

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ν.4308/2014

ΕΡΜΗΝΕΙΕΣ-ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ-ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ



ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2015

Εμμανουήλ Πετράκης

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Μέλος της επιτροπής για την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών
Προτύπων Ν. 4308/2014

TMS Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

tms
AUDIT ♦ TAX ♦ ADVISORY

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΥΠΟΧΡΕΟΙ	2
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	8
ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	18
ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	29
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ ΠΡΟΫΠΑΡΧΟΝ ΣΥΣΤΗΜΑ (Ε.Γ.Λ.Σ)	31
ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	36
ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ Ν. 4308/2014 ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.....	55
ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΗΡΗΣΗΣ Ε.Λ.Π.	68
ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ	88
ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	90
ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ	104
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	108
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ.....	123
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	133
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ.....	142
ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....	148
ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ	164
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	167
ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ.....	172
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ	175
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	180
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ).....	184
ΑΠΛΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ	193
ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	197
ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ	211

ΥΠΟΧΡΕΟΙ

➤ **Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου**

Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου 4308/2014 είναι τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις. Επίσης στις ρυθμίσεις του νόμου αυτού εντάσσονται 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.

Επιπρόσθετα στις διατάξεις του νόμου εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου :

- οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α
- τα φυσικά πρόσωπα τα οποία **ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση** πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως

Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών.

Ενδεικτικές περιπτώσεις είναι :

- Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.
- Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).
- Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα
- Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.
- Οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα

➤ **Διαχωρισμός των επιχειρήσεων (οντοτήτων) βάσει μεγέθους**

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις αναφορικά με:

- α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει,
- β) τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος,
- γ) την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ (Άρθρο 2 ΕΛΠ)			
Κατάταξη	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών	Μ/Ο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου
Πολύ μικρές άρθρου 1 § 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)*	-	≤ 1.500.000,00	-
Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1 § 2α (Α.Ε., Ε.Π.Ε., ΙΚΕ κλπ) και 2β**	≤ 350.000,00	≤ 700.000,00	≤ 10
Μικρές άρθρου 1 § 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)***	-	> 1.500.000,00	-
Μικρές Οντότητες**	≤ 4.000.000,00	≤ 8.000.000,00	≤ 50
Μεσαίες Οντότητες**	≤ 20.000.000,00	≤ 40.000.000,00	≤ 250
Μεγάλες Οντότητες****	> 20.000.000,00	> 40.000.000,00	> 250

* Μόνη προϋπόθεση ο κύκλος εργασιών να μην υπερβαίνει το ποσό του € 1.500.000,00.

** Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια 2 τουλάχιστον εκ των 3 κριτηρίων

*** Μια οντότητα εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ. Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει Ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών 1,500.000 ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων (σύνολο ενεργητικού ≤350.000 και μέσος όρος προσωπικού ≤10).

**** Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια 2 τουλάχιστον εκ των 3 κριτηρίων.

➤ **Κύκλος εργασιών**

Ως κύκλος εργασιών θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας. Συνεπώς, 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. Επίσης δεν εμπίπτουν στην έννοια του κύκλου εργασιών η αξία των αυτό-παραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.

Αν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου, ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερθείσες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι 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. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.**

➤ **Μέσος όρος προσωπικού**

Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών). Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.

Παράδειγμα

Έστω μια οντότητα απασχολεί 10 άτομα σε πλήρη απασχόληση, 5 άτομα με εποχιακή απασχόληση 5 μηνών αλλά πλήρους ημερήσιας απασχόλησης και 3 άτομα πλήρους ετήσιας απασχόλησης αλλά μερικής ημερήσιας απασχόλησης τεσσάρων ωρών, καθώς και έναν επαγγελματία πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τιμολόγιο.

Ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε στην περίοδο είναι:

$(10 \times 12/12) + (5 \times 5/12) + (3 \times 12/12 \times 4/8) + 1 = 14,58$ και για την στρογγυλοποίηση 15 (σε ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης).

	Εργαζόμενοι	Μήνες απασχόλησης	Τύπος	Μέσος όρος εργαζομένων
Με πλήρη απασχόληση	10	12	$10 \times (12/12)$	10
Εποχιακή πλήρης απασχόληση 5 μηνών	5	5	$5 \times (5/12)$	2,08
Μερική απασχόληση τεσσάρων ωρών ημερησίως όλες τις εργάσιμες ημέρες του χρόνου	3	12	$[3 \times (12/12)] \times (4/8)$	1,5
Μηχανικός με πλήρη απασχόληση αμειβόμενος με Τ.Π.Υ.	1	12	1	1
Σύνολο εργαζομένων				14,58 = 15

Με βάση την κατηγοριοποίησή τους, οι οντότητες καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις ως εξής:

	Κατηγορία μεγέθους				
	Πολύ μικρές		Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
	άρθρο 1 παρ. 2.γ	άρθρο 1 παρ. 2.α & 2.β			
Κατάσταση αποτελεσμάτων	✓	✓	✓	✓	✓
Προσάρτημα	✓	✓	✓	✓	✓
Ισολογισμός		✓	✓	✓	✓
Κατάσταση μεταβολών Καθαρής Θέσης				✓	✓
Κατάσταση χρηματοροών					✓

(1) Οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1.2α και 1.2β δύνανται να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

(2) Οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 § 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ) δύνανται να καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Ειδικώς, ανεξαρτήτως μεγέθους, οι παρακάτω οντότητες συντάσσουν μόνο συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων:

- 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. Νοείται ότι οποιαδήποτε αναφορά στον α.ν. 89/1967 καταλαμβάνει και το ν. 27/1975 .
- Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος.
- Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν.27/1975.

➤ **Οντότητες που εντάσσονται στο διπλογραφικό σύστημα**

Ενδεικτικά, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν:

- α) Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
- β) Ο.Ε. και Ε.Ε. των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε., είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,
- γ) οι Ο.Ε., Ε.Ε., 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,
- 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 (δηλαδή η Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ,
- στ) κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.),
- ζ) οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία.

Με την ΠΟΛ.1024/2015 ορίστηκε ότι οι συνεταιρισμοί οι οποίοι βάσει καταστατικού υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού, δεν υποχρεούνται σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί διπλογραφικό σύστημα και τηρεί:

- Ημερολόγιο
- Αναλυτικό καθολικό
- Ισοζύγιο

Επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος).

Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption). Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

➤ **Οντότητες που εντάσσονται στο απλογραφικό σύστημα**

Συνοπτικά, απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συντάσσουν ισολογισμό (ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση κλπ) με κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.500.000 ευρώ, 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.

Επίσης εντάσσεται στο απλογραφικό σύστημα ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ, 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.

Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων-εξόδων). Σημειώνεται ότι η οντότητα αυτή δύναται να χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος) να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων).

Το βιβλίο εσόδων – εξόδων συμπεριλαμβάνει:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα. Η ομαδοποίηση των πωλήσεων δύναται να γίνεται και από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης, ή με οποιοδήποτε άλλο 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. Αφαιρετικά των εσόδων καταχωρούνται τα σχετικά μειωτικά στοιχεία αυτών (εκπτώσεις, επιστροφές, κλπ).

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.

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 κατ' είδος.

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

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά της αρχεία (ηλεκτρονικά ή φυσικά) δηλαδή τα βιβλία και τα παραστατικά, προσαρμόζεται δε κατά περίπτωση ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση της οντότητας.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί κατά περίπτωση τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον αυτές διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, με σκοπό τη συμμόρφωση της οντότητας με τη φορολογική νομοθεσία για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

Γενικά με ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. Δηλαδή, η έννοια του σημαντικού μεγέθους δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση των συναλλαγών και των γεγονότων.

➤ **Τρόπος τήρησης και γλώσσα σύνταξης λογιστικών στοιχείων**

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο και επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την ελληνική.

Τα λογιστικά βιβλία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα

➤ **Βασικά λογιστικά αρχεία**

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

- α) ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά καθώς και οι αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,
- β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,
- γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,
- δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή της στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),
- ε) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,
- ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,
- η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,

θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών,

ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,

ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών,

ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις ,

ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,

ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

Από τις διατάξεις του νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων για τα υποκαταστήματα. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές.

Δαπάνες που πραγματοποιούνται από ιδρυτή οντότητας πριν από τη σύστασή της στο όνομά του αλλά ρητά και τεκμηριωμένα για λογαριασμό της, μεταφέρονται στα αρχεία της οντότητας μετά τη σύστασή της.

Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά. Η δε αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας.

➤ Άλλα λογιστικά αρχεία

- **Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων**

Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς (καθώς και την αναβαλλόμενη φορολογία).

Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

- **Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους**

Καταχωρούνται κατά τίτλο τα υπάρχοντα στοιχεία με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας τους.

- **Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων**

Καταχωρούνται:

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

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες (ειδικές περιπτώσεις π.χ ιχθυοτροφεία). Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στην διεθνή πρακτική.

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

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που **δεν είναι σημαντικά** μπορούν να μην απογράφονται.

Ορισμένες έμμεσες τεχνικές (retail method) παρακάμπτουν τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων και προσδιορίζουν κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων.

- **Αρχείο αποθεμάτων τρίτων**

Η οντότητα υποχρεούται να παρακολουθεί κατ' είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, τα αποθέματα τρίτων. Η διάταξη αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.). Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο. Διευκρινίζεται ότι **δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων**.

- **Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση, και της λογιστικής τους αξίας.

- **Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης.

- **Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής τους αξίας.

- **Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα**

Στο αρχείο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό

Σημειώνεται ότι **οι οντότητες Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές επιχειρήσεις κλπ, που σύμφωνα με το νόμο, συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (απαλλασσόμενες από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού), δεν έχουν υποχρέωση τήρησης του Αρχείου λοιπών περιουσιακών στοιχείων, Αρχείου λογαριασμών καθαρής θέσης και του Αρχείου λογαριασμών υποχρεώσεων.**

- **Τήρηση των λογιστικών αρχείων**

Τα λογιστικά αρχεία με ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας πρέπει να:

- α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα για την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές.
- β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.
- γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία να αποκτά εντός ευλόγου χρόνου κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του.

Τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο.

Ιδιαίτερα, οι πολύ μικρές οντότητες (Ε.Ε., Ο.Ε., ατομικές επιχειρήσεις) που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών, η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο).

- **Έγκριση χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για κάθε οντότητα που υπόκειται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

- **Τεκμηρίωση συναλλαγών και γεγονότων**

Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά. Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή.

- **Υποχρεώσεις εκδότη παραστατικών για λογαριασμό της οντότητας**

Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά για λογαριασμό της οντότητας οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

- **Εφαρμογή δικλίδων ασφαλείας για τη παρακολούθηση των αποθεμάτων**

Η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους.

Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, **σε κατάλληλο χρόνο**, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. **Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης.**

Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

Στην ειδική περίπτωση διακίνησης αγαθών και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «**Διάφοροι**» («Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»).

Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων **είτε τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη.** Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.

Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις:

- α) Όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο,
- β) όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε παρακείμενα ακίνητα ή σε ακίνητα κείμενα το ένα αντίκρυ του άλλου και είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της οντότητας,
- γ) παράδοση αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών. Στην περίπτωση αυτή αντίγραφο του παραστατικού διακίνησης παραδίδεται ή αποστέλλεται στον παραγωγό,
- δ) για τη διακίνηση ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών-αγροτών προς τα ελαιотριβεία,
- ε) διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν γι'αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της,
- στ) διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,

ζ) διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο,

η) για τις διακινήσεις των αποθεμάτων, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας,

θ) για τις διακινήσεις βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους αποκλειστικά σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια, **υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους (επισημαίνεται ότι, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές),**

ι) για τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους,

ια) για τη διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛ.ΤΑ. και τους συνδρομητές από τις επιχειρήσεις έκδοσης ή διακίνησης των ειδών αυτών,

ιβ) για τη διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπάζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιόκτητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου,

ιγ) για τη διακίνηση (α) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρου κ.λπ.) από κατασκευαστικές οντότητες, τα οποία παράγονται από τις ίδιες οντότητες για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, (β) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές οντότητες και (γ) πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από οντότητες παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας,

ιδ) για τη διακίνηση από τα γραφεία τελετών ειδών που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών των εν λόγω γραφείων με τα ειδικά διασκευασμένα αυτοκίνητά τους,

ιε) σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας.

- **Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης**

Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες:

α) Η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) του εμπλεκόμενου μέρους.

β) Η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών.

γ) Η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

Αναγράφεται και η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου.

- **Έκδοση παραστατικού διακίνησης σε ηλεκτρονική μορφή**

Το παραστατικό διακίνησης αποθεμάτων, μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος έκδοσης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων (π.χ. αποστολή δελτίου αποστολής στον παραλήπτη στο σώμα ηλεκτρονικής επιστολής – e-mail).

Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και όταν το τιμολόγιο πώλησης υποκαθιστά το παραστατικό (δελτίο) διακίνησης.

- **Παρακολούθηση αποθεμάτων**

Η υποχρέωση για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και αποστελλομένων αποθεμάτων εκπληρώνεται όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. **Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης») αν και κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς.**

Στην περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιονδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιονδήποτε λόγο η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος. **Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης.**

Στις περιπτώσεις όπου κατά την παραλαβή αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα σε σχέση με τις ποσότητες που αναφέρονται (κατά περίπτωση) στο παραστατικό διακίνησης ή στο τιμολόγιο πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα ή εκδίδει σχετικό παραστατικό. Η οντότητα διαβιβάζει τις σχετικές πληροφορίες ή αποστέλλει αντίγραφο του εν λόγω παραστατικού στο εμπλεκόμενο μέρος για δική του ενημέρωση.

- **Καταχώρηση ημερομηνίας συναλλαγής**

Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

- **Αλλαγές μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων συναλλαγών**

Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή.

Η διόρθωση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. αντιλογισμός ή χρήση αρνητικών εγγραφών).

- **Συνένωση οντοτήτων - Αλλαγή νομικής μορφής οντότητας**

Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερες οντότητες συνενώνονται σε μία ή σε περίπτωση αλλαγής του νομικού τύπου της οντότητας, η νέα οντότητα αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συμμόρφωση των προηγούμενων οντοτήτων με τις ρυθμίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

- **Διάθεση των λογιστικών αρχείων στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα**

Τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και παραστατικά) πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα (σχετικές και οι διατάξεις των άρθρων 14 και 24 του ν.4174/2013).

Μια μητρική οντότητα που έχει θυγατρική, η οποία θυγατρική δεν υπόκειται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, πρέπει να λαμβάνει τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που παρέχει τη δυνατότητα στη μητρική να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

- **Υποχρέωση μετάφρασης αρχείων που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα**

Η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί, μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα αντίστοιχα.

- **Τήρηση λογιστικού συστήματος από τρίτο πρόσωπο**

Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη Διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ο εξωτερικός λογιστής, τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου, τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως η οντότητα.

➤ Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

- **Ενημέρωση λογιστικών αρχείων**

Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής :

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η καταχώρηση λογιστικής και φορολογικής βάσης δύναται να πραγματοποιείται ταυτόχρονα, εντός των ως άνω χρονικών ορίων.

Για παράδειγμα, μια οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τα λογιστικά πρότυπα (Ελληνικά ή Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση), δηλαδή με τη λογιστική τους βάση (αξία). Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη φορολογική βάση. Εναλλακτικά, η ίδια οντότητα δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, δηλαδή με την φορολογική τους βάση. Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη λογιστική βάση.

- **Χρόνος προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων (ποσοτική απογραφή)**

Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας.

Ο χρόνος αυτός μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός ή και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική. Σε άλλες περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές στον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία δύναται να γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου (π.χ. προσδιορισμός ιχθυόμαζας ιχθυοτροφείων).

Τέλος, σημειώνεται ότι όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της λιανικής (retail method) δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος δύναται επίσης να γίνεται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου.

- **Χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται εντός του μικρότερου διαστήματος από:

α) Έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή οποιαδήποτε άλλη νομοθεσία της χώρας.

➤ **Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων**

- **Χρόνος διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων**

Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

Από τις διατάξεις του νόμου δεν ορίζεται ο τόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.4174/2013).

- **Μορφή διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων**

Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική) ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης αυτών (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά), εφόσον υπάρχει σύστημα εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

Παρέχεται επίσης η δυνατότητα, για τους σκοπούς αυτού του νόμου, αρχεία που αρχικά δημιουργούνται σε έντυπη μορφή να ψηφιοποιούνται και να φυλάσσονται στη νέα μορφή ακόμα και κατά τη διάρκεια της εκάστοτε τρέχουσας περιόδου.

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

➤ Τιμολόγιο πώλησης

- Έννοια τιμολογίου

Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οντότητα, για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε (ΦΠΑ), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

Για την είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και λοιπών συναφών εσόδων, δεν προβλέπεται ή έκδοση τιμολογίου από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ.

Η συναλλαγή δύναται να τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που το καταβάλλει .

- Λοιπά έγγραφα που θεωρούνται τιμολόγια

Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

Η απαιτούμενη αποδοχή του τιμολογίου πώλησης (ή εγγραφου που εξομοιώνεται με τιμολόγιο) εκ μέρους του παραλήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση μπορεί να διενεργείται με κάθε πρόσφορο τρόπο, έγγραφο ή ηλεκτρονικό. **Ενδεικτικά, η εξόφληση του τιμολογίου θεωρείται ως έμμεση αποδοχή αυτού.**

Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται ως τιμολόγιο.

- Αντικατάσταση του όρου τιμολογίου

Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

Παραδείγματα χρήσης διαφορετικής ονομασίας για τιμολόγια πώλησης λόγω καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας είναι οι λογαριασμοί, φορτωτικές, τραπεζικά, χρηματιστηριακά, ταχυδρομικά παραστατικά κλπ.

- Διασφάλιση έκδοσης τιμολογίου

Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτό-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή.

Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

- **Έννοια πιστωτικού τιμολογίου**

Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου.

- **Τιμολόγιο, μέρος του λογιστικού συστήματος**

Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες έγκαιρα στον πωλητή.

- **Εξαίρεση από την έκδοση τιμολογίου για πράξεις ή δραστηριότητες του Δημοσίου**

Το Δημόσιο, οι περιφέρειες, οι νομαρχίες, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις τους δεν υπόκεινται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

- **Συναλλαγές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου**

Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου πώλησης, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

Σημειώνεται ότι από τη διάταξη δεν εισάγεται ειδική ονομασία για το σχετικό παραστατικό το οποίο δύναται να είναι ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία, υπεύθυνη δήλωση, τιμολόγιο αγοράς, τίτλος κτήσης, απόδειξη δαπάνης, αρκεί να περιλαμβάνει όλα τα κατά τα ανωτέρω προαπαιτούμενα δεδομένα.

- **Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου**

Ο τρίτος που πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας.

Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

- **Περιεχόμενο τιμολογίου**

Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά (Οδηγία 2006/112/ΕΕ) τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό, για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον ΑΦΜ του πωλητή.

δ) Τον ΑΦΜ του πελάτη.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά.

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. Με αυτόν τον τρόπο δημιουργείται τεκμήριο για την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή ΦΠΑ, την αξία που απαλλάσσεται ΦΠΑ, την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς ΦΠΑ, καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από ΦΠΑ, η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (Ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του ΦΠΑ, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί ΦΠΑ.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο ΦΠΑ, είναι φορολογικός αντιπρόσωπος τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον ΑΦΜ αυτού.

Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

- **Νόμισμα ποσών τιμολογίου**

Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα.

Το ποσό ΦΠΑ του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα ανεξάρτητα εάν αυτά αφορούν συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ή με το εξωτερικό.

- **Υπογραφή τιμολογίου**

Το τιμολόγιο, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, δεν απαιτείται να φέρει την υπογραφή του εκδότη. Ωστόσο, η υπογραφή του εκδότη επί του τιμολογίου μπορεί να απαιτείται από άλλη νομοθεσία ή να είθισται ως καθιερωμένη επιχειρηματική πρακτική.

➤ **Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο**

- **Περιπτώσεις για τις οποίες εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο**

Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου

α) Όταν το ποσό του δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ.

β) Όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο ή μήνυμα που τροποποίησε το τιμολόγιο.

Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται.

Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Δεν δικαιολογείται όμως η γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.

- **Περιπτώσεις για τις οποίες εκδίδεται συγκεντρωτικό τιμολόγιο**

Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών.

Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.

➤ **Χρόνος έκδοσης τιμολογίου**

- **Χρόνος που γεννάται η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου**

Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών αλλά η έκδοση μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

- **Καθορισμός χρόνου έκδοσης τιμολογίου**

Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών, ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας κατά περίπτωση.

Παράδειγμα, για μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 4 Νοεμβρίου 201X και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 201X τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 201X, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12 Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 201X).

Η προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου ισχύει και για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών του τελευταίου μήνα της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος). Δηλαδή, και για τις πωλήσεις Δεκεμβρίου το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι τις 15 Ιανουαρίου του επόμενου έτους.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση μιας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει.

Για παράδειγμα έστω Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1η Σεπτεμβρίου 2015 έως 30η Ιουνίου 2016 με αμοιβή 10.000 ευρώ. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 2016. Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά στο έτος 2015, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του έτους 2015.

Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.χ. 2.000 ευρώ κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος – Οκτώβριος 2015) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 2015 με ποσό 2.000 ευρώ.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. **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.

Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων.

Για το πιστωτικό τιμολόγιο, δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα:

α) Επί παροχής εκπτώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης.

β) Στις επιστροφές πωληθέντων αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο παραλαβής των επιστρεφόμενων αγαθών.

γ) Για άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται με τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).

Για υπηρεσίες που παρέχουν ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλειών και ασφαλιστικοί σύμβουλοι προς ασφαλιστικές επιχειρήσεις, ασφαλιστικούς πράκτορες και μεσίτες ασφαλίσεων, καθώς και για υπηρεσίες που παρέχουν πρακτορεία ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ, Ιπποδρομιακού στοιχήματος και συναφών παιγνίων προς τις επιχειρήσεις που οργανώνουν τα παίγνια αυτά, το σχετικό τιμολόγιο (εκκαθάριση αμοιβών), καθόσον αφορά συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών η οποία μάλιστα απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., δύνανται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) των συμβαλλομένων. Διευκρινίζεται ότι, μέσω της διαδικασίας της αυτό-τιμολόγησης το τιμολόγιο αυτό (εκκαθάριση αμοιβών) δύναται να εκδίδεται και από τον λήπτη της υπηρεσίας.

➤ **Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών**

- **Συναλλαγές για τις οποίες εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης**

Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών) αντί έκδοσης τιμολογίου.

Ενδείξεις που φέρει το στοιχείο λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης,
- β) τον αύξοντα αριθμό,
- γ) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ),
- δ) το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών,
- ε) το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

- **Πρόσθετες ενδείξεις που μπορεί να φέρει το στοιχείο λιανικής πώλησης**

Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του γενικού γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

- **Πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης**

Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης.

Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης **άνω των 50,00 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. Αντί της τήρησης ιδιαίτερου αρχείου επιστροφών και εκπτώσεων λιανικής, ο πωλητής δύναται να αναγράφει τις πληροφορίες αυτές στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία.**

- **Λοιπά έγγραφα που εξομοιώνονται με στοιχεία λιανικής πώλησης**

Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη (π.χ. συμβόλαιο μεταβίβασης αγαθών, λογαριασμοί, εισιτήρια, τραπεζικά παραστατικά, ασφαλιστήρια συμβόλαιο κ.λπ.).

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

- **Άλλη ονομασία του στοιχείου λιανικής πώλησης**

Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές («Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών») ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

- **Τρόπος έκδοσης του στοιχείου λιανικής πώλησης**

Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) που προβλέπει ο Ν. 1809/1980.

- **Ευθύνη έκδοσης στοιχείου λιανικής πώλησης**

Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματός και για λογαριασμό της.

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

Η ανάθεση δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη σχετική ευθύνη για την έκδοση αποδείξεων αλλά και κάθε ευθύνη σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Το τρίτο πρόσωπο που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει εγκαίρως στην οντότητα τα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης.

- **Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με τη χρήση παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων**

Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

- **Απαλλαγές από την υποχρέωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης με φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό**

Με απόφαση του γενικού γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση των ΦΗΜ και να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.

- **Έκδοση στοιχείου λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο**

Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, **για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις**. Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος.

Για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις, οι οντότητες να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και χωρίς να κάνουν χρήση των υπηρεσιών των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης.

Για παράδειγμα, ένα εργοστάσιο που πουλά λιανικά στους υπαλλήλους του, δεν απαιτείται να χρησιμοποιεί φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό.

- **Υποχρεώσεις χρηστών φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών**

Η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών διαβιβάζει εντός 10 ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του υπουργείου Οικονομικών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:

- α) Τον τύπο και τον σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.
- β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Οι οντότητες οι οποίες επιλέγουν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης μέσω τρίτου προσώπου (πάροχος) διαβιβάζουν προς τη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του υπουργείου Οικονομικών την επωνυμία και τα στοιχεία επικοινωνίας του τρίτου προσώπου, καθώς και την ημερομηνία έναρξης και παύσης της χρήσης των υπηρεσιών του παρόχου.

Θεσπίζεται η υποχρέωση της οντότητας να μεριμνά για την αποκατάσταση της βλάβης Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού χωρίς καμία αδικαιολόγητη καθυστέρηση καθώς και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων θα καθορίζονται υποχρεώσεις ενημέρωσης της Διεύθυνσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με τις βλάβες αυτές.

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

- **Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης**

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.

Διευκρινίζεται ότι στις λιανικές πωλήσεις αγαθών η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης. Το στοιχείο αυτό πρέπει να εκδίδεται και πάλι κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών.

Αποκλειστικά και μόνο στην περίπτωση που η παράδοση των πωλούμενων αγαθών στον ιδιώτη – αγοραστή γίνεται από τρίτο (τριγωνική παράδοση), τα στοιχεία λιανικής πώλησης μπορούν να εκδοθούν το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση των αγαθών. Εννοείται πως όταν εκδίδεται παραστατικό λιανικής, δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη

της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα.

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

➤ Ηλεκτρονικό τιμολόγιο

- **Έννοια ηλεκτρονικού τιμολογίου**

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί με ένα (οποιοδήποτε) ηλεκτρονικό μορφότυπο.

Δεν θεωρούνται όλα τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή ως «ηλεκτρονικά τιμολόγια». Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή, για παράδειγμα μέσω λογιστικού λογισμικού ή μέσω λογισμικού επεξεργασίας κειμένου, τα οποία αποστέλλονται και λαμβάνονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια. Αντίθετα, τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται, αποστέλλονται και λαμβάνονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δύναται να θεωρηθούν ως ηλεκτρονικά τιμολόγια.

Ένα τιμολόγιο πρέπει να θεωρείται ότι εκδόθηκε όταν ο προμηθευτής ή ένα τρίτο μέρος που ενεργεί εκ μέρους του ή ο πελάτης, στην περίπτωση αυτοτιμολόγησης, διαθέτει το τιμολόγιο ούτως ώστε να μπορεί να παραληφθεί από τον πελάτη. Αυτό μπορεί να σημαίνει ότι το ηλεκτρονικό τιμολόγιο μεταβιβάζεται απευθείας στον πελάτη, παραδείγματος χάριν μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ενός ασφαλούς συνδέσμου, ή έμμεσα μέσω ενός ή περισσότερων παρόχων υπηρεσιών, ή ότι διατίθεται και είναι προσβάσιμο για τον πελάτη μέσω διαδικτυακής πύλης ή οποιασδήποτε άλλης μεθόδου.

- **Αποδοχή ηλεκτρονικού τιμολογίου**

Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση.

Η αποδοχή δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο. Η αποδοχή μπορεί να είναι επίσημη ή ανεπίσημη, ή να γίνεται με σιωπηρή συμφωνία, για παράδειγμα μέσω της επεξεργασίας ή πληρωμής του παραληφθέντος τιμολογίου.

- **Αυθεντικότητα του τιμολογίου - Ακεραιότητα του περιεχομένου**

Ως αυθεντικότητα της προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin) νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από ένα μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ. 150/2001 (ΦΕΚ Α', 125).

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI).

γ) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που βρίσκεται υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με τον Ν. 3862/2010.

δ) Η χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

Ως ακεραιότητα του περιεχομένου (integrity of content) νοείται ότι το περιεχόμενο ενός τιμολογίου δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ότι απαιτείται από τον παρόντα νόμο ή με ότι καθορίσθηκε ως περιεχόμενο από τον εκδότη του.

Σε ότι αφορά στην **υποχρέωση αναγνωσιμότητας** του τιμολογίου, η εμπλεκόμενη οντότητα πρέπει να διασφαλίζει με οιονδήποτε ενδεδειγμένο τρόπο ότι, για το χρονικό διάστημα από την έκδοση μέχρι τη λήξη της περιόδου φύλαξης, το περιεχόμενο του τιμολογίου είναι σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί από άνθρωπο χωρίς να απαιτείται υπερβολική διερεύνηση ή ερμηνεία. Για τα ηλεκτρονικά τιμολόγια η **προϋπόθεση αυτή πληρείται όταν, άμα τη ζητήσει τους και με κατάλληλη διαδικασία μετατροπής, μπορούν σε εύλογο χρόνο να παρουσιασθούν σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί είτε σε οθόνη είτε μέσω εκτύπωσης.**

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι βασικές αρχές που ακολουθούνται για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, είναι αυτές του **δεδουλευμένου** και της **συνέχισης της δραστηριότητας** (going concern).

Με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ., **εισάγεται και η έννοια της εύλογης παρουσίασης η οποία αποτελεί το υπέρτατο κριτήριο στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.**

Η έννοια της εύλογης παρουσίασης δεν ορίζεται ρητά στο νόμο, ούτε στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ αλλά είναι μία έννοια αμιγώς λογιστική που δεν έχει κατά κανόνα φορολογικό ενδιαφέρον και σκοπεύει στη δημοσίευση αξιόπιστης πληροφόρησης, για την αποφυγή παραπλάνησης των χρηστών (χρηματοοικονομικές καταστάσεις απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα και παραλείψεις) .

Παράδειγμα τέτοιας περίπτωσης είναι η πώληση ακινήτου από επιχείρηση που η συνήθης δραστηριότητά της δεν περιλαμβάνει αυτό το αντικείμενο, και η εμφάνιση του τιμήματος της πώλησης ως έσοδο και της λογιστικής αξίας του ακινήτου ως κόστος πωληθέντων, αντί της εμφάνισης του προκύπτοντος αποτελέσματος ως κέρδους ή ζημίας στο σχετικό κονδύλι της κατάστασης των αποτελεσμάτων. Υποθέτοντας ότι τα ποσά είναι σημαντικά, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν ικανοποιούν λογιστικά την απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Ωστόσο, από φορολογικής σκοπιάς δεν γεννάται ζήτημα προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος ή ελεγκτικών επαληθεύσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπεται να καταρτίζονται για κάθε κατηγορία οντοτήτων αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο. Δηλαδή, εάν εμπεριέχεται ουσιώδες σφάλμα ή παράληψη, όπως επίσης εάν δεν έχει συνταχθεί ή δεν έχει δημοσιοποιηθεί έστω μία εκ των προβλεπόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, **είναι σαφές ότι πάσχει από πλευράς εύλογης παρουσίασης το «ενιαίο σύνολο» των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.** 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, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και κατάσταση χρηματοροών) δεν έχουν ουσιώδες σφάλμα.

➤ Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- **Η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών** και γεγονότων της οντότητας και την συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται).
- **Η θεμελιώδης αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας** (going concern) θεωρείται ότι ισχύει για μια οντότητα, εκτός εάν η Διοίκησή της προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή παρά να διακόψει τη λειτουργία της.

Η Διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της εκτίμησης του κατά πόσον η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας γίνεται δεκτή κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κατά τη σχετική εκτίμηση, η Διοίκηση της οντότητας οφείλει να λάβει υπόψη της όλες τις διαθέσιμες, κατά το χρόνο της εκτίμησης, πληροφορίες για το μέλλον. Η εκτίμηση πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όταν η Διοίκηση της οντότητας κρίνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να συνταχθούν με βάση την θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας, **τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρούνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους.**

- **Συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών.** Οι λογιστικές πολιτικές είναι: *οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που υιοθετούνται από την οντότητα και επιτρέπονται ή επιβάλλονται από τον παρόντα νόμο*

Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών πολιτικών αποσκοπεί στη διασφάλιση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Αλλαγή των λογιστικών πολιτικών είναι επιτρεπτή σε δύο μόνο περιπτώσεις.:

α) όταν η αλλαγή επιβάλλεται από τροποποίηση του λογιστικού πλαισίου, εν προκειμένω του παρόντος νόμου και

β) όταν η αλλαγή αποφασίζεται από την ίδια την οντότητα και με την προϋπόθεση ότι, κατά την τεκμηριωμένη κρίση της, η νέα πολιτική παρέχει πιο αξιόπιστη και πιο σχετική πληροφόρηση για τις επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων στην χρηματοοικονομική θέση, την χρηματοοικονομική επίδοση ή τις χρηματοροές της οντότητας **(υπηρετεί καλύτερα στο στόχο της εύλογης παρουσίασης).**

- **Σύνεση (prudence)** στην επιμέτρηση των στοιχείων.
- **Υποχρέωση αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών,** ανεξάρτητα του εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία. Αρνητικές προσαρμογές μπορεί να προκύπτουν και από επαχθείς συμβάσεις. Επαχθής σύμβαση είναι μια σύμβαση στην οποία το κόστος εκπλήρωσης της αναληφθείσας δέσμευσης υπερβαίνει το οικονομικό όφελος που αναμένεται να ληφθεί από αυτή τη σύμβαση.

Για παράδειγμα σε μια σύμβαση παροχής υπηρεσίας, που θα διαρκέσει τρία έτη, αν στο δεύτερο έτος διαπιστωθεί ότι το κόστος ολοκλήρωσης θα ανέλθει σε 110 ενώ το συμβατικό έσοδο είναι 100, η διαφορά των 10 πρέπει να βαρύνει συνολικά τα αποτελέσματα του δεύτερου έτους.

- **Γεγονότα που γίνονται εμφανή μετά την λήξη της περιόδου** (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση. Αυτά 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.

Παραδείγματα:

- 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.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ

ΜΕ ΤΟ ΠΡΟΫΠΑΡΧΟΝ ΣΥΣΤΗΜΑ (Ε.Γ.Λ.Σ)

Οι σημαντικότερες αλλαγές στο λογιστικό χειρισμό οικονομικών συναλλαγών συνοψίζονται στα εξής:

Ε.Γ.Λ.Σ.	
16.10	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως
16.11	Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων
16.12	Έξοδα λοιπών ερευνών
16.13	Έξοδα αύξησεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
16.17	Έξοδα αναδιοργανώσεως
16.19	Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως στα οποία συμπεριλαμβάνεται πχ η αναπόσβεστη αξία κτηρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεως του.
16.14	Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων και περιλαμβάνουν πχ το φόρο μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και τις αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, αναγνωρίζονται ως αρχικό κόστος των «ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων» (άρθ. 18 Ν. 4308/2014)
16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων, αντιμετωπίζονται λογιστικά ως οργανικά αποτελέσματα (έσοδα ή έξοδα) είτε προκύπτουν από το διακανονισμό αυτών των νομισματικών κονδυλίων είτε προκύπτουν από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από αυτή που εφαρμόστηκε κατά την αρχική αναγνώριση τους και συμπεριλαμβάνονται στα «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων» (άρθ. 27 Ν. 4308/2014)
16.16	Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών, αντιμετωπίζονται λογιστικά ως οργανικά έξοδα και συμπεριλαμβάνονται στα «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων»
16.18	Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, αναγνωρίζονται ως κόστος του ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς κατασκευής ή παραγωγής (δυνητική εφαρμογή), άλλως αντιμετωπίζονται λογιστικά ως οργανικά έξοδα και συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσεως (άρθ.18 και 25 Ν. 4308/2014)
16.90	Έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχειρήσεως: (Γνωμ.26/2258/1996), 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, αναγνωρίζονται ως αρχικό κόστος κτήσης του. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα (άρθ. 18 Ν. 4308/2014).
16.96	Ιδιοπαραγωγή δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας: ως εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία δεν αναγνωρίζονται και δεν λογιστικοποιούνται πλέον, εκτός και αν αφορούν δαπάνες ανάπτυξης οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014 για την αναγνώριση τους ως περιουσιακά στοιχεία

Οι λογαριασμοί καταργούνται και οι οικονομικές συναλλαγές αντιμετωπίζονται λογιστικά ως οργανικά έξοδα και συμπεριλαμβάνονται στα «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων» (άρθ. 25 Ν.4308/2014

16.98	Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων: παρακολουθούνται πλέον στους 50.03.01 «Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία-μη συνδεδεμένες οντότητες» και 50.04.01 «Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία- συνδεδεμένες οντότητες»
81-85	Λογαριασμοί εκτάκτων αποτελεσμάτων ως οργανικών αποτελεσμάτων: Αναγνωρίζονται ως οργανικά αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στα «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων», (άρθ. 25 Ν. 4308/2014). Επίσης, ο νέος νόμος δεν επιβάλλει το υποχρεωτικό κλείσιμο των βιβλίων μέσω των ειδικών εγγραφών της ομάδας 8 που ίσχυε συμφωνά με το Ε.Γ.Λ.Σ. και ως εκ τούτου καταργούνται οι λογαριασμοί 80 «Γενική εκμετάλλευση», 86 «Αποτελέσματα χρήσεως», 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» και 89 «Ισολογισμός»
54.07, 88.08, 42.04, 88.06	Εμφάνιση του Φόρου Εισοδήματος και των Διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων στην κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως: Αναγνωρίζονται ως λειτουργικά έξοδα που διαμορφώνουν αποτέλεσμα στη χρήση και όχι ως εταιρικά βάρη που μειώνουν το αποτέλεσμα της διάθεσης σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθ. 25 Ν. 4308/2014)
62.04	Λογιστική αντιμετώπιση της Χρηματοδοτικής Μίσθωσης (leasing), που ευθυγραμμίζεται με το Δ.Π.Χ.Α. 17. Έτσι, ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην μισθώτρια επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση, αναγνωρίζεται από την μισθώτρια επιχείρηση ως περιουσιακό στοιχείο με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το περιουσιακό αυτό στοιχείο είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά όπως τα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία, ενώ η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα που θα πληρώνεται θα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο θα μειώνει το δάνειο και σε τόκο που θα αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. (άρθ. 18 Ν.4308/2014). Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους δυνάμει χρηματοδοτικής μίσθωσης 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 χορηγηθέν δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Από τα ανωτέρω συνάγεται η κατάργηση των λογαριασμών της Γνωμ. ΕΣΥΛ 106/1804/1992. Ειδικά για το Sale and leaseback , το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.
16.15, 44.14, 44.15, 81.00.04 και 81.01.04	Συναλλαγματικές διαφορές. Υιοθετούνται νέοι κανόνες αποτίμησης των λογαριασμών σε Ξ.Ν. που προσιδιάζουν με τους αντίστοιχους κανόνες που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 21 και είτε αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν είτε αναγνωρίζονται ως διαφορά στην καθαρή θέση ανάλογα με τη φύση της συναλλαγής. (άρθ. 27 Ν. 4308/2014).
41.06, 41.07, 41.09	Καταργούνται τα άρθρα 20 έως 27 του Ν. 2065/1992 που αναφέρονται στην υποχρεωτικότητα αναπροσαρμογής των ακινήτων ανά τετραετία και επιπλέον καταργείται η παρ. 8δ του άρθρου 16 του Ν. 2190/1920 που αναφέρεται στην υποχρεωτικότητα σχηματισμού αποθεματικού για ίδιες μετοχές από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως για το ισόποσο της αξίας κτήσεως των «ίδιων μέτοχων» που έχει εγγράψει στον οικείο λογαριασμό 34.25 του Ε.Γ.Λ.Σ.

41.10	Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων. Προβλέπεται διαφορετικός λογιστικός της Γνωμ. Ε.ΣΥ.Λ. 29/1016/1988. Με τις νέες διατάξεις ορίζονται τα ακόλουθα: • 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. 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 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.
-------	--

➤ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΘΕΜΑΤΑ

- **Αποσβέσεις.**

Τα παγία περιουσιακά στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη **οικονομική ζωή** τους. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή ο προσδιορισμός της ετήσιας απόσβεσης κάθε πάγιου στοιχείου γίνεται ανάλογα με τη διάρκεια της οικονομικής χρησιμότητας του. Η Διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης και της συστηματικής κατανομής της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Ως μέθοδοι για τον υπολογισμό των αποσβέσεων αναγνωρίζονται **η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα μέθοδος και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων**, ενώ ο Κ.Φ.Ε. (άρθ. 24 Ν. 4172/2013) αναγνωρίζει μόνο τη μέθοδο του σταθερού ποσού.

Οι φορολογικές αποσβέσεις καθορίζονται από το φορολογικό νόμο, και οι επιχειρήσεις δεν έχουν καμία δυνατότητα να επηρεάσουν κατά το δοκούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Από την άλλη πλευρά, είναι αντίθετο προς την Οδηγία να επιβληθούν για λογιστικούς σκοπούς η χρήση ενιαίων συντελεστών απόσβεσης. **Στις πολύ μικρές και εκτός πεδίου Οδηγίας επιχειρήσεις, όπου υπάρχει η νομική δυνατότητα, εφαρμόζονται μόνο οι φορολογικές αποσβέσεις.**

- **Απομείωση και ανακτήσιμη αξία**

Θεμελιώδης αρχή της λογιστικής του ιστορικού κόστους είναι η αναγνώριση των ζημιών απομείωσης, εφόσον υπάρχουν, ώστε τα στοιχεία του ενεργητικού να εμφανίζονται στη μικρότερη αξία μεταξύ αξίας κτήσης και ανακτήσιμης αξίας τους, δηλαδή στο ποσό που θα ανακτήσουν από τη ρευστοποίηση ή την χρήσης τους.

- **Αποθέματα και νέοι κανόνες επιμέτρησης (αποτίμησης)**

α. Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώληση τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί (**δυννητική εφαρμογή**) να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Αυτό σημαίνει, ότι το κόστος κτήσεως (αγοράς ή παραγωγής) των αποθεμάτων, που χρειάζονται σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση (π.χ. παλαίωση οινοπνευματωδών ποτών, ωρίμανση τυριών κ.λπ.), δύνανται να επιβαρύνονται και με τόκους δανείων που δημιουργήθηκαν για την αιτία αυτή.

β. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα (ανεξάρτητα αν είναι αγοραζόμενα, ή παραγόμενα), επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης (αγοράς ή παραγωγής) και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

γ. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος, προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο FIFO ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο όπως τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους που εφαρμόζεται για αποθέματα που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα. **Η χρήση της μεθόδου LIFO ρητά δεν επιτρέπεται.**

- **Αναβαλλόμενη φορολογία.**

Εισάγεται η έννοια (**προαιρετικά**) της αναβαλλόμενης φορολογίας και παρέχεται η δυνατότητα στις οντότητες να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση υπό προϋποθέσεις. Να σημειωθεί ότι ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης (αρθ. 23 Ν.4308/2014).

- **Έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**

Δίνεται η **δυνατότητα** χρήσης του αποσβέσιμου κόστους στην επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών στοιχείων. **Όμως χρήση του είναι υποχρεωτική**, όταν η επίπτωση της μεθόδου αυτής είναι σημαντική στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις έναντι του κόστους κτήσης (αρθ. 19 παρ 3 Ν.4308/2014).

- **Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία (fair value).**

Παρέχεται ως **εναλλακτική** δυνατότητα στις οντότητες, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις τους να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, στην εύλογη αξία (fair value). Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Για παράδειγμα η εύλογη αξία των ακινήτων εκτιμάται από επαγγελματίες εκτιμητές, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής. Να σημειωθεί ότι όταν περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται στην εύλογη αξία, τότε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρούνται στην εύλογη αξία.

- **Συμψηφισμός**

Δεν επιτρέπεται να συμψηφίζονται κονδύλια του ενεργητικού με κονδύλια των υποχρεώσεων ή κονδύλια των εξόδων με κονδύλια των εσόδων. Συμψηφισμοί διαφορετικών κονδυλίων γίνονται μόνον όταν τα ποσά προς συμψηφισμό είναι επουσιώδη ή όταν οι συμψηφισμοί επιτρέπονται ή επιβάλλονται ρητά από το νόμο. Τέτοιες περιπτώσεις, για παράδειγμα, είναι:

- α) ο συμψηφισμός στην κατάσταση αποτελεσμάτων των κερδών και ζημιών που προκύπτουν από αντισταθμισμένο στοιχείο και αντισταθμίζον μέσο, στην περίπτωση που εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης
- β) 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

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

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

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Χρεωστικοί τίτλοι		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι		X	X
Λοιπά		X	X
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού			

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

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

	Σημείωση	20Χ1	20Χ0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		X	X
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X

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

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

	<u>Σημείωση</u>	<u>20Χ1</u>	<u>20Χ0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		X	X
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X

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

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

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

	<u>Κεφάλαιο</u>	<u>Υπέρ το άρτιο</u>	<u>Καταθέσεις Ιδιοκτητών</u>	<u>Ίδιοι Τίτλοι</u>	<u>Διαφορές εύλογης αξίας</u>	<u>Αποθεματικά νόμων και κατ/κού</u>	<u>Αφορολόγητα αποθεματικά</u>	<u>Αποτελέσματα εις νέο</u>	<u>Σύνολο</u>
Υπόλοιπο 01.01.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών								X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			X		X		X
Εσωτερικές μεταφορές							X	X	0
Διανομές στους φορείς								X	X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X				X
Εσωτερικές μεταφορές									0
Διανομές μερισμάτων									X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1	X	X	X	X	X	X	X	X	X

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

	Σημείωση	20Χ1	20Χ0
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
		X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης			
Μεταβολή αποθεμάτων		X	X
Μεταβολή απαιτήσεων		X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων		X	X
		X	X
Μείον:			
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους		X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων		X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)		X	X
Τόκοι εισπραχθέντες		X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου		X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια		X	X
Μερίσματα πληρωθέντα		X	X
Σύνολο		X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων			
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της χρήσης		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου		X	X

Υπόδειγμα Β.5: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων

Περιουσιακά στοιχεία		<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>		X		X
Καθαρή θέση και υποχρεώσεις				
Κεφάλαια και αποθεματικά		X		X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X		X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		X		X
<i>Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων</i>		X		X

Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες

	<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 άϋλων στοιχείων	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

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

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Χρεωστικοί τίτλοι		X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι		X	X
Λοιπά		X	X
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X

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

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

	Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		X	X
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X

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

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

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

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

	Σημείωση	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		X	X
Παροχές σε εργαζόμενους		X	X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημίες		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Έσοδα επενδύσεων		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X
Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται:			
- Στους ιδιοκτήτες της μητρικής		X	X
- Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		X	X

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

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Καταθέσεις Ιδιοκτητών	Ίδιοι Τίτλοι	Διαφορές εύλογης αξίας	Συν/κές διαφορές	Αποθεματικά νόμων και κατ/κού	Αφορολόγητα αποθεματικά	Αποτελέσματα εις νέο	Σύνολο καθαρής θέσης ιδιοκτητών μητρικής	Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	Σύνολο καθαρής θέσης
Υπόλοιπο 01.01.20Χ0	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών									X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			X			X				X
Εσωτερικές μεταφορές								X	X	X		
Διανομές στους φορείς									X	X	X	X
Αποτελέσματα περιόδου									X	X	X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X							X
Εσωτερικές μεταφορές												0
Διανομές μερισμάτων												X
Αποτελέσματα περιόδου									X	X	X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X

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

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

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

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

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

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

A. Κατάσταση αποτελεσμάτων περιόδου	20X2	20X1	20X0
Εισόδημα από επενδύσεις	X	X	X
Λοιπά εισοδήματα	X	X	X
Έξοδα διαχείρισης	X	X	X
Έξοδα Θεματοφύλακα	X	X	X
Λοιπά έξοδα και φόροι	X	X	X
Καθαρό εισόδημα	X	X	X
B. Κατάσταση λοιπών μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων			
Διανομές και επανεπενδύσεις εισοδήματος	X	X	X
Έκδοση νέων μεριδίων	X	X	X
Εξαγορές μεριδίων	X	X	X
Διαφορές επιμέτρησης επενδύσεων	X	X	X
Λοιπές μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων	X	X	X
Κόστη συναλλαγών του χαρτοφυλακίου	X	X	X
	X	X	X
Σύνολο μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων (A + B)	X	X	X

Ο πίνακας του ισολογισμού ακολουθεί ένα υπόδειγμα να είναι συμβατό με το υπόδειγμα που χρησιμοποιούν οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α

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.

Ο «Πίνακας μεταβολών καθαρής θέσης» είναι μια νέα κατάσταση που αντικαθιστά τον «Πίνακα διάθεσης κερδών» του Π.Δ. 1123/81, παρέχοντας πληρέστερη πληροφόρηση για τους λογαριασμούς καθαρής θέσης, παρουσιάζοντας αναλυτικά την κίνηση όλων των κονδυλίων της.

- Ο πίνακας της «Κατάστασης χρηματοροών» είναι μία νέα, επίσης πολύ σημαντική χρηματοοικονομική κατάσταση, στην οποία 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.
- Το Προσάρτημα ή Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η τελευταία χρηματοοικονομική κατάσταση. Στο προσάρτημα παρέχονται περιγραφές, αναλύσεις και πρόσθετη πληροφόρηση για τα διάφορα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Καταργείται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) του Ν. 4093/2012 και το Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) καθώς και κάθε ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία για την εφαρμογή τους.
- Καταργείται ο ν. 1809/1988 από 1η Ιανουαρίου 2015
- Καταργούνται για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, πλήρως ή μερικώς κατά περίπτωση ο Κ.Ν. 2190/1920, ο ν. 2065/1992, 3190/1955
- Καταργούνται επίσης για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 τα προεδρικά διατάγματα 1123/1980 περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων, και 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών. Η κατάργηση αυτών των προεδρικών διαταγμάτων γίνεται με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, ώστε να παρέχεται με ασφάλεια η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να χρησιμοποιούν τα οικεία σχέδια λογαριασμών, αντί του σχεδίου λογαριασμών του παρόντος νόμου.

ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ Ν. 4308/2014 ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

➤ **Νέο σχέδιο λογαριασμών**

Ο νόμος καθιερώνει νέο σχέδιο λογαριασμών το οποίο θα χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ότι αφορά το περιεχόμενο και την ονοματολογία των λογαριασμών καθώς και στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης αυτών. Τα βασικά στοιχεία αναφορικά με τη δομή και το περιεχόμενο του σχεδίου λογαριασμών που εισάγει ο νέος νόμος σε σύγκριση με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. έχουν ως εξής:

Όλοι οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται σε 8 ομάδες αναλόγως της φύσης των λογιστικών γεγονότων που καταχωρούνται σε αυτούς. Αναλυτικότερα, οι ομάδες 1 έως 3 περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία, η ομάδα 4 την καθαρή θέση και η ομάδα 5 τις υποχρεώσεις μιας οντότητας. Οι ομάδες 6 και 7 περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς και συγκεκριμένα η ομάδα 6 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έξοδα καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα ενώ η ομάδα 7 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έσοδα καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα. Τέλος η ομάδα 8 περιλαμβάνει τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων και τα αποτελέσματα της χρήσης. Αξιοσημείωτο είναι ότι ο νέος νόμος, δεν επιβάλλει το υποχρεωτικό κλείσιμο των βιβλίων μέσω των ειδικών εγγραφών της ομάδας 8 που ίσχυε σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

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, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/80 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. Οφείλουν όμως να προβούν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών.

Ουσιαστικά οι επιχειρήσεις μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. όσο αφορά τη χρήση των κωδικών και έτσι δεν θα προκληθεί καμία αναστάτωση από τη μεταβίβαση στο νέο λογιστικό πλαίσιο.

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία	
10	
10.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης: 10.00
10.02	Σωρευμένες απομειώσεις γης: 44.10
11	Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση
11.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) διαμορφώσεων γης: 11.03
11.02	Σωρευμένες αποσβέσεις διαμορφώσεων γης: 11.99.03
11.03	Σωρευμένες απομειώσεις διαμορφώσεων γης: 44.10
12	Κτήρια - τεχνικά έργα
12.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων: 11.00, 11.01, 11.03, 11.07, 11.08
12.02	Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 11.99.00, 11.99.01, 11.99.03, 11.99.07, 11.99.08
12.03	Σωρευμένες απομειώσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 44.10.
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός
13.01	Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού: 12.00, 12.01, 12.02, 12.03, 12.04, 12.05, 12.07, 12.08, 12.10, 12.11, 12.12, 12.13, 12.14, 12.15, 12.17, 12.18
13.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 12.99.00, 12.99.01, 12.99.02, 12.99.03, 12.99.04, 12.99.05, 12.99.07, 12.99.08, 12.99.10, 12.99.11, 12.99.12, 12.99.13, 12.99.14, 12.99.15, 12.99.17, 12.99.18
13.03	Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 44.10,
14	Μεταφορικά μέσα
14.01	Αξία κτήσης μεταφορικών μέσων: 13.00, 13.01, 13.02, 13.03, 13.04, 13.05, 13.06, 13.10, 13.11, 13.12, 13.13, 13.14, 13.15, 13.16
14.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μεταφορικών μέσων: 13.99.00, 13.99.01, 13.99.02, 13.99.03, 13.99.04, 13.99.05, 13.99.06, 13.99.10, 13.99.11, 13.99.12, 13.99.13, 13.99.14, 13.99.15, 13.99.16
14.03	Σωρευμένες απομειώσεις μεταφορικών μέσων: 44.10 ,
15	Λοιπός εξοπλισμός
15.01	Αξία κτήσης εξοπλισμού: 14.00, 14.01, 14.02, 14.03, 14.04, 14.05, 14.08, 14.10, 14.11, 14.12, 14.13, 14.14, 14.15, 14.18
15.02	Σωρευμένες αποσβέσεις εξοπλισμού: 14.99.00, 14.99.01, 14.99.02, 14.99.03, 14.99.04, 14.99.05, 14.99.08, 14.99.10, 14.99.11, 14.99.12, 14.99.13, 14.99.14, 14.99.15, 14.99.18
15.03	Σωρευμένες απομειώσεις εξοπλισμού: 44.10,
16	Επενδύσεις σε ακίνητα
16.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα: 10.10, 11.14, 11.15
16.02	Σωρευμένες αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 11.99.14, 11.99.15
16.03	Σωρευμένες απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 44.10,
17	Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
17.01	Ζώντα ζώα
17.01.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) ζώντων ζώων: 14.06, 14.16

17.01.02	Σωρευμένες αποσβέσεις ζώντων ζώων: 14.99.06, 14.99.16
17.01.03	Σωρευμένες απομειώσεις ζώντων ζώων: 44.10,
17.02	Δένδρα και φυτά
17.02.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) δένδρων και φυτών: 10.04, 10.05, 10.06
17.02.02	Σωρευμένες αποσβέσεις δένδρων και φυτών: 10.99.04, 10.99.05, 10.99.06
17.02.03	Σωρευμένες απομειώσεις δένδρων και φυτών: 44.10,
18	Άυλα
18.01	Δαπάνες ανάπτυξης
18.01.01	Αξία κτήσης δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.01.02	Σωρευμένες αποσβέσεις δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.01.03	Σωρευμένες απομειώσεις δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.02	Υπεραξία
18.02.01	Αξία κτήσης υπεραξίας: 16.00,
18.02.02	Σωρευμένες αποσβέσεις υπεραξίας: 16.99.00,
18.02.03	Σωρευμένες απομειώσεις υπεραξίας: 44.10,
18.03	Λοιπά άυλα
18.03.01	Αξία κτήσης λοιπών άυλων: 16.01, 16.02, 16.05
18.03.02	Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων: 16.99.01, 16.99.02, 16.99.05
18.03.03	Σωρευμένες απομειώσεις λοιπών άυλων: 44.10,

Παρακολούθηση σε ξεχωριστό υπολογαριασμό του αντίστοιχου παγίου : 15.01, 15.02, 15.0315.04

Σημείωση:

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

20	Εμπορεύματα: 20
20.01	Εμπορεύματα έναρξης: 20.00
20.02	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης: 20.01
20.03	Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων: 20.98
20.04	Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.05	Απομείωση εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.06	Εμπορεύματα λήξης: 20.00
21	Προϊόντα: 21, 22
21.01	Προϊόντα έναρξης: 21.00
21.02	Παραγωγή χρήσης: Δεν υπάρχει
21.03	Απομείωση προϊόντων: Δεν υπάρχει
21.04	Προϊόντα λήξης: 21.00
22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
22.01	Ζώντα ζώα: 14.06, 14.16, 14.99.06, 14.99.16
22.01.01	Ζώντα ζώα έναρξης: Δεν υπάρχει
22.01.02	Αγορές ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.03	Εκπτώσεις αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει

22.01.04	Επιστροφές αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.05	Απομείωση ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.07	Ζώντα ζώα λήξης: Δεν υπάρχει ,
22.02	Δένδρα και φυτά: 10.00, 10.05, 10.06
22.02.01	Δένδρα και φυτά έναρξης: Δεν υπάρχει
22.02.02	Αγορές δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.03	Εκπτώσεις αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.04	Επιστροφές αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.05	Απομείωση δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.07	Δένδρα και φυτά λήξης: Δεν υπάρχει
23	Παραγωγή σε εξέλιξη : 23
23.01	Παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης: 23.00
23.02	Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης: 23.00
24	Πρώτες ύλες και υλικά: 24
24.01	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης: 24.00
24.02	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης: 24.01
24.03	Εκπτώσεις αγορών πρώτων υλών και υλικών: 24.98
24.04	Επιστροφές αγορών πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.05	Απομείωση πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.06	Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών: 24.00
25	Υλικά συσκευασίας: 28
25.01	Υλικά συσκευασίας έναρξης: 28.00
25.02	Αγορές υλικών συσκευασίας: 28.01
25.03	Εκπτώσεις αγορών υλικών συσκευασίας: 28.98
25.04	Επιστροφές αγορών υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.05	Απομείωση υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.06	Υλικά συσκευασίας λήξης: 28.00
26	Ανταλλακτικά παγίων: 26
26.01	Ανταλλακτικά παγίων έναρξης: 26.00
26.02	Αγορές ανταλλακτικών παγίων: 26.01
26.03	Εκπτώσεις αγορών ανταλλακτικών παγίων: 26.98
26.04	Επιστροφές αγορών ανταλλακτικών παγίων: Δεν υπάρχει
26.05	Απομείωση ανταλλακτικών: Δεν υπάρχει
26.06	Ανταλλακτικά παγίων λήξης: 26.00
27	Λοιπά αποθέματα: 25
27.01	Λοιπά αποθέματα έναρξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
27.02	Λοιπά αποθέματα λήξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
30	Πελάτες
30.01	Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες
30.01.01	Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.98, 30.99

30.01.02	Μη δουλευμένοι τόκοι μη συνδεδεμένων πελατών: Δεν υπάρχει
30.01.03	Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών: 30.05
30.01.04	Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών: 44.11
30.02	Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες
30.02.01	Συνδεδεμένοι πελάτες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.99
30.02.02	Μη δουλευμένοι τόκοι συνδεδεμένων πελατών: Δεν υπάρχει
30.02.03	Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών: 30.05
30.02.04	Απομείωση συνδεδεμένων πελατών: 44.11
31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
31.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες
31.01.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό: 31.00, 31.01, 31.02, 31.03, 31.07, 31.08, 31.09, 31.10, 33.90, 33.91, 18.07, 18.08
31.01.02	Μη δουλευμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων: 31.13, 18.09
31.01.03	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων: 44.11,
31.02	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - συνδεδεμένες οντότητες
31.02.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό: 31.00, 31.01, 31.02, 31.03, 31.07, 31.08, 31.09, 31.10, 33.90, 33.91, 18.07, 18.08
31.02.02	Μη δουλευμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων: 31.06, 31.13, 18.09
31.02.03	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων: 44.11
32	Χορηγηθέντα δάνεια
32.01	Δάνεια χορηγηθέντα σε συνδεδεμένες οντότητες: 18.02, 18.03, 18.04, 18.05
32.02	Δάνεια χορηγηθέντα στο προσωπικό και στη διοίκηση: 18.06, 33.01, 33.02, 33.07, 33.08, 33.09, 33.10
32.03	Λοιπά χορηγηθέντα δάνεια: 18.13, 18.14
32.04	Απομείωση χορηγηθέντων δανείων: 44.11
33	Λοιπές απαιτήσεις
33.01	Έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισηπρακτέα: 36.01
33.01.01	Έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισηπρακτέα - ονομαστικό ποσό
33.01.02	Απομείωση - έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισηπρακτέα
33.02	Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες
33.02.01	Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό
33.02.02	Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες: 18.11, 33.13, 33.14, 33.17, 33.18, 33.19, 33.20, 33.21, 33.97, 33.98, 33.99 ΔΙΕΓΡΑΨΑ ΤΟΝ 18.12 ΟΦ. ΚΕΦΑΛΑΙΟ
33.03.01	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό
33.03.02	Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες: 44.11
34	Επενδύσεις
34.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις
34.01.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - ονομαστική αξία: 18.15, 18.16
34.01.02	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - συμπληρωματικά ποσά: 18.15, 18.16

34.01.03	Απομείωση διακρατούμενων έως τη λήξη επενδύσεων: 44.11,
34.02	Διαθέσιμα για πώληση
34.02.01	Διαθέσιμα για πώληση: 18.01, 18.15, 18.16
34.02.02	Απομείωση διαθέσιμων για πώληση: 18.01.19, 44.11
34.03	Εμπορικό χαρτοφυλάκιο: 34
35	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση: Δεν υπάρχει
35.01	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση εύλογης αξίας
35.02	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση ταμειακών ροών
36	Συμμετοχές
36.01	Συμμετοχές σε θυγατρικές
36.01.01	Συμμετοχές σε θυγατρικές: 18.00
36.01.02	Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές: 18.00.19
36.02	Συμμετοχές σε συγγενείς
36.02.01	Συμμετοχές σε συγγενείς: 18.00
36.02.02	Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς: 18.00.19
36.03	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
36.03.01	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες: 18.00
36.03.02	Απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 18.00.19
37	Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου
37.01	Προπληρωμένα έξοδα: 36.00
37.01.01	Προπληρωμένα έξοδα σε μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
37.01.02	Προπληρωμένα έξοδα σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
37.02	Δουλευμένα έσοδα περιόδου: 36.01
37.02.01	Δουλευμένα έσοδα περιόδου από μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
37.02.02	Δουλευμένα έσοδα περιόδου από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα: 38
38.01	Ταμείο: 38.00
38.02	Καταθέσεις όψεως: 38.03, 38.05
38.03	Καταθέσεις προθεσμίας: 38.04, 38.06
38.04	Λοιπά ταμειακά ισοδύναμα: 38.02
39	Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού: Δεν υπάρχει
40	Κεφάλαιο: 40.00, 40.01, 40.02, 40.03, 40.04, 40.05, 40.06, 40.07
41	Υπέρ το άρτιο: 41.00, 41.01
42	Καταθέσεις ιδιοκτητών: 43.00, 43.01, 43.02
43	Ίδιοι τίτλοι
43.01	Αξία κτήσης ιδίων τίτλων: 34.25
43.02	Αποτέλεσμα (κέρδος/ζημία) από τη διάθεση ιδίων τίτλων: 64.12.02, 76.04.02
44	Διαφορές εύλογης αξίας
44.01	Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων: 41.07
44.02	Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση: 41.06
44.03	Διαφορές εύλογης αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών: Δεν υπάρχει
45	Συναλλαγματικές διαφορές: Δεν υπάρχει
46	Αποθεματικά νόμων και καταστατικού: 41.02, 41.03, 41.04, 41.05

47	Αφορολόγητα αποθεματικά: 41.08
48	Αποτελέσματα εις νέο: 42.00, 42.01, 42.02
50	Προμηθευτές
50.01	Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.00, 50.01, 50.02, 50.03, 50.04, 53.08, 50.08 πάγια
50.02	Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες: 50.00, 50.01, 50.02, 50.03, 50.04, 53.08, 50.08πάγια
50.03	Προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
50.03.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες: 15.09, 32.00, 50.08
50.03.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.03.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.04	Προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
50.04.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες: 15.09, 32.00, 50.08
50.04.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.04.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
51	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
51.01	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες: 51, 45.19, 45.20, 45.21, 53.90
51.02	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - συνδεδεμένες οντότητες: 51, 45.19, 45.20, 45.21, 53.90
52	Τραπεζικά δάνεια
52.01	Τραπεζικά δάνεια - μη συνδεδεμένες οντότητες: 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.10, 45.11, 45.12, 45.13
52.02	Τραπεζικά δάνεια - συνδεδεμένες οντότητες: 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.10, 45.11, 45.12, 45.13
53	Λοιπές υποχρεώσεις
53.01	Δάνεια από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
53.02	Λοιπά δάνεια: Δεν υπάρχει
53.03	Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες: 53.00, 53.03
53.04	Υποχρεώσεις προς ιδιοκτήτες και Διευθυντικό Προσωπικό : 53.14
53.05	Μερίσματα, προμερίσματα και άλλα ποσά συναφούς φύσης πληρωτέα: 53.01, 53.02
53.06	Άλλες υποχρεώσεις: 53.04, 53.05, 53.06, 53.07
53.07	Άλλες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες οντότητες : 53.10, 53.11, 53.12, 53.13
54	Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη
54.01	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος
54.01.01	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης: 54.07, 54.08
54.01.02	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος της οντότητας (αντίθετος): 33.13
54.01.03	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος): 33.13
54.02	Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)
54.02.01	ΦΠΑ εκρών: 54.00
54.02.02	ΦΠΑ εισρών: 54.00

54.02.03	Καταβληθείς ΦΠΑ: 54.00
54.03	Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων
54.03.01	Παρακρατούμενος φόρος από μισθωτή εργασία και συντάξεις: 54.03
54.03.02	Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 54.04
54.03.03	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων μερισμάτων: 54.09
54.03.04	Λοιποί παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος: 54.09
54.04	Τέλη χαρτοσήμου: 54.09
54.05	Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές: 54.05
55	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
55.01	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης: 55.00, 55.01
55.02	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς επικουρικής ασφάλισης: 55.02
56	Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων
56.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα: 56.01
56.01.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.01.02	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.02	Έσοδα επομένων χρήσεων: 56.00
56.02.01	Έσοδα επομένων χρήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.02.02	Έσοδα επομένων χρήσεων - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
57	Προβλέψεις
57.01	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους: 44.00
57.02	Λοιπές προβλέψεις
57.02.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.02	Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.04	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου: Δεν υπάρχει
57.02.05	Άλλες προβλέψεις: 44.09, 44.12, 44.13
57.03	Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
58	Κρατικές επιχορηγήσεις: 41.10
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού: Δεν υπάρχει
60	Παροχές σε εργαζόμενους
60.01	Μικτές αποδοχές: 60.00, 60.01
60.02	Εργοδοτικές εισφορές: 60.03, 60.04
60.03	Λοιπές παροχές: 60.02
60.04	Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό): 68.00
60.05	Παροχές σε εργαζόμενους συνδεδεμένων οντοτήτων : Δεν υπάρχει
61	Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων
61.01	Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών): 83.10
61.02	Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 83.10
61.03	Απομείωση άυλων παγίων: 83.10
61.04	Απομείωση αποθεμάτων: Δεν υπάρχει
61.05	Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
61.05.01	Απομείωση πελατών: 83.11
61.05.02	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων: 68.01

61.05.03	Απομείωση διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων: 68.01
61.05.04	Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές: 68.01
61.05.05	Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς: 68.01
61.05.06	Απομείωση συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 68.01
61.06	Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων: 68.09
61.07	Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
61.07.01	Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων: 64.11εν μέρει μόνο
61.07.02	Ζημιές εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 64.12εν μέρει μόνο
61.07.03	Ζημιές εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων: 64.13εν μέρει μόνο
62	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
62.01	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό: 81.00.04
62.01.01	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.01.02	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
62.01.03	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
62.02	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης: 81.00.04
62.02.01	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.02.02	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
62.02.03	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού
63	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
63.01	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων: 81.02.00, 81.02.01, 81.02.02, 81.02.03, 81.02.04, 81.02.05
63.02	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση άυλων πάγιων στοιχείων: 81.02.00, 81.02.01, 81.02.02, 81.02.03, 81.02.04, 81.02.05
63.03	Ζημιές από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων: 64.12
63.04	Ζημιές από διάθεση - απόσυρση περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64	Διάφορα λειτουργικά έξοδα:
64.01	Αμοιβές για υπηρεσίες: 62.06, 64.01, 64.03, 64.05, 64.09, 61.00, 61.01, 61.02, 61.03
64.01.01	Αμοιβές για υπηρεσίες - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.01.02	Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.02	Ενέργεια: 62.00, 62.01
64.03	Ύδρευση: 62.02
64.04	Τηλεπικοινωνίες: 62.03
64.05	Ενοίκια: 62.04
64.05.01	Ενοίκια - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.05.02	Ενοίκια - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.06	Ασφάλιστρα: 62.05
64.07	Μεταφορικά: 64.00
64.08	Αναλώσιμα: 64.07, 64.08
64.09	Επισκευές και συντηρήσεις: 62.07
64.10	Διαφήμιση και προβολή: 64.02
64.11	Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος): 63.02, 63.03, 63.04, 63.05, 63.06, 63.98, 88.09

64.12	Λοιπά έξοδα: 81.00, 82.00
64.13	Διάφορα λειτουργικά έξοδα από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
65.01	Τόκοι τραπεζικών δανείων: 65.01.00, 65.01.01, 65.01.02, 65.01.03, 65.02, 65.03, 65.04, 65.05, 65.07, 65.08
65.02	Τόκοι δανείων από συνδεδεμένες οντότητες: 65.01.04, 65.01.05, 65.01.06
65.03	Τόκοι λοιπών δανείων: 65.00
65.04	Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων: 65.01.07, 65.01.08, 65.01.09, 65.01.10, 65.06
65.05	Λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα: 65.10
66	Αποσβέσεις
66.01	Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης: 66.01.03, 66.01.24
66.02	Αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 66.01
66.03	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 66.02
66.04	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων: 66.03
66.05	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού: 66.04
66.06	Αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 66.01
66.07	Αποσβέσεις πάγιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 66.04.16, 66.00.05, 66.00.06, 66.00.15, 66.00.16
66.08	Αποσβέσεις άυλων παγίων 66.05
67	Ασυνήθη έξοδα και ζημιές
67.01	Ζημιές φυσικών καταστροφών: 81.02
67.02	Ζημιές άλλων καταστροφών: 81.02
67.03	Άλλα ασυνήθη έξοδα και ζημιές: 81.00
67.04	Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές: 81.00, 82.00
67.05	Ασυνήθη έξοδα και ζημιές από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
68	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)
68.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες: 68.09, 83.12, 83.13
68.02	Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις: 68.09, 83.12, 83.13
68.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 68.09, 83.12, 83.13
68.04	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος: 68.09, 83.12, 83.13
68.05	Άλλες προβλέψεις: 68.09, 83.12, 83.13
68.06	Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
69	Φόρος εισοδήματος
69.01	Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου: 63.00, 88.06, 88.08
69.02	Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου: Δεν υπάρχει
69.03	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
70	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
70.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων (ονομαστικές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.02	Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.03	Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70

70.02	Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.02	Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.03	Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.03	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.02	Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.03	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.04	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.02	Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.03	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.05	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.01	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.02	Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.03	Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.06	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.01	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.02	Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.03	Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.07	Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.01	Πωλήσεις υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.02	Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.03	Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.08	Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.01	Πωλήσεις υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.02	Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.03	Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
71	Λοιπά συνήθη έσοδα
71.01	Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων: 81.01.05
71.02	Επιχορηγήσεις τόκων: 74.05
71.03	Επιχορηγήσεις λοιπών εξόδων: 74.03
71.04	Άλλα λειτουργικά έσοδα: 74.00, 74.01, 74.02, 75.00, 75.01, 75.02, 75.03, 75.04, 75.05, 75.06, 75.07, 75.08, 75.10, 81.01, 81.03, 82.01
71.05	Άλλα λειτουργικά έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει

72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
72.01	Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων: 76.03.04, 76.03.05, 76.03.06
72.02	Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων: 76.03.03
72.03	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
72.04	Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων: 76.03.00, 76.03.01, 76.03.02
73	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
73.01	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό: 81.01.04
73.01.01	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρ/σεων: 81.01.04
73.01.02	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων: 81.01.04
73.01.03	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού: 81.01.04
73.02	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης: 81.01.04
73.02.01	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων: 81.01.04
73.02.02	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων: 81.01.04
73.02.03	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού: 81.01.04
74	Έσοδα συμμετοχών
74.01	Μερίσματα από συμμετοχές σε συγγενείς: 76.01
74.02	Μερίσματα από συμμετοχές σε θυγατρικές: 76.01
74.03	Μερίσματα από συμμετοχές σε κοινοπραξίες: 76.01
74.04	Μερίσματα από λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους: 76.01
75	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
75.01	Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων: 81.03
75.02	Κέρδη από διάθεση άυλων πάγιων στοιχείων: 81.03
75.03	Κέρδη από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων: 76.04
75.04	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
76	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων
76.01	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες: 84.00
76.02	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για δοσμένες εγγυήσεις: 84.00
76.03	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 84.00
76.04	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
76.05	Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων: 84.00
76.06	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών): 84.00.10
76.07	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 84.00.10
76.08	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων: 84.00.10
76.09	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων: Δεν υπάρχει
76.10	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
76.10.01	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης πελατών: 84.00
76.10.02	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων: 84.00

76.10.03	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων: 84.00
76.10.04	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε θυγατρικές: 84.00
76.10.05	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε συγγενείς: 84.00
76.10.06	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 84.00
76.11	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων: 84.00
77	Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
77.01	Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων: Δεν υπάρχει
77.02	Κέρδη εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: Δεν υπάρχει
77.03	Κέρδη εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων: Δεν υπάρχει
78	Φόρος εισοδήματος έσοδο
78.01	Τρέχων φόρος περιόδου έσοδο: Δεν υπάρχει
78.02	Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο: Δεν υπάρχει
78.03	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη
79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη : 81.01, 81.03, 82.01
79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
80	Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: 78
80.01	Παροχές σε εργαζόμενους σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.02	Αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.03	Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.04	Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.05	Προβλέψεις σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
81	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης: 48
81.01	Χρεωστικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού: Δεν υπάρχει
81.02	Πιστωτικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού: Δεν υπάρχει
82	Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) περιόδου
82.01	Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών: 80.00, 80.01, 80.02, 80.03, 86.00, 86.01, 86.02, 86.03, 86.99
82.02	Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους): 88.00
82.03	Καθαρή ζημία περιόδου (μετά από φόρους): 88.01

ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΗΡΗΣΗΣ Ε.Λ.Π.

Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 δύναται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα αντίστοιχα Δ.Π.Χ.Α. στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον νόμο αυτό.

➤ Αντιστοίχιση Δ.Π.Χ.Α. με Ε.Λ.Π.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθεται αντιστοίχιση των διατάξεων των Κεφαλαίων 4 & 5 του Ν. 4308/2014 με τα Δ.Π.Χ.Α.

ΔΛΠ 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη»	Άρθρο 28
ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια»	Άρθρο 18 § 1 έως 4 Άρθρο 24 § 5
ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής»	Άρθρο 25 § 4
ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος»	Άρθρο 23 § 3 έως 5
ΔΛΠ 10 «Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού»	Άρθρο 17 § 8
ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις»	Άρθρο 18 § 5 έως 6
ΔΛΠ 20 «Κρατικές Επιχορηγήσεις»	Άρθρο 23 Άρθρο 18 § 2
ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού»	Άρθρο 20 § 5
ΔΛΠ 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»	Άρθρο 18 § 3 Άρθρο 19 § 4 και §6 έως 8
ΔΛΠ 38 «Ύψος Περιουσιακά Στοιχεία»	Άρθρο 18 § 1 και § 3
ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»	Άρθρο 24 § 6 Άρθρο 19
ΔΛΠ 32&39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση, Αναγνώριση και Επιμέτρηση»	Άρθρο 22 Άρθρο 24 Άρθρο 26 Άρθρο 31
ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις»	Άρθρο 32 Άρθρο 33 Άρθρο 34
ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» - «Καθαρή Θέση»	Άρθρο 35

Στο κεφάλαιο αυτό αναλύονται συνοπτικά τα σημαντικότερα επιμέρους θέματα που αντιμετωπίζονται με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

➤ **Αναβαλλόμενη Φορολογία (Δυνητική Εφαρμογή)**

Ο προσδιορισμός των καθαρών λογιστικών κερδών των επιχειρήσεων πρέπει να γίνεται με βάση τις θεμελιώδεις λογιστικές αρχές, της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αντιπαράθεσης-συσχέτισης (matching principle) εσόδων και εξόδων.

Οι αρχές αυτές όμως δεν τηρούνται πάντα κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τα οποία προσδιορίζονται σύμφωνα με τους κανόνες που επιβάλλουν οι φορολογικές αρχές και που σε πολλές περιπτώσεις είναι διαφορετικοί από τους λογιστικούς κανόνες. Δηλαδή μία δαπάνη μπορεί να συμμετέχει στον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών και να μη συμμετέχει στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και το αντίστροφο.

- **Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις** είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.
- **Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε εκπεστέες χρονικές διαφορές και σε μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές.
- Η **φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης** είναι το ποσό που αποδίδεται στο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς και μπορεί :
 - α. Να είναι **μικρότερη** από τη λογιστική αξία του. Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι αυξημένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι αναβαλλόμενη **φορολογική υποχρέωση**.
 - β. Να είναι **μεγαλύτερη** από τη λογιστική αξία του. Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι μειωμένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι αναβαλλόμενη **φορολογική απαίτηση**.
 - γ. Να είναι **ίση** με τη λογιστική αξία του και συνεπώς δεν προκύπτει αναβαλλόμενος φόρος.

➤ **Καταχώρηση τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων**

Ο τρέχων φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη καταχωρείται ως υποχρέωση. Αν το ποσό φόρου που έχει ήδη καταβληθεί είναι μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσό φόρου για τις χρήσεις αυτές, το επιπλέον ποσό πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση.

Το όφελος που προκύπτει από φορολογική ζημιά η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση τρέχοντα φόρου προηγούμενης χρήσης (στην Ελλάδα η φορολογική ζημιά συμψηφίζεται υπό προϋποθέσεις μόνο με μελλοντικά κέρδη) πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση. Στην περίπτωση αυτή, η απαίτηση καταχωρείται στη χρήση κατά την οποία προκύπτει η φορολογική ζημιά.

Όταν υπάρχουν αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστωτικοί φόροι πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, **κατά την έκταση που πιθανολογείται** ότι θα υπάρχουν μελλοντικά κέρδη, έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και οι πιστωτικοί φόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Η ύπαρξη όμως αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικά φορολογητέο κέρδος. Μία επιχείρηση με μεταφερόμενες επί σειρά ετών φορολογικές ζημιές καταχωρεί την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που αναλογεί στις ζημιές αυτές μόνο κατά την έκταση που υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξουν επαρκή φορολογητέα κέρδη στο μέλλον.

Δηλαδή:

- Πιθανότητα η επιχείρηση να έχει φορολογητέα κέρδη πριν την εκπνοή του χρόνου εντός του οποίου δικαιούται να συμψηφίσει τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές.
- Οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες που δεν είναι πιθανό να ξανασυμβούν και,
- Υπάρχει φορολογικός προγραμματισμός βάσει του οποίου μπορούν να δημιουργηθούν φορολογητέα κέρδη προς συμψηφισμό.

Παραδείγματα αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων

Απαιτήσεις

- Μια επιχείρηση καταχωρεί μία υποχρέωση αξίας € 1.000 για προβλεπόμενες δαπάνες εγγυήσεως προϊόντων. Οι δαπάνες αυτές θα εκπέσουν φορολογικά στη χρήση που θα καταβληθούν οι αποζημιώσεις.
- Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως προσωπικού καταχωρούνται στις υποχρεώσεις και επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα των χρήσεων εντός των οποίων παρέχονται υπηρεσίες από τους εργαζόμενους. Φορολογικά, όμως οι ανωτέρω δαπάνες εκπίπτουν από τα έσοδα των χρήσεων εντός των οποίων καταβάλλονται.

Υποχρεώσεις

Αποσβέσεις που διενεργούνται για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος που είναι μεγαλύτερες από τις αντίστοιχες λογιστικές.

➤ Αποτίμηση φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα διακανονιστεί η απαίτηση ή η υποχρέωση. Επίσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι φορολογικοί συντελεστές (και φορολογικοί νόμοι) που έχουν θεσπιστεί, ή έχουν ουσιαστικά θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν πρέπει να προεξοφλούνται.

➤ Καταχώρηση του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου

• Καταχώρηση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα και να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως, όταν προκύπτει από συναλλαγές που αφορούν έσοδα και έξοδα (π.χ αποζημίωση προσωπικού).

- **Καταχώρηση απ' ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια**

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να χρεώνεται ή να πιστώνεται κατ' ευθείαν στα Ίδια Κεφάλαια, αν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απ' ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια, π.χ.: Καταχώρηση της αύξησης της λογιστικής αξίας των ακινήτων λόγω αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

1°)

- Έστω επιχείρηση στην χρήση 2015 σχηματίζει πρόβλεψη δαπάνης εγγυήσεων ποσού € 20.000.
- Η πρόβλεψη δεν εκπίπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του φορολογικού νόμου.
- Στη χρήση 2016 πραγματοποιούνται τα έξοδα εγγυήσεων και τα ποσά αναγνωρίζονται φορολογικά.

2015	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Έσοδα	200.000	200.000
Λοιπά έξοδα	(140.000)	(140.000)
Προβλέψεις	(20.000)	
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	40.000	60.000

Κέρδος λογιστικό =	40.000	X 29% =	11.600	
Κέρδος φορολογικό =	60.000	X 29% =	17.400	
			Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)			11.600	
Αναβαλλόμενη φορολογία (39)			5.800	
Φόρος εισοδήματος (54)				17.400

2016	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Έσοδα	200.000	200.000
Λοιπά έξοδα	(140.000)	(140.000)
Προβλέψεις		(20.000)
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	60.000	40.000

Κέρδος λογιστικό =	60.000	X 29% =	17.400	
Κέρδος φορολογικό =	40.000	X 29% =	11.600	
			Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)			17.400	
Αναβαλλόμενη φορολογία (39)				5.800
Φόρος εισοδήματος (54)				11.600

2°)

- Έστω επιχείρηση με στόλο αυτοκινήτων για τους πωλητές που αποσβένεται φορολογικά με συντελεστή 20%.
- Πολιτική της επιχείρησης είναι να ανανεώνει τον στόλο ανά 3 χρόνια.
- Οι φορολογικές αποσβέσεις ανέρχονται σε € 18.000 ενώ οι λογιστικές σε € 30.000.

2015	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Έσοδα	500.000	500.000
Λοιπά έξοδα	(400.000)	(400.000)
Αποσβέσεις	(30.000)	(18.000)
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	70.000	82.000

Κέρδος λογιστικό =	70.000	X 29% =	20.300	
Κέρδος Φορολογικό =	82.000	X 29% =	23.780	
			Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)			20.300	
Αναβαλλόμενη φορολογία (39)			3.480	
Φόρος εισοδήματος (54)				23.780

Τις επόμενες 2 χρήσεις θα έχουμε την ίδια αναβαλλόμενη φορολογία και ο λογαριασμός θα είναι:

Αναβαλλόμενη φορολογία (39)	
3.480	
3.480	
3.480	
10.440	

Στην χρήση 2018 δεν θα διενεργούνται λογιστικές αποσβέσεις επί των αυτοκινήτων αλλά θα διενεργούνται φορολογικά

Κέρδος λογιστικό =	100.000	X 29% =	29.000	
Κέρδος Φορολογικό =	82.000	X 29% =	23.780	
			Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)			29.000	
Αναβαλλόμενη φορολογία (39)				5.220
Φόρος εισοδήματος (54)				23.780

Στην χρήση 2019 το ίδιο οπότε και θα κλείσει ο λογαριασμός της αναβαλλόμενης φορολογίας

Αναβαλλόμενη φορολογία (39)	
3.480	
3.480	
3.480	
10.400	
	5.220
	5.220
	10.440

➤ **Κόστος Δανεισμού (Δυνητική Εφαρμογή)**

Κόστος δανεισμού: Αφορά τους τόκους και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μία επιχείρηση για τη λήψη δανείων

Τις περισσότερες φορές για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου χρησιμοποιούνται κεφάλαια που προέρχονται από το γενικό δανεισμό της επιχείρησης και για να εξευρεθεί το κόστος δανεισμού που θα μεταφερθεί στο περιουσιακό στοιχείο προσδιορίζεται ένα επιτόκιο κεφαλαιοποίησης.

Επιτόκιο κεφαλαιοποίησης = είναι ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα αχρησιμοποίητα δάνεια κατά τη διάρκεια της χρήσης εξαιρουμένων αυτών που αφορούν ειδικά (ειδικός δανεισμός) την απόκτηση των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων.

$$(Υπόλοιπο \text{ δανείου } 1 \times i) + (Υπόλοιπο \text{ δανείου } 2 \times i)$$

$$Υπόλοιπο \text{ δανείου } 1 + Υπόλοιπο \text{ δανείου } 2$$

Το ποσό του κόστους δανεισμού που μεταφέρεται στα πάγια σε δεδομένη χρήση δεν πρέπει να υπερβαίνει το κόστος του πραγματοποιημένου μέσα στην ίδια χρήση κόστους δανεισμού .

Στην περίπτωση που οι δαπάνες είναι δύσκολο να αναχθούν σε συγκεκριμένες περιόδους μέσα στη χρήση το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης **εφαρμόζεται στη μέση λογιστική αξία του παγίου αφού έχουν αφαιρεθεί τυχόν επιχορηγήσεις και υποχρεώσεις σε πιστωτές ειδικά για το πάγιο αυτό.**

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

1^ο)

Έστω επιχείρηση κατασκευάζει ένα ακίνητο και στην χρήση η συνολική δαπάνη είναι € 1.300.000 από τα οποία όμως οφείλονται σε πιστωτές € 100.000. Έχει δε τα εξής δάνεια:

Βραχυπρόθεσμο =	300.000	15%	=	45.000
Μακροπρόθεσμο 1 =	1.000.000	10%	=	100.000
Μακροπρόθεσμο 2 =	200.000	11%	=	22.000
	<u>1.500.000</u>			<u>167.000</u>

Το μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού έχει ως εξής:

$$\frac{(300.000 \times 15\%) + (1.000.000 \times 10\%) + (200.000 \times 11\%)}{1.500.000} = \frac{167.000}{1.500.000} = \boxed{11,34\%}$$

Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι =

$$\frac{1.300.000 - 100.000}{2} = \boxed{600.000}$$

Συνεπώς το ποσό του δανειακού κόστους που θα κεφαλαιοποιηθεί =

$$600.000 \times 11,34\% = \boxed{68.040}$$

Έστω ότι έχουμε τα δεδομένα όπως το προηγούμενο παράδειγμα αλλά με δάνεια:

Βραχυπρόθεσμο =	300.000	15%	=	45.000
Μακροπρόθεσμο =	200.000	11%	=	22.000
	<u>500.000</u>			<u>67.000</u>

Το μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού έχει ως εξής:

$$\frac{(300.000 \times 15\%) + (200.000 \times 11\%)}{500.000} = \frac{67.000}{500.000} = \boxed{13,40\%}$$

Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι =

$$\frac{1.300.000 - 100.000}{2} = \boxed{600.000}$$

Συνεπώς το ποσό του δανειακού κόστους που θα κεφαλαιοποιηθεί =

$$600.000 \times 13,40\% = \boxed{80.400}$$

Δεν θα κεφαλαιοποιηθεί το ποσό των € 80.400 διότι είναι μεγαλύτερο από τον συνολικό δανεισμό που ανέρχεται σε € 67.000.

Συνεπώς θα κεφαλαιοποιηθεί το ποσό των € 67.000.

2^ο)

Έστω επιχείρηση κατασκευάζει ακίνητο στην χρήση 2015 κόστους € 1.000.000. Οι πληρωμές έχουν ως εξής:

01.01.15	200.000
31.03.15	100.000
30.06.15	100.000
30.09.15	100.000
31.12.15	500.000
Σύνολο	1.000.000

Οι δανειακές υποχρεώσεις έχουν ως εξής:

Ειδικός δανεισμός	300.000	6%	=	18.000
Βραχυπρόθεσμο=	400.000	5%	=	20.000
Μακροπρόθεσμο=	1.200.000	4%	=	48.000
Ομολογιακό =	400.000	3,50%	=	14.000
	2.300.000			100.000

Το μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού έχει ως εξής:

$$\frac{(400.000 \times 5\%) + (1.200.000 \times 4\%) + (400.000 \times 3,5\%)}{2.000.000}$$

$$= \frac{82.000}{2.000.000} = \boxed{4,1\%}$$

Ο ειδικός δανεισμός δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό του επιτοκίου κεφαλαιοποίησης και προηγείται του γενικού δανεισμού.

Ημερομηνίες	Καταβολές	Ειδικός δανεισμός	Γενικός Δανεισμός	Περίοδος	Ποσό	Τόκοι
01.01.15	200.000	200.000	0	-	-	} 18.000
31.03.15	100.000	100.000	0	-	-	
30.06.15	100.000	0	100.000	6/12	50.000	2.050
30.09.15	100.000	0	100.000	3/12	25.000	1.025
31.12.15	500.000	0	500.000	-	0	0
Σύνολο	1.000.000	300.000	700.000	-	75.000	21.075

Ο ειδικός δανεισμός προηγείται στον συνολικό δανεισμό γιατί τα κεφάλαιά του ήταν διαθέσιμα κατά τις ημερομηνίες των καταβολών

3^ο)

Την 1^η Ιουλίου 2014 η εταιρεία σύναψε μία σύμβαση ύψους €2.500.000 για την κατασκευή ενός κτιρίου. Το κτήριο ολοκληρώθηκε στο τέλος Ιονίου 2015. Κατά την περίοδο αυτή έγιναν οι ακόλουθες πληρωμές προς εργολάβο:

Ημερομηνία πληρωμής

1 Ιουλίου 2014	300.000
30 Σεπτεμβρίου 2014	600.000
31 Μαρτίου 2015	1.200.000
30 Ιουνίου 2015	400.000
Σύνολο	2.500.000

Ο δανεισμός της εταιρείας το έτος που έληξε την 30^η Ιουνίου 2015 είχε ως εξής:

Δάνειο 3ετούς διάρκειας ποσού €1.000.000 με επιτόκιο 6% που αφορά αποκλειστικά το συγκεκριμένο έργο. Από την τοποθέτηση των εν λόγω κεφαλαίων πραγματοποιήθηκαν έσοδα από τόκους ύψους €20.000.

Λοιπός Δανεισμός:

1.000.000	X 7%	= 70.000
<u>800.000</u>	X 10%	<u>= 80.000</u>
1.800.000		150.000

Ως συντελεστής κεφαλαιοποίησης του γενικού δανεισμού λαμβάνεται ο σταθμικός μέσος όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της εταιρείας, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις .

Σταθμικός Μέσος Όρος του κόστους Δανεισμού:

$$\frac{150.000}{1.800.000} = 8,33\%$$

Ημερομηνία	Δαπάνη	Γενικός δανεισμός	Στάθμιση
1 Ιουλίου 2014	300.000	-	-
30 Σεπτεμβρίου 2014	600.000	-	-
31 Μαρτίου 2015	1.200.000	(1.100.000 X 3) / 12	275.000
30 Ιουνίου 2015	400.000	(400.000 X 0) / 12	
Σύνολο	2.500.000		275.000

Κόστος Δανεισμού προς κεφαλαιοποίηση:	$275.000 \times 8,33 \%$	22.907
Κόστος Δανεισμού από ειδικό δάνειο	$1.000.000 \times 6 \%$	60.000
- Μείον έσοδα τόκου από ειδικό δανεισμό		(20.000)
Ποσό προς κεφαλαιοποίηση		62.907

➤ Επενδύσεις σε ακίνητα

Επένδυση σε ακίνητα = Είναι αυτή που αφορά ακίνητα τα οποία κατέχονται για την αποκόμιση μισθωμάτων και όχι για χρήση στην παραγωγή ή για διοικητικούς σκοπούς ή για πώληση κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που ακίνητα χρησιμοποιούνται αναλογικά ως επένδυση (μισθωμένα) και κατά μία άλλη αναλογία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ή για διοικητικούς σκοπούς λογιστικοποιούνται χωριστά όταν τα μέρη (αναλογίες) μπορούν να πωληθούν χωριστά. Σε διαφορετική περίπτωση το ακίνητο θεωρείται ως επένδυση μόνο όταν η αναλογία που χρησιμοποιείται για παραγωγικούς ή διοικητικούς σκοπούς είναι ασήμαντη.

Όταν μία επιχείρηση μισθώνει ένα ακίνητο σε εταιρεία του ιδίου ομίλου, το μισθωμένο ακίνητο για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θεωρείται επένδυση ενώ στις ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του ομίλου θεωρείται ιδιοχρησιμοποιούμενο.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα παρακολουθούνται κατ' επιλογή της Διοίκησης της οντότητας στην αξία κόστους κτήσης μείον τυχόν απομειώσεις ή στην εύλογη αξία.

Μέθοδος εύλογης αξίας

Όταν η επιχείρηση σε συνέχεια της αρχικής καταχώρησης αποτιμά όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα στην πραγματική αξία, το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσης που προέκυψε.

Τα επενδυτικά ακίνητα που επιμετρούνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Για τον υπολογισμό της πραγματικής αξίας επένδυσης σε ακίνητα λαμβάνονται υπόψη και όλα τα περιουσιακά στοιχεία (π.χ ασανσέρ, κλιματισμός κ.λ.π) τα οποία αποτιμώνται από κοινού με το ακίνητο. Επίσης στην πραγματική αξία μισθωμένου με έπιπλα ακινήτου λαμβάνεται και η αξία των επίπλων.

Συνεπώς όλα συστατικά του επενδυτικού ακινήτου δεν πρέπει να καταχωρούνται και ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία αλλά ενιαία στο μητρώο παγίων.

Η εύλογη αξία ενός επενδυτικού ακινήτου επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά διετία από επαγγελματία εκτιμητή λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής αλλά και σε κάθε περίπτωση που οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

Αλλαγή χρήσης των ακινήτων (εφαρμόζεται μόνο με τη μέθοδο της εύλογης αξίας)

Μεταφορές από τις επενδύσεις σε ακίνητα στην κατηγορία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων ή στα αποθέματα και αντίστροφα πρέπει να γίνονται μόνο όταν μεταβάλλεται η χρήση του ακινήτου και θα πρέπει να αποδεικνύεται:

- Έναρξη της ιδιοχρησιμοποίησης για τη μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (π.χ ακίνητο που εκμισθώνεται και με τη λήξη της μίσθωσης αποφασίζεται να ιδιοχρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση).
- Έναρξη εργασιών επέκτασης βελτίωσης με σκοπό την πώληση, για την μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα εφόσον πρόκειται για επιχείρηση πώλησης ακινήτων.
- Τέλος της ιδιοχρησιμοποίησης για μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο σε επενδύσεις σε ακίνητα.

Λογιστική αντιμετώπιση

Όταν η μεταγενέστερη επιμέτρηση παρακολουθείται στο κόστος μείον ζημιές απομείωσης, οι μεταφορές γίνονται με βάση αυτή την αξία.

Όταν όμως για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση χρησιμοποιούνται οι εύλογες αξίες έχουμε τα εξής:

α) **Μεταφορά από ακίνητα για επένδυση σε ιδιοχρησιμοποιούμενα** = Η μεταφορά γίνεται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της μεταφοράς (αλλαγής χρήσης). Η διαφορά μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

β) **Μεταφορά από ακίνητα για επένδυση σε αποθέματα** = Η μεταφορά γίνεται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της μεταφοράς (αλλαγής χρήσης). Η διαφορά μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

γ) **Μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενα σε ακίνητα για επένδυση** = Κατά την ημερομηνία που ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται επενδυτικό ακίνητο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία, η επιχείρηση θα πρέπει αναγνωρίζει κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή. Δηλαδή, κάθε μείωση της αξίας αναγνωρίζεται στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου και κάθε αύξηση κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη ζημιά αναγνωρίζεται στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου και το τυχόν υπόλοιπο μεταφέρεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια.

Παράδειγμα 1

- Έστω επένδυση σε ακίνητο που την 31.12.2014 η πραγματική του αξία είναι € 1.800.000.
- Την 30.4.2015 αρχίζει να ιδιοχρησιμοποιείται και η πραγματική του αξία είναι € 2.000.000.
- Η αναλογία του οικοπέδου είναι 30% και η ωφέλιμη ζωή 40 χρόνια

	Επενδύσεις σε Ακίνητα		Αποτελέσματα		Κτίρια		Οικόπεδα	
31.12.2014	1.800.000							
30.04.2015	200.000			200.000				
	2.000.000							
30.04.2015		2.000.000			1.400.000		600.000	
	0		23.333		23.333		600.000	
31.12.2015				176.667	1.376.667			

Παράδειγμα 2

Μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενα σε ακίνητα για επένδυση

- Έστω ακίνητο που στεγάζει τις διοικητικές υπηρεσίες της επιχείρησης από 1.1.2015 εκμισθώνεται σε τρίτους.
- Η πραγματική του αξία είναι € 5.000 και στις 31.12.2014 παρουσίαζε τις παρακάτω αξίες

	Κτίρια		Οικόπεδα		Επενδύσεις σε Ακίνητα		Διαφορές αναπροσαρμογής	
31.12.2014	1.000	300	500				3.800	
	700		500		5.000		3.800	
1.1.2015		700		500	5.000			

➤ Λογιστικές Πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

Λογιστικές Πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, κανόνες και πρακτικές που υιοθετούνται από μία επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η συνέπεια στις ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές, αλλά και η συγκρισιμότητα των συντασσόμενων οικονομικών καταστάσεων, είναι αναγκαίες προκειμένου οι χρήστες να λαμβάνουν όλες εκείνες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Τα Ε.Λ.Π. επιτρέπουν αλλαγή των λογιστικών πολιτικών στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Όταν αυτό απαιτείται από τον νόμο ή
- Εφόσον η αλλαγή θα καταλήξει σε μία όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστη παρουσίαση των οικονομικών γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Παράδειγμα αλλαγής λογιστικής πολιτικής, είναι η αλλαγή της χρησιμοποιούμενης αποτίμησης των αποθεμάτων από FIFO σε Μέσο Σταθμικό.

Λογιστικές Εκτιμήσεις. Οι λογιστικές εκτιμήσεις αποτελούν βασικό στοιχείο για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι αποτέλεσμα της κρίσης της Διοίκησης και βασίζονται στις διαθέσιμες πληροφορίες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

Λογιστικές εκτιμήσεις απαιτούνται για διάφορα κονδύλια του Ισολογισμού όπως:

- τους επισφαλείς πελάτες,
- την απαξίωση αποθεμάτων,
- την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων,
- την ωφέλιμη ζωή ή τον τρόπο ανάλωσης των οικονομικών οφελών των αποσβέσιμων στοιχείων του ενεργητικού.

Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι αντικείμενο συχνής αναθεώρησης και επισκόπησης καθώς οι συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η αρχική εκτίμηση μπορεί να έχουν μεταβληθεί εξαιτίας της εμπειρίας ή νέων γεγονότων και πληροφοριών.

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ

Στοιχεία Οικονομικών Καταστάσεων	Λογιστική Εκτίμηση	Λογιστική Πολιτική
Πάγια στοιχεία ενεργητικού	Εκτίμηση ωφέλιμης ζωής των παγίων	α) Επιλογή μεθόδου απόσβεσης π.χ. σταθερή ή φθίνουσα β) Αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων σε εύλογες αξίες αντί χρήσης του αναπόσβεστου κόστους κτήσης.
Αποθέματα	Εκτίμηση σε ετήσια βάση του ύψους των απαξιωμένων αποθεμάτων	Μέθοδος αποτίμησης π.χ. Μέση τιμή ή FIFO
Προβλέψεις	Εκτίμηση του απαιτούμενου ύψους προβλέψεων με βάση τις συνθήκες που έχουν διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων	Διενέργεια προβλέψεων για την κάλυψη πιθανών κινδύνων

Παράδειγμα αλλαγής λογιστικών πολιτικών (με αναβαλλόμενο φόρο)

Η επιχείρηση «Α» χρησιμοποιούσε την LIFO για την αποτίμηση των αποθεμάτων μέχρι το 2014 και από 01/01/2015 αποφάσισε να την αλλάξει σε FIFO. Εκτιμήθηκε ότι εάν εφαρμοζόταν πάντα η FIFO για τις χρήσεις πριν το 2014 το κόστος πωληθέντων θα ήταν μικρότερο κατά €400.000 και ο φόρος μεγαλύτερος κατά € 80.000. Για την χρήση 2014 το κόστος πωληθέντων θα ήταν μικρότερο κατά € 40.000 και ο φόρος κατά € 10.400.

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων		
	2015	2014
Έσοδα	1.000.000	900.000
Κόστος πωληθέντων	(300.000)	(600.000)
Μικτά Αποτελέσματα	700.000	300.000
Λοιπά έξοδα	195.000	160.000
Φόρος εισοδήματος	131.300	36.400
Καθαρά αποτελέσματα	373.700	103.600

Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων		
	2015	2014
Υπόλοιπο προηγ. χρήσεων	5.103.600	5.000.000
Αποτέλεσμα χρήσης	373.700	103.600
Υπόλοιπο εις νέο	5.477.300	5.103.600

Αναμορφωμένη Κατάσταση Συνολικών Εσόδων		
	2015	2014
Έσοδα	1.000.000	900.000
Κόστος πωληθέντων	(300.000)	(560.000)
Μικτά Αποτελέσματα	700.000	340.000
Λοιπά έξοδα	195.000	160.000
Φόρος εισοδήματος	131.300	46.800
Καθαρά αποτελέσματα	373.700	133.200

Αναμορφωμένος Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων		
	2015	2014
Υπόλοιπο εις νέο (αρχικό)	5.103.600	5.000.000
Μεταβολή λογιστικής μεθόδου (Σημ.1)	440.000	400.000
Φόρος εισοδήματος	(90.400)	(80.000)
Επαναδιατυπωμένο υπόλοιπο εις νέο	5.453.200	5.320.000
Καθαρό κέρδος	373.700	133.200
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών	5.826.900	5.453.200

2014- Σημ. 1 = Το ποσό του υπολοίπου εις νέο των προηγούμενων χρήσεων (πριν 2014) αναπροσαρμόζεται και γίνεται καθαρό φόρου € 400.000-(€ 400.000X20%)=€ 320.000

2015- Σημ. 1 = Το ποσό του υπολοίπου εις νέο που μεταβάλλεται στην χρήση 2015 αφορά αποφορολογημένο Κ.Π € 400.000 X 20%+€ 40.000 X 26%

Λάθη προηγούμενων χρήσεων

Αυτά είναι λάθη τα οποία ανακαλύφθηκαν στην παρούσα χρήση και αφορούν σε παραλείψεις και λανθασμένη απεικόνιση γεγονότων, που περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις για μία ή περισσότερες προηγούμενες χρήσεις.

Οι κυριότερες αιτίες λαθών μπορεί να προκύψουν από:

- Λανθασμένη εφαρμογή λογιστικών πολιτικών κατά το παρελθόν.
- Ανακάλυψη κλοπής (απάτης).
- Μαθηματικά λάθη.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Α» κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσης διαπιστώνει ότι στο τελικό απόθεμα της προηγούμενης χρήσης είχαν περιληφθεί αποθέματα σημαντικής αξίας τα οποία όμως είχαν ήδη πωληθεί. Εάν σε αντίθετη περίπτωση το λάθος είναι σημαντικό η επιχείρηση θα πρέπει να διορθώσει αναδρομικά τις οικονομικές καταστάσεις που θα καταρτιστούν μετά την ανακάλυψή του με επαναδιατύπωση:

- Διόρθωση του υπολοίπου του κονδυλίου «Κέρδη εις νέον», για την προγενέστερη ρήση.
- Αναμόρφωση της συγκριτικής πληροφόρησης.

Παράδειγμα σημαντικού λάθους (με αναβαλλόμενο φόρο)

Κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης «Α» για τη χρήση που έληξε την 31/12/2015, διαπιστώθηκε ότι τα έξοδα μισθοδοσίας ποσού € 10.000 που αφορούσαν σε αμοιβές της χρήσης 2014, είχαν περιληφθεί από λάθος στα αποτελέσματα της χρήσης 2015. Ζητήθηκε από την επιχείρηση να προχωρήσει στην αναμόρφωση των οικονομικών της καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π.

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων		
	2015	2014
Έσοδα	220.000	200.000
Κόστος πωληθέντων	(142.000)	(120.000)
Μικτά Αποτελέσματα	78.000	80.000
Φόρος εισοδήματος	20.280	20.800
Καθαρά αποτελέσματα	57.720	59.200

Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων		
	2015	2014
Υπόλοιπο προηγ. χρήσεων	99.200	40.000
Αποτέλεσμα χρήσης	57.720	59.200
Υπόλοιπο εις νέο	156.920	99.200

Αναμορφωμένη Κατάσταση Συνολικών Εσόδων		
	2015	2014
Έσοδα	220.000	200.000
Κόστος πωληθέντων	(132.000)	(130.000)
Μικτά Αποτελέσματα	88.000	70.000
Φόρος εισοδήματος	22.880	18.200
Καθαρά αποτελέσματα	65.120	51.800

Αναμορφωμένος Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων		
	2015	2014
Υπόλοιπο εις νέο (αρχικό)	99.200	40.000
Διόρθωση λάθους	(7.400)	0
Επαναδιατυπωμένο υπόλοιπο εις νέο	91.800	40.000
Κέρδη χρήσης	57.720	59.200
Διόρθωση λάθους	10.000	(10.000)
Φόρος εισοδήματος	(2.600)	2.600
Διορθωμένα κέρδη	65.120	51.800
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών	156.920	91.800

Σημ. 1 = Επαναδιατυπώνεται το υπόλοιπο εις νέο με το ποσό των € 10.000 - (€ 10.000X26%) = € 7.400

Σημ. 2 = Τα καθαρά κέρδη επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με την αναμόρφωσή τους

➤ Συμβάσεις κατασκευής

Συνήθως μια σύμβαση έργου δεν ξεκινά και δεν ολοκληρώνεται στην ίδια λογιστική περίοδο.

Το βασικό θέμα που πρέπει με βάση την αρχή του δεδουλευμένου να εξετάσουμε αφορά τον τρόπο κατανομής τόσο των συμβατικών εσόδων, όσο και των δαπανών μιας σύμβασης εκτέλεσης έργου στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο ή παροχή υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τον νόμο η κατανομή αυτή γίνεται με την μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.

Ποσοστό Ολοκλήρωσης

Με βάση το ποσοστό της ολοκλήρωσης, οι δαπάνες που αναλογούν στη προσφερθείσα υπηρεσία ή στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε εντός της περιόδου αντιμετωπίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα και ταυτόχρονα, αναγνωρίζεται στην ίδια περίοδο το αναλογούν μέρος του συνολικού τιμήματος ως έσοδο. Δουλευμένες αλλά μη πληρωμένες δαπάνες και δουλεμένα αλλά μη εισπραγμένα έσοδα αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως υποχρεώσεις ή απαιτήσεις αντίστοιχα.

Παράδειγμα

Σύμβαση τριετούς διάρκειας με συμβατικό έσοδο € 1.500.000 και συμβατικό κόστος € 1.200.000 που στο δεύτερο έτος αναθεωρείται σε € 1.300.000.

Εισπράξεις από πελάτες	300.000		
Καταβολές σε προμηθευτές	350.000		
Δεδομένα Σύμβασης	Έτος (1)	Έτος (2)	Έτος (3)
Σωρευτικό κόστος (Α)	400.000	1.000.000	1.300.000
Εκτιμώμενο κόστος μέχρι την ολοκλήρωση (Β)	1.200.000	1.300.000	1.300.000
% Ολοκλήρωσης (Α/Β)=(Γ)	33%	77%	100%
Συνολικό συμβατικό έσοδο (Δ)	1.500.000	1.500.000	1.500.00
Σωρευτικό έσοδο από έναρξη της σύμβασης (Ε)=(Δ)Χ(Γ)	500.000	1.153.846	1.500.000
(Μείον) Έσοδο που αναγνωρίσθηκε σε προηγούμενα έτη (Ζ)		500.000	1.153.846
Αναλογία εσόδου έτους (Ε)-(Ζ)	500.000	653.846	346.154
Παρουσίαση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Έτος (1)	Έτος (2)	Έτος (3)
Έσοδα κατασκευαστικών συμβάσεων	500.000	653.846	346.154
Δαπάνες της σύμβασης	400.000	600.000	300.000
Μικτό αποτέλεσμα	100.000	53.846	46.154
Κατάσταση Ισολογισμού	Έτος (1)	Έτος (2)	Έτος (3)
Απαιτήσεις από πελάτες	200.000		
Υποχρεώσεις προς προμηθευτές	50.000		

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

ΧΡΗΣΗ ΕΥΛΟΓΩΝ ΑΞΙΩΝ

➤ **Ιστορικό Κόστος**

Το κόστος κτήσεως, είναι η βασική λογιστική μέθοδος που καθιερώνεται από το νόμο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα πλαίσια της Οδηγίας 34/2013.

Η αρχή του κόστους κτήσης για την 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. Συνεπώς:

- 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, συνήθως, 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.

➤ **Χρήση εύλογων αξιών**

Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- **Εύλογη αξία** ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι αντίστοιχα η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.
- Σύμφωνα με την Οδηγία 34/2013, τα κράτη – μέλη έχουν υποχρέωση να εισάγουν στο εσωτερικό τους δίκαιο ρυθμίσεις που είτε επιβάλλουν είτε επιτρέπουν τη χρήση των εύλογων αξιών για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Εισάγεται η δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών αυστηρά σε προαιρετική βάση, ως εναλλακτικό μοντέλο έναντι του ιστορικού κόστους, κατά την ελεύθερη επιλογή της υποκείμενης οντότητας, με απόφαση της Διοίκησης.
- Όταν γίνεται χρήση της εύλογης αξίας για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα υποχρεωτικά **χρησιμοποιεί το υπόδειγμα ισολογισμού B.1.2 του παραρτήματος Β (το υπόδειγμα B.1.1 χρησιμοποιείται για το ιστορικό κόστος).**

- Τα επιλέξιμα στοιχεία για επιμέτρηση στην εύλογη αξία αφορούν στα εξής κονδύλια του ισολογισμού:
 - α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.
 - β) Επενδυτικά ακίνητα.
 - γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.
 - δ) Αποθέματα εμπορευμάτων (μόνο για αποθέματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών) και όχι στα πλαίσια συνήθων εμπορικών ή παραγωγικών δραστηριοτήτων.
 - 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.
- Όταν η επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει εύλογες αξίες σε ένα ή περισσότερα κατά την κρίση της κονδύλια από τα ανωτέρω, 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).
- Η επιμέτρηση ενός στοιχείου στην εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία του στοιχείου αυτού (περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση) δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό και μόνο, επιμετρείται με τη μέθοδο του κόστους.
- **Ειδικά, όταν επιλέγεται η εύλογη αξία για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και τα τρία κονδύλια των στοιχείων αυτών, τα «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», τα «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και τα «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», εφόσον υπάρχουν, επιμετρούνται στις εύλογες αξίες τους.**

ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ

➤ **Κόστος κτήσης σε ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία**

Στα πάγια αυτά περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

- Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.
- Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.
- Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου (δαπάνες που επεκτείνουν την ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου ή βελτιώνουν την απόδοσή του). Σε κάθε άλλη περίπτωση αυτές αναγνωρίζονται ως έξοδο .

Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως (δηλ. κόστος κτήσης μείον αποσβέσεις μείον απομειώσεις).

Το **κόστος κτήσης** περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου που δόθηκε ως αντάλλαγμα. Επίσης περιλαμβάνονται :

- Το **κόστος αποσυναρμολόγησης**, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων που προσαυξάνει την αξία του παγίου, 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.
- 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

Εάν η χρήση του παγίου αποσκοπεί στην παραγωγή αποθεμάτων ή υπηρεσιών το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

Ένα πάγιο είναι δυνατόν να 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 (component account).

Κάποια πάγια ενδεχομένως να απαιτούν σημαντικές επιθεωρήσεις/συντηρήσεις σε τακτά διαστήματα, για εντοπισμό τεχνικών προβλημάτων ή ελαττωμάτων, ανεξαρτήτως του εάν θα λάβει χώρα αντικατάσταση μερών. Το κόστος τέτοιων επιθεωρήσεων/συντηρήσεων ενδέχεται να είναι σημαντικό. Στην περίπτωση αυτή, το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης/συντήρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο, συστατικό του κτηθέντος παγίου.

➤ **Δαπάνες ανάπτυξης (Άυλα Περιουσιακά στοιχεία)**

Οι δαπάνες ανάπτυξης αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις :

- Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά πάγια, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
- Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα πάγια αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
- Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Εάν δεν συντρέχουν οι ως άνω περιπτώσεις οι σχετικές δαπάνες καταχωρούνται στα έξοδα.

Δεν θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτουν, τα κατωτέρω κονδύλια:

- α) Οι δαπάνες για τη δημιουργία και εκκίνηση μιας οντότητας, που περιλαμβάνουν νομικά κόστη και κόστη γραμματειακής υποστήριξης, το λανσάρισμα νέων προϊόντων κλπ.
- β) Οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού.
- γ) Οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης,
- δ) Οι δαπάνες για μετεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας.

➤ **Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία**

Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει:

- Το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.
- Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.
- Μια **εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων** που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.
- Μπορεί (**είναι επιλογή της Διοίκησης**) να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.

Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού **Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται.**

➤ **Αποσβέσεις**

- Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται 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. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή καθώς και η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης καθορίζονται με ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας.**
- Οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.
- Δεν υπόκειται σε απόσβεση η γη καθώς και έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση.
- 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.
- Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

Παραδείγματα Αποσβέσεων:

Με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κατά το λογισμό των αποσβέσεων λαμβάνεται υπόψη, κατά την κρίση της οντότητας, η ωφέλιμη οικονομική ζωή και η υπολειμματική αξία του παγίου.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση (Α) αγόρασε ένα μηχάνημα την 31η Δεκεμβρίου του 20Χ0 αντί 100.000 €. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα προσφέρει σταθερά οφέλη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του που υπολογίσθηκε σε 20 έτη, η δε υπολειμματική αξία του εκτιμήθηκε σε 1.000 €. Την 31η Δεκεμβρίου Χ8, η (Α) κατέβαλε 8.000 € για βελτιώσεις του μηχανήματος και εκτίμησε ότι η υπόλοιπη ωφέλιμη οικονομική ζωή θα είναι 8 έτη, συμπεριλαμβανομένου και του έτους 20Χ9. Μετά την βελτίωση επαναπροσδιορίστηκε η υπολειμματική αξία του σε 6.000 €.

Ζητείται να υπολογιστεί το ποσό των αποσβέσεων του έτους 20Χ9.

Υπολογισμός συσσωρευμένης απόσβεσης στο 20Χ8

Αποσβεστέα αξία (= 100.000 - 1.000)	99.000
Ετήσια Απόσβεση για τα έτη 20Χ1-20Χ8 (= 99.000/20)	4.950
Συσσωρευμένη απόσβεση 31-12-20Χ8 (= 8 * 4.950)	39.600

Υπολογισμός ετήσιας απόσβεσης του έτους 20Χ9

Αξία κτήσης	100.000
μείον: Σωρευμένες αποσβέσεις Χ1-Χ8	39.600
Λογιστική αξία	60.400
πλέον: Αξία βελτίωσης	8.000
	68.400
μείον: Νέα υπολειμματική αξία	6.000
Νέα αποσβεστέα αξία	62.400
Ετήσια απόσβεση 20Χ9 (62.400/8)	7.800

Όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές, η επιχείρηση οφείλει, να παρακολουθεί τόσο την λογιστική όσο και την φορολογική βάση. Συγκεκριμένα, το μητρώο παγίων πρέπει να παρακολουθεί τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις.

Παράδειγμα (μητρώο παγίων με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις)

Την 30/06/20X1 η (Ζ) αγόρασε και έθεσε σε λειτουργία πάγιο αξίας κτήσης 1.200.000. Με βάση τις τεκμηριωμένες εκτιμήσεις της επιχείρησης, το πάγιο έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 8 έτη (ετήσιος συντελεστής απόσβεσης 12,5%) και μηδενική υπολειμματική αξία, ενώ βάσει του φορολογικού νόμου το πάγιο αποσβένεται με συντελεστή 20% ετησίως.

Ζητείται να προσδιοριστούν οι λογιστικές και οι φορολογικές αποσβέσεις του παγίου.

Ανάλυση – Λύση

Μητρώο παγίου με λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις

	αποσβέσεις		αξία παγίου (βάση)		διαφορές	
	λογιστικές	φορολ/κές	λογιστική	φορ/γική	αποτελ/των	ισολογισμού
30/06/20X1			1.200.000	1.200.000		
31/12/20X1*	75.000	120.000	1.125.000	1.080.000	45.000	-45.000
31/12/20X2	150.000	240.000	975.000	840.000	90.000	-135.000
31/12/20X3	150.000	240.000	825.000	600.000	90.000	-225.000
31/12/20X4	150.000	240.000	675.000	360.000	90.000	-315.000
31/12/20X5	150.000	240.000	525.000	120.000	90.000	-405.000
31/12/20X6	150.000	120.000	375.000	0	-30.000	-375.000
31/12/20X7	150.000		225.000		-150.000	-225.000
31/12/20X8	150.000		75.000		-150.000	-75.000
31/12/20X9	75.000		0		-75.000	
					0	

*(Αποσβέσεις για χρονικό διάστημα 6 μηνών)

Με βάση τα πραγματικά περιστατικά της κάθε οντότητας, η Διοίκησή της δύναται να υιοθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, όπως ισχύουν κάθε φορά με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, εάν κατά την κρίση της προσεγγίζουν τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης. Στην περίπτωση αυτή δεν γεννάται θέμα διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης και συνακόλουθα δεν υπάρχει ανάγκη τήρησης διπλών μητρώων παγίων.

➤ **Μέθοδος Απόσβεσης των μονάδων παραγωγής**

Μία οντότητα αγόρασε στις 2.1.20X1 ένα μηχάνημα κόστους κτήσης 180.000 ευρώ. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα παράξει συνολικά 350.000 μονάδες προϊόντος και η υπολειμματική του αξία στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του αναμένεται να είναι 10.000 ευρώ. Ο συντελεστής απόσβεσης του μηχανήματος για μια περίοδο προκύπτει από το κλάσμα:

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = \frac{\text{Παραχθείσες μονάδες περιόδου}}{\text{Συνολικά εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής}}$$

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα και τις ετήσιες ποσότητες παραχθέντων που παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα, οι ετήσιες αποσβέσεις του μηχανήματος για τα έτη 20Χ1 έως 20Χ5 που χρησιμοποιήθηκε το μηχάνημα έχουν ως εξής:
(αποσβεστέα αξία 180.000 - 10.000 = 170.000).

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Ετήσια Παραγωγή	% στο σύνολο	Αποσβέσεις έτους	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20Χ1	170.000	84.000	24%	40.800	40.800	139.200
20Χ2	170.000	108.500	31%	52.700	93.500	86.500
20Χ3	170.000	66.500	19%	32.300	125.800	54.200
20Χ4	170.000	52.500	15%	25.500	151.300	28.700
20Χ5	<u>170.000</u>	<u>38.500</u>	<u>11%</u>	<u>18.700</u>	<u>170.000</u>	<u>10.000</u>
Σύνολο		350.000	100%	170.000		

Επισημάνσεις

α) Η μέθοδος των μονάδων παραγωγής ενδείκνυται ιδιαίτερα σε περιπτώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού μεγάλης αξίας που παράγει αγαθά με μη σταθερούς ρυθμούς παραγωγής ανά περίοδο, π.χ. βάσει παραγγελιών, ή σε περίπτωση επιχειρήσεων εξόρυξης ορυκτών.

β) Μια παραλλαγή της μεθόδου των παραγόμενων μονάδων είναι η μέθοδος των ωρών λειτουργίας ενός μηχανήματος.

γ) Στο προηγούμενο παράδειγμα, η σταθερή μέθοδος και για ωφέλιμη οικονομική ζωή 5 ετών θα έδινε ετήσιες αποσβέσεις $170.000 : 5 = 34.000$

Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική, όταν βάσει ανάλυσης προκύπτει ότι δεν μπορεί να προβλεφθεί χρονικό όριο για την περίοδο κατά την οποία αναμένεται εισροή οφέλους στην οντότητα από το στοιχείο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θεωρείται ότι έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Για παράδειγμα, η υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας επιχείρησης, η οποία (επιχείρηση) είναι υγιής οικονομικά και παρουσιάζει ανάπτυξη ή σταθερή και επαρκή απόδοση, μπορεί να τεκμηριωθεί ότι δεν έχει περιορισμένη χρονικά ωφέλιμη οικονομική ζωή. Ομοίως, η απόκτηση ενός σήματος χωρίς χρονικό περιορισμό χρήσης, από την εκμετάλλευση του οποίου η οντότητα αποκτά τις αναμενόμενες από αυτό χρηματοροές, είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που μπορεί να τεκμηριωθεί ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά ελέγχονται για απομείωση ετησίως.

Σε περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή της υπεραξίας και των άυλων πάγιων στοιχείων, περιλαμβανομένων των δαπανών ανάπτυξης, δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, είτε αντικειμενικά, είτε επειδή ή ίδια η οντότητα δεν είναι διατεθειμένη να αναλάβει το κόστος τεκμηρίωσης, τα στοιχεία αυτά αποσβένονται σε δέκα έτη.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με συγκεκριμένη (περιορισμένη) ωφέλιμη οικονομική ζωή, —που μπορεί να καθορίζεται από νομικούς, τεχνικούς, οικονομικούς κλπ παράγοντες, όπως για παράδειγμα άυλο περιουσιακό στοιχείο με συμβατικό χρόνο χρήσης 8 έτη— αποσβένονται στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (στο παράδειγμα στα 8 έτη).

➤ Απομείωση

Απομείωση ενός παγίου προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία.

Ανακτήσιμη αξία ενός παγίου είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας του, μειωμένης με το κόστος διάθεσής του, και της αξίας χρήσης αυτού.

Αξία χρήσης ενός παγίου είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση του, και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του.

Τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος (εξαιρούνται αυτά που αναγνωρίζονται σε εύλογες αξίες) υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν οι σχετικές ενδείξεις.

Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν:

- δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας,
- 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
- η απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

➤ Υπολογισμός αξίας λόγω χρήσης

Ο υπολογισμός της αξίας λόγω χρήσης θα πρέπει να αντικατοπτρίζει:

- Μία εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου αλλά και την τελική διάθεσή του.
- Τη χρονική αξία του χρήματος με αναφορά στο τρέχον (ελεύθερο κινδύνου) επιτόκιο της αγοράς, φέρνοντας τις ταμειακές ροές σε παρούσες αξίες.
- Το κόστος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που είναι σύμφυτη στο περιουσιακό στοιχείο (συνήθως ενσωματώνεται στο προεξοφλητικό επιτόκιο)

Οι εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές θα πρέπει να προκύπτουν βάσει **λογικών και βάσιμων παραδοχών**, βάσει των πιο προσφάτων προϋπολογισμών και προγνώσεων καθώς, και βάσει προβολών στο μέλλον.

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών γίνονται βάσει της τρέχουσας κατάστασης του περιουσιακού στοιχείου χωρίς να λαμβάνονται υπ' όψιν οι επιπτώσεις τυχόν μελλοντικών αναδιαρθρώσεων ή βελτιώσεων ή αναβαθμίσεων της επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου.

➤ Προεξοφλητικό επιτόκιο

Για τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται θα πρέπει να είναι προ φόρου επιτόκιο που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για

- Τη χρονική αξία του χρήματος και
- Τους κινδύνους που είναι συναφείς με το περιουσιακό στοιχείο.

Για την απομείωση ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου ή ενός χαρτοφυλακίου περιουσιακών στοιχείων, το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι το επιτόκιο που θα πλήρωνε η εταιρεία σε μία τρέχουσα συναλλαγή της αγοράς για να δανειστεί τα χρήματα και να αγοράσει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή το χαρτοφυλάκιο.

Όταν ένας ειδικός συντελεστής ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσα διαθέσιμος από την αγορά, τότε ενδεικτικά εξετάζονται τα εξής:

- Το σταθμισμένο μέσο κόστος του κεφαλαίου (WACC) της εταιρείας
- Άλλα επιτόκια δανεισμού της αγοράς.

Υποχρέωση αναγνώρισης ζημίας απομείωσης υπάρχει μόνο όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και είναι σημαντικού ποσού.

Εάν κρίνεται ότι η απομείωση είναι παροδικού χαρακτήρα, δεν λογίζεται. Για παράδειγμα, η απώλεια τμήματος οικοπέδου λόγω πολεοδομικού σχεδιασμού, δεν συνεπάγεται απομείωση της αξίας του αν η εύλογη αξία του απομένοντος τμήματος υπερβαίνει το αρχικό κόστος κτήσης του πλήρους οικοπέδου. Αντίθετα, η μείωση της αξίας ενός οικοπέδου ή κτηρίου, που οφείλεται στην υποβάθμιση της περιοχής, λόγω εγκατάστασης μονάδων αποκομιδής απορριμάτων μακροπρόθεσμου σχεδιασμού, οδηγεί σε απομείωση μόνιμου χαρακτήρα. Γενικά, η απομείωση μπορεί να θεωρηθεί μόνιμου χαρακτήρα όταν η μείωση της αξίας του στοιχείου παρατηρείται για παρατεταμένο χρονικό διάστημα, χωρίς αυτό να είναι απόλυτο, καθώς στο μέλλον μπορεί να αναστραφεί. **Για παράδειγμα μείωση της αξίας ενός στοιχείου κατά 20% τουλάχιστον για διάστημα δύο ετών, μπορεί να συνιστά βάσιμη ένδειξη ύπαρξης μόνιμης ζημίας απομείωσης.**

Ωστόσο, έλεγχος απομείωσης διενεργείται υποχρεωτικά σε ετήσια βάση για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (υπεραξία, δαπάνες ανάπτυξης και τα λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία) που η οντότητα δεν αποσβένει επειδή κρίνει, παραθέτοντας σχετικά τεκμήρια, ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Η μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου λόγω απομείωσης παρακολουθείται μέσω αντίθετου λογαριασμού. Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

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

Παράδειγμα απομείωσης παγίου και αναστροφής της ζημιάς απομείωσης

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, 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.

Ανάλυση

1. Οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου την 31^η Δεκεμβρίου 20X4 είναι 4.000 και η αναπόσβεστη αξία του 6.000.
2. Με δεδομένο ότι η ανακτήσιμη αξία του παγίου την 31^η Δεκεμβρίου 20X4 εκτιμήθηκε στο ποσό των 3.000, υφίσταται ζημία απομείωσης ποσού 3.000 και συνεπώς η λογιστική αξία το παγίου ανέρχεται στο ποσό των 3.000 (6.000 – 3.000).
3. Εφεξής (από το έτος 20X5), οι ετήσιες αποσβέσεις ανέρχονται στο ποσό των 500 (3.000 / 6 = 500).
4. Την 31 Δεκεμβρίου 20X6 η λογιστική αξία του παγίου ανέρχεται στο ποσό των 2.000 (3.000 μείον οι αποσβέσεις των ετών 20X5 και 20X6).
5. Την 31^η Δεκεμβρίου 20X6, αν δεν είχε γίνει απομείωση, η λογιστική αξία του παγίου θα ανερχόταν στο ποσό των 4.000 (αξία κτήσης 10.000 μείον σωρευμένες αποσβέσεις 6.000).
6. Την 31^η Δεκεμβρίου 20X6 προκύπτει αναστροφή απομείωσης για ποσό 2.000 που υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε την ημερομηνία αυτή το πάγιο εάν δεν είχε γίνει απομείωση (4.000) και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά τη απομείωση (2.000).

Λογιστικές εγγραφές :

01.01.20X1

13.01	Πάγια	10.000	
38.02	Χρηματικά Διαθέσιμα		10.000

31.12.20X1

66.03	Αποσβέσεις	1.000	
13.02	Σωρευμένες Αποσβέσεις		1.000

Στις 31/12/20X4 ο λογαριασμός των συσσωρευμένων αποσβέσεων θα έχει υπόλοιπο 4.000 (4έτη X 1.000) και το αναπόσβεστο υπόλοιπο του παγίου θα ανέρχεται σε 6.000.

31.12.20X4

61.01	Απομείωση ενσώματων παγίων	3.000	
13.03	Σωρευμένες Απομειώσεις		3.000

31.12.20X5

66.03	Αποσβέσεις	500	
13.02	Σωρευμένες Αποσβέσεις		500

Στις 31/12/20X6 η αναπόσβεστη αξία του παγίου θα ανέρχεται σε 2.000 διότι ο λογαριασμός των σωρευμένων αποσβέσεων θα ανέρχεται σε 5.000 (4 Χ 1.000 + 2 Χ 500) και η απομείωση σε 3.000.

Στις 31/12/20X6 η ανακτήσιμη αξία εκτιμήθηκε σε 5.100 αλλά η αξία του αν δεν είχε γίνει η απομείωση θα ανήρχετο σε 4.000, συνεπώς θα αντιστραφεί ζημιά απομείωσης ποσού 2.000, δηλαδή μέχρι του ποσού της αναπόσβεστης - πριν την απομείωση - αξίας.

31.12.20X6

13.01	Πάγια	2.000	
76.06	Κέρδη από αντιστροφή απομείωσης		2.000

	Πάγια		Α.Χ.	
2011	10.000		3.000	
		4.000		
2014	6.000	3.000		
2015	3.000	500		
2016		500		
	2.000			
	2.000			
	4.000			
				Α.Χ.
				2.000

Εύλογες αξίες

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 και σωρευμένων αποσβέσεων 500, 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: $1.500*1,2 - 500*1,2 = 1.200$, που είναι η εύλογη αξία του.

Για σκοπούς αποφυγής λαθών, η επιμέτρηση στην εύλογη αξία των κτιρίων που υπόκεινται σε απόσβεση, ενδείκνυται να γίνεται στο τέλος της χρήσεως και κατόπιν της διενέργειας των ετήσιων αποσβέσεων.

Ο λογιστικός χειρισμός των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων γίνεται κατά διακριτό περιουσιακό στοιχείο. Συγκεκριμένα, κατά περιουσιακό στοιχείο:

α) οι θετικές διαφορές επιμέτρησης αναγνωρίζονται ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.

β) οι αρνητικές διαφορές επιμέτρησης πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης του ίδιου στοιχείου, και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει. Δηλαδή, **δεν επιτρέπεται η ζημιά επιμέτρησης ενός ακινήτου να συμψηφίσει κέρδος (διαφορά) επιμέτρησης της καθαρής θέσης άλλου ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου (και πολύ περισσότερο άλλου στοιχείου).**

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 και 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.

Παράδειγμα : Αναπροσαρμογή αξίας παγίου – Αναβαλλόμενη φορολογία

Δεδομένα

- ⇒ Την 01/01/201X αγοράζεται πάγιο αξίας € 100.000
- ⇒ Η ωφέλιμη ζωή ορίσθηκε σε 10 έτη
- ⇒ Η υπολειμματική αξία είναι 0
- ⇒ Στο τέλος της δεύτερης χρήσης η τρέχουσα αξία του παγίου εκτιμάται σε € 110.000
- ⇒ Στο τέλος της τρίτης χρήσης το πάγιο απομειώνεται κατά το ποσό των € 15.000

	Πάγια		Αποσβεσθέντα πάγια			Αποθεματικό αναπροσαρμογής	
	100.000	20.000	20.000	10.000	31/12/201X		30.000
				10.000	31/12/201X+1		
Αναπροσαρμογή 31/12/201X+1	30.000						
	110.000						

Επίσης επειδή οι αναπροσαρμογές δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προκύπτει αναβαλλόμενος φόρος που ισούται με € 30.000X 29%= **€ 8.700**

Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Αναβαλλόμενες φορολ. Υποχρ.	
8.700	30.000		8.700

Στην τρίτη χρήση (31/12/201X+2) οι αποσβέσεις θα ανέρχονται σε € 110.000 / 7 = **€ 15.714**
 Δηλαδή η διαφορά με την προ αναπροσαρμογής αξία είναι € 15.714 - € 10.000 = **€ 5.714** και
€ 5.714 X 29% = € 1.658

Αυτό σημαίνει ότι πραγματοποιήθηκε ένα μέρος της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης

Αναβαλλόμενες φορολ. Υποχρ.		Φόρος εισοδήματος	
1.658	8.700		1.658
	7.042		

Η επιχείρηση μεταφέρει κάθε χρόνο στο υπόλοιπο εις νέο την διαφορά αποσβέσεων (5.714-1.658=4.056)

Στη λήξη της τρίτης χρήσης θα έχουμε:

Πάγια		Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Αναβαλλόμενες φορολ. Υποχρ.		Υπόλοιπο εις νέο
100.000	20.000	8.700	30.000	1.658	8.700	4.056
30.000		4.056	21.300		7.042	
110.000	15.714		17.244			
94.286						

Το ποσό των 4.056 που μεταφέρεται από το αποθεματικό στο υπόλοιπο εις νέο και αφορά τη διαφορά μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, δηλαδή : $15.714 - 10.000 = 5.714 \times 29\% = 1.658$ και $5.714 - 1.658 = 4.056$. Στο τέλος της χρήσης και μετά τον υπολογισμό των αποσβέσεων, διενεργείται και η απομείωση των 15.000.

Πάγια		Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Αναβαλλόμενες φορολ. Υποχρ.	
94.286	15.000	15.000	17.244	4.350	7.042
79.286			4.350		2.692
			6.594		

Άρα στο τέλος της τρίτης χρήσης μετά την απομείωση η διαφορά λογιστικής-φορολογικής βάσης ανέρχεται σε 9.286 ($79.286 - 70.000$) και το αποθεματικό αναπροσαρμογής σε 6.594 και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις σε 2.692.

Στη τέταρτη χρήση οι αποσβέσεις ανέρχονται σε $79.286/6 = 13.214$ και η διαφορά λογιστικής-φορολογικής βάσης σε $13.214 - 10.000 = 3.214$ και ο αναβαλλόμενος φόρος σε $3.214 \times 29\% = 932$. Επίσης μεταφέρεται από το αποθεματικό αναπροσαρμογής απευθείας στο υπόλοιπο εις νέο η διαφορά μεταξύ της λογιστικής – φορολογικής βάσης των αποσβέσεων και του αναλογούντος αναβαλλόμενου φόρου, δηλαδή, $13.214 - 10.000 = 3.214 \times 29\% = 932$ και $3.214 - 932 = 2.282$.
Συνεπώς:

Πάγια		Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Αναβαλλόμενες φορολ. Υποχρ.		Φόρος Εισοδήματος	Υπόλοιπο εις νέο
79.286	13.214	2.282	6.594	932	2.692	932	2.282
66.072			4.312		1.760		

Για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας των σχετικών μετρήσεων, ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων **διενεργείται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής. Είναι δυνατόν να μη χρησιμοποιείται επαγγελματίας εκτιμητής όταν οι συνθήκες της αγοράς και η προσέγγιση διασφαλίζουν την αξιοπιστία της εκτίμησης.**

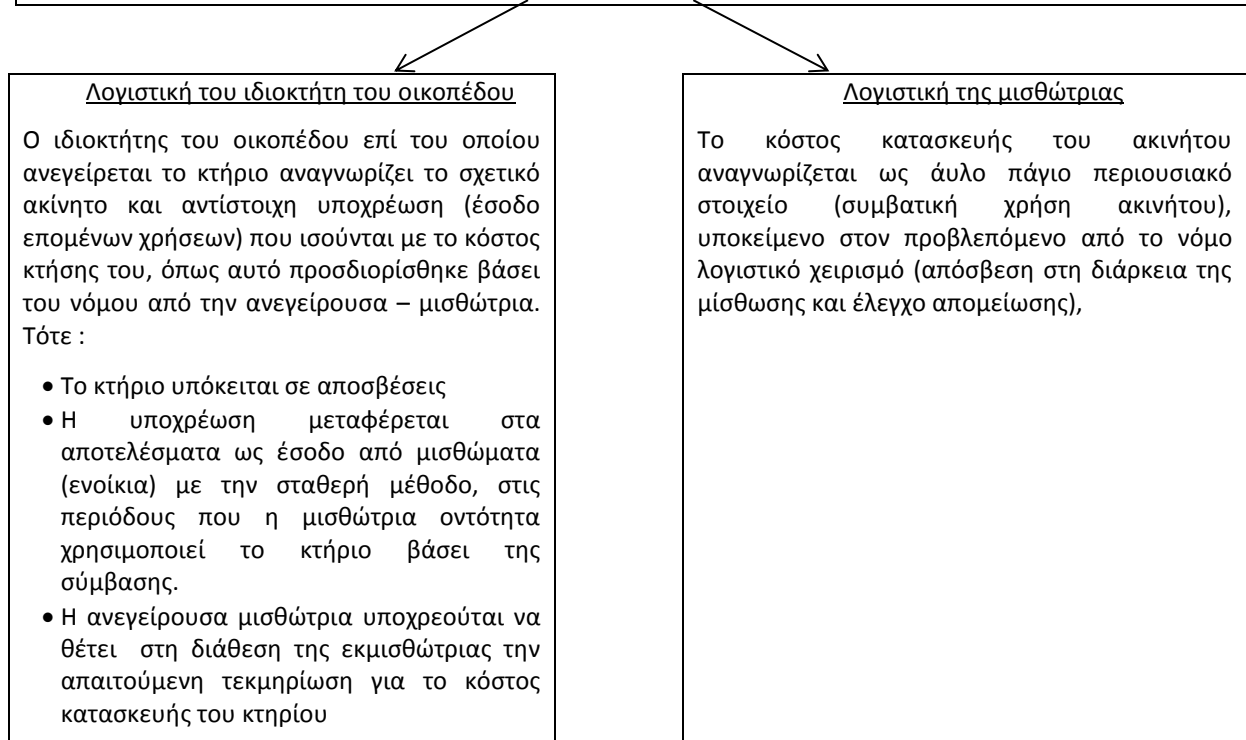
Η εύλογη αξία ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά **τετραετία** και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

Σε περίπτωση επιμέτρησης επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία, τα ακίνητα αυτά δεν αποσβένονται ενώ οι διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν. Σε επενδυτικό ακίνητο που περιλαμβάνει οικόπεδο και κτήριο δεν απαιτείται ιδιαίτερη παρακολούθηση όταν εφαρμόζεται η εύλογη αξία. Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων περιλαμβάνει και τον εξοπλισμό που θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της αξίας τους όπως για παράδειγμα ανελκυστήρες και συστήματα κλιματισμού. Περιλαμβάνει επίσης την αξία του λοιπού εξοπλισμού, εάν το επενδυτικό ακίνητο εκμισθώνεται μαζί με αυτό τον εξοπλισμό. Σε αυτή την περίπτωση ο εν λόγω εξοπλισμός δεν παρακολουθείται χωριστά στην κατηγορία του, αλλά θεωρείται αναπόσπαστο μέρος του επενδυτικού ακινήτου, μη υποκείμενος σε απόσβεση. Η **εύλογη αξία ενός επενδυτικού ακινήτου επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά διετία** από επαγγελματία εκτιμητή και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

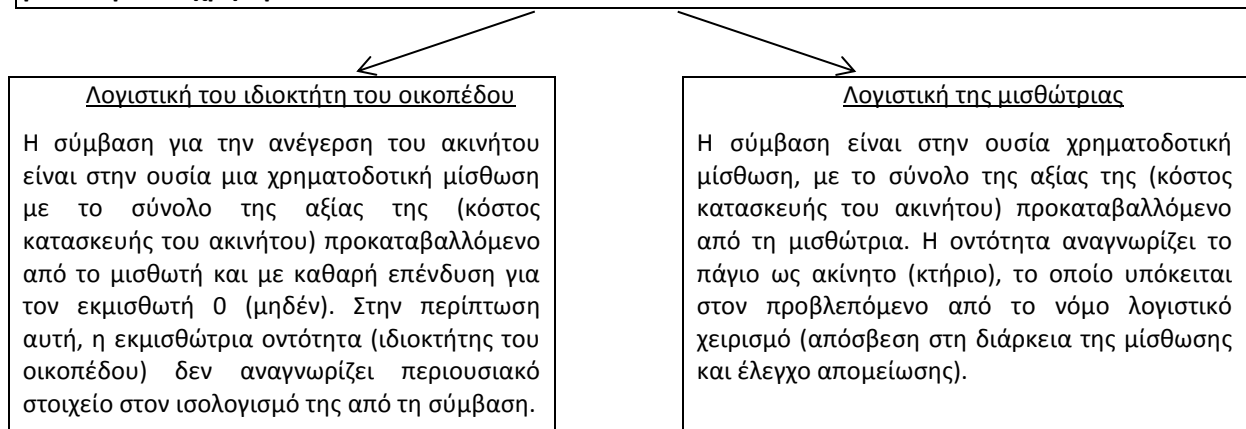
➤ **Ακίνητα σε οικοπέδα τρίτων.**

Συχνά μια οντότητα (μισθώτρια) συμφωνεί με τον ιδιοκτήτη οικοπέδου την ανέγερση επί αυτού ακινήτου αναλαμβάνοντας το σχετικό κόστος. Με βάση τους συνήθεις όρους σχετικών συμβάσεων, η μισθώτρια οντότητα δικαιούται να χρησιμοποιεί το ακίνητο για μια χρονική περίοδο. Η λογιστική της ανέγερσης κτηρίου επί οικοπέδου τρίτου ακολουθεί τις παρακάτω αρχές:

Όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από την περίοδο που η ανεγείρουσα-μισθώτρια έχει δικαίωμα να το χρησιμοποιεί.



Όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια το χρησιμοποιεί.



Παράδειγμα

Η εταιρεία «Α» ολοκλήρωσε την κατασκευή κτηρίου επί οικοπέδου ιδιοκτησίας της εταιρείας «Β». Το κόστος ανέγερσης ανήλθε στο ποσό των € 6.000.000. Με βάση τη σχετική σύμβαση, η Α θα έχει συμβατικά τη χρήση του παγίου για 10 έτη, χωρίς την καταβολή οποιουδήποτε ποσού στη Β. Στο τέλος της δεκαετίας, η Α παραδίδει τη χρήση του ακινήτου στη Β. Το κτήριο έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 25 ετών.

Ζητείται να παρουσιαστεί η λογιστική αντιμετώπιση του παγίου για την Α και τη Β.

Ανάλυση – Απάντηση Α (ΜΙΣΘΩΤΗΣ)

- α) Με βάση τις παρατιθέμενες πληροφορίες, η Α αναγνωρίζει τη χρήση του ακινήτου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αξίας 6.000.000 ευρώ.
- β) Το άυλο στοιχείο ποσού των 6.000.000 ευρώ αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο στη δεκαετή περίοδο, και έτσι προκύπτει ετήσιο έξοδο αποσβέσεων 600.000 ευρώ.

Ανάλυση – Απάντηση Β (ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ)

- γ) Η Β αναγνωρίζει κτήριο αξίας 6.000.000 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 160.000 το έτος ($6.000.000 / 25 \text{ έτη} = 240.000$). Η υποχρέωση μεταφέρεται στα αποτελέσματα ως ετήσιο έσοδο από μισθώματα (ενοίκια) ποσού 600.000 ευρώ ($6.000.000 / 10$).

ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ

(ΦΟΡΕΑΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ)

Ιδιαίτερες περιπτώσεις παγίων είναι περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις παραχώρησης μεταξύ δημοσίου και οντότητας (φορέας εκμετάλλευσης). Οι συμβάσεις αυτές μπορεί να αφορούν την κατασκευή ή και την εκμετάλλευση υποδομών κοινής ωφέλειας (π.χ. δρόμοι, γέφυρες σήραγγες, φυλακές, νοσοκομεία, αερολιμένες, εγκαταστάσεις ύδρευσης, δίκτυα παροχής ενέργειας και τηλεπικοινωνιών κλπ.).

Σε αυτές τις περιπτώσεις το Δημόσιο, ως παραχωρούσα αρχή, ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες τις οποίες πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης της υποδομής και καθορίζει τα πρόσωπα προς τα οποία πρέπει να παρέχονται οι υπηρεσίες καθώς και την τιμή. Στο τέλος της περιόδου της σύμβασης, η υποδομή περιέρχεται στην παραχωρούσα αρχή (Δημόσιο).

Στις περιπτώσεις των συμβάσεων παραχώρησης της προηγούμενης παραγράφου, η υποδομή δεν αναγνωρίζεται ως ενσώματο πάγιο του φορέα εκμετάλλευσης, επειδή η σύμβαση της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος για την κατασκευή ή και εκμετάλλευση υποδομών δεν χορηγεί στο φορέα το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση της υποδομής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας. Ο φορέας εκμετάλλευσης έχει πρόσβαση για τη λειτουργία της υποδομής με σκοπό την παροχή των υπηρεσιών κοινής ωφέλειας για λογαριασμό της παραχωρούσας αρχής (δημοσίου),- σύμφωνα με όρους που ορίζονται σε σχετική σύμβαση.

Στις συμβάσεις παραχώρησης, ο φορέας εκμετάλλευσης για τις υπηρεσίες κατασκευής και αναβάθμισης των υποδομών κοινής ωφέλειας:

α) αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (απαίτηση) και έσοδο, στο βαθμό που έχει δικαίωμα είσπραξης του ανταλλάγματος κατασκευής ή αναβάθμισης από την αναθέτουσα αρχή (δημόσιο). Στην περίπτωση αυτή, η αναγνώριση του εσόδου γίνεται βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης και η απαίτηση επιμετράται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης.

β) αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο και έσοδο στο βαθμό που αποκτά δικαίωμα να χρεώνει τους χρήστες των υποδομών κοινής ωφέλειας. Η αναγνώριση του εσόδου γίνεται βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης. Περαιτέρω, το άυλο στοιχείο υπόκειται σε απόσβεση με βάση το χρόνο της παραχώρησης και σε έλεγχο απομείωσης, ενώ τα έσοδα από τους χρήστες της υποδομής αναγνωρίζονται βάσει της αρχής του δουλευμένου.

Η οντότητα δύναται να ανατρέχει στην διερμηνεία 15 των ΔΠΧΑ.

Παράδειγμα Λογιστικής τήρησης συμβάσεων παραχώρησης

Την 02/01/20Χ0 η οντότητα (Α) υπέγραψε σύμβαση παραχώρησης με το Ελληνικό Δημόσιο. Η σύμβαση αυτή αφορούσε την κατασκευή και εκμετάλλευση της νέας Εθνικής οδού. Η σύμβαση προέβλεπε την κατασκευή του έργου με δαπάνες της (Α) και παράλληλη παραχώρηση από το Ελληνικό Δημόσιο στην (Α) του δικαιώματος εκμετάλλευσης του έργου για υπηρεσίες που θα προσφέρει στο κοινό με αντάλλαγμα την είσπραξη διοδίων και τίμημα καθορισμένο από το Ελληνικό Δημόσιο.

Το συνολικό κόστος κατασκευής του έργου εκτιμάται στο ποσό των €10.000.000.000 από το οποίο η (Α) θα εισπράξει από την αναθέτουσα αρχή το 30% του ποσού αυτού. Το Ελληνικό Δημόσιο καταβάλλει στο τέλος κάθε έτους το ποσό που αναλογεί στο κόστος κατασκευής του έργου, με βάση σχετικές επιμετρήσεις.

Η παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης του έργου προβλέπεται για δέκα (10) χρόνια, περίοδο κατά την οποία η (Α) προβλέπει είσπραξη €15.000.000.000 από τα διόδια, ύστερα από σχετική μελέτη εμπειρογνομόνων που συντάχθηκε για το σκοπό αυτό.

Ζητείται να παρουσιαστεί η λογιστική αντιμετώπιση της πιο πάνω σύμβασης παραχώρησης μεταξύ του Δημοσίου και της οντότητας (Α) (φορέας εκμετάλλευσης), για το πρώτο έτος, εάν είναι γνωστά και τα ακόλουθα δεδομένα:

α) Με βάση σχετική επιμέτρηση του αρμόδιου μηχανικού του Υπουργείου Μεταφορών, Υποδομών και Δικτύων, το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου για το πρώτο έτος ανέρχεται σε 15% του συνολικού προϋπολογιστικού ποσού το οποίο η (Α) εισέπραξε από το Ελληνικό Δημόσιο στο τέλος του έτους.

β) Το πρώτο έτος εισπράχτηκαν €2.000.000.000 από διόδια.

Ανάλυση-Απάντηση. Οντότητα (Α)

α) Με βάση τις παρατιθέμενες πληροφορίες, την 02-01-20Χ0 η (Α) αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (απαίτηση) και έσοδο επόμενων χρήσεων, στο βαθμό που έχει δικαίωμα είσπραξης του ανταλλάγματος κατασκευής από την αναθέτουσα αρχή (δημόσιο), ήτοι: €10.000.000.000 x 30% = €3.000.000.000. Την 31-12-20Χ0, η αναγνώριση του δουλευμένου εσόδου γίνεται βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης, ήτοι: €3.000.000.000 x 15% = €450.000.000 και η απαίτηση επιμετράται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης, ήτοι: €3.000.000.000 - €450.000.000 = €2.650.000.000.

β) Επίσης, με βάση τις παρατιθέμενες πληροφορίες, την 02-01-20Χ0 η (Α) αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο και έσοδο επόμενων χρήσεων στο βαθμό που αποκτά δικαίωμα να χρεώνει τους χρήστες (αυτοκινητιστές) με διόδια, ήτοι: €15.000.000.000. Την 31-12-20Χ0, το άυλο περιουσιακό στοιχείο των €15.000.000.000 αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο στη 10ετή περίοδο, και έτσι προκύπτει ετήσιο έξοδο αποσβέσεων €1.500.000.000 (€15.000.000.000 : 10 έτη). Περαιτέρω, η αναγνώριση του δουλευμένου εσόδου γίνεται βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης, ήτοι: €1.500.000 και ουσιαστικά με αυτή την αναγνώριση ακυρώνεται το ισόποσο ποσό της απόσβεσης, αφού το έσοδο σε πραγματική ταμιακή βάση έχει ήδη λογιστικοποιηθεί με την είσπραξη των διοδίων για ποσό €2.000.000.000.

γ) Λογιστικές εγγραφές της περίπτωσης α):

02-01-20Χ0

33 Λοιπές απατήσεις

33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες

33.03.01 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες- Ονομαστικό ποσό

33.03.01.00 Ελληνικό Δημόσιο 3.000.000.000

56 Δεδουλευμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων

56.2 Έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02.01 Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεμένες οντότητες

56.02.01.00 Έσοδα από δικαίωμα είσπραξης του ανταλλάγματος κατασκευής
από το Ελληνικό Δημόσιο 3.000.000.000

**Λογιστικοποίηση απαίτησης έναντι του Ελληνικού Δημοσίου στο βαθμό του δικαιώματος
είσπραξης**

από το συνολικό κόστος κατασκευής του έργου της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών

31-12-20Χ0

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.1 Ταμείο 450.000.000

33 Λοιπές απατήσεις

33.3 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες

33.03.01 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες- Ονομαστικό ποσό

33.03.01.00 Ελληνικό Δημόσιο (€3.000.000.000 χ 15%) 450.000.000

Είσπραξη από απαίτηση έναντι του Ελληνικού Δημοσίου

31-12-20Χ0

56 Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων

56.2 Έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02.01 Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεμένες οντότητες

56.02.01.00 Έσοδα από δικαίωμα είσπραξης του ανταλλάγματος κατασκευής
από το Ελληνικό Δημόσιο (€ 3.000.000.000 χ 15%) 450.000.000

71 Λοιπά συνήθη έσοδα

71.4 Άλλα λειτουργικά έσοδα 450.000.000

Λογισμός δουλευμένου εσόδου από το δικαίωμα είσπραξης του ανταλλάγματος κατασκευής

δ) Λογιστικές εγγραφές της περίπτωσης β):

02-01-20Χ0

18	Άυλα	
18.03	Λοιπά άυλα	
18.03.01	Μικτή αξία κτήσης λοιπών άυλων	15.000.000.000
56	Δουλεωμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων	
56.2	Έσοδα επόμενων χρήσεων	
56.02.01.	Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεμένες οντότητες	
56.02.01.01	Έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών	15.000.000.000

Λογιστικοποίηση δικαιώματος εκμετάλλευσης της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών

31-12-20Χ0

66	Αποσβέσεις	
66.08	Αποσβέσεις άυλων παγίων (€15.000.000.000:10 έτη)	1.500.000.000
18	Άυλα	
18.3	Λοιπά άυλα	
18.03.2	Συσσωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων	1.500.000.000

Λογισμός ετησίων αποσβέσεων του δικαιώματος εκμετάλλευσης της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών

31-12-20Χ0

56	Δουλεωμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων	
56.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων	
56.02.01	Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεμένες οντότητες	
56.02.01.01	Έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών	1.500.000.000
71	Λοιπά συνήθη έσοδα	
71.4	Άλλα λειτουργικά έσοδα	1.500.000.000

Λογισμός δουλεωμένου εσόδου από το δικαίωμα εκμετάλλευσης της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών

μέσα στο 20Χ0

38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.01	Ταμείο	2.000.000.000
71	Λοιπά συνήθη έσοδα	
71.04	Άλλα λειτουργικά έσοδα	2.000.000.000

Ετήσιες ταμιακές εισροές από είσπραξη διοδίων

Σημείωση:

Σε μεταγενέστερες διαχειριστικές περιόδους, όπου αποδεδειγμένα η είσπραξη διοδίων υπολείπεται σημαντικά της αναμενόμενης (προϋπολογισθείσης), θα πρέπει στη χρήση που επιβεβαιώνεται το γεγονός αυτό και εφόσον είναι μόνιμο και διαρκές, να γίνει ανάλογη εγγραφή απομείωσης της αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου των €15.000.000.000.

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

➤ Ορισμός

Με τον όρο χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία νοούνται τόσο τα **απλά** χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία —όπως οι απαιτήσεις, οι μετοχές, οι λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι (συμμετοχές στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων) και τα ομόλογα (κρατικά και εταιρικά)— όσο και **τα πιο περίπλοκα** —όπως επενδύσεις σε αμοιβαία κεφάλαια και τα παράγωγα.

Σε περιβάλλον κόστους κτήσης, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στο κόστος που απαιτήθηκε για την απόκτησή τους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων (ή ταμειακών ισοδύναμων) ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που διατέθηκε για την απόκτηση, πλέον δαπάνες αγοράς.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α απόκτησε κρατικό ομόλογο πενταετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 2.000.000 ευρώ κατά την ημερομηνία της έκδοσής του. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στην τιμή των 1.900.000 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 10.000 ευρώ. Το κόστος κτήσης του ομολόγου θα είναι $1.900.000 + 10.000 = 1.910.000$ ευρώ.

➤ Κόστος Κτήσης

Ο Γενικός κανόνας είναι ότι μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης.

Ειδικά και αποκλειστικά τα **έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος**, είτε με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου είτε με την σταθερή μέθοδο. Η επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος, αντί της επιμέτρησης στο κόστος, εφαρμόζεται όταν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και εκείνα τα στοιχεία που **τεκμαίρεται** ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά. Η περίπτωση αυτή μπορεί να προκύψει σε πωλήσεις σημαντικής αξίας με σημαντική πίστωση, πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων.

Παράδειγμα επιμέτρησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Στην αρχή του έτους 20X1 η Α αγόρασε πενταετές ομόλογο που εξέδωσε η Β, ονομαστικού ποσού 50.000.000, με ονομαστικό επιτόκιο 5%. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στο ποσό των 45.000.000. Οι τόκοι καταβάλλονται στο τέλος κάθε ημερολογιακού έτους και το κεφάλαιο επιστρέφεται την 31/12/20X5.

Ζητείται να προσδιοριστεί η λογιστική αξία του ομολόγου της ΒΗΤΑ στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις της Α:

- α) με το αποσβέσιμο κόστος – σταθερή μέθοδο, και
- β) με το αποσβέσιμο κόστος – μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου.

Ανάλυση και απάντηση

Τα συνολικά έσοδα που θα εισπράξει η Α από το ομόλογο της Β στη διάρκεια αυτού (πενταετία) είναι: $5.000.000 + (5 * 2.500.000) = 17.500.000$ τα οποία πρέπει να κατανεμηθούν στην πενταετία.

Για να βρούμε το πραγματικό επιτόκιο με χρηματοροές έχουμε τον παρακάτω πίνακα:

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>

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, το επιτόκιο που εξισώνει τις πραγματικές χρηματοροές υπολογίζεται στο $r = 7,469655\%$.

Αν το ομόλογο αναγνωριζόταν αρχικά στο ονομαστικό ποσό του (50.000.000), το χρηματοοικονομικό έσοδο του έτους 20X1 θα ήταν 7.500.000 (το άθροισμα του υπό το άρτιο 5.000.000 και του ονομαστικού τόκου 2.500.000), ενώ για τα επόμενα έτη 20X2 έως 20X5, το ετήσιο χρηματοοικονομικό έσοδο θα ήταν 2.500.000.

Με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους – σταθερή μέθοδος, το ποσό του υπό το άρτιο, 5.000.000, επιμερίζεται ως κόστος έκδοσης στα πέντε έτη του ομολόγου ισόποσα για κάθε έτος.

Με την μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους – πραγματικό επιτόκιο, το ποσό του υπό το άρτιο, 5.000.000, επιμερίζεται ως κόστος έκδοσης 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 συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Επίδραση στα αποτελέσματα (έσοδο ή έξοδο αναλόγως)

	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

Είναι προφανές ότι η μέθοδος του ονομαστικού ποσού, στο συγκεκριμένο παράδειγμα, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή, καθώς αντιβαίνει στην αρχή του δουλευμένου και επηρεάζει με, προδήλως σημαντικά ποσά, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

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

Κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (έντοκο ή μη) υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν οι ενδείξεις που αναφέρονται στο νόμο.

Ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται όταν η ανακτήσιμη αξία του στοιχείου υπολείπεται της λογιστικής του αξίας. **Ειδικά για τα μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά στοιχεία (μη κυκλοφορούν ενεργητικό), οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.**

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.

Για παράδειγμα:

- 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 την λήξη του θα εισπραχθεί το σύνολο της ονομαστικής αξίας του.
- 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.

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. Ενδεικτικά, η εν λόγω οντότητα μπορεί να κατέχει περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθεί στο κόστος κτήσης, τα οποία όμως έχουν σημαντικές υπεραξίες που δεν εμφανίζονται. Επίσης, μπορεί να έχει υψηλά κέρδη τα οποία διανέμονται και μέσω των οποίων ανακάτται το κόστος της επένδυσης.

➤ Εύλογες Αξίες

Κατ' επιλογή της οντότητας επιτρέπεται να επιμετρούνται σε εύλογη αξία οι κατηγορίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων: **διαθέσιμα για πώληση, εμπορικό χαρτοφυλάκιο και παράγωγα** που κατέχονται για αντιστάθμιση.

➤ Επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων

Τα «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία» είναι πρακτικά (χωρίς αυτό ένα είναι απολύτως απαραίτητο), στοιχεία μακροπρόθεσμου χαρακτήρα.

Ο νόμος προβλέπει ότι οι διαφορές από την επιμέτρηση αυτών των στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημίες) **αναγνωρίζονται ως στοιχείο της καθαρής θέσης** (Διαφορά αξίας διαθέσιμων για πώληση), στην περίοδο που προκύπτουν.

Οι διαφορές (θετικές ή αρνητικές) από την επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία («Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση») μεταφέρονται στα αποτελέσματα:

α) Όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν, για παράδειγμα όταν πωληθούν.

β) Όταν απομειώνονται και η μείωση της εύλογης αξίας δεν είναι παροδικού χαρακτήρα αλλά έχει στοιχεία μονιμότητας, τότε το σύνολο ή το μέρος της αρνητικής διαφοράς της καθαρής θέσης διαγράφεται μεταφερόμενο στα αποτελέσματα.

Σε περίπτωση που σε μελλοντική περίοδο υπάρξει, λόγω αλλαγής των συνθηκών, αναστροφή της απομείωσης, το ποσό αυτής που είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα σε προηγούμενη περίοδο αναστρέφεται ως κέρδος στα αποτελέσματα στην περίοδο που συντελείται η αναστροφή της απομείωσης.

Σε αντίθεση με το χειρισμό της αναστροφής απομείωσης χρεωστικών τίτλων, οι αναστρεφόμενες ζημίες απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικοί τίτλοι) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση [Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ)] και όχι μέσω αποτελεσμάτων

➤ **Ζημιές απομείωσης συμμετοχικών τίτλων και αναστροφή απομείωσης.**

Παράδειγμα

Η «Α» αγόρασε μετοχές της «Β» καταβάλλοντας €500 και τις κατέταξε στα διαθέσιμα προς πώληση (Δ.Π.Χ.Σ) κατά την αρχική αναγνώριση. Στο τέλος της χρήσης η Διοίκηση έκρινε ότι αυτές είχαν απομειωθεί κατά €100.

Στο τέλος της επόμενης χρήσης εκτιμήθηκε ότι το ποσό της μόνιμης απομείωσης ανέρχεται σε €60 και καταχωρήθηκε στα αποτελέσματα χρήσης (Α.Χ)

Στην τρίτη χρήση (μετά από 2 έτη) η εύλογη αξία της μετοχής ανακάμπτει λόγω μεταβολής των συνθηκών και ανέρχεται σε €550.

Ζητείται να διενεργηθούν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

Λογιστικές εγγραφές :

(1) ΑΓΟΡΑ

34.02.01	Δ.Π.Χ.Σ.	500	
38.01	Ταμειακά διαθέσιμα		500

(2) ΑΝΤΙΘΕΤΟΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

34.02.99	Αντίθετος Δ.Π.Χ.Σ.		100
44.02	Εύλογη Αξία (Δ.Π.Χ.Σ.)	100	

(3) ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ

34.02.02	Απομείωση Δ.Π.Χ.Σ.		60
61.05	Α.Χ. Απομείωση	60	
34.02.99	Αντίθετος Δ.Π.Χ.Σ.	60	
44.02	Εύλογη Αξία (Δ.Π.Χ.Σ.)		60

(4) ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

34.02.01	Δ.Π.Χ.Σ.	50	
34.02.99	Αντίθετος Δ.Π.Χ.Σ.	40	
34.02.02	Απομείωση Δ.Π.Χ.Σ.	60	
44.02	Εύλογη Αξία (Δ.Π.Χ.Σ.)		150

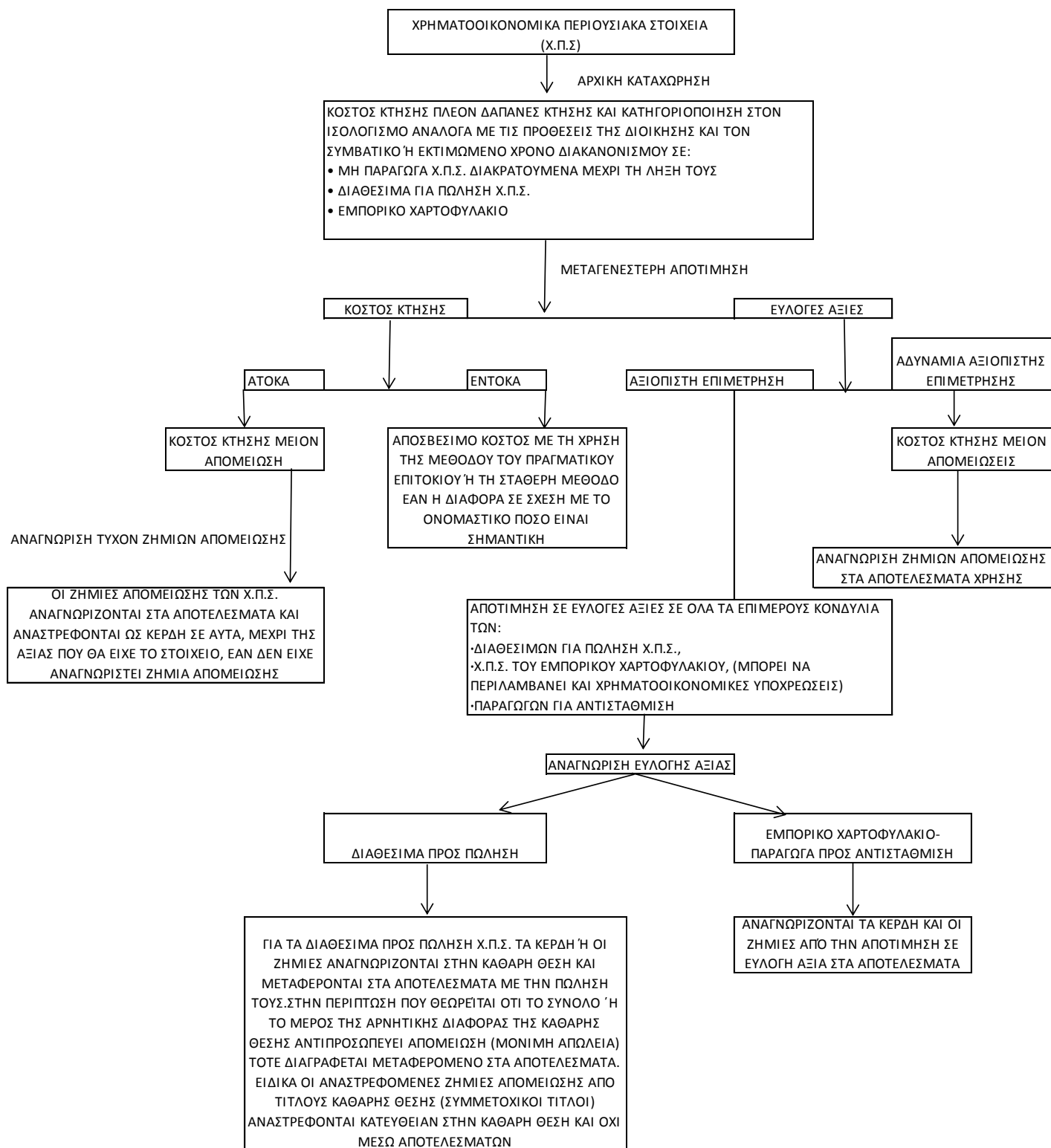
➤ **Μεταφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων**

Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία των «διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων», προς την κατηγορία των «διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων» επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα δεν έχει πλέον 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 σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση. Ομοίως στον ίδιο λογαριασμό στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας κατά τις μεταγενέστερες επιμετρήσεις. Το εν λόγω αποθεματικό μεταφέρεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο πωληθεί ή όταν διαπιστώνεται ότι η αρνητική διαφορά (αποθεματικό) στην καθαρή θέση συνιστά ζημία απομείωσης, βάσει των γενικώς προβλεπομένων για τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία των «Διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων» προς την κατηγορία των «Διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων», 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 αποσβένονται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους, είτε με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο.

Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από και προς την κατηγορία «εμπορικό χαρτοφυλάκιο» δεν επιτρέπεται. Δηλαδή τα στοιχεία που έχουν αναγνωρισθεί αρχικά στην εν λόγω κατηγορία πρέπει να παραμείνουν σε αυτή μέχρι την διάθεσή τους. Επίσης δεν μπορούν να μεταφερθούν στην κατηγορία αυτή στοιχεία που αναγνωρίστηκαν αρχικά, είτε στις διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις, είτε στα διαθέσιμα για πώληση

Συνοπτικά η λογιστική παρακολούθηση των Χ.Π.Σ. απεικονίζεται ως εξής :



Παράδειγμα διαθέσιμων προς πώληση με αναβαλλόμενη φορολογία

Η επιχείρηση (Ε) απέκτησε την 30.09.20X1, 1.000 μετοχές της εταιρείας (Μ) οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, συνολικού κόστους κτήσης € 50.000 (1.000 X €50). Οι μετοχές εντάχθηκαν στην κατηγορία των Διαθέσιμων προς Πώληση Χρηματοοικονομικών Στοιχείων (Δ.Π.Χ.Σ.).

Οι μετοχές επιμετρήθηκαν την 31.12.20X1 στην εύλογη αξία τους (τρέχουσα χρηματιστηριακή αξία) κατά την ημερομηνία αυτή, € 80 ανά μετοχή. Η διαφορά αναγνωρίστηκε απευθείας σε αποθεματικό της καθαρής θέσης. Για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, κέρδη από επιμέτρηση Χ.Π.Σ. στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ενώ κέρδος που προκύπτει κατά την πώλησή τους φορολογείται με τον συντελεστή φορολογίας εισοδήματος (29%).

Οι μετοχές πωλήθηκαν την 28.03.20X2 έναντι καθαρής αξίας € 70 ανά τεμάχιο.

Ζητείται, να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές συμπεριλαμβανομένου του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος, και θεωρώντας ότι το μόνο γεγονός για τις χρήσεις 20X1 και 20X2 είναι η αγοραπωλησία αυτών των μετοχών.

Λογιστικές εγγραφές :

30.09.20X1

34 Επενδύσεις

34.02 Διαθέσιμα προς πώληση

34.02.01 Διαθέσιμα προς πώληση [μετοχές της (Μ)]

(1.000 μετοχές X € 50/μετοχή) 50.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 50.000

Απόκτηση 1.000 μετοχών της εισηγμένης οντότητας (Μ)

31.12.20X1 (Επιμέτρηση με εύλογη αξία)

34 Επενδύσεις

34.02 Διαθέσιμα προς πώληση

34.02.01 Διαθέσιμα προς πώληση (μετοχές της (Μ)

[1.000 μετοχές X (€ 80/μετοχή- €50/μετοχή)] 30.000

44 Διαφορές εύλογης αξίας

44.02 Διαφορές εύλογης αξίας Δ.Π.Χ.Σ. 30.000

Επιμέτρηση 1.000 μετοχών της εισηγμένης οντότητας (Μ) στην εύλογη (χρηματιστηριακή αξία)

31.12.20X1 (Επιμέτρηση με εύλογη αξία)

44	Διαφορές εύλογης αξίας	
44.02	Διαφορές εύλογης αξίας Δ.Π.Χ.Σ.	8.700
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού (€ 30.000 X29%)	8.700

Αναγνώριση φορολογικής αναβαλλόμενης υποχρέωσης έτους 20X1**31.12.20X1 (Πώληση μετοχών € 70)**

38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02	Καταθέσεις όψεως (1.000 μετοχές X € 70/μετοχή)	70.000
44	Διαφορές εύλογης αξίας	
44.02	Διαφορές εύλογης αξίας Δ.Π.Χ.Σ.	21.300
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού (€ 30.000 X29%)	8.700
34	Επενδύσεις	
34.02	Διαθέσιμα προς πώληση	
34.02.01	Διαθέσιμα προς πώληση (μετοχές της (Μ) 1.000 μετοχές X € 80/μετοχή)	80.000
75	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων Π.Σ.	
75.03	Κέρδη από διάθεση κυκλοφορούντων Π.Σ. (€70.000-€ 50.000)	20.000
		100.000 100.000

Λογισμός αποτελέσματος από πώληση μετοχών της εισηγμένης οντότητας (Μ)

Παράδειγμα λογιστικοποίησης εντόκων Χ.Π.Σ.

Η οντότητα (Α) στις αρχές του 20Χ1 αγοράζει ένα ομόλογο τριετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας €1.000.000 έναντι € 950.000 που εκδόθηκε από την οντότητα (Χ). Το ομόλογο έχει ονομαστικό επιτόκιο 6% και αποδίδει τόκο στο τέλος κάθε έτους. Η (Α) κατέταξε το ομόλογο στις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις, οπότε το κεφάλαιο επιστρέφεται την 31.12.20Χ3.

Ανάλυση-Λύση

Το ονομαστικό επιτόκιο του ομολόγου 6% δίνει τόκο ετησίως €60.000 (=€1.000.000 Χ 6%)

Τα συνολικά έσοδα που θα εισπράξει η οντότητα (Α) από το ομόλογο της (Χ) είναι :

$$€1.000.000 + (3 \times €60.000) = €1.180.000$$

Στην πραγματικότητα η (Α) επένδυσε €950.000 στην αρχή του 20Χ1 και οι σχετικές χρηματοροές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

20Χ1 (01/01)	20Χ1 (31/12)	20Χ2 (31/12)	20Χ3 (31/12)
-1.000.000			1.000.000
<u>50.000</u>	60.000	60.000	<u>60.000</u>
-950.000			<u>1.060.000</u>

Με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (σταθερή μέθοδος), το ποσό του υπό το άρτιο, €50.000, επιμερίζεται ως κόστος έκδοσης στα τρία έτη του ομολόγου ισόποσα για κάθε έτος (€50.000/3έτη=€16.666,66)

Αποσβέσιμο κόστος – Σταθερή Μέθοδος

	<u>31/12/20Χ1</u>	<u>31/12/20Χ2</u>	<u>31/12/20Χ3</u>
Υπόλοιπο έναρξης	950.000,00	966.667,00	983.334,00
Τόκοι περιόδου	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Απόσβεση υπό το άρτιο	<u>16.667,00</u>	<u>16.667,00</u>	<u>16.666,00</u>
	76.667,00	76.667,00	76.666,00
Καταβολή περιόδου	<u>-60.000,00</u>	<u>-60.000,00</u>	<u>-1.060.000,00</u>
Υπόλοιπο λήξης	966.667,00	983.334,00	0,00

Όταν η επιμέτρηση της επένδυσης στο ομόλογο γίνει στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, θα πρέπει να βρεθεί εκείνο το επιτόκιο που εξισώνει τις προεξοφλημένες ταμειακές ροές του ομολόγου (€1.180.000) με την τιμή αγοράς (€950.000).

Με βάση τα δεδομένα, το πραγματικό επιτόκιο υπολογίζεται σε $i=7.938\%$ ως εξής:

$$950.000 = 60.000/(1+i) + 60.000/(1+i)^2 + 1.060.000/(1+i)^3$$

Αποσβέσιμο κόστος – Πραγματικό επιτόκιο

	<u>31/12/20X1</u>	<u>31/12/20X2</u>	<u>31/12/20X3</u>
Υπόλοιπο έναρξης	950.000,00	965.411,00	982.045,00
Τόκοι περιόδου	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Απόσβεση υπό το άρτιο	<u>15.411,00</u>	<u>16.634,00</u>	<u>17.955,00</u>
	75.411,00	76.634,00	77.955,00
Καταβολή περιόδου	<u>-60.000,00</u>	<u>-60.000,00</u>	<u>-1.060.000,00</u>
Υπόλοιπο λήξης	965.411,00	982.045,00	0,00

Λογιστικές εγγραφές :

01.01.20X1

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-ονομαστική αξία 950.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 950.000

Απόκτηση ομολόγου της (X)

31.12.20X1

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 60.000

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-συμπληρωματικά ποσά 15.411

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων

72.04.00 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων 60.000

72.04.01 Κέρδος από κατανομή του υπό το άρτιο κόστους έκδοσης του δανείου 15.411

Λογιστικοποίηση χρηματοοικονομικών εσόδων έτους 20X1

31.12.20X2

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 60.000

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-συμπληρωματικά ποσά 16.634

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων

72.04.00 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων 60.000

72.04.01 Κέρδος από κατανομή του υπό το άρτιο κόστους έκδοσης του 16.634

δανείου

**Λογιστικοποίηση χρηματοοικονομικών εσόδων έτους 20X2
31.12.20X3**

38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02	Καταθέσεις όψεως	1.060.000
34	Επενδύσεις	
34.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις	
34.01.02	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις- συμπληρωματικά ποσά	17.955
34.01.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-ονομαστική αξία	950.000
34.01.02	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις- συμπληρωματικά ποσά	50.000
72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	
72.04	Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων	
72.04.00	Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων	60.000
72.04.01	Κέρδος από κατανομή του υπό το άρτιο κόστους έκδοσης του δανείου	17.955

Λογιστικοποίηση χρηματοοικονομικών εσόδων έτους 20X3 και εξόφληση ομολογιών και τόκων.

Στα ανωτέρω δεδομένα, το ομόλογο που απέκτησε η οντότητα (Α) την 01.01.20X2 «κουρεύεται» κατά 30%.

Το νέο μετά το «κούρεμα» τοκομερίδιο υπολογίζεται με ονομαστικό επιτόκιο 2%.

Ανάλυση Λύση

Με βάση το πραγματικό επιτόκιο καταρτίζεται ο ακόλουθος πίνακας ανάλυσης για την εφαρμογή του ομολόγου στον ισολογισμό της (Α) στη διάρκεια της τριετίας με επιμέτρηση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (πραγματικό επιτόκιο) :

Αποσβέσιμο κόστος – Πραγματικό επιτόκιο

	<u>31/12/20X1</u>	<u>31/12/20X2</u>	<u>31/12/20X3</u>
Υπόλοιπο έναρξης	950.000,00	965.411,00	982.045,00
Τόκοι περιόδου	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Απόσβεση υπό το άρτιο	15.411,00	16.634,00	17.955,00
	75.411,00	76.634,00	77.955,00
Καταβολή περιόδου	-60.000,00	-60.000,00	-1.060.000,00
Υπόλοιπο λήξης	965.411,00	982.045,00	0,00

Την 01.01.20X2 η νέα ονομαστική αξία θα είναι : €1.000.000 X 70%=€700.000, ενώ το νέο τοκομερίδιο ανέρχεται σε : €700.000 X 2%= €14.000 ετησίως.

Η παρούσα αξία των νέων ταμειακών ροών είναι €728.000 (=€700.000+€14.000+€14.000) της περιόδου από την 01.01.20X2 έως την 31.12.20X3 με πραγματικό επιτόκιο $i=7,938\%$ είναι :

$$14.000 / (1+0,07938) + 714.000 / (1+0,07938)^2 = €12.970 + € 612.823 = €625.793$$

Ο υπολογισμός της ζημιάς απομείωσης έχει ως εξής:

Υπόλοιπο λήξης ομολόγου 31.12.20X1	€965.411
Μείον: Παρούσα αξία των νέων ταμειακών ροών	<u>-€625.793</u>
Ζημία απομείωσης	<u>€339.618</u>

Ο νέος πίνακας ανάλυσης για την εμφάνιση του ομολόγου στον ισολογισμό της (Α) στη διάρκεια της διετίας πλέον με επιμέτρηση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (πραγματικού επιτοκίου) έχει ως εξής:

Αποσβέσιμο κόστος – Πραγματικό επιτόκιο

	<u>31/12/20X1</u>	<u>31/12/20X2</u>	<u>31/12/20X3</u>
Υπόλοιπο έναρξης	950.000,00	965.411,00	642.427,00
Απομείωση	0,00	-339.618,00	39.618,00
Τόκοι περιόδου	60.000,00	14.000,00	14.000,00
Απόσβεση υπό το άρτιο	15.411,00	16.634,00	17.955,00
Καταβολή περιόδου	<u>-60.000,00</u>	<u>-14.000,00</u>	<u>-714.000,00</u>
Υπόλοιπο λήξης	965.411,00	642.427,00	0,00

Παράδειγμα

Η εταιρία "Α" την 1.1.20X9 αγοράζει ένα κρατικό ομόλογο του Ελληνικού Δημοσίου έναντι € 950.000, ονομαστικής αξίας € 1.000.000, πενταετούς (5) διάρκειας με ονομαστικό επιτόκιο 4,7%. Το ομόλογο αποδίδει τοκομερίδιο στο τέλος κάθε έτους, ήτοι την 31η Δεκεμβρίου 20X9, 20X0, 20X1, 20X2 και 20X3 και το κεφάλαιο στη λήξη. Το πραγματικό επιτόκιο που εξισώνει τις προεξοφλημένες ταμειακές εισροές του ομολόγου με την τιμή αγοράς του είναι 5,88%. Η Εταιρία κατατάσσει το ομόλογο στις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις. Την 1.1.20X1 το Ελληνικό Δημόσιο ανακοινώνει ότι δεν μπορεί να εξυπηρετήσει το χρέος του. Το ομόλογο που κατέχει η Εταιρία "κουρεύεται" στο 60% της ονομαστικής του αξίας (κεφάλαιο που θα επιστραφεί στη λήξη) και το τοκομερίδιο ανέρχεται στο 3% επί της νέας ονομαστικής αξίας.

Ζητείται:

- Να κατασκευαστεί ο πίνακας απόσβεσης (amortized table) του ομολόγου μέχρι την 31.12.20X0.
- Να διενεργηθούν οι λογιστικές εγγραφές από την ημερομηνία αγοράς μέχρι την 31.12.20X0.
- Να υπολογιστεί η ζημία απομείωσης την 1.1.20X1.

Απάντηση

α. Ο πίνακας απόσβεσης (amortized table) του ομολόγου μέχρι την 31.12.Χ0 έχει ως εξής:

Περίοδος	A Τοκομερίδιο	B Τόκοι	Γ=B-A Απόσβεση	Δ=Δη-1+Γ Αναπόσβεστο
1.1.20Χ9				950.000
31.12.20Χ9	47.000	55.860	8.860	958.860
31.12.20Χ0	47.000	56.381	9.381	968.241

β.

1.1.20Χ9	Χρεωστικοί τίτλοι	950.000	
	Διαθέσιμα		950.000
31.12.20Χ9	Διαθέσιμα	47.000	
	Χρηματοοικονομικά έσοδα (τόκοι)		55.860
	Χρεωστικοί τίτλοι	8.860	
31.12.20Χ0	Διαθέσιμα	47.000	
	Χρηματοοικονομικά έσοδα (τόκοι)		56.381
	Χρεωστικοί τίτλοι	9.381	

γ. Η παρούσα αξία των νέων τοκομεριδίων που συμφωνήθηκαν θα γίνει με το αρχικό επιτόκιο.

Νέα ονομαστική αξία: = € 1.000.000*60%= € 600.000

Νέο τοκομερίδιο = € 600.000*3% = € 18.000

Παρούσα αξία των νέων ταμειακών ροών με το αρχικό επιτόκιο 5,88% :
=18000/1,0588+18000/1,0588^2+618000/1,0588^3 = € 553.708

Ζημία απομείωσης:	€	968.241
	€	(553.708)
	€	<u>414.533</u>

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Συνήθη παραδείγματα χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων είναι οι δανειακές συμβάσεις ή οι υποχρεώσεις προς προμηθευτές. Άλλες πιο σύνθετες περιπτώσεις χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων είναι οι υποχρεώσεις από παράγωγα, όπως τα δικαιώματα προαίρεσης (options), τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης (futures).

Δεν είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, οι δεσμεύσεις για πληρωμές που δεν απορρέουν από σύμβαση αλλά από νόμους, όπως πληρωμές για φόρο εισοδήματος ή άλλους φόρους (π.χ. ΦΠΑ), τα προεισπραγμένα έσοδα, οι προβλέψεις, κλπ.

Σε περιβάλλον κόστους κτήσης, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρούνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στο οφειλόμενο ποσό τους που είναι το ονομαστικό ποσό της οφειλής στη λήξη.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και επιμετρούνται μεταγενέστερα, εφόσον είναι έντοκες, στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή την σταθερή μέθοδο, εάν αυτή η επιμέτρηση έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Παράδειγμα 1

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 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, 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 ($32.000 / 5 = 6.400$ ετησίως) είτε με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Η για οποιοδήποτε λόγο τροποποίηση όρων μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αντιμετωπίζεται ως παύση αναγνώρισης της αρχικής και αναγνώριση νέας υποχρέωσης.

Νοείται ότι στην περίπτωση αυτή (τροποποίηση όρων), ισχύει η αρχή του ουσιώδους μεγέθους. Δηλαδή, τροποποίηση όρων μιας υποχρέωσης θεωρείται ως λήξη της αρχικής και δημιουργία νέας υποχρέωσης εφόσον προκαλούνται σημαντικές επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Παράδειγμα 2 (Ονομαστικό ποσό)

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

Παράδειγμα 3

Την 1.1.20X1, η οντότητα (Χ) έλαβε έντοκο δάνειο από τη συνεργαζόμενη εμπορική τράπεζα (Ψ), ποσού €200.000. Κατά την εκταμίευση του δανείου παρακρατήθηκε από την τράπεζα ποσοστό 1% επί του δανείου για έξοδα φακέλου. Το δάνειο εξοφλείται σε τρεις (3) ισόποσες τοκοχρεωλυτικές δόσεις των €73.442 η κάθε μία.

Ζητούνται οι εγγραφές εξυπηρέτησης του δανείου από την 01.01.20X1 έως 31.12.20X3.

Ανάλυση-Λύση

α) Τα έξοδα φακέλου (προμήθεια τραπεζής) που εισπράττονται από την τράπεζα δεν αναγνωρίζονται ως έξοδα, αλλά μειώνουν το ποσό του δανείου που έλαβε η (Χ) σε €198.000 (€200.000-1% χ 200.000).

β) Υπολογίζεται το πραγματικό επιτόκιο του δανείου που έλαβε η (Χ) το οποίο είναι 5.538%. Ως πραγματικό επιτόκιο, νοείται το επιτόκιο εκείνο που εξισώνει:

- την αρχική καθαρή οφειλή της (Χ) ποσού €198.000, δηλαδή την καθαρή ταμειακή εισροή από το δάνειο μετά την αφαίρεση των παρακρατημένων εξόδων φακέλου του δανείου **με**,
- την παρούσα αξία των μελλοντικών εκροών από τα ετήσια τοκοχρεολύσια των €73.442. ήτοι:

$$198.000 = 73.442/(1+i) + 73.442/(1+i)^2 + 73.442/(1+i)^3 \text{ και } i = 5,538\%.$$

γ) Συντάσσεται ο πίνακας απόσβεσης του δανείου ο οποίος έχει ως εξής:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (Α)	ΤΟΚΟΣ ΕΞΟΔΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ (Β)	ΧΡΕΩΛΥΣΙΟ	ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΔΟΣΗ (Γ)	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
1.1.20X1	198.000,00				198.000.00
31.12.20X1	198.000,00	10.965,24	62.476,76	73.442,00	135.523,24
31.12.20X2	135.523,24	7.505,28	65.936,72	73.442,00	69.586,52
31.12.20X3	69.586,52	3.855,48	69.586,52	73.442,00	0,00

Παράδειγμα 4

Η εταιρεία Α την 1.1.20Χ7, λαμβάνει από την Τράπεζα δάνειο αξίας € 2.000.000. Το δάνειο έχει αρχικά έξοδα € 60.000 τα οποία καταβάλλονται εφάπαξ με τη λήψη του δανείου. Το δάνειο είναι τοκοχρεωλυτικό διάρκειας 4 ετών. Το επιτόκιο του δανείου είναι 6,59% και η δόση διαμορφώνεται στις €585.001.

Ζητείται

Ποιες είναι οι εγγραφές από την έναρξη μέχρι και τη λήξη του δανείου αν γίνει αναγνώριση στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Απάντηση

Η δάνειο θα αποτιμηθεί στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Θα πρέπει να βρεθεί εκείνο το επιτόκιο που εξισώνει τις προεξοφλημένες ταμειακές εκροές (δόσεις) του δανείου με την καθαρό προϊόν που λήφθηκε κατά τη σύναψη του.

Το πραγματικό επιτόκιο είναι:

$$1.940.000 = \frac{585.001}{(1+i)} + \frac{585.001}{(1+i)^2} + \frac{585.001}{(1+i)^3} + \frac{585.001}{(1+i)^4} \quad i=7,94\%$$

Ο πίνακας απόσβεσης (amortized table) έχει ως εξής:

	A	B	Γ=A-B	Δ=Δ ^{η-1} -Γ
Περίοδος	Δόσεις δανείου	Τόκοι με βάση το πραγματικό	Απόσβεση	Αναπόσβεστο κόστος
01/01/Χ7				1.940.000
31/12/Χ7	585.001	154.120	430.881	1.509.119
31/12/Χ8	585.001	119.889	465.111	1.044.008
31/12/Χ9	585.001	82.939	502.061	541.947
31/12/Χ0	585.001	43.054	541.947	0

Οι εγγραφές έχουν ως εξής:

1/1/Χ7

Διαθέσιμα	1.940.000	
Δάνεια		1.940.000

31/12/Χ7

Χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι)	154.120	
Δάνεια	430.881	
Διαθέσιμα		585.001

31/12/Χ8

Χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι)	119.889	
Δάνεια	465.111	
Διαθέσιμα		585.001

31/12/Χ9

Χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι)	82.939	
Δάνεια	502.061	
Διαθέσιμα		585.001

31/12/Χ0

Χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι)	43.054	
Δάνεια	541.947	
Διαθέσιμα		585.001

Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της οντότητας (Χ)

1.1.20Χ1

38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02	Καταθέσεις όψεως	198.000	
52	Τραπεζικά δάνεια		
52.01	Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεδεμένες οντότητες		
52.01.01	Τράπεζα (Ψ)		198.000
Εκταμίευση δανείου από την τράπεζα (Ψ) και κατάθεση σε λογαριασμό όψεως			

31.12.20Χ1

52	Τραπεζικά δάνεια		
52.01	Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεδεμένες οντότητες		
52.01.01	Τράπεζα (Ψ)(€73.442-€10.965)	62.477	
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		
65.01	Τόκοι τραπεζικών δανείων	10.965	
38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02	Καταθέσεις όψεως		73.442
Εξόφληση 1^{ης} τοκοχρεολυτικής δόσης προς την τράπεζα (Ψ)			

31.12.20Χ2

52	Τραπεζικά δάνεια		
52.01	Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεδεμένες οντότητες		
52.01.01	Τράπεζα (Ψ)(€73.442-€7.505)	65.937	
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		
65.01	Τόκοι τραπεζικών δανείων	7.505	
38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02	Καταθέσεις όψεως		73.442
Εξόφληση 2^{ης} τοκοχρεολυτικής δόσης προς την τράπεζα (Ψ)			

31.12.20Χ3

52	Τραπεζικά δάνεια		
52.01	Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεδεμένες οντότητες		
52.01.01	Τράπεζα (Ψ)(€73.442-€3.855)	69.586	
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		
65.01	Τόκοι τραπεζικών δανείων	3.856	
38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02	Καταθέσεις όψεως		73.442
Εξόφληση 3^{ης} τοκοχρεολυτικής δόσης προς την τράπεζα (Ψ)			

Παράδειγμα 5

Ένας τραπεζικός οίκος του εξωτερικού έχει αναλάβει τον πιστωτικό κίνδυνο ενός χαρτοφυλακίου 10 ομολογιακών δανείων πενταετούς διάρκειας τα οποία εκδόθηκαν από οντότητες που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Με σκοπό τη μείωση του πιστωτικού κινδύνου στον οποίο είναι εκτεθειμένος σύναψε ειδική σύμβαση (credit default swap) με την Ελληνική τράπεζα «Χ», την 1.1.20X1. Σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης αυτής, η Ελληνική τράπεζα (Χ), αναλαμβάνει να καλύψει οποιαδήποτε πιστωτική ζημιά υποστεί η τράπεζα του εξωτερικού, μέχρι του ποσού των €10.000.000. Παράλληλα, η Ελληνική τράπεζα (Χ) την ημερομηνία υπογραφής της σύμβασης εισέπραξε εγγύηση (μη χρηματοοικονομική υποχρέωση), το ποσό των €120.000. Την 31.12.20X1, σύμφωνα με όλες τις ενδείξεις και διαθέσιμες πληροφορίες, η Ελληνική τράπεζα «Χ» δεν αναμένει ότι θα καταβάλλει στον τραπεζικό οίκο του εξωτερικού οποιοδήποτε ποσό για κάλυψη πιθανής πιστωτικής ζημίας του. Απεναντίας όμως, την 31.12.20X2, λόγω πληροφοριών για σημαντική δυσχέρεια ενός οφειλέτη (εκδότη ομολογιακού δανείου, αναμένεται ότι η Ελληνική τράπεζα «Χ» θα πρέπει να καταβάλλει ως αποζημίωση στον τραπεζικό οίκο του εξωτερικού το ποσό των €1.000.000 του οποίου η παρούσα αξία κατά την ημερομηνία αυτή ήταν €900.000.

Ζητείται η διενέργεια όλων των ημερολογιακών εγγραφών που πρέπει να απεικονιστούν στα λογιστικά αρχεία της Ελληνικής τράπεζας «Χ», για την περίοδο από 1.1.20X1 έως την 31.12.20X2.

Ανάλυση – Λύση

α) Η πιο πάνω σύμβαση αφορά εγγύηση (μη χρηματοοικονομική υποχρέωση) και αναγνωρίζεται αρχικά επιμετρώντας μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.

Επομένως, την 1.1.20X1, θα εγγραφεί στις υποχρεώσεις-ληφθείσες εγγυήσεις το ποσό των €120.000.

β) Το ποσό των €120.000 θα μεταφέρεται στα έσοδα κάθε χρήσεως με βάση την αρχή του «δουλευμένου» και με τη χρήση της μεθόδου «του αποσβέσιμου κόστους-σταθερό ποσό». Επομένως, για τις χρήσεις 20X1 και 20X2 θα μεταφερθεί το ποσό των €24.000 ($€120.000 : 5 \text{ έτη}$) το οποίο θα αφορά έσοδα από ληφθείσες εγγυήσεις που δεν έχουν καταπέσει (δεν οφείλονται) πλέον.

γ) Την 31.12.20X2, θα πρέπει να γίνει πρόβλεψη για «ενδεχόμενη υποχρέωση από εγγύηση» και να εγγραφεί ζημία, μέχρι του ποσού €828.000 ($€900.000 - 3 \times €24.000$). Δηλαδή από την παρούσα αξία αφαιρείται το ήδη πιστωμένο ποσό των €72.000 από την αρχική αναγνώριση.

Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της οντότητας (Χ)

1.1.20Χ1

38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02	Καταθέσεις όψεως	120.000
53	Λοιπές υποχρεώσεις	
53.07	Υποχρεώσεις από ληφθείσες εγγυήσεις	120.000
Ληφθείσα εγγύηση από τραπεζικό οίκο του εξωτερικού για κάλυψη πιστωτικού κινδύνου		

31.12.20Χ1

53	Λοιπές υποχρεώσεις	
53.07	Υποχρεώσεις από ληφθείσες εγγυήσεις (€120.000 : 24.000 5έτη)	
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	
79.00	Ασυνήθη έσοδα από εγγυήσεις που δεν έχουν καταπέσει	24.000

Αναγνώριση εσόδων από εγγυήσεις που δεν έχουν καταπέσει έτους 20Χ1

31.12.20Χ12

53	Λοιπές υποχρεώσεις	
53.07	Υποχρεώσεις από ληφθείσες εγγυήσεις (€120.000 : 24.000 5έτη)	
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	
79.00	Ασυνήθη έσοδα από εγγυήσεις που δεν έχουν καταπέσει	24.000

Αναγνώριση εσόδων από εγγυήσεις που δεν έχουν καταπέσει έτους 20Χ2

31.12.20Χ12

67	Ασυνήθη έξοδα και ζημίες	
67.07	Άλλα ασυνήθη έξοδα και ζημίες	828.000
53	Λοιπές υποχρεώσεις	
53.07	Υποχρεώσεις από ληφθείσες εγγυήσεις (3 Χ €24.000)	72.000
57	Προβλέψεις	
57.02	Λοιπές προβλέψεις	
57.02.02	Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις	900.000
Σχηματισμός πρόβλεψης για ενδεχόμενη υποχρέωση από εγγύηση σε τραπεζικό οίκο του εξωτερικού για κάλυψη πιστωτικού κινδύνου		

Παράδειγμα 6

Έστω επιχείρηση εκδίδει την 01/01/2015 ομολογιακό δάνειο ονομαστικής αξίας € 3.000.000 με επιτόκιο 3% στην τιμή των € 2.640.000. Τα έξοδα έκδοσης ανέρχονται σε € 10.000 και το δάνειο θα αποπληρωθεί την 31/12/2017.

Βρίσκουμε πραγματικό επιτόκιο (Excel = -2630000, 90000,90000,3090000) =7,7655%

2015	Ομολογιακά Δάνεια		Ταμείο		Τόκοι - έξοδα (7,7655%)	
	10.000	2.640.000	2.640.000	10.000	204.233	
	90.000	2.630.000		90.000		
		204.233				
		2.744.233				

2016	Ομολογιακά Δάνεια		Ταμείο		Τόκοι - έξοδα (7,7655%)	
	90.000	2.744.233		90.000	213.103	
		213.103				
		2.867.336				

2017	Ομολογιακά Δάνεια		Ταμείο		Τόκοι - έξοδα (7,7655%)	
	90.000	2.867.336		90.000	222.664	
	3.000.000	222.664		3.000.000		
		0				

Παράδειγμα 7

Έστω επιχείρηση εκδίδει την 01/01/2015 μετατρέψιμο ομολογιακό δάνειο με 3.000 μετατρέψιμες ομολογίες σε κοινές μετοχές την 31/12/2017. Οι ομολογίες εκδόθηκαν στην ονομαστικά αξία των € 1.000 η κάθε μία και ο τόκος καταβάλλεται ετησίως με ποσοστό 5%. Κάθε ομολογία μπορεί σε οιαδήποτε χρονική στιγμή να μετατραπεί μέχρι τη λήξη της σε 150 κοινές μετοχές ονομαστικής αξία 1 Ευρώ ανά μετοχή. Το επιτόκιο της αγοράς αναλόγων δανείων μη μετατρέψιμων σε μετοχές ανέρχεται σε 8%.

- Πρόκειται για σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο για το οποίο θα πρέπει να διαχωριστεί ο συμμετοχικός τίτλος και η υποχρέωση
- Η υποχρέωση ανέρχεται σε € 3.000.000 και αποτιμάται στην παρούσα αξία των μελλοντικών πληρωμών με επιτόκιο προεξόφλησης το επιτόκιο της αγοράς για παρόμοιο προϊόν χωρίς δικαίωμα μετατροπής.

$$\begin{aligned} \text{Π.Α.Υ} &= \frac{150.000}{(1+0,08)} + \frac{150.000}{(1+0,08)^2} + \frac{150.000}{(1+0,08)^3} + \frac{3.000.000}{(1+0,08)^3} = \\ &= 138.889 + 128.601 + 119.075 + 2.381.496 = \mathbf{2.768.060} \end{aligned}$$

Άρα

Χρηματοοικονομική υποχρέωση = **2.768.060**

Συμμετοχικός τίτλος = 3.000.000 - 2.768.060 = **231.940**

2015	Ομολογιακά Δάνεια		Ταμείο		Αποθεματικό ομολογιακού μετατρέψιμου δανείου		Τόκοι ομολογιακού δανείου (8%)	
	150.000	2.768.060	3.000.000	150.000		231.940	221.445	
		221.445						
		2.839.505						
2016	Ομολογιακά Δάνεια		Ταμείο		Αποθεματικό ομολογιακού μετατρέψιμου δανείου		Τόκοι ομολογιακού δανείου (8%)	
	150.000	2.839.505	3.000.000	150.000		231.940	227.161	
		227.161						
		2.916.666						
2017	Ομολογιακά Δάνεια		Ταμείο		Αποθεματικό ομολογιακού μετατρέψιμου δανείου		Τόκοι ομολογιακού δανείου (8%)	
	150.000	2.916.666	3.000.000	150.000		231.940	233.334	
		233.334						
		3.000.000						

Εάν οι ομολογιούχοι εξασκήσουν το δικαίωμα θα έχουμε:

Ομολογιακά Δάνεια		Αποθεματικό ομολογιακού μετατρέψιμου δανείου		Μ.Κ (3.000 Χ 150μτχ Χ 1)		Υπέρ το Άρτιο	
3.000.000	3.000.000	231.940	231.940		450.000		2.781.940

Εάν οι ομολογιούχοι δεν εξασκήσουν το δικαίωμα θα έχουμε:

Ομολογιακά Δάνεια		Αποθεματικό ομολογιακού μετατρέψιμου δανείου		Ταμείο		Κέρδη εις νέο	
3.000.000	3.000.000	231.940	231.940		3.000.000		231.940

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση στη συνήθη εμπορική δραστηριότητα της οντότητας (εμπορεύματα ή προϊόντα) ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα. Περιλαμβάνουν επίσης τα πάσης φύσεως υλικά που προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών.

Το έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό ή μεταβλητό) της περιόδου κατανέμεται με μια εύλογη αναλογία στο κόστος παραγωγής των επιμέρους προϊόντων ή υπηρεσιών.

Ιδιαίτερα, 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.

Η απαίτηση για εύλογη κατανομή συνεπάγεται ότι 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 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.

Συνήθεις περιπτώσεις αποθεμάτων το κόστος των οποίων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους είναι η κατασκευή ακινήτων, η παραγωγή βιολογικών προϊόντων (π.χ. ιχθυοκαλλιέργεια), τα προϊόντα που απαιτούν σημαντικό χρόνο ωρίμανσης (π.χ. τυρί ή κρασί), καθώς και τα επί παραγγελία παραγόμενα αποθέματα που απαιτούν σημαντική κατασκευαστική περίοδο.

Διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα επίρριψης τόκων στην παραγωγή παρέχεται για το σύνολο των παραγόμενων ειδών, παγίων ή αποθεμάτων. Δηλαδή, δεν γίνεται αποδεκτή η επίρριψη τόκων μόνο στα αποθέματα και όχι στα ιδιοπαραγόμενα πάγια εφόσον υπάρχουν. Πολύ δε περισσότερο δεν είναι αποδεκτή η επίρριψη αναλογίας τόκων σε επιλεγμένα μόνο στοιχεία των αποθεμάτων ή των ιδιοπαραγόμενων παγίων.

Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο.

Η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως 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. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά.

Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται με μία γενικά αποδεκτή μέθοδο, όπως η FIFO, η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου σε όλες τις αποδεκτές εκδοχές της, ή και η μέθοδος της λιανικής (ΠΟΛ 1003/2014). Η LIFO δεν είναι αποδεκτή μέθοδος.

Παράδειγμα

Την 31^η Δεκεμβρίου του 20X1 η επιχείρηση είχε στην κατοχή της αποθέματα για τα οποία δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες.

	<u>Σενάριο Α</u>	<u>Σενάριο Β</u>
Αξία κτήσης αρχικού αποθέματος	100	100
Αγορές περιόδου	1.200	1.200
Αξία κτήσης τελικού αποθέματος (ΤΑ)	150	150
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση ΤΑ	20	20
Εκτιμώμενη αξία πώλησης ΤΑ	190	160

Ζητείται να προσδιοριστεί η αξία επιμέτρησης για τα σενάρια Α και Β και το ποσό της σχετικής ζημιάς, εάν υπάρχει.

Ανάλυση - απάντηση

	<u>Σενάριο Α</u>	<u>Σενάριο Β</u>
Εκτιμώμενη αξία πώλησης	190	160
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση	20	20
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	170	140
Αξία επιμέτρησης (κόστος κτήσης / ΚΡΑ)	150	140
Ζημιά επιμέτρησης (0 / 140-150)	-	10
Κόστος πωληθέντων	1.150	1.160

Εγγραφή απομείωσης αποθεμάτων 31/12/20X1 - Σενάριο Β

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Απομείωση εμπορευμάτων (ζημιά) (61.04)	10	
Απομείωση εμπορευμάτων (αντίθετος) (20.05)		10

Η επιβάρυνση του κόστους πωληθέντων μπορεί να γίνεται συγκεντρωτικά. Δηλαδή, με το ποσό της συνολικής ζημιάς επιμέτρησης (για όσα είδη αποθεμάτων συντρέχει περίπτωση) γίνεται συγκεντρωτική εγγραφή (με κίνηση αντίθετου λογαριασμού των αποθεμάτων), χωρίς να απαιτείται ενημέρωση του αναλυτικού αρχείου που μπορεί να τηρεί η επιχείρηση κατ' είδος αποθέματος.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης αποθεμάτων, όπως τα επί παραγγελία αποθέματα.

Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με την ίδια μέθοδο. Για παράδειγμα μπορεί από την ίδια οντότητα, να χρησιμοποιείται η μέθοδος FIFO για τα υλικά προς βιομηχανοποίηση και η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου για τα εμπορεύματα.

Καθιερώνεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στη διεθνή πρακτική.

Παράδειγμα έμμεσων τεχνικών

1. Η μέθοδος της λιανικής τιμής (retail method)

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, χωρίς να προσδιορίζει την ποσότητα του τελικού αποθέματος. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται, με διάφορες παραλλαγές, από επιχειρήσεις που εμπορεύονται μεγάλες ποσότητες ειδών που πωλούνται λιανικά με σχετικά σταθερά ποσοστά κέρδους επί της τιμής κτήσεως.

Η μέθοδος αυτή λειτουργεί σύμφωνα με το κατωτέρω γενικό παράδειγμα (ποσά σε ευρώ):

	<u>Κόστος</u>	<u>Αξία Λιανικής</u>
Αρχικό απόθεμα	500,00	1.500,00
Αγορές περιόδου	<u>11.200,00</u>	<u>11.900,00</u>
Σύνολο προς πώληση	11.700,00	13.400,00
Πωλήσεις περιόδου (σε τιμές λιανικής)		<u>-11.500,00</u>
Απόθεμα τέλους σε τιμές λιανικής		1.900,00
Ποσοστό κέρδους λιανικής τιμής = [1-(11.700/13.400)]		0,126
Απόθεμα τέλους σε κόστος κτήσης = [1.900x(1-0,126)]		1.660,60

2. Χρήση στατιστικών μεθόδων προσδιορισμού της ποσότητας αποθεμάτων

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για την μέτρηση της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου σε περιπτώσεις που η μέθοδος της φυσικής καταμέτρησης είναι πρακτικά αδύνατη, όπως για παράδειγμα η μέτρηση της ποσότητας της ιχθυομάζας των ιχθυοτροφείων. Με βάση την μέθοδο αυτή, η αρχική ποσότητα ιχθύων που τοποθετείται σε έναν κλωβό εκτροφής, μετατρέπεται σε κάθε ημερομηνία που επιδιώκεται απογραφή, σε ποσότητα και ιχθυομάζα, λαμβάνοντας υπόψη διάφορους παράγοντες, όπως τις επικρατούσες περιβαλλοντικές συνθήκες που επηρεάζουν την ανάπτυξη των ιχθύων, τις αναλωθείσες ιχθυοτροφές και τα ποσοστά θνησιμότητας. Τα αποτελέσματα της μεθόδου επαληθεύονται εκ των υστέρων κατά την συλλογή των ιχθύων (εξαλίευση).

➤ Αποθέματα (Επιμέτρηση σε εύλογη αξία).

Σε αντίθεση με τη γενική ρύθμιση του νόμου για επιμέτρηση των αποθεμάτων στο μικρότερο ποσό μεταξύ αξίας κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, παρέχεται η δυνατότητα **επιμέτρησης αποθεμάτων στην εύλογη αξία** τους **μείον το κόστος που απαιτείται για την διάθεσή τους, 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** (οι τιμές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές). Τη

δυνατότητα αυτή δεν έχει μια επιχείρηση που διαθέτει χρηματιστηριακά αποθέματα στα πλαίσια συνήθων εμπορικών (μεταπώληση εμπορευμάτων) ή παραγωγικών (πρώτες ύλες και υλικά) δραστηριοτήτων.

Παράδειγμα λογιστικής τήρησης λογαριασμών αποθεμάτων

Η οντότητα (Χ) εμπορεύεται το είδος Α' για το οποίο τηρεί αρχείο αποθεμάτων με κινήσεις κατά ποσότητα και αξία. Την 31.12.20Χ0, ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, το λογιστικό αρχείο του εμπορεύματος Α', δείχνει απόθεμα 20 τεμαχίων προς €50/τεμάχιο το οποίο αποκτήθηκε την 28.11.20Χ0, χωρίς να έχει μεσολαβήσει στο διάστημα από 28.11.20Χ0 έως 31.12.20Χ0 πώληση. Από τη φυσική απογραφή που έγινε την ημερομηνία αυτή, διαπιστώθηκε έλλειμμα 5 τεμαχίων. Η τιμή πώλησης του εμπορεύματος Α' την 31.12.20Χ0, προσδιορίστηκε σε €40/τεμάχιο και το συνολικό κόστος διάθεσης των υπολοίπων 15 τεμαχίων σε €30.

Ζητούνται

- α) οι ημερολογιακές εγγραφές της απώλειας-κλοπής των 5 τεμαχίων,
- β) της επιμέτρησης των μενόντων τεμαχίων και
- γ) του κλεισίματος της λογιστικής της χρήσεως, με την υπόθεση ότι δεν λαμβάνεται ασφαλιστική αποζημίωση για τα απολεσθέντα εμπορεύματα.
- δ) Σε περίπτωση που η οντότητα έχει τη βεβαιότητα ότι θα λάβει αποζημίωση €300 για τα απολεσθέντα εμπορεύματα, να απεικονισθούν οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές.
- ε) Τέλος, σε περίπτωση που τα 5 τεμάχια είχαν δωριθεί στο προσωπικό της οντότητας «Χ» ποία πρόσθετη εγγραφή πρέπει να γίνει σε σχέση με αυτή της απώλειας-κλοπής χωρίς λήψη ασφαλιστικής αποζημίωσης;

Ανάλυση – Λύση

- α) Η εγγραφή της απώλειας-κλοπής θα εμφανισθεί σε ειδικό αντίθετο λογαριασμό «κόστος απολεσθέντων-κλαπέντων» της ομάδας 2 με την αξία του κόστους και αντίστοιχη χρέωση σε λογαριασμό «Ασυνήθη έξοδα και ζημίες» της ομάδας 6, ήτοι: 5 τεμάχια $\times$ 50€/ τεμάχιο=€250.
- β) Η επιμέτρηση των μενόντων 15 τεμαχίων θα γίνει στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Επειδή, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία €570 (40€/τεμάχιο $\times$ 15 τεμάχια μείον €30 έξοδα διάθεσης), είναι μικρότερη από το κόστος κτήσης €750 (50€/τεμάχιο $\times$ 15 τεμάχια), η διαφορά (ζημία απομείωσης) €180 (€750-€570) θα επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων, και η επιμέτρηση του εμπορεύματος Α' θα γίνει τελικά προς €38/τεμάχιο, ήτοι: €38/τεμάχιο $\times$ 15 τεμάχια=€570.

Η εγγραφή της απομείωσης θα εμφανισθεί σε ειδικό αντίθετο λογαριασμό «Απομείωση εμπορευμάτων» της ομάδας 2 με την αξία του κόστους απομείωσης και αντίστοιχη χρέωση σε λογαριασμό «Απομείωση αποθεμάτων» της ομάδας 6.
- γ) Η εγγραφή κλεισίματος της λογιστικής της χρήσεως θα γίνει με μεταφορά των αποτελεσματικών λογαριασμών στο λογαριασμό 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών».
- δ) Στην περίπτωση της ληφθείσης αποζημίωσης των €300 έναντι του κόστους κτήσεως των αποζημιωμένων εμπορευμάτων €250, η διαφορά των €50 θα εγγραφεί στο λογαριασμό «Ασυνήθη έσοδα και κέρδη». Στην πράξη αυτή δεν θα υπολογισθεί ΦΠΑ εκροών.
- ε) Στην περίπτωση της δωρεάς στο προσωπικό ου πρέπει να αποδοθεί και ΦΠΑ εκροών €250 $\times$ 23%=€57.5, γιατί η συγκεκριμένη πράξη θεωρείται αυτοπαράδοση και όχι ιδιόχρηση.

Ημερολογιακές Εγγραφές:

31.12.20Χ0 (α)

67	Ασυνήθη έξοδα, ζημίες και πρόστιμα	
67.03	Άλλα ασυνήθη έξοδα, ζημιές	
67.03.01	Ζημίες από απώλεια- κλοπή αποθεμάτων	250
20	Εμπορεύματα	
20.07	Κόστος απολεσθέντων-κλαπέντων εμπορευμάτων	
20.07.01	Κόστος εμπορεύματος είδος Α'	250
Κοστολόγηση απολεσθέντων- κλαπέντων εμπορευμάτων είδους Α'		

31.12.20Χ0 (β)

61	Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων	
61.04	Απομείωση αποθεμάτων	
61.04.01	Απομείωση εμπορεύματος είδος Α'	180
20	Εμπορεύματα	
20.05	Απομείωση αποθεμάτων	
20.05.01	Απομείωση εμπορεύματος είδος Α'	180
Απομείωση εμπορεύματος είδος Α'		

31.12.20Χ0 (γ)

82	Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου	
82.01	Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	430
67	Ασυνήθη έξοδα, ζημίες και πρόστιμα	
67.03	Άλλα ασυνήθη έξοδα και ζημιές	
67.03.01	Ζημίες από απώλεια- κλοπή αποθεμάτων	250
61	Ζημίες από απώλεια- κλοπή αποθεμάτων	
61.04	Απομείωση αποθεμάτων	
61.04.01	Απομείωση εμπορεύματος είδος Α'	180
Μεταφορά εξόδων σε λογαριασμό συγκέντρωσης αποτελεσμάτων		

Ακολουθως το υπόλοιπο του λογαριασμού 82.01 μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 82.03 «Καθαρή ζημία περιόδου (μετά από φόρους).

31.12.20Χ0 (δ)

33	Λοιπές απαιτήσεις	
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες	
33.03.01	Εθνική ασφαλιστική Α. Ε. Ε. Γ. Α.	300
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	
79.01	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδεδεμένες οντότητες	
79.01.01	Κέρδη από ασφαλιστική αποζημίωση	50
20	Εμπορεύματα	
20.07	Κόστος απολεσθέντων-κλαπέντων εμπορευμάτων	
20.07.01	Κόστος εμπορεύματος είδος Α'	250
Λογιστικοποίηση ασφαλιστικής αποζημίωσης για ασφαλισμένα απολεσθέντα-κλαπέντα εμπορεύματα		

60	Λοιπές απαιτήσεις	
60.03	Λοιπές παροχές	
60.03.01	Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων	250
64	Διάφορα λειτουργικά έξοδα	
64.11	Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)	
64.11.01	ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος (€250 χ 23%)	57,5
20	Εμπορεύματα	
20.08	Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων στο προσωπικό	
20.08.01	Κόστος εμπορεύματος είδος Α'	250
54	Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	
54.02	Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)	
54.02.01	Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)	57,5
Δωρεάν χορήγηση εμπορευμάτων στο προσωπικό και διακανονισμός του αναλογούντος ΦΠΑ		

Παράδειγμα προσδιορισμού αξίας αποθεμάτων λήξης

Κατά τη διάρκεια του έτους 20Χ1 η οντότητα «Χ» πραγματοποίησε αγορές και πωλήσεις από το εμπόρευμα «Ε» οι οποίες παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

		Αγορές				Πωλήσεις	Υπόλοιπο
		Μονάδες		Κόστος μονάδος		Μονάδες	Μονάδες
Ιαν. 1	Απόθεμα ενάρξεως	100	X	15	=	1.500	100
Φεβ. 12	Αγορά	500	X	18	=	9.000	600
Απρ. 15	Πώληση					400	200
Μαϊ. 26	Αγορά	600	X	20	=	12.000	800
Ιουλ. 28	Πώληση					700	100
Δεκ. 31	Αγορά	300	X	25	=	7.500	400

Ζητούνται:

α) Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα κίνησης του λογαριασμού «Εμπορεύματα- είδος Ε» να προσδιορισθεί η αξία των αποθεμάτων λήξεως:

- 1) με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού κόστους και,
- 2) με τη μέθοδο της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων (F.I.F.O.).

β) Εάν η τιμή πώλησης του εμπορεύματος «Ε» την 31.12.20Χ1 είναι €19/μονάδα και τα έξοδα που είναι αναγκαία για να πραγματοποιηθεί η πώληση είναι €2/μονάδα, να γίνει η επιμέτρηση (αποτίμηση) των αποθεμάτων λήξεως και ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων και με τις δύο πιο πάνω μεθόδους αποτίμησης.

Επίλυση

α) προσδιορισμός του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων λήξεως

1) Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού κόστους

Απογραφή έναρξης	100	X 15	=1.500
Αγορές 12/2		500 X 18	= 9.000
26/5		600 X 20	= 12.000
31/12	<u>1.400</u>	300 X 25	<u>= 7.500</u>
	<u>1.500</u>		<u>= 28.500</u>
			<u>30.000</u>

$$\frac{1.500 + 28.500}{100 + 1.400} = \frac{30.000}{1.500} = \text{Κόστος κτήσεως με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού } 20\text{€/μονάδα}$$

Άρα σε τιμές κτήσεως:

α) Η αξία των αποθεμάτων είναι μονάδες:	400	X20	=8.000
β) Η αξία των πωληθέντων είναι μονάδες	<u>1.100</u>	X20	<u>= 22.000</u>
	<u>1.500</u>		<u>= 30.000</u>

2) Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως με τη μέθοδο F I F O

ΗΜΕΡ.		ΑΓΟΡΕΣ /ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΕΙΣΑΓΩΓΗ			ΕΞΑΓΩΓΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
			ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ
Ιαν.	1 12	Απόθεμα Έναρξης Αγορά	500	18	9.000				100 <u>500</u> 600	15 18	1.500 <u>9.000</u> 10.500
Απρ.	15	Πώληση				100 300	15 18	1.500 <u>5.400</u> 6.900	200	18	3.600
Μάιος	26	Αγορά	600	20	12.000				200 <u>600</u> 800	18 20	3.600 <u>12.000</u> 15.600
Ιουλ.	28	Πώληση				200 500	18 20	3.600 <u>10.000</u> 13.600	100	20	2.000
Δεκ.	31	Αγορά	300	25	7.500				<u>300</u> 400	25	<u>7.500</u> 9.500

Οι αξίες είναι :

α) Αποθέματα λήξης : $400 \times 23,75 = 9.500$

β) Αξίες πωληθέντων : 20.500

β) επιμέτρηση (αποτίμηση) των αποθεμάτων λήξεως και προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων

Με τη μέθοδο του **μέσου σταθμικού**, επειδή η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των €17/μονάδα (€19-€2) είναι μικρότερη της τιμής κτήσεως των €20, όπως πιο πάνω προσδιορίστηκε, η αποτίμηση θα γίνει στη χαμηλότερη μεταξύ των δυο τιμή, οπότε τα τελικά αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό:

$400 \text{ μονάδες} \times €17/\text{μονάδα} = €6.800.$

Επομένως, θα εγγραφεί ζημία απομείωσης €1.200 (€8.000-€6.800) με μείωση του τελικού αποθέματος και αύξηση του κόστους των πωλήσεων.

Και με τη μέθοδο **F.I.F.O.**, επειδή η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των €17/μονάδα (€19-€2) είναι μικρότερη της τιμής κτήσεως των €23,75/μονάδα (€9.500/400 μονάδες) όπως πιο πάνω προσδιορίστηκε, η αποτίμηση θα γίνει στη χαμηλότερη μεταξύ των δυο τιμή, οπότε τα τελικά αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό:

$400 \text{ μονάδες} \times €17/\text{μονάδα} = €6.800.$

Επομένως, θα εγγραφεί ζημία απομείωσης €2.700 (€9.500-€6.800) με μείωση του τελικού αποθέματος και αύξηση του κόστους των πωλήσεων.

ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Η πρόβλεψη αφορά συγκεκριμένη αιτία και είναι υποχρέωση. Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ μιας υποχρέωσης και μιας πρόβλεψης είναι ότι για την πρόβλεψη υπάρχει αβεβαιότητα (μικρότερη του 50%) ως προς το εάν η απορρέουσα από αυτήν υποχρέωση θα επέλθει τελικά αλλά και αβεβαιότητα ως προς το χρόνο που θα προκύψει ή / και ως προς το ακριβές ποσό που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της.

Συνήθεις περιπτώσεις προβλέψεων είναι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους, οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμοδικίες και αυτές που προέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών.

Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους. Το ποσό αυτό προσδιορίζεται ως «**η βέλτιστη εκτίμηση**».

Περαιτέρω, σε περιπτώσεις προβλέψεων σημαντικού ποσού ή και χρόνου διακανονισμού που εκτιμάται ότι θα έχουν σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενδεχομένως να απαιτείται προεξόφληση του ονομαστικού ποσού της πρόβλεψης. Στην περίπτωση που γίνεται προεξόφληση, η πρόβλεψη ανελίσσεται εφεξής με το επιτόκιο της προεξόφλησης, με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων

Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, που προκύπτουν από προγράμματα καθορισμένων παροχών (defined benefit plans), αναγνωρίζονται και επιμετρούνται στα προκύπτοντα ονομαστικά ποσά. Για παράδειγμα οι προβλέψεις για αποζημιώσεις μετά την έξοδο από την υπηρεσία, βάσει του Ν. 2112/20, σχηματίζονται σε ποσοστό 40% της δικαιούμενης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αποζημίωσης. Ωστόσο, οι προβλέψεις αυτές επιμετρούνται με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, όταν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως για παράδειγμα σε περιπτώσεις μεγάλων οντοτήτων με σημαντικό αριθμό υπαλληλικού προσωπικού, με μικρή κινητικότητα και υψηλές αποδοχές για τα εκάστοτε οικονομικά δεδομένα.

Προτείνεται η μέθοδος της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας (projected unit credit method).

Κατά τον υπολογισμό των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία λαμβάνεται υπόψη η κινητικότητα του προσωπικού, στην περίπτωση που αυτή είναι ουσιώδης και επιδρά σημαντικά στον προσδιορισμό του ύψους αυτών των προβλέψεων. Για παράδειγμα, μια οντότητα που δεν κάνει χρήση αναλογιστικής μεθόδου και της οποίας σημαντικό μέρος του προσωπικού της ανακυκλώνεται τεκμηριωμένα σε σύντομο σχετικά χρονικό διάστημα, χωρίς οι αποχωρούντες να δικαιούνται αποζημίωση, για το εν λόγω προσωπικό δεν σχηματίζει πρόβλεψη. Εάν η οντότητα κάνει χρήση αναλογιστικής μεθόδου, προφανώς η μέθοδος αυτή λαμβάνει υπόψη την παράμετρο της κινητικότητας.

Διαφορές που προκύπτουν κατά την επανεκτίμηση στο τέλος κάθε περιόδου των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν.

Παράδειγμα λογιστικής προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους

Για την επιχείρηση ΑΛΦΑ, δίνονται τα παρακάτω στοιχεία αναφορικά με τις προβλέψεις για παροχές στο προσωπικό της μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία.

α) Το ποσό αποζημίωσης που δικαιούνται οι εργαζόμενοι σε περίπτωση απόλυσης κατά την 31/12/20X1 (αποζημίωση 100%) είναι 140.000.

β) Το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης δε, ανέρχεται σε 56.000 ($140.000 \times 40\%$).

γ) Κατά τη διάρκεια του έτους 20X2 απολύθηκαν ή συνταξιοδοτήθηκαν ορισμένοι εργαζόμενοι και τους καταβλήθηκε ως αποζημίωση το ποσό των 12.000, ενώ άλλοι εργαζόμενοι αποχώρησαν οικειοθελώς και δεν τους καταβλήθηκε αποζημίωση.

δ1) Το ποσό της αποζημίωσης που δικαιούνται οι εργαζόμενοι σε περίπτωση απόλυσης κατά την 31/12/20X2 ανέρχεται σε 100.000. Συνεπώς, το απαιτούμενο ποσό πρόβλεψης (40%) είναι 40.000.

δ2) Εναλλακτικά του δ1, το ποσό της αποζημίωσης που δικαιούνται οι εργαζόμενοι σε περίπτωση απόλυσης κατά την 31/12/20X2 ανέρχεται σε 150.000. Συνεπώς, το απαιτούμενο ποσό πρόβλεψης (40%) είναι 60.000.

Ζητείται να γίνει ο λογιστικός χειρισμός της καταβολής αποζημίωσης καθώς και της πρόβλεψης (έξοδο) της χρήσης 20X2 (για τις δύο διαφορετικές περιπτώσεις, δ1 και δ2).

Ανάλυση – Λύση

Η καταβληθείσα αποζημίωση στη χρήση 20X2 (12.000) μειώνει τη σχηματισμένη πρόβλεψη της 31/12/20X1. Στη συνέχεια, στο τέλος του 20X2 γίνεται επανυπολογισμός της οφειλόμενης αποζημίωσης και αναγνώριση συνολικά στα αποτελέσματα, της διαφοράς μεταξύ της ήδη σχηματισμένης πρόβλεψης και του νέου υπολοίπου στα αποτελέσματα..

Υπολογισμοί

Ποσό σχηματισμένης πρόβλεψης για παροχές σε εργαζόμενους 31/12/20X1	56.000
Καταβληθείσα αποζημίωση έτους 20X2	<u>12.000</u>
Υπόλοιπο 21/12/20X2 προ εγγραφών προσαρμογής	44.000
(δ1) Ποσό οφειλόμενης αποζημίωσης για παροχές σε εργαζόμενους 31/12/20X2	40.000
(δ1) Ποσό εσόδου από μεταβολή πρόβλεψης παροχών σε εργαζόμενους έτους 20X2	4.000
(δ2) Ποσό οφειλόμενης αποζημίωσης για παροχές σε εργαζόμενους 31/12/20X2	60.000
(δ2) Ποσό εξόδου αποζημίωσης για παροχές σε εργαζόμενους έτους 20X2	16.000

<u>Εγγραφές καταβολής αποζημίωσης 20Χ2</u>	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (υποχρέωση)	12.000
<u>Ταμείο</u>	<u>12.000</u>
<u>Εγγραφές 31/12/20Χ2 - δ1</u>	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (υποχρέωση)	4.000
<u>Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους</u>	<u>4.000</u>
<u>Εγγραφές 31/12/20Χ2 - δ2</u>	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (έξοδο)	16.000
<u>Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (υποχρέωση)</u>	<u>16.000</u>

Σημείωση

Δεδομένου ότι οι προβλέψεις για παροχές στο προσωπικό δεν αναγνωρίζονται για φορολογικούς σκοπούς προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το χρόνο σχηματισμού τους αλλά κατά την καταβολή των σχετικών ποσών (κανόνας που ισχύει γενικά για τις προβλέψεις), η οντότητα οφείλει να παρακολουθεί τις σχετικές πληροφορίες με κάθε πρόσφορο τρόπο, κατά την κρίση της. Ένας ενδεικτικός τρόπος με διενέργεια λογιστικών εγγραφών (εναλλακτικά του τρόπου απευθείας μείωσης των προβλέψεων με τα καταβαλλόμενα ποσά), παρουσιάζεται παρακάτω.

α) Ο λογαριασμός 60.04 «Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό ποσό)» αναλύεται σε δύο τριτοβάθμιους:

α1) 60.04.01 «Προβλέψεις - Καταβληθείσες παροχές προσωπικού περιόδου». Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα καταβαλλόμενα ποσά στην περίοδο που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για φορολογικούς σκοπούς, με πίστωση των ταμειακών διαθεσίμων.

α2) 60.04.99 «Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού». Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι σχηματιζόμενες στο τέλος κάθε περιόδου προβλέψεις για παροχές, με πίστωση του λογαριασμού του παθητικού 57.01.99 «Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους», το ποσό των οποίων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, και συνεπώς η φορολογική του βάση είναι μηδέν. Είναι δυνατόν το ποσό που καταχωρείται στον λογαριασμό 60.04.99 σε μια περίοδο να είναι πιστωτικό (εάν για παράδειγμα αποχώρησε οικειοθελώς σημαντικός αριθμός εργαζομένων χωρίς να λάβει παροχές για τις οποίες στο παρελθόν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη).

Η λογιστική παρακολούθηση θα έχει ως εξής:

<u>Εγγραφές καταβολής αποζημίωσης 20Χ2</u>	
60.04.01 Καταβληθείσες παροχές προσωπικού περιόδου	12.000
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	12.000
<u>Εγγραφές 31/12/20Χ2 - δ1</u>	
57.01.99 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	4.000
60.04.99 Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού	4.000
<u>Εγγραφές 31/12/20Χ2 - δ2</u>	
60.04.99 Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού	16.000
57.01.99 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	16.000

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΚΚΡΕΜΟΔΙΚΙΑΣ

Σε βάρος της οντότητας (Χ), εκκρεμεί αγωγή του εκμισθωτή βιομηχανοστασίου στο οποίο η επιχείρηση στεγάζεται, για καταβολή αποζημιώσεως, λόγω σοβαρών ζημιών που η επιχείρηση προξένησε στο ακίνητο κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της. Με βάση τις διαθέσιμες πληροφορίες που προέρχονται από γραπτώς διατυπωμένη «γνώμη» των νομικών της συμβούλων, την 31.12.20Χ1 (μήνα κλεισίματος του Ισολογισμού της), η οντότητα αντιμετωπίζει μια παρούσα υποχρέωση (ως αποτέλεσμα πράξεων του παρελθόντος), που εκτιμάται σε ποσό της τάξεως του €1.000.000. Οι νομικοί σύμβουλοι προσδιόρισαν ως πιθανή ημερομηνία έκδοσης τελεσίδικης απόφασης από το αρμόδιο δικαστήριο για την αγωγή που άσκησε ο εκμισθωτής του βιομηχανοστασίου της την αρχή του έτους 20Χ5. Πράγματι, την 12.1.20Χ5, εκδικάστηκε οριστικά η υπόθεση και η επιχείρηση υποχρεώθηκε να καταβάλει αποζημίωση €700.000 στον αντίδικο εκμισθωτή της εκδίδοντας επιταγή στο όνομά του την ίδια ημερομηνία. Οι οικονομικές υπηρεσίες της οντότητας «Χ» προσδιόρισαν ένα ενδεικτικό επιτόκιο προεξόφλησης που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος σε ποσοστό 8%.

Ζητείται να απεικονισθούν οι προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές για τα έτη 20Χ1, 20Χ2, 20Χ3 και 20Χ4.

Ανάλυση-Λύση

Με βάση την παρ. 22.12.1 της ερμηνευτικής Εγκ., σε περιπτώσεις προβλέψεων σημαντικού ποσού ή και χρόνου διακανονισμού που εκτιμάται ότι θα έχουν σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενδεχομένως να απαιτείται προεξόφληση του ονομαστικού ποσού της πρόβλεψης. Στην περίπτωση που γίνεται προεξόφληση, η πρόβλεψη ανελίσσεται εφεξής με το επιτόκιο της προεξόφλησης, με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων. Επομένως (στο παράδειγμα), επειδή το ποσό της πρόβλεψης, αλλά και το διάστημα που μεσολαβεί μέχρι την εξόφληση του ποσού είναι σημαντικό (τρία έτη), η πρόβλεψη που θα αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα της 31.12.20Χ1, πρέπει να προκύπτει από την προεξοφλημένη παρούσα αξία της μελλοντικής ταμιακής ροής.

Για τα επόμενα 3 έτη, η επί πλέον πρόβλεψη κάθε χρήσης θα αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο και θα υπολογίζεται με επιτόκιο 8% πάνω στη λογιστική αξία της αρχικής πρόβλεψης. Ο τρόπος υπολογισμού της αρχικής πρόβλεψης με τη χρησιμοποίηση του προεξοφλητικού επιτοκίου, αλλά και το ύψος της πρόβλεψης που πρέπει να απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις των ετών 20X2, 20X3 και 20X4, περιγράφεται στον ακόλουθο πίνακα :

ΗΜΕΡ.- ΧΡΗΣΗ	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΟΒΛΕΨΗΣ	ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΟ ΥΨΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ	ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΧΡΗΣΗΣ
31.12.20X1	$1.000.000 / (1+0,08)^3$	793.840	793.840
31.12.20X2	$1.000.000 / (1+0,08)^2$	857.339	63.507
31.12.20X3	$1.000.000 / (1+0,08)$	925.926	68.587
31.12.20X4		1.000.000	74.074
ΣΥΝΟΛΟ			1.000.000

Σημείωση:

α) Από τον παραπάνω πίνακα γίνεται κατανοητό, ότι κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης της πρόβλεψης (31.12.20X1), το ποσό που θα απεικονισθεί στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας «Χ», ανέρχεται σε €793.840. Το ποσό αυτό αφορά την παρούσα αξία του μελλοντικού εξόδου, το οποίο αυξάνεται σε κάθε έτος, έως ότου την 31.12.20X4 ανέλθει στο ποσό του €1.000.000 με το οποίο η οντότητα θα εξοφλήσει την υποχρέωσή της.

β) Την 12.1.20X5, κατά την καταβολή της αποζημίωσης, επειδή το ποσό της καταβολής (€700.000) είναι μικρότερο της σχηματισμένης πρόβλεψης (€1.000.000), θα γίνει αναστροφή της πρόβλεψης για το ποσό της διαφοράς €300.000 (€1.000.000-€700.000), το οποίο θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό 76.01 «κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες».

Ημερολογιακές Εγγραφές:

31.12.20X1

68	Προβλέψεις (εκτός προσωπικού)	
68.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες	793.840
57	Προβλέψεις	
57.02	Λοιπές προβλέψεις	
57.02.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες	793.840

Αναγνώριση παρούσας αξίας πρόβλεψης αποζημίωσης για τον εκμισθωτή του βιομηχανοστασίου λόγω αγωγής του.

31.12.20X2

65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	
65.04	Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων	63.507
57	Προβλέψεις	
57.02	Λοιπές προβλέψεις	
57.02.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες	63.507

Αναγνώριση χρηματοοικονομικού κόστους έτους 20X2 επί παρούσας αξίας πρόβλεψης

31.12.20X3

65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	
65.04	Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων	68.587
57	Προβλέψεις	
57.02	Λοιπές προβλέψεις	
57.02.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες	68.587

Αναγνώριση χρηματοοικονομικού κόστους έτους 20X3 επί παρούσας αξίας πρόβλεψης

31.12.20X4

65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	
65.04	Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων	74.074
57	Προβλέψεις	
57.02	Λοιπές προβλέψεις	
57.02.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες	74.074

Αναγνώριση χρηματοοικονομικού κόστους έτους 20X3 επί παρούσας αξίας πρόβλεψης

31.12.20X5

57	Προβλέψεις	
57.02	Λοιπές προβλέψεις	
57.02.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες	1.000.000
38	Χρηματικά Διαθέσιμα	
38.03	Καταθέσεις όψεως σε €	
38.03.00	ΕΤΕ καταστήματα	700.000
76	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεις	
76.01	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες	300.000

Καταβολή αποζημίωσης για ποσό μικρότερου της σχηματισμένης πρόβλεψης και αναστροφή της διαφοράς μεταξύ της σχηματισμένης πρόβλεψης και της καταβολής

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

➤ Ορισμοί :

Χρηματοδοτική μίσθωση = Είναι μία μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη του περιουσιακού στοιχείου ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη της κυριότητας.

Λειτουργική μίσθωση = Είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων = Είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής υποχρεούται να καταβάλλει κατά τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε άλλο εγγυημένο ποσό. Στην περίπτωση που ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου τότε το ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων αποτελείται και από το ποσό που θα απαιτηθεί για την άσκηση του δικαιώματος αγοράς.

Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης = Είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο με βάση το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης, προκύπτει ισότητα μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της συνολικής παρούσας αξίας του ελαχίστου των μισθωμάτων.

➤ Κατάταξη μισθώσεων:

Η κατάταξη της μίσθωσης σε χρηματοδοτική ή λειτουργική, εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τον τύπο. Ενδείξεις ότι μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική είναι οι παρακάτω:

- Με την λήξη της μίσθωσης προβλέπεται το δικαίωμα αγοράς από τον μισθωτή του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή πολύ χαμηλότερη από την πραγματική του αξία ώστε να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.
- Η μίσθωση έως την λήξη της μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή.
- Η έκταση της διάρκειας της μίσθωσης είναι το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, αν και δεν μεταβιβάζεται η κυριότητα (FASB εάν είναι ίση με το 75% της οικονομικής του ζωής). Με το άρθρο 24 του ν.4172/2013 ίση με το 90% της οικονομικής του ζωής.
- Κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία του ελαχίστου συνόλου των μισθωμάτων, ισούται, ουσιαστικά με την πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου (FASB και άρθρο 24 του ν.4172/2013 τουλάχιστον το 90% της τρέχουσας αξίας των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων).
- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης και μόνο ο μισθωτής μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς σοβαρές τροποποιήσεις.

Πρόσθετες ενδείξεις που χαρακτηρίζουν μία σύμβαση ως χρηματοδοτική είναι: εάν ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει την σύμβαση, οι ζημιές του εκμισθωτή, καλύπτονται από τον μισθωτή ή εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει την μίσθωση με μίσθωμα ουσιαστικά χαμηλότερο από το τρέχον.

➤ **Λογιστική των μισθώσεων στις καταστάσεις των μισθωτών:**

Η καταχώρηση γίνεται βάση της ουσίας της μίσθωσης.

Οι μισθωτές καταχωρούν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους με το χαμηλότερο ποσό μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας του ελαχίστου συνόλου των μισθωμάτων.

Για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας χρησιμοποιείται ως συντελεστής προεξόφλησης το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, ή εάν αυτό είναι δύσκολο να υπολογιστεί, το επιτόκιο παρόμοιων μισθώσεων.

Οι αρχικές δαπάνες για την σύναψη της μίσθωσης προσαυξάνουν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου στον Ισολογισμό.

Τα μισθώματα επιμερίζονται στο μέρος που αφορά χρηματοοικονομικό έξοδο και μείωση της υποχρέωσης. Το δε χρηματοοικονομικό κόστος πρέπει να κατανέμεται σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης με τέτοιο τρόπο ώστε στο απομένον υπόλοιπο της υποχρέωσης κάθε χρήσης να προκύπτει ένα σταθερό επιτόκιο. Κάθε χρήση βαρύνεται με δαπάνη απόσβεσης του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και με το χρηματοοικονομικό έξοδο.

Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων παγίων στοιχείων πρέπει να είναι όμοια με την ακολουθούμενη μέθοδο απόσβεσης των λοιπών αποσβέσιμων στοιχείων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ

Παράδειγμα Ι

Στις 1.1.20XX υπογράφεται συμφωνία μίσθωσης διάρκειας 3 ετών για μηχάνημα πραγματικής αξίας € 135.000. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος είναι 3 χρόνια και η πληρωμή του ετήσιου μισθώματος ανέρχεται σε 50.000. Η αξία εξαγοράς ανέρχεται σε € 10.000 και η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία στις 31.12.XX+2 σε € 1.000. Το επιτόκιο παρόμοιων μισθώσεων είναι 10% (το τεκμαρτό της μίσθωσης άγνωστο).

A) Βρίσκουμε την παρούσα αξία των μισθωμάτων

$\frac{50.000}{(1+0,10)}$	+	$\frac{50.000}{(1+0,10)^2}$	+	$\frac{50.000}{(1+0,10)^3}$	=	$\frac{50.000}{1,100}$	+	$\frac{50.000}{1,210}$	+	$\frac{50.000}{1,331}$	=
						= 45.455	+	41.323	+	37.567	= 124.345

B) Βρίσκουμε την παρούσα αξία της εγγυημένης υπολειμματικής αξίας

$$\frac{10.000}{(1+0,10)^3} = 7.513$$

$$\text{Επομένως (α+β)} = 131.858$$

Δηλαδή η παρούσα αξία της ελάχιστης συνολικής υποχρέωσης από την μίσθωση ανέρχεται σε € 131.858 και ισούται με το 97,7% της πραγματικής αξίας του μηχανήματος.

Άρα η μίσθωση κατατάσσεται στις χρηματοδοτικές μισθώσεις.

Επιμερισμός μισθωμάτων

Έτος	Μίσθωμα	Χρηματοοικονομικό έξοδο	Μείωση υποχρέωσης	Υπόλοιπο υποχρέωσης
20XX	50.000	13.186 (131.858X10%)	36.814 (50.000-13.186)	95.044 (131.858-36.814)
20XX+1	50.000	9.504 (95.044X10%)	40.496 (50.000-9.504)	54.548 (95.044-40.496)
20XX+2	50.000	5.452 (54.548X10%)	44.548 (50.000-5.452)	10.000 (54.548-44.548)
		28.142	121.858	

Λογιστικές εγγραφές

	Πάγια		Υποχρεώσεις		Αποτελέσματα (τόκοι)		Αποτελέσματα (αποσβέσεις)	
20XX	131.858	43.619*	36.814	131.858	13.186		43.619	
20XX+1		43.619	40.496		9.504		43.619	
20XX+2		43.619	44.548		5.452		43.619	
	1.000		10.000					

*Οι αποσβέσεις υπολογίζονται μετά την αφαίρεση της πραγματικής υπολειμματικής αξίας (€ 1.000)

Παράδειγμα II

- Η οντότητα αγοράζει ΕΙΧ αυτοκίνητο αξίας € 58.118,33 με χρηματοδοτική μίσθωση.
- Η σύμβαση προβλέπει την καταβολή 36 μισθωμάτων με μηνιαία δόση € 1.070,10 (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ)
- Η αξία εξαγοράς κατά την λήξη της μίσθωσης € 14.000,00 (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ).

Οι σχετικοί υπολογισμοί θα διενεργηθούν ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΟΡΩΝ ΣΥΜΒΑΣΗΣ & ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ			
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΜΙΣΘΩΣΗΣ		ΙΧ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ	
ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ		58.118,33	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΜΒΑΣΗΣ		15/2/2013	
ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΜΗΝΕΣ	35,00	
ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΤΗ	2,92	C5/12
ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΜΙΣΘΩΜΑ ΜΗΝΑ	ΜΕ ΦΠΑ	1.070,10	
ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗ ΔΟΣΗΣ ΜΕ ΤΥΠΟ PMT		1.070,10	PMT(\$C\$12;\$C\$5;-C3;C9;1)
ΑΞΙΑ ΕΞΑΓΟΡΑΣ		14.000,00	
ΕΞΟΔΑ ΠΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ		0,00	
ΑΥΞΗΜΕΝΟ ΠΡΩΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ		13.499,25	
ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ + ΕΞΑΓΟΡΑ	64.952,75	(+\$C\$7*\$C\$5+\$C\$9)
ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ	ΜΗΝΙΑΙΟ	0,667%	RATE(\$C\$5;\$C\$7;-\$C\$3;\$C\$9;1)
ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΟ	8,01%	
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ		10%	
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΖΩΗ ΜΙΣΘΙΟΥ		10,00	1/\$C\$14
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (περιόδων)	ΜΗΝΙΑΙΟ	484,32	\$C\$3/\$C\$15/12
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (περιόδων)	ΕΤΗΣΙΟ	5.811,83	\$C\$3/\$C\$15
ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΜΙΣΘΙΟΥ		58.118,33	\$C\$3+\$C\$10
ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ ΕΞΑΓΟΡΑΣ	11.183,44		PV(\$C\$13;\$C\$6;0;-\$C\$9)
ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ	33.525,86	44.709,30	PV(\$C\$12;\$C\$5;-\$C\$7;;1)
ΑΡΧΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΓΙΟΥ		44.709,30	
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ	ΜΗΝΙΑΙΟ	0,657%	
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ	ΕΤΗΣΙΟ	7,89%	

Αξία Αυτοκινήτου	44.709,30	100,00%
Σύνολο	44.709,30	100,00%

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ LEASING								Υπόλοιπο υποαποβλήσεως
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΔΟΣΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΟΣΗΣ	Μίσθωμα	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	Μείωση υποαποβλήσεως	ΤΟΚΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ	
								44.709,90
	Αυξημένο πρώτο μίσθωμα	13.499,25	13.499,25	13.499,25	13.499,25		13.499,25	
15/02/13	01	1.070,10	1.070,10	781,87	781,87	288,23	1.070,10	43.927,44
15/03/13	02	1.070,10	1.070,10	787,08	787,08	283,02	1.070,10	43.140,36
15/04/13	03	1.070,10	1.070,10	792,33	792,33	277,77	1.070,10	42.348,03
15/05/13	04	1.070,10	1.070,10	797,62	797,62	272,48	1.070,10	41.550,41
15/06/13	05	1.070,10	1.070,10	802,94	802,94	267,16	1.070,10	40.747,47
15/07/13	06	1.070,10	1.070,10	808,30	808,30	261,80	1.070,10	39.939,17
15/08/13	07	1.070,10	1.070,10	813,69	813,69	256,41	1.070,10	39.125,48
15/09/13	08	1.070,10	1.070,10	819,12	819,12	250,98	1.070,10	38.306,37
15/10/13	09	1.070,10	1.070,10	824,58	824,58	245,52	1.070,10	37.481,79
15/11/13	10	1.070,10	1.070,10	830,08	830,08	240,02	1.070,10	36.651,70
15/12/13	11	1.070,10	1.070,10	835,62	835,62	234,48	1.070,10	35.816,08
15/01/14	12	1.070,10	1.070,10	841,20	841,20	228,90	1.070,10	34.974,89
15/02/14	13	1.070,10	1.070,10	846,81	846,81	223,29	1.070,10	34.128,08
15/03/14	14	1.070,10	1.070,10	852,46	852,46	217,64	1.070,10	33.275,62
15/04/14	15	1.070,10	1.070,10	858,14	858,14	211,96	1.070,10	32.417,48
15/05/14	16	1.070,10	1.070,10	863,87	863,87	206,23	1.070,10	31.553,61
15/06/14	17	1.070,10	1.070,10	869,63	869,63	200,47	1.070,10	30.683,98
15/07/14	18	1.070,10	1.070,10	875,43	875,43	194,67	1.070,10	29.808,54
15/08/14	19	1.070,10	1.070,10	881,27	881,27	188,83	1.070,10	28.927,27
15/09/14	20	1.070,10	1.070,10	887,15	887,15	182,95	1.070,10	28.040,12
15/10/14	21	1.070,10	1.070,10	893,07	893,07	177,03	1.070,10	27.147,05
15/11/14	22	1.070,10	1.070,10	899,03	899,03	171,07	1.070,10	26.248,02
15/12/14	23	1.070,10	1.070,10	905,03	905,03	165,07	1.070,10	25.343,99
15/01/15	24	1.070,10	1.070,10	911,07	911,07	159,03	1.070,10	24.433,92
15/02/15	25	1.070,10	1.070,10	917,14	917,14	152,96	1.070,10	23.514,78
15/03/15	26	1.070,10	1.070,10	923,26	923,26	146,84	1.070,10	22.589,152
15/04/15	27	1.070,10	1.070,10	929,42	929,42	140,68	1.070,10	21.662,10
15/05/15	28	1.070,10	1.070,10	935,62	935,62	134,48	1.070,10	20.726,47
15/06/15	29	1.070,10	1.070,10	941,86	941,86	128,24	1.070,10	19.784,61
15/07/15	30	1.070,10	1.070,10	948,15	948,15	121,95	1.070,10	18.836,46
15/08/15	31	1.070,10	1.070,10	954,47	954,47	115,63	1.070,10	17.881,99
15/09/15	32	1.070,10	1.070,10	960,84	960,84	109,26	1.070,10	16.921,15
15/10/15	33	1.070,10	1.070,10	967,25	967,25	102,85	1.070,10	15.953,90
15/11/15	34	1.070,10	1.070,10	973,70	973,70	96,40	1.070,10	14.980,19
15/12/15	35	1.070,10	1.070,10	980,20	980,20	89,90	1.070,10	14.000,00
	ΣΙΑΓΟΡΑ	0,00	0,00	0,00	0,00			
		50.952,75	50.952,75	44.208,56	44.208,56	6.744,19	50.952,75	
	Άλλα Επηρεασίες	14.000,00	14.000,00	14.000,00	14.000,00	0,00	14.000,00	0,00
		64.952,75	64.952,75	58.208,56	58.208,56	6.744,19	64.952,75	0,00
			Ελάχιστο Σύνολο Μεταναμήσεων		Σύνολο Κεφαλαίου	Σύνολο Τόκων	Σύνολο Κεφαλαίου + Τόκοι	Υπόλοιπο υποαποβλήσεως
			(α)		(β)	(γ) = (α)-(β)	(δ) = (β)+(γ)	
	Check Line		0,00		0,00		0,00	0,00

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΟΡΩΝ ΣΥΜΒΑΣΗΣ & ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ				
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΜΙΣΘΩΣΗΣ		ΑΚΙΝΗΤΟ (Α) 1635		
ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ			2.300.000,00	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΜΒΑΣΗΣ			1/1/2014	
ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΜΗΝΕΣ			120,00	
ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΕΤΗ			10,00	C5/12
ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΜΙΣΘΩΜΑ ΜΗΝΑ ΜΕ ΦΠΑ			21.404,29	
ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗ ΔΟΣΗΣ ΜΕ ΤΥΠΟ PMT			21.404,29	PMT(\$C\$12;\$C\$5;-C3;C9;1)
ΑΞΙΑ ΕΞΑΓΟΡΑΣ			693.680,00	
ΕΞΟΔΑ ΠΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ				
I			43.490,61	
ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ + ΕΞΑΓΟΡΑ			3.262.194,80	(+\$C\$7*\$C\$5+\$C\$9)
ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΜΗΝΙΑΙΟ			0,513%	RATE(\$C\$5;\$C\$7;-\$C\$3;\$C\$9;1)
ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΤΗΣΙΟ			6,15%	
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ			2%	
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΖΩΗ ΜΙΣΘΙΟΥ			50,00	1/\$C\$14
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (περιόδων) ΜΗΝΙΑΙΟ			3.833,33	\$C\$3/\$C\$15/12
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (περιόδων) ΕΤΗΣΙΟ			46.000,00	\$C\$3/\$C\$15
ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΜΙΣΘΙΟΥ			2.343.490,61	\$C\$3+\$C\$10
ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ ΕΞΑΓΟΡΑΣ		381.798,30		PV(\$C\$13;\$C\$6;0;-\$C\$9)
ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ		<u>1.924.493,09</u>	2.306.291,39	PV(\$C\$12;\$C\$5;-\$C\$7;;1)
ΑΡΧΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΓΙΟΥ			2.306.291,39	
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΜΗΝΙΑΙΟ			0,508%	
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΕΤΗΣΙΟ			6,10%	
Αναλογία Ακινήτου				
Αξία Ακινήτου		1.614.403,97	70,00%	
Αξία Οικοπέδου		691.887,42	30,00%	
Σύνολο		2.306.291,39	100,00%	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ LEASING												
ΗΜΕΡΑ ΒΟΛΗΣ ΔΟΣΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΟΣΗΣ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΤΟΚΟΙ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΣΥΝΟΛΟ	Υπόλοιπο υποχρέωσης
									Αρχική Υποχρέωση - Σύνολο Οφειλής			2.306.291,39
01/01/14	01	21.404,29	14.983,00	6.421,29	9.758,75	6.831,12	2.927,62	11.645,54	8.151,88	3.493,66	21.404,29	2.296.532,64
01/02/14	02	21.404,29	14.983,00	6.421,29	9.808,79	6.866,15	2.942,64	11.595,50	8.116,85	3.478,65	21.404,29	2.286.723,85
01/03/14	03	21.404,29	14.983,00	6.421,29	9.859,08	6.901,36	2.957,72	11.545,21	8.081,65	3.463,56	21.404,29	2.276.864,77
01/04/14	04	21.404,29	14.983,00	6.421,29	9.909,63	6.936,74	2.972,89	11.494,66	8.046,26	3.448,40	21.404,29	2.266.955,13
01/05/14	05	21.404,29	14.983,00	6.421,29	9.960,45	6.972,31	2.988,13	11.443,84	8.010,69	3.433,15	21.404,29	2.256.994,69
01/06/14	06	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.011,52	7.008,06	3.003,46	11.392,77	7.974,94	3.417,83	21.404,29	2.246.983,17
01/07/14	07	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.062,85	7.044,00	3.018,86	11.341,44	7.939,00	3.402,43	21.404,29	2.236.920,31
01/08/14	08	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.114,45	7.080,12	3.034,34	11.289,84	7.902,89	3.386,95	21.404,29	2.226.805,86
01/09/14	09	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.166,31	7.116,42	3.049,89	11.237,98	7.866,58	3.371,39	21.404,29	2.216.639,55
01/10/14	10	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.218,44	7.152,91	3.065,53	11.185,85	7.830,09	3.355,75	21.404,29	2.206.421,10
01/11/14	11	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.270,84	7.189,59	3.081,25	11.133,45	7.793,42	3.340,04	21.404,29	2.196.150,27
01/12/14	12	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.323,50	7.226,45	3.097,05	11.080,79	7.756,55	3.324,24	21.404,29	2.185.826,76
01/01/15	13	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.376,44	7.263,51	3.112,93	11.027,85	7.719,50	3.308,36	21.404,29	2.175.450,33
01/02/15	14	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.429,64	7.300,75	3.128,89	10.974,65	7.682,25	3.292,39	21.404,29	2.165.020,68
01/03/15	15	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.483,12	7.338,18	3.144,94	10.921,17	7.644,82	3.276,35	21.404,29	2.154.537,56
01/04/15	16	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.536,87	7.375,81	3.161,06	10.867,42	7.607,19	3.260,22	21.404,29	2.144.000,69
01/05/15	17	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.590,90	7.413,63	3.177,27	10.813,39	7.569,37	3.244,02	21.404,29	2.133.409,79
01/06/15	18	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.645,21	7.451,65	3.193,56	10.759,08	7.531,36	3.227,72	21.404,29	2.122.764,58
01/07/15	19	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.699,79	7.489,85	3.209,94	10.704,50	7.493,15	3.211,35	21.404,29	2.112.064,79
01/08/15	20	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.754,66	7.528,26	3.226,40	10.649,63	7.454,74	3.194,89	21.404,29	2.101.310,13
01/09/15	21	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.809,80	7.566,86	3.242,94	10.594,49	7.416,14	3.178,35	21.404,29	2.090.500,33
01/10/15	22	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.865,23	7.605,66	3.259,57	10.539,06	7.377,34	3.161,72	21.404,29	2.079.635,10
01/11/15	23	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.920,94	7.644,66	3.276,28	10.483,35	7.338,34	3.145,00	21.404,29	2.068.714,16
01/12/15	24	21.404,29	14.983,00	6.421,29	10.976,94	7.683,86	3.293,08	10.427,35	7.299,15	3.128,21	21.404,29	2.057.737,23
01/01/16	25	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.033,22	7.723,26	3.309,97	10.371,07	7.259,75	3.111,32	21.404,29	2.046.704,00
01/02/16	26	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.089,80	7.762,86	3.326,94	10.314,49	7.220,15	3.094,35	21.404,29	2.035.614,21
01/03/16	27	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.146,66	7.802,66	3.344,00	10.257,63	7.180,34	3.077,29	21.404,29	2.024.467,55
01/04/16	28	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.203,81	7.842,67	3.361,14	10.200,48	7.140,33	3.060,14	21.404,29	2.013.263,73
01/05/16	29	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.261,26	7.882,88	3.378,38	10.143,03	7.100,12	3.042,91	21.404,29	2.002.002,47
01/06/16	30	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.319,01	7.923,30	3.395,70	10.085,28	7.059,70	3.025,59	21.404,29	1.990.683,47

ΗΜΕΡΑ ΒΟΛΗΣ ΔΟΣΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΟΣΗΣ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΤΟΚΟΙ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΣΥΝΟΛΟ	Υπόλοιπο υποχρέωσης
01/07/16	31	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.377,04	7.963,93	3.413,11	10.027,25	7.019,07	3.008,17	21.404,29	1.979.306,42
01/08/16	32	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.435,38	8.004,77	3.430,61	9.968,91	6.978,24	2.990,67	21.404,29	1.967.871,04
01/09/16	33	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.494,02	8.045,81	3.448,20	9.910,27	6.937,19	2.973,08	21.404,29	1.956.377,03
01/10/16	34	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.552,95	8.087,07	3.465,89	9.851,34	6.895,94	2.955,40	21.404,29	1.944.824,07
01/11/16	35	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.612,19	8.128,53	3.483,66	9.792,10	6.854,47	2.937,63	21.404,29	1.933.211,88
01/12/16	36	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.671,73	8.170,21	3.501,52	9.732,56	6.812,79	2.919,77	21.404,29	1.921.540,15
01/01/17	37	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.731,58	8.212,11	3.519,47	9.672,71	6.770,90	2.901,81	21.404,29	1.909.808,57
01/02/17	38	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.791,73	8.254,21	3.537,52	9.612,56	6.728,79	2.883,77	21.404,29	1.898.016,84
01/03/17	39	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.852,20	8.296,54	3.555,66	9.552,09	6.686,47	2.865,63	21.404,29	1.886.164,64
01/04/17	40	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.912,97	8.339,08	3.573,89	9.491,32	6.643,92	2.847,40	21.404,29	1.874.251,67
01/05/17	41	21.404,29	14.983,00	6.421,29	11.974,05	8.381,84	3.592,22	9.430,24	6.601,17	2.829,07	21.404,29	1.862.277,62
01/06/17	42	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.035,45	8.424,82	3.610,64	9.368,84	6.558,19	2.810,65	21.404,29	1.850.242,17
01/07/17	43	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.097,16	8.468,01	3.629,15	9.307,13	6.514,99	2.792,14	21.404,29	1.838.145,00
01/08/17	44	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.159,19	8.511,43	3.647,76	9.245,10	6.471,57	2.773,53	21.404,29	1.825.985,81
01/09/17	45	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.221,54	8.555,08	3.666,46	9.182,75	6.427,93	2.754,83	21.404,29	1.813.764,27
01/10/17	46	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.284,21	8.598,94	3.685,26	9.120,08	6.384,06	2.736,03	21.404,29	1.801.480,06
01/11/17	47	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.347,19	8.643,04	3.704,16	9.057,10	6.339,97	2.717,13	21.404,29	1.789.132,87
01/12/17	48	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.410,50	8.687,35	3.723,15	8.993,79	6.295,65	2.698,14	21.404,29	1.776.722,36
01/01/18	49	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.474,14	8.731,90	3.742,24	8.930,15	6.251,10	2.679,04	21.404,29	1.764.248,22
01/02/18	50	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.538,10	8.776,67	3.761,43	8.866,19	6.206,33	2.659,86	21.404,29	1.751.710,12
01/03/18	51	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.602,39	8.821,67	3.780,72	8.801,90	6.161,33	2.640,57	21.404,29	1.739.107,73
01/04/18	52	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.667,01	8.866,91	3.800,10	8.737,28	6.116,10	2.621,18	21.404,29	1.726.440,72
01/05/18	53	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.731,96	8.912,37	3.819,59	8.672,33	6.070,63	2.601,70	21.404,29	1.713.708,76
01/06/18	54	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.797,25	8.958,07	3.839,17	8.607,04	6.024,93	2.582,11	21.404,29	1.700.911,51
01/07/18	55	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.862,86	9.004,00	3.858,86	8.541,43	5.979,00	2.562,43	21.404,29	1.688.048,65
01/08/18	56	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.928,82	9.050,17	3.878,65	8.475,47	5.932,83	2.542,64	21.404,29	1.675.119,83
01/09/18	57	21.404,29	14.983,00	6.421,29	12.995,11	9.096,58	3.898,53	8.409,18	5.886,42	2.522,75	21.404,29	1.662.124,72
01/10/18	58	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.061,75	9.143,22	3.918,52	8.342,54	5.839,78	2.502,76	21.404,29	1.649.062,97
01/11/18	59	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.128,72	9.190,10	3.938,62	8.275,57	5.792,90	2.482,67	21.404,29	1.635.934,25
01/12/18	60	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.196,04	9.237,23	3.958,81	8.208,25	5.745,78	2.462,48	21.404,29	1.622.738,21
01/01/19	61	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.263,70	9.284,59	3.979,11	8.140,59	5.698,41	2.442,18	21.404,29	1.609.474,51
01/02/19	62	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.331,71	9.332,20	3.999,51	8.072,58	5.650,80	2.421,77	21.404,29	1.596.142,80

01/03/19	63	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.400,07	9.380,05	4.020,02	8.004,22	5.602,95	2.401,27	21.404,29	1.582.742,73
01/04/19	64	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.468,78	9.428,15	4.040,63	7.935,51	5.554,86	2.380,65	21.404,29	1.569.273,95
01/05/19	65	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.537,84	9.476,49	4.061,35	7.866,45	5.506,51	2.359,93	21.404,29	1.555.736,10
01/06/19	66	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.607,26	9.525,08	4.082,18	7.797,03	5.457,92	2.339,11	21.404,29	1.542.128,85
01/07/19	67	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.677,03	9.573,92	4.103,11	7.727,26	5.409,08	2.318,18	21.404,29	1.528.451,82
01/08/19	68	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.747,16	9.623,01	4.124,15	7.657,13	5.359,99	2.297,14	21.404,29	1.514.704,66
01/09/19	69	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.817,65	9.672,35	4.145,29	7.586,64	5.310,65	2.275,99	21.404,29	1.500.887,01
01/10/19	70	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.888,50	9.721,95	4.166,55	7.515,79	5.261,05	2.254,74	21.404,29	1.486.998,51
01/11/19	71	21.404,29	14.983,00	6.421,29	13.959,71	9.771,80	4.187,91	7.444,58	5.211,20	2.233,37	21.404,29	1.473.038,79
01/12/19	72	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.031,29	9.821,91	4.209,39	7.373,00	5.161,10	2.211,90	21.404,29	1.459.007,50
01/01/20	73	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.103,24	9.872,27	4.230,97	7.301,05	5.110,74	2.190,32	21.404,29	1.444.904,26
01/02/20	74	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.175,55	9.922,89	4.252,67	7.228,74	5.060,12	2.168,62	21.404,29	1.430.728,71
01/03/20	75	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.248,24	9.973,77	4.274,47	7.156,05	5.009,23	2.146,81	21.404,29	1.416.480,47
01/04/20	76	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.321,30	10.024,91	4.296,39	7.082,99	4.958,09	2.124,90	21.404,29	1.402.159,17
01/05/20	77	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.394,73	10.076,31	4.318,42	7.009,56	4.906,69	2.102,87	21.404,29	1.387.764,43
01/06/20	78	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.468,54	10.127,98	4.340,56	6.935,75	4.855,02	2.080,72	21.404,29	1.373.295,89
01/07/20	79	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.542,73	10.179,91	4.362,82	6.861,56	4.803,09	2.058,47	21.404,29	1.358.753,16
01/08/20	80	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.617,30	10.232,11	4.385,19	6.786,99	4.750,89	2.036,10	21.404,29	1.344.135,87
01/09/20	81	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.692,25	10.284,57	4.407,67	6.712,04	4.698,43	2.013,61	21.404,29	1.329.443,62
01/10/20	82	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.767,58	10.337,31	4.430,28	6.636,71	4.645,69	1.991,01	21.404,29	1.314.676,03
01/11/20	83	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.843,31	10.390,31	4.452,99	6.560,98	4.592,69	1.968,30	21.404,29	1.299.832,73
01/12/20	84	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.919,42	10.443,59	4.475,82	6.484,87	4.539,41	1.945,46	21.404,29	1.284.913,31
01/01/21	85	21.404,29	14.983,00	6.421,29	14.995,92	10.497,14	4.498,77	6.408,37	4.485,86	1.922,51	21.404,29	1.269.917,39
01/02/21	86	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.072,81	10.550,97	4.521,84	6.331,48	4.432,04	1.899,44	21.404,29	1.254.844,59
01/03/21	87	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.150,09	10.605,07	4.545,03	6.254,20	4.377,94	1.876,26	21.404,29	1.239.694,49
01/04/21	88	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.227,78	10.659,44	4.568,33	6.176,51	4.323,56	1.852,95	21.404,29	1.224.466,71
01/05/21	89	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.305,86	10.714,10	4.591,76	6.098,43	4.268,90	1.829,53	21.404,29	1.209.160,85
01/06/21	90	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.384,34	10.769,04	4.615,30	6.019,95	4.213,96	1.805,98	21.404,29	1.193.776,51
01/07/21	91	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.463,22	10.824,26	4.638,97	5.941,07	4.158,75	1.782,32	21.404,29	1.178.313,29
01/08/21	92	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.542,51	10.879,76	4.662,75	5.861,78	4.103,24	1.758,53	21.404,29	1.162.770,78
01/09/21	93	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.622,21	10.935,55	4.686,66	5.782,08	4.047,46	1.734,62	21.404,29	1.147.148,57

ΗΜΕΡΑ ΒΟΛΗΣ ΔΟΣΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΟΣΗΣ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΤΟΚΟΙ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΣΥΝΟΛΟ	Υπόλοιπο υποχρέωσης
01/10/21	94	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.702,31	10.991,62	4.710,69	5.701,98	3.991,38	1.710,59	21.404,29	1.131.446,26
01/11/21	95	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.782,83	11.047,98	4.734,85	5.621,46	3.935,02	1.686,44	21.404,29	1.115.663,43
01/12/21	96	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.863,75	11.104,63	4.759,13	5.540,54	3.878,38	1.662,16	21.404,29	1.099.799,68
01/01/22	97	21.404,29	14.983,00	6.421,29	15.945,10	11.161,57	4.783,53	5.459,19	3.821,44	1.637,76	21.404,29	1.083.854,58
01/02/22	98	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.026,85	11.218,80	4.808,06	5.377,44	3.764,20	1.613,23	21.404,29	1.067.827,73
01/03/22	99	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.109,03	11.276,32	4.832,71	5.295,26	3.706,68	1.588,58	21.404,29	1.051.718,69
01/04/22	100	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.191,63	11.334,14	4.857,49	5.212,66	3.648,86	1.563,80	21.404,29	1.035.527,06
01/05/22	101	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.274,66	11.392,26	4.882,40	5.129,63	3.590,74	1.538,89	21.404,29	1.019.252,41
01/06/22	102	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.358,11	11.450,67	4.907,43	5.046,18	3.532,33	1.513,86	21.404,29	1.002.894,30
01/07/22	103	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.441,98	11.509,39	4.932,59	4.962,31	3.473,62	1.488,69	21.404,29	986.452,32
01/08/22	104	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.526,29	11.568,40	4.957,89	4.878,00	3.414,60	1.463,40	21.404,29	969.926,03
01/09/22	105	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.611,03	11.627,72	4.983,31	4.793,26	3.355,28	1.437,98	21.404,29	953.315,00
01/10/22	106	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.696,20	11.687,34	5.008,86	4.708,09	3.295,66	1.412,43	21.404,29	936.618,80
01/11/22	107	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.781,81	11.747,27	5.034,54	4.622,48	3.235,73	1.386,74	21.404,29	919.836,98
01/12/22	108	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.867,86	11.807,50	5.060,36	4.536,43	3.175,50	1.360,93	21.404,29	902.969,12
01/01/23	109	21.404,29	14.983,00	6.421,29	16.954,35	11.868,05	5.086,31	4.449,94	3.114,96	1.334,98	21.404,29	886.014,76
01/02/23	110	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.041,29	11.928,90	5.112,39	4.363,00	3.054,10	1.308,90	21.404,29	868.973,48
01/03/23	111	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.128,67	11.990,07	5.138,60	4.275,62	2.992,94	1.282,69	21.404,29	851.844,81
01/04/23	112	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.216,50	12.051,55	5.164,95	4.187,79	2.931,46	1.256,34	21.404,29	834.628,31
01/05/23	113	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.304,77	12.113,34	5.191,43	4.099,52	2.869,66	1.229,85	21.404,29	817.323,54
01/06/23	114	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.393,51	12.175,45	5.218,05	4.010,78	2.807,55	1.203,24	21.404,29	799.930,03

ΗΜΕΡΑ ΒΟΛΗΣ ΔΟΣΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΟΣΗΣ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΤΟΚΟΙ	Αναλογία Κτιρίου	Αναλογία Οικοπέδου	ΣΥΝΟΛΟ	Υπόλοιπο υποχρέωσης
01/07/23	115	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.482,69	12.237,88	5.244,81	3.921,60	2.745,12	1.176,48	21.404,29	782.447,34
01/08/23	116	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.572,34	12.300,63	5.271,70	3.831,95	2.682,37	1.149,59	21.404,29	764.875,00
01/09/23	117	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.662,44	12.363,71	5.298,73	3.741,85	2.619,30	1.122,56	21.404,29	747.212,57
01/10/23	118	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.753,00	12.427,10	5.325,90	3.651,29	2.555,90	1.095,39	21.404,29	729.459,56
01/11/23	119	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.844,03	12.490,82	5.353,21	3.560,26	2.492,18	1.068,08	21.404,29	711.615,53
01/12/23	120	21.404,29	14.983,00	6.421,29	17.935,53	12.554,87	5.380,66	3.468,76	2.428,13	1.040,63	21.404,29	693.680,00
01/01/24	ΕΞΑΓΟΡΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00					
		2.568.514,80	1.797.960,36	770.554,44	1.612.611,39	1.128.827,97	483.783,42	955.903,41	669.132,39	286.771,02	2.568.514,80	
	Αξία Εξαγοράς	693.680,00	485.576,00	208.104,00	693.680,00	485.576,00	208.104,00	0,00			693.680,00	0,00
		3.262.194,80	2.283.536,36	978.658,44	2.306.291,39	1.614.403,97	691.887,42	955.903,41	669.132,39	286.771,02	3.262.194,80	0,00
		Ελάχιστο Σύνολο Μισθωμάτων	Ελάχιστο Σύνολο Μισθωμάτων Κτιρίου	Ελάχιστο Σύνολο Μισθωμάτων Οικοπέδου	Σύνολο Κεφαλαίου	Σύνολο Κεφαλαίου Κτιρίου	Σύνολο Κεφαλαίου Οικοπέδου	Σύνολο Τόκων	Σύνολο Τόκων Κτιρίου	Σύνολο Τόκων Οικοπέδου	Σύνολο Κεφαλαίου + Τόκοι	Υπόλοιπο υποχρέωσης
		(α)			(β)			(γ) = (α)-(β)			(δ) = (β)+(γ)	
	Check Line	0,00	0,00		0,00	0,00			0,00		0,00	0,00

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

	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδο	410.000	
Κτίριο	820.000	
Ταμιακά διαθέσιμα		230.000
Υποχρέωση προς εκμισθωτή		1.000.000

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

Αξία Παγίου: 1.200.000,00
 Δαπάνες Κτήσης: 30.000,00
 Εύλογη Αξία:

Προκαταβολή: -200.000,00
 Καταβολή Εξόδων: -30.000,00
 Υπόλοιπο χρηματοδοτούμενο:

30/1/2015	-1.230.000,00		PV	IRR					Υπόλοιπο
30/1/2015	0	230.000,00	1,00	230.000,00	-1.000.000,00	%	Τόκοι	Χρεωλύσιο	Κεφαλαίου
30/1/2016	1	100.000,00	0,96	95.939,74	100.000,00	4,23%	42.320,97	57.679,03	942.320,97
30/1/2017	2	100.000,00	0,92	92.044,33	100.000,00	4,23%	39.879,94	60.120,06	882.200,91
30/1/2018	3	100.000,00	0,88	88.307,09	100.000,00	4,23%	37.335,60	62.664,40	819.536,51
30/1/2019	4	100.000,00	0,85	84.721,59	100.000,00	4,23%	34.683,58	65.316,42	754.220,10
30/1/2020	5	100.000,00	0,81	81.281,67	100.000,00	4,23%	31.919,33	68.080,67	686.139,43
30/1/2021	6	100.000,00	0,78	77.981,42	100.000,00	4,23%	29.038,09	70.961,91	615.177,51
30/1/2022	7	100.000,00	0,75	74.815,17	100.000,00	4,23%	26.034,91	73.965,09	541.212,43
30/1/2023	8	100.000,00	0,72	71.777,48	100.000,00	4,23%	22.904,64	77.095,36	464.117,06
30/1/2024	9	100.000,00	0,69	68.863,12	100.000,00	4,23%	19.641,89	80.358,11	383.758,95
30/1/2025	10	400.000,00	0,66	264.268,39	400.000,00	4,23%	16.241,05	383.758,95	
		1.530.000,00		1.230.000,00			300.000,00		

IRR 4,232097%

➤ **Λογιστική των μισθώσεων στις καταστάσεις των εκμισθωτών:**

Ο εκμισθωτής σε μια χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζει αρχικά απαίτηση από τον μισθωτή (χορηγηθέν δάνειο) με ποσό που ισούται με την «καθαρή επένδυση στη μίσθωση». Η «καθαρή επένδυση στη μίσθωση» είναι στην πράξη, το ποσό του κεφαλαίου που επί της ουσίας ο εκμισθωτής δανείζει τον μισθωτή. Δηλαδή, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η παρούσα αξία των μισθωμάτων της μίσθωσης με το προκύπτον επιτόκιο της μίσθωσης. Μετά την αρχική αναγνώριση, η απαίτηση αντιμετωπίζεται ως τοκοχρεωλυτικό δάνειο. Δηλαδή, το εισπραττόμενο ενοίκιο αντιπροσωπεύει κατά ένα μέρος χρεολύσιο (μείωση απαίτησης) και κατά το άλλο μέρος τόκο (έσοδο).

Σε περίπτωση που κατασκευαστής ή έμπορος μισθώνει περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση, αναγνωρίζει αρχικά κέρδος ή ζημία βάσει της κανονικής τιμής πώλησης του μισθωμένου στοιχείου και χρηματοοικονομικό έσοδο στη διάρκεια της μίσθωσης που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ μελλοντικών μισθωμάτων και τιμής πώλησης του στοιχείου.

Παράδειγμα

Ένας έμπορος μηχανημάτων που εμπορεύεται το μηχάνημα (Μ) με κόστος κτήσης €100.000 και τιμή χονδρικής πώλησης €130.000, εκμισθώνει ένα μηχάνημα με τετραετή χρηματοδοτική μίσθωση και ετήσια μισθώματα €40.000 (συνολικά μισθώματα €40.000X4=€160.000). Κατά την έναρξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης ο έμπορος του μηχανήματος θα αναγνωρίσει απαίτηση από τη χρηματοδοτική μίσθωση €130.000 και ισόποσο έσοδο από πωλήσεις (άρα κέρδος €30.000, αφού το κόστος του μηχανήματος είναι €100.000). Στη συνέχεια θα διαχωρίζει τα εισπραττόμενα μισθώματα σε κεφάλαιο και τόκους, μειώνοντας την απαίτησή του κατά το εισπραττόμενο χρεολύσιο και αναγνωρίζοντας τους τόκους ως έσοδα στα αποτελέσματα.

Το IRR υπολογίσθηκε σε 8,8558% (-130.000,40.000,40.000,40.000,40.000)

	Απαιτήσεις		Τόκοι	Ταμείο
(1)	130.000	28.487	11.513	40.000
(2)	101.513	31.010	8.990	40.000
(3)	70.503	33.757	6.243	40.000
(4)	36.746	36.746	3.254	40.000

➤ **Πώληση παγίου με επαναμίσθωση (sale and lease back)**

Με σκοπό την εξεύρεση ρευστότητας, συχνά μια οντότητα πωλεί περιουσιακά της στοιχεία σε τρίτους, (εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης), και ταυτόχρονα τα μισθώνει με χρηματοδοτική μίσθωση (πώληση με επαναμίσθωση-sale and lease back). Μια τέτοια συναλλαγή ισοδυναμεί με λήψη δανείου το οποίο είναι εγγυημένο με την μεταβίβαση της κυριότητας του περιουσιακού στοιχείου στον αγοραστή (που ταυτόχρονα γίνεται εκμισθωτής). **Δηλαδή, η ουσία της συναλλαγής αυτής είναι η λήψη δανείου και για το λόγο αυτό η πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον μισθωτή στον εκμισθωτή δεν λαμβάνεται υπόψη για λογιστικούς σκοπούς.**

Συνεπώς το μεταβιβάσθέν πάγιο συνεχίζει να αναγνωρίζεται από τον μισθωτή και να τυγχάνει του λογιστικού χειρισμού που είχε πριν την μεταβίβαση, το δε ποσό των χρημάτων που λαμβάνεται από την πώληση λογίζεται ως υποχρέωση (δάνειο). Μεταγενέστερα τα καταβαλλόμενα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο μειώνει την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή και σε τόκους που αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα. Αντίστοιχα ο εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο, αλλά λογίζει το δοθέν ποσό για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ως απαίτηση (τοκοχρεωλυτικό δάνειο) από τον μισθωτή. Μεταγενέστερα, τα εισπραττόμενα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο μειώνει την απαίτηση από τον μισθωτή και σε τόκους που αναγνωρίζονται ως έσοδο (τόκοι) στα αποτελέσματα.

Εάν η μίσθωση που ακολουθεί την πώληση είναι λειτουργική, παύει η αναγνώριση του στοιχείου και αναγνωρίζεται το σχετικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του στοιχείου και τιμής πώλησης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ (sale and lease back)

Η επιχείρηση Α πώλησε στην επιχείρηση Β την 30.06.200Χ, ένα ακίνητο της (οικόπεδο και κτίριο), λογιστικής αξίας 800.000, έναντι 2.000.000 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. Περαιτέρω, η συναλλαγή αντιμετωπίζεται με βάση την οικονομική της ουσία ως πώληση και επαναμίσθωση με χρηματοδοτική μίσθωση. Δηλαδή, αντιμετωπίζεται ως εγγυημένος δανεισμός. Θεωρώντας ότι οι δαπάνες μεταβίβασης του ακινήτου είναι σημαντικές, το σχετικό ποσό των 60.000 μειώνει το ποσό της υποχρέωσης, και συνεπώς η αρχική υποχρέωση είναι 1.940.000 ($2.000.000 - 60.000 = 1.940.000$). Στη συνέχεια, το ποσό των 60.000 αποσβένεται στο χρόνο διάρκειας του δανείου, είτε με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με την σταθερή μέθοδο.

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

Πίνακας 1- Εκτοκισμός του καθαρού ποσού υποχρέωσης :

Ποσό Αρχικής Υποχρέωσης	ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ	12 μηνου με επιτόκιο 0,048983	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο Υποχρέωσης
30.06.200X				1.940.000
30.06.200X+1	250.000,00	95.028	154.972	1.785.028
30.06.200X+2	250.000,00	87.437	162.563	1.622.465
30.06.200X+3	250.000,00	79.474	170.526	1.451.939
30.06.200X+4	250.000,00	71.121	178.879	1.273.061
30.06.200X+5	250.000,00	62.358	187.642	1.085.419
30.06.200X+6	250.000,00	53.167	196.833	888.586
30.06.200X+7	250.000,00	43.526	206.474	682.112
30.06.200X+8	250.000,00	33.412	216.588	465.523
30.06.200X+9	250.000,00	22.803	227.197	238.326
30.06.200X+10	250.000,00	11.674	238.326	0
	2.500.000,00	560.000	1.940.000	

Στον πίνακα 2 η αναπόσβεστη δαπάνη μεταβίβασης να γίνει κόστος κτήσης δανείου

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η απόσβεση του ποσού 60.000 με τη σταθερή μέθοδο.

Πίνακας 2 : Διακριτός εκτοκισμού δανείου και δαπάνης-Σταθερή μέθοδος για το κόστος κτήσης

Ποσό Αρχικής Υποχρέωσης	ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ	12 μηνου με επιτόκιο 0,042775	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο Υποχρέωσης	Απόσβεση μειωτικού ποσού 60.000	Σύνολο χρημ/κού εξόδου	Κόστος κτήσης δανείου	Σύνολο υποχρέωσης
30.06.200X				2.000.000			60000	1.940.000
30.06.200X+1	250.000,00	85.550	164.450	1.835.550	6.000	91.550	54.000	1.781.550
30.06.200X+2	250.000,00	78.516	171.484	1.664.066	6.000	84.516	48.000	1.616.066
30.06.200X+3	250.000,00	71.180	178.820	1.485.246	6.000	77.180	42.000	1.443.246
30.06.200X+4	250.000,00	63.531	186.469	1.298.777	6.000	69.531	36.000	1.262.777
30.06.200X+5	250.000,00	55.555	194.445	1.104.333	6.000	61.555	30.000	1.074.333
30.06.200X+6	250.000,00	47.238	202.762	901.570	6.000	53.238	24.000	877.570
30.06.200X+7	250.000,00	38.565	211.435	690.135	6.000	44.565	18.000	672.135
30.06.200X+8	250.000,00	29.521	220.479	469.656	6.000	35.521	12.000	457.656
30.06.200X+9	250.000,00	20.090	229.910	239.745	6.000	26.090	6.000	233.745
30.06.200X+10	250.000,00	10.255	239.745	0	6.000	16.255	0	0
	2.500.000,00	500.000	2.000.000		60.000	560.000		

Παρακάτω παρατίθενται οι ημερολογιακές εγγραφές (30.06.200X, 31.12.200X και 30.06.200X+1) από πλευράς μισθωτή, για τους πίνακες 1 & 2. Επισημαίνεται ότι το ποσό των 60.000 είναι μειωτικό στοιχείο του δανείου και παρακολουθείται σε αντίστοιχο λογαριασμό του δανείου.

Εκτοκισμός καθαρού ποσού υποχρέωσης (πίνακας 1)

30.06.200X	
Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000
Δάνειο	1.940.000
31.12.200X	
Χρεωστικοί τόκοι	47.514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514
30.06.200X+1	
Χρεωστικοί τόκοι	47.514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514
Δάνειο	154.972
Ταμειακά διαθέσιμα	250.000

Απόσβεση εξόδων με τη σταθερή μέθοδο (πίνακας 2)

30.06.200X	
Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000
Δάνειο-κόστος κτήσης (αντίθετος)	60.000
Δάνειο	2.000.000
31.12.200X	
Χρεωστικοί 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

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Για την εφαρμογή των διατάξεων έχει σημασία η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νομισματικά και μη νομισματικά στοιχεία.

Νομισματικά στοιχεία είναι τα διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, οι παντός είδους απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Μη νομισματικά στοιχεία είναι τα κατεχόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι συμμετοχικοί τίτλοι.

Η βασική αρχή που ακολουθείται στην αρχική αναγνώριση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα (έσοδο, έξοδο, περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση ή καθαρή θέση) είναι ότι η συναλλαγή αυτή μετατρέπεται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα, κατά περίπτωση, συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, τα υπάρχοντα στοιχεία ισολογισμού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας ως εξής.

α) **Νομισματικά στοιχεία:** μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού (συνεπώς προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές).

β) **Μη νομισματικά στοιχεία** επιμετρούμενα στο ιστορικό κόστος: μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης (συνεπώς δεν προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές).

γ) **Μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία:** μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η εύλογη αξία (συνεπώς προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές).

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας. Δηλαδή, οι εν λόγω συναλλαγματικές διαφορές ενσωματώνονται στις διαφορές εύλογης αξίας που αναγνωρίζονται είτε στα αποτελέσματα (π.χ. εμπορικό χαρτοφυλάκιο) είτε στην καθαρή θέση (π.χ. διαθέσιμα για πώληση).

Οι συναλλαγματικές διαφορές από επιμέτρηση νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου.

Παράδειγμα

Την 12/09/20X1 η Α που τηρεί τα βιβλία της σε € πώλησε σε πελάτη του εξωτερικού προϊόντα αξίας \$10.000 με πίστωση έξη μηνών. Κατά την ημερομηνία της πώλησης η ισοτιμία δολαρίου – ευρώ ήταν (\$/€=1/0,8). Κατά την 31/12/20X1 η ισοτιμία δολαρίου – ευρώ ήταν 1/0,65 και κατά τον τελικό διακανονισμό (12/03/20X2) ήταν 1/0,70.

Ερώτημα:

Να υπολογιστούν τα ποσά των προκύπτουσών συναλλαγματικών διαφορών στις χρήσεις 20X1 και 20X2.

Λύση – Ανάλυση

	Ποσό \$	Ισοτιμία \$/€	Ποσό €	Συν/κές διαφορές
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

Με βάση τους υπολογισμούς του ανωτέρω πίνακα, η Α θα αναγνωρίσει ζημία €1.500 από (χρεωστικές) συναλλαγματικές διαφορές στη χρήση 20X1 επιμετρώντας τον πελάτη της στο ποσό των €6.500, και κέρδος €500 από (πιστωτικές) συναλλαγματικές στη χρήση 20X2 κατά το διακανονισμό της απαίτησης, αφού θα εισπράξει τελικά €7.000 ενώ η λογιστική αξία της απαίτησης την 31.12.20X1 ήταν €6.500 (επιμέτρηση 31/12/20X1). Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

<u>12/09/20X1</u>	
Πελάτες	8.000
Πωλήσεις	8.000
<u>31/12/20X1</u>	
Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης	1.500
Πελάτες	1.500
<u>12/03/20X2</u>	
Ταμείο	7.000
Πελάτες	6.500
Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές διακανονισμού	500

Καθαρή επένδυση σε αλλοδαπή δραστηριότητα νοείται το ποσό (αναλογία) των δικαιωμάτων μιας οντότητας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία, μιας εκμετάλλευσης που είναι θυγατρική, συγγενής, κοινοπραξία ή υποκατάστημα της οντότητας, οι εργασίες της οποίας βασίζονται ή διεξάγονται σε μια χώρα ή ένα νόμισμα, διαφορετικά από αυτά της οντότητας.

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 την διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας.

Σημειώνεται ότι η εν λόγω διάταξη έχει εφαρμογή μόνο για θυγατρικές οντότητες και μόνο στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, δεν έχει εφαρμογή στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής).

Για παράδειγμα, η επιχείρηση Α χορήγησε την 11/04/20X1 δάνειο 500.000 δολάρια στη θυγατρική της Θ στις ΗΠΑ, χωρίς συγκεκριμένους όρους επιστροφής. Η ισοτιμία την ημερομηνία της χορήγησης ήταν \$/€=1/0,8 (1 δολάριο = 0,8 ευρώ). Την 31.12.20X1 η ισοτιμία είναι 1 δολάριο = 0,65 ευρώ και συνεπώς έχει προκύψει συναλλαγματική διαφορά (ζημία) $500.000 \times (0,65 - 0,8) = 75.000$ ευρώ. Η εν λόγω ζημία θα αναγνωρισθεί κατ' ευθείαν στο κονδύλι της καθαρής θέσης «Συναλλαγματικές διαφορές» των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της Α, εφόσον συντάσσονται. Ωστόσο, το ποσό της ζημιάς από επιμέτρηση την 32.12.20X1 ποσού 75.000 θα αναγνωριστεί στην περίοδο αυτή στην κατάσταση αποτελεσμάτων της μητρικής.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Τα έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται, βάσει της αρχής του δουλευμένου, εφόσον μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα και κατά την στιγμή της πώλησης θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του σχετικού τιμήματος στην οντότητα. Ο όρος «σφόδρα πιθανό» (probable) υποδηλώνει πολύ υψηλή πιθανότητα, σχεδόν βεβαιότητα, είσπραξης κατά το χρόνο της πώλησης.

Όταν κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης δεν εκπληρούνται η προϋπόθεση της σφόδρα πιθανής μελλοντικής είσπραξης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει το έσοδο. Πάντως, για λόγους φορολογικούς, η οντότητα μπορεί να υποχρεούται να διενεργεί σχετική καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία της, αλλά να μην λαμβάνει υπόψη το σχετικό ποσό για σκοπούς σύνταξης των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Για παράδειγμα, όταν ένας ενοικιαστής δεν καταβάλει ενοίκιο, έχει ενεργοποιηθεί η διαδικασία έξωσής του και εκ των πραγματικών περιστατικών προκύπτει βάσιμα η αδυναμία είσπραξης των ενοικίων, η οντότητα-ιδιοκτήτης δεν αναγνωρίζει για λογιστικούς σκοπούς έσοδα για το διάστημα από την οριστική διαπίστωση της αδυναμίας του ενοικιαστή μέχρι την αποχώρησή του. Με δεδομένη την εφαρμογή της αρχής του δουλευμένου, τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης).

Η εφαρμογή της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης προϋποθέτει ότι μπορούν να γίνουν αξιόπιστες εκτιμήσεις σχετικά με το οικονομικό αποτέλεσμα (έσοδο και κόστος) μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικού συμβολαίου. Οι δαπάνες που αναλογούν στη προσφερθείσα υπηρεσία ή στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε εντός της περιόδου αντιμετωπίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα. Ταυτόχρονα, με βάση το ποσοστό της ολοκλήρωσης, αναγνωρίζεται στην ίδια περίοδο το αναλογούν μέρος του συνολικού τιμήματος ως έσοδο. Δουλευμένες αλλά μη πληρωμένες δαπάνες και δουλευμένα αλλά μη εισπραγμένα έσοδα αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως υποχρεώσεις ή απαιτήσεις αντίστοιχα.

Η εφαρμογή της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης, προϋποθέτει την ενημέρωση του λήπτη της υπηρεσίας ή του έργου από τον προμηθευτή, για το μέρος που έχει ολοκληρωθεί και λογισθεί από αυτόν σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού.

Όταν βάσει του νόμου χρησιμοποιείται η μέθοδος της ολοκλήρωσης (ή μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης), μέχρι την ολοκλήρωση δεν αναγνωρίζεται κανένα έσοδο ή έξοδο. Στο ίδιο διάστημα, οι πραγματοποιούμενες δαπάνες καταχωρούνται ως «Απόθεμα» στο ενεργητικό, και τα εισπραττόμενα από τον πελάτη ποσά ως προκαταβολές πελατών στις υποχρεώσεις.

Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί να χρησιμοποιείται όταν εκτιμάται τεκμηριωμένα ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έναντι της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης. Θεωρείται, ενδεικτικά, ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

- α) τα έργα που αναλαμβάνει η οντότητα είναι σχετικά μεγάλου αριθμού, μικρής διάρκειας (π.χ. λίγων μηνών), μικρής σχετικά αξίας το κάθε ένα.
- β) σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και κατασκευαστικών συμβολαίων, όταν η δαπάνη που έχει αναληφθεί στο τέλος της περιόδου αποτελεί ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους του έργου (π.χ. μέχρι 5%) και η αξιόπιστη εκτίμηση του ποσοστού προόδου του έργου είναι πρακτικά δυσχερής ή δεν δικαιολογείται από πλευράς κόστους-οφέλους. Στην περίπτωση αυτή, το αναληφθέν κόστος εμφανίζεται ως απόθεμα στον ισολογισμό της τρέχουσας περιόδου.

Προσδιορισμός των συμβατικών εσόδων και εξόδων

Παράδειγμα

Η κατασκευαστική εταιρεία ΑΛΦΑ Α.Τ.Ε. έχει αναλάβει την κατασκευή ενός λιμενοβραχίονα με σύμβαση σταθερής τιμής. Η συμβατική τιμή που έχει συμφωνηθεί με την σύμβαση ανέρχεται στο ποσό € 99.000,00. Η ΑΛΦΑ έχει προσδιορίσει ότι το συμβατικό της κόστος κατά την υπογραφή της σύμβασης θα ανέλθει στο ποσό των € 88.000,00 και ότι θα χρειαστεί 3 χρόνια μέχρι την ολοκλήρωση του έργου.

Με την συμπλήρωση του πρώτου έτους η ΑΛΦΑ Α.Τ.Ε. κατά την επανεκτίμηση του κόστους κατασκευής του έργου εκτιμά ότι το συμβατικό κόστος, θα ανέλθει σε € 88.550,00 δηλαδή θα παρουσιάσει μια αύξηση σε σχέση με το αρχικό συμβατικό κόστος, ενώ έχει καταβληθεί κόστος € 23.023,00.

Στο δεύτερο έτος ο πελάτης αποδέχεται μια τροποποίηση που καταλήγει σε αύξηση του εσόδου κατά € 2.200,00 με μια πρόσθετη επιβάρυνση του συμβατικού κόστους κατά € 1.650,00. Την ίδια περίοδο έχει καταβληθεί και ποσό δαπάνης € 1.100,00 για την προμήθεια υλικών τα οποία παραμένουν αποθηκευμένα στο εργοτάξιο και θα χρησιμοποιηθούν το τρίτο έτος, ενώ έχει καταβληθεί κόστος στο δεύτερο έτος μαζί με την προμήθεια των παραπάνω υλικών € 44.825,00.

Ζητείται να προσδιοριστεί:

α. το στάδιο ολοκληρώσεως της συμβάσεως υπολογίζοντας την αναλογία του πραγματοποιούμενου συμβατικού κόστους για έργο που εκτελέσθηκε μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με την πιο πρόσφατη εκτίμηση του συνολικού συμβατικού κόστους και

β. να προσδιοριστούν τα καταχωρούμενα ποσά εσόδου, εξόδου και κέρδους για κάθε ένα έτος που διαρκεί η σύμβαση.

Απάντηση

α. Τα οικονομικά δεδομένα όλης της διάρκειας εκτέλεσης του συμβατικού έργου παρουσιάζονται στον Πίνακα 1 που ακολουθεί.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: Οικονομικά στοιχεία περιόδου ολοκλήρωσης του συμβατικού έργου				
	ΕΤΟΣ 1	ΕΤΟΣ 2	ΕΤΟΣ 3	
Αρχικό συμβατικό έσοδο	99.000,00	99.000,00	99.000,00	
Τροποποίηση συμβατικού εσόδου	0,00	2.200,00	2.200,00	
Συνολικό συμβατικό έσοδο	99.000,00	101.200,00	101.200,00	
Συνολικό κόστος που έχει ολοκληρωθεί	23.023,00	67.848,00	90.200,00	
Υπόλοιπο συμβατικό κόστος μέχρι ολοκλήρωση	65.527,00	22.352,00	0,00	
Συνολικό εκτιμώμενο κόστος	88.550,00	90.200,00	90.200,00	
Ποσοστό (στάδιο) ολοκληρώσεως του έργου (%)	26 = (23.023,00 / 88.550,0) X 100	74 = [(67.848,00 – 1.100,00) / 90.200,00] X 100	100 = (90.200 / 90.200) X 100	

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Κατά τον υπολογισμό του ποσοστού ολοκληρώσεως στο δεύτερο έτος έχει μειωθεί το πραγματοποιηθέν κόστος κατά το ποσό των € 1.100,00 που αφορά πραγματοποιημένη δαπάνη που θα χρησιμοποιηθεί το τρίτο έτος.

β. Τα ποσά των εσόδων, εξόδων και κέρδους που πρέπει να λογιστικοποιηθεί η ΑΛΦΑ παρουσιάζονται στους Πίνακες 2, 3 και 4 που ακολουθούν.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: Καταχωρούμενα έσοδα έξοδα και κέρδος στο τέλος του πρώτου έτους

	ΕΣΟΔΟ	ΕΞΟΔΟ	ΚΕΡΔΟΣ
Καταχωρημένα σε προηγούμενη χρήση	0,00	0,00	0,00
Καταχωρημένα στην τρέχουσα χρήση	25.740,00 = (99.000,00 X 26%)	23.023,00 = (88.550,00 X 26%)	2.717,00 = (25.740,00 - 23.023,00)
Σύνολο	25.740,00	23.023,00	2.717,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: Καταχωρούμενα έσοδα έξοδα και κέρδος στο τέλος του δεύτερου έτους

	ΕΣΟΔΟ	ΕΞΟΔΟ	ΚΕΡΔΟΣ
Καταχωρημένα σε προηγούμενη χρήση	25.740,00	23.023,00	2.717,00
Καταχωρημένα στην τρέχουσα χρήση	49.148,00 = (74.888,00 – 25740,00)	43.725,00 = (66.748,00 – 23.023,00)	5.423,00 = (49.148,00 - 43.725,00)
Σύνολο	74.888,00 = (101.200,00X74%)	66.748,00 = (90.200,00X74%)	8.140,00 = (74.888,00 – 66.748,00)

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκληρώσεως, η καταχώρηση του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους γίνεται στα αποτελέσματα όλων των χρήσεων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο. Αν προβλέπεται ότι το συμβατικό κόστος θα ξεπεράσει το σύνολο του συμβατικού εσόδου τότε λογίζεται αμέσως η ζημιά στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Στην περίπτωση που ο κατασκευαστής πραγματοποιήσει συμβατικές δαπάνες που αφορούν μελλοντική δραστηριότητα στα πλαίσια της σύμβασης, τις καταχωρεί στο ενεργητικό εφόσον πιθανολογείται ότι θα καλυφθούν από τα αναμενόμενα μελλοντικά συμβατικά έσοδα και ως εκ τούτου αντιπροσωπεύουν μια οφειλή του πελάτη. Οι δαπάνες αυτές συνήθως κατατάσσονται ως «παραγωγή σε εξέλιξη».

ΠΙΝΑΚΑΣ 4: Καταχωρούμενα έσοδα έξοδα και κέρδος στο τέλος του τρίτου έτους

	ΕΣΟΔΟ	ΕΞΟΔΟ	ΚΕΡΔΟΣ
Καταχωρημένα σε προηγούμενη χρήση	74.888,00	66.748,00	8.140,00
Καταχωρημένα στην τρέχουσα χρήση	26.312,00 = (101.200 - 74.888,00)	23.452,00 = (90.200,00 - 66.748)	5.423,00 = (11.000,00 - 8.140,00)
Σύνολο	101.200,00	90.200,00	11.000,00

Κάθε επιχείρηση για να μπορέσει να πραγματοποιεί βάσιμες εκτιμήσεις θα πρέπει να έχει στη διάθεσή της ένα αποτελεσματικό εσωτερικό οικονομικό προγραμματισμό που θα της επιτρέπει να πραγματοποιεί συνεχείς αναθεωρήσεις και επανεκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και εξόδου.

Παρούσα αξία πωλήσεων

Παράδειγμα

α) Στο λογαριασμό «πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες» εμφανίζεται μεταξύ των άλλων κινήσεων, μία πώληση προς τον πελάτη «Χ» αξίας €100.000.

β) Διαπιστώθηκε ότι το όριο πίστωσης που η οντότητα χορήγησε στους πελάτες για τη συγκεκριμένη πώληση της ήταν δύο έτη μεγαλύτερο από το σύνηθες πιστωτικό όριο.

γ) ένα λογικό επιτόκιο δανεισμού που χρησιμοποιείται από την οντότητα είναι 7%.

Ζητείται :

Να υπολογισθεί η σωστή αξία που πρέπει να εμφανίζει ο λογαριασμός «πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες» και να εμφανιστούν όλες οι ημερολογιακές εγγραφές .

Ανάλυση-Λύση:

α) Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 του ν.4308/2014, «ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και εκείνα τα στοιχεία που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και αν αυτό δεν ορίζεται ρητά. Η περίπτωση αυτή μπορεί να αυτή μπορεί να προκύψει σε πωλήσεις σημαντικής αξίας με σημαντική πίστωση”.

β) Με βάση τα ανωτέρω η αξία πώλησης των €100.000 πρέπει να εμφανιστεί στην παρούσα αξία της, η οποία υπολογίζεται με προεξόφλησή της και τη χρήση ενός επιτοκίου 7% για διάστημα 2 ετών. Η διαφορά μεταξύ του ποσού της είσπραξης από τον πελάτη και της παρούσης αξίας, θεωρείται ότι αφορά τόκους πιστωτικούς, οι οποίοι πρέπει να ωφελήσουν α αποτελέσματα των χρήσεων που αφορούν. Ο υπολογισμός της παρούσας αξίας γίνεται με τη χρήση του τύπου $PV=1/(1+0,07)^2$ και ο σχετικό πίνακας υπολογισμού έχει ως εξής:

$$PV=1/(1+0,07)^2 = 0,87344 \text{ και } €100.000 \times 0,87344 = €87.344 \text{ και}$$

$$€87.344 \times 7\% = €6.115$$

$$€93.458 \times 7\% = \underline{€6.542}$$

$$\textbf{Σύνολο} \quad \quad \quad \textbf{€12.657}$$

Λογιστικές εγγραφές

30	Πελάτες		
30.01	Πελάτες – μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.01	Πελάτης Χ	123.000	
54			
54.02	Φ.Π.Α.		
54.02.01	Φ.Π.Α. εκροών		23.000
70	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών		
70.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες		100.000
Ως τιμολόγιο μας Νο...			
70	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών		
70.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες (6.115 + 6.542)	12.657	
72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έξοδα		
72.01	Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων		6.115
30	Πελάτες		
30.01	Πελάτες – μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.02	Μη δουλευμένοι τόκοι μη συνδεδεμένων πελατών		6.542
Λογισμός τόκων με βάση την αρχή του δουλευμένου			
30	Πελάτες		
30.01	Πελάτες – μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.02	Μη δουλευμένοι τόκοι μη συνδεδεμένων πελατών	6.542	
72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έξοδα		
72.01	Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων		6.542
Λογισμός τόκων με βάση την αρχή του δουλευμένου			
38	Ταμειακά διαθέσιμα		
38.02	Καταθέσεις όψεως	123.000	
30	Πελάτες		
30.01	Πελάτες – μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.01	Πελάτης Χ		123.000
Εξόφληση πελάτη «Χ»			

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να αφορούν είτε την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε την επιχορήγηση εξόδων.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, είτε αφορούν απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε επιχορήγηση εξόδων, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους, και με την προϋπόθεση ότι είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισπραχθούν. Συνήθως, η έγκριση των επιχορηγήσεων θεωρείται οριστική, όταν η οντότητα έχει τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν την χορήγησή τους

Οι κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται στα αποτελέσματα ως έσοδο με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο.

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 δουλευμένου, δηλαδή στην περίοδο που η οντότητα έχει εκπληρώσει οριστικά όλες τις δεσμεύσεις που σχετίζονται με την χορήγηση της επιχορήγησης. Για παράδειγμα, αγροκτηνοτροφική επιχείρηση έλαβε επιχορήγηση ποσού 40.000 ευρώ για την ανάπτυξη μονάδας εκτροφής βοοειδών. Αν η οντότητα επιλέξει την επιμέτρηση των αγελάδων (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) στην εύλογη αξία τους, όπως προβλέπεται από το άρθρο 24 του νόμου, δεν θα διενεργούνται αποσβέσεις επί των αγελάδων και συνεπώς δεν νοείται μεταφορά της επιχορήγησης στα αποτελέσματα ως έσοδο με τρόπο ανάλογο των αποσβέσεων. Στην περίπτωση αυτή η επιχορήγηση θεωρείται δουλευμένο έσοδο που το δικαιούται η οντότητα αυτό θα έχει εκπληρώσει οριστικά τους όρους της επιχορήγησης και συνεπώς το σύνολο αυτής των 40.000 ευρώ, θα μεταφερθεί από τις υποχρεώσεις στα αποτελέσματα.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα (ή ως μειωτικό στοιχείο του κόστους) στην περίοδο στην οποία οι δαπάνες που επιχορηγήθηκαν βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Παράδειγμα

Η Α.Ε. «Χ», την 1.1.20X1, πραγματοποίησε μία αγορά μηχανήματος, αξίας (100.000. η ωφέλιμη ζωή του οποίου εκτιμήθηκε σε 5 έτη. Για το μηχάνημα αυτό, συγκέντρωσε όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά του φακέλου και την 31.12.20X1 είχε τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν τη χορήγηση της κρατικής επιχορήγησης, οπότε καθίσταται πλέον σφόδρα πιθανή η είσπραξή της από το Ελληνικό Δημόσιο. Πράγματι, την 14.1.20X2 εισέπραξε την αιτούμενη επιχορήγηση σε ποσοστό 40% του κόστους απόκτησης του μηχανήματος. Την 2.1.20X3, το μηχάνημα (το οποίο δεν είχε ασφαλιστική κάλυψη), καταστράφηκε ολοσχερώς από αιφνιδιαστική πυρκαγιά που συνέβη στο χώρο της παραγωγής.

Ζητείται, να εμφανισθούν όλες οι προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές στις χρήσεις 20X1, 20X2 και 20X3.

Ημερολογιακές εγγραφές

1.1.20X1

13	Μηχανολογικός εξοπλισμός	
13.01	Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού	100.000
50	Προμηθευτές	
50.03	Προκαταβολές σε προμηθευτές-μη συνδεδεμένες οντότητες	
50.03.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία -μη συνδεδεμένες οντότητες	100.000
Αναγνώριση κόστους κτήσης μηχανήματος μετά την αγορά		

31.12.20X1

33	Λοιπές απαιτήσεις	
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες	
33.03.03	Ελληνικό δημόσιο	40.000
56	Δεδουλευμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων	
56.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων	
56.02.01	Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεδεμένες οντότητες	40.000
Αναγνώριση απαίτησης από κρατική επιχορήγηση για ποσό €40.000 (100.000X40%) με ισόποση πίστωση εσόδων επομένων χρήσεων		

31.12.20X1

66	Αποσβέσεις	
66.03	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	20.000
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός	
13.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	20.000
Λογισμός ετήσιων αποσβέσεων €20.000 (€100.000 X20%)		

31.12.20X1

56	Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων	
56.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων	
56.02.01	Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεδεμένες οντότητες	8.000
71	Λοιπά συνήθη έσοδα	
71.01	Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων	8.000
Μεταφορά στα έσοδα της αναλογούσας στη χρήση κρατικής επιχορήγησης €8.000 (€40.000 X20%)		

14.1.20X2

38	Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02	Καταθέσεις όψεως	40.000
33	Λοιπές απαιτήσεις	
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες	
33.03.03	Ελληνικό δημόσιο	40.000
Είσπραξη απαίτησης από κρατική επιχορήγηση		

31.12.20X2

66	Αποσβέσεις		
66.03	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	20.000	
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού		20.000
Λογισμός ετήσιων αποσβέσεων €20.000 (€100.000 X 20%)			

31.12.20X2

56	Δουλεωμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων		
56.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων		
56.02.01	01 Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεδεμένες οντότητες	8.000	
71	Λοιπά συνήθη έσοδα		
71.01	Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων		8.000
Μεταφορά στα έσοδα της αναλογούσας στη χρήση κρατικής επιχορήγησης €8.000 (€40.000 X 20%)			

Την 2.1.20X3, θα αναγνωρισθεί ασυνήθη ζημιά από φυσική καταστροφή €36.000 (αναπόσβεστη αξία μηχανήματος €60.000 (€100.000-€20.000-€20.000) συν υπόλοιπο εσόδων επόμενων χρήσεων €24.000 (€40.000-€8.000-€8.000))

2.1.20X3

67	Ασυνήθη έξοδα και ζημιές		
67.02	Ζημιές άλλων καταστροφών	36.000	
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	40.000	
13.01	Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού		100.000
56	Δουλεωμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων		
56.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων		
56.02.01	Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεδεμένες οντότητες	24.000	
Αναγνώριση ζημιάς επιχορηγούμενου μηχανήματος λόγω πυρκαγιάς που συνέβη αιφνιδιαστικά στο τμήμα παραγωγής του βιομηχανοστασίου			

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ

Η οδηγία 34/2013 παρέχει στα κράτη-μέλη το δικαίωμα να υιοθετούν ελεύθερα το σύστημα αντιστάθμισης. Βάσει αυτού, επελέγη το σύστημα αντιστάθμισης του «ΔΠΧΑ περί Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων», που προβλέπει λογιστική αντιστάθμισης για περιπτώσεις αντιστάθμισης που πραγματοποιούνται μέσω παραγώνων ανταλλαγής επιτοκίων, ανταλλαγής ξένων νομισμάτων, προθεσμιακής ανταλλαγής ξένων νομισμάτων, και προθεσμιακής ανταλλαγής εμπορευμάτων. Οι προαναφερόμενες περιπτώσεις αντιστάθμισης, εντάσσονται είτε στην αντιστάθμιση εύλογης αξίας, είτε στην αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

Η εφαρμογή της λογιστικής της αντιστάθμισης βάσει των προβλέψεων του νόμου, προϋποθέτει την δήλωση της σχέσης αντιστάθμισης και την τεκμηρίωση της αποτελεσματικότητας αυτής. Η δήλωση της σχέσης αντιστάθμισης επιτυγχάνεται με την αναγνώριση του αντισταθμιζοντος μέσου (παραγώγου) σε ξεχωριστούς λογαριασμούς ανά κατηγορία αντιστάθμισης (εύλογης αξίας ή ταμειακών ροών), από τους οποίους προκύπτει ότι τα στοιχεία αυτά κατέχονται για αντιστάθμιση.

- **Αντισταθμισμένο στοιχείο** : είναι ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση που εκθέτει την οικονομική οντότητα σε κινδύνους μεταβολών της εύλογης αξίας ή των μελλοντικών ταμειακών ροών.
- **Μέσο αντιστάθμισης** : είναι ένα παράγωγο, του οποίου η εύλογη αξία ή οι ταμειακές ροές αναμένεται να συμψηφίσουν τις μεταβολές της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου.

➤ Είδη αντιστάθμισης

- Αντιστάθμιση εύλογης αξίας
- Αντιστάθμιση ταμειακών ροών

Είδη αντιστάθμισης	Ταμειακών ροών	Εύλογης αξίας
Από τι κίνδυνο προστατεύεται η εταιρεία;	▶ Πληρωμή παραπάνω ή είσπραξη λιγότερων μετρητών σε μια μελλοντική συναλλαγή	Μεταβολές στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων
Λογιστικός χειρισμός της αποτελεσματικής αντιστάθμισης	▶ Οι μεταβολές της εύλογης αξίας του μέσου αντιστάθμισης καταχωρούνται σε αποθεματικό και μεταφέρονται στα αποτελέσματα όταν αυτά επηρεαστούν και από τη σχετική συναλλαγή	Οι μεταβολές της εύλογης αξίας του μέσου αντιστάθμισης καταχωρούνται στην ίδια γραμμή των αποτελεσμάτων με της μεταβολές της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου που οφείλονται στον κίνδυνο που αντισταθμίζεται.

Παράδειγμα	Κίνδυνος και στρατηγική διαχείρισης του	Είδος αντιστάθμισης
Μια εταιρεία κατέχει 1.000 μετοχές μιας άλλης εταιρείας που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Στόχος της διοίκησης είναι η μακροχρόνια διακράτηση των μετοχών για την είσπραξη μερισμάτων. Ταυτόχρονα, κατέχει και Συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης (ΣΜΕ) για την πώληση της μετοχής τα οποία ανανεώνει συνεχώς	Πτώση της αξίας της μετοχής στο χρηματιστήριο. Δηλαδή όταν η τιμή μετοχής μειώνεται τότε η αξία των ΣΜΕ αυξάνεται.	Εύλογης αξίας αφού αναφέρεται σε πτώση της αξίας περιουσιακού στοιχείου που ήδη κατέχεται και Αντισταθμισμένο στοιχείο είναι η επένδυση σε μετοχές και Αντισταθμιστικό μέσο είναι τα ΣΜΕ πώλησης της μετοχής.
Μια ελληνική εταιρεία έχει υπογράψει συμφωνία αγοράς ενός μηχανήματος από προμηθευτή σε 3 μήνες για USD 200.000. Ταυτόχρονα η εταιρεία έχει προ-αγοράσει αυτά τα USD 200.000 με μια προθεσμιακή σύμβαση (forward)	Άνοδος του USD σε σχέση με το (€) θα επέβαλε στην εταιρεία να πληρώσει παραπάνω (€) για να καλύψει το τίμημα των USD 200.000 Προ-αγοράζοντας το τίμημα, η εταιρεία ουσιαστικά κλείδωσε την ισοτιμία	Ταμειακών ροών γιατί αναφέρεται σε προσδοκώμενη συναλλαγή που είναι η αγορά του παγίου. Αντισταθμισμένο στοιχείο είναι η δέσμευση αγοράς με καταβολή σε USD, ενώ αντισταθμιστικό μέσο είναι η προθεσμιακή σύμβαση αγοράς συναλλαγματος.

➤ **Προϋποθέσεις αντιστάθμισης της εύλογης αξίας**

1. Κατά την έναρξη της αντιστάθμισης πρέπει να υπάρχει προσδιορισμός και τεκμηρίωση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης.
2. Η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική.
3. Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα (ήτοι η εύλογη αξία/οι ταμειακές ροές του στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης μπορούν να επιμετρηθούν και να συγκριθούν με αξιοπιστία).

➤ **Αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης**

Αν και το ΔΛΠ 39 δεν καθορίζει κάποια συγκεκριμένη μεθοδολογία για την εκτίμηση ή μέτρηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, οι εξής μέθοδοι είναι γενικά παραδεχτοί:

- **Σύγκριση βασικών όρων :**

Αν όλοι οι βασικοί όροι (πχ. κεφάλαιο, διάρκεια, επιτόκια κλπ) του αντισταθμιστικού μέσου είναι οι ίδιοι με αυτούς αντισταθμισμένου στοιχείου τότε η αντιστάθμιση κρίνεται άκρως αποτελεσματική. Αυτή η μέθοδος, μπορεί να εφαρμοστεί μόνο για το μελλοντικό έλεγχο της αποτελεσματικότητας μιας σχέσης αντιστάθμισης.

- **Dollar offset method:**

Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης μετράται με βάση το λόγο: Μεταβολή της αξίας του μέσου αντιστάθμισης /μεταβολή της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου.

Μια αντιστάθμιση θεωρείται άκρως αποτελεσματική εφόσον τα πραγματικά αποτελέσματα κυμαίνονται σε εύρος 80%-125%. Εάν διαπιστωθεί ότι η αντιστάθμιση σταμάτησε να είναι αποτελεσματική, παύει στο εξής να εφαρμόζεται η λογιστική αντιστάθμισης. Για αυτό και είναι υποχρεωτικό η αντιστάθμιση να ελέγχεται ως προς την αποτελεσματικότητά της σε κάθε ημερομηνία οικονομικών καταστάσεων με δύο τρόπους:

- Ποσό αποτελεσματική αναμένεται να είναι στο μέλλον (μελλοντικός έλεγχος)
- Πόσο αποτελεσματική πραγματικά ήταν μέχρι την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων (αναδρομικός έλεγχος)

➤ **Αντιστάθμιση της εύλογης αξίας - Λογιστικός χειρισμός**

Ο λογιστικός χειρισμός μιας αντιστάθμισης εύλογης αξίας παρουσιάζεται παρακάτω:

Μέσο αντιστάθμισης	Αντισταθμισμένο στοιχείο
Επιμετράτε στην εύλογη αξία του με το κέρδος ή τη ζημία από την επιμέτρηση να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.	Επιμετράτε στην εύλογη αξία του (ως προς τη μεταβολή του κινδύνου που αντισταθμίζεται) με το κέρδος ή τη ζημία από την επιμέτρηση να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Παράδειγμα

Η Α αγοράζει μια ομολογία €10 εκατομμυρίων σταθερού επιτοκίου 7% όταν τα αγοραία επιτόκια είναι 7%.

Το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση.

Η εταιρεία επιθυμεί να προστατευτεί από τις μεταβολές του επιτοκίου και συνάπτει ένα Συμβόλαιο Μελλοντικής Εκπλήρωσης (ΣΜΕ) του οποίου η αξία αυξάνεται αν αυξηθεί το αγοραίο επιτόκιο ώστε να αποζημιώσει την πτώση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου σε περίπτωση αύξησης των επιτοκίων.

Το (ΣΜΕ) είναι λοιπόν το μέσο αντιστάθμισης για την ομολογία.

Τα επιτόκια αυξάνονται στο 9%.

Λύση

Κανονικά η μεταβολή στην αξία ενός περιουσιακού στοιχείου διαθέσιμου προς πώληση θα αναγνωριζόταν σε αποθεματικό και όχι στα αποτελέσματα. **Επειδή όμως το περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε αντιστάθμιση της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.**

Καθώς λοιπόν το επιτόκιο αυξήθηκε στο 9%, η αξία της επένδυσης θα μειωθεί.

Η εύλογη αξία του θα προκύψει αν προεξοφλήσουμε τις μελλοντικές ροές (τόκος 7% * 10 εκ. στο διηνεκές) με το καινούριο αγοραίο επιτόκιο 9% ως εξής:

$$(10 \text{ εκ.} \times 0,07) / 0,09 = € 7,77 \text{ εκ.}$$

Έτσι προκύπτει ζημία € 2,23 εκ. και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα:

Ζημίες επιμέτρησης (Α.Χ)	€2,23εκ
--------------------------	---------

Επένδυση διαθέσιμη προς πώληση	€2,23εκ
--------------------------------	---------

Αν υποθέσουμε ότι η σχέση αντιστάθμισης είναι 100% αποτελεσματική και η εύλογη αξία του (ΣΜΕ) αυξήθηκε αντίστοιχα κατά €2,23 εκ.

Περιουσιακό στοιχείο ανταλλαγής	€2,23εκ
---------------------------------	---------

Κέρδη επιμέτρησης (Α.Χ)	€2,23εκ
-------------------------	---------

Δηλαδή, το κέρδος από το παράγωγο συμψηφίζει ακριβώς τη ζημία επί της ομολογίας.

➤ Αντιστάθμιση ταμειακών ροών- Λογιστικός χειρισμός

Ο κίνδυνος ταμειακών ροών προκύπτει από συναλλαγές που **θα γίνουν**, όπως για παράδειγμα μια μελλοντική αγορά αποθέματος σε ξένο νόμισμα, και όχι από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που η οικονομική οντότητα έχει ήδη αναγνωρίσει.

• Λογιστικός χειρισμός αντιστάθμισης ταμειακών ροών

Το μέσο αντιστάθμισης θα επαναμετρηθεί στην εύλογη αξία. Το κέρδος (ή η ζημία) του αντισταθμιστικού μέσου που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση αναγνωρίζεται στο «αποθεματικό αντιστάθμισης» των ιδίων κεφαλαίων. Δεδομένου ότι το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι μια συναλλαγή που θα γίνει, δεν υπάρχει κάποια **μεταβολή** εύλογης αξίας που να εξισορροπεί αυτή του μέσου αντιστάθμισης. Για αυτό και η μεταβολή στην εύλογη αξία καταχωρείται σε αποθεματικό για να μεταφερθεί στα αποτελέσματα όταν αυτά επηρεαστούν από τη συναλλαγή.

Παράδειγμα

Η Β είναι ελληνική εταιρεία και έχει συνάψει σύμβαση την 31/10, για την αγορά πρώτων υλών με κόστος \$600.000 που θα πληρωθούν σε τρεις μήνες δηλαδή την 31η Ιανουαρίου. Η Β συνάπτει μια προθεσμιακή σύμβαση (forward contract) για την αγορά \$600.000 την 31η Ιανουαρίου με κόστος €500.000. Στο τέλος του έτους, ήτοι στις 31 Δεκεμβρίου, το δολάριο Η.Π.Α. ανατιμήθηκε και η αξία των \$600.000 είναι τώρα €525.000.

Απάντηση

Κατά την έναρξη της, η προθεσμιακή σύμβαση έχει κόστος και εύλογη αξία μηδέν.

Το κόστος των υλικών παραμένει στα \$600.000 στο τέλος του έτους αλλά τώρα το ποσό αυτό ισούται με €525.000, ενώ η προθεσμιακή σύμβαση διασφαλίζει ότι θα κοστίσει στην οικονομική οντότητα μόνο €500.000. Συνεπώς η αντιστάθμιση ήταν άκρως αποτελεσματική. Ως εκ τούτου, το σύνολο της μεταβολής στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης, δηλαδή της προθεσμιακής σύμβασης, αναγνωρίζεται και καταγράφεται στο ένα αποθεματικό αντιστάθμισης στα ίδια κεφάλαια.

Προθεσμιακή σύμβαση (ενεργητικό)	€25.000	
Αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών		€25.000

Αν στη συνέχεια δεν υπάρξει καμία περαιτέρω μεταβολή στις συναλλαγματικές ισοτιμίες, η προθεσμιακή σύμβαση θα διακανονιστεί έναντι €500.000 σε μετρητά και οι πρώτες ύλες αποτιμώνται στο κόστος των €525.000. Οι πρώτες ύλες αγοράζονται προς \$600.000 με αξία 5425.000 και καταγράφονται ως εξής:

Αποθέματα	€525.000	
Χρηματικά Διαθέσιμα		€500.000
Προθεσμιακή σύμβαση		€25.000

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Δεν αναγνωρίζεται το εγκεκριμένο να καταβληθεί αλλά μη καταβληθέν, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μέρος του κεφαλαίου. Για λόγους πληροφόρησης πάντως, το εγκεκριμένο αλλά μη καταβλημένο κεφάλαιο μπορεί να παρουσιάζεται στο λογαριασμό του κεφαλαίου της καθαρής θέσης, ενδεικτικά, ως εξής:

Εγκεκριμένο κεφάλαιο	2.000
Μη καταβλημένο κεφάλαιο	(1000)
Καταβλημένο κεφάλαιο	1000

Εισφορές ιδιοκτητών για τις οποίες υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς, αναγνωρίζονται με το ονομαστικό ποσό τους στην καθαρή θέση.

Οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης (μετοχές, μερίδια, κλπ.) που έχει αποκτήσει η οντότητα σύμφωνα με τη κείμενη νομοθεσία εμφανίζονται με το κόστος κτήσης τους (ονομαστικό ποσό που καταβλήθηκε) αφαιρετικά, ως αρνητικό στοιχείο της καθαρής θέσης, μέχρι τη διάθεση αυτών των στοιχείων.

Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από την διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

Όταν η έκδοση ενός στοιχείου καθαρής θέσης συνεπάγεται την επέλευση κόστους (π.χ. έξοδα και προμήθειες έκδοσης μετοχών), το σχετικό ποσό καταχωρείται αρνητικά στην καθαρή θέση, εφόσον κρίνεται σημαντικό. Όταν το σχετικό ποσό δεν είναι σημαντικό, μπορεί να αντιμετωπίζεται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων με βάση την αρχή του δουλευμένου.

Τα κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στη εύλογη αξία που αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν, πριν πραγματοποιηθούν. Παράδειγμα τέτοιων κερδών είναι τα κέρδη που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση από επιμέτρηση στην εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων και παραγώγων αντιστάθμισης.

Το ποσό της διαφοράς επιμέτρησης στην εύλογη αξία της καθαρής θέσης καθίσταται πραγματοποιημένο, κατά περίπτωση, μέσω της ετήσιας απόσβεσης ενός παγίου ή κατά τη διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά της καθαρής θέσης.

Παράδειγμα

Η Α απέκτησε την 02/01/201X1 έναντι του ποσού των 5.000.000 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%). Από την πρώτη επιμέτρησή του την 31/12/20X4 στην εύλογη αξία προέκυψε 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 Α.

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 – Λύση

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. Οι σχετικοί υπολογισμοί της αναπροσαρμογής παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

1	Αρχική αξία κτήσης 02/01/20X1	5.000.000
2	Ετήσιος συντελεστής απόσβεσης	0,05
3	Ετήσιες αποσβέσεις έως το 20X4	250.000
5	Σωρευμένες αποσβέσεις 31/12/20X4 (4 * 250.000)	1.000.000
6	Αναπόσβεστη αξία 31/12/20X4	4.000.000
7	Συντελεστής αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία	1,20
8	Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης	6.000.000
9	Αναπροσαρμοσμένες σωρευμένες αποσβέσεις	1.200.000
10	Αναπροσαρμοσμένη αναπόσβεστη αξία	4.800.000
11	Διαφορά αξίας στην καθαρή θέση (4.800.000 - 4.000.000)	800.000
12	Ετήσιες αποσβέσεις έτους 20X5 (6.000.000 * 0,05)	300.000
13	Αύξηση ετήσιων αποσβέσεων 20X5 λόγω αναπροσαρμογής	50.000

Επεξηγήσεις

Θα αυξηθούν κατά 50.000, δηλαδή από 250.000 σε 300.000. Συνεπώς, το ποσό αυτό αντιπροσωπεύει το μέρος του λογαριασμού «Διαφορές εύλογης αξίας ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων» (συνολικού ποσού 800.000) που έχει καταστεί δουλευμένο στη χρήση αυτή. Το ποσό αυτό 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).

Παράδειγμα διάθεσης ή ακύρωσης ή διανομής στο προσωπικό των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης

Την 15.10.20Χ0, η εισηγμένη στο Χ.Α. οντότητα «Α» κάνοντας χρήση των διατάξεων του άρθρου 16 του Ν.2190/1920 , απέκτησε 100 τεμάχια ιδίων τίτλων ονομαστικής αξίας 8€/μετοχή προς 20€/μετοχή . Την 15.10.20Χ3, με την εκπνοή της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας για κατοχή των ιδίων τίτλων, η οντότητα «Α» προέβη στις ακόλουθες ενέργειες:

- Α) εκποίησε 50 μετοχές προς 22€ / μετοχή
- Β) ακύρωσε 30 μετοχές και
- Γ) διένειμε στο προσωπικό τις υπόλοιπες 20 μετοχές.

Ανάλυση-Λύση

Α) Την 15.10.20Χ0, η οντότητα «Α» θα αναγνωρίσει ως κόστος κτήσης των 100 ιδίων τίτλων που απέκτησε στο Χ.Α. το ποσό που καταβλήθηκε, ήτοι €2.000 (100 Χ 20€/τίτλο). Το ποσό αυτό θα εμφανισθεί αφαιρετικά ως αρνητικό στοιχείο της καθαρής θέσης, μέχρι τη διάθεση αυτών των τίτλων.

Β) Κατά την εκποίηση των 50 ιδίων τίτλων θα προκύψει κέρδος €100 [50 τίτλοι Χ (€22-€20)]. Κατά την ακύρωση των 30 τίτλων θα προκύψει ζημία €360 [30 τίτλοι Χ (€8-€20)] και κατά τη διανομή στο προσωπικό θα προκύψει επίσης ζημία €240 [20 τίτλοι Χ (€8-€20)]. Τα κέρδη και οι ζημιές που προέκυψαν από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως. Δηλαδή, τα σχετικά ποσά δεν επηρεάζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων.

Ημερολογιακές εγγραφές

15.10.20Χ0

43	Ίδιοι τίτλοι	
43.01	Αξία κτήσης ιδίων τίτλων (100 Χ €20)	2000
38	Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02	Καταθέσεις όψεως	2000
Απόκτηση 100 ιδίων τίτλων από το Χ.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.16 του Ν.2190/1920		

15.10.20Χ3

38	Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02	Καταθέσεις όψεως (50 Χ €22)	1100
43	Ίδιοι τίτλοι	
43.01	Αξία κτήσης ιδίων τίτλων (50 Χ €20)	1000
43.02	Κέρδος από τη διάθεση ιδίων τίτλων	100
Πώληση 50 ιδίων τίτλων στο Χ.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.16 του Ν.2190/1920		

40	Κεφάλαιο		
40.00	Κεφάλαιο καταβεβλημένο κοινών μετοχών (30 Χ €8)	240	
43	Ίδιοι τίτλοι		
43.02	Ζημιά από την ακύρωση ιδίων τίτλων	360	
43.01	Αξία κτήσης ιδίων τίτλων (30 Χ €20)		600
Ακύρωση 30 ιδίων τίτλων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.16 του Ν.2190/1920			

15.10.20X3

60	Παροχές σε εργαζομένους	
60.03	Λοιπές παροχές (20 Χ €8)	160
43	Ίδιοι τίτλοι	
43.02	Ζημιά από τη διάθεση ιδίων τίτλων	240
43.01	Αξία κτήσης ιδίων τίτλων (20 Χ €20)	400
Διάθεση 20 ιδίων τίτλων στο προσωπικό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.16 του Ν.2190/1920		

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ)

Το προσάρτημα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, τις ακόλουθες επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις.

➤ Πληροφορίες για την οντότητα

- 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.
- 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 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

➤ Γνωστοποίηση παραγόντων κινδύνου

Ιδιαίτερη σημείωση με μνεία στο εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας να συνεχίσει απρόσκοπτα την δραστηριότητα της (going concern). Στην περίπτωση αυτή γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί από την Διοίκηση για την αντιμετώπισή τους.

Παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας να συνεχίσει απρόσκοπτα την δραστηριότητα της είναι τα αρνητικά Ίδια Κεφάλαια, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις να υπερβαίνουν το σύνολο των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, οι αρνητικές ταμειακές ροές κλπ

➤ Ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές

Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα. 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

➤ **Πάγια περιουσιακά στοιχεία**

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

➤ **Μεταγενέστερα του ισολογισμού γεγονότα**

Η οντότητα γνωστοποιεί τη φύση των σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου καθώς και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.

➤ **Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε εύλογη αξία**

Σε περίπτωση επιμέτρησης από την οντότητα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, γνωστοποιείται 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.

➤ **Στοιχεία Καθαρής Θέσης**

- Το κεφάλαιο που έχει εγκριθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί.
- Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των τίτλων καθαρής θέσης.
- Η ύπαρξη μετατρέψιμων τίτλων, δικαιωμάτων αγοράς τίτλων, δικαιωμάτων προαίρεσης ή παρόμοιων τίτλων ή δικαιωμάτων, με μνεία του αριθμού τους, της αξίας τους και των δικαιωμάτων που παρέχουν.
- Ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης.

➤ **Υποχρεώσεις**

Τα ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού.

➤ **Αποτελέσματα χρήσης**

Το ποσό και η φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας.

➤ **Κεφαλαιοποίηση τόκων**

Το ποσό των τόκων της περιόδου με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών

➤ **Μερίσματα**

Η προτεινόμενη ή κατά περίπτωση οριστική διάθεση των κερδών και το ποσό των μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο.

➤ **Δεσμεύσεις – Εγγυήσεις – Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις**

Γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων 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.

➤ **Αναβαλλόμενοι φόροι**

Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, το υπόλοιπο ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και ανάλυση της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.

Παράδειγμα

	(Χρέωση) / πίστωση στην κατάσταση αποτελεσμάτων	(Χρέωση) / πίστωση στα Ίδια Κεφάλαια
	01/01/201X ¹	31/12/201X ¹
Προβλέψεις παροχών προσωπικού		
Προβλέψεις απομείωσης απαιτήσεων		
Αποτίμηση παγίων και άυλων στοιχείων		
	01/01/201X	31/12/201X
Προβλέψεις παροχών προσωπικού		
Προβλέψεις απομείωσης απαιτήσεων		
Αποτίμηση παγίων και άυλων στοιχείων		

➤ Απασχολούμενο προσωπικό

Για τους απασχολούμενους στην οντότητα κατά τη διάρκεια περιόδου παρέχονται οι εξής πληροφορίες:

- Ο μέσος όρος των απασχολούμενων.
- Ανάλυση του μέσου όρου των απασχολούμενων ανά κατηγορία.
- Αν δεν αναφέρονται χωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων οι δαπάνες για παροχές σε εργαζόμενους της περιόδου, γνωστοποιούνται αναλυτικά τα συνολικά ποσά των εξής κατηγοριών αυτών των δαπανών:
 - Μισθοί και ημερομίσθια.
 - Κοινωνικές επιβαρύνσεις.
 - Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Παράδειγμα

Γνωστοποίηση υποχρέωσης για παροχές σε εργαζομένους βάσει αναλογιστικής μελέτης.

	31/12/201X	31/12/201X ¹
Παρούσα αξία υποχρεώσεων		
Πληρωθείσες εισφορές εργοδότη		
Έσοδα / (έξοδα) αναγνωρισμένα στην		
κατάσταση συνολικών εσόδων		
Αναλογιστικό κέρδος (ζημιά) στην		
υποχρέωση		
Καθαρή υποχρέωση/(απαίτηση) στον		
ισολογισμό		

Τα ποσά τα οποία έχουν καταχωρηθεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων:

	31/12/201X	31/12/201X ⁻¹
Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας		
Χρηματοοικονομικό κόστος		
Κόστος προϋπηρεσίας		
Κόστος (αποτέλεσμα) διακανονισμών		
Συνολική επιβάρυνση αποτελεσμάτων		
χρήσης		
Η κίνηση της υποχρέωσης που έχει καταχωρηθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης έχει ως εξής:		

	31/12/201X	31/12/201X ⁻¹
Καθαρή υποχρέωση στην αρχή της		
χρήσης		
Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας		
Χρηματοοικονομικό κόστος		
Κόστος προϋπηρεσίας		
Κόστος (αποτέλεσμα) διακανονισμών		
Παροχές πληρωθείσες εντός του		
τρέχοντος έτους		
Αναλογιστικό κέρδος (ζημιά) στην		
υποχρέωση		
Καθαρή υποχρέωση/(απαίτηση)		
ισολογισμού		

Οι κύριες αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν έχουν ως εξής:

	31/12/201X	31/12/201X ⁻¹
Προεξοφλητικό επιτόκιο		
Πληθωρισμός		
Μελλοντικές αυξήσεις αποδοχών		

Ο μέσος όρος των εργαζομένων της Εταιρείας παρατίθεται στον ακόλουθο πίνακα.

	31/12/201X	31/12/201X ⁻¹
Μ.Ο υπαλλήλων		
Μ.Ο ημερομίσθιων		

➤ **Ανάλυση κύκλου εργασιών κατά κατηγορία δραστηριότητας και γεωγραφική αγορά**

Γνωστοποιείται το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, εφόσον οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιαδώς μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής των υπηρεσιών.

Παράδειγμα

Η Εταιρεία διαχωρίζεται σε Χ επιχειρηματικούς τομείς:

- Κλάδος Α
- Κλάδος Β

Η Εταιρεία δραστηριοποιείται στην Ελλάδα και στην Ιταλία.

Τα έσοδα ανά κλάδο και γεωγραφικό τομέα έχουν ως εξής:

31/12/201X Κύκλος εργασιών (καθαρός)	ΕΛΛΑΔΑ			ΙΤΑΛΙΑ		Σύνολο
	Κλάδος Α	Κλάδος Β	Σύνολο	Κλάδος Α	Κλάδος Β	

➤ Συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη (μέλη Δ.Σ., συγγενείς τους, συνδεδεμένες οντότητες κλπ.)

Η οντότητα γνωστοποιεί:

- 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 καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.
- Τα ποσά που δόθηκαν στην περίοδο για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων στα πλαίσια των καθηκόντων τους, καθώς και τις δεσμεύσεις που προέκυψαν ή αναλήφθηκαν για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε αποχωρήσαντα μέλη των εν λόγω συμβουλίων, συνολικά κατά κατηγορία συμβουλίου.
- Οι συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με τα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένου και του ποσού αυτών των συναλλαγών, τη φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους, καθώς και άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές, τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας. Ανάλογες πληροφορίες παρέχονται και για τα υπόλοιπα των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Επωνυμία, έδρα και νομική μορφή κάθε άλλης οντότητας, στην οποία η οντότητα είναι απεριόριστα υπεύθυνος εταίρος.
- Επωνυμία και έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του τελικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρους του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, εάν συντρέχει περίπτωση.

Παράδειγμα

	ΟΜΙΛΟΣ		ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	31/12/201X	31/2/201X ¹	31/12/201X	31/2/201X ¹
Σωρευτικές πωλήσεις				
Έσοδα από πωλήσεις αγαθών				
Πωλήσεις παγίων				
Πωλήσεις υπηρεσιών / Λοιπά έσοδα				
Σωρευτικές αγορές				
Αγορές αγαθών				
Αγορές παγίων				
Παροχές προς τη Διοίκηση				
Μισθοί και άλλες βραχυπρόθεσμες εργασιακές παροχές				
Λοιπές αμοιβές και παροχές				
Υπόλοιπα τέλους χρήσης που προέρχονται από πωλήσεις-αγορές αγαθών/υπηρεσιών				
Απαιτήσεις από συνδεδεμένα μέρη				
Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένα μέρη				

➤ Αμοιβές νομίμων ελεγκτών

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.

➤ Διάθεση περιουσιακών στοιχείων

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.

Ο νόμος δεν αναφέρεται στον λογιστικό του χειρισμό σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5.

➤ Γνωστοποίηση τύπου χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι πολύ μικρές οντότητες που επιλέγουν να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων και οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 § 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ) που επιλέγουν να καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων κάνουν αναφορά της επιλογής που έχουν χρησιμοποιήσει.

παρ.	Γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα (σημειώσεις) άρθρου 29 - Απαλλαγές με βάση το μέγεθος της Οντότητας	Μεγάλες Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μικρές Οντότητες	Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1.2(α) και 1.2(β) με συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων (άρθρο 16.7)	Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1.2(γ) μόνο με συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων (άρθρο 16.8)
3	Γενικές πληροφορίες	V	V	V	V	V
4	Γνωστοποιήσεις για τη Συνεχιζόμενη δραστηριότητα	V	V	V		
5	Συνοπτική Αναφορά των λογιστικών πολιτικών	V	V	V		
6	Παρέκκλιση προς χάρη της εύλογης παρουσίασης	V	V	V		
7	Συσχέτιση κονδυλίων	V	V	V		
8	Πίνακας μεταβολών παγίων	V	V	V		
9	Σημαντικά γεγονότα μετά το τέλος της περιόδου	V	V			
10	Γνωστοποιήσεις επιμέτρησης στην εύλογη αξία	V	V	V		
11	Γνωστοποιήσεις επιμέτρησης στην χρημ/κών μέσων στην τιμή κτήσης	V	V			
12	Γνωστοποιήσεις καθαρής θέσης	V	V			
13	Χρέος που καλύπτεται με εξασφαλίσεις	V	V	V		
14	Γνωστοποιήσεις υποχρεώσεων μετά από πέντε έτη	V	V	V		
15	Η φύση και ο επιχειρηματικός στόχος των διακανονισμών που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό	V	V			
16	Δεσμεύσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις	V	V	V	V	
17	Γνωστοποιήσεις για σημαντικά κονδύλια εσόδων και εξόδων	V	V	V		

παρ.	Γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα (σημειώσεις) άρθρου 29 - Απαλλαγές με βάση το μέγεθος της Οντότητας	Μεγάλες Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μικρές Οντότητες	Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1.2(α) και 1.2(β) με συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων (άρθρο 16.7)	Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1.2(γ) μόνο με συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων (άρθρο 16.8)
18	Ποσό τόκων που κεφαλαιοποιήθηκαν στα αποθέματα	V	V	V		
19	Γνωστοποιήσεις για τη διάθεση των κερδών	V	V			
20	Γνωστοποιήσεις μερισμάτων που καταβλήθηκαν	V	V			
21	Γνωστοποιήσεις για τις ζημιές	V	V			
22	Γνωστοποιήσεις για τους αναβαλλόμενους φόρους	V	V			
23	Γνωστοποιήσεις για το προσωπικό	V	V	V		
24	Γνωστοποιήσεις για τον κύκλο εργασιών	V				
25	Γνωστοποιήσεις για προκαταβολές ή πιστώσεις στα μέλη της διοίκησης	V	V	V	V	
26	Εταιρείες που η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος.	V	V			
27	Γνωστοποιήσεις για την τελική Μητρική	V	V			
28	Γνωστοποιήσεις για την ενδιάμεση Μητρική	V	V			
29	Γνωστοποιήσεις για τον τόπο που μπορούν να βρεθούν οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής	V	V			
30	Αμοιβές Διοίκησης	V	V			
31	Συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη	V	V			
32	Αμοιβές Ελεγκτή	V				
33	Γνωστοποιήσεις για τα κατεχόμενα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία	V	V			
34	Δήλωση επιλογής κατάρτισης συνοπτικού Ισολογισμού και συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων	V				

ΑΠΛΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές μπορεί να είναι είτε προαιρετικού είτε υποχρεωτικού χαρακτήρα. Αυτές αναφέρονται για τις πολύ μικρές οντότητες τόσο σε θέματα επιμέτρησης των διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, όσο και στη σύνταξη του προσαρτήματος ενώ για τις μικρές και τις μεσαίες στη σύνταξη του προσαρτήματος.

- **Απλοποιήσεις και απαλλαγές επί των οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων άρθρου 1 § 2γ (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές επιχειρήσεις κλπ)**

Πολύ μικρές που κάνουν χρήση της επιλογής για την κατάρτιση μόνο Κατάστασης Αποτελεσμάτων

α) Εφαρμόζουν προαιρετικά τις διατάξεις περί:

- Σχεδίου λογαριασμών του παραρτήματος του νόμου- Άρθ. 3 § 8 & 9
- Τήρηση αρχείου λοιπών περιουσιακών στοιχείων, λογαριασμών καθαρής θέσης και λογαριασμών υποχρεώσεων - Άρθ. 4 § 6 έως 8
- Λογιστική παρακολούθηση και παρουσίαση κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση την ουσία των συναλλαγών ή των γεγονότων - Άρθ. 17 § 6
- Προσαύξησης κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων με την εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων - Άρθ. 18 § 2γ
- Αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών (αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται) - Άρθ. 28 § 1 έως 3
- Αναδρομικής προσαρμογής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων – Ταξινόμησης στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου – Γνωστοποίησης μεθόδου και επιπτώσεων μετάβασης - Άρθ. 37 § 4, 6 και 7

β) Δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί:

- Αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων – Άρθ. 18 § 3(α)(1) έως 3(α)(4)
- Απομείωσης της υπεραξίας και άυλων στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή – Άρθ. 18 § 3(α)(6)
- Ελέγχου και αναγνώρισης ζημίας απομείωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται στο κόστος – Άρθ. 18 § 3β
- Χρηματοδοτικής μίσθωσης. Αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Ωστόσο σύμφωνα με το Άρθ. 24 του ΚΦΕ (Ν.4172/2013) η παρακολούθηση των παγίων αυτών εξομοιώνεται με το ΔΛΠ 17.
- Χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου - Άρθ. 19 § 3
- Ελέγχου και αναγνώρισης ζημίας απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων – Άρθ. 19 § 4 έως 8
- Προσαύξησης του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων με την αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων και του κόστους δανεισμού - Άρθ. 20 §3β και § 5
- Αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης προβλέψεων συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία – Άρθ 22 §11 έως 14
- Αναγνώρισης κρατικών επιχορηγήσεων - Άρθ. 23 §1 και 2
- Αναγνώρισης και επιμέτρησης αναβαλλόμενης φορολογίας - Άρθ. 23 §3 έως 5
- Επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία - Άρθ. 24

Σημειώνεται ότι για τις διατάξεις των άρθρων που απαλλάσσονται της υποχρεωτικής εφαρμογής οι οντότητες εφαρμόζουν τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας

➤ **Απλοποιήσεις και απαλλαγές απογραφής αποθεμάτων**

- Δυνατότητα μη διενέργειας απογραφής και αντιμετώπισης των αγορών της περιόδου ως έξοδο εφόσον ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών.
- Για τις οντότητες που επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις (3) τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.
- Όταν οι οντότητες επιλέγουν να διενεργήσουν φυσική απογραφή στο τέλος της περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της ίδιας περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν. Δηλαδή, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω περιόδου θα εκπέσουν μόνο οι αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).
- Όταν οι οντότητες επιλέγουν σε μια περίοδο να παύσουν να διενεργούν φυσική απογραφή, ενώ διενεργούσαν, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή. Δηλαδή, στην πρώτη αυτή περίοδο στην οποία δεν διενεργείται απογραφή η οντότητα (και εφεξής) θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τις αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).

Αν η περίοδος (φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι το χρονικό διάστημα ίσο ή μεγαλύτερο των (15) ημερών λογίζεται ως μήνας ενώ το χρονικό διάστημα που είναι 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.

➤ **Απλοποιήσεις και απαλλαγές προσαρτήματος**

Καταρτίζουν απλοποιημένο προσάρτημα με ελάχιστα πληροφοριακά στοιχεία όπως την επωνυμία, την έδρα, τον νομικό τύπο κλπ ενώ γνωστοποιούν τον τύπο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιλέξει να καταρτίζουν δηλαδή μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (άρθρο 29 §3 και 34).

➤ **Απλοποιήσεις και απαλλαγές επί των οικονομικών καταστάσεων πολύ Μικρών οντοτήτων άρθρου 1 § 2α και 2β (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ κλπ)**

Οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 § 2α και 2β που κάνουν χρήση της επιλογής για την κατάρτιση Συνοπτικού Ισολογισμού και Συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων **δύνανται να εφαρμόζουν προαιρετικά τις διατάξεις περί:**

- Αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών (αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται) - Άρθρο 28 § 1 έως 3

Οι ως άνω οντότητες δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί:

- Επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία - Άρθρο 24

➤ **Απλοποιήσεις και απαλλαγές προσαρτήματος πολύ Μικρών οντοτήτων (άρθρου 1 § 2α και 2β)**

Συντάσσουν απλοποιημένο προσάρτημα με τα εξής πληροφοριακά στοιχεία:

- α) Επωνυμία, έδρα, νομικό τύπο κλπ (άρθρο 29 §3).
- β) Γνωστοποίηση των συνολικών χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό (άρθρο 29 §16).
- γ) 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 καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών (άρθρο 29 §25).
- δ) Γνωστοποιούν τον τύπο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιλέξει να κατάρτιζουν δηλαδή συνοπτικού Ισολογισμού και συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων (άρθρο 29 § 34).

Απλοποιήσεις και απαλλαγές προσαρτήματος Μικρών Οντοτήτων

Συντάσσουν απλοποιημένο προσάρτημα με τα εξής πληροφοριακά στοιχεία:

- α) Επωνυμία, έδρα, νομικό τύπο κλπ (άρθρο 29 §3).
- β) Ιδιαίτερη σημείωση με μνεία στο εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας να συνεχίσει απρόσκοπτα την δραστηριότητα της (going concern) (άρθρο 29 §4).
- γ) Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα (άρθρο 29 §5).
- δ) Γνωστοποίηση τυχόν παρέκκλισης εφαρμογής μιας διάταξης του νόμου (άρθρο 29 §6).
- ε) Πίνακας ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων (άρθρο 29 §8).
- στ) Γνωστοποιήσεις που προβλέπονται στην περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία (άρθρο 29 §10).
- ζ) Γνωστοποίηση των συνολικών υποχρεώσεων της οντότητας (βραχυπρόθεσμες-μακροπρόθεσμες) που καλύπτονται με εξασφαλίσεις της με την ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης (άρθρο 29 §13).
- η) Γνωστοποίηση των υποχρεώσεων που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού (άρθρο 29 §14).

- θ) Γνωστοποίηση των συνολικών χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό (άρθρο 29 §16).
- ι) Το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας (άρθρο 29 §17).
- ια) Γνωστοποίηση των ποσών των τόκων που κεφαλαιοποιήθηκαν στην περίοδο (άρθρο 29 §18).
- ιβ) Τον μέσο όρο των απασχολούμενων της οντότητας (άρθρο 29 §23α).
- ιγ) 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 καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών (άρθρο 29 §25).

➤ **Απλοποιήσεις και απαλλαγές προσαρτήματος Μεσαίων οντοτήτων**

Οι μεσαίες οντότητες δύναται να μην παρέχουν τις εξής πληροφορίες:

- α) Γνωστοποίηση του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές (άρθρο 29 §24).
- β) Τις συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας (άρθρο 29 §32).
- γ) Τη 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 (άρθρο 29 §33).

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

➤ Κατηγοριοποίηση ομίλων

Τα όρια μεγέθους των ομίλων επιχειρήσεων και η κατηγοριοποίηση αυτών έχει ως εξής:

ΟΡΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ (Άρθρο 31 Ν.4308/2014)			
Κατάταξη	Σύνολο ενεργητικού*	Καθαρός κύκλος εργασιών*	Μ/Ο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου
Μικροί όμιλοι**	≤4.000.000,00	≤8.000.000,00	≤50
Μεσαίοι όμιλοι**	≤20.000.000,00	≤40.000.000,00	≤250
Μεγάλοι όμιλοι***	>20.000.000,00	>40.000.000,00	>250

* Τα όρια μεγέθους είναι σε ενοποιημένη βάση

** Σε ενοποιημένη βάση δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο κριτηρίων μεγέθους

*** Σε ενοποιημένη βάση υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο κριτηρίων μεγέθους

- Τα όρια ενεργητικού και κύκλου εργασιών ισχύουν μετά την αφαίρεση των συμψηφισμών και των απαλοιφών. Αν δεν λαμβάνονται υπόψη οι προαναφερόμενοι συμψηφισμοί και απαλοιφές τα όρια αυτά προσαυξάνονται κατά 20%.
- Όταν ένας όμιλος υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

➤ Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης

Η βασική προϋπόθεση για να προκύπτει η σχέση μητρικής προς θυγατρική 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 στην 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.

Εάν δεν υπάρχει συμμετοχή, τα διάφορα κονδύλια καθαρής θέσης που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι τα συνολικά ποσά των αντίστοιχων κονδυλίων που αναλογούν σε καθεμία οντότητα.

➤ **Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση**

Οι οντότητες που απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι:

- Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος.
- Μια μητρική οντότητα εάν αυτή είναι θυγατρική μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ε.Ε., και:
 - α) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας κατέχει όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης οντότητας, ή
 - β) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας, κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλλασσόμενης και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

Για να παρασχεθεί η απαλλαγή θα πρέπει η απαλλασσόμενη οντότητα και όλες οι θυγατρικές της να ενοποιούνται σε έναν μεγαλύτερο Όμιλο του οποίου η μητρική διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους.

Στην περίπτωση που δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους θα πρέπει η απαλλασσόμενη οντότητα και όλες οι θυγατρικές της να ενοποιούνται σε όμιλο που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ ή σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

Επιπρόσθετα στην περίπτωση αυτή οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες (ελεγκτικά γραφεία), που έχουν αδειοδοτηθεί για να διενεργούν ελέγχους χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

➤ **Λοιπές απαλλαγές από την υποχρέωση ενοχοποίησης (περιλαμβάνει και οντότητες Δημοσίου ενδιαφέροντος)**

- α) σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο δεν μπορούν να αποκτηθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή υπερβολική καθυστέρηση ή
- β) οι μετοχές αυτής της οντότητας κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή τους, ή
- γ) αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιαστικά τη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της οντότητας.
- δ) οι θυγατρικές οντότητες δεν είναι σημαντικές (επουσιώδες μέγεθος).

➤ **Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται στο σύνολό τους στον ενοποιημένο ισολογισμό.

Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση και εν λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι οντότητες περιελήφθησαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά.

Οι διαφορές που προκύπτουν από τον συμψηφισμό κατανέμονται, στο βαθμό που είναι δυνατόν, σε εκείνα τα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, των οποίων οι εύλογες αξίες είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από τις λογιστικές αξίες τους.

Εξυπακούεται ότι κατά την ενοποίηση μπορεί να αναγνωρίζονται και στοιχεία τα οποία δεν υπάρχουν στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων εταιρειών. Για παράδειγμα, σε μια απόκτηση θυγατρικής μπορεί για σκοπούς ενοποίησης να αναγνωρισθούν υπάρχοντα στην θυγατρική άυλα στοιχεία, τα οποία βάσει των προβλέψεων του νόμου δεν επιτρέπεται να αναγνωρισθούν στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ίδιας, όπως για παράδειγμα στοιχεία που έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά από αυτή (πχ σήματα).

Όταν μετοχές θυγατρικών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από πρόσωπα, άλλα εκτός του ομίλου, το ποσό που αποδίδεται σε αυτές τις μετοχές εμφανίζεται ξεχωριστά στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού ως «Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο».

Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται πλήρως στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις χρηματοοικονομικές θέσεις, τα κέρδη ή τις ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ως να ήταν μια οντότητα. Ιδιαίτερα, τα κατωτέρω απαλείφονται από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

- α) Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.
- β) Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.
- γ) Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.
- Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται κατά την ίδια ημερομηνία με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας.
- Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση επιμετρώνται με τις ίδιες μεθόδους.
- Όταν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν επιμετρηθεί, από οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, με τη χρήση διαφορετικών λογιστικών πολιτικών από αυτές που χρησιμοποιούνται για σκοπούς της ενοποίησης, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις επαναμετρούνται, σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές της μητρικής οντότητας.
- Αναβαλλόμενοι φόροι αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Δεν επιτρέπεται συμψηφισμός στον ισολογισμό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, όταν τα σχετικά ποσά προέρχονται από οντότητες που λειτουργούν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες.

- Όταν η θυγατρική μιας μητρικής οντότητας καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε ένα νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας ως εξής:
 - α) Τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων μετατρέπονται με τη μέση ισοτιμία της περιόδου αναφοράς.
 - β) Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.
 - γ) Τα στοιχεία της καθαρής θέσης μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία εισφέρθηκαν ή σχηματίστηκαν.
 - δ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις παραπάνω μετατροπές αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής

Εφαρμογή 1

1η χρήση κατά την αγορά ποσοστού 60% έναντι € 1.200.000

	Μητρική 60%	Θυγατρική	Εγγραφές Ενοποίησης		Ενοποιημένος
			Χρέωση	Πίστωση	
Πάγιο Ενεργητικό					
Ασώματες Ακίνητοποιήσεις	200.000	100.000			300.000
Υπεραξία			120.000		120.000
Γήπεδα - Οικόπεδα	600.000	300.000			900.000
Κτίρια-Τεχνικά έργα	1.000.000	500.000			1.500.000
Μηχανήματα	400.000	300.000			700.000
Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός	400.000	300.000			700.000
Συμμετοχές	1.200.000	0		-1.200.000	0
Μακροχρόνιες Απαιτήσεις	20.000	20.000			40.000
Κυκλοφορούν Ενεργητικό					
Αποθέματα	1.050.000	350.000			1.400.000
Απαιτήσεις, Λοιπές Απαιτήσεις & Προκαταβολές	1.200.000	700.000			1.900.000
Χρεόγραφα	1.300.000	500.000			1.800.000
Ταμειακά Διαθέσιμα	130.000	80.000			210.000
Σύνολο Ενεργητικού	7.500.000	3.150.000			9.570.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
Κεφάλαιο & Αποθεματικά					
Μετοχικό Κεφάλαιο	-2.000.000	-800.000	480.000		-2.000.000
			320.000		
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	-1.000.000	-500.000	300.000		-1.000.000
			200.000		
Διαφορές Αναπροσαρμογής-Αποθεματικά	-800.000	-300.000	180.000		-800.000
			120.000		
Αποτελέσματα εις νέο	-500.000	-200.000	120.000		-500.000
			80.000		
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	-4.300.000	-1.800.000			-4.300.000
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο				-720.000	-720.000
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Μακροπρόθεσμα Δάνεια	-1.000.000	-400.000			-1.400.000
Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού	-100.000	-50.000			-150.000
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Προμηθευτές & Λοιπές Υποχρεώσεις	-1.000.000	-450.000			-1.450.000
Βραχυπρόθεσμα Δάνεια	-600.000	-200.000			-800.000
Υποχρεώσεις από Φόρους/Τέλη	-300.000	-150.000			-450.000
Πιστωτές Διάφοροι	-200.000	-100.000			-300.000
Σύνολο Παθητικού	-7.500.000	-3.150.000	1.920.000	-1.920.000	-9.570.000

2η χρήση ενοποίησης

	Εγγραφές Ενοποίησης				
	Μητρική 60%	Θυγατρική	Χρέωση	Πίστωση	Ενοποιημένος
Πάγιο Ενεργητικό					
Ασώματες Ακινήτοποιήσεις	250.000	150.000			400.000
Υπεραξία			120.000		120.000
Γήπεδα - Οικόπεδα	500.000	300.000			800.000
Κτίρια-Τεχνικά έργα	900.000	600.000			1.500.000
Μηχανήματα	550.000	400.000			950.000
Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός	450.000	250.000			700.000
Συμμετοχές	1.200.000	0		-1.200.000	0
Μακροχρόνιες Απαιτήσεις	20.000	30.000			50.000
Κυκλοφορούν Ενεργητικό					
Αποθέματα	900.000	600.000			1.500.000
Απαιτήσεις, Λοιπές Απαιτήσεις & Προκαταβολές	1.200.000	800.000			2.000.000
Χρεόγραφα	1.230.000	400.000			1.630.000
Ταμειακά Διαθέσιμα	100.000	70.000			170.000
Σύνολο Ενεργητικού	7.300.000	3.600.000			9.820.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
Κεφάλαιο & Αποθεματικά					
Μετοχικό Κεφάλαιο	-2.000.000	-800.000	480.000		-2.000.000
			320.000		
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	-1.000.000	-500.000	300.000		-1.000.000
			200.000		
Διαφορές Αναπροσαρμογής-Αποθεματικά	-850.000	-600.000	180.000		-1.030.000
			240.000		
Αποτελέσματα εις νέο	-300.000	-350.000	120.000		-390.000
			140.000		
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	-4.150.000	-2.250.000			-4.420.000
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο				-900.000	-900.000
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Μακροπρόθεσμα Δάνεια	-800.000	-300.000			-1.100.000
Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού	-100.000	-50.000			-150.000
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Προμηθευτές & Λοιπές Υποχρεώσεις	-800.000	-400.000			-1.200.000
Βραχυπρόθεσμα Δάνεια	-650.000	-200.000			-850.000
Υποχρεώσεις από Φόρους/Τέλη	-500.000	-300.000			-800.000
Πιστωτές Διάφοροι	-300.000	-100.000			-400.000
Σύνολο Παθητικού	-7.300.000	-3.600.000	2.100.000	-2.100.000	-9.820.000

Εφαρμογή 2

Πωλήσεις αποθεμάτων με πίστωση από την (Θ) στην (Μ) 200.000 με κόστος 150.000 από τα οποία αξία 100.000 παραμένει στην απογραφή τέλους χρήσης της (Μ).

Πώληση Μηχανήματος από την (Μ) στην (Θ) αναπόσβεστης αξίας 380.000 έναντι 500.000 αποσβένεται σε 5 χρόνια.

Ενοίκια που εισπράττει η (Μ) από την (Θ) ποσού 50.000

	Χρέωση	Πίστωση
Χρηματοοικονομικά έσοδα	284.800	
Αποτελέσματα εις νέο		284.800
Διαφορά αναμόρφωσης αποτελεσμάτων		284.800
Αποτελέσματα εις νέο	284.800	
Προμηθευτές & Λοιπές Υποχρεώσεις (μερίσματα)	284.800	
Απαιτήσεις, Λοιπές Απαιτήσεις & Προκαταβολές (μερίσματα)		284.800
Λοιπά Λειτουργικά Έσοδα	50.000	
Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως		50.000
Κύκλος Εργασιών (Πωλήσεις)	200.000	
Κόστος Πωληθέντων		200.000
Κόστος Πωληθέντων	25.000	
Αποθέματα		25.000
Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού	6.500	
Φόροι (ΑΧ)		6.500
Απαιτήσεις		200.000
Υποχρεώσεις σε Προμηθευτές	200.000	
Διαφορά αναμόρφωσης αποτελεσμάτων		18.500
Αποτελέσματα εις νέο	18.500	
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	3.700	
Αποτελέσματα εις νέο		3.700
Λοιπά Λειτουργικά Έσοδα	120.000	
Ενσώματες Ακινητοποιήσεις		120.000
Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως		24.000
Ενσώματες Ακινητοποιήσεις	24.000	
Φόροι		31.200
Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού	31.200	
Φόροι	6.240	
Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού		6.240
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο (ισολογισμού)		3.552
Αποτελέσματα εις νέο	3.552	
Διαφορά αναμόρφωσης αποτελεσμάτων		-71.040
Αποτελέσματα εις νέο	-71.040	

			Εγγραφές Ενοποίησης		
			Χρέωση	Πίστωση	Ενοποιημένος
Πάγιο Ενεργητικό	Μητρική 80%	Θυγατρική			
Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	2.400.000	1.800.000	24.000	-120.000	4.104.000
Επενδύσεις (μακροπρόθεσμες)	2.000.000	5.000.000			7.000.000
Ασώματες Ακίνητοποιήσεις	150.000	50.000	1.187.360		1.387.360
Συμμετοχές σε Εταιρείες του Ομίλου	6.000.000	0		-6.000.000	0
Συμμετοχές σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις		0			0
Λουπές Συμμετοχές/Investment property	100.000	300.000			400.000
Μακροχρόνιες Απαιτήσεις	50.000	20.000			70.000
Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού	120.000	204.800	6.500		362.500
			31.200		
Κυκλοφορούν Ενεργητικό					0
Αποθέματα	830.000	300.000		-25.000	1.105.000
Απαιτήσεις, Λουπές Απαιτήσεις & Προκαταβολές	1.300.000	750.000		-284.800	1.565.200
				-200.000	
Χρεόγραφα	1.360.000	1.450.000			2.810.000
Ταμειακά Διαθέσιμα	130.000	90.000			220.000
					0
Σύνολο Ενεργητικού	14.440.000	9.964.800			19.024.060
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
Κεφάλαιο & Αποθεματικά					
Μετοχικό Κεφάλαιο	-8.000.000	-3.000.000	2.400.000		-8.000.000
			600.000		
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	-248.000	-1.000.000	800.000		-248.000
			200.000		
Διαφορές Αναπροσαρμογής-Αποθεματικά	-1.300.000	-1.600.000	1.088.320		-1.491.680
			320.000		
Αποτελέσματα εις νέο	-1.292.000	-802.400	524.320	-284.800	-1.320.208
			160.480	0	
			284.800	-3.700	
			18.500		
			3.552		
			71.040		
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	0			-1.280.480	-1.280.332
			3.700	-3.552	
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	-10.840.000	-6.402.400			
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Δάνεια	-900.000	-1.405.000			-2.305.000
Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού	-100.000	-280.000			-380.000
Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού		-50.000			-50.000
Εσοδα Επομένων Χρήσεων - Κρατικές Επιχορηγήσεις		-90.000			-90.000
Λουπές Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις					
Προβλέψεις Υποχρεώσεων	-200.000	0			-200.000
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Προμηθευτές & Λουπές Υποχρεώσεις	-800.000	-667.400	284.800		-982.600
			200.000		
Υποχρεώσεις από Φόρους/Τέλη	-700.000	-500.000		-6.240	-1.206.240
Δάνεια	-900.000	-570.000			-1.470.000
Σύνολο Παθητικού	-14.440.000	-9.964.800			-19.024.060

	Μητρική 80%	Θυγατρική	Εγγραφές Ενοποίησης		Ενοποιημένος
			Χρέωση	Πίστωση	
Αποτελέσματα Χρήσης					
Κύκλος Εργασιών (Πωλήσεις)	-21.000.000	-11.500.000	200.000		-32.300.000
Κόστος Πωληθέντων	16.000.000	7.500.000	25.000	-200.000	23.325.000
Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	-5.000.000	-4.000.000			-9.000.000
Λοιπά Λειτουργικά Έσοδα	-500.000	-410.000	50.000		-860.000
			120.000		120.000
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	1.800.000	2.000.000		-24.000	3.776.000
Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως	1.500.000	950.000		-50.000	2.400.000
Χρηματοοικονομικά έσοδα	-900.000	-520.000	284.800		-1.135.200
Χρηματοοικονομικά έξοδα	1.200.000	800.000			2.000.000
Μερικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	-1.900.000	-1.180.000			-3.080.000
Κέρδη προ Φόρων	-1.900.000	-1.180.000			-3.080.000
Φόροι	608.000	377.600		-6.500	979.100
			6.240	-31.200	-24.960
Κέρδη/(ζημίες) μετά Φόρων	-1.292.000	-802.400			-2.094.400
Έκτακτα Αποτελέσματα					0
Μερίσματα					0
μείον Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο					0
Διαφορές Αναμόρφωσης				-284.800	
				-18.500	
				-71.040	
Καθαρά Κέρδη/(Ζημιές) Χρήσεως	-1.292.000	-802.400	8.894.612	-8.894.612	-1.566.976
			0	0	0

➤ Συγγενείς- Μέθοδος καθαρής θέσης

- Όταν μια οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση έχει μια συμμετοχή σε συγγενή ή κοινοπραξία, αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία», βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.
- Συγγενής είναι μια οντότητα στην οποία η συμμετέχουσα οντότητα ασκεί ουσιώδη επιρροή στις λειτουργίες της και τις χρηματοοικονομικές πολιτικές της. Τεκμαίρεται ότι συγγενής είναι μια οντότητα στην οποία υπάρχει συμμετοχή από 20% - 50% και δεν είναι θυγατρική ή κοινοπραξία.
- Κοινοπραξία είναι μια οντότητα επί της οποίας δύο ή περισσότερα μέρη ασκούν κοινό έλεγχο και έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία, ανεξαρτήτως ποσοστού συμμετοχής της κάθε μίας.

Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μια συγγενής ή κοινοπραξία αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει την εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς ή της κοινοπραξίας (αποκτηθείσα αναλογία) και υπεραξία εάν το τίμημα είναι μεγαλύτερο από τα αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία.

Η υπεραξία αντιμετωπίζεται λογιστικά είτε ως μη αποσβέσιμο στοιχείο είτε ως στοιχείο υποκείμενο σε δεκαετή απόσβεση, κατά περίπτωση και σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν.4308/2014. Στην περίπτωση μη απόσβεσης της υπεραξίας, ο έλεγχος απομείωσης γίνεται σε επίπεδο αξίας της συμμετοχής.

Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης :

- Το ποσό που αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της μεταβολής της καθαρής της θέσης κατά τη διάρκεια της περιόδου και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων.
- Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας εμφανίζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

Οι συμμετοχές σε συγγενείς οντότητες ή κοινοπραξίες, από οποιαδήποτε οντότητα του ομίλου, στον ενοποιημένο Ισολογισμό εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχές σε συγγενείς ή και κοινοπραξίες», και επιμετρώνται βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.

➤ Περιγραφή και σκοπιμότητα της μεθόδου

Σύμφωνα με τη μέθοδο καθαρής θέσης, το αρχικό κόστος κτήσεως ή της προηγούμενης αποτιμήσεως κάθε συμμετοχής σε συγγενή εταιρία αναπροσαρμόζεται στο τέλος της κάθε παρουσιαζόμενης χρήσης (ή άλλης λογιστικής περιόδου) ανάλογα με:

- α) τα καθαρά κέρδη ή ζημιές της κάθε συγγενούς, που προέκυψαν κατά την παρουσιαζόμενη χρήση,
- β) τις τυχόν διαφορές αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς, οι οποίες καταχωρήθηκαν απευθείας σε λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, και
- γ) τα μερίσματα που εγκρίθηκαν για διανομή από κάθε συγγενή εταιρία.

➤ **Μεταβολές του λογαριασμού συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις**

Δηλαδή ο λογαριασμός

Χρεώνεται:

- Με τα καθαρά, μετά από φόρους, κέρδη της συγγενούς, κατά το μέρος που αναλογούν στο ακριβές ποσοστό συμμετοχής.
- Με τις απευθείας αυξήσεις κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων της συγγενούς, προερχόμενες από διαφορές αναπροσαρμογής.
- Με τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των συμμετοχών με ξένο νόμισμα.
- Με την αγορά πρόσθετου ποσοστού συμμετοχής σε συγγενή.

Πιστώνεται:

- Με τις καθαρές ζημίες χρήσεως της συγγενούς εταιρίας, κατά το μέρος που αναλογούν στο ακριβές ποσοστό συμμετοχής στην εταιρία αυτή.
- Με τις απευθείας μειώσεις κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων της συγγενούς, προερχόμενες από διαφορές αναπροσαρμογής.
- Από χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των συμμετοχών με ξένο νόμισμα.
- Με την τυχόν απομείωση της εμφανιζόμενης αξίας συμμετοχής σε συγγενή.
- Με τις συμπληρωματικές αποσβέσεις και τις συμπληρωματικές απομειώσεις, που γίνονται από τη συμμετέχουσα επί των θετικών διαφορών εύλογης αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς, σε σχέση με τις λογιστικές αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησης των μετοχών ή μεριδίων της.
- Με τα εισπρακτέα μερίσματα που έχουν εγκριθεί για καταβολή από τη συγγενή.
- Με την πώληση σε τρίτους μέρους ή του συνόλου της συμμετοχής στη συγγενή.

Παράδειγμα

Έστω ότι αποκτήθηκε το 30% της εταιρείας (Σ) με κόστος 100.000 ευρώ και η λογιστική καθαρή της θέση έχει ως εξής:

Μετοχικό Κεφάλαιο	100.000
Αποθεματικά	100.000
Αποτελέσματα εις νέο	80.000
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	280.000

Κατά την ημερομηνία της αγοράς διαπιστώθηκε ότι η εύλογη αξία της ανέρχεται σε 300.000 ευρώ λόγω θετικής διαφοράς αποτίμησης μηχανήματος της που αποσβένεται σε δύο χρήσεις κατά το ποσό των 20.000 ευρώ.

Υπολογισμός της υπεραξίας κατά την αγορά =	Λογιστική καθαρή θέση	280.000
	Αποθεματικό αναπροσαρμογής	20.000
	Σύνολο πραγματικής καθαρής θέσης	300.000

$$\text{Υπεραξία} = 10.000 \quad (100.000 - (300.000 \times 30\%))$$

Γεγονότα

1. Η Γ.Σ των μετόχων της (Σ) στις 30/09/XX αποφάσισε την διανομή μερισμάτων από τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων ποσού 30.000 Ευρώ
2. Τα κέρδη της (Σ) στις 31/12/XX ανέρχονται μετά από φόρους σε 90.000 Ευρώ.
3. Στην διάρκεια της χρήσης η συμμετέχουσα πώλησε στη (Σ) εμπορεύματα αξίας 125.000 με κόστος 100.000 Ευρώ τα οποία η (Σ) δεν είχε μεταπωλήσει.
4. Στις 31/12/XX η (Σ) προέβη σε αναπροσαρμογή της αξίας του οικοπέδου της κατά το ποσό των 50.000 Ευρώ
5. Η Διοίκηση της συμμετέχουσας έκρινε στις 31/12/XX ότι η υπεραξία των 10.000 Ευρώ έπρεπε να απομειωθεί κατά το ήμισυ

		Χρέωση	Πίστωση
	Συμμετοχές Χρηματικά διαθέσιμα	100.000	100.000
1	Συμμετοχές Απαιτήσεις κατά συγγενών	9.000	9.000
2	Συμμετοχές Κέρδη συμμετοχών σε συγγενείς	27.000	27.000
3	Συμμετοχές Αποτελέσματα εις Νέο Ομίλου Συμμετοχές Αποτελέσματα εις Νεό Ομίλου	7.500 1.950	7.500 1.950
4	Συμμετοχές Αποθεματικά αναπροσαρμογής Συμμετοχές Αποθεματικά αναπροσαρμογής	15.000 3.900	15.000 3.900
5	Συμμετοχές Ζημιές συμμετοχών σε συγγενείς	5.000	5.000
6	Συμμετοχές * Κέρδη συμμετοχών σε συγγενείς Συμμετοχές Κέρδη συμμετοχών σε συγγενείς	3.000 780	3.000 780

* Καταχώρηση των αποσβέσεων 10.000 Ευρώ επί της εύλογης αξίας του μηχανήματος

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός της συμμετέχουσας "Συμμετοχές σε Συγγενείς" έχει ως εξής :

	Συμμετοχές σε συγγενείς	
Υπόλοιπο έναρξης	100.000	
	9.000	Διανομή μερισμάτων (1)
Αναλογία κερδών χρήσης (2)	27.000	
	2.400	Μη πραγματοποιηθέν κέρδος και αναβαλλόμενη φορολογία (3)
	15.000	Αποθεματικό αναπροσαρμογής και αναβαλλόμενη φορολογία (4)
	5.000	Διαγραφή μέρους υπεραξίας (5)
	960	Αποσβέσεις στην εύλογη αξία και αναβαλλόμενη φορολογία(6)
Υπόλοιπο Χρήσης	116.060	

➤ **Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Οι σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες, που προβλέπονται από το άρθρο 29 . Ιδιαίτερα:

- Κατά τη γνωστοποίηση των συναλλαγών με τα συνδεδεμένα μέρη, οι συναλλαγές μεταξύ τέτοιων μερών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και έχουν απαλειφθεί, παραλείπονται.
- Κατά τη γνωστοποίηση του μέσου αριθμού των εργαζομένων, γίνεται ξεχωριστή γνωστοποίηση για τον μέσο αριθμό των εργαζομένων που απασχολήθηκαν σε από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες.
- Κατά την γνωστοποίηση των ποσών των αποζημιώσεων, των προκαταβολών και των πιστώσεων που δόθηκαν σε μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, γνωστοποιούνται μόνο τα ποσά που δόθηκαν σε μέλη αυτών των συμβουλίων της μητρικής οντότητας, από την ίδια και τις θυγατρικές της.

Επίσης περιλαμβάνουν :

Αναφορικά με τις οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση:

- Τις επωνυμίες και την έδρα των οντοτήτων
- Την κατεχόμενη αναλογία στο κεφάλαιο αυτών των οντοτήτων
- Πληροφορίες αναφορικά με το ποιές από τις προϋποθέσεις αποτελούν τη βάση με την οποία έγινε η ενοποίηση
- Οι πληροφορίες ανωτέρω παρέχονται και σε σχέση με τις οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση για λόγους μη σημαντικότητας
- Τις επωνυμίες και την έδρα των συγγενών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση
- Τις επωνυμίες και τα μητρώα εγγραφής των κοινοπραξιών και των από κοινού ελεγχόμενων δραστηριοτήτων

Οι μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό του ποσού της υπεραξίας και κάθε σημαντική μεταβολή της σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.

Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης σε μια συγγενή ή κοινοπραξία, η οντότητα γνωστοποιεί την διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης της επένδυσης και της λογιστικής αξίας της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε, κατά την ημερομηνία απόκτησης.

ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Οι αλλαγές στους κανόνες επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων που εισάγει ο ν. 4308/2014 σε σχέση με τις καταργηθείσες λογιστικές διατάξεις) αντιμετωπίζονται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών του άρθρου (28) του νόμου.

Η αντιμετώπιση της πρώτης εφαρμογής ως αλλαγή λογιστικής πολιτικής σημαίνει ότι οι απαιτούμενες από το νόμο προσαρμογές θα γίνουν αναδρομικά, ως εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να συντάσσονταν ανέκαθεν βάσει των προβλέψεων του νόμου 4308/2014.

Για σκοπούς πρώτης εφαρμογής του νόμου, ως περίοδος πρώτης εφαρμογής θεωρείται η πρώτη ετήσια περίοδος που ξεκινά μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014. Δηλαδή, για οντότητες που έχουν ετήσια λογιστική περίοδο 01.01-31.12 (ημερολογιακό έτος), η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η 01.01.2015 – 31.12.2015. Για οντότητες που έχουν διαφορετική ετήσια λογιστική περίοδο, η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος που ξεκινά μετά την 01.01.2015. Για παράδειγμα, αν μια οντότητα έχει λογιστική περίοδο 01.07-30.06, η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος 01.07.2015-30.06.2016.

Για σκοπούς πρώτης εφαρμογής, ως ημερομηνία μετάβασης στα ΕΛΠ **θεωρείται η πρώτη ημέρα της συγκριτικής ετήσιας περιόδου της περιόδου της πρώτης εφαρμογής, ή η τελευταία ημέρα της περιόδου που προηγείται της συγκριτικής περιόδου.** Συνεπώς, για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο 01.01-31.12, η ημερομηνία μετάβασης είναι η 01.01.2014 ή η 31.12.2013.

Η αναδρομική εφαρμογή συνεπάγεται την προσαρμογή όλων των κονδυλίων του ισολογισμού κατά την ημερομηνία μετάβασης και την σύνταξη αναμορφωμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την συγκριτική περίοδο. Δηλαδή, ο ισολογισμός της ημερομηνίας μετάβασης και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου, πρέπει να αναμορφωθούν. **Οι σχετικές διαφορές που προκύπτουν αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση όσον αφορά τον ισολογισμό κατά την ημερομηνία μετάβασης, και στα αποτελέσματα και την καθαρή θέση κατά περίπτωση, όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής χρήσεως.**

Βάσει των αναφερομένων αναδρομική εφαρμογή βάσει των προβλέψεων του νόμου συνεπάγεται:

- α) Τη διαγραφή όλων των κονδυλίων που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του νόμου, όπως για παράδειγμα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.
- β) Την αναγνώριση όλων των κονδυλίων που αναγνωρίζονται βάσει του παρόντος νόμου αλλά δεν αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, όπως για παράδειγμα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- γ) Την εξέταση όλων των περιουσιακών στοιχείων (π.χ. απαιτήσεις, αποθέματα ή πάγια) για την διαπίστωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης και την αναγνώριση των σχετικών ζημιών.
- δ) Την εξέταση και προσαρμογή, εφόσον απαιτείται, της ωφέλιμης οικονομικής ζωής των παγίων στοιχείων. Για παράδειγμα, έστω μηχανήμα λογιστικής αξίας 100 που αφορά αξία κτήσης 500 ευρώ και σωρευμένες αποσβέσεις έως την 31.12.2013 ευρώ 400 (λογιστική αξία 100). Αν η οντότητα κρίνει ότι το εν λόγω πάγιο είναι υπεραποσβεσμένο ως εκείνη την ημερομηνία, μπορεί να αναστρέψει τις υπερβάλλουσες αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί σε όφελος των αποτελεσμάτων εις νέον της 31.12.2013, αυξάνοντας έτσι τη λογιστική αξία του παγίου που απομένει να αποσβεστεί στο μέλλον. Στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή η οντότητα κρίνει ότι έχουν γίνει λιγότερες αποσβέσεις, αναγνωρίζεται σωρευτικά το ποσό των αποσβέσεων που δεν έχουν διενεργηθεί στα αποτελέσματα εις νέον της 31.12.2013.

Παρέχεται η δυνατότητα, ειδικά και αποκλειστικά για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα στην πρώτη εφαρμογή, και προκειμένου να αποφευχθούν οι τεχνικά απαιτητικές και κοστοβόρες διαδικασίες που συνεπάγεται η αναδρομική προσαρμογή, τα εν λόγω στοιχεία να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία τους. Στην περίπτωση αυτή:

- όταν, με απόφαση της οντότητας, η μεταγενέστερη επιμέτρηση θα γίνεται στο κόστος κτήσης, η προσδιορισθείσα εύλογη αξία θεωρείται εφεξής ως τεκμαρτό κόστος κτήσης και οι διαφορές επιμέτρησης σε σχέση με τις υπάρχουσες λογιστικές αξίες, θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέον. Σημειώνεται ότι η οντότητα δεν υποχρεούται να επιμετρήσει στην εύλογη αξία το σύνολο των εν λόγω ακινήτων της, δηλαδή έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει αυτή την επιλογή μόνο σε ένα ή περισσότερα ακίνητα και όχι υποχρεωτικά σε όλα.
- Η οντότητα δύναται να θεωρήσει τις λογιστικές αξίες των στοιχείων του ισολογισμού του τέλους της προηγούμενης περιόδου ως το τεκμαρτό κόστος αυτών των στοιχείων για την εφαρμογή του νόμου. Δηλαδή, μεταφέρει τις λογιστικές αξίες του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου ως ποσά έναρξης της περιόδου πρώτης εφαρμογής.
- όταν, με απόφαση της οντότητας, η μεταγενέστερη επιμέτρηση θα γίνεται στην εύλογη αξία, για όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα οι θετικές διαφορές επιμέτρησης σε σχέση με τις υπάρχουσες λογιστικές αξίες αναγνωρίζονται ως «διαφορά εύλογης αξίας» στην καθαρή θέση, ενώ για όλα τα επενδυτικά ακίνητα οι σχετικές διαφορές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέο.

Δεν έχουν τη δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία στην πρώτη εφαρμογή, οι πολύ μικρές οντότητες των περιπτώσεων (α), (β) και (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου.

Η αναδρομική αναπροσαρμογή μπορεί να συνεπάγεται την αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου, κατά την επιλογή της οντότητας. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα δεσμεύεται να λογίσει τον αναβαλλόμενο φόρο για όλες τις προκύπτουσες προσωρινές διαφορές και να ακολουθεί παγίως αυτή την πολιτική στο μέλλον.

Παράδειγμα

Υπολογισμοί με λογισμό αναβαλλόμενου φόρου (φορολογικός συντελεστής 26%)

	Ισολογισμός 31.12.2014	Εγγραφές μετάβασης 01.01.2015	Αναβαλλόμενος φόρος 01.01.2015	Ισολογισμός μετάβασης ΕΛΠ 01.01.2015
Ενεργητικό				
Ακίνητα	10.000.000	2.000.000		12.000.000
Πελάτες	7.000.000	-1.500.000		5.500.000
Αποθέματα	5.000.000	-1.000.000		4.000.000
Αναβαλλόμενος φόρος	0		232.000	232.000
Σύνολο ενεργητικού	22.000.000	-500.000	232.000	21.732.000
Καθαρή θέση				
Μετοχικό κεφάλαιο	3.000.000			3.000.000
Αποθεματικά	1.000.000			1.000.000
Κέρδη εις νέο	500.000	-800.000	232.000	-68.000
Σύνολο καθαρής θέσης	4.500.000	-800.000	232.000	3.932.000
Δάνεια	5.000.000			5.000.000
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους	0	300.000		300.000
Προμηθευτές	12.500.000			12.500.000
Σύνολο υποχρεώσεων	17.500.000	300.000	0	17.800.000
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων	22.000.000	-500.000	232.000	21.732.000

Αναβαλλόμενος φόρος: $0,29 * (-2.000.000 + 1.500.000 + 1.000.000 + 300.000) = 232.000$.

➤ Απαλλαγές - Απλουστεύσεις

- Για τα λοιπά στοιχεία του ισολογισμού (πλην των ακινήτων) δεν παρέχεται από το νόμο η δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών ως τεκμαρτό κόστος την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής όταν υιοθετείται το κόστος κτήσης ως βάση επιμέτρησης. Δηλαδή οι απομειώσεις των λοιπών στοιχείων, όπως απαιτήσεων και αποθεμάτων, αν υπάρχουν, θα γίνουν κατά την ημερομηνία μετάβασης (01.01.2014), εάν ήταν γνωστές κατά την ημερομηνία εκείνη. Σε διαφορετική περίπτωση τεκμαίρεται ότι προέκυψαν κατά το έτος 2014 και συνεπώς θα βαρύνουν τα αποτελέσματα αυτής της περιόδου. **Δηλαδή προσαρμογή απομειώσεων απαιτήσεων και αποθεμάτων δεν νοείται με απευθείας μεταφορά τους στα αποτελέσματα εις νέον της 01.01.2015. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται μόνο για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα.**

Όταν υιοθετείται η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

- τεκμαίρεται: ότι για τα στοιχεία αυτά υπάρχουν διαθέσιμες εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία μετάβασης, οπότε η προσαρμογή θα γίνει αναδρομικά, όπως για παράδειγμα στα χρηματοοικονομικά στοιχεία. Πάντως εάν η οντότητα κρίνει ότι η αναδρομική προσαρμογή είναι πρακτικά δυσχερής, μπορεί να επιμετρήσει όλα αυτά τα στοιχεία στην εύλογη αξία τους κατά την 01.01.2015 και να επηρεάσει με τις διαφορές τα αποτελέσματα εις νέον, ή τις διαφορές εύλογης αξίας, βάσει των γενικών προβλέψεων του νόμου.

Η αναδρομική προσαρμογή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορεί να μην είναι πρακτικά ευχερής π.χ:

- α) Η αρχική αναγνώριση στοιχείων του ισολογισμού έχει λάβει χώρα σε μακρινή περίοδο στο παρελθόν.
- β) Η εύλογη αξία στοιχείων του ισολογισμού δεν είναι διαθέσιμη για κρίσιμα χρονικά σημεία, όπως απαιτείται για την αναδρομική εφαρμογή της επιμέτρησης στην εύλογη αξία. Για παράδειγμα, αν δεν υπάρχουν διαθέσιμες εύλογες αξίες ακινήτων κατά την ημερομηνία μετάβασης (01.01.2014), δεν μπορούν να προσδιορισθούν αναδρομικά, δεδομένου ότι η εκτίμηση της εύλογης αξίας τους γίνεται βάσει της παρούσας κατάστασής τους.

Παρέχεται η δυνατότητα για κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους. Παράδειγμα της περίπτωσης αυτής είναι τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης ή τα αφορολόγητα αποθεματικά του ν. 3299/2004.

Παράδειγμα

Η Α έλαβε την 02/01/2010 ποσό 300.000 ως κρατική επιχορήγηση για επενδύσεις, ωφέλιμης ζωής 10 ετών και σχημάτισε ισόποσο αφορολόγητο αποθεματικό 300.000 (στοιχείο της καθαρής θέσης), μη υποκείμενο σε απόσβεση, βάσει του ν. 3299/2004.

Με την εφαρμογή του ν. 4308/2014, η Α αποφάσισε να προβεί σε αναδρομική προσαρμογή του εν λόγω ποσού κατά την ημερομηνία μετάβασης (01/01/2014).

Οι απαιτούμενες προσαρμογές στα σχετικά κονδύλια του ισολογισμού θα έχουν ως εξής:

1. Στην ημερομηνία μετάβασης (01/01/2014), το αποθεματικό μεταφέρεται σε λογαριασμό υποχρέωσης.
2. Υπολογίζονται οι αποσβέσεις της υποχρέωσης για το διάστημα 02/01/2010 έως 31/12/2013: $300.000 / 10 = 30.000 * 4 = 120.000$.
3. Το ποσό των 120.000 εκφράζει το μέρος της επιχορήγησης που θα είχε μεταφερθεί στα αποτελέσματα των ετών 2010 έως 2013.
4. Οι σχετικοί υπολογισμοί συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	Υπόλοιπα ισολογισμού 01/01/2014	Μετάβαση 01/01/2014		ΕΛΠ 01/01/2014
		Μειώσεις	Αυξήσεις	
Μετοχικό κεφάλαιο	1.000.000	0	0	1.000.000
Αφορολόγητο αποθεματικό	300.000	-300.000	120.000	120.000
Κέρδη εις νέο	114.000	0	0	114.000
Σύνολο καθαρής θέσης	1.414.000	-300.000	120.000	1.234.000
Υποχρεώσεις / Επιχορηγήσεις	0	300.000	-120.000	180.000
Σύνολο	1.414.000	0	0	1.414.000

Με βάση το άρθρο 37 του ν.4308/2014 η «Α» θα μπορούσε να ην προβεί στον παραπάνω χειρισμό και να αφήσει το αφορολόγητο αποθεματικό ποσού 300.000 στην καθαρή θέση.

Παρέχεται η δυνατότητα για περιουσιακά στοιχεία οι συναλλαγές των οποίων έχουν πραγματοποιηθεί πριν την ημερομηνία έναρξης της περιόδου πρώτης εφαρμογής και πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά δεν αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να λογιστικοποιούνται εφεξής βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, για το χρονικό διάστημα που προβλέπεται από αυτή τη νομοθεσία. Παράδειγμα είναι τα περιουσιακά στοιχεία των χρηματοδοτικών μισθώσεων. 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 προϋσχύουσα φορολογική νομοθεσία του ν. 2238/1994 αντιμετωπίζονταν 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.**

Ιδιαίτερα σημεία στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου (2014), δεδομένης της κατάργησης του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, είναι τα παρακάτω κονδύλια που χρήζουν ανακατάταξης για τη συγκριτική περίοδο:

- α) Οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, ο φόρος εισοδήματος, και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι, ενσωματώνονται (ως έξοδα) στα αντίστοιχα κονδύλια της συγκριτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, μειώνοντας έτσι το καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου.

- β) Τα προτεινόμενα ποσά για διανεμόμενα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) και αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου που εμφανίσθηκαν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις (ετήσια περίοδος 2014), θα μεταφερθούν σε αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο της συγκριτικής περιόδου καθώς τα ποσά αυτά αναγνωρίζονται με την έγκρισή τους εντός της περιόδου 2015.
- γ) Τα οριστικά μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) εκ των κερδών του 2014 (συγκριτική περίοδος), όπως αυτά εγκρίθηκαν από τη γενική συνέλευση εντός του 2015, θα εμφανισθούν σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο στην Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης του 2015 (πρώτη εφαρμογή), όταν συντάσσεται αυτή η κατάσταση.
- δ) Τα προτεινόμενα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) εκ των κερδών του 2013 θα εμφανισθούν σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο στην Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης του 2014, όταν συντάσσεται αυτή η κατάσταση.
- ε) Οι οριστικά εγκριθείσες από τη γενική συνέλευση αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών του 2014 θα αναγνωρισθούν ως έξοδο (παροχές σε εργαζομένους), στην κατάσταση αποτελεσμάτων του 2015.
- στ) Οι προτεινόμενες αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών του 2013 θα αναγνωρισθούν ως έξοδο (παροχές σε εργαζομένους), στην κατάσταση αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου (2014).
- ζ) **Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση, που εμφανίζεται στους ισολογισμούς της ημερομηνίας μετάβασης (π.χ. 31.12.2013) και της συγκριτικής περιόδου (π.χ. 31.12.2014), θα αντισταθμισθεί.**
- η) Το οφειλόμενο κεφάλαιο εφεξής παύει να εμφανίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού, και αντίστοιχα της καθαρής θέσης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου.

Παράδειγμα

Δίνεται ο παρακάτω πίνακας διανομής (καταστάσεις κατά το ΕΓΛΣ) για τα έτη 2014 και 2013.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	2014	2013
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσης	800.000	1.000.000
Πλέον: υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων	416.200	200.000
Μείον : διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	-300.000	-
Σύνολο	916.200	1.200.000
Μείον : 1. Φόρος εισοδήματος χρήσεως	-208.000	-260.000
2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	-50.000	-20.000
Κέρδη προς διάθεση	658.200	920.000
Η διάθεση γίνεται ως εξής:		
Τακτικό αποθεματικό	1.700	46.000
Μερίσματα	84.105	305.900
Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ.	200.000	151.900
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	372.395	416.200
	658.200	920.000

Τα βήματα που ακολουθούμε έχουν ως εξής :

α) Προσαρμόζουμε σε ΕΛΠ τα αποτελέσματα της χρήσης 2013 αντιστρέφοντας την διάθεση αποτελεσμάτων και λογίζοντας τους φόρους εισοδήματος και λοιπούς φόρους αφαιρετικά των κερδών

β) Προσαρμόζουμε το υπόλοιπο κερδών εις νέο της χρήσης 2014 σε ΕΛΠ ως εξής :

β1) Για την προσαρμογή των κερδών εις νέο της χρήσης 2014 πρέπει πρώτα να προσαρμόσουμε το υπόλοιπο κερδών εις νέο της χρήσης 2013. Η προσαρμογή θα γίνει προσθέτοντας στα κέρδη εις νέο της χρήσης 2013 τα ποσά της διάθεσης που εγκρίθηκαν από την ΓΣ στην επόμενη χρήση 2014

β2) Στην συνέχεια προσαρμόζουμε τα κέρδη εις νέο της χρήσης 2014 αφαιρώντας το τακτικό αποθεματικό και τα μερίσματα της χρήσης 2013 που εγκρίθηκαν στην χρήση 2014

γ) Συντάσσουμε τον πίνακα συμφωνίας κερδών εις νέο ΕΓΛΣ-ΕΛΠ

I. ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΣΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 2014

Καθαρά κέρδη 2014 κατά ΕΓΛΣ		800.000
Μείον:		
1) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	-300.000	
2) Φόρος εισοδήματος χρήσεως	-208.000	
3) Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	-50.000	
4) Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 2013 (έγκριση 2014)	-151.900	-709.900

Καθαρά κέρδη 2014 κατά ΕΛΠ**90.100**

(Δηλαδή αφαιρούμε από τα κέρδη τους φόρους που είναι εταιρικό έξοδο (καταχωρούνται στα ΑΧ) καθώς και τις αμοιβές ΔΣ που αποτελούν έξοδα που εγκρίθηκαν από την ΓΣ στην χρήση 2014)

II. ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΣΤΑ ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟ 2014

α) Προσδιορισμός προσαρμοσμένων κερδών εις νέο 2013

Κέρδη εις νέο 2013		416.200
Πλέον:		
1) Μερίσματα χρήσης 2013	305.900	
2) Αμοιβές Δ.Σ. 2013	151.900	
3) Τακτικό αποθεματικό χρήσης 2013	46.000	503.800

Προσαρμοσμένα κέρδη εις νέο του 2013 (ημ. Μετάβασης 01.01.2014)**920.000**

(Δηλαδή στην προσαρμογή του υπολοίπου κερδών εις νέο δεν περιλαμβάνεται το εταιρικό έξοδο του φόρου αλλά περιλαμβάνεται η διάθεση των αποτελεσμάτων που εγκρίνονται από την ΓΣ της επόμενης χρήσης)

β) Προσαρμογές για το έτος 2014:

Μείον:		
1) Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού από κέρδη του 2013	-46.000	
2) Διανομές μερισμάτων από κέρδη 2013	-305.900	-351.900

568.100

Πλέον: Προσαρμοσμένα Καθαρά Κέρδη 2014 ως ανωτέρω

90.100

Προσαρμοσμένα κέρδη εις νέο του 2014 κατά ΕΛΠ**658.200****Συμφωνία κερδών εις νέο 2014 ΕΓΛΣ-ΕΛΠ**

Κέρδη εις νέο 2014 ΕΓΛΣ		372.395
Πλέον:		
1) Τακτικό αποθεματικό χρήσης 2014	1.700	
2) Μερίσματα χρήσης 2014	84.105	
3) Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 2014	200.000	285.805

Κέρδη εις νέο 2014 ΕΛΠ**658.200**

Παρατίθεται ο πίνακας μεταβολής ιδίων κεφαλαίων:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ					
	Σημ.	ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	ΣΥΝΟΛΟ
Υπόλοιπο την 1η Δεκεμβρίου 2013		(2.000.000,00)		(200.000,00)	(2.200.000,00)
Καθαρά Κέρδη Χρήσης 2013 (καθαρά φόρων)				(720.000,00)	(720.000,00)
Μερίσματα				305.900,00	305.900,00
Τακτικό Αποθεματικό			(46.000,00)	46.000,00	0,00
Αμοιβές ΔΣ				151.900,00	151.900,00
Καθαρά Κέρδη Χρήσης					0,00
Υπόλοιπο την 31η Δεκεμβρίου 2013		(2.000.000,00)	(46.000,00)	(416.200,00)	(2.462.200,00)
Μεταβολές Λογιστικών Μεθόδων					
Μερίσματα				(305.900,00)	(305.900,00)
Τακτικό Αποθεματικό			46.000,00	(46.000,00)	0,00
Αμοιβές ΔΣ				(151.900,00)	(151.900,00)
Διορθωμένο Υπόλοιπο την 31η Δεκεμβρίου 2013		(2.000.000,00)	0,00	(920.000,00)	(2.920.000,00)
Διορθωμένο Υπόλοιπο 01.01.2014		(2.000.000,00)	0,00	(920.000,00)	(2.920.000,00)
Μεταβολές Αποθεματικών			(46.000,00)	46.000,00	0,00
Διανομή Μερισμάτων				305.900,00	305.900,00
Αμοιβές ΔΣ χρήσης 2013				151.900,00	151.900,00
Καθαρά Κέρδη *				(800.000,00)	(800.000,00)
Φόροι εισοδήματος				258.000,00	258.000,00
Φόροι παρελθουσών χρήσεων				300.000,00	300.000,00
Υπόλοιπο 31.12.2014		(2.000.000,00)	(46.000,00)	(658.200,00)	(2.704.200,00)

Σημείωση

Δηλαδή η οντότητα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσεως 2015 και εφεξής:

- θα εμφανίζει τα μερίσματα ως υποχρεώσεις με μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο, κατά τον χρόνο έγκρισής τους από την γενική συνέλευση και όχι στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου.
- θα εμφανίζει τις χορηγούμενες στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ή αναλόγου οργάνου αμοιβές από τα κέρδη, ως έξοδα, όταν εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων.
- θα εμφανίζει όλους τους φόρους, ως στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο χρόνο που προκύπτουν βάσει της αρχής του δουλευμένου.
- δεν θα αναγνωρίζει στην κλειόμενη περίοδο την προκαταβολή φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση. Το σχετικό ποσό αναγνωρίζεται με την καταβολή του σχετικού ποσού στην επόμενη περίοδο.

Στο προσάρτημα γνωστοποιείται η μέθοδος μετάβασης.

Ιδιαίτερα, γνωστοποιείται στο προσάρτημα η ενδεχόμενη χρήση της παραγράφου 5 του άρθρου 37 (κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, όπως και κονδύλια που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί), τα αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 3299/2004 και οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Πέραν της παρεχόμενης δυνατότητας αποφυγής της αναδρομικής προσαρμογής ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει του παρόντος άρθρου, η παράγραφος 9 παρέχει περαιτέρω διευκολύνσεις στις πολύ μικρές και τις μικρές οντότητες.

Συγκεκριμένα:

- α) Να μην προβαίνουν σε λεπτομερή αναταξινόμηση των κονδυλίων της συγκριτικής περιόδου αλλά τα ποσά των σχετικών λογαριασμών να ενσωματώνονται με την καλύτερη δυνατή προσέγγιση στα υποδείγματα του παρόντος νόμου.
- β) Να μην παρέχουν λεπτομερώς τις άλλως απαιτούμενες από την παράγραφο 7 του άρθρου 37 γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα, αναφορικά με τη μέθοδο μετάβασης.

➤ Υπόδειγμα μετατροπής στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Διορθώσεις- Προσαρμογές στα ΕΛΠ		ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
Νο	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	Πρόβλεψη Αποζημίωσης Προσωπικού (ΙΣ) Έξοδα Διοίκησης (Α.Χ) Έξοδα Διάθεσης(Α.Χ) Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού Αναβαλλόμενοι Φόροι (ΑΧ)	14.500	-50.000	30.000 20.000	-14.500
ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		14.500	-50.000	50.000	-14.500
2	Διαγραφή Εξόδων Εγκατάστασης (ΙΣ) Έξοδα Διοίκησης (Α.Χ) Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού Αναβαλλόμενοι Φόροι (ΑΧ)	130.500	-450.000	450.000	-130.500
ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΞΟΔΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ		130.500	-450.000	450.000	-130.500
3	Χρεόγραφα (ΙΣ) Χρηματοοικονομικά Έσοδα (Α.Χ) Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού Αναβαλλόμενοι Φόροι (ΑΧ)	300.000	-87.000	87.000	-300.000
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΑ		300.000	-87.000	87.000	-300.000
4	Οικόπεδα (ΙΣ) Αποθεματικά Αναπροσαρμογής (ΙΣ) Αποθεματικά Αναπροσαρμογής (ΙΣ) Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού	500.000 145.000	-500.000 -145.000		
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		645.000	-645.000	0	0
5	Μεταφορικά Μέσα (ΙΣ) Αποσβέσεις Χρήσης (Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας) Αποσβεσθέντα Μεταφ. Μέσα (ΙΣ) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις-Δάνεια (ΙΣ) Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις-Δάνεια (ΙΣ) Ενοίκια Leasing (Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας) Χρηματοοικονομικά Έξοδα Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις-Δάνεια (ΙΣ) Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις-Δάνεια (ΙΣ) Αναβαλλόμενοι Φόροι (ΑΧ) Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού	100.000 25.000 30.000	-15.000 -100.000 -30.000 0	15.000 5.000 0	-30.000
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣΩΝ		155.000	-145.000	20.000	-30.000

Διορθώσεις- Προσαρμογές στα ΕΛΠ		ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
No	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
6	Κτίρια-Τεχνικές Εγκαταστάσεις (ΙΣ) Αποσβεσθέντα Κτίρια(ΙΣ) Επενδύσεις σε Ακίνητα Έσοδα εύλογης αξίας επενδυτικών ακινήτων Αναβαλλόμενοι Φόροι (ΑΧ) Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού	15.000 300.000	-300.000 -4.350	 4.350	 -15.000
ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ		315.000	-304.350	4.350	-15.000
7	Προβλέψεις Επισφαλών Απαιτήσεων (ΙΣ) Έξοδα Διάθεσης(Α.Χ) Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού Αναβαλλόμενοι Φόροι (ΑΧ)	 14.500	-50.000 -14.500	50.000	 -14.500
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ		14.500	-50.000	50.000	-14.500
8	Χρεόγραφα (ΙΣ) Χρηματοοικονομικά Έσοδα Αποθεματικό Επανεκτίμησης στην Εύλογη Αξία (ΙΣ) Αναβαλλόμενοι Φόροι (ΑΧ) Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού	50.000 14.500	 -50.000 -14.500	 0	
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ (ΧΠΣ)		64.500	-64.500	0	0
9	Χρηματικά Διαθέσιμα Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις-Δάνεια (ΙΣ) Χρηματικά Διαθέσιμα Έσοδα Επομένων Χρήσεων (ΙΣ) Χρηματοοικονομικά έξοδα	400.000 32.920	 -400.000 -50.000	 17.080	
LEASE BACK (IRR 4,27%)		432.920	-450.000	17.080	0
10	Πωλήσεις (€100.000) Πιστωτικοί τόκοι Πελάτες Μη δεδουλευμένοι τόκοι Αναβαλλόμενοι Φόροι (ΑΧ) Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού	 	 -6.542 1.897	12.657	-6.115 -1.897
ΠΡΟΞΟΦΛΗΣΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (PV=1/(1+0,07)2)			-4.645	12.657	-8.012
11	Ιδίες Μετοχές Χρηματικά διαθέσιμα	100.000	-100.000		
ΑΓΟΡΑ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		100.000	-100.000		
12	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας Εκτακτα Αποτελέσματα Μερίσματα Πληρωτέα (ΙΣ) Κέρδη εις νέο	 356.000	 	100.000	-100.000 -356.000
ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ-ΕΚΤΑΚΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		356.000	0	100.000	-456.000

		Εγγραφές Μετατροπής από τα ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ													
	Υπόλοιπα ΕΓΛΣ	1 Αποζημιώσεις προσωπικού	2 Διαγραφή εξόδων εγκατ/σης	3 Αποτίμηση μετοχών στο ΧΑ	4 Αναπρ/γή ακινήτων	5 Leasing μετ/κων μέσων	6 Ακίνητα Άρθρο 24 § 6	7 Επισφαλείς απαιτήσεις	8 Συμμετοχές Διαθέσιμες για Πώληση	9 Lease back ακινήτου	10 Πωλήσεις	11 Αγορά ιδίων Μετοχών	12 Ανακατάταξη	Υπόλοιπα ΕΛΠ	
Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	1.000.000	14.500	-450.000		500.000	85.000	-285.000		50.000					1.300.000	
Επενδύσεις (μακροπρόθεσμες)	5.000.000													5.000.000	
Ασώματες Ακίνητοποιήσεις	500.000													50.000	
Συμμετοχές σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις	100.000													150.000	
Επενδυτικά ακίνητα/Investment property														300.000	300.000
Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	20.000													20.000	
Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού														130.500	161.273
Κυκλοφορούν Ενεργητικό															
Αποθέματα	100.000													100.000	
Απαιτήσεις, Λοιπές Απαιτήσεις & Προκαταβολές	900.000										-6.542			893.458	
Χρεόγραφα	1.000.000			300.000										1.300.000	
Ταμειακά Διαθέσιμα	80.000									350.000		-100.000		330.000	
Σύνολο Ενεργητικού	8.700.000													9.604.730	
ΠΑΘΗΤΙΚΟ															
Κεφάλαιο & Αποθεματικά															
Μετοχικό Κεφάλαιο	-3.000.000													-3.000.000	
Διαφορά από Έκδοση Μετοχών υπέρ το Άρτιο	-1.000.000											100.000		-1.000.000	
Διαφορές Αναπροσαρμογής-Αποθεματικά	-1.000.000				-355.000				-35.500					-1.290.500	
Αποτελέσματα εις νέο	-500.000	35.500	319.500	-213.000		-10.000	-10.650	35.500	0	17.080	4.769		-356.000	-677.301	
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	-5.500.000													-5.967.801	
Δικαιώματα Μειοψηφίας	0														
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις															
Δάνεια	-1.000.000					-45.000								-1.045.000	
Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού		-50.000		-87.000	-145.000	0	-4.350		-14.500					-250.850	
Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού														-50.000	
Έσοδα Επομένων Χρήσεων-Κρατικές Επιχορηγήσεις														0	
Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις										-367.080				-367.080	
Προβλέψεις Υποχρεώσεων	-200.000							-50.000						-250.000	
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις															
Προμηθευτές & Λοιπές Υποχρεώσεις	-1.000.000												356.000	-644.000	
Υποχρεώσεις από Φόρους/Τέλη	-500.000													-500.000	
Δάνεια	-500.000					-30.000								-530.000	
Σύνολο Παθητικού	-8.700.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-9.604.730	
Αποτελέσματα Χρήσης															
Κύκλος Εργασιών (Πωλήσεις)	-10.000.000										12.657			-9.987.343	
Κόστος Πωληθέντων	6.500.000													6.500.000	
Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	-3.500.000													-3.500.000	
Λοιπά Λειτουργικά Έσοδα	-500.000													-500.000	
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	1.200.000	30.000	450.000			-30.000							300.000	1.950.000	
Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως	800.000	20.000				15.000	-15.000	50.000						870.000	
Χρηματοοικονομικά έσοδα	-200.000			-300.000										-506.115	
Χρηματοοικονομικά έξοδα	500.000					5.000				17.080	-6.115			522.080	
Μερικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	-1.700.000													-1.700.000	
Κέρδη προ Φόρων	-1.700.000													-1.700.000	
Φόροι	544.000	-14.500	-130.500	87.000		0	4.350	-14.500	0		-1.773			474.077	
Κέρδη/(ζημιές) μετά Φόρων	-1.156.000													-1.156.000	
Έκτακτα Αποτελέσματα	300.000												-300.000	0	
Μερίσματα	356.000												-356.000	0	
Καθαρά Κέρδη/(Ζημιές) Χρήσεως	-500.000	35.500	319.500	-213.000	0	-10.000	-10.650	35.500	0	17.080	4.769		-356.000	-677.301	

Παράδειγμα:

Έστω η εταιρεία ΑΛΦΑ εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΕΛΠ στη χρήση που λήγει την 31.12.2015. Η ημερομηνία μετάβασης για την εταιρεία είναι η 1.1.2014. Θα πρέπει επίσης να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΕΛΠ την χρήση που λήγει την 31.12.2014 (=31.12.2013). Η εταιρεία τηρεί τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές που συμβαδίζουν με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Οι δημοσιευμένοι ισολογισμοί της εταιρείας για τις χρήσεις 2013 και 2014 σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές έχουν ως εξής:

Ισολογισμός Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ (φορολογική βάση)	
	31/12/2013	31/12/2014
Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία		
Ακίνητα	100	90
Σύνολο	100	90
Αυλα περιουσιακά στοιχεία	100	80
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	200	170
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	100	150
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	10	10
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	60	130
Σύνολο κυκλοφορούντων	170	290
Σύνολο ενεργητικού	370	460
Καθαρή θέση		
Μετοχικό Κεφάλαιο	200	200
Κέρδη εις νέον	100	167
Σύνολο καθαρής θέσης	300	367
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Φόρος εισοδήματος	10	29
Εμπορικές υποχρεώσεις	60	64
Σύνολο	70	93
Σύνολο υποχρεώσεων	70	93
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	370	460

Η κατάσταση αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις Προηγούμενες λογιστικές αρχές για την χρήση 1.1-31.12.2014 :

	1.1-31.12.2014
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	200
Κόστος πωλήσεων	-100
Μικτό αποτέλεσμα	100
Λοιπά συνήθη έσοδα	46
Έξοδα διοίκησης	-50
Λοιπά έξοδα και ζημιές	0
Αποτέλεσμα προ φόρων	96
Φόροι εισοδήματος	-29
Αποτελέσματα περιόδου μετά από φόρους	67

<u>Από τα βιβλία της εταιρείας προκύπτουν τα εξής</u>	2013	2014
Αποσβέσεις Ενσώματων		10
Αποσβέσεις Αύλων Περιουσιακών στοιχείων		20
Οι αποσβέσεις των ενσώματων κοστολογούνται στο κόστος πωληθέντων. Οι αποσβέσεις των άυλων κοστολογούνται στα έξοδα διοίκησης.		
Φορολογικός συντελεστής	26%	29%
Έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά		6
Αφορολόγητα έσοδα		2

Κατά την ημερομηνία μετάβασης 1.1.2014 (=31.12.2013)

Τα Ακίνητα αποτιμήθηκαν στην εύλογη αξία τους
(η οποία καί λήφθηκε ως αξία εκκίνησης για τα ΕΛΠ): 200

Η μέθοδος που ακολουθεί η εταιρεία για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των ακινήτων είναι η αξία κτήσεως

Η ωφέλιμη ζωή τους καθορίσθηκε στα 50 έτη

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν αναγνωρίζονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Η ΑΛΦΑ αποτιμά τα χρημ/κα περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία. Το χαρτοφυλάκιο της εταιρείας κατατάχθηκε ως εμπορικό.

Η εύλογη αξία του χαρτοφυλακίου ήταν 15

Έγιναν προβλέψεις που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά:	50
Οι υποχρεώσεις για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία εκτιμήθηκαν σε:	50
Η εταιρεία τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας.	

Κατά την 31.12.2014

Το κόστος αποζημίωσης προσωπικού ήταν:	10
Το κόστος αποζημίωσης επιβαρύνει κατά 50% το κόστος πωληθέντων και τα έξοδα διοίκησης Η εύλογη αξία του χαρτοφυλακίου ήταν:	12

Ζητούνται:

- 1. Οι εγγραφές προσαρμογής κατά την ημερομηνία μετάβασης και την 31.12.2004**
- 2. Ο ισολογισμός μετάβασης σύμφωνα με τα ΕΛΠ, της 1.1.2014 και ο ισολογισμός της συγκρίσιμης περιόδου της 31.12.2014**
- 3. Η Κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου 1.1-31.12.2014**

1. Εγγραφές προσαρμογής	1/1/2014		31/12/2014	
	χρέωση	πίστωση	χρέωση	πίστωση
Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία	100		100	
Κέρδη εις νέον		100		100
Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία			6	
Αποσβέσεις Ενσώματων		Κόστος πωλήσεων		6
Κέρδη εις νέον	100		100	
Άυλα περιουσιακά στοιχεία		100		100
Άυλα περιουσιακά στοιχεία			20	
Αποσβέσεις Άυλων Περιουσιακών στοιχείων		Έξοδα διοίκησης		20
Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά στοιχεία	5		5	
Κέρδη εις νέον		5		5
Λοιπά έξοδα		Λοιπά έξοδα	3	
Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά στοιχεία				3
Προβλέψεις		50		50
Κέρδη εις νέον	50		50	
Υποχρεώσεις αποζημίωσης προσωπικού		50		50
Κέρδη εις νέον	50		50	
Υποχρεώσεις αποζημίωσης προσωπικού				10
Κόστος αποζημίωσης προσωπικού		Κόστος πωλήσεων	5	
Κόστος αποζημίωσης προσωπικού		Έξοδα διοίκησης	5	
Αναβαλλόμενες Φορολ. Απαιτήσεις	24,7		24,7	
Κέρδη εις νέον		24,7		24,7
Αναβαλλόμενος φόρος έξοδο		Φόρος εισοδήματος	0,92	
Αναβαλλόμενες Φορολ. Απαιτήσεις				0,92

	Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ (φορολογική βάση) 31/12/2013	Προσαρμογές	Σύμφωνα με τα ΕΛΠ 31/12/2013
2. Ισολογισμός μετάβασης			
Ισολογισμός			
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία			
Ακίνητα	100	100	200
Σύνολο	100	100	200
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	100	-100	0
Αναβαλλόμενες Φορολ. Απαιτήσεις	0	24,7	24,7
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	200	24,7	224,7
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις	100		100
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	10	5	15
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	60		60
Σύνολο κυκλοφορούντων	170	5	175
Σύνολο ενεργητικού	370	29,7	399,7
Καθαρή θέση			
Μετοχικό Κεφάλαιο	200		200
Κέρδη εις νέον	100	-70,3	29,7
Σύνολο καθαρής θέσης	300	-70,3	229,7
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	0	50	50
Λοιπές προβλέψεις	0	50	50
Σύνολο	0	100	100
Υποχρεώσεις			
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Φόρος εισοδήματος	10		10
Εμπορικές υποχρεώσεις	60		60
Σύνολο	70	0	70
Σύνολο υποχρεώσεων	70	0	70
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	370	29,7	399,7

3. Κατάσταση αποτελεσμάτων 1.1-31.12.2014

Κύκλος εργασιών (καθαρός)	200		200
Κόστος πωλήσεων	-100	*1	-99
Μικτό αποτέλεσμα	100	1	101
Λοιπά συνήθη έσοδα	46		46
Έξοδα διοίκησης	-50	**15	-35
Λοιπά έξοδα και ζημιές	0	***-3	-3
Αποτέλεσμα προ φόρων	96	13	109
Φόροι εισοδήματος	-29	-0,92	-29,92
Αποτελέσματα περιόδου μετά από φόρους	67	12,08	79,08

* Περιέχονται αποσβέσεις (-6) και αποζημίωση προσωπικού (5)

** Περιέχονται αποσβέσεις άυλων (-20) και πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού (5)

*** Περιέχεται η απομείωση του εμπορικού χαρτοφυλακίου (-3)

4. Ισολογισμός συγκριτικής περιόδου 12.2014	Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ (φορολογική βάση) 31/12/2014	Προσαρμογές	Σύμφωνα με τα ΕΛΠ 31/12/2014
Ισολογισμός			
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία			
Ακίνητα	90	106	196
Σύνολο	90	106	196
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	80	-80	0
Αναβαλλόμενες Φορολ. Απαιτήσεις	0	23,78	23,78
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	170	49,78	219,78
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις	150		150
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	10	2	12
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	130		130
Σύνολο κυκλοφορούντων	290	2	292
Σύνολο ενεργητικού	460	51,78	511,78
Καθαρή θέση			
Μετοχικό Κεφάλαιο	200		200
Κέρδη εις νέον	167	-58,22	108,78
Σύνολο καθαρής θέσης	367	-58,22	308,78
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	0	60	60
Λοιπές προβλέψεις	0	50	50
Σύνολο	0	110	110
Υποχρεώσεις			
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Φόρος εισοδήματος	29		29
Εμπορικές υποχρεώσεις	64		64
Σύνολο	93	0	93
Σύνολο υποχρεώσεων	93	0	93
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	460	51,78	511,78