



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Γκουζιώτη Κωνσταντίνα
A.M : 9425

Διακονιτάκη Ελένη
A.M : 9502

Γραφανάκη Ραφαέλα
A.M : 9424

Διακονιτάκη Αγάπη
A.M : 9501

« Τήρηση απλογραφικών βιβλίων μετά την εφαρμογή των ΕΛΠ »
ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



Επόπτης Καθηγητής : Βασιλάκης Εμμανουήλ

Ηράκλειο
Ιανουάριος 2017

Πρόλογος

Γεγονός είναι ότι η οικονομία της κάθε χώρας στηρίζεται στην καλά οργανωμένη ιδιωτική πρωτοβουλία (στην ιδιωτική επιχείρηση).

Η ιδιωτική επιχείρηση όμως αντιμετωπίζει πλήθος αντιξοοτήτων, που έχουν σχέση όχι τόσο με την ανάπτυξή της, αλλά κυρίως με την ύπαρξή της, δηλαδή αντιμετωπίζει τον αμείλικτο ανταγωνισμό.

Προκειμένου η ιδιωτική επιχείρηση ν' ανταποκριθεί στο σκοπό για τον οποίο δημιουργήθηκε, χρειάζεται μια σειρά από προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η ορθολογική της οργάνωση. Μέσα σ' αυτό τον κύκλο οργανώσεως της ιδιωτικής επιχειρήσεως είναι αδιανόητο να παραλειφθεί η οργάνωση του λογιστηρίου της, δηλαδή η εφαρμογή ενός σύγχρονου συστήματος οργανώσεως του λογιστηρίου της, που εξωτερικεύεται με ένα ευπροσαρμόσιμο λογιστικό σχέδιο.

Αυτό διαπιστώνεται χωρίς ενδοιασμούς σε χώρες που έχουν ισχυρή οικονομική υποδομή, οι οποίες στηρίζουν αυτή την οικονομική τους ανάπτυξη στην καλά οργανωμένη ιδιωτική πρωτοβουλία και στις οποίες έχουν δημοσιευθεί πλήθος ειδικών λογιστικών σχεδίων, δηλαδή έδωσαν προτεραιότητα στην οργάνωση του λογιστηρίου των ιδιωτικών επιχειρήσεων με τη δημοσίευση των ειδικών λογιστικών σχεδίων.

Στόχος της παρούσας μελέτης είναι η αποτύπωση των μεθόδων εφαρμογής των προτύπων τα οποία θέτουν τα ΕΛΠ στα βιβλία «εσόδων -εξόδων».

Περίληψη

Στα πλαίσια ανάλυσης της παρούσας μελέτης, αντικείμενο θα αποτελέσει η αποτύπωση των μεθόδων εφαρμογής των προτύπων τα οποία θέτουν τα ΕΛΠ στα βιβλία «εσόδων -εξόδων».

Στο πρώτο κεφάλαιο της μελέτης, γίνεται μία περιγραφή των βασικών εννοιών της λογιστικής, όπως είναι η λογιστική τυποποίηση και η εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών.

Εν συνεχεία, στο δεύτερο κεφάλαιο της μελέτης, αναλύονται οι έννοιες των ισολογισμών και των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και η γενικότερη δομή του ισολογισμού.

Παρακάτω, στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, θίγεται το θέμα της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και η εφαρμογή των ΕΛΠ.

Στη συνέχεια, στα πλαίσια ανάλυσης του τέταρτου κεφαλαίου προσεγγίζεται η έννοια των βασικών λογιστικών εγγραφών όπως είναι οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις.

Εν τέλει, στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης, γίνεται μια περιγραφή των βασικών εννοιών των ταμειακών ροών και του ΦΠΑ.

Abstract

In the context of analysis of this study, the subject will be to capture the implementation methods of the standards which set GAS in the accounting books.

The first chapter of the study is a description of the basic concepts of accounting, such as accounting standardization and harmonization of accounting practices.

Subsequently, the second chapter of the study analyses the concepts of balance sheets and financial statements and the overall balance sheet structure.

Furthermore, the third chapter of this study raises the issue of the income statement and the application of GAS.

Moreover, the fourth chapter approaches the concept of basic accounting entries such as depreciation and provisions.

Finally, the fifth and final chapter of this study, describes the basic concepts of cash flow and VAT.

Πίνακας περιεχομένων

Πρόλογος	2
Περίληψη	3
Abstract	4
Πίνακας περιεχομένων	5
Κεφάλαιο 1: Βασικές έννοιες της λογιστικής	8
1.1. Εισαγωγικές έννοιες	8
1.2. Η λογιστική τυποποίηση	10
1.2.1. Προβληματισμοί σχετικά με την αναγκαιότητα της λογιστικής τυποποίησης	10
1.2.2. Η ανάγκη της λογιστικής τυποποίησης	11
1.2.3. Η συμβολή της προτυποποίησης στην κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων	12
1.2.4. Λόγοι που επιβάλλουν την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο	13
1.3. Ελληνική λογιστική τυποποίηση	15
1.3.1. Εννοιολογικό περιεχόμενο Οικονομικών Καταστάσεων	15
1.3.2. Γενικές διατάξεις του Γ.Λ.Σ. που διέπουν τον Ισολογισμό Τέλους Χρήσης	20
1.3.3. βασικές διατάξεις που αφορούν στις ημερομηνίες σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων	21
1.4. Η εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών	23
1.4.1. Λογιστική Εναρμόνιση	23

1.4.2. Δυσχέρειες και οφέλη	28
1.5. ΕΓΛΣ και ΕΛΠ	31
Κεφάλαιο 2: Ισολογισμός και οικονομικές καταστάσεις	53
2.1. Βασικές έννοιες.....	53
2.2. Δομή Λογαριασμών Ισολογισμού και Ερμηνεία.....	56
2.3. Η Οικονομική όψη του Ισολογισμού	58
2.4. Η ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων.....	61
2.5. Αποθέματα – Αποτιμήσεις.....	65
2.6. Πάγια και αποσβέσεις.....	73
2.7. Εφαρμογές των ΕΛΠ	77
2.8. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (ΕΛΠ) ανά κατηγορία Οντοτήτων	80
Κεφάλαιο 3: Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.....	110
3.1. Βασικές έννοιες.....	110
3.2. Κατάταξη λογαριασμών στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	112
3.3. Χαρακτηριστικά της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης	120
3.4. Εφαρμογές των ΕΛΠ	124
Κεφάλαιο 4: Βασικές λογιστικές εγγραφές	127
4.1. Νέοι κανόνες επιμέτρησης (αποτίμησης)	127
4.2. Αποσβέσεις	138
4.3. Απομείωση.....	140
4.4. Χρηματοδοτική μίσθωση.....	143
4.5. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	144
4.6. Προβλέψεις παρόχων προσωπικού	146
4.7. Κρατικές επιχορηγήσεις.....	146

4.8. Αναβαλλομένη φορολογία	147
4.9. Έσοδα	151
4.10. Συναλλαγματικές διαφορές.....	151
Κεφάλαιο 5: Ταμειακές ροές και φορολογική αντιμετώπιση	152
5.1. Ταμειακές ροές	152
5.1.1. Βασικές έννοιες.....	152
5.1.2. Στοιχεία για την κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών ροών	154
5.1.3. Χρησιμότητα της Κατάστασης Ταμειακών ροών.....	159
5.1.4. Διακρίσεις Ταμειακών ροών	160
5.1.5. Εφαρμογές ΕΛΠ.....	161
5.2. ΦΠΑ.....	162
5.2.1. Βασικές έννοιες.....	162
5.2.2. Προσδιορισμός του φόρου	163
5.2.3. Εφαρμογές ΕΛΠ.....	164
Συμπεράσματα – Επίλογος	166
Αναφορές – Πηγές	169

Κεφάλαιο 1: Βασικές έννοιες της λογιστικής

1.1. Εισαγωγικές έννοιες

Η Λογιστική είναι επιστημονικός κλάδος ο οποίος ασχολείται με την αναγνώριση, αποτίμηση, καταγραφή και παρουσίαση οικονομικών γεγονότων.

Η Λογιστική ως επιστημονικός κλάδος περιλαμβάνει ένα συστηματοποιημένο σύνολο γνώσεων παρόμοιο με αυτό άλλων επιστημών, όπως της Νομικής και της Οικονομικής Επιστήμης.

Η σύγχρονη Λογιστική παρουσιάζει ελάχιστα κοινά χαρακτηριστικά με την καταστιχογραφία η οποία ασχολείται αποκλειστικά με τη μηχανική καταχώριση τυποποιημένων γεγονότων. Η Λογιστική, αντίθετα, χρησιμοποιεί συγκεκριμένους κανόνες για την αναγνώριση, αποτίμηση και παρουσίαση των διαφόρων οικονομικών γεγονότων (Παπάς, 2011).

Η δυνατότητα της πληροφόρησης που παρέχει η Λογιστική να επηρεάζει την κατανομή των πόρων μέσα στην Οικονομία αποτελεί τον κυριότερο παράγοντα ο οποίος έχει συντελέσει στην αναγνώριση της σπουδαιότητάς της. Οι λογιστικές πληροφορίες επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τον κίνδυνο καθώς και την απόδοση της κάθε επένδυσης και να επιλέγουν τις πιο αποτελεσματικές επενδύσεις (Νεγκάκης, 2010).

Η παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών χρήσιμων στη λήψη αποφάσεων (Φίλιος, 2012):

- από χρήστες οι οποίοι ευρίσκονται εκτός της επιχείρησης αποτελεί αντικείμενο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής,
- από χρήστες οι οποίοι ευρίσκονται εντός της επιχείρησης, κυρίως στελέχη της διοίκησης, αποτελεί αντικείμενο της Διοικητικής Λογιστικής.

Οι κυριότεροι χρήστες λογιστικών πληροφοριών οι οποίοι ευρίσκονται εκτός της επιχείρησης είναι οι επενδυτές, οι πιστωτές, οι πελάτες, οι εργαζόμενοι και τα συνδικαλιστικά τους όργανα, οι φορολογικές αρχές καθώς και διάφορες άλλες αρχές της Πολιτείας, όπως η Επιτροπή Ανταγωνισμού και η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Οι επενδυτές χρησιμοποιούν τις λογιστικές πληροφορίες προκειμένου να επιλέγουν επιχειρήσεις στις οποίες θα επενδύσουν αλλά και στη συνέχεια προκειμένου να ελέγχουν τις αποδόσεις αυτών των επενδύσεων. Οι πιστωτές χρησιμοποιούν τις λογιστικές πληροφορίες προκειμένου να επιλέγουν σε ποιες επιχειρήσεις θα χορηγήσουν (δανείσουν) πιστώσεις (κεφάλαια). Οι πελάτες μιας επιχείρησης χρησιμοποιούν τις λογιστικές πληροφορίες προκειμένου να γνωρίζουν αν η επιχείρηση από την οποία προμηθεύονται προϊόντα είναι βιώσιμη (Cairns, 2001). Οι εργαζόμενοι και τα συνδικαλιστικά τους όργανα χρησιμοποιούν λογιστικές πληροφορίες προκειμένου να καθορίζουν το ύψος των απαιτήσεων που θα έχουν από τους εργοδότες (Δημητράς, 2009). Η Επιτροπή Ανταγωνισμού χρησιμοποιεί λογιστικές πληροφορίες προκειμένου να διαπιστώνει αν οι επιχειρήσεις σε κάποιον κλάδο εμφανίζουν υπερκέρδη και η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς προκειμένου να διαπιστώνει εάν οι επιχειρήσεις πληρούν τις προϋποθέσεις για εισαγωγή στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Για να μπορεί κάποιος, ο οποίος ευρίσκεται εκτός της επιχείρησης, να κάνει χρήση των λογιστικών πληροφοριών, πρέπει να έχει στοιχειώδη γνώση Λογιστικής καθώς και των όσων συμβαίνουν στην οικονομία ενώ οι χρήστες των λογιστικών πληροφοριών οι οποίοι ευρίσκονται μέσα στην επιχείρηση πρέπει να έχουν γνώση των διαφόρων Διοικητικών Επιστημών, της Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, του Δικαίου των Επιχειρήσεων και της Οικονομικής Επιστήμης. Επομένως, χρήση των λογιστικών πληροφοριών δεν μπορεί να κάνει οποιοσδήποτε στερείται των σχετικών γνώσεων και δεν έχει τη θέληση να τις μελετήσει με επιμέλεια (Δημητράς, 2009).

1.2. Η λογιστική τυποποίηση

1.2.1. Προβληματισμοί σχετικά με την αναγκαιότητα της λογιστικής τυποποίησης

Η σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων από διάφορες εταιρίες τόσο σε εθνικό, όσο και σε διεθνές επίπεδο, επιβάλλεται να έχουν μια κοινή βάση που θα τους εξασφαλίζει μεγαλύτερη συνοχή, συγκρισιμότητα και πληροφοριοδοτική ικανότητα.

Επιπλέον με το άνοιγμα των διεθνών χρηματαγορών, δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα να στραφούν προς αυτές για αναζήτηση νέων αγορών αλλά και για λήψη δανείων. Αυτό όμως σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις αυτές θα πρέπει να παρουσιάζουν ομοιομορφία στις λογιστικές τους καταστάσεις διότι στις χώρες που θα εξετάζονται θα ισχύουν άλλοι κανόνες και πρότυπα για την εξαγωγή οικονομικού αποτελέσματος (Παπάς, 2011).

Επομένως καθίσταται επιτακτική η ανάγκη της προτυποποίησης των λογιστικών καταστάσεων τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο.

1.2.2. Η ανάγκη της λογιστικής τυποποίησης

Ο τρόπος κατά τον οποίο μετρούνται και παρουσιάζονται τα οικονομικά μεγέθη και οι δραστηριότητες των διεθνών οικονομικών και εμπορικών οργανισμών, επηρεάζει τόσο τους πιθανούς χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μεμονωμένα, όσο και ολόκληρη την κοινωνία γενικότερα (Cairns, 2001).

Οι επιχειρήσεις οι οποίες επηρεάζονται από τις λογιστικές διαφορές των διαφόρων χωρών είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται με κάθε τρόπο διεθνώς και χρειάζεται να χρησιμοποιήσουν ή να συντάξουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες άλλων χωρών (Φίλιος, 2012). Μία επιχείρηση η οποία σκοπεύει να εξαγει προϊόντα της θα χρειασθεί να αξιολογήσει την πιστοληπτική ικανότητα και τη γενικότερη επιχειρηματική κατάσταση της επιχείρησης πελάτη, μέσα από τις λογιστικές της καταστάσεις. Επίσης μία επιχείρηση που επιθυμεί να δανειοδοτηθεί από ξένη τράπεζα θα πρέπει να υποβάλει σ' αυτήν χρηματοοικονομικές καταστάσεις συνταγμένες σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που απαιτεί ή είναι εξοικειωμένη η δανειστρία τράπεζα. Αλλά κυρίως η προτυποποίηση έχει εφαρμογή στην σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών εταιριών πολυεθνικών επιχειρήσεων οι οποίες δραστηριοποιούνται σε διάφορες χώρες (Choi et al., 2002).

Οι θυγατρικές επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να συντάξουν και να δημοσιεύσουν λογιστικές καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες της

φιλοξενούσας χώρας, αφ' ενός, και αφ' ετέρου, λογιστικές καταστάσεις για την ενσωμάτωσή τους στις αντίστοιχες της μητρικής εταιρίας και σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές της χώρας στην οποία εκείνη εδρεύει, αλλά και σύμφωνα με την λογιστική πρακτική του ομίλου εταιριών στον οποίο ανήκει σαν θυγατρική.

Η λογιστική τυποποίηση πιθανόν να συνεπάγεται σοβαρό πρόσθετο κόστος στις επιχειρήσεις τόσο λογιστικής οργάνωσης και συμμόρφωσης προς τα εφαρμοστέα πρότυπα, όσο και ελέγχου της συμμόρφωσης προς τα πρότυπα (Δημητράς, 2009).

**1.2.3. Η συμβολή της προτυποποίησης στην κατάρτιση των
λογιστικών καταστάσεων**

Τα λογιστικά πρότυπα σχετίζονται άμεσα με την κατάρτιση των λογιστικών οικονομικών καταστάσεων. Επίσης συντελούν στη θέσπιση και εφαρμογή κανόνων, που έχουν ως αποτέλεσμα, τον ομοιόμορφο χειρισμό λογιστικών γεγονότων που συνδέονται με τις δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων (Παπάς, 2011). Η θέσπιση και η εφαρμογή των κανόνων αυτών αφορά μόνο τη λογιστική πρακτική και αποτελεί βασική επιδίωξη διαφόρων επιστημονικών και επαγγελματικών λογιστικών οργανώσεων (Νεγκάκης, 2010). Η εφαρμογή ενιαίων κανόνων στη λογιστική ακολουθεί δύο προσεγγίσεις. Η πρώτη προσέγγιση ακολουθεί τις απόψεις της Λογιστικής Ακαδημαϊκής σκέψης και τους κανόνες που υιοθετούν οι φορείς της λογιστικής πρακτικής (αναγνωρισμένα επαγγελματικά σωματεία λογιστών), και η δεύτερη κανονιστικές διατάξεις (νομοθετικές ρυθμίσεις).

Οι επιστημονικές και επαγγελματικές λογιστικές οργανώσεις υποδεικνύουν την αποδοχή επιστημονικά αποδεκτών προτύπων. Την εποπτεία της γενικής εφαρμογής των προτύπων και των ρυθμίσεων λογιστικών θεμάτων ασκούν σε μεγάλο βαθμό οι εξωτερικοί ελεγκτές (ορκωτοί ελεγκτές) και σε μικρότερο βαθμό το κράτος (Choi et al., 2002). Το κράτος ασκεί το δικό του ρόλο εποπτεύοντας την εφαρμογή των προτύπων, μέσω των φορολογικών αρχών ή των επιτροπών ελέγχου των χρηματιστηριακών αγορών. Αντίθετα οι Ευρωπαϊκές χώρες (όπως και η Ελλάδα) ακολουθούν τη δεύτερη προσέγγιση όπου δίνεται έμφαση ισομερώς, τόσο στα θέματα αρχών (π.χ. αποτίμηση των στοιχείων της περιουσίας), όσο και στα θέματα λογιστικού σχεδιασμού σε εθνικό και κλαδικό επίπεδο (γενικό, κλαδικό, λογιστικό σχέδιο) (Παπάς, 2011).

1.2.4. Λόγοι που επιβάλλουν την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο

Κάτω από την πίεση της συνεχούς διεθνοποίησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας και την στροφή των επιχειρήσεων προς τις διεθνείς κεφαλαιαγορές και χρηματαγορές για τη λήψη δανείων, παρουσιάζεται επιτακτική η ανάγκη για εναρμόνιση των εθνικών λογιστικών προτύπων (Δημητράς, 2009). Οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, γίνονται αντικείμενο εξέτασης από διαφορετικές χώρες, όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες αποτίμησης των οικονομικών αποτελεσμάτων τους, καθιστώντας έτσι τα λογιστικά πρότυπα αναγκαία σε διεθνές επίπεδο.

Επίσης η έντονη διεθνοποίηση των κεφαλαιαγορών, την τελευταία δεκαετία οδήγησε σε μια αυξημένη ζήτηση για συγκριτικές αναλύσεις λογιστικών καταστάσεων, που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες. Η Ελλάδα

βρίσκεται απέναντι σ' αυτές τις εξελίξεις τις οποίες σαφώς δεν μπορεί να επηρεάσει, αλλά μπορεί τουλάχιστον να τις παρακολουθήσει. Απαιτείται λοιπόν μια συστηματική προσπάθεια για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων και μια προετοιμασία ενόψει της εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο, λαμβάνοντας υπόψη ότι η λογιστική, αποτελεί το κυριότερο εργαλείο για την ορθολογική ανάπτυξη των επιχειρήσεων, οι οποίες βεβαίως με τη σειρά τους, αποτελούν την κινητήρια δύναμη ανάπτυξης της Ελληνικής οικονομίας.

Οι απαιτήσεις για την κατάρτιση των τριών πρώτων οικονομικών καταστάσεων που αναφέρθηκαν παραπάνω, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, είναι οι ακόλουθες παραδοχές (Assumptions), δύο είναι οι παραδοχές που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

➤ **Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Accrual Basis).**

Τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις των περιόδων τις οποίες αφορούν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται. Συνέπεια της παραδοχής αυτής είναι η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων (matching principle).

➤ **Η αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας (Going concern)**

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, η επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί και στο μέλλον, δηλαδή δεν έχει την πρόθεση, ούτε την ανάγκη να περικόψει ουσιαστικά το επίπεδο των δραστηριοτήτων της. Όταν, κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησης, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να

δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία πάνω στην δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται (Aisbitt, 2001). Εάν μια επιχείρηση έχει ένα παρελθόν κερδοφόρων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δεν χρειάζεται μεγάλη ανάλυση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η λογιστική βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι διασφαλισμένη.

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας εταιρείας θα πρέπει να περιλαμβάνουν μια συγκεντρωτική καταγραφή των βασικών λογιστικών αρχών που εφαρμόστηκαν, αποτελώντας αναπόσπαστο μέρος αυτών.

Το περιεχόμενο των σημειώσεων (Disclosure notes to the accounts) και η δομή των Οικονομικών Καταστάσεων καθορίζονται από τις ειδικές απαιτήσεις για γνωστοποίηση στοιχείων έτσι όπως προβλέπονται από όλα τα ΔΛΠ ΔΠΧΠ τα οποία εφαρμόστηκαν για την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων.

1.3. Ελληνική λογιστική τυποποίηση

1.3.1. Εννοιολογικό περιεχόμενο Οικονομικών Καταστάσεων

Το υπόδειγμα του Ισολογισμού (τίτλοι, λογαριασμοί, κωδικοποίηση, περιεχόμενο), είναι υποχρεωτικό. Στην 4η οδηγία περιέχονται δύο υποδείγματα, το οριζόντιο (άρθρο 9) και το κάθετο (άρθρο 10). Μέσα στο μοντέλο υπάρχουν ορισμένες εναλλακτικές λύσεις για τις οποίες πρέπει να αποφασίσει κάθε χώρα. Ο Ισολογισμός είναι αναλυτικός, με δικαίωμα

συνοπτικής παρουσίασης για τις μικρές εταιρίες. Σε χωριστά άρθρα της οδηγίας χωρίζονται οι πληροφορίες που απαιτούνται για τα πάγια στοιχεία, δίνεται ο αριθμός της συγγενικής επιχείρησης (συμμετοχή πάνω από 20%), εξειδικεύονται οι υποχρεώσεις για προβλέψεις ζημιών και υποχρεώσεων, κλπ.

Ο Ισολογισμός είναι μια στατική οικονομική κατάσταση, που δείχνει τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης σε μια δεδομένη στιγμή. Εν τούτοις, σε διεθνή κλίμακα έχει επικρατήσει η ονομασία Ισολογισμός (balance sheet) που πηγάζει από το γεγονός ότι το ενεργητικό είναι πάντοτε ισοζυγισμένο με το παθητικό, σύμφωνα με την ακόλουθη εξίσωση, η οποία αποτελεί το βάθρο της λογιστικής (Φίλιος, 2012):

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Υποχρεώσεις} + \text{Καθαρή θέση}$$

Αναφερόμενοι στην έννοια του Ενεργητικού, εννοούμε το σύνολο των οικονομικών αγαθών (υλικών και άυλων) που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση (εφόσον αυτή έχει νομική προσωπικότητα, ή στον ιδιοκτήτη της) από τα οποία προσδοκούνται μελλοντικά οφέλη και μπορούν να αποτιμηθούν αντικειμενικά σε νομισματικές μονάδες.

Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό, για να χαρακτηριστεί ένα αγαθό ως στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις (Νεγκάκης, 2010):

- Το στοιχείο πρέπει να είναι οικονομικό αγαθό, δηλ. να ικανοποιεί οικονομικές ανάγκες και να βρίσκεται σε έλλειψη, η οποία προσδίδει σ' αυτό αξία
- Το στοιχείο πρέπει να είναι δεκτικό χρηματικής αποτίμησης
- Η αντικειμενική αποτίμηση σε χρηματικές μονάδες εξυπηρετεί την παρουσίαση στον ισολογισμό

Η αντικειμενικότητα της αποτίμησης της αξίας των στοιχείων είναι αναγκαία για τους ελεγκτές του ισολογισμού αφενός, αλλά κυρίως για τους χρήστες αυτού (μετόχους, πιστωτές κλπ) που βασίζονται στα κονδύλια αυτά. Ακόμη η εκτίμηση σε χρηματικές μονάδες παρέχει το κοινό μέτρο, ώστε οι μονάδες των αποθεμάτων να συναθροίζονται με τις μονάδες των κτιρίων μηχανημάτων, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας κλπ.

Αντίστοιχα, το παθητικό εκφράζει το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τους χρηματοδότες της ανάλογα με τη σχέση των χρηματοδοτών προς την επιχείρηση, οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε (Φίλιος, 2012):

- υποχρεώσεις προς τρίτους και,
- υποχρεώσεις προς τους φορείς της επιχειρήσεως (καθαρή θέση της επιχειρήσεως).

Από άλλες σκοπιές εξεταζόμενο, το παθητικό εκφράζει υποχρεώσεις προς τους τρίτους δηλαδή οφειλές της επιχείρησης που θα εξοφληθούν στο μέλλον δια της εκχωρήσεως στοιχείων του ενεργητικού ή δια της παροχής υπηρεσιών. Οι υποχρεώσεις κατά κανόνα δε συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένα στοιχεία του ενεργητικού, αλλά είναι απαιτήσεις των τρίτων έναντι της συνολικής ομάδας των στοιχείων του ενεργητικού.

Όσον αφορά τα αποτελέσματα χρήσεως η 4η οδηγία περιλαμβάνει δύο είδη υποδειγμάτων για να διαλέξουν οι χώρες μέλη (Δημητράς, 2009). Το πρώτο, με ανάλυση κόστους κατ' είδος δαπάνης με κάθετη και οριζόντια διάταξη, και το δεύτερο, με ανάλυση εξόδων κατά λειτουργία πάλι σε κάθετη και οριζόντια διάταξη. Η μορφή αυτή λέγεται και λειτουργική μορφή. Σε όλους τους τύπους περιέχονται υποχρεωτικά οι πωλήσεις της εταιρίας.

Για τον πίνακα διάθεσης κερδών, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεν προβλέπεται ο σχηματισμός πίνακα διανομής (οι απλές οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται πιο σημαντικές από τις ενοποιημένες) (Aisbitt, 2001).

Όσον αφορά στην κατάρτιση καταστάσεων ταμειακών ροών, αυτή έχει ορισθεί πρώτα από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (πριν από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ). Τέλος, Το περιεχόμενο του προσαρτήματος καθορίζεται από τον Ν. 2190/1920. Για τη σύνταξη του προσαρτήματος στην Ελλάδα συλλέγονται και αναγράφονται οι πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 43u του Ν, 2190/20 και στο άρθρο 107 του ίδιου Νόμου, σχετικά με το Προσάρτημα των ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, ενώ έχει επικρατήσει να χρησιμοποιείται το υπόδειγμα που συντάχθηκε από ορκωτούς ελεγκτές για διευκόλυνση των επιχειρήσεων.

Αντίθετα, για τη σύνταξη του προσαρτήματος σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

- αφενός ορίζεται από κάθε πρότυπο ξεχωριστά, το σύνολο των πληροφοριών που πρέπει να περιέχονται στο προσάρτημα και αφορούν το συγκεκριμένο θέμα και
- αφετέρου υπάρχουν ορισμένα πρότυπα τα οποία αναφέρονται αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά σε πληροφορίες που πρέπει να περιέχονται στο Προσάρτημα.

Με τη διάταξη της § ιζ' του άρθρου 43α ορίζεται ότι στο προσάρτημα πρέπει να παρατίθενται και οποιεσδήποτε άλλες πληροφορίες που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά ή που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αριότερης πληροφόρησης των μετόχων και των τρίτων και της παρουσίασης μιας πιστής εικόνας της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής κατάστασης (θέσης) και των

αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας, ο νόμος καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο του προσαρτήματος και ότι ειδικές διατάξεις Νόμων είναι δυνατό να επιβάλλουν την αναγραφή σ' αυτό κι άλλων πληροφοριακών στοιχείων (Ali et al., 2004). Αλλά και η εταιρία δικαιούται να παραθέσει στο προσάρτημα περισσότερες πληροφορίες και επεξηγήσεις απ' αυτές που απαιτεί ο νόμος, αρκεί οι πληροφορίες αυτές να οδηγούν σε πληρέστερη πληροφόρηση αυτών που ενδιαφέρονται για την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρίας.

Το προσάρτημα πρέπει να υποβάλλεται σε δημοσιότητα. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., το προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης περιέρχεται σε γνώση τρίτων δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του κράτους, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.2190/1920, το προσάρτημα, μαζί με τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις, καταχωρούνται, ύστερα από έλεγχο, στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών που τηρείται από την υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της αρμόδιας Νομαρχίας. Το προσάρτημα όμως δεν δημοσιεύεται στο τεύχος Ανώνυμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης της εφημερίδας της κυβερνήσεως ούτε σε πολιτική και οικονομική εφημερίδα, όπως υποχρεωτικά δημοσιεύονται οι υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις, είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της συνελεύσεως (άρθρο 43ν.2190/1920).

**1.3.2. Γενικές διατάξεις του Γ.Λ.Σ. που διέπουν τον
Ισολογισμό Τέλους Χρήσης**

Σχετικά με τον Ισολογισμό Τέλους Χρήσης, το Ε.Γ.Λ.Σ. καθιερώνει τους ακόλουθους γενικούς κανόνες (Δημητράς, 2009):

Η κατάσταση του Ισολογισμού καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης. Η κατάσταση του Ισολογισμού καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά (Παπάς, 2011).

Στην κατάσταση του Ισολογισμού επιτρέπεται μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί, όπως π.χ. το κονδύλι του παθητικού αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων, επιτρέπεται να αναλυθεί σε περισσότερα κονδύλια (Παπάς, 2011).

Η σύμπτυξη κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί επιτρέπεται, εφόσον είναι ασήμαντα και στο προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης γίνεται ανάλυση των συμπτυγμένων κονδυλίου (Ali et al., 2004).

Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του Ισολογισμού απεικονίζονται, σε δύο στήλες στις αξίες που εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς κατά το τέλος της χρήσης στην οποία αναφέρεται ο Ισολογισμός και κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης.

Τα αποσβεστέα στοιχεία του ενεργητικού απεικονίζονται στην αξία κτήσεως τους (ή αναπροσαρμογής). Για τα ίδια στοιχεία απεικονίζονται οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι τέλους της χρήσης στην οποία αναφέρεται ο Ισολογισμός και η αναπόσβεστη αξία καθενός από αυτά και κατά κατηγορίες αυτών (Δημητράς, 2009).

Στην κατάσταση του Ισολογισμού που καταχωρείται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων. Σε ιδιαίτερες στήλες απεικονίζεται χωριστά η αξία σε ευρώ των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένα νομίσματα.

Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής, ο διαχωρισμός των αξιών σε ευρώ και Ξ.Ν. είναι δυνατό να γίνεται με κάθετη διάταξη ή να παραλείπεται.

Για κάθε κονδύλι στο οποίο αντιστοιχεί αραβικός αριθμός γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του Σχεδίου Λογαριασμών.

Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισης είναι δυνατό να παραλείπονται.

**1.3.3. Βασικές διατάξεις που αφορούν στις ημερομηνίες
σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων**

Ο Ν.2190/1920, με τη διάταξη του άρθρου 42 § 1, ορίζει ότι η εταιρική χρήση δεν μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερους των δώδεκα μηνών.

Σε ειδικές περιπτώσεις μπορεί η πρώτη εταιρική χρήση να ορισθεί για διάστημα μη υπερβαίνον τους είκοσι τέσσερις μήνες και, με το άρθρο 41, ότι η

ανώνυμη εταιρία υποχρεούται να ενεργεί την απογραφή που προβλέπει το άρθρο 9 του εμπορικού νόμου στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης, όπως προβλέπεται από το καταστατικό. Ο Ν.2238/1994, με τη διάταξη του άρθρου 29 § 1, ορίζει ότι: η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχειρήσεως η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου (Παπάς, 2011).

Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες (Νεγκάκης, 2010).

Ο κώδικας βιβλίων και στοιχείων (Π Λ 186/1992), με τη διάταξη του άρθρου 26 § 1 ορίζει ότι η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Μπορεί όμως η διαχειριστική περίοδος να περιλαμβάνει χρονικό διάστημα:

- Μικρότερο του δωδεκαμήνου στις περιπτώσεις ενάρξεως, ή διακοπής των εργασιών του επιτηδευματία, και
- Μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου και μέχρι είκοσι τέσσερις μήνες κατά την έναρξη των εργασιών του επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Ως διαχειριστική περίοδος ενάρξεως θεωρείται κι αυτή κατά την οποία ο επιτηδευματίας άρχισε, λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας (Ali et al., 2004).

Συνεπώς η διαχειριστική περίοδος αυτή μπορεί να περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου.

Αν όμως ο επιτηδευματίας σε διαχειριστική περίοδο μεταγενέστερη της πρώτης από της ενάρξεως των εργασιών του αρχίσει οικειοθελώς να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, τότε η διαχειριστική του αυτή περίοδος δεν μπορεί να υπερβεί τη διάρκεια του δωδεκαμήνου (Ashbaugh et.al., 2000).

1.4. Η εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών

1.4.1. Λογιστική Εναρμόνιση

Όταν οι εταιρίες υιοθετούν παρεμφερή πλαίσια και κανόνες ώστε να υπάρχει επικοινωνία μεταξύ των οικονομικών πληροφοριών, τότε μπορούν να αυξήσουν την αποτελεσματικότητα, της εν λόγω επικοινωνίας, περιορίζοντας το κόστος των χρηστών. Αυτή η υπόθεση έχει ως αποτέλεσμα την πίεση για εναρμόνιση των λογιστικών πληροφοριών μεταξύ όλων των εταιρειών καθιστώντας την επιθυμητό τέχνασμα (Aisbitt, 2001).

Ωστόσο ορισμένοι συγγραφείς έχουν εκφράσει την ανάγκη προσοχής σχετικά με την επίτευξη της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης (Schuetze 1994; Goeltz, 1991).

Η θέσπιση ορίων στην ανομοιογένεια των οικονομικών καταστάσεων, μέσω της δημιουργίας προτύπων, δημιουργεί ένα μέσο όχι μόνο για την επίτευξη της εναρμόνισης, αλλά και ως σκοπό αυτής. Επιπλέον, η ερώτηση που τίθεται είναι μέχρι πιο σημείο μπορεί να προχωρήσει η εναρμόνιση (Παπάς, 2011).

Επειδή πολλές εθνικές και διεθνείς εταιρίες δεσμεύονται για την διαδικασία της εναρμόνισης, είναι απαραίτητο να μελετηθεί η αντίληψη (φιλοσοφία) της εναρμόνισης (harmonization), της ομαλοποίησης (normalization) και της τυποποίησης (standardization) και τότε αυτές συνδέονται με την ομοιομορφία (uniformity).

Η εναρμόνιση οδηγεί σε συμβιβασμούς μεταξύ διαφόρων απόψεων και μεθόδων, έτσι ώστε να αποφευχθούν μη-αναστρέψιμες συγκρούσεις.

Οι Tay et.al. (1992) ισχυρίζονται ότι η εναρμόνιση επιτρέπει την προσαρμοστικότητα (flexibility) ενώ ο Van der Tas (1992) αναφέρεται στον λιγότερο αυστηρό χαρακτήρα των λογιστικών κανόνων. Η εναρμόνιση εξαλείφει τις λογικές συγκρούσεις (αντιπαραθέσεις) και συνεισφέρει στην συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων διαφόρων χωρών.

Ο Barbu (2005) παραθέτει δύο ενδεχομένως συνυπάρχουσες κατηγορίες εναρμόνισης; Συνδυασμός «Ισχυρών» ορισμών με «αδύναμους» ορισμούς. Πολύ πιο πριν οι Nobes and Parker (1981), θεωρούν ότι η εναρμόνιση είναι μια διαδικασία που μειώνει τις εναλλακτικές λογιστικές επιλογές και αυξάνει την ομοιομορφία των λογιστικών πρακτικών.

Οι Choi et.al. (1984) υποστηρίζουν πως το εύρος των λογιστικών επιλογών πρέπει να μειωθεί, κάνοντας τις επιλογές αυτές πιο συγκρίσιμες. Συγγραφείς, οι οποίοι συμφωνούν με την παραπάνω άποψη (εκτίμηση), υποστηρίζουν την λογική των μη-αντικρούσιμων λογιστικών πρακτικών.

Οι Meek and Saudagaran (1990) ανήκουν στην εν λόγω εκτίμηση. Αυτή η κατηγορία εναρμόνισης δεν εμποδίζει την ύπαρξη επιλογών, μεταξύ διαφορετικών λογιστικών πρακτικών.

Ομαλοποίηση. Ο εν λόγω όρος φαίνεται να είναι ισοδύναμος με τον όρο τυποποίηση λόγω της αγγλικής λέξης «πρότυπο». Συνεπώς, η έννοια της λέξης τυποποίηση συχνά παραφράζεται ως ομαλοποίηση. Αυτή η παράφραση της ορολογίας (κονστρουκτιβισμός), τοποθετεί τον όρο ομαλοποίηση ανάμεσα στους όρους εναρμόνιση και τυποποίηση.

Στην εναρμόνιση υπάρχουν λογιστικοί κανόνες, οι οποίοι όμως δεν είναι αυστηροί, αφήνοντας περιθώρια επιλογών. Καθώς η διαδικασία της Διεθνούς Λογιστικής Εναρμόνισης (IAH) προχωράει, οι κανόνες βασίζονται στην ομαλοποίηση, έχοντας ως συνέπεια την μείωση του αριθμού των επιλογών.

Οι Tay et.al. (1990), προσδιορίζουν την ομαλοποίηση ως μια κίνηση προς την ομοιομορφία. Όμως υπάρχει πιθανότητα, η ομοιομορφία να είναι εφικτή μόνο μέσα από μια περίοδο τυποποίησης και όχι ομαλοποίησης, συνεπώς η ομοιομορφία αποτελεί κομμάτι μέσα στην εναρμόνιση και την τυποποίηση.

Η τυποποίηση προάγει την ομοιομορφία και παράγει μεγαλύτερη σταθερότητα μέσω της εφαρμογής ενός απλού λογιστικού κανόνα με καθολική υιοθέτηση. Η έννοια της τυποποίησης φαίνεται να σχετίζεται με «την μείωση ή τον αποκλεισμό της επιλογής». Η τυποποίηση, ορίζεται ως μια διαδικασία που στοχεύει στην ομοιομορφία ή κοντά σε αυτή. Επιπροσθέτως, είναι πιο φιλόδοξη διαδικασία απ' ό,τι η εναρμόνιση ή η ομαλοποίηση. επειδή προϋποθέτει την εφαρμογή μιας ανυπέρβλητης λογιστικής νομοθεσίας (Barbu, 2005).

Οι Tay and Parker (1992) επισημαίνουν ότι κατά την περίοδο της τυποποίησης δεν υφίστανται λογιστικές επιλογές.

Υποστηρίζουν ότι η διαδικασία της εναρμόνισης επιτυγχάνεται μέσω μιας περιόδου ομαλοποίησης, η οποία με την σειρά της επιτυγχάνεται μέσω του

σταδίου της τυποποίησης. Πρέπει να τονίσουμε, ότι η τυποποίηση μπορεί να υφίσταται χωρίς εναρμόνιση, σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ των κρατών, με τις λογιστικές μεθόδους να είναι αποτέλεσμα διεθνών συμφωνιών και γενικής υιοθέτησης. Το αντίθετο είναι επίσης πιθανό, όταν υπάρχει άρση συγκεκριμένων λογιστικών περιορισμών με ταυτόχρονη αύξηση στη χρήση μιας συγκεκριμένης λογιστικής μεθόδου.

Επίσης, είναι σημαντική η επισήμανση της διαφοροποίησης ανάμεσα στην εναρμόνιση και στο επίπεδο των ρυθμίσεων (κανονισμών), συγκρινόμενες με το επίπεδο των επικρατούντων συνθηκών. Υποθέτοντας ότι, το πρωταρχικό μέλημα είναι η ανύψωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων προς τα ενδιαφερόμενο μέλη, και στη συνέχεια, η εκτίμηση εάν το πλαίσιο της διεθνούς εναρμόνισης ή τυποποίησης είναι επιτυχώς προσαρμοσμένο σε *de facto* λογιστικές πολιτικές (Νεγκάκης, 2010).

Τέλος, όλες οι έννοιες συγκλίνουν «σε ένα ευρύ φάσμα πρακτικών οι οποίες κινούνται από την πλήρη ευελιξία και πολυμορφία προς την πλήρη ομοιομορφία.

Ο στόχος της λογιστικής εναρμόνισης αφορά στη μείωση και στην υπέρβαση των διαφορετικότητων των λογιστικών πρακτικών, προκειμένου να επιτευχθεί η βελτίωση της διεθνούς συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Πολλοί ερευνητές υποστηρίζουν ότι ο βαθμός διαφορετικότητας των υπό δημοσίευση λογιστικών στοιχείων οδηγούν την επιχειρηματική παραγωγικότητα σε σημαντικές δυσκολίες, ιδίως τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Ταυτόχρονα, για την πλειοψηφία των επενδυτών ο υψηλός βαθμός διαφορετικότητας και ποικιλομορφίας αποτελεί εμπόδιο κατά τη λήψη των επενδυτικών αποφάσεων. Στην πραγματικότητα η εναρμόνιση χαρακτηρίζεται από δύο βασικές πτυχές:

την πραγματική και την τυπική εναρμόνιση.

Πραγματική Εναρμόνιση: περιγράφει την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών, οι οποίες εφαρμόζονται από διαφορετικές επιχειρήσεις. Πρόκειται για το βαθμό συνοχής στην πραγματική εναρμόνιση.

Τυπική Εναρμόνιση: περιγράφει το βαθμό εναρμόνισης των κανόνων και των κανονισμών. Παρατηρείται από θεωρητική σκοπιά, επισημαίνοντας ότι οι ομοιότητες και οι διαφορές μεταξύ των κανόνων και των κανονισμών των διαφόρων χωρών ή ομάδων θα πρέπει να τελειοποιηθούν και να εναρμονιστούν. Πολλές μελέτες που ασχολούνται με το βαθμό και τις πρακτικές εναρμόνισης αναφέρονται στην τυπική εναρμόνιση ως "de jure" και στην πρακτική εναρμόνιση ως "de facto". Ο Van der Tas (1988) διαφοροποιήθηκε μεταξύ de jure και de facto εναρμόνισης. Το πρώτο συμπεριλαμβάνει τους κανόνες και τα πρότυπα τα οποία περιέχονται στο νόμο ή καθορίζονται από επαγγελματικούς φορείς, ενώ η δεύτερη περιλαμβάνει τις τρέχουσες πρακτικές, τόσο των δημιουργών των κανόνων, οι οποίοι προώθησαν την έννοια και την ουσία της διεθνούς χρηματοπιστωτικής συγκρισιμότητας όσο και των συναφών επιχειρησιακών εμποδίων, τα οποία συνηγορούν υπέρ της de facto εναρμόνισης ως το πιο κατάλληλο μέγεθος για μέτρηση.

Οι Taower et.al. (1999), ορίζουν την «de facto εναρμόνιση ως τη σύνδεση με τις πρακτικές της επιχείρησης, ενώ την de jure εναρμόνιση ως τη ρύθμιση της λογιστικής». Επίσης ως εναρμόνιση θεωρείται ο βαθμός των γνωστοποιήσεων (εναρμόνιση των γνωστοποιήσεων), ενώ η υιοθέτηση των λογιστικών μεθόδων καλείται ως εναρμόνιση των μεθόδων.

Η πραγματικά μετρήσιμη εναρμόνιση αυξάνει το βαθμό συγκρισιμότητας και αναφέρεται στις εταιρείες που υπό τις ίδιες συνθήκες υιοθετούν τις ίδιες

λογιστικές μεθόδους, για την αντιμετώπιση ενός λογιστικού γεγονότος ή παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες με τέτοιο τρόπο ώστε οι οικονομικές εκθέσεις των περισσότερων εταιρειών να μπορούν να καταστούν συγκρίσιμες.

Επιπλέον, ο Uddin, (2005), αναφέρεται σε ένα εναλλακτικό πρότυπο εναρμόνισης: την αμοιβαία αναγνώριση και τον συμψηφισμό. Η πρώτη δέχεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα εθνικά πρότυπα, έχουν γίνει αποδεκτές στο εξωτερικό, ακόμη και αν δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με συγκεκριμένες λογιστικές αρχές, ιδίως σε ορισμένες χώρες όπως οι ΗΠΑ και ο Καναδάς. Η μόνη ανησυχία είναι ότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρουσιάζουν σημαντικό βαθμό εξοικείωσης με τη διαφορετικότητα των λογιστικών προτύπων. Το τελευταίο περιλαμβάνει ένα λογιστικό μηχανισμό ο οποίος αναπροσαρμόζει κριτικά τα λογιστικά μεγέθη, όπως τα καθαρά κέρδη και τα ίδια κεφάλαια. Ωστόσο η διαδικασία αυτή, ενώ κάνει πιο εύκολη τη σύγκριση για τους χρήστες, δεν μπορεί να προσφέρει μια συνολική εικόνα της επιχείρησης. Ακόμη μπορεί να χαρακτηριστεί τόσο διακριτική όσο και άδικη.

1.4.2. Δυσχέρειες και οφέλη

Πολλοί ερευνητές έχουν επικεντρωθεί στη διαδικασία της σύγκλισης των οικονομικών πληροφοριών και των δυνητικών εμποδίων, ωστόσο λαμβάνοντας υπόψη τη συνύπαρξη των ΔΠΧΠ και των εθνικών λογιστικών προτύπων στον τομέα του εξορθολογισμού των εναλλακτικών πρακτικών παρουσίασης των οικονομικών εκθέσεων σε όλη των Ευρωπαϊκή Ένωση, τότε θα αναγνωρίσουμε τα οφέλη τα οποία προέρχονται από την εναρμόνιση. Επιχειρήματα υπέρ της Διεθνούς Εναρμόνισης (Φίλιος, 2012):

- Εξοικονόμηση κόστους για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, καθώς με περιορισμένους οικονομικούς πόρους θα παρέχουν χαμηλού κόστους λογιστικά πρότυπα.
- Η πληρότητα και η συγκρισιμότητα παρέχονται τόσο στις εθνικές όσο και στις διεθνείς οικονομικές εκθέσεις.
- Ευρύτητα υψηλών προδιαγραφών λογιστικών πρακτικών ποιότητας, καθώς τα λογιστικά πρότυπα σε όλο τον κόσμο δημιουργούνται στο δυνατότερο υψηλό επίπεδο, σε συνέπεια με τις εγχώριες οικονομικές, νομικές και κοινωνικές συνθήκες.
- Σημαντική αύξηση της κοινής «οικονομικής γλώσσας» για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων. οι οποίες παράγουν παρόμοιας σημασίας αποτελέσματα παγκοσμίως.
- Ενισχύει τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων που εκδίδονται από διάφορες χώρες και παρέχει στους χρήστες πληροφορίες καλύτερης ποιότητας, ως βάση για αποφάσεις επενδύσεων και πιστωτικής πολιτικής.
- Παραμερίζει τα εμπόδια στις διεθνείς ροές κεφαλαίων, μειώνοντας τις διαφορές στις απαιτήσεις κατάρτισης των οικονομικών εκθέσεων από τους συμμετέχοντες στις διεθνείς αγορές.
- Διευκολύνει πιο ουσιαστικές συγκρίσεις των οικονομικών αποδόσεων και της οικονομικής θέσης των επιχειρήσεων, βελτιώνοντας την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Σε έρευνα του ο Vanstecger (2005), υποστηρίζει σθεναρά την αύξηση του βαθμού εναρμόνισης, θέτοντας υπόψη το εξής: τα ΔΠΧΠ αντιπροσωπεύουν, υψηλή ποιότητα λογιστικών προτύπων, έναντι των εθνικών λογιστικών προτύπων, γεγονός που επιβεβαιώνεται από μια σειρά ερευνών. Επιπλέον ο Auer (1996) σε μελέτη του διαπίστωσε ότι τα δηλωθέντα κέρδη, εμπεριέχουν μεγαλύτερο βαθμό εγκυρότητας από τα δηλωθέντα κέρδη σύμφωνα με τα ελβετικά λογιστικά πρότυπα. Εν συνεχεία οι Ashbaugh et.al. (2000)

υποστηρίζουν ότι, οι οικονομικές πληροφορίες των επιχειρήσεων, μετά την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ, είναι πιο ουσιώδεις, γεγονός που οφείλεται στον περιορισμό των επιλογών, σύμφωνα με την πολιτική των γνωστοποιήσεων. Αντίστοιχα οι Leuz et.al. (2000) διαπίστωσαν ότι η ασυμμετρία των πληροφοριών που σχετίζονται με το κόστος κεφαλαίου μειώνεται, λόγω της βελτίωσης του επιπέδου των γνωστοποιήσεων.

- Μικρότερο κόστος κεφαλαίου
- Ένα επιπλέον γεγονός το οποίο μπορεί να λειτουργήσει ως απαίτηση για την αποδοχή των ΔΠΧΠ, είναι η επίδραση των οικονομικών γνωστοποιήσεων στο κόστος κεφαλαίου, σχετικά με τις απαιτήσεις ιδίων κεφαλαίων των τραπεζών στο πλαίσιο της συμφωνίας της Βασιλείας II.
- Η ύπαρξη μεγάλου χάσματος

Αναμφίβολα, η εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θα ενισχυθεί λόγω της εφαρμογής των ΔΠΧΠ, ωστόσο, καθώς η υποχρεωτική εφαρμογή αφορά μόνο τις εισηγμένες στα χρηματιστήρια επιχειρήσεις, υπάρχει ο κίνδυνος να προκληθεί ένα ευρύ χάσμα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί βάσει των ΔΠΧΠ (βασιζόμενες στην οικονομική πραγματικότητα) και των οικονομικών καταστάσεων που θα συνεχίσουν να συντάσσονται σύμφωνα με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα, εξυπηρετώντας κυρίως φορολογικούς λόγους, οδηγώντας σε από-εναρμόνιση. Η συνύπαρξη πολλών διαφορετικών χρηματοοικονομικών και λογιστικών καθεστώτων σύνταξης και υποβολής οικονομικών καταστάσεων, εξυπηρετεί συνήθως φορολογικούς και όχι επενδυτικούς σκοπούς.

- Πρακτικότητα και αποτελεσματικότητα

Η διαμόρφωσή ενιαίων λογιστικών αρχών και κανόνων για τους ατομικούς και ομαδικούς λογαριασμούς θα διευκολύνει τη λειτουργία των λογαριασμών

(Hahn 2001). Οι επιχειρήσεις ως μέρος ενοποιημένων ομίλων, θα πρέπει να προετοιμάσουν τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων τόσο σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ όσο και με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα. Το γεγονός αυτό αυξάνει σημαντικά το κόστος για τις επιχειρήσεις, το οποίο μειώνεται σημαντικά με την αύξηση του βαθμού εναρμόνισης.

1.5 ΕΓΛΣ και ΕΛΠ

Η παρακολούθηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως με διαδοχικούς ισολογισμούς είναι επίπονη, γιατί κάθε μέρα λαμβάνουν χώρα δεκάδες, εκατοντάδες ή χιλιάδες λογιστικά γεγονότα. Εκτός απ' αυτό, οι διαδοχικοί ισολογισμοί δίνουν στατικές μόνο εικόνες της περιουσίας και έτσι για να μελετήσουμε το πως διαμορφώθηκε το κάθε περιουσιακό στοιχείο, απαιτείται μελέτη μεγάλου αριθμού ισολογισμών (Δημητράς, 2009).

Η λογιστική, για να εξασφαλίσει τη συστηματική ταξινόμηση και την παρακολούθηση της θέσεως και των κινήσεων του κάθε περιουσιακού στοιχείου, επινόησε τους λογαριασμούς.

Η σπουδαιότητα των λογαριασμών είναι τόσο μεγάλη, ώστε η λογιστική να ονομαστεί «επιστήμη των λογαριασμών».

Η περιουσία της επιχειρήσεως, αποτελείται από τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία, αποτιμημένα με την ίδια νομισματική μονάδα, όπως έπιπλα, μηχανήματα, πελάτες, προμηθευτές, κεφάλαιο κ.λ.π.

Τα περιουσιακά στοιχεία μεταβάλλονται συνέχεια, δηλαδή αλλάζουν θέσεις και μορφές, για να εξυπηρετηθούν οι σκοποί της επιχειρήσεως. Έτσι προϊόντα μετατρέπονται σε χρήματα ή απαιτήσεις, υπηρεσίες σε προϊόντα, απαιτήσεις σε χρήματα κ.λ.π.

Για να γνωρίζουμε τη διάρθρωση της περιουσίας με κάθε λεπτομέρεια και σε κάθε χρονική στιγμή, είναι απαραίτητο να παρακολουθούμε το κάθε περιουσιακό στοιχείο χωριστά, με τέτοιο τρόπο, ώστε να ξέρουμε πόσο είναι κατά είδος, ποσότητα, ποιότητα, αξία κ.λ.π., πόσο και για ποιο λόγο μεταβάλλεται κατά χρονολογική σειρά, καθώς και ποιο είναι σε κάθε χρονική στιγμή το υπόλοιπό του (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008).

Το κάθε περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζει με το υπόλοιπό του μια θέση, δηλαδή πόσο είναι στην ορισμένη χρονική στιγμή και λέμε ότι το εξετάζουμε στη στατική του μορφή. Με την πάροδο όμως του χρόνου και εξαιτίας των λογιστικών γεγονότων η θέση του μεταβάλλεται (αυξάνεται ή μειώνεται), δηλαδή κινείται. Όταν παρακολουθούμε τις κινήσεις του, λέμε ότι το εξετάζουμε στη δυναμική του μορφή.

Οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ μπορούν να τηρούνται σε βιβλία, καρτέλες, μηχανογραφικά έντυπα κ.λ.π.. Το περιεχόμενο κάθε λογαριασμού πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστο τα ακόλουθα στοιχεία

Τον τίτλο του λογαριασμού, που λέγεται για συντομία και λογαριασμός, πως π.χ. ο λογαριασμός Εμπορεύματα, ο λογαριασμός Ταμείο κ.λ.π..

Ο τίτλος του λογαριασμού πρέπει να δίνει με επάρκεια, σαφήνεια και ειλικρίνεια το διακριτικό γνώρισμα του περιουσιακού στοιχείου και να μην αφήνει περιθώρια για αμφιβολίες ή παρανοήσεις.

Τη χρονολογία, δηλαδή την ημέρα, το μήνα και το έτος που κινήθηκε ο λογαριασμός.

Η χρονολογία είναι απαραίτητη, γιατί από αυτή εξαρτώνται πλήθος πληροφοριών για υπολογισμούς τόκων, αποσβέσεων, μετατροπών ξένων νομισμάτων, δικαστικών υποθέσεων, παραγραφών, χρονικών συγκρίσεων κ.λ.π.

Την αιτιολογία και τον αριθμό του δικαιολογητικού εγγράφου, με βάση το οποίο κινήθηκε ο λογαριασμός.

Η αιτιολογία πρέπει να είναι σύντομη, να εξηγεί με σαφήνεια γιατί κινήθηκε ο λογαριασμός και να στηρίζεται πάντα σε δικαιολογητικό έγγραφο όταν αφορά ειδικό λογαριασμό.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προσδιορίζεται ως ένα σύστημα κανόνων ταξινομήσεων των λογιστικών μεγεθών (Αληφαντής, 2008). Σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 1041/1980 με το ΕΓΛΣ επιδιώκεται με ομοιόμορφο τρόπο ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών, η αληθής και ομοιόμορφη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσης των οικονομικών μονάδων, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας αυτών, η διευκόλυνση των μετ' αυτών συναλλασσομένων και του επενδυτικού κοινού στην κατανόηση των δημοσιευόμενων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, η άντληση πάσης φύσεως αξιόπιστων πληροφοριών εννοιολογικά τυποποιημένου περιεχομένου προς αξιοποίηση, τόσο υπό αυτών τούτων των οικονομικών μονάδων, όσον και υπό των αρμοδίων κρατικών υπηρεσιών, ως και των επαγγελματικών οργανώσεων, η απλούστευση και διευκόλυνση των πάσης φύσεως ελέγχων και η εκ της λογιστικής τυποποίησης αύξηση της παραγωγικότητας.

Αναφορικά με τα ΕΛΠ, ο όρος Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, χωρίς να έχει επίσημα διατυπωθεί, αναφέρεται στις γενικά παραδεκτές Ελληνικές Λογιστικές Αρχές και χρησιμοποιείται προκειμένου να προσδιορίσει ένα λογιστικό πλαίσιο αρχών και κανόνων που αποτελούν το Λογιστικό Δίκαιο της Ελλάδας. Περαιτέρω μπορεί να σημειωθεί ότι, αυτό το Λογιστικό Δίκαιο συντίθεται από τους επιμέρους κανόνες που διέπουν την λογιστική των επιχειρήσεων (Αληφαντής, 2008). Αυτοί οι κανόνες περιλαμβάνονται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980), στους φορολογικούς νόμους (φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α., κλπ.) και στους εμπορικούς νόμους 2190/1920 (περί Ανωνύμων Εταιρειών) και 3190/1955 (περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης).

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΣΧΕΤΙΣΗΣ ΕΓΛΣ ΜΕ ΕΛΠ (ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ)

ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ

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

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία	
10	
10.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης: 10.00
10.02	Σωρευμένες απομειώσεις γης: 44.10
11	Διαμορφώσεις γης 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

Σημείωση

Ανάλυση παγίων παρέχεται στο σχετικό μητρώο, το οποίο έχει όλη την λεπτομερή πληροφόρηση για κάθε επιμέρους πάγιο (αξία κτήσης, ημερομηνία κτήσης, επιχορήγηση, προσθήκες, βελτιώσεις, αποσβέσεις, απομειώσεις, κέντρο κόστους, κλπ.), ώστε να παρέχεται η δυνατότητα ομαδοποίησης σχετικών πληροφοριών με διάφορους τρόπους και σε διάφορα επίπεδα.

20	Εμπορεύματα: 20
20.01	Εμπορεύματα έναρξης: 20.00
20.02	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης: 20.01
20.03	Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων: 20.98
20.04	Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.05	Απομείωση εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.06	Εμπορεύματα λήξης: 20.00
21	Προϊόντα: 21, 22
21.01	Προϊόντα έναρξης: 21.00
21.02	Παραγωγή χρήσης: Δεν υπάρχει
21.03	Απομείωση προϊόντων: Δεν υπάρχει
21.04	Προϊόντα λήξης: 21.00
22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
22.01	Ζώντα ζώα: 14.06, 14.16, 14.99.06, 14.99.16
22.01.01	Ζώντα ζώα έναρξης: Δεν υπάρχει
22.01.02	Αγορές ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.03	Εκπτώσεις αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.04	Επιστροφές αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.05	Απομείωση ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.07	Ζώντα ζώα λήξης: Δεν υπάρχει ,
22.02	Δένδρα και φυτά: 10.00, 10.05, 10.06
22.02.01	Δένδρα και φυτά έναρξης: Δεν υπάρχει
22.02.02	Αγορές δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.03	Εκπτώσεις αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει

22.02.04	Επιστροφές αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.05	Απομείωση δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.07	Δένδρα και φυτά λήξης: Δεν υπάρχει
23	Παραγωγή σε εξέλιξη : 23
23.01	Παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης: 23.00
23.02	Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης: 23.00
24	Πρώτες ύλες και υλικά: 24
24.01	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης: 24.00
24.02	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης: 24.01
24.03	Εκπτώσεις αγορών πρώτων υλών και υλικών: 24.98
24.04	Επιστροφές αγορών πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.05	Απομείωση πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.06	Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών: 24.00
25	Υλικά συσκευασίας: 28
25.01	Υλικά συσκευασίας έναρξης: 28.00
25.02	Αγορές υλικών συσκευασίας: 28.01
25.03	Εκπτώσεις αγορών υλικών συσκευασίας: 28.98
25.04	Επιστροφές αγορών υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.05	Απομείωση υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.06	Υλικά συσκευασίας λήξης: 28.00
26	Ανταλλακτικά παγίων: 26
26.01	Ανταλλακτικά παγίων έναρξης: 26.00
26.02	Αγορές ανταλλακτικών παγίων: 26.01
26.03	Εκπτώσεις αγορών ανταλλακτικών παγίων: 26.98
26.04	Επιστροφές αγορών ανταλλακτικών παγίων: Δεν υπάρχει
26.05	Απομείωση ανταλλακτικών: Δεν υπάρχει
26.06	Ανταλλακτικά παγίων λήξης: 26.00
27	Λοιπά αποθέματα: 25

27.01	Λοιπά αποθέματα έναρξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
27.02	Λοιπά αποθέματα λήξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
30	Πελάτες
30.01	Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες
30.01.01	Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.98, 30.99
30.01.02	Μη 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 εκρών: 54.00
54.02.02	ΦΠΑ εισρών: 54.00
54.02.03	Καταβληθείς ΦΠΑ: 54.00
54.03	Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων
54.03.01	Παρακρατούμενος φόρος από μισθωτή εργασία και συντάξεις: 54.03
54.03.02	Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 54.04
54.03.03	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων μερισμάτων: 54.09
54.03.04	Λοιποί παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος: 54.09
54.04	Τέλη χαρτοσήμου: 54.09
54.05	Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές: 54.05
55	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
55.01	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης: 55.00, 55.01

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

61.04	Απομείωση αποθεμάτων: Δεν υπάρχει
61.05	Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
61.05.01	Απομείωση πελατών: 83.11
61.05.02	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων: 68.11
61.05.03	Απομείωση διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων: 68.11
61.05.04	Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές: 68.11
61.05.05	Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς: 68.11
61.05.06	Απομείωση συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 68.11
61.06	Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων: 68.09
61.07	Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
61.07.01	Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων: 64.11εν μέρει μόνο
61.07.02	Ζημιές εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 64.12εν μέρει μόνο
61.07.03	Ζημιές εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων: 64.13εν μέρει μόνο
62	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
62.01	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό: 81.00.04
62.01.01	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.01.02	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
62.01.03	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
62.02	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης: 81.00.04
62.02.01	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.02.02	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
62.02.03	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού
63	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
63.01	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων: 81.02.00, 81.02.01, 81.02.02, 81.02.03, 81.02.04, 81.02.05
63.02	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση άυλων παγίων στοιχείων: 81.02.00, 81.02.01, 81.02.02, 81.02.03, 81.02.04, 81.02.05

63.03	Ζημιές από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων: 64.12
63.04	Ζημιές από διάθεση - απόσυρση περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64	Διάφορα λειτουργικά έξοδα:
64.01	Αμοιβές για υπηρεσίες: 62.06, 64.01, 64.03, 64.05, 64.09, 61.00, 61.01, 61.02, 61.03
64.01.01	Αμοιβές για υπηρεσίες - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.01.02	Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.02	Ενέργεια: 62.00, 62.01
64.03	Υδρευση: 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 πάγιων 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 αξιολογίων 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

Κεφάλαιο 2: Ισολογισμός και οικονομικές καταστάσεις

2.1. Βασικές έννοιες

Ο Ισολογισμός είναι ένας συγκριτικός πίνακας, ο οποίος εμφανίζει τη περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως, δηλαδή το Ενεργητικό, Παθητικό και την Καθαρή Περιουσία (Κεφάλαιο), σε Ορισμένη Χρονική στιγμή. Αποτελεί στιγμιαία φωτογραφία της οικονομικής κατάστασης της επιχειρήσεως και συνιστά την Λογιστική Διπλογραφική έκφραση της (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008). Ο Ισολογισμός είναι μια περίληψη της Απογραφής και πρέπει να συντάσσεται με απόλυτη σαφήνεια και ακρίβεια, ώστε να εξάγεται εύκολα και σίγουρα η αληθινή οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Ο Ισολογισμός σε ορισμένη χρονική στιγμή δείχνει : «Παν ότι η επιχείρηση κατέχει» (αγαθά, δικαιώματα και απαιτήσεις) και «Παν ότι η επιχείρηση οφείλει» (χρέη έναντι των δανειστών της - ΞΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ και οφειλή έναντι του ιδιοκτήτου ή των εταίρων, των επενδυθέντων κεφαλαίων υπό μορφή εισφορών ή σποθεματικών - ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ) (Χέβας, 2010).

Από χρηματοοικονομική άποψη ο ισολογισμός περιλαμβάνει δύο σκέλη:

Το ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ το οποίο δείχνει τον τρόπο χρησιμοποιήσεως που κεφαλαίου και το ΠΑΘΗΤΙΚΟ, το οποίο δείχνει την προέλευση του κεφαλαίου. Η ορολογία για τον Ισολογισμό, εμφανίζει τρεις απόψεις (Παπάς, 2011):

- Την Νομική άποψη,
- Την Οικονομική άποψη και

- την Λογιστική άποψη

Σύμφωνα με τη νομική άποψη, η περιουσία του οικονομικού οργανισμού ορίζεται ως δικαιώματα ή περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Τα δικαιώματα διακρίνονται, βασικά, σε:

- Κυριότητας του οικονομικού οργανισμού (ή του φορέα της ατομικής επιχειρήσεως, αν πρόκειται για ατομική επιχείρηση) π.χ. ιδιόκτητη οικοδομή, μηχανήματα, εμπορεύματα, μετρητά.
- Εκμεταλλεύσεως, όπως δικαίωμα εκμεταλλεύσεως διπλώματος ευρεσιτεχνίας, επωνυμίας, σήματος.
- Απαιτήσεων, όπως απαιτήσεις από πελάτες, και λοιπούς χρεώστες. Ακόμη τα δικαιώματα διακρίνονται σε ελεύθερα, όταν για τη διαχείριση τους δεν υπάρχει νομική δέσμευση, και σε δεσμευμένα, όταν υπάρχει νομική δέσμευση, π.χ. ενεχυριασμένα εμπορεύματα δεσμευμένα από την αγορανομία, ενυπόθηκα ακίνητα.

Οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε:

- Υποχρεώσεις προς το φορέα: κεφάλαιο, αποθεματικά κεφάλαια κ.λ.π..
- Υποχρεώσεις προς τρίτους: προμηθευτές, δανειστές, λοιποί πιστωτές.

Η περιουσία της επιχειρήσεως, σύμφωνα με τη νομική της άποψη, διαμορφώνεται από την ισότητα (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008):

Δικαιώματα ή Περιουσιακά Στοιχεία = Υποχρεώσεις

Σύμφωνα με την οικονομική άποψη, η περιουσία της επιχειρήσεως, ορίζεται ως οικονομικά αγαθά και κεφάλαιο. Τα οικονομικά αγαθά διακρίνονται σε (Παπάς, 2011) :

- Υλικά ή Ενσώματα, αυτά δηλαδή που έχουν υλική υπόσταση, π.χ. κτίρια, εμπορεύματα, έπιπλα κ.λ.π..
- Άυλα ή Ασώματα, αυτά δηλαδή που δεν έχουν υλική υπόσταση, π.χ. δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, σήμα.
- Απαιτήσεις, πελάτες και λοιποί χρεώστες.

Το Κεφάλαιο διακρίνεται σε:

- Ίδιο Κεφάλαιο, που προέρχεται από το φορέα (εισφορές του φορέα, κέρδη που δεν απόσυρε ο φορέας. Το ίδιο κεφάλαιο διακρίνεται σε αρχικό, συμπληρωματικό και επίκτητο.
- Ξένο Κεφάλαιο, που προέρχεται από τρίτους, δηλαδή προμηθευτές, δανειστές, λοιπούς πιστωτές.

Η περιουσία της επιχειρήσεως, σύμφωνα με την οικονομική άποψη-διαμορφώνεται με την ισότητα:

Οικονομικά Αγαθά = Κεφάλαιο

Σύμφωνα με τη λογιστική άποψη, η περιουσία της επιχείρησης ορίζεται, ως ενεργητικό και παθητικό.

Ενεργητικό είναι τα μέσα δράσεως της επιχείρησης, όπως μηχανήματα, πρώτες ύλες, προϊόντα, πελάτες, μετρητά.

Παθητικό είναι οι πηγές από τις οποίες προέρχεται το ενεργητικό, όπως κεφάλαιο, προμηθευτές, γραμμάτια πληρωτέα. Το παθητικό δηλαδή δείχνει από πού προήλθαν τα κεφάλαια για να αποκτηθεί το ενεργητικό. Κατά την άποψη αυτή έχουμε:

Ενεργητικό = Παθητικό

2.2. Δομή Λογαριασμών Ισολογισμού και Ερμηνεία

Σύμφωνα με το άρθρο 42γ του Ν. 2190/1920, ο ισολογισμός έχει δύο παράπλευρα σκέλη (οριζόντια διάταξη), στο πρώτο από τα οποία περιλαμβάνεται το Ενεργητικό και στο δεύτερο το Παθητικό (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008). Η δομή του ισολογισμού και ιδιαίτερα η μορφή εμφάνισης απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μία χρήση στην άλλη, εκτός στις εξαιρετικές περιπτώσεις, οπότε η παρέκκλιση θα αναφέρεται στο προσάρτημα και θα αιτιολογείται επαρκώς.

Ο Ισολογισμός τέλους χρήσεως περιλαμβάνει το Ενεργητικό και το Παθητικό καταταγμένα με ορισμένη τάξη, ως εξής (Παπάς, 2011):

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Οφειλόμενο κεφάλαιο

Έξοδα εγκαταστάσεως

Ασώματες ακινητοποιήσεις

Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Αποθέματα

Απαιτήσεις

Χρεόγραφα

Διαθέσιμα

Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Κεφάλαιο

Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο

Διαφορές αναπροσαρμογής

Αποθεματικά κεφάλαια

Αποτελέσματα εις νέο

Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού

Λογαριασμοί τάξεως πιστωτικοί.

Ανάπτυξη διεξοδική των στοιχείων αυτών του ενεργητικού και του παθητικού γίνεται στα οικεία κεφάλαια.

Επιτρέπεται η παραπέρα ανάλυση των λογαριασμών αυτών με τον όρο ότι δεν θα μεταβάλλεται η σειρά των λογαριασμών. Επίσης, επιτρέπεται η προσθήκη και άλλων λογαριασμών όπως ορίζει η διάταξη του άρθρου 42β παρ. 2 του Ν. 2190/1920.

Η δομή και οι τίτλοι των λογαριασμών που έχουν αραβική αρίθμηση στα υποδείγματα του ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» πρέπει να προσαρμόζονται ανάλογα, όταν η ειδική φύση της επιχειρήσεως το απαιτεί, ώστε οι χρησιμοποιούμενοι τίτλοι λογαριασμών να υποδηλώνουν με σαφήνεια τα απεικονιζόμενα στοιχεία (άρθρο 42β παρ. 3 του Ν. 2190/1920).

2.3. Η Οικονομική όψη του Ισολογισμού

Ενεργητικό είναι τα δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως μέσα δράσεως της επιχειρήσεως. Η λογιστική διακρίνει τα ενεργητικά στοιχεία, από την άποψη του προορισμού τους, σε δύο μεγάλες κατηγορίες, τα Πάγια και τα Κυκλοφορούντα.

Η κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων στο Ενεργητικό του Ισολογισμού γίνεται με βάση τον προορισμό τους που συνδέεται με την ταχύτητα κυκλοφορίας τους. Με βάση τα κριτήρια αυτά Πάγια στοιχεία είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για διαρκή και μόνιμη χρησιμοποίηση στην εταιρεία (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008).

Άρα δεν είναι η φύση αλλά ο προορισμός του στοιχείου το κριτήριο για την κατάταξη του στην κατηγορία του Παγίου ή του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού.

Κυκλοφορούν Ενεργητικό είναι τα περιουσιακά εκείνα στοιχεία που αποκτά η εταιρεία με σκοπό να τα ανακυκλώσει (δηλαδή να τα πωλήσει, αναλώσει, εισπράξει) μέσα σε μία χρήση (δηλαδή σε ένα χρόνο). Τα πιο χαρακτηριστικά στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού είναι (Παπάς, 2011):

- Τα Εμπορεύματα και
- Τα Βιομηχανικά προϊόντα

Οι πάσης φύσεως (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008):

- Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της εταιρείας κατά τρίτων των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέσα στο επόμενο έτος,
- Τα χρεόγραφα που δεν προορίζονται να παραμείνουν στην κατοχή της εταιρείας και είναι δεκτικά αμέσου εκποιήσεως.
- Τα χρηματικά διαθέσιμα. Είναι τα περιουσιακά στοιχεία που ρευστοποιούνται αμέσως και ασφαλώς. Στα χρηματικά διαθέσιμα περιλαμβάνονται το ταμείο (μετρητά), οι εισπρακτέες επιταγές, τα τοκομερίδια που έληξαν, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας, εκτός αν υπάρχει ειδικός απαγορευτικός λόγος αναλήψεως του, οπότε πρόκειται για δεσμευμένες καταθέσεις σε ευρώ ή ξένα νομίσματα.
- Το κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνει δηλαδή, τα περιουσιακά εκείνα στοιχεία που συμμετέχουν στη κυκλική ροή του κεφαλαίου από μετρητά σε αγαθά, από αγαθά σε απαιτήσεις και από απαιτήσεις πάλι σε μετρητά.

Παθητικό λέγονται οι πηγές από τις οποίες άντλησε τα κεφάλαια της η επιχείρηση. Παθητικό είναι οι υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τον επιχειρηματία και τους τρίτους. Το παθητικό αποτελείται από (Φίλιος, 2012):

- Την Καθαρή θέση, ή Καθαρή Περιουσία ή Ίδιο Κεφάλαιο, που είναι οι υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τον φορέα της και
- Το Πραγματικό Παθητικό ή Ξένο Κεφάλαιο, ή Υποχρεώσεις προς Τρίτους, που είναι υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τους τρίτους.

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως π.χ. Δάνεια, Γραμμάτια Πληρωτέα κ.λ.π., εφόσον θα εξοφληθούν μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως π.χ. Προμηθευτές, Γραμμάτια Πληρωτέα, Τράπεζες λογαριασμοί βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων, Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη, Πιστωτές Διάφοροι, Ασφαλιστικοί Οργανισμοί κ.λ.π., εφόσον βέβαια πρέπει να εξοφληθούν μέσα στην επόμενη χρήση (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008).

Εκτός από την καθαρή περιουσία και το πραγματικό παθητικό, στο παθητικό περιλαμβάνονται και οι προβλέψεις για τις οποίες δεν είναι γνωστό κατά ποιο μέρος του ποσού τους είναι καθαρή περιουσία. .

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως (προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους) στο τέλος της χρήσεως, για την κάλυψη ζημίας ή εξόδου ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημέρα συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους χωρίς όμως

να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματώσεώς τους ή και τα δύο (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008).

Ως προς τη σειρά κατατάξεων των στοιχείων στον Ισολογισμό ακολουθούνται δύο παραλλαγές. Κατά τη μία παραλλαγή τα στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται κατά σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεώς τους, αρχίζοντας από τα διαθέσιμα και τελειώνοντας τα πάγια. Στη διάταξη αυτή οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο παθητικό κατά σειρά του βαθμού ληκτικότητάς τους αρχίζοντας από τις λήγουσες και τελειώνοντας στο μετοχικό κεφάλαιο.

2.4. Η ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων συντάσσονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με ένα συγκεκριμένο λογιστικό πλαίσιο, η υιοθέτηση και εφαρμογή του οποίου αποτελεί αποκλειστική ευθύνη της διοίκησης (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008). Στις περισσότερες περιπτώσεις, το λογιστικό πλαίσιο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων επιβάλλεται είτε λόγω των υποχρεώσεων που απορρέουν από το κανονιστικό και νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων ως νομικά πρόσωπα, είτε στην περίπτωση των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος όπως είναι οι κατασκευαστικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ, από το κανονιστικό και νομοθετικό πλαίσιο των χρηματιστηρίων στα οποία διαπραγματεύονται οι μετοχικοί ή άλλοι τίτλοι που έχουν εκδοθεί από αυτές.

Συνεπώς, η διοίκηση καλείται να υιοθετήσει συγκεκριμένες λογιστικές αρχές και πρότυπα για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης στα πλαίσια εναρμόνισης της επιχείρησης με το ευρύτερο νομικό και

κανονιστικό περιβάλλον (Φίλιος, 2012). Οι υιοθετούμενες λογιστικές αρχές μπορεί να είναι τα εθνικά λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται από την χώρα στην οποία έχει την έδρα της η επιχείρηση ή στην περίπτωση οντότητας δημοσίου ενδιαφέροντος, τα λογιστικά πρότυπα που έχει επιλέξει το κάθε χρηματιστήριο για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που έχουν εισάγει τους τίτλους τους προς διαπραγμάτευση, μετοχικούς ή ομολογίες (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008). Στην περίπτωση αυτή, οι επιλογές της διοίκησης της επιχείρησης είναι μάλλον περιορισμένες, εφόσον δεν υπάρχουν περιθώρια παρέκκλισης ως προς το λογιστικό πλαίσιο σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων που θα εφαρμοστεί.

Σε κάθε περίπτωση βέβαια, βρίσκεται στην διακριτική ευχέρεια της διοίκησης να υιοθετήσει και να εφαρμόσει, εκτός από τα υποχρεωτικά λογιστικά πρότυπα που επιβάλλονται ως νομική ή κανονιστική υποχρέωση και άλλα, διαφορετικά λογιστικά πρότυπα ώστε να δημοσιεύσει τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης με διαφορετική μορφή (Παπάς, 2011). Αυτό μπορεί να συμβεί γιατί η διοίκηση της επιχείρησης αντιλαμβάνεται ότι απευθύνεται σε χρήστες οικονομικών καταστάσεων που ενδεχομένως δεν κατανοούν το υποχρεωτικά υιοθετηθέν λογιστικό πλαίσιο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, ή ακόμη γιατί θεωρεί ότι με αυτό το λογιστικό πλαίσιο δεν επιτυγχάνεται η ποιότητα ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που θα ήθελε να παρέχει στους τρίτους.

Είναι σαφές πάντως ότι η υιοθέτηση του λογιστικού πλαισίου σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, είτε επιβάλλεται διά νόμου, είτε αποτελεί αποκλειστική επιλογή της διοίκησης, είναι απολύτως συνδεδεμένη με την μορφή της ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που η διοίκηση της επιχείρησης επιθυμεί να γνωστοποιήσει στους τρίτους - χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και ταυτόχρονα προσδιορίζει και την ποιότητα της πληροφόρησης αυτής.

Οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι οι λεγόμενοι τρίτοι, οι οποίοι είναι κυρίως μη εμπλεκόμενοι στην διοίκηση της επιχείρησης και είναι αποδέκτες αυτών και ενδιαφέρονται για την ιστορική χρηματοοικονομική πληροφόρηση της επιχείρησης. Αυτό δεν σημαίνει υποχρεωτικά ότι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να είναι και εμπλεκόμενοι στην διοίκηση ή εργαζόμενοι της επιχείρησης (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008). Ο κύριος λόγος του ενδιαφέροντός των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για αυτές σχετίζεται με την ανάγκη λήψεως οικονομικών αποφάσεων σχετικά με την επιχείρηση, χωρίς όμως να αποκλείονται και άλλοι λόγοι π.χ. δημοσιογραφικοί ή εκπαιδευτικοί. Είναι σαφές ότι η μελέτη της ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαφέρει ανά περίπτωση ομάδας χρηστών αλλά και ανάλογα με τους στόχους που επιδιώκεται να επιτευχθούν μέσω αυτής (Φίλιος, 2012).

Πρώτη και κυριότερη ομάδα χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι οι επενδυτές - μέτοχοι της επιχείρησης οι οποίοι σε τακτική χρονική βάση ενδιαφέρονται να γνωρίζουν για την αποδοτικότητα της διοίκησης όπως αυτή εκφράζεται στα αποτελέσματα μίας περιόδου ή έτους, αλλά και για την περιουσιακή διάρθρωση της επιχείρησης στην οποία έχουν επενδύσει. Και οι δύο αυτές κατηγορίες των πληροφοριών έχουν αναπόφευκτα σημαντικότερη επίπτωση στην αξία των μετοχών τους.

Δεύτερη σημαντική ομάδα χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι αυτή των δανειστών της επιχείρησης. Στην ομάδα αυτή ανήκουν κυρίως οι δανειοδότες τράπεζες που ενδιαφέρονται για την αποπληρωμή και την ασφάλεια των δανείων που έχουν δώσει στην επιχείρηση. Στην ομάδα αυτή ανήκουν επίσης και οι προμηθευτές και λοιποί πιστωτές της επιχείρησης που ενδιαφέρονται για την τύχη των πιστώσεων που παρέχουν και σίγουρα και για τον χρόνο αποπληρωμής των οφειλών της επιχείρησης προς αυτούς (Καραγιώργος, 2005).

Τρίτη σημαντική ομάδα αποτελούν οι αναλυτές που παρακολουθούν θεμελιωδώς την επιχείρηση, προκειμένου να ενημερώσουν τους επενδυτές στα πλαίσια της λειτουργίας των χρηματιστηρίων ή ακόμη στα πλαίσια σύναψης μία συγκεκριμένης συναλλαγής π.χ. εξαγοράς ή συγχώνευσης.

Μία άλλη, διόλου ευκαταφρόνητη ομάδα χρηστών των οικονομικών καταστάσεων αποτελούν οι εργαζόμενοι και τα στελέχη της επιχείρησης, των οποίων η εργασιακή τύχη και αμοιβές συνδέονται απολύτως με την πορεία της επιχείρησης, όπως αυτή αποτυπώνεται στις οικονομικές καταστάσεις της (Καραγιώργος, 2005).

Σημαντικοί επίσης χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι και οι πελάτες της επιχείρησης, οι οποίοι ενδιαφέρονται κυρίως για την δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει να λειτουργεί ομαλά, ειδικά στις περιπτώσεις μακροχρόνιων επιχειρηματικών σχέσεων.

Τέλος, σημαντική ομάδα χρηστών αποτελεί το κράτος και οι εποπτικές αρχές, είτε από πλευράς συλλογής φορολογικών εσόδων και λοιπών εισφορών, είτε λόγω της κρατικής εποπτείας που ασκείται σε συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων (χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές εταιρείες, φαρμακοβιομηχανίες κλπ.), είτε ακόμη για την μελέτη του κοινωνικού έργου που εκτελούν οι επιχειρήσεις (Atrill, 2010).

Οπωσδήποτε οι χρήστες (αυτοί που λαμβάνουν αποφάσεις) δεν περιορίζονται μόνο στις παραπάνω ομάδες. Τα μέρη που έχουν "εύλογα δικαιώματα" έχουν πολλαπλασιασθεί τόσο σε αριθμό όσο και σε έκταση. Ενδεικτικά αναφέρουμε επιπλέον τα στελέχη των επιχειρήσεων, τους Ασφαλιστικούς Φορείς, τις Τράπεζες, τους Κρατικούς Οργανισμούς κλπ.

Αν σε αυτά προσθέσουμε και την υπερεθνική διάσταση με το διεθνές (εισαγωγικό - εξαγωγικό εμπόριο) , τις διεθνείς συναλλαγές , τις πολυεθνικές εταιρίες τα διεθνή Πιστωτικά Ιδρύματα , τις διαφόρου τύπου Ενώσεις Κρατών (ΕΕ,ΟΟΣΑ κλπ.) τότε ο κύκλος των χρηστών διευρύνεται περισσότερο. Τέλος, σημειώνουμε ότι είναι δεδομένη η πολυμορφία/ετερογένεια και συχνά η αντιπαλότητα. Μια εργασία των (Jensen Smith (1985) ερεύνησε την αντιπαλότητα μετόχων, Διοίκησης και Πιστωτών, των διαφόρων ομάδων χρηστών τόσο στο εσωτερικό περιβάλλον ,όσο και στο εξωτερικό (ανταγωνίστριες μονάδες , κράτη, οργανισμοί.) (Atrill, 2010).

Η εκροή (output) του Λογιστικού Πληροφοριακού Συστήματος αποτελείται πρωταρχικά από εκθέσεις- καταστάσεις-έγγραφα τα οποία απευθύνονται στους εκτός ή στους εντός της επιχείρησης (εξωτερικούς ή εσωτερικούς χρήστες) και τα οποία είναι αποτέλεσμα της Λογιστικής Διαδικασίας (Atrill, 2010). Πρόκειται για τις Χρηματοοικονομικές - Λογιστικές Καταστάσεις.

2.5. Αποθέματα – Αποτιμήσεις

Βάσει των πληροφοριών που παρέχονται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), τα αποθέματα που ανήκουν σε μια επιχείρηση είναι τα εμπορεύματά της, τα προϊόντα της, τα υποπροϊόντα και υπολείμματα της, η παραγωγή σε εξέλιξη, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα, τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας (Παπάς, 2006). Το σύνολο των παραπάνω, συγκεντρώνονται στην ομάδα 2 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Η δεύτερη ομάδα του λογιστικού σχεδίου, η ομάδα «αποθέματα», παρακολουθεί τα υλικά αγαθά της επιχείρησης, τα οποία μπορεί να προέρχονται είτε από ιδιοπαραγωγή, είτε από απογραφή, είτε από αγορά και σε πολύ συγκεκριμένες περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά. Τα εμπορεύματα αυτά μπορεί να (Καραγιάννης και συν., 2009):

- Έχουν ως προορισμό την πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της,
- Έχουν ως προορισμό την παραγωγή και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή έτοιμων προϊόντων,
- Έχουν ως προορισμό την ανάλωση για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών,
- Έχουν ως προορισμό την ανάλωση για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων,
- Έχουν ως προορισμό τη χρήση για την συσκευασία π.χ. των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση κλπ.

Στην δεύτερη ομάδα του λογιστικού σχεδίου, την ομάδα «αποθέματα», περιλαμβάνονται οι εξής υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί:

20. Εμπορεύματα

21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22. Υποπροϊόντα και υπολείμματα

23. Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

24. Πρώτες και βοηθητικές ύλες

25. Αναλώσιμα υλικά

26. Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

28. Είδη συσκευασίας

29. Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Σύμφωνα με Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τα αποθέματα είναι εκείνα τα υλικά αγαθά τα οποία, κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης προορίζονται για (Παπάς, 2006):

- Πώληση αυτούσια (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα,) ή μετά από ορισμένη επεξεργασία (ημικατεργασμένα προϊόντα, υποπροϊόντα)
- Ανάλωση αναφορικά με την παραγωγή έτοιμων αγαθών (πρώτες και βοηθητικές ύλες) ή για τη λειτουργία, τη συντήρηση και επισκευή πάγιων στοιχείων (ανταλλακτικά παγίων) ή για την παροχή υπηρεσιών (διάφορα υλικά),
- Χρήση για τη συσκευασία των εμπορευμάτων ή των παραγόμενων προϊόντων (είδη και υλικά συσκευασίας).

Σύμφωνα με τον Σακέλλη, (2013), το βασικότερο γνώρισμα των αποθεμάτων είναι ότι, προορίζονται για ρευστοποίηση στο τέλος ή μέσα στο διάστημα μιας λογιστικής χρήσης ή ενός λειτουργικού κυκλώματος. Η διαδικασία της ρευστοποίησης μπορεί να είναι άμεση, παραδείγματος χάριν πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων ή έμμεση, παραδείγματος χάριν, ανάλωση πρώτων και βοηθητικών υλών αναφορικά με τη διαδικασία της παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών (Πομόνης, 1998). Κατά τη δεύτερη

περίπτωση, η διαδικασία της ρευστοποίησης των αναλωθέντων αποθεμάτων μπορεί αν επιτευχθεί μέσω της πώλησης των προϊόντων ή της παροχής των υπηρεσιών, στο κόστος των οποίων είναι ενσωματωμένα.

Όλες γενικώς οι επιχειρήσεις διατηρούν αποθέματα, εξαιτίας του σοβαρού ετεροχρονισμού που παρουσιάζουν η ζήτηση και η προσφορά των αγαθών. Ο ετεροχρονισμός οφείλεται στην αβεβαιότητα που χαρακτηρίζει τη ζήτηση των αποθεμάτων, στις εποχικές διακυμάνσεις της παραγωγής, στις απεργίες, σε διακοπές στην παραγωγή σειράς κ.λ.π.

Σύμφωνα με τον Παπά, (2006), ο ρόλος των αποθεμάτων δεν περιορίζεται μόνο στην εξασφάλιση της χρονικής συσχέτισης της προσφοράς και της ζήτησης των αγαθών αλλά επεκτείνεται στο χώρο της χρηματοοικονομικής λειτουργίας μιας επιχείρησης. Η αποτελεσματική διαχείρισή τους επηρεάζει καθοριστικά τη διαμόρφωση της ρευστότητας και της αποδοτικότητας των απασχολουμένων κεφαλαίων. Αυτό αποδεικνύει η απλή περιγραφή της θέσης (ρόλου) των αποθεμάτων στο ταμειακό ή λειτουργικό κύκλωμα μιας αμιγούς εμπορικής επιχείρησης.

Το συγκεκριμένο κύκλωμα αρχίζει με την αγορά και την αποθήκευση των εμπορευμάτων και συνεχίζεται με την πώλησή τους χωρίς να προηγηθεί καμία ουσιαστική μετατροπή τους ή επεξεργασία. Ολοκληρώνεται δε επιτυχώς, με την είσπραξη του αντιτίμου της πώλησης.

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη και συν., (2009), η επιτυχής ολοκλήρωση του λειτουργικού κυκλώματος οδηγεί στην επανείσπραξη των κεφαλαίων που είχαν χρησιμοποιηθεί για την αγορά των αποθεμάτων και στην πραγματοποίηση ικανοποιητικού κέρδους (Παπάς, 2006). Εννοείται ότι όσο περισσότερα λειτουργικά κυκλώματα ολοκληρώνονται επιτυχώς σε ένα ορισμένο χρονικό διάστημα τόσο περισσότερα κέρδη πραγματοποιούνται. Έτσι, όσες πιο πολλές

φορές μια επιχείρηση επανεπενδύει (τζιράρει) επιτυχώς τα επενδυμένα σε αποθέματα κεφάλαιά της, τόσο περισσότερα κέρδη πραγματοποιεί και τόσο περισσότερο βελτιώνει τη ρευστότητά της. Αυτά βέβαια συμβαίνουν εφόσον όλοι οι άλλοι παράγοντες (π.χ. το κόστος του εμπορεύματος, η τιμή πώλησης, η ζήτηση) που επηρεάζουν τη διαμόρφωση των κερδών παραμένουν σταθεροί.

Τα αποθέματα έχουν ιδιαίτερη σημασία για μια επιχείρηση γιατί το μέγεθος τους (ύψος της επένδυσης σ' αυτά) και η σύνθεσή τους επηρεάζουν καθοριστικά την αποδοτικότητα και την ρευστότητά της (Καραγιάννης και συν., 2009). Για παράδειγμα, η υπεραποθεματοποίηση εμπορευμάτων συμβάλλει στη βελτίωση των κερδών καθώς ελαχιστοποιεί τις απώλειες πωλήσεων ή πελατών, προκαλεί όμως σοβαρή μείωση της ρευστότητας γιατί αυξάνει το ύψος των κεφαλαίων που είναι δεσμευμένα σε αποθέματα (Παπάς, 2006). Επίσης, μια μεταβολή στη σύνθεση των αποθεμάτων π.χ. περισσότερα καταναλωτικά αγαθά και λιγότερα κεφαλαιουχικά αγαθά, οδηγεί συνήθως σε αύξηση του αριθμού των λειτουργικών κυκλωμάτων σε δεδομένο χρονικό διάστημα.

Τα αποθέματα χρησιμοποιούνται ως μέσα εξασφάλισης βραχυπρόθεσμων τραπεζικών δανείων. Οι επιχειρήσεις εκχωρούν εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες και άλλα αποθέματα στις τράπεζες σε εγγύηση (ενέχυρο) δανείων τους.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων των αγορών πραγματοποιείται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τρέχουσα τιμή αγοράς και στην τιμή κτήσης. Τα αποθέματα, τα οποία μπορεί να προκύψουν από την παραγωγή, ακολουθούν τη διαδικασία αποτίμησης στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στις τιμές του ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Η επιλογή της χαμηλότερης τιμής ανάμεσα στην τιμή κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής υπάρχει η δυνατότητα να πραγματοποιηθεί βάσει τριών διαφορετικών τρόπων (Ζιγκερίδης, 2010):

- η διαδικασία της σύγκρισης του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο,
- η διαδικασία της σύγκρισης του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων,
- η διαδικασία της σύγκρισης του συνολικού κόστους κτήσης και της συνολικής τρέχουσας αξίας για τα στοιχεία.

Κατά τη χρήση οι τιμές κτήσης μεταβάλλονται, έχοντας αυτό ως αποτέλεσμα να δημιουργείται προβληματισμός για τη διαδικασία του υπολογισμού της αξίας κτήσης. Αναλυτικότερα, οι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων διακρίνονται ως εξής:

- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average cost)
- Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average Cost)
- Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (First In First Out, F.I.F.O.)
- Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή ((Last In First Out, L.I.F.O.)
- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (Specific Identification)
- Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους (Variable or Direct Method)
- Η μέθοδος του βασικού αποθέματος (Basic Stock)
- Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής (cost of market rule)

Αναφορικά με τη διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων ισχύουν οι παρακάτω ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές:

Κατά πρώτον, η αρχή του ιστορικού κόστους και πιο συγκεκριμένα του κόστους κτήσης. Στο κόστος κτήσης τους γίνεται η καταχώρηση των αποθεμάτων, της ημερομηνίας απόκτησης τους, σύμφωνα με την αρχή του κόστους. Σε περίπτωση που γίνεται η πώληση, το κόστος αυτό συγκρίνεται έχοντας ως βάση τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων - εξόδων. Εκτός των άλλων, τα αποθέματα τέλους χρήσης απομιμούνται έχοντας ως βάση την αρχή του κόστους κτήσης, αν εξαιρέσουμε την περίπτωση πως η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημιάς, οπότε απομιμούνται, βάσει της αρχής της συντηρητικότητας, στη χαμηλότερη αξία.

Η αρχή της συντηρητικότητας η οποία εφαρμόζεται σε περίπτωση που ως τιμή αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης χρησιμοποιείται η κατώτερη δυνατή τιμή από τις περισσότερες τιμές που δύναται να χρησιμοποιηθούν.

Εν συνεχεία, η αρχή της συνέπειας, βάσει της οποίας, οι διαδικασίες αποτίμησης δεν πρέπει να αλλάζουν από τη μία χρήση στην άλλη, με σκοπό να είναι συγκρίσιμες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Εν τέλει, η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης, βάσει της οποίας οι καθιερωμένοι κανόνες αποτίμησης μπορούν να εφαρμοστούν υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει να λειτουργεί κανονικά.

Οι διαδικασίες της αποτίμησης αποτελούν το κυριότερο σημείο αναφορικά με τη μέθοδο της διαμόρφωσης των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2006). Από το κόστος πωληθέντων μπορούν να διαμορφωθούν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης από τα οποία προκύπτουν τα κεφαλαιώδη συμπεράσματα αναφορικά με την αποδοτικότητα

του επιχειρείν και τροφοδοτούν τις λοιπές απαραίτητες λειτουργίες της επιχείρησης.

Στις πλείστες των περιπτώσεων, οι μέθοδοι αποτίμησης εξακολουθούν να υπάρχουν, συνυφασμένες με το είδος και τη χρησιμότητα των αποθεμάτων και αν εξαιρέσουμε τις φαινομενικές διαφορές τους, σε μεγάλο κύκλο διαχειριστικών περιόδων, όπου ο χρόνος εξομαλύνει τις διαφορές το σύνολο των αποτελεσμάτων, ανεξαρτήτως της μεθόδου αποτίμησης ταυτίζεται (Ζιγκερίδης, 2010). Οι διαφορές στην φύση των αγαθών, δημιούργησαν την ανάγκη διαφορετικών μορφών αποτίμησης.

Μία εκ των μεθόδων αποτίμησης, η μέθοδος FIFO, είναι το ακρωνύμιο της First in first out. Η μέθοδος αυτή επισημαίνει ότι τα μένοντα αποθέματα είναι και τα νεότερα. Η συγκεκριμένη μέθοδος, ενδείκνυται σε περιπτώσεις στις οποίες τα αποθέματα χαρακτηρίζονται από αλλοιωμένα δεδομένα αναφορικά με το χρόνο αποθήκευσης αλλά και η αξία τους είναι διαφορετική έχοντας ως σημείο αναφοράς την πάροδο του χρόνου, ή τον χρόνο κατασκευής.

Εν συνεχεία, η μέθοδος LIFO είναι το ακρωνύμιο της Last in first out. Η μέθοδος αυτή επισημαίνει ότι τα μένοντα αποθέματα είναι και τα σχετικά παλαιότερα. Η συγκεκριμένη μέθοδος, ενδείκνυται σε περιπτώσεις στις οποίες αποθέματα χαρακτηρίζονται από αλλοιωμένα δεδομένα αναφορικά με το χρόνο αποθήκευσης αλλά η αξία τους βαίνει αυξανόμενη συναρτήσει του χρόνου, ευνοώντας, μ' αυτό τον τρόπο, την αποθεματοποίηση.

Εν συνεχεία, η μέθοδος της μέσης τιμής και αναλυτικότερα της μέσης σταθμικής τιμής είναι εκείνη η μέθοδος η οποία διαμορφώνεται μέσω της στάθμισης της τιμής καθώς και ποσότητας αγορών. Ιδιαίτερα σημαντική είναι η αύξηση της συχνότητας της χρήσης της συγκεκριμένης μεθόδου με την εκτεταμένη χρήση υπολογιστικών συστημάτων τα οποία κατέστησαν δυνατούς

τους πολλούς υπολογισμούς. Η μέθοδος αυτή, ως επί το πλείστον, χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις στις οποίες τα εμπορεύματα / πρώτες ύλες έχουν σχετικά σταθερές φυσικές ιδιότητες και η ζήτηση τους, είναι επίσης διαχρονικά σταθερή.

Αναφορικά με τις σχετικές σταθερές τιμές κόστους των αποθεμάτων, τα αποτελέσματα της επιχείρησης δεν επηρεάζονται από την μέθοδο την οποία θα εφαρμόσει η εκάστοτε οικονομική μονάδα σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων (Ζιγκερίδης, 2010). Αντιθέτως, όσον αφορά σε χρονικές περιόδους που παρατηρείται το φαινόμενο τη έντονης διακύμανσης των τιμών κόστους και των κοστολογικών παραγόντων, η μέθοδος που θα επιλέξει η εκάστοτε επιχείρηση αναφορικά με τη διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων, θα την οδηγήσει σε διαφορετικά αποτελέσματα. Φυσικά, εν τέλει, οποιαδήποτε μέθοδο και αν επιλέξει η εκάστοτε οικονομική μονάδα, σε μια σχετικά μεγάλη οικονομική περίοδο, το σύνολο των αποτελεσμάτων με οποιαδήποτε μέθοδο, θα είναι το αυτό. Εκτός των άλλων, πρέπει να σημειωθεί πως, αναφορικά με τη διασφάλιση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, υπάρχει ο κανόνας και σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. αλλά και σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ότι αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ εκείνης της τιμής κόστους και της αγοραίας αξίας.

2.6. Πάγια και αποσβέσεις

Το πάγιο ενεργητικό στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές μονάδες είναι το πιο σημαντικό από τα στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού. Τα κεφάλαια που έχουν επενδυθεί σε αυτό του είναι κατά πολύ περισσότερα από αυτά του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Το αντίστροφο συμβαίνει στις εμπορικές επιχειρήσεις.

Τα πάγια παραμένουν στην επιχείρηση για μεγάλο χρονικό διάστημα. Τη ζωή τους χαρακτηρίζουν τα γεγονότα (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008):

- Της κτήσης τους,
- Της εκμετάλλευσής τους,
- Της απομάκρυνσής τους από την παραγωγική διαδικασία.

Πάγια είναι τα στοιχεία του ενεργητικού που χρησιμοποιούν οι οικονομικές μονάδες για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από μια λογιστική χρήση ή ένα λειτουργικό κύκλωμα. Τα στοιχεία αυτά δεν προορίζονται για διάθεση στο άμεσο μέλλον, αλλά για μακροχρόνια χρήση (εκμετάλλευση).

Σύμφωνα με το νόμο 21/90 στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της. Παρόμοιος είναι και ο ορισμός που απαντάται στην ελληνική και τη διεθνή λογιστική βιβλιογραφία (Παπάς, 2011).

Αγαθά, αξίες και δικαιώματα αναγνωρίζονται ως στοιχεία του πάγιου ενεργητικού εάν:

- Αποτελούν στοιχεία του ενεργητικού, δηλαδή στοιχεία από την εκμετάλλευση των οποίων προσδοκάται κάποιο όφελος (εισόδημα),
- Είναι απόρροια συναλλαγών, με αποτέλεσμα το κόστος τους να υπολογίζεται κατά αντικειμενικό τρόπο,
- Προορίζονται για χρήση ή εκμετάλλευση για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Πρέπει να διευκρινισθεί εδώ ότι βασικό κριτήριο αναγνώρισης των πάγιων στοιχείων είναι ο προορισμός τους και όχι η φύση τους. Έτσι, για μια

επιχείρηση εμπορίας επίπλων, τα έπιπλα γραφείου μπορεί να είναι στοιχεία του πάγιου ενεργητικού της, εάν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για να καλύψουν τις ανάγκες του προσωπικού της ή στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού (εμπορεύματα) εάν προ-ορίζονται για πώληση. Στην πρώτη περίπτωση, αναμένονται οφέλη από τη χρήση των επίπλων για μεγάλο χρονικό διάστημα, ενώ, στη δεύτερη, από την πραγματοποίηση της πώλησής τους στο άμεσο μέλλον.

Ο όρος απόσβεση δεν σημαίνει μόνο έξοδο αλλά και Διαδικασία σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η απόσβεση είναι διαδικασία επιμερισμών της αποσβεστέας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στα χρόνια της παραγωγικής του ζωής. Το Γ.Λ.Σ. ορίζει την απόσβεση ως τη χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Η αποσβεστέα αξία είναι το κόστος κτήσης του παγίου μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του (Atrill, 2010).

Η αποσβεστέα αξία εκφράζει το κόστος του συνόλου των υπηρεσιών (χρησιμότητας) που αναμένεται ότι θα προσφέρει το πάγιο στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Πρόκειται, σύμφωνα με το ΓΛΣ για "το ιστορικό κόστος ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη ..." Αυτός ο ορισμός βρίσκεται σε πλήρη συμφωνία με όσα προβλέπει το Δ.Λ.Π. 16.

Η υπολειμματική αξία είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του παγίου. Πρόκειται για το έσοδο που εκτιμάται ότι θα εξασφαλισθεί από την εκποίηση του παγίου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μειωμένο κατά το ποσό των εξόδων διάθεσής του π.χ. έξοδα αποσυναρμολόγησης, μεταφοράς, προμήθειας.

Επειδή η υπολειμματική αξία είναι συνήθως ασήμαντη σε σχέση με το κόστος του παγίου και ο προσδιορισμός της χαρακτηρίζεται από έντονο

υποκειμενισμό, στην πράξη δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της αποσβεστέας αξίας των ενσώματων πάγιων στοιχείων. Παρόμοιο θέμα δεν υπάρχει για ορισμένα άυλα πάγια, καθώς δεν έχουν υπολειμματική αξία.

Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι υπολογισμού του ύψους της ετήσιας απόσβεσης. Οι πιο γνωστές και πλήρως τεκμηριωμένες είναι η εξής (Atrill, 2010):

- Η μέθοδος της σταθερής ετήσιας απόσβεσης,
- Η μέθοδος των ωρών λειτουργίας.
- Η μέθοδος της μειούμενης ή φθίνουσας ετήσιας απόσβεσης.
- Η μέθοδος της αυξανόμενης ετήσιας απόσβεσης,
- Η μέθοδος της παραγωγής.
- Η μέθοδος της φυσικής απογραφής,
- Η μέθοδος του ενιαίου ή σύνθετου συντελεστή απόσβεσης ομάδας παγίων.

Κάθε μέθοδος διέπεται από διαφορετικές υποθέσεις σχετικά με αίτια της αναμενόμενης μείωσης της χρησιμότητας των πάγιων, Το αποτέλεσμα να ακολουθείται διαφορετική διαδικασία προσδιορισμού εξόδου της απόσβεσης. Επειδή είναι δυνατόν, οι συγκείμενες υποθέσεις και τα αίτια να παύσουν να ισχύουν ή να μεταβληθούν ουσιωδώς, θα πρέπει στο τέλος κάθε χρήσης να είναι αξιόλογη η καταλληλότητα της μεθόδου που εφαρμόζεται.

2.7. Εφαρμογές των ΕΛΠ

Τα ΕΛΠ ως λογιστικό πλαίσιο περιλαμβάνουν αρχές και πρότυπα που προέρχονται από τρεις διαφορετικές πηγές λογιστικής:

Όσον αφορά στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ μπορεί να υποστηριχθεί με ασφάλεια ότι η ευελιξία αυτή είναι ιδιαίτερα περιορισμένη. Το πλαίσιο λογιστικών αρχών που διαμορφώνεται από τον κωδ. Ν. 2190/1920, το ΕΓΛΣ, καθώς και την κείμενη φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνει σαφείς οδηγίες σχετικά με την επιλογή των λογιστικών αρχών που θα πρέπει να ακολουθούνται από την διοίκηση της επιχείρησης, ανά περίπτωση κονδυλίου του ισολογισμού και της κατάστασης των αποτελεσμάτων χρήσεως. Επίσης, ιδιαίτερα περιορισμένο είναι και το εύρος των λογιστικών εκτιμήσεων (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008).

Ενδεικτικά αναφέρονται τρία παραδείγματα της περιορισμένης λογιστικής ευελιξίας που επιτρέπουν τα ΕΛΠ. Αυτά είναι α) η διενέργεια των αποσβέσεων με συντελεστές και μεθόδους που προβλέπονται από την κείμενη φορολογική νομοθεσία (παρ. 1, άρθρο 31, Ν. 2238/1994) και η μόνη δυνατότητα επιλογής που δίνεται στην διοίκηση της επιχείρησης είναι να επιλέξει ανάμεσα σε ένα ανώτατο και έναν κατώτατο συντελεστή, β) ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις βάσει ειδικού υπολογισμού που προβλέπεται από την φορολογική νομοθεσία (άρθρο 31, Ν. 2238/1994 και Π.Δ. 299/2003), χωρίς όμως να αποκλείεται και η δυνατότητα του σχηματισμού πραγματικών προβλέψεων (παρ. 14, άρθρο 42ε, κωδ. Ν. 2190/1920), που όμως εφόσον υπερβαίνουν τις σχηματισμένες για φορολογικούς λόγους προβλέψεις δεν εκπίπτουν φορολογικά και γ) ο σχηματισμός της πρόβλεψης για την αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (για την οποία

επίσης υπάρχει διάσταση στο ποσό αναγνώρισης μεταξύ της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας και του κωδ. Ν.2190/1920).

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ΕΛΠ η λογιστική ευελιξία ως προς την εφαρμογή λογιστικών αρχών και εκτιμήσεων είναι ελάχιστη ενώ παρατηρούνται και περιπτώσεις προβλέψεων οι οποίες στηρίζονται από αντικρουόμενες λογιστικές αρχές για το ίδιο λογιστικό γεγονός ή εκτίμηση (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008).

Ένα σημαντικό μέρος της λογιστικής ανάλυσης σχετίζεται με την αξιολόγηση της λογιστικής στρατηγικής. Η λογιστική στρατηγική αντανακλά κυρίως τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης ασκεί την λογιστική ευελιξία στην σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων. Είναι εύκολα κατανοητό ότι όσο πιο μεγάλος είναι ο βαθμός της λογιστικής ευελιξίας τόσο περισσότερο διευρυμένα είναι τα όρια άσκησης της λογιστικής στρατηγικής. Το αποτέλεσμα της λογιστικής στρατηγικής αντανακλάται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και στο εάν αυτές τελικά εμφανίζουν αντικειμενικά την οικονομική πραγματικότητα ή αποκρύπτουν τις πραγματικές επιτεύξεις της διοίκησης (Χέβας, 2010).

Στην περίπτωση των ΕΛΠ, η εφαρμογή της λογιστικής στρατηγικής είναι πολύ περιορισμένη και οι όποιες αποκλίσεις από την πραγματική εικόνα στις οικονομικές καταστάσεις σημειώνονται ως παρατηρήσεις στις ετήσιες ή περιοδικές εκθέσεις των εξωτερικών ελεγκτών.

Οι απαιτήσεις σχετικά με τις γνωστοποιήσεις στα ΕΛΠ προβλέπονται στο άρθρο 43α κωδ. Ν. 2190/1920.

Πρέπει να επισημανθεί ότι, οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σε συνδυασμό με την

χρηματοοικονομική ανάλυση με την χρήση αριθμοδεικτών και την ανάλυση των κονδυλίων στην πρόσοψη των οικονομικών καταστάσεων, επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν μία όσο το δυνατόν πληρέστερη εικόνα για την περιουσιακή διάρθρωση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης (Χέβας, 2010). Η εικόνα αυτή μπορεί να αναλυθεί συγκριτικά με προηγούμενες χρήσεις για την ίδια επιχείρηση ή ακόμη συγκριτικά με άλλες επιχειρήσεις για την ίδια χρήση.

Στην τελευταία φάση της λογιστικής ανάλυσης, αναμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις, όπου αυτό κρίνεται σκόπιμο, προκειμένου να παράγονται ομοειδή και συγκρίσιμα στοιχεία ανά κατηγορία λογαριασμών οι οποίοι θα ληφθούν υπόψη στην σύνταξη των αριθμοδεικτών που θα χρησιμοποιηθούν στη συνέχεια. Οι αναμορφώσεις αυτές θα αφορούν κυρίως (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2008):

- στις αναταξινομήσεις των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού που εμφανίζονται διακεκριμένα σύμφωνα με τα ΕΛΠ, στις λοιπές απαιτήσεις και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις,
- στην αναμόρφωση των κονδυλίων που αφορούν σε λοιπά στοιχεία του πάγιου ενεργητικού και τα οποία δεν αποτελούν ενσώματες ή ασώματες ακινητοποιήσεις,
- στην εκτίμηση του φόρου εισοδήματος της χρήσεως 2004 με έναν γενικό συντελεστή 35%, για όποιες περιπτώσεις οικονομικών καταστάσεων συνταγμένων κατά τα ΕΛΠ η πληροφορία αυτή δεν είναι διαθέσιμη και
- ο συμψηφισμός χρηματοοικονομικών εξόδων και εσόδων προκειμένου να παράγεται ένα συγκρίσιμο χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα, οι διαφορές επί του οποίου να προέρχονται μόνο από διαφορές λόγω υιοθέτησης διαφορετικών λογιστικών αρχών.

2.8 Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (ΕΛΠ) ανά κατηγορία Οντοτήτων

Κατηγορία οντότητας	Κριτήριο ενεργητικού	Κριτήριο απασχόλησης	Κριτήριο κύκλου εργασιών	Χρηματοοικονομικές καταστάσεις
<p>Πολύ μικρή</p> <p>(όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)</p>	≤ 350.000€	≤ 10 άτομα	≤ 700.000€	<ul style="list-style-type: none"> • Συνοπτικός Ισολογισμός • Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων • Προσάρτημα
<p>Πολύ μικρή</p> <p>(νομικές μορφές όπου ισχύει μόνο το κριτήριο του κύκλου εργασιών)</p>	Ετερόρρυθμες ή Ομόρρυθμες εταιρείες, Ατομικές επιχειρήσεις, Αστικές μη Κερδοσκοπικές κ.ά.		1.500.000€	<ul style="list-style-type: none"> • Κατάσταση αποτελεσμάτων (Παράρτημα Β. Υπόδειγμα Β.6)
<p>Μικρή</p> <p>(όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)</p>	≤ 4.000.000€	≤ 50 άτομα	≤ 8.000.000€	<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός • Κατάσταση Αποτελεσμάτων • Προσάρτημα
<p>Μεσαία</p> <p>(όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο</p>	≤ 20.000.000	≤ 250	≤ 40.000.000	<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας)

Τήρηση απλογραφικών βιβλίων μετά την εφαρμογή των ΕΛΠ

τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)				<ul style="list-style-type: none"> Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας) Προσάρτημα (Σημειώσεις)
Μεγάλη (όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)	> 20.000.000	> 250	> 40.000.000	<ul style="list-style-type: none"> Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας) Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας) Προσάρτημα (Σημειώσεις)

[ΝΟΜΟΣ 4308/ΦΕΚ Α 251/24.11.2014](#)

Σημείωση 1 : Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), υπόδειγμα Β.2.1 ή Β.2.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων), υπόδειγμα Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και υπόδειγμα Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

Σημείωση 2 : Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά (της ως άνω σημείωσης 1), να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Σημείωση 3 :: Οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2 (γ) του άρθρου 1 του παρόντος νόμου δύνανται, εναλλακτικά της (της ως άνω σημείωσης 2), να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗΝ
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ**

Υπόδειγμα Β.5: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων

Περιουσιακά στοιχεία	20X1	20X0
Πάγια	X	X
Μείον: Αποσβεσμένα	X	X
Απομειωμένα	X	X
Αποθέματα	X	X
Απαιτήσεις	X	X
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα	X	X
Λοιπά	X	X
<i>Σύνολο ενεργητικού</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
Καθαρή θέση και υποχρεώσεις		
Κεφάλαια και αποθεματικά	X	X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
<i>Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων</i>	<i>X</i>	<i>X</i>

Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες

	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα	X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)	X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	X
Παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X

Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

α) « Πολύ Μικρές οντότητες », με απλογραφικά βιβλία

<u>ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ</u>		
Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Άρθρο 29 και 30 του Ν. 4308/2014)		
της επιχείρησης :		
ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ : 1/1/2015 έως 31/12/2015		
Μέγεθος οντότητας : « Πολύ μικρή οντότητα » (της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1) με Απλογραφικά βιβλία .		
Νόμισμα : Ευρώ. Στρογγυλοποίηση ποσών στις Οικονομικές Καταστάσεις : Δεν έγινε.		
<u>A/</u> <u>A</u>	<u>Απαιτούμενη Γνωστοποίηση</u>	<u>Απάντηση</u> <u>(Ενδεικτική)</u>
<u>1</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 3</u>	
α	Επωνυμία της οντότητας.	XXXXXXXXXXXX
β	Νομικός τύπος της οντότητας.	(Ο.Ε - Ε.Ε - ΑΤΟΜΙΚΗ - Κ.Λ.Π)
γ	Περίοδος αναφοράς.	1/1/2015 ΕΩΣ 31/12/2015
δ	Διεύθυνση της έδρας της οντότητας.	ψψψψψψ
ε	Δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.	Στοιχεία Γ.Ε.ΜΗ ή Δεν υπάρχει υποχρέωση.

στ	Η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, ή όχι ;	ΝΑΙ (Συνήθης περίπτωση) ή ΌΧΙ (περιπτώσεις που η Εταιρεία έχει προβλήματα επιβίωσης)
ζ	Η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση ;	ΌΧΙ (Συνήθης περίπτωση) ή ΝΑΙ (περίπτωση που η Εταιρεία βρίσκεται σε Εκκαθάριση)
η	Κατηγορία της οντότητας	«Πολύ μικρή με απλογραφικά βιβλία»
θ	Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το νόμο.	Ναι έχουν καταρτιστεί
<u>2</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 34 και 16 παρ. 8</u>	
	Δήλωση περί της επιλογής μη σύνταξης ισολογισμού.	Η Οντότητα έκανε χρήση της επιλογής "Μη σύνταξη Ισολογισμού "
<u>Άλλες Σημειώσεις με σκοπό την καλύτερη κατανόηση των Οικονομικών Καταστάσεων</u>		
.....		
<u>Ηράκλειο , ΧΧ ΜΗΝΑΣ ΧΧΧΧ</u>		
Ο ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	Ο ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ
ή		
Ο ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΑΣ		

β) « Πολύ Μικρές οντότητες », με διπλογραφικά βιβλία.

<u>ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ</u>		
Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων		
(Άρθρο 29 και 30 του Ν. 4308/2014)		
της επιχείρησης :		
ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ : 1/1/2015 έως 31/12/2015		
Μέγεθος οντότητας : « Πολύ μικρή οντότητα » με Διπλογραφικά βιβλία .		
Νόμισμα : Ευρώ. Στρογγυλοποίηση ποσών στις Οικονομικές Καταστάσεις : Δεν έγινε.		
A/ A	<u>Απαιτούμενη Γνωστοποίηση</u>	<u>Απάντηση</u> (Ενδεικτική)
<u>1</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 3</u>	
α	Επωνυμία της οντότητας.	XXXXXXXXXXXXX
β	Νομικός τύπος της οντότητας.	(Ο.Ε - Ε.Ε - ΑΤΟΜΙΚΗ – Α.Ε – Ε.Π.Ε – Ι.Κ.Ε, κ.λ.π)
γ	Περίοδος αναφοράς.	1/1/2015 ΕΩΣ 31/12/2015
δ	Διεύθυνση της έδρας της οντότητας.	ψψψψψψψ
ε	Δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.	Στοιχεία Γ.Ε.ΜΗ ή Δεν υπάρχει υποχρέωση.
στ	Η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, ή όχι ;	ΝΑΙ (Σύνηθης περίπτωση) ή ΌΧΙ (περιπτώσεις που η Εταιρεία έχει προβλήματα επιβίωσης)
ζ	Η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση ;	ΌΧΙ (Συνήθης περίπτωση) ή ΝΑΙ (περίπτωση που η Εταιρεία βρίσκεται σε Εκκαθάριση)
η	Κατηγορία της οντότητας	«Πολύ μικρή με διπλογραφικά βιβλία»
θ	Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το νόμο.	Η Διοίκηση της Οντότητας δηλώνει ότι : « Οι χρηματοοικονομικές

		καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον νόμο 4308/2014 » .
<u>2</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 16</u>	
	Ενδεχόμενες υποχρεώσεις, που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό.	<p><u>Εγγυήσεις :</u></p> <p><u>Ενδεχόμενη Υποχρέωση για αποζημίωση προσωπικού :</u></p> <p><u>Ενδεχόμενη Υποχρέωση για ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις :</u></p> <p><u>Υπόλοιπο αξίας συμβάσεων leasing (που είχαν υπογραφεί πριν την 31/12/13 και δεν εμφανίζονται στον Ισολογισμό) :</u></p>
<u>3</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 25</u>	
	Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης, καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.	<p><u>Προκαταβολές και Πιστώσεις :</u></p> <p><u>Υπόλοιπο 1/1/2014 :</u></p> <p><u>Μείον : Επιστροφές :</u></p> <p><u>Συν : Αναλήψεις :</u></p> <p><u>Μείον : Διαγραφές :</u></p> <p><u>Υπόλοιπο 31/12/2014 :</u></p> <p><u>Επιτόκιο χορήγησης :</u></p>

		<u>Δεσμεύσεις - Εγγυήσεις :</u>
4	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 34 και 16 παρ. 7</u>	
	Καταρτίσατε συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6.	Ναι / Όχι
<u>Άλλες Σημειώσεις με σκοπό την καλύτερη κατανόηση των Οικονομικών Καταστάσεων</u>		
.....		
<u>Ηράκλειο , ΧΧ ΜΗΝΑΣ ΧΧΧΧ</u>		
Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ του Δ.Σ	ΕΝΑ ΜΕΛΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ
ή	ή	
Ο ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	Ο ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	
ή		
Ο ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΑΣ		

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>20Χ1</u>	<u>20Χ0</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

γ) «Μικρές οντότητες» (Το «Προσάρτημα» συνοδεύεται από τρία Παραρτήματα) .

<u>ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ</u>		
Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων		
(Άρθρο 29 και 30 του Ν. 4308/2014)		
της επιχείρησης :		
ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ : 1/1/2015 έως 31/12/2015		
Μέγεθος οντότητας : « Μικρή οντότητα » .		
Νόμισμα : Ευρώ. Στρογγυλοποίηση ποσών στις Οικονομικές Καταστάσεις : Δεν έγινε.		
A/ A	<u>Απαιτούμενη Γνωστοποίηση</u>	<u>Απάντηση</u> (Ενδεικτική)

<u>1</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 3</u>	
α	Επωνυμία της οντότητας.	XXXXXXXXXXXXXX
β	Νομικός τύπος της οντότητας.	(Ο.Ε - Ε.Ε - ΑΤΟΜΙΚΗ – Α.Ε – Ε.Π.Ε – Ι.Κ.Ε, κ.λ.π)
γ	Περίοδος αναφοράς.	1/1/2015 ΕΩΣ 31/12/2015
δ	Διεύθυνση της έδρας της οντότητας.	ψψψψψψψ
ε	Δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.	Στοιχεία Γ.Ε.ΜΗ και ΑΡ.Μ.Α.Ε
στ	Η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, ή όχι ;	ΝΑΙ (Σύνηθης περίπτωση) ή ΌΧΙ (περιπτώσεις που η Εταιρεία έχει προβλήματα επιβίωσης) [Στην περίπτωση αυτή συμπληρώνεται και το 2.
ζ	Η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση ;	ΌΧΙ (Συνήθης περίπτωση) ή ΝΑΙ (περίπτωση που η Εταιρεία βρίσκεται σε Εκκαθάριση)
η	Κατηγορία της οντότητας	«Μικρή με διπλογραφικά βιβλία»
θ	Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το νόμο.	Η Διοίκηση της Οντότητας δηλώνει ότι : « Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον νόμο 4308/2014 » .
<u>2</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 4</u>	
	Υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους.	Η επιχείρηση διενήργησε σχετική αξιολόγηση και δεν εντόπισε παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. ή Η επιχείρηση εντόπισε τους

		ακόλουθους παράγοντες :.....
<u>3</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 5</u>	
	Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων ή διόρθωσης λαθών, γίνεται αναφορά στο γεγονός, στους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή ή τη διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.	α) Οι «Λογιστικές Πολιτικές », αναλύονται στο « Παράρτημα Νο .. » β) Δεν έγιναν αλλαγές στις «λογιστικές πολιτικές» και στις «λογιστικές εκτιμήσεις» / ή έγιναν και αναλύονται στο « Παράρτημα Νο .. » γ) Δεν έγιναν « διόρθώσεις λαθών »/ ή έγιναν και αναλύονται στο « Παράρτημα Νο .. ».
<u>4</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 6</u>	
	Παρεκκλίσεις από την εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου για να εκπληρώσει την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίασης, η παρέκκλιση αυτή γνωστοποιείται και δικαιολογείται επαρκώς. Οι επιπτώσεις της παρέκκλισης στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα, παρατίθενται πλήρως στο προσάρτημα.	Δεν έγινε παρέκκλιση. (ή) Έγινε η ακόλουθη παρέκκλιση:
<u>5</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 7</u>	
	Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία υποχρέωση σχετίζεται με περισσότερα από ένα κονδύλια του ισολογισμού, γνωστοποιείται η σχέση του στοιχείου αυτού με τα σχετιζόμενα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.	Δεν υπάρχουν τέτοιες περιπτώσεις. (ή) Υπάρχουν οι εξής περιπτώσεις :

<u>6</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 8</u>	
	Πίνακα Μεταβολών των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων:	<i>Βλέπε συνημμένο « Παράρτημα Νο ...»</i>
<u>7</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 10</u>	
	Πληροφορίες για την περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το άρθρο 24.	<i>Δεν εφαρμόστηκε το άρθρο 24. (ή) Βλέπε σχετικές πληροφορίες στο συνημμένο « Παράρτημα Νο ..»</i>
<u>8</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 13</u>	
	Το συνολικό χρέος της οντότητας που καλύπτεται με εξασφαλίσεις που παρέχονται από την οντότητα, με ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης.	<i><u>Προσημειώσεις και Υποθήκες</u> : <u>Παρακράτηση κυριότητας :</u></i>
<u>9</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 14</u>	
	Τα ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού.	<i>.....</i>
<u>10</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 16</u>	
	Το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων επιβαρύνσεων (ενδεχόμενες υποχρεώσεις) που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, με ένδειξη της φύσης και της μορφής των σχετικών εξασφαλίσεων που	<i>α) <u>Εγγυητικές Επιστολές</u> β) <u>Υπόλοιπο αξίας</u></i>

	<p>έχουν παρασχεθεί. Κάθε δέσμευση που αφορά παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από τη υπηρεσία ή οντότητες ομίλου ή συγγενείς οντότητες, γνωστοποιείται ξεχωριστά</p>	<p><u>συμβάσεων leasing (που είχαν υπογραφεί πριν την 31/12/13 και δεν εμφανίζονται στον Ισολογισμό)</u></p> <p>.....</p> <p>γ) <u>Ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις.</u></p> <p>.....</p> <p>δ) Δεσμεύσεις για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο.</p> <p>.....</p> <p>ε) Επίδικες υποθέσεις.</p> <p>.....</p>
<u>11</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 17</u>	
	<p>Το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας. Ιδιαίτερα, στην περίπτωση που από τον παρόντα νόμο προβλέπεται συμψηφισμός εσόδων και εξόδων γνωστοποιούνται τα σχετικά κονδύλια και οι αξίες αυτών προ του συμψηφισμού.</p>	<p>Δεν υπάρχουν σημαντικά κονδύλια εσόδων και εξόδων στην περίοδο που επηρεάζουν τα αποτελέσματα.</p> <p>ή</p> <p>Υπάρχουν σημαντικά κονδύλια εσόδων και εξόδων στην περίοδο που επηρεάζουν τα αποτελέσματα και είναι τα εξής :</p> <p>Έκτακτα κονδύλια κερδών ή ζημιών :</p> <p>Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων</p>

		(περιλαμβανομένων των τυχόν αναστροφών τους) Προβλέψεις (περιλαμβανομένων των τυχόν αναστροφών τους) :
<u>12</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 18</u>	
	Το ποσό τόκων της περιόδου με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 20.	Δεν ενσωματώθηκαν (ή) Ενσωματώθηκαν τόκοι ύψους XXXX στην αξία των αποθεμάτων
<u>13</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 23 (α)</u>	
	- Ο μέσος όρος των απασχολούμενων. άτομα.
<u>14</u>	<u>Σχετικό άρθρο του Νόμου : 29 παρ. 25</u>	
	Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης, καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.	<u>Προκαταβολές και Πιστώσεις</u> : <u>Υπόλοιπο 1/1/2014 :</u> <u>Μείον : Επιστροφές :</u> <u>Συν : Αναλήψεις :</u> <u>Μείον : Διαγραφές :</u> <u>Υπόλοιπο 31/12/2014 :</u> <u>Επιτόκιο χορήγησης :</u>

		<u>Δεσμεύσεις - Εγγυήσεις :</u>
<u>Άλλες Σημειώσεις με σκοπό την καλύτερη κατανόηση των Οικονομικών Καταστάσεων</u>		
[Πληροφορίες για την μετάβαση από το Ε.Γ.Λ.Σ στα Ε.Λ.Π]		
<u>ΗΡΑΚΛΕΙΟ , ΧΧ ΜΗΝΑΣ ΧΧΧΧ</u>		
Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ του Δ.Σ	ΕΝΑ ΜΕΛΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ
ή	ή	
Ο ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	Ο ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	
ή		
Ο ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΑΣ		

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ / Παράρτημα Νο ..

της επιχείρησης :

**«Λογιστικές Πολιτικές » που ακολουθούνται - Αλλαγές στις
«Λογιστικές Πολιτικές» & «Διορθώσεις λαθών».**

(άρθρο 29, παρ. 5)

α) «Λογιστικές Πολιτικές »

Η επιχείρηση ακολουθεί το «Ιστορικό Κόστος» και ειδικότερα τις παρακάτω λογιστικές πολιτικές.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ και ΠΑΘΗΤΙΚΟ

- **Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα & Οι επενδύσεις σε ακίνητα :** Αρχική καταχώρηση : Κόστος κτήσεως, συν κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει το πάγιο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : Κόστος κτήσης μείον αποσβέσεις, μείον «ζημίες απομείωσης» [όταν κρίνεται ότι είναι μόνιμου χαρακτήρα].
- **Λοιπά ενσώματα πάγια :** Αρχική καταχώρηση : Κόστος κτήσεως, συν κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει το πάγιο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : Κόστος κτήσης μείον αποσβέσεις, μείον «ζημίες απομείωσης» [όταν κρίνεται ότι είναι μόνιμου χαρακτήρα].
- **Άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία :** Αρχική καταχώρηση : Κόστος κτήσης. Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : **(1) Άυλα στοιχεία με περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή :** Κόστος κτήσης μείον αποσβέσεις και μείον ζημίες απομείωσης [όταν κρίνεται ότι είναι μόνιμου χαρακτήρα], **(2) Τα άυλα στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, ή με ωφέλιμη οικονομική ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα:** Κόστος

κτήσης μείον αποσβέσεις και μείον ζημίες απομείωσης [όταν κρίνεται ότι είναι μόνιμου χαρακτήρα].

- **Συντελεστές απόσβεσης, ενσώματων και άυλων παγίων:**

<u>α/α</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Συντελεστής απόσβεσης</u>
1	Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί.	4%
2	Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
3	Μεταφορικά μέσα επιβατικά	16%
4	Μεταφορικά μέσα φορτηγά	12%
5	Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20%
6	Έπιπλα και σκέυη	10%
7	Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%
8	Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10% (ή *)
	* Στον συμβατικά καθοριζόμενο χρόνο χρήσης ή με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή τους.	

- **Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες και λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι :** Αρχική καταχώρηση : Κόστος κτήσης. Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : Κόστος κτήσης, μείον ζημίες απομείωσης (υποτίμησης) [όταν υπάρχουν ενδείξεις ή γεγονότα που υποδεικνύουν ότι η λογιστική αξία τους ενδέχεται να μην είναι ανακτήσιμη].
- **Λοιπά πάγια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία :** Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : Κόστος κτήσης, μείον ζημίες απομείωσης [όταν κρίνεται ότι είναι μόνιμου χαρακτήρα].
- **Αποθέματα (έτοιμα και ημιτελή, εμπορεύματα, πρώτες ύλες και υλικά, βιολογικά αποθέματα) :** Αρχική καταχώρηση : Κόστος κτήσης. Η επιχείρηση

επιβαρύνει (ή) (δεν επιβαρύνει) το κόστος των ιδιοπαραγόμενων αποθεμάτων μακράς περιόδου παραγωγής ή ωριμάνσεως με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτά. Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : Στην χαμηλότερη αξία, μεταξύ αξίας κτήσεως και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η αξία κτήσης προσδιορίζεται με την μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή, την FIFO. Η ζημία που προκύπτει από την επιμέτρηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία [όταν αυτή είναι μικρότερη του κόστους κτήσης], αναγνωρίζεται στις ζημίες απομείωσης και επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση ιδιαίτερα αυξημένων ζημιών απομείωσης αποθεμάτων, τα σχετικά ποσά εμφανίζονται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων» στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων με σκοπό την εύλογη παρουσίαση.

- **Εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις και οι απαιτήσεις** : Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : Κόστος κτήσης μείον τις εκτιμώμενες ζημίες απομείωσης (Επισφαλείς απαιτήσεις) .
- **Προκαταβολές & Λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία** : Αρχική καταχώρηση : Κόστος κτήσης (καταβαλλόμενα ποσά). Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : Οι προκαταβολές δαπανών επιμετρούνται στο αρχικό κόστος κτήσεως, μείον τα χρησιμοποιηθέντα ποσά βάσει της αρχής του δουλευμένου και τυχόν ζημίες απομειώσεως. Η απομείωση των προκαταβολών δαπανών αναφέρεται στην περίπτωση στην οποία ο λήπτης του σχετικού ποσού δεν είναι σε θέση ούτε να εκπληρώσει την δέσμευση που ανέλαβε ούτε να επιστρέψει το υπόλοιπο του ποσού. Τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία καταχωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσεως και αποτιμούνται μεταγενέστερα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσεως και ανακτήσιμης αξίας, δηλαδή του ποσού που αναμένεται να ληφθεί.
- **Προβλέψεις** : Αρχική καταχώρηση : Στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους, Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : Στο

ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Ειδικότερα, οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, που προκύπτουν από προγράμματα καθορισμένων παροχών, καταχωρούνται και επιμετρούνται στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ή

Ειδικότερα, οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, που προκύπτουν από προγράμματα καθορισμένων παροχών, καταχωρούνται και επιμετρούνται με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο.

- **Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις :** Αρχική καταχώρηση: Στα ονομαστικά τους ποσά. Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : Στα ονομαστικά τους ποσά, εκτός από τις μακροπρόθεσμης λήξεως, οι οποίες αποτιμούνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (ή με τη σταθερή μέθοδο).
- **Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία :** Χρόνος αναγνώρισης : Αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Επιμέτρηση στο τέλος της χρήσης : Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.
- **Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις** αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.
- **Τρέχων φόρος εισοδήματος :** αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων και περιλαμβάνει τον φόρο εισοδήματος που προκύπτει βάσει της φορολογικής νομοθεσίας και τις διαφορές φορολογικού ελέγχου

για φόρο εισοδήματος και προσαυξήσεις. Η Επιχείρηση, για τις διαφορές φορολογικού ελέγχου ανέλεγκτων χρήσεων, σχηματίζει σχετική πρόβλεψη, οπότε όταν αυτές βεβαιώνονται από τις φορολογικές αρχές μεταφέρονται σε μείωση της σχηματισμένης προβλέψεως. Τυχόν διαφορά καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως.

ή

Οι διαφορές του φορολογικού ελέγχου, καταχωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσεως, κατά την περίοδο την οποία βεβαιώνονται από τις φορολογικές αρχές και γίνονται αποδεκτές από την Επιχείρηση.

- **Αναβαλλόμενοι φόροι** : Προκύπτουν όταν υπάρχουν προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσεως στοιχείων του ισολογισμού. Η εταιρεία δεν έχει επιλέξει την καταχώριση αναβαλλόμενων φόρων.

ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

Τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν αυτά καθίστανται δουλευμένα.

Ειδικότερα :

- **Τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών** αναγνωρίζονται όταν: **(α)** μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους, **(β)** τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή και **(γ)** τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.
- **Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών** αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής. (ή) Εναλλακτικά και όταν δεν υπάρχει ουσιώδης επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τα

έσοδα από παροχή υπηρεσιών επιμετρώνται με την μέθοδο της ολοκληρωμένης σύμβασης.

- **Τα έσοδα από κατασκευαστικά συμβόλαια** καταχωρούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκληρώσεως.

ή

Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια καταχωρίζονται με τη μέθοδο της ολοκληρωμένης συμβάσεως.

- **Τα έσοδα από τόκους** λογίζονται βάσει της αρχής του δουλευμένου.
- **Τα μερίσματα ή το εισόδημα από τη συμμετοχή** στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων, αναγνωρίζονται ως έσοδα όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.
- **Τα δικαιώματα** αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.
- **Οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα** μετατρέπονται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς: **(α)** τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού, **(β)** τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

β) Αλλαγές στις «Λογιστικές Πολιτικές» & «Διορθώσεις λαθών».

Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών, αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση (αναδρομική επαναδιατύπωση) των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όλων των περιόδων που δημοσιοποιούνται μαζί με τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, ώστε τα παρουσιαζόμενα κονδύλια να είναι συγκρίσιμα.

Σημειώνεται ότι :

Εγγραφές προσαρμογής, οι οποίες εφαρμόστηκαν επί των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας, προκειμένου αυτές να προσαρμοστούν στα Ε.Λ.Π. .

Περίοδος 1ης εφαρμογής : 1/1/2015 – 31/12/2015

Ημερομηνία μετάβασης : 31/12/2013

Ο ισολογισμός της ημερομηνίας μετάβασης (31/12/2013) καθώς και οι Οικονομικές Καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου (1/1/2014- 31/12/2014) αναμορφώθηκαν βάσει των προβλέψεων του Ν 4308/2014. Οι προκύπτουσες διαφορές των εν λόγω προσαρμογών αναγνωρίστηκαν στην καθαρή θέση όσον αφορά τον Ισολογισμό μετάβασης, και στα αποτελέσματα όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου.

Οι επιπτώσεις στην καθαρή θέση έχουν ως εξής :

Συμφωνία καθαρής θέσεως κατά την πρώτη εφαρμογή	<u>31/12/2014</u>	<u>31/12/2013</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων Ε.Γ.Λ.Σ.		
Διαγραφή εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως		
Χρήση εύλογης αξίας ως τεκμαρτού κόστους για τα ακίνητα		

Τήρηση απλογραφικών βιβλίων μετά την εφαρμογή των ΕΛΠ

Προσαρμογή σωρευμένων αποσβέσεων κτηρίων με βάση την ωφέλιμη ζωή τους		
Προσαρμογή σωρευμένων αποσβέσεων μηχανολογικού εξοπλισμού με βάση την ωφέλιμη ζωή τους		
Εμφάνιση "Χρηματοδοτικών μισθώσεων" (Leasing) ως Παγίου και Υποχρέωσης αντίστοιχα.		
Αποτίμηση μετοχών στην εύλογη αξία τους		
Απομείωση Εμπορικών απαιτήσεων		
Αναταξινόμηση κρατικής επιχορηγήσεως στις υποχρεώσεις		
Καταχώριση προβλέψεως αποζημίωσης προσωπικού		
Διαγραφή οφειλόμενου κεφαλαίου		
Καταχώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης		
Προσαρμογές "Διάθεσης Κερδών " - Μερίσματα		
Προσαρμογές "Διάθεσης Κερδών " - Αμοιβές Δ.Σ		
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων Ε.Λ.Π.		

Οι διαφοροποιήσεις στο Αποτέλεσμα της Χρήσης 2014, έχουν ως εξής :

Συμφωνία Αποτελεσμάτων χρήσης 2014 (μεταξύ Ε.Λ.Π και ΕΓ.Λ.Σ)	<u>1/1 - 31/12/2014</u>
Κέρδη προ φόρων (με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ.)	
Φόρος εισοδήματος	
Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	
Φόρος εισοδήματος ανέλεγκτων χρήσεων.	
Μεταβολή Αποσβέσεων Χρήσης λόγω : Διαγραφής εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	

Μεταβολή Αποσβέσεων Χρήσης λόγω : Αλλαγής συντελεστών απόσβεσης στα κτήρια.	
Μεταβολή Αποσβέσεων Χρήσης λόγω : Αλλαγής συντελεστών απόσβεσης στον μηχανολογικό εξοπλισμό.	
Μεταβολή Αποσβέσεων Χρήσης λόγω : Εμφάνιση "Χρηματοδοτικών μισθώσεων" (Leasing) ως Παγίου και Υποχρέωσης αντίστοιχα.	
Αποτίμηση μετοχών στην εύλογη αξία τους	
Απομείωση Εμπορικών απαιτήσεων	
Καταχώριση προβλέψεως αποζημίωσης προσωπικού	
Προσαρμογές "Διάθεσης Κερδών " - Μερίσματα	
Προσαρμογές "Διάθεσης Κερδών " - Αμοιβές Δ.Σ	
Κέρδη μετά φόρων (με βάση τα Ε.Λ.Π)	

γ) «Μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων».

Οι εκτιμήσεις και οι παραδοχές αξιολογούνται διαρκώς και βασίζονται στην ιστορική εμπειρία και σε άλλους παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων αναμενόμενων μελλοντικών γεγονότων που, υπό τις παρούσες συνθήκες, αναμένεται να πραγματοποιηθούν.

Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ / Παράρτημα Νο ..

της επιχείρησης :

«Πίνακας Μεταβολών των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων » (άρθρο 29, παρ. 8)

[ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΤΟΥ « ΠΙΝΑΚΑ »]

	Ιδιοχρησιμ/μενα ακίνητα			13. Μηχανολογικός εξοπλισμός	14. Μεταφορικά μέσα	15. Λοιπός εξοπλισμός	Επενδ. ακίνητα		17. Βιολογικά στοιχεία	Λοιπά ενσώματα (εάν υπάρχουν)	Άυλα			Πάγια υπό εκτέλεση
	10. Γη (οικόπεδα)	11. Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση	12. Κτήρια - τεχνικά έργα				16. Γη (οικόπεδα)	16. Κτήρια - τεχνικά έργα			18.01 Δαπάνες ανάπτυξης	18.02 Υπεραξία	18.03 Λοιπά άυλα	
	-1	-2	-3	-4	-5	-6	-7	-8	-9	-10	-11	-12	-13	-14
Μικτή λογιστική αξία 01.01.20Χ1														
Προσθήκες περιόδου														
Τόκοι περιόδου														
Μειώσεις περιόδου														
Μεταφορές														
Λοιπά														
Μικτή λογιστική αξία 31.12.20Χ1														
Σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις 01.01.20Χ1														
Αποσβέσεις περιόδου														
Μειώσεις αποσβεσθέντων περιόδου														
Απομειώσεις περιόδου														
Αναστροφές απομειώσεων περιόδου														
Λοιπές μειώσεις απομειώσεων														
Σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις 31.12.20Χ1														
Καθαρή λογιστική αξία 31.12.20Χ1														

[ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΟΥ «ΠΙΝΑΚΑ»

Ο Πίνακας που παρουσιάζει για κάθε κονδύλι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων:

- α)** Το κόστος κτήσης ή το κόστος παραγωγής ή την εύλογη αξία (του άρθρου 24) σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί επιμέτρηση στην εύλογη αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι.
- β)** Τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- γ)** Τις αποσβέσεις και απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο.
- δ)** Τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.
- ε)** Τις λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- στ)** Το ποσό με το οποίο προσαυξήθηκε η αξία κτήσης παγίων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο, σύμφωνα με την

παράγραφο 2δ του άρθρου 18.

ζ) Λοιπές μεταβολές.

Σημειώσεις :

α) Οι στήλες του παραπάνω πίνακα ταξινομούνται στα κονδύλια του ισολογισμού, ως εξής.

Κονδύλι ισολογισμού	Στήλες
Ακίνητα	1 + 2 +3
Μηχανολογικός εξοπλισμός	4
Λοιπός εξοπλισμός	5 + 6
Επενδύσεις σε ακίνητα	7 + 8
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	9
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	10
Δαπάνες ανάπτυξης	11
Υπεραξία	12
Λοιπά άυλα	13

β) Οι προκαταβολές για κτήση παγίων (πάγια υπό εκτέλεση) παρουσιάζονται διακριτά στην ανάλυση του προσαρτήματος, αλλά στον ισολογισμό ενσωματώνονται στο αντίστοιχο κονδύλι που αφορούν.

γ) Τα πάγια υπό εκτέλεση (προκαταβολές) παρακολουθούνται ως υπολογαριασμοί των αντίστοιχων παγίων στο σχέδιο λογαριασμών.

δ) Η δομή του πίνακα είναι ενδεικτική. Είναι δυνατόν, τα διάφορα δεδομένα του πίνακα να παρουσιάζονται ως ξεχωριστοί πίνακες, ανάλογα με τις ανάγκες της οντότητας.

ε) Όταν τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα παρακολουθούνται στη εύλογη αξία τους, οι προβλεπόμενες από το προσάρτημα πληροφορίες μπορεί να αναφέρονται είτε στον ανωτέρω πίνακα είτε σε ιδιαίτερη σημείωση.]

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ / Παράρτημα Νο ..

της επιχείρησης :

«Επιμέτρηση στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το άρθρο 24».

(άρθρο 29, παρ. 10)

Σε περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το άρθρο 24, παρατίθεται:

α) Σαφής δήλωση ότι έχει γίνει χρήση της δυνατότητας επιμέτρησης στην εύλογη αξία, καθώς και τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία.

β) Περιγραφή των σημαντικών υποθέσεων στις οποίες βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές επιμέτρησης.

γ) Ανά κονδύλι στοιχείων του ισολογισμού: η εύλογη αξία, οι μεταβολές της που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, καθώς και οι μεταβολές αυτής που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση (διαφορές εύλογης αξίας).

δ) Πίνακας στον οποίο παρουσιάζεται η κίνηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου, με ανάλυση σε μικτό ποσό και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, όταν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

ε) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων, πληροφορίες για την έκταση και τη φύση τους, συμπεριλαμβανόμενων των όρων και των συνθηκών που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρόνο και την πιθανότητα μελλοντικών χρηματοροών.

στ) Για πάγια στοιχεία, η λογιστική αξία των παγίων αυτών που θα αναγνωρίζονταν στον ισολογισμό, εάν τα εν λόγω στοιχεία δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με το άρθρο 24.

Τα παρατιθέμενα στοιχεία των «υποδειγμάτων» (πίνακες, αναλύσεις και πληροφορίες) είναι ενδεικτικά.

(<http://www.taxheaven.gr>)

Κεφάλαιο 3: Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

3.1. Βασικές έννοιες

Στη λογιστική ορολογία τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) συναντώνται υπό διάφορες έννοιες. Έτσι, τα μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως είναι τα αποτελέσματα που προκύπτουν ως διαφορά των οργανικών εσόδων από πωλήσεις εμπορευμάτων προϊόντων η παροχή υπηρεσιών και του αντίστοιχου κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων, προϊόντων ή παρασχεθεισών υπηρεσιών και περιγράφονται στο λογαριασμό 80.01. (Μπατσινίλας, 2012).

Αποτέλεσμα (Κέρδος ή Ζημία) εκμεταλλεύσεως είναι το αποτέλεσμα (κέρδος η ζημία) που προκύπτει ως διαφορά μεταξύ του συνόλου των οργανικών εσόδων και του συνόλου των οργανικών εξόδων, δηλαδή, στα πλαίσια του ΕΓΛΣ, ως διαφορά μεταξύ των λογαριασμών των ομάδων 7 και 6 (εκτός εκείνων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος) και του κόστους πωληθέντων και απεικονίζεται στο λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως» (Παπάς, 2011).

Το κόστος διακρίνεται στις εξής δύο κατηγορίες: το κόστος που δημιουργεί υλικές αξίες και αυτό που εξαντλείται για την εξασφάλιση των απαραίτητων υπηρεσιών για την άριστη εκμετάλλευση των υλικών αξιών. Για τις δύο αυτές κατηγορίες κόστους σημειώνουμε ειδικότερα τα ακόλουθα (Μπατσινίλας, 2012):

Κόστος δημιουργικό υλικών αξιών: Στο κόστος αυτό περιλαμβάνονται η αξία της πρώτης ύλης, τα άμεσα εργατικά, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και γενικά

όλα τα κοστολογήσιμα έξοδα. Το κόστος αυτό δημιουργεί υλικές αξίες (προϊόντα, υποπροϊόντα κλπ) και συνεπώς συνιστά ενεργητικό. Το κόστος αυτό εκπνέει, παύει να υπάρχει ως στοιχείο του ενεργητικού, με τη διάθεση (πώληση κ.λ.π.) των υλικών αξιών και μεταβάλλεται σε έξοδο που στη λογιστική ορολογία αναφέρεται ως κόστος πωλήσεων.

Το κόστος πωλήσεων δημιουργείται εξαιτίας των πωλήσεων και είναι κατ' αρχήν ανάλογο αυτών. Αν οι πωλήσεις διπλασιαστούν και με την προϋπόθεση ότι το κόστος κτήσεως παραμένει αμετάβλητο, θα διπλασιαστεί και το κόστος πωλήσεων (Παπάς, 2011). Αν δεν πραγματοποιηθούν πωλήσεις δεν υπάρχει κόστος πωλήσεων.

Τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (προ φόρων) προκύπτουν από το αλγεβρικό άθροισμα (Αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως \pm λογαριασμοί αποτελεσμάτων), και απεικονίζονται στο λογαριασμό 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως». Όπου (Μπατσινίλας, 2012):

- Αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως Λογαριασμός 80.00 και
- Λογαριασμοί αποτελεσμάτων
- Οι λογαριασμοί της Γενικής λογιστικής της ομάδας 8, δηλαδή οι λογαριασμοί 81,82, 83, 84 και 85.

Καθαρά λογιστικά αποτελέσματα χρήσεως νοούνται αυτά που προκύπτουν σύμφωνα με τις παραδεγμένες αρχές της λογιστικής του ιστορικού κόστους, δηλαδή, στη χώρα μας, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που καθιερώνονται από το Ε. Γ. Λ. Σ και την εμπορική νομοθεσία.

3.2. Κατάταξη λογαριασμών στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Στην «Κατάσταση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως, ο οποίος καταρτίζεται στο τέλος της χρήσεως, ως πρώτο κονδύλι πρέπει να εμφανίζεται ο «κύκλος εργασιών (πωλήσεις)» και αφαιρετικά, από αυτόν, το «κόστος πωλήσεων» (δηλαδή το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωληθέντων πλέον τα ειδικά έξοδα πωλήσεων τους), ώστε να προκύπτουν τα μικτά αποτελέσματα (μικτά κέρδη ή μικτές ζημίες). Τον κύκλο εργασιών όμως, τον συνθέτουν τα έσοδα που προέρχονται από τις κύριες δραστηριότητες της επιχειρήσεως και περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων» 71, «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών», 72 «Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων», 72 «Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)». Δηλαδή, δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών τα έσοδα από τις δευτερεύουσες και παρεπόμενες δραστηριότητες της επιχειρήσεως, που καταχωρούνται στους λογαριασμούς 74,75,76 και 78 (Μπατσινίλας, 2012).

Το καθαρό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως, που προσδιορίστηκε στο λογαριασμό 80.00, «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως», προέκυψε από τη σύγκριση όλων των εξόδων της ομάδας 6 και των αναλώσεων των αποθεμάτων, προς το σύνολο των εσόδων της ομάδας 7. Συνεπώς, για να προσδιορισθούν τα «Μικτά αποτελέσματα» πρέπει από το υπόλοιπο λογαριασμού 80.00, να αφαιρεθούν τα έσοδα των λογαριασμών 74-78, καθώς και τα έξοδα και οι αναλώσεις αποθεμάτων που δεν περιλαμβάνονται στο «κόστος πωλήσεων». Για να γίνουν οι αφαιρέσεις αυτές και να προσδιορισθούν τα «μικτά αποτελέσματα», μεταφέρεται το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.00 στο λογαριασμό 80.01 «Μικτά αποτελέσματα /κέρδη ζημίες) εκμεταλλεύσεως» (Σακέλλης, 2005).

Δηλαδή ο λογαριασμός 80.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικρών κερδών ή μικτών ζημιών) τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στην χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Στο λογαριασμό 80.01, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημίες), σύμφωνα με όσα καθορίζονται στη περ. 4 του Π.Δ. 1123/1980 Ε. Γ. Λ. Σ. Έπειτα από την μεταφορά αυτή, από τον λογαριασμό 80.01 μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.02 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, δηλαδή τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, τα έξοδα ερευνών και αναπτύξεως, τα έξοδα λειτουργίας διαθέσεως, οι προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, τα έξοδα και οι ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και οι χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα και το τυχόν ύπαρχων κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας που εμφανίζονται σε υπολογαριασμό του 92.00 ως «έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα». Από τον ίδιο λογαριασμό (80.01) μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.03 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, δηλαδή τα διάφορα άλλα έσοδα, τα έσοδα συμμετοχών, τα έσοδα χρεογράφων, τα κέρδη από πωλήσεις συμμετοχων χρεογράφων και οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έσοδα (Σακέλλης, 2005).

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

Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων (λογαριασμός 80.02), είναι εκείνα τα οποία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λειτουργίας της

αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, που περιγράφονται στο πέμπτο μέρος Π.Δ. 1123/1980 Ε. Γ. Λ. Σ., τελικά δε βαρύνουν τα αποθέματα (τελικά αποθέματα, κόστος πωληθέντων). αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως. Τα έξοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 9, και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας», 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» και από τους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6, και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 64.10 «Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων», 64.12 «Ζημίες από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» και 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα», 68.01 «Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» και τέλος από τους οικείους υπολογισμούς του 92.00 που αφορούν «έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα» και αντιπροσωπεύουν το τυχόν υπάρχον κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας της επιχείρησης (Μπατσινίλας, 2012).

Στις περιπτώσεις εκείνες που δε λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, τα «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας», τα «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», τα «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» και τα «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα», προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (Σακέλλης, 2005). Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δεν συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωληθέντων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημίες. Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων κατ' είδος της ομάδας 7, και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 74 και 75 προκύπτουν τα άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως, από το λογαριασμό 76.00 τα έσοδα συμμετοχών, από το λογαριασμό 76.01 τα έσοδα χρεογράφων, από τον λογαριασμό 76.04 τα κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων και από τους λογαριασμούς 76.02 - 76.98, πλην του λογαριασμού 76.04, οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή έσοδα.

Οι λογαριασμοί 78.00,78.10 και 78.11, που απεικονίζουν τεκμαρτά έσοδα, 80.03 «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων», αλλά παραμένουν στον 80.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» και συμψηφίζουν το αντίστοιχο και ισόποσο κόστος παραγωγής των ιδιοπαραχθέντων παγίων και ιδιοχρησιμοποιούμενων ή καταστραφέντων αποθεμάτων, το οποίο (κόστος) επίσης δεν μεταφέρεται (από τον 80.01) στον 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» και έτσι το «Κόστος πωλήσεων» του υποδείγματος των αποτελεσμάτων χρήσεως περιλαμβάνει μόνο εκείνο που αφορά τους λογαριασμούς 70,71,72 και 73, οι οποίοι απεικονίζουν τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης (Σακέλλης, 2005).

Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.01 λειτουργεί ως εξής. Χρεώνεται (Μπατσινίλας, 2012):

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

Πιστώνεται:

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

- κατά περίπτωση, με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 86.00.00.

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

Τελικά, ο λογαριασμός 80.02 εξισώνεται με την μεταφορά του υπολοίπου του στους οικείους υπολογαριασμούς του 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» και ειδικότερα στους υπολογαριασμούς 86.00.02 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας», 86.00.03 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξεως», 86.00.04 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως», 86.00.05 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα (κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας)», 86.01.07 «Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων», 86.01.08 «Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων» και 86.01.09 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα», οι οποίοι είναι αντίστοιχοι των υπολογαριασμών του 80.02 (Σακέλλης, 2005).

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

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

Για καλύτερη κατανόηση της λειτουργίας του λογαριασμού 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» αναπτύσσονται και τα εξής:

Το κατ' είδος κόστος παρομοιάζεται με δεξαμενή που χωρίζεται σε ορισμένα διαμερίσματα, στα οποία περιέχονται οι συντελεστές παραγωγής κατά αντικειμενική φύση. Από τη δεξαμενή αυτή, οι διάφορες λειτουργίες της οικονομικής μονάδας αντλούν τα μέσα για την εκτέλεση των σκοπών τους. Το κατ' είδος συνεπώς κόστος, ομαδοποιούμενο, με κριτήριο το σκοπό (προορισμό) για το οποίο πραγματοποιείται, δίνει το κόστος κατά προορισμό ή, όπως επίσης λέγεται το λειτουργικό κόστος (Σακέλλης, 2005). Συνεπώς το λειτουργικό κόστος σχηματίζεται από στοιχεία διαφορετικής φύσεως, τα οποία όμως έχουν τον ίδιο σκοπό.

Το λειτουργικό κόστος, εκτός του ότι αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κατά προϊόν κόστους, βοηθά στον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών της επιχειρήσεως και καθιστά δυνατή τη λήψη χρήσιμων αποφάσεων σχετικά με τον υφιστάμενο εξοπλισμό, τις μεθόδους παραγωγής της επιχειρήσεως.

Ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως», χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202 του Π.Δ. 1123/1980 Ε. Γ. Λ. Σ.

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

Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας μέσα στη χρήση που κλείνει. Στο λογαριασμό 86, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετισθούν με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών-αναπτύξεως και διαθέσεως. Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται επίσης τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα), τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη-έξοδα, ζημίες) και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων.

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

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

Ειδικότερα ο λογαριασμός 86 λειτουργεί ως εξής. Χρεώνεται:

- Κατά περίπτωση, με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.
- Με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών-αναπτύξεως, διαθέσεως και παραγωγής για τα μη κοστολογηθέντα έξοδα π.χ. κόστος

υποαπασχολήσεως- αδρανείας, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 80.02.00, 80.02.01, 80.02.02 και 80.02.03.

- Με τις προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, με τα έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και με τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 80.02.04, 80.02.05 και 80.02.06.
- Με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, με πίστωση του λογαριασμού 81.00.
- Με τις έκτακτες ζημίες, με πίστωση του λογαριασμού 81.02.
- Με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 82.00.

Πιστώνεται:

- Με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, με πίστωση
- Με τα διάφορα άλλα έσοδα της εκμεταλλεύσεως, με χρέωση του λογαριασμού
- Με τα έσοδα από συμμετοχές, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.01.
- Με τα έσοδα από χρεόγραφα, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.02.
- Με τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.03.
- Με τους πιστωτικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.04.
- Με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 81.01.
- Με τα έκτακτα κέρδη, με χρέωση του λογαριασμού 81.03.
- Με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 82.01.
- Με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 84.
- Με τις ενδεχόμενες καθαρές ζημίες, με χρέωση του λογαριασμού 88.01 «Ζημίες χρήσεως»

3.3. Χαρακτηριστικά της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης

Ο νόμος 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα και ο ΚΒΣ στα άρθρα 26 - 28, καθορίζουν τον τρόπο κατάρτισης του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως και κάνουν αναφορά στην τρίτη βασική αρχή του Ε. Γ. Λ. Σ. με βάση την οποία, ο λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται με ημερολογιακές εγγραφές στον κωδικό 80 οι οποίες και καταχωρούνται στο προβλεπόμενο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού στο τέλος της χρήσεως (Σγουρινάκης, 2010).

Πριν από την έναρξη κατάρτισης του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως θα πρέπει να γίνουν οι παρακάτω εργασίες (Μπατσινίλας, 2012):

- Λογισμός των αποσβέσεων επί υλικών και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων που είναι καταχωρημένα στην 1η Ομάδα λογαριασμών.
- Αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως (απογραφή τέλους).
- Αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και λογισμός των προβλέψεων για συναλλαγματικές διαφορές.
- Αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων.
- Λογισμός των προβλέψεων (όπου και όταν κρίνεται απαραίτητο).
- Τακτοποίηση των λογαριασμών της 6ης ομάδας «Οργανικά έξοδα κατ' είδος» έτσι ώστε, με τα χρεωστικά τους υπόλοιπα, να δείχνουν τα δουλευμένα και πραγματικά έξοδα της χρήσης που κλείνει.
- Εγγραφές τακτοποίησης των λογαριασμών της 7ης ομάδας «Οργανικά έξοδα κατ' είδος» έτσι ώστε, με τα πιστωτικά τους υπόλοιπα, να δείχνουν τα δουλευμένα και πραγματικά έσοδα της χρήσης.
- Έλεγχος του εάν τα τελικά ποσά όλων των λογαριασμών των ομάδων 2, 6, και 7 έχουν μεταφερθεί, μέσω των διάμεσων λογαριασμών 90.01,

90.02, 90.06 και 90.07, στους οικείους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.

Ο έλεγχος αυτός θα γίνει με τη σύγκριση (Μπατσινίλας, 2012):

- των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα» και του 90.02 «Αγορές λογισμένες» προς τα χρεωστικά υπόλοιπα των αντίστοιχων υπολογαριασμών «Αποθέματα απογραφής» και «Αγορές χρήσεως» των πρωτοβάθμιων 20-28, τα οποία (υπόλοιπα) πρέπει, οπωσδήποτε, να είναι ίσα μεταξύ τους (Σγουρινάκης, 2010)
- των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ είδος λογισμένα» προς τα χρεωστικά υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 6, που πρέπει να είναι οπωσδήποτε ίσα μεταξύ τους
- των χρεωστικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ είδος λογισμένα» προς τα πιστωτικά υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 7, που πρέπει οπωσδήποτε να είναι ίσα μεταξύ τους (Σγουρινάκης, 2010).

Ακολουθεί τέλος ο υπολογισμός του λειτουργικού κόστους (στους υπολογαριασμούς του 92 «Κέντρα (θέσεις) κόστους» και του κόστους παραγωγής (στους υπολογαριασμούς του 93) και η διενέργεια των σχετικών λογιστικών εγγραφών στην Αναλυτική λογιστική, οπότε διαμορφώνονται τα τελικά λογιστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94, τα οποία προσαρμόζονται, στη συνέχεια, με τα δεδομένα της πραγματικής απογραφής τέλους χρήσεως, που στο μεταξύ έχει διενεργηθεί (διευκρινίζεται ότι οι τακτοποιητικές εγγραφές και την προσαρμογή αυτή γίνονται μόνο στην Αναλυτική Λογιστική, στην οποία τηρείται και οι μερίδες αποθήκης, με χρεοπίστωση υπολογαριασμών του 97) (Σγουρινάκης, 2010).

Μετά από τις παραπάνω τακτοποιήσεις γίνονται οι επόμενες ημερολογιακές εγγραφές για την κατάρτιση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως.

Ο λογαριασμός 80 «Γενική εκμετάλλευση» και οι δευτεροβάθμιοί του χρησιμοποιούνται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.402 του Π.Δ. 1123/1980 Ε. Γ. Λ.Σ. Ο λογαριασμός 80.00, ο οποίος, μαζί με το λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού αποτελεσμάτων χρήσεως (Σγουρινάκης, 2010). Η κατάσταση του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως, παραδίνεται στους μετόχους, μαζί με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις 10 ημέρες προ της Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως, (άρθρο 27 Ν. 2190/1920).

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως και τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά, ούτε υποβάλλεται στη Νομαρχία για καταχώρηση στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών (δηλαδή, δεν επιβάλλονται από το νόμο τέτοιες υποχρεώσεις, προαιρετικά, όμως, η εταιρία δύναται να προβαίνει σε δημοσίευση και να την υποβάλλει στη Νομαρχία που έχει έδρα η εταιρία, μαζί με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις (Σγουρινάκης, 2010)).

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

Στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2,

τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας (εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους), και τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7, αφού προηγουμένως οι λογαριασμοί των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπά τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλευμένα, τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσεως, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως που κλείνει. Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.00 λειτουργεί ως εξής (Σγουρινάκης, 2010):

- Χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών 20-28 και των υπολογαριασμών τους, για τη μεταφορά στον 80.00 των υπολοίπων των υπολογαριασμών με τον τίτλο «Αποθέματα απογραφής», καθώς και με τον τίτλο «Αγορές χρήσεως», οπότε οι λογαριασμοί 20-28 εξισώνονται. Στο σημείο αυτό ο λογαριασμός 80.00 δείχνει το ολικό κόστος κτήσεως των αποθεμάτων.
- Χρεώνονται οι λογαριασμοί 20-28 και οι υπολογαριασμοί τους με τον τίτλο «Αποθέματα απογραφής», με πίστωση του 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως», με τα δεδομένα της πραγματικής απογραφής των αποθεμάτων του τέλους της χρήσεως. Τα ποσά αυτά θα εμφανισθούν στον ισολογισμό της χρήσεως. Στο σημείο αυτό ο λογαριασμός 80.00 δείχνει το κόστος πωλήσεως-παραγωγής των αποθεμάτων.
- Πιστώνεται ο λογαριασμός 80.00, με χρέωση των υπολογαριασμών των λογαριασμών των πωλήσεων (70-73) και του λογαριασμού (78 «Ιδιοπαραγωγή Παγίων») οι οποίοι με την μεταφορά αυτή στον

λογαριασμό 80.00 εξισώνονται. Στο σημείο αυτό ο λογαριασμός 80.00 δείχνει το Μικτό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

- Πιστώνεται ο λογαριασμός 80.00, με χρέωση των υπολογαριασμών των λογαριασμών των λοιπών οργανικών εσόδων (74-76), οι οποίοι με την μεταφορά αυτή στο λογαριασμό 80.00 εξισώνονται.
- Χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00, με πίστωση των λογαριασμών της ομάδας 6, για τη μεταφορά στον 80.00 των υπολοίπων όλων των λογαριασμών της ομάδας 6, οι οποίοι εξισώνονται, με μοναδική εξαίρεση τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους εισοδήματος, οι οποίοι μεταφέρονται, από το λογαριασμό 63 «Φόροι-τέλη» (και τους υπολογαριασμούς του 63.00) απευθείας στο λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση», γιατί βαρύνουν (δεν διαμορφώνουν) το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως (όπως και ο φόρος εισοδήματος επί των φορολογητέων κερδών της χρήσεως, ο οποίος βαρύνει το τελικό αποτέλεσμα και καταχωρείται απευθείας στον 88). Στο σημείο αυτό ο λογαριασμός 80.00 δείχνει το Ολικό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης.

➤

3.4. Εφαρμογές των ΕΛΠ

Βάσει των ΕΛΠ, ο πίνακας της κατάστασης των αποτελεσμάτων περιλαμβάνει δύο μορφές παρουσίασης, την «κατά λειτουργία» (την οποία προέβλεπε και το Π.Δ. 1123/1981) και την «κατ' είδος» που προβλέπεται τόσο από τα Δ.Π.Χ.Α., όσο και από την Οδηγία 34/2013 της Ε.Ε. Σημειώνεται ότι η «κατ' είδος» κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει παρουσίαση στην οποία εμφανίζονται κατ' είδος οι βασικοί λογαριασμοί των εσόδων και εξόδων, αποτελώντας στην ουσία μια σύνοψη της καταργηθείσας «Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης» του ΕΓΛΣ (Σακέλλης, 2005).

Διευκρινίζεται ότι στην κατ' είδος παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο κονδύλι «Μεταβολές αποθεμάτων» περιλαμβάνεται το άθροισμα των μεταβολών του συνόλου των αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες και λοιπά υλικά).

Δεν συντάσσουν Κατάσταση Αποτελεσμάτων – Απαλλαγές (ΠΟΛ.1007/9.1.2015):

- Από το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής, μη ενημέρωση λογιστικών βιβλίων στους αγρότες – φυσικά πρόσωπα οι οποίοι λόγω υπέρβασης των ορίων της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), εφόσον:
- τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν το ενάμιση εκατομμύριο (1.500.000) ευρώ,
- τα λογιστικά στοιχεία τηρούνται με τάξη και πληρότητα ώστε να εκπληρούνται με ορθότητα οι φορολογικές ή άλλες υποχρεώσεις του υπόχρεου και να διευκολύνεται η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου, και
- δεν ασκείται άλλη δραστηριότητα, για την οποία υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων

Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1.:

- Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. του ν. 2859/2000, βάσει ύψους ακαθάριστων εσόδων τους από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης που λαμβάνουν, ανά

φορολογικό έτος. Τα ποσοτικά όρια της παραγράφου αυτής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

- Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως.
- Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κεφάλαιο 4: Βασικές λογιστικές εγγραφές

4.1. Νέοι κανόνες επιμέτρησης (αποτίμησης)

Οι διαδικασίες της αποτίμησης αποτελούν το κυριότερο σημείο αναφορικά με τη μέθοδο της διαμόρφωσης των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2006). Από το κόστος πωληθέντων μπορούν να διαμορφωθούν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης από τα οποία προκύπτουν τα κεφαλαιώδη συμπεράσματα αναφορικά με την αποδοτικότητα του επιχειρείν και τροφοδοτούν τις λοιπές απαραίτητες λειτουργίες της επιχείρησης.

Στις πλείστες των περιπτώσεων, οι μέθοδοι αποτίμησης εξακολουθούν να υπάρχουν, συνυφασμένες με το είδος και τη χρησιμότητα των αποθεμάτων και αν εξαιρέσουμε τις φαινομενικές διαφορές τους, σε μεγάλο κύκλο διαχειριστικών περιόδων, όπου ο χρόνος εξομαλύνει τις διαφορές το σύνολο των αποτελεσμάτων, ανεξαρτήτως της μεθόδου αποτίμησης ταυτίζεται (Ζιγκερίδης, 2010). Οι διαφορές στην φύση των αγαθών, δημιούργησαν την ανάγκη διαφορετικών μορφών αποτίμησης.

Μία εκ των μεθόδων αποτίμησης, η μέθοδος FIFO, είναι το ακρωνύμιο της First in first out. Η μέθοδος αυτή επισημαίνει ότι τα μένοντα αποθέματα είναι και τα νεότερα. Η συγκεκριμένη μέθοδος, ενδείκνυται σε περιπτώσεις στις οποίες τα αποθέματα χαρακτηρίζονται από αλλοιωμένα δεδομένα αναφορικά με το χρόνο αποθήκευσης αλλά και η αξία τους είναι διαφορετική έχοντας ως σημείο αναφοράς την πάροδο του χρόνου, ή τον χρόνο κατασκευής.

Εν συνεχεία, η μέθοδος LIFO είναι το ακρωνύμιο της Last in first out. Η μέθοδος αυτή επισημαίνει ότι τα μένοντα αποθέματα είναι και τα σχετικά παλαιότερα. Η συγκεκριμένη μέθοδος, ενδείκνυται σε περιπτώσεις στις οποίες αποθέματα χαρακτηρίζονται από αλλοιωμένα δεδομένα αναφορικά με το χρόνο αποθήκευσης αλλά η αξία τους βαίνει αυξανόμενη συναρτήσει του χρόνου, ευνοώντας, μ' αυτό τον τρόπο, την αποθεματοποίηση.

Εν συνεχεία, η μέθοδος της μέσης τιμής και αναλυτικότερα της μέσης σταθμικής τιμής είναι εκείνη η μέθοδος η οποία διαμορφώνεται μέσω της στάθμισης της τιμής καθώς και ποσότητας αγορών. Ιδιαίτερα σημαντική είναι η αύξηση της συχνότητας της χρήσης της συγκεκριμένης μεθόδου με την εκτεταμένη χρήση υπολογιστικών συστημάτων τα οποία κατέστησαν δυνατούς τους πολλούς υπολογισμούς. Η μέθοδος αυτή, ως επί το πλείστον, χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις στις οποίες τα εμπορεύματα / πρώτες ύλες έχουν σχετικά σταθερές φυσικές ιδιότητες και η ζήτηση τους, είναι επίσης διαχρονικά σταθερή.

Αναφορικά με τις σχετικές σταθερές τιμές κόστους των αποθεμάτων, τα αποτελέσματα της επιχείρησης δεν επηρεάζονται από την μέθοδο την οποία θα εφαρμόσει η εκάστοτε οικονομική μονάδα σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων (Ζιγκερίδης, 2010). Αντιθέτως, όσον αφορά σε χρονικές περιόδους που παρατηρείται το φαινόμενο τη έντονης διακύμανσης των τιμών κόστους και των κοστολογικών παραγόντων, η μέθοδος που θα επιλέξει η εκάστοτε επιχείρηση αναφορικά με τη διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων, θα την οδηγήσει σε διαφορετικά αποτελέσματα. Φυσικά, εν τέλει, οποιαδήποτε μέθοδο και αν επιλέξει η εκάστοτε οικονομική μονάδα, σε μια σχετικά μεγάλη οικονομική περίοδο, το σύνολο των αποτελεσμάτων με οποιαδήποτε μέθοδο, θα είναι το αυτό. Εκτός των άλλων, πρέπει να σημειωθεί πως, αναφορικά με τη διασφάλιση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, υπάρχει ο κανόνας και

σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. αλλά και σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ότι αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ εκείνης της τιμής κόστους και της αγοραίας αξίας.

Όπως αναφέρει ο Σγουρινάκης, (2013), βάσει του άρθρου 25 του Ν 4172/2013 (νέος ΚΦΕ), τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα (ημιτελή) αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες της Λογιστικής. Κατά την ίδια έννοια και ο ΚΦΑΣ (άρθρο 4) προβλέπει ότι για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του ΠΔ 1123/1980 , δηλαδή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ). Είναι σαφές ότι οι ισχύοντες κανόνες της Λογιστικής που με γενικό τρόπο διατυπώνει ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, είναι αυτοί που έχουν καθιερωθεί με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Εκτός των άλλων, η εργασία αποτίμησης των αποθεμάτων είναι ιδιαίτερα σημαντική, όσον αφορά στη διαμόρφωση της αξίας τους, όπως αυτή θα πρέπει να εμφανισθεί στον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας, όσο και στον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων και του μικτού αποτελέσματος. Επομένως, η διαδικασία αυτή θα πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή παραδεκτής μεθόδου, χωρίς διαφοροποιήσεις από χρήση σε χρήση. Αυτός είναι ο λόγος που στη σχετική διάταξη του νέου ΚΦΕ επισημαίνεται ότι «ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση».

Σύμφωνα με τον Σγουρινάκη, (2013), οι τιμές οι οποίες είναι απαραίτητο να λαμβάνονται αναφορικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής της οικονομικής μονάδας, ορίζονται κατά κατηγορία αποθέματος ως εξής:

- Αναφορικά με τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές, η αποτίμηση γίνεται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.
- Αναφορικά με τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή της επιχείρησης και προορίζονται για πώληση είτε ως έτοιμα προϊόντα, είτε θα κατευθυνθούν περαιτέρω προς επεξεργασία για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων, αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Οι παραπάνω τιμές δεν πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των υπολειμμάτων και των υποπροϊόντων, όπως αναπτύσσεται αμέσως μετά.
- Αναφορικά με τα υπολείμματα, αυτά αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.
- Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

Αναφορικά με τις διατάξεις του άρθρου 43 § 7α του ν.2190/1920, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την §2, του άρθρου 3, του Π.Δ.367/1994, ορίζονται τα εξής για την αποτίμηση των αποθεμάτων (Σακέλλης, 2013):

«Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει

(τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την η μέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαράγωγα προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτώσεις 3, 4, 11, 12, 13 και 14 της §2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περιπτώσεις 6, 8, 9 και 10 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980».

Οι λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων καθιερώνονται έχοντας ως βάση το άρθρο 43 του ν.2190/1920 και είναι οι εξής (Σγουρινάκης, 2013):

- Η αρχή του ιστορικού κόστους δηλαδή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεως τους, τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεως τους ενώ όταν πωλούνται το κόστος αυτό αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων. Στο τέλος της χρήσεως τα αποθέματα αποτιμώνται με βάση την αρχή του κόστους κτήσεως εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημιάς απαξιώσεως κτλ οπότε αποτιμώνται σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας.
- Η αρχή της συντηρητικότητας κατά την οποία παίρνουμε ως τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως την κατώτερη τιμή από τις τιμές που μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

- Η αρχή της συνέπειας κατά την οποία οι μέθοδοι αποτιμήσεως δεν πρέπει να μεταβάλλονται από την μία χρήση στην άλλη για να μπορούν να συγκριθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως κατά την οποία οι κανόνες αποτιμήσεως εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει την δραστηριότητά της.
- Η αρχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων-εξόδων, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους.
- Η αρχή της χωριστής αποτιμήσεως των στοιχείων ενεργητικού-παθητικού, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνται χωριστά. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή απαγορεύεται π.χ. ο συμψηφισμός απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και αποτίμηση μόνο της διαφοράς. Η διάταξη επιβάλλει την ξεχωριστή αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων.
- Η αρχή της συνέχειας του ισολογισμού, κατά την οποία ο ισολογισμός μιας χρήσεως είναι συνέχεια του ισολογισμού της προηγούμενης χρήσεως. Το άρθρο ορίζει ότι τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως.
- Η αρχή της κατ' εξαίρεση παρεκκλίσεως. Οι αρχές που αναπτύχθηκαν παραπάνω εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις εταιρείες κατά την αποτίμηση των στοιχείων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο νόμος μπορεί να επιτρέψει κατ' εξαίρεση την παρέκκλιση από τις αρχές αυτές στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- να συντρέχουν εξαιρετικές περιπτώσεις που επιβάλλουν την παρέκκλιση

- κάθε παρέκκλιση να αναγράφεται στο προσάρτημα, όπου να αιτιολογείται κατάλληλα και να αναφέρονται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Ο νόμος 2190/1920 στο άρθρο 43, παράγραφος 7 - περίπτωση β και στην παράγραφο 1 - περίπτωση β, καθώς επίσης και το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζουν ότι η επιχείρηση έχει το δικαίωμα επιλογής μίας από τις αναγνωρισμένες μεθόδους που αναφέρονται στην §2.11.3.1 του Ε.Γ.Λ.Σ., ώστε να προσδιορίζει την τιμή κτήσης ή κατά περίπτωση το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων (Ζιγκερίδης, 2010).

Όπως αναφέρθηκε, η αρχή της συνέπειας έχει τη δυνατότητα να υποχρεώνει την επιχείρηση στην εφαρμογή «πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση», τις μεθόδους αποτιμήσεως και ορίζει κατηγορηματικά ότι «αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται».

Ο ν.2190/1920, κατ' εξαίρεση (άρθρο 43 § 7 περίπτωση β) επιτρέπει στην εταιρία την αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου, μόνο αν «υπάρχει μεταβολή συνθηκών, ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης».

Η απογραφή αποθεμάτων ΑΠΟ το έτος 2015.

(Κωνσταντίνος Αντ. Κουλογιάννης - Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς)

Στην παρούσα ανάλυση θα ασχοληθούμε με το ζήτημα της διενέργειας απογραφής αποθεμάτων και τήρησης του σχετικού αρχείου, βάσει των νέων διατάξεων που καθιερώθηκαν μετά τη θέσπιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων -και ισχύουν

από την 1.1.2015-, αλλά και με τις περιπτώσεις των απαλλαγών που προβλέπονται από την υποχρέωση αυτή. Μέσω της σύντομης αυτής παρουσίασης θα προσπαθήσουμε να παραθέσουμε τις ισχύουσες διατάξεις, σταχυολογώντας όμως τα σημεία εκείνα που είναι απαραίτητα για την κατανόησή τους, χρησιμοποιώντας ταυτόχρονα πίνακες, έτσι ώστε να γίνουν όσο το δυνατόν πιο κατανοητές οι ισχύουσες διατάξεις, οι υποχρεώσεις, καθώς και οι απαλλαγές.

Υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων και τήρησης αρχείου αποθεμάτων
Σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4308/2014 ισχύουν τα εξής: Άρθρο 4. Άλλα λογιστικά αρχεία 1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού). 4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

- α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.
- β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.
- γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.
- δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται. Στην ερμηνευτική εγκύκλιο που κοινοποίησε τις διατάξεις των Ε.Λ.Π, ΠΟΛ.1003/31.12.2014, έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: Άρθρο 4: Άλλα λογιστικά αρχεία 4.1.1 Στα αρχεία που αναφέρονται στο άρθρο αυτό καταγράφονται αναλυτικά τα

στοιχεία ισολογισμού, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού). 4.4.1 Καθιερώνεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στη διεθνή πρακτική. Στόχος της διάταξης είναι η επίτευξη εύλογης διασφάλισης αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσχέρειες και το κόστος ακριβούς καταμέτρησης. Δηλαδή επιδιώκεται η αξιοπιστία της μέτρησης της ποσότητας και ταυτόχρονα ο περιορισμός του κόστους και η υπέρβαση δυσχερειών.

4.4.2 Μια σημαντική παράμετρος που επηρεάζει την κρίση περί αξιοπιστίας των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων είναι το είδος των δικλίδων που χρησιμοποιεί η οντότητα για να παρακολουθεί και να ελέγχει τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Παράδειγμα τέτοιας δικλίδας είναι η τήρηση, κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης για εισερχόμενα ή / και αποστελλόμενα ή πωλούμενα αγαθά. Στην κρίση για την απαιτούμενη αξιοπιστία των έμμεσων τεχνικών λαμβάνεται υπόψη το κατά πόσο οι τεχνικές είναι καθιερωμένες στη διεθνή πρακτική. Σε κάθε περίπτωση, λαμβάνεται υπόψη η ιδιαίτερη φύση των αποθεμάτων (π.χ. καύσιμα, ζώντα ψάρια, ορυκτά αποθέματα) για τον προσδιορισμό κατάλληλων έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας αυτών.

4.4.3 Όταν, κατ' απόλυτη επιλογή της οντότητας, τηρείται ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αγαθών, η Ε.Λ.Π – Κ. ΝΙΦΟΡΟΠΟΥΛΟΣ 145 12 ΔΕΚ. 2015. διενέργεια φυσικής καταμέτρησης στο τέλος της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού) δύναται να αντικαθίσταται από τη λειτουργία αξιόπιστου συστήματος κυλιόμενων απογραφών για διαφορετικές κάθε φορά ομάδες αποθεμάτων στη διάρκεια της περιόδου, ώστε συνολικά να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση περί της αξιοπιστίας των ποσοτήτων των αποθεμάτων.

4.4.4 Ορισμένες έμμεσες τεχνικές παρακάμπτον τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων και προσδιορίζουν κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους

πωληθέντων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων. Άλλες τεχνικές χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της ποσότητας του τελικού αποθέματος, και ακολουθεί η επιμέτρηση ως ξεχωριστή διαδικασία.

Ενδεικτικά παραδείγματα έμμεσων τεχνικών

Η μέθοδος της λιανικής τιμής (retail method) Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, χωρίς να προσδιορίζει την ποσότητα του τελικού αποθέματος. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται, με διάφορες παραλλαγές, από επιχειρήσεις που εμπορεύονται μεγάλες ποσότητες ειδών που πωλούνται λιανικά με σχετικά σταθερά ποσοστά κέρδους επί της τιμής κτήσεως. Η μέθοδος αυτή λειτουργεί σύμφωνα με το κατωτέρω γενικό παράδειγμα (ποσά σε ευρώ):

	Κόστος	Αξία Λιανικής
Αρχικό απόθεμα	100,00	130,00
Αγορές περιόδου	1.230,00	1.586,70
Σύνολο προς πώληση	1.330,00	1.716,70
Πωλήσεις περιόδου (σε τιμές λιανικής)		-1.200,00
Απόθεμα τέλους σε τιμές λιανικής		516,70
Ποσοστό κέρδους λιανικής τιμής = $[1 - (1.330 / 1.716,70)]$		0,2253
Απόθεμα τέλους σε κόστος κτήσης = $[516,70 * (1 - 0,2253)]$		400,29

Σημειώσεις

1. Στο ανωτέρω παράδειγμα, το αρχικό απόθεμα διαφέρει από τις αγορές ως προς τη σύνθεση – ποσοστό μικτού κέρδους.

2. Το ποσό του αρχικού αποθέματος και των αγορών της περιόδου σε αξίες λιανικής έχει προκύψει πολλαπλασιάζοντας το κόστος κτήσης με το ποσοστό μικτού κέρδους. Χρήση στατιστικών μεθόδων προσδιορισμού της ποσότητας αποθεμάτων Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για την μέτρηση της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου σε περιπτώσεις που η μέθοδος της φυσικής καταμέτρησης είναι πρακτικά αδύνατη, όπως για παράδειγμα η μέτρηση της ποσότητας της ιχθυομάζας των ιχθυοτροφείων. Με βάση την μέθοδο αυτή, η αρχική ποσότητα ιχθύων που τοποθετείται σε έναν κλωβό εκτροφής, μετατρέπεται σε κάθε ημερομηνία που επιδιώκεται απογραφή, σε ποσότητα και ιχθυομάζα, λαμβάνοντας υπόψη διάφορους παράγοντες, όπως τις επικρατούσες περιβαλλοντικές συνθήκες Ε.Λ.Π – Κ. ΝΙΦΟΡΟΠΟΥΛΟΣ 146 12 ΔΕΚ. 2015. που επηρεάζουν την ανάπτυξη των ιχθύων, τις αναλωθείσες ιχθυοτροφές και τα ποσοστά θνησιμότητας. Τα αποτελέσματα της μεθόδου επαληθεύονται εκ των υστέρων κατά την συλλογή των ιχθύων (εξαλίευση). Προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα Σε περίπτωση αποθεμάτων παρεμφερούς είδους, μεγάλου αριθμού και μικρής διαφοράς αξίας ανά τεμάχιο μεταξύ τους, είναι δυνατόν η καταμέτρηση να γίνεται σε γενικές κατηγορίες και με τη χρήση μέσης τιμής, εφόσον δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. 4.5.1 Καθιερώνεται η υποχρέωση της οντότητας για παρακολούθηση κατ' είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, των αποθεμάτων τρίτων. Η διάταξη αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.). Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο. Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων. Θεσπίζεται μόνο η υποχρέωση παρακολούθησης αυτών των

αποθεμάτων, ώστε η οντότητα να δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα αυτής της κατηγορίας που βρίσκονται στην κατοχή της (για παράδειγμα, τηρώντας με τάξη και πληρότητα το σύνολο των λαμβανόμενων και εκδιδόμενων παραστατικών διακίνησης ή ενημερώνοντας επιπρόσθετα άλλα αρχεία). 4.10.1 Δεν απαιτείται η τήρηση ξεχωριστού αρχείου για τις πληροφορίες του άρθρου 4, όταν οι ίδιες πληροφορίες είναι διαθέσιμες από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (Ν.4172/2013):

Άρθρο 25. Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων

Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

4.2. Αποσβέσεις

Στα πλαίσια της ανάλυσης της λογιστικής εφαρμογής των κανόνων των ΕΛΠ για τα απλογραφικά βιβλία, σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) καθορίζεται εκ νέου ο τρόπος και οι συντελεστές φορολογικής απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, οι νέες διατάξεις περί αποσβέσεων ισχύουν για φορολογικές περιόδους που ξεκίνησαν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής.

Η έννοια «φορολογική απόσβεση» καταδεικνύει τη βούληση του νομοθέτη να ορίσει για κάποιες επιχειρήσεις την υποχρέωση ή τη δυνατότητα χρήσης άλλων συντελεστών για τις φορολογικές αποσβέσεις (άρθρο 24 του Ν. 4172/2013) και άλλων για τις λογιστικές (περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014).

Κατά τον προσδιορισμό των κερδών, έχοντας ως βάση τα απλογραφικά βιβλία, από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν:

- Από τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, εκτός της περίπτωσης χρηματοοικονομικής μίσθωσης.
- Από τον μισθωτή στις περιπτώσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης. Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι στην περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης ενός στοιχείου ενεργητικού, την απόσβεση θα διενεργεί πλέον ο μισθωτής του στοιχείου αυτού.

Βάσει των διατάξεων της παραγράφου 19 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές τέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 26 του Ν. 4223/2013, ορίζεται ότι για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΕ η παρ. 2 του άρθρου 24 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2019 και μετά.

4.3. Απομείωση

Η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται κατά την πάροδο του χρόνου να μεταβληθεί ως αποτέλεσμα κάποιου σημαντικού γεγονότος όπως είναι (Βασιλάτου - Θανοπούλου, 1996):

- η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου να είχε μειωθεί σημαντικά πέραν του αναμενόμενου
- αλλαγές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της επιχείρησης
- αύξηση των επιτοκίων της αγοράς που αναφέρονται στην απόδοση των περιουσιακών στοιχείων όπου με δεδομένη την προεξόφληση η άνοδος των επιτοκίων οδηγεί σε μείωση των αξιών
- η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων (συνολικά) υπερβαίνει την αξία κεφαλαιοποίησης της οικονομικής μονάδος
- απαξίωση ή φυσική ζημιά ενός περιουσιακού στοιχείου
- σχέδια για αναδιάρθρωση ή διακοπή μιας λειτουργίας της οικονομικής μονάδας
- εσωτερικές αναφορές για κακή απόδοση ή λειτουργία ενός περιουσιακού στοιχείου.

Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Τα βασικότερα θέματα αναφορικά με το πεδίο της λογιστικοποίησης των υλικών παγίων στοιχείων ενεργητικού είναι (Αποστόλου, 2002):

- η αναγνώριση των στοιχείων ενεργητικού
- ο καθορισμός της λογιστικής τους αξίας &
- ο καθορισμός των αποσβέσεων και των ζημιών απομείωσης τους.

Πιο συγκεκριμένα, βάσει των διατάξεων του νόμου για τα απλογραφικά βιβλία, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

Επίσης, οι ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Στην περίπτωση αυτή οι ζημιές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο. Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. 5. Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν: α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή β) η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή γ) δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. 19.8.3 Στην πράξη, και για λόγους διευκόλυνσης, η απομείωση μπορεί να προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της

λογιστικής αξίας του στοιχείου και των ονομαστικών (απροεξόφλητων) χρηματοροών που αναμένονται από αυτό.

Παράδειγμα

Έστω απαίτηση από πελάτη λογιστικής αξίας την 31/12/20X5 500.000 ευρώ. Λόγω οικονομικών δυσκολιών του πελάτη, συμφωνήθηκε να απομειωθούν οι συμβατικές χρηματοροές, δηλαδή να εισπραχθεί τελικά το ποσό των 400.000 ευρώ σε 1,5 έτος (30/06/20X7). Λογιστική με προεξόφληση Η παρούσα αξία των 400.000 ευρώ που θα εισπραχθούν μετά από 1,5 έτος θεωρώντας ότι το επιτόκιο είναι 8% υπολογίζεται ως $400.000 / (1 + 0,08)^{1,5} = 356.389$. Επομένως, η ζημία απομείωσης (με προεξόφληση) θα ανέλθει σε $500.000 - 356.389 = 143.611$ ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, η απομειωμένη αξία των 356.389 ευρώ ($500.000 - 143.875$) θα ανατοκίζεται με επιτόκιο 8%, προκειμένου να ανελιχθεί στο ποσό των 400.000 που θα εισπραχθεί στις 30/06/20X7. Συνεπώς το 20X6 θα λογισθούν τόκοι έσοδα $356.389 * 8\% = 28.511$ ευρώ και το 20X7 τόκοι έσοδα $(356.389 + 28.511) * 8\% * 6/12 = 15.396$ ευρώ. Λογιστική χωρίς προεξόφληση Αν δεν χρησιμοποιηθεί προεξόφληση, δεν γίνεται λογισμός τόκων. Στην περίπτωση αυτή, η ζημία απομείωσης του έτους 20X5 ισούται με τη διαφορά της ονομαστικής αξίας της απαίτησης και του ποσού που συμφωνήθηκε να καταβληθεί τελικά: $500.000 - 400.000 = 100.000$. Από το παράδειγμα αυτό προκύπτει ότι όταν τα ποσά, ο χρόνος και το επιτόκιο είναι σημαντικά, με την προεξόφληση προσδιορίζεται ακριβέστερη παρουσίαση.

4.4. Χρηματοδοτική μίσθωση

Το leasing είναι μία εμπορική συμφωνία μεταξύ δύο μερών, βάσει της οποίας το ένα μέρος (εκμισθωτής) διατηρώντας την ιδιοκτησία κάποιου περιουσιακού στοιχείου, παραχωρεί τη χρήση του στο άλλο μέρος (μισθωτής), για μια ορισμένη χρονική περίοδο, έναντι καταβολής συγκεκριμένων μισθωμάτων, σε καθορισμένα χρονικά διαστήματα (Μαλινδρέτου, 2002).

Οι δύο βασικές κατηγορίες leasing είναι η διαχειριστική ή λειτουργική μίσθωση (operating leasing) και η χρηματοδοτική μίσθωση (financial leasing) . Η διάκριση αυτή έγκειται στη διάρκεια της σύμβασης, στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις μισθωτή και εκμισθωτή, στη φορολογική τους αντιμετώπιση, καθώς και στη λογιστική απεικόνιση των μισθωμάτων (Μάζης, 2010).

Στη Χ/Μ το κόστος των μισθωμάτων εντάσσεται σε πλήρη τοκοχρεωλυτική διαδικασία και με το μεν χρεωλύσιο πιστώνονται οι απαιτήσεις του εκμισθωτή για τη σταδιακή αποπληρωμή του κεφαλαίου, με τους δε τόκους πιστώνονται τα έσοδα. Τα μισθώματα που πληρώνει ο μισθωτής στον εκμισθωτή θεωρούνται λειτουργικές δαπάνες και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του (Σπυριδάκης, 2007). Η εμφάνιση του πάγιου γίνεται στις λογιστικές καταστάσεις του μισθωτή με λογαριασμούς τάξεως και όχι ουσίας, ενώ τις αντίστοιχες αποσβέσεις τις λογίζει ο εκμισθωτής. Οι κίνδυνοι και τα σχετικά έξοδα λειτουργίας, ασφάλισης, φθοράς, συντήρησης κλπ βαρύνουν τον μισθωτή, ενώ η μίσθωση δεν μπορεί να διακοπεί από τον μισθωτή πριν από τη λήξη της σύμβασης.

Στις περιπτώσεις εφαρμογής του leasing, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να βελτιώσουν την εικόνα του ισολογισμού τους, με την παρουσίαση χαμηλότερου κόστους στα πρώτα χρόνια ζωής του εξοπλισμού, καθώς επίσης και την παρουσίαση μεγαλύτερης αποδοτικότητας στο σύνολο του ενεργητικού, εφόσον ο εξοπλισμός δεν συμπεριλαμβάνεται στο ενεργητικό (Σπυριδάκης, 2007). Εξάλλου αν αυξηθούν τα καταβαλλόμενα μισθώματα μπορεί να μειωθούν τα δηλούμενα κέρδη. Έτσι, οι

επιχειρήσεις μέσω του θεσμού έχουν την ευελιξία να παρουσιάσουν την εικόνα που αυτές επιθυμούν, πράγμα που δεν συμβαίνει με τον παραδοσιακό δανεισμό.

Η κατάταξη μίας μίσθωσης ως χρηματοδοτική ή λειτουργική διαφοροποιεί τον τρόπο αναγνώρισης των παγίων, των απαιτήσεων, των υποχρεώσεων, των εσόδων ή των εξόδων σε εκμισθωτή και μισθωτή.

4.5. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνουν τα διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα, τους συμμετοχικούς τίτλους, τα συμβατικά δικαιώματα λήψης μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καθώς και τις συμβάσεις που διακανονίζονται με τίτλους καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας.

Επίσης, τα ενσώματα πάγια, τα αποθέματα, τα μισθωμένα στοιχεία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά στοιχεία όπως και τα δικαιώματα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών (Παπαδέας, 2010).

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο κόστος κτήσεως αφού αφαιρεθούν τυχόν ζημίες απομείωσης ενώ παράλληλα μπορούν να υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

Ειδικότερα, τα ΕΛΠ, για τα απλογραφικά βιβλία, ορίσουν τα παρακάτω (Παπαδέας, 2010):

- Αναστροφή της ζημιάς απομείωσης γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης.
- Για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.
- Για τις πολύ μικρές οντότητες της παρ.2(γ) του άρθρου 1 (Ε.Ε., Ο.Ε., ατομικές κ.λπ. με κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ), εφόσον επιλέγουν, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 16 των ΕΛΠ, να καταρτίζουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (δηλαδή, για τους τηρούντες βιβλίο εσόδων - εξόδων) προβλέπονται ειδικές απαλλαγές από την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- Η ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό, ενώ οι ζημίες απομείωσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου ή μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.
- Οι ζημίες απομείωσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων αναστρέφονται ως κέρδη στην κατάσταση αποτελεσμάτων, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται.
- Σε περίπτωση παύσης αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού στοιχείου, αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται.
- Τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου

κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

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

4.6. Προβλέψεις παρόχων προσωπικού

Οι προβλέψεις οι οποίες αφορούν τις παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, αναγνωρίζονται και επιμετρώνται είτε στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

4.7. Κρατικές επιχορηγήσεις

Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται, βάσει των ΕΛΠ, αρχικά ως υποχρεώσεις και στη συνέχεια μεταφέρονται στα έσοδα σταδιακά μέσω ανάλογων αποσβέσεων αν σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία, ή εφάπαξ εφόσον σχετίζονται με έξοδα όταν αυτά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα. (Άρθρο 23 παρ. 1 και 2) (Παπαδέας, 2010).

Σύμφωνα με τα παραπάνω, οι επιχορηγήσεις για περιουσιακά στοιχεία δεν είναι πλέον στοιχείο των Ιδίων Κεφαλαίων (Καθαρής Θέσης). Ζήτημα τίθεται για την αντιμετώπιση επιχορηγήσεων βάσει διατάξεων των Νόμων 3299/2004 και 3908/2011 σύμφωνα με τις οποίες αυτές θεωρούνται ως αφορολόγητα αποθεματικά.

4.8. Αναβαλλόμενη φορολογία

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τίθεται η δυνατότητα των οντοτήτων για αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και όχι η υποχρεωτικότητα. Λόγω του ότι οι διατάξεις του Νόμου σε σχέση με το αντικείμενο αυτό είναι λιτές και περιληπτικές όποιος θελήσει να τις εφαρμόσει θα πρέπει να προστρέξει τις διατάξεις αυτές.

Δεδομένου ότι η λογιστική του αναβαλλόμενου φόρου είναι ένα σύνθετο λογιστικό αντικείμενο που εισάγεται για πρώτη φορά με τον παρόντα νόμο, οι οντότητες μπορούν να αναζητούν καθοδήγηση στο Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος».

Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο Ε.Λ.Π αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Στη διεθνή πρακτική, τα προκύπτοντα ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων από την εφαρμογή λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας αφορούν αμιγώς ζήτημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας τακτοποιείται ο ετεροχρονισμός του φόρου

εισοδήματος που προκύπτει από διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, και συνεπώς τα σχετικά ποσά αναβαλλόμενου φόρου είναι ίδιας φύσης με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος. Στα πλαίσια της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και του παρόντος νόμου η αναγνώριση, όταν συντρέχει περίπτωση, αναβαλλόμενου φόρου είναι προαιρετική, ενώ στα πλαίσια των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική.

Παράδειγμα λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα μιας επιχείρησης. Λογιστική χωρίς αναβαλλόμενη φορολογία.

	<u>20X0</u>	<u>20X1</u>
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	500	500
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	100	-100
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	600	400
ΤΡΕΧΩΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΕΣΤΩ 30%)	180	120
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ	320	380

Όπως είναι φανερό, λόγω αποκλειστικά της διαφοράς λογιστικής και φορολογικής βάσης, η οποία αντιστρέφεται στο έτος 20X1, προκύπτει διαφορά στον τρέχοντα φόρο εισοδήματος μεταξύ των ετών 20X0 και 20X1, μολονότι τα κέρδη προ φόρων

είναι τα ίδια και στα δύο έτη. Έτσι, διαφοροποιούνται αντίστοιχα τα καθαρά κέρδη των δύο ετών λόγω της διαφοράς στο φόρο εισοδήματος. Στην πραγματικότητα, η επιχείρηση είχε στη χρήση 20X0 έξοδα ποσού 100 ευρώ των οποίων το φορολογικό όφελος (μείωση φόρου εισοδήματος) θα προκύψει το επόμενο έτος 20X1. Με τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας, το όφελος αυτών των εξόδων μεταφέρεται από το έτος 20X1 που προκύπτει ταμειακά (πληρωμή φόρου) και αναγνωρίζεται λογιστικά στο έτος 20X0. Συγκεκριμένα: α) στο έτος 20X0 με έξοδο τρέχοντος φόρου 180 ευρώ, αναγνωρίζεται έσοδο αναβαλλόμενου φόρου ίσο με $100 * 30\% = 30$ ευρώ και αντίστοιχη και ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και β) στο έτος 20X1 με έξοδο τρέχοντος φόρου 120 ευρώ, αναγνωρίζεται έξοδο αναβαλλόμενου φόρου ίσο με $100 * 30\% = 30$ ευρώ, ποσό που θα συμψηφίσει τη φορολογική απαίτηση του 20X0.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ		
	<u>20X0</u>	<u>20X1</u>
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	500	500
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	100	-100
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	600	400
ΤΡΕΧΩΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΕΣΤΩ 30%)	180	120
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΣΟΔΟ/ΕΞΟΔΟ	30	-30

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ	350	350
------------------------------	-----	-----

Για καλύτερη κατανόηση, παρατίθενται οι λογιστικές εγγραφές φόρου εισοδήματος για τα έτη 20Χ0 και 20Χ1.

Εγγραφές έτους 20Χ0

Τρέχων φόρος(έξοδο)	180	
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	30	
Τρέχων φόρος εισοδήματος(υποχρέωση)		180
Αναβαλλόμενος φόρος(έσοδο)		30

Εγγραφές έτους 20Χ1

Τρέχων φόρος(έξοδο)	120	
Αναβαλλόμενος φόρος(έξοδο)	30	
Τρέχων φόρος εισοδήματος(υποχρέωση)		120
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση		30

Σημείωση: Είναι προφανές ότι εάν η χρονική σειρά των διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης ήταν αντίστροφη μεταξύ των ετών 20Χ0 και 20Χ1, το έτος 20Χ0 η επιχείρηση θα αναγνώριζε αναβαλλόμενο φόρο – έξοδο και σχετική υποχρέωση, ενώ το έτος 20Χ1 θα αναγνώριζε αναβαλλόμενο φόρο – έσοδο.

4.9. Έσοδα

Τα έσοδα τα οποία ορίζονται στα ΕΛΠ, στο πεδίο των απλογραφικών βιβλίων, από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω (Παπαδέας, 2010):

- Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.
- Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.
- Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.

4.10. Συναλλαγματικές διαφορές

Βάσει της παρ. 3 του άρθρου 27 «Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.» (Παπαδέας, 2010).

Δηλαδή δεν ισχύουν πλέον για τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης, βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. η μεταφορά τους στα έσοδα της επόμενης χρήσεως, καθώς και οι ειδικοί χειρισμοί για συναλλαγματικές διαφορές δανείων σε Ξ.Ν. για κτήσεις παγίων στοιχείων και για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπροθέσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.

Επίσης ότι βάσει της παρ. 4 «Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση (Παπαδέας, 2010). Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας.»

Κεφάλαιο 5: Ταμειακές ροές και φορολογική αντιμετώπιση

5.1. Ταμειακές ροές

Μια πληθώρα επιχειρήσεων επενδύουν κάθε χρόνο ιδιαίτερα μεγάλα ποσά σε επενδυτικά έργα, η διάρκεια ζωής των οποίων υπερβαίνει το έτος. Οι επενδύσεις αυτές χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών για μεγάλα χρονικά διαστήματα. Οι αποφάσεις που αφορούν στις επενδύσεις αυτές πρέπει να βασίζονται σε ορθές μεθόδους αξιολόγησης. Θα πρέπει επιπλέον, να είμαστε προσεκτικοί όταν αναλύουμε τις Καθαρές Ταμειακές Ροές των υπό εξέταση επενδύσεων (Βασιλείου, 2008).

Οι επενδυτικές αποφάσεις παραγωγικών (παγίων) επενδύσεων είναι ιδιαίτερα σημαντικές για την επιχείρηση επειδή απαιτούνται μεγάλα ποσά για μακρά χρονικά διαστήματα. Να σημειωθεί, επίσης ότι τα αποτελέσματα τέτοιου είδους επενδυτικών αποφάσεων είναι εξαιρετικά δύσκολο να αντιστραφούν. Κατά συνέπεια επιβάλλεται να είμαστε προσεκτικοί κατά τη διαδικασία αξιολόγησης.

5.1.1. Βασικές έννοιες

Οι Καθαρές Ταμειακές Ροές είναι ένα από τα πιο βασικά (αν όχι το σημαντικότερο) οικονομικό μέγεθος στη διαδικασία Αξιολόγησης Επενδυτικών στοιχείων, εφόσον αποτελεί το ετήσιο Καθαρό Ταμειακό Αποτέλεσμα, το οποίο προέρχεται από την υλοποίηση μίας επένδυσης. Δεδομένης της πολυπλοκότητας των επιμέρους μεγεθών που υπεισέρχονται στην εκτίμηση των Καθαρών Ταμειακών Ροών, το

Ζητούμενο είναι ο οικονομικά ορθός υπολογισμός τους με σκοπό την σωστή αξιολόγηση μίας επένδυσης. Αλγεβρικά η Καθαρή Ταμειακή Ροή εκφράζεται ως η διαφορά, μεταξύ Ταμειακών Εισροών και Ταμειακών Εκροών, προσδιοριζόμενες τη χρονική περίοδο που πραγματοποιούνται (Paramasivan & Subramanian, 2010).

$$Κ.Τ.Ρ._t = T.E._t - T.E.K._t$$

Κ.Τ.Ρ.: Καθαρή Ταμειακή Ροή (Κ.Τ.Ρ.) τη χρονική στιγμή t

T.E.t: Ταμειακή Εισροή (Εισπράξεις) τη χρονική στιγμή t

T.EK.t: Ταμειακή Εκροή (Πληρωμές) τη χρονική στιγμή t

Κατά τον προσδιορισμό των ΚΤΡ είναι απαραίτητο να συν υπολογίζονται οι μεταβολές των ΚΤΡ της επιχείρησης. Αν, σε περίπτωση που, τα γενικά έξοδα μιας επιχείρησης δεν πρόκειται να μεταβληθούν στην περίπτωση που κάποια νέα επένδυση γίνει αποδεκτή, τότε δεν θα πρέπει να καταλογίσουμε στο υπό εξέταση περιουσιακό στοιχείο μέρος των γενικών εξόδων που συνήθως επιμερίζονται στα προϊόντα της επιχείρησης από τους υπεύθυνους του λογιστηρίου. Στην αξιολόγηση επενδυτικών έργων πρέπει να μας ενδιαφέρουν οι επιπλέον χρηματικές (ταμειακές) συνέπειες για την εταιρία αν η επένδυση γίνει αποδεκτή.

5.1.2. Στοιχεία για την κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών ροών

Το βασικό χαρακτηριστικό της ΚΤΡ είναι η πραγματοποίηση των εισπράξεων και πληρωμών και όχι η πραγματοποίηση (λογιστικών) εσόδων εξόδων.

Μερικές φορές είναι πιθανόν, η απόκτηση ενός νέου επενδυτικού έργου να επηρεάσει τις ΚΤΡ άλλων προϊόντων που ήδη παράγονται από την επιχείρηση. Θα υποθέσουμε ότι, για κάποιο νέο επενδυτικό έργο απαιτούνται

εξειδικευμένα στελέχη και ανειδίκευτο προσωπικό. Η πρόσληψη του απαιτούμενου αριθμού των ανειδίκευτων εργατών, δεν παρουσιάζει κανένα πρόβλημα αφού υπάρχει επάρκεια τέτοιων εργατών στην αγορά εργασίας. Υπάρχει όμως πρόβλημα, για την εξεύρεση των εξειδικευμένων στελεχών. Κατά τη διάρκεια του επόμενου έτους, η επιχείρηση δεν θα μπορέσει να αποκτήσει τα εξειδικευμένα στελέχη, από την αγορά εργασίας. Η επιχείρηση όμως, μπορεί να μεταφέρει τα απαιτούμενα εξειδικευμένα στελέχη από την παραγωγή του προϊόντος ΑΒΓ, το οποίο ήδη παράγεται από την επιχείρηση (Atrill, 2010).

Το κόστος ευκαιρίας, ήταν ίσο με τη διαφορά των εισπράξεων από τις πωλήσεις και του μεταβλητού κόστους παραγωγής του προϊόντος ΑΒΓ, εκτός του κόστους του ήδη απασχολούμενου εξειδικευμένου προσωπικού, το οποίο αν το νέο επενδυτικό έργο γίνει αποδεκτό θα μεταφερθεί στην παραγωγή νέων προϊόντων με αποτέλεσμα τη μη παραγωγή του υφιστάμενου προϊόντος ΑΒΓ (Paramasivan, 2010).

Ένας άλλος τρόπος προσδιορισμού της σχετικής ταμειακής εκροής για το εξειδικευμένο προσωπικό σε ανεπάρκεια απορρέει από την έννοια του περιθωρίου συνεισφοράς. Το περιθώριο συνεισφοράς (πσ) ισούται με τη διαφορά της μείωσης από τις πωλήσεις (μπ) και του μεταβλητού κόστους του προϊόντος ΑΒΓ. Το μεταβλητό κόστος του προϊόντος ΑΒΓ αποτελείται από (Atrill, 2010):

- το μεταβλητό κόστος για το εξειδικευμένο προσωπικό (μκεπ)
- και το μεταβλητό κόστος για τις πρώτες ύλες (μκπυ)

Αν η απαιτούμενη ποσότητα πρώτων υλών δεν μπορεί να αγοραστεί στην αγορά πρώτων υλών, το κόστος ευκαιρίας υπολογίζεται, προσθέτοντας στην καθαρή μείωση εσόδων (απώλεια περιθωρίου συνεισφοράς) τη χρηματική δαπάνη που απαιτείται για την αγορά των πρώτων υλών (Ζοπουνίδης, 2006).

Μερικές φορές η ποσότητα πρώτων υλών που απαιτείται υπάρχει ήδη στην επιχείρηση. Αν μέρος των αποθεμάτων της επιχείρησης χρησιμοποιηθεί από το νέο επενδυτικό έργο για τον προσδιορισμό των σχετικών ταμειακών εκροών ακολουθούμε τις εξής κατευθυντήριες γραμμές.

Αν οι πρώτες ύλες χρησιμοποιούνται και από άλλα προϊόντα που ήδη παράγονται από την επιχείρηση, τότε η σχετική ταμειακή εκροή είναι το κόστος αντικατάστασης των πρώτων υλών. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η επιχείρηση θα αναγκαστεί να αντικαταστήσει την ποσότητα των πρώτων υλών και κατά συνέπεια θα υποστεί νέα χρηματική δαπάνη. Εξυπακούεται, λοιπόν, ότι το τρέχον κόστος αντικατάστασης των πρώτων υλών αποτελεί τη σχετική ταμειακή εκροή για τις πρώτες ύλες (Atrill, 2010).

Αν τα αποθέματα των πρώτων υλών δεν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων παραγόμενων ήδη από την επιχείρηση, τότε το κόστος ευκαιρίας από τη χρησιμοποίησή τους από το νέο επενδυτικό έργο, είναι η αξία τους στην αγορά μεταχειρισμένων πρώτων υλών μείον μεταφορικά και άλλα σχετικά έξοδα.

Μερικές φορές επιχειρήσεις κατέχουν οικόπεδα τα οποία αγόρασαν σε κάποια χρονική περίοδο στο παρελθόν. Αν κάποιο οικόπεδο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί από νέο επενδυτικό έργο το κόστος ευκαιρίας για την επιχείρηση είναι η τρέχουσα τιμή πώλησής του, στην αγορά ακινήτων (Ζοπουνίδης, 2006).

Αν ένα μηχάνημα που ήδη κατέχει η επιχείρηση πρόκειται να χρησιμοποιηθεί από ένα νέο επενδυτικό έργο θα ακολουθήσουμε τις κατευθυντήριες αρχές που ακολουθήσαμε για τον προσδιορισμό του κόστους ευκαιρίας άλλων συντελεστών.

Αν τα μηχανήματα είναι σε ανεπάρκεια και χρησιμοποιούνται ήδη για την παραγωγή άλλων προϊόντων το κόστος ευκαιρίας για την υπό εξέταση επένδυση θα είναι ίσο με τη μείωση των πωλήσεων από τα άλλα προϊόντα μείον το μεταβλητό κόστος των πωλήσεων. Αν όμως τα μηχανήματα δεν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων, τότε το κόστος ευκαιρίας είναι ίσο με την υπολειμματική τους αξία (Atrill, 2010). Τέλος, αν το μηχανήματα χρησιμοποιείται για την παραγωγή άλλων προϊόντων, αλλά μπορεί να αντικατασταθεί το κόστος ευκαιρίας ισούται με την τιμή αντικατάστασής του.

Η λογιστική απόσβεση ενός επενδυτικού έργου δεν αποτελεί χρηματική εκροή και κατά συνέπεια δεν πρέπει να θεωρείται ως λειτουργική ταμειακή εκροή κατά την αξιολόγηση των επενδύσεων. Παρ' όλα αυτά, θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι αποσβέσεις επηρεάζουν εμμέσως τις Ταμειακές Εκροές μέσω της φορολογίας, από τη στιγμή όπου οι φόροι υπολογίζονται με βάση τα Λογιστικά μεγέθη, επί των Κ.Π.Φ. αφού έχουν αφαιρεθεί οι Αποσβέσεις (Ζοπουνίδης, 2006).

Φόροι = Λογιστικά Κέρδη Προ Φόρων (Κ.Π.Φ.) * Φορολογικός Συντελεστής (Φ.Σ.)

Οι τόκοι και τα χρεολύσια που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για την εξυπηρέτηση του χρέους (των κεφαλαίων που δανείστηκαν για τη χρηματοδότηση της επένδυσης) δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ΚΤΡ οι οποίες χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση επένδυσης με τα κρατήρα της Κ.Π.Α. και του Ε.ΒΑ.

Η επίδραση των τόκων (και των μερισμάτων) ενσωματώνεται μέσα στη διαδικασία αξιολόγησης (μέθοδος ΚΠΑ και ΕΒΑ) και συνεπώς δεν πρέπει να υπολογίζονται ως ταμειακές εκροές σε μελλοντικές χρονικές περιόδους. Αν

ληφθούν υπόψη και ως ταμειακές εκροές τότε θα έχουν υπολογισθεί δύο φορές. Το αποτέλεσμα τέτοιων λανθασμένων υπολογισμών θα είναι η μείωση της ΚΠΑ ή του ΕΒΑ (Atrill, 2010). Παρ' όλα αυτά οι τόκοι επηρεάζουν τις ΚΤΡ, έμμεσα, επειδή εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη τα οποία είναι η βάση υπολογισμού των φόρων. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να είμαστε ιδιαίτερα προσεκτικοί (όταν υπολογίζουμε ΚΤΡ για την αξιολόγηση επένδυσης) και να αφαιρούμε το ποσό της φορολογικής εξοικονόμησης που δημιουργείται από το γεγονός ότι οι τόκοι εκπίπτουν, με αποτέλεσμα οι φόροι να είναι χαμηλότεροι λόγω φορολογικής εξοικονόμησης από τόκους.

Στις ταμειακές εισροές περιλαμβάνονται οι εισπράξεις από την πιθανή πώληση του υπό εξέταση επενδυτικού έργου στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του (υπολειμματική αξία της επένδυσης). Η Υπολειμματική Αξία δεν ισούται κατ' ανάγκη με τη Λογιστική Αναπόσβεστη Αξία, αλλά είναι η Τελική Αξία της Επένδυσης στη λήξη του χρονικού ορίζοντα αξιολόγησης (Ζοπουνίδης, 2006).

Από τη στιγμή όπου ο χρονικός ορίζοντας Αξιολόγησης μίας Επένδυσης είναι πεπερασμένος, είναι λογικό να λάβουμε υπόψη, την πώληση της επένδυσης κατά το τελευταίο έτος. Η αξία της επένδυσης στο τελευταίο έτος είναι η Υπολειμματική Αξία. Αυτή η Υπολειμματική Αξία δεν είναι τίποτε άλλο, από την Αξία Πώλησης των παγίων στοιχείων (ενσώματων και ασώματων παγίων) της επένδυσης. Επισημαίνουμε όμως, ότι ενώ η Υπολειμματική Αξία είναι Ταμειακή Εισροή το Λογιστικό Έσοδο που εγγράφεται είναι η διαφορά της Υπολειμματικής Αξίας από την Αναπόσβεστη Αξία των παγίων στοιχείων της επένδυσης (Ζοπουνίδης, 2006).

Έτσι στην περίπτωση όπου η διαφορά αυτή είναι αρνητική λογίζεται ως ζημία με αποτέλεσμα την Φορολογική Εξοικονόμηση ενώ στην περίπτωση που είναι θετική υπάρχει επιπλέον Φορολογική επιβάρυνση. Έτσι η καθαρή επίδραση της Υπολειμματικής Αξίας (Κ.Ε.Υ.Α.) σε κάθε περίπτωση είναι Υπολειμματική Αξία

Φορολογική Επιβάρυνση (Φόροι) όπου Φορολογική Επιβάρυνση = (Υπολειμματική Αξία Αναπόσβεστη Αξία) * Φ.Σ.

5.1.3. Χρησιμότητα της Κατάστασης Ταμειακών ροών

Το βασικό χαρακτηριστικό της ΚΤΡ είναι η πραγματοποίηση των εισπράξεων και πληρωμών και όχι η πραγματοποίηση (λογιστικών) εσόδων - εξόδων. Σε περίπτωση όμως που χρησιμοποιούμε μεγέθη από τις λογιστικές καταστάσεις, τα αναφερόμενα ως έσοδα είναι πολύ πιθανόν να μην ταυτίζονται με τις εισπράξεις, λόγω ενδεχόμενης πίστωσης που δίνεται στους Πελάτες, όπως και αντίστοιχα τα κόστη να μην απεικονίζουν Πληρωμές, λόγω των πιστώσεων που δίνουν οι Προμηθευτές (Atrill, 2010). Έτσι ο οικονομικός αναλυτής ή λογιστής, ο οποίος δουλεύει καθημερινά με τις λογιστικές καταστάσεις, θα πρέπει να συγκρίνει τα έσοδα/έξοδα με αντίστοιχους πιστωτικούς /χρεωστικούς λογαριασμούς προκειμένου να μετατραπούν σε εισπράξεις/πληρωμές και κατ' επέκταση σε καθαρά ταμειακά αποτελέσματα (Κ.Τ.Ρ.)

Σε μία τέτοια περίπτωση η προσαρμογή των Λογιστικών Μεγεθών σε Καθαρές Ταμειακές Ροές, επιτυγχάνεται λαμβάνοντας υπόψη τις Μεταβολές στο Καθαρό Κεφάλαιο Κίνησης της εταιρείας. Το Καθαρό Κεφάλαιο Κίνησης μίας επιχείρησης είναι η διαφορά ανάμεσα στο κυκλοφορούν ενεργητικό και τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (Paramasivan, 2010).

Βεβαίως από τη στιγμή όπου τα Δάνεια δεν θα πρέπει να υπολογίζονται στις Καθαρές Ταμειακές ροές όταν αξιολογούμε μία επένδυση με τα κριτήρια της Κ.Π.Α. και του Ε.Β.Α, οι υπολογισμοί μας στις μεταβολές του Καθαρού

κεφαλαίου κίνησης μεταξύ δύο χρονικών περιόδων, θα εξαιρούν το λογαριασμό Δανείων στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Η αύξηση του Καθαρού Κεφαλαίου Κίνησης μεταξύ 2 χρονικών περιόδων, εννοείται ως Ταμειακή Εκροή ενώ η Μείωση του Καθαρού Κεφαλαίου Κίνησης ως Ταμειακή Εισροή.

5.1.4. Διακρίσεις Ταμειακών ροών

Ταμειακές εισροές είναι οι επιπλέον εισπράξεις από πωλήσεις ή οι εξοικονομήσεις δαπανών λειτουργίας που απορρέουν από την επένδυση που πραγματοποιείται σε νέα μηχανήματα. Αναφορικά με τη διαδικασία του προσδιορισμού των εισπράξεων από την επένδυση απαιτούνται μελέτες αγοράς οι οποίες θα προσδιορίσουν τα αναμενόμενα έσοδα και τεχνικοοικονομικές μελέτες που θα προσδιορίσουν τα στοιχεία του κόστους λειτουργίας και παραγωγής (Βασιλείου, 2008). Στις ταμειακές εισροές περιλαμβάνονται οι εισπράξεις από την πιθανή πώληση του υπό εξέταση επενδυτικού έργου στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του (υπολειμματική αξία της επένδυσης) (Δράκος, 2010).

$$\text{Ταμειακές Εισροές(I)} = \text{Εισπράξεις από Πωλήσεις Προϊόντων ή Περιουσιακών Στοιχείων} + \text{Υπολειμματική Αξία επένδυσης (t)}$$

Οι Ταμειακές εκροές συμπεριλαμβάνουν τις πληρωμές για τα έργα, τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, την ενέργεια, τα έξοδα διαφήμισης, προώθησης, τα κόστη μεταφοράς προϊόντων, τα κόστη μίσθωσης χώρων, τα κόστη συντήρησης μηχανημάτων και οποιαδήποτε πληρωμή σχετίζεται με το υπό αξιολόγηση επενδυτικό έργο, εάν αυτό υλοποιηθεί.

Μια άλλη σημαντική ταμειακή εκροή είναι οι φόροι που καταβάλλει η επιχείρηση για τα κέρδη που πραγματοποίησε το επενδυτικό έργο.

Υπάρχουν όμως και άλλου είδους λιγότερο εμφανείς ταμειακές εκροές που πρέπει να καταλογίζονται σε ένα επενδυτικό έργο (Βασιλείου, 2008). Αυτές προκύπτουν από τις διάφορες αλληλεξαρτήσεις του υπό εξέταση επενδυτικού έργου και άλλων υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων ή άλλων συντελεστών παραγωγής, που ήδη κατέχει η επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να προσδιορίζεται το κόστος ευκαιρίας των δραστηριοτήτων που δεν πραγματοποιούνται εξαιτίας του γεγονότος ότι έχουμε αποφασίσει να αποδεχτούμε μια νέα επένδυση.

Τα παραπάνω κόστη πληρωμές επιβαρύνουν τη λειτουργία της επιχείρησης ενώ δεν θα πρέπει να λησμονούμε και τις Ταμειακές Εκροές που αφορούν στην απόκτηση παγίων στοιχείων (Δράκος, 2010). Το κόστος απόκτησης παγίων στοιχείων ή αρχικό κεφάλαιο που απαιτείται για την υλοποίηση της επένδυσης και την παραγωγή των μελλοντικών Ταμειακών Ροών, αναφέρεται ως Κόστος Επένδυσης (K_0) το οποίο θεωρείται ότι εκταμιεύεται τη τρέχουσα χρονική στιγμή. Φυσικά για πάρα πολλά επενδυτικά έργα μεγάλου προϋπολογισμού κεφαλαίου, το κεφάλαιο που απαιτείται για την υλοποίηση της επένδυσης δεν καταβάλλεται σε μια δόση, την τρέχουσα χρονική στιγμή, αλλά επιμερίζεται σε περισσότερα έτη.

5.1.5. Εφαρμογές ΕΛΠ

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν.4308 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι μεγάλες οντότητες θα πρέπει μαζί με τις υπόλοιπες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, να καταρτίζουν και την Κατάσταση Χρηματοροών.

Ο πίνακας της κατάστασης χρηματοροών αποτελεί, στα πλαίσια των εγγραφών οι οποίες πραγματοποιούνται στα απλογραφικά βιβλία, μία νέα, επίσης πολύ

σημαντική χρηματοοικονομική κατάσταση, (καταρτίζεται μόνο από τις «Μεγάλες» οντότητες) στην οποία παρουσιάζονται οι ταμειακές εισροές και εκροές της περιόδου, διαχωριζόμενες σε τρεις κατηγορίες:

- τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες,
- τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες και
- τις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Η κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζεται με την έμμεση μορφή της που είναι και η πλέον συνήθης.

5.2. ΦΠΑ

5.2.1. Βασικές έννοιες

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) επιβάλλεται σε αγαθά και υπηρεσίες επιπλέον του κόστους παραγωγής τους. Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται όταν αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα να υπολογίζουν στην καθαρή αξία του προϊόντος και ένα επιπλέον ποσό (ποσοστό επί της αξίας του προϊόντος). Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) αποδίδεται στο δημόσιο ως διαφορά μεταξύ ΦΠΑ (πωλήσεων) και ΦΠΑ (αγορών).

5.2.2. Προσδιορισμός του φόρου

Η διαδικασία του προσδιορισμού του φόρου βάσει των ΕΛΠ στα βιβλία Β κατηγορίας έχει ως εξής. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου (Atrill, 2010).

Σε περίπτωση που, από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει ένα ορισμένο ποσό, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής.

- Σε περίπτωση που η διαδικασία του προσδιορισμού του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία.

Εκτός των άλλων, μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται και στις περιπτώσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Ζοπουνίδης, 2006).

Μερική πράξη είναι και η πράξη που εκδίδεται επί ειδικής δήλωσης για τη μεταβίβαση ακινήτων κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 48. Η έκδοση της πράξης αυτής δεν αποκλείει την έκδοση συμπληρωματικής πράξης

επί της ειδικής δήλωσης όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της υποπερίπτωσης ιν της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36.

- Η πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή.
- Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, καθώς και ο τρόπος της τήρησης του βιβλίου καταχώρισης των πράξεων αυτών.

5.2.3. Εφαρμογές ΕΛΠ

Βάσει των διατάξεων του Ν. 4152/952013, έγινε η τροποποίηση των διατάξεων του ΦΠΑ και καθορίστηκε νέα διαδικασία τρόπου υποβολής των περιοδικών δηλώσεων και καταβολής του αναλογούντος φόρου. Ακόμα μεταβλήθηκε ο τρόπος καταβολής του ΦΠΑ μετά από έλεγχο.

Σύμφωνα με την Εγκ. ΑΥΟ ΠΟΛ. 1267/30122011, όπως ισχύει με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1129/362013, παρουσιάζεται παρακάτω ο τρόπος υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ.

- Οι υποκείμενοι σε ΦΠΑ υποβάλουν ηλεκτρονικά (μέσω taxisnet) περιοδικές δηλώσεις ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν:

Σε περίπτωση που τηρείται βιβλίο Εσόδων Εξόδων (Β' Κατηγορίας) κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα. π.χ. Για το δεύτερο τρίμηνο Απρίλιος – Ιούνιος στις 20/7. Εάν προκύπτει πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση, π.χ. Β' τρίμηνο μέχρι 31/7.

Οι παραπάνω προθεσμίες ισχύουν και για τις υπό ίδρυση επιχειρήσεις, για κάθε φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια του ιδρυτικού τους σταδίου.

Σε περίπτωση που υπάρχει γενική ή τοπική αργία, ή τοπικά μη εργάσιμη ημέρα οι καταληκτικές ημερομηνίες υποβολής μεταφέρονται την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

Με σκοπό να ολοκληρωθεί η αναγνώριση της επιφύλαξης που έχει τεθεί σε περιοδική δήλωση που υποβάλλεται ηλεκτρονικά, απαιτείται η αποστολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εγγράφου με συστημένη επιστολή μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής, στο οποίο αναφέρονται οι λόγοι της επιφύλαξης.

Συμπεράσματα – Επίλογος

Η εφαρμογή των λογιστικών προτύπων είναι πολύ σημαντική σήμερα για όλες τις κατηγορίες των επιχειρήσεων της Ελληνικής οικονομίας. Με την οργάνωση του λογιστηρίου των επιχειρήσεων σε εθνικά πλαίσια, ο οργανωτής του λογιστηρίου μιας κλαδικής επιχειρήσεως έχει στα χέρια του ένα σχέδιο, στο οποίο υπάρχει η βασική κατευθυντήρια γραμμή, δηλαδή αποφεύγεται ο αυτοσχεδιασμός.

Βάσει των προτύπων, οι λογαριασμοί παρομοιάζονται και κατατάσσονται ομαδοποιημένοι κατά ορθολογικό και συνοπτικό τρόπο ενώ παράλληλα ιεραρχούνται και αλληλοδιαδέχονται με ορθολογιστικό τρόπο, σύμφωνα με την αξιολόγηση των οικονομικών γεγονότων, που συμβαίνουν στην επιχείρηση.

Όταν υπάρχει λογιστικό σχέδιο στην επιχείρηση, εφαρμόζεται ευχερέστερα η σύγχρονη τεχνολογική εξέλιξη με τα μηχανικά μέσα ενώ η κατανομή εργασίας στο λογιστήριο μεταξύ των προσώπων που ασχολούνται σ' αυτό γίνεται ευχερέστερα.

Η πρό - και μετακοστολόγηση των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως βρίσκει μεγαλύτερη απήχηση, όταν υπάρχει λογιστικό σχέδιο, δηλαδή υπάρχει μεγαλύτερη ευχέρεια εφαρμογής ενός από τα παραδεδεγμένα συστήματα κοστολόγησεως. Το αποτέλεσμα από αυτό θα είναι η ευχερέστερη διαπίστωση των αποκλίσεων από τα προγραμματισμένα, που θα έχει σαν συνέπεια να γίνεται:

- ο σωστός και έγκαιρος προληπτικός και κατασταλτικός έλεγχος των αρμοδίων οργάνων της επιχειρήσεως

- η ορθή διαμόρφωση των τιμών των παραγόμενων προϊόντων και των παρεχομένων υπηρεσιών
- η ορθή επιλογή της αρμόζουσας σε κάθε περίπτωση επιχειρηματικής πολιτικής.
- η ρεαλιστική αντιμετώπιση των πραγμάτων εκ μέρους των φορέων ή των διοικήσεων των επιχειρήσεων, ώστε να κάνουν σωστές προγνώσεις για το μέλλον των επιχειρήσεων και να λαμβάνουν εύστοχες αποφάσεις.

Εφόσον γίνεται στο λογιστικό σχέδιο σωστή διάρθρωση (διάκριση, ιεράρχηση, κατάταξη των λογαριασμών αφ' ενός του ισολογισμού αφ' ετέρου των λογαριασμών διαχείρισεως σε οργανικά (ομαλά) και μη οργανικά (έξοδα και έσοδα) είναι δυνατόν ευχερέστερα να προσδιορισθούν τα περιοδικά και τα ετήσια αποτελέσματα.

Με το λογιστικό σχέδιο είναι ευχερέστερο να προσδιορισθούν τα μεταβλητά, ημισταθερά και σταθερά έξοδα, πράγμα που χαρακτηρίζεται σαν βασικό στοιχείο στην κοστολόγηση.

Με τη χρησιμοποίηση του λογιστικού σχεδίου καταρτίζονται ευχερέστερα οι διάφορες οικονομικές καταστάσεις για ανάλυση, που διευκολύνει τα μέγιστα διάφορα πιστωτικά ιδρύματα για χορήγηση πιστώσεων στην επιχείρηση.

Με την τάξη που επικρατεί στο λογιστήριο και με την ευχέρεια που γίνεται ο έλεγχος περιορίζονται οι δυσάρεστες καταστάσεις για την επιχείρηση όπως οι κλοπές, η διατήρηση του ελάχιστου αποθέματος υλών-υλικών κ.λ.π.

Φυσικό είναι ότι με την τάξη που επικρατεί στο λογιστήριο γίνεται και σωστός έλεγχος από τα αρμόδια κρατικά όργανα (κυρίως από τους υπάλληλους της εφορίας) ή από όργανα άλλων με δοτή εξουσιοδότηση από την Πολιτεία π.χ. επιμελητηρίων.

Αυτό θα έχει πολύ καλά αποτελέσματα τόσο για την επιχείρηση, γιατί γίνεται καλύτερη αξιολόγηση και αποφεύγονται δυσάρεστες συνέπειες για την επιχείρηση π.χ. επιβολή προστίμων λόγω αδυναμίας παρακολουθήσεως των υποχρεώσεων της επιχειρήσεως, η επιβολή φορολογικών υποχρεώσεων εξωλογιστικά λόγω μη κανονικής λειτουργίας του λογιστηρίου κατά την ενημέρωση των βιβλίων κ.ά. όσο και για την πολιτεία, γιατί θα γίνεται ο έλεγχος ευχερέστερα, με συνέπεια να γίνεται καλύτερη αξιολόγηση, ώστε να επιβάλλεται όχι ο εκτιμητικός αλλά ο πραγματικός φόρος στην επιχείρηση, με αποτέλεσμα αφ' ενός να επιβάλλεται φόρος κ.λ.π. στις επιχειρήσεις που πρέπει, δηλαδή σ' αυτές που παρουσιάζουν φορολογητέο εισόδημα, και αφ' ετέρου να ελέγχεται η Φοροδιαφυγή, που θεωρείται κανόνας από ορισμένους, οι οποίοι προσπαθούν και κατορθώνουν με διάφορα τεχνάσματα να αποπροσανατολίζουν τα όργανα της Πολιτείας για τη σωστή αξιολόγηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην πράξη.

Αναφορές – Πηγές

Ξένη Βιβλιογραφία - Αρθρογραφία

- Aisbitt. S. (2001). "Measurement of harmony of financial reporting within and between countries, the case of Nordic countries". The European Accounting Review, vol. 10, no. 1 ,pp. 1 -72
- Ali, J M , Ahmed, K,, & Henry. D,, (2004). 'Disclosure compliance with national accounting standards by listed companies in South Asia', Accounting and Business Research, Vol 34, No 3, pp. 183-199
- Ashbaugh, H et.al. (2000). "Domestic accounting standards, international accounting standards and the predictability of earnings". Journal of Accounting Research, vol.39, No.3, pp.417-434
- Atrill, Peter. Χρηματοοικονομική λογιστική για τη λήψη αποφάσεων / Peter Atrill, Eddie McLaney · μετάφραση Μαρίνα Μίχου. - 1η έκδ. - Θεσσαλονίκη : University Studio Press, 2010.
- Bearley Richard A. and Stewart C. Max EPS. Principles of Corporals Finance, 6th edition, McGraw-Hill. Inc., Mew York, 1996.
- Bray Stewart, Total Innovation: How to Develop the Products that Your Customers Want. Financial Times. Pitman Publishing, London 1995.
- Cairns. D , (2001). International Accounting Standards Survey 2000. London: David Cairns.
- Choi, F.S et.al. (2002). International Accounting Prentice Hall, New Jersey, 4,h edition.
- E.J. Elton, M.J. Gruber, S.J. Brown, W.N. Goetzmann (2003): Modern Portfolio Theory and Investment Analysis, John Wiley & Sons, New York (
- Hussey, J et al. (1997) "Business Research", Macmillan Press Ltd , Basingstoke
- Keith Pilbeam (2010) Finance and Financial Markets, Palgrave., New York

- Marc M. Groz (2009): Forbes Guide to the Markets, John Wiley & Sons, Inc., New York
- New Statesman, Flexibility and Financial Services, Time for a Holistic Approach, New Statesman Ltd, Gale Group, 2001.
- Nichols. N.A., Efficient? Chaotic What's the New Finance?, Harvard Business Review, March-April 1993, pp. 50-8.
- Paramasivan C., Subramanian T., Financial management, New age international publishing , 2010
- Thurow Lester, Building Wealth: The New Rules for Individuals Companies and Nations, Massachusetts Institute of Technology 2002
- Tobin James, Liquidity Theory as a Behaviour Towards Risk Review of Economic Studies, 1998, pp. 65-86.

Ελληνική Βιβλιογραφία - Αρθρογραφία

- Αγγελόπουλος, Παναγιώτης Χ. Εισαγωγή στα παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα : Financial derivatives / Παναγιώτης Χρ. Αγγελόπουλος. - 2η έκδ. - Αθήνα : Σταμούλη Α.Ε., 2005
- Αρτίκης, Γεώργιος Π. Χρηματοοικονομική διοίκηση : Ανάλυση και προγραμματισμός / Γεώργιος Π. Αρτίκης. 2η έκδ. Αθήνα : Interbooks, 2010
- Βασιλείου, Δημήτριος. Χρηματοοικονομική διοίκηση : Θεωρία και πρακτική / Δημήτριος Βασιλείου, Νικόλαος Ηρειώτης. 1η έκδ. Αθήνα : Rosili, 2008
- Δημητράς, Αυγουστίνος Ι. Διοικητική λογιστική : Για προγραμματισμό και έλεγχο / Δημητράς Αυγουστίνος, Απόστολος Α. Μπάλλας. - 1η έκδ. - Αθήνα : Gutenberg - Γιώργος & Κώστας Δαρδανός, 2009.
- Δράκος, Αναστάσιος Α. Χρηματοοικονομική διοίκηση των επιχειρήσεων / Αναστάσιος Α. Δράκος, Γεώργιος Α. Καραθανάσης. 1η έκδ. Αθήνα : Μπένου Ε., 2010.
- Ζοπουνίδης, Κωνσταντίνος. Συστήματα αξιολόγησης και σύγχρονα θέματα στην οικονομική και χρηματοοικονομική διοίκηση / Κωνσταντίνος Ζοπουνίδης, Χρυσοβαλάντης Γαγάνης, Φώτιος Πασιούρας. 1η έκδ. Αθήνα : Κλειδάριθμος, 2006
- Καραγιώργος, Θεοφάνης. Μηχανογραφημένη λογιστική : Θεωρία και πράξη / Θεοφάνης Καραγιώργος, Ανδρέας Πετρίδης. - 1η έκδ. - Θεσσαλονίκη : Γερμανός, 2005.
- Καραθανάσης, Γεώργιος Α. Χρηματοοικονομική διοίκηση και χρηματιστηριακές αγορές / Γεώργιος Α. Καραθανάσης. 3η έκδ. Αθήνα : Μπένου Γ., 2002.
- Μαλινδρέτου, Βασιλική Π. Επενδύσεις : Χρηματοοικονομική ανάλυση / Βασιλική Π. Μαλινδρέτου. Αθήνα : Εκδόσεις Παπαζήση, 1998.
- Μαλινδρέτου, Βασιλική Π. Σύγχρονα χρηματοοικονομικά προϊόντα / Βασιλική Π. Μαλινδρέτου. - Αθήνα : Εκδόσεις Παπαζήση, 2002.

- Μελάς, Κώστας Ι. Εισαγωγή στην τραπεζική χρηματοοικονομική διοικητική, Εξάντας, 2002.
- Μπατσινίλας, Επαμεινώνδας. Σύγχρονη ανάλυση και διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων / Επαμεινώνδας Γ. Μπατσινίλας, Κυριάκος Π. Πατατούκας. - 1η έκδ. - Αθήνα : Σταμούλη Α.Ε., 2012.
- Νεγκάκης, Χρήστος. Λογιστική εταιριών : Θεωρία - εφαρμογές / Χρήστος Νεγκάκης. - Θεσσαλονίκη : σοφία Α.Ε., 2010.
- Παπάς, Αντώνης Α. Χρηματοοικονομική λογιστική : Θεωρητικά και πρακτικά θέματα: Αρχές λογιστικής: Γενικό λογιστικό σχέδιο: Διεθνή λογιστικά πρότυπα / Αντώνης Α. Παπάς. - 3η έκδ. - Αθήνα : Μπένου Γ., 2011.
- Πετράκης, Παναγιώτης Ε. Χρηματοοικονομική διοίκηση και τραπεζική οικονομική : Ασκήσεις και λύσεις ασκήσεων / Π. Ε. Πετράκης. 1η έκδ. Αθήνα : Πετράκης Ε. Παναγιώτης, 2003
- Πετράκης, Παναγιώτης Ε. Χρηματοοικονομική διοίκηση και τραπεζική οικονομική : Ασκήσεις και λύσεις ασκήσεων, Αθήνα : Πετράκης Ε. Παναγιώτης, 2003.
- Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι. Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με βάση το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο / Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη. - Αθήνα : Βρύκουσ, 2005.
- Σαπουντζόγλου, Γεράσιμος Γ. Τραπεζική οικονομική, Αθήνα : Μπένου Γ., 2009.
- Σγουρινάκης, Νίκος. Ειδικός μηχανογραφημένου λογιστηρίου : Απαντήσεις στα θέματα πιστοποίησης εξετάσεων Ι.Ε.Κ. του Ο.Ε.Ε.Κ.: Προσαρμοσμένες στην ισχύουσα νομοθεσία / Νίκος Σγουρινάκης. - 1η έκδ. - Αθήνα : Κλειδάριθμος, 2010.
- Συριόπουλος, Κώστας. Εισαγωγή στην τραπεζική οικονομική και τις κεφαλαιαγορές / Αθήνα : Utopia, 2014.
- Φίλιος, Βασίλειος Φ. Διοικητική λογιστική = Management Accounting : Κοστολόγηση και λογιστική κόστους για τη λήψη επιχειρησιακών

αποφάσεων: Ειδικότερα θέματα και σύστημα ασκήσεων / Βασ. Φ. Φίλιος. -

Αθήνα : Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών. Εταιρεία Ο.Π.Α. Α.Ε., 2012. -

- Χέβας, Δημοσθένης Λ. Προχωρημένη χρηματοοικονομική λογιστική / Δημοσθένης Λ. Χέβας. - 1η έκδ. - Αθήνα : Μπένου Γ., 2010.

Ιστοσελίδες

<https://www.taxheaven.gr>