

**ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)
(ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251/τ.Α'/2014))**

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ:

ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΔΗΜ. ΚΑΤΣΙΔΗΣ
ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ – ΛΟΓΙΣΤΗΣ
ΣΟΛ α.ε.ο.ε.
nkatsidis@gmail.com

Παρένθεση:

- ΣΟΣ: Άρθρα 57-61 του ν. 4446/2016 (έως 30/9)

Προθεσμίες

- Φυσικών προσώπων: 30 Ιουνίου 2017
- Φυσικών προσώπων που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα με απλογραφικά Βιβλία: 15 Ιουλίου 2017
- Φυσικών προσώπων που μετέφεραν την κατοικία τους στο εξωτερικό: 31-12-2017
- Κληρονόμων (συμβάν το 2016): 31-12-2017
- Αναδρομικά φυσικών προσώπων (έκδοση βεβαίωσης το 2017): 31-12-2017
- Νομικών προσώπων (με χρήση 31-12-2016): 30 Ιουνίου 2017

Δημοσιότητα Α.Ε.

- Ν. 2190/1920
- Άρθρο 43β. - Κείμενο νόμου
- 1. Οι ανώνυμες εταιρείες δημοσιεύουν στο Γ.Ε.ΜΗ.:
 - α. **τις νόμιμα εγκεκριμένες από την τακτική Γενική Συνέλευση ετήσιες οικονομικές καταστάσεις,**
 - β. την έκθεση διαχείρισης και
 - γ. τη γνώμη του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου όπου απαιτείται, **εντός είκοσι (20) ημερών από την έγκρισή τους από την τακτική γενική συνέλευση.**

Δημοσιότητα Α.Ε.

- **Ν. 2190/1920**
- **Άρθρο 25. Τόπος όπου συνέρχεται η γενική συνέλευση**
- Κείμενο νόμου

Η γενική συνέλευση συνέρχεται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρείας ή στην περιφέρεια άλλου δήμου εντός του νομού της έδρας ή άλλου δήμου όμορου της έδρας, τουλάχιστον μία φορά κάθε εταιρική χρήση, το αργότερο έως τη δεκάτη (10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης.

- **ΠΡΟΣΟΧΗ ΣΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΡΟΣΚΛΗΣΗΣ ->**

Πρόσκληση Γ.Σ. Α.Ε.

- Άρθρο 26 του Ν.[2190/1920](#), η Γενική Συνέλευση, με εξαίρεση τις επαναληπτικές συνελεύσεις και τις εξομοιούμενες με αυτές, **πρέπει να συγκαλείται είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από την οριζόμενη συνεδρίαση αυτής**, υπολογιζόμενων και των εξαιρετέων ημερών.
- Η πρόσκληση της Γενικής Συνέλευσης όπως και οι οικονομικές καταστάσεις, δημοσιεύονται αμφότερες στο Γ.Ε.ΜΗ. στην ίδια ως άνω προθεσμία.
- Για τον υπολογισμό της 20ήμερης προθεσμίας **δεν λαμβάνεται υπόψη η ημέρα δημοσίευσης (ή τοιχοκόλλησης) της πρόσκλησης και η ημέρα συνεδρίασης της Γ.Σ., υπολογίζονται δε και οι εξαιρετέες ημέρες, και αν η ημέρα συνεδρίασης της Γ.Σ. συμπίπτει με εξαιρετέα ημέρα η προθεσμία δεν παρατείνεται στην επόμενη εργάσιμη ημέρα.**
- **(Αν είναι αυτόκλητη η ΓΣ (100%) δεν απαιτείται πρόσκληση).**

Δημοσιότητα Ε.Π.Ε.

- **N. 3190/1955**
- **Άρθρο 10. Σύγκλησις της συνελεύσεως** - Κείμενο νόμου....
3. Η συνέλευση συγκαλείται υποχρεωτικά τουλάχιστον **μία φορά κατ' έτος το αργότερο έως τη δεκάτη (10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης.** Εάν η συνέλευση δεν συγκληθεί από τους διαχειριστές εντός της ανωτέρω προθεσμίας, η σύγκληση μπορεί να γίνει από οποιονδήποτε εταίρο κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρο 11 παράγραφος 2.

Δημοσιότητα Ε.Π.Ε.

- Παρ. 4 άρθρου 22 ν. [3190/1955](#) .4. Για τη δημοσίευση των εγκεκριμένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών εκθέσεων των διαχειριστών και των ελεγκτών της εταιρείας, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 43β του κ. ν. [2190/1920](#).
- **Πρόσκληση Συνέλευσης Ε.Π.Ε.: (άρθρο 10 ν.3190/1955)**
- Η συνέλευσις συγκαλείται υπό των διαχειριστών. Οι εταίροι καλούνται εγγραφως της προσκλήσεως επιδιδομένης αποδεδειγμένως εις την σημειουμένην εν τω εν άρθρ. 25 βιβλίω διεύθυνσιν αυτών **οκτώ τουλάχιστον ημέρας προ της συνελεύσεως**. Εν τη προσκλήσει δέον να αναγράφηται η ημέρα, η ώρα και ο τόπος της συνελεύσεως, ως και τα προς συζήτησιν θέματα.

Δημοσιότητα Ι.Κ.Ε.

- **N. 4072/2012**
- **Άρθρο 69. Συνέλευση των εταίρων - Κείμενο νόμου**
- 1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 73, οι αποφάσεις των εταίρων λαμβάνονται σε συνέλευση.
- 2. Η συνέλευση συγκαλείται τουλάχιστον μία φορά κατ' έτος το αργότερο **έως τη δεκάτη (10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα** μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης με αντικείμενο την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (τακτική συνέλευση).

Δημοσιότητα Ι.Κ.Ε.

- **N. 4072/2012**
- **Άρθρο 98. Τρόπος κατάρτισης και δημοσίευσης καταστάσεων - Κείμενο νόμου**
- 2. Με μέριμνα του διαχειριστή γίνεται δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ..
- Για τη δημοσίευση των εγκεκριμένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 43β του κ.ν. [2190/1920](#).
- Για την κατάρτιση της έκθεσης διαχείρισης του διαχειριστή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 43α του κ. ν. [2190/1920](#), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και εφόσον η εταιρεία υποχρεούται στη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το ν. [4308/2014](#) (Α' 251), εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 107Α του κ. ν. [2190/1920](#).
- **Στις ΙΚΕ δεν απαιτείται πια ανάρτηση Οικονομικών Καταστάσεων στην ιστοσελίδα τους (μόνο στο ΓΕΜΗ)**
- **Στις ΙΚΕ δεν απαιτείται πρόσκληση για Συνέλευση.**
- **Προσοχή: 5% των κερδών για σχηματισμό Τακτικού Αποθεματικού.**

Δημοσιότητα ΓΕΜΗ άλλες περιπτώσεις

- ■ **Ο.Ε.-Ε.Ε. (στις οποίες συμμετέχουν κατά 100% νομικά πρόσωπα)**
- Σύμφωνα με την [παράγραφο 4 του άρθρου 251](#) του ν. [4072/2012](#) ισχύουν τα εξής: "4. Στη δημοσιότητα υπάγονται επίσης οι οικονομικές καταστάσεις των ομορρυθμών εταιρειών της περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. [4308/2014](#) (Α' 251). Η δημοσιότητα πραγματοποιείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 7β του κ. ν. [2190/1920](#) εντός εννέα (9) μηνών από τη λήξη της χρήσης".

Δημοσιότητα ΓΕΜΗ

- Υπενθυμίζουμε επίσης ότι, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, κ.λπ.) δημοσιεύονται υποχρεωτικά **μόνο στο Γ.Ε.Μ.Η.** (κατάθεση και ανάρτηση στην ιστοσελίδα αυτού). Όλες οι άλλες δημοσιεύσεις (σ.σ. στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε πολιτική και οικονομική εφημερίδα, κ.λπ.) **έχουν καταργηθεί.** Ακόμα και η ανάρτηση στην ιστοσελίδα της εταιρείας (εφόσον υπάρχει τέτοια) **είναι προαιρετική για όλες τις επιχειρήσεις,** εκτός από αυτές που δημοσιεύουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

■ **Γενικές Συνελεύσεις**

Οι ημερομηνίες σύγκλησης γενικών συνελεύσεων που προβλέπουν οι νέες διατάξεις για χρήσεις που λήγουν **μετά την 7η Ιουλίου 2016** είναι οι ακόλουθες:

Νομική μορφή	Σύγκληση Γενικής Συνέλευσης το αργότερο μέχρι	Για οικονομικές καταστάσεις φορολογικού έτους 2016 (Χρήση 1.1.2016 - έως 31.12.2016)
Ανώνυμες Εταιρίες	(10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα	έως 10 Σεπτεμβρίου 2017
Εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)	(10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα	έως 10 Σεπτεμβρίου 2017
Ι.Κ.Ε.	(10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα	έως 10 Σεπτεμβρίου 2017

Υποβολή ΜΟΝΟ των εγκεκριμένων από τη Γενική Συνέλευση οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ.

	Ημερομηνία υποβολής στο Γ.Ε.ΜΗ. των ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ οικονομικών καταστάσεων	Υποβολή οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ.
Ανώνυμες Εταιρείες	Εντός είκοσι (20) ημερών από την έγκρισή τους από την τακτική γενική συνέλευση	Εάν η σύγκληση της Γ.Σ. γίνει στις 10 Σεπτεμβρίου 2017, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να υποβληθούν έως 30/09/2017*
Εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)	Εντός είκοσι (20) ημερών από την έγκρισή τους από την τακτική γενική συνέλευση	Εάν η σύγκληση της Γ.Σ. γίνει στις 10 Σεπτεμβρίου 2017, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να υποβληθούν έως 30/09/2017*
Ι.Κ.Ε.	Εντός είκοσι (20) ημερών από την έγκρισή τους από την τακτική γενική συνέλευση	Εάν η σύγκληση της Γ.Σ. γίνει στις 10 Σεπτεμβρίου 2017, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να υποβληθούν έως 30/09/2017*
Ο.Ε.-Ε.Ε.στις οποίες συμμετέχουν κατά 100% νομικά πρόσωπα (περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014)		Εντός εννέα (9) μηνών από τη λήξη της χρήσης

Η 30/9/2017 είναι Σάββατο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ

Ε.ΛΛΗΝΙΚΑ

Λ.ΟΓΙΣΤΙΚΑ

Π.ΡΟΤΥΠΑ

Νομοθεσία Ε.Λ.Π.

- Ν. 4308/24.11.2014 ΕΛΠ
- Ν.4316/2014 (απογραφή)
- ΠΟΛ.1002/31.12.2014 Απαλλαγή από ΦΤΜ
- ΠΟΛ.1003/31.12.2014 Διευκρινήσεις ΕΛΠ (Κώδικα)
- ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απαλλαγή αγροτών
- ΠΟΛ.1019/16.1.2015 Απαλλαγή από απογραφή
- ΠΟΛ.1022/20.2.2015 Επιστημονικοί σύλλογοι Ν.Π.Δ.Δ. στις πολύ μικρές οντότητες
- ΠΟΛ.1023/20.2.2015 Τροποποίηση 1002/31.12.2014 (ΦΤΜ)
- ΠΟΛ.1024/21.1.2015 Συμπληρώσεις ΕΛΠ (Κώδικα)
- Δ15Α.1036030/ 17.3.2015 Κοινωφελή Ιδρύματα σε Διπλογραφικό
- Οδηγία ΕΛΤΕ Οκτ 2015 Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ε.Λ.Π.

Νομοθεσία Ε.Λ.Π.

- ΠΟΛ.1261/3.12.2015
- ΣΛΟΤ 2440/7.12.2015
- ΣΛΟΤ 2658/17.12.2015
- ΣΛΟΤ 460/17.5.2016
- ΣΛΟΤ 585/7.4.2016
- ΣΛΟΤ 1034/17.5.2016
- Κλπ κλπ κλπ
- **Επι Φορολογικών ζητημάτων το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.**
- **Τα ΕΛΠ δεν είναι Φορολογικό Νόμοθέτημα.**

Σκοπός των Ε.Λ.Π. (σύμφωνα με τους συντάκτες των ΕΛΠ)

- Με την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. επιτυγχάνεται:
- α) η ευθυγράμμιση του εθνικού λογιστικού πλαισίου με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.
- β) εισάγεται ένα Λογιστικό σύστημα το οποίο είναι κατανοητό από την διεθνή αγορά.
- γ) Βελτιώνεται η διαφάνεια και η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα Ε.Λ.Π. αποτελούνται από δύο ενότητες:

- α) Η πρώτη ενότητα περιέχει την περαιτέρω απλοποίηση του Κ.Φ.Α.Σ.. (λογιστικά αρχεία (βιβλία και παραστατικά, βλ. άρθρα 1-15)
- β) Η δεύτερη τους Λογιστικούς κανόνες (άρθρα 16-24)

Με την ισχύ των Ε.Λ.Π. καταργούνται:

- -Η τήρηση βιβλίου αποθήκης (**σ.σ:**ουσιαστικά όμως συνεχίζει να ισχύει)
- -Η αναλυτική λογιστική
- -Μερικώς ή ολικώς 10 νομοθετήματα.
(Όσον αφορά τις λογιστικές ρυθμίσεις, συμπληρώνονται, βελτιώνονται, εκσυγχρονίζονται και ενοποιούνται σε ενιαίο κείμενο οι διάσπαρτοι, σήμερα, λογιστικοί κανόνες, όπως ήταν στον ν.2190/1920, στον ν.3190/1955, στον ν.4095/2012 και σε άλλες νομοθεσίες, πάντα με βάση την οδηγία 2013/34 της Ε.Ε. Τα άρθρα 20 έως 27 του **νόμου 2065/1992**).
- -Η υποχρεωτικότητα της διαδικασίας προσδιορισμού αποτελεσμάτων με την ομάδα 8

Απαλλαγές και απλοποιήσεις των Ε.Λ.Π.

- -Διατηρούνται οι απαλλαγές για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις.
- -Δίνεται προαιρετική απαλλαγή απογραφής αποθεμάτων για επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών έως 150.000 ευρώ
- -Δίνεται η δυνατότητα διενέργειας απογραφής με έμμεσες τεκμηριωμένες και αξιόπιστες τεχνικές.
- -Υπάρχει πρόνοια στον νόμο για περαιτέρω απαλλαγές και απλοποιήσεις με απόφαση της ΓΓΔΕ σε ότι αφορά την διενέργεια απογραφής, την έκδοση στοιχείων και την τήρηση βιβλίων.
- -Διατηρούνται οι απαλλαγές στα πρατήρια καυσίμων.
- ->

Απαλλαγές και απλοποιήσεις των Ε.Λ.Π.

- -Δίνεται η δυνατότητα τόσο στις υφιστάμενες επιχειρήσεις όσο και στις νέες που θα ιδρυθούν από 1.1.2015 και μετά να χρησιμοποιήσουν το υφιστάμενο λογιστικό σχέδιο (ΕΓΛΣ), ενώ είναι εφικτό από τους λογαριασμούς του ΕΓΛΣ να συνταχθούν οι νέες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. ->
- οι υποχρεώσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθός τους, (βάσει της Οδηγίας 2013/34 της Ε.Ε. για απλοποιήσεις και απαλλαγές).

Ισχύς Ε.Λ.Π.

- Ισχύς από 1/1/2015.
- Σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων 31.12.2015 (η 30/6/2015 με ΕΓΛΣ)
- Οι επιχειρήσεις μπορούν να διατηρήσουν το υφιστάμενο Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά να καταρτίσουν Οικονομικές Καταστάσεις **με βάση τα νέα υποδείγματα** και να **τηρήσουν τους ΝΕΟΥΣ κανόνες επιμέτρησης...**

Σημαντικότερες αλλαγές ΕΛΠ - ΕΓΛΣ

- 1) Κατάργηση λογαριασμών εξόδων πολυετούς απόσβεσης (στα ΕΛΠ είναι έξοδα της χρήσεως)
- 2) Αναγνώριση των λογαριασμών εκτάκτων αποτελεσμάτων (ΕΓΛΣ: ομ.8) ως οργανικών
- 3) ΕΛΠ δεν γίνεται κλείσιμο μέσω της ομάδας 8

Σημαντικότερες αλλαγές ΕΛΠ - ΕΓΛΣ

- 4) Φόρος εισοδήματος, Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι – καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων (31/12 ή 30/6).
- Προκαταβολή φόρου καταχωρείται με την υποβολή της δήλωσης
- Τέλος επιτηδεύματος:
- «Βάσει της αρχής του δουλευμένου, το τέλος επιτηδεύματος είναι έξοδο της χρήσεως που αφορά (κλειόμενη χρήση) και όχι της χρήσεως στην οποία πληρώνεται. Συνεπώς αναγνωρίζεται και βαρύνει την κατάσταση αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσης, στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημίες».» ΣΛΟΤ 96/20.1.2017
- Η Διανομή (πχ μερίσματα) καταχωρείται με την ημερομηνία της Γ.Σ.
- ->

Σημαντικότερες αλλαγές ΕΛΠ - ΕΓΛΣ

- 5) Λογιστική αντιμετώπισης χρηματοδοτικής μίσθωσης
- 6) Πώληση περιουσιακών στοιχείων και στη συνέχεια επαναμίσθωση με χρηματοδοτική μίσθωση (sale and lease back)
- 7) Αποσβέσεις (μέθοδος επιλέγεται από την οντότητα ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή του παγίου) (φορολογικές αποσβέσεις – εφάπαξ απόσβεση)
- 8) Απομείωση και ανακτήσιμη αξία ->

Σημαντικότερες αλλαγές ΕΛΠ - ΕΓΛΣ

- 9) Αποτίμηση Αποθεμάτων
- 10) Αναβαλλόμενη φορολογία
- 11) Έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- 12) Συναλλαγματικές Διαφορές (ΕΛΠ όλες στα Αποτελέσματα – στα νομισματικά στοιχεία (Εκτός αν πρόκειται για επένδυση στην αλλοδαπή – οπότε και καταχωρούνται στην καθαρή θέση και μεταφέρονται στα ΑΧ όταν πωλείται η αλλοδαπή δραστηριότητα) (εκπίπτουν (προσαυξάνουν το φορολογητέο αποτέλεσμα) μόνο οι ΣΔ από εξόφληση)
- ->

Σημαντικότερες αλλαγές ΕΛΠ - ΕΓΛΣ

- 13) Δεν υφίσταται αναπροσαρμογή με ν.2065/1992
- 14) Κατάργηση του Αποθεματικού για Ίδιες μετοχές (ΕΛΠ εμφάνιση αφαιρετικά στην Καθαρή Θέση της Οντότητας)
- 15) Διαφορετικός χειρισμός επιχορηγήσεων (όχι πια στοιχείο της καθαρής θέσης, αλλά υποχρέωση) – αν είναι επιχορήγηση εξόδου – τότε έσοδο
- 16) Επιμετρήσεις σε εύλογη αξία
- 17) Συμφηφισμός (επιτρέπεται σε ομοειδή κονδύλια πχ ο ίδιος είναι πελάτης και προμηθευτής) ->

Σημαντικότερες αλλαγές ΕΛΠ - ΕΓΛΣ

- 18) Εγγραφές Κλεισίματος
- 19) Διαφορετικές Οικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμός - δεν υπάρχει ο λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης, Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων). ΕΛΠ: Πίνακας Ιδίων Κεφαλαίων και Ταμειακών Ροών.
- 20) Δεν υφίσταται οφειλόμενο Κεφάλαιο (στις Οικονομικές Καταστάσεις)
- 21) Δεν υφίσταται ομάδα 9
- 22) Δεν υφίστανται λογαριασμοί τάξεως (στις οικονομικές καταστάσεις, όμως στο Λογιστικό της Σχέδιο η εταιρεία μπορεί να τηρεί πχ για 1297/1972, αποθέματα τρίτων, ενδοκοινοτικές κλπ)

Αλλαγές σε σχέση με Κ.Φ.Α.Σ.

- **-Δεν υπάρχει** άμεση ανάγκη για αλλαγή του μηχανογραφικού συστήματος της οντότητας.
- **-Επαναλαμβάνεται** η διάταξη για την έκδοση παραστατικού στις περιπτώσεις που ο αντισυμβαλλόμενος δεν είναι υπόχρεος στην έκδοση παραστατικού, ή είναι αλλά για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει.
- **-Επαναλαμβάνεται** η διάταξη για την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου (εκδίδεται πιστωτικό για οποιαδήποτε διαφορά – ακόμα και για Φ.Π.Α.)
- ->

Αλλαγές σε σχέση με Κ.Φ.Α.Σ. (συνέχεια)

- **-Επανέρχεται** η διάταξη για την αρίθμηση των παραστατικών (τιμολογίων).
- -Δεν υπάρχει **καμία υποχρέωση για γνωστοποιήσεις** προς την φορολογική διοίκηση (6 μόνο γνωστοποιήσεις : **α)** για τις ταμειακές **β)** μηχανισμούς **γ)** έκδοση στοιχείων από τρίτο για λογαριασμό της οντότητας) **δ)** εκπτώσεις τζίρου **ε)** καταστροφής αποθεμάτων (προαιρετική) **στ)** σχηματισμού αφορολογήτου αποθεματικού (όταν απαιτείται)
- **-Δεν αλλάζει ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων** (εντός επόμενου μήνα από το ημερολογιακό τρίμηνο για τα απλογραφικά, και εντός του επόμενου μήνα για τα διπλογραφικά)
- ->

Αλλαγές σε σχέση με Κ.Φ.Α.Σ. (συνέχεια)

- **-Ο χρόνος έκδοσης παραστατικών έχει ελάχιστες αλλαγές** (πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών μέχρι την 15η του επόμενου μήνα, σε επαναλαμβανόμενη παροχή υπηρεσιών ισχύει πάλι η έκδοση μέχρι την 15η του επόμενου μήνα)
- **-Για τα στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών επαναλαμβάνονται οι υφιστάμενες διατάξεις.**
- **-Οι ταμειακές μηχανές και οι φορολογικοί μηχανισμοί** συνεχίζουν να χρησιμοποιούνται κανονικά.

Αλλαγές σε σχέση με Κ.Φ.Α.Σ. (συνέχεια)

- Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων.
- Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο.
- Το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε.

...Ποιοι υποχρεούνται να εφαρμόσουν τα Ε.Λ.Π.

- Η Ανώνυμη Εταιρεία,
- η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης,
- η ΕΤερόρρυθμη (είτε κατά μετοχές είτε όχι)
- η Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας.
- η Ομόρρυθμη Εταιρεία,
- η Ατομική Επιχείρηση
- και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- ->

Ποιοι υποχρεούνται να εφαρμόσουν τα Ε.Λ.Π. (συνέχεια)

- Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 (φορείς Γενικής Κυβέρνησης)
- Οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα,
- Οι κοινωνίες αστικού δικαίου,
- Οι συνεταιρισμοί,
- Οι δικηγορικές εταιρίες,
- Οι κοινοπραξίες,
- **καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα***.
- ->

Ποιοι υποχρεούνται να εφαρμόσουν τα Ε.Λ.Π. (συνέχεια)

- Τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, **εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.**
- Επισημαίνεται ότι δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις **αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα** και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων.
(ακόμα και αν α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις)
(αν όμως έχουν έσοδο από ενοίκια τότε έχουν έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα)

*Επιχειρηματική δραστηριότητα:

- Εισόδημα κατά τον Κ.Φ.Ε. (4172/2013) (άρθρο 7 παρ 2):
 - α) Μισθωτή Εργασία και συντάξεις
 - β) Επιχειρηματική δραστηριότητα
 - γ) Κεφάλαιο
 - δ) Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου
- **Επιχειρηματική δραστηριότητα:**
 - Εμπορική, βιοτεχνική, Βιομηχανική, γεωργική – αγροτική, ελευθέρια επαγγέλματα και κάθε είδος προσφορά υπηρεσιών.
- **ΠΡΟΣΟΧΗ:** Στα Νομικά Πρόσωπα **κάθε έσοδο τους** θεωρείται ότι προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα...

*Επιχειρηματική δραστηριότητα:

- Ν. 4172/2013 Άρθρο 21 παρ 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. **Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.**

Ποιοι υποχρεούνται να εφαρμόσουν τα Δ.Π.Χ.Α.

- Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), **για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις:**
 - α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος,
 - β) Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικής οντότητας, (με προϋποθέσεις)
 - γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
 - δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ).
 - ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005. ->

Ποιοι υποχρεούνται να εφαρμόσουν τα Δ.Π.Χ.Α. (συνέχεια)

- στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999.
- ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν. 2367/1995.
- η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ).
- θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.
- ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης. -
>

Ποιοι υποχρεούνται να εφαρμόσουν τα Δ.Π.Χ.Α. (συνέχεια)

- Κάθε άλλη οντότητα με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.).
- Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α..
-
- Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 (Κώδικα Βιβλίων - Στοιχείων) και την παρ. 32 του άρθρου 29 των Ε.Λ.Π. (γνωστοποίηση αμοιβών ελεγκτή)

ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ (Δ.Λ.Π.)

- **ΔΠΧΑ:**
- Περισσότερο απαιτητική μετάβαση
- Δεν είναι διαθέσιμες απλοποιήσεις και επιλογές (πχ αναβαλλόμενη φορολογία)
- Μεγαλύτερος όγκος γνωστοποιήσεων
- Δεν υπάρχουν απαλλαγές για γνωστοποιήσεις ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας

ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ (Δ.Λ.Π.)

- Δεν υπάρχουν διαθέσιμες απολλαγές για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
- Υποχρεωτική σύνταξη αναλογιστικής μελέτης ετησίως
- Έλεγχος από ΟΕΛ υποχρεωτικά (ανεξαρτήτως μεγέθους)
- **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ:** Τα ΔΠΧΑ αποτελούν λογική επιλογή ΜΟΝΟ για εξωστρεφείς μεγάλες και μεσαίες επιχειρήσεις οι οποίες μπορούν να επωμιστούν το αύξημένο κόστος της επιλογής ΤΟΥΣ.

Τι εφαρμόζει το Δημόσιο

- Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 (φορείς Γενικής Κυβέρνησης) εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 (Κώδικα), πλην των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 3 (δηλαδή όχι αλλαγή Λογιστικού Σχεδίου) του παρόντος νόμου ,
- Χρησιμοποιούν το οικείο σχέδιο λογαριασμών που προβλέπεται από το κλαδικό λογιστικό τους σχέδιο (**μέχρι** να υπάρξει τροποποιητική νομοθετική διάταξη).

...Ποιοι απαλλάσσονται από Ε.Λ.Π. (άρθρο 39 παρ. 1)

- α) **Αγρότες Ειδικού Καθεστώτος** (προηγούμενη διαχειριστική περίοδο έσοδα από αγροτική παραγωγή ή αγροτική παροχή υπηρεσίας <15.000,00 ευρώ και δικαιώματα <5.000,00 ευρώ).
- Από 1/1/2017: Εκδίδουν ειδικά στοιχεία για παραδόσεις των προϊόντων τους ή παροχές αγροτικών υπηρεσιών προς άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ή προς πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο (ιδιώτες)
- (αν ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία κρατούν βιβλία τότε κρατούν υποχρεωτικά υπάγουν και την αγροτική εκμετάλλευση σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (από 1.1.2017 ΠΟΛ. 1201/2016)
- β) **Φυσικά πρόσωπα – ευκαιριακή απασχόληση** ** (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) εφόσον οι συναλλαγές δεν ξεπερνούν 10.000,00 ευρώ ετησίως
- γ) Δημόσιοι, ιδιωτικοί υπάλληλοι, συνταξιούχοι ως συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων. -> ...

****Ευκαιριακή απασχόληση:**

- **Ευκαιριακή απασχόληση:** Δραστηριότητα όχι ασκούμενη κατά σύστημα (να μην υπάρχει ιδιαίτερη εγκατάσταση, ιδιαίτερος εξοπλισμός, όχι οργανωμένη επιχείρηση)
- Η επιχείρηση που λαμβάνει τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες από ευκαιριακά απασχολούμενο εκδίδει τιμολόγιο αγοράς ή απόδειξη δαπάνης αντίστοιχα.
- Η λιανική πώληση **ΔΕΝ είναι ευκαιριακή απασχόληση** (άρα εφαρμογή ΕΛΠ)
- Η ευκαιριακή απασχόληση **ΔΕΝ καταλαμβάνει τα Νομικά Πρόσωπα ->**

****Ευκαιριακή απασχόληση (συνέχεια):**

- **Αλλαγή σε σχέση με ΚΦΑΣ:** Ως ευκαιριακή απασχόληση μπορούν να ενταχθεί και η απασχόληση των πρώην ελευθερίων επαγγελματιών.
- Πχ Μισθωτός Λογιστής αναλαμβάνει ως εκκαθαριστής επιχείρησης
- Οι αμειβόμενοι με εργόσημο δεν υποχρεούνται σε εφαρμογή των Ε.Λ.Π. (δεν τηρούν βιβλία, δεν εκδίδουν στοιχεία) (πχ κηπουροί, νοσηλευτές κλπ)

- **...ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ**

Κατηγορίες οντοτήτων

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά:

α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, βάσει του [άρθρου 16](#),

β) απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος, βάσει του [άρθρου 30](#),

γ) απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

->

Κατηγορίες οντοτήτων (συνέχεια)

Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)			
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	$K \leq 1.500.000$
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	$K > 1.500.000$
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	$\Pi \leq 10$	$E \leq 350.000$	$K \leq 700.000$
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	$10 < \Pi \leq 50$	$350.000 < E \leq 4.000.000$	$700.000 < K \leq 8.000.000$
Μεσαίες (όλες)	$50 < \Pi \leq 250$	$4.000.000 < E \leq 20.000.000$	$8.000.000 < K \leq 40.000.000$
Μεγάλες (όλες)	$\Pi > 250$	$E > 20.000.000$	$K > 40.000.000$

- **ΠΡΟΣΟΧΗ:** Η ένταξη σε κατηγορία μεγέθους των οντοτήτων **προσδιορίζει την κατηγορία βιβλίων** που τηρεί η επιχείρηση μόνο σε ΟΕ, ΕΕ, ατομικές, κοινωνίες, αστικές κλπ.
- **Στις λοιπές περιπτώσεις ο νομικός τύπος της οντότητας** καθορίζει τον τύπο Βιβλίων που τηρεί (βλ. παρακάτω)
- «Οι μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ 2γ (ΟΕ, ΕΕ, ατομικές, κλπ) παραμένουν μικρές εφόσον δεν υπερβαίνουν δύο από τα κριτήρια προσωπικό 50 άτομα, σύνολο ενεργητικού 4.000.000 και κύκλος εργασιών 8.000.000.».(ΠΟΛ.1261.2015)

Κατηγορίες οντοτήτων (συνέχεια)

- Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα **υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις** τα όρια μεγέθους (από την επόμενη).
- **Προσοχή:** Διαφορετική προσέγγιση για τα όρια για ΟΕ, ΕΕ, Ατομικές από τις λοιπές επιχειρήσεις. (μόνο ο τζίρος)
- Εάν μια οντότητα (ΟΕ, ΕΕ, Ατομική) υπερέβη το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών ποσού 1.500.000 ευρώ το 2014 για πρώτη φορά, θα πρέπει και το 2015 να υπερβεί το εν λόγω όριο, ώστε να θεωρηθεί μικρή οντότητα (από πολύ μικρή) το έτος 2016. (ΠΟΛ.1002/31.12.2014)

Οντότητες για τις οποίες δεν ισχύει η ταξινόμηση βάσει μεγέθους

- - Όσες εφαρμόζουν υποχρεωτικά Δ.Λ.Π.
- - Τράπεζα Ελλάδος
- - κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που εποπτεύονται από το Δημόσιο (όταν εμπίπτουν στο άρθρο 156 του ν.4270/2014) (εφαρμόζουν προβλεπόμενο λογιστικό πλαίσιο)(πχ Π.Δ. 315/1999 κλπ)
- - Οργανισμοί Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες (ΟΣΕΚΑ)

- Επιχείρηση εμπορίας καυσίμων (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική) με τζίρο έως 8.000.000,00 ευρώ) θεωρείται πολύ μικρή οντότητα.
- Εξαιρετικά για το 2015 θεωρείται πολύ μικρή οντότητα ανεξαρτήτως τζίρου.
- Αντίστοιχα και όσες έχουν αντικείμενο χονδρική πώληση Καπνοβιομηχανικών Προϊόντων (ΠΟΛ.1022/2015)
- Από το 2016 και εξής κρίνονται με βάση τα μεγέθη των δύο προηγούμενων ετών.

Κατηγορίες οντοτήτων (συνέχεια)

- «**Κύκλος εργασιών**» θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις **συνήθεις δραστηριότητες** της οντότητας.
- Δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων.
- Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου **η αξία αυτοπαραδόσεων** και τα **έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.**
- ->

- Ο Τρόπος Φορολόγησης δεν επηρεάζει την ταξινόμηση της οντότητας σε κατηγορία μεγέθους.
- Πχ Τόκοι Πωλήσεων ενώ φορολογικά (από 1.1.2015) φορολογούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα εντούτοις δεν λαμβάνονται υπόψη στο σύνολο του Κύκλου εργασιών για την κατάταξη της οντότητας σε κατηγορία μεγέθους.

Κατηγορίες οντοτήτων (συνέχεια)

- Αν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερόμενες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με **αναγωγή σε ετήσια βάση**.
- Χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη.
- Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο **για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών**, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση **τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους**.
- ->

- **Παράδειγμα:**
- Εταιρεία κάνει έναρξη στις 5.5.2015.
- Κύκλος Εργασιών μέχρι 31.12.2015: 600.000 ευρώ.
- Αναγωγή σε ετήσιο: $600,000 \chi (12/8) = 900.000$.

- Αν έκανε έναρξη 20.5.2015
- Κύκλος Εργασιών μέχρι 31.12.2015: 600.000 ευρώ.
- Αναγωγή σε ετήσιο: $600.000 \chi (12/7) = 1.028.000$.

- Εποχικές επιχειρήσεις δεν γίνεται αναγωγή Κύκλου Εργασιών
- Επιχειρήσεις σε αδράνεια δεν γίνεται αναγωγή Κύκλου Εργασιών
- Ως ημερομηνία σύστασης θεωρείται αυτή που αναγράφεται στη Βεβαίωση Σύστασης (ΓΕΜΗ)
- Για ατομικές και όσες εξαιρούνται από υπηρεσία μίας στάσης **η ημερομηνία δήλωσης έναρξης** επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Κατηγορίες οντοτήτων (συνέχεια)

- **Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης.**
- **Δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές** που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει **γονική άδεια.**
- ->

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

Εναλλακτικός Τρόπος Υπολογισμού Μ.Ο. Προσωπικού

- Ο μέσος όρος προσωπικού μπορεί να προσδιορίζεται και από το συνολικό αριθμό ημερομισθίων δια του συνολικού αριθμού των εργασίμων ημερών της χρήσης
- Πχ Συνολικά ημερομίσθια 2015: 16.500
- Εργάσιμες ημέρες 2015: 300
- Μ.Ο. Προσωπικού: $16.500/300 = 55$
- (αν η διαχειριστική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου υπολογίζουμε αντίστοιχα)

Κατηγορίες οντοτήτων (συνέχεια)

- Τα κριτήρια μεγέθους του άρθρου 2 ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2015.
- Η περίοδος του 2015 το μέγεθος της οντότητας θα κριθεί **με βάση τα νέα ποσοτικά κριτήρια** και τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ετών 2013 και 2014, όπως δημοσιεύθηκαν για εκείνα τα έτη.

...Λογιστική - Φορολογική Βάση

- Το λογιστικό σύστημα της οντότητας **απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση**, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση.

Λογιστικά αρχεία & στοιχεία (συνέχεια)

- Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές.
- **Προσωρινή διαφορά** είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν **η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον.**
- ->

- **Για παράδειγμα**, όταν ένα έξοδο ποσού 100 αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20X4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20X5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20X4 είναι μικρότερο κατά 100 από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20X5 θα συμβεί το αντίστροφο.
- Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς.->

Λογιστικά αρχεία & στοιχεία (συνέχεια)

- **Μόνιμες** είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης **που δεν αντιστρέφονται**.
- Για παράδειγμα εάν στη χρήση 20Χ4 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 200 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον.

->

- **ΠΡΟΣΟΧΗ:**
- Εκπρόθεσμη εξόφληση ασφαλιστικών εισφορών
- Εξόφληση μισθοδοσίας χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου.

ΠΙΝΑΚΑΣ Κ΄. ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Λογιστική Βάση		Φορολογική Βάση		Διαφορές			
					Θετικές		Αρνητικές	
ενσώματα πάγια	765		773		781		789	
άυλα στοιχεία	766		774		782		790	
χρηματοοικονομικά στοιχεία	767		775		783		791	
προβλέψεις	768		776		784		792	
λοιπές διαφορές ενεργητικού	769		777		785		793	
λοιπές διαφορές παθητικού	770		778		786		794	
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	771		779		787		795	
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772		780		788		796	
ΣΥΝΟΛΟ					797		798	

Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"

Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015		
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	116		
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	117		
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	118		
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	119		
	Φορολογικά κέρδη χρήσης	016
	Φορολογική ζημία χρήσης	017

Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται

	<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (ΜΟΝΙΜΕΣ και ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ Ε.Λ.Π)</u>	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	<u>ΕΙΔΟΣ " ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ "</u>	
			<u>ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ</u>	<u>ΜΟΝΙΜΗ</u>
	-			
1	Δαπάνες άνω των 500 ευρώ, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό τρόπο.	15.000,00		15.000,00
2	Μη καταβληθείσες εμπρόθεσμα Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούν το 2015.	20.000,00	20.000,00	
3	Πρόστιμα, ποινές προσαυξήσεις	1.500,00		1.500,00
4	Έξοδα φιλοξενίας (το ποσό που δεν αναγνωρίζεται)	3.000,00		3.000,00
5	Φόροι - τέλη που δεν εκπίπτουν (π.χ. Τέλος επιτηδεύματος)	1.000,00		1.000,00
6	Δαπάνες ψυχαγωγίας	1.800,00		1.800,00
7	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.	5.000,00		5.000,00
8	Απόσβέσεις ενσώματων παγίων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης)	-28.000,00	-28.000,00	
9	Απόσβέσεις άυλων στοιχείων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μεγαλύτερων συντελεστών απόσβεσης)	5.000,00	5.000,00	
10	Συναλλαγματικές Διαφορές (ζημιές) από αποτίμηση [Δεν αναγνωρίζονται φορολογικά].	8.000,00	8.000,00	
11	Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις (κατά το ποσό που υπερβαίνει τις φορολογικές) [Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά].	40.000,00	40.000,00	
12	Ζημιά από αποτίμηση χρεογράφων [Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά].	<u>50.000,00</u>	<u>50.000,00</u>	
	ΣΥΝΟΛΟ	<u>122.300,00</u>	<u>95.000,00</u>	<u>27.300,00</u>

Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"			
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015		
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.	116	300.000,00	
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.	117		
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	118	95.000,00	
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π - Φ.Β.	119		
Φορολογικά κέρδη χρήσης	016	395.000,00
Φορολογική ζημία χρήσης	017	
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται			
1. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [ΑΝΑΛΥΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ]	455	27.300,00	
2. Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 και 13 άρθ. 72 ν.4172/2013)	456		
3.Υπόλοιπο Λογ/σμού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/1994	453		
4. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/201	457		
5.	454		
Σύνολο κερδών	024	422.300,00
Υπόλοιπο Ζημιών	024		

Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

- Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:
 - α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. (σε συνδυασμό με ν.4174/2013, άρθρο 13 -> έξι χρόνια από τη λήξη της περιόδου που αφορούν, 31/12/2015->31/12/2021)
 - β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.
- Τα ανωτέρω ισχύουν για χρήσεις από 1.1.2014 και εξής, για χρήσεις έως 31.12.2013 έχουν ισχύς οι διατάξεις του ν.2238/1994.

Παραγραφή Δημοσίου για έλεγχο

- **Άρθρο 36 ν.4174/2013**
- Εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. (δηλαδή έξι έτη από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, πχ χρήση 31.12.2015 -> έκδοση πράξης προσδιορισμού μέχρι 31.12.2021)
- Δύναται να παραταθεί με τις προϋποθέσεις που αναφέρει ο νόμος.
- Βλ και άρθρο 66 παρ. 11 ν.4174/2013
- **Περίπτωση φοροδιαφυγής** -> έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου εντός 20 ετών.

Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

- Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική). (δίνεται η δυνατότητα ψηφιοποίησης και παραστατικών που έχουν εκδοθεί).
- Η δυνατότητα αυτή παρέχεται **επίσης και για τα παραστατικά** (στοιχεία) με ημερομηνία έκδοσης **πριν την 1/1/2015** αλλά **δεν παρέχεται** για τα τηρούμενα μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014 βιβλία.
- Ειδικά για κάθε **τιμολόγιο**, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του
- Δεν ορίζεται ο τόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (απλά πρέπει να παραδίδονται στον έλεγχο εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος) ...

Τιμολόγιο Πώλησης

- **Πιστωτικό τιμολόγιο** είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. (**Καταργήθηκε** η απαγόρευση έκδοσης πιστωτικού μόνο ως προς το Φ.Π.Α.).
- **ΠΡΟΣΟΧΗ:**
- Γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. των εκπτώσεων λόγω **τζήρου** τέσσερις (4) μήνες πριν την πραγματοποίησή τους (διάταξη Φ.Π.Α. (μη έκπτωση Φ.Π.Α. εκπτώσεων τζήρου αν δεν γνωστοποιηθεί)) (άρθρο 19, παρ.5. ν.2859/2000).

Τιμολόγιο Πώλησης

- Ορίζεται ότι οι υπόχρεοι που συναλλάσσονται ως αγοραστής (αγαθών και υπηρεσιών) με οντότητα που για οποιοδήποτε λόγο **δεν** εκδίδει τιμολόγιο, υποχρεούνται να εκδίδουν δικό τους παραστατικό.
- **Δεν** προκύπτει υποχρέωση **γνωστοποίησης**.
- **ΠΡΟΣΟΧΗ:** Το τιμολόγιο αγοράς αυτό **ΔΕΝ** έχει ΦΠΑ, **ΔΕΝ** έχει Χαρτόσημο (τιμολόγιο αγοράς προς επιτηδευματία (από ιδιώτη έχει χαρτόσημο βλ. παρακάτω))
- Δεν καλύπτεται ρητά η περίπτωση που ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει **ανακριβές** τιμολόγιο, ωστόσο μπορεί να εφαρμοσθούν αναλόγως οι ίδιοι κανόνες, δηλαδή να εκδοθεί σχετικό παραστατικό από τον αγοραστή (εγκ. Πολ. 1003/2014, παρ.8.12.1)

Τιμολόγιο Πώλησης

- Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής.
- Αγρότης ειδικού καθεστώτος δεν εκδίδει τιμολόγιο κατά την πώληση. Εκδίδει τιμολόγιο αυτός που τα αγοράζει (αν είναι επιτηδευματίας)
- Αγορά από αγαθών από ιδιώτη. Στο τιμολόγιο αγοράς Χαρτόσημο **ΌΧΙ ΦΠΑ**. (2,4% αν αγοραστής ΑΕ, ΕΠΕ αλλιώς 3,6%)

Τιμολόγιο Πώλησης

- «ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Γ Αγρότης του ειδικού καθεστώτος πωλεί τρακτέρ σε επιχείρηση «Α». Η πώληση αυτή απαλλάσσεται από ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής απαιτείται τα αγαθά που παραδίδονται να έχουν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά στις πιο πάνω αναφερόμενες δραστηριότητες. Αν έχουν χρησιμοποιηθεί έστω και εν μέρει, σε δραστηριότητες φορολογητέες, η παράδοση τους υπάγεται σε ΦΠΑ. Τέλος, στις πιο πάνω απαλλασσόμενες πράξεις **δεν** επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου.» ΠΟΛ.1282/23.12.1992

Τιμολόγιο Πώλησης (Περιεχόμενο)

-
- στ) Την ποσότητα και το **είδος** των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο (πχ σύμβαση*) (προσοχή στα ΤΠΥ αναγραφή είδους -> έκπτωση δαπανών)
- ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών **ανά συντελεστή Φ.Π.Α.**, την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας. ->

Υποβολή Καταστάσεων Συμφωνητικών

- αρ. 16, του άρθρου 8, του Ν. 1882/1990, «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιοδήποτε συναλλαγή θεωρούνται ... από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».
- 638/2001 απόφαση του Αρείου Πάγου κρίθηκε, ότι τα συμφωνητικά που υπογράφονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων **είναι ισχυρά και νόμιμα, ακόμα και αν δεν υποβληθούν για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..**
- Ουσιαστικά, η απόφαση αυτή **περιορίσε την ισχύ των συμφωνητικών αυτών μόνο έναντι της Φορολογικής Αρχής,** εφόσον δε θεωρηθούν, χωρίς να επηρεάζει το κύρος τους έναντι των συμβαλλομένων ιδιωτών. ->

Υποβολή Καταστάσεων Συμφωνητικών

- Αργότερα, με το άρθρο 8, του Ν. 2386/1996 και με το άρθρο 27, του Ν. 2682/1999, τέθηκαν ορισμένες εξαιρέσεις θεώρησης συμφωνητικών μεταξύ επιτηδευματιών που καταρτίζονται με το Δημόσιο, τις Τράπεζες, τους Οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου Δημόσιου Τομέα, τους Δήμους και τις Κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986.
- Επίσης, με την Α.Υ.Ο. 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000 εξαιρέθηκαν και οι χρηματιστηριακές εταιρίες από την υποχρέωση θεώρησης των συμφωνητικών τους με πελάτες, που αφορούν πράξεις που σχετίζονται με τις μετοχές του Χ.Α.Α. ->

Υποβολή Καταστάσεων Συμφωνητικών

- Διαφοροποιήθηκε ο τρόπος υποβολής των οποιωνδήποτε συμφωνητικών καταρτίζουν οι υπόχρεοι, και τα βασικά τους στοιχεία καταχωρούνται σε τριμηνιαίες καταστάσεις, οι οποίες υποβάλλονται έως την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου και Οκτωβρίου εκάστου έτους, και περιλαμβάνουν τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.
- Οι καταστάσεις αυτές υποβάλλονται από κάθε συμβαλλόμενο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματός του Δ.Ο.Υ. και ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (έχει αντικατασταθεί με το Ν. 4174/2013) σχετικά με το χρόνο και τον τόπο φύλαξής τους (πέντε έτη)

Υποβολή Καταστάσεων Συμφωνητικών

- Ο προαναφερόμενος τρόπος υποβολής και θεώρησης ισχύει **για όλα τα συμφωνητικά, πλην**
- α) των μισθωτηρίων συμβολαίων κάτω των 100 € ανά μήνα (Ν.2238/1994, Άρθρο 77, παρ. 1) (μισθωτήρια >100€ ανά μήνα υποβάλλονται διαφορετικά),
- β) των εργολαβικών συμφωνητικών για εργολαβίες ή υπεργολαβίες εκτέλεσης τεχνικών έργων των οποίων το κόστος δεν υπερβαίνει τις 6.000 ευρώ (Ν.820/1978 άρθρο 19 και ΠΟΛ.1122/2002),
- γ) καθώς και των συμφωνητικών για εκδηλώσεις σωματείων, συλλόγων, ιδρυμάτων κ.τ.λ., καθώς και των συμφωνητικών των τραγουδιστών και αθλητών για κάθε σύμβαση μίσθωσης (Ν.2238/94 άρθρο 82, παρ.8) (ΠΟΛ 1015/1998).

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

- Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Χρόνος Έκδοσης Τιμολογίου

A/A	Είδος Συναλλαγής	Χρόνος – Ημερομηνία Έκδοσης
α1	Πώληση αγαθών	Μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από την αποστολή ή παράδοση
α2	Παροχή υπηρεσιών	Μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από την ολοκλήρωση της υπηρεσίας
β1	Συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών	Μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από την περίοδο, που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες
β2	Κατασκευή έργου (τεχνικά έργα και άλλες κατασκευές)	Μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής για το μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε
γ.	Δικαίωμα λήψης υπηρεσιών	Με την απόκτηση του δικαιώματος (πχ γυμναστήριο, οδική βοήθεια κλπ)

Χρόνος Έκδοσης Τιμολογίου

δ.	Διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών (επαναλαμβανόμενες συναλλαγές - συγκεντρωτικό)	Μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από το πρώτο γεγονός
ε.	Αγοραστής το Δημόσιο ή ΝΠΔΔ	Μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου (31/12) από την: <ul style="list-style-type: none">• παράδοση ή αποστολή των αγαθών• παροχή υπηρεσιών• πιστοποίηση δημόσιων έργων• Την οριστικοποίηση της συναλλαγής (συγγράμματα)
στ.	Επί παροχής έκπτωσης ,	μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης,
ζ.	Στις επιστροφές αγαθών ,	μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα , από την παραλαβή των αγαθών
η.	Για άλλες διαφορές ,	μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

- **Επισημάνσεις:**
- Δεν αναφέρονται ειδικότεροι χρόνοι για το πιστωτικό τιμολόγιο (επιστροφή αγαθών) – ακολουθεί της γενικές διατάξεις
- Δεν ορίζεται ότι η τελευταία ημέρα της χρήσης των συμβαλλομένων είναι υποχρεωτικά καταληκτική ημερομηνία τιμολόγησης.
- Για τις επαναλαμβανόμενες συναλλαγές δεν ορίζεται ως χρόνος του τιμολογίου η τελευταία ημέρα του μήνα
- Αποσυνδέεται ο χρόνος από την αρχή του δεδουλευμένου, σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων ->

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

- Δεν υφίσταται διάκριση αν εκδόθηκε ή όχι Δ.Α.
- Το Τιμολόγιο δεν εκδίδεται το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή αλλά σε κάθε περίπτωση ως της 15 του επόμενου μήνα.
- Ο χρόνος ή ο τρόπος είσπραξης δεν επηρεάζει το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου (πχ πώληση με δόσεις).

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

- Στην περίπτωση που λαμβάνεται προκαταβολή για μη προσφερθέν έργο, **δε γεννάται υποχρέωση** έκδοσης τιμολογίου.
- Για τεκμηρίωση της είσπραξης εκδίδεται απλή «Απόδειξη είσπραξης» και στη συνέχεια εκδίδεται το τιμολόγιο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

- **Για τις υπηρεσίες που παρέχουν οι:**
- Ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες κ.λπ.
- Πράκτορες ΠΡΟΠΟ , ΛΟΤΤΟ , Ιπποδρομιακού στοιχήματος κ.λπ.
- Το σχετικό τιμολόγιο (εκκαθάριση αμοιβών), προς τις επιχειρήσεις που οργανώνουν τα παίγνια αυτά, καθόσον αφορά συνεχιζόμενη υπηρεσία που απαλλάσσεται από το ΦΠΑ , δύναται :
- Να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου
- Να εκδίδεται από το λήπτη της υπηρεσίας , με τη διαδικασία της αυτοτιμολόγησης.

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

- **Για υπηρεσίες προς το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ.,** που έχουν παρασχεθεί **από** πρόσωπα των οποίων το εισόδημα χαρακτηριζόταν βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του [άρθρου 48](#) του Ν. [2238/1994](#) ως εισόδημα από **ελευθέριο επάγγελμα**, και όταν οι απαιτήσεις εισπραξης των σχετικών αμοιβών ανάγονται σε χρόνο **μέχρι την 31.12.2014** και οι σχετικές αμοιβές **δεν έχουν εισπραχθεί**, τα σχετικά τιμολόγια **εκδίδονται με την εισπραξη** αυτών (και μετά την 1.1.2015).
- Για παράδειγμα, ιατρός παρέχει υπηρεσίες σε ασφαλισμένους του Δημοσίου κατά τη διάρκεια του 2014 και εισπράττει την αμοιβή του το Μάρτιο του 2015, οπότε και θα εκδώσει το σχετικό τιμολόγιο, δεδομένου ότι το τιμολόγιο προς το Δημόσιο εκδιδόταν με την εισπραξη.

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

- Στην περίπτωση που η παροχή της υπηρεσίας **ξεκίνησε πριν την 1.1.2015 και συνεχίζεται και μετά την ημερομηνία αυτή**, για την αμοιβή που αντιστοιχεί στη παρασχεθείσα υπηρεσία μέχρι 31.12.2014, **το τιμολόγιο θα εκδοθεί μέχρι την 31.12.2014**, σύμφωνα με τις ισχύουσες μέχρι την ημερομηνία αυτή (31.12.2014) διατάξεις.
- Για την αμοιβή που αντιστοιχεί στην υπηρεσία που παρασχέθηκε από 1.1.2015 και μετά, το τιμολόγιο θα εκδοθεί στο χρόνο που ορίζεται με νέες διατάξεις. (μέχρι το τέλος του έτους για υπηρεσίες προς Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κλπ)

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Ημ/νία παράδοσης αγαθών η παροχής υπηρεσιών	Έκδοση τιμολογίου το αργότερο μέχρι:	Ημερομηνία αναγραφής στο τιμολόγιο	Έτος αναγνώρισης εσόδου για την λογιστική παρακολούθηση (Αρχή δεδουλευμένου)	Φορολογική περίοδος που ο φόρος γίνεται απαιτητός για σκοπούς ΦΠΑ (στις περιπτώσεις που η παράδοση αγαθών γίνεται στην ημεδαπή και επιβαρύνεται με ΦΠΑ) *	
				Απλογραφικά	Διπλογραφικά
29 Μαρτίου 2015	15 Απριλίου 2015	15.4.2015	2015	Β τρίμηνο	Απρίλιος
5 Δεκεμβρίου 2015	15 Ιανουαρίου 2016	15/1/2016	2015	Α τρίμηνο 2016	Ιαν. 2016
31 Δεκεμβρίου 2015	15 Ιανουαρίου 2016	15.1.2016	2015	Α τρίμηνο 2016	Ιαν. 2016

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

- «Σημειώνεται ότι ο καθοριζόμενος, για κάθε μία περίπτωση, χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από το νόμο δεν είναι δυνατόν να παραταθεί από συμφωνία, έγγραφη ή προφορική, των εμπλεκόμενων μερών.».
- **ΠΟΛ.1261/2015**

Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

A/A	Είδος Συναλλαγής	Απώτερος Χρόνος
α1.	Πώληση αγαθών (απευθείας)	Με την παράδοση ή την έναρξη αποστολής
α2.	Πώληση αγαθών και παράδοση αυτών μέσω τρίτου	Μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση
β.	Παροχή υπηρεσιών*	Με την ολοκλήρωση
γ.	Δικαίωμα λήψης υπηρεσιών (συνδρομητικού τύπου υπηρεσίας, πχ γυμναστήριο κλπ)	Με την απόκτηση του δικαιώματος
δ1.	Συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών	Όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση
δ2.	Κατασκευή έργου	Όταν καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση του έργου

Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

- *Οδοντίατρος αναλαμβάνει να απονευρώσει 2 δόντια ιδιώτη πελάτη του. Θα πραγματοποιηθούν 3 επισκέψεις. Θα εκδώσει την Απόδειξη με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας (στην 3^η επίσκεψη). (ακόμα και αν η 3^η επίσκεψη είναι στο επόμενο έτος)
- Λογιστής Αναλαμβάνει τήρηση Βιβλίων Εταιρείας. 200€ / μήνα. Εκδίδει ΤΠΥ μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα.
- Παίρνει 50 ευρώ / δήλωση σε ιδιώτη. Εκδίδει ΑΛΠ με την ολοκλήρωση της δήλωσης (ανεξάρτητα πότε θα εισπράξει)

Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

- «Παράδειγμα 11.2.2 - Χρόνος έκδοσης παραστατικού πώλησης σε συνεχιζόμενη υπηρεσία. Μαθητής εγγράφεται σε εκπαιδευτήριο για να παρακολουθήσει την 2α Γυμνασίου στις 5 Σεπτεμβρίου 20X1 με συνολικό κόστος ευρώ 10.000. Βάσει της σύμβασης, ο μαθητής καταβάλλει έναντι του συνολικού τιμήματος ευρώ 1.000 με την εγγραφή, ευρώ 3.000 στις 30 Νοεμβρίου, ευρώ 3.000 στις 10 Μαρτίου, ευρώ 1.000 στις 5 Μαΐου και ευρώ 2.000 στις 20 Ιουνίου. Με βάσει τα δεδομένα, το τιμολόγιο θα εκδοθεί μέχρι της 15 Ιουλίου 20X2 καθόσον η υπηρεσία βάσει της σύμβασης ολοκληρώνεται στις 20 Ιουνίου, οι δε καταβολές έχουν γίνει έναντι του συνολικού τιμήματος, δηλαδή ήταν προκαταβολές. Συνεπώς, δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού πώλησης για τις ενδιάμεσες εισπράξεις.»(ΠΟΛ.1261/2015)

Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

- **Διευκρινίζεται** ότι στις λιανικές πωλήσεις αγαθών η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης.
- Η ΑΛΠ (ή ΑΠΥ) πρέπει να εκδίδεται και πάλι κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών.

- **Ν'ΕΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ**

Νέο Λογιστικό Σχέδιο

- Το **ΝΕΟ** σχέδιο των λογαριασμών του παραρτήματος Γ **είναι υποχρεωτικό** σε ό,τι αφορά
 - Α) **την ονοματολογία,**
 - **Β) το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών** (πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κλπ),
 - Γ) το **περιεχόμενό τους**, όπως αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις των ΕΛΠ.
- Συνεπώς, **δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών** του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών.

Οι οντότητες, με επιλογή τους, **μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών** που είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, (ΕΓΛΣ ΠΔ. [1123/1980](#) ή του [Π.Δ. 148/1984](#) περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του [Π.Δ. 384/1992](#) περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, κατά περίπτωση).

- Μπορούν όμως να γίνουν προσαρμογές.
- **Δεν υπάρχει υποχρέωση για ομάδα 9 (Αναλυτική), ομάδα 10 (Τάξεως)**

Νέο Σχέδιο Λογαριασμών (συνοπτικά)

	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ
10	Γη
11	Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση
12	Κτήρια - τεχνικά έργα
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός
14	Μεταφορικά μέσα
15	Λοιπός εξοπλισμός
16	Επενδύσεις σε ακίνητα
17	Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
18	Άυλα (κυρίως δαπάνες ανάπτυξης)
20	Εμπορεύματα
21	Προϊόντα
22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
23	Παραγωγή σε εξέλιξη
24	Πρώτες ύλες και υλικά
25	Υλικά συσκευασίας
26	Ανταλλακτικά παγίων
27	Λοιπά αποθέματα

Νέο Σχέδιο Λογαριασμών (συνοπτικά)

30	Πελάτες
31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
32	Χορηγηθέντα δάνεια
33	Λοιπές απαιτήσεις
34	Επενδύσεις
35	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση
36	Συμμετοχές
37	Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου
38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα
39	Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού
40	Κεφάλαιο
41	Υπέρ το άρτιο
42	Καταθέσεις ιδιοκτητών
43	Ίδιοι τίτλοι
44	Διαφορές εύλογης αξίας
45	Συναλλαγματικές διαφορές
46	Αποθεματικά νόμων
47	Αφορολόγητα αποθεματικά
48	Αποθεματικά καταστατικού και λοιπά αποθεματικά
49	Αποτελέσματα εις νέο

Νέο Σχέδιο Λογαριασμών (συνοπτικά)

50	Προμηθευτές
51	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
52	Τραπεζικά δάνεια
53	Λοιπές υποχρεώσεις
54	Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη
55	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
56	Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων
57	Προβλέψεις
58	Κρατικές επιχορηγήσεις
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού
60	Παροχές σε εργαζόμενους
61	Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων
62	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
63	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
64	Διάφορα λειτουργικά έξοδα
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
66	Αποσβέσεις
67	Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα
68	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)
69	Φόρος εισοδήματος

Νέο Σχέδιο Λογαριασμών (συνοπτικά)

70	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
71	Λοιπά συνήθη έσοδα
72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
73	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
74	Έσοδα συμμετοχών
75	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
76	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων
77	Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
78	Φόρος εισοδήματος έσοδο
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη
80	Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
81	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης
82	Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) περιόδου

...

ΠΟΙΕΣ

ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

- Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν:

α) ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,

β) ΟΕ και ΕΕ των οποίων **όλα** τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ. (ή άλλα μέλη που έχουν **περιορισμένη ευθύνη**)

γ) ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών **μεγαλύτερο** από 1.500.000 ευρώ,

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

δ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.,) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ,

ε) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών **μεγαλύτερο** από 8.000.000 ευρώ (για το 2015 απλογραφικό ανεξαρτήτως τζίρου)

στ) Κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.), οι οποίες **δεν εμπίπτουν** στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν. [4270/2014](#) (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης),

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

ζ) Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία. (**ΠΟΛ 1024/2015**: Αν έχουν τζίρο κάτω από 1.500.000 μπορούν να τηρούν απλογραφικά και να συντάσσουν Ισολογισμό)

η) Εξαιρετικά για την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 4308/2014 **οι κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρείες** μέχρι τις 2.3.2015, μετατραπούν σε απλές ετερόρρυθμες εταιρείες, να τηρούν το λογιστικό τους σύστημα απλογραφικά. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι έχουν κύκλο εργασιών **κάτω** από 1.500.000 ευρώ. (ΠΟΛ.1024/2015)

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

- Όσοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία τηρούν
- Ημερολόγιο,
- Αναλυτικό Καθολικό, σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων),
- καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (Ισοζύγιο).
- Πλέον Βιβλίων άρθρου 4 (Μητρώο Παγίων, Καταστάσεις Απογραφής κλπ)

ΠΟΙΕΣ

ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

Απλογραφικό λογιστικό σύστημα

- «Απλοποιημένα Λογιστικά Πρότυπα»
- =«Βιβλία Εσόδων-Εξόδων»
- =«Βιβλία Β' Κατηγορίας»
- = «Απλογραφικά βιβλία»,
- =«Απλογραφικό λογιστικό σύστημα»

Οντότητες που τηρούν απλογραφικό

Νομικά πρόσωπα (Ενδεικτικά)	Κύκλος εργασιών	Σύνολο ενεργητικού	Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου
Ο.Ε. (εκτός των ΟΕ που το 100% κατέχουν νομικά πρόσωπα (ΑΕ,ΕΠ,ΙΚΕ))	≤ 1.500.000	Αναξαρτήτως ορίου	Ανεξαρτήτως ορίου
ΕΕ (εκτός των ΟΕ που το 100% κατέχουν νομικά πρόσωπα (ΑΕ,ΕΠ,ΙΚΕ))			
Ατομικές (ελ. Επαγγελματίες κλπ)			
Πρατήρια Βενζίνης (ΟΕ-ΕΕ-Ατομικές) με κύκλο	≤ 8.000.000	Αναξαρτήτως ορίου	Αναξαρτήτως ορίου

Τα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και **οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων** εντάσσονται αποκλειστικά και μόνο για το φορολογικό έτος 2015 στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, ανεξάρτητα από το ύψος του κύκλου εργασιών τους.

Οι εν λόγω οντότητες θα τηρούν για το φορολογικό έτος 2015 απλογραφικά βιβλία και γενικότερα θα έχουν τις υποχρεώσεις των πολύ μικρών οντοτήτων.

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια) Απλογραφικό λογιστικό σύστημα

α) Οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο **εργασιών μέχρι και 1.500.000** ευρώ (οντότητες της [παραγράφου 2\(γ\)](#) του άρθρου 1 του Ν. [4308/2014](#)).

β) Ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων, πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών (ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ (και το υγραέριο) (για το 2015 ανεξαρτήτως τζίρου)

γ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια) Απλογραφικό λογιστικό σύστημα

δ1) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση του νόμους [89/1967](#) (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α' 82), όπως επίσης και κάθε επιχείρηση που έχει υπαχθεί στους ίδιους νόμους. Οίκοθεν νοείται ότι οποιαδήποτε αναφορά στον Α.Ν. [89/1967](#) καταλαμβάνει και το Ν. [27/1975](#) (ΦΕΚ Α 77), όπως άλλωστε προκύπτει και από τη διάταξη του [άρθρου 34](#) του Ν. [3427/2005](#) (ΦΕΚ Α 312).

δ2) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος.

δ3) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του [άρθρου 3](#) του Ν. [27/1975](#).

->

ΠΡΟΣΟΧΗ:

Οι ατομικές επιχειρήσεις, οι οποίες με τις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) απαλλάσσονταν από τη τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (**όριο 5.000 ευρώ**), εφεξής απαλλάσσονται **μόνο από την τήρηση λογιστικών βιβλίων**, σύμφωνα με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Οι οντότητες αυτές υποχρεούνται, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, σε έκδοση στοιχείων λιανικής, χωρίς ωστόσο να απαιτείται η χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια) Απλογραφικό λογιστικό σύστημα

- Η πολύ μικρή οντότητα (καθαρός κύκλος εργασιών μέχρι 1.500.000 ευρώ) της [παραγράφου 2\(γ\)](#) του άρθρου 1 (**ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ**), μπορεί να επιλέξει να συντάξει μόνο (συνοπτική) Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6.

•

Την ίδια δυνατότητα έχει και η οντότητα της παραγράφου 11 του άρθρου 30 (πρατήρια καυσίμων και πωλητές πετρελαίου θέρμανσης με καθαρό κύκλο εργασιών μέχρι 8.000.000 ευρώ) (ανεξαρτήτως τζίρους για το 2015).

Υποχρεώσεις τήρησης αρχείων άρθρου 4

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

Τι καταχωρούμε στο Απλογραφικό λογιστικό σύστημα

- α) Τα πάσης φύσεως **έσοδα διακεκριμένα** σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.
- β) Τα πάσης φύσεως **κέρδη**.
- γ) Τις πάσης φύσεως **αγορές** περιουσιακών στοιχείων, **διακεκριμένα** σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

Τι καταχωρούμε στο Απλογραφικό λογιστικό σύστημα

- δ) Τα πάσης φύσεως **έξοδα**, **διακεκριμένα** σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.
- ε) Τις πάσης φύσεως **ζημίες**.
- στ) Τους πάσης φύσεως **φόρους και τέλη***, ξεχωριστά κατά είδος.

- * **ΣΛΟΤ 2658/17.12.2015**

- **ΕΡΩΤΗΜΑ:**

- α) Καλύπτουν την έννοια του λογιστικού στοιχείου και της απαιτούμενης σχετικής τεκμηρίωσης, για τους σκοπούς των ΕΛΠ, **οι εκτυπώσεις των σχετικών δηλώσεων** πάσης φύσεως φόρων, και τελών χαρτοσήμου (με την σχετική ανάλυση όπου υπάρχει) από τις σχετικές εφαρμογές της Γ.Γ.Δ.Ε. ή από άλλο κατάλληλο λογισμικό που τηρεί η οντότητα, έτσι ώστε να μην χρειάζεται η επιπλέον καταχώρησή τους και σε άλλες καταστάσεις (π.χ. βιβλίο εσόδων εξόδων);
- β) Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, υποχρεούνται και οι ατομικές επιχειρήσεις που εντάσσονται στις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του ν.4308/2014 ή αλλιώς φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα τα οποία τηρούν απλογραφικό σύστημα, να καταχωρούν στα βιβλία εσόδων-εξόδων τον προς απόδοση φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα εν λόγω εισοδήματα;
- ->

- **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

- (α) Η εκτύπωση των πάσης φύσεως φόρων και τελών χαρτοσήμου (με την σχετική ανάλυση όπου υπάρχει) σε οποιοδήποτε αρχείο (σχετικές εφαρμογές της Γ.Γ.Δ.Ε., άλλο κατάλληλο λογισμικό που τηρεί η οντότητα κλπ), καλύπτει την απαίτηση του νόμου, δεδομένου ότι τα προαναφερθέντα μέσα, είναι ισοδύναμα λογιστικά αρχεία που λειτουργούν συμπληρωματικά με το βιβλίο εσόδων-εξόδων και συνεπώς δεν απαιτείται η επιπλέον καταχώρησή τους στο βιβλίο αυτό (εσόδων εξόδων). Εννοείται, ότι τα σχετικά ποσά λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος της περιόδου στο βαθμό που εμπίπτουν στην έννοια του εξόδου.
- (β) Οι ατομικές επιχειρήσεις που εντάσσονται στις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του ν.4308/2014, δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα, τα οποία τηρούν απλογραφικό σύστημα, υποχρεούνται να παρακολουθούν τον φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα εν λόγω εισοδήματά τους, όπως και τους λοιπούς φόρους κατά τα ανωτέρω προαναφερθέντα. Το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου εισοδήματος που εκδίδεται από την Γ.Γ.Δ.Ε. είναι λογιστικό αρχείο κατά την έννοια του νόμου. Συνεπώς, εφόσον από το έγγραφο αυτό προκύπτει ή δύναται να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας, παρέλκει η καταχώρησή του εν λόγω φόρου στο βιβλίο εσόδων-εξόδων.

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

Τι καταχωρούμε στο Απλογραφικό λογιστικό σύστημα

- Η διάκριση των διαφόρων εσόδων σε κατηγορίες (υποπαράγραφος 12α), είναι σημαντική ως πληροφορία της διοίκησης **αλλά εξυπηρετεί και ελεγκτικούς σκοπούς.**
- **Η ομαδοποίηση των πωλήσεων** δύναται να γίνεται και από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης, ή με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο, **χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη καταχώρηση, ανά παραστατικό και ανά κατηγορία εσόδου.**
- **Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας πρέπει να καλύπτει τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α ή άλλης νομοθεσίας.**

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

Τι καταχωρούμε στο Απλογραφικό λογιστικό σύστημα

- **Καταχώρηση Αγορών:** Δεν απαιτείται διακεκριμένη δήλωση αγορών κατά συντελεστή ΦΠΑ (είναι καλό όμως για ελεγκτική επαλήθευση)
- **Καταχώρηση Δαπανών:**
 - Δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ,
 - Δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ
 - (Συγκεντρωτικές Καταστάσεις: Τιμολόγια διαχωρισμός Καθαρής Αξίας – Φ.Π.Α.).
- **Αυτοπαραδόσεις ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών**
- **Δαπάνες για λογαριασμό Τρίτων**

- **Επιτρέπεται συγκεντρωτική καταχώρηση εσόδων** (ΦΤΜ «Ζ» ανά μήνα ή τρίμηνο στα απλογραφικά) (με ανάλυση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.).
- **Επιτρέπεται συγκεντρωτική καταχώρηση δαπανών (άνευ ορίου)** εφόσον υπάρχει ανάλυση από βοηθητικά αρχεία (με ΚΦΑΣ επιτρεπόταν συγκεντρωτική καταχώριση δαπανών μέχρι 150 ευρώ)

...

- **ΠΡΟΣΟΧΗ Ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου (είτε απλογραφικά είτε διπλογραφικά):**
- 3% επί της αντικειμενικής αξίας ακινήτου.
- Εγγραφή στα Βιβλία ως Έσοδο και ως Έξοδο
- Δεν πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων Τεκμαρτά κονδύλια
- (ΣΛΟΤ.781/27.7.2015)
- Εξαιρούνται οι αγρότες φυσικά πρόσωπα (άρθρο 39 παρ 2 ν.4172/2013)...
- ->

ΣΛΟΤ 1239/23.6.2016

- ΣΛΟΤ 1239/23.6.2016
- 1. Από λογιστική σκοπιά, **τα τεκμαρτά έσοδα / έξοδα** από ιδιόχρηση δεν επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, και αυτό αφορά τόσο τα διπλογραφικά βιβλία όσο και τα απλογραφικά βιβλία (ατομικής επιχείρησης ή εταιρείας). Τα σχετικά ποσά δε λαμβάνονται υπόψη (συμψηφίζονται μεταξύ τους) και συνεπώς δεν διογκώνουν ούτε τα έξοδα ούτε τα έσοδα.
- 2. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα από ιδιοκατοίκηση έχουν λογιστική βάση 0 (μηδέν) και φορολογική βάση το ποσό που προκύπτει από τη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 39, ν. 4172/2013).
- 3. Βάσει της περ. (γ) του άρθρου 22 του νόμου 4172/2013, η έκπτωση δαπανών κατά τον προσδιορισμό εισοδήματος, προϋποθέτει ότι οι δαπάνες αυτές «εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».
- 4. Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή ο τρόπος με τον οποίο «εγγράφονται» οι δαπάνες στην διατύπωση του ν. 4172/2013 υπό (3) ανωτέρω, εξειδικεύεται στο ν. 4308/2014. Βάσει της παρ. 5 του άρθρου 3 του εν λόγω νόμου, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική, όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Περαιτέρω, βάσει της παρ. 3.5.1 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014, η παρακολούθηση της λογιστικής / φορολογικής βάσης (κατά περίπτωση) «δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων». ->

ΣΛΟΤ 1239/23.6.2016

- 5. Βάσει του σημείου (4) ανωτέρω, εφόσον τηρούνται οι αναφερόμενες εκεί προϋποθέσεις, η επιλογή του τρόπου παρακολούθησης των τεκμαρτών εξόδων και εσόδων ιδιόχρησης ακινήτων επαφίεται σε απόφαση της οντότητας, χωρίς να απαιτείται για τη φορολογική βάση η εγγραφή σε κάποιο ημερολόγιο ή στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. **Η καταγραφή των σχετικών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3, κλπ.), τα οποία συνιστούν μέρος των λογιστικών αρχείων κατά το νόμο 4308/2014 είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης δεδομένου ότι διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.**
- 6. Εάν η οντότητα επιθυμεί να παρακολουθεί τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα ιδιόχρησης ακινήτων μέσω του σχεδίου λογαριασμών της, μπορεί να χρεώνεται κατάλληλος υπολογαριασμός τεκμαρτού εξόδου των ενοικίων (του κωδ. 62.04 στο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ ή του 64.05 στα ΕΛΠ), με πίστωση του λογαριασμού του τεκμαρτού εσόδου (υπολογαριασμός του κωδ. 75 στο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ ή του 71.04 στα ΕΛΠ). Οι σχετικοί λογαριασμοί ωστόσο απαλείφονται για σκοπούς σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν αντίστοιχα τα σχετικά έσοδα και έξοδα.
- **(ΠΡΟΣΟΧΗ: όχι ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΤΑΞΗ)**

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

- Βασική Αρχή για Εγγραφή στα Βιβλία:
- **ΎΠΑΡΞΗ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ**

...Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

- **Τηρούνται με ημερομηνία Ισολογισμού (αρχεία άρθρου 4).**
- Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (Μητρώο Παγίων)
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (Καταστάσεις Απογραφής) (εκτός αν απαλλάσσεται)
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων (όχι στο απλογραφικό)
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης. (όχι στο απλογραφικό)
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων. (όχι στο απλογραφικό)
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Λογιστικά αρχεία (συνέχεια)

- **ΠΡΟΣΟΧΗ:** Συνεχίζουν να τηρούνται Βιβλία που παρότι δεν προβλέπονται από τα Ε.Λ.Π. συνεχίζουν να είναι υποχρεωτικά από άλλες νομοθετικές διατάξεις.
- Ενδεικτικά αναφέρονται:
- Πρακτικά Δ.Σ. – Γ.Σ. (ν.2190/1920)
- Βιβλίο Μετόχων (σε ονομαστικές μετοχές)
- Βιβλίο εταίρων (ν.3190/1955)
- Βιβλίο πρακτικών διαχείρισης (ν.3190/1955)
- Βιβλίο Μητρώου Μελών (για συνεταιρισμούς)
- Κλπ ...

- Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση **έντοκων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων** η οντότητα έχει υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τους προκύπτοντες τόκους (που καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων-εξόδων), χωρίς ωστόσο να υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης των σχετικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων στο απλογραφικό βιβλίο.
- Για παράδειγμα, σε περίπτωση δανείου, η φύλαξη του extrait της τράπεζας και της σχετικής σύμβασης είναι επαρκής τεκμηρίωση των τόκων που έχει χρεώσει η τράπεζα και τους οποίους η οντότητα οφείλει να καταχωρήσει στα βιβλία της.

Χρόνος Ενημέρωσης Βιβλίων άρθρου 4

- Ο χρόνος σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (Ισολογισμός κλπ)

- Το Βιβλίο Απογραφών είναι αθεώρητα.
- (παρ 1, άρθρο 14, ν.4174/2013) «Πληροφορίες που ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από το φορολογούμενο πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες»
- Μη διαφύλαξη στοιχείων = μη προσκόμιση στοιχείων = εισόδημα προσδιορίζεται με κάθε πρόσφορο μέσο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου (άρθρο 28 παρ 1 ΚΦΕ)

...Κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων

- **Η κατάρτιση** των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται **στο συντομότερο χρόνο από:**
- α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή
- β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

Ε.Λ.Π. - ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

- **ΣΥΝΤΑΞΗ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

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

*Ενιαίο Σύνολο

- *Για παράδειγμα, όταν το προσάρτημα δεν περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες (αναλύσεις και γνωστοποιήσεις) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας **δεν καλύπτουν την απαίτηση περί εύλογης παρουσίασης**, έστω και εάν όλοι οι πίνακες (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων και, κατά περίπτωση, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και κατάσταση χρηματοροών) δεν έχουν ουσιώδες σφάλμα.
- **Εύλογη παρουσίαση:** Λογιστική έννοια όχι Φορολογική (πχ χρησιμοποιούμε φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι στο μέλλον αποδεικνύεται ότι δεν ήταν οι σωστοί). Φορολογικά δεν μας επηρεάζει.

Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:
- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας). (μεγάλες, μεσαίες, μικρές, πολύ μικρές)
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας). (μεγάλες, μεσαίες, μικρές, πολύ μικρές)
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας). (μεγάλες)
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας). (μεγάλες)
- ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις). (μεγάλες, μεσαίες, μικρές, πολύ μικρές)

	Κατηγορία μεγέθους				
	Πολύ μικρές		Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
	άρθρο 1 παρ. 2.γ	άρθρο 1 παρ. 2.α & 2.β			
Κατάσταση αποτελεσμάτων	✓	✓	✓	✓	✓
Προσάρτημα ή Σημειώσεις	✓	✓	✓	✓	✓
Ισολογισμός		✓	✓	✓	✓
Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης				✓	✓
Κατάσταση χρηματοροών					✓

Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

- Η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο, (υπάρχουν εξαιρέσεις)
- **Απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του Παραρτήματος Β επιτρέπεται μόνο στις εξής περιπτώσεις:**
 - α) Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπό τον όρο ότι θα τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.
 - β) Νέα κονδύλια μπορούν να προστίθενται, υπό τον όρο ότι το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.
 - γ) Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συγχωνεύονται όταν:
 - γ1) τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της
 - γ2) η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια. ->

Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

- Η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας. (πχ τράπεζες, δημόσιο κλπ)

- **Γενικές αρχές σύνταξης
χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται **με σαφήνεια**, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του **δουλευμένου*** και **της συνέχισης της δραστηριότητας****, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:
 - α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται **με συνέπεια** από περίοδο σε περίοδο, (συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών). (επιτρέπεται αλλαγή αν επιβάλλεται από Νόμο πχ αλλαγή μεθόδου αποτίμησης (προσοχή σε φορολογικές συνέπειες) ή αν παρέχεται καλύτερη πληροφόρηση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις)
 - Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 του νόμου.

- * **Η αρχή του δεδουλευμένου (accrual accounting) εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού.**
- Επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται).
- Για παράδειγμα, η λήψη ενός δανείου κατά την ημερομηνία ισολογισμού, επιβάλλεται να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο, ώστε να απεικονισθούν τα ληφθέντα ταμιακά διαθέσιμα και η αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση.
- Η αρχή του δουλευμένου **δεν αφορά** κατάσταση Ταμειακών Ροών..
☺

- **Αρχή συνέχισης δραστηριότητας:** εκτίμηση για τουλάχιστον 12 μήνες.
- Αλλιώς Κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων σε καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες.

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.
- Για παράδειγμα, έστω μια επένδυση σε τίτλους καθαρής θέσης (π.χ. μετοχές) που εμφανίστηκε στην περίοδο 20X0 στο κονδύλι «Λοιπές απαιτήσεις» λόγω μη σημαντικού ποσού. Εάν η επένδυση αυτή καταστεί σημαντική από πλευράς ποσού στην περίοδο 20X1, είναι ενδεδειγμένο να μεταφερθεί, στις συγκριτικές καταστάσεις του 20X1, στο προβλεπόμενο για την περίπτωση κονδύλι του ισολογισμού, στο οποίο θα εμφανισθεί η επένδυση στο 20X1.

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. (πρέπει να γίνεται τηρώντας ουδέτερη και όχι ατεκμηρίωτα αισιόδοξη στάση αναφορικά με εκτιμήσεις για το παρόν και το μέλλον)
- **Συμψηφισμοί** μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων **δεν επιτρέπονται**, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο. ->

- ο συμψηφισμός τόσο στον ισολογισμό, όσο και στα αποτελέσματα των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και των αντίστοιχων ποσών στο κονδύλι του φόρου στα αποτελέσματα
- (παράγραφος 3 του άρθρου 23 του νόμου).
- ->

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

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

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή **βάσει της αρχής του δουλευμένου.**
- στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, *τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού* σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου (με εξαίρεση διορθώσεις λαθών και μεταβολή λογιστικών πολιτικών).
- η) **Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.**
- θ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται.

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των πινάκων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του άρθρου 16.
- Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με τα ΕΛΠ δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, **αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο**, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.
- (πχ
- Α) η πτώχευση ενός πελάτη λόγω συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, γεγονός που υποδηλώνει ότι πρέπει να αναγνωρισθεί η σχετική απομείωση.
- β) η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σε τιμές που υποδηλώνουν ότι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού υπολείπεται της τιμής κτήσης και συνεπώς έχει προκύψει ζημία που πρέπει να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο).

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Γεγονότα που συμβαίνουν (προκύπτουν) μετά την ημερομηνία ισολογισμού βάσει της αρχής του δεδουλευμένου πρέπει να αναγνωρισθούν στην επόμενη χρήση στη διάρκεια της οποίας συμβαίνουν και όχι στην κλειόμενη.
- Ωστόσο, τα εν λόγω γεγονότα, εάν έχουν σημαντική επίπτωση για την οντότητα, πρέπει να γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα της κλειόμενης περιόδου.
- α) η πτώση της τρέχουσας αξίας ενός χρεογράφου μετά την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού).
- β) η μεταβολή της συναλλαγματικής ισοτιμίας μετά την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού).

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιμετρώνται, σύμφωνα με τους κανόνες επιμέτρησης που θα περιγράψουμε.
- Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας:
 - α) Τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους.
 - β) Οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.
 -

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Όταν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας διάταξης του νόμου έρχεται σε αντίθεση με την υποχρέωση περί εύλογης παρουσίασης επιβάλλεται παρέκκλιση από την διάταξη αυτή προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης.
- Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα.
- (δεν αφορά τις πολύ μικρές εταιρείες που συντάσσουν συνοπτικό ισολογισμό)

- **ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ**
- **Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία**

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Το «ιστορικό κόστος» είναι το βασικό μοντέλο επιμέτρησης
- Τα άρθρα 18-23 του Ν. 4308/2014 αναφέρονται στο (ανακτήσιμο) ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης, με εξαίρεση το άρθρο 24 που αναφέρεται στη χρήση εύλογων αξιών για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.
- Η αναφορά στο «ανακτήσιμο» κόστος υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση στο κόστος κτήσης γίνεται εφόσον το κόστος αυτό είναι ανακτήσιμο.
- το **κόστος κτήσης** είναι η παραδοσιακή λογιστική αρχή με την οποία είναι εξοικειωμένοι οι συντάκτες και οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- το **κόστος κτήσης είναι η βασική αρχή της φορολογικής νομοθεσίας** που διέπει τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και συνεπώς διασφαλίζεται η δυνατότητα σύγκλισης των δύο πλαισίων.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Η αρχή του κόστους κτήσης για τη λογιστική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, συνεπάγεται **την αρχική αναγνώριση** των στοιχείων αυτών στο **κόστος κτήσεως** και **την μετέπειτα επιμέτρησή τους στο ανακτήσιμο ποσό τους**, εφόσον είναι μικρότερο του κόστους κτήσεως και εφόσον η διαφορά (ζημία) εκτιμάται ότι θα είναι **μόνιμου χαρακτήρα**.
- Η χρήση «**εύλογων αξιών**» είναι προαιρετική (άρθρο 24)

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Συνεπώς **στη λογιστική του κόστους κτήσεως** (ιστορικού κόστους):
- α) **Δεν νοούνται αναπροσαρμογές** στην εύλογη αξία των στοιχείων.
- β) Τεκμαίρεται ότι για τα υποκείμενα **σε φυσιολογική απαξίωση** στοιχεία, όπως τα ενσώματα πάγια, η παρουσίασή τους στο ανακτήσιμο κόστος επιτυγχάνεται, για τις πλείστες των περιπτώσεων, από την μείωση αυτών μέσω των διενεργούμενων **αποσβέσεων**.
- γ) **Έκτακτες μειώσεις** της αξίας τους, πέραν των αποσβέσεων και από οποιαδήποτε αιτία (φυσική, νομική, οικονομική κλπ), αναγνωρίζονται σε μείωση της αξίας αυτών μέσω **της διαδικασίας της απομείωσης**.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- **Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία.** Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- **Πάγια στοιχεία** προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.
- **Βελτίωση:** επέκταση ωφέλιμης ή οικονομικής ζωής του παγίου ή βελτίωση επίδοσης
- **Επισκευή:** αποκατάσταση

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει **κάθε δαπάνη** που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση.
- **Προσοχή:** Στο ΕΓΛΣ: Τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων – τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων»».

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- **Στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:**
- α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.
- (Υπεραξία (goodwill) θεωρείται η διαφορά τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικευμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων)
- (Υφίσταται και αρνητική υπεραξία (αγορά σε τιμή ευκαιρίας))
- Υπεραξία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκειται σε υπεραξία.
- 10 ετής απόσβεση αν δεν μπορούμε να προσδιορίσουμε αξιόπιστα ωφέλιμη ζωή υπεραξίας.
- ->

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.
- γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, **μόνο** όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου αλλιώς είναι έξοδο. (πχ να είναι αναγκαίο να γίνονται επιθεωρήσεις σημαντικού κόστους) ->

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- δ) **Οι δαπάνες ανάπτυξης**, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:
 - δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
 - δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
 - δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.
- Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, ->

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου.
- Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Η προσαύξηση της αξίας του παγίου κατά την αρχική αναγνώρισή του με τις δαπάνες αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού **που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά** και αναγνωρίζεται αντίστοιχη πρόβλεψη (υποχρέωση) στον ισολογισμό.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Για παράδειγμα, σε ένα ορυχείο το κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος συναρτάται με την ποσότητα εξόρυξης του ορυκτού, και το σχετικό ποσό προσαυξάνει το κόστος παραγωγής κάθε περιόδου.
- Αντίθετα, το κόστος απομάκρυνσης μιας ανεμογεννήτριας στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής της ζωής δε συναρτάται με το βαθμό χρήσης της σε μια περίοδο και επιβαρύνει το κόστος κτήσης αυτής κατά την αρχική της αναγνώριση

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Πάγιο που αποτελείται από περισσότερα συστατικά στοιχεία, κάθε ένα εκ των οποίων δύναται να έχει σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική ωφέλιμη οικονομική ζωή και ποικίλλουσα υπολειμματική αξία.
- Στην περίπτωση αυτή, το κάθε συστατικό παρακολουθείται ως διακεκριμένο πάγιο, δηλαδή για κάθε συστατικό τηρείται ξεχωριστή μερίδα στο αρχείο παγίων (μητρώο παγίων), έστω και εάν το σύνολο των επιμέρους συστατικών θεωρείται λειτουργικά ενιαίο πάγιο, με την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- **Λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία:**
- είναι το λογισμικό,
- τα εμπορικά σήματα,
- τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (πατέντες),
- τα δικαιώματα χρήσης,
- οι άδειες λειτουργίας και
- το κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών ή άλλων επαγγελματιών αθλητών.

- **Κόστη α' εγκατάστασης δεν είναι άυλα περιουσιακά στοιχεία αλλά έξοδα.**

Φορολογικές αποσβέσεις ν. 4172/2013

- Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 24 του 4172/2013 ορίζεται ότι τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα αποσβένονται με συντελεστή 10%.
- Ο συντελεστής αυτός ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά **από την αρχική συμφωνία** οικονομική διάρκεια ζωής διαφορετική των δέκα (10) ετών, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος».
- Αν στη συνέχεια αλλάξει η διάρκεια της συμφωνίας για την φορολογική απόσβεση συνεχίζει να λαμβάνεται υπόψη η διάρκεια της **αρχικής συμφωνίας (ΔΕΑΦ Β 1118027 ΕΞ 2016)**

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- **Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία.**
- **Το κόστος κτήσης τους περιλαμβάνει:**
- Το σύνολο των δαπανών (άμεσων και έμμεσων), πρώτων υλών, αναλωσίμων, εργασίας που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.
- Επίσης **μπορεί** να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων αν διαρκεί πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα (**δυνητική χρήση**)

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Η κεφαλαιοποίηση των τόκων γίνεται βάσει της διενέργειας των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιούνται για την ιδιοπαραγωγή του παγίου και περιλαμβάνει τόσο τους τόκους δανειακών υποχρεώσεων που αφορούν το **συγκεκριμένο πάγιο**, όσο και τόκους του **γενικού δανεισμού** της οντότητας.
- Η επιβάρυνση του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων παγίων με τόκους προϋποθέτει ότι η πολιτική αυτή **εφαρμόζεται στο σύνολο των ιδιοπαραγόμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία παρέχεται η σχετική δυνατότητα από το νόμο (πάγια και αποθέματα)**.

Κεφαλαιοποίηση τόκων δανεισμού

- Κατασκευή κτιρίου. Συνολική δαπάνη στο 2016 1.300.000 (καθόλη τη χρήση), οφείλεται το ποσό ευρώ 100.000.

	Επιτόκιο	Κεφάλαιο	Τόκοι
Δάνειο Βραχυπρόθεσμο	15%	300.000	45.000
Δάνειο Μακροπρόθεσμο	11%	<u>200.000</u>	<u>22.000</u>
		500.000	67.000
Μέσο επιτόκιο Δανεισμού			
$300.000 \times 15\% + 200.000 \times 11\%$		= 13,4%	
$300.000 + 200.000$			
Οι δαπάνες 1.200.000 έγιναν καθόλη τη χρήση			
άρα			
$1.200.000 / 2 \times 13,4\% = 80.400$			
ΠΡΟΣΟΧΗ: ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΕΤΑΙ ΤΟ 67.000,00 ΌΧΙ ΤΟ 80.400			
(Ξεπερνά το σύνολο των ετήσιων τόκων)			

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Με την **εξαίρεση** των δαπανών ανάπτυξης εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, **δεν αναγνωρίζονται.**

Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων

- Στις 02/01/20Χ0 η ΑΛΦΑ ολοκλήρωσε την κατασκευή κτηρίου επί οικοπέδου ιδιοκτησίας της ΒΗΤΑ. Το κόστος ανέγερσης ανήλθε στο ποσό των 2.400.000 ευρώ. Με βάση τη σχετική σύμβαση, η ΑΛΦΑ θα έχει συμβατικά τη χρήση του παγίου για 10 έτη, χωρίς την καταβολή οποιουδήποτε ποσού στη ΒΗΤΑ. Στο τέλος της δεκαετίας, η ΑΛΦΑ παραδίδει τη χρήση του ακινήτου στη ΒΗΤΑ. Το κτήριο έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 25 ετών.
- Ζητείται να παρουσιαστεί η λογιστική αντιμετώπιση του παγίου για την ΑΛΦΑ και τη ΒΗΤΑ

Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων

- α) Η ΑΛΦΑ αναγνωρίζει τη χρήση του ακινήτου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αξίας 2.400.000 ευρώ.
- β) Το άυλο στοιχείο ποσού των 2.400.000 ευρώ αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο στη δεκαετή περίοδο, και έτσι προκύπτει ετήσιο έξοδο αποσβέσεων 240.000 ευρώ.

Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων

- **Λογιστικές εγγραφές Α**
- **02/01/20Χ0**
- Συμβατική χρήση
- ακινήτου (άυλο πάγιο) 2.400.000
- Ταμειακά διαθέσιμα 2.400.000
- **31/12/Χ0 (και κάθε ετήσια περίοδο της δεκαετίας)**
- Αποσβέσεις άυλων παγίων 240.000
- Σωρευμένες αποσβέσεις άυλων 240.000

Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων

- γ) Η ΒΗΤΑ αναγνωρίζει κτήριο αξίας 2.400.000 ευρώ και ισόποση υποχρέωση (έσοδο επομένων χρήσεων).
- δ) Το κτήριο αυτό υπόκειται σε εικοσιπενταετή απόσβεση (4% ετησίως), βάσει των εκτιμήσεων για την ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Έτσι, προκύπτουν ετήσιες αποσβέσεις ποσού 96.000 ευρώ το έτος ($2.400.000 / 25 \text{ έτη} = 96.000$).
- Η υποχρέωση μεταφέρεται στα αποτελέσματα ως ετήσιο έσοδο από μισθώματα (ενοίκια) ποσού 240.000 ευρώ ($2.400.000 / 10$).

Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων

- **Λογιστικές εγγραφές 02/01/20Χ0**
- Κτήρια 2.400.000
- Έσοδα επόμενων χρήσεων 2.400.000

- **31/12/Χ0 (και κάθε ετήσια περίοδο της δεκαετίας)**
- Αποσβέσεις κτηρίων $(2.400.000 / 25)$ 96.000
- Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων 96.000

- Έσοδα επόμενων χρήσεων 240.000
- Έσοδα ενοικίων 240.000

- Οι δαπάνες για βελτιώσεις/προσθήκες σε ακίνητα μισθωμένα με λειτουργική μίσθωση υπόκεινται στον ανωτέρω χειρισμό

Έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου ΠΟΛ.1103/2015

- Σε σύμβαση 10ετούς μίσθωσης, η οποία συνάπτεται το φορολογικό έτος 2014, συμφωνείται η εκμίσθωση ακινήτου στο οποίο ο μισθωτής, με δαπάνες του, θα εγκαταστήσει ανελκυστήρα. Το χρηματικό μίσθωμα ανέρχεται σε 7.000€ ετησίως, ενώ το προϋπολογισθέν κόστος εγκατάστασης του ανελκυστήρα υπολογίζεται σε 15.000€, το οποίο συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα.

Έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου ΠΟΛ.1103/2015

- Στην περίπτωση αυτή, ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, το οποίο αποτελείται από το ετήσιο χρηματικό μίσθωμα των 7.000€ και το μίσθωμα σε είδος 1.500€ (15.000€ / 10 έτη μίσθωσης), αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2014 (έναρξη μίσθωσης) και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης και ανεξάρτητα από το χρόνο ολοκλήρωσης της εγκατάστασης του ανελκυστήρα.
- Κατά την ολοκλήρωση της εγκατάστασης του ανελκυστήρα, το πραγματικό κόστος συμπίπτει με το προϋπολογισθέν και συνεπώς, δεν απαιτείται τροποποίηση του υπολογισθέντος μισθώματος σε είδος (1.500€) στα υπολειπόμενα από την ολοκλήρωση της εγκατάστασης έτη.

Έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου ΠΟΛ.1103/2015

- Σε σύμβαση 25ετούς μίσθωσης, η οποία συνάπτεται το φορολογικό έτος 2014, συμφωνείται η εκμίσθωση αγροτεμαχίου με ετήσιο χρηματικό μίσθωμα 10.000€. Ο μισθωτής θα ανεγείρει σιδηροκατασκευή (προκάτ κτίσμα), κόστους 100.000€, το οποίο δεν συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή δεν αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα.
- Κατά τη λήξη της μίσθωσης, το αγροτεμάχιο θα παραδοθεί στον εκμισθωτή χωρίς την ανωτέρω κατασκευή.
- Στην περίπτωση αυτή, μόνο το ετήσιο χρηματικό μίσθωμα των 10.000€ αποτελεί για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2014 (έναρξη μίσθωσης) και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, **ενώ δεν συνυπολογίζεται ετήσιο μίσθωμα σε είδος.**

Έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου ΠΟΛ.1103/2015

- Αν η σιδηροκατασκευή **περιέλθει τελικά στην κατοχή του εκμισθωτή**, τότε:
- α) **αν ο εκμισθωτής είναι φυσικό πρόσωπο** για το οποίο το εισόδημα αυτό **δεν συνιστά** εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το πρόσωπο αυτό θα αποκτήσει **κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 και

Έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου ΠΟΛ.1103/2015

- β) αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτός θα αποκτήσει κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 ή 21 του ν. 4172/2013 στην αγοραία αξία της σιδηροκατασκευής κατά το χρόνο αυτό.

Έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου ΠΟΛ.1103/2015

- **Διενέργεια αποσβέσεων από τον εκμισθωτή:**
- α) στην περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, **αποτελούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία** για τον εκμισθωτή (μίσθωμα σε είδος) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39, ο **εκμισθωτής θα διενεργεί αποσβέσεις** με βάση το άρθρο 24 επί του πραγματοποιηθέντος κόστους ανέγερσης ή βελτιώσεων και επεκτάσεων, **αρχής γενομένης από το χρόνο ολοκλήρωσης της ανέγερσης ή από το χρόνο πραγματοποίησης των δαπανών βελτιώσεων και επεκτάσεων,**
- ->

Έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου ΠΟΛ.1103/2015

- β) στην περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, δεν αποτελούν για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39, αλλά εισόδημα **από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτάται κατά τη λήξη της μίσθωσης**, τότε ο εκμισθωτής θα διενεργεί **αποσβέσεις από το χρόνο λήξης της μίσθωσης**, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24, επί της αγοραίας αξίας του κτίσματος ή των βελτιώσεων και επεκτάσεων κατά το χρόνο αυτό.

Έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου ΠΟΛ.1103/2015

- Σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος ή πραγματοποίησης βελτιώσεων και επεκτάσεων, με δαπάνες του μισθωτή, όταν ο εκμισθωτής **δεν αποκτά εισόδημα από μίσθωμα σε είδος κατά τη διάρκεια της μίσθωσης** σύμφωνα με το άρθρο 39 ή από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τη λήξη της μίσθωσης σύμφωνα με το άρθρο 47 ή 21 (**το κτίσμα δεν περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις δεν παραμένουν σε όφελος του ακινήτου**), **δεν θα διενεργούνται αποσβέσεις** από τον εκμισθωτή ούτε κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ούτε μετά τη λήξη αυτής.

Έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου

Στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, **ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά** του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου.

Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη.

Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων), ανακαλουμένων όσων αναφέρονται σχετικά στην παράγραφο 5.ε της ΠΟΛ.1073/31.3.2015 (ΠΟΛ. 1103/2015)

1) Συμβάσεις μίσθωσης στις οποίες προβλέπεται η πραγματοποίηση βελτιώσεων και επεκτάσεων σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή και οι οποίες έχουν συναφθεί πριν την 1.1.2014 χωρίς μέχρι την ημερομηνία αυτή να έχουν πραγματοποιηθεί οι σχετικές βελτιώσεις ή επεκτάσεις.

Το εισόδημα σε είδος θα προσδιοριστεί για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα μετά τη διαίρεση των προϋπολογισθιστών δαπανών με τα υπολειπόμενα έτη της μίσθωσης. Στην περίπτωση αυτή και δεδομένου ότι για τις συμβάσεις αυτές δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με βάση την ΠΟΛ.1013/2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, οι προϋπολογισθείσες δαπάνες προσδιορίζονται με κάθε πρόσφορο μέσο.

**Βελτιώσεις ή
επεκτάσεις οι οποίες
πραγματοποιήθηκαν
πριν την 1.1.2014
και έχει ήδη
προσδιοριστεί
εισόδημα με βάση τις
διατάξεις του
άρθρου 21 του ν.
2238/1994**

**Ο Εκμισθωτής συνεχίζει να
κατανέμει με τον ίδιο τρόπο το
εισόδημα σε είδος που αποκτά
στα λοιπά φορολογικά έτη που
αρχίζουν από την 1.1.2014 και
μέχρι τη λήξη της μίσθωσης**

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Προσαρμογή αξιών
- **α) Αποσβέσεις**
- α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την **εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του (φορολογικά υφίσταται και η εφάπαξ απόσβεση <math><1.500</math>)**
- α.2) **Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της** κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.
- α.3) Η απόσβεση διενεργείται **είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.**
- α.4) Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ωστόσο, βελτιώσεις αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση. ->

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- α.5) Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, **δεν αποσβένονται**.
- α.6) Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.
- α.7) Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή **που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα** υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.
- Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων λαμβάνεται υπόψη και η υπολειμματική αξία.

Πίνακας αποσβέσεων σταθερής μεθόδου

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Ετήσια απόσβεση	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1	170.000	0,20	34.000	34.000	136.000
20X2	170.000	0,20	34.000	68.000	102.000
20X3	170.000	0,20	34.000	102.000	68.000
20X4	170.000	0,20	34.000	136.000	34.000
20X5	170.000	0,20	34.000	170.000	0
Σύνολο		1	170.000		

Έτη ωφέλιμης ζωής 5: $1+2+3+4+5=15$

Πίνακας αποσβέσεων φθίνουσας μεθόδου (άθροισμα ετών ωφέλιμης οικονομικής ζωής)

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής	Ετήσια απόσβεση	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1	170.000	5/15	56.667	56.667	113.333
20X2	170.000	4/15	45.333	102.000	68.000
20X3	170.000	3/15	34.000	136.000	34.000
20X4	170.000	2/15	22.667	158.667	11.333
20X5	170.000	1/15	11.333	170.000	0
Σύνολο		15/15	170.000		

Αποσβέσεις με βάση παραγόμενες μονάδες

Συντελεστής απόσβεσης =

Παραχθείσες μονάδες περιόδου /

Συνολικά εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής (ωφέλιμης ζωής παγίου)

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Ετήσια παραγωγή	Ποσοστό στο σύνολο	Αποσβέσεις έτους	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1	170.000	84.000	24%	40.800	40.800	139.200
20X2	170.000	108.500	31%	52.700	93.500	86.500
20X3	170.000	66.500	19%	32.300	125.800	54.200
20X4	170.000	52.500	15%	25.500	151.300	28.700
20X5	170.000	38.500	11%	18.700	170.000	10.000
Σύνολο		350.000	100%	170.000		

Σημειώσεις

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- **Απομείωση**
- β.1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται **σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους**, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.
- **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.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- β.2) **Ενδείξεις απομείωσης**, μεταξύ άλλων, αποτελούν:
 - (i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του,
 - (ii) δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας,
 - (iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και
 - (iv) απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- β.3) Οι ζημίες απομείωσης **αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.**
- β.4) Οι ζημίες απομείωσης **αναστρέφονται στα αποτελέσματα**, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.
- β.5) Ειδικά, **η απομείωση υπεραξίας** δεν αναστρέφεται.
- β.6) 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.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Απομείωση Παράδειγμα (ΕΛΤΕ)

- Την 1η Ιανουαρίου 20X1 μια επιχείρηση αγόρασε πάγιο αντί 10.000 ευρώ, με ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 έτη και μηδενική υπολειμματική αξία (ποσοστό ετήσιας απόσβεσης 10%).
- Την 31η Δεκεμβρίου 20X4 η επιχείρηση εκτίμησε ότι υπάρχει **μόνιμη απομείωση** του παγίου καθόσον η ανακτήσιμη αξία του ήταν 3.000 ευρώ, χωρίς να μεταβληθεί η ωφέλιμη οικονομική ζωή.
- Την 31 Δεκεμβρίου 20X6 η επιχείρηση εκτίμησε ότι, λόγω μεταβολών στις συνθήκες της αγοράς, η ανακτήσιμη αξία του παγίου ανερχόταν στο ποσό των 5.100 ευρώ.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Απομείωση Παράδειγμα (ΕΛΤΕ)

- 1. Οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου την 31η Δεκεμβρίου 20X4 είναι 4.000 ευρώ και η αναπόσβεστη αξία του 6.000 ευρώ.
- 2. Με δεδομένο ότι η ανακτήσιμη αξία του παγίου την 31η Δεκεμβρίου 20X4 εκτιμήθηκε στο ποσό των 3.000 ευρώ, υφίσταται ζημία απομείωσης ποσού 3.000 ευρώ και συνεπώς η λογιστική αξία το παγίου ανέρχεται στο ποσό των 3.000 ευρώ (6.000 – 3.000).
- 3. Εφεξής (από το έτος 20X5), οι ετήσιες αποσβέσεις ανέρχονται στο ποσό των 500 ευρώ ($3.000 / 6 = 500$).

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ Απομείωση Παράδειγμα (ΕΛΤΕ)

- **Εγγραφή απομείωσης 31/12/20Χ4**
- Ζημιά απομείωσης παγίων 3.000
- Σωρευμένες απομειώσεις παγίων 3.000

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Απομείωση Παράδειγμα

- 4. Την 31 Δεκεμβρίου 20X6 η λογιστική αξία του παγίου ανέρχεται στο ποσό των 2.000 ευρώ (3.000 μείον οι αποσβέσεις των ετών 20X5 και 20X6).
- 5. Την 31η Δεκεμβρίου 20X6, αν δεν είχε γίνει απομείωση, η λογιστική αξία του παγίου θα ανερχόταν στο ποσό των 4.000 ευρώ (αξία κτήσης 10.000 ευρώ μείον σωρευμένες αποσβέσεις 6.000 ευρώ).

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Απομείωση Παράδειγμα (ΕΛΤΕ)

- Την 31η Δεκεμβρίου 20Χ6 προκύπτει αναστροφή απομείωσης για ποσό 2.000 ευρώ που υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε την ημερομηνία αυτή το πάγιο εάν δεν είχε γίνει απομείωση, δηλαδή 4.000 ευρώ, και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά τη απομείωση, δηλαδή 2.000 ευρώ.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Απομείωση Παράδειγμα (ΕΛΤΕ)

- **Εγγραφή αναστροφής απομείωσης 31/12/20Χ6**
- Σωρευμένες απομειώσεις παγίων 2.000
- Κέρδη από αναστροφή απομείωσης παγίων 2.000

- Σημείωση Η μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου λόγω απομείωσης παρακολουθείται στο παράδειγμα μέσω αντίθετου λογαριασμού.

- **ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ**

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ Χρηματοδοτική Μίσθωση

- Η αντιμετώπιση της «Χρηματοδοτικής μίσθωσης» (leasing), σαν αγορά παγίου και ταυτόχρονη λήψη δανείου, είναι μια από τις αλλαγές που έχει ήδη νομοθετηθεί τόσο στη Φορολογική όσο και στη Λογιστική Νομοθεσία .

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ Χρηματοδοτική Μίσθωση

- Χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιαστικά **όλους τους κινδύνους και τα οφέλη** που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου **από τον εκμισθωτή στο μισθωτή, χωρίς** να μεταβιβάζεται ταυτόχρονα και ο τίτλος ιδιοκτησίας.
- Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι, μέχρι το τέλος της μίσθωσης.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση

- Στη χρηματοδοτική μίσθωση, **ο μισθωτής αναγνωρίζει στον ισολογισμό του το μισθωμένο πάγιο, με ισόποση αναγνώριση υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή.**
- Μεταγενέστερα το πάγιο τυγχάνει του χειρισμού των ιδιόκτητων παγίων.
- **Η υποχρέωση** προς τον εκμισθωτή αντιμετωπίζεται ως ένα **τοκοχρεωλυτικό δάνειο.**
- Το καταβαλλόμενο «μίσθωμα» αντιπροσωπεύει κατά ένα μέρος **χρεολύσιο** (μείωση υποχρέωσης) και κατά το άλλο μέρος τόκο (**έξοδο**).

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ Χρηματοδοτική Μίσθωση

- (Ν. 4172/2013,άρθρο 24)
- Ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής
- (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον **πληρούνται ένα ή περισσότερα** από τα ακόλουθα κριτήρια:
 - α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,
 - β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας, ->

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση

- γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,
- δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,
- ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.
- Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ Χρηματοδοτική Μίσθωση

- Στις περισσότερες περιπτώσεις των χρηματοδοτικών μισθώσεων και ειδικά σε αυτές που γίνονται μέσω εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης, η αξία του αποκτώμενου παγίου είναι η τιμολογιακή του αξία τοις μετρητοίς (που συνήθως είναι η εύλογη αξία) και ισούται με την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή κατά τον χρόνο σύναψης της μίσθωσης.
- **Τυχόν πρόσθετες δαπάνες** που απαιτούνται για να φέρουν το μισθωμένο πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας για τη χρήση που προορίζεται, **προσαυξάνουν το κόστος κτήσης**

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ Χρηματοδοτική Μίσθωση

- Ως γενική αρχή πάντως, η αναγνώριση του μισθωμένου στοιχείου από τον μισθωτή γίνεται στη **μικρότερη αξία** μεταξύ α) **της εύλογης αξίας του στοιχείου** και β) **της παρούσας αξίας των μελλοντικών μισθωμάτων, προεξοφλούμενων με το επιτόκιο της μίσθωσης.**

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση - Παράδειγμα

- **Παράδειγμα χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του μισθωτή**
- Η επιχείρηση Α αποκτά ακίνητο με χρηματοδοτική μίσθωση από την εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων Β.
- Η αξία του ακινήτου τοις μετρητοίς ανέρχεται σε 1.200.000 ευρώ.
- Τα μισθώματα που θα πληρωθούν από την Α στα 10 χρόνια που θα διαρκέσει η σύμβαση μίσθωσης, έχουν ως εξής: προκαταβολή 200.000 ευρώ, εννέα ετήσια μισθώματα των 100.000 ευρώ στην επέτειο της μίσθωσης και 400.000 ευρώ στη λήξη της μίσθωσης κατά την οποία και θα μεταβιβαστεί η κυριότητα του ακινήτου στην Α.
- Η Α κατέβαλλε απευθείας σε μηχανικό και δικηγόρο το ποσό των 30.000 ευρώ τοις μετρητοίς για διάφορους ελέγχους σχετικά με το εν λόγω ακίνητο.
- Η αξία των 1.200.000 ευρώ του ακινήτου κατά την σύναψη της μίσθωσης διαχωρίστηκε σε αξία οικοπέδου 400.000 και κτηρίου 800.000 ευρώ.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

(άγνωστο επιτόκιο)

- Η Α κατά την ημερομηνία σύναψης της μίσθωσης και παραλαβής του ακινήτου καταχωρεί στο λογαριασμό των οικοπέδων το ποσό των 410.000 ευρώ $[400.000 + [30.000 * (400.000/1.200.000)]]$, στο λογαριασμό των κτηρίων το ποσό των 820.000 ευρώ $[800.000 + (30.000 - 10.000)]$, υποχρέωση προς τον εκμισθωτή 1.000.000 ευρώ, και σε μείωση του ταμείου 230.000 ευρώ.

- Οικόπεδο 410.000
- Κτίριο 820.000
- Ταμιακά διαθέσιμα 230.000
- Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης 1.000.000

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα (άγνωστο επιτόκιο)

Εύρεση επιτοκίου που εξισώνει την παρούσα αξία των μισθωμάτων με την εύλογη αξία του ακινήτου (μέσω τύπου IRR excel)

Υπολογισμός του Πραγματικού Επιτοκίου	
4,23210%	ΜΕ ΤΗ ΣΥΝΑΡΤΗΣΗ IRR
-1.000.000,00	
100.000,00	
100.000,00	
100.000,00	
100.000,00	
100.000,00	
100.000,00	
100.000,00	
100.000,00	
100.000,00	
100.000,00	
400.000,00	

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα (άγνωστο επιτόκιο)

Η εξόφληση του κεφαλαίου, οι τόκοι και το υπόλοιπο της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή διαμορφώνονται με βάση τον πίνακα:

Ημερομηνίες	Αρχικό κεφάλαιο	Μίσθωμα	Τόκοι με το επιτόκιο της μίσθωσης 4.232097%	Χρεωλύσιο	Υπόλοιπο κεφαλαίου
30.06.200X	1,000,000				
30.06.200X+1		100,000.00	42,320.97	57,679.03	942,320.97
30.06.200X+2		100,000.00	39,879.94	60,120.06	882,200.91
30.06.200X+3		100,000.00	37,335.60	62,664.40	819,536.51
30.06.200X+4		100,000.00	34,683.58	65,316.42	754,220.09
30.06.200X+5		100,000.00	31,919.33	68,080.67	686,139.41
30.06.200X+6		100,000.00	29,038.09	70,961.91	615,177.50
30.06.200X+7		100,000.00	26,034.91	73,965.09	541,212.41
30.06.200X+8		100,000.00	22,904.63	77,095.37	464,117.04
30.06.200X+9		100,000.00	19,641.88	80,358.12	383,758.93
30.06.200X+10		400,000.00	16,241.07	383,758.93	0.00
		1,300,000.00	300,000.00	1,000,000.00	

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα (Έστω Απόσβεση 4%)

31.12.200X

Αποσβέσεις κτηρίων (έξοδο)		16.400,00	
Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων			16.400,00
	(820.000*4%/2)		
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα		21.160,49	
Τόκοι πληρωτέοι			21.160,49
	(42.320,97/2)		

30.06.200X+1

Τόκοι πληρωτέοι		21.160,49	
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα			21.160,48
Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης			57.679,03
Ταμειακά διαθέσιμα		100.000,00	

31.12.200X+1

Αποσβέσεις κτηρίων (έξοδο)		32.800,00	
Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων			32.800,00
	(820.000*4%)		
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα		19.939,97	
Τόκοι πληρωτέοι			19.939,97
	(39.879,94/2)		

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα (εναλλακτικά)

2. Καταχώρηση του πρώτου μισθώματος

31/12/2015		
Καταχώρηση α' μισθώματος		
	Χρέωση	Πίστωση
Υποχρεώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης	57.679,03	
Τόκοι έξοδα	42.320,97	
Ταμιακά διαθέσιμα		100.000,00

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

Εγγραφές εκμισθωτή, με την υπόθεση ότι αγόρασε το ακίνητο για τον μισθωτή

30.06.200X

Απαίτηση από χρηματοοικονομική μίσθωση	1.000.000,00	
Ταμειακά διαθέσιμα		1.000.000,00

31.12.200X

Τόκοι εισπρακτέοι	21.160,49	
Πιστωτικοί τόκοι		21.160,49
	(42.320,97/2)	

30.06.200X+1

Ταμειακά διαθέσιμα	100.000,00	
Τόκοι εισπρακτέοι		21.160,49
Πιστωτικοί τόκοι		21.160,48
Απαίτηση από χρηματοοικονομική μίσθωση		57.679,03

31.12.200X+1

Τόκοι εισπρακτέοι	19.939,97	
Πιστωτικοί τόκοι	(39.879,94/2)	19.939,97

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

- Παράδειγμα χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του μισθωτή (**γνωστό επιτόκιο**)
- Η επιχείρηση A αποκτά μηχανολογικό εξοπλισμό την 1/1/2015 με χρηματοδοτική μίσθωση από την εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων B.
- Η διάρκεια της σύμβασης είναι 5 έτη Το επιτόκιο της σύμβασης είναι 4,50%
- Τα μισθώματα που θα καταβληθούν έχουν ως εξής: τέσσερα ετήσια μισθώματα των 5.000,00 ευρώ στην επέτειο της μίσθωσης και 5.500,00 ευρώ στη λήξη της μίσθωσης κατά την οποία και θα μεταβιβαστεί η κυριότητα του ακινήτου στην A.
- Η ωφέλιμη ζωή του εξοπλισμού είναι 10 έτη και η υπολειμματική του αξία 0,00

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

- Εύρεση **της παρούσας αξίας των μισθωμάτων** (μέσω τύπου NPV excel)
- ΕΥΡΕΣΗ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ
- RATE 4,50%
- ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ
- VALUE1-4 5.000,00
- VALUE 5 5.500,00
- NPV 22.351,11

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

Κατάρτιση πίνακα τοκοχρεολυτικών αποπληρωμών
Κατάρτιση πίνακα τοκοχρεολυτικών αποπληρωμών

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΕΙΩΣΗ ΥΠΟΧΡ.	ΤΟΚΟΣ	ΜΙΣΘΩΜ Α	ΥΠΟΧΡΕΩΣ Η
1/1/2015				22.351,11
31/12/2015	3.994,20	1.005,80	5.000,00	18.356,91
31/12/2016	4.173,94	826,06	5.000,00	14.182,97
31/12/2017	4.361,77	638,23	5.000,00	9.821,20
31/12/2018	4.558,05	441,95	5.000,00	5.263,16
31/12/2019	5.263,16	236,84	5.500,00	0,00
	22.351,11	3.148,89	25.500,00	

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

1. Καταχώρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού και της σχετικής υποχρέωσης στα βιβλία της οικονομικής μονάδας κατά την υπογραφή της σύμβασης

1/1/2015		
Καταχώρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού και της σχετικής υποχρέωσης στα βιβλία της οικονομικής μονάδας κατά την υπογραφή της σύμβασης		
	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανολογικός εξοπλισμός	22.351,11	
Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης		22.351,11

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

- **Καταχώρηση του πρώτου μισθώματος**
- 31/12/2015
- Καταχώρηση α' μισθώματος
- Υποχρεώσεις χρηματοδοτικής
- μίσθωσης 3.994,20
- Τόκοι έξοδα 1.005,80
- Ταμιακά διαθέσιμα 5.000,00

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

- Καταχώρηση αποσβέσεων έτους (με την υπόθεση ότι μηχανολογικός εξοπλισμός αποσβένεται με τον προβλεπόμενο φορολογικό συντελεστή 10%)
- **31/12/2015**
- **Λογισμός αποσβέσεων έτους**
- Αποσβέσεις 500,00
- Σωρευμένες αποσβέσεις 500,00

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

- **Παράδειγμα πώλησης παγίου με επαναμίσθωση**
- Η επιχείρηση Α πώλησε στην επιχείρηση Β στις 30.06.200Χ, ένα ακίνητό της (οικόπεδο και κτίριο), λογιστικής αξίας 800.000 ευρώ, έναντι 2.000.000 ευρώ τοις μετρητοίς.
- Ταυτόχρονα με την πώληση, μίσθωσε το πωληθέν ακίνητο από την Β με δεκαετή χρηματοδοτική μίσθωση.
- Το ετήσιο μίσθωμα καθορίσθηκε σε 250.000 ευρώ ετησίως, καταβαλλόμενο στην επέτειο της μίσθωσης. Η ιδιοκτησία του ακινήτου θα περιέλθει και πάλι στην Α με την λήξη της μίσθωσης.
- Οι άμεσες δαπάνες για την μεταβίβαση του ακινήτου, (φόρος μεταβίβασης, έξοδα νομικών, συμβολαιογράφων κλπ), ανήλθαν σε 60.000 ευρώ, ποσό που αντιμετωπίζεται ως κόστος κτήσης του δανείου.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

- Περαιτέρω, η συναλλαγή αντιμετωπίζεται με βάση την οικονομική της ουσία **ως εγγυημένος δανεισμός**, και **όχι ως δύο συναλλαγές**, δηλαδή πώληση και επαναμίσθωση με χρηματοδοτική μίσθωση.
- Οι δαπάνες μεταβίβασης του ακινήτου είναι σημαντικές, το σχετικό ποσό των 60.000 ευρώ μειώνει το ποσό της υποχρέωσης, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 22 του νόμου, και συνεπώς η αρχική υποχρέωση είναι 1.940.000 ($2.000.000 - 60.000 = 1.940.000$).
- Στη συνέχεια, το ποσό των 60.000 ευρώ αποσβένεται στο χρόνο διάρκειας του δανείου, είτε με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με την σταθερή μέθοδο (παρ. 4 του άρθρου 22 του νόμου). ->

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

- Είναι δυνατό ο εκτοκισμός του δανείου να γίνει επί του καθαρού ποσού της υποχρέωσης, δηλαδή στο ποσό των 1.940.000 ευρώ, αντί του διακριτού εκτοκισμού του ποσού του δανείου 2.000.000 ευρώ και του μειωτικού ποσού των 60.000 ευρώ (δαπάνη κτήσης του δανείου).
- Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τον εκτοκισμό του καθαρού ποσού της υποχρέωσης με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, το οποίο, με βάση τα δεδομένα, υπολογίζεται σε 4,8983%.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

Πίνακας 1 - Εκτοκισμός του καθαρού ποσού υποχρέωσης

Ποσό αρχικής υποχρέωσης	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο 0,048983	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο Υποχρέωσης
30.06.200X				1.940.000
30.06.200X+1	250.000	95.028	154.972	1.785.028
30.06.200X+2	250.000	87.437	162.563	1.622.464
30.06.200X+3	250.000	79.474	170.526	1.451.938
30.06.200X+4	250.000	71.121	178.879	1.273.059
30.06.200X+5	250.000	62.359	187.641	1.085.418
30.06.200X+6	250.000	53.167	196.833	888.585
30.06.200X+7	250.000	43.526	206.474	682.111
30.06.200X+8	250.000	33.412	216.588	465.523
30.06.200X+9	250.000	22.803	227.197	238.326
30.06.200X+10	250.000	11.674	238.326	0
	2.500.000	560.000	1.940.000	

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

Εκτοκισμός καθαρού ποσού υποχρέωσης (πίνακας 1)

30.06.200X

Ταμειακά διαθέσιμα

1.940.000

Δάνειο

1.940.000

31.12.200X

Χρεωτικοί τόκοι

47.514

Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα

47.514

30.06.200X+1

Χρεωτικοί τόκοι

47.514

Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα

47.514

Δάνειο

154.972

Ταμειακά διαθέσιμα

250.000

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

- Ωστόσο, το ποσό του δανείου (2.000.000 ευρώ) και το κόστος κτήσης του δανείου (60.000 ευρώ) μπορεί να παρακολουθούνται αναλυτικά σε ξεχωριστούς λογαριασμούς, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα, στον οποίο ο εκτοκισμός των δύο ποσών (2.000.000 και 60.000) γίνεται διακριτά και με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

Πίνακας 2: Διακριτός εκτοκισμός δανείου και δαπάνης - Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου για το κόστος κτήσης

Αρχικό ποσό	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο 0,042775		Υπόλοιπο δανείου	Απόσβεση μειωτικού ποσού 60.000	Σύνολο χρηματ/κού εξόδου	Κόστος κτήσης δανείου 60.000	Σύνολο υποχρ/σης
		Χρεολύσιο						
30.06.200X				2.000.000			60.000	1.940.000
30.06.200X+1	250.000	85.550	164.450	1.835.550	9.478	95.028	50.522	1.785.028
30.06.200X+2	250.000	78.516	171.484	1.664.066	8.921	87.437	41.601	1.622.464
30.06.200X+3	250.000	71.180	178.820	1.485.246	8.293	79.474	33.308	1.451.938
30.06.200X+4	250.000	63.531	186.469	1.298.777	7.589	71.121	25.718	1.273.059
30.06.200X+5	250.000	55.555	194.445	1.104.332	6.804	62.359	18.915	1.085.418
30.06.200X+6	250.000	47.238	202.762	901.570	5.930	53.167	12.985	888.585
30.06.200X+7	250.000	38.565	211.435	690.135	4.961	43.526	8.024	682.111
30.06.200X+8	250.000	29.521	220.479	469.655	3.892	33.412	4.132	465.523
30.06.200X+9	250.000	20.090	229.910	239.745	2.713	22.803	1.419	238.326
30.06.200X+10	250.000	10.255	239.745	0	1.419	11.674	0	0
	<u>2.500.000</u>	<u>500.000</u>	<u>2.000.000</u>		<u>60.000</u>	<u>560.000</u>		

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

Απόσβεση εξόδων με τη σταθερή μέθοδο (πίνακας 2)

30.06.200X

Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000	
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	60.000	
<u>Δάνειο</u>		<u>2.000.000</u>

31.12.200X

Χρεωτικοί τόκοι	47.514	
<u>Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα</u>		<u>47.514</u>

30.06.200X+1

Χρεωστικοί τόκοι	47.514	
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514	
Δάνειο	164.450	
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)		9.478
<u>Ταμειακά διαθέσιμα</u>		<u>250.000</u>

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

- Τέλος, στον πίνακα 3 παρακάτω παρουσιάζεται, εναλλακτικά, η απόσβεση του ποσού των 60.000 με τη σταθερή μέθοδο

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

Πίνακας 3: Διακριτός εκτοκισμός δανείου και δαπάνης - Σταθερή μέθοδος για το κόστος κτήσης

Αρχικό ποσό	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο 0,042775		Υπόλοιπο δανείου	Απόσβεση μειωτικού ποσού 60.000	Σύνολο χρηματικού εξόδου	Κόστος κτήσης δανείου 60.000	Σύνολο υποχρ/σης
		Χρεολύσιο						
30.06.200X				2.000.000			60.000	1.940.000
30.06.200X+1	250.000	85.550	164.450	1.835.550	6.000	91.550	54.000	1.781.550
30.06.200X+2	250.000	78.516	171.484	1.664.066	6.000	84.516	48.000	1.616.066
30.06.200X+3	250.000	71.180	178.820	1.485.246	6.000	77.180	42.000	1.443.246
30.06.200X+4	250.000	63.531	186.469	1.298.777	6.000	69.531	36.000	1.262.777
30.06.200X+5	250.000	55.555	194.445	1.104.332	6.000	61.555	30.000	1.074.332
30.06.200X+6	250.000	47.238	202.762	901.570	6.000	53.238	24.000	877.570
30.06.200X+7	250.000	38.565	211.435	690.135	6.000	44.565	18.000	672.135
30.06.200X+8	250.000	29.521	220.479	469.655	6.000	35.521	12.000	457.655
30.06.200X+9	250.000	20.090	229.910	239.745	6.000	26.090	6.000	233.745
30.06.200X+10	250.000	10.255	239.745	0	6.000	16.255	0	0
	<u>2.500.000</u>	<u>500.000</u>	<u>2.000.000</u>		<u>60.000</u>	<u>560.000</u>		

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Χρηματοδοτική Μίσθωση – Παράδειγμα

Απόσβεση εξόδων με τη σταθερή μέθοδο (πίνακας 3)

30.06.200X

Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000	
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	60.000	
Δάνειο		2.000.000

31.12.200X

Χρεωτικοί τόκοι	45.775	
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα		45.775

30.06.200X+1

Χρεωστικοί τόκοι	45.775	
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	45.775	
Δάνειο	164.450	
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)		6.000
Ταμειακά διαθέσιμα		250.000

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Λειτουργική Μίσθωση

- Τα μισθώματα λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζονται αναλόγως ως έσοδο ή έξοδο στα **αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης**, εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την κατανομή των μισθωμάτων στις περιόδους της μίσθωσης.
- Για παράδειγμα, το μίσθωμα δύναται να καθορίζεται ως συνάρτηση της χρήσης ή των παραγόμενων ωφελειών από το πάγιο (π.χ. μίσθωση φωτοτυπικού όταν το μίσθωμα υπολογίζεται με βάση τον αριθμό των φωτοαντιγράφων).

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Χρηματοδοτική μίσθωση

- α) Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με **χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο του μισθωτή με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης).**
- Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται **ως δάνειο**, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ
Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία
Χρηματοδοτική μίσθωση

- β) Από την πλευρά του **εκμισθωτή**, εμφανίζονται αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.
- Μεταγενέστερα η απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Χρηματοδοτική μίσθωση

- γ) Πώληση περιουσιακών στοιχείων που στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση, λογιστικά αντιμετωπίζεται από τον **πωλητή** ως **εγγυημένος δανεισμός**.
- Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.
- **Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία.**

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Λειτουργική μίσθωση

- α) **Ο εκμισθωτής παγίων** παρουσιάζει στον ισολογισμό του τα εκμισθωμένα σε τρίτους περιουσιακά στοιχεία βάσει λειτουργικής μίσθωσης, σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.
- Τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως **έσοδα** στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την κατανομή του εσόδου των μισθωμάτων στη διάρκεια της μίσθωσης.
- β) **Ο μισθωτής παγίων** βάσει λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζει τα μισθώματα **ως έξοδα** στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την κατανομή του εξόδου των μισθωμάτων στη διάρκεια της μίσθωσης.

- **Από 01.01.2014** η φορολογική νομοθεσία (ν. 4172/2013) απαιτεί για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις την αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και αντίστοιχης υποχρέωσης, **ενώ για τις υπάρχουσες κατά την 01.01.2014** συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (που με την προϊσχύουσα φορολογική νομοθεσία του ν. 2238/1994 αντιμετωπιζόνταν ως λειτουργικές μισθώσεις χωρίς να αναγνωρίζεται το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο και η αντίστοιχη υποχρέωση), παρέχεται (από το ν. 4172/2013) η δυνατότητα να συνεχίσουν να λογιστικοποιούνται ως λειτουργικές **μέχρι την 31.12.2018**.
- Εξυπακούεται ότι η ευχέρεια αυτή δεν παρέχεται για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που λαμβάνουν χώρα μετά την 01.01.2014, οι οποίες πρέπει να λογίζονται βάσει των προβλέψεων του νόμου (αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και αντίστοιχης υποχρέωσης).

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- **Παύση αναγνώρισης παγίων**
- α) Ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.
- β) Το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.
- γ) Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο χρόνο που το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από τα ΕΛΠ.

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΧΕΙΑ

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Άρθρο 19: Χρηματ/νομικά περιουσιακά στοιχεία

Ορισμός:

- Χρηματ/νομικά περιουσιακά στοιχεία (ΧΠΣ) είναι:
 - τα διαθέσιμα και ισοδύναμα
 - οι συμμετοχικοί τίτλοι στην ΚΘ τρίτων
 - τα **συμβατικά** δικαιώματα για:
 - λήψη από τρίτο μετρητών ή άλλων ΧΠΣ
 - ανταλλαγή ΧΠΣ ή υποχρεώσεων με τρίτο σε συνθήκες πιθανά ευνοϊκές για την οντότητα
 - σύμβαση που θα, ή μπορεί να, διακανονιστεί με τίτλους ΚΘ της οντότητας (υπό προϋποθέσεις)

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- ***Δεν είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:***
- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία
- Τα αποθέματα
- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία
- Τα προπληρωμένα έξοδα
- Οι προκαταβολές

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Ταξινόμηση στον Ισολογισμό

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (στο κόστος)

Δάνεια και απαιτήσεις

Χρεωστικοί τίτλοι

Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες

Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι

Λοιπά

Σύνολο

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Αποσβέσιμο κόστος – ΧΠΣ

- το ποσό της αρχικής αναγνώρισης:
 - **μείον** πληρωμές για κεφάλαιο
 - **μείον ή πλέον** σωρευτική απόσβεση (με πραγματικό επιτόκιο ή σταθερή μέθοδο) κάθε διαφοράς μεταξύ αρχικού ποσού και ποσού λήξης
 - **μείον** ζημιές απομείωσης

Έντοκα ΧΠΣ

- όσα ρητά έχουν τόκο
- όσα τεκμαίρεται ότι έχουν σημαντικά ποσά τόκων
 - άλλως μπορεί να θεωρούνται άτοκα

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία **αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος** (πλέον έξοδα αγοράς).
- Μετά αποτίμηση στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Η επιχείρηση Α απόκτησε κρατικό ομόλογο πενταετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 1.000.000 ευρώ κατά την ημερομηνία της έκδοσής του. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στην τιμή των 995.000 ευρώ και αποδίδει τόκους με σταθερό επιτόκιο 3% ετησίως. Η Α επιβαρύνθηκε με την αμοιβή χρηματοοικονομικού συμβούλου ο οποίος και υπόδειξε την αγορά του, ποσού 2.000 ευρώ. Το κόστος κτήσης του ομολόγου θα είναι $995.000 + 2.000 = 997.000$ ευρώ.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρώνται **στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης**.
- Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης **τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία** επιμετρώνται στο **αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο**, εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης χρησιμοποιείται μόνο κατά την επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και τα στοιχεία εκείνα που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (ΕΛΤΕ)

- Στην αρχή του έτους 20X1 η ΑΛΦΑ αγόρασε πενταετές ομόλογο που εξέδωσε η ΒΗΤΑ, ονομαστικού ποσού 50.000.000 ευρώ, με ονομαστικό επιτόκιο 5%. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στο ποσό των 45.000.000 ευρώ. Οι τόκοι καταβάλλονται στο τέλος κάθε ημερολογιακού έτους και το κεφάλαιο επιστρέφεται στις 31/12/20X5.
- Ζητείται να προσδιοριστεί η λογιστική αξία του ομολόγου της ΒΗΤΑ στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ΑΛΦΑ:
- α) με το αποσβέσιμο κόστος – σταθερή μέθοδο, και
- β) με το αποσβέσιμο κόστος – μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Τα συνολικά έσοδα που θα εισπράξει η ΑΛΦΑ από το ομόλογο της ΒΗΤΑ στη διάρκεια αυτού (πενταετία) είναι $5.000.000 + (5 * 2.500.000) = 17.500.000$ ευρώ.
- β) Τα συνολικά έσοδα των 17.500.000 ευρώ πρέπει να κατανεμηθούν στην πενταετία.
- γ) Στην πραγματικότητα, η ΑΛΦΑ επένδυσε 45.000.000 στην αρχή του 20Χ1 και οι σχετικές χρηματοροές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Πραγματικές χρηματοροές ομολόγου

20X1 (01/01)	20X1 (31/12)	20X2 (31/12)	20X3 (31/12)	20X4 (31/12)	20X5 (31/12)
-50.000.000					50.000.000
<u>+5.000.000</u>	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000	<u>2.500.000</u>
-45.000.000					<u>52.500.000</u>

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- δ) Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, το επιτόκιο που εξισώνει τις πραγματικές χρηματοροές είναι 7,469655%. Το επιτόκιο αυτό υπολογίζεται επιλύοντας (π.χ. με τη χρήση του excel) την εξίσωση: $45.000.000 = 2.500.000 / (1+r) + 2.500.000 / (1+r)^2 + 2.500.000 / (1+r)^3 + 2.500.000 / (1+r)^4 + 52.500.000 / (1+r)^5$.
- ε) Αν το ομόλογο αναγνωριζόταν αρχικά στο ονομαστικό ποσό του (δηλ. 50.000.000 ευρώ), το χρηματοοικονομικό έσοδο του έτους 20X1 θα ήταν 7.500.000 ευρώ (το άθροισμα του υπό το άρτιο ποσού των 5.000.000 ευρώ και του ονομαστικού τόκου των 2.500.000 ευρώ), ενώ για τα επόμενα έτη 20X2 έως 20X5, το ετήσιο χρηματοοικονομικό έσοδο θα ήταν 2.500.000 ευρώ.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- στ) Με τη μέθοδο του **αποσβέσιμου κόστους – σταθερή μέθοδος**, το ποσό του υπό το άρτιο 5.000.000 ευρώ, **επιμερίζεται ως κόστος έκδοσης** στα πέντε έτη του ομολόγου **ισόποσα** για κάθε έτος.
- ζ) Με τη μέθοδο του **αποσβέσιμου κόστους – πραγματικό επιτόκιο**, το ποσό του υπό το άρτιο 5.000.000 ευρώ, **επιμερίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο** στα πέντε έτη του ομολόγου **με τη χρήση του πραγματικού επιτοκίου**, που με βάση τα δεδομένα υπολογίζεται σε:
 $r = 7,469655\%$.

Τα δεδομένα της ανάλυσης για το ετήσιο χρηματοοικονομικό έσοδο της πενταετίας για την ΑΛΦΑ συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Επίδραση στα αποτελέσματα (έσοδο / έξοδο για επενδυτή / εκδότη)					
	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
Ονομαστικό ποσό	7.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Αποσβέσιμο κόστος – σταθερή μέθοδος	3.500.000 [2,5+(5/5)]	3.500.000	3.500.000	3.500.000	3.500.000
Αποσβέσιμο κόστος – πραγματικό επιτόκιο	3.361.345	3.425.684	3.494.830	3.569.140	3.649.001

Τα δεδομένα της ανάλυσης για την εμφάνιση του ομολόγου στον ισολογισμό της ΑΛΦΑ στη διάρκεια της πενταετίας συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Μέθοδος του ονομαστικού ποσού

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3	31/12/20X4	31/12/20X5
Υπόλοιπο έναρξης	50.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000
Τόκοι - έσοδα περιόδου	7.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Καταβολή περιόδου	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-52.500.000
Υπόλοιπο λήξης	55.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000	0

Αποσβέσιμο κόστος - Σταθερή μέθοδος

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3	31/12/20X4	31/12/20X5
Υπόλοιπο έναρξης	45.000.000	46.000.000	47.000.000	48.000.000	49.000.000
Τόκοι περιόδου	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Απόσβεση υπό το άρτιο	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Καταβολή περιόδου	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-52.500.000
Υπόλοιπο λήξης	46.000.000	47.000.000	48.000.000	49.000.000	0

Αποσβέσιμο κόστος - πραγματικό επιτόκιο

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3	31/12/20X4	31/12/20X5
Υπόλοιπο έναρξης	45.000.000	45.861.345	46.787.029	47.781.859	48.850.999
Τόκοι περιόδου	3.361.345	3.425.684	3.494.830	3.569.140	3.649.001
Καταβολή περιόδου	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-52.500.000
Υπόλοιπο λήξης	45.861.345	46.787.029	47.781.859	48.850.999	0

Σημείωση

Οι τόκοι της κάθε περιόδου υπολογίζονται πολλαπλασιάζοντας το πραγματικό επιτόκιο με το κεφάλαιο έναρξης της εκάστοτε περιόδου.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Το ποσό της γραμμής «Υπόλοιπο λήξης» είναι το ποσό της αξίας του ομολόγου που εμφανίζεται στον ισολογισμό της ΑΛΦΑ.
- β) Είναι προφανές ότι η μέθοδος του ονομαστικού ποσού, στο συγκεκριμένο παράδειγμα, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή, καθώς αντιβαίνει στην αρχή του δεδουλευμένου και επηρεάζει με, προδήλως σημαντικά ποσά, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις
- **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.
- Οι ζημιές απομείωσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων **αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα** και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτά, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάντως να υφίστανται
- 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.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- 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).

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- **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.
- 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.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- **Λογιστική χωρίς προεξόφληση**
- Αν δεν χρησιμοποιηθεί προεξόφληση, δεν γίνεται λογισμός τόκων.
- Η ζημία απομείωσης του έτους 20Χ5 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.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Η πτώση της χρηματιστηριακής αξίας ενός διαπραγματεύσιμου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, έντοκου ή μη, σε επίπεδα κάτω του κόστους κτήσης, δεν συνεπάγεται ότι, σε κάθε περίπτωση, έχει επέλθει απομείωση της αξίας του. Συνεπώς, απαιτείται εξέταση των πραγματικών περιστατικών για την τεκμηρίωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης μόνιμου χαρακτήρα, προκειμένου να αναγνωρισθούν βάσει των προβλέψεων του νόμου.

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Για παράδειγμα:
- α) Η πτώση της τιμής ενός ομολόγου λόγω ανόδου των επιτοκίων, για το οποίο όμως υπάρχει πρόθεση διακράτησης ως τη λήξη του, δεν συνιστά ζημία απομείωσης, εφόσον **εκτιμάται** βάσιμα ότι κατά τη λήξη του θα εισπραχθεί το σύνολο της ονομαστικής αξίας του.
- β) Η πτώση της τιμής μιας μετοχής, που έχει αποκτηθεί ως μακροπρόθεσμη επένδυση, λόγω γενικής πτώσης στο χρηματιστήριο, δεν συνιστά απομείωση εάν η οντότητα που έχει εκδώσει τις μετοχές δεν αντιμετωπίζει οικονομικές δυσκολίες και **εκτιμάται** ότι η μετοχή θα ανακτήσει την αξία της.
- γ) Η σημαντικά μικρότερη εσωτερική λογιστική αξία μιας μετοχής (η αξία της βάσει του συνόλου της καθαρής θέσης της οντότητας που την έχει εκδώσει) από την αξία κτήσης της, δεν σημαίνει απαραίτητα ότι υπάρχει απομείωση. (ΕΓΛΣ Αποτίμηση χαμηλότερη στην αξία κτήσεως και εσωτερική λογιστική αξία)

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Όταν εφαρμόζεται το κόστος κτήσης, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως στοιχεία του μη κυκλοφορούντος και του κυκλοφορούντος ενεργητικού, ανάλογα με τις επενδυτικές προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους.
- Για παράδειγμα, ένα δεκαετές ομόλογο λήξης στις 20 Δεκεμβρίου 20X7 το οποίο η επιχείρηση **έχει την πρόθεση** να διακρατήσει μέχρι τη λήξη του, παρουσιάζεται στον ισολογισμό του έτους 20X5 στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία και στον ισολογισμό του 20X6 στα κυκλοφορούντα. Εάν όμως κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X5 η επιχείρηση έχει λάβει απόφαση να το πουλήσει εντός του έτους 20X6, το στοιχείο θα εμφανιστεί στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

- **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ:** η ζημία που προκύπτει από **αποτίμηση τίτλων** από 1.1.2014 και μετά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθόσον δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή.

- **ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- Τα αποθέματα **αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.**
- Το **κόστος κτήσης των αποθεμάτων** περιλαμβάνει **το σύνολο των δαπανών** που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση (Πχ Έδρα εταιρείας) και κατάστασή τους.
- Το **κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας** προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:
 - α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο (πχ μεταφορικά) και
 - β) **μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων** που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- **Το σταθερό κόστος παραγωγής** (αποσβέσεις, συντήρηση, κλπ.) επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας.
- Το μέγεθος αυτό μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων.

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- Το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων **προσαυξάνοντας** το κόστος πωληθέντων, **χωρίς** να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων.
- Όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.
-
- Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου (πχ ακίνητα, ωρίμανση κρασιού κλπ) για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, **το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων**, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.
- **(προσοχή:** αν επιρρίψουμε τόκους σε αποθέματα επιρρίπτουμε τόκους και στα ιδιοπαραγώμενα πάγια κ.ο.κ.)

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται **στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.**
- Για την επιλογή της κατ' είδος χαμηλότερης αξίας δεν υπάρχει πλέον το κριτήριο της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αναπαραγωγής κατά το χρόνο της αποτίμησης (επιμέτρησης).
-
- Παράδειγμα
- ->

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- Κόστος αγοράς μιας μονάδος εμπορεύματος 10 €
- Τρέχουσα τιμή αγοράς του ιδίου 7 €
- Καθαρή τρέχουσα τιμή πώλησης 11 €

- Υπό **τις προηγούμενες διατάξεις** η αποτίμηση θα γινόταν στην τρέχουσα τιμή αγοράς των 7 €.

- Πλέον επειδή η καθαρή τιμή πώλησης (καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία) ανέρχεται σε 11 € δεν συντρέχει περίπτωση υποτίμησης, οπότε η αποτίμηση θα γίνει στο κόστος αγοράς 10 €.

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει **το κόστος πωληθέντων** στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- Όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- «Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» : η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης. (προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά).
-
- **Υλικά για μεταποίηση**, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος παραγωγής και το καθαρό τίμημα πώλησης του έτοιμου προϊόντος.

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- Το κόστος κτήσης **του τελικού αποθέματος:**
-
- α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (**FIFO**) ή τη μέθοδο **του μέσου σταθμικού όρου** ή **άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο.**
- **Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.**
- β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα.
- Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται. (πχ FIFO για υλικά προς Βιομηχανοποίηση, μέσο σταθμικό για εμπορεύματα)
- γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του **εξατομικευμένου κόστους.**

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- **Άρθρο 25. ν.4172/2013**
- 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.

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

Παράδειγμα επιμέτρησης

Επιμέτρηση αποθεμάτων 20X1

Κωδικός	Αξία κτήσης		Επιμέτρηση	Ζημιά επιμέτρησης
	ΤΑ	ΚΡΑ		
121	500	550	500	
169	450	700	450	
234	200	150	150	50
301	150	270	150	
405	250	100	100	150
600	300	350	300	
	1.850	2.120	1.650	200

Κόστος πωληθέντων / Ζημιά επιμέτρησης 200

Απομειωμένα αποθέματα 200

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

Επιμέτρηση αποθεμάτων 20Χ2				
Κωδικός	Αξία κτήσης		Επιμέτρηση	Ζημιά επιμέτρησης
	ΤΑ	ΚΡΑ		
121	600	550	550	50
169	400	650	400	
234	300	350	300	
301	200	270	200	
405	100	60	60	40
600	400	450	400	
	2.000	2.330	1.910	90
Απομειωμένα αποθέματα				110
Κόστος πωλ. / Κέρδος αναστρ. ζημιάς επιμ.				110

Παράδειγμα

	Σενάριο A	Σενάριο B
Αξία κτήσης A.A.	100	100
Αγορές	1200	1200
Αξία T.A.	150	150
Κόστος για πώληση T.A.	20	20
Εκτιμώμενη αξία πώλησης T.A.	190	160

Εκτιμώμενη αξία πώλησης Τ.Α.	190	160
Κόστος για πώληση Τ.Α.	20	20
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	170	140
Αξία επιμέτρησης ΤΑ (Κόστος κτήσης ή ΚΡΑ)	150	140
Ζημία επιμέτρησης (150 - 150) (140-150)	0	10
Κόστος πωληθέντων (ΑΑ+Α-ΤΑ)	1150	1160
Εγγραφή απομείωσης αποθεμάτων στην περίπτωση Β		
61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων	10	
20 Εμπορεύματα		
20.05.01 Απομείωση εμπορεύματος		10

- **ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Οι προκαταβολές αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης (καταβαλλόμενα ποσά).
- Μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, μείον τα χρησιμοποιηθέντα ποσά βάσει της αρχής του δουλευμένου και τυχόν ζημίες απομείωσης.
- Η απομείωση των προκαταβολών δαπανών αναφέρεται στην περίπτωση στην οποία ο λήπτης του σχετικού ποσού δεν είναι σε θέση ούτε να εκπληρώσει τη δέσμευση που ανέλαβε ούτε να επιστρέψει το υπόλοιπο του ποσού.

Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- Τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.
- Παραδείγματα λοιπών μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, μεταξύ άλλων, είναι οι απαιτήσεις από το Δημόσιο, οι δοθείσες εγγυήσεις (π.χ. σε πάροχο ηλεκτρικής ενέργειας), κλπ.
- Μεταγενέστερα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας (δηλαδή στο ποσό που αναμένεται να ληφθεί).

- Πχ δίνεται προκαταβολή σε προμηθευτή
- 50 1000€
- Σε 38 1000€

- Δεν μπορεί να καταβάλλει 100 ευρώ
- 61 Ζημίες επιμέτρησης 100€
- Σε 50 100€

- Παρόμοιος χειρισμός σε περίπτωση που δοθεί ποσό εγγύησης το οποίο μέρος του δε δύναται να επιστραφεί.

- **ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**

Υποχρεώσεις

- **Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. (δανειακές συμβάσεις ή υποχρεώσεις προς προμηθευτές κλπ)**
- **Οι υποχρεώσεις για πληρωμή φόρων δε θεωρείται χρηματοοικονομική υποχρέωση**
- Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους.
- Ποσά που αφορούν υπέρ ή υπό το άρθριο έκδοση, καθώς και το κόστος που σχετίζεται άμεσα με την ανάληψη των υποχρεώσεων αντιμετωπίζονται ως έξοδα ή έσοδα της περιόδου στην οποία οι υποχρεώσεις αναγνωρίστηκαν αρχικά.

- **Δεν είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις**
- Τα αναβαλλόμενα έσοδα
- Οι προκαταβολές
- Ο φόρος εισοδήματος
- Οι λοιποί φόροι
- Οι προβλέψεις

Υποχρεώσεις

- Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις οφειλόμενα ποσά επιμετρώνται στα

Υποχρεώσεις

- Η επιχείρηση Α εξέδωσε στη χρήση 20X1 ομόλογο πενταετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 1.000.000 ευρώ. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στην τιμή των 997.000 ευρώ και δίδει σταθερό επιτόκιο 3% ετησίως. Η Α επιβαρύνθηκε με την αμοιβή χρηματοοικονομικού συμβούλου, που σχετίζεται άμεσα με την έκδοση του ομολόγου, ποσού 2.000 ευρώ.
- Το **ποσό της υποχρέωσης** που πρέπει να αναγνωρίσει η Α με τη μέθοδο του κόστους είναι 1.000.000 ευρώ, ενώ το ποσό του υπό το άρτιο (3.000 ευρώ) και της προμήθειας (2.000 ευρώ) θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα της 20X1 ως έξοδο (σύνολο 5.000 ευρώ), καθώς δεν είναι σημαντικά. Στο τέλος κάθε περιόδου και μέχρι τη λήξη της, η υποχρέωση θα εμφανίζεται στο οφειλόμενο (ονομαστικό) ποσό των 1.000.000 ευρώ.

Υποχρεώσεις

- Εναλλακτικά οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται **μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο**, εάν η επιμέτρηση με τον κανόνα της παρούσας παραγράφου έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Υποχρεώσεις

- Η επιχείρηση Α εξέδωσε στη χρήση 20Χ1 ομόλογο πενταετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 1.000.000 ευρώ.
- Το ομόλογο εκδόθηκε **υπό το άρτιο** στην τιμή των 970.000 ευρώ και δίδει σταθερό επιτόκιο 2% ετησίως.
- Η Α επιβαρύνθηκε με την αμοιβή χρηματοοικονομικού συμβούλου, ποσού 2.000 ευρώ.
- Συζήτηση-Λύση
- Το ποσό της υποχρέωσης που πρέπει να αναγνωρίσει αρχικά η Α είναι 968.000 ευρώ, ενώ το ποσό των 32.000 ευρώ (άθροισμα του υπό το άρτιο και της αμοιβής) θα κατανεμηθεί στις 5 περιόδους είτε με την ευθεία μέθοδο ($32.000 / 5 = 6.400$ ευρώ ετησίως) είτε με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Υποχρεώσεις

- Ειδικότερα, για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται **στο καθαρό ποσό** που αναλαμβάνεται, λαμβανομένων υπόψη των ποσών που αφορούν υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση, **τόκους**, καθώς και το **κόστος** που σχετίζεται άμεσα με την ανάληψη αυτών.
- Οι προκύπτοντες τόκοι από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα, **εκτός** εάν βαρύνουν το κόστος περιουσιακών στοιχείων (προσαύξηση κόστους ιδιοπαραγόμενων παγίων – αποθεμάτων)

Υποχρεώσεις

- Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση όταν, και μόνον όταν, η συμβατική δέσμευση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει
- Τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) αντιμετωπίζεται ως εξόφληση της αρχικής και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Υποχρεώσεις

- Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται σε ένα τρίτο μέρος και του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας τυχόν άλλων, εκτός μετρητών, μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και τυχόν νέων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Υποχρεώσεις

- Έστω ότι η επιχείρηση ΑΛΦΑ έχει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ονομαστικής αξίας 10.000 ευρώ. Λόγω σοβαρών οικονομικών προβλημάτων, η ΑΛΦΑ συμφωνεί με τον πιστωτή της να μειωθεί η υποχρέωσή της στο 60% της αξίας της.
- Συζήτηση-Λύση
- Η μείωση της υποχρέωσης συνιστά μειωμένη εκροή κατά 40% και συνεπώς **κέρδος** για την ΑΛΦΑ ποσού 4.000 ευρώ. Το ποσό αυτό θα προσαυξήσει (στο σύνολό του) τα αποτελέσματα του έτους στο οποίο προέκυψε

Υποχρεώσεις

- Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις: αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.
- Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις:
- Φόρος Εισοδήματος, Λοιποί Φόροι, Προκαταβολές, Δεδουλευμένα.

- **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ**

Προβλέψεις

- **ΕΛΠ:** Ο όρος πρόβλεψη δεν ενδείκνυται να χρησιμοποιείται για τα εκτιμώμενα ποσά απομείωσης περιουσιακών στοιχείων της οντότητας (π.χ. απομείωση απαιτήσεων λόγω επισφάλειας ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων, απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων, κλπ).

Προβλέψεις

- **Περιπτώσεις προβλέψεων:**
- Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους,
- Οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμοδικίες που δεν έχουν σχέση με μείωση της αξίας αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων,
- Οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος και
- Οι προβλέψεις που προέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών.

Προβλέψεις

- Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα **στο ονομαστικό ποσό** που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.
- Επίσης γίνεται να αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, (εάν έχει σημαντική επίδραση στις Οικονομικές Καταστάσεις)

Προβλέψεις

- Ειδικότερα, **οι προβλέψεις για 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.
- Διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή είτε κατά το διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται **ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν.**

- **ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ**

Κρατικές επιχορηγήσεις

- **Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων.**
- κρατική επιχορήγηση είναι οι πόροι που το κράτος διαθέτει σε μια οντότητα, ως αντάλλαγμα για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση προς συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες.
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να αφορούν είτε την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε την επιχορήγηση εξόδων

Κρατικές επιχορηγήσεις

- **Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων.**
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που **αφορούν περιουσιακά στοιχεία** αναγνωρίζονται αρχικά **ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται** ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν.
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά.

Κρατικές επιχορηγήσεις

Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
<i>Σύνολο</i>	X	X

Κρατικές επιχορηγήσεις

- Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, 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 για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται (κατανέμονται) στα αποτελέσματα ως έσοδο με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο.

Κρατικές επιχορηγήσεις

- Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις αφορούν περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση βάσει των προβλέψεων του νόμου, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα βάσει της γενικής αρχής του δεδουλευμένου, δηλαδή στην περίοδο που η οντότητα έχει εκπληρώσει οριστικά όλες τις δεσμεύσεις που σχετίζονται με τη χορήγηση της επιχορήγησης.

Κρατικές επιχορηγήσεις

- Αγροκτηνοτροφική επιχείρηση έλαβε επιχορήγηση ποσού 40.000 ευρώ για την ανάπτυξη μονάδας εκτροφής βοοειδών με συγκεκριμένους όρους που προβλέπουν τη λειτουργία της μονάδας για τουλάχιστον 5 έτη.
- Σε περίπτωση που δεν εκπληρωθούν οι όροι, η επιχορήγηση επιστρέφεται στην Κρατική Αρχή που τη χορήγησε.
- Αν η οντότητα επιλέξει την επιμέτρηση των αγελάδων (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) στην εύλογη αξία τους, όπως προβλέπεται από το άρθρο 24 του νόμου, δεν διενεργούνται αποσβέσεις επί των αγελάδων και συνεπώς δεν νοείται μεταφορά της επιχορήγησης στα αποτελέσματα ως έσοδο με τρόπο ανάλογο των αποσβέσεων. ->

Κρατικές επιχορηγήσεις

- Στην περίπτωση αυτή η επιχορήγηση θεωρείται δουλευμένο έσοδο στο **τέλος του πέμπτου έτους**, όταν η οντότητα θα έχει εκπληρώσει οριστικά τους όρους της επιχορήγησης.
- Συνεπώς, στο χρόνο αυτό (λήξη της πενταετίας), το σύνολο της επιχορήγησης των 40.000 ευρώ μεταφέρεται από τις υποχρεώσεις στα αποτελέσματα ως έσοδο.

Κρατικές επιχορηγήσεις

- Εναλλακτικά του χειρισμού της παραγράφου 23.1.4, οι εν λόγω επιχορηγήσεις μπορούν να αποσβένονται (μεταφέρονται στα έσοδα) με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος για τα επιχορηγηθέντα στοιχεία.
- Η εναλλακτική αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι δε θίγεται η εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

- **ΣΛΟΤ 585/7.4.2016**

- Οι αποσβέσεις των επιχορηγήσεων ξεκινούν από την ημερομηνία της αναγνώρισής τους (ως υποχρεώσεις) και ολοκληρώνονται εντός της χρονικής περιόδου ολοκλήρωσης απόσβεσης των σχετικών παγίων.
- Για παράδειγμα έστω πάγιο αξίας 100 που αποκτήθηκε στο μέσον το 2014 και αποσβένεται εντός δεκαετίας (ετήσιες αποσβέσεις 10). Βάσει αυτού η ολοκλήρωση των αποσβέσεων θα ολοκληρωθεί την 30.06.2024.
- Στο τέλος του 2015, έστω ότι αναγνωρίσθηκε επιχορήγηση 40. Η εν λόγω επιχορήγηση θα αποσβεσθεί μέχρι την 30.06.2024 δηλαδή σε 8,5 έτη και συνεπώς ετήσια απόσβεση από 01.01.2016 ευρώ $40/8,5=4,71$.

Κρατικές επιχορηγήσεις

- **Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων.**
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν.
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

- **ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ**

Αναβαλλόμενοι Φόροι

	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
<u>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</u>		
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
<u>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>		
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται από το νόμο σε καθαρά προαιρετική βάση.
- Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά. Δηλαδή, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επιλέγει να υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και να αγνοεί στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
- Επομένως, όταν μια οντότητα εφαρμόζει λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο θετικών και αρνητικών ποσών αναβαλλόμενου φόρου.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αποσκοπεί στην αποτύπωση ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος και περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από τη διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Η αναγνώριση για λογιστικούς σκοπούς κάποιου εσόδου ή εξόδου (περιουσιακού στοιχείου/υποχρέωσης) αντίστοιχα που θα φορολογηθεί/εκπασθεί για φορολογικούς σκοπούς σε μεταγενέστερη περίοδο, συνεπάγεται την ταυτόχρονη αναγνώριση του αναλογούντος αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, που προβλέπει την αναγνώριση όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

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

Αναβαλλόμενοι Φόροι

Λογιστική χωρίς αναβαλλόμενη φορολογία

	20X0	20X1
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	500	500
Διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης	100	-100
Φορολογικά κέρδη	600	400
Τρέχων φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	180	120
Καθαρά κέρδη μετά από φόρους	320	380

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- 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.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- 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.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

Λογιστική με αναβαλλόμενη φορολογία

	20X0	20X1
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	500	500
Διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης	100	-100
Φορολογικά κέρδη	600	400
Τρέχον φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	-180	-120
Αναβαλλόμενος φόρος έσοδο / έξοδο	30	-30
Καθαρά κέρδη μετά από φόρους	350	350

Αναβαλλόμενοι Φόροι

<u>Εγγραφές έτους 20X0</u>	
Τρέχων φόρος (έξοδο)	180
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	30
Τρέχων φόρος εισοδήματος (υποχρέωση)	180
<u>Αναβαλλόμενος φόρος-έσοδο</u>	<u>30</u>
<u>Εγγραφές έτους 20X1</u>	
Τρέχων φόρος (έξοδο)	120
Αναβαλλόμενος φόρος έξοδο	30
Τρέχων φόρος εισοδήματος (υποχρέωση)	120
<u>Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση</u>	<u>30</u>

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Είναι προφανές ότι εάν η χρονική σειρά των διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης ήταν αντίστροφη μεταξύ των ετών 20X0 και 20X1, το έτος 20X0 η επιχείρηση θα αναγνώριζε αναβαλλόμενο φόρο – έξοδο και σχετική υποχρέωση, ενώ το έτος 20X1 θα αναγνώριζε αναβαλλόμενο φόρο – έσοδο.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Οι οντότητες **δύνανται** να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους.
- Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι **σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο** ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.
- Χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων **υπόκεινται σε συμψηφισμό** και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων.
- Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Το θετικό της περίπτωσης είναι 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 στο ΔΛΠ 12.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Παράδειγμα:
- Ας πούμε ότι βρισκόμαστε σε μία περιοχή όπου το κράτος θέλοντας να βοηθήσει στην ανάπτυξη δίνει φορολογικά κίνητρα.
- Τα κίνητρα αυτά είναι ότι αν αγοράσεις εξοπλισμό π.χ. computer έχεις 100% απόσβεση τον πρώτο χρόνο .
- Έστω όμως ότι κανονικά αποσβένονται σε τρία χρόνια.
- Ας πούμε ότι έχουμε Κέρδη σταθερά για τρία χρόνια από 1000 € πριν την απόσβεση και ότι ο συντελεστής φόρου είναι 35%
- Έχω λοιπόν αγοράσει computer 900 € και θα τα αποσβέσω σε τρία χρόνια.
- Έχω λοιπόν κόστος στα 3 χρόνια:

Αναβαλλόμενοι Φόροι

ΕΤΟΣ	20Χ2	20Χ3	20Χ4
ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	900	900	900
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (3 ΧΡΟΝΙΑ)	300	300	300
ΚΕΡΔΟΣ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	1000	1000	1000
ΚΕΡΔΟΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	700	700	700

Αναβαλλόμενοι Φόροι

Ο φόρος που θα πληρώσω όμως εγώ τον πρώτο χρόνο δεν θα είναι $700 \text{ €} \times 35\% = 245 \text{ €}$ αλλά θα είναι $100 \text{ €} \times 35\% = 35 \text{ €}$ διότι :

ΚΕΡΔΟΣ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	1000	1000	1000
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΚΡΑΤΟΣ	900	0	0
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΚΕΡΔΟΣ	100	1000	1000
ΦΟΡΟΣ	35	350	350
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	665	350	350

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Βλέπουμε λοιπόν εδώ ότι για τρία συνεχόμενα έτη που έχουμε τα ίδια κέρδη, τις ίδιες αποσβέσεις και τον ίδιο φορολογικό συντελεστή και κατά συνέπεια θα έπρεπε να έχουμε την ίδια δαπάνη φόρου και το ίδιο καθαρό αποτέλεσμα, από το φορολογικό κίνητρο του κράτους, έχουμε το 20Χ2 κέρδος 665 € ,το 2003 κέρδος 350 € και το 2004 κέρδος 350 €

- Ας το δούμε τώρα συγκεντρωτικά για τα τρία έτη.

• ΚΕΡΔΗ	3000
• ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	<u>900</u>
• ΚΕΡΔΟΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	2100
• ΦΟΡΟΣ 35%	<u>735</u>
• ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	1365

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Στην ουσία τα κέρδη είναι $1365 / 3 = 455$ κάθε χρόνο.
- Ένώ με το φορολογικό κίνητρο είναι 665, 350, 350.
- Όμως τον πρώτο χρόνο δείχνω διπλάσιο κέρδος και αυτό μειώνεται στα επόμενα χρόνια.
- Αυτό είναι παραπλανητικό, δεν είναι τα πραγματικά μου κέρδη 665 € τον πρώτο χρόνο, **γιατί έχω πάρει μετακινούμενη απόσβεση** για σκοπούς φόρου και αυτό δείχνει ότι τα αποτελέσματα μου είναι πολύ βελτιωμένα, αλλά στην πραγματικότητα δεν είναι
- Τώρα τι απαιτεί να κάνουμε για την διαφορά αυτή το πρότυπο; Έχω μία διαφορά Αποσβένω 900 τον πρώτο χρόνο αντί για πραγματική απόσβεση 300 και άρα διαφορά = 600 €. Κάνω 600 € περισσότερες αποσβέσεις, οι οποίες **αντιστρέφονται** στον δεύτερο και τρίτο χρόνο.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Άρα λέω $600 \text{ €} \times 35\% = 210$.
- Δηλαδή το κράτος σου λέει πλήρωσε φόρο 35 € το πρώτο χρόνο αντί του πραγματικού $(700 \times 35\%) = 245 \text{ €}$
- Άρα $600 \text{ €} \times 35\% = 210 \text{ €}$.
- Έχω δηλαδή μια **αναβαλλόμενη φορολογία** 210 € ή $245 - 35 = 210 \text{ €}$.
- Έπρεπε να πληρώσω φόρο 245€ και πλήρωσα 35€ και την διαφορά αυτή θα έλθω να την καλύψω στα δύο επόμενα χρόνια που θα πληρώνω φόρο 350€ αντί 245€ δηλαδή $(350 - 245) = 105 \text{ €}$ επιπλέον φόρο τον δεύτερο χρόνο και $(350 - 245) = 105 \text{ €}$ επιπλέον φόρο τον τρίτο χρόνο.
- Τα 210 € φόρου του πρώτου χρόνου που δεν κατέβαλα από το φορολογικό κίνητρο του κράτους θα τα καταβάλω ισόποσα στα επόμενα δύο έτη $(105 \text{ €} + 105 \text{ €}) = 210 \text{ €}$

Αναβαλλόμενοι Φόροι

ΕΤΟΣ	20Χ2	20Χ3	20Χ4
ΚΕΡΔΟΣ ΠΡΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	1000	1000	1000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	300	300	300
ΚΕΡΔΟΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	700	700	700
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΛΗΡΩΘΗΚΕ	35	350	350
ΚΕΡΔΟΣ	665	350	350
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	(210)	105	105
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	455	455	455
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ	245	245	245

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Συνοψίζοντας τώρα έχουμε:
- Ο πραγματικός φόρος που εγώ έπρεπε να πληρώσω τον πρώτο χρόνο είναι $700 \text{ κέρδη} \times 35\% \text{ συντελεστή φόρου} = 245 \text{ €}$.
- Το κράτος μου λέει θα πληρώσω μόνο 35 € και την διαφορά $245\text{€}-35\text{€} = 210\text{€}$ θα την πληρώσω στα επόμενα δύο χρόνια από 105€ .
- **Αναβάλλονται και θα πληρωθούν μελλοντικά** δηλαδή $245\text{€} + 105\text{€} = 350\text{€}$ τον δεύτερο και τον τρίτο χρόνο.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Το πρώτο έτος **θα χρεώσει** το αποτέλεσμα με 210€ και θα γίνει από $665 - 210 = 455$ όσο το πραγματικό κέρδος και θα **πιστώσει** Υποχρέωση - αναβαλλόμενη φορολογία 210€ και η φορολογική του Υποχρέωση θα γίνει $(35 + 210) = 245$.
- Το δεύτερο έτος **θα χρεώσει** την Υποχρέωση αναβαλλόμενη φορολογία με 105€ και η φορολογική του Υποχρέωση θα γίνει $350€ - 105€ = 245$ και θα **πιστώσει** Αποτελέσματα με 105€ και το Αποτέλεσμα θα γίνει $350€ + 105€ = 455$
- και την ίδια εγγραφή θα επαναλάβει και στο τρίτο έτος οπότε ο λογαριασμός Αναβαλλόμενη φορολογία θα μηδενίσει.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Στο τέλος του πρώτου χρόνου το computer έχει φορολογική βάση 0 μηδέν και Λογιστική Αξία 900€- μείον 300€ αποσβέσεις = 600€ .
- **Λογιστική αξία - Φορολογική βάση = Προσωρινή διαφορά**
- **600€ 0€ 600€**
- Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση : $600€ \times 35\% = 210€$
- Χρεώνω Αποτελέσματα 210€ και
- Πιστώνω Υποχρεώσεις –
- Αναβαλλομ φορολ. Υποχρέωση 210€

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Τον επόμενο χρόνο θα έχουμε λογιστική αξία 600€-300€ απόσβεση = 300€ και
- **Λογιστική αξία - Φορολογική βάση = Προσωρινή διαφορά**
- **300€ 0€ 300€**
- Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση $300€ \times 35\% = 105€$.
- Βλέπουμε δηλαδή εδώ ότι η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μειώθηκε από 210€ σε 105€ και προχωρώ στην εγγραφή:
- **Χρεώνω** την Υποχρέωση-Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 105€ και
- **Πιστώνω** τα Αποτελέσματα με 105€.
- Μείωσα τις υποχρεώσεις μου και αύξησα ισόποσα τα κέρδη μου.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Τον επόμενο τρίτο χρόνο η Λογιστική αξία του computer θα είναι πλέον μηδέν αφού θα έχει αποσβεσθεί πλήρως και θα έχω
- **Λογιστική αξία** - **Φορολογική βάση** = **Προσωρινή διαφορά**
- **0€** **0€** **0€**
- Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση $0€ \times 35\% = 0€$
- Επαψε πλέον να υφίσταται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και προχωρώ στην εγγραφή:
- **Χρεώνω** την Υποχρέωση-Αναβαλλομ φορολ υποχρ. 105€ και
- **Πιστώνω** τα Αποτελέσματα με 105€.
- Μείωσα τις υποχρεώσεις μου και αύξησα ισόποσα τα κέρδη

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- Στο παράδειγμά μας η διαφορά είναι προσωρινή.
- Αγόρασα ένα πάγιο 900€ και στα τρία χρόνια θα το αποσβέσω στο μηδέν και φορολογικά και Λογιστικά.
- Αλλά φορολογικά αποσβένεται σε ένα χρόνο και λογιστικά σε τρία χρόνια.
- Αυτή είναι **Προσωρινή** διαφορά που θα έλθει να διακανονισθεί στα τρία χρόνια.
- Ο φόρος των 210€ που δεν πληρώθηκε το πρώτο χρόνο θα πληρωθεί στα επόμενα δύο χρόνια από 105€

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- **Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις** είναι τα ποσά των **φόρων εισοδήματος που είναι πληρωτέα σε μελλοντικές περιόδους** και αφορούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές.
- Στο παράδειγμα μας από το λογιστικό κέρδος 700€ του πρώτου έτους μόνο για τα 100€ έχει πληρωθεί φόρος $35\% = 35\text{€}$.
- Για τα 600€ δεν έχει πληρωθεί φόρος και υπάρχει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση $600 \times 35\% = 210\text{€}$ η οποία θα πληρωθεί στα δύο επόμενα χρόνια από 105€ κάθε χρόνο.

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- **Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση** είναι το ποσό των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέο σε μελλοντικές περιόδους και αφορά σε :
 - Εκπεστές προσωρινές διαφορές
 - Μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες
 - Μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς τόκους.
- **Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση έχω όταν έχω πληρώσει περισσότερο φόρο από το ποσό που έπρεπε να πληρώσω και θα μου επιστραφεί μελλοντικά**

Αναβαλλόμενοι Φόροι

- ΟΤΑΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΗ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ = ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ και
- ΟΤΑΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΙΚΡΟΤΕΡΗ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ = ΑΠΑΙΤΗΣΗ

- **ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ**

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Εναλλακτικά** των οριζόμενων στα άρθρα 18 έως 23, παρέχεται **η δυνατότητα** τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης **στην εύλογη αξία τους**.
- Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται, σύμφωνα με το παρόν άρθρο, **όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία**.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Ορισμός Εύλογης αξίας:** Η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης μεταξύ προθύμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες κατά την ημερομηνία μέτρησης.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Τα επιλέξιμα στοιχεία για επιμέτρηση στην εύλογη αξία αφορούν στα εξής κονδύλια του ισολογισμού:
- α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.
- β) Επενδυτικά ακίνητα (είτε ιδιόκτητα είτε χρηματοδοτική μίσθωση)
(ακίνητα για εκμίσθωση ή για αποκόμιση οφέλους από αύξηση αξίας τους)
- γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.
- ->

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- δ) Αποθέματα εμπορευμάτων (μόνο για αποθέματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών).
-
- ε) Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- στ) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.
- ζ) Παράγωγα για αντιστάθμιση.
- **(ΌΧΙ ΣΕ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟ)**

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Όταν η επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει εύλογες αξίες σε ένα ή περισσότερα κατά την κρίση της κονδύλια από τα ανωτέρω υπό 24.1.4, αυτές εφαρμόζονται υποχρεωτικά στο σύνολο των επιμέρους στοιχείων του/(των) κονδυλίου/(ων) του ισολογισμού.
- Δηλαδή, δεν επιτρέπεται να γίνεται επιλεκτική εφαρμογή των εύλογων αξιών σε μερικά μόνο από αυτά τα στοιχεία του/(των) κονδυλίου/(ων).

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

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

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

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

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα**
- α) **Κέρδη (θετικές διαφορές)** από την επιμέτρηση των **ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων** στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο ακινήτου, **ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.**
- β) **Ζημιές (αρνητικές διαφορές)** από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης **στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.** ->

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- γ) Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, στο βαθμό που το σχετικό ποσό έχει καταστεί πραγματοποιημένο. Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά τη διαγραφή ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.
- δ) Η εύλογη αξία ενός στοιχείου, εφόσον έχει επιλεγεί η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρησή του, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.
- ε) Η εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων **εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή**
- στ) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Το ποσό της **θετικής διαφοράς επιμέτρησης** της καθαρής θέσης ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου στοιχείου **δεν είναι δουλευμένο** κατά το χρόνο σχηματισμού του και **συνεπώς δεν είναι ελεύθερο προς διανομή ποσό**. Το ποσό αυτό, που αντανακλά ισόποση αύξηση της λογιστικής αξίας του ακινήτου, καθίσταται δουλευμένο:
 - α) κατά το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων που αντιστοιχεί στην αύξηση της αξίας του ακινήτου.
 - β) κατά την πώληση ή καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου, οπότε και οριστικοποιείται το σχετικό ποσό.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα – Διαφορές ΕΑ:**
 - μεταβάλλουν τη λογιστική αξία του στοιχείου
 - οι θετικές στην καθαρή θέση
 - οι αρνητικές συμψηφίζουν τυχόν θετικές κατά ακίνητο και το υπόλοιπο στα αποτελέσματα
- δυνατότητα μεταφοράς πραγματοποιημένης μέσω αποσβέσεων διαφοράς ΕΑ της ΚΘ στα ΚΝ
- προσδιορισμός αποτελέσματος πώλησης:

τίμημα πώλησης	X
- λογιστική αξία (κτήση +/- διαφορές ΕΑ)	<u>Y</u>
= αποτέλεσμα (κέρδος / ζημιά)	Z
- επί πώλησης, δυνατότητα μεταφοράς απομένουσας (θετικής) διαφοράς ΕΑ στα ΚΝ

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Η αναπροσαρμογή της αξίας των αποσβέσιμων ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία, γίνεται με **προσαρμογή τόσο της αξίας κτήσης τους ή της προηγούμενης αναπροσαρμογής τους όσο και των σωρευμένων αποσβέσεων**
- Για παράδειγμα έστω κτήριο μικτής αξίας 1.500 ευρώ και σωρευμένων αποσβέσεων 500 ευρώ, δηλαδή λογιστικής αξίας προ της αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία 1.000 ευρώ. Αν η εύλογη αξία του είναι 1.200 ευρώ, θα αναπροσαρμοσθεί τόσο η μικτή αξία όσο και οι σωρευμένες αποσβέσεις με συντελεστή $1.200/1.000=1,2$ και συνεπώς η αξία του κτηρίου θα γίνει: $1.500*1,2 - 500*1,2 = 1.200$ ευρώ, που είναι η εύλογη αξία του.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- η επιμέτρηση στην εύλογη αξία των κτιρίων που υπόκεινται σε απόσβεση, **ενδεικνύται** να γίνεται στο τέλος της χρήσεως και κατόπιν της διενέργειας των ετησίων αποσβέσεων.
- ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο που περιλαμβάνει οικόπεδο και κτήριο απαιτείται η ξεχωριστή παρακολούθηση αυτών.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Επενδυτικά ακίνητα**
- α) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα **αποτελέσματα της περιόδου** που προκύπτουν.
- β) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζεται **τουλάχιστον ανά διετία** και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.
- γ) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή.
- δ) Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία **δεν υπόκεινται σε απόσβεση.**

- **Τα επενδυτικά ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίας** η αξία παρακολουθείται συνολικά (οικόπεδο και κτίριο στο λογαριασμό 16 ΕΛΠ) – δεν γίνονται αποσβέσεις
- – αν τα κατατάξουμε στη συνέχεια στα ιδιοχρησιμοποιούμενα τότε γίνεται διαχωρισμός μεταξύ αξίας οικοπέδου και κτιρίου (για να γίνονται αποσβέσεις μόνο στην αξία των κτιρίων).

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**
- α) Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία **επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.**
- β) Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους **δεν υπόκεινται σε απόσβεση.**
- γ) Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές **στα αποτελέσματα** της περιόδου που προκύπτουν.
-
- (Ουσιαστικά δεν προκύπτει από το νόμο πως επιμετρώνται.
- ->ΔΛΠ 41)

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι τα ζώντα ζώα και τα φυτά-δένδρα.
- Για σκοπούς εφαρμογής του νόμου δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε διαχείριση ή/και δεν προορίζονται για βιολογικό μετασχηματισμό.
- Πχ Τα άλογα σε μια επιχείρηση ιπποδρόμου, ή τα καλλωπιστικά φυτά σε μια επιχείρηση ψυχαγωγίας, δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία για σκοπούς του νόμου, διότι δεν προορίζονται για αναπαραγωγή/ανάπτυξη (βιολογικός μετασχηματισμός).

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Τα επενδυτικά ακίνητα και τα Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Μετά την επιμέτρηση κατά τη συγκομιδή, η αγροτική παραγωγή **θεωρείται πλέον εμπόρευμα** ή πρώτη ύλη αναλόγως, και εφεξής παρακολουθείται λογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 20 (υποχρεωτικά στο κόστος κτήσης).
- Για παράδειγμα, η συγκομιδή σταφυλιών σε μια καθετοποιημένη οινοποιητική μονάδα που παρακολουθεί τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σε εύλογες αξίες, κατά τη στιγμή της συγκομιδής επιμετρείται στην εύλογη αξία. Στη συνέχεια, η εύλογη αξία των σταφυλιών χρησιμοποιείται υποχρεωτικά ως κόστος κτήσης για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του τελικού προϊόντος (οίνου).

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Αποθέματα εμπορευμάτων**
- α) Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μπορούν να **επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.**
- β) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στα **αποτελέσματα** της περιόδου που προκύπτουν.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Επιμέτρηση αποθεμάτων σε εύλογη αξία:
- **μόνο για οντότητες που κατέχουν αποθέματα αποκλειστικά για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών (commodity traders), και με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι τα αποθέματα αυτά είναι χρηματιστηριακά αγαθά δηλαδή οι τιμές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές.**
- **(όχι για τις οντότητες που χρησιμοποιούν αποθέματα για παραγωγή)**

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Χρηματοοικονομικά στοιχεία**
- Υπό το καθεστώς του Π.Δ. 1123/1980 παρακολουθούντο ανάλογα με το είδος τους (Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεόγραφα κλπ).
- Πλέον παρακολουθούνται ανάλογα με το σκοπό απόκτησης (προθέσεις της διοίκησης) και το χρόνο διακράτησης αυτών. Ειδικότερα διακρίνονται σε:

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**
- α) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές) αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης, στην περίοδο που προκύπτουν.
- β) **Το κονδύλι της καθαρής θέσης** της περίπτωσης α' μεταφέρεται στα αποτελέσματα όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί,
- γ) **Οι ζημιές απομείωσης** της περίπτωσης β' αναστρέφονται στα αποτελέσματα όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν.
- **Κατ' εξαίρεση, οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.**

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Η ΑΛΦΑ έχει στην κατοχή της ένα ομόλογο που το έχει κατατάξει στα διαθέσιμα για πώληση κατά την αρχική του αναγνώριση.
- Για το ομόλογο αυτό δίνονται οι εξής πληροφορίες:
- Αξία κτήσης 100
- Διαφορές επιμέτρησης (θετικές) στον τελευταίο ισολογισμό 20
- Αξία πώλησης (εύλογη αξία):
- α) 130
- β) 90
- Έξοδα πώλησης 2
- Ζητείται να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.
- Λύση

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Καθαρή αξία πώλησης $130 - 2 = 128$
 - Χ Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα 128
 - Χ Αποθεματικό καθαρής θέσης από διαθέσιμα για πώληση 20
 - Π Διαθέσιμα για πώληση στοιχεία 120
 - Π Κέρδος από την πώληση διαθέσιμων για πώληση 28
-
- Καθαρή αξία πώλησης $90 - 2 = 88$
 - Χ Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα 88
 - Χ Αποθεματικό καθαρής θέσης από διαθέσιμα για πώληση 20
 - Χ Ζημία από την πώληση διαθέσιμων για πώληση 12
 - Π Διαθέσιμα για πώληση στοιχεία 120

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου
- α) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται **ως κέρδη ή ζημιές** στην περίοδο που προκύπτουν.
- β) **Παράγωγα χρηματοοικονομικά** στοιχεία που δεν κατέχονται για σκοπούς αντιστάθμισης θεωρούνται μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Παράγωγα για αντιστάθμιση**
- α) Παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας:
 - α1) Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τόσο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται) όσο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης επιμετρώνται στην εύλογη αξία.
 - α2) Διαφορές από την επιμέτρηση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντίστοιχου μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της κατάστασης αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν. ->

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- β) **Παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών.** Κέρδη και ζημιές από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.
- γ) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των αντισταθμισμένων στοιχείων και των αντίστοιχων μέσων αντιστάθμισης υπό α' ή β' ανωτέρω, όταν αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα συγχωνεύονται σε ένα κονδύλι.
- δ) Η λογιστική της αντιστάθμισης της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται εφόσον τεκμηριώνεται η ύπαρξη σχέσης αντιστάθμισης και η αντιστάθμιση αυτή είναι αποτελεσματική.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ορίζεται ως εξής:**
- α) Η αγοραία αξία, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία υπάρχει **αγορά** που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές.
- β) Εάν η αγοραία αξία δεν είναι άμεσα διαθέσιμη για ένα στοιχείο, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για συστατικά του στοιχείου ή για ένα παρόμοιο στοιχείο, η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί από τα συστατικά στοιχεία ή το παρόμοιο στοιχείο.
- γ) Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία **δεν μπορεί να εντοπιστεί μια αξιόπιστη αγορά**, η αξία που προκύπτει από γενικά **αποδεκτά μοντέλα και τεχνικές μέτρησης**, υπό τον όρο ότι αυτά τα μοντέλα και οι τεχνικές διασφαλίζουν μια εύλογη εκτίμηση της αγοραίας αξίας.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Σύμβαση επί εμπορευμάτων** που δίνει σε κάθε συμβαλλόμενο μέρος το δικαίωμα διακανονισμού αυτής σε μετρητά ή σε κάποιο άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο, θεωρείται **ως παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο, εκτός εάν:**
 - α) Η σύναψη της σύμβασης έγινε για να καλυφθούν οι αναμενόμενες, κατά το χρόνο της αγοράς και μεταγενέστερα, απαιτήσεις της οντότητας σε ό,τι αφορά την αγορά, χρήση ή πώληση του εμπορεύματος και η κάλυψη αυτών των απαιτήσεων εξακολουθεί να ισχύει.
 - β) Η σύμβαση ορίσθηκε ως σύμβαση επί εμπορευμάτων κατά τη σύναψή της και
 - γ) αναμένεται να διακανονιστεί με παράδοση των εμπορευμάτων.

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- Μεταφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ επιμέρους κατηγοριών:
- α) Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από και προς την κατηγορία «εμπορικό χαρτοφυλάκιο» **δεν επιτρέπεται**.
- β) Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη» προς την κατηγορία «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» **επιτρέπεται μόνον** όταν η οντότητα πάψει να έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του μεταφερόμενου στοιχείου και εύλογης αξίας του κατά την ημερομηνία της μεταφοράς αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση και υπόκειται στο χειρισμό της παραγράφου 9 του παρόντος άρθρου.
- γ) Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» προς την κατηγορία «Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη», **επιτρέπεται μόνον** όταν η οντότητα αποφασίσει ότι έχει εφεξής την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή τυχόν διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης από τα εν λόγω στοιχεία αποσβένεται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους.

- **ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ**
- **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

- **Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα.**
- **Τα έσοδα από πώληση αγαθών** αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω:
 - α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.
 - β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.
 - γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (Έσοδα)

- **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

- Ημεδαπή Α.Ε. με έδρα τη Λάρισα πωλεί (τιμολογεί) κατά την 31.12.2015 εμπορεύματα αξίας 10.000 € προς πελάτη της με έδρα την Ιταλία. Την ίδια ημέρα τα εμπορεύματα φορτώνονται σε Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα στη Λάρισα. Η πώληση γίνεται με όρους FOB. Τα φορτηγά θα επιβιβασθούν σε πλοίο κατά την 2-1-2016 στο λιμάνι της Ηγουμενίτσας. Ποιος ο χειρισμός του εσόδου;

-

- **Σημείωση**

- «(FOB) FREE ON BOARD : ΠΑΡΑΔΟΤΕΑ ΠΑΝΩ ΣΤΟ ΚΑΡΑΒΙ
- Ελεύθερο πάνω στο πλοίο. Όρος που σημαίνει ότι ο πωλητής αναλαμβάνει την ευθύνη και τα έξοδα μέχρι ορισμένου σημείου (δηλ. στο κιγκλίδωμα του πλοίου, ship's rail, στο λιμάνι φορτώσεως), στο οποίο γίνεται και η μεταβίβαση της κυριότητας του εμπορεύματος (εκτός αν υπάρχει διαφορετική συμφωνία). Από το σημείο αυτό η ευθύνη και τα έξοδα βαρύνουν τον αγοραστή, ο οποίος ειδοποιείται εγκαίρως για την ασφάλιση.»

-

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (Έσοδα)

- **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

- Λόγω του ότι οι κίνδυνοι μεταβιβάζονται στον αγοραστή (πελάτη) την 2-1-2016 κατά την ημερομηνία αυτή θα καταχωρηθεί το έσοδο από την πώληση στα βιβλία της ημεδαπής Α.Ε.

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

- Τα έσοδα **από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια** αναγνωρίζονται **με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης** (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής.
- Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης (σ.σ.: αναγνωρίζονται όταν ολοκληρωθεί η παρεχόμενη υπηρεσία), όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

- Τα έσοδα που προέρχονται από **τη χρήση περιουσιακών στοιχείων** της οντότητας από τρίτους αναγνωρίζονται ως εξής:
 - α) **Οι τόκοι βάσει** χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.
 - β) **Τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα** από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων όταν **εγκρίνονται** από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.
 - γ) Τα δικαιώματα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

- Τα έσοδα των πωλήσεων επιμετρώνται σε ποσά καθαρά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων.
- Τα έσοδα του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα.

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

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

Παράδειγμα

- 15^η Απριλίου 2016 η Α ανέλαβε κατασκευή έργου 3.000.000. Η κατασκευή αναμένεται να διαρκέσει 36 μήνες και το συνολικό κόστος 2.000.000. Με την υπογραφή της σύμβασης ο πελάτης καταβάλλει 1.000.000.
- Εντός του 2016 η Α πραγματοποίησε δαπάνες 750.000 (για το έργο), από τα οποία καταβλήθηκε το ποσό 250.000 έως το τέλος του 2016.

- Έξοδα χρήσης: 750.000.
- $750.000/2.000.000 = 37,5\%$
- Έσοδο χρήσης: $3.000.000 * 37,5\% = 1.125.000$
- Απαίτηση 31.12.2016: $1.125.000 - 1.000.000 = 125.000$
- Υποχρέωση 31.12.2016: $750.000 - 250.000 = 500.000$

Παράδειγμα

- 2/1/2016 η Α ανέλαβε κατασκευή έργου τίμημα 10.000 – κόστος 6.000.
- Διάρκεια 4 έτη
- Το 2016 είχε απορροφήσει κόστος 600 και στο 2017 κόστος 1.200
- 2017 έγινε αναθεώρηση κόστους στα 8.000 και η Α πέτυχε αναθεώρηση τιμήματος στα 10.400.

- **2016:**

- Έξοδο 600.

- $600 / 6.000 = 10\%$ Ποσοστό ολοκλήρωσης έργου.

- Έσοδο $10.000 \times 10\% = 1.000$.

- **2017:**

- Έξοδο: 1.200

- 1.800 (συνολικό έξοδο) / 8.000 (αναθ. κόστος) = $22,5\%$

- Συνολικό έσοδο 10.400 (νέο έσοδο) $\times 22,5\% = 2.340$

- Έσοδο χρήσης 2017: $2.340 - 1.000 = 1.340$

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

- **Τα έξοδα περιλαμβάνουν:**
- α) Τα έξοδα ίδρυσης.
- β) Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.
- γ) Τις πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.
- δ) Τα έξοδα έρευνας.
- ε) Τα έξοδα ανάπτυξης.
- στ) Τις επισκευές και συντηρήσεις. ->

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (Έξοδα)

- ζ) Τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.
- η) Τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.
- θ) Τους τόκους και τα συναφή έξοδα.
- ι) Τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με τα ΕΛΠ
- ια) Τις ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.
- ιβ) Τις λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.
- ιγ) **Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο, κατά περίπτωση. (σ.σ.: Υπό το προηγούμενο καθεστώς ο Φόρος εισοδήματος επιβάρυνε την Διάθεση των Αποτελεσμάτων.)**
- ιδ) Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

- **ΣΛΟΤ 1034/2016:**

- Το τέλος επιτηδεύματος είναι έξοδο που επιβαρύνει τη χρήση για την οποία επιβάλλεται. Για παράδειγμα, το τέλος της χρήσης 2015, θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης 2015 με πίστωση υποχρέωσης, η οποία θα κλείσει με την πληρωμή του.

- **ΣΛΟΤ 1288/2016:**

- Το τέλος επιτηδεύματος δεν είναι φόρος εισοδήματος και συνεπώς δεν περιλαμβάνεται στο φόρο εισοδήματος, αλλά στα λοιπά έξοδα.

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (Έξοδα)

- **ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΤΟΚΩΝ (όχι στα έξοδα)**
- **Άρθρο 18 παρ. 2 περ. δ :** "Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό".
-
- **Άρθρο 20 παρ. 5:** " Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.«
- Λ.χ. Μπορεί να εφαρμοσθεί σε περιπτώσεις παλαίωσης κρασιών, ωρίμανσης τυριών κλπ.

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

- Όταν συμφωνίες για αγορά ή πώληση περιλαμβάνουν όρους για αναβολή της πληρωμής, είναι πιθανόν το σχετικό ποσό να ενσωματώνει τόκο.
- Το αντίστοιχο έσοδο ή κόστος επιμετράται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, αντί της επιμέτρησης στο ονομαστικό ποσό, εάν το αποσβέσιμο κόστος εκτιμάται ότι έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Στην περίπτωση αυτή, το ποσό του προκύπτοντος τόκου αναγνωρίζεται κατάλληλα στα αποτελέσματα.

- **ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ**

Στοιχεία της καθαρής θέσης

- **Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν:**
- α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες **κεφάλαιο** της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:
 - α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και
 - α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.
- β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού. ->

Στοιχεία της καθαρής θέσης

- γ) Τα αποτελέσματα εις νέον.
- δ) **Τις διαφορές από την επιμέτρηση** περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου.
- ε) Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.
- στ) Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

-

Στοιχεία της καθαρής θέσης

- Τα κονδύλια της καθαρής θέσης αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά τους ποσά, που έχουν ληφθεί ή καταβληθεί.
- Κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Σε αντίθετη περίπτωση το εν λόγω ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά.

Στοιχεία της καθαρής θέσης

- Κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, που αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν.
- Πχ->
-

Στοιχεία της καθαρής θέσης

- Η ΑΛΦΑ απέκτησε στις 02/01/20X1 έναντι του ποσού των 4.000.000 ευρώ ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο κτήριο που το παρακολουθεί στην εύλογη αξία του.
- Το ακίνητο έχει μηδενική υπολειμματική αξία και ωφέλιμη οικονομική ζωή 20 έτη (συντελεστής απόσβεσης 5%).
- Κατά την πρώτη επιμέτρησή του στην εύλογη αξία στις 31/12/20X4 προέκυψε ότι η αξία αυτή ανερχόταν στο ποσό των 3.840.000, που αντιπροσωπεύει αύξηση της καθαρής λογιστικής του αξίας κατά 20%.
- Ζητείται
- α) Να υπολογιστεί η αξία με την οποία θα εμφανιστεί το πάγιο (αξία κτήσης και σωρευμένες αποσβέσεις) στα αναλυτικά αρχεία της ΑΛΦΑ στις 31/12/20X4.
- β) Να υπολογιστεί το ποσό των αποσβέσεων του έτους 20X5.
- γ) Να υπολογιστεί το ποσό του μέρους της αναπροσαρμογής του ακινήτου που στη χρήση 20X5 κατέστη δουλευμένο.
- Ανάλυση

Στοιχεία της καθαρής θέσης

- Με δεδομένο ότι η καθαρή λογιστική αξία του παγίου αυξήθηκε κατά 20%, αυξάνεται ισόποσα τόσο η λογιστική αξία κτήσης όσο και οι σωρευμένες αποσβέσεις του ακινήτου.
- Η κατά 20% αύξηση της αξίας του παγίου υπολογίζεται από τη σύγκριση της αξίας επιμέτρησής του στην εύλογη αξία στις 31/12/20X4 σε σχέση με την αναπόσβεστη αξία του στις 31/12/20X4 (γραμμή νο. 6), δηλαδή $(3.840.000 - 3.200.000)/3.200.000 = 20\%$.

Στοιχεία της καθαρής θέσης

- 1 Αρχική αξία κτήσης 02/01/20X1 4.000.000
- 2 Ετήσιος συντελεστής απόσβεσης 0,05
- 3 Ετήσιες αποσβέσεις έως το 20X4 200.000
- 5 Σωρευμένες αποσβέσεις 31/12/20X4 ($4 * 200.000$) 800.000
- 6 Αναπόσβεστη αξία 31/12/20X4 3.200.000
- 7 Συντελεστής αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία 1,20
- 8 Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης 4.800.000
- 9 Αναπροσαρμοσμένες σωρευμένες αποσβέσεις 960.000
- 10 Αναπροσαρμοσμένη αναπόσβεστη αξία 3.840.000
- 11 Διαφορά αξίας στην καθαρή θέση ($3.840.000 - 3.200.000$) 640.000
- 12 Ετήσιες αποσβέσεις έτους 20X5 ($4.800.000 * 0,05$) 240.000
- 13 Αύξηση ετήσιων αποσβέσεων 20X5 λόγω αναπροσαρμογής 40.000

Στοιχεία της καθαρής θέσης

- Η «Διαφορά αξίας καθαρής θέσης» από την αναπροσαρμογή της αξίας του ακινήτου στην εύλογη αξία του (γραμμή νο. 11) θα εμφανιστεί στον ισολογισμό στις 31/12/20Χ4.
- β) Λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας του ακινήτου, οι αποσβέσεις της χρήσης 20Χ5 θα αυξηθούν κατά 40.000 ευρώ, δηλαδή από 200.000 ευρώ σε 240.000 ευρώ. Συνεπώς, το ποσό αυτό των 40.000 ευρώ αντιπροσωπεύει το μέρος του λογαριασμού «Διαφορές εύλογης αξίας ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων» (συνολικού ποσού 640.000 ευρώ— γραμμή νο. 11) που έχει καταστεί δουλευμένο στη χρήση αυτή. Το ποσό των 40.000 ευρώ δύναται να μεταφερθεί στα κέρδη εις νέο (με χρέωση του λογαριασμού «Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση»), και στη συνέχεια, αφού καταβληθεί ο τυχόν αναλογούν φόρος εισοδήματος βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, να κεφαλαιοποιηθεί ή να διανεμηθεί (εκτός εάν υπάρχουν άλλοι περιορισμοί).

Τακτικό Αποθεματικό

- **ΣΛΟΤ 823/2016**

- Όταν τεκμαίρεται ότι κατά τη σύνταξη των καταστάσεων είναι γνωστό (βάσει συμφωνίας ή πάγιας πρακτικής) το ποσό που πρόκειται να λάβουν τα μέλη του Δ.Σ. και εκκρεμεί **η τυπική μόνο έγκριση της Γενικής Συνέλευσης**, η αναγνώριση του εξόδου γίνεται στη χρήση που αφορά (δηλαδή στη χρήση από τα κέρδη της οποίας γίνεται η διανομή) και όχι στη χρήση στην οποία λαμβάνεται τυπικά η απόφαση από τη ΓΣ.

- β) Όταν το ήδη σχηματισμένο τακτικό αποθεματικό σε μια χρήση δεν υπερβαίνει το ελάχιστο όριο που ορίζει ο νόμος **και είναι μάλλον βέβαιο** ότι η Γενική Συνέλευση θα προβεί στο σχηματισμό τακτικού αποθεματικού συγκεκριμένου ποσού, δεδομένου ότι αυτό είναι υποχρεωτικό εκ του νόμου, η εταιρεία μπορεί να προβαίνει στο σχηματισμό και λογιστική απεικόνιση του τακτικού αποθεματικού με το εν λόγω ποσό **στο τέλος της κλειόμενης χρήσης** και όχι με την έγκρισή του από γενική συνέλευση της επόμενης χρήσης.

- **ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ**

Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

- Μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

- **Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς:**
- α) Τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού. (προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές)
- β) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και **επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος**, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης. (δεν προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές)
- γ) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και **επιμετρώνται στην εύλογη αξία**, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε. (διαφορές εύλογης αξίας ως άρθρο 24) (προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές)

Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

- 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.
- Πχ->

Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

- Στις 12/09/20X1 η ΑΛΦΑ που τηρεί τα βιβλία της σε € πώλησε σε πελάτη του εξωτερικού προϊόντα αξίας \$10.000 με πίστωση έξι μηνών. Κατά την ημερομηνία της πώλησης η ισοτιμία δολαρίου – ευρώ ήταν $\$/\epsilon=1/0,8$, δηλαδή 1 δολάριο = 0,8 ευρώ. Κατά την 31/12/20X1 η ισοτιμία δολαρίου – ευρώ ήταν 1/0,65 και κατά τον τελικό διακανονισμό στις 12/03/20X2 ήταν 1/0,70.
- Ερώτημα:
- Να υπολογιστούν τα ποσά των προκυπτουσών συναλλαγματικών διαφορών στις χρήσεις 20X1 και 20X2.

	<u>Ποσό \$</u>	<u>Ισοτιμία \$/€</u>	<u>Ποσό €</u>	<u>Συν/κές διαφορές</u>
12/09/20X1	10.000,00	0,80	8.000,00	—
31/12/20X1	10.000,00	0,65	6.500,00	-1.500,00
12/03/20X2	10.000,00	0,70	7.000,00	500,00
<hr/>				
<u>12/09/20X1</u>				
Πελάτες			8.000	
Πωλήσεις				8.000
<hr/>				
<u>31/12/20X1</u>				
Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης			1.500	
Πελάτες				1.500
<hr/>				
<u>12/03/20X2</u>				
Ταμείο			7.000	
Πελάτες				6.500
Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές διακανονισμού				500
<hr/>				

Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

- 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**. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα **κατά τη διάθεση** της αλλοδαπής δραστηριότητας.
- (σ.σ.: 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.)

Δάνεια σε ξένο νόμισμα για αγορά παγίων.

- **ΕΛΠ:** Αποτιμώνται στο τέλος της χρήσης και η διαφορά στα αποτελέσματα.
- **Φορολογικά:**
 - Αποτέλεσμα **από αποτίμηση.** Δεν είναι εκπιπτόμενη δαπάνη / φορολογητέο έσοδο.
 - Αποτέλεσμα **από πληρωμή δανείου:**
 - Είναι εκπιπτόμενη δαπάνη / φορολογητέο έσοδο.
 - Παρακολούθηση Λογιστικής αξίας / φορολογικής βάσης.
 - Προσοχή για δάνεια που είχαν συναφθεί πριν την 31.12.2013 – βλ σχετική ΠΟΛ.

- **ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΑΘΩΝ**

Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

- 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.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

- **ΣΛΟΤ 1328/2016:**
- Οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα να τηρούν στο λογιστικό τους σύστημα τους προβλεπόμενους λογαριασμούς τάξεως για την κάλυψη ενδεχόμενων απαιτήσεων του Ν. [1297/1972](#), αναφορικά με την παρακολούθηση της υπεραξίας.
- Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι οι λογαριασμοί αυτοί, εάν τηρούνται, **δεν εμφανίζονται** στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.
-

- **Άρθρο 29 Προσάρτημα**

- **Άρθρα 31 έως 36**
Ενοποίηση

Ενοποίηση

- Η βασική προϋπόθεση για να προκύπτει η σχέση μητρικής προς θυγατρική βάσει της παραγράφου 2 (περιπτώσεις α έως δ) και λαμβάνοντας υπόψη και τις παραγράφους 3, 4 και 5 του άρθρου 32, είναι η άμεση ή έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) οντότητας, η οποία είτε από μόνη της (συμμετοχική ιδιότητα) είτε σε συνδυασμό με άλλες προϋποθέσεις, παρέχει στη μητρική τη δυνατότητα ελέγχου επί της άλλης οντότητας (θυγατρικής).
- Σχέση μητρικής προς θυγατρική προκύπτει επίσης και από την άσκηση κυριαρχικής επιρροής ή ελέγχου επί της άλλης οντότητας, έστω και αν δεν υπάρχει συμμετοχή [περίπτωση (ε) της παραγράφου 2 του άρθρου 32].

Ενοποίηση

Είδος κατάταξης του μεγέθους του Ομίλου	<u>Κριτήρια</u>		
	Σύνολο ισολογισμού (Ενεργητικού)	Καθαρό ύψος Κύκλου Εργασιών	Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης
Μικροί Όμιλοι	<4.000.000	<8.000.000	<50
Μεσαίοι Όμιλοι	<20.000.000	<40.000.000	<250
Μεγάλοι Όμιλοι	>20.000.000	>40.000.000	>250

Ενοποίηση

- Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος (ενδιαφέροντος).

- **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΠ'Ο 1.1.2015.**

- **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΠ'Ο 1.1.2015.**

(ΓΙΑ

ΟΕ, ΕΕ, ΑΤΟΜΙΚΕΣ κλπ < 1.500.000

ΠΡΑΤΗΡΙΑ <8.000.000

**(για το 2015 τα πρατήρια ανεξαρτήτως
τζίρου απλογραφικό)**

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2(γ) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ:
- **Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.**
- Κριτήριο καθορισμού μεγέθους: **μόνη** προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του **1.500.000** ευρώ (Άρθρο 2 παρ. 3)
- Από χρηματοοικονομικές καταστάσεις μπορεί να καταρτίζουν κατ' ελάχιστον **μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6**, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία. (Άρθρο 16 παρ. 8)

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2(γ) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

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

- **ΣΛΟΤ 460/17.5.2016 Καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων-εξόδων των καταστροφών αποθεμάτων**
- η ζημία από καταστροφή αποθεμάτων ενσωματώνεται στο κονδύλι «Μεταβολή αποθεμάτων» (όχι ως ζημία).

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2(γ) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- **ΑΠΛΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ**
- Μπορούν να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6):
- **Υποχρεούνται στην τήρηση των παρακάτω αρχείων:**
 - -Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (τέως μητρώο παγίων).
 - -Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.
 - - Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων. (ποσοτική και αξιακή απογραφή αποθεμάτων) (για < 150.000 πωλήσεις απαλλάσσονται)
 - - Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.
 - -Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2(γ) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- **Απλοποιήσεις για Πολύ Μικρές Οντότητες (άρθρο 30)**
-
- ζ) Χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας.
- η) Δεν εφαρμόζουν τη μη απόσβεση της υπεραξίας και άλλων άυλων στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή. Τα εν λόγω στοιχεία, εφόσον υπάρχουν, αποσβένονται με τον τρόπο που ορίζει η φορολογική νομοθεσία.
- ι) Αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.
- ιγ) Δεν εφαρμόζουν την προσαύξηση, με έμμεσο κόστος και τόκους, του κόστους παραγωγής αποθεμάτων.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2(γ) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- **Απλοποιήσεις για Πολύ Μικρές Οντότητες (άρθρο 30)**
-
- ιε) Αναγνωρίζουν προβλέψεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία
- ιστ) Αναγνωρίζουν τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία
- ιζ) Δεν εφαρμόζουν την αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.
- ιη) Δεν εφαρμόζουν την επιμέτρηση στην εύλογη αξία.

ΣΛΟΤ 585/7.4.2016

- Οι αποσβέσεις των επιχορηγήσεων ξεκινούν από την ημερομηνία της αναγνώρισής τους (ως υποχρεώσεις) και ολοκληρώνονται εντός της χρονικής περιόδου ολοκλήρωσης απόσβεσης των σχετικών παγίων.
- Για παράδειγμα έστω πάγιο αξίας 100 που αποκτήθηκε στο μέσον το 2014 και αποσβένεται εντός δεκαετίας (ετήσιες αποσβέσεις 10). Βάσει αυτού η ολοκλήρωση των αποσβέσεων θα ολοκληρωθεί την 30.06.2024.
- Στο τέλος του 2015, έστω ότι αναγνωρίσθηκε επιχορήγηση 40. Η εν λόγω επιχορήγηση θα αποσβεσθεί μέχρι την 30.06.2024 δηλαδή σε 8,5 έτη και συνεπώς ετήσια απόσβεση από 01.01.2016 ευρώ $40/8,5=4,71$.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2(γ) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- **ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΛΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ**
- 1. ΟΕ,ΕΕ, Ατομική με αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει τα 8.000.000 ευρώ.
- 2.Οι παρακάτω οντότητες έχουν τη **δυνατότητα σύνταξης μόνο συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων**, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 και παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3 και 34 του άρθρου 29.:
 - α) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968.
 - β) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
 - γ) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν 27/1975 .

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2(γ) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- «1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1.
- α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000,
- β) 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.
- γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.»

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2(γ) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- **ΠΑΡΟΧΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ (ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ)**
- 1. Παρέχονται πληροφορίες σχετικά με:
 - α) Την επωνυμία της οντότητας.
 - β) Το νομικό τύπο της οντότητας.
 - γ) Την περίοδο αναφοράς.
 - δ) Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.
 - ε) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση. ->

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2(γ) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- στ) Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- ζ) Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.
- η) Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
- θ) Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο.
- 2. Δηλώνουν επίσης αν επέλεξαν να καταρτίσουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, ή αν επέλεξαν να καταρτίσουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6.

Υπόδειγμα Προσαρτήματος:

<u>Προσάρτημα</u>		
« Πολύ μικρή οντότητα (της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1) με απλογραφικά βιβλία ».		
<u>A/A</u>	<u>Απαιτούμενη Γνωστοποίηση</u>	<u>Απάντηση</u>
1	Επωνυμία της οντότητας.	XXXXXXXXXXXXX
2	Νομικός τύπος της οντότητας.	(Ο.Ε - Ε.Ε - ΑΤΟΜΙΚΗ - Κ.Λ.Π)
3	Περίοδος αναφοράς.	1/1/2015 ΕΩΣ 31/12/2015
4	Διεύθυνση της έδρας της οντότητας.	ψψψψψψ
5	Δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.	Στοιχεία Γ.Ε.ΜΗ ή Δεν υπάρχει υποχρέωση.
6	Η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, ή όχι ;	ΝΑΙ (Σύνηθης περίπτωση) ή ΟΧΙ (περιπτώσεις που η Εταιρεία έχει προβλήματα επιβίωσης)
7	Η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση ;	ΟΧΙ (Συνήθης περίπτωση) ή ΝΑΙ (περίπτωση που η

		<i>Εταιρεία βρίσκεται σε Εκκαθάριση)</i>
8	Κατηγορία της οντότητας	<i>«Πολύ μικρή με απλογραφικά βιβλία»</i>
9	Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το νόμο.	<i>Ναι έχουν καταρτιστεί</i>
10	Δήλωση περί της επιλογής μη σύνταξης ισολογισμού.	<i>Η Οντότητα έκανε χρήση της επιλογής "Μη σύνταξη Ισολογισμού "</i>

- **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΠ'Ο 1.1.2015.**

(ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ κλπ:

ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ≤ 10

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ≤ 350.000

ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ≤ 700.000)

**Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ
2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1**

- **ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ:**

- α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της **ανώνυμης εταιρείας**, της **εταιρείας περιορισμένης ευθύνης**, της **ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας** και της **ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας**.
- β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της **ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας**, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη (πχ ΑΕ, ΕΠΕ κλπ)

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις **ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ 2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1**

- Κριτήριο καθορισμού μεγέθους: είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους **δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:**
 - α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.
 - β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.
 - γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.
- **ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΤΗΡΟΥΝ:** το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014 (του Π.Δ. 1123/1980).

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις
**ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ
2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1**

- **ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝ** ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 3 και τηρούν:
- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (**ημερολόγιο**).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (**αναλυτικό καθολικό**).
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (**ισοζύγιο**). (παρ. 10 άρθρου 3).

**Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ
2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1**

- **ΤΗΡΟΥΝ Όλα τα λογιστικά αρχεία του άρθρου 4, ήτοι:**
 - -Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
 - -Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.
 - -Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων
 - -Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.
 - -Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
 - -Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.
 - - Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.
 - - Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

**Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ
2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1**

- **ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ (Άρθρο 6):**
- Η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο **μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.**
- Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ
2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1**

- **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ
(Άρθρο 6):**
- Διενεργείται **σε κατάλληλο χρόνο** που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

**Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ
2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1**

- **ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
(Άρθρο 6):**
- Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται εντός του μικρότερου διαστήματος από:
 - α) Έξι μήνες από την λήξη της περιόδου.
 - β) Τα όρια που τίθενται από οποιαδήποτε άλλη νομοθεσία της χώρας .(άρθρο 6 παρ. 3)

**Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ
2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1**

- **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**
- **Αντί για πλήρεις Οικονομικές Καταστάσεις (B.1.1, B.1.2., B.2.1, B.2.2), μπορεί κατ' ελάχιστο να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος B.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος B.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.(Άρθρο 16 παρ. 7)**

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ 2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

Υ πόδειγμα Β.5: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων

Περιουσιακά στοιχεία		<u>20X1</u>		<u>20X0</u>
Πάγια		X		X
Μείον: Αποσβεσμένα	X		X	X
Απομειωμένα	X	X	X	X
Αποθέματα		X		X
Απαιτήσεις		X		X
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα		X		X
Λοιπά		X		X
<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>

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ 2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

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

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ 2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- **ΕΦΟΣΟΝ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΥΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ Β.5 ΚΑΙ Β.6. ΔΥΝΑΝΤΑΙ ΝΑ ΜΗΝ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ:**
- -Την παράγραφο 9 του άρθρου 17 περί δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- -Το άρθρο 24 περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.
- - Τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ 2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- **ΠΑΡΟΧΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ (ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ)**
- 1. Παρέχονται πληροφορίες σχετικά με:
 - α) Την επωνυμία της οντότητας.
 - β) Το νομικό τύπο της οντότητας.
 - γ) Την περίοδο αναφοράς.
 - δ) Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.
 - ε) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.
 - στ) Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
 - ->

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ 2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- ζ) Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.
- η) Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος).
- θ) Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τα ΕΛΠ.
- 2.Πληροφορίες για 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 έχουν παρασχεθεί. Κάθε δέσμευση που αφορά παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από τη υπηρεσία ή οντότητες ομίλου ή συγγενείς οντότητες, γνωστοποιείται ξεχωριστά. ->

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2(α) ΚΑΙ 2(β) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

- 3. Πληροφορίες για 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.
- 4. Δηλώνουν επίσης αν επέλεξαν να καταρτίσουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6.
- ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Οι οντότητες που δεν υποχρεούνται να παρέχουν τις πληροφορίες μιας παραγράφου του παρόντος άρθρου δύνανται να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά. (Άρθρο 29 παρ. 1 περ. α)

- **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΙΚΡΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΑΠ'Ο 1.1.2015**
- **(ΟΣΕΣ ΔΕΝ ΕΊΝΑΙ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ**
- **ΟΕ, ΕΕ, ΑΤΟΜΙΚΕΣ > 1.500.000**
- **ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ**
- **ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ < 4.000.000**
- **ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ <8.000.000**
- **ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ < 50 ΑΤΟΜΑ**
- **(ΔΕΝ ΞΕΠΕΡΝΟΥΝ ΤΑ ΔΥΟ ΑΠ'Ο ΤΑ ΤΡΙΑ)**

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- Κριτήριο καθορισμού μεγέθους: Είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους **δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:**
 - α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.
 - β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.
 - γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.
- **ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΤΗΡΟΥΝ:** το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014 (του Π.Δ. 1123/1980).

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝ ένα κατάλληλο **διπλογραφικό σύστημα** για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 3 και τηρούν:
- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (**ημερολόγιο**).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (**αναλυτικό καθολικό**).
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (**ισοζύγιο**). (παρ. 10 άρθρου 3).

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΤΗΡΟΥΝ Όλα τα λογιστικά αρχεία του άρθρου 4**
- -Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- -Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.
- -Αρχείο ιδιοκτητών αποθεμάτων
- -Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.
- -Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- -Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.
- - Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.
- - Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ (Άρθρο 6):**
- Η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο **μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.**
- Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (Άρθρο 6):**
- Διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (Άρθρο 6):**
- Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται εντός του μικρότερου διαστήματος από:
 - α) Έξι μήνες από την λήξη της περιόδου.
 - β) Τα όρια που τίθενται από οποιαδήποτε άλλη νομοθεσία της χώρας. (άρθρο 6 παρ. 3)

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (Άρθρο 16 παρ. 5)**
- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μικρών οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:
 - α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2.).
 - β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.2.1 ή Β.2.2).
 - γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Υπόδειγμα Β.1: Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή			
		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία			
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
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		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
Σύνολο κυκλοφορούντων			
		X	X
Σύνολο ενεργητικού			
		X	X

Υπόδειγμα Β.1: Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις
Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

Αποθέματα

Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα

X X

Εμπορεύματα

X X

Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά

X X

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

X X

Προκαταβολές για αποθέματα

X X

Λοιπά αποθέματα

X X

Σύνολο

X X

-- --

Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές

Εμπορικές απαιτήσεις

X X

Δουλεωμένα έσοδα περιόδου

X X

Λοιπές απαιτήσεις

X X

Εμπορικό χαρτοφυλάκιο

X X

Προπληρωμένα έξοδα

X X

Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

X X

Σύνολο

X X

Σύνολο κυκλοφορούντων

X X

Σύνολο ενεργητικού

X X

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Διαφορές εύλογης αξίας		X	X
Διαφορές αξίας ενστομιάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Τραπεζικά δάνεια		X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων		X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόρος εισοδήματος		X	X
Λοιποί φόροι και τέλη		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο υποχρεώσεων		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Διαφορές εύλογης αξίας		X	X
Διαφορές αξίας ενσχεμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>

Υποχρεώσεις

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Δάνεια

X X

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

X X

Κρατικές επιχορηγήσεις

X X

Αναβαλλόμενοι φόροι

X X

Σύνολο

X X

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Τραπεζικά δάνεια

X X

Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων

X X

Εμπορικές υποχρεώσεις

X X

Φόρος εισοδήματος

X X

Λοιποί φόροι και τέλη

X X

Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης

X X

Λοιπές υποχρεώσεις

X X

Έξοδα χρήσεως δουλευμένα

X X

Έσοδα επόμενων χρήσεων

X X

Σύνολο

X X

Σύνολο υποχρεώσεων

X X

Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων

X X

- Όταν χρησιμοποιούνται εύλογες αξίες υπόδειγμα B.1.2
- Όταν χρησιμοποιείται κόστος κτήσης υπόδειγμα B.1.1.

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

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

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

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		X	X
Παροχές σε εργαζόμενους		X	X
Αποσβέσεις		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη & ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη & ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X

- Ο πίνακας της κατάστασης των αποτελεσμάτων περιλαμβάνει δύο μορφές παρουσίασης, την «κατά λειτουργία» (την οποία προέβλεπε και το Π.Δ. 1123/81) και την «κατ' είδος» που προβλέπεται τόσο από τα Δ.Π.Χ.Α., όσο και από την Οδηγία 34/2013 της Ε.Ε.
- Η «κατ' είδος» κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζονται οι βασικοί λογαριασμοί των εσόδων και εξόδων, αποτελώντας στην ουσία μια σύνοψη της καταργηθείσας «Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης» του ΕΓΛΣ.
- «Μεταβολές αποθεμάτων» περιλαμβάνεται το άθροισμα των μεταβολών του συνόλου των αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες και λοιπά υλικά).

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΠΑΡΟΧΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ (ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ)**
- **ΥΠΟΧΡΕΟΥΝΤΑΙ (Οι αριθμοί των παρακάτω παραγράφων είναι αυτοί του άρθρου 29)**
 - 3. Πληροφορίες σχετικά με:
 - α) Την επωνυμία της οντότητας.
 - β) Το νομικό τύπο της οντότητας.
 - γ) Την περίοδο αναφοράς.
 - δ) Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.
 - ε) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.
 - στ) Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- ζ) Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.
 - η) Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
 - θ) Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο.
-
- 4. Εάν 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.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- 5. 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.
- 6. Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η οντότητα έχει παρεκκλίνει 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.
- ->

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- 7. 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.
- ->

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- 8. Πίνακα που παρουσιάζει για κάθε κονδύλι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (Πίνακας Μεταβολών Παγίων):
 - 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. ->

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- 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 αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα, καθώς και οι μεταβολές αυτής που έχουν αναγνωρισθεί 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. ->

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- 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.
- ->

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- 13. Το συνολικό χρέος της οντότητας που καλύπτεται με εξασφαλίσεις που παρέχονται από την οντότητα, με ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης.
- 14. Τα ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού.
- 16. 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 έχουν παρασχεθεί. Κάθε δέσμευση που αφορά παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από τη υπηρεσία ή οντότητες ομίλου ή συγγενείς οντότητες, γνωστοποιείται ξεχωριστά.
- 17. 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.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- 18. Το ποσό τόκων της περιόδου με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 20.
- 23. Για τους απασχολούμενους στην οντότητα κατά τη διάρκεια περιόδου παρέχονται οι εξής πληροφορίες:
 - α) Ο μέσος όρος των απασχολούμενων.
- 25. 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.

- **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΜΕΣΑΙΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ**
- **ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ < 20.000.000**
- **ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ < 40.000.000**
- **ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ < 250**
- **(ΔΕΝ ΞΕΠΕΡΝΟΥΝ ΤΑ ΔΥΟ ΑΠ'Ο ΤΑ ΤΡΙΑ)**

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΣΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- Κριτήριο καθορισμού μεγέθους: είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
 - α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
 - β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
 - γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.
- **ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΤΗΡΟΥΝ:** το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31 η Δεκεμβρίου 2014 (του Π.Δ. 1123/1980).

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΣΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝ ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 3 και τηρούν:
- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (**ημερολόγιο**).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (**αναλυτικό καθολικό**).
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (**ισοζύγιο**). (παρ. 10 άρθρου 3).

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΣΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΤΗΡΟΥΝ :** Όλα τα λογιστικά αρχεία του άρθρου 4, ήτοι:
 - -Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
 - -Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.
 - -Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων
 - -Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.
 - -Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
 - -Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.
 - - Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.
 - - Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΣΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ (Άρθρο 6):**
- Η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται **το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.**
- Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΣΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (Άρθρο 6):**
- Διενεργείται **σε κατάλληλο χρόνο** που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΣΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (Άρθρο 6):**
- Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται εντός του μικρότερου διαστήματος από:
 - α) Έξι μήνες από την λήξη της περιόδου.
 - β) Τα όρια που τίθενται από οποιαδήποτε άλλη νομοθεσία της χώρας. (άρθρο 6 παρ. 3)

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΣΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:
 - α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2.).
 - β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.2.1 ή Β.2.2).
 - γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Υπόδειγμα Β.3).
 - δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

- Ο πίνακας της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης είναι μια νέα κατάσταση που αντικαθιστά τον «Πίνακα διάθεσης κερδών» του Π.Δ. 1123/81, παρέχοντας πληρέστερη πληροφόρηση για τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης.
- Συγκεκριμένα, η νέα αυτή κατάσταση παρουσιάζει αναλυτικά την κίνηση όλων των κονδυλίων της καθαρής θέσης στη διάρκεια της περιόδου και τη συμφωνία υπολοίπων αρχής και τέλους, ώστε να υπάρχει πλήρης διαφάνεια για το πώς μεταβλήθηκαν τα σχετικά κονδύλια.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΣΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- **ΔΕΝ ΥΠΟΧΡΕΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ (ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 29)**
- 24. Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, εφόσον οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής των υπηρεσιών.
- ->

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΣΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- 32. Οι συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας, για τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης, για συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες και για λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες, διακεκριμένα κατά κατηγορία.
- 33. Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεόμενων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα, και οπωσδήποτε στους επόμενους 12 μήνες, εφόσον είναι σημαντικά.

- **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΜΕΓΑΛΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ**
- **ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ > 20.000.000**
- **ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ > 40.000.000**
- **ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ > 250**
- **(ΥΠΕΡΒΑΙΝΟΥΝ ΤΑ ΔΥΟ ΑΠ'Ο ΤΑ ΤΡΙΑ)**

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΓΑΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- Κριτήριο καθορισμού μεγέθους: Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
 - α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
 - β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
 - γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Τι θα πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις ΜΕΓΑΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- Εφαρμόζουν όλες τις υποχρεωτικές διατάξεις του Ν. 4308/2014, και δυνητικά τις προαιρετικού χαρακτήρα. Ειδικότερα υποχρεούνται στη σύνταξη των παρακάτω χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Άρθρο 16 παρ. 3) :
 - α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
 - β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
 - γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
 - δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).
 - ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

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

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:			
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων		X	X
Προβλέψεις		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων		X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)		X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης			
Μεταβολή αποθεμάτων		X	X
Μεταβολή απαιτήσεων		X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων		X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X
Μείον:			
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους		X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος		X	X
		<hr/>	<hr/>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων		X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)		X	X
Τόκοι εισπραχθέντες		X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα		X	X
		<hr/>	<hr/>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου		X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια		X	X
Μερίσματα πληρωθέντα		X	X
		<hr/>	<hr/>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων			
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα της χρήσης		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου		X	X
		<hr/>	<hr/>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου		X	X

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

Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες

Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων	X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
<i>Σύνολο</i>	<hr/> X	<hr/> X

Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες

Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
<i>Σύνολο</i>	<hr/> X	<hr/> X

Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων

Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα της χρήσης	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	X	X

- Στον πίνακα της κατάστασης χρηματοροών παρουσιάζονται οι ταμειακές εισροές και εκροές της περιόδου, διαχωριζόμενες σε τρεις κατηγορίες:
- (α) τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες,
- (β) τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες και
- (γ) τις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες.
- Η κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζεται με την έμμεση μορφή της που είναι και η πλέον συνήθης.

Μετατροπή Ισολογισμού ΕΓΛΣ σε ΕΛΠ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2014		
	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις	Αναπόσβ.αξία
Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ			
1. Έξοδα ιδρύσεως & πρώτης εγκαταστάσεως	36.092,59	26.097,95	9.994,64
4. Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως	121.973,80	95.879,44	26.094,36
	158.066,39	121.977,39	36.089,00
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
I. Ασώματες ακινητοποιήσεις			
2. Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομ. Ιδιοκτησίας	12.190,30	7.314,18	4.876,12
3. Υπεραξία επιχείρησης	860.928,51	688.742,80	172.185,71
	873.118,81	696.056,98	177.061,83
II. Ενσώματες ακινητοποιήσεις			
1. Γηπεδα-οικόπεδα	1.799.264,57	-	1.799.264,57
3. Κτίρια & τεχνικά έργα	16.775.912,53	9.390.871,06	7.385.041,47
4. Μηχ/τα-τεχν.εγκ/σεις-λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός	21.534.434,63	13.966.702,27	7.567.732,36
5. Μεταφορικά μέσα	2.193.752,73	1.909.001,46	284.751,27
6. Επιπλα & λοιπός εξ/σμός	1.813.084,13	1.689.765,90	123.318,23
7. Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση & προκ/λές	18.005,86	-	18.005,86
	44.134.454,45	26.956.340,69	17.178.113,76
Σύνολο ακινητοποιήσεων (ΓI+ ΓII)	45.007.573,26	27.652.397,67	17.355.175,59
III. Συμμετοχές & άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις			
7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις			57.270,95
Σύνολο Παγίου Ενεργητικού(ΓII+ΓIII)			17.412.446,54

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>2014</u>	<u>ΕΓΛΣ</u>
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	9.184.306,04	10 + 11
Μηχανολογικός εξοπλισμός	7.567.732,36	12
Λοιπός εξοπλισμός	408.069,50	13+14
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	Αν είχε μη ιδιοχρησ. ακίνητα
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	
Σύνολο	17.160.107,90	
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	4.876,12	16
Υπεραξία	172.185,71	16
Λοιπά άυλα	36.089,00	16
Σύνολο	213.150,83	
Προκαταβολές και μη κυκλοφο. στοιχεία υπό κατασκευή	18.005,86	15
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		ΜΑΚΡΟΠΡ.
Δάνεια και απαιτήσεις	X	
Χρεωστικοί τίτλοι	X	
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	X	18
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	X	
Λοιπά	57.270,95	18
Σύνολο	57.270,95	
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	17.448.535,54	

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
I. Αποθέματα			
1. Εμπορεύματα			168.033,67
2. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			420.333,11
4. Πρώτες & βοηθητ.υλες-αναλώσιμα υλικά			4.318.653,30
5. Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων			<u>58.654,37</u>
			4.965.674,45
II. Απαιτήσεις			
1. Πελάτες		513.947,83	
Μείον : Προβλέψεις		<u>22.414,64</u>	491.533,19
2. Γραμμάτια εισπρακτέα (στο χαρτοφυλάκιο)			128.177,70
3α.Επιταγές εισπρακτέες(μεταχρονολογημένες)			
- Στο χαρτοφυλάκιο		53.123,99	
- Στις τράπεζες σε εγγύηση		<u>0,00</u>	53.123,99
3β.Επιταγές σε καθυστέρηση(σφραγισμένες)			689.508,15
7.Απαιτήσεις κατά οργάνων διοίκησης			429,50
8. Δεσμευμένοι λογαριασμοί καταθέσεων			1.841,18
10. Επισφαλείς πελάτες		118.590,03	
Μείον : Προβλέψεις		<u>118.590,03</u>	0,00
11.Χρεώστες διάφοροι			133.370,16
12.Λογ/σμοί διαχειρ.προκ/λών & πιστώσεων			<u>7.722,27</u>
III.			1.505.706,14
Χρεόγραφα			
1. Μετοχές			851,81
3.Λοιπά χρεόγραφα			<u>1.300.000,00</u>
			1.300.851,81
IV.			
Διαθέσιμα			
1. Ταμείο			23.375,15
3. Καταθέσεις όψεως & προθεσμίας			<u>4.069.940,04</u>
			4.093.315,19
Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού (ΔI+ΔII+ΔIII+ΔIV)			11.865.547,59

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		ΕΓΛΣ
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	420.333,11	21
Εμπορεύματα	168.033,67	20
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	4.318.653,30	24
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Χ	
Προκαταβολές για αποθέματα	58.654,37	
Λοιπά αποθέματα	Χ	
Σύνολο	4.965.674,45	
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	1.362.343,03	30,31,33.90+(50 χρεωστικό αν δεν αφορά πάγια)
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου	1.864,80	36.01
Λοιπές απαιτήσεις	143.363,11	
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	1.300.851,81	34
Προπληρωμένα έξοδα	65.565,78	36.00
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	4.093.315,19	38
Σύνολο	6.967.303,72	
Σύνολο κυκλοφορούντων	<u>11.932.978,17</u>	
Σύνολο ενεργητικού	29.381.513,71	

E	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			
	1. Έξοδα επομένων χρήσεων			65.565,78
	2. Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα			1.864,80
	3. Λοιποί μεταβατικοί λογ/σμοί ενεργητικού			<u>0,00</u>
				67.430,58
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ(B+Γ+Δ+E)			29.381.513,71
	ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ			
	1. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία			5,00
	2. Χρεωστικοί λογ. Εγγυήσεων & εμπράγμ. ασφαλειών			18.638.835,54
	4. Λοιποί λογ.τάξεως			1,00
				18.638.841,54

<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u>		
		Ποσά
		κλειόμενης
		<u>χρήσεως 2014</u>
A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
I. Κεφάλαιο (3.621.530 μετοχές των 3,00 ευρώ)		
1.Καταβλημένο		10.864.590,00
III. Διαφορές αναπρ/γής-επιχ/γήσεις επενδύσεων		
2. Διαφορές αναπρ. λοιπών περιουσιακ. στοιχείων		1,26
3.Επιχορηγήσεις παγίου ενεργητικού		<u>7.457.329,96</u>
		7.457.331,22
IV. Αποθεματικά κεφάλαια		
1.Τακτικό αποθεματικό		453.436,21
3.Ειδικά αποθεματικά		1.118.000,00
5.Αφορ/τα αποθ.ειδικών διατάξεων νόμων		6.104.892,10
9. Διαφορά από μετατροπή Μ.Κ. σε ευρώ		<u>856,80</u>
		7.677.185,11
V. Αποτελέσματα εις νέο		
Υπόλοιπο ζημιών εις νέο		-3.168.239,16
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (ΑΙ+ΑΙΙΙ+ΑΙΥ+ΑΥ)		22.830.867,17

Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	10.864.590,00	40
Υπέρ το άρτιο	X	
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	
Ίδιοι τίτλοι	X	
Σύνολο	10.864.590,00	
Διαφορές εύλογης αξίας	X	
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	
Σύνολο	X	
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	1.572.294,27	41 (ΔΙΑΦ., ΤΑ, ΕΙΔΙΚΑ, ΜΕΤΑΤ)
Αφορολόγητα αποθεματικά	6.104.892,10	ΑΦΟΡ
Αποτελέσματα εις νέο	-3.168.239,16	42
Σύνολο	4.508.947,21	
Συναλλαγματικές διαφορές	X	
Σύνολο καθαρής θέσης	15.373.537,21	

	Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	
	I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	
	1. Ομολογιακά δάνεια	3.130.500,00
	2. Δάνεια τραπεζών	<u>2.084.069,51</u>
		5.214.569,51
	II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	
	1. Προμηθευτές	55.354,51
	3. Τράπεζες λογ/μοί βραχ/σμων υποχρεώσεων	0,00
	4. Προκαταβολές πελατών	177.189,57
	5. Υποχρεώσεις από φόρους- τέλη	166.505,57
	6. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	179.799,16
	7. Μακροπρόθεσμες υποχρ. πληρ. στην επομ. χρήση	522.000,00
	11. Πιστωτές διάφοροι	<u>175.981,99</u>
		1.276.830,80
	Σύνολο υποχρεώσεων (ΓI+ΓII)	6.491.400,31

Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
2.Εξοδα χρήσεως δουλευμένα	59.246,23
3. Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί	<u>0,00</u>
	59.246,23
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ(Α+Γ+Δ)	29.381.513,71
ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ	
1.Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχ.	5,00
2.Πιστωτικοί λογ.εγγυήσ.&εμπράγμ.ασφαλ.	18.638.835,54
4.Λοιποί λογ.τάξεως	<u>1,00</u>
	18.638.841,54

Προβλέψεις		ΕΓΛΣ
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	
Λοιπές προβλέψεις	X	
Σύνολο	X	
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	5.214.569,51	45
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	
Κρατικές επιχορηγήσεις	7.457.329,96	41 ΜΕΡΟΣ
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	
Σύνολο	12.671.899,47	
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τραπεζικά δάνεια	0,00	52
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	522.000,00	45 ΤΟ ΒΡΑΧ ΜΕΡΟΣ
Εμπορικές υποχρεώσεις	232.544,51	50+51+53.9+30 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ
Φόρος εισοδήματος	0,00	5407+5408
Λοιποί φόροι και τέλη	166.505,57	5400+5403+Κ ΛΠ
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	179.799,16	55
Λοιπές υποχρεώσεις	175.981,99	53
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	59.246,23	56.00
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	
Σύνολο	1.336.077,03	
	X	
Σύνολο υποχρεώσεων	14.007.976,50	
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	29.381.513,71	

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ

31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2014 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2014 - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2014)

	<u>Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2014</u>		
I.Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)			17.013.115,63
Μείον : Κόστος πωλήσεων			<u>-15.622.390,14</u>
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη)εκμεταλλεύσεως			1.390.725,49
Πλέον : Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης			781.730,49
Σύνολο			2.172.455,98
Μείον : 1.Εξοδα διοικητικής λειτουργίας		724.155,02	
3.Εξοδα λειτουργίας διαθέσεως		<u>2.151.411,40</u>	<u>-2.875.566,42</u>
Μερικά αποτελέσματα (ζημίες-κέρδη) εκμεταλλεύσεως			-703.110,44
ΜΕΙΟΝ :			
4. Πιστωτικοί τόκοι & συναφή έσοδα		72.158,52	
Μείον :			
3. Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα		<u>360.110,17</u>	<u>-287.951,65</u>
Ολικά αποτελέσματα (ζημίες) εκμεταλλεύσεως			-991.062,09
II.ΠΛΕΟΝ: Έκτακτα αποτελέσματα			
1.Έκτακτα και ανοργανα έσοδα		90.407,96	
2.Έκτακτα κέρδη		0,00	
3.Έσοδα προηγούμενων χρήσεων		<u>609,78</u>	
Μείον:		91.017,74	
1.Έκτακτα και ανοργανα έξοδα	21.331,75		
2. Έκτακτες ζημίες	0,00		
3.Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	789,57		
4.Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	<u>55.152,99</u>	<u>77.274,31</u>	<u>13.743,43</u>
Οργανικά & έκτακτα αποτελέσματα (ζημίες)			-977.318,66
ΜΕΙΟΝ :			
Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων		2.782.168,82	
Μείον:Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειπ.κόστος		<u>2.782.168,82</u>	<u>0,00</u>
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ζημίες) ΧΡΗΣΕΩΣ			-977.318,66

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	
	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2012
Καθαρά αποτελέσματα (ζημίες) χρήσεως	-977.318,66
(+): Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενης χρήσεως	-2.149.784,39
(-) : Διαφορά από αναπροσ.αξίας λοιπών περ.στοιχ.	<u>6.176,00</u>
Σύνολο	-3.120.927,05
<u>Μείον:</u>	
2. Λοιποί μη ενσωμ/νοι στο λειτουρ.κόστος φόροι	<u>-47.312,11</u>
Ζημίες εις νέον	-3.168.239,16

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

<u>Σημείωση</u>	<u>2014</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	17.013.115,63
Κόστος πωλήσεων	<u>-15.622.390,14</u>
Μικτό αποτέλεσμα	1.390.725,49
Λοιπά συνήθη έσοδα	<u>781.730,49</u>
	2.172.455,98
Έξοδα διοίκησης	724.155,02
Έξοδα διάθεσης	2.151.411,40
Λοιπά έξοδα και ζημιές	77.274,31
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	<u>91.017,74</u>
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	-689.367,01
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	72.158,52
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>360.110,17</u>
Αποτέλεσμα προ φόρων	-977.318,66
Φόροι εισοδήματος	<u>-41.136,11</u>
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	-1.018.454,77

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

<u>Σημείωση</u>	<u>20Χ1</u>	<u>20Χ0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)	X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα	X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία	X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	X
Παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Αποσβέσεις	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές	X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι εισοδήματος	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

- **Καλή εφαρμογή ☺**

σ.σ.: Οι εν λόγω σημειώσεις, οι οποίες διανέμονται δωρεάν περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, αποσπάσματα της ισχύουσας νομοθεσίας και σημειώσεων των κ. Βρουστούρη, Καραμάνη, Νιφηρόπουλου, Σταματόπουλου και παραδείγματα από το Βιβλίο των κ. Μπατσινίλα και Πατατούκα και διατίθενται δωρεάν καθώς και αποσπάσματα αρθρογραφίας από τις ιστοσελίδες www.taxheaven.gr και www.e-forologia.gr.