

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ
ΝΟΜΟΥ 4308/2014

«ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΣΥΝΑΦΕΙΣ
ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»



ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

www.elte.org.gr

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΝΟΜΟΥ 4308/2014

<i>Εισαγωγή</i>	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	5
ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ	5
Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής.....	5
Άρθρο 2: Κατηγορίες οντοτήτων	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	14
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	14
Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία.....	14
Άρθρο 4: Άλλα λογιστικά αρχεία.....	31
Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος	35
Άρθρο 6: Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων	44
Άρθρο 7: Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων	46
(ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3)	
(ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ)	
(Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης)	
(Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου)	
(Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο)	
(Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου)	
(Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών)	
(Άρθρο 13: Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης)	
(Άρθρο 14: Ηλεκτρονικό τιμολόγιο)	
(Άρθρο 15: Αυθεντικότητα του τιμολογίου)	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	47
ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	47
Άρθρο 16: Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	47
Άρθρο 17: Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	61

<i>ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ</i>	<i>61</i>
Άρθρο 18: Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία	62
Άρθρο 19: Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	92
Άρθρο 20: Επιμέτρηση αποθεμάτων	99
Άρθρο 21: Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	108
Άρθρο 22: Υποχρεώσεις.....	109
Άρθρο 23: Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι	119
Άρθρο 24: Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία	125
Άρθρο 25: Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων	144
Άρθρο 26: Στοιχεία της καθαρής θέσης	149
Άρθρο 27: Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα.....	152
Άρθρο 28: Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών.....	156
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6</i>	<i>161</i>
<i>ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ</i>	<i>161</i>
Άρθρο 29: Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	161
Άρθρο 30: Απλοποιήσεις και απαλλαγές	164
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7</i>	<i>168</i>
<i>ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</i>	<i>168</i>
Άρθρο 31 Κατηγοριοποίηση ομίλων.....	168
Άρθρο 32 Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης.....	168
Άρθρο 33 Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση.....	170
Άρθρο 34 Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων	171
Άρθρο 35 Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες.....	177
(Άρθρο 36: Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων)	
<i>ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ</i>	<i>181</i>
Άρθρο 37: Πρώτη εφαρμογή	181
Άρθρο 38: Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις	195
Άρθρο 39: Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων	196
<i>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ</i>	<i>199</i>
<i>ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ</i>	<i>199</i>

Εισαγωγή

1. Στο φύλλο εφημερίδας της Κυβέρνησης 251 Α΄ με ημερομηνία 24.11.2014 δημοσιεύθηκε ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Με το νόμο αυτό καταργείται, μεταξύ άλλων, ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του νόμου 4093/2012), το Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α 283/15-12-1980) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και σειρά άλλων διατάξεων νόμων που αναλυτικά αναφέρονται στο άρθρο 38. Ιδιαίτερα σε ότι αφορά στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, καταργείται επίσης ρητά και κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάσει αυτών των καταργούμενων διατάξεων ή του προϊσχύσαντος Π.Δ. 186/1992.
2. Ο νόμος 4308/2014 αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα. Περιλαμβάνει επίσης τέσσερα παραρτήματα. Α: Ορισμοί, Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, Γ: Σχέδιο λογαριασμών και Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Το περιεχόμενο του νόμου διαχωρίζεται στις εξής βασικές ενότητες:

Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων (άρθρα 1 και 2).

Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία (άρθρα 3 έως 7).

Κεφάλαιο 3: Παραστατικά πωλήσεων (άρθρα 8 έως 15).

Κεφάλαιο 4: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16 και 17).

Κεφάλαιο 5: Κανόνες επιμέτρησης (άρθρα 18 έως 28).

Κεφάλαιο 6: Προσάρτημα και απαλλαγές (άρθρα 29 και 30).

Κεφάλαιο 7: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρα 31 έως 36).

Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 37 έως 44).

Διευκρινίσεις

1. Τα άρθρα 41 έως και 43 του νόμου 4308/2014 αναφέρονται σε τροπολογίες άλλων νομοθετημάτων και συνεπώς δεν αφορούν στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.
2. Η παρούσα Οδηγίαπραγματεύεται με το λογιστικού ενδιαφέροντος μέρος του νόμου και συγκεκριμένα με τα κεφάλαια 1, 2 και 4 έως 8 (άρθρα 1 έως 7 και 16 έως 39).
3. Το κείμενο της παρούσης επί των άρθρων 1 έως 7, 30 και 39 ενσωματώνει το κείμενο της ΠΟΛ 1003/2014 και της ΠΟΛ 1024/2015 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.
4. Παρατίθεται ερμηνευτικό – επεξηγηματικό κείμενο μόνο για όσες παραγράφους άρθρων κρίθηκε αναγκαίο ή χρήσιμο, για την ορθή και ασφαλή εφαρμογή του νόμου.
5. Η παρούσα Οδηγία εκδίδεται λαμβάνοντας υπόψη την πρόταση της Διαρκούς Επιτροπής της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Ν. 4308/2014, καθώς και τη σχετική γνωμοδότηση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησής και Ελέγχων.

Σύστημα κωδικαρίθμησης της Οδηγίας

1. Ο πρώτος κωδικός (π.χ. «1.» ή «12») αναφέρεται στον αριθμό του άρθρου του νόμου, ο δεύτερος αναφέρεται στον αριθμό της παραγράφου του εκάστοτε άρθρου και ο τρίτος είναι η αύξουσα αρίθμηση του παρατιθέμενου σχολίου για κάθε παράγραφο.
2. Σε ορισμένα άρθρα παρατίθενται εισαγωγικά γενικές ερμηνευτικές παρατηρήσεις, πριν την παράθεση σχολίων επί συγκεκριμένων παραγράφων. Στην περίπτωση αυτή ο πρώτος κωδικός είναι ο αριθμός του άρθρου (π.χ. «2») και ο δεύτερος ο αριθμός της γενικής παρατήρησης.
3. Σε ορισμένα άρθρα παρατίθενται στο τέλος λοιπές γενικές επεξηγήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ

Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής

- 1.1.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι οι παρατιθέμενοι ορισμοί στο παράρτημα Α λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου. Η χρήση των ορισμών στοχεύει στην ομοιόμορφη, ορθή και ασφαλή εφαρμογή του νέου νομοθετικού πλαισίου.
- 1.2.1 Με την παράγραφο 2 καθορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων αυτού του νόμου. Ιδιαίτερα, με την περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 υπόκειται στις ρυθμίσεις του νόμου και κάθε οντότητα που βάσει της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας υποχρεούται στην τήρηση λογιστικών αρχείων.
- 1.2.2 Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 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. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- 1.2.3 Επισημαίνεται, ότι από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες:
- α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και
 - β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Συνεπώς, από την 1^η Ιανουαρίου 2015 τα πρόσωπα αυτά παύουν να έχουν τις αναφερόμενες υποχρεώσεις που άλλως προκύπτουν από αυτό το νόμο. Οίκοθεν νοείται ότι εάν οι επιχειρήσεις αυτές αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, έχουν υποχρέωση τήρησης του Ν. 4308/2014.

- 1.3.1 Αναφορικά με το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα, διευκρινίζεται ότι αυτό (το υποκατάστημα) δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα όντας τμήμα μιας αλλοδαπής τράπεζας που λειτουργεί υπό την πλήρη εποπτεία των αρχών της χώρας της. Εκ του λόγου αυτού δεν υποχρεούται σε εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, αλλά μπορεί να τα εφαρμόζει εναλλακτικά της εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του παρόντος νόμου.
- 1.3.2 Όταν το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας (υπό 1.3.1) εφαρμόζει τις λογιστικές διατάξεις του παρόντος νόμου, εμπίπτει στην κατηγορία μεγέθους βάσει του άρθρου 2 και έχει τις ανάλογες λογιστικές υποχρεώσεις. Σημειώνεται ότι το υποκατάστημα αυτό δύναται, βάσει της παραγράφου 9 του άρθρου 3, να συνεχίσει να χρησιμοποιεί το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 384/1992. Σε ότι αφορά τη μορφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το υποκατάστημα προσαρμόζει τα υποδείγματα του παρόντος νόμου σε ότι αφορά τη μορφή, το περιεχόμενο και την ονοματολογία των λογαριασμών, λόγω της ιδιαίτερης φύσης του τραπεζικού κλάδου, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 16.
- 1.3.3 Για την υποχρέωση εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από θυγατρικές οντοτήτων που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (υποπαράγραφος 3.β του άρθρου 1), το ποσοστό 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων αναφέρεται στην μητρική εταιρεία και όχι στον όμιλο.
- 1.4.1 Όταν μια οντότητα εφαρμόζει προαιρετικά το λογιστικό πλαίσιο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, στον υπολογισμό των πέντε ετών για την υποχρέωση παραμονής σε αυτό το λογιστικό πλαίσιο προσμετρείται και η πρώτη περίοδος εφαρμογής, χωρίς ωστόσο να λαμβάνεται υπόψη η συγκριτική περίοδος της πρώτης εφαρμογής.

- 1.7.1 Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014, χρησιμοποιούν το οικείο σχέδιο λογαριασμών που προβλέπεται από το κλαδικό λογιστικό τους σχέδιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 156 του νόμου 4270/2014.

Άρθρο 2: Κατηγορίες οντοτήτων

Γενικές παρατηρήσεις

- 2.1 Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά:
- α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, βάσει του άρθρου 16,
 - β) απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος, βάσει του άρθρου 30,
 - γ) απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.
- 2.2 Για τους λογιστικούς σκοπούς αυτού του νόμου, δηλαδή για τον προσδιορισμό των λογιστικών υποχρεώσεων των οντοτήτων που υποχρεούνται στην εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων του παρόντος νόμου, το παρόν άρθρο ταξινομεί τις υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθός τους σε: πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Ωστόσο, οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες που προδιαγράφονται στα κεφάλαια 4 έως 8, αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 του παρόντος νόμου:
- α) οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.,
 - β) η Τράπεζα της Ελλάδος (εφαρμόζει τις λογιστικές αρχές του ευρωσυστήματος),
 - γ) οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (εφαρμόζουν το προβλεπόμενο για αυτές λογιστικό πλαίσιο), και

δ) οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/EK) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ).

Συνεπώς, για τις προηγούμενες κατηγορίες οντοτήτων δεν ισχύει η ταξινόμηση βάσει μεγέθους για λογιστικούς σκοπούς.

2.3 Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα. Σημειώνεται ότι ο μέσος όρος προσωπικού αναφέρεται σε εργαζόμενους πλήρους ημερήσιας και ετήσιας απασχόλησης (ισοδύναμες μονάδες).

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

Σημείωση

Οι μικρές του άρθρου 1 παρ 2γ (ΟΕ, ΕΕ, ατομικές, κλπ) παραμένουν μικρές εφόσον δεν υπερβαίνουν δύο από τα κριτήρια προσωπικό 50 άτομα, σύνολο ενεργητικού 4.000.000 και κύκλος εργασιών 8.000.000.

2.4 Σκοπός των κριτηρίων του άρθρου 2, σύμφωνα και με τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας, 2013/34/ΕΕ είναι η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, ανάλογα με την

οικονομική τους σημασία. 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). Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.

2.5 Αναφορικά με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού, ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω και ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω. Για παράδειγμα, μια οντότητα απασχολεί 5 άτομα σε πλήρη απασχόληση, 2 άτομα με εποχιακή απασχόληση 5 μηνών αλλά πλήρους ημερήσιας απασχόλησης και 7 άτομα πλήρους ετήσιας απασχόλησης αλλά μερικής ημερήσιας απασχόλησης τριών ωρών, καθώς και έναν επαγγελματία πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τιμολόγιο. Ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε στην περίοδο είναι $(5*12/12)+(2*5/12)+(7*12/12*3/8)+1=9.46$ και για την στρογγυλοποίηση 9 (σε ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης).

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

- 2.6 Σημειώνεται ότι μοναδικό κριτήριο για την ένταξη των οντοτήτων της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων αποτελεί ο κύκλος εργασιών τους, με όριο το ποσό των 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δηλαδή, μια πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 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 τις καταστάσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16, δηλαδή θα συντάσσει επιπλέον και Ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 3. Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο της παραγράφου 3 (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού ≤ 350.000 ευρώ και μέσος όρος προσωπικού ≤ 10). Τούτο προκύπτει με σαφήνεια από την παράγραφο 4 του άρθρου 2. Ομοίως, η οντότητα αυτή, εάν έχοντας ενταχθεί στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), πάψει να υπερβαίνει το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες περιόδους, θα κατέβει κατηγορία μεγέθους (θα γίνει και πάλι πολύ μικρή), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 (σύνολο ενεργητικού > 350.000 ευρώ και μέσος όρος προσωπικού > 10).
- 2.7 Ειδικά, διευκρινίζεται ότι όποια οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 ήταν πολύ μικρή οντότητα στην τελευταία ετήσια περίοδο πριν την εφαρμογή του νόμου, για να ενταχθεί σε ανώτερη κατηγορία πρέπει να υπερβεί τα τιθέμενα όρια του νέου νόμου για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δηλαδή, εάν μια οντότητα υπερέβη το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών ποσού 1.500.000 ευρώ το 2014 για πρώτη φορά, θα πρέπει και το 2015 να υπερβεί το εν λόγω όριο, ώστε να θεωρηθεί μικρή οντότητα (από πολύ μικρή) το έτος 2016.
- 2.8 Σημειώνεται ότι βάσει της παρ. 10 του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το

δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 για λογιστικούς σκοπούς, εντάσσονται στις «μεγάλες» οντότητες με την προϋπόθεση ότι δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες οντοτήτων της παραγράφου 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 (ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.). Όταν εμπίπτουν στην παράγραφο 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 ακολουθούν τα κριτήρια αυτών των οντοτήτων.

- 2.9 Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 30, οι επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002 που εντάσσονται στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (δηλαδή όταν έχουν την νομική μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας, ομόρρυθμης εταιρείας, ατομικής επιχείρησης, κλπ.) θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το όριο των μικρών οντοτήτων (8.000.000 ευρώ). Για αλλαγή κατηγορίας απαιτείται υπέρβαση του ανωτέρω ορίου για δύο συνεχόμενες περιόδους.
- 2.10 Διευκρινίζεται ότι η οντότητα της παραγράφου 11 του άρθρου 30 θα συνεχίσει να θεωρείται ως πολύ μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο του κύκλου εργασιών, εφόσον δηλαδή δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους, έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι υψηλότερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού 350.000, και καθαρός κύκλος εργασιών 700.000). Εάν η οντότητα αυτή υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ θεωρείται πλέον μικρή οντότητα και συντάσσει και ισολογισμό, εκτός εάν υπερβαίνει και τα όρια των μεσαίων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2 ή τα όρια των μεγάλων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2, του Ν. 4308/2014.
- 2.11 Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ως «κύκλος εργασιών» θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α. 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. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.

- 2.12 Αν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερόμενες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη, αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετρείται το σύνολο του κύκλου εργασιών για την αναγωγή σε ετήσια βάση. 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.
- 2.13 Σημειώνεται ότι τα κριτήρια μεγέθους του άρθρου 2 ισχύουν από 1^η Ιανουαρίου 2015. Τα μεγέθη της επιχείρησης (κύκλος εργασιών, ενεργητικό και μέσος όρος προσωπικού) των δύο τελευταίων ετήσιων περιόδων πριν την εφαρμογή του παρόντος νόμου αποτελούν τη βάση για να κριθεί η ταξινόμηση της επιχείρησης βάσει μεγέθους του παρόντος νόμου. Συνεπώς, για την περίοδο του 2015 το μέγεθος της οντότητας θα κριθεί με βάση τα ποσοτικά κριτήρια του νόμου 4308/2015 και τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ετών 2013 και 2014, όπως δημοσιεύθηκαν για εκείνα τα έτη.
- 2.14 Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/1920, η ανώνυμη εταιρεία και η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είχαν τη δυνατότητα, μέχρι και έτος 2014, να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό, εφόσον δεν ξεπερνούσαν τα όρια δύο από τα εξής τρία κριτήρια: μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 50 άτομα, ενεργητικό 2.500.000 ευρώ, και κύκλος εργασιών 5.000.000 ευρώ. Πέραν αυτού, δεν υπάρχει αντιστοίχιση στην ταξινόμηση των επιχειρήσεων βάσει μεγέθους, πριν και μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014.
- 2.15 Ως παράδειγμα ταξινόμησης οντότητας με βάση το μέγεθος, μια ανώνυμη εταιρεία για τα έτη 2012 έως 2014 είχε τα εξής μεγέθη:

	2014	2013	2012
Κύκλος εργασιών (ευρώ)	6.200.000	6.100.000	6.050.000
Σύνολο ενεργητικού (ευρώ)	2.400.000	2.650.000	2.700.000
Μέσος όρος προσωπικού	59	48	57

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, η επιχείρηση θα καταταγεί στις «μικρές» το έτος 2015 για τους λογιστικούς σκοπούς αυτού του νόμου, αφού δεν υπερβαίνει (για δύο συνεχόμενες περιόδους) δύο από τα (αυξημένα) κριτήρια του παρόντος νόμου: προσωπικό 50 άτομα, ενεργητικό 4.000.000 ευρώ, και κύκλο εργασιών 8.000.000 ευρώ το έτος 2015 (υπερβαίνει μόνο το ένα και για μία μόνο περίοδο).

- 2.16 Σε περίπτωση αλλαγής νομικού τύπου ή της ιδιοκτησίας μιας οντότητας που εντασσόταν στις περιπτώσεις της παραγράφου 2α ή 2β του άρθρου 1, με αποτέλεσμα την ένταξη της στην περίπτωση 2γ του ίδιου άρθρου, για την ένταξη σε κατηγορία μεγέθους λαμβάνονται υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία. Για παράδειγμα, για μια «πολύ μικρή» ανώνυμη εταιρεία που στο τέλος του έτους 20X3 μετατράπηκε σε ομόρρυθμη εταιρεία δίνονται τα παρακάτω δεδομένα (σημείωση: το παράδειγμα αναφέρεται σε έτη μετά την εφαρμογή του νόμου 4308/2014).

	20X4	20X3	20X2	20X1
Κύκλος εργασιών (ευρώ)	1.400.000	1.450.000	1.750.000	1.780.000
Σύνολο ενεργητικού (ευρώ)	320.000	310.000	305.000	300.000
Μέσος όρος προσωπικού	8	7	7	7

Με βάση τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία θεωρείται «πολύ μικρή» για τις χρήσεις 20X1 έως 20X3. Η νέα εταιρεία (ομόρρυθμη) το έτος 20X4 θεωρείται «μικρή» διότι δεν έχει κατέλθει κάτω από το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες χρήσεις, και θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με το άρθρο 3 του παρόντος νόμου. Ωστόσο, στη χρήση 20X5 θα θεωρηθεί πολύ μικρή, και θα δικαιούται να τηρήσει απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Διαφοροποιώντας ελαφρώς το παράδειγμα, εάν ο κύκλος εργασιών για το 20X2 ήταν κάτω του ορίου των

1.500.000 ευρώ, η νέα οντότητα το έτος 20X4 θα ήταν πολύ μικρή και συνεπώς θα μπορούσε να τηρήσει απλογραφικό σύστημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου.

3.1.2 Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

- α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και 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 του στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),
- ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,
- στ) 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 στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,
- 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.

3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.

- 3.3.1 Εισάγεται η αρχή ότι το λογιστικό σύστημα (μέθοδοι, διαδικασίες και λογιστικά αρχεία) προσαρμόζεται ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση (συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας) της οντότητας.
- 3.4.1 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 επιπτώσεων των συναλλαγών και των γεγονότων. Συνεπώς, η οντότητα πρέπει να καταχωρεί στο λογιστικό της σύστημα τις επιπτώσεις όλων των συναλλαγών και όλων των γεγονότων και δεν δύναται να επικαλείται το ασήμαντο ποσό αυτών για να αιτιολογήσει μη καταχώρηση.
- 3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.
- 3.5.2 Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. **Προσωρινή διαφορά** βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20X4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20X5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20X4 είναι μικρότερο κατά 100 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20X5 θα συμβεί το αντίστροφο. Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση, στη διάρκεια του εργασιακού βίου των εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση. Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων. Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε μέσω αντίθετων διαφορών

αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

3.5.3 Σε αντιδιαστολή προς τις προσωρινές, μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται. Για παράδειγμα εάν στη χρήση 20X4 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 200 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον.

Παράδειγμα 3.5.1: Λογιστική και φορολογική βάση – δεδομένα μόνο για έσοδα και έξοδα περιόδου

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα από το ισοζύγιο της οντότητας ΑΛΦΑ για το έτος 20X5.

	Λογαριασμός			Λογιστική αξία (ευρώ)
1	Πωλήσεις			9.400
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)			4.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)			500
4	Αποσβέσεις παγίων			1.200
5	Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)			500
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)			700
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις			100
8	Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες			120
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας			180
10	Τέλος επιτηδεύματος			100
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές			300
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη			200

Επιπλέον δίνονται οι παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης ανήλθε σε 1.400 ευρώ.
2. Οι προβλέψεις (έξοδο) αποζημίωσης προσωπικού και η απομείωση παγίων δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά.

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

Με βάση τα παραπάνω:

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

Λύση Ερώτημα α

Πίνακας 3.2: Λογιστική και φορολογική βάση εσόδων και εξόδων της ΑΛΦΑ, 20Χ5

Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
1 Πωλήσεις	9.400	9.400
2 Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	-4.000	-4.000
3 Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-500	0
4 Αποσβέσεις παγίων	-1.200	-1.400
5 Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-500	0
6 Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	700	0
7 Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-100	0
8 Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-120	0
9 Δαπάνες ψυχαγωγίας	-180	0
10 Τέλος επιτηδεύματος	-100	0
11 Λοιπά έξοδα και ζημιές	-300	-300
12 Λοιπά έσοδα και κέρδη	200	200
13 Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη	3.300	3.900

Ερώτημα β και γ

Πίνακας 3.3: Διαφορές Λογιστικής και φορολογικής βάσης & υπολογισμός φορολογητέων κερδών, ΑΛΦΑ 20Χ5

Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολ/κή βάση	Διαφορά βάσεων
(I) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων Πλέον:			3.300
<u>(II) Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές</u>			
2 Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-500	0	500
3 Αποσβέσεις παγίων	-1.200	-1.400	-200
4 Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-500	0	500
5 Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	700	0	-700
Σύνολο προσωρινών διαφορών	<u>-1.500</u>	<u>-1.400</u>	<u>100</u>
<u>(III) Μόνιμες λογιστικές διαφορές</u>			
6 Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-100	0	100
7 Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες κατά ν. 4172	-120	0	120
8 Δαπάνες ψυχαγωγίας	-180	0	180
9 Τέλος επιτηδεύματος	-100	0	<u>100</u>
			500
Φορολογητέα κέρδη περιόδου (I + II + III)			3.900
Φόρος εισοδήματος @ 26%			-1.014

Είναι προφανές ότι η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση του ανωτέρω πίνακα, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου.

Η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού. Μάλιστα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα / έξοδα είτε όχι (π.χ. διακανονισμός του σχετικού στοιχείου του ισολογισμού όπως καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από δημιουργημένη πρόβλεψη).

Σημαντικό είναι επίσης η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης, και ιδίως των «κερδών εις νέο» για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής.

Για πιο ολοκληρωμένη παρουσίαση του θέματος παρατίθεται το επόμενο παράδειγμα, το οποίο αναφέρεται ειδικά σε οντότητες που επιλέγουν να χρησιμοποιούν εύλογες αξίες.

Παράδειγμα 3.5.2. Λογιστική και φορολογική βάση – διαφορές από μεταβολές λογ/μών ισολογισμού

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

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

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

Πίνακας 3.4: Ισολογισμός λογιστικής και φορολογικής βάσης, ΒΗΤΑ 20Χ5

	20Χ5		20Χ4	
	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση
Μη κυκλοφορούντα στοιχεία				
<i>Ενσώματα πάγια (κόστος κτήσεως)</i>	2.800	2.800	2.800	2.800
<i>Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων</i>	-896	-1.120	-672	-840
Αναπόσβεστη αξία	1.904	1.680	2.128	1.960
<i>Άυλα</i>	1.200	1.200	1.200	1.200
<i>Αποσβέσεις</i>	-720	-480	-540	-360
Αναπόσβεστη αξία	480	720	660	840
<i>Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία (κόστος)</i>	1.000	1.000	1.000	1.000
<i>Διαφορές επιμέτρησης στην εύλογη αξία</i>	-100	0	10	0
Εύλογη αξία διαθεσίμων για πώληση	900	1.000	1.010	1.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντων στοιχείων	3.284	3.400	3.798	3.800
Κυκλοφορούντα στοιχεία				
Αποθέματα	300	300	200	200
<i>Εμπορικές απαιτήσεις (κόστος)</i>	350	350	600	600
<i>Απομειώσεις (επισφάλειες)</i>	-120	0	-100	0
Καθαρή αξία εμπορικών απαιτήσεων	230	350	500	600
<i>Εμπορικό χαρτοφυλάκιο (κόστος)</i>	200	200	0	0
<i>Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου</i>	50	0	0	0
Εύλογη αξία εμπορικού χαρτοφυλακίου	250	200	0	0
Διαθέσιμα	20	20	5	5
Σύνολο κυκλοφορούντων στοιχείων	800	870	705	805
Σύνολο ενεργητικού	4.084	4.270	4.503	4.605
Καθαρή θέση				
Καταβλημένο κεφάλαιο	2.500	2.500	2.500	2.500
Διαφορές εύλογης αξίας διαθεσίμων για πώληση	-100	0	10	0
Αποτελέσματα εις νέον	-479	307	-522	300
Σύνολο καθαρής θέσης	1.921	2.807	1.988	2.800
Προβλέψεις				
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	450	0	460	0
Λοιπές προβλέψεις	250	0	250	0
Σύνολο προβλέψεων	700	0	710	0
Υποχρεώσεις				
Τραπεζικά δάνεια	700	700	900	900
Εμπορικές υποχρεώσεις	550	550	600	600
Τρέχων φόρος εισοδήματος	13	13	70	70
Λοιπές υποχρεώσεις	200	200	235	235
Σύνολο υποχρεώσεων	1.463	1.463	1.805	1.805
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	4.084	4.270	4.503	4.605

Πίνακας 3.5: Κατάσταση αποτελεσμάτων, ΒΗΤΑ 20Χ5

	<u>Λογ. Βάση</u>	<u>Φορ. Βάση</u>
Πωλήσεις	2.000	2.000
Αναλώσεις υλικών	-987	-987
Μεταβολή αποθεμάτων	100	100
Παροχές σε εργαζομένους	-300	-300
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξ/τηση	-30	0
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0	-40
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-224	-280
Αποσβέσεις αύλων στοιχείων	-180	-120
Λοιπά έξοδα	-280	-280
Έξοδα ψυχαγωγίας	-15	0
Τέλος επιτηδεύματος	-5	0
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20	0
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0
Χρεωστικοί τόκοι	-43	-43
Πρόστιμα	-10	0
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	56	50
Φόρος εισοδήματος με συντελεστή 26%	-13	-13
Κέρδη μετά από το φόρο εισοδήματος (λογιστικά/φορολογικά)	43	37

Ζητείται

Να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.

Πίνακας 3.6: Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης των χρηματ/κών καταστάσεων της ΒΗΤΑ, 20Χ5

	<u>Λογιστική αξία</u>	<u>Φορολογική βάση</u>	<u>Διαφορά βάσεων</u>
Διαφορές στοιχείων του Ενεργητικού			
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-896	-1,120	-224
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-720	-480	240
Διαφορές επιμέτρησης διαθέσιμων για πώληση στην εύλογη αξία	-100	0	100
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	-1,716	-1,600	116
Απομείωση εμπορικών απαιτήσεων	-120	0	120
Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	-50
	-70	0	70
Σύνολο διαφορών ενεργητικού			186
Διαφορές καθαρής θέσης			
Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση	-100	0	100
Αποτελέσματα εις νέον	-479	307	786
	-579	307	886
Διαφορές προβλέψεων			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους	450	0	-450
Λοιπές προβλέψεις	250	0	-250
	700	0	-700
Σύνολο διαφορών καθαρής θέσης, προβλέψεων & υποχρεώσεων			186
Διαφορές της κατάστασης αποτελεσμάτων και προσδιορισμός φορολογητέων κερδών			
(I) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων			56
Πλέον:			
<u>(II) Προσωρινές (αντιστρέψιμες) λογιστικές διαφορές</u>			
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξ/τηση	-30	0	30
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0	-40	-40
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-224	-280	-56
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-180	-120	60
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20	0	20
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	-50
	-404	-440	-36
<u>(III) Μόνιμες (μη αντιστρέψιμες) λογιστικές διαφορές</u>			
Έξοδα ψυχαγωγίας	-15	0	15
Τέλος επιτηδεύματος	-5	0	5
Πρόστιμα	-10	0	10
	-30	0	30
Φορολογητέα κέρδη			50
Φόρος εισοδήματος (50 χ φορολογικός συντελεστής 26%)			13
Καθαρά λογιστικά κέρδη περιόδου (κέρδη προ φόρων μείον φόρος εισοδήματος, 56 - 13)			43
Καθαρό φορολογικό αποτέλεσμα (φορολογητέα κέρδη μείον φόρος εισοδήματος, 50 - 13)			37

Σημειώσεις

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη μόνο οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης της Κατάστασης Αποτελεσμάτων. Οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης λογαριασμών του ισολογισμού θα επηρεάσουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους.

Η φορολογική βάση των «Αποτελεσμάτων εις νέο» του έτους 20X5 προκύπτει εάν στο ποσό του αντίστοιχου κονδυλίου του 20X4 προστεθούν για τη χρήση 20X5: α) το φορολογικό αποτέλεσμα μετά από φόρους (ποσού 37), και β) οι μόνιμες φορολογικές διαφορές (ποσού -30).

Για την κατανόηση του θέματος αυτού σημειώνεται ότι τα ποσά των μόνιμων διαφορών της χρήσης 20X5 έχουν αφαιρεθεί από το λογιστικό αποτέλεσμα, καθώς αντιπροσωπεύουν έξοδα που έχουν μειώσει το ενεργητικό (το ταμείο, υποθέτοντας εξόφληση) και την καθαρή θέση (Κέρδη εις νέο). Ωστόσο, τα ποσά αυτά δεν έχουν μειώσει τη φορολογική καθαρή θέση αφού προστέθηκαν για να υπολογιστούν τα φορολογητέα κέρδη και ο φόρος εισοδήματος. Συνεπώς, πρέπει να αφαιρεθούν.

Τέλος, σημειώνεται ότι η φορολογική βάση των κερδών εις νέο αντιπροσωπεύει το ποσό που έχει ήδη υποβληθεί σε φόρο εισοδήματος, και συνεπώς είναι σημαντική πληροφορία για τη διανομή κερδών.

Παράδειγμα 3.5.3. Λογιστική και φορολογική βάση – Πώληση παγίου με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις

Κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X4 η επιχείρηση ΓΑΜΑ είχε στην κατοχή της πάγιο με τα εξής δεδομένα:

	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Αξία κτήσης	1.300	1.300
Σωρευμένες αποσβέσεις	800	600
Αναπόσβεστη αξία	500	700

Το πάγιο αυτό πωλήθηκε στις 2 Ιανουαρίου 20X5 αντί 550 ευρώ.

Ζητείται

Να υπολογιστεί η λογιστική και η φορολογική βάση της συναλλαγής (κέρδος ή ζημιά) για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ΓΑΜΑ της χρήσης 20Χ5.

Απάντηση

	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Αξία κτήσης	1.300	1.300
Σωρευμένες αποσβέσεις	800	600
Αναπόσβεστη αξία	500	700
Τιμή πώλησης	550	550
Κέρδος/Ζημιά – λογιστική / φορολογική βάση	50	-150

Δηλαδή, από την πώληση προκύπτει λογιστικό κέρδος 50 ευρώ και φορολογική ζημιά 150 ευρώ (είχαν γίνει περισσότερες λογιστικές αποσβέσεις από ότι φορολογικές κατά 200 ευρώ). Ως εκ τούτου, η διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι $-150 - 50 = -200$. Επομένως, από το λογιστικό αποτέλεσμα (που περιλαμβάνει κέρδος 50 ευρώ) θα αφαιρεθεί το ποσό της διαφοράς των 200 ευρώ για να υπολογιστεί το φορολογητέο αποτέλεσμα της χρήσης.

3.8.1 Η διάταξη του νόμου ορίζει ότι το σχέδιο των λογαριασμών του παραρτήματος Γ είναι υποχρεωτικό σε ό,τι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κλπ), καθώς και το περιεχόμενό τους, όπως αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Συνεπώς, και σύμφωνα με τις επικρατούσες διεθνείς πρακτικές, δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών.

3.9.1 Οι οντότητες, με επιλογή τους, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31^η 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. Οίκοθεν νοείται ότι οι

οντότητες οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών.

3.10.1 Η παράγραφος αυτή περιγράφει το **διπλογραφικό λογιστικό σύστημα** για οντότητες που συντάσσουν, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, ισολογισμό. Το σύστημα αυτό πρέπει να παρακολουθεί στα τηρούμενα αρχεία αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός που έχει επίπτωση στα στοιχεία του ισολογισμού (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και στα στοιχεία της καθαρής θέσης), καθώς και στα στοιχεία της κατάστασης των αποτελεσμάτων (έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες).

Ενδεικτικά, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν:

- α) ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
- β) ΟΕ και ΕΕ των οποίων **όλα** τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. (α) της παρ. 2 του άρθρου 1, είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,
- γ) Οι οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή οι ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ,
- 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 (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014),
- ε) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (οντότητα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, 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.), οι οποίες δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν. 4270/2014 (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης),

- ζ) Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία. Ωστόσο, οι οντότητες αυτές (συνεταιρισμοί, κλπ.) οι οποίες εκ του ιδρυτικού τους νόμου ή του καταστατικού τους υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού και όχι σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 και εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).
- η) Εξαιρετικά για την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 4308/2014 και λαμβανομένου υπόψη ότι οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες, τόσο με τις προηγούμενες διατάξεις του ΚΦΑΣ όσο και του ΚΒΣ δεν υποχρεούνταν σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, παρέχεται η δυνατότητα, εφόσον μέχρι την προθεσμία ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων, δηλαδή μέχρι τις 2.3.2015, μετατραπούν σε οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 («απλές ετερόρρυθμες εταιρείες»), να τηρούν το λογιστικό τους σύστημα απλογραφικά. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οντότητες εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

3.11.1 Η διάταξη ορίζει ότι η **πολύ μικρή οντότητα** (καθαρός κύκλος εργασιών μέχρι 1.500.000 ευρώ) της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ), η οποία σύμφωνα με το νόμο επιλέγει να συντάξει μόνο (συνοπτική) Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, δύναται να μην παρακολουθεί (απαλλαγή) τα στοιχεία ισολογισμού και μεταβολές αυτών (όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου), αλλά μόνο τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων που περιγράφονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Την ίδια δυνατότητα έχει και η οντότητα της παραγράφου 11 του άρθρου 30 (πρατήρια καυσίμων και πωλητές πετρελαίου θέρμανσης με καθαρό κύκλο εργασιών μέχρι 8.000.000 ευρώ). Σημειώνεται ότι οι οντότητες αυτές υπόκεινται στις ρυθμίσεις του άρθρου 4 του

παρόντος νόμου και έχουν υποχρέωση τήρησης ορισμένων αρχείων, από τα αναφερόμενα σε εκείνο το άρθρο.

- 3.12.1 Η παράγραφος αυτή παρέχει τη δυνατότητα στην οντότητα που, σύμφωνα με το νόμο αυτό, έχει το δικαίωμα να συντάσσει μόνο Κατάσταση αποτελεσμάτων απαλλασσόμενη από την υποχρέωση σύνταξης και Ισολογισμού (δηλαδή η οντότητα της παραγράφου 11), 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).
- 3.12.2 Εξυπακούεται ότι η καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων στο απλογραφικό σύστημα γίνεται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5, με τάξη, πληρότητα και ορθότητα. Ιδιαίτερα, καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του σχετικού παραστατικού της συναλλαγής ή του γεγονότος, με σύστημα που διασφαλίζει τη μοναδική σύνδεση, προς κάθε κατεύθυνση, μεταξύ συναλλαγής/γεγονότος – παραστατικού – εγγραφής (καταχώρηση).
- 3.12.3 Όπου άλλοι νόμοι χρησιμοποιούν τους όρους «Απλοποιημένα Λογιστικά Πρότυπα» ή «Βιβλία Εσόδων-Εξόδων» ή «Βιβλία Β' Κατηγορίας» ή «Απλογραφικά βιβλία», είναι προφανές ότι αναφέρονται στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα της παραγράφου 12 του άρθρου 3.
- 3.12.4 Η διάκριση των διαφόρων εσόδων σε κατηγορίες (υποπαράγραφος 12α), είναι σημαντική ως πληροφορία της διοίκησης αλλά εξυπηρετεί και ελεγκτικούς σκοπούς. Η ομαδοποίηση των πωλήσεων δύναται να γίνεται και από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης, ή με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη καταχώρηση, ανά παραστατικό και ανά κατηγορία εσόδου. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας πρέπει να καλύπτει τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α ή άλλης νομοθεσίας.
- 3.12.5 Οίκοθεν νοείται ότι καταχωρούνται αφαιρετικά των εσόδων τα σχετικά μειωτικά στοιχεία αυτών (εκπτώσεις, επιστροφές, κλπ).

- 3.12.6 Συνήθεις κατηγορίες κερδών είναι τα κέρδη από πώληση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων ή χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κλπ.
- 3.12.7 Συνήθεις κατηγορίες ζημιών είναι οι ζημιές από πώληση ή καταστροφή ή απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων, ή από πώληση ή απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κλπ.
- 3.12.8 Τα κονδύλια του στοιχείου (στ) αναφέρονται στα προς απόδοση (όπου συντρέχει περίπτωση) ποσά (π.χ. Φ.Π.Α, δημοτικοί φόροι, διάφορα τέλη, κλπ.). Σημειώνεται ότι τα σχετικά ποσά δύναται να προκύπτουν συγκεντρωτικά, ως ποσοστό της βάσης υπολογισμού τους (π.χ. ως ποσοστό επί των πωλήσεων) με μία εγγραφή για την περίοδο που αφορούν.
- 3.12.9 Συνοπτικά, απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 που δεν συντάσσουν ισολογισμό. Ενδεικτικά:
- α) Οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014).
- β) Ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ. Διευκρινίζεται ότι η εμπορία υγραερίου εμπίπτει στη δραστηριότητα των πρατηρίων υγρών καυσίμων, δεδομένου ότι το υγραέριο διατίθεται ως καύσιμο από τα εν λόγω πρατήρια με τον ίδιο τρόπο όπως η βενζίνη και το πετρέλαιο κίνησης. Συνεπώς, συνυπολογίζονται στο όριο των 8.000.000 ευρώ από πωλήσεις υγρών καυσίμων (κίνησης – θέρμανσης) και οι πωλήσεις υγραερίου. Διευκρινίζεται επίσης ότι τα προαναφερόμενα όρια ισχύουν γενικά για την οντότητα, συνεπώς, όποιος διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων λαμβάνεται το σύνολο του κύκλου εργασιών από όλες τις δραστηριότητες.

- γ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.
- δ) Ειδικώς, οι παρακάτω οντότητες οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 30 του παρόντος νόμου συντάσσουν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, ανεξαρτήτως μεγέθους:
- δ1) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α' 82), όπως επίσης και κάθε επιχείρηση που έχει υπαχθεί στους ίδιους νόμους. Οίκοθεν νοείται ότι οποιαδήποτε αναφορά στον Α.Ν. 89/1967 καταλαμβάνει και το Ν. 27/1975 (ΦΕΚ Α 77), όπως άλλωστε προκύπτει και από τη διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α 312).
- δ2) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος.
- δ3) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/1975.

3.12.10 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, σύμφωνα με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Οι οντότητες αυτές υποχρεούνται, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, σε έκδοση στοιχείων λιανικής, χωρίς ωστόσο να απαιτείται η χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Λοιπές επεξηγήσεις

3.1 Από τις διατάξεις του παρόντος 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.

- 3.2 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.
- 3.3 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).
- 3.4 Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη **θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου** (accrual assumption) κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

Άρθρο 4: Άλλα λογιστικά αρχεία

- 4.1.1 Στα αρχεία που αναφέρονται στο άρθρο αυτό καταγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία ισολογισμού, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).
- 4.4.1 Καθιερώνεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στη διεθνή πρακτική. Στόχος της διάταξης είναι η επίτευξη εύλογης διασφάλισης αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσχέρειες και το κόστος ακριβούς καταμέτρησης. Δηλαδή επιδιώκεται η αξιοπιστία της μέτρησης της ποσότητας και ταυτόχρονα ο περιορισμός του κόστους και η υπέρβαση δυσχερειών.
- 4.4.2 Μια σημαντική παράμετρος που επηρεάζει την κρίση περί αξιοπιστίας των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων είναι το είδος των δικλίδων που χρησιμοποιεί η οντότητα για να παρακολουθεί και να ελέγχει τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Παράδειγμα τέτοιας δικλίδας είναι η τήρηση, κατ' επιλογή της οντότητας,

αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης για εισερχόμενα ή / και αποστελλόμενα ή πωλούμενα αγαθά. Στην κρίση για την απαιτούμενη αξιοπιστία των έμμεσων τεχνικών λαμβάνεται υπόψη το κατά πόσο οι τεχνικές είναι καθιερωμένες στη διεθνή πρακτική. Σε κάθε περίπτωση, λαμβάνεται υπόψη η ιδιαίτερη φύση των αποθεμάτων (π.χ. καύσιμα, ζώντα ψάρια, ορυκτά αποθέματα) για τον προσδιορισμό κατάλληλων έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας αυτών.

- 4.4.3 Όταν, κατ' απόλυτη επιλογή της οντότητας, τηρείται ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αγαθών, η διενέργεια φυσικής καταμέτρησης στο τέλος της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού) δύναται να αντικαθίσταται από τη λειτουργία αξιόπιστου συστήματος **κυλιόμενων απογραφών** για διαφορετικές κάθε φορά ομάδες αποθεμάτων στη διάρκεια της περιόδου, ώστε συνολικά να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση περί της αξιοπιστίας των ποσοτήτων των αποθεμάτων.
- 4.4.4 Ορισμένες έμμεσες τεχνικές 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. Άλλες τεχνικές χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της ποσότητας του τελικού αποθέματος, και ακολουθεί η επιμέτρηση ως ξεχωριστή διαδικασία.

Ενδεικτικά παραδείγματα έμμεσων τεχνικών

Η μέθοδος της λιανικής τιμής (retail method)

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

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

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

Σημειώσεις

1. Στο ανωτέρω παράδειγμα, το αρχικό απόθεμα διαφέρει από τις αγορές ως προς τη σύνθεση – ποσοστό μικτού κέρδους.
2. Το ποσό του αρχικού αποθέματος και των αγορών της περιόδου σε αξίες λιανικής έχει προκύψει πολλαπλασιάζοντας το κόστος κτήσης με το ποσοστό μικτού κέρδους.

Χρήση στατιστικών μεθόδων προσδιορισμού της ποσότητας αποθεμάτων

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

Προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα

Σε περίπτωση αποθεμάτων παρεμφερούς είδους, μεγάλου αριθμού και μικρής διαφοράς αξίας ανά τεμάχιο μεταξύ τους, είναι δυνατόν η καταμέτρηση να γίνεται σε γενικές κατηγορίες και με τη χρήση μέσης τιμής, εφόσον δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

-
- 4.4.5 Οι ρυθμίσεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, όπως και της σχετικής παραγράφου 2 του άρθρου 6, δύναται να εφαρμοστούν και για τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2014. Διευκρινίζεται ότι αυτό αφορά μόνο τον προσδιορισμό της ποσότητας και όχι και την επιμέτρηση των αποθεμάτων τέλους της χρήσεως 2014, που θα γίνει με τους ισχύοντες κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2014, κανόνες.
- 4.5.1 Καθιερώνεται η υποχρέωση της οντότητας για παρακολούθηση κατ' είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, των αποθεμάτων τρίτων. Η διάταξη αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.). Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο. Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων. Θεσπίζεται μόνο η υποχρέωση παρακολούθησης αυτών των αποθεμάτων, ώστε η οντότητα να δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα αυτής της κατηγορίας που βρίσκονται στην κατοχή της (για παράδειγμα, τηρώντας με τάξη και πληρότητα το σύνολο των λαμβανόμενων και εκδιδόμενων παραστατικών διακίνησης ή ενημερώνοντας επιπρόσθετα άλλα αρχεία).
- 4.10.1 Δεν απαιτείται η τήρηση ξεχωριστού αρχείου για τις πληροφορίες του άρθρου 4, όταν οι ίδιες πληροφορίες είναι διαθέσιμες από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.

Λοιπές επεξηγήσεις επί του άρθρου

- 4.1 Σημειώνεται ότι οι οντότητες της περίπτωσης 2(γ) του άρθρου 1 που, σύμφωνα με το νόμο, δύναται να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (απαλλασσόμενες από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού), δεν έχουν υποχρέωση τήρησης των αρχείων των παραγράφων 6 (Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων), 7 (Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης) και 8 (Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων) του παρόντος άρθρου.
- 4.2 Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση έντοκων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων η οντότητα έχει υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τους προκύπτοντες τόκους (που καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων-εξόδων), χωρίς ωστόσο να υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης των σχετικών

απαιτήσεων ή υποχρεώσεων στο βιβλίο αυτό. Για παράδειγμα, σε περίπτωση δανείου, η φύλαξη του extrait της τράπεζας και της σχετικής σύμβασης είναι επαρκής τεκμηρίωση των τόκων που έχει χρεώσει η τράπεζα και τους οποίους η οντότητα οφείλει να καταχωρήσει στα βιβλία της.

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

- 5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά.
- 5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι.
- 5.4.1 Η παράγραφος αυτή απαιτεί την έγκριση και την υπογραφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητας υποκείμενης στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, από το αρμόδιο κατά περίπτωση όργανο διοίκησης της οντότητας και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή. Στόχος της διάταξης αυτής είναι η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την ανάληψη της σχετικής ευθύνης.
- 5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία).
- 5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές

καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

- 5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων) του νόμου 4308/2014
- 5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι 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.
- 5.7.4 Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 12 προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παράγραφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση).
- 5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό,

διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. 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.

5.8.2 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.

5.8.3 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 αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.

5.8.4 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 (οντότητα). Στην περίπτωση αυτή αντίγραφο του παραστατικού διακίνησης παραδίδεται ή αποστέλλεται στον παραγωγό,
- δ) ειδικά, για τη διακίνηση αγοραζομένου γάλακτος που παραλαμβάνεται από αγρότες-παραγωγούς (κτηνοτρόφοι), ανεξάρτητα εάν οι παραγωγοί αυτοί εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται από τις παραλαμβάνουσες οντότητες το παραστατικό διακίνησης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 5. Εναλλακτικά, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο (κατάσταση) με την παραλαβή του γάλακτος, τα στοιχεία των εμπλεκόμενων μερών, την ποσότητα και το είδος (ζωϊκή προέλευση) του διακινούμενου γάλακτος, καθώς και την ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση. Για τις ανάγκες της οντότητας που παραδίδει το γάλα, δίνεται από την παραλαμβάνουσα οντότητα αντίγραφο της συνταχθείσας κατάστασης ή άλλη δήλωση με ανάλογο περιεχόμενο,
- ε) τα οριζόμενα στην παράγραφο (δ) έχουν εφαρμογή και σε ανάλογες περιπτώσεις παραλαβής διαφόρων αποθεμάτων από διαφορετικά πρόσωπα,
- στ) διακίνηση ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών-αγροτών προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη, δεδομένου ότι η μεταφορά ελαιοκάρπου παρουσιάζει ιδιομορφίες (δυσχέρειες στη συγκέντρωση, άγνωστο βάρος, μεταφορά με διάφορα μεταφορικά μέσα κ.λπ.),
- ζ) διακίνηση αγαθών από τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 39, μεταξύ των οποίων είναι και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., οι οποίοι δεδομένου ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δεν υποχρεούνται στην παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των αποθεμάτων τους,

- η) 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,
- θ) διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,
- ι) διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεσή αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, το εν λόγω στοιχείο για τη διακίνηση άχρηστων ή ακατάλληλων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπολειμμάτων (π.χ. περισυλλογή και διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενσωματώνουν καμία εμπορευματική αξία), σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές, κ.λπ.),
- ια) διακίνηση αποθεμάτων, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας,
- ιβ) διακίνηση βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους **αποκλειστικά** σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές – κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, 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),
- ιγ) διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους,
- ιδ) διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛ.ΤΑ. και τους συνδρομητές από τις επιχειρήσεις έκδοσης ή διακίνησης των ειδών αυτών,
- ιε) διακίνηση για επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται στους ασφαλισμένους,

- ιστ) διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπάζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιόκτητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου, καθόσον τα είδη αυτά δεν συμπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων,
- ιζ) 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,
- ιη) διακίνηση από τα γραφεία τελετών ειδών που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών των εν λόγω γραφείων με τα ειδικά διασκευασμένα αυτοκίνητά τους,
- ιθ) διακίνηση σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας,
- ιι) διακίνηση κενών ειδών συσκευασίας.

5.8.5 **Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης.** Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται 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. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

5.8.6 **Έκδοση 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). Για την έκδοση, σε ηλεκτρονική μορφή, του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στα άρθρα 14 και 15 του παρόντος νόμου περί ηλεκτρονικού τιμολογίου και αυθεντικότητας, ακεραιότητας και αναγνωσιμότητάς του. 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.

- 5.8.7 Επισημαίνεται ότι όλες οι αποφάσεις για μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, οι οποίες είχαν εκδοθεί από τους Προϊσταμένους Δ.Ο.Υ. ή τους Επιθεωρητές βάσει των εξουσιοδοτικών διατάξεων του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. ή του Κ.Φ.Α.Σ. παύουν να ισχύουν από 1^{ης} Ιανουαρίου 2015 και μετά.
- 5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 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 η οντότητα 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»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της

παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.

- 5.9.2 Η παράγραφος 9 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε). Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. Για τη σχετική παραλαβή, 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.
- 5.9.3 Οίκοθεν νοείται ότι 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 για τις πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ) ή εκδίδει σχετικό παραστατικό. Η οντότητα διαβιβάζει τις σχετικές πληροφορίες ή αποστέλλει αντίγραφο του εν λόγω παραστατικού στο εμπλεκόμενο μέρος για δική του ενημέρωση.
- 5.9.4 Η αναφορά της παραγράφου 9 σε υποχρέωση τήρησης των αποδείξεων λιανικής σε καμία περίπτωση δεν εισάγει υποχρέωση αναγραφής του είδους και της ποσότητας των διακινούμενων αγαθών σε αυτές. Άλλωστε, το περιεχόμενο των αποδείξεων λιανικής πώλησης αναφέρεται περιοριστικά στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 και δεν περιλαμβάνει το είδος και την ποσότητα των διακινούμενων αγαθών, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ. Στην προκείμενη περίπτωση, η αναφορά στις «αποδείξεις λιανικής», για όσες οντότητες πωλούν αγαθά λιανικώς, έχει την έννοια ότι η εμπλεκόμενη οντότητα

δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα που κατέχει με τα παραστατικά διακίνησης και τα τιμολόγια (χονδρικής) που εκδίδει ή λαμβάνει, καθώς επίσης και με το σύνολο των πωλήσεων λιανικής χρησιμοποιώντας έμμεσες προσεγγιστικές ελεγκτικές τεχνικές. Για παράδειγμα, μπορεί να εκτιμηθεί, κατά προσέγγιση, η αξία κτήσης των πωληθέντων λιανικώς αποθεμάτων με βάση ένα γενικό (μέσο) ποσοστό μικτού κέρδους, ώστε να αποκτηθεί εύλογη διασφάλιση της διακίνησης των αποθεμάτων.

- 5.12.1 Η παράγραφος αυτή δίνει τη δυνατότητα για αλλαγή σε οριστικοποιημένες εγγραφές στα λογιστικά αρχεία, με τη βασική προϋπόθεση ότι είναι δυνατόν 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).
- 5.13.1 Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την συνένωση ή συγχώνευση λογιστικών αρχείων είναι ότι από το λογιστικό αρχείο που προκύπτει από την ενέργεια αυτή, πρέπει να παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων αρχείων, δηλαδή πρέπει να είναι διαθέσιμες όλες οι ενδείξεις και οι πληροφορίες των λογιστικών αρχείων που συνενώθηκαν ή συγχωνεύθηκαν.
- 5.14.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι, για τις ανάγκες αυτού του νόμου, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και παραστατικά) πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα εντός ευλόγου χρονικού περιθωρίου. Σημειώνεται ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της πρόσβασης στα λογιστικά αρχεία (σχετικές και οι διατάξεις των άρθρων 14 και 24 του Ν. 4174/2013).
- 5.17.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι όταν σύμφωνα με το νόμο αυτό (σχετικές και οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 3) τα λογιστικά στοιχεία συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική για συναλλαγές είτε εντός είτε εκτός της Ελληνικής επικράτειας, η οντότητα υποχρεούται να παράσχει στις αρμόδιες αρχές, εντός ευλόγου χρόνου, μετάφραση των εν λόγω αρχείων για σκοπούς του ελέγχου.
- 5.18.1 Η οντότητα έχει τη δυνατότητα, χωρίς τυπικές ή άλλες προϋποθέσεις, να αναθέσει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικό λογιστή) την τήρηση ή ενημέρωση μέρους ή του συνόλου του

λογιστικού της συστήματος ή την σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντα νόμου, ορίζεται ρητά ότι η ανάθεση της τήρησης η ενημέρωσης του λογιστικού συστήματος σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από την σχετική ευθύνη που προκύπτει, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Άρθρο 6: Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

- 6.1.1 Η ενημέρωση των βιβλίων στα χρονικά όρια που θέτει η παράγραφος αυτή αφορά την καταχώρηση των εκδιδόμενων και λαμβανόμενων παραστατικών. Η υποχρέωση του άρθρου αυτού εκπληρούται όταν η οντότητα καταχωρεί εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων, από τη λήξη του μήνα ή τριμήνου κατά περίπτωση, είτε τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση, κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 3. Εξυπακούεται ότι η καταχώρηση λογιστικής και φορολογικής βάσης δύναται να πραγματοποιείται και ταυτόχρονα, εντός των χρονικών ορίων του άρθρου 6.
- 6.1.2 Όταν εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων καταχωρείται, κατ' επιλογή της οντότητας, μόνο η μία εκ των δύο βάσεων (είτε η λογιστική είτε η φορολογική), η παρακολούθηση της άλλης βάσης δύναται να γίνεται συγκεντρωτικά οποτεδήποτε και σε κάθε περίπτωση έγκαιρα για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία. 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.
- 6.1.3 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 τη 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.

- 6.1.4 Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια της περιόδου, του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, κατά την με οποιοδήποτε τρόπο ανάλωσή τους (πώληση, δωρεάν παράδοση, καταστροφές κλπ). Το κόστος κτήσης των αναλωθέντων αποθεμάτων της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των καταστροφών ή απωλειών, μπορεί να προσδιορίζεται συγκεντρωτικά, από τα στοιχεία των τηρούμενων αρχείων, μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- 6.2.1 Σε ό,τι αφορά τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων, ορίζεται ότι ο εν λόγω προσδιορισμός 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, λαμβάνοντας υπόψη και τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 και την ανάγκη διασφάλισης της αξιοπιστίας του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων στο τέλος της ημερομηνίας αναφοράς (ημερομηνία τέλους χρήσης ή ημερομηνία ισολογισμού).
- 6.2.2 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.
- 6.2.3 Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από το χρόνο που διενεργείται ο ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων, η οντότητα είναι υποχρεωμένη να έχει τεκμηριώσει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες της απογραφής εντός των χρονικών ορίων σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου.

6.2.4 Σημειώνεται ότι οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, όπως και της σχετικής παραγράφου 4 του άρθρου 4, δύνανται να εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό της ποσότητας (και όχι και της επιμέτρησης) των αποθεμάτων της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2014, δεδομένου άλλωστε ότι η απογραφή λήξης της 31 Δεκεμβρίου 2014 είναι η απογραφή έναρξης την 1 Ιανουαρίου 2015.

Άρθρο 7: Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

- 7.1.1 Η παράγραφος αυτή αναφέρεται στις προθεσμίες φύλαξης των λογιστικών αρχείων.
- 7.1.2 Από τις διατάξεις του παρόντος 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 δύνανται 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).
- 7.2.1 Η παράγραφος αυτή παρέχει τη δυνατότητα διαφύλαξης σε **οποιαδήποτε μορφή** (έντυπη ή ηλεκτρονική) των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης αυτών (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).
- 7.2.2 Παρέχεται 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.
- 7.2.3 Η δυνατότητα διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή, παρέχεται για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών κατά περίπτωση, μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται επίσης και για τα παραστατικά (στοιχεία) με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2015 αλλά δεν παρέχεται για τα τηρούμενα μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014 βιβλία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το κεφάλαιο αυτό παρουσιάζει τις βασικές αρχές που ακολουθούνται για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, στη βάση των θεμελιωδών παραδοχών του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) και σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ.

Άρθρο 16: Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- 16.1.1 Με την παράγραφο 1 εισάγεται η γενική αρχή ότι όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως ορίζουν οι επιμέρους διατάξεις του νόμου.
- 16.2.1 Με την παράγραφο 2 εισάγεται η θεμελιώδης έννοια της εύλογης παρουσίασης (true and fair view ή fair presentation, in all material respects), η οποία αποτελεί το υπέρτατο κριτήριο στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με στόχο την παροχή αξιόπιστης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες.
- 16.2.2 Ιδιαίτερης σημασίας είναι η αναφορά ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπεται να καταρτίζονται για κάθε κατηγορία οντοτήτων αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο. Δηλαδή, εάν εμπεριέχεται ουσιώδες σφάλμα ή παράλειψη, 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 και δεν καλύπτεται η σχετική απαίτηση του νόμου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 16.2.4 της παρούσης. Για παράδειγμα, όταν το προσάρτημα δεν περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες (αναλύσεις και γνωστοποιήσεις) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας δεν καλύπτουν την απαίτηση περί εύλογης παρουσίασης, έστω και εάν όλοι οι πίνακες (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων και, κατά περίπτωση, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και κατάσταση χρηματοροών) δεν έχουν ουσιώδες σφάλμα.
- 16.2.3 Η έννοια της εύλογης παρουσίασης δεν ορίζεται ρητά στο νόμο, ούτε στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ. Ωστόσο, βάσει όσων γίνονται γενικά παραδεκτά σε διεθνές επίπεδο, ένα λογιστικό πλαίσιο, όπως ο Ν. 4308/2014, αποσκοπεί στην εύλογη παρουσίαση όταν: (i)

απαιτεί συμμόρφωση με τις καθοριζόμενες σε αυτό απαιτήσεις, (ii) απαιτεί ρητή αναφορά για παροχή πρόσθετων πληροφοριών εφόσον απαιτείται, και (iii) παρέχει ρητή δυνατότητα απόκλισης από τις αρχές του πλαισίου σε εκείνες τις εξαιρετικές περιπτώσεις που κρίνεται ως αναγκαίο για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης. Όλες αυτές οι απαιτήσεις καθορίζονται από την Οδηγία και έχουν εισαχθεί στο νόμο με τις κατωτέρω συγκεκριμένες διατάξεις του άρθρου 16, αλλά και ανάλογες διατάξεις των άρθρων 17 και 29:

- α) την παράγραφο 1 του άρθρου 16 και την παράγραφο 1 του άρθρου 17 που προβλέπουν ρητά την υποχρέωση συμμόρφωσης με τις προβλέψεις του νόμου,
- β) την παράγραφο 11 του άρθρου 16 περί απόκλισης από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων,
- γ) την παράγραφο 12 του άρθρου 16 περί προσαρμογής της μορφής, του περιεχομένου και της ονοματολογίας των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας,
- δ) την παράγραφο 9 του άρθρου 17 περί παρέκκλισης από διάταξη του νόμου προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα.
- ε) την παράγραφο 2 του άρθρου 29 σύμφωνα με την οποία το προσάρτημα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο, τις επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις των παραγράφων 3 έως 34 του άρθρου εκείνου, παρέχοντας έτσι την ευχέρεια στην οντότητα να παραθέτει οποιαδήποτε πρόσθετη πληροφορία που κατά την άποψη της διοίκησης συμβάλλει στην εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

16.2.4 Σημειώνεται ότι η έννοια της εύλογης παρουσίασης είναι αμιγώς λογιστική που σκοπεύει στη δημοσίευση αξιόπιστης πληροφόρησης για την αποφυγή παραπλάνησης των χρηστών και συνεπώς κατά κανόνα δεν έχει φορολογικό περιεχόμενο. Ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά) παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι:

- α) 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.

- β) Η μη παράθεση των προβλεπόμενων πληροφοριών στο προσάρτημα, θίγει ευθέως το εύλογο της παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που απαιτεί ο νόμος, εφόσον οι εν λόγω πληροφορίες είναι σημαντικές, αλλά κατά κανόνα δεν έχει επίπτωση στις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.
- γ) Η χρήση λογιστικών συντελεστών απόσβεσης που στο μέλλον αποδεικνύονται εσφαλμένοι και διορθώνονται, ενώ για φορολογικούς σκοπούς έχουν χρησιμοποιηθεί οι προβλεπόμενοι από τη φορολογική νομοθεσία συντελεστές. Στην περίπτωση αυτή δε γεννάται ζήτημα προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και ελεγκτικών επαληθεύσεων.

16.3.1 Με τις παραγράφους 3 έως 8 του άρθρου 16 ορίζονται οι επιμέρους καταστάσεις που συντάσσει κάθε κατηγορία οντότητας, με βάση τα σχετικά υποδείγματα του παραρτήματος Β. Ο προσδιορισμός των καταστάσεων γίνεται με βάση το μέγεθος της οντότητας, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 2 του νόμου. Ο παρακάτω πίνακας συνοψίζει τις σχετικές ρυθμίσεις.

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

- 16.3.2 Ο πίνακας του ισολογισμού ακολουθεί ένα υπόδειγμα που έχει τύχει ευρύτατης αποδοχής διεθνώς και είναι συμβατό με το υπόδειγμα που χρησιμοποιούν οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Έτσι, διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τον παρόντα νόμο με τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α.
- 16.3.3 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. Σημειώνεται ότι η «κατ' είδος» κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει παρουσίαση στην οποία εμφανίζονται κατ' είδος οι βασικοί λογαριασμοί των εσόδων και εξόδων, αποτελώντας στην ουσία μια σύνοψη της καταργηθείσας «Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης» του ΕΓΛΣ. Διευκρινίζεται ότι στην κατ' είδος παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο κονδύλι «Μεταβολές αποθεμάτων» περιλαμβάνεται το άθροισμα των μεταβολών του συνόλου των αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες και λοιπά υλικά).
- 16.3.4 Ο πίνακας της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης είναι μια νέα κατάσταση που αντικαθιστά τον «Πίνακα διάθεσης κερδών» του Π.Δ. 1123/81, παρέχοντας πληρέστερη

πληροφόρηση για τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Συγκεκριμένα, η νέα αυτή κατάσταση παρουσιάζει αναλυτικά την κίνηση όλων των κονδυλίων της καθαρής θέσης στη διάρκεια της περιόδου και τη συμφωνία υπολοίπων αρχής και τέλους, ώστε να υπάρχει πλήρης διαφάνεια για το πώς μεταβλήθηκαν τα σχετικά κονδύλια.

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

16.3.6 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, καθώς και για άλλα στοιχεία τα οποία δεν προβλέπεται να εμφανίζονται στους πίνακες των προαναφερθέντων τεσσάρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το προσάρτημα παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο και με παραπομπές στα επιμέρους κονδύλια των υπόλοιπων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (πίνακες), όταν συντρέχει περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29.

16.9.1 Με την παράγραφο 9 ορίζεται ότι τα κονδύλια των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρουσιάζονται διακεκριμένα χωρίς συμψηφισμούς. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται ουσιώδη και διαφορετικά (με βάση τις προβλέψεις του νόμου) κονδύλια του ενεργητικού να συμψηφίζονται μεταξύ τους και να παρουσιάζονται ως ένα κονδύλι. Η ίδια απαγόρευση συμψηφισμού ισχύει και για τα κονδύλια των εσόδων, των εξόδων, της καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων. Ομοίως, 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, ενδεικτικά, 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 [περίπτωση (γ) της παραγράφου 11 του άρθρου 24 του νόμου], και

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 (παράγραφος 3 του άρθρου 23 του νόμου).

16.10.1 Η παράγραφος 10 θέτει, ως γενική αρχή, τη διατήρηση της δομής και του περιεχομένου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από περίοδο σε περίοδο, με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 17, σύμφωνα με την οποία προβλέπεται η προσαρμογή των κονδυλίων της προηγούμενης περιόδου, για λόγους συγκρισιμότητας.

16.11.1 Η παράγραφος 11 ορίζει ειδικές περιπτώσεις στις οποίες επιτρέπεται απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παραρτήματος Β.

16.12.1 Με την παράγραφο 12 ορίζεται ότι η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας. Ενδεικτικά παραδείγματα οντοτήτων στις οποίες προκύπτει ανάγκη τέτοιων προσαρμογών είναι τα εκπαιδευτήρια, τα θεραπευτήρια, τα ορυχεία, και οι οντότητες του δημοσίου τομέα (κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές) όταν εμπίπτουν στις λογιστικές διατάξεις του νόμου.

Άρθρο 17: Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

17.1.1 Η παράγραφος 1 υιοθετεί τις θεμελιώδεις αρχές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ιδιαίτερα τονίζεται ότι η αρχή του δεδουλευμένου (accrual accounting) εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού.

- 17.1.2 Η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται). Για παράδειγμα, η λήψη ενός δανείου κατά την ημερομηνία ισολογισμού, επιβάλλεται να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο, ώστε να απεικονισθούν τα ληφθέντα ταμιακά διαθέσιμα και η αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση. Ομοίως, οι δουλευμένοι τόκοι ενός δανείου επιβάλλεται να αναγνωρισθούν ως έξοδο στην περίοδο που αφορούν, έστω και εάν σύμφωνα με τη σχετική δανειακή σύμβαση οφείλονται να πληρωθούν στην επόμενη περίοδο. Ο χειρισμός αυτός οδηγεί στην εμφάνιση του σχετικού εξόδου στην κλειόμενη χρήση που αφορά, καθώς και στην αντίστοιχη αύξηση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προς τον δανειστή και τη μείωση της καθαρής θέσης.
- 17.1.3 Η αρχή του δεδουλευμένου αφορά τις συνδεόμενες καταστάσεις του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων και της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης. Προφανώς δεν αφορά την κατάσταση χρηματοροών που εκφράζει την ταμειακή βάση της λογιστικής.
- 17.1.4 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.
- 17.1.5 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.
- 17.1.6 Όταν η οντότητα έχει παρελθόν κερδοφόρων δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δε χρειάζεται ιδιαίτερη ανάλυση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή. Σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση μπορεί να χρειάζεται να λάβει υπόψη της ένα ευρύ φάσμα παραγόντων, που σχετίζονται με την τρέχουσα και την αναμενόμενη κερδοφορία, τα προγράμματα

εξόφλησης χρεών και τις πιθανές εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης, πριν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι η ορθή.

17.1.7 Όταν η διοίκηση της οντότητας κρίνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να συνταχθούν με βάση τη 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 το διακανονισμό τους.

17.1.8 Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας. Με τον όρο αυτό νοούνται οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που υιοθετούνται από την οντότητα και επιτρέπονται ή επιβάλλονται από τον παρόντα νόμο. Περαιτέρω, κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται οι αρχές των περιπτώσεων (α) έως (θ) της παραγράφου 1 του άρθρου 17. Ιδιαίτερα:

α) Συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών. Η αρχή αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Αλλαγή των λογιστικών πολιτικών είναι επιτρεπτή σε δύο μόνο περιπτώσεις. Πρώτον, όταν η αλλαγή επιβάλλεται από τροποποίηση του λογιστικού πλαισίου, εν προκειμένω του παρόντος νόμου. Δεύτερον, όταν η αλλαγή αποφασίζεται από την ίδια την οντότητα και με την προϋπόθεση ότι, κατά την τεκμηριωμένη κρίση της οντότητας, η νέα πολιτική παρέχει πιο αξιόπιστη και πιο σχετική πληροφόρηση για τις επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων στη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις χρηματοροές της οντότητας (υπηρετεί καλύτερα στο στόχο της εύλογης παρουσίασης). Στην δεύτερη αυτή περίπτωση, η νέα πολιτική πρέπει να προβλέπεται από το πλαίσιο του παρόντος νόμου, διότι αν δεν προβλέπεται, η υιοθέτησή της συνιστά λάθος και όχι αλλαγή λογιστικής πολιτικής. Αλλαγή λογιστικής πολιτικής, για παράδειγμα, συνιστά η απόφαση για επιμέτρηση των αποθεμάτων με την μέθοδο FIFO έναντι της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους που χρησιμοποιείτο μέχρι την αλλαγή, δεδομένου ότι και οι δύο μέθοδοι προβλέπονται και είναι αποδεκτές από το πλαίσιο του παρόντος νόμου. Αντίθετα η υιοθέτηση της μεθόδου LIFO, ενώ η οντότητα χρησιμοποιούσε την FIFO, δεν

συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής, αλλά λάθος, διότι δεν προβλέπεται ως αποδεκτή μέθοδος από τον παρόντα νόμο. Τα θέματα της αλλαγής λογιστικών πολιτικών και των λαθών σχολιάζονται εκτενώς στο άρθρο 28 του νόμου. Άλλες περιπτώσεις αλλαγής λογιστικής πολιτικής είναι η υιοθέτηση εύλογων αξιών έναντι του ιστορικού κόστους που χρησιμοποιούσε η οντότητα μέχρι την αλλαγή (και το αντίστροφο), η έναρξη αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων ενώ η οντότητα δεν αναγνώριζε τέτοια στοιχεία βάσει των προβλέψεων του νόμου, η παύση κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού, ενώ η οντότητα κεφαλαιοποιούσε το κόστος δανεισμού μέχρι την αλλαγή (και το αντίστροφο), κλπ.

- β) Μέριμνα ώστε τα ποσά της προηγούμενης περιόδου να είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα ποσά της τρέχουσας περιόδου. Για παράδειγμα, ένα κονδύλι της προηγούμενης χρήσης δεν ήταν σημαντικό λόγω μεγέθους και δεν εμφανίσθηκε διακεκριμένα, αλλά στην επόμενη (τρέχουσα) περίοδο το συγκεκριμένο κονδύλι καθίσταται σημαντικό και πρέπει να παρουσιαστεί ξεχωριστά. Για λόγους συγκρισιμότητας, ως συγκριτικό μέγεθος της τρέχουσας περιόδου το κονδύλι αυτό μπορεί (είναι χρήσιμο) να εμφανιστεί διακεκριμένα. Για παράδειγμα, έστω μια επένδυση σε τίτλους καθαρής θέσης (π.χ. μετοχές) που εμφανίσθηκε στην περίοδο 20X0 στο κονδύλι «Λοιπές απαιτήσεις» λόγω μη σημαντικού ποσού. Εάν η επένδυση αυτή καταστεί σημαντική από πλευράς ποσού στην περίοδο 20X1, είναι ενδεδειγμένο να μεταφερθεί, στις συγκριτικές καταστάσεις του 20X1, στο προβλεπόμενο για την περίπτωση κονδύλι του ισολογισμού, στο οποίο θα εμφανισθεί η επένδυση στο 20X1.
- γ) Σύνεση (prudence) στην επιμέτρηση των στοιχείων. Η αρχή της σύνεσης υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, όπως αυτή ορίζεται από το πλαίσιο του παρόντος νόμου, πρέπει να γίνεται τηρώντας ουδέτερη και όχι ατεκμηρίωτα αισιόδοξη στάση αναφορικά με εκτιμήσεις για το παρόν και το μέλλον. Η έννοια της σύνεσης συχνά συγχέεται με την έννοια της συντηρητικότητας (conservatism) που στη διεθνή λογιστική πρακτική (π.χ. Δ.Π.Χ.Α.) έχει εγκαταλειφθεί. Στην ακραία εκδοχή της, η αρχή της συντηρητικότητας οδηγεί στην υιοθέτηση των πλέον δυσμενών εκτιμήσεων έστω και

εάν έχουν πολύ μικρή πιθανότητα επέλευσης, γεγονός που είναι σε αντίθεση με την αρχή της εύλογης παρουσίασης. Στα πλαίσια του ιστορικού κόστους επίσης, η συντηρητικότητα εκλαμβάνεται ως απαγόρευση λογισμού μη πραγματοποιηθέντων κερδών, δηλαδή κερδών από επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους.

- δ) Υποχρέωση αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών, ανεξάρτητα του εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία. Με τον όρο αρνητικές προσαρμογές της αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων νοούνται οι προσαρμογές που επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, όπως για παράδειγμα οι αποσβέσεις και οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, που λαμβάνουν χώρα στην περίοδο, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. 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.

Σημείωση:

Επαχθής σύμβαση μπορεί να προκύπτει από εσφαλμένες εκτιμήσεις της οντότητας ή και από πρόθεση, για λόγους εμπορικής πολιτικής, όπως σε μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών, ή κατασκευής έργου για λογαριασμό τρίτου, που το εκτιμώμενο κόστος εκπλήρωσης της αναληφθείσας δέσμευσης υπερβαίνει το συμβατικό έσοδο. Στην περίπτωση αυτή η διαπιστωθείσα διαφορά αναγνωρίζεται ως ζημία, στο χρόνο που διαπιστώνεται. 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 ευρώ ενώ το συμβατικό έσοδο είναι 100 ευρώ, η διαφορά των 10 ευρώ πρέπει να βαρύνει συνολικά τα αποτελέσματα του δεύτερου έτους.

- ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.
- στ) Υποχρέωση άμεσης αναγνώρισης λαθών που αφορούν σε προηγούμενη περίοδο και αποκαλύπτονται στην τρέχουσα περίοδο.

ζ) Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου, με την επιφύλαξη της διόρθωσης λαθών και μεταβολής λογιστικών πολιτικών κατά το άρθρο 28 του νόμου.

17.3.1 Με ρητή πρόνοια της παραγράφου 3, ένα στοιχείο που ικανοποιεί τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης πρέπει να ενσωματώνεται στον ισολογισμό ή/και στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Η μη ενσωμάτωση στον ισολογισμό ή/και στην κατάσταση αποτελεσμάτων τέτοιων στοιχείων δε θεραπεύεται από ενδεχόμενη γνωστοποίηση στο προσάρτημα και συνεπώς σε τέτοια περίπτωση οι σχετικές καταστάσεις δεν εκπληρώνουν την υποχρέωση εύλογης παρουσίασης της παραγράφου 2 του άρθρου 16.

17.4.1 Η παράγραφος 4 ορίζει ότι ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις, όπως οι έννοιες αυτές ορίζονται στο Γλωσσάριο του παραρτήματος Α, δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

17.5.1 Η παράγραφος 5 ορίζει ότι οι απαιτήσεις αυτού του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται, μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική στα πλαίσια της έννοιας του σημαντικού μεγέθους που καθορίζεται στο Παράρτημα Α των όρων του νόμου.

17.6.1 Η παράγραφος 6 ορίζει ότι τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων και όχι μόνο το νομικό τους τύπο. Αν και πρακτικά, στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων ο νομικός τύπος ταυτίζεται ή συμβαδίζει με την οικονομική ουσία των συναλλαγών, υπάρχουν περιπτώσεις που δεν συμβαίνει αυτό. Αντιπροσωπευτικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι: (α) οι πωλήσεις αγαθών με πίστωση όπου ο πωλητής παρακρατά την κυριότητα των αγαθών για διασφάλιση της απαίτησης από τον αγοραστή. Στην περίπτωση αυτή πωλητής και αγοραστής δέχονται επί της ουσίας ότι έχει γίνει η οικονομική μεταβίβαση του αγαθού, αν και δεν έχει μεταβιβαστεί η κυριότητά του και (β) οι μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χρηματοδοτική μίσθωση, στην οποία ο μισθωτής αποκτά επί της ουσίας το μισθωμένο αγαθό, παρότι δεν έχει την κυριότητα αυτού κατά το νομικό τύπο.

- 17.7.1 Η παράγραφος 7 ορίζει ότι οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο του νόμου δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο. Η προαιρετική αυτή διάταξη εισάγει μια σημαντική ρύθμιση στο Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο, αφού οι υποκείμενες οντότητες αποκτούν πρόσβαση στο πλέον αξιόπιστο και ευρέως χρησιμοποιούμενο λογιστικό πλαίσιο παγκοσμίως, τα Δ.Π.Χ.Α., για θέματα που ρυθμίζονται συνοπτικά από το νόμο. Πρέπει να αναφερθεί ότι οι διατάξεις της Οδηγίας 34/2013 που ενσωματώνονται στο νόμο είναι γενικά συμβατές με τα Δ.Π.Χ.Α. Άλλωστε, οι ρυθμίσεις της σχετικής λογιστικής Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης ευθυγραμμίζονται τακτικά (συνήθως ανά πενταετία), ώστε να μην αποκλίνουν ουσιωδώς από τα ταχέως εξελισσόμενα Δ.Π.Χ.Α.. Πάντως, στην πράξη και για την συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων δεν θα απαιτηθεί καθόλου ή θα απαιτηθεί ελάχιστη προσφυγή στις προβλέψεις των Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες είναι πολύπλοκες και απαιτούν βαθιά σχετική γνώση και εμπειρία, για την εφαρμογή τους. Η πρόνοια του νόμου για δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη σε μεγάλες και με πολύπλοκες δραστηριότητες επιχειρήσεις και για σύνθετα λογιστικά θέματα, όπως τα χρηματοοικονομικά στοιχεία (ιδιαίτερα τα στοιχεία αντιστάθμισης), οι αναβαλλόμενοι φόροι, η κεφαλαιοποίηση των τόκων, τα προγράμματα καθορισμένων παροχών που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, και οι διαδικασίες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- 17.8.1 Με την παράγραφο 8, ορίζεται ότι 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, 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.
- 17.8.2 Παραδείγματα περιπτώσεων γεγονότων υπό 17.8.1 που γίνονται εμφανή μετά την λήξη της περιόδου είναι:

- 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.

17.8.3 Εξ' αντιδιαστολής με τα αναφερόμενα υπό 17.8.1, γεγονότα που συμβαίνουν (προκύπτουν) μετά την ημερομηνία ισολογισμού βάσει της αρχής του δεδουλευμένου πρέπει να αναγνωρισθούν στην επόμενη χρήση στη διάρκεια της οποίας συμβαίνουν και όχι στην κλειόμενη. Ωστόσο, τα εν λόγω γεγονότα, εάν έχουν σημαντική επίπτωση για την οντότητα, πρέπει να γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα της κλειόμενης περιόδου.

17.8.4 Παραδείγματα γεγονότων υπό 17.8.3 που δεν αναγνωρίζονται στην κλειόμενη χρήση αλλά γνωστοποιούνται στο προσάρτημα είναι:

- α) η πτώση της τρέχουσας αξίας ενός χρεογράφου μετά την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού).
- β) η μεταβολή της συναλλαγματικής ισοτιμίας μετά την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού).

17.9.1 Όταν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας διάταξης του νόμου έρχεται σε αντίθεση με την υποχρέωση περί εύλογης παρουσίασης (παράγραφος 2 του άρθρου 16), επιβάλλεται παρέκκλιση από την διάταξη αυτή προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα. Η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις των μικρών, μεσαίων και μεγάλων οντοτήτων του άρθρου 2 του νόμου που εφαρμόζουν υποχρεωτικά τις, προερχόμενες από την Οδηγία 34/2013, λογιστικές προβλέψεις του νόμου. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την περίπτωση (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 30, οι πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 που, κάνοντας χρήση της παραγράφου 8 του άρθρου 16, δεν συντάσσουν ισολογισμό (συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων), δύνανται να μην παρεκκλίνουν από τις

διατάξεις του παρόντος νόμου για σκοπούς εύλογης παρουσίασης. Περαιτέρω, σύμφωνα με την περίπτωση (α) της παραγράφου 7 του άρθρου 30, οι πολύ μικρές οντότητες των περιπτώσεων (α) και (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 που, κάνοντας χρήση της παραγράφου 7 του άρθρου 16, συντάσσουν συνοπτικό ισολογισμό και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, δεν δύνανται να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις του νόμου αυτού για σκοπούς εύλογης παρουσίασης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Εισαγωγή στο κεφάλαιο 5

- 1 Τα άρθρα του κεφαλαίου αυτού αναφέρονται στο (ανακτήσιμο) ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης, με εξαίρεση το άρθρο 24 που αναφέρεται στη χρήση εύλογων αξιών για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Η αναφορά στο «ανακτήσιμο» κόστος υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση στο κόστος κτήσης γίνεται εφόσον το κόστος αυτό είναι ανακτήσιμο.
- 2 Το κόστος κτήσεως, ως βάση επιμέτρησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οντότητας, είναι η βασική λογιστική μέθοδος που καθιερώνεται από το νόμο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα πλαίσια της Οδηγίας 34/2013. Η υιοθέτηση της αρχής αυτής είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τις οντότητες στις οποίες απευθύνεται ο νόμος, δηλαδή τις οντότητες που δεν είναι δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος) για δύο κυρίως λόγους. Πρώτον, το κόστος κτήσης είναι η παραδοσιακή λογιστική αρχή με την οποία είναι εξοικειωμένοι οι συντάκτες και οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Δεύτερον, το κόστος κτήσης είναι η βασική αρχή της φορολογικής νομοθεσίας που διέπει τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και συνεπώς διασφαλίζεται η δυνατότητα σύγκλισης των δύο πλαισίων.
- 3 Η αρχή του κόστους κτήσης για τη λογιστική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, συνεπάγεται την αρχική αναγνώριση των στοιχείων αυτών στο κόστος κτήσεως και την μετέπειτα επιμέτρησή τους στο ανακτήσιμο ποσό τους, εφόσον είναι μικρότερο του κόστους κτήσεως και εφόσον η διαφορά (ζημία) εκτιμάται ότι θα είναι μόνιμου χαρακτήρα. Συνεπώς, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και τα καθοριζόμενα στην Οδηγία 2013/34, στη λογιστική του κόστους κτήσεως (ιστορικού κόστους):
 - α) Δεν νοούνται αναπροσαρμογές στην εύλογη αξία των στοιχείων.
 - β) Τεκμαίρεται ότι για τα υποκείμενα σε φυσιολογική απαξίωση στοιχεία, όπως τα ενσώματα πάγια, η παρουσίασή τους στο ανακτήσιμο κόστος επιτυγχάνεται, για τις πλείστες των περιπτώσεων, από την μείωση αυτών μέσω των διενεργούμενων αποσβέσεων.

- γ) Έκτακτες μειώσεις της αξίας τους, πέραν των αποσβέσεων και από οποιαδήποτε αιτία (φυσική, νομική, οικονομική κλπ), αναγνωρίζονται σε μείωση της αξίας αυτών μέσω της διαδικασίας της απομείωσης.

Άρθρο 18: Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- 18.1.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά ή άυλα —ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση) τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.
- 18.1.2 Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. 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 ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο.
- 18.1.3 Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενός πάγιου στοιχείου προσαυξάνει το κόστος κτήσης του, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της αρχικής εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, ανεξάρτητα από το ύψος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Δηλαδή, όταν το κόστος αυτό δεν σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή υπηρεσιών (δεν έχει σχέση με το ύψος της παραγωγής) και η σχετική δαπάνη θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας του παγίου.
- 18.1.4 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.
- 18.1.5 Όταν το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών (συναρτάται με το ύψος παραγωγής), η σχετική δαπάνη δεν προσαυξάνει την αξία του

παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση, αλλά το ποσό που αναλογεί στο ύψος παραγωγής μιας περιόδου επιβαρύνει το σχετικό κόστος παραγωγής με αναγνώριση της σχετικής πρόβλεψης (υποχρέωσης) στον ισολογισμό. Για παράδειγμα, σε ένα ορυχείο το κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος συναρτάται με την ποσότητα εξόρυξης του ορυκτού, και το σχετικό ποσό προσαυξάνει το κόστος παραγωγής κάθε περιόδου. Αντίθετα, το κόστος απομάκρυνσης μιας ανεμογεννήτριας στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής της ζωής δε συναρτάται με το βαθμό χρήσης της σε μια περίοδο και επιβαρύνει το κόστος κτήσης αυτής κατά την αρχική της αναγνώριση.

- 18.1.6 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, δηλαδή για κάθε συστατικό τηρείται ξεχωριστή μερίδα στο αρχείο παγίων (μητρώο παγίων), έστω και εάν το σύνολο των επιμέρους συστατικών θεωρείται λειτουργικά ενιαίο πάγιο, με την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική. Η παρακολούθηση των συστατικών γίνεται βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Οίκοθεν νοείται ότι στην περίπτωση αυτή το συνολικό κόστος του παγίου επιμερίζεται στα επιμέρους συστατικά κατά την αρχική αναγνώριση.
- 18.1.7 Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης. Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο.
- 18.1.8 Στα πλαίσια της παραγράφου 18.1.7 της παρούσης, 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, και με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης,

το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης/συντήρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο, συστατικό του κτηθέντος παγίου, βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω κόστος αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του παγίου κατά την αρχική αναγνώριση και υπόκειται (αυτό το συστατικό) σε απόσβεση στο χρονικό διάστημα που αφορά.

18.1.9 Οι δαπάνες ανάπτυξης αντιμετωπίζονται ως (άυλο) πάγιο όταν πληρούνται όλες οι αναφερόμενες προϋποθέσεις στην περίπτωση (δ) της παραγράφου 1 του άρθρου 18, ώστε να διασφαλίζεται ότι το σχετικό ποσό είναι ανακτήσιμο.

18.1.10 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 που αναλαμβάνονται κατά την ίδρυση μιας οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης (κόστη προ της έναρξης), δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (κόστη προ της λειτουργίας).

β) Οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού.

γ) Οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης,

δ) Οι δαπάνες για μετεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας.

18.1.11 Χαρακτηριστικά παραδείγματα του κονδυλίου του ισολογισμού λοιπά άυλα είναι το λογισμικό, τα εμπορικά σήματα, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (πατέντες), τα δικαιώματα χρήσης, οι άδειες λειτουργίας, και το κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών ή άλλων επαγγελματιών αθλητών.

18.1.12 Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα —ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), δηλαδή σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού

στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις). Συγκεκριμένα:

- α) Τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση της αξίας τους η οποία διενεργείται σε κάθε χρήση και ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία.
- β) Τα πάγια στοιχεία με τεκμηριωμένα απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή [(not limited) ωφέλιμη οικονομική ζωή κατά την Οδηγία 34/2013] δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
- γ) Όλα τα πάγια στοιχεία και ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει προκύψει απομείωση και η απομείωση αυτή είναι μόνιμη, δηλαδή δεν προβλέπεται κατά το χρόνο που έχει προκύψει ότι θα αναστραφεί.

18.1.13 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 μισθώτρια οντότητα δεν έχει την ιδιοκτησία του ανεγειρόμενου ακινήτου, αλλά τη χρήση αυτού για συγκεκριμένη χρονική περίοδο που ορίζεται στη σύμβαση. Άλλωστε, ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου έχει, κατά κανόνα, το νομικό τίτλο κυριότητας του ανεγειρόμενου ακινήτου. Η λογιστική της ανέγερσης κτηρίου επί οικοπέδου τρίτου ακολουθεί τις παρακάτω αρχές:

Λογιστική της οντότητας–ιδιοκτήτη του οικοπέδου

- α) Όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από την περίοδο που η ανεγείρουσα-μισθώτρια έχει δικαίωμα να το χρησιμοποιεί, ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου επί του οποίου ανεγείρεται το κτήριο αναγνωρίζει το σχετικό ακίνητο και αντίστοιχη υποχρέωση (έσοδο επομένων χρήσεων) που ισούνται με το κόστος κτήσης του, όπως αυτό προσδιορίστηκε βάσει του παρόντος νόμου από την ανεγείρουσα – μισθώτρια. Στην περίπτωση αυτή:
 - α1) Το κτήριο υπόκειται σε αποσβέσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου.

- α2) Η υποχρέωση μεταφέρεται στα αποτελέσματα ως έσοδο από μισθώματα (ενοίκια) με την σταθερή μέθοδο, στις περιόδους που η μισθώτρια οντότητα χρησιμοποιεί το κτήριο βάσει της σύμβασης.
- β) Όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια το χρησιμοποιεί, η σύμβαση για την ανέγερση του ακινήτου είναι στην ουσία μια χρηματοδοτική μίσθωση με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από το μισθωτή και με καθαρή επένδυση για τον εκμισθωτή 0 (μηδέν). Στην περίπτωση αυτή, η εκμισθώτρια οντότητα (ιδιοκτήτης του οικοπέδου) δεν αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό της από τη σύμβαση.
- γ) Το καταβαλλόμενο ενοίκιο από τον μισθωτή στο εκμισθωτή για τη χρήση του οικοπέδου, δεδομένου ότι η μίσθωση του οικοπέδου (που ανήκει στον εκμισθωτή), είναι σε κάθε περίπτωση λειτουργική, καταχωρείται ως έξοδο του μισθωτή και έσοδο του εκμισθωτή, αντίστοιχα, βάσει της παραγράφου 18.6.1 της παρούσης.
- δ) Σε κάθε περίπτωση, κατάλληλες γνωστοποιήσεις παρέχονται στο προσάρτημα.

Λογιστική της μισθώτριας οντότητας

- α) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τον χρόνο της μίσθωσης (χρόνος χρήσης), το κόστος κατασκευής του ακινήτου αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο (συμβατική χρήση ακινήτου), υποκείμενο στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 18.3α.9 και 18.3.β.3 της παρούσης.
- β) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου παγίου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια συμβατικά το χρησιμοποιεί, η σύμβαση είναι στην ουσία χρηματοδοτική μίσθωση, με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από τη μισθώτρια. Η οντότητα αναγνωρίζει το πάγιο ως ακίνητο (κτήριο), το οποίο υπόκειται στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης).

γ) Σε κάθε περίπτωση, κατάλληλες γνωστοποιήσεις παρέχονται στο προσάρτημα.

Σημειώνεται ότι για την ορθή εφαρμογή των σχετικών ρυθμίσεων, η ανεγείρουσα οντότητα (μισθωτής) θέτει στη διάθεση της εκμισθώτριας (ιδιοκτήτης) την απαιτούμενη τεκμηρίωση του κόστους του κτηρίου, στην περίπτωση που η εκμισθώτρια οντότητα αναγνωρίζει το σχετικό πάγιο.

Παράδειγμα

Στις 02/01/20X0 η ΑΛΦΑ ολοκλήρωσε την κατασκευή κτηρίου επί οικοπέδου ιδιοκτησίας της ΒΗΤΑ. Το κόστος ανέγερσης ανήλθε στο ποσό των 2.400.000 ευρώ. Με βάση τη σχετική σύμβαση, η ΑΛΦΑ θα έχει συμβατικά τη χρήση του παγίου για 10 έτη, χωρίς την καταβολή οποιουδήποτε ποσού στη ΒΗΤΑ. Στο τέλος της δεκαετίας, η ΑΛΦΑ παραδίδει τη χρήση του ακινήτου στη ΒΗΤΑ. Το κτήριο έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 25 ετών.

Ζητείται να παρουσιαστεί η λογιστική αντιμετώπιση του παγίου για την ΑΛΦΑ και τη ΒΗΤΑ.

Ανάλυση – Απάντηση, ΑΛΦΑ

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

Λογιστικές εγγραφές

<u>02/01/20X0</u>	
Συμβατική χρήση ακινήτου (άυλο πάγιο)	2.400.000
<u>Ταμειακά διαθέσιμα</u>	<u>2.400.000</u>
<u>31/12/Χ0 (και κάθε ετήσια περίοδο της δεκαετίας)</u>	
Αποσβέσεις συμβατικής χρήσης ακινήτου	240.000
<u>Αποσβεσμένη συμβατική χρήση ακινήτου</u>	<u>240.000</u>

Ανάλυση – Απάντηση, ΒΗΤΑ

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

Λογιστικές εγγραφές

02/01/20Χ0	
Κτήρια	2.400.000
Έσοδα επομένων χρήσεων	2.400.000
31/12/Χ0 (και κάθε ετήσια περίοδο της δεκαετίας)	
Αποσβέσεις κτηρίων ($2.400.000 / 25$)	96.000
Αποσβεσμένα κτήρια	96.000
Έσοδα επομένων χρήσεων	240.000
Έσοδα ενοικίων	240.000

- 18.1.14 Οι δαπάνες για βελτιώσεις/προσθήκες σε ακίνητα μισθωμένα με λειτουργική μίσθωση υπόκεινται στο χειρισμό της παραγράφου 18.1.13 της παρούσης.
- 18.1.15 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.

18.1.16 Στις περιπτώσεις των συμβάσεων παραχώρησης της προηγούμενης παραγράφου, η υποδομή δεν αναγνωρίζεται ως ενσώματο πάγιο της οντότητας (φορέας 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.

18.1.17 Στις συμβάσεις παραχώρησης, η οντότητα (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 δεδουλευμένου.

γ) η υποκείμενη οντότητα δύναται να αναζητεί καθοδήγηση στη Διερμηνεία 12 των Δ.Π.Χ.Α.

18.2.1 Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου, ενσώματου ή βιολογικού, περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται. Σημειώνεται ότι η επιβάρυνση του κόστους κτήσης με τόκους είναι δυναμική επιλογή κατά την κρίση της οντότητας, δηλαδή δεν επιβάλλεται από το νόμο. Προϋπόθεση συνυπολογισμού τόκων στο κόστος κτήσης είναι ότι οι τόκοι αφορούν (είναι δουλευμένοι) στην κατασκευαστική περίοδο και προέρχονται από πραγματικές έντοκες υποχρεώσεις, όπως τα δάνεια.

- 18.2.2 Η κεφαλαιοποίηση των τόκων γίνεται βάσει της διενέργειας των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιούνται για την ιδιοπαραγωγή του παγίου και περιλαμβάνει τόσο τους τόκους δανειακών υποχρεώσεων που αφορούν το συγκεκριμένο πάγιο, όσο και τόκους του γενικού δανεισμού της οντότητας. Η κεφαλαιοποίηση των τόκων αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργός ανάπτυξη του παγίου διακόπτεται. Για πρακτικούς σκοπούς εφαρμογής της διάταξης, μπορεί να προσδιορίζεται ένα μέσο επιτόκιο δανεισμού της οντότητας που εφαρμόζεται επί των επενδυτικών δαπανών. Για παράδειγμα αν οι επενδυτικές δαπάνες είναι συνεχείς κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου και ανήλθαν σε 10.000 ευρώ, θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν στο μέσο της περιόδου και με μέσο επιτόκιο δανεισμού 5%, δίνουν ποσό τόκων που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί $10.000/2*5\%=250$ ευρώ.
- 18.2.3 Η επιβάρυνση του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων παγίων με τόκους προϋποθέτει ότι η πολιτική αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των ιδιοπαραγόμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία παρέχεται η σχετική δυνατότητα από το νόμο (πάγια και αποθέματα). Δηλαδή, δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά, για παράδειγμα μόνο στα πάγια και όχι στα αποθέματα (εφόσον υπάρχουν αποθέματα), ή επιλεκτικά μόνο σε κάποια στοιχεία κάθε μιας από τις δύο κατηγορίες.
- 18.2.4 Δεν υπάρχει εννοιολογική διαφορά σε ότι αφορά το κόστος ιδιοπαραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου σε σχέση με τα μη βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, όπως τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια. Δηλαδή, το κόστος ιδιοπαραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει στην κατάσταση λειτουργίας για τη χρήση που προορίζεται, όπως ισχύει και για τα μη βιολογικά. Παρακάτω παρέχεται ένα σχετικά απλό παράδειγμα παραγωγής ζωϊκού βιολογικού παγίου (αγελάδες γαλακτοπαραγωγής).

Παράδειγμα

Δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες για μια κτηνοτροφική μονάδα που ασχολείται με την παραγωγή αγελαδινού γάλακτος.

- α) Στις 03.03.20X1 η επιχείρηση αγόρασε 100 νεαρές αγελάδες γαλακτοπαραγωγής ηλικίας 4 μηνών με σκοπό την παραγωγή γάλακτος, αντί 50.000 ευρώ.

- β) Στις 28.02.20X2 οι αγελάδες γονιμοποιήθηκαν με κόστος γονιμοποίησης 25 ευρώ ανά αγελάδα.
- γ) Την 31.12.20X2 οι αγελάδες γέννησαν 100 νεογνά μοσχάρια και μπήκαν στην γαλακτοπαραγωγική διαδικασία άμεσα, την 01.01.20X3.
- δ) Τα 100 νεογνά πουλήθηκαν σε εκτροφείς βοοειδών την 01.03.20X3 αντί 200 ευρώ το ένα (μέση τιμή).
- ε) Την 02.03.20X3 οι αγελάδες γονιμοποιήθηκαν εκ νέου με κόστος γονιμοποίησης 70 ευρώ ανά αγελάδα.
- στ) Στις 27.12.20X3 οι αγελάδες γέννησαν 100 νεογνά μοσχάρια, τα οποία η επιχείρηση σκοπεύει να πωλήσει σε εκτροφείς βοοειδών στο τέλος Φεβρουαρίου 20X4 με εκτιμώμενη τιμή πώλησης 250 ευρώ το ένα.
- ζ) Το κόστος ζωοτροφών και ιατροφαρμακευτικής φροντίδας ανά αγελάδα ανήλθε σε 400 ευρώ για το 20X1, σε 800 ευρώ για το 20X2 και σε 2.100 ευρώ για το 20X3.
- η) Οι λοιπές δαπάνες της μονάδας που αφορούν την εκτροφή αγελάδων (εγκαταστάσεις στέγασης, αποσβέσεις μηχανημάτων, καθαρισμός, ηλεκτρική ενέργεια, μισθοδοσία εργαζομένων, κλπ). για το έτος 20X1 ανήλθαν σε 45.000 ευρώ, για το έτος 20X2 σε 55.000 ευρώ και για το έτος 20X3 σε 70.000 ευρώ.
- θ) Με βάση το μέσο ύψος του σχετικού δανεισμού και το επιτόκιο της χρηματοδοτούσας τράπεζας, οι τόκοι που αφορούν τη χρηματοδότηση της απόκτησης και εκτροφής των αγελάδων για το έτος 20X1 ανήλθαν σε 8.000 ευρώ, για το έτος 20X2 σε 14.000 ευρώ και το 20X3 σε 18.000 ευρώ.
- ι) Στη διάρκεια του 20X3, οι 100 αγελάδες παρήγαγαν 900 τόνους γάλακτος που πωλήθηκε προς 400 ευρώ ο τόνος (0,40 ευρώ το κιλό).

Λογιστικές πολιτικές

- α) Η επιχείρηση ακολουθεί το κόστος κτήσης και την κεφαλαιοποίηση των τόκων της περιόδου ανάπτυξης βιολογικών παγίων.

- β) Με βάση το μέγεθος των σχετικών ποσών (κριτήριο σημαντικότητας), η εκτροφή των νεαρών μοσχарιών μέχρι την πώλησή τους δεν παρακολουθείται ως ξεχωριστό κέντρο κόστους.
- γ) Το έσοδο από την πώληση των νεαρών μοσχарιών θεωρείται ως «Πώληση λοιπών αποθεμάτων» που προσαυξάνει τον καθαρό κύκλο εργασιών.
- δ) Το κόστος της πρώτης γονιμοποίησης θεωρείται κόστος κτήσης του βιολογικού παγίου, καθώς το κόστος αυτό είναι απαραίτητο μέχρι το πάγιο (αγελάδες) να είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζονται (γαλακτοπαραγωγή). Το κόστος της δεύτερης γονιμοποίησης των αγελάδων κατά το έτος 20X3, όταν πλέον έχουν ήδη καταστεί βιολογικά πάγια σε λειτουργία, θεωρείται κόστος κτήσης του γάλακτος, καθώς χωρίς τακτικά επαναλαμβανόμενες εγκυμοσύνες δεν είναι δυνατή η παραγωγή γάλακτος πέραν ενός διαστήματος 12 περίπου μηνών από τον τοκετό.
- ε) Το κόστος εκτροφής και τα λοιπά έξοδα συντήρησης των αγελάδων από το χρόνο έναρξης της γαλακτοπαραγωγής, επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής του γάλακτος.

Σημείωση επί των λογιστικών πολιτικών

Στην περίπτωση που η επιχείρηση πωλούσε τα νεαρά μοσχάρια άμεσα με την γέννησή τους, από λογιστικής απόψεως η αξία πώλησης θα μείωνε την αξία κτήσης των βιολογικών παγίων (αγελάδες), βάσει του ορισμού της έννοιας «Κόστος κτήσης (αξία αγοράς) περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών» του παραρτήματος Α του νόμου.

Ζητείται

- α) Να υπολογιστεί το κόστος κτήσης των βιολογικών παγίων υπό ανάπτυξη για το έτος 20X1.
- β) Να υπολογιστεί το κόστος κτήσης των βιολογικών παγίων των οποίων ολοκληρώθηκε η ανάπτυξη εντός του έτους 20X2.
- γ) Να υπολογιστεί το κόστος παραγωγής του γάλακτος για το έτος 20X3 και το μικτό κέρδος από την πώληση γάλακτος.

Σημειώσεις – Πρόσθετες πληροφορίες

- α) Στη διατύπωση του παραδείγματος έχουν γίνει δεκτές ορισμένες απλουστευτικές υποθέσεις.
- β) Το κόστος γονιμοποίησης της αγελάδας μετά την πρώτη εγκυμοσύνη αυξάνεται σημαντικά λόγω αυξημένου ποσοστού αποτυχίας.
- γ) Οι αγελάδες γαλακτοπαραγωγής παράγουν άμεσα ποσότητα γάλακτος που υπερβαίνει σημαντικά τις ανάγκες των νεογέννητων μοσχαριών. Επιπλέον, συχνά τα νεαρά μοσχάρια αποκόπτονται από τη μητέρα τους λίγες ημέρες μετά τον γέννηση και τρέφονται με γάλα-σκόνη (ζωοτροφή). Σημειώνεται ότι οι αγελάδες ελευθέρως βοσκής έχουν μειωμένη γαλακτοπαραγωγή.
- δ) Για βέλτιστη παραγωγή, η αγελάδα μπορεί να γονιμοποιείται εντός δύο μηνών από κάθε τοκετό. Η παραγωγή γάλακτος στη διάρκεια της εγκυμοσύνης συνεχίζεται κανονικά, αλλά μειώνεται τους δύο τελευταίους μήνες της εγκυμοσύνης προ του νέου τοκετού.
- ε) Οι αγελάδες γαλακτοπαραγωγής έχουν ωφέλιμη οικονομική ζωή (παραγωγή γάλακτος) 5 έτη περίπου. Σημειώνεται ότι ο ισχύων φορολογικός συντελεστής απόσβεσης του ν. 4172/2013 για βιολογικά πάγια (λοιπά πάγια) είναι 10%.
- ε) Τα αριθμητικά δεδομένα του παραδείγματος δεν αντιπροσωπεύουν πραγματικά κοστολογικά δεδομένα, και συνεπώς η εμφανιζόμενη κερδοφορία δεν είναι απαραίτητα ρεαλιστική.

Λύση

Κόστος κτήσης πάγιων βιολογικών στοιχείων υπό ανάπτυξη

Έτος 20X1

1.	Κόστος αγοράς αγελάδων (100*500)	50.000
2.	Κόστος διατροφής & ιατροφαρμακευτικά 20X1 (100 * 400)	40.000
4.	Λοιπές δαπάνες εκτροφής	45.000
5.	Τόκοι	8.000
		<hr/>
	Κόστος κτήσης πάγιων βιολογικών στοιχείων υπό ανάπτυξη 31/12/20X1	143.000

Έτος 20X2

1.	Κόστος γονιμοποίησης (100*25)	2.500
2.	Κόστος διατροφής & ιατροφαρμακευτικά 20X2 (100 * 800)	80.000
3.	Λοιπές δαπάνες εκτροφής	55.000
4.	Τόκοι	14.000
		<hr/>
		151.500

Κόστος κτήσης βιολογικών παγίων έτοιμων για γαλακτοπαραγωγή (20X1+20X2) 294.500

Κοστολόγιο γάλακτος 20X3

1.	Κόστος διατροφής & ιατροφαρμακευτικά (100*2.100)	210.000
2.	Λοιπές δαπάνες εκτροφής	70.000
3.	Κόστος γονιμοποίησης (100*70)	7.000
4.	Αποσβέσεις αγελάδων βάσει φορολογικής νομοθεσίας (294.500 * 10%)	29.450
		<hr/>
	Κόστος παραγωγής γάλακτος 20X3	316.450

Αξία πωλήσεων γάλακτος (τόνοι 900 * 400) 360.000

Κόστος παραγωγής γάλακτος

 316.450

Μικτό κέρδος από πώληση γάλακτος 20X3 43.550

Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων 20X3 (πώληση μοσχαριών) (100*200) 20.000

Διευκρινήσεις

- α) Για αποφυγή διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης, έχουν υιοθετηθεί οι φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου και του μεγέθους της μονάδας (πολύ μικρή οντότητα).
- β) Οι τόκοι του έτους 20X3 θεωρούνται σε κάθε περίπτωση χρηματοοικονομικό έξοδο (δεν παρέχεται πλέον η δυνατότητα κεφαλαιοποίησής τους).
- γ) Για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος πρέπει περαιτέρω να αφαιρεθούν οι τόκοι του 20X3 (18.000 ευρώ), οι ζημιές απώλειας ζωικού ή άλλου κεφαλαίου και τα λοιπά διοικητικά έξοδα.

18.3.1 Ο όρος «προσαρμογή αξίας» για πάγια περιουσιακά στοιχεία (στα πλαίσια του ιστορικού κόστους) αναφέρεται σε μείωση της λογιστικής τους αξίας ως αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.

18.3α.1 Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με μαθηματικό τύπο (φόρμουλα) που κατανέμει συστηματικά την αξία του παγίου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Ο νόμος δεν ορίζει αυστηρά τον τύπο (φόρμουλα) υπολογισμού των αποσβέσεων. Η επιλογή γίνεται, κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης που είναι η σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

Παράδειγμα

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 (αποσβεστέα αξία 180.000 - 10.000 = 170.000).

Με τη σταθερή μέθοδο, η οποία είναι η πλέον ευρέως χρησιμοποιούμενη, το ποσοστό ετήσιας απόσβεσης προσδιορίζεται διαιρώντας το 100 δια των ετών της ωφέλιμης οικονομικής ζωής. Οι σχετικοί υπολογισμοί παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας αποσβέσεων σταθερής μεθόδου

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

Με τη φθίνουσα μέθοδο, προσδιορίζεται μεγαλύτερο ποσοστό ετήσιων αποσβέσεων στις αρχικές περιόδους. Ένας συνήθης τρόπος υπολογισμού φθίνοντος ποσοστού ετήσιων αποσβέσεων στηρίζεται στο άθροισμα των ετών της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του

παγίου. Στο παράδειγμα, το άθροισμα αυτών των ετών είναι 1+2+3+4+5=15. Το ετήσιο ποσοστό και οι σχετικοί υπολογισμοί παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας αποσβέσεων φθίνουσας μεθόδου (άθροισμα ετών ωφέλιμης οικονομικής ζωής)

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

Τέλος, με τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής, ο συντελεστής ετήσιας απόσβεσης του μηχανήματος προκύπτει από το κλάσμα:

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

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος και τον ανωτέρω συντελεστή, οι ετήσιες αποσβέσεις του μηχανήματος παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

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

Σημειώσεις

- 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.

18.3α.3 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 20X0 αντί 60.000 ευρώ. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα προσφέρει σταθερά οφέλη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του που υπολογίστηκε σε 20 έτη, η δε υπολειμματική αξία του εκτιμήθηκε σε 1.000 ευρώ. Την 31η Δεκεμβρίου X8, η Α κατέβαλε 8.000 ευρώ για βελτιώσεις του μηχανήματος και εκτίμησε ότι η υπόλοιπη ωφέλιμη οικονομική ζωή θα είναι 8 έτη, συμπεριλαμβανομένου και του έτους 20X9. Μετά τη βελτίωση επαναπροσδιορίστηκε η υπολειμματική αξία του σε 6.000 ευρώ.

Ζητείται να υπολογιστεί το ποσό των αποσβέσεων του έτους 20X9.

Υπολογισμός συσσωρευμένης απόσβεσης στο 20X8

Αποσβεστέα αξία (= 60.000 - 1.000)	59.000
Ετήσια Απόσβεση για τα έτη 20X1-20X8 (= 59.000/20)	2.950
Συσσωρευμένη απόσβεση 31-12-20X8 (= 8 * 2.950)	23.600

Υπολογισμός ετήσιας απόσβεσης του έτους 20X9

Αξία κτήσης	60.000
μείον: Σωρευμένες αποσβέσεις X1-X8	<u>23.600</u>
Λογιστική αξία	36.400
πλέον: Αξία βελτίωσης	<u>8.000</u>
	44.400
μείον: Νέα υπολειμματική αξία	<u>6.000</u>
Νέα αποσβεστέα αξία	38.400
Ετήσια απόσβεση 20X9 (38.400/8)	4.800

18.3α.4 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 (για τη λογιστική και τη φορολογικής βάση).

- 18.3α.5 Ο λογισμός απόσβεσης για όλες τις κατηγορίες παγίων (ενσώματα, βιολογικά και άυλα—ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) αρχίζει από τον χρόνο που είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια.
- 18.3α.6 Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή (not limited useful economic life κατά την Οδηγία 34/2013, ή indefinite useful life κατά το Δ.Λ.Π. 38), όταν βάσει ανάλυσης όλων των σχετικών παραμέτρων προκύπτει ότι δεν μπορεί να προβλεφθεί χρονικό όριο για την περίοδο κατά την οποία αναμένεται εισροή οικονομικού 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 θα μπορούσε να τεκμηριωθεί ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.
- 18.3α.7 Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά ελέγχονται για απομείωση ετησίως.
- 18.3α.8 Σε περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή της υπεραξίας και των άυλων παγίων 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. Για παράδειγμα αν η επιχείρηση κατέχει ένα άυλο που δεν έχει νομικά ή οικονομικά ωφέλιμη οικονομική ζωή μικρότερη των 10 ετών, δηλαδή η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να το χρησιμοποιεί χωρίς χρονικό περιορισμό, αλλά δεν μπορεί ή δεν προτίθεται (π.χ. λόγω κόστους) να στοιχειοθετήσει ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, το αποσβένει σε δέκα έτη.

18.3α.9 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).

18.3α.10 Όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές, η επιχείρηση οφείλει, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 5 του νόμου, να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση. Συγκεκριμένα, το αρχείο (μητρώο) του παγίου πρέπει να παρακολουθεί τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις. Για την περαιτέρω κατανόηση του θέματος, παρέχεται το παρακάτω παράδειγμα.

Παράδειγμα (μητρώο παγίων με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις)

Στις 30/06/20X1 η ΖΗΤΑ αγόρασε και έθεσε σε λειτουργία πάγιο αξίας κτήσης 1.200.000 ευρώ. 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)		Αποσβ/μένο πάγιο (βάση)		διαφορές	
	λογιστικές	φορολ/κές	λογιστική	φορ/γική	λογιστική	φορ/γική	αποτελ/των	ισολογισμού
30/06/20X1			1.200.000	1.200.000	0	0		
31/12/20X1	75.000	120.000	1.125.000	1.080.000	75.000	120.000	45.000	-45.000
31/12/20X2	150.000	240.000	975.000	840.000	225.000	360.000	90.000	-135.000
31/12/20X3	150.000	240.000	825.000	600.000	375.000	600.000	90.000	-225.000
31/12/20X4	150.000	240.000	675.000	360.000	525.000	840.000	90.000	-315.000
31/12/20X5	150.000	240.000	525.000	120.000	675.000	1.080.000	90.000	-405.000
31/12/20X6	150.000	120.000	375.000	0	825.000	1.200.000	-30.000	-375.000
31/12/20X7	150.000		225.000		975.000	1.200.000	-150.000	-225.000
31/12/20X8	150.000		75.000		1.125.000	1.200.000	-150.000	-75.000
31/12/20X9	75.000		0		1.200.000	1.200.000	-75.000	
							<u>0</u>	

Ο προηγούμενος πίνακας παρουσιάζει, με ενδεικτικό τρόπο, τις πληροφορίες που πρέπει να παρέχει το μητρώο παγίων, όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφέρουν από τις φορολογικές.

- 18.3β.1 Απομείωση ενός παγίου προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία.
- α) Ανακτήσιμη αξία ενός παγίου είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας του, μειωμένης με το κόστος διάθεσής του, και της αξίας χρήσης αυτού.
- β) 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.
- 18.3β.2 Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά και άυλα —ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν οι αναφερόμενες στο νόμο ενδείξεις απομείωσης και εφόσον εκτιμάται ότι η επίπτωση της ενδεχόμενης απομείωσης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική.
- 18.3β.3 Υποχρέωση αναγνώρισης ζημίας απομείωσης υπάρχει μόνο όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και είναι σημαντικού ποσού. Η ύπαρξη μερικών ή όλων των αναφερόμενων στο νόμο ενδείξεων απομείωσης δεν τεκμηριώνει *a priori* την ύπαρξη μόνιμης απομείωσης, θέμα που υπόκειται στην κρίση της διοίκησης της οντότητας. 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 απορριμμάτων 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.

18.3β.4 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.

18.3β.5 Με εξαίρεση την απομείωση υπεραξίας, οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Ωστόσο, η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

Παράδειγμα απομείωσης και αναστροφής

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

Ζητείται να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Ανάλυση

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

4. Την 31 Δεκεμβρίου 20X6 η λογιστική αξία του παγίου ανέρχεται στο ποσό των 2.000 ευρώ (3.000 μείον οι αποσβέσεις των ετών 20X5 και 20X6).
5. Την 31^η Δεκεμβρίου 20X6, αν δεν είχε γίνει απομείωση, η λογιστική αξία του παγίου θα ανερχόταν στο ποσό των 4.000 ευρώ (αξία κτήσης 10.000 ευρώ μείον σωρευμένες αποσβέσεις 6.000 ευρώ).
6. Την 31^η Δεκεμβρίου 20X6 προκύπτει αναστροφή απομείωσης για ποσό 2.000 ευρώ που υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε την ημερομηνία αυτή το πάγιο εάν δεν είχε γίνει απομείωση, δηλαδή 4.000 ευρώ, και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά τη απομείωση, δηλαδή 2.000 ευρώ.

Εγγραφή απομείωσης 31/12/20X4

Ζημιά απομείωσης παγίων	3.000	
Σωρευμένες απομειώσεις παγίων		3.000

Εγγραφή αναστροφής απομείωσης 31/12/20X6

Σωρευμένες απομειώσεις παγίων	2.000	
Κέρδη από αναστροφή απομείωσης παγίων		2.000

Σημείωση

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

- 18.5.1 Χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μίσθωση η οποία, σύμφωνα με τον αναλυτικό ορισμό του παραρτήματος Α του νόμου, μεταφέρει ουσιωδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στο μισθωτή, χωρίς να μεταβιβάζεται ταυτόχρονα και ο τίτλος ιδιοκτησίας. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι, μέχρι το τέλος της μίσθωσης.
- 18.5.2 Ο εκμισθωτής σε μια χρηματοδοτική μίσθωση είναι συνήθως, αλλά όχι απαραίτητα, εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης. Το κρίσιμο στοιχείο για το χαρακτηρισμό μιας σύμβασης μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι το εάν πληρούνται οι σχετικοί όροι, σύμφωνα με τον ορισμό του παραρτήματος Α του νόμου. Ωστόσο, όταν ο εκμισθωτής

είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, στην πράξη δεν υφίστανται συνήθως ζητήματα ερμηνείας και χαρακτηρισμού της σύμβασης για τον μισθωτή.

- 18.5.3 Στη χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής αναγνωρίζει στον ισολογισμό του το μισθωμένο πάγιο, με ισόποση αναγνώριση υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή. Μεταγενέστερα το πάγιο τυγχάνει του χειρισμού των ιδιόκτητων παγίων. Η υποχρέωση προς τον εκμισθωτή αντιμετωπίζεται ως ένα τοκοχρεωλυτικό δάνειο. Δηλαδή, το καταβαλλόμενο «μίσθωμα» αντιπροσωπεύει κατά ένα μέρος χρεολύσιο (μείωση υποχρέωσης) και κατά το άλλο μέρος τόκο (έξοδο).
- 18.5.4 Στις περισσότερες περιπτώσεις των χρηματοδοτικών μισθώσεων και ειδικά σε αυτές που γίνονται μέσω εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης, η αξία του αποκτώμενου παγίου είναι η τιμολογιακή του αξία τοις μετρητοίς (που συνήθως είναι η εύλογη αξία) και ισούται με την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή κατά τον χρόνο σύναψης της μίσθωσης. Τυχόν πρόσθετες δαπάνες που απαιτούνται για να φέρουν το μισθωμένο πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας για τη χρήση που προορίζεται, προσαυξάνουν το κόστος κτήσης βάσει των αναφερομένων στην παράγραφο 18.1.2 της παρούσας. Ως γενική αρχή πάντως, η αναγνώριση του μισθωμένου στοιχείου από τον μισθωτή γίνεται στη μικρότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του στοιχείου και της παρούσας αξίας των μελλοντικών μισθωμάτων, προεξοφλούμενων με το επιτόκιο της μίσθωσης. Ο υπολογισμός του επιτοκίου δίνεται στο παράδειγμα που ακολουθεί.

Παράδειγμα χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του μισθωτή

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

του ακινήτου καταχωρεί στο λογαριασμό των οικοπέδων το ποσό των 410.000 ευρώ $[400.000 + [30.000 * (400.000/1.200.000)]]$, στο λογαριασμό των κτηρίων το ποσό των 820.000 ευρώ $[800.000 + (30.000 - 10.000)]$, υποχρέωση προς τον εκμισθωτή 1.000.000 ευρώ, και σε μείωση του ταμείου 230.000 ευρώ. Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Οικόπεδο	410.000	
Κτίριο	820.000	
Ταμιακά διαθέσιμα		230.000
Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης		1.000.000

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

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

Εγγραφές μισθωτή, με την υπόθεση ότι αποσβένει το κτήριο με συντελεστή 4% ετησίως.

31.12.200X

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

30.06.200X+1

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

31.12.200X+1

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

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

30.06.200X

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

31.12.200X

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

30.06.200X+1

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

31.12.200X+1

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

18.5.5 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, και για την πλειοψηφία των περιπτώσεων, το ποσό του κεφαλαίου που επί της ουσίας ο εκμισθωτής δανείζει το μισθωτή. Σε απόλυτους όρους, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η παρούσα αξία των μισθωμάτων της μίσθωσης με το προκύπτον επιτόκιο της μίσθωσης. Διευκρινίζεται ότι για τη διενέργεια των υπολογισμών, στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται τυχόν έξοδα με τα οποία ο εκμισθωτής επιβαρύνει τον μισθωτή. 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). Στο παράδειγμα της παραγράφου 18.5.4 ανωτέρω, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι το ποσό του 1.000.000 ευρώ, το οποίο μηδενίζεται στη λήξη της μίσθωσης δεδομένου ότι δεν υπάρχει μη εγγυημένη υπολειμματική αξία από τον μισθωτή (ο μισθωτής θα καταβάλλει το σύνολο της μικτής επένδυσης των 1.300.000 ευρώ). Στην περίπτωση που υπάρχει μη εγγυημένη υπολειμματική αξία από τον μισθωτή, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση καταλείπει στη λήξη της υπόλοιπο για τον εκμισθωτή. Δηλαδή, ως

μη εγγυημένη υπολειμματική αξία θεωρείται το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου στοιχείου, η καταβολή του οποίου δεν έχει αναληφθεί από το μισθωτή.

18.5.6 Σε περίπτωση που κατασκευαστής ή έμπορος μισθώνει περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση, αναγνωρίζει αρχικά κέρδος ή ζημία βάσει της κανονικής (τοίς μετρητοίς) τιμής πώλησης του μισθούμενου στοιχείου και χρηματοοικονομικό έσοδο στη διάρκεια της μίσθωσης που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ μελλοντικών μισθωμάτων και κανονικής τιμής πώλησης του στοιχείου.

Παράδειγμα

Έμπορος μηχανημάτων που εμπορεύεται το μηχάνημα Μ με κόστος κτήσης 100 ευρώ και τιμή χονδρικής πώλησης 130 ευρώ, εκμισθώνει ένα μηχάνημα με τετραετή χρηματοδοτική μίσθωση και ετήσια μισθώματα 42 ευρώ (συνολικά μισθώματα 168 ευρώ). Κατά την έναρξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης ο έμπορος του μηχανήματος θα αναγνωρίσει απαίτηση από τη χρηματοδοτική μίσθωση 130 ευρώ και ισόποσο έσοδο από πωλήσεις (άρα κέρδος 30 ευρώ, αφού το κόστος κτήσης του μηχανήματος είναι 100 ευρώ). 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.

18.5.7 Με σκοπό την εξεύρεση ρευστότητας, συχνά μια οντότητα πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε τρίτους, συνήθως εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, και ταυτόχρονα τα μισθώνει από τον αγοραστή με χρηματοδοτική μίσθωση (πώληση με επαναμίσθωση – sale and lease back). Συνήθως, επίσης, σε μια τέτοια συναλλαγή στο τέλος της μίσθωσης, και εφόσον έχουν εξοφληθεί όλα τα μισθώματα, η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζεται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή. Μια τέτοια συναλλαγή ισοδυναμεί με λήψη δανείου το οποίο είναι εγγυημένο με τη 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 μεταβιβασθέν 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 από τον πωλητή και αναγνωρίζεται το σχετικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του στοιχείου και τιμής πώλησης. Στην περίπτωση αυτή το πάγιο αναγνωρίζεται από τον αγοραστή (εκμισθωτής λειτουργικής μίσθωσης).

Παράδειγμα πώλησης παγίου με επαναμίσθωση

Η επιχείρηση Α πώλησε στην επιχείρηση Β στις 30.06.200X, ένα ακίνητό της (οικόπεδο και κτίριο), λογιστικής αξίας 800.000 ευρώ, έναντι 2.000.000 ευρώ τοις μετρητοίς. Ταυτόχρονα με την πώληση, μίσθωσε το πωληθέν ακίνητο από την Β με δεκαετή χρηματοδοτική μίσθωση. Το ετήσιο μίσθωμα καθορίστηκε 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 εγγυημένος δανεισμός, και όχι ως δύο συναλλαγές, δηλαδή πώληση και επαναμίσθωση με χρηματοδοτική μίσθωση. Θεωρώντας ότι οι δαπάνες μεταβίβασης του ακινήτου είναι σημαντικές, το σχετικό ποσό των 60.000 ευρώ μειώνει το ποσό της υποχρέωσης, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 22 του νόμου, και συνεπώς η αρχική υποχρέωση είναι 1.940.000 ($2.000.000 - 60.000 = 1.940.000$). Στη συνέχεια, το ποσό των 60.000 ευρώ αποσβένεται στο χρόνο διάρκειας του δανείου, είτε με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με την σταθερή μέθοδο (παρ. 4 του άρθρου 22 του νόμου).

Είναι δυνατό ο εκτοκισμός του δανείου να γίνει επί του καθαρού ποσού της υποχρέωσης, δηλαδή στο ποσό των 1.940.000 ευρώ, αντί του διακριτού εκτοκισμού του ποσού του δανείου 2.000.000 ευρώ και του μειωτικού ποσού των 60.000 ευρώ (δαπάνη κτήσης του

δανείου). Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τον εκτοκισμό του καθαρού ποσού της υποχρέωσης με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, το οποίο, με βάση τα δεδομένα, υπολογίζεται σε 4,8983%.

Πίνακας 1 - Εκτοκισμός του καθαρού ποσού υποχρέωσης

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

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

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

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

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

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

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

Εκτοκισμός καθαρού ποσού υποχρέωσης (πίνακας 1)

30.06.200X	
Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000
Δάνειο	1.940.000
31.12.200X	
Χρεωτικοί τόκοι	47.514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514
30.06.200X+1	
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	
Χρεωτικοί τόκοι	47.514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514
30.06.200X+1	
Χρεωστικοί τόκοι	47.514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514
Δάνειο	164.450
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	9.478
Ταμειακά διαθέσιμα	250.000

Απόσβεση εξόδων με τη σταθερή μέθοδο (πίνακας 3)

30.06.200X	
Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	60.000
Δάνειο	2.000.000
31.12.200X	
Χρεωτικοί τόκοι	45.775
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	45.775
30.06.200X+1	
Χρεωστικοί τόκοι	45.775
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	45.775
Δάνειο	164.450
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	6.000
Ταμειακά διαθέσιμα	250.000

Διευκρινίζεται ότι σε κάθε μία από τις παραπάνω περιπτώσεις το πάγιο συνεχίζει να αποσβένεται από τον μισθωτή.

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

Άρθρο 19: Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

19.1.1 Με τον όρο χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που παρατίθεται στο Παράρτημα Α (γλωσσάριο όρων), νοούνται τόσο τα απλά και γνωστά 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, τα παράγωγα και τα σύνθετα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (για παράδειγμα ένα ομόλογο με ενσωματωμένο παράγωγο).

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

- 19.2.1 Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης. Αυτό αποτελεί το γενικό κανόνα παρακολούθησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- 19.3.1 Ειδικά και αποκλειστικά τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος, είτε με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο. Η επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος, αντί της επιμέτρησης στο κόστος κτήσης, εφαρμόζεται όταν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- 19.3.2 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 περίοδο πίστωσης. Για παράδειγμα σε μια πώληση αξίας 1.000.000 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) με είσπραξη του τιμήματος σε 1,5 έτη από την ημερομηνία της πώλησης, στο ποσό του 1.000.000 ευρώ, τεκμαίρεται ότι περιλαμβάνονται και τόκοι παρότι αυτό μπορεί να μην ορίζεται ρητά.

Παράδειγμα

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

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

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

Ανάλυση και απάντηση

- α) Τα συνολικά έσοδα που θα εισπράξει η ΑΛΦΑ από το ομόλογο της ΒΗΤΑ στη διάρκεια αυτού (πενταετία) είναι $5.000.000 + (5 * 2.500.000) = 17.500.000$ ευρώ.

- β) Τα συνολικά έσοδα των 17.500.000 ευρώ πρέπει να κατανεμηθούν στην πενταετία.
- γ) Στην πραγματικότητα, η ΑΛΦΑ επένδυσε 45.000.000 στην αρχή του 20X1 και οι σχετικές χρηματοροές παρουσιάζονται στον 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>

- δ) Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, το επιτόκιο που εξισώνει τις πραγματικές χρηματοροές είναι 7,469655%. Το επιτόκιο αυτό υπολογίζεται επιλύοντας (π.χ. με τη χρήση του excel) την εξίσωση: $45.000.000 = 2.500.000 / (1+r) + 2.500.000 / (1+r)^2 + 2.500.000 / (1+r)^3 + 2.500.000 / (1+r)^4 + 52.500.000 / (1+r)^5$.
- ε) Αν το ομόλογο αναγνωριζόταν αρχικά στο ονομαστικό ποσό του (δηλ. 50.000.000 ευρώ), το χρηματοοικονομικό έσοδο του έτους 20X1 θα ήταν 7.500.000 ευρώ (το άθροισμα του υπό το άρτιο ποσού των 5.000.000 ευρώ και του ονομαστικού τόκου των 2.500.000 ευρώ), ενώ για τα επόμενα έτη 20X2 έως 20X5, το ετήσιο χρηματοοικονομικό έσοδο θα ήταν 2.500.000 ευρώ.
- στ) Με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους – σταθερή μέθοδος, το ποσό του υπό το άρτιο 5.000.000 ευρώ, επιμερίζεται ως κόστος έκδοσης στα πέντε έτη του ομολόγου ισόποσα για κάθε έτος.
- ζ) Με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους – πραγματικό επιτόκιο, το ποσό του υπό το άρτιο 5.000.000 ευρώ, επιμερίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο στα πέντε έτη του ομολόγου με τη χρήση του πραγματικού επιτοκίου, που με βάση τα δεδομένα υπολογίζεται σε: $r = 7,469655\%$.
- η) Τα δεδομένα της ανάλυσης για το ετήσιο χρηματοοικονομικό έσοδο της πενταετίας για την ΑΛΦΑ συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

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

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

Μέθοδος του ονομαστικού ποσού

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

Αποσβέσιμο κόστος - Σταθερή μέθοδος

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

Αποσβέσιμο κόστος - πραγματικό επιτόκιο

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

Σημείωση

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

Σημειώσεις

- α) Το ποσό της γραμμής «Υπόλοιπο λήξης» είναι το ποσό της αξίας του ομολόγου που εμφανίζεται στον ισολογισμό της ΑΛΦΑ.
- β) Είναι προφανές ότι η μέθοδος του ονομαστικού ποσού, στο συγκεκριμένο παράδειγμα, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή, καθώς αντιβαίνει στην αρχή του δεδουλευμένου και επηρεάζει με, προδήλως σημαντικά ποσά, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- 19.4.1 Κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (έντοκο ή μη) υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν οι ενδείξεις που αναφέρονται στο νόμο (παρ. 5 του άρθρου 19 του νόμου).
- 19.6.1 Ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται όταν η ανακτήσιμη αξία του στοιχείου υπολείπεται της λογιστικής του αξίας. Ειδικά για τα μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά στοιχεία (μη κυκλοφορούν ενεργητικό), οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα (βλέπε παρ. 8 του άρθρου 19 του νόμου).
- 19.7.1 Η ανακτήσιμη αξία ενός στοιχείου υπολογίζεται ως το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ:
- α) της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου, ή
- β) της εύλογης αξίας του στοιχείου, μειωμένης με το απαιτούμενο κόστος διάθεσής του.
- 19.8.1 Οι ζημιές απομείωσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτά, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται. Η αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωρισθεί ζημιά απομείωσης. Δηλαδή, μετά την αναστροφή της απομείωσης, το χρηματοοικονομικό στοιχείο δεν δύναται να έχει λογιστική αξία μεγαλύτερη εκείνης που θα είχε εάν δεν είχε προηγηθεί η απομείωση, καθόσον η επιμέτρηση γίνεται στο κόστος κτήσης.
- 19.8.2 Η αξιόπιστη επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σημαντικής αξίας και με εκτιμώμενες χρηματοροές σε σημαντικό βάθος χρόνου, μπορεί να απαιτεί τον προσδιορισμό της απομείωσης με τη χρήση προεξόφλησης, χρησιμοποιώντας

το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, η απομειωμένη αξία του στοιχείου (η αξία του μετά την απομείωση), ανελίσσεται (εκτοκίζεται) εφεξής με το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την προεξόφληση και οι προκύπτοντες τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα.

- 19.8.3 Στην πράξη, και για λόγους διευκόλυνσης, η απομείωση μπορεί να προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του στοιχείου και των ονομαστικών (απροεξόφλητων) χρηματοροών που αναμένονται από αυτό.

Παράδειγμα

Έστω απαίτηση από πελάτη λογιστικής αξίας την 31/12/20X5 500.000 ευρώ. Λόγω οικονομικών δυσκολιών του πελάτη, συμφωνήθηκε να απομειωθούν οι συμβατικές χρηματοροές, δηλαδή να εισπραχθεί τελικά το ποσό των 400.000 ευρώ σε 1,5 έτος (30/06/20X7).

Λογιστική με προεξόφληση

Η παρούσα αξία των 400.000 ευρώ που θα εισπραχθούν μετά από 1,5 έτος θεωρώντας ότι το επιτόκιο είναι 8% υπολογίζεται ως $400.000/(1+0,08)^{1,5} = 356.389$. Επομένως, η ζημία απομείωσης (με προεξόφληση) θα ανέλθει σε $500.000 - 356.389 = 143.611$ ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, η απομειωμένη αξία των 356.389 ευρώ ($500.000 - 143.875$) θα ανατοκίζεται με επιτόκιο 8%, προκειμένου να ανελιχθεί στο ποσό των 400.000 που θα εισπραχθεί στις 30/06/20X7. Συνεπώς το 20X6 θα λογισθούν τόκοι έσοδα $356.389*8\% = 28.511$ ευρώ και το 20X7 τόκοι έσοδα $(356.389+28.511)*8\%*6/12 = 15.396$ ευρώ.

Λογιστική χωρίς προεξόφληση

Αν δεν χρησιμοποιηθεί προεξόφληση, δεν γίνεται λογισμός τόκων. Στην περίπτωση αυτή, η ζημία απομείωσης του έτους 20X5 ισούται με τη διαφορά της ονομαστικής αξίας της απαίτησης και του ποσού που συμφωνήθηκε να καταβληθεί τελικά: $500.000 - 400.000 = 100.000$.

Από το παράδειγμα αυτό προκύπτει ότι όταν τα ποσά, ο χρόνος και το επιτόκιο είναι σημαντικά, με την προεξόφληση προσδιορίζεται ακριβέστερη παρουσίαση.

19.8.4 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:

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

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

απόφαση να το πουλήσει εντός του έτους 20X6, το στοιχείο θα εμφανιστεί στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

Άρθρο 20: Επιμέτρηση αποθεμάτων

- 20.1.1 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.
- 20.1.2 Συνήθεις τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.
- 20.2.1 Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Ο όρος «παρούσα θέση» αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται (π.χ. σε αποθήκη στην Αθήνα ή στη Θεσσαλονίκη). Ο όρος «κατάσταση» αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα.
- 20.2.2 Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.
- 20.3.1 Όταν υπάρχει παραγωγική ή μεταποιητική διαδικασία για προϊόντα ή υπηρεσίες, το κόστος κτήσης αυτών προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης.
- 20.3.2 Το έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό ή μεταβλητό) της περιόδου κατανέμεται με μια εύλογη αναλογία στο κόστος παραγωγής των επιμέρους προϊόντων ή υπηρεσιών.

- 20.3.3 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.
- 20.3.4 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. Ωστόσο, όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.
- 20.5.1 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. Η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδο χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας.
- 20.5.2 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.
- 20.5.3 Διευκρινίζεται ότι η απαίτηση του άρθρου 17 για συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών σημαίνει 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.

Πολλώ δε μάλλον, δεν είναι αποδεκτή η επίρριψη αναλογίας τόκων σε επιλεγμένα μόνο στοιχεία των αποθεμάτων ή των ιδιοπαραγόμενων παγίων.

- 20.5.4 Η δυνατότητα επίρριψης τόκων παρέχεται και για συμβόλαια παροχής υπηρεσιών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.
- 20.6.1 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.
- 20.6.2 Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

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

<u>Εγγραφή απομείωσης αποθεμάτων 31/12/20Χ1 - Σενάριο Β</u>		
	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Απομείωση εμπορευμάτων (ζημιά)	10	
Σωρευμένη απομείωση εμπορευμάτων (αντίθετος)		10

- 20.6.3 Η επιβάρυνση του κόστους πωληθέντων μπορεί να γίνεται συγκεντρωτικά. Δηλαδή, με το ποσό της συνολικής ζημίας 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.
- 20.6.4 Ο αντίθετος λογαριασμός παρακολούθησης της σωρευμένης απομείωσης-υποτίμησης των αποθεμάτων του τέλους της περιόδου συνεκτιμάται κατά την επιμέτρηση στο τέλος της επόμενης περιόδου.
- 20.6.5 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.
- 20.6.6 Για τις περιπτώσεις των υλικών που προορίζονται για μεταποίηση, το θέμα του προσδιορισμού της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους είναι πιο σύνθετο. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος παραγωγής και το καθαρό τίμημα πώλησης του έτοιμου προϊόντος.

- 20.7.1 Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται με μία γενικά αποδεκτή μέθοδο, όπως η FIFO, η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου σε όλες τις αποδεκτές εκδοχές της, ή και η μέθοδος της λιανικής (βλέπε παρ. 4.4.4 της εγκυκλίου ΠΟΛ 1003/2014). Η LIFO δεν είναι αποδεκτή μέθοδος.
- 20.7.2 Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, όπως τα επί παραγγελία (π.χ. ειδικών προδιαγραφών) αποθέματα.
- 20.7.3 Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με την ίδια μέθοδο. Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που δεν έχουν την ίδια φύση ή χρήση μπορεί να γίνει με διαφορετικές μεθόδους. 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.

Παράρτημα άρθρου 20: Ειδικά θέματα παρακολούθησης βιολογικών αποθεμάτων

- Π20.1 Η παραγωγή βιολογικών αγαθών (αποθεμάτων ή παγίων) είναι μια πολύπλοκη διαδικασία που μόνο με σχετική ακρίβεια μπορεί να ακολουθήσει συγκεκριμένα πρότυπα, σε αντίθεση με ότι κατά κανόνα συμβαίνει στην παραγωγή μη βιολογικών αγαθών. Η εξέλιξη ενός βιολογικού αγαθού επηρεάζεται, συχνά μάλιστα σε σημαντικό βαθμό, τόσο από τα γενετικά χαρακτηριστικά του ίδιου του αγαθού (της μονάδας) όσο και από απρόβλεπτες και ευμετάβλητες ή και άγνωστες επιστημονικά παραμέτρους του περιβάλλοντος, και γενικότερα από τις επικρατούσες συνθήκες.
- Π20.2 Για παράδειγμα, σε ένα φυτώριο καλλωπιστικών ή παραγωγικών φυτών που καλλιεργούνται είτε σε γλάστρες είτε στο χώμα, ενώ όλες οι μονάδες ενός είδους υπόκεινται σε κοινή καλλιέργεια, αρκετές από αυτές μπορεί να αναπτύσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς (ταχύτητα ανάπτυξης), να αποκτούν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά από πλευράς αισθητικής, να γίνονται καχεκτικές ή να νεκρώνονται, ενώ υπάρχει πάντοτε η απειλή ασθενειών που μπορεί να έχουν ιδιαίτερα σημαντικές αρνητικές συνέπειες.
- Π20.3 Για κάθε παρτίδα φυτών που αγοράζει μια επιχείρηση για περαιτέρω καλλιέργεια και ανάπτυξη, συνήθως καθορίζεται ένα επίπεδο ανάπτυξης στο οποίο επιδιώκεται η πώληση.

Ωστόσο, ανάλογα με τις επικρατούσες συνθήκες, τις ευκαιρίες και δυνατότητες στην αγορά, η πώληση μπορεί να γίνει είτε νωρίτερα είτε αργότερα. Το γεγονός αυτό σημαίνει ότι τα φυτά που έχουν φθάσει στην επιθυμητή ηλικία πώλησης συνεχίζουν να απορροφούν κόστος ανάπτυξης-συντήρησης, σε αντίθεση με τα μη βιολογικά αποθέματα, τα οποία όταν καταστούν έτοιμα για τη χρήση που προορίζονται παύουν να επιβαρύνονται με περαιτέρω κόστος.

- Π20.4 Τα είδη του φυτικού βασιλείου που μπορεί να καλλιεργεί μια επιχείρηση-φυτώριο, σε γλάστρες ή στο χώμα, από γεωπονικής απόψεως ταξινομούνται σε γενικές, βάσει γενετικών χαρακτηριστικών, κατηγορίες (οικογένειες). Παραδείγματα τέτοιων οικογενειών είναι τα ελαιόδεντρα, τα αμπελοειδή, τα οπωροφόρα, τα φοινικοειδή, τα κωνοφόρα, οι θάμνοι, τα καλλωπιστικά, κλπ. Εντός κάθε οικογένειας φυτών υπάρχουν κατά κανόνα περισσότερα είδη, τα οποία μπορεί να διαφοροποιούνται γενετικά, όχι όμως απαραίτητα από οικονομικής – λογιστικής άποψης. Για παράδειγμα, μπορεί να μην υφίστανται σημαντικές διαφοροποιήσεις στις τιμές αγοράς, στις δαπάνες που απορροφούν για καλλιέργεια και συντήρηση ή και στην τιμή πώλησης. Επιπλέον, μπορεί να είναι εξαιρετικά δυσχερής και πολυδάπανος ο ακριβής επιμερισμός των σχετικών δαπανών στα μέλη της οικογένειας, ιδίως εάν υπάρχουν σε εξέλιξη μέλη διαφορετικής ηλικίας και ημερομηνίας αγοράς, τα οποία όπως αναφέρθηκε μπορεί να αναπτύσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς.
- Π20.5 Είναι σύνηθες να κατατάσσονται στην ίδια οικογένεια, βάσει εξωτερικών χαρακτηριστικών και ανεξάρτητα από γενετικές ομοιότητες, είδη φυτών όπως θάμνοι, αναρριχώμενα, πόες ή φυτά εδαφοκάλυψης.
- Π20.6 Οι τιμές πώλησης των φυτών προσδιορίζονται από μια σειρά παραγόντων, όπως η ηλικία, το ύψος, ο όγκος της ρίζας, η αισθητική εικόνα του φυτού και η προτίμηση του πελάτη. Άλλοι παράγοντες σχετίζονται με την προσφορά και τη ζήτηση, το διαθέσιμο εισόδημα, τη φυτο-υγεία (υγιές υλικό, απαλλαγμένο από νόσους), την εξάπλωση επιδημιών, κλπ. Γενικότερα πάντως, οι τιμές ενός είδους συχνά μπορεί να παρουσιάζουν σημαντική μεταβλητότητα διαχρονικά. Για παράδειγμα, εντός λίγων μηνών, είναι δυνατόν να πωλούνται σε χαμηλότερη τιμή φυτά που στο μεταξύ έχουν μεγαλώσει, λόγω μεταβολής

των οικονομικών συνθηκών ή λόγω μείωσης της εμπορευσιμότητας του φυτού που σχετίζεται με την ηλικία του.

- Π20.7 Συχνά, όταν η ζήτηση και οι τιμές μειώνονται σημαντικά, ο παραγωγός μπορεί (ανάλογα με το είδος, π.χ. δενδρύλλια ελιάς) να θέτει παρτίδες φυτών σε «αναστολή ανάπτυξης», μέχρι οι συνθήκες της αγοράς να ανακάμψουν. Στην περίοδο της «αναστολής» τα φυτά απορροφούν ελάχιστο κόστος (π.χ. μόνο πότισμα).
- Π20.8 Στα πλαίσια της παρακολούθησης των ειδών αυτών στο κόστος κτήσης, τα φυτά μπορούν να παρακολουθούνται διακεκριμένα ανά «οικογένεια» ή βασικές υποκατηγορίες κατά την κρίση της επιχείρησης και την πρακτική του κλάδου, αφού η αναλυτική παρακολούθηση αυτών με διάκριση σε διαφορετικές ηλικίες και μέγεθος (που δυναμικά μεταβάλλονται) δεν είναι πρακτικά εφικτή λόγω των τεχνικών δυσχερειών που προαναφέρθηκαν αλλά και του σημαντικού κόστους.
- Π20.9 Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες έμμεσες τεχνικές και δικλίδες αποτελεσματικής παρακολούθησης των αποθεμάτων φυτών σε καλλιέργεια, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες συνθήκες καλλιέργειας σύμφωνα με τις βέλτιστες πρακτικές. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα εφαρμόζει τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου, και ιδιαίτερα τις παραγράφους 8 και 9 εκείνου του άρθρου. Επιπλέον διενεργεί φυσική απογραφή και προσδιορίζει τον αριθμό των μονάδων (φυτά) στο τέλος κάθε περιόδου, είτε με πραγματική καταμέτρηση είτε με τη χρήση αξιόπιστων έμμεσων τεχνικών και σε συνάρτηση με τα ποσοστά θνησιμότητας. Η φυσική απογραφή διενεργείται τουλάχιστον ανά οικογένεια ή υποκατηγορία, χωρίς να απαιτείται, λόγω των προβλημάτων που έχουν αναφερθεί, λεπτομερής προσδιορισμός άλλων παραμέτρων όπως ο ακριβής γενετικός τύπος, το μέγεθος ή αισθητικά χαρακτηριστικά που προσδιορίζουν την τιμή του φυτού.
- Π20.10 Το κόστος κτήσης των φυτών ανά οικογένεια κατά τα ανωτέρω (ιστορικό κόστος κτήσης), περιλαμβάνει το κόστος αγοράς (κόστος βολβών, μοσχευμάτων ή έτοιμων νέων φυτών) και το κόστος καλλιέργειας – ανάπτυξης (εργατικά, λιπάσματα, φυτοφάρμακα, άρδευση και λοιπές γενικές δαπάνες). Μπορεί επίσης να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων μέχρι την πώληση των φυτών, όταν η περίοδος καλλιέργειας-ανάπτυξης είναι σημαντική.

- Π20.11 Η επιβάρυνση του κόστους κτήσης με το γενικό κόστος καλλιέργειας - ανάπτυξης, γίνεται με αξιόπιστες μεθόδους. Μια μέθοδος που συχνά χρησιμοποιείται είναι η κατανομή του γενικού κόστους καλλιέργειας στις κατά περίπτωση κατηγορίες, βάσει των μέσων εκτιμώμενων τιμών πώλησης των φυτών των εν λόγω κατηγοριών. Σημειώνεται ότι η μέθοδος αυτή προϋποθέτει ότι τα διάφορα είδη καλλιεργούμενων φυτών παρουσιάζουν σχετική ομοιομορφία σε ότι αφορά την απορρόφηση κόστους, το πλήθος των μονάδων ή την τιμή πώλησης, ώστε η κατανομή τελικά να επιβαρύνει εκείνα τα φυτά που πραγματικά δημιουργούν κόστος. Εάν για παράδειγμα μια κατηγορία απορροφά σημαντικά περισσότερο/λιγότερο κόστος, τα ποσά πωλήσεων της κατηγορίας που λαμβάνονται για την κατανομή προσαρμόζονται με κατάλληλους συντελεστές επιβάρυνσης/ελάφρυνσης, ώστε το υπολογιζόμενο κόστος να είναι αξιόπιστο.
- Π20.12 Ανάλογα θέματα με τη φυτική παραγωγή, μπορεί να παρουσιάζονται και στη ζωική παραγωγή. Προφανώς, και στη ζωική παραγωγή η αντιμετώπιση παρομοίων θεμάτων είναι ανάλογη.
- Π20.13 Λόγω των ανωτέρω δυσκολιών και ιδιαιτεροτήτων των φυτικών βιολογικών στοιχείων, παρέχεται (εναλλακτικά) η δυνατότητα επιμέτρησης των εν λόγω ειδών στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4308/2014, για λόγους διευκόλυνσης και απλοποίησης των λογιστικών θεμάτων που προκύπτουν όταν παρακολουθούνται στο κόστος.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ καλλιεργεί και εμπορεύεται φυτά τεσσάρων οικογενειών, κωνοφόρα, ελαιόδεντρα, αρωματικά και φοινικοειδή. Η ποσοτική διακίνηση των εν λόγω φυτών (αρχικό απόθεμα περιόδου, αγορές, απώλειες, πωλήσεις και τελικό απόθεμα) και οι αξίες του αρχικού αποθέματος και των αγορών παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα. Στον ίδιο πίνακα παρουσιάζεται η μέση τιμή πώλησης ανά κατηγορία φυτών και η εκτιμώμενη αξία πώλησης των διαθέσιμων για πώληση τεμαχίων (πωληθέντων και σε καλλιέργεια).

Είδος	Αρχικό απόθεμα			Αγορές περιόδου			Κίνηση τεμαχίων					Μέση τιμή πώλησης ανά τεμάχιο	Εκτιμώμενη αξία πώλησης διαθέσιμων
	Τεμάχια	Αξία ανά τεμάχιο	Συνολική αξία	Τεμάχια	Τιμή	Συνολική αξία	Σύνολο αρχικού και αγορών	Απώλειες	Σύνολο διαθέσιμων τεμαχίων	Πωληθέντα τεμάχια	Τελικό απόθεμα		
Κωνοφόρα	500	2,50	1.250	200	1,00	200	700	70	630	100	530	3,00	1.890,00
Ελαιόδεντρα	10.000	2,35	23.500	5.000	0,50	2.500	15.000	2.250	12.750	7.500	5.250	3,10	39.525,00
Αρωματικά	2.000	1,00	2.000	200	0,35	70	2.200	440	1.760	1.000	760	1,50	2.640,00
Φοινικοειδή	50	15,00	750	0		0	50	0	50	2	48	40,00	2.000,00
	12.550		27.500	5.400		2.770	17.950	2.760	15.190	8.602	6.588		46.055,00

Περαιτέρω, τα ποσά των ειδικών δαπανών καλλιέργειας της περιόδου ανά είδος φυτών παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Είδος	Ειδικές δαπάνες καλλιέργειας
Κωνοφόρα	350,00
Ελαιόδεντρα	13.450,00
Αρωματικά	590,00
Φοινικοειδή	50,00
Σύνολο	14.440,00

Επιπλέον, στη διάρκεια της περιόδου η επιχείρηση είχε σύνολο γενικών (έμμεσων) δαπανών καλλιέργειας ποσού 19.500 ευρώ.

Ζητείται

Με βάση τα παραπάνω και λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση κατά πάγια τακτική επιρρίπτει τις γενικές (έμμεσες) δαπάνες ανάλογα με την εκτιμώμενη τιμή πώλησης των καλλιεργούμενων φυτών, ζητείται:

- Να προσδιοριστεί το μέσο κόστος κτήσης (καλλιέργειας) των διαθέσιμων για πώληση αποθεμάτων, ανά κατηγορία φυτών για την περίοδο.
- Να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής (καλλιέργειας-ανάπτυξης) των φυτών, πωληθέντων και αποθεμάτων τέλους, ανά κατηγορία φυτών για την περίοδο.

Λύση – Ανάλυση

- α) Το κόστος των φυτών που νεκρώνονται (απώλειες) επιβαρύνει το κόστος των λοιπών καλλιεργούμενων τεμαχίων.
- β) Το κόστος καλλιέργειας της περιόδου γενικές (έμμεσες) δαπάνες κατανέμεται στο σύνολο των καλλιεργούμενων τεμαχίων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη, λόγω των εγγενών δυσχερειών και του συνεπακόλουθου κόστους, ενδεχόμενες διαφορές ηλικίας κάθε είδους ή ο χρόνος αγοράς παρτίδων.
- γ) Οι γενικές δαπάνες καλλιέργειας (19.500 ευρώ) έχουν κατανεμηθεί στα είδη με βάση την εκτιμώμενη αξία πώλησης των διαθέσιμων τεμαχίων. Για παράδειγμα, το ποσό των γενικών δαπανών των κωνοφόρων ποσού 800,24 ευρώ προκύπτει ως αναλογία της αξίας πώλησης των κωνοφόρων (1.890 ευρώ) προς τη συνολική αξία (46.055 ευρώ). Δηλαδή: $800,24 = 19.500 * 1.890 / 46.055$.

Κοστολόγηση φυτών σε καλλιέργεια, σύνολο γενικών δαπανών καλλιέργειας περιόδου: 19.500

Είδος	Σύνολο διαθέσιμων τεμαχίων	Κόστος κτήσης αρχικού αποθέματος	Αξία αγορών περιόδου	Ειδικές δαπάνες καλλιέργειας περιόδου	Γενικές δαπάνες καλλιέργειας περιόδου	Σύνολο δαπανών καλλιέργειας περιόδου	Σύνολο κόστους διαθέσιμων τεμαχίων	Κόστος κτήσης (καλλιέργειας) ανά τεμάχιο	Κόστος τελικού αποθέματος	Κόστος πωληθέντων
Κωνοφόρα	630	1.250,00	200,00	350,00	800,24	1.150,24	2.600,24	4,13	2.187,50	412,74
Ελαιόδεντρα	12.750	23.500,00	2.500,00	13.450,00	16.735,15	30.185,15	56.185,15	4,41	23.135,06	33.050,09
Αρωματικά	1.760	2.000,00	70,00	590,00	1.117,79	1.707,79	3.777,79	2,15	1.631,32	2.146,47
Φοινικοειδή	50	750,00	0,00	50,00	846,81	896,81	1.646,81	32,94	1.580,94	65,87
Σύνολο	15.190	27.500,00	2.770,00	14.440,00	19.500,00	33.940,00	64.210,00	43,62	28.534,83	35.675,17

Άρθρο 21: Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- 21.1.1 Η απομείωση των προκαταβολών δαπανών αναφέρεται στην περίπτωση στην οποία ο λήπτης του σχετικού ποσού δεν είναι σε θέση ούτε να εκπληρώσει τη δέσμευση που ανέλαβε ούτε να επιστρέψει το υπόλοιπο του ποσού.
- 21.2.1 Παραδείγματα λοιπών μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, μεταξύ άλλων, είναι οι απαιτήσεις από το Δημόσιο, οι δοθείσες εγγυήσεις (π.χ. σε πάροχο ηλεκτρικής ενέργειας), κλπ. Τα εν λόγω στοιχεία επιμετρώνται στην ανακτήσιμη αξία τους, δηλαδή στο ποσό που αναμένεται να ληφθεί.

Άρθρο 22: Υποχρεώσεις

- 22.1.1 Με βάση τον ορισμό του Παραρτήματος Α, χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι μια συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μπορεί να είναι έντοκες ή άτοκες.
- 22.1.2 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), και τα προθεσμιακά συμβόλαια (forwards).
- 22.1.3 Τονίζεται ότι βασική προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί μια υποχρέωση ως χρηματοοικονομική είναι η ύπαρξη συμβατικής δέσμευσης, γραπτής ή προφορικής. Συνεπώς, 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.
- 22.1.4 Όταν εφαρμόζεται το κόστος κτήσης, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρούνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στο οφειλόμενο ποσό τους. Το αναφερόμενο ως οφειλόμενο ποσό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είναι το ονομαστικό ποσό της οφειλής στη λήξη.
- 22.2.1 Ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοσης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων καθώς και το κόστος που σχετίζεται με την ανάληψη μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης βαρύνουν τα αποτελέσματα της περιόδου ως έσοδα ή έξοδα.
- 22.3.1 Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρώνται στα οφειλόμενα ποσά.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α εξέδωσε στη χρήση 20X1 ομόλογο πενταετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 1.000.000 ευρώ. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στην τιμή των 997.000 ευρώ και δίδει σταθερό επιτόκιο 3% ετησίως. Η Α επιβαρύνθηκε με την αμοιβή χρηματοοικονομικού συμβούλου, που σχετίζεται άμεσα με την έκδοση του ομολόγου, ποσού 2.000 ευρώ.

Το ποσό της υποχρέωσης που πρέπει να αναγνωρίσει η Α με τη μέθοδο του κόστους είναι 1.000.000 ευρώ, ενώ το ποσό του υπό το άρτιο (3.000 ευρώ) και της προμήθειας (2.000 ευρώ) θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα της 20X1 ως έξοδο (σύνολο 5.000 ευρώ), καθώς δεν είναι σημαντικά. Στο τέλος κάθε περιόδου και μέχρι τη λήξη της, η υποχρέωση θα εμφανίζεται στο οφειλόμενο (ονομαστικό) ποσό των 1.000.000 ευρώ.

- 22.4.1 Η παράγραφος 4 προβλέπει ότι αντί της εφαρμογής των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 22, 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 η επιμέτρηση κατά την παράγραφο 4 έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έναντι της επιμέτρησης στο οφειλόμενο (ονομαστικό) ποσό των παραγράφων 1 έως 3.
- 22.4.2 Ως κόστος κτήσης μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θεωρείται το ποσό που αναλήφθηκε κατά την αρχική της αναγνώριση. Με την μέθοδο του αποβέσιμου κόστους (σταθερή ή βάσει του πραγματικού επιτοκίου), αποσβένονται σταδιακά ποσά που αφορούν υπό ή υπέρ το άρτιο και άμεσα κόστη που σχετίζονται ευθέως με την ανάληψη της υποχρέωσης.
- 22.4.3 Για το αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή την σταθερή μέθοδο ισχύουν αναλόγως τα αναφερθέντα στο άρθρο 19 περί επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Παράδειγμα

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 ευρώ, ενώ το ποσό των 32.000 ευρώ (άθροισμα του υπό το άρτιο και της αμοιβής) θα κατανεμηθεί στις 5 περιόδους είτε με την ευθεία μέθοδο ($32.000 / 5 = 6.400$ ευρώ ετησίως) είτε με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Λεπτομερέστερο παράδειγμα εφαρμογής της μεθόδου του αποσβέσιμου κόστους παρέχεται στην παρ. 19.3.2 της παρούσης, όταν η σχετική συναλλαγή εξετάζεται από την πλευρά του επενδυτή (αγοραστής του ομολόγου).

- 22.6.1 Οι προκύπτοντες τόκοι των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου, εκτός εάν προσαυξάνουν το κόστος παγίων (ιδιοπαραγόμενα πάγια μακράς περιόδου κατασκευής – άρθρο 18.2.δ της παρούσης) ή αποθεμάτων (άρθρο 20.5 της παρούσης).
- 22.7.1 Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση όταν, και μόνον όταν, η δέσμευση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.
- 22.7.2 Παύση αναγνώρισης μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προϋποθέτει ότι δεν υφίσταται πλέον η δέσμευση που τη δημιουργεί. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το σχετικό ορισμό «αναγνώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή/και στην κατάσταση αποτελεσμάτων ενός στοιχείου που εμπίπτει στους σχετικούς ορισμούς του νόμου και ικανοποιεί τα επόμενα κριτήρια:
- α) είναι σφόδρα πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη σχετιζόμενα με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα (περιουσιακά στοιχεία) ή θα εκρεύσουν από αυτή (υποχρεώσεις).
 - β) το στοιχείο έχει κόστος ή αξία, που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
- 22.8.1 Η για οποιοδήποτε λόγο τροποποίηση όρων μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αντιμετωπίζεται ως παύση αναγνώρισης της αρχικής και αναγνώριση νέας υποχρέωσης.

22.8.2 Οίκοθεν 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.

22.9.1 Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα η διαφορά μεταξύ: α) της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που παύει να αναγνωρίζεται και β) του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας τυχόν άλλων, εκτός μετρητών, μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και τυχόν νέων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται.

Παράδειγμα

Έστω ότι η επιχείρηση ΑΛΦΑ έχει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ονομαστικής αξίας 10.000 ευρώ. Λόγω σοβαρών οικονομικών προβλημάτων, η ΑΛΦΑ συμφωνεί με τον πιστωτή της να μειωθεί η υποχρέωσή της στο 60% της αξίας της.

Συζήτηση-Λύση

Η μείωση της υποχρέωσης συνιστά μειωμένη εκροή κατά 40% και συνεπώς κέρδος για την ΑΛΦΑ ποσού 4.000 ευρώ. Το ποσό αυτό θα προσαυξήσει (στο σύνολό του) τα αποτελέσματα του έτους στο οποίο προέκυψε.

Σημείωση

Σε περιπτώσεις σημαντικών έντοκων υποχρεώσεων, τόσο από πλευράς αξίας όσο και από πλευράς τροποποίησης των όρων, ενδεχομένως να απαιτείται προεξόφληση των νέων χρηματοροών που προκύπτουν από την τροποποίηση με το επιτόκιο της υποχρέωσης, προκειμένου να προσδιορισθεί ακριβέστερα το ποσό του προκύπτοντος αποτελέσματος με στόχο την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

22.10.1 Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Κατά την παύση αναγνώρισης μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα περί χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

- 22.11.1 Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α, η πρόβλεψη αφορά συγκεκριμένη αιτία και είναι υποχρέωση. Συνεπώς, ο όρος πρόβλεψη δεν ενδείκνυται να χρησιμοποιείται για τα εκτιμώμενα ποσά απομείωσης περιουσιακών στοιχείων της οντότητας (π.χ. απομείωση απαιτήσεων λόγω επισφάλειας ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων, απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων, κλπ). Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ μιας υποχρέωσης και μιας πρόβλεψης είναι ότι για την πρόβλεψη υπάρχει αβεβαιότητα 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. Σε περίπτωση που η πιθανότητα επέλευσης είναι μικρότερη του 50%, δεν αναγνωρίζεται σχετική πρόβλεψη στον ισολογισμό. Συνήθεις περιπτώσεις προβλέψεων είναι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους, οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμοδικίες που δεν έχουν σχέση με μείωση της αξίας αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος και οι προβλέψεις που προέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών.
- 22.11.2 Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Το ποσό αυτό προσδιορίζεται ως η βέλτιστη εκτίμηση.
- 22.12.1 Η αναφορά στο νόμο του διεθνούς όρου «βέλτιστη εκτίμηση» υποδηλώνει ότι απαιτείται στάθμιση όλων των σημαντικών ενδεχόμενων βάσει πιθανότητας επέλευσης. 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.
- 22.13.1 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. Ως κοινώς αποδεκτή αναλογιστική μέθοδος προσδιορισμού της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών προτείνεται η μέθοδος της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας (projected unit credit method).

22.13.2 Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών αφορούν παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, για τις οποίες η οντότητα έχει αναλάβει τη δέσμευση καταβολής τους. Η υποχρέωση καταβολής των σχετικών ποσών μπορεί να προκύπτει είτε από τη σχετική νομοθεσία, είτε από σύμβαση είτε από επιχειρηματική πρακτική της οντότητας. Καθοδήγηση σχετικά με τα εν λόγω προγράμματα μπορεί να αναζητείται στο Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε εργαζομένους».

22.13.3 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.

22.14.1 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. Στον ίδιο χειρισμό υπόκεινται και οι σχετικές διαφορές που μπορεί προκύπτουν κατά τον τελικό διακανονισμό των ποσών αυτών. Σε περίπτωση πάντως που μια οντότητα προσδιορίζει τις προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους με αναλογιστική μέθοδο και αναγνωρίζει τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον (χωρίς δηλαδή να αναγνωριστούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων), θεωρείται ότι προβαίνει σε παρέκκλιση

από τις αρχές του νόμου προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίας, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 17.

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 στις 31/12/20X1 (αποζημίωση 100%) είναι 140.000 ευρώ.
- β) Το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης στις 31/12/20X1 ανέρχεται σε 56.000 ευρώ (το ποσό της καταβαλλόμενης αποζημίωσης σε περίπτωση συνταξιοδότησης που είναι το 40% της αποζημίωσης απόλυσης).
- γ) Κατά τη διάρκεια του έτους 20X2 απολύθηκαν ή συνταξιοδοτήθηκαν ορισμένοι εργαζόμενοι και τους καταβλήθηκε ως αποζημίωση το ποσό των 12.000 ευρώ, ενώ άλλοι εργαζόμενοι αποχώρησαν οικειοθελώς και δεν τους καταβλήθηκε αποζημίωση.
- δ1) Το ποσό της αποζημίωσης που δικαιούνται οι εργαζόμενοι σε περίπτωση απόλυσης στις 31/12/20X2 ανέρχεται σε 100.000 ευρώ. Συνεπώς, το απαιτούμενο ποσό πρόβλεψης (40%) είναι 40.000 ευρώ.
- δ2) Εναλλακτικά του δ1, το ποσό της αποζημίωσης που δικαιούνται οι εργαζόμενοι σε περίπτωση απόλυσης στις 31/12/20X2 ανέρχεται σε 150.000 ευρώ. Συνεπώς, το απαιτούμενο ποσό πρόβλεψης (40%) είναι 60.000 ευρώ.

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 ευρώ) μειώνει τη σχηματισμένη πρόβλεψη στις 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 αυτής. Δηλαδή, η σχηματισμένη πρόβλεψη των οικειοθελώς αποχωρησάντων εργαζομένων συμψηφίζεται με

την ωρίμανση της αποζημίωσης των εργαζομένων που παραμένουν στην υπηρεσία στις 31/12/20X2 και το τελικό ποσό εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Υπολογισμοί

Ποσό σχηματισμένης πρόβλεψης για παροχές σε εργαζόμενους 31/12/20X1	56.000
Καταβληθείσα αποζημίωση έτους 20X2	<u>12.000</u>
Υπόλοιπο 31/12/20X2 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 20X2</u>	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους (υποχρέωση)	12.000
<u>Ταμείο</u>	<u>12.000</u>
<u>Εγγραφές 31/12/20X2 - δ1</u>	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους (υποχρέωση)	4.000
<u>Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους</u>	<u>4.000</u>
<u>Εγγραφές 31/12/20X2 - δ2</u>	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους (έξοδο)	16.000
<u>Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους (υποχρέωση)</u>	<u>16.000</u>

Σημείωση

α) Το ποσό του κέρδους από αναστροφή πρόβλεψης της περίπτωσης δ1 προκύπτει ως το αποτέλεσμα του συμψηφισμού μεταξύ του εξόδου (πρόβλεψης) της περιόδου από την αύξηση του ποσού που δικαιούνται οι εργαζόμενοι που παραμένουν σε υπηρεσία στις 31/12/20X2 και του ποσού της σωρευμένης πρόβλεψης που δεν έλαβαν οι εργαζόμενοι που αποχώρησαν το 20X2.

22.14.2 Στο βαθμό που 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. Το ποσό του λογαριασμού 60.04.99 προσδιορίζεται στο επίπεδο που απαιτείται ώστε ο σχετικός λογαριασμός του ισολογισμού (57.01.99) να έχει το απαιτούμενο βάσει των προβλεπομένων από το νόμο, ποσό της σωρευμένης πρόβλεψης. 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).

β) Με τον προηγούμενο υπό (α) χειρισμό, ο λογαριασμός 60.04 συγκεντρώνει το σύνολο των λογιστικών προβλέψεων της περιόδου για παροχές στο προσωπικό (έξοδο ή έσοδο) που παρουσιάζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, είτε αναγνωρίζεται φορολογικά είτε όχι. Ταυτόχρονα, προκύπτει κατευθείαν από το λογιστικό σύστημα το αναγνωριζόμενο φορολογικά ποσό της πρόβλεψης (λογαριασμός 60.04.01), το μη αναγνωριζόμενο φορολογικά ποσό (λογαριασμός 60.04.99) και το σωρευμένο ποσό της πρόβλεψης στον ισολογισμό (λογαριασμός 57.01.99), που η φορολογική του βάση είναι 0 (μηδέν).

γ) Ο τριτοβάθμιος λογαριασμός XX.XX.99 για λόγους οργάνωσης του λογιστικού συστήματος μπορεί να είναι κοινός για όλες τις προβλέψεις που έχουν διαφορετικό φορολογικό και λογιστικό χειρισμό. Με τον τρόπο αυτό καθίσταται ευχερής η λογιστική παρακολούθηση των μη αναγνωριζόμενων φορολογικά προβλέψεων χωρίς την τήρηση διπλών βιβλίων. Οι λοιποί αναλυτικοί λογαριασμοί προβλέψεων πλην του εκάστοτε 99 θα αποτελούν τη φορολογική βάση του ανωτεροβάθμιου λογαριασμού εξόδου.

Βάσει των ανωτέρω υπό 22.14.2, η λογιστική παρακολούθηση του παραδείγματος της παραγράφου 22.14.1 θα έχει ως εξής:

<u>Εγγραφές καταβολής αποζημίωσης 20X2</u>	
60.04.01 Καταβληθείσες παροχές προσωπικού περιόδου	12.000
<u>38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα</u>	<u>12.000</u>
<u>Εγγραφές 31/12/20X2 - δ1</u>	
57.01.99 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	16.000
<u>60.04.99 Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού</u>	<u>16.000</u>
<u>Εγγραφές 31/12/20X2 - δ2</u>	
60.04.99 Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού	4.000
<u>57.01.99 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους</u>	<u>4.000</u>

Σημείωση

Στην περίπτωση δ1 το ποσό της πίστωσης του 60.04.99 αντιστοιχεί σε κέρδος από την αναστροφή σχηματισμένης πρόβλεψης.

22.14.3 Με την οργάνωση του λογιστικού συστήματος στην περίπτωση (δ1) υπό 22.14.2, ο λογαριασμός των προβλέψεων στην περίοδο 20X2 καταλήγει σε κέρδος 4.000 ευρώ (αναστροφή προβλέψεων στα αποτελέσματα) και είναι το σύνολο του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 60.04 (12.000-16.000=4.000). Το ποσό των 4.000 ευρώ είναι η λογιστική αξία του εξόδου (στη συγκεκριμένη περίπτωση κέρδος) των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού. Η φορολογική βάση του εξόδου είναι το ποσό που καταβλήθηκε 12.000 ευρώ (λογ. 60.04.01). Το ποσό της πρόβλεψης (υποχρέωσης) στον ισολογισμό (λογ. 57.01.99) είναι 56.000-16.000=40.000 ευρώ και αποτελεί τη λογιστική αξία της υποχρέωσης που έχει φορολογική βάση 0 (μηδέν).

22.14.4 Αντίστοιχα, στην περίπτωση (δ2) στη χρήση 20X2, η λογιστική αξία του εξόδου είναι $12.000+4.000=16.000$ ευρώ (λογαριασμός 60.04). Η φορολογική βάση του εξόδου είναι 12.000 ευρώ, όσο άλλωστε και στην περίπτωση (δ1) (λογαριασμός 60.04.01), δηλαδή το καταβληθέν ποσό.

Άρθρο 23: Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

- 23.1.1 Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του νόμου, κρατική επιχορήγηση είναι οι πόροι που το κράτος διαθέτει σε μια οντότητα, ως αντάλλαγμα για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση προς συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να αφορούν είτε την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε την επιχορήγηση εξόδων. Για σκοπούς αυτής της διάταξης, με το κράτος εξομοιώνονται όλοι οι κρατικοί φορείς καθώς και οι παρόμοιες με αυτό υπηρεσίες, τοπικές, εθνικές ή διεθνείς. Δηλαδή κράτος για σκοπούς αυτής της διάταξης είναι η εθνική κυβέρνηση, όλες οι υπηρεσίες που τελούν υπό τον έλεγχο του κράτους ή εποπτεύονται από αυτό, όλες οι βαθμίδες της τοπικής αυτοδιοίκησης, η Ευρωπαϊκή Ένωση και όλοι οι υπαγόμενοι σε αυτήν ή εποπτευόμενοι από αυτήν φορείς.
- 23.1.2 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 τη χορήγησή τους. Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται, αναλόγως.
- 23.1.3 Οι κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται (κατανέμονται) στα αποτελέσματα ως έσοδο με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο.
- 23.1.4 Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις αφορούν περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση βάσει των προβλέψεων του νόμου, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα βάσει της γενικής αρχής του δεδουλευμένου, δηλαδή στην

περίοδο που η οντότητα έχει εκπληρώσει οριστικά όλες τις δεσμεύσεις που σχετίζονται με τη χορήγηση της επιχορήγησης. Για παράδειγμα, αγροκτηνοτροφική επιχείρηση έλαβε επιχορήγηση ποσού 40.000 ευρώ για την ανάπτυξη μονάδας εκτροφής βοοειδών με όρους που προβλέπουν την εγκατάσταση της μονάδας σε συγκεκριμένη περιοχή, την πλήρη απασχόληση 4 τουλάχιστον προσώπων από την περιοχή και τη λειτουργία της μονάδας για τουλάχιστον 5 έτη. Σε περίπτωση που δεν εκπληρωθούν οι όροι, η επιχορήγηση επιστρέφεται στην Κρατική Αρχή που τη χορήγησε. Αν η οντότητα επιλέξει την επιμέτρηση των αγελάδων (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) στην εύλογη αξία τους, όπως προβλέπεται από το άρθρο 24 του νόμου, δεν διενεργούνται αποσβέσεις επί των αγελάδων και συνεπώς δεν νοείται μεταφορά της επιχορήγησης στα αποτελέσματα ως έσοδο με τρόπο ανάλογο των αποσβέσεων. Στην περίπτωση αυτή η επιχορήγηση θεωρείται δουλευμένο έσοδο στο τέλος του πέμπτου έτους, όταν η οντότητα θα έχει εκπληρώσει οριστικά τους όρους της επιχορήγησης. Συνεπώς, στο χρόνο αυτό (λήξη της πενταετίας), το σύνολο της επιχορήγησης των 40.000 ευρώ μεταφέρεται από τις υποχρεώσεις στα αποτελέσματα ως έσοδο.

- 23.1.5 Εναλλακτικά του χειρισμού της παραγράφου 23.1.4, οι εν λόγω επιχορηγήσεις μπορούν να αποσβένονται (μεταφέρονται στα έσοδα) με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος για τα επιχορηγηθέντα στοιχεία. Η εναλλακτική αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι δε θίγεται η εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- 23.2.1 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.
- 23.3.1 Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες υπάρχουν προσωρινές (αντιστρέψιμες διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης). Από την λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας μπορεί να προκύπτει:
- α) αναβαλλόμενος φόρος έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, ή
 - β) αναβαλλόμενος φόρος έξοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

- 23.3.2 Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αποσκοπεί στην αποτύπωση ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος και περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από τη διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι η αναγνώριση για λογιστικούς σκοπούς κάποιου εσόδου ή εξόδου (περιουσιακού στοιχείου/υποχρέωσης) αντίστοιχα που θα φορολογηθεί/εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς σε μεταγενέστερη περίοδο, συνεπάγεται την ταυτόχρονη αναγνώριση του αναλογούντος αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, που προβλέπει την αναγνώριση όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.
- 23.3.3 Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές εκτός εάν η υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση υπεραξίας ή την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν αφορά συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα.
- 23.3.4 Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές, στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου θα χρησιμοποιηθούν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση στην οποία η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μια συναλλαγή που δεν αφορά ενοποίηση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα.
- 23.3.5 Δεδομένου ότι η λογιστική του αναβαλλόμενου φόρου είναι ένα σύνθετο λογιστικό αντικείμενο που εισάγεται για πρώτη φορά με τον παρόντα νόμο, οι οντότητες μπορούν να αναζητούν καθοδήγηση στο Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος».
- 23.3.6 Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται από το νόμο σε καθαρά προαιρετική βάση. Ωστόσο, η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά. Δηλαδή, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επιλέγει να υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και να αγνοεί στοιχεία που

δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επομένως, όταν μια οντότητα εφαρμόζει λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο θετικών και αρνητικών ποσών αναβαλλόμενου φόρου.

- 23.3.7 Στη διεθνή πρακτική, τα προκύπτοντα ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων από την εφαρμογή λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας αφορούν αμιγώς ζήτημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας τακτοποιείται ο ετεροχρονισμός του φόρου εισοδήματος που προκύπτει από διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, και συνεπώς τα σχετικά ποσά αναβαλλόμενου φόρου είναι ίδιας φύσης με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος. Στα πλαίσια της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και του παρόντος νόμου η αναγνώριση, όταν συντρέχει περίπτωση, αναβαλλόμενου φόρου είναι προαιρετική, ενώ στα πλαίσια των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική.

Παράδειγμα λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα μιας επιχείρησης.

Λογιστική χωρίς αναβαλλόμενη φορολογία

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

Όπως είναι φανερό, λόγω αποκλειστικά της διαφοράς λογιστικής και φορολογικής βάσης, η οποία αντιστρέφεται στο έτος 20X1, προκύπτει διαφορά στον τρέχοντα φόρο εισοδήματος μεταξύ των ετών 20X0 και 20X1, μολονότι τα κέρδη προ φόρων είναι τα ίδια και στα δύο έτη. Έτσι, διαφοροποιούνται αντίστοιχα τα καθαρά κέρδη των δύο ετών λόγω της διαφοράς στο φόρο εισοδήματος.

Στην πραγματικότητα, η επιχείρηση είχε στη χρήση 20X0 έξοδα ποσού 100 ευρώ των οποίων το φορολογικό όφελος (μείωση φόρου εισοδήματος) θα προκύψει το επόμενο έτος 20X1. Με τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας, το όφελος αυτών των εξόδων μεταφέρεται από το έτος 20X1 που προκύπτει ταμειακά (πληρωμή φόρου) και αναγνωρίζεται λογιστικά στο έτος 20X0.

Συγκεκριμένα:

- α) στο έτος 20X0 με έξοδο τρέχοντος φόρου 180 ευρώ, αναγνωρίζεται έσοδο αναβαλλόμενου φόρου ίσο με $100 * 30\% = 30$ ευρώ και αντίστοιχη και ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και
- β) στο έτος 20X1 με έξοδο τρέχοντος φόρου 120 ευρώ, αναγνωρίζεται έξοδο αναβαλλόμενου φόρου ίσο με $100 * 30\% = 30$ ευρώ, ποσό που θα συμψηφίσει τη φορολογική απαίτηση του 20X0.

Λογιστική με αναβαλλόμενη φορολογία

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

Για καλύτερη κατανόηση, παρατίθενται οι λογιστικές εγγραφές φόρου εισοδήματος για τα έτη 20X0 και 20X1.

Εγγραφές έτους 20X0

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

Εγγραφές έτους 20X1

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

Σημείωση

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

23.5.1 Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου. Για παράδειγμα, σε περίπτωση αναπροσαρμογής της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία του που η σχετική διαφορά βάσει των προβλέψεων του νόμου αναγνωρίζεται ως διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση και όχι ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, ο σχετικός αναβαλλόμενος φόρος, εφόσον υπάρχει, θα αναγνωρισθεί σε μείωση ή αύξηση της διαφοράς εύλογης αξίας (αποθεματικού) της καθαρής θέσης, ανάλογα.

Παράδειγμα

1. Η επιχείρηση Ε απέκτησε στις 30.09.20X1, 1.000 μετοχές της εταιρείας Μ οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, συνολικού κόστους κτήσης 5.100 ευρώ. Οι μετοχές εντάχθηκαν στην κατηγορία των Διαθέσιμων για Πώληση Χρηματοοικονομικών Στοιχείων (ΔΠΧΣ)
2. Οι μετοχές επιμετρήθηκαν στις 31.12.20X1 στην εύλογη αξία τους (τρέχουσα χρηματιστηριακή αξία) κατά την ημερομηνία αυτή, έναντι 7 ευρώ ανά μετοχή. Η διαφορά αναγνωρίστηκε απευθείας σε αποθεματικό της καθαρής θέσης. Για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, κέρδη από επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ενώ κέρδος που προκύπτει κατά την πώλησή τους φορολογείται με το συντελεστή φορολογίας εισοδήματος, στην περίπτωση 26%.
3. Οι μετοχές πωλήθηκαν στις 28.03.20X2 έναντι καθαρής αξίας 6,7 ευρώ 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.

<u>30.09.20X1</u>	
ΔΠΧΣ	5.100
Ταμειακά διαθέσιμα	5.100
<u>31.12.20X1</u>	
ΔΠΧΣ - Θετικές διαφορές εύλογης αξίας	1.900
Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ)	1.900
<u>31.12.20X1</u>	
Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ)	494
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	494
<u>28.03.20X2</u>	
Ταμειακά διαθέσιμα	6.700
Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ - χωρίς το έξοδο φόρου εισοδ/τος)	1.900
ΔΠΧΣ	5.100
ΔΠΧΣ - Θετικές διαφορές εύλογης αξίας	1.900
Κέρδος από την πώληση ΔΠΧΣ (6.700 – 5.100 = 1.600)	1.600
<u>28.03.20X2</u>	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	494
Διαφορά εύλογης αξίας από ΔΠΧΣ (έξοδο φόρου εισοδήματος)	494

Άρθρο 24: Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- 24.1.1 Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, 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.
- 24.1.2 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. Στο πνεύμα και το γράμμα της Οδηγίας, το άρθρο 24 εισάγει τη 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.

- 24.1.3 Όταν γίνεται χρήση της εύλογης αξίας για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα υποχρεωτικά χρησιμοποιεί το υπόδειγμα ισολογισμού Β.1.2 του παραρτήματος Β (το υπόδειγμα Β.1.1 χρησιμοποιείται για το ιστορικό κόστος).
- 24.1.4 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).
 - 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.
- 24.2.1 Όταν η επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει εύλογες αξίες σε ένα ή περισσότερα κατά την κρίση της κονδύλια από τα ανωτέρω υπό 24.1.4, αυτές εφαρμόζονται υποχρεωτικά στο σύνολο των επιμέρους στοιχείων του/(των) κονδυλίου/(ων) του ισολογισμού. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται να γίνεται επιλεκτική εφαρμογή των εύλογων αξιών σε μερικά μόνο από αυτά τα στοιχεία του/(των) κονδυλίου/(ων).
- 24.2.2 Θεωρείται ότι όλα τα στοιχεία κάθε κονδυλίου του ισολογισμού που είναι επιλέξιμο για επιμέτρηση στην εύλογη αξία είναι παρόμοιας φύσης.
- 24.3.1 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.

- 24.3.2 Όταν τα στοιχεία ενός κονδυλίου επιμετρούνται ήδη στην εύλογη αξία και ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας ενός στοιχείου του κονδυλίου καταστεί αναξιόπιστος, τα υπόλοιπα στοιχεία του κονδυλίου συνεχίζουν να επιμετρούνται στις εύλογες αξίες τους.
- 24.4.1 Ειδικά, όταν επιλέγεται η εύλογη αξία για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων) και τα τρία κονδύλια των στοιχείων αυτών, δηλαδή 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. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται ένα (ή δύο) από αυτά τα κονδύλια να επιμετρούνται στις εύλογες αξίες και τα άλλα δύο (ή ένα) στο κόστος κτήσης.
- 24.5.1 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 με ποσοστό που διασφαλίζει ότι η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία (αξία προ αποσβέσεων μείον σωρευμένες αποσβέσεις) είναι η εύλογη αξία. Για παράδειγμα έστω κτήριο μικτής αξίας 1.500 ευρώ και σωρευμένων αποσβέσεων 500 ευρώ, δηλαδή λογιστικής αξίας προ της αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία 1.000 ευρώ. Αν η εύλογη αξία του είναι 1.200 ευρώ, θα αναπροσαρμοσθεί τόσο η μικτή αξία όσο και οι σωρευμένες αποσβέσεις με συντελεστή $1.200/1.000=1,2$ και συνεπώς η αξία του κτηρίου θα γίνει: $1.500*1,2 - 500*1,2 = 1.200$ ευρώ, που είναι η εύλογη αξία του.
- 24.5.2 Για σκοπούς αποφυγής λαθών και αναίρεσης ήδη λογισθέντων ποσών, η επιμέτρηση στην εύλογη αξία των κτιρίων που υπόκεινται σε απόσβεση, ενδείκνυται να γίνεται στο τέλος της χρήσεως και κατόπιν της διενέργειας των ετησίων αποσβέσεων.
- 24.5.3 Ο λογιστικός χειρισμός των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων γίνεται κατά διακριτό περιουσιακό στοιχείο, σύμφωνα με τα οριζόμενα. 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 ζημιά 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).

Εξυπακούεται ότι σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο που περιλαμβάνει οικόπεδο και κτήριο απαιτείται η ξεχωριστή παρακολούθηση αυτών.

24.5.4 Το ποσό της θετικής διαφοράς επιμέτρησης της καθαρής θέσης ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου στοιχείου δεν είναι δουλευμένο κατά το χρόνο σχηματισμού του και συνεπώς δεν είναι ελεύθερο προς διανομή ποσό. Το ποσό αυτό, που αντανακλά ισόποση αύξηση της λογιστικής αξίας του ακινήτου, καθίσταται δουλευμένο:

α) κατά το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων που αντιστοιχεί στην αύξηση της αξίας του ακινήτου.

β) κατά την πώληση ή καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου, οπότε και οριστικοποιείται το σχετικό ποσό.

24.5.5 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.

24.5.6 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.

24.6.1 Σε περίπτωση επιμέτρησης επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία, τα ακίνητα αυτά δεν αποσβένονται ενώ οι διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες 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 ανεγκυστήρες 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.

24.6.2 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. Είναι δυνατόν να μη χρησιμοποιείται επαγγελματίας εκτιμητής όταν οι συνθήκες της αγοράς και η προσέγγιση διασφαλίζουν την αξιοπιστία της εκτίμησης.

24.6.3 Για την περίπτωση αλλαγής χρήσης των ακινήτων από επενδυτικά σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ή το αντίστροφο, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις επόμενες παραγράφους της εγκυκλίου με βάση τις γενικές αρχές του νόμου. Επιπλέον, οι ενδιαφερόμενοι δύνανται να αναζητούν καθοδήγηση στο Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».

24.6.4 Όταν ένα επενδυτικό ακίνητο που επιμετρείται στην εύλογη αξία μετατραπεί σε ιδιοχρησιμοποιούμενο, η εύλογη αξία του κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης είναι εφεξής η αξία του για την μετέπειτα λογιστική παρακολούθησή του ως ιδιοχρησιμοποιούμενο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο. Ειδικότερα:

α) Η αξία του ενιαίου παγίου κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης διαχωρίζεται υποχρεωτικά σε αξία οικοπέδου και αξία κτηρίου, καθώς το ιδιοχρησιμοποιούμενο πλέον κτήριο υπόκειται σε απόσβεση ενώ η αξία του οικοπέδου δεν αποσβένεται.

β) Εφεξής, τα δύο πάγια δύνανται να παρακολουθούνται λογιστικά είτε στην εύλογη αξία είτε στο κόστος κτήσης που είναι η εύλογη αξία κατά το χρόνο αλλαγής χρήσης, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική της οντότητας.

24.6.5 Όταν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο που επιμετρείται στην εύλογη αξία μετατραπεί σε επενδυτικό, η εύλογη αξία του κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης είναι εφεξής η αξία του

για την μετέπειτα λογιστική παρακολούθησή του ως επενδυτικό, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο. Ειδικότερα:

- α) Εάν το επενδυτικό πάγιο θα παρακολουθείται εφεξής στην εύλογη αξία, η αξία του κτηρίου και του αντιστοιχούντος οικοπέδου ενοποιούνται σε ενιαίο επενδυτικό ακίνητο.
- β) Εάν το επενδυτικό πάγιο θα παρακολουθείται εφεξής στο κόστος κτήσης, το κτήριο και το οικόπεδο παρακολουθούνται διακεκριμένα και η εύλογη αξία τους κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης αποτελεί το κόστος κτήσης.
- γ) Η διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση που υπάρχει μέχρι την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης, παραμένει στην καθαρή θέση μέχρι τη διάθεση του επενδυτικού ακινήτου, χρόνο κατά τον οποίο μπορεί να μεταφερθεί κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, χωρίς να αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

24.7.1 Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι τα ζώοντα ζώα και τα φυτά-δένδρα. Για σκοπούς εφαρμογής του νόμου δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε διαχείριση ή/και δεν προορίζονται για βιολογικό μετασχηματισμό. Για παράδειγμα τα αλιεύμενα από τη θάλασσα ψάρια δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία για σκοπούς του νόμου διότι δεν υπόκεινται σε διαχείριση από την αλιεύουσα οντότητα. Ομοίως, τα άλογα σε μια επιχείρηση ιπποδρόμου, ή τα καλλωπιστικά φυτά σε μια επιχείρηση ψυχαγωγίας, δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία για σκοπούς του νόμου, διότι δεν προορίζονται για αναπαραγωγή/ανάπτυξη (βιολογικός μετασχηματισμός). Τα στοιχεία αυτά ως μη βιολογικά στοιχεία για τους σκοπούς του νόμου, επιμετρούνται στο κόστος κτήσης μείον αποσβέσεις και απομειώσεις βάσει των προβλέψεων του νόμου. Σημειώνεται ότι ο βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, γήρανσης-υποβάθμισης, παραγωγής και αναπαραγωγής, οι οποίες προκαλούν ποιοτικές και ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

24.7.2 Για λογιστικούς σκοπούς, ως βιολογικό περιουσιακό στοιχείο θεωρείται και η αγροτική παραγωγή (π.χ. τα σφαγμένα ζώα μιας κτηνοτροφικής μονάδας ή τα κομμένα δένδρα μιας φυτείας ή ο καρπός μιας αγροτικής εκμετάλλευσης) κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

- 24.7.3 Μετά την επιμέτρηση κατά τη συγκομιδή, η αγροτική παραγωγή θεωρείται πλέον εμπόρευμα ή πρώτη ύλη αναλόγως, και εφεξής παρακολουθείται λογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 20 (υποχρεωτικά στο κόστος κτήσης). Για παράδειγμα, η συγκομιδή σταφυλιών σε μια καθετοποιημένη οινοποιητική μονάδα που παρακολουθεί τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σε εύλογες αξίες, κατά τη στιγμή της συγκομιδής επιμετρείται στην εύλογη αξία. Στη συνέχεια, η εύλογη αξία των σταφυλιών χρησιμοποιείται υποχρεωτικά ως κόστος κτήσης για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του τελικού προϊόντος (οίνου).
- 24.7.4 Η επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 24, τόσο για τα κυκλοφορούντα όσο και για τα μη κυκλοφορούντα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Πάντως, κατά το πρώιμο στάδιο ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου το κόστος κτήσης, συνήθως ταυτίζεται με την εύλογη αξία του και μπορεί να χρησιμοποιείται αντί αυτής.
- 24.7.5 Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου γίνεται είτε μέσω αγοραίων τιμών αν υπάρχουν, είτε με τεχνικές προεξόφλησης των αναμενόμενων μελλοντικών χρηματοροών από αυτά, στην περίπτωση που δεν υπάρχουν αγοραίες τιμές.
- 24.7.6 Για τα περισσότερα προϊόντα της αγροτικής παραγωγής, όπως αυγά, λάδι, ελιές, κρέας, σάρι, αραβόσιτος (καλαμπόκι), σταφύλια κλπ. υπάρχουν συνήθως και μπορούν να χρησιμοποιούνται διαθέσιμες αγοραίες τιμές.
- 24.7.7 Για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία από τα οποία παράγεται η αγροτική παραγωγή (για παράδειγμα τα κλήματα σε ένα αμπέλι, τα ελαιόδεντρα σε έναν ελαιώνα και τα δένδρα υπό ανάπτυξη σε ένα τεχνητό δάσος για λήψη ξυλείας) συχνά δεν υπάρχουν εύκολα διαθέσιμες αγοραίες τιμές. Σε συγκεκριμένες περιοχές πάντως μπορεί να υπάρχουν αγοραίες τιμές και για αυτά.
- 24.7.8 Στην περίπτωση που βιολογικά περιουσιακά στοιχεία από τα οποία παράγεται η αγροτική παραγωγή (π.χ. φυτεία εσπεριδοειδών) παρακολουθούνται στην εύλογη αξία, πρέπει να διαχωρίζεται η αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (δέντρα) από την αξία της γης (ενσώματο μη βιολογικό πάγιο). Εξυπακούεται ότι η λογιστική παρακολούθηση των δέντρων στην εύλογη αξία είναι ανεξάρτητη από τη λογιστική παρακολούθηση της γης που μπορεί να επιμετρείται στο κόστος κτήσης.

- 24.7.9 Όταν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται η μέθοδος της προεξόφλησης των μελλοντικών χρηματοροών, οι μελλοντικές χρηματοροές (εισροές από την πώληση των στοιχείων αυτών, μείον τις εκροές για την ανάπτυξή τους), οι οποίες θα προεξοφληθούν, δεν περιλαμβάνουν εκροές για φόρους εισοδήματος και τόκους.
- 24.7.10 Το επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί για την προεξόφληση των μελλοντικών χρηματοροών εξαρτάται από τη μέθοδο εκτίμησης των μελλοντικών χρηματοροών. Έτσι, εάν οι κίνδυνοι που είναι συνυφασμένοι με το στοιχείο προς επιμέτρηση ενσωματώνονται στις προβλέψεις των χρηματοροών, το χρησιμοποιούμενο επιτόκιο είναι το χωρίς κίνδυνο επιτόκιο (risk free rate) που αντιστοιχεί σε περιόδους ανάλογες των περιόδων που θα προεξοφληθούν (για παράδειγμα το επιτόκιο ομολόγων αντίστοιχης χρονικής διάρκειας). Αντίθετα, εάν οι χρηματοροές δεν ενσωματώνουν τους συνυφασμένους με το στοιχείο κινδύνους, οι κίνδυνοι αυτοί πρέπει να ενσωματωθούν στο επιτόκιο, δηλαδή το ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο προσαυξάνεται για να ενσωματώσει τους εν λόγω κινδύνους. Για παράδειγμα αν το χωρίς κίνδυνο επιτόκιο σε μια προεξόφληση δεκαετούς διάρκειας είναι 5% και οι τράπεζες χρηματοδοτούν παρόμοιες δραστηριότητες με 8%, το επιτόκιο αυτό, δηλαδή το προσαυξημένο κατά τρεις μονάδες, είναι το επιτόκιο που ενσωματώνει τους συνυφασμένους με το προς επιμέτρηση στοιχείο κινδύνους. Αναμένεται ότι με ορθές εκτιμήσεις και υπολογισμούς και οι δύο μέθοδοι οδηγούν στο ίδιο αποτέλεσμα.
- 24.7.11 Το κόστος που απαιτείται για τη διάθεση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που απαιτούνται για την πώληση αυτών, εκτός από χρηματοοικονομικά έξοδα και φόρο εισοδήματος. Τέτοια κόστη είναι τα κόστη συσκευασίας και μεταφοράς (εφόσον δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας του στοιχείου), οι προμήθειες σε αντιπροσώπους μέσω των οποίων ενδεχομένως πραγματοποιούνται οι πωλήσεις τους και οι φόροι και λοιπές επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων, όπως διάφορα τέλη που επιβάλλονται κατά την πώληση τους, εφόσον τα ποσά αυτά δεν είναι ανακτήσιμα. Για παράδειγμα, η πώληση κρέατος σε ένα σφαγείο, μπορεί να επιβαρύνεται με δημοτικό φόρο 5% επί της αξίας του πωλούμενου κρέατος. Έτσι αν η εύλογη αξία του (πωλούμενου) κρέατος ανά κιλό είναι 5 ευρώ, για λογιστικούς

σκοπούς η εύλογη αξία του κρέατος ανά κιλό, μετά τα έξοδα διάθεσης, θα είναι 5 - 0,25=4,75 ευρώ.

24.8.1 Σε αντίθεση με τη γενική ρύθμιση του άρθρου 20 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 δηλαδή 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.

24.8.2 Για τα αποθέματα της παραγράφου 8 του άρθρου 24, το κέρδος κατά την πώληση προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τελευταίας επιμέτρησης.

24.9.1 Για σκοπούς επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους, όλα αυτά τα στοιχεία εντάσσονται στις εξής κατηγορίες:

- α) Δάνεια και απαιτήσεις που δημιουργούνται από την οντότητα,
- β) Διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις,
- γ) Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- δ) Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου (μπορεί να περιλαμβάνονται και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις),
- ε) Παράγωγα για αντιστάθμιση.

Οι σχετικοί ορισμοί για τα εν λόγω στοιχεία παρέχονται στο σχετικό Παράρτημα του νόμου. Από αυτές τις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στην εύλογη αξία τους επιτρέπεται να επιμετρούνται βάσει του νόμου, και κατά την επιλογή της οντότητας, μόνο οι κατηγορίες των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, του εμπορικού χαρτοφυλακίου και των

στοιχείων (παραγώγων) που κατέχονται για αντιστάθμιση. Οι άλλες κατηγορίες επιμετρώνται υποχρεωτικά στο κόστος κτήσης βάσει των προβλέψεων του νόμου.

24.9.2 Τα «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία» είναι πρακτικά (χωρίς αυτό ένα είναι απολύτως απαραίτητο), στοιχεία μακροπρόθεσμου χαρακτήρα. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α, είναι μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατά την αρχική αναγνώριση καθορίζονται από την οντότητα ως διαθέσιμα για πώληση, καθώς και κάθε άλλο μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο που δεν εντάσσεται στις κατηγορίες:

α) των δανείων και απαιτήσεων που δημιουργούνται από την οντότητα,

β) των διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων, και

γ) των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

24.9.5 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.

24.9.6 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. Στην περίπτωση αυτή, διαγράφεται τόσο η λογιστική αξία του στοιχείου όσο και η διαφορά επιμέτρησης της καθαρής θέσης, και προκύπτει κέρδος ή ζημιά πώλησης ως διαφορά της αρχικής αξίας κτήσης του στοιχείου και του τιμήματος πώλησης.

Παράδειγμα

Η ΑΛΦΑ έχει στην κατοχή της ένα ομόλογο που το έχει κατατάξει στα διαθέσιμα για πώληση κατά την αρχική του αναγνώριση. Για το ομόλογο αυτό δίνονται οι εξής πληροφορίες:

Αξία κτήσης	100
Διαφορές επιμέτρησης (θετικές) στον τελευταίο ισολογισμό	20
Αξία πώλησης (εύλογη αξία):	
α)	130
β)	90
Έξοδα πώλησης	2

Ζητείται να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

Λύση

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

Σημείωση

Στην πράξη, πρέπει να παρακολουθείται τόσο η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση αυτού, όσο και η λογιστική αξία του στοιχείου. Η παρακολούθηση μπορεί να γίνεται με τη χρήση αντίθετων λογαριασμών ή με κάθε άλλο πρόσφορο τρόπο.

- β) Όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί σύμφωνα με το άρθρο 19 (σχετικοί παράγραφοι 4 έως 8). Ιδιαίτερα διευκρινίζεται ότι ένα διαθέσιμο για πώληση στοιχείο θεωρείται ότι έχει απομειωθεί όταν η μείωση της εύλογης αξίας του δεν είναι παροδικού χαρακτήρα αλλά έχει στοιχεία μονιμότητας. Στην περίπτωση αυτή, το σύνολο ή το μέρος της αρνητικής διαφοράς της καθαρής θέσης που θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει απομείωση (μόνιμη απώλεια) διαγράφεται μεταφερόμενο στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία κρίνεται ότι έχει συντελεστεί η απομείωση.

Παράδειγμα

Η ΑΛΦΑ έχει στην κατοχή της ένα ομόλογο που το έχει κατατάξει στα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία (ΔΠΧΣ) κατά την αρχική του αναγνώριση. Το ομόλογο αυτό είχε αποκτηθεί αντί 200 ευρώ και στον ισολογισμό του έτους 20X0 (προηγούμενη περίοδος) είχε σχηματιστεί αρνητική διαφορά στην καθαρή θέση ποσού 60 ευρώ [Διαφορές εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (αρνητική ΚΘ)], με πίστωση του αντίθετου της επένδυσης [ΔΠΧΣ – Αντίθετος (μείωση εύλογης αξίας – ΕΑ)]. Στο τέλος του 20X1 εκτιμάται ότι ποσό 40 της διαφοράς εύλογης αξίας αντιπροσωπεύει απομείωση του στοιχείου, δηλαδή απώλεια αξίας μόνιμου χαρακτήρα.

Ζητείται να γίνει η εγγραφή μεταφοράς της ζημιάς απομείωσης στα αποτελέσματα.

Λύση

<u>Ζημιές απομείωσης ΔΠΧΣ (αποτέλεσμα)</u>	<u>40</u>
<u> ΔΠΧΣ - Σωρευμένη απομείωση (αντίθετος)</u>	<u>40</u>
ΔΠΧΣ - Αντίθετος (μείωση ΕΑ)	40
<u> Διαφορές ΕΑ ΔΠΧΣ (αρνητική ΚΘ)</u>	<u>40</u>

Σημείωση

Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρακολουθεί:

- α) Την αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση του στοιχείου, όσο και τη λογιστική του αξία.
- β) Το ποσό της διαφοράς αξίας διαθέσιμων για πώληση, που έχει μεταφερθεί στα αποτελέσματα. Η πληροφορία αυτή απαιτείται σε περίπτωση που στο μέλλον η απομείωση αυτή αντιστραφεί, όπως εξηγείται στη επόμενη παράγραφο.

24.9.7 Αναστροφή απομείωσης διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων που δεν είναι τίτλοι καθαρής θέσης. 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.

Παράδειγμα

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος της παραγράφου 24.9.6(β), στη χρήση 20X4, λόγω αλλαγής των συνθηκών, το ομόλογο ανακτά μέρος της απώλειας που είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα ως απομείωση. Το ποσό της απομείωσης που κρίνεται ότι έχει ανακτηθεί είναι 20.

Ζητείται να γίνει η εγγραφή της μερικής αναστροφής της απομείωσης.

Λύση

<u>ΔΠΧΣ - Σωρευμένη απομείωση (αντίθετος)</u>	<u>20</u>
<u>Κέρδη αναστροφής σωρευμ. απομείωσης ΔΠΧΣ (αποτ/σμα)</u>	<u>20</u>

- 24.9.8 Αναστροφή απομείωσης διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων που είναι τίτλοι καθαρής θέσης. 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.

Παράδειγμα

Η ΑΛΦΑ έχει στην κατοχή της μετοχές άλλης εταιρείας που τις έχει κατατάξει στα διαθέσιμα για πώληση κατά την αρχική αναγνώριση. Οι μετοχές είχαν αποκτηθεί αντί 300 ευρώ και στον ισολογισμό του έτους 20X0 (προηγούμενη περίοδος) είχε σχηματιστεί αρνητική διαφορά στην καθαρή θέση (ΔΠΧΣ – Αντίθετος εύλογης αξίας), με ποσό 80 ευρώ. Στο τέλος του 20X1 εκτιμάται ότι ποσό 50 ευρώ της διαφοράς εύλογης αξίας αντιπροσωπεύει απομείωση του στοιχείου (απώλεια αξίας μόνιμου χαρακτήρα) η οποία μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Μετά από δύο έτη, τέλος του 20X3, η εύλογη αξία της μετοχής ανακάμπτει λόγω μη αναμενόμενης μεταβολής των συνθηκών και ανέρχεται σε 310 ευρώ. Συνεπώς, δεν υπάρχει πλέον ζημία απομείωσης και η σχηματισμένη απομείωση πρέπει να αναστραφεί.

Λύση

<u>Τέλος 20X1</u>	
Ζημίες απομείωσης ΔΠΧΣ (αποτ/τα)	50
<u> ΔΠΧΣ - Σωρευμένη απομείωση (αντίθετος)</u>	<u>50</u>
ΔΠΧΣ - Αντίθετος εύλογης αξίας	50
<u> Διαφορές ΕΑ ΔΠΧΣ</u>	<u>50</u>
<u>Τέλος 20X3</u>	
ΔΠΧΣ - Σωρευμένη απομείωση (αντίθετος)	50
ΔΠΧΣ - Αντίθετος εύλογης αξίας	30
ΔΠΧΣ - Θετικές διαφορές εύλογης αξίας	10
<u> Διαφορές ΕΑ ΔΠΧΣ</u>	<u>90</u>

Σημείωση

Η αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημιάς (ποσού 50 ευρώ που περιλαμβάνεται στο ποσό των 90 ευρώ) στην περίοδο 20X3 καταχωρείται στην καθαρή θέση κατευθείαν και όχι μέσω αποτελεσμάτων, καθώς προέρχεται από επένδυση καθαρής θέσης (παράγραφος 9γ του άρθρου 24) και συνεπώς η διαφορά στην καθαρή θέση (αποθεματικό) ανέρχεται σε $310-50=60$ ευρώ (διευκρινίζεται ότι από το ποσό των 60 ευρώ, το ποσό των 50 ευρώ αφορά στη ζημιά απομείωσης που είχε ήδη αναγνωριστεί στα αποτελέσματα και τα 10 ευρώ αφορούν στην αύξηση της αξίας των ΔΠΧΣ άνω της αξίας κτήσης).

- 24.10.1 Εμπορικό χαρτοφυλάκιο. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α, στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου εμπίπτουν συνήθως εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω πώλησης (ρευστοποίησης) στο βραχυπρόθεσμο διάστημα ή που εντάχθηκαν σε αυτή την κατηγορία με απόφαση της οντότητας κατά την αρχική αναγνώριση. Εντάσσεται επίσης κάθε παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο που δεν έχει καθοριστεί από την οντότητα ως παράγωγο αντιστάθμισης, δηλαδή κάθε παράγωγο κερδοσκοπίας.

Παράδειγμα

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα αγορών, πωλήσεων και εύλογης αξίας στο τέλος της περιόδου για το εμπορικό χαρτοφυλάκιο μιας επιχείρησης.

Αγορές:	<u>Τεμάχια</u>	<u>Τιμή</u>	<u>Αξία</u>
11/04/Χ1	120	4	480
20/06/Χ1	180	6	1080
	<u>300</u>		<u>1.560</u>
Πώληση:			
25/09/Χ1	200	7	1.400
Μέση σταθμική τιμή αγοράς 20Χ1 (1.560 / 300)		5,20	
Εύλογη αξία 31/12/Χ1		8	

Ζητείται

Να γίνουν οι υπολογισμοί του αποτελέσματος πώλησης και επιμέτρησης στο τέλος της περιόδου με τις μεθόδους του μέσου σταθμικού και της FIFO.

Κόστος πώλησης:			
ΜΣΟ (200 x 5,20):			1.040
FIFO (120 x 4 + 80 * 6)			960
Κέρδος πώλησης (στα "Λοιπά έσοδα και κέρδη" ΚΑΧ):			
ΜΣΟ (1.400 - 1.040)			360
FIFO (1.400 - 960)			440
Λογιστική αξία μετά την πώληση:			
ΜΣΟ	100	5,20	520
FIFO	100	6	600
Επιμέτρηση 31/12/Χ1	100	8	800
Κέρδη επιμέτρησης στην εύλογη αξία (στα "Κέρδη και ζημιές εύλογης αξίας" ΚΑΧ):			
ΜΣΟ (800-520)			280
FIFO (800-600)			200
Συνολικό αποτέλεσμα (κέρδος πώλησης και επιμέτρησης):			
ΜΣΟ (360 + 280)			640
FIFO (440 + 200)			640

24.10.2 Στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου εμπίπτουν και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω επαναγοράς στο βραχυπρόθεσμο διάστημα.

24.10.3 Στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου εμπίπτει επίσης και κάθε στοιχείο που κατά την αρχική του αναγνώριση είναι μέρος ενός χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που διαχειρίζονται ενιαία και για τα οποία υπάρχει πρόσφατο ρεαλιστικό σχέδιο βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κέρδους.

- 24.10.4 Οι διαφορές από την επιμέτρηση του εμπορικού χαρτοφυλακίου στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στην περίοδο που προκύπτουν, σε ένα κονδύλι στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- 24.11.1 Οι διατάξεις του νόμου αναφέρονται στη λογιστική της αντιστάθμισης μέσω παραγώνων και για συγκεκριμένες περιπτώσεις βάσει του ορισμού των χρηματοοικονομικών στοιχείων που κατέχονται για αντιστάθμιση. Η Οδηγία 34/2013 παρέχει στα κράτη – μέλη το δικαίωμα να υιοθετούν ελεύθερα το σύστημα αντιστάθμισης. Βάσει αυτού, επελέγη το σύστημα αντιστάθμισης του «Δ.Π.Χ.Α. 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, κατά περίπτωση. Καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική της αντιστάθμισης, που είναι ένα πολύπλοκο λογιστικό αλλά και τεχνικό θέμα, μπορεί να αναζητείται στο Δ.Λ.Π. 39 «Αναγνώριση και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων».
- 24.11.2 Η εφαρμογή της λογιστικής της αντιστάθμισης βάσει των προβλέψεων του νόμου, προϋποθέτει τη δήλωση της σχέσης αντιστάθμισης και την τεκμηρίωση της αποτελεσματικότητας αυτής. Η δήλωση της σχέσης αντιστάθμισης επιτυγχάνεται με την αναγνώριση του αντισταθμιζόντος μέσου (παραγώγου) σε ξεχωριστούς λογαριασμούς ανά κατηγορία αντιστάθμισης (εύλογης αξίας ή ταμειακών ροών), από τους οποίους προκύπτει ότι τα στοιχεία αυτά κατέχονται για αντιστάθμιση. Από τα αρχεία της επιχείρησης επίσης, πρέπει να προκύπτει το στοιχείο ή τα στοιχεία που έχουν αντισταθμιστεί. Αναφορικά με την αποτελεσματικότητα ο νόμος δεν προβλέπει συγκεκριμένα όρια εντός των οποίων πρέπει να κυμαίνεται αυτή, προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις της λογιστικής της αντιστάθμισης. Η αποτελεσματικότητα μιας αντιστάθμισης εκφράζεται από τη σχέση κέρδους και ζημίας του αντισταθμιζόντος και του αντισταθμισμένου μέσου. Για παράδειγμα αν σε μια αντιστάθμιση, η ζημία του αντισταθμιζόντος μέσου (παραγώγου) είναι 120 ευρώ και το κέρδος του μέσου που αντισταθμίζεται είναι 100 ευρώ, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι $100 / 120 = 83,3\%$ ή $120/100 = 120\%$.

Δεδομένου ότι στο νόμο δεν ορίζονται συγκεκριμένα ποσοστά, ενώ η διεθνής πρακτική προβλέπει υψηλή αποτελεσματικότητα, θεωρείται ότι αποτελεσματικότητα που κυμαίνεται μεταξύ 72% και 140% (π.χ. $100 / 140 = 72\%$ ή $140 / 100 = 140\%$) είναι υψηλή και πληροί τις προϋποθέσεις του νόμου.

- 24.11.3 Μια οντότητα μπορεί να αποκτά θέσεις σε παράγωγα για σκοπούς αντιστάθμισης, αλλά να μην τα αντιμετωπίζει για λογιστικούς σκοπούς ως μέσα αντιστάθμισης, ώστε να αποφευχθεί η σύνθετη λογιστική παρακολούθησή τους. Στην περίπτωση αυτήν τα παράγωγα εντάσσονται στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο και επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους με μεταβολές αναγνωριζόμενες στην κατάσταση αποτελεσμάτων (κέρδη και ζημίες).
- 24.11.4 Αντιστάθμιση εύλογης αξίας είναι η αντιστάθμιση της έκθεσης στη μεταβολή της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή ενός προσδιορισμένου μέρους ενός τέτοιου στοιχείου, η οποία (μεταβολή της εύλογης αξίας) αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα κέρδη και τις ζημίες της κατάστασης αποτελεσμάτων.
- 24.11.6 Στην αντιστάθμιση εύλογης αξίας, όταν γίνεται χρήση επιμέτρησης στην εύλογη αξία, τόσο το μέσο αντιστάθμισης όσο και το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται), επιμετρούνται στην εύλογη αξία. Συνεπώς το αντισταθμισμένο στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία του μόνο για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται και αυτό ισχύει έστω και αν το στοιχείο αυτό θα επιμετράτο στο κόστος κτήσης (βάσει της λογιστικής πολιτικής της οντότητας) αν δεν είχε αντισταθμιστεί.
- 24.11.6 Οι διαφορές (κέρδη και ζημίες) που προκύπτουν από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία του αντισταθμιζόντος και του αντισταθμισμένου μέσου, αναγνωρίζονται συμψηφιστικά (στο ίδιο κονδύλι) της κατάστασης αποτελεσμάτων.
- 24.11.7 Παραδείγματα αντιστάθμισης εύλογης αξίας είναι:
- α) η αντιστάθμιση της μεταβολής του επιτοκίου σε οφειλόμενο δάνειο (αντισταθμισμένο στοιχείο) που φέρει σταθερό επιτόκιο, μέσω ενός παραγώγου (αντισταθμιζόν μέσο) ανταλλαγής επιτοκίων (interest rate swap), γιατί αντισταθμίζει τον κίνδυνο της μεταβολής της εύλογης αξίας του δανείου ως αποτέλεσμα της μεταβολής των

επιτοκίων. Η εύλογη αξία του δανείου θα αυξηθεί αν μειωθούν τα επιτόκια και θα μειωθεί αν συμβεί το αντίθετο.

β) η αντιστάθμιση μέσω ενός προθεσμιακού συμβολαίου (παράγωγο – αντισταθμίζον μέσο), της μεταβολής της τιμής ενός εμπορεύματος που αναμένεται να αποκτηθεί από μια οντότητα στα πλαίσια της εμπορικής της δραστηριότητας (π.χ. αναμενόμενη αγορά σιδήρου σε 5 μήνες για μεταπώληση – δηλαδή το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι η προβλεπόμενη συναλλαγή απόκτησης του σιδήρου).

24.11.8 Αντιστάθμιση ταμειακών ροών είναι η αντιστάθμιση της έκθεσης στη διακύμανση ταμειακών ροών η οποία διακύμανση: (α) αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο που σχετίζεται με ένα αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (για παράδειγμα το σύνολο ή μέρος μελλοντικών πληρωμών για τόκους έντοκης υποχρέωσης μεταβλητού επιτοκίου), ή μια πολύ πιθανή μελλοντική συναλλαγή και (β) θα μπορούσε να επηρεάσει τα κέρδη και τις ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων.

24.11.9 Στην αντιστάθμιση ταμειακών ροών, μόνο το αντισταθμίζον μέσο επιμετράται στην εύλογη αξία του. Το αντισταθμισμένο μέσο επιμετράται βάσει της πολιτικής που ισχύει ως το στοιχείο αυτό να μην ήταν αντισταθμισμένο.

24.11.10 Κέρδη και ζημιές από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης ταμειακών ροών στην εύλογη αξία του, αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Το ποσό που μεταφέρεται στα αποτελέσματα αναγνωρίζεται συμψηφιστικά (στο ίδιο κονδύλι) της κατάστασης αποτελεσμάτων στο οποίο αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές, οι ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου μέσου.

24.11.11 Παραδείγματα αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι:

α) η αντιστάθμιση της μεταβολής του επιτοκίου σε οφειλόμενο δάνειο (αντισταθμισμένο στοιχείο) που φέρει μεταβλητό επιτόκιο, μέσω ενός παραγώγου (αντισταθμίζον μέσο) ανταλλαγής επιτοκίων (interest rate swap), γιατί αντισταθμίζει τον κίνδυνο των ταμειακών ροών που προκύπτουν από τη μεταβολή του επιτοκίου.

β) η δεσμευτική συμφωνία για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου σε συγκεκριμένη ημερομηνία για συγκεκριμένο ποσό συναλλάγματος (νόμισμα διαφορετικό από αυτό της οντότητας, που είναι το ευρώ, π.χ. δολάριο), και το κλείδωμα της ισοτιμίας με ένα προθεσμιακό συμβόλαιο, είναι αντιστάθμιση ταμειακών ροών γιατί μέσω του παραγώγου (το προθεσμιακό συμβόλαιο είναι αντισταθμίζον μέσο), αντισταθμίζεται ο κίνδυνος των ταμειακών ροών που θα προέλθει από τη μεταβολή της ισοτιμίας μεταξύ δολαρίου και ευρώ κατά τον χρόνο παραλαβής του περιουσιακού στοιχείου και καταβολής του συμφωνηθέντος ανταλλάγματος σε δολάρια.

24.14.1 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.

24.14.2 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.

24.14.3 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.

Άρθρο 25: Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

- 25.3.1 Τα έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, στο χρόνο κατά τον οποίο εκπληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3. Ιδιαίτερα, το έσοδο αναγνωρίζεται εφόσον μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και κατά τη στιγμή της πώλησης θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του σχετικού τιμήματος στην οντότητα.
- 25.3.2 Ο όρος «σφόδρα πιθανό» (probable) υποδηλώνει πολύ υψηλή πιθανότητα, σχεδόν βεβαιότητα, είσπραξης κατά το χρόνο της πώλησης. Μεταγενέστερη αδυναμία του πελάτη να εξοφλήσει την υποχρέωσή του δεν αναιρεί την πώληση, αφού κατά τον χρόνο που αυτή πραγματοποιήθηκε, η προϋπόθεση της αναγνώρισης, δηλαδή η πολύ υψηλή πιθανότητα είσπραξης του τιμήματος συνέτρεχε. Στην περίπτωση αυτή (δηλαδή της αδυναμίας είσπραξης της απαίτησης), αναγνωρίζεται έξοδο από την απομείωση αυτής.
- 25.3.3 Όταν κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης δεν εκπληρούται η προϋπόθεση της σφόδρα πιθανής μελλοντικής είσπραξης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει το έσοδο. Πάντως, για διαχειριστικούς ή άλλους λόγους, π.χ. φορολογικούς, η οντότητα μπορεί να υποχρεούται να διενεργεί σχετική καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία της, αλλά να μη 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.
- 25.3.4 Σε περίπτωση που κατά την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, η οντότητα δεσμεύεται έναντι των πελατών της να τους παρέχει στο μέλλον, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, αγαθά ή υπηρεσίες δωρεάν ή με έκπτωση, επιμερίζει το συνολικό τίμημα της πώλησης στην τρέχουσα συναλλαγή και τη μελλοντική που προκύπτει από τη δέσμευσή της. Ο

επιμερισμός γίνεται βάσει των εύλογων αξιών των δύο συστατικών και αναγνωρίζεται στα έσοδα της περιόδου το μέρος που αφορά την τρέχουσα συναλλαγή, και ως έσοδο επομένων περιόδων (υποχρέωση) το μέρος που αφορά τη δέσμευση της οντότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών δωρεάν ή με έκπτωση στο μέλλον.

25.4.1 Με δεδομένη την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου, τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής.

25.4.2 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 και της προόδου του φυσικού αντικειμένου διαχρονικά. Συναφή θέματα συνήθως ρυθμίζονται σε συμβάσεις που υπογράφονται από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη. Ο υπολογισμός του ποσοστού ολοκλήρωσης της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή του παρασχεθέντος έργου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού στηρίζεται είτε στις εισροές (input) κόστους (π.χ. ώρες εργασίας, αναλώσεις υλικών, κλπ.) είτε στις εκροές (output) παραχθέντος έργου (π.χ. τόνοι προϊόντος, χιλιόμετρα ολοκληρωμένου δρόμου ή σιδηροδρομικής γραμμής, ποσότητα υπηρεσίας, κλπ.). Η επιλογή της κατάλληλης βάσης επιμέτρησης απαιτεί κρίση και λαμβάνονται υπόψη οι ειδικές συνθήκες του έργου αλλά και το κόστος που μπορεί να απορροφούν διαφορετικές μονάδες παραγωγής (για παράδειγμα το κόστος κατασκευής του 1ου ορόφου μπορεί να διαφέρει σημαντικά από το κόστος κατασκευής του 20ου ορόφου ενός κτηρίου). 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. Δουλεωμένες αλλά μη πληρωμένες δαπάνες και δουλεωμένα αλλά μη εισπραγμένα έσοδα αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως υποχρεώσεις ή απαιτήσεις αντίστοιχα.

Παράδειγμα

Την 15^η Απριλίου 20X1 η ΑΛΦΑ ανέλαβε την κατασκευή ενός έργου συμβατικού τιμήματος 3.000.000 ευρώ. Η κατασκευή αναμένεται να διαρκέσει για 36 μήνες και το

συνολικό κόστος θα ανέλθει σε 2.000.000 ευρώ. Με την υπογραφή της σύμβασης, ο πελάτης κατέβαλε το ποσό του 1.000.000 ευρώ.

Εντός του 20X1, η ΑΛΦΑ πραγματοποίησε δαπάνες ποσού 750.000 ευρώ που αντιπροσωπεύουν το 37,5% του συνολικού κόστους. Από το ποσό αυτό κατεβλήθησαν στους προμηθευτές 250.000 ευρώ μέχρι το τέλος του 20X1.

Ζητείται

Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου:

- α) Να υπολογιστεί το ποσό του εξόδου της χρήσης 20X1
- β) Να υπολογιστεί το ποσό του εσόδου της χρήσης 20X1
- γ) Να υπολογιστεί το ποσό και να προσδιοριστεί ο λογαριασμός του ενεργητικού στον οποίο το σχετικό ποσό θα εμφανιστεί στον ισολογισμό του τέλους της περιόδου 20X1, σε σχέση με την εν λόγω σύμβαση
- δ) Να υπολογιστεί το ποσό και να προσδιοριστεί ο λογαριασμός των υποχρεώσεων στον οποίο το σχετικό ποσό θα εμφανιστεί στον ισολογισμό του τέλους της περιόδου 20X1, σε σχέση με την εν λόγω σύμβαση

Λύση – Απάντηση

- α) Το ποσό των δαπανών της περιόδου θα επιβαρύνει ως έξοδο το 20X1.
- β) Δεδομένου ότι στο έτος 20X1 ολοκληρώθηκε το 37,5% του έργου ($750.000 / 2.000.000 = 0,375$), το έσοδο του έτους 20X1 θα υπολογιστεί ως το 37,5% του συνολικού εσόδου. Δηλαδή, το έσοδο του 20X1 είναι: $3.000.000 * 0,375 = 1.125.000$ ευρώ.
- γ) Στο τέλος του 20X1 θα εμφανιστεί στον ισολογισμό ως απαίτηση το ποσό των 125.000 ευρώ που προκύπτει ως η διαφορά του εσόδου της περιόδου και της ληφθείσας προκαταβολής: $1.125.000 - 1.000.000 = 125.000$ ευρώ.
- δ) Στο τέλος του 20X1 θα εμφανιστεί στον ισολογισμό ως υποχρέωση το ποσό των 500.000 ευρώ που προκύπτει ως η διαφορά του εξόδου της περιόδου και του καταβληθέντος ποσού: $750.000 - 250.000 = 500.000$ ευρώ.

25.4.3 Εάν στη λήξη μιας περιόδου το εκτιμώμενο συνολικό κόστος για την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου διαφέρει από το αρχικά προϋπολογισθέν, ή υπάρχει μεταβολή του συμβατικού τιμήματος (συνολικού εσόδου), οι σχετικοί υπολογισμοί διενεργούνται με τα αναθεωρημένα ποσά σε σωρευτική βάση.

Παράδειγμα

1. Στις 02/01/20X1 η επιχείρηση ΑΛΦΑ ανέλαβε την κατασκευή ενός τεχνικού έργου συνολικού συμβατικού τιμήματος 10.000 ευρώ και συνολικού εκτιμώμενου κόστους 6.000 ευρώ.
2. Η κατασκευή του έργου θα διαρκέσει 4 έτη.
3. Στο έτος 20X1 το έργο είχε απορροφήσει κόστος 600 ευρώ και στο έτος 20X2 1.200 ευρώ (σύνολο κόστους πρώτου και δεύτερου έτους 1.800).
4. Στο τέλος του δεύτερου έτους το προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης του έργου για την τετραετία αναθεωρήθηκε σε 8.000 ευρώ και η ΑΛΦΑ πέτυχε αναθεώρηση του συμβατικού τιμήματος κατά 400 ευρώ, δηλαδή θα εισπράξει συνολικά 10.400 ευρώ.

Ζητείται

Να υπολογιστεί το έσοδο και τα έξοδο που θα αναγνωριστούν στα έτη 20X1 και 20X2.

Λύση

- α) Στο έτος 20X1 το έξοδο που θα αναγνωριστεί είναι 600 ευρώ. Στο ίδιο έτος, το ποσοστό του έργου που ολοκληρώθηκε είναι $600/6.000=10\%$. Συνεπώς, το έσοδο που θα αναγνωριστεί είναι $10.000*10\% = 1.000$ ευρώ.
- β) Στο έτος 20X2 το έξοδο που θα αναγνωριστεί είναι 1.200 ευρώ. Στο ίδιο έτος, το ποσοστό του έργου που έχει ολοκληρωθεί σωρευτικά είναι $1.800/8.000=22,5\%$, ενώ το αναθεωρημένο έσοδο είναι 10.400 ευρώ. Συνεπώς, το σωρευτικό έσοδο για τα έτη 20X1 και 20X2 είναι $10.400*22,5\%=2.340$ ευρώ. Με βάση αυτά τα δεδομένα, το έσοδο του έτους 20X2 είναι $2.340-1.000=1.340$ ευρώ.

25.4.4 Στην περίπτωση ουσιώδους αβεβαιότητας ως προς το συνολικό κόστος ή αδυναμίας αξιόπιστης εκτίμησης της προόδου εκτέλεσης μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευής έργου:

- α) το κόστος της σύμβασης αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.
- β) ως έσοδο της περιόδου αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αναλογεί στο πραγματοποιημένο κόστος, και εφόσον το σχετικό ποσό έχει ήδη ανακτηθεί ή είναι σφόδρα πιθανό ότι θα ανακτηθεί.
- γ) η τυχόν αναμενόμενη ζημία (υπέρβαση του συμβατικού κόστους) αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα.

25.4.5 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.

25.4.6 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, και εξελίσσονται ομαλά στην παρέλευση του χρόνου και χωρίς σημαντικές εποχικές διακυμάνσεις στην πρόοδο ολοκλήρωσης ή στον αριθμό των αναλαμβανόμενων έργων.
- 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 (ενδεικτικά 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.

25.4.7 Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί επίσης να χρησιμοποιείται:

- α) στις περιπτώσεις που το συμφωνηθέν έργο αναφέρεται σε παραγωγή αποθεμάτων προϊόντων ή υπηρεσιών τα οποία για διάφορους λόγους δεν έχουν παραδοθεί.

β) από τις πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου.

25.4.8 Η εφαρμογή της βασικής αρχής του δεδουλευμένου και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικών συμβολαίων για τα οποία εφαρμόζεται η μέθοδος 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. Η αναγνώριση στην ίδια περίοδο για λήπτη και προμηθευτή ισχύει ιδίως στην περίπτωση που ο λήπτης έχει λάβει το μέρος της υπηρεσίας ή του αγαθού.

Άρθρο 26: Στοιχεία της καθαρής θέσης

26.1.1 Ως στοιχείο του κεφαλαίου μιας οντότητας αναγνωρίζεται μόνο το, σε οποιαδήποτε μορφή, ήδη εισφερθέν μέρος του κεφαλαίου. Δηλαδή, δεν αναγνωρίζεται το εγκεκριμένο να καταβληθεί αλλά μη εισέτι 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	1.000
Μη καταβλημένο κεφάλαιο	(600)
Καταβλημένο κεφάλαιο	<u>400</u>

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, το άρθρο 29 του νόμου καθορίζει τις υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις επί του θέματος.

26.1.2 Εισφορές ιδιοκτητών (μετόχων, εταίρων κλπ) 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 κάθε εισφοράς, αναγνωρίζονται με το ονομαστικό ποσό τους στην καθαρή θέση. Όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, τα σχετικά ποσά κατατάσσονται στις υποχρεώσεις της οντότητας. Αναίρεση της ανέκκλητης δέσμευσης θεωρείται παράβαση των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Εάν δεν υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση σύμφωνα με

τις προϋποθέσεις του νόμου, τα σχετικά ποσά παρουσιάζονται ως υποχρέωση. Επισημαίνεται ότι η ρύθμιση της παρούσης παραγράφου αφορά αποκλειστικά το θέμα της χρηματοοικονομικής παρουσίας των σχετικών ποσών και όχι τη ρύθμιση του θέματος αυτού από τη σκοπιά άλλης νομοθεσίας.

- 26.1.3 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.
- 26.1.4 Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν 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.
- 26.3.1 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 δεδουλευμένου.
- 26.4.1 Τα κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στη εύλογη αξία που αναγνωρίζονται κατευθείαν 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.
- 26.4.2 Τα ποσά της καθαρής θέσης της προηγούμενης παραγράφου (26.4.1) δύναται να κεφαλαιοποιούνται ή να διανέμονται όταν καθίστανται πραγματοποιημένα.
- 26.4.3 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 ΑΛΦΑ απέκτησε στις 02/01/20X1 έναντι του ποσού των 4.000.000 ευρώ ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο κτήριο που το παρακολουθεί στην εύλογη αξία του. Το ακίνητο έχει μηδενική υπολειμματική αξία και ωφέλιμη οικονομική ζωή 20 έτη (συντελεστής απόσβεσης 5%). Κατά την πρώτη επιμέτρησή του στην εύλογη αξία στις 31/12/20X4 προέκυψε ότι η αξία αυτή ανερχόταν στο ποσό των 3.840.000, που αντιπροσωπεύει αύξηση της καθαρής λογιστικής του αξίας κατά 20%.

Ζητείται

- α) Να υπολογιστεί η αξία με την οποία θα εμφανιστεί το πάγιο (αξία κτήσης και σωρευμένες αποσβέσεις) στα αναλυτικά αρχεία της ΑΛΦΑ στις 31/12/20X4.
- β) Να υπολογιστεί το ποσό των αποσβέσεων του έτους 20X5.
- γ) Να υπολογιστεί το ποσό του μέρους της αναπροσαρμογής του ακινήτου που στη χρήση 20X5 κατέστη δουλευμένο.

Ανάλυση – 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. Η κατά 20% αύξηση της αξίας του παγίου υπολογίζεται από τη σύγκριση της αξίας επιμέτρησής του στην εύλογη αξία στις 31/12/20X4 σε σχέση με την αναπόσβεστη αξία του στις 31/12/20X4 (γραμμή νο. 6), δηλαδή $(3.840.000 - 3.200.000)/3.200.000 = 20\%$.

Οι σχετικοί υπολογισμοί της αναπροσαρμογής παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

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

Επεξηγήσεις

- α) Η «Διαφορά αξίας καθαρής θέσης» από την αναπροσαρμογή της αξίας του ακινήτου στην εύλογη αξία του (γραμμή νο. 11) θα εμφανιστεί στον ισολογισμό στις 31/12/20X4.
- β) Λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας του ακινήτου, οι αποσβέσεις της χρήσης 20X5 θα αυξηθούν κατά 40.000 ευρώ, δηλαδή από 200.000 ευρώ σε 240.000 ευρώ. Συνεπώς, το ποσό αυτό των 40.000 ευρώ αντιπροσωπεύει το μέρος του λογαριασμού «Διαφορές εύλογης αξίας ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων» (συνολικού ποσού 640.000 ευρώ– γραμμή νο. 11) που έχει καταστεί δουλεμένο στη χρήση αυτή. Το ποσό των 40.000 ευρώ δύναται να μεταφερθεί στα κέρδη εις νέο (με χρέωση του λογαριασμού «Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση»), και στη συνέχεια, αφού καταβληθεί ο τυχόν αναλογούν φόρος εισοδήματος βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, να κεφαλαιοποιηθεί ή να διανεμηθεί (εκτός εάν υπάρχουν άλλοι περιορισμοί).

Άρθρο 27: Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα

- 27.1.1 Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του άρθρου αυτού, έχει σημασία η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νομισματικά και μη νομισματικά (monetary / non-monetary items). Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία είναι οι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος.
- 27.1.2 Παραδείγματα νομισματικών στοιχείων είναι τα διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, οι παντός είδους απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Παραδείγματα μη νομισματικών στοιχείων είναι τα κατεχόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι προκαταβολές και οι συμμετοχικοί τίτλοι.
- 27.1.3 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.

27.2.1 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).

27.2.2 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, σύμφωνα με το άρθρο 24. 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).

27.3.1 Οι συναλλαγματικές διαφορές από επιμέτρηση νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν, όταν πρόκειται για τις εξής δύο περιπτώσεις:

α) συναλλαγματικές διαφορές κατά το διακανονισμό, ή

β) συναλλαγματικές διαφορές από την επιμέτρηση σε διαφορετική συναλλαγματική ισοτιμία από την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης ή την ισοτιμία της σύνταξης προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Παράδειγμα

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

Ερώτημα:

Να υπολογιστούν τα ποσά των προκυπτουσών συναλλαγματικών διαφορών στις χρήσεις 20X1 και 20X2.

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 ΑΛΦΑ θα αναγνωρίσει ζημία 1.500 ευρώ από (χρεωστικές) συναλλαγματικές διαφορές στη χρήση 20X1 επιμετρώντας τον πελάτη της στο ποσό των 6.500 ευρώ, και κέρδος 500 ευρώ από (πιστωτικές) συναλλαγματικές στη χρήση 20X2 κατά το διακανονισμό της απαίτησης, αφού θα εισπράξει τελικά 7.000 ευρώ 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
<u> Πωλήσεις</u>	<u>8.000</u>
<u>31/12/20X1</u>	
Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης	1.500
<u> Πελάτες</u>	<u>1.500</u>
<u>12/03/20X2</u>	
Ταμείο	7.000
Πελάτες	6.500
<u> Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές διακανονισμού</u>	<u>500</u>

- 27.4.1 Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, ως «καθαρή επένδυση σε αλλοδαπή δραστηριότητα» (net investment in a foreign operation) νοείται το ποσό (αναλογία) των δικαιωμάτων μιας οντότητας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία μείον υποχρεώσεις), 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. Απαιτήσεις ή υποχρεώσεις μιας οντότητας από επένδυσή της σε αλλοδαπή δραστηριότητα, ο διακανονισμός των οποίων δεν έχει προγραμματισθεί ούτε αναμένεται να συμβεί στο προβλεπτό μέλλον, θεωρούνται μέρος της επένδυσης αυτής.
- 27.4.2 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).

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ χορήγησε στις 11/04/20X1 δάνειο 500.000 δολάρια στη θυγατρική της ΘΗΤΑ στις ΗΠΑ, χωρίς συγκεκριμένους όρους επιστροφής. Η ισοτιμία την

ημερομηνία της χορήγησης ήταν $\$/\text{€}=1/0,8$ (1 δολάριο = 0,8 ευρώ). Στις 31.12.20X1 η ισοτιμία είναι 1 δολάριο = 0,65 ευρώ και συνεπώς έχει προκύψει συναλλαγματική διαφορά (ζημία) $500.000 \cdot (0,65 - 0,8) = 75.000$ ευρώ. Η εν λόγω ζημία θα αναγνωρισθεί κατ' ευθείαν στο κονδύλι της καθαρής θέσης «Συναλλαγματικές διαφορές» των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ΑΛΦΑ, εφόσον συντάσσονται. Αυτό το κονδύλι της καθαρής θέσης θα μεταβάλλεται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού βάσει της τρέχουσας ισοτιμίας. Η μεταφορά του στα αποτελέσματα των ενοποιημένων καταστάσεων θα γίνει κατά την πώληση της θυγατρικής (το ποσό του σχετικού λογαριασμού που θα υπάρχει σε εκείνο το χρόνο), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 14 του άρθρου 34 του νόμου. Ωστόσο, το ποσό της ζημιάς από επιμέτρηση στις 31.12.20X1 ποσού 75.000 ευρώ θα αναγνωριστεί στην περίοδο αυτή στην κατάσταση αποτελεσμάτων της μητρικής, σύμφωνα με τις γενικές ρυθμίσεις του παρόντος άρθρου.

27.4.3 Κατά την πώληση μη νομισματικών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρούνται στο κόστος, δεν αναγνωρίζονται συναλλαγματικές διαφορές. Το αποτέλεσμα της πώλησης προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμήματος της πώλησης σε ευρώ και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

27.4.4 Κατά την πώληση μη νομισματικών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρούνται στην εύλογη αξία δεν αναγνωρίζονται συναλλαγματικές διαφορές. Το αποτέλεσμα προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμήματος της πώλησης σε ευρώ και της λογιστικής αξίας του στοιχείου (τελευταίας εύλογης αξίας).

Άρθρο 28: Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

28.1.1 Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, «Λογιστικές πολιτικές» είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, λογιστικές πολιτικές γενικά είναι η επιμέτρηση στο ιστορικό κόστος ή στην εύλογη αξία, η χρήση του μέσου σταθμικού όρου ή της FIFO στον προσδιορισμό του κόστους του τελικού αποθέματος, ο προσδιορισμός των προβλέψεων για παροχές στους εργαζόμενους βάσει των ονομαστικών ποσών που

προκύπτουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή βάσει αποδεκτής αναλογιστικής μεθόδου, κλπ.

- 28.1.2 Μεταβολή λογιστικής πολιτικής συνιστά, για παράδειγμα, η απόφαση της οντότητας να παρακολουθεί εφεξής τα επενδυτικά της ακίνητα στην εύλογη αξία (από το ιστορικό κόστος) ή να χρησιμοποιεί εφεξής το μέσο σταθμικό όρο αντί της FIFO στον προσδιορισμό του κόστους του τελικού αποθέματος.
- 28.1.3 Ως λάθη (σφάλματα, σκόπιμα ή μη) νοούνται παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες:
- α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για εκείνες τις περιόδους εγκρίθηκαν για έκδοση, και
 - β) εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- 28.1.4 Στην έννοια του λάθους (σφάλματος) συμπεριλαμβάνεται και η εσφαλμένη χρήση ενός ισχύοντος λογιστικού κανόνα ή η παράλειψη χρήσης του.
- 28.1.5 Το παρόν άρθρο αναφέρεται σε λάθη (σφάλματα) προηγούμενων περιόδων (χρήσεων), δεδομένου ότι σφάλματα της τρέχουσας περιόδου αναμένεται να διορθώνονται προ της δημοσιοποίησης των σχετικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- 28.1.6 Η ύπαρξη λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συνεπάγεται ότι, σε κάθε περίπτωση, τα λογιστικά αρχεία και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις προβλέψεις του νόμου και ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη. Όπως αναφέρεται και στην παράγραφο 1 του άρθρου 5 του νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. Σε κάθε περίπτωση εξετάζεται εάν τα λάθη είναι διάχυτα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η ενδεχόμενη σκοπιμότητα για την επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος, καθώς και οι ενδεχόμενες ελεγκτικές δυσχέρειες.

- 28.1.7 Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, «Λογιστική εκτίμηση» είναι η κρίση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, λογιστική εκτίμηση είναι ο προσδιορισμός της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας ενός παγίου, των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις και του ποσού που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό μιας πρόβλεψης.
- 28.1.8 Η αναγνώριση της επίπτωσης από μεταβολές λογιστικών πολιτικών και η διόρθωση λαθών προηγούμενων περιόδων διενεργούνται με την αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όλων των περιόδων που δημοσιοποιούνται μαζί με τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Συγκεκριμένα:
- α) Διορθώνονται οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης σωρευτικά κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής περιόδου. Δηλαδή, τα εν λόγω στοιχεία θα εμφανιστούν στις καταστάσεις με τα ποσά που θα είχαν, εάν η νέα πολιτική είχε εφαρμοστεί εξ' αρχής ή το λάθος δεν είχε συμβεί.
 - β) Διορθώνονται τα ποσά των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών της συγκριτικής περιόδου.
 - γ) Οίκοθεν νοείται ότι μετά τη διόρθωση των ποσών του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου, τα ποσά της τρέχουσας περιόδου αντανακλούν, κατά περίπτωση, την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής και τη διόρθωση του λάθους.

Παράδειγμα

Στις 02/01/20X1 η ΑΛΦΑ αγόρασε ένα πάγιο (εξοπλισμό γραφείου) αξίας κτήσης 10.000 ευρώ που αποδεδειγμένα έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 έτη και μηδενική υπολειμματική αξία (συντελεστής απόσβεσης 10%). Εκ παραδρομής η ΑΛΦΑ υπολογίζει ετήσιες αποσβέσεις με συντελεστή 5% αντί του ορθού 10%. Το σφάλμα αποκαλύφθηκε κατά τη διάρκεια του 20X5 και αποφασίστηκε η διόρθωσή του.

Η ΑΛΦΑ δημοσίευσε «Κέρδη εις νέο» ποσού 4.600 ευρώ την 1η Ιανουαρίου 20X4 και 4.800 ευρώ την 31η Ιανουαρίου 20X4. Τα δημοσιευμένα κέρδη του 20X4 ανήλθαν στο ποσό των 1.800 ευρώ.

Ανάλυση – Λύση

Οι τελευταίες δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες του έτους 20X4. Στις καταστάσεις αυτές οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου ήταν $10.000 * 0,05 * 4 = 2.000$ ευρώ, ενώ το πάγιο θα έπρεπε να είχε αποσβεστεί κατά 4.000 ευρώ ($10.000 * 10\% * 4$). Για να διορθωθεί το λάθος, η ΑΛΦΑ πρέπει να διορθώσει σωρευτικά τα υπόλοιπα έναρξης και λήξης του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου 20X4 (σωρευμένες αποσβέσεις και Κέρδη εις νέο) καθώς και τα αποτελέσματα του 20X4 (αποσβέσεις-έξοδο). Οι απαιτούμενες προσαρμογές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

<u>Προσαρμογές σε κονδύλια του Ισολογισμού 20X4 (συγκριτική περίοδος)</u>		
	<u>Σωρευμένες αποσβέσεις</u>	<u>Κέρδη εις νέο</u>
Δημοσιευμένο 01-01-20X4 / 20X4	1,500	4,600
Διόρθωση	1,500	-1,500
Διορθωμένο 01/01/20X4 / 20X4	3,000	3,100
Δημοσιευμένο 31-12-20X4 / 20X4	2,000	4,800
Διόρθωση	2,000	-2,000
Διορθωμένο 31/12/20X4 / 20X4	4,000	2,800
<u>Κατάσταση Αποτελεσμάτων</u>		
	<u>Αποσβέσεις (έξοδο)</u>	<u>Καθαρά κέρδη</u>
Δημοσιευμένο 20X4	500	1,800
Διόρθωση	500	-500
Διορθωμένο 20X4	1,000	1,300

Τα διορθωμένα ποσά είναι αυτά που θα εμφανίζονται στις συγκριτικές καταστάσεις του 20X4 για το έτος 20X5. Για το έτος 20X5 το ποσό των αποσβέσεων θα είναι $10.000 * 0,10 = 1.000$ ευρώ, ποσό που θα είναι συγκρίσιμο με αυτό που θα δημοσιευτεί στη διορθωμένη συγκριτική κατάσταση του 20X4. Εξυπακούεται ότι αν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος και επηρεάζεται από τη διόρθωση, τροποποιείται και αυτός αναδρομικά βάσει των

προαναφερθέντων. Όσον αφορά τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος, έχουν εφαρμογή τα προβλεπόμενα από την φορολογική νομοθεσία.

- 28.2.1 Η λογιστική εκτίμηση αναφέρεται πάντοτε στο μέλλον και η σχετική μεταβολή προκαλείται από αλλαγές των συνθηκών που επικρατούν ή αποκαλύπτονται στο πέρασμα του χρόνου. Η μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, που προκαλείται από αλλαγές στις συνθήκες, δεν συνιστά διόρθωση λάθους, καθώς η έννοια του λάθους είναι ουσιωδώς διαφορετική, όπως εξηγήθηκε.
- 28.2.2 Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν την περίοδο αυτή και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Στη μεταβολή λογιστικών εκτιμήσεων εξ' ορισμού δεν δικαιολογείται ούτε απαιτείται αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παρελθόντος. Για παράδειγμα, εάν στις 31.12.20X1 η ΑΛΦΑ κρίνει ότι αυξήθηκε η υπολειπόμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή ενός παγίου, οι μειωμένες αποσβέσεις θα υπολογίζονται για τα έτη 20X2 και εφεξής, χωρίς να γίνει καμία προσαρμογή για τις αποσβέσεις του 20X1.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Άρθρο 29: Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- 29.1.1 Οι απαιτούμενες πληροφορίες του προσαρτήματος είναι δυνατόν να παρατίθενται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται να επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα. Αυτό μπορεί να εξυπηρετεί τις πολύ μικρές οντότητες για τις οποίες οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος είναι ούτως ή άλλως περιορισμένες.
- 29.4.1 Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, μια οντότητα θεωρείται ως συνεχίζουσα τη δραστηριότητά της, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα ή να παύσει τη δραστηριότητά της, ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή.
- 29.4.2 Σε περίπτωση που υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους. Τέτοια μέτρα μπορεί να είναι, για παράδειγμα, η εξασφάλιση χρηματοδότησης από τράπεζες ή τους ιδιοκτήτες, συμφωνία με προμηθευτές ή πελάτες για νέα προϊόντα και υπηρεσίες με τεκμηριωμένα θετικές προοπτικές, συμφωνία με το προσωπικό για μειωμένες αποδοχές κλπ.
- 29.4.3 Τυπικά, η δυνατότητα μιας οντότητας να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα εξετάζεται για διάστημα 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.
- 29.8.1 Ο παρακάτω πίνακας δείχνει ένα ενδεικτικό τρόπο παρουσίασης των απαιτούμενων πληροφοριών για πάγια που παρακολουθούνται στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης.

Πίνακας μεταβολών μη κυκλοφορούντων στοιχείων περιόδου

	Ιδιοχρησιμ/μενα ακίνητα			13. Μηχανολογικός εξοπλισμός	14. Μεταφορικά μέσα	15. Λοιπός εξοπλισμός	Επενδ. ακίνητα		17. Βιολογικά στοιχεία	Λοιπά ενσώματα (εάν υπάρχουν)	Αύλα			Πάγια υπό εκτέλεση
	10. Γη (οικόπεδα)	11. Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε αποσβέση	12. Κτήρια - τεχνικά έργα				16. Γη (οικόπεδα)	16. Κτήρια - τεχνικά έργα			18.01 Δαπάνες ανάπτυξης	18.02 Υπεραξία	18.03 Λοιπά αύλα	
Μικτή λογιστική αξία 01.01.20X1														
Προσθήκες περιόδου														
Τόκοι περιόδου														
Μειώσεις περιόδου														
Μεταφορές														
Λοιπά														
Μικτή λογιστική αξία 31.12.20X1														
Σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις 01.01.20X1														
Αποσβέσεις περιόδου														
Μειώσεις αποσβεσθέντων περιόδου														
Απομειώσεις περιόδου														
Αναστροφές απομειώσεων περιόδου														
Λοιπές μειώσεις απομειώσεων														
Σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις 31.12.20X1														
Καθαρή λογιστική αξία 31.12.20X1														

Σημειώσεις

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

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

- β) Οι προκαταβολές για κτήση παγίων (πάγια υπό εκτέλεση) παρουσιάζονται διακριτά στην ανάλυση του προσάρτηματος, αλλά στον ισολογισμό ενσωματώνονται στο αντίστοιχο κονδύλι που αφορούν.
- γ) Τα πάγια υπό εκτέλεση (προκαταβολές) παρακολουθούνται ως υπολογαριασμοί των αντίστοιχων παγίων στο σχέδιο λογαριασμών.
- δ) Η δομή του πίνακα είναι ενδεικτική. Είναι δυνατόν, τα διάφορα δεδομένα του πίνακα να παρουσιάζονται ως ξεχωριστοί πίνακες, ανάλογα με τις ανάγκες της οντότητας.
- ε) Όταν τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα παρακολουθούνται στη εύλογη αξία τους, οι προβλεπόμενες από το προσάρτημα πληροφορίες μπορεί να αναφέρονται είτε στον ανωτέρω πίνακα είτε σε ιδιαίτερη σημείωση.
- 29.9.1 Η παράγραφος 9 του νόμου αναφέρεται σε σημαντικά γεγονότα τα οποία δεν παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου, καθώς προέκυψαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και επομένως δεν ικανοποιούνται τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης. Ωστόσο, λόγω της σπουδαιότητας για την αξιολόγηση της πορείας της οντότητας, η οντότητα παρουσιάζει στο προσάρτημα τη φύση των γεγονότων αυτών καθώς και τις χρηματοοικονομικές τους επιπτώσεις.
- 29.10.1 Ο κατωτέρω πίνακας είναι ένα ενδεικτικό αριθμητικό παράδειγμα παρουσίασης των απαιτούμενων πληροφοριών για τα περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται στην εύλογη αξία.

	Ενσώματα & βιολογικά		Χρηματοοικονομικά στοιχεία		
	Επενδυτικά ακίνητα	Βιολογικά στοιχεία	Διαθέσιμα για πώληση	Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	Παράγωγα αντιστάθμισης
Εύλογη αξία στην έναρξη 01.01.20X1	500	400	300	200	100
Προσθήκες περιόδου	50	40	30	20	10
Μειώσεις χρήσεως	-80	-70	-60	-50	-10
Πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές στα αποτελέσματα	-10	5	11	-4	2
Διαφορές επιμέτρησης αξίας στα αποτελέσματα	6	7		-3	8
Διαφορές επιμέτρησης αξίας στην καθαρή θέση			-3		2
Εύλογη αξία 31.12.20X1	466	382	278	163	112

Άρθρο 30: Απλοποιήσεις και απαλλαγές

- 30.1.1 Με την παράγραφο 1 [περιπτώσεις (α) έως (ιθ)] παρέχονται απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ) που επιλέγουν, σύμφωνα με το νόμο να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων με το υπόδειγμα Β.6. Ορισμένες από αυτές τις απλοποιήσεις και απαλλαγές παρέχονται σε προαιρετική βάση, ενώ σε άλλες περιπτώσεις εισάγεται απαγόρευση χρήσης ορισμένων λογιστικών χειρισμών ή κανόνων.
- 30.1.2 Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ) που επιλέγουν, σύμφωνα με το νόμο να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων με το υπόδειγμα Β.6, αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.
- 30.1.3 Οίκοθεν νοείται ότι οι πρόνοιες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου ισχύουν και για εκείνες τις πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 που επιλέγουν προαιρετικά να συντάξουν ισολογισμό, χωρίς να υποχρεούνται.
- 30.3.1 Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.), των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή

αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

- 30.3.2 Εάν 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 χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη, αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετρείται το σύνολο του κύκλου εργασιών για την αναγωγή σε ετήσια βάση. 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.
- 30.4.1 Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι όταν μια οντότητα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει, σύμφωνα με το νόμο, να διενεργήσει απογραφή σε μία περίοδο, ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε, αναλαμβάνει την υποχρέωση για διενέργεια απογραφής και για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.
- 30.5.1 Με την παράγραφο 5 ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει να διενεργήσει (προαιρετικά) φυσική απογραφή σε μια περίοδο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (κόστος πωληθέντων), ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε. Στην περίπτωση αυτή, κατά την πρώτη περίοδο που διενεργείται απογραφή, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν. Δηλαδή, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω περιόδου θα εκπέσουν οι αγορές της περιόδου μειωμένες με την αξία του τελικού αποθέματος για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών). Σημειώνεται ότι το σύνολο των αγορών των προηγούμενων χρήσεων έχει εκπέσει φορολογικά και συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει εκ νέου προσμετρούμενο στο απόθεμα έναρξης της νέας περιόδου.
- 30.6.1 Με την παράγραφο αυτή ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη

εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει να παύσει να διενεργεί φυσική απογραφή σε μια περίοδο, ενώ διενεργούσε προαιρετικά. Στην περίπτωση αυτή, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου στην οποία διενεργήθηκε απογραφή 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).

30.7.1 Με την παράγραφο 7 [περιπτώσεις (α) έως (γ)] παρέχονται απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2(α) και 2(β) του άρθρου 1 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., κλπ.) που κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 του άρθρου 16 (σύνταξη συνοπτικού Ισολογισμού και συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων).

30.7.2 Οίκοθεν νοείται ότι οι πρόνοιες της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου ισχύουν και για εκείνες τις πολύ μικρές οντότητες των περιπτώσεων (α), (β) και (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1, που επιλέγουν προαιρετικά να συντάξουν πλήρεις και όχι συνοπτικές καταστάσεις (Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων), χωρίς να υποχρεούνται.

30.11.1 Η διάταξη ορίζει ότι η οντότητα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ) που έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002 εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των «μικρών» οντοτήτων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το ποσό των 8.000.000 ευρώ (για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους). Συνεπώς, η οντότητα που εμπίπτει στην περίπτωση αυτής της παραγράφου δύναται να επιλέξει α) να χρησιμοποιεί το απλογραφικό λογιστικό σύστημα της παραγράφου 12 του άρθρου 3, β) να συντάσσει μόνο (συνοπτική) Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, και γ) να μην συντάσσει ισολογισμό. Σημειώνεται ωστόσο ότι οι οντότητες αυτές υπόκεινται στις ρυθμίσεις του άρθρου 4 για τήρηση ορισμένων αρχείων, από τα αναφερόμενα σε εκείνο το άρθρο.

30.13.1 Η παράγραφος 13 παρέχει τη δυνατότητα σε καθορισμένες κατηγορίες οντοτήτων να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 του Παραρτήματος Β, απαλλασσόμενες από τη σύνταξη ισολογισμού. Δηλαδή, οι

κατονομαζόμενες οντότητες θεωρούνται «πολύ μικρές» οντότητες ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και συνεπώς δύνανται να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

30.13.2 Ειδικότερα, με το σημείο (α) της παραγράφου 13 εμπίπτουν στη ρύθμιση της ίδιας παραγράφου οι αλλοδαπές επιχειρήσεις της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, οι οποίες εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968. Διευκρινίζεται ότι το άρθρο 2 του Ν. 378/1968 παραμένει σε ισχύ και συνεπώς η ίδια απαλλαγή ισχύει και για όσες άλλες επιχειρήσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 έχουν υπαχθεί στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 89/1967 δυνάμει του άρθρου 2 του Ν. 378/1968. Άλλωστε, η ίδια απαλλαγή ίσχυε και με τις καταργούμενες από τον παρόντα νόμο διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του νόμου 4093/2012).

30.13.3 Διευκρινίζεται ότι τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα εμπίπτουν στις ρυθμίσεις της παραγράφου 13 (υποπαράγραφος 13β) εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα.

Λοιπές επεξηγήσεις

30.01. Στις περιπτώσεις που οντότητες είχαν διενεργήσει προαιρετικά απογραφή εμπορεύσιμων αγαθών έως και 31 Δεκεμβρίου 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, και είχαν ως εκ τούτου την υποχρέωση να πραγματοποιήσουν απογραφή και για τις τρεις επόμενες χρήσεις εκείνης που διενέργησαν προαιρετικά, πραγματοποιούν υποχρεωτικά απογραφή και για τις υπολειπόμενες χρήσεις.

30.02. Ειδικά, όταν κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2014 η οντότητα διενεργεί προαιρετικά και για πρώτη φορά απογραφή αποθεμάτων, η οντότητα αυτή δεν υποχρεούται, εξ' αυτού του λόγου, να διενεργήσει απογραφή στις επόμενες τρεις περιόδους. Διευκρινίζεται ότι μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014 ισχύουν εν προκειμένω οι διατάξεις του παρόντος νόμου για προαιρετική διενέργεια απογραφής (παράγραφος 4 του άρθρου 30).

30.03. Όσον αφορά την απογραφή της χρήσης 2014 διευκρινίζεται ότι η υποχρεωτική απογραφή κατά την 31.12.2014 καταλαμβάνει μόνο αυτούς που κατά τη χρήση αυτή

πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα (χωρίς αναγωγή σε ετήσια βάση) από τη πώληση αγαθών πάνω από 150.000 ευρώ. Οι σχετικές αποφάσεις (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1134/2004, όπως ισχύει), με τις οποίες απαλλάσσονται ορισμένοι υπόχρεοι της κατηγορίας αυτής από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών και διενέργειας απογραφής, ισχύουν και για την απογραφή της χρήσης αυτής (δηλαδή της χρήσης 2014) και από 1.1.2015 παύουν να ισχύουν. Ωστόσο, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 δύναται, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, να καθορίζονται για κατηγορίες οντοτήτων βάσει κριτηρίων, ειδικές απλουστεύσεις και απαλλαγές, σε ότι αφορά την τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και στην έκδοση λογιστικών στοιχείων. Για το θέμα αυτό έχει εκδοθεί ήδη η απόφαση ΠΟΛ 1019/2015.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Άρθρο 31 Κατηγοριοποίηση ομίλων

Γενικές παρατηρήσεις

- 31.1 Η κατηγοριοποίηση των ομίλων με βάση το άρθρο 31 ακολουθεί τα ποσοτικά όρια του άρθρου 2 του νόμου για την κατηγοριοποίηση οντοτήτων και τις ίδιες προϋποθέσεις (υπέρβαση ή παύση υπέρβασης των αναφερομένων ορίων για δύο συνεχόμενες περιόδους ενεργοποιεί αλλαγή κατηγορίας από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων).
- 31.2 Το άρθρο 31 αναγνωρίζει τρεις κατηγορίες ομίλων βάσει μεγέθους: μικρούς, μεσαίους και μεγάλους. Δεν αναγνωρίζεται κατηγορία «πολύ μικρών» (που αναγνωρίζεται για τις οντότητες κατά το άρθρο 2 του νόμου).

Άρθρο 32 Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης

- 32.1.1 Στο άρθρο 32 καθορίζονται οι προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες προκύπτει σχέση μητρικής προς θυγατρική [δηλαδή τότε η μητρική έχει τη δυνατότητα ελέγχου επί άλλης

οντότητας (θυγατρικής)] και συνεπώς προκύπτει υποχρέωση για σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Γενικά οι μητρικές οντότητες που υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι οι μητρικές οντότητες των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεώνεται από διάταξη νόμου στην κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή που επιλέγει προαιρετικά να το πράξει.

- 32.2.1 Η βασική προϋπόθεση για να προκύπτει η σχέση μητρικής προς θυγατρική βάσει της παραγράφου 2 (περιπτώσεις α έως δ) και λαμβάνοντας υπόψη και τις παραγράφους 3, 4 και 5 του άρθρου 32, είναι η άμεση ή έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) οντότητας, η οποία είτε από μόνη της (συμμετοχική ιδιότητα) είτε σε συνδυασμό με άλλες προϋποθέσεις, παρέχει στη μητρική τη δυνατότητα ελέγχου επί της άλλης οντότητας (θυγατρικής).
- 32.2.2 Σχέση μητρικής προς θυγατρική προκύπτει επίσης και από την άσκηση κυριαρχικής επιρροής ή ελέγχου επί της άλλης οντότητας, έστω και αν δεν υπάρχει συμμετοχή [περίπτωση (ε) της παραγράφου 2 του άρθρου 32].
- 32.7.1 Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπάρχει και στην περίπτωση ομίλου οντοτήτων που μια ή περισσότερες οντότητες είναι οντότητες των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου, έστω και αν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 2 έως 5 του άρθρου 32, εάν η οντότητα και ή άλλη ή άλλες οντότητες, διοικούνται σε ενιαία βάση, σύμφωνα με:
- α) σύμβαση που έχει υπογραφεί με την/τις άλλη/(ες) οντότητα/(τες), ή
 - β) προβλέψεις στο ιδρυτικό έγγραφο ή το καταστατικό της/των άλλης/(ων) οντότητας/(ων).
- 32.7.2 Στις περιπτώσεις των παραγράφων 32.7.1 (και 32.2.2 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. Εναλλακτικά αυτής της μεθόδου, μπορεί να εφαρμόζεται, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, η προβλεπόμενη από το Δ.Π.Χ.Α. 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων» μέθοδος απόκτησης χωρίς την ύπαρξη τιμήματος εξαγοράς.

Εξυπακούεται ότι οι οποιεσδήποτε συμμετοχές μεταξύ αυτών των οντοτήτων, εάν υπάρχουν, απαλείφονται.

Άρθρο 33 Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση

- 33.1.1 Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος (ενδιαφέροντος).
- 33.2.1 Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν αυτή η μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι επίσης θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι καθοριζόμενες στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 33 του νόμου, πρόσθετες προϋποθέσεις.
- 33.4.1 Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν η εν λόγω μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής οντότητας η οποία δεν διέπεται από το δίκαιο κράτους-μέλους και συντρέχουν οι καθοριζόμενες στην παράγραφο 4 του άρθρου 33 του νόμου πρόσθετες προϋποθέσεις.
- 33.5.1 Η απαλλαγή της προηγούμενης παραγράφου 33.4.1 δεν παρέχεται, εάν η προς απαλλαγή οντότητα είναι οντότητα δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος) που εμπίπτει στην περίπτωση α' του ορισμού των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος του Παραρτήματος Α του νόμου (οντότητες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης).
- 33.6.1 Μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου ενδιαφέροντος, δεν απαιτείται να περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν πληρούται μία τουλάχιστον από τις κατωτέρω προϋποθέσεις:

- α) σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων 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 μακροπρόθεσμοί περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιωδώς:
 - γ1) τη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της οντότητας ή
 - γ2) την άσκηση της ενοποιημένης διοίκησης αυτής της οντότητας, βάσει της παραγράφου 32.7.1 της παρούσης.

33.7.1 Κάθε μητρική οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου ενδιαφέροντος, απαλλάσσεται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν:

- α) έχει μόνο θυγατρικές οντότητες που δεν είναι σημαντικές, τόσο ατομικά όσο και συνολικά, ή / και
- β) όλες οι θυγατρικές της οντότητες μπορούν να εξαιρεθούν από την ενοποίηση βάσει της παραγράφου 33.6.1 ανωτέρω.

Άρθρο 34 Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

34.1.1 Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται, σύμφωνα με τα υποδείγματα Β.7 έως και Β.10 του Παραρτήματος Β΄ του νόμου.

34.2.1 Τα άρθρα 16 έως 29 του νόμου που εφαρμόζονται στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, έχουν εφαρμογή και στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, λαμβάνοντας υπόψη τις προσαρμογές που παρατίθενται στις παραγράφους 3 έως 14 του άρθρου 34 του νόμου. Γενικά οι προσαρμογές αυτές αναφέρονται στις παρακάτω παραγράφους.

34.3.1 Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται στο σύνολό τους στον ενοποιημένο ισολογισμό.

34.4.1 Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση εκείνων των οντοτήτων, ως εξής:

- α) Εκτός της περίπτωσης μετοχών στο κεφάλαιο της μητρικής οντότητας που κατέχονται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από άλλη οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, οι οποίες αντιμετωπίζονται ως ίδιες μετοχές, ο εν λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι οντότητες περιλήφθηκαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά. Οι διαφορές που προκύπτουν από το 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 στη 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.

- β) Η διαφορά που απομένει μετά την εφαρμογή της περίπτωσης (α) αφορά υπεραξία και αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

β1) Η θετική διαφορά εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «Υπεραξία» και αντιμετωπίζεται, κατά περίπτωση, βάσει των παραγράφων 3(α)(6) ή 3(α)(7) του άρθρου 18 του νόμου, δηλαδή είτε δεν αποσβένεται υποκείμενη όμως σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας της, είτε υπόκειται σε δεκαετή απόσβεση.

β2) Η αρνητική διαφορά υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως κέρδος.

Η έννοια της παραγράφου αυτής (παράγραφος 4 του νόμου) είναι ότι κατά την απόκτηση μιας θυγατρικής, γίνεται επιμέτρηση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της και η διαφορά σε σχέση με το καταβαλλόμενο τίμημα συνιστά την υπεραξία ή την διαφορά (κέρδος) από την αγορά σε τιμή ευκαιρίας.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ απέκτησε στις 30.09.200X, το 100% των μετοχών της επιχείρησης ΒΗΤΑ έναντι του ποσού των 1.000 ευρώ τοις μετρητοίς. Η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων της ΒΗΤΑ κατά την ημερομηνία της απόκτησης μείον τις υποχρεώσεις της (καθαρά περιουσιακά στοιχεία) ήταν 800 ευρώ και συνεπώς η προκύπτουσα υπεραξία ανέρχεται σε 200 ευρώ. Αν το τίμημα απόκτησης ανερχόταν σε 750 ευρώ, θα προέκυπτε κέρδος ευκαιριακής αγοράς 50 ευρώ. Στη συνέχεια και σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ο συμψηφισμός της αξίας της συμμετοχής της ΑΛΦΑ στη ΒΗΤΑ με την καθαρή θέση της ΒΗΤΑ, θα γίνεται με τις προσδιορισθείσες αξίες κατά την ημερομηνία της απόκτησης (30.09.200X) και συνεπώς το ποσό της υπεραξίας που αναγνωρίσθηκε ως περιουσιακό στοιχείο ή του κέρδους της ευκαιριακής αγοράς που αναγνωρίσθηκε στα αποτελέσματα, θα παραμένουν σταθερά και οι μεταβολές από εκείνη την ημερομηνία και μεταγενέστερα που θα προέρχονται από την αποκτηθείσα θυγατρική, θα απεικονίζεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, μαζί με τα αντίστοιχα στοιχεία της μητρικής, ως μία ενιαία οντότητα.

34.4.2 Όταν η μητρική και η θυγατρική ελέγχονται τελικά από το ίδιο μέρος, τόσο πριν όσο και μετά την ενοποίηση, και εφόσον ο έλεγχος δεν είναι προσωρινός, δεν εφαρμόζονται οι προβλέψεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης (α) και η περίπτωση (β) της παραγράφου 34.4.1 της παρούσης. Στην περίπτωση αυτή η λογιστική αξία της κατεχόμενης από τη μητρική επένδυσης συμψηφίζεται με την αξία που αντιστοιχεί στο ποσοστό της λογιστικής αξίας των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική και τυχόν διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα εις νέον του ενοποιημένου ισολογισμού. Η εν λόγω διάταξη είναι γενική και μπορεί να καλύπτει περιπτώσεις, όπως: α) οντότητες που ελέγχονται, για παράδειγμα, από το ίδιο φυσικό πρόσωπο, και β) απορρόφηση μιας εταιρείας ενός ομίλου από άλλη εταιρεία του ομίλου.

- 34.4.3 Διευκρινίζεται ότι η ρύθμιση που υιοθετήθηκε στην παράγραφο 4(γ) του άρθρου 34 του νόμου (υπό 34.4.2 ανωτέρω), είναι η απλούστερη από δύο επιλογές που παρέχει η Οδηγία 34/2013/ΕΕ. Λαμβάνοντας υπόψη και το κριτήριο της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, γίνεται δεκτό ότι σε τέτοιου είδους συναλλαγές μπορεί να εφαρμόζονται εναλλακτικά οι προβλέψεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης (α) και η περίπτωση (β) της παραγράφου 34.4.1 της παρούσης. Περαιτέρω, για σκοπούς εύλογης παρουσίασης, στην περίπτωση απορρόφησης θυγατρικής από μητρική, για τις οποίες συντάσσονταν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής κατά την απορρόφηση είναι οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, αμέσως πριν την απορρόφηση (predecessor accounting method). Η υιοθετούμενη μέθοδος ακολουθείται για όλες τις συναλλαγές και γνωστοποιείται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- 34.5.1 Όταν μετοχές, μερίδια κλπ., θυγατρικών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από πρόσωπα που δεν ανήκουν στον όμιλο, το ποσό που αποδίδεται σε αυτά εμφανίζεται ξεχωριστά στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού με τον τίτλο «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο» (ή δικαιώματα μειοψηφίας). Για την μεθοδολογία και τον προσδιορισμό της αξίας των εν λόγω δικαιωμάτων, μπορεί να αναζητείται καθοδήγηση από το Δ.Π.Χ.Α. 3 «Επιχειρηματικές Συνενώσεις».
- 34.6.1 Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται πλήρως στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.
- 34.7.1 Το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αποδίδεται στις μετοχές, μερίδια κλπ που αναφέρονται στην παράγραφο 34.5.1 της παρούσης εμφανίζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημία που αποδίδεται στα «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο» (ή δικαιώματα μειοψηφίας).
- 34.8.1 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. Για να επιτευχθεί αυτό, τα κατωτέρω στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση απαλείφονται:

- 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.

34.9.1 Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται κατά την ίδια ημερομηνία με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας. Οι ατομικές και οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας, μπορούν να περιλαμβάνονται σε ενιαίο έγγραφο, είτε με παράλληλη είτε με ξεχωριστή παρουσίαση των πινάκων και των λοιπών πληροφοριών και επεξηγηματικών σημειώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι περιλαμβάνουν το σύνολο των προβλέψεων του νόμου και δηλώνεται σαφώς ότι και οι δύο χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ατομικές και ενοποιημένες) περιλαμβάνονται στο ενιαίο έγγραφο.

34.10.1 Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση επιμετρώνται με τις ίδιες μεθόδους και, σύμφωνα με τα άρθρα 16 έως 29 του νόμου.

34.11.1 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 επιμετρούνται εκ νέου, σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται στην ενοποίηση. Παρέκκλιση από αυτή την απαίτηση επιτρέπεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση γνωστοποιείται και δικαιολογείται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

34.12.1 Αναβαλλόμενοι φόροι αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του νόμου. Κατ' εξαίρεση 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. Για παράδειγμα, αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση της μητρικής στην Ελλάδα, δεν συμψηφίζεται με

αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση της θυγατρικής της στη Γαλλία. Σε αυτή την περίπτωση γίνεται ξεχωριστή εμφάνιση των κονδυλίων στον ισολογισμό.

34.13.1 Οι κοινές δραστηριότητες ενοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της αναλογικής ενοποίησης. Κοινή δραστηριότητα είναι μια διευθέτηση (συμφωνία) στην οποία τα εμπλεκόμενα μέρη έχουν κοινό έλεγχο καθώς και δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις στις υποχρεώσεις που προκύπτουν. Οι κοινές δραστηριότητες διενεργούνται από κοινού από τα εμπλεκόμενα μέρη και συνήθως δεν είναι ξεχωριστές οντότητες. Για παράδειγμα δύο επιχειρήσεις μπορεί να συμφωνήσουν να κατασκευάσουν ένα προϊόν, με την κάθε επιχείρηση να είναι υπεύθυνη για συγκεκριμένο έργο, χρησιμοποιώντας τα δικά της περιουσιακά στοιχεία και αναλαμβάνοντας τις δικές της υποχρεώσεις. Η μεταξύ τους σύμβαση συνήθως ορίζει την κατανομή των εσόδων και των εξόδων. Αν υπάρχουν συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων με κοινές δραστηριότητες, οι απαλοιφές της παραγράφου 34.8.1 της παρούσης εφαρμόζονται κατ' αναλογία. Για το θέμα αυτό, που δεν είναι ιδιαίτερα απλό, μπορεί να αναζητείται καθοδήγηση στο Δ.Π.Χ.Α. 11 «Κοινές Διευθετήσεις».

34.14.1 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 υπό (α), (β) και (γ) αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το

στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής.

Άρθρο 35 Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες

- 35.1.1 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.
- 35.1.2 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.
- 35.1.3 Κοινοπραξία είναι μια οντότητα επί της οποίας δύο η περισσότερα μέρη ασκούν κοινό έλεγχο και έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία, ανεξαρτήτως ποσοστού συμμετοχής της κάθε μίας. Αντίθετα με τις κοινές δραστηριότητες, οι κοινοπραξίες είναι ξεχωριστές οντότητες και μπορεί να είναι οποιοδήποτε νομικού τύπου (π.χ. ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, κλπ.).
- 35.2.1 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.
- 35.2.2 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 νόμου. Στην περίπτωση μη απόσβεσης της υπεραξίας, ο έλεγχος απομείωσης γίνεται σε επίπεδο αξίας της συμμετοχής. Δηλαδή, εάν η λογιστική αξία της συμμετοχής που περιλαμβάνει την υπεραξία δεν παρουσιάζει απομείωση, δεν υπάρχει απομείωση για την υπεραξία.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ απέκτησε στις 30.06.200X το 30% των μετοχών της επιχείρησης ΒΗΤΑ τοις μετρητοίς, με αποτέλεσμα η ΒΗΤΑ να γίνει συγγενής της ΑΛΦΑ. Η λογιστική και η εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της ΒΗΤΑ κατά την ημερομηνία της απόκτησης, καθώς και το τίμημα σε μετρητά, έχουν ως εξής:

	Λογιστική αξία στοιχείων ΒΗΤΑ	Εύλογη αξία στοιχείων ΒΗΤΑ	Διαφορές προς τακτοποίηση σε επίπεδο ενοποίησης
Οικόπεδα	1.000	800	-200
Κτίρια	400	500	100
Αποθέματα	100	100	
Απαιτήσεις	300	300	
Διαθέσιμα	20	20	
Προβλέψεις	0	-40	-40
Υποχρεώσεις	-900	-900	
	920	780	-140
Αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία 780*30%		234	
Τίμημα απόκτησης		250	
Υπεραξία		16	

Η λογιστική εγγραφή κατά την απόκτηση σε επίπεδο ισολογισμού της ΑΛΦΑ θα είναι:

Συμμετοχές σε συγγενείς	250
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	250

- 35.3.1 Η λογιστική αξία της συμμετοχής στη συγγενή ή την κοινοπραξία, που αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της, αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της μεταβολής της καθαρής θέσης της κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της συμμετέχουσας οντότητας και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που αναλογούν σε αυτά τα συμμετοχικά δικαιώματα.
- 35.3.2 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».

Παράδειγμα (συνέχεια παραδείγματος παρ. 35.2.2)

Αν υποθεθεί ότι στην περίοδο μετά την απόκτηση της συγγενούς (01.07.200X – 31.12.200X) η ΒΗΤΑ παρουσίασε αποτέλεσμα μετά από φόρο εισοδήματος 40 ευρώ, η

ΑΛΦΑ δικαιούται το 30%, δηλαδή 12 ευρώ, το οποίο θα εμφανίσει στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Επίσης, πρέπει να αποσβέσει το ποσό των 100 ευρώ που προέρχεται από τη διαφορά λογιστικής και εύλογης αξίας των κτηρίων της ΒΗΤΑ, δεδομένου ότι η ΒΗΤΑ διενεργεί αποσβέσεις επί της λογιστικής αξίας των κτιρίων (400 ευρώ). Με την υπόθεση ότι η απομένουσα ωφέλιμη οικονομική ζωή των κτιρίων είναι 15 έτη, η ΑΛΦΑ πρέπει να αποσβέσει αξία $100/15*30%*6/12=1$ ευρώ. Το παράδειγμα υποθέτει ότι δεν υπάρχουν άλλες μεταβολές στα στοιχεία της ΒΗΤΑ. Τέλος, αν γίνει η υπόθεση ότι η Α αποσβένει την υπεραξία των 16 ευρώ σε 10 έτη, πρέπει να διενεργηθούν αποσβέσεις $6 / 12 *(16 / 10) = 0,8$ ευρώ. Η λογιστική εγγραφή για την απεικόνιση των ανωτέρω στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ΑΛΦΑ κατά την 31.12.200X έχει ως εξής:

Συμμετοχές σε συγγενείς (12-1-0,8)	10,2
<u>Αποτελέσματα από συγγενείς</u>	<u>10,2</u>

Έστω επίσης ότι στην επόμενη χρήση (30.4.200X+1) η ΒΗΤΑ διανέμει μέρισμα (αναλογία της ΑΛΦΑ) ποσού 8 ευρώ. Η λογιστική εγγραφή για την απεικόνιση της εισπραξης του μερίσματος θα είναι:

Ταμειακά διαθέσιμα	8
<u>Συμμετοχές σε συγγενείς</u>	<u>8</u>

35.6.1 Απαλοιφές στις συναλλαγές μεταξύ συγγενούς ή κοινοπραξίας και της συμμετέχουσας οντότητας, γίνονται στο βαθμό που τα γεγονότα είναι γνωστά ή μπορούν να επιβεβαιωθούν. Δεδομένου ότι τα συγκεκριμένα θέματα είναι σχετικά σύνθετα, μπορεί να αναζητείται καθοδήγηση από το Δ.Λ.Π. 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς και Κοινοπραξίες» και στο Δ.Π.Χ.Α. 11 «Κοινές Διευθετήσεις».

35.7.1 Όταν μια συγγενής οντότητα ή κοινοπραξία συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι προβλέψεις του άρθρου 35 εφαρμόζονται στην καθαρή θέση που εμφανίζεται σε αυτές τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλαδή δεν λαμβάνεται η καθαρή θέση και τα αποτελέσματα των ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, αλλά των ενοποιημένων.

- 35.8.1 Οι προβλέψεις του άρθρου 35 δεν απαιτείται να εφαρμόζονται όταν η αξία των συμμετοχικών δικαιωμάτων στο κεφάλαιο συγγενούς ή κοινοπραξίας δεν είναι σημαντική. Η εφαρμογή αυτής της διάταξης προϋποθέτει την καθιέρωση ενός επιπέδου σημαντικότητας από τον όμιλο συνολικά για όλες τις οντότητες που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- 35.9.1 Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγγενούς ή κοινοπραξίας έχουν συνταχθεί σε νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο έχουν συνταχθεί οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συμμετέχουσας, η μετατροπή τους για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, γίνεται βάσει των προβλεπομένων στην παράγραφο 34.14.1 της παρούσης (παράγραφος 14 του άρθρου 34 του νόμου).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 37: Πρώτη εφαρμογή

- 37.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι οι αλλαγές στους κανόνες επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων που εισάγει ο νόμος αυτός σε σχέση με τις καταργηθείσες λογιστικές διατάξεις (άρθρο 38) αντιμετωπίζονται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών του άρθρου 28 του νόμου.
- 37.2.2 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.
- 37.2.3 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 από 01.01-31.12 (ημερολογιακό έτος), η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος 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.
- 37.2.4 Για σκοπούς πρώτης εφαρμογής του νόμου, ως ημερομηνία μετάβασης στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (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 από 01.01-31.12, η ημερομηνία μετάβασης είναι η 01.01.2014 ή η 31.12.2013, ενώ για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο από 01.07-30.06, ημερομηνία μετάβασης είναι η 01.07.2014, ή η 30.6.2014.
- 37.2.5 Η αναδρομική εφαρμογή συνεπάγεται την προσαρμογή όλων των κονδυλίων του ισολογισμού κατά την ημερομηνία μετάβασης και τη σύνταξη αναμορφωμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την συγκριτική περίοδο. Δηλαδή, ο ισολογισμός

της ημερομηνίας μετάβασης και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου που είχαν συνταχθεί με βάση το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο πρέπει να αναμορφωθούν βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου. 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.

37.2.6 Βάσει των αναφερομένων στις παραγράφους 37.2.1 έως 37.2.5 της παρούσης, 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 τη 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 μηχάνημα λογιστικής αξίας 100 ευρώ που αφορά αξία κτήσης 500 ευρώ και σωρευμένες αποσβέσεις έως την 31.12.2013 ποσού 400 ευρώ (λογιστική αξία 100 ευρώ). 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 στις 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 στις 31.12.2013.

37.3.1 Η παράγραφος 3, ακολουθώντας ανάλογες διεθνείς πρακτικές στη διευκόλυνση εφαρμογής σημαντικών αλλαγών στο υφιστάμενο λογιστικό πλαίσιο, προνοεί για απαλλαγές και

απλουστεύσεις σε ότι αφορά την τεχνικά απαιτητική και κοστοβόρο αναδρομική προσαρμογή, την οποία απαιτεί η παράγραφος 2 του άρθρου 37 του νόμου (υπό 37.2.1). Συγκεκριμένα, παρέχεται η δυνατότητα μη διενέργειας αναδρομικής προσαρμογής ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν αυτό είναι πρακτικά δυσχερές ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό. Τέτοιες συνθήκες περιγράφονται, ενδεικτικά, στην παράγραφο 4 του άρθρου 37 του νόμου (υπό 37.4.1 κατωτέρω).

37.3.2 Όταν υιοθετείται το ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεν διενεργείται αναδρομική προσαρμογή λόγω δυσχερειών ή κόστους:

- α) 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. Οίκοθεν νοείται ότι μεταφέρονται τόσο τα ονομαστικά ποσά όσο και τα σωρευμένα μειωτικά στοιχεία (π.χ. σωρευμένες αποσβέσεις, προβλέψεις και απομειώσεις).
- β) Ειδικά για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα, παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης αυτών στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το άρθρο 24 του νόμου. Οι εύλογες αξίες θεωρούνται εφεξής το τεκμαρτό κόστος κτήσης των στοιχείων, και οι διαφορές των εύλογων αξιών σε σχέση με τις υπάρχουσες λογιστικές αξίες 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 επιμέτρηση στην εύλογη αξία γίνεται κατά την έναρξη της περιόδου της πρώτης εφαρμογής (για παράδειγμα 01.01.2015, για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο από 01.01-31.12).
- γ) Γίνεται δεκτό ότι η δυνατότητα υπό (β) (επιμέτρηση στην εύλογη αξία με διαφορές στα αποτελέσματα εις νέο) παρέχεται για τα εν λόγω στοιχεία και κατά την ημερομηνία μετάβασης.

- 37.3.3 Για τα λοιπά στοιχεία του ισολογισμού (πλην των ακινήτων της παραγράφου 37.3.2β της παρούσης) δεν παρέχεται από το νόμο η δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών ως τεκμαρτό κόστος κατά 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.
- 37.3.4 Όταν υιοθετείται η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τα οποία προβλέπεται από το νόμο σχετική δυνατότητα (στοιχεία του άρθρου 24), 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 περί εύλογης αξίας στο άρθρο 24. Για παράδειγμα, 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.
- 37.3.5 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.
- 37.3.6 Η αναδρομική αναπροσαρμογή μπορεί να συνεπάγεται την αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου, κατά την επιλογή της οντότητας. Στην περίπτωση αυτή (λογισμός αναβαλλόμενου φόρου), η οντότητα δεσμεύεται να λογίσει τον αναβαλλόμενο φόρο για όλες τις

προκύπτουσες προσωρινές διαφορές και να ακολουθεί παγίως αυτή την πολιτική στο μέλλον.

Παράδειγμα

Δίνεται ο παρακάτω ισολογισμός της ΑΛΦΑ στις 31.12.2013 (ημερομηνία μετάβασης 01.01.2014) και οι εξής πληροφορίες που αναφέρονται στην ημερομηνία μετάβασης.

- α) Πελάτες ποσού 1.500.000 ευρώ ήταν ανεπίδεκτοι είσπραξης, χωρίς η ΑΛΦΑ να έχει διενεργήσει απομείωση (απομείωση λόγω επισφάλειας).
- β) Αποθέματα κόστους κτήσης 1.000.000 ευρώ είχαν πλήρως απαξιωθεί, χωρίς η ΑΛΦΑ να έχει διενεργήσει σχετική απομείωση (υποτίμηση).
- γ) Η εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων ανερχόταν σε 12.000.000 ευρώ.
- δ) Δεν είχε διενεργηθεί πρόβλεψη για παροχές σε εργαζομένους μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία ποσού 300.000 ευρώ.

	Ισολογισμός 31.12.2013
Ενεργητικό	
Ακίνητα	10.000.000,00
Πελάτες	7.000.000,00
Αποθέματα	5.000.000,00
Σύνολο ενεργητικού	22.000.000,00
Ίδια κεφάλαια	
Μετοχικό κεφάλαιο	3.000.000,00
Αποθεματικά	1.000.000,00
Κέρδη εις νέο	500.000,00
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	4.500.000,00
Δάνεια	5.000.000,00
Προβλέψεις	0,00
Προμηθευτές	12.500.000,00
Σύνολο υποχρεώσεων	17.500.000,00
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων	22.000.000,00

Η ΑΛΦΑ αποφάσισε να υιοθετήσει ως μεταγενέστερη πολιτική για την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της το κόστος κτήσης και να κάνει χρήση της δυνατότητας να επιμετρήσει τα ακίνητα στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία μετάβασης θεωρώντας αυτή την αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης για την μετέπειτα παρακολούθηση. Αποφάσισε επίσης να προσαρμόσει αναδρομικά τους λογαριασμούς

πελατών και αποθεμάτων, αναγνωρίζοντας τη σχετική ζημία και να αναγνωρίσει την σωρευμένη πρόβλεψη για παροχές σε εργαζομένους μετά την αποχώρηση.

Υπολογισμοί χωρίς λογισμό αναβαλλόμενου φόρου

	Ισολογισμός 31.12.2013	Εγγραφές μετάβασης 01.01.2014	Ισολογισμός μετάβασης ΕΛΠ 01.01.2014
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
Σύνολο ενεργητικού	22.000.000	-500.000	21.500.000
Καθαρή θέση			
Μετοχικό κεφάλαιο	3.000.000		3.000.000
Αποθεματικά	1.000.000		1.000.000
Κέρδη εις νέο	500.000	-800.000	-300.000
Σύνολο καθαρής θέσης	4.500.000	-800.000	3.700.000
Δάνεια	5.000.000		5.000.000
Προβλέψεις	0	300.000	300.000
Προμηθευτές	12.500.000		12.500.000
Σύνολο υποχρεώσεων	17.500.000	300.000	17.800.000
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων	22.000.000	-500.000	21.500.000

Υπολογισμοί με λογισμό αναβαλλόμενου φόρου (φορολογικός συντελεστής 26%)

	Ισολογισμός 31.12.2013	Εγγραφές μετάβασης 01.01.2014	Αναβαλλόμενος φόρος 01.01.2014	Ισολογισμός μετάβασης ΕΛΠ 01.01.2014
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		208.000	208.000
Σύνολο ενεργητικού	22.000.000	-500.000	208.000	21.708.000
Καθαρή θέση				
Μετοχικό κεφάλαιο	3.000.000			3.000.000
Αποθεματικά	1.000.000			1.000.000
Κέρδη εις νέο	500.000	-800.000	208.000	-92.000
Σύνολο καθαρής θέσης	4.500.000	-800.000	208.000	3.908.000
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	208.000	21.708.000

Αναβαλλόμενος φόρος: $0,26 * (-2.000.000 + 1.500.000 + 1.000.000 + 300.000) = 208.000$ ευρώ.

37.4.1 Η αναδρομική προσαρμογή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορεί να μην είναι πρακτικά ευχερής ή να απαιτεί σημαντικό κόστος, όταν:

- α) Η αρχική αναγνώριση στοιχείων του ισολογισμού έχει λάβει χώρα σε μακρινή περίοδο στο παρελθόν. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι δυσχερής ο προσδιορισμός των τόκων δανείων που αναλογούν σε ιδιοπαραγόμενα πάγια μακράς κατασκευαστικής περιόδου, που με βάση το νέο πλαίσιο δύναται να προσαυξάνουν το κόστος κτήσης αυτών των παγίων.
- 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.

37.5.1 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. Εξυπακούεται ότι η ευχέρεια της παραγράφου αυτής δεν παρέχεται για συναλλαγές και γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την 01.01.2015, τα οποία λογίζονται βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Διευκρινίζεται ότι κονδύλια του ισολογισμού που εμφανίζονται στον ισολογισμό της οντότητας κατά την ημερομηνία μετάβασης και τα οποία δεν αναγνωρίζονταν από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο πρέπει να διαγράφονται, εάν δεν αναγνωρίζονται από τον παρόντα νόμο.

Παράδειγμα

Η ΑΛΦΑ έλαβε στις 02/01/2010 ποσό 230.000 ευρώ ως κρατική επιχορήγηση για επενδύσεις και σχημάτισε ισόποσο αφορολόγητο αποθεματικό 230.000 ευρώ (στοιχείο της καθαρής θέσης), μη υποκείμενο σε απόσβεση, βάσει του νόμου 3299/2004.

Με την εφαρμογή του ν. 4308/2014, η ΑΛΦΑ αποφάσισε να προβεί σε αναδρομική προσαρμογή του εν λόγω ποσού κατά την ημερομηνία μετάβασης (01/01/2014), σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του ν. 4308/2014 (παρά τη δυνατότητα της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του ν. 4308/2014).

Οι απαιτούμενες προσαρμογές στα σχετικά κονδύλια του ισολογισμού θα έχουν ως εξής:

1. Στην ημερομηνία μετάβασης (01/01/20X4), το αποθεματικό μεταφέρεται σε λογαριασμό υποχρέωσης.
2. Υπολογίζονται οι αποσβέσεις της υποχρέωσης για το διάστημα 02/01/2010 έως 31/12/2013: $230.000 / 10 = 23.000 * 4 = 92.000$ ευρώ. Το ποσό των 92.000 ευρώ μεταφέρεται σε αφορολόγητο αποθεματικό σύμφωνα με το ν. 4308/2014.
3. Το ποσό των 92.000 ευρώ 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	230.000	-230.000	92.000	92.000
Κέρδη εις νέο	114.000	0	0	114.000
Σύνολο καθαρής θέσης	1.344.000	-230.000	92.000	1.206.000
Υποχρεώσεις / Επιχορηγήσεις	0	230.000	-92.000	138.000
Σύνολο	1.344.000	0	0	1.344.000

	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	230.000	-230.000	92.000	92.000
Κέρδη εις νέο	114.000	0	0	114.000
Σύνολο καθαρής θέσης	1.344.000	-230.000	92.000	1.206.000
Επιχορηγήσεις (υποχρεώσεις)	0	-92.000	230.000	138.000
Σύνολο	1.344.000	-322.000	322.000	1.344.000

Σημειώσεις

- α) Για το έτος 2014 (31/1/2014) και εφεξής μέχρι το τέλος της δεκαετίας το ποσό της υποχρέωσης θα αποσβένεται κατά 23.000 ευρώ μεταφερόμενο στα αποτελέσματα και στο αφορολόγητο αποθεματικό.
- β) Με βάση την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του ν. 4308/2014, η ΑΛΦΑ θα μπορούσε να μην προβεί στον παραπάνω χειρισμό και να αφήσει το αφορολόγητο αποθεματικό ποσού 230.000 ευρώ στην καθαρή θέση.

37.5.2 Κατ' αναλογία της πρόβλεψης της παραγράφου 5 του νόμου (υπό 37.5.1 ανωτέρω), 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. Ένα τέτοιο 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 προϊσχύουσα 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 (αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και αντίστοιχης υποχρέωσης).

37.6.1 Τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου ταξινομούνται σύμφωνα με τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β του παρόντος νόμου.

37.6.2 Ιδιαίτερα σημεία στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου (2014) τα οποία απαιτούν σχολιασμό, 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 (πρώτη περίοδος εφαρμογής).
- 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 αντιλογισθεί.
- 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 ΕΓΛΣ

	<u>2014</u>	<u>2013</u>
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσης	3.500	3.050
Πλέον: υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων	350	250
Μείον: διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	<u>-250</u>	<u>0</u>
Σύνολο	3.600	3.300
Μείον: 1. Φόρος εισοδήματος χρήσεως	-950	-800
2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	<u>-100</u>	<u>-250</u>
Κέρδη προς διάθεση	2.550	2.250
Η διάθεση γίνεται ως εξής:		
Τακτικό αποθεματικό	200	150
Μερίσματα	1.250	1.350
Αμοιβές και ποσοστά μελών Διοικητικού Συμβουλίου	500	400
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	<u>600</u>	<u>350</u>
	2.550	2.250

Με βάση αυτά τα δεδομένα, να προσδιοριστούν οι προκύπτουσες προσαρμογές στις συγκριτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους 2014 για: α) τα Καθαρά αποτελέσματα του 2014, και β) τα Κέρδη εις νέο του 2014.

Λύση - Ανάλυση

I. Προσαρμογές στα καθαρά αποτελέσματα της περιόδου 2014

Καθαρά κέρδη 2014 κατά ΕΓΛΣ		3.500
Μείον: 1) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	-250	
2) Φόρος εισοδήματος χρήσεως	-950	
3) Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	-100	
4) Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 2013 (έγκριση 2014)	-400	-1.700
Καθαρά κέρδη του 2014 κατά ΕΛΠ		1.800

II. Προσαρμογές στα κέρδη εις νέο 2014

α) Προσδιορισμός προσαρμοσμένων κερδών εις νέο 2013

Κέρδη εις νέο 2013		350
Πλέον: 1) Μερίσματα χρήσης 2013	1.350	
2) Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου 2013	400	
3) Τακτικό αποθεματικό χρήσης 2013	150	1.900
Προσαρμοσμένα Κέρδη εις νέο 2013 (ημ-νία μετάβασης 01.01.2014)		2.250

β) Προσαρμογές για το έτος 2014:

Μείον: 1) Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού από κέρδη του 2013	-150	
2) Διανομές μερισμάτων από κέρδη του 2013	-1.350	-1.500
		750
Πλέον: Προσαρμοσμένα Καθαρά Κέρδη 2014 ως ανωτέρω		1.800
Προσαρμοσμένα Κέρδη εις νέο του 2014 κατά ΕΛΠ		2.550

Συμφωνία κερδών εις νέο 2014 ΕΓΛΣ-ΕΛΠ

Κέρδη εις νέο 2014 ΕΓΛΣ		600
Πλέον: 1) Τακτικό αποθεματικό 2014	200	
2) Μερίσματα 2014	1.250	
3) Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 2014	500	1.950
Κέρδη εις νέο 2014 ΕΛΠ		2.550

Σημείωση

Τα προσαρμοσμένα «Κέρδη εις νέο» του 2014 κατά ΕΛΠ συμφωνούν με τα «Κέρδη προς διάθεση» του 2014 κατά ΕΓΛΣ. Αυτό ισχύει διότι δεν υπάρχουν, πέραν του Πίνακα Διάθεσης, άλλες αλλαγές στα Κέρδη εις νέο (π.χ. αναπροσαρμογή αναπόσβεστης αξίας παγίων, σωρευμένων προβλέψεων κλπ.).

37.6.3 Πάντως εάν μια οντότητα κρίνει ότι οι αναδρομικές προσαρμογές υπό 37.6.2 δεν είναι πρακτικά ευχερείς, δύναται να μην εφαρμόσει αυτές [με την εξαίρεση της περίπτωσης (η)], και να γνωστοποιήσει το γεγονός στο Προσάρτημα. Σε κάθε περίπτωση πάντως, οι χειρισμοί αυτοί ισχύουν για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσεως 2015 και εφεξής. Δηλαδή η οντότητα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσεως 2015 και εφεξής:

- α) θα εμφανίζει τα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) ως υποχρεώσεις με μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο, κατά τον χρόνο έγκρισής τους από την γενική συνέλευση των μετόχων ή το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο, και όχι στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου.
- β) 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 ή το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο.
- γ) θα εμφανίζει όλους τους φόρους (φόρο εισοδήματος, διαφορές φορολογικού ελέγχου και λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους), ως στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο χρόνο που προκύπτουν βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Ειδικά επισημαίνεται ότι ο φόρος εισοδήματος αναγνωρίζεται ως έξοδο και υποχρέωση στο τέλος της περιόδου που αφορά, καθώς έχει ήδη προκύψει με βάση την ισχύουσα νομοθεσία (αρχή δεδουλευμένου).
- δ) 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.

37.7.1 Στο προσάρτημα γνωστοποιείται η μέθοδος μετάβασης στον παρόντα νόμο καθώς και οι επιπτώσεις σε κάθε ένα κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, βάσει των προβλέψεων του άρθρου 37 του νόμου που χρησιμοποιήθηκαν από την οντότητα.

37.7.2 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), καθώς

και τα σχετικά ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων. Δηλαδή, γνωστοποιούνται οι αξίες του ισολογισμού και τα ποσά της κατάστασης αποτελεσμάτων που έχουν επηρεασθεί από τέτοιες περιπτώσεις, όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως, τα αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 3299/2004 και οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

- 37.8.1 Οι οντότητες που κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος νόμου ή μεταγενέστερα υποχρεούνται ή επιλέγουν να συντάξουν για πρώτη φορά ισολογισμό, συντάσσουν ισολογισμό έναρξης της πρώτης αυτής περιόδου βάσει απογραφής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους που διενεργούν με ημερομηνία αναφοράς την έναρξη της εν λόγω περιόδου.
- 37.8.2 Ο προσδιορισμός των σχετικών αξιών διενεργείται βάσει όλων των διαθέσιμων στοιχείων που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία που τηρεί η οντότητα. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, αποτελεί την καθαρή θέση έναρξης της οντότητας που αναγνωρίζεται ως κεφάλαιο ή και υπέρ το άρτιο, λαμβάνοντας υπόψη την ισχύουσα νομοθεσία αναφορικά με το ελάχιστο προβλεπόμενο κεφάλαιο για τον νομικό τύπο της οντότητας.
- 37.9.1 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, λόγω του μικρού μεγέθους και των περιορισμένων δυνατοτήτων τους. Συγκεκριμένα, λαμβάνοντας υπόψη το κριτήριο κόστους-οφέλους, παρέχεται η δυνατότητα οι οντότητες αυτές:
- 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.

Άρθρο 38: Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις

- 38.1.1 Με την παράγραφο αυτή καταργείται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – ΚΦΑΣ (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του νόμου 4093/2012). Καταργείται επίσης ρητά κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει του νόμου 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ή του προϊσχύοντος Προεδρικού Διατάγματος 186/1992 (ΚΒΣ).
- 38.1.2 Με το άρθρο 93 του νόμου 4316/2014 προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 38 του παρόντος νόμου. Σύμφωνα με το εδάφιο αυτό, κατ' εξαίρεση, δεν καταργούνται ορισμένες αποφάσεις της διοίκησης που αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και αποφάσεις της διοίκησης που αφορούν στην παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο.
- 38.2.1 Καταργείται ο ν. 1809/1988 από 1^η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Ωστόσο, παραμένουν σε ισχύ το άρθρο 10 του νόμου 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2014.
- 38.3.1 Καταργούνται για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014, πλήρως ή μερικώς, διατάξεις (άρθρα, παράγραφοι. κλπ.) του Κ.Ν. 2190/1920, του ν. 2065/1992, του Ν.Δ. 400/70, του ν. 3190/1955, του ν. 4072/2012 και του ν. 1041/1980, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο νόμο.
- 38.3.2 Καταργούνται επίσης για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31^η 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. Διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα αυτή αφορά αποκλειστικά τα σχέδια λογαριασμών (περιγραφή και περιεχόμενο λογαριασμών), καθώς

οι κανόνες επιμέτρησης και τα υποδείγματα καταστάσεων των εν λόγω λογιστικών σχεδίων έχουν οριστικά και ρητά καταργηθεί (ισχύουν εφεξής οι σχετικές ρυθμίσεις του παρόντος νόμου).

- 38.4.1 Καταργείται επίσης κάθε κανονιστική πράξη, εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει των καταργούμενων νομοθετικών διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 38, στο βαθμό που είναι σε αντίθεση με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου. Ενδεικτικά, αναφέρονται η Απόφαση 18964/1988 «Λογιστικός Οδηγός για τις ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρείες» και οι σχετικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ. – Ν. 1819/1988) και το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ.) της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

Άρθρο 39: Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων

- 39.1.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι ορισμένα από τα πρόσωπα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου δεν υπόκεινται στον παρόντα νόμο, και συνεπώς, δεν υποχρεούνται σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων που προβλέπει ο νόμος αυτός. Στα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνονται (διαζευκτικά ή και αθροιστικά) συγκεκριμένες περιπτώσεις που κατονομάζονται στις περιπτώσεις (α) έως (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39.
- 39.1.2 Σύμφωνα με την περίπτωση (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α του Ν. 2859/2000 βάσει του ύψους των ακαθάριστων εσόδων από την πώληση αγροτικών προϊόντων και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού που εισέπραξαν από δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα όρια στο Ν. 2859/2000.
- 39.1.3 Σημειώνεται ότι τα υπό 39.1.2 ανωτέρω πρόσωπα (αγρότες του ειδικού καθεστώτος) κατά τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά τους από αυτή τη δραστηριότητα. Συνεπώς τα πρόσωπα αυτά οφείλουν να τεκμηριώνουν τα εισοδήματά τους με κάθε πρόσφορο μέσο, όπως έκδοση και τήρηση αποδείξεων εισπραξής για τις πωλήσεις που

διενεργούν σε ιδιώτες καταναλωτές, τήρηση κάθε άλλου αρχείου (καταγραφή) με τα δεδομένα (αξία) των πωλήσεών τους, τήρηση αρχείου της παραγωγής τους σε ποσότητα και τιμή πώλησης, κλπ. Σημειώνεται επίσης ότι τα εισοδήματα των αγροτών αυτών από πωλήσεις που διενεργούν σε οντότητες υποκείμενες στον παρόντα νόμο (π.χ. συνεταιρισμοί, επιχειρήσεις εμπορίας ή κατεργασίας αγροτικών προϊόντων, κλπ.), προκύπτουν από τα σχετικά παραστατικά που εκδίδουν οι αγοράστριες ή διαμεσολαβούσες οντότητες.

- 39.1.4 Σύμφωνα με την περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του νόμου δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου 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.
- 39.1.5 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 ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.
- 39.1.6 Ενδεικτικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 είναι:
- α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.
 - β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).
 - γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή

μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς.

δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

- 39.1.7 Σύμφωνα με την περίπτωση (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του νόμου δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων (π.χ. μεταπτυχιακά) και σεμιναρίων (π.χ. ημερίδες), εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα. Οίκοθεν νοείται ότι η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει και τα μέλη ΔΕΠ ανώτατων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, καθώς και τους δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους ή συνταξιούχους, μέλη του Συνεργαζόμενου Εκπαιδευτικού Προσωπικού (Σ.Ε.Π.) του Ελληνικού Ανοικτού Πανεπιστημίου (Ε.Α.Π).
- 39.1.8 Η οντότητα προς την οποία παρέχεται υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά από τα υπό 39.1.4 και 39.1.7 πρόσωπα [περιπτώσεις (β) και (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39] οφείλει να εκδίδει το προβλεπόμενο παραστατικό από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, ώστε να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία.
- 39.1.9 Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά λιανικά αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υπόχρεα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων, καθότι η διενέργεια αυτών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή. Διευκρινίζεται ότι η συμπτωματική πώληση προσωπικών περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα, οικοσκευή, κλπ.) σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται υποχρεώσεις σε σχέση με τον παρόντα νόμο.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ

ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

- Γ.1.1 Όπως ορίζεται στην παράγραφο 8 του άρθρου 3 του νόμου, το σχέδιο λογαριασμών του Παραρτήματος Γ χρησιμοποιείται υποχρεωτικά σε ό,τι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κλπ), καθώς και το περιεχόμενο αυτών. Δηλαδή, ο τρόπος ανάλυσης των λογαριασμών (πρωτοβάθμιοι, δευτεροβάθμιοι, κλπ.) του σχεδίου λογαριασμών, αντανακλά μία ιεραρχική δομή στην οργάνωση των πληροφοριών του λογιστικού συστήματος της οντότητας. Οι κωδικοί που θα χρησιμοποιηθούν καθορίζονται ελεύθερα από την οντότητα στα πλαίσια των υπάρχοντων πληροφοριακών συστημάτων, της υπάρχουσας οργάνωσης και των απαιτούμενων αναγκών πληροφόρησης. Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό για οντότητες της αλλοδαπής που εγκαθίστανται στην Ελλάδα και έχουν αναπτύξει λογιστική οργάνωση και σχέδια λογαριασμών που ανταποκρίνονται σε ανάγκες παγκόσμιας λειτουργίας του ομίλου τους.
- Γ.1.2 Το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών αφορά μια ενδεικτική ανάπτυξη και συγκέντρωση των λογαριασμών με τη γενική χρήση ονοματολογίας που αναφέρεται στο νόμο και στα προσαρτήματα αυτού. Συνεπώς υπάρχει σχετική ευχέρεια για προσαρμογές στα πλαίσια της οργανωτικής δομής της οντότητας και των ιδιαιτεροτήτων και πρακτικών του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται, με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η ευκολία κατανόησης του χρησιμοποιούμενου συστήματος, η ευχέρεια διενέργειας ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων, και γενικότερα η εφαρμογή των προβλέψεων του νόμου.
- Γ.1.3 Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του παρόντος νόμου, οι οντότητες δύνανται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2014 (παράγραφος 9 του άρθρου 3 του νόμου), αφού προβούν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες.
- Γ.3.1 Τα σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα έχουν τη δυνατότητα οργάνωσης και συγκέντρωσης των αναλυτικών δεδομένων του λογιστικού συστήματος με περισσότερους αλλά πάντως ισοδύναμους τρόπους σε σχέση με το σχέδιο λογαριασμών του παρόντος νόμου, λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας και τις

ανάγκες πληροφόρησης της διοίκησης μιας οντότητας ή πρόσθετες απαιτήσεις της νομοθεσίας (π.χ. φορολογική ή ασφαλιστική νομοθεσία).

Γ.3.2 Σε ένα λογιστικό σύστημα που βασίζεται στη χρήση σύγχρονης πληροφορικής τεχνολογίας, η ανάλυση που προσφέρει ένα «σχέδιο λογαριασμών» του χειρόγραφου συστήματος ή ενός πεπαλαιωμένου τέτοιου συστήματος, παρέχεται ευχερώς, σε πολύ μεγαλύτερη ανάλυση και με μεγαλύτερη ασφάλεια, μέσω κατάλληλης οργάνωσης των ηλεκτρονικών αρχείων, χωρίς να απαιτείται η ενσωμάτωση αυτής της ανάλυσης στο «σχέδιο λογαριασμών». Συνεπώς, δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες να παρέχουν την απαιτούμενη ή ισοδύναμη ανάλυση και συγκέντρωση πληροφοριών που προδιαγράφεται από το σχέδιο λογαριασμών του παρόντος νόμου, μέσα από το πληροφοριακό τους σύστημα.

Παράδειγμα

Ένα ενδεικτικό παράδειγμα εναλλακτικής και ισοδύναμης ανάλυσης αναφέρεται στις προκαταβολές σε προμηθευτές. Οι προκαταβολές σε προμηθευτές στο σχέδιο λογαριασμών του Παραρτήματος Γ παρακολουθούνται σε επίπεδο δευτεροβαθμίων με περαιτέρω ανάλυση σε τριτοβάθμιους. Σε επίπεδο δευτεροβάθμιου παρακολουθείται η διάκριση «συνδεδεμένοι» και «μη συνδεδεμένοι» προμηθευτές, ενώ σε επίπεδο τριτοβαθμίου παρακολουθείται το είδος των προμηθειών (αποθέματα, μη κυκλοφορούντα, λοιπά). Δηλαδή έχουμε ανάπτυξη 2 δευτεροβάθμιων με περαιτέρω ανάλυση σε 3 τριτοβάθμιους.

50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.04 Προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία – συνδεδεμένες οντότητες

50.04.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα – συνδεδεμένες οντότητες

50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

Εναλλακτικά της ανωτέρω ανάλυσης, είναι δυνατόν η οντότητα να ακολουθήσει ένα ισοδύναμο τρόπο ανάπτυξης, που ενδεικτικά παρατίθεται στο παρακάτω παράδειγμα. Σε επίπεδο δευτεροβάθμιου λογαριασμού μπορεί να παρακολουθείται η διάκριση των προμηθευτών με βάση το είδος της προμήθειας (αποθέματα, πάγια, λοιπά) και σε επίπεδο τριτοβάθμιου η διάκριση «συνδεδεμένοι» και «μη συνδεδεμένοι». Δηλαδή, έχουμε ανάπτυξη σε 3 δευτεροβάθμιους, με περαιτέρω ανάλυση του καθένα δευτεροβάθμιου σε 2 τριτοβάθμιους.

50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία

50.03.02 Προκαταβολές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.03.03 Προκαταβολές – συνδεδεμένες οντότητες

50.04 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα

50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.04.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

50.05 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές

50.05.01 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – μη συνδεδεμένες οντότητες

50.05.02 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές – συνδεδεμένες οντότητες

Επαναλαμβάνεται ωστόσο, ότι αυτό που έχει πρωτίστως σημασία είναι η καταχώρηση της πληροφορίας σε τελευταίο (μικρότερο) επίπεδο ανάλυσης. Εφόσον αυτή η καταχώρηση υπάρχει, με κατάλληλη κωδικοποίηση είναι δυνατόν να γίνεται συγκέντρωση (σύνοψη) πληροφοριών με βάση τις ανάγκες.

Γ.4.1 Με βάση το σχέδιο λογαριασμών, προσδιορίζεται το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου με τη μεταφορά, με συγκεντρωτικές εγγραφές, των αποτελεσματικών λογαριασμών της ομάδας 6 και της ομάδας 7 στο λογαριασμό 82.01 (και περαιτέρω μεταφορά του θετικού αποτελέσματος στο λογαριασμό 82.02 και του αρνητικού στο λογαριασμό 82.03). Ωστόσο, το «κλείσιμο» των αποτελεσματικών λογαριασμών στο τέλος της περιόδου, αλλά και η μεταφορά των υπολοίπων ισολογισμού στη νέα περίοδο, μπορεί να γίνεται και με άλλες αυτοματοποιημένες διαδικασίες, εφόσον διασφαλίζονται η διαφάνεια και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.