρευμένες απομειώσεις ζώντων ζώων: 44.10,
17.02	Δένδρα και φυτά
17.02.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) δένδρων και φυτών: 10.04, 10.05, 10.06
17.02.02	Σωρευμένες αποσβέσεις δένδρων και φυτών: 10.99.04, 10.99.05, 10.99.06
17.02.03	Σωρευμένες απομειώσεις δένδρων και φυτών: 44.10,
18	Άυλα
18.01	Δαπάνες ανάπτυξης
18.01.01	Αξία κτήσης δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.01.02	Σωρευμένες αποσβέσεις δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.01.03	Σωρευμένες απομειώσεις δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.02	Υπεραξία
18.02.01	Αξία κτήσης υπεραξίας: 16.00,
18.02.02	Σωρευμένες αποσβέσεις υπεραξίας: 16.99.00,
18.02.03	Σωρευμένες απομειώσεις υπεραξίας: 44.10,
18.03	Λοιπά άυλα
18.03.01	Αξία κτήσης λοιπών άυλων: 16.01, 16.02, 16.05
18.03.02	Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων: 16.99.01, 16.99.02, 16.99.05

18.03.03	Σωρευμένες απομειώσεις λοιπών άυλων: 44.10,
Παρακολούθηση σε ξεχωριστό υπολογαριασμό του αντίστοιχου παγίου	: 15.01, 15.02, 15.03 15.04

Πίνακας 15. Εμπορεύματα

20.01	Εμπορεύματα έναρξης: 20.00
20.02	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης: 20.01
20.03	Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων: 20.98
20.04	Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.05	Απομείωση εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.06	Εμπορεύματα λήξης: 20.00
21	Προϊόντα: 21, 22
21.01	Προϊόντα έναρξης: 21.00
21.02	Παραγωγή χρήσης: Δεν υπάρχει
21.03	Απομείωση προϊόντων: Δεν υπάρχει
21.04	Προϊόντα λήξης: 21.00
22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
22.01	Ζώα ζώα: 14.06, 14.16, 14.99.06, 14.99.16
22.01.01	Ζώα ζώα έναρξης: Δεν υπάρχει
22.01.02	Αγορές ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.03	Εκπτώσεις αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.04	Επιστροφές αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.05	Απομείωση ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.07	Ζώα ζώα λήξης: Δεν υπάρχει ,
22.02	Δένδρα και φυτά: 10.00, 10.05, 10.06
22.02.01	Δένδρα και φυτά έναρξης: Δεν υπάρχει
22.02.02	Αγορές δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.03	Εκπτώσεις αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.04	Επιστροφές αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.05	Απομείωση δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει

22.02.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.07	Δένδρα και φυτά λήξης: Δεν υπάρχει
23	Παραγωγή σε εξέλιξη : 23
23.01	Παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης: 23.00
23.02	Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης: 23.00
24	Πρώτες ύλες και υλικά: 24
24.01	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης: 24.00
24.02	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης: 24.01
24.03	Εκπτώσεις αγορών πρώτων υλών και υλικών: 24.98
24.04	Επιστροφές αγορών πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.05	Απομείωση πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.06	Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών: 24.00
25	Υλικά συσκευασίας: 28
25.01	Υλικά συσκευασίας έναρξης: 28.00
25.02	Αγορές υλικών συσκευασίας: 28.01
25.03	Εκπτώσεις αγορών υλικών συσκευασίας: 28.98
25.04	Επιστροφές αγορών υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.05	Απομείωση υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.06	Υλικά συσκευασίας λήξης: 28.00
26	Ανταλλακτικά παγίων: 26
26.01	Ανταλλακτικά παγίων έναρξης: 26.00
26.02	Αγορές ανταλλακτικών παγίων: 26.01
26.03	Εκπτώσεις αγορών ανταλλακτικών παγίων: 26.98
26.04	Επιστροφές αγορών ανταλλακτικών παγίων: Δεν υπάρχει
26.05	Απομείωση ανταλλακτικών: Δεν υπάρχει
26.06	Ανταλλακτικά παγίων λήξης: 26.00
27	Λοιπά αποθέματα: 25
27.01	Λοιπά αποθέματα έναρξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
27.02	Λοιπά αποθέματα λήξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
30	Πελάτες
30.01	Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες
30.01.01	Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.98, 30.99
30.01.02	Μη δουλευμένοι τόκοι μη συνδεδεμένων πελατών: Δεν υπάρχει
30.01.03	Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών: 30.05

30.01.04	Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών: 44.11
30.02	Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες
30.02.01	Συνδεδεμένοι πελάτες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.99
30.02.02	Μη δουλευμένοι τόκοι συνδεδεμένων πελατών: Δεν υπάρχει
30.02.03	Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών: 30.05
30.02.04	Απομείωση συνδεδεμένων πελατών: 44.11
31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
31.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες
31.01.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό: 31.00, 31.01, 31.02, 31.03, 31.07, 31.08, 31.09, 31.10, 33.90, 33.91, 18.07, 18.08
31.01.02	Μη δουλευμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων: 31.13, 18.09
31.01.03	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων: 44.11,
31.02	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - συνδεδεμένες οντότητες
31.02.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό: 31.00, 31.01, 31.02, 31.03, 31.07, 31.08, 31.09, 31.10, 33.90, 33.91, 18.07, 18.08
31.02.02	Μη δουλευμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων: 31.13, 18.09
31.02.03	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων: 44.11
32	Χορηγηθέντα δάνεια
32.01	Δάνεια χορηγηθέντα σε συνδεδεμένες οντότητες: 18.02, 18.03, 18.04, 18.05
32.02	Δάνεια χορηγηθέντα στο προσωπικό και στη διοίκηση: 18.06, 33.01, 33.02, 33.07, 33.08, 33.09, 33.10
32.03	Λοιπά χορηγηθέντα δάνεια: 18.13, 18.14
32.04	Απομείωση χορηγηθέντων δανείων: 44.11
33	Λοιπές απαιτήσεις
33.01	Έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισπρακτέα: 36.01
33.01.01	Έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισπρακτέα - ονομαστικό ποσό
33.01.02	Απομείωση - έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισπρακτέα
33.02	Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες

33.02.01	Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό
33.02.02	Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες: 18.11, 33.13 , 33.14, 33.17, 33.18, 33.19, 33.20, 33.21, 33.97, 33.98, 33.99 ΔΙΕΓΡΑΦΑ ΤΟΝ 18.12 ΟΦ. ΚΕΦΑΛΑΙΟ
33.03.01	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό
33.03.02	Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες: 44.11
34	Επενδύσεις
34.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις
34.01.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - ονομαστική αξία: 18.15, 18.16
34.01.02	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - συμπληρωματικά ποσά: 18.15, 18.16
34.01.03	Απομείωση διακρατούμενων έως τη λήξη επενδύσεων: 44.11,
34.02	Διαθέσιμα για πώληση
34.02.01	Διαθέσιμα για πώληση: 18.01, 18.15, 18.16
34.02.02	Απομείωση διαθέσιμων για πώληση: 18.01.19, 44.11
34.03	Εμπορικό χαρτοφυλάκιο: 34
35	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση: Δεν υπάρχει
35.01	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση εύλογης αξίας
35.02	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση ταμειακών ροών
36	Συμμετοχές
36.01	Συμμετοχές σε θυγατρικές
36.01.01	Συμμετοχές σε θυγατρικές: 18.00
36.01.02	Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές: 18.00.19
36.02	Συμμετοχές σε συγγενείς
36.02.01	Συμμετοχές σε συγγενείς: 18.00
36.02.02	Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς: 18.00.19
36.03	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
36.03.01	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες: 18.00
36.03.02	Απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 18.00.19
37	Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου
37.01	Προπληρωμένα έξοδα: 36.00
37.01.01	Προπληρωμένα έξοδα σε μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
37.01.02	Προπληρωμένα έξοδα σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει

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

50.03.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.03.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.04	Προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
50.04.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες: 15.09, 32.00, 50.08
50.04.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.04.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
51	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
51.01	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες: 51, 45.19, 45.20, 45.21, 53.90
51.02	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - συνδεδεμένες οντότητες: 51, 45.19, 45.20, 45.21, 53.90
52	Τραπεζικά δάνεια
52.01	Τραπεζικά δάνεια - μη συνδεδεμένες οντότητες: 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.10, 45.11, 45.12, 45.13
52.02	Τραπεζικά δάνεια - συνδεδεμένες οντότητες: 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.10, 45.11, 45.12, 45.13
53	Λοιπές υποχρεώσεις
53.01	Δάνεια από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
53.02	Λοιπά δάνεια: Δεν υπάρχει
53.03	Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες: 53.00, 53.03
53.04	Υποχρεώσεις προς ιδιοκτήτες και Διευθυντικό Προσωπικό : 53.14
53.05	Μερίσματα, προμερίσματα και άλλα ποσά συναφούς φύσης πληρωτέα: 53.01, 53.02
53.06	Άλλες υποχρεώσεις: 53.04, 53.05, 53.06, 53.07
53.07	Άλλες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες οντότητες : 53.10, 53.11, 53.12, 53.13
54	Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη
54.01	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος
54.01.01	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης: 54.07, 54.08
54.01.02	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος της οντότητας (αντίθετος): 33.13
54.01.03	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος): 33.13
54.02	Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.01	ΦΠΑ εκροών: 54.00
54.02.02	ΦΠΑ εισροών: 54.00
54.02.03	Καταβληθείς ΦΠΑ: 54.00
54.03	Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων
54.03.01	Παρακρατούμενος φόρος από μισθωτή εργασία και συντάξεις: 54.03
54.03.02	Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 54.04
54.03.03	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων μερισμάτων: 54.09
54.03.04	Λοιποί παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος: 54.09
54.04	Τέλη χαρτοσήμου: 54.09
54.05	Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές: 54.05
55	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
55.01	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης: 55.00, 55.01
55.02	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς επικουρικής ασφάλισης: 55.02
56	Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων
56.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα: 56.01
56.01.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.01.02	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων: 56.00
56.02.01	Έσοδα επόμενων χρήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.02.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
57	Προβλέψεις
57.01	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους: 44.00
57.02	Λοιπές προβλέψεις
57.02.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.02	Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.04	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου: Δεν υπάρχει
57.02.05	Άλλες προβλέψεις: 44.09, 44.12, 44.13, , , 83.13
57.03	Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
58	Κρατικές επιχορηγήσεις: 41.10
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού: Δεν υπάρχει
60	Παροχές σε εργαζόμενους

60.01	Μικτές αποδοχές: 60.00, 60.01
60.02	Εργοδοτικές εισφορές: 60.03, 60.04
60.03	Λοιπές παροχές: 60.02
60.04	Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό): 68.00
60.05	Παροχές σε εργαζόμενους συνδεδεμένων οντοτήτων : Δεν υπάρχει
61	Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων
61.01	Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών): 83.10
61.02	Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 83.10
61.03	Απομείωση άυλων παγίων: 83.10
61.04	Απομείωση αποθεμάτων: Δεν υπάρχει
61.05	Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
61.05.01	Απομείωση πελατών: 83.11
61.05.02	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων: 68.11
61.05.03	Απομείωση διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων: 68.11
61.05.04	Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές: 68.11
61.05.05	Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς: 68.11
61.05.06	Απομείωση συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 68.11
61.06	Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων: 68.09
61.07	Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
61.07.01	Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων στοιχείων: 64.11εν μέρει μόνο
61.07.02	Ζημιές εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 64.12εν μέρει μόνο
61.07.03	Ζημιές εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων: 64.13εν μέρει μόνο
62	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
62.01	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό: 81.00.04
62.01.01	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.01.02	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
62.01.03	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
62.02	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης: 81.00.04
62.02.01	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων

	και υποχρεώσεων
62.02.02	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
62.02.03	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού
63	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
63.01	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων: 81.02.00, 81.02.01, 81.02.02, 81.02.03, 81.02.04, 81.02.05
63.02	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση άυλων πάγιων στοιχείων: 81.02.00, 81.02.01, 81.02.02, 81.02.03, 81.02.04, 81.02.05
63.03	Ζημιές από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων: 64.12
63.04	Ζημιές από διάθεση - απόσυρση περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64	Διάφορα λειτουργικά έξοδα:
64.01	Αμοιβές για υπηρεσίες: 62.06, 64.01, 64.03, 64.05, 64.09, 61.00, 61.01, 61.02, 61.03
64.01.01	Αμοιβές για υπηρεσίες - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.01.02	Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.02	Ενέργεια: 62.00, 62.01
64.03	Ύδρευση: 62.02
64.04	Τηλεπικοινωνίες: 62.03
64.05	Ενοίκια: 62.04
64.05.01	Ενοίκια - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.05.02	Ενοίκια - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.06	Ασφάλιστρα: 62.05
64.07	Μεταφορικά: 64.00
64.08	Αναλώσιμα: 64.07, 64.08
64.09	Επισκευές και συντηρήσεις: 62.07
64.10	Διαφήμιση και προβολή: 64.02
64.11	Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος): 63.02, 63.03, 63.04, 63.05, 63.06, 63.98, 88.09
64.12	Λοιπά έξοδα: 81.00, 82.00
64.13	Διάφορα λειτουργικά έξοδα από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
65.01	Τόκοι τραπεζικών δανείων: 65.01.00, 65.01.01, 65.01.02, 65.01.03, 65.02, 65.03, 65.04, 65.05, 65.07, 65.08

65.02	Τόκοι δανείων από συνδεδεμένες οντότητες: 65.01.04, 65.01.05, 65.01.06
65.03	Τόκοι λοιπών δανείων: 65.00
65.04	Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων: 65.01.07, 65.01.08, 65.01.09, 65.01.10, 65.06
65.05	Λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα: 65.10
66	Αποσβέσεις
66.01	Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης: 66.01.03, 66.01.24
66.02	Αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 66.01
66.03	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 66.02
66.04	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων: 66.03
66.05	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού: 66.04
66.06	Αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 66.01
66.07	Αποσβέσεις πάγιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 66.04.16, 66.00.05, 66.00.06, 66.00.15, 66.00.16
66.08	Αποσβέσεις άυλων παγίων: 66.05
67	Ασυνήθη έξοδα και ζημιές
67.01	Ζημιές φυσικών καταστροφών: 81.02
67.02	Ζημιές άλλων καταστροφών: 81.02
67.03	Άλλα ασυνήθη έξοδα και ζημιές: 81.00
67.04	Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές: 81.00, 82.00
67.05	Ασυνήθη έξοδα και ζημιές από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
68	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)
68.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες: 68.09, 83.12, 83.13
68.02	Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις: 68.09, 83.12, 83.13
68.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 68.09, 83.12, 83.13
68.04	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος: 68.09, 83.12, 83.13
68.05	Άλλες προβλέψεις: 68.09, 83.12, 83.13
68.06	Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
69	Φόρος εισοδήματος
69.01	Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου: 63.00, 88.06, 88.08
69.02	Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου: Δεν υπάρχει
69.03	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει

70	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
70.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων (ονομαστικές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.02	Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.03	Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.02	Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.02	Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.03	Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.03	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.02	Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.03	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.04	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.02	Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.03	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.05	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.01	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.02	Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72

70.05.03	Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.06	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.01	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.02	Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.03	Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.07	Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.01	Πωλήσεις υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.02	Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.03	Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.08	Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.01	Πωλήσεις υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.02	Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.03	Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
71	Λοιπά συνήθη έσοδα
71.01	Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων: 81.01.05
71.02	Επιχορηγήσεις τόκων: 74.05
71.03	Επιχορηγήσεις λοιπών εξόδων: 74.03
71.04	Άλλα λειτουργικά έσοδα: 74.00, 74.01, 74.02, 75.00, 75.01, 75.02, 75.03, 75.04, 75.05, 75.06, 75.07, 75.08, 75.10, 81.01, 81.03, 82.01
71.05	Άλλα λειτουργικά έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
72.01	Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων: 76.03.04, 76.03.05, 76.03.06
72.02	Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων: 76.03.03
72.03	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
72.04	Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων: 76.03.00, 76.03.01, 76.03.02
73	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
73.01	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό: 81.01.04

73.01.01	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρ/σεων: 81.01.04
73.01.02	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων: 81.01.04
73.01.03	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού: 81.01.04
73.02	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης: 81.01.04
73.02.01	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων: 81.01.04
73.02.02	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων: 81.01.04
73.02.03	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού: 81.01.04
74	Έσοδα συμμετοχών
74.01	Μερίσματα από συμμετοχές σε συγγενείς: 76.01
74.02	Μερίσματα από συμμετοχές σε θυγατρικές: 76.01
74.03	Μερίσματα από συμμετοχές σε κοινοπραξίες: 76.01
74.04	Μερίσματα από λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους: 76.01
75	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
75.01	Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων: 81.03
75.02	Κέρδη από διάθεση άυλων παγίων στοιχείων: 81.03
75.03	Κέρδη από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων: 76.04
75.04	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
76	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων
76.01	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες: 84.00
76.02	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για δοσμένες εγγυήσεις: 84.00
76.03	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 84.00
76.04	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
76.05	Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων: 84.00
76.06	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών): 84.00.10
76.07	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 84.00.10
76.08	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων: 84.00.10
76.09	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων: Δεν υπάρχει

76.10	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
76.10.01	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης πελατών: 84.00
76.10.02	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων: 84.00
76.10.03	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων: 84.00
76.10.04	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε θυγατρικές: 84.00
76.10.05	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε συγγενείς: 84.00
76.10.06	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 84.00
76.11	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων: 84.00
77	Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
77.01	Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων: Δεν υπάρχει
77.02	Κέρδη εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: Δεν υπάρχει
77.03	Κέρδη εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων: Δεν υπάρχει
78	Φόρος εισοδήματος έσοδο
78.01	Τρέχων φόρος περιόδου έσοδο: Δεν υπάρχει
78.02	Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο: Δεν υπάρχει
78.03	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη
79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη : 81.01, 81.03, 82.01
79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
80	Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: 78
80.01	Παροχές σε εργαζόμενους σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.02	Αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.03	Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.04	Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.05	Προβλέψεις σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
81	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης: 48
81.01	Χρεωστικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού: Δεν υπάρχει
81.02	Πιστωτικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού: Δεν υπάρχει

82	Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου
82.01	Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών: 80.00, 80.01, 80.02, 80.03, 86.00, 86.01, 86.02, 86.03, 86.99
82.02	Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους): 88.00
82.03	Καθαρή ζημία περιόδου (μετά από φόρους): 88.01

Πηγή: (Μαυραγάνης, 2014)
(ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, 2015)

7.2. Υποδείγματα σύμφωνα με τα ΕΛΠ

Υπόδειγμα Β.1.1: Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις – (Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης)

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

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

Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Σύνολο	X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Δάνεια και απαιτήσεις	X	X
Χρεωστικοί τίτλοι	X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	X	X
Λοιπά	X	X
Σύνολο	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		

Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X

Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X

Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Τραπεζικά δάνεια		
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

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

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		

Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Σύνολο	X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Δάνεια και απαιτήσεις	X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις	X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Διαθέσιμα για πώληση	X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση	X	X
Σύνολο	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		

Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X

Ίδιοι τίτλοι	X	X
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X

Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Τραπεζικά δάνεια		
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

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

Σημείωση	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	X
Κόστος πωλήσεων	X	X
Μικτό αποτέλεσμα	X	X

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

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

<u>Σημείωση</u>	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)	X	X

Λοιπά συνήθη έσοδα	X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία	X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	X
Παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Αποσβέσεις	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές	X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι εισοδήματος	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

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

	<u>Κεφάλαιο</u>	<u>Υπέρτο άρτιο</u>	<u>Καταθέσεις Ιδιοκτητών</u>	<u>Ιδιοί Τίτλοι</u>	<u>Διαφορές εύλογης αξίας</u>	<u>Αποθεματικά νόμων και κατακτού</u>	<u>Αφορολόγητα αποθεματικά</u>	<u>Αποτελέσματα εις νέο</u>	<u>Σύνολο</u>

Υπόλοιπο 01.01.20X 0	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών								X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			X		X		X
Εσωτερικές μεταφορές							X	X	0
Διανομές στους φορείς								X	X
Αποτελέσμα τα περιόδου								X	X
Υπόλοιπο 31.12.20X 0	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X				X
Εσωτερικές μεταφορές									0
Διανομές μερισμάτων									X
Αποτελέσμα τα περιόδου								X	X
Υπόλοιπο 31.12.20X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

1									
---	--	--	--	--	--	--	--	--	--

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

<u>Σημείωση</u>	20X120X0	
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X

Πλέον ή μείον προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων	X	X
Προβλέψεις	X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων	X	X
Εσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων	X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)	X	X
	X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης		
Μεταβολή αποθεμάτων	X	X
Μεταβολή απαιτήσεων	X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων	X	X
	X	X
Μείον:		
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους	X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων	X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
Σύνολο	X	X

Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
Σύνολο	X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων		
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της χρήσης	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	X	X

Υπόδειγμα Β.5: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων

Περιουσιακά στοιχεία	20X1	20X0
Πάγια	X	X
Μείον: Αποσβεσμένα	X	XX

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

Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες

	20X120X0	
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	X

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

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

<u>Σημείωση</u>	20X1	20X0

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Σύνολο	X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Δάνεια και απαιτήσεις	X	X
Χρεωστικοί τίτλοι	X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	X	X
Λοιπά	X	X
Σύνολο	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X

Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
<i>Σύνολο</i>	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
<i>Σύνολο</i>	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X

Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Καθαρή θέσης ιδιοκτητών μητρικής	X	X
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τραπεζικά δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

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

Σημείωση	20X120X0	
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Σύνολο	X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Δάνεια και απαιτήσεις	X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις	X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Διαθέσιμα για πώληση	X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση	X	X
Σύνολο	X	X

Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
<i>Σύνολο</i>	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
<i>Σύνολο</i>	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		

Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Καθαρή θέση ιδιοκτητών μητρικής	X	X
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X

Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τραπεζικά δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Εξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Εσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

Υπόδειγμα Β.8.1: Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

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

Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται:		
- Στους ιδιοκτήτες της μητρικής	X	X
- Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	X	X

Υπόδειγμα Β.8.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

<u>ημείωση</u>	20X120X0	
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)	X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα	X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία	X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	X
Παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημίες	X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	X	X
Έσοδα επενδύσεων	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι εισοδήματος	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X
Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται:		

- Στους ιδιοκτήτες της μητρικής	X	X
- Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	X	X

Υπόδειγμα Β.9: Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Κε	Υπ	Κατ	Ιδι	Δια	Συν/	Αποθε	Αφορο	Αποτελ	Σύνο	Δικαι	Σύν
	το	Κατ	Ιδι	Τίτ	εύλ	διαφ	ά νόμ	α αποθει	τα εις ν	καθα	α που	καθ
		Ιδιο	Τίτ	λί	αξία		κατ/κο	ά		θέση	ασκο	θέσ
		Τίτ	λί	αξία						ιδιοκ	έλεγχ	
		λί	αξία							μητρι		
Υπόλοι πο 01.01.2 0Χ0	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Μεταβο λές λογιστικ ών πολιτικ ών και διόρθω ση λαθών									X	X	X	X
Μεταβο λές στοιχεί ων στην περίοδο	X	X			X			X				X
Εσωτερ ικές μεταφο ρές								X	X	X		
Διανομέ ς στους φορείς									X	X	X	X
Αποτελ έσματα περιόδο υ									X	X	X	X
Υπόλοι πο 31.12.2 0Χ0	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Μεταβο λές στοιχεί ων στην					X							X

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

Υπόδειγμα Β.10: Κατάσταση Χρηματορών – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (έμμεση μέθοδος)

<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων	X	X
Προβλέψεις	X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων	X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων	X	X
Έσοδα επενδύσεων	X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας	X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)	X	X
	X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης		
Μεταβολή αποθεμάτων	X	X
Μεταβολή απαιτήσεων	X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων	X	X
	X	X
Μείον:		
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους	X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες		

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

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

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

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

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

A. Κατάσταση αποτελεσμάτων περιόδου	20X220X120X0		
Εισόδημα από επενδύσεις	X	X	X
Λοιπά εισοδήματα	X	X	X
Έξοδα διαχείρισης	X	X	X
Έξοδα Θεματοφύλακα	X	X	X
Λοιπά έξοδα και φόροι	X	X	X
Καθαρό εισόδημα	X	X	X
B. Κατάσταση λοιπών μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων			
Διανομές και επανεπενδύσεις εισοδήματος	X	X	X
Έκδοση νέων μεριδίων	X	X	X
Εξαγορές μεριδίων	X	X	X
Διαφορές επιμέτρησης επενδύσεων	X	X	X
Λοιπές μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων	X	X	X
Κόστη συναλλαγών του χαρτοφυλακίου	X	X	X
	X	X	X
Σύνολο μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων (A + B)	X	X	X

Πηγή: (Οικονομικών, 2014)

1 Βιβλιογραφία

4308, Ν. Υ. Α., 2014. *Taxheaven*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660#load_article_20559
[Πρόσβαση 11 2016].

Αλιπαρμάκης, Χ., 2015. *Σημειώσεις Σεμιναρίου ΠΑΣΔΕ*. Αθήνα: ΠΑΣΔΕ.

ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, Κ. Κ. Κ. Π., 2015. *Λογιστική οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π. – Πρακτικό βοήθημα για τον λογιστή*. s.l.:ΜΕΝΙΠΠΟΣ ΕΠΕ.

ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, Κ. Κ. Κ. Π., 2015. *Προσάρτημα των ΕΛΠ*. s.l.:ΜΕΝΙΠΠΟΣ ΕΠΕ.

Δημ. Σταματόπουλος, Π. Σ. Γ. Σ., 12/11/2015. *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ανάλυση - Ερμηνεία*. s.l.:Forin.

ΕΛΠ, Λ. Α.-Β. κ. Σ. μ. Φ. &, 2015. *ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ*. s.l.:ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΠΑΝ..

Ε, Σ., 2015. *Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π. με βάση τα νέα Ε.Λ.Π. Συμπληρωμένη και βελτιωμένη έκδοση, σύμφωνα με το νέο Ν.4308/2014*. s.l.:ΒΡΥΚΟΥΣ.

Ι.ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ, Α. Κ. Δ. Κ., 2016. *Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και μεταβολές λογιστικών πολιτικών διόρθωση λαθών*. 5Η επιμ. s.l.:ΔΗΜ.ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ.

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ, Δ. Κ., 2016. *Λογιστικά - Κοστολόγηση - Φοροτεχνικά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Στην Πράξη*. 25Η επιμ. s.l.:s.n.

Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., Κ. Δ. Ι. Κ. Ι. Δ., 21/12/2015. *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε Τεταρτοβάθμια Ανάπτυξη στην Πράξη*. s.l.:Καραγιάννης Ιωάννης.

ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Α.ΓΙΩΡΓΟΣ, Τ. Θ., 2016. *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για πολύ μικρές και μικρές οντότητες*. 1η επιμ. s.l.: TAX ADVISORS.

Μαυραγάνης, 2014. *taxheaven.gr*. [Ηλεκτρονικό]
Available at:
<https://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2014/12/files/assets/common/downloads/E.pdf>
[Πρόσβαση 12 2016].

Ν. Σγουρινάκης, Β. Μ. , Ο. Β. , Β. - Χ. Ν., 2016. *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2η Έκδοση*. 2η επιμ. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

Οικονομικών, Υ., 2014. *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*. [Ηλεκτρονικό]
Available at:
<http://www.ellop.gr/%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%BF%CE%B8%CE%B5%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CF%80%CE%BB%CE%B1%CE%AF%CF%83%CE%B9%CE%BF/nomoi/%CE%BD-430824-11-2014/%CF%80%CE%B1%CF%81%CE%B1%CF%81%CF%84%CE%AE%CE%BC%CE%B1-%CE%B2-%CF%85%CF%80%CE%BF%CE%B4%CE%B5%CE%AF%CE%B>
[Πρόσβαση 11 2016].

ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, Σ. Π. Σ. Γ., 2015. *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση - Ερμηνεία*. s.l.:ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι. & ΣΙΑ Ε.Ε (ELFORIN ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΦΟΡ.ΙΝΣΤ).