



## **ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

# **ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΠΡΙΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Βάσσης Βασίλειος ΑΜ 12411

Δράκος Θεόφιλος ΑΜ 11356

Επιβλέπων: Χύτης Ευάγγελος,

Επίκουρος καθηγητής

Πρέβεζα , 2016



**Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή**

Τόπος, Πρέβεζα

Ημερομηνία

## **ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ**

1. Όνομα Επίθετο, τίτλος, βαθμίδα

Υπογραφή

2. Όνομα Επίθετο, τίτλος, βαθμίδα

Υπογραφή

3. Όνομα Επίθετο, τίτλος, βαθμίδα

Υπογραφή

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

Διακομιχάλης Μιχαήλ ,Αναπληρωτής Καθηγητής



## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Είναι σημαντική η αναγνώριση της βοήθειας που λάβαμε κατά τη διάρκεια της προπαρασκευής της εργασίας μας. Η εκπόνηση της εργασίας αυτής αποτελεί την κορύφωση των σπουδών μας. Για τον λόγο αυτό, θα θέλαμε πρώτα από όλους να ευχαριστούμε από ψυχής τον επιβλέποντα καθηγητή Χύτη Ευάγγελο που μας έδωσε την ευκαιρία να καταπιαστούμε με ένα τόσο ενδιαφέρον ζήτημα και ταυτόχρονα για την βοήθεια την καθοδήγηση και τις χρήσιμες συμβουλές που μας παρείχε. Τέλος, ένα μεγάλο ευχαριστώ χρωστάμε σε όλους τους καθηγητές του τμήματος και κυρίως στις οικογένειες μας που μας στήριξαν με κάθε τρόπο καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μας!



## Πίνακας περιεχομένων

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	viii
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	16
1.ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.) ΤΟΥ Ν. 4308/2014).....	18
1.1 Η συλλογιστική του νόμου 4308/2014 για την δημιουργία των Ε.Λ.Π. ....	18
1.2 Η Δομή του Ν. 4308/2014.....	19
1.3 Το Πεδίο εφαρμογής των Ε.Λ.Π. ....	20
1.4 Καθορισμός του μεγέθους επιχειρήσεων (Οντότητες).....	20
1.5 Λογιστικό σύστημα και λογιστικά αρχεία.....	22
1.6 Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.....	23
1.7 Μεταβατικές Διατάξεις - Πρώτη εφαρμογή.....	26
2. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ .....	30
2.1 Τα Πάγια Περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τα ΕΛΠ .....	30
2.2 Το κόστος κτήσης- Αρχική αναγνώριση ενσώματων και άυλων παγίων.....	32
2.3 Η Αξία των παγίων μετά την αρχικά αναγνώριση- Προσαρμογή Αξιών.....	33
2.3.1 Ο έλεγχος απομείωσης των ενσώματων παγίων .....	33
2.3.2 ΟΙ αποσβέσεις των παγίων.....	34
3. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΛΠ.....	38
3.1 Τα Πάγια Περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το ΕΓΛΣ.....	38
3.1.1 Πάγια Περιουσιακά στοιχεία υλικά, ή ενσώματες ακινητοποιήσεις.....	38
3.1.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία ή ασώματες ακινητοποιήσεις.....	38
3.2 Αρχική αναγνώριση & Κόστος κτήσης ενσώματων και άυλων παγίων.....	40
3.3 Η αξία των παγίων μετά την αρχική αναγνώριση - προσαρμογή αξιών (ΕΓΛΣ).....	40
3.3.1 Οι αποσβέσεις των παγίων.. ..	40
3.3.2 Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων (ν.2065/1992).....	42
4. ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ (ΕΛΠ) ΚΑΙ ΠΡΟΓΟΥΜΕΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	44
4.1 Αλλαγές στην λογιστική τυποποίηση και καταργήσεις νομοθετημάτων και διατάξεων.....	44
4.1.1 Η παρακολούθηση και απεικόνιση των παγίων στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ.....	45
4.1.2 Ομάδες και το νέο σχέδιο λογαριασμό .....	46
4.2 Αλλαγές στο λογιστικό χειρισμό οικονομικών συναλλαγών.....	50
4.2.1 Οι σημαντικότερες αλλαγές- αναγνώριση παγίων και εξόδων.....	51
4.2.2 Οι σημαντικότερες αλλαγές - αποσβέσεις.....	55
4.2.3 Απομείωση και ανακτήσιμη αξία.....	55

4.3 Οι αλλαγές στους τηρούμενους λογαριασμούς των παγίων.....	56
4.4 Η πρώτη εφαρμογή εξαιρέσεις (άρθρο 37).....	60
5. ΚΡΙΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΘΕΤΗΜΑΤΟΣ.....	62
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ .....	64
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	65



## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

<b>Πίνακας: 1.1</b> Συνοπτική Παρουσίαση Ταξινόμησης Επιχειρήσεων με το μέγεθος .....	Σελίδας 22
<b>Πίνακας: 1.2</b> Συνοπτική Παρουσίαση των Υποχρεώσεων Τήρησης Λογιστικών Αρχείων ανάλογα με το μέγεθος... ..	Σελίδας 24
<b>Πίνακας 2.1:</b> Πίνακας αποσβέσεων σταθερής μεθόδου .....	Σελίδας 35
<b>Πίνακας 2.2α :</b> Πίνακας αποσβέσεων φθίνουσας μεθόδου .....	Σελίδας 35
<b>Πίνακας 2.2β :</b> Πίνακας συντελεστών απόσβεσης.....	Σελίδας 36
<b>Διάγραμμα:3.1</b> Σχηματική παρουσίαση του Παγίου Ενεργητικού με βάση την λογιστική τυποποίηση πριν τα Ε.Λ.Π .....	σελίδας 43
<b>Πίνακας 4.1:</b> Ισολογισμός-Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	Σελίδας 46
<b>Πίνακας 4.2</b> Πίνακας ομάδων .....	Σελίδας 47
<b>Πίνακας 4.3</b> Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του ισολογισμού του υποδείγματος Β1.1 .....	Σελίδας 50
<b>Πίνακας 4.4:</b> Η έννοια των Παγίων κατά Ε.Γ.Λ.Σ. & Ε.Λ.Π .....	Σελίδας 57
<b>Πίνακας 4.5:</b> Προϋποθέσεις Αρχικής Καταχώρησης .....	Σελίδας 57
<b>Πίνακας 4.6:</b> Μεταγενέστερη Αποτίμηση – Επιμέτρηση .....	Σελίδας 58
<b>Πίνακας 4.7:</b> Αποσβέσεις .....	Σελίδας 59



## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΕΛΓΣ.....	Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο
ΕΛΠ.....	Ελληνικά λογιστικά πρότυπα
ΔΛΠ .....	Διεθνή λογιστικά πρότυπα
Κ.Φ.Α.Σ.....	Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Ν .....	Νόμος
Π.Δ.....	Προεδρικό διάταγμα
ΣΛΟΤ.....	Συμβούλιο λογιστικής τυποποίησης
ΠΑΡ.....	Παράγραφος
ΔΠΧΑ.....	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην περίπτωση που επιχειρήσεις διαφόρων κρατών καταγράφουν και δημοσιοποιούν λογιστικές καταστάσεις και οικονομικές αναφορές βάσει διαφορετικών λογιστικών κανονισμών και αρχών τίθεται συχνά το ζήτημα συγκρισιμότητας και αξιοπιστίας των οικονομικών αυτών στοιχείων κυρίως κατά την αξιολόγηση επενδυτικών ευκαιριών και αποτιμήσεων.

Προκειμένου λοιπόν να είναι συγκρίσιμα και αξιόπιστα τα οικονομικά στοιχεία και οι πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικοί οργανισμοί σε τρίτους εκτός συνόρων, ώστε να μπορούν να αξιοποιηθούν και να αναλυθούν, είναι απαραίτητο να παρουσιάζουν την οικονομική τους κατάσταση στηριζόμενοι σε λογιστικές αρχές διαδικασίες και κανόνες που γίνονται κοινά αποδεκτές. Ουσιαστικά γίνεται απαραίτητο να τυποποιηθεί και να εναρμονισθεί η λογιστική διαδικασία (ενιαίοι κανόνες, μέθοδοι, διαδικασίες, παρουσίαση) ώστε να μπορεί να γίνει κατανοητή και συγκρίσιμη με μια οικονομική κατάσταση – αναφορά σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο. Μέσω της λογιστικής τυποποίησης και εναρμόνισης ενισχύεται η εξωστρέφεια των επιχειρήσεων και διευκολύνεται η λήψη ορθών επιχειρηματικών και επενδυτικών αποφάσεων.

Τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) δημιουργήθηκαν και εφαρμόζονται με σκοπό να εναρμονίζουν την υφιστάμενη Εθνική Λογιστική Τυποποίηση (κυρίως το Ε.Γ.Λ.Σ. και Ν. 2190/1920) με αυτή της οδηγίας 34/2013 της Ευρωπαϊκής Ένωσης με στόχο την δημιουργία ενός ολοκληρωμένου λογιστικού πλαισίου που να υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και γενικότερα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο σύνολο των επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει τα κυριότερα σημεία των Ε.Λ.Π. επικεντρώνοντας στο να αναλύσει και να συγκρίνει τον λογιστικό χειρισμό των παγίων πριν (Ε.Γ.Λ.Σ.) και μετά την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων (ΕΛΠ Ν.4308/2014).

Στο πρώτο μέρος της εργασίας θα αναφερθούμε στην έννοια των παγίων σύμφωνα με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) του (Ν.4308/2014), , θα αναλύσουμε τον τρόπο με τον οποίο αυτά αντιμετωπίζονται λογιστικά (αρχική και

μεταγενέστερη αναγνώριση, αποτίμηση απόσβεση) και πως παρουσιάζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις.

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας θα αναφερθούμε στην έννοια των παγίων σύμφωνα με το παλαιότερο Ελληνικό θεσμικό πλαίσιο, θα αναλύσουμε τον τρόπο με τον οποίο αυτά αντιμετωπίζονται λογιστικά και φορολογικά (αρχική και μεταγενέστερη αναγνώριση, αποτίμηση απόσβεση) και παρουσιάζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), την Φορολογική Νομοθεσία (Ν.4172/2013) και τον Εμπορικό Νόμο (ΚΝ. 2190/1920).

Στο τρίτο μέρος της εργασίας θα επισημάνουμε τις διαφορές των ΕΛΠ πριν αλλά και μετά την εφαρμογή τους, θα αναφερθούμε στις τροποποιήσεις αλλά και την κατάργηση διαφόρων νομοθετημάτων και θα επικεντρωθούμε στις αποσβέσεις και στον χειρισμό των παγίων.

Τέλος ακολουθούν τα συμπεράσματα και οι προτάσεις επί των ευρημάτων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>0</sup>

### **1 ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.) ΤΟΥ Ν. 4308/2014)**

#### **1.1 Η συλλογιστική του νόμου 4308/2014 για την δημιουργία των Ε.Λ.Π.**

Με την εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης και παράλληλα της σχετικής νομοθεσίας, καθιερώθηκαν και στην Ελλάδα οι κατά κανόνα οι πρώτες αποδεκτές λογιστικές αρχές και οι κανονισμοί. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι σπουδαίες ήταν οι επιδράσεις από το γάλλο-γερμανικό πρότυπο (βλ. Ε.Γ.Λ.Σ.) , ενώ κύριος σκοπός είναι η κάλυψη των αναγκών που δημιουργεί η συνεχής εξέλιξη των οικονομικών παραμέτρων. (Σοφία Διμελή: Συγκριτικά πλεονεκτήματα της ελληνικής οικονομίας Συνολική και κλαδική ανάλυση 1990-2001).

Σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014, ΦΕΚ 251/24-11-2014 καθιερώνονται στην Ελλάδα νέα Λογιστικά Πρότυπα τα οποία ονομάζονται «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.)» και τα οποία είναι αποτέλεσμα της ενσωμάτωσης στο εσωτερικό δίκαιο των λογιστικών διατάξεων της οδηγίας 34/2013 της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει σαν στόχο την δημιουργία ενός ολοκληρωμένου λογιστικού πλαισίου που να υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και γενικότερα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο σύνολο των επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. εισηγητική έκθεση Ν. 4308/2014).

Τα Ε.Λ.Π είναι κατά το μεγαλύτερο μέρος τους εναρμονισμένα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Τα Δ.Π.Χ.Α εφαρμόζονται σήμερα υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή θεωρούνται σημαντικές για το δημόσιο συμφέρον. Με τα Ε.Λ.Π. καθιερώνονται πλέον κοινές λογιστικές πρακτικές και τρόπος εμφάνισης των οικονομικών καταστάσεων, και για τις μη εισηγμένες σε χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιχειρήσεις, οι οποίες πλέον θα καθίστανται συγκρίσιμες και περισσότερο κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές.

Με την εφαρμογή των αρχών και των μεθόδων αυτών, χωρίς αμφιβολία επέρχεται σωστότερη διαχείριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ επιτυγχάνεται η λήψη ορθών και παραγωγικών αποφάσεων και ευνοϊκότερες ρυθμίσεις. Το λογιστικό σύστημα και η τυποποίηση του αποτελούν ζητήματα που επικαλείται και η 4<sup>η</sup> Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015) «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς -Θεωρία και Εφαρμογές», σελ.25).

## 1.2 Η Δομή του Ν.4308/2014

Ο Ν. 4308.2014 αποτελείται από δυο κύρια μέρη (Α και Β ) και τέσσερα Παραρτήματα (Α-Δ)

Το μέρος Α αναφέρεται στους Κανόνες τήρησης Λογιστικών Αρχείων και Στοιχείων (άρθρα 3-15) Δηλαδή τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως ο Κ.Β.Σ. και ο μετέπειτα Κ.Φ.Α.Σ.

Το μέρος Β καλύπτει το Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16-36) ,δηλαδή τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 περί Α.Ε.).

Ο νόμος περιλαμβάνει επίσης 4 παραρτήματα τα οποία χωρίζονται ως εξής:

Παράρτημα Α: Ορισμοί,οι ορισμοί στο παράρτημα Α, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη και αποτελούν το «Γλωσσάριο» για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου

Παράρτημα Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Τα υποδείγματα αυτά καλύπτουν τις εξής περιπτώσεις:

- α) Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης),
- β) Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία),
- γ) Ατομικές (Συνοπτικές) χρηματοοικονομικές καταστάσεις πολύ μικρών οντοτήτων,
- δ) Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος),
- ε) Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία ) και,
- στ) Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ). Συνολικά υπάρχουν 16 υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Παράρτημα Γ:Σχέδιο λογαριασμών , Προτεινόμενο και όχι υποχρεωτικό

Παράρτημα Δ:Αφορά τη σύνδεση του σχεδίου λογαριασμών του Παραρτήματος Γ με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του Παραρτήματος Β.



### 1.3 Το Πεδίο εφαρμογής των Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με την νομοθεσία τα Ε.Λ.Π. εφαρμόζονται από 1.1.2015 υποχρεωτικά στις εξής περιπτώσεις εταιρειών:

Σε όλα τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας (ΑΕ) , της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) , της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας (ΙΚΕ).

Στα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας (ΟΕ & ΕΕ) , όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα.

Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο.

### 1.4 Καθορισμός του μεγέθους επιχειρήσεων (Οντότητες)

Όπως βλέπουμε οι οικονομικές οντότητες (επιχειρήσεις) σύμφωνα με τον ισχύων νόμο εντάσσονται στις παρακάτω κατηγορίες :

πολύ μικρές επιχειρήσεις,

μικρές επιχειρήσεις,

μεσαίες επιχειρήσεις

μεγάλες επιχειρήσεις

Τα κριτήρια διάκρισης των εταιρειών έχουν ως εξής:

Στις **πολύ μικρές επιχειρήσεις** εντάσσονται οι οντότητες που δεν υπερβαίνουν τις δυο από τις τρεις παρακάτω προϋποθέσεις κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού:

Α) Το σύνολο του ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων) να είναι 350.000 ευρώ.

β) Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών να είναι 700.000 ευρώ.

γ) Ο μέσος όρος των απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου να είναι 10 άτομα.

Στις μικρές επιχειρήσεις εντάσσονται οι οντότητες που δεν υπερβαίνουν τις δυο από τις τρεις παρακάτω προϋποθέσεις κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού :

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα

Στις μεσαίες επιχειρήσεις εντάσσονται οι οντότητες τις που δεν υπερβαίνουν δυο από τις τρεις παρακάτω προϋποθέσεις κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού :

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα

Στις μεγάλες επιχειρήσεις εντάσσονται οι οντότητες που δεν υπερβαίνουν τις δυο από τις τρεις παρακάτω προϋποθέσεις , κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού :

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα

**Πίνακας: 1.1** Συνοπτική Παρουσίαση Ταξινόμησης Επιχειρήσεων με το μέγεθος

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)	–	–	≤ 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	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

Πηγή : Λογιστική Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε. εφαρμογής του Ν. 4308/2014

### 1.5 Λογιστικό σύστημα και λογιστικά αρχεία

Σύμφωνα με τον νόμο (άρθρα 3-15) το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης θα πρέπει να παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. Επίσης απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεών της.

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.

Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

Όταν η επιχείρηση συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων και τηρεί:

Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Όταν η επιχείρηση δεν συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό σύστημα ( βιβλία εσόδων εξόδων ) για την παρακολούθηση των στοιχείων τα οποία συμπεριλαμβάνουν :

- Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

- Τα πάσης φύσεως κέρδη

- Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

- Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

- Τις πάσης φύσεως ζημίες

- Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

## **1.6 Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων**

Σύμφωνα με το νόμο 4308/2014 στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενσωματώνονται όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που είναι καταχωρημένα στα λογιστικά αρχεία . Αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου.

Σύμφωνα με το μέγεθος της κάθε επιχείρησης συντάσσονται και οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις. Η αντιστοιχία του μεγέθους της επιχείρησης και του πλήθους των οικονομικών καταστάσεων έχει ως εξής :

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων επιχειρήσεων περιλαμβάνουν :

- Τον ισολογισμό ή την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης ( Πίνακας)
- Την κατάσταση αποτελεσμάτων (Πίνακας)
- Την κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης (Πίνακας)
- Την κατάσταση χρηματοροών (Πίνακας)
- Το προσάρτημα (Σημειώσεις)

Οι υποχρεώσεις των **μεσαίων επιχειρήσεων** περιλαμβάνουν :

- Τον ισολογισμό ή την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης ( Πίνακας)
- Την κατάσταση αποτελεσμάτων (Πίνακας)
- Την κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης (Πίνακας)
- Την κατάσταση χρηματοροών (Πίνακας)
- Το προσάρτημα (Σημειώσεις )

Τέλος οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών επιχειρήσεων περιλαμβάνουν:

- Τον ισολογισμό ή την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης ( Πίνακας)
- Την κατάσταση αποτελεσμάτων (Πίνακας)
- Το προσάρτημα (Σημειώσεις )

**Πίνακας: 1.2** Συνοπτική Παρουσίαση των Υποχρεώσεων Τήρησης Λογιστικών Αρχείων ανάλογα με το μέγεθος

	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					✓

Πηγή : Λογιστική Οδηγία Ε.Λ.Τ.Ε. εφαρμογής του Ν. 4308/2014

Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καταρτίζονται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται ως παραρτήματα (Βλ. παράρτημα Α.)

Όσον αφορά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να ληφθούν επίσης υπόψη συνοπτικά τα παρακάτω :

Απόκλιση από την δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων δεν επιτρέπεται, εκτός ορισμένων περιπτώσεων, όπως η περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων ή η συγχώνευση κονδυλίων με ασήμαντα ποσά. Δεν επιτρέπονται επίσης οι συμψηφισμοί στα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δεδουλευμένου, της συνέχισης της δραστηριότητας καθώς και των παρακάτω γενικών αρχών :

-Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

-Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου , τα ποσά της προηγούμενης περιόδου προσαρμόζονται αναλόγως ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

-Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο.

-Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εσόδων και εξόδων δεν επιτρέπονται.

-Οι αρνητικές προσαρμογές (υποτιμήσεις) της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το αν το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι κέρδος ή ζημία.

-Όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο, αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

-Όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα, βάσει σχετικών προβλέψεων, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο.

-Τα υπόλοιπα έναρξης του Ισολογισμού, σε κάθε περίοδο, συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

-Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

-Κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία ισολογισμού δεν αναγνωρίζονται.

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

-Οι απαιτήσεις αυτού του νόμου, σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης δεν είναι σημαντική.

-Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά την λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της κλειόμενης περιόδου.

-Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με την θεμελιώδη παραδοχή - της συνέχισης της δραστηριότητας, ακολουθούνται οι παρακάτω γενικές αρχές:

Τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους.

-Οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρούνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους

## **1.7 Μεταβατικές διατάξεις & Πρώτη εφαρμογή**

Σύμφωνα με την έρευνα μας το μεγαλύτερο μέρος των διατάξεων του νομοσχεδίου αρχίζει από την 1.1.2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε συγκεκριμένες ρυθμίσεις.

Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής αρχής.

Όταν η αναδρομική προσαρμογή και η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων είναι πρακτικά δυσχερής ή το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό, στην αρχή της περιόδου της πρώτης εφαρμογής, η επιχείρηση μπορεί να υιοθετήσει είτε το ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης είτε την εύλογη αξία.

Σε περίπτωση που υιοθετηθεί το ιστορικό κόστος, ως βάση επιμέτρησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων υπάρχουν δύο δυνατότητες που μπορεί να χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις:

Να θεωρηθούν οι λογιστικές αξίες του ισολογισμού τέλους χρήσεως της προηγούμενης περιόδου ως το τεκμαρτό κόστος αυτού του στοιχείου. Μεταγενέστερα της ημερομηνίας μετάβασης οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιούνται με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου.

Να επιμετρηθούν τα περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία, η οποία θα θεωρείται πλέον το τεκμαρτό κόστος αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Η διαφορά που θα προκύψει από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία καταχωρείται στην καθαρή θέση. Μεταγενέστερα της ημερομηνίας μετάβασης οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιούνται με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου

Σε περίπτωση που υιοθετηθεί η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η επιχείρηση επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία της στην εύλογη αξία. Η διαφορά που θα προκύψει από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία καταχωρείται στην καθαρή θέση. Μεταγενέστερα της ημερομηνίας μετάβασης τα πάγια περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους και οι τυχόν διαφορές που θα προκύψουν αναγνωρίζονται επίσης στη καθαρή θέση.

Για την ελαχιστοποίηση του κόστους μετάβασης στα νέα Λογιστικά Πρότυπα, έχουν προβλεφθεί, ορισμένες απαλλαγές για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις.

Ειδικότερα οι πολύ μικρές επιχειρήσεις, όπως προσδιορίζονται στην παράγραφο 2 ανωτέρω μπορούν:

-Να χρησιμοποιούν τους φορολογικούς συντελεστές για την απόσβεση των πάγιων στοιχείων τους αντί της λογιστικής μεθόδου της εκτιμώμενης ωφέλιμης οικονομικής ζωής τους.

-Να μην εξετάζουν στην περίοδο αναφοράς τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση, αλλά να διενεργούν αποσβέσεις βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

-Να μην εξετάζουν στην περίοδο αναφοράς τα πάγια περιουσιακά στοιχεία για απομείωση, αλλά να διενεργούν αποσβέσεις βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

-Να αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.



- Να αναγνωρίζουν τις προβλέψεις και τις κρατικές επιχορηγήσεις σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία.

Από την εφαρμογή του νόμου καταργούνται όλες οι διατάξεις για το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, το Λογιστικό Σχέδιο των Τραπεζών, το Λογιστικό Σχέδιο των Ασφαλιστικών Εταιρειών κλπ.

Επίσης καταργούνται όλες οι διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 που αναφέρονται σε αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και εμφάνιση των Ατομικών & Ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. (Η παράγραφος 8(δ) του άρθρου 16, η παράγραφος 2 του άρθρου 42, οι παράγραφοι 1 έως 4, 7 και 8 του άρθρου 42α, τα άρθρα 42β έως 43, οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 43α, το άρθρο 43γ, τα άρθρα 90 έως 107, τα άρθρα 110 έως 130, τα άρθρα 132 έως 134, και τα άρθρα 138 έως 143)

Οι συντάκτες του νόμου εκτιμούνε ότι τα νέα Λογιστικά Πρότυπα, που είναι σε μεγάλο βαθμό εναρμονισμένα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αποτυπώνουν πιο αξιόπιστα την οικονομική κατάσταση και την δραστηριότητα των επιχειρήσεων και καθιστούν αυτές συγκρίσιμες με ομοειδείς επιχειρήσεις σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### 2. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΉ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π

#### 2.1 Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με τα άρθρα 18 & 24 του Ν. 4308/2014 αναφέρονται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ενσώματα, βιολογικά η άυλα η μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση. Τα περιουσιακά στοιχεία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

Ειδικότερα όπως αναφέρεται στους ορισμούς του σχετικού παραρτήματος :

« Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος»

Στα Ενσώματα πάγια στοιχεία γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στα :

#### **Ακίνητα**

Είναι αυτά τα οποία είναι ιδιόκτητα η κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε για εκμίσθωση είτε για αποκόμιση οφέλους αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση η πώληση αυτών

#### **Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**

Είναι τα ζώντα ζώα και τα φυτά δένδρα. Για σκοπούς εφαρμογής του νόμου δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε διαχείριση η και δεν προορίζονται για βιολογικό μετασχηματισμό

#### **Λοιπά ενσώματα στοιχεία**

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

Ο προσδιορισμός των Άυλων πάγιων στοιχείων δίνεται επίσης στο σχετικό παράρτημα όπου « Άυλα πάγια στοιχεία είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος»

Όσον αφορά τις δαπάνες ανάπτυξης γίνονται κυρίως οι εξής αναφορές

## **Δαπάνες ανάπτυξης**

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

α) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

β) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

γ) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

## **Υπεραξία**

Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα έτη.

## **Λοιπά άυλα**

Τα μακροχρόνια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που παρέχουν οικονομικά οφέλη σε μια επιχείρηση για έναν αριθμό μελλοντικών περιόδων. Μπορούν να ταξινομηθούν σε δύο βασικές κατηγορίες: τα ενσώματα και τα ασώματα. Τα ενσώματα έχουν φυσική υπόσταση, ενώ τα ασώματα είτε δεν έχουν φυσική υπόσταση ή έχουν μια αξία που δεν επικοινωνεί με την φυσική υπόσταση που έχουν.

Η αξία ενός ασώματου περιουσιακού στοιχείου είναι συνάρτηση των δικαιωμάτων ή των προνομίων που σχετίζονται με την κυριότητά τους. Με την πάροδο του χρόνου ο ρόλος των ασώματων περιουσιακών στοιχείων έχει αυξηθεί και έχει γίνει σημαντικότερος για την λειτουργία και την ευημερία πολλών τύπων επιχειρήσεων, καθώς η οικονομία που βασίζεται στην γνώση γίνεται πιο κυρίαρχη.

## **2.2 Το Κόστος κτήσης - Αρχική αναγνώριση Ενσώματων και άυλων παγίων**

Σε ακολουθία του νόμου Τα ενσώματα , βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα μετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται και τα εξής :

- Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο
- Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων .
- Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης , μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου.
- Οι δαπάνες ανάπτυξης που αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο μόνο όταν ισχύουν τα παρακάτω :
- Όταν υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα από την επιχείρηση να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
- Όταν υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης του κόστους των περιουσιακών στοιχείων.
- Όταν είναι σχεδόν σίγουρο ότι τα στοιχεία αυτά θα επιφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
- Σε κάθε άλλη περίπτωση η δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο.
- Το κόστος αποσυναρμολόγησης , απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων , όταν η υποχρέωση αφορά εγκατάσταση του παγίου ή χρήση του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου.

### **Τα Ιδιοπαραγόμενα Πάγια**

Ως ιδιοπαραγόμενα πάγια μπορούμε να χαρακτηρίσουμε τα πάγια τα οποία μπορεί να παραγάγει η επιχείρηση μόνη της για την κάλυψη των αναγκών της.

Όσον αφορά τα Ιδιοπαραγόμενα Πάγια Ισχύουν γενικά τα εξής :

- Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φτάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας.
- Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών , αναλωσίμων υλικών , το κόστος της εργασίας και οποιοδήποτε άλλο κόστος σχετίζεται άμεσα με το πάγιο στοιχείο καθώς και μια αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται με αυτό στην περίοδο κατασκευής του.
- Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευή ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που του αναλογούν.
- Τα ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια επιμετρούνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού
- Τέλος εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία , συμπεριλαμβανόμενης της υπεραξίας , δεν αναγνωρίζονται (με εξαίρεση των δαπανών ανάπτυξης) .

## 2.3 Η Αξία των Παγίων μετά την αρχική Αναγνώριση

Η προσαρμογή των αξιών των παγίων γίνεται κυρίως μέσω του έλεγχου απομείωσης και των αποσβέσεων.

### 2.3.1 Ο έλεγχος Απομείωσης των Ενσώματων Παγίων

Η Μεταγενέστερη Αποτίμηση των παγίων (ακινήτων ) γίνεται με

– Επιλογή μεταξύ της Μεθόδου του Κόστους και της μεθόδου της Μεθόδου της Επανεκτίμησης

-Επανεκτίμηση με τη μέθοδο του κόστους (Cost method)

Η λογιστική αξία του παγίου είναι το κόστος κτήσης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημιές λόγω μείωσης της αξίας του

-Επανεκτίμηση με τη μέθοδο της Επανεκτίμησης - Αναπροσαρμογής (Revaluation Method )

Η λογιστική αξία του παγίου είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία η οποία καθορίζεται ως η εύλογη (δίκαιη) αξία την ημερομηνία επανεκτίμησης μείον μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και ζημιές απομείωσης

- Επανεκτίμηση με επαρκή συχνότητα

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εκτιμώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους , όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημιές απομείωσης προκύπτουν όταν η πραγματική αξία ενός παγίου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.

Η αναγνώριση της ζημιάς γίνεται όταν η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Ως ενδείξεις απομείωσης θεωρούνται : α) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέρα από το ποσό που αναμενόταν ως αποτέλεσμα της κανονικής χρήσης του. β) Δυσμενείς μεταβολές στο τεχνικό , οικονομικό και νομικό περιβάλλον της επιχείρησης. γ) Αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι δυνατόν να μειώσει σημαντικά την πραγματική αξία του παγίου. δ) Απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός παγίου.

-Οι ζημιές απομείωσης εμφανίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.

-Οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα όταν οι συνθήκες που τις προκαλούν παύουν να υπάρχουν απομείωση της υπεραξίας όμως δεν αναστρέφεται.

-Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημιάς απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε αν δεν είχε αναγνωρισθεί η ζημιά απομείωσης.

### **2.3.2 Οι Αποσβέσεις των Παγίων**

Σύμφωνα με τον ορισμό των ΕΛΠ (Ν. 4308/2014), « απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του»

-Η αξία των περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση . Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

-Την ευθύνη για επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης του παγίου και την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του έχει η διοίκηση.

-Οι αποσβέσεις μπορούν να γίνουν με τη σταθερή μέθοδο, τη φθίνουσα ή τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

-Η Γή δεν υπόκειται σε απόσβεση . Οι βελτιώσεις όμως αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση.

-Τα έργα τέχνης , τα κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν -υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση δεν αποσβένονται.

-Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν αποσβένονται , γίνεται όμως ετήσιος έλεγχος απογείωσης της αξίας τους.

-Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα αποσβένονται με περίοδο απόσβεσης τα δέκα έτη.

#### **Παράδειγμα Εφαρμογής μεθόδων αποσβέσεων**

Τα δεδομένα :

Αγορά μηχανήματος στις 2.1.20X1 κόστους κτήσης 180.000 ευρώ. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα παράγει συνολικά 350.000 μονάδες προϊόντος. Υπολειμματική αξία στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής 10.000 ευρώ. Αποσβεστέα αξία  $180.000 - 10.000 = 170.000$ .

Σταθερή μέθοδος αποσβέσεων. Το ποσοστό ετήσιας απόσβεσης προσδιορίζεται διαιρώντας το 100 δια των ετών της ωφέλιμης οικονομικής ζωής.

**Πίνακας 2.1: Πίνακας αποσβέσεων σταθερής μεθόδου**

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Ετήσια απόσβεση	Σωρευμένες αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
20X1	170.000	20 %	34.000	34.000	136.000
20X2	170.000	20 %	34.000	68.000	102.000
20X3	170.000	20 %	34.000	102.000	68.000
20X4	170.000	20 %	34.000	136.000	34.000
20X5	170.000	20 %	34.000	170.000	0
Σύνολο		100%	170.000		

Φθίνουσα μέθοδος αποσβέσεων. Ένας συνήθης τρόπος υπολογισμού φθίνοντος ποσοστού ετήσιων αποσβέσεων στηρίζεται στο άθροισμα των ετών της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του παγίου.

Το άθροισμα αυτών των ετών είναι  $1+2+3+4+5=15$

**Πίνακας 2.2α : Πίνακας αποσβέσεων φθίνουσας μεθόδου**

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		

#### Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων

-Ενδείκνυται σε περιπτώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού μεγάλης αξίας που παράγει αγαθά με μη σταθερούς ρυθμούς παραγωγής.

-Παραλλαγή της μεθόδου των παραγόμενων μονάδων είναι η μέθοδος των ωρών λειτουργίας ενός μηχανήματος.

*Συντελεστής απόσβεσης=παραχθείσες μονάδες περιόδου/συνολικά εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής*

#### **Πίνακας 2.2β. :**

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		

#### **Παύση αναγνώρισης παγίων**

Η παύση αναγνώρισης παγίων έχει να κάνει ως εξής:

-Ένα πάγιο στοιχείο δεν αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν το στοιχείο διατίθεται ή δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

-Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την πώληση ενός παγίου είναι η διαφορά μεταξύ της καθαρής αξίας πώλησης και της λογιστικής αξίας του παγίου.

-Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την πώληση ενός παγίου περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης στο χρόνο που το στοιχείο πωλείται.

#### **Πάγια με Χρηματοδοτική Μίσθωση**

Αντίθετα όταν έχουμε χρηματοδοτική μίσθωση ο τρόπος που το αντιμετωπίζεται είναι ο εξής:

-Ένα περιουσιακό στοιχείο που αγοράζεται από μια επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται σαν περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει αν το στοιχείο είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια επιχείρηση. Μεταγενέστερα τα πάγια αυτά αντιμετωπίζονται λογιστικά βάση του νομού για τα ιδιόκτητα στοιχεία.. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, και το μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο , το οποίο μειώνει το δάνειο και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

-Από την πλευρά του εκμισθωτή , τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους , με χρηματοδοτική μίσθωση εμφανίζονται αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στην μίσθωση. Μεταγενέστερα η απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγημένο δάνειο , και το μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο , το οποίο μειώνει το δάνειο και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο.

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

#### **Αντίθετα εάν έχουμε Λειτουργική Μίσθωση**

-Ο εκμισθωτής παγίων παρουσιάζει στον ισολογισμό του τα εκμισθωμένα σε τρίτους περιουσιακά στοιχεία βάσει λειτουργικής μίσθωσης σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου. Τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης .

-Ο μισθωτής παγίων βάση λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζει τα μισθώματα ως έξοδα στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο .

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### **3. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.**

Το Ελληνικό θεσμικό πλαίσιο πριν την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αποτελείται από το Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), η εφαρμογή του οποίου ξεκίνησε με το ΠΔ 1123/1980, το Ν.2190/20 περί ανωνύμων εταιριών, τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ, ΠΔ186/1992), την φορολογία εισοδήματος (Ν. 4172/2014) τις λοιπές φορολογίες Ακινήτων και τον νόμο περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων (Ν.2065/1992).

#### **3.1 Τα Πάγια Περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το ΕΓΛΣ**

Πάγια είναι τα στοιχεία εκείνα του ενεργητικού τα οποία προορίζονται για πολυετή χρήση. Ο χρόνος κατά τον οποίο μπορούν να παρέχουν υπηρεσίες, δηλαδή η ωφέλιμη ζωή τους, είναι μεγαλύτερη του έτους και η επιχείρηση προτίθεται να τα χρησιμοποιήσει για διάστημα μεγαλύτερο του έτους. Μεταξύ αυτών διακρίνουμε τις παρακάτω κατηγορίες:

##### **3.1.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία υλικά, ή ενσώματες ακινητοποιήσεις**

Πάγια περιουσιακά στοιχεία υλικά, ή ενσώματες ακινητοποιήσεις, είναι τα μόνιμα περιουσιακά στοιχεία, εκείνα τα οποία έχουν κάποια φυσική ύπαρξη. Τα στοιχεία αυτά έχουν διαρκή χαρακτήρα και χρησιμοποιούνται παραγωγικά από την επιχείρηση για την ομαλή λειτουργία και την εκπλήρωση των αντικειμενικών σκοπών της.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει:

- α) στοιχεία που δεν χρειάζονται αποσβέσεις, όπως π.χ. γήπεδα, οικόπεδα κλπ.
- β) στοιχεία που απαιτούν κανονική απόσβεση, όπως είναι τα κτίρια, τα μηχανήματα κλπ.

Στον Ισολογισμό τα στοιχεία αυτά παρουσιάζονται με τη λογιστική τους αξία, δηλαδή με την αρχική αξία του κόστους, μείον τα αποσβεσθέντα μέχρι την ημέρα της συντάξεως του Ισολογισμού.

##### **3.1.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία ή ασώματες ακινητοποιήσεις**

Είναι τα πάγια στοιχεία τα οποία δεν έχουν καμία φυσική ύπαρξη, πλην όμως αποτελούν δικαιώματα και προνόμια τα οποία έχουν σημαντική οικονομική αξία και τα οποία πολλές φορές είναι δυνατόν να είναι μεγαλύτερης αξίας από τα πάγια στοιχεία.

Παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, το σήμα, τα συγγραφικά δικαιώματα, τα έξοδα οργανώσεως, οι ειδικές άδειες, η φήμη και η πελατεία, τα δικαιώματα αλυσωτών καταστημάτων, οι ειδικές μέθοδοι παραγωγής κλπ. Στον Ισολογισμό παρουσιάζονται με τη λογιστική τους αξία, η οποία ισούται με το κόστος της αποκτήσεως ή αναπτύξεως των στοιχείων μείον τις μέχρι σήμερα αποσβέσεις τους.

Η 1η ομάδα των λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) που περιλαμβάνει το πάγιο ενεργητικό και αποτελείται από τους εξής υψηλόβαθμους ή τροφοδοτούμενους λογαριασμούς με τους αντίστοιχους διψήφιους κωδικούς αριθμούς:

10.Εδαφικές εκτάσεις . Γήπεδα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση και στα οποία έχουν ανεγερθεί τα εργοστάσια και άλλα κτίρια

11.Κτίρια, κτιριακές εγκαταστάσεις και τεχνικά έργα .Κτίρια εργοστασίων, αποθηκών, γραφείων κλπ., που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση.

12.Μηχανήματα και μηχανολογικός εξοπλισμός . Διάφορες μηχανές με τα εξαρτήματά τους, όπως επίσης η εγκατάσταση αυτών. Χωριστός λογαριασμός πρέπει να τηρείται για τα “Όργανα” της επιχειρήσεως.

13.Μεταφορικά μέσα . Όλων των ειδών τα οχήματα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ή χωριστά τα επιβατικά και χωριστά τα φορτηγά αυτοκίνητα, λόγω των διαφορετικών συντελεστών αποσβέσεως.

14.Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός . Γραφεία, βιβλιοθήκες, πολυθρόνες κλπ., εξοπλισμός γραφείων.

15.Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων . Τα υλικά αγαθά που αποκτάει οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

16.Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης . Υπεραξία επιχειρήσεως, δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων. λοιπές παραχωρήσεις κλπ.

17. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις .Οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής -Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες -, οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.

18.Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων. Όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως. Τα στοιχεία παγίου ενεργητικού παρουσιάζονται σε τιμή κόστους μείον αποσβέσεις.

## 3.2 Αρχική αναγνώριση & Κόστος κτήσης Ενσώματων και άυλων παγίων (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία Καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητα των στοιχείων.

-Το κόστος των στοιχείων παγίου ενεργητικού περιλαμβάνει την τιμή κτήσης και οποιαδήποτε άλλα άμεσα έξοδα για να καταστούν τα στοιχεία λειτουργήσιμα.

-Έργα αποτιμούνται κατά έργο και περιλαμβάνουν υλικά, άμεσα εργατικά και άλλα συναφή έξοδα.

- Έξοδα δανεισμού για την απόκτηση στοιχείων πάγιου ενεργητικού διαγράφονται στο έτος που εγείρονται.

-Έξοδα για επισκευές και ανανεώσεις διαγράφονται στο έτος που εγείρονται.

## 3.3 Η Αξία των Παγίων μετά την αρχική Αναγνώριση - Προσαρμογή Αξιών (Ε.Γ.Λ.Σ.)

### 3.3.1 Οι Αποσβέσεις των Παγίων

Διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές του, Ν.4172/2013 που δεν ανταποκρίνεται κατά κανόνα στην ωφέλιμη ζωή του στοιχείου.

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να χρησιμοποιούν τις αποσβέσεις όπως αυτές υπολογίζονται με βάση την φορολογική νομοθεσία δηλαδή σύμφωνα με τον νόμο Ν. 4172/2013 και ειδικότερα το άρθρο 24. ( πριν Ν. 2238/1994, άρθρο 31) . Εκτός των αλλαγών στις «Χρηματοδοτικές μισθώσεις», στο θέμα των αποσβέσεων έχουμε κυρίως τις εξής αλλαγές μεταξύ των χρήσεων 2014 και 2013

α) Αλλαγή του χρόνου έναρξης των αποσβέσεων: Από 1/1/2014: «Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται». Για τις χρήσεις 2013 και πριν ίσχυαν τα εξής : « η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά άρχισαν να χρησιμοποιούνται »

β) Αλλαγή συντελεστών :

Είδος Παγίου	Ποσοστό 2014	Ποσοστό 2013
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16%	10%

γ) Κατάργηση συντελεστών αποσβέσεων για ειδικές κατηγορίες επιχειρήσεων και ένταξη τους στον γενικό κανόνα :

<b>Είδος Παγίου</b>	<b>Ποσοστό 2013</b>	<b>Ποσοστό 2014-Γενική κατηγορία</b>
Μέσα μεταφοράς ατόμων για τους τομείς Ν77.11 (Ενοικίαση και εκμίσθωση αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων) και Ο85 (Εκπαίδευση)	20%	16%
και μέσα μεταφοράς φορτίων για τον τομέα Ν77.12 (Ενοικίαση και εκμίσθωση φορτηγών):	20%	12% ;;

δ) Περιπτώσεις «χρηματοδοτικής μίσθωσης» και αποσβέσεις :

Αλλαγή του δικαιούχου διενέργειας αποσβέσεων, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης (Ν.4172/2013). Έτσι σε αντίθεση με τα ισχύοντα τα προηγούμενα έτη, στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι αποσβέσεις διενεργούνται από τον μισθωτή. Τα ανωτέρω αφορούν σε συμβάσεις που συνάπτονται από 1/1/2014. Για τις υφιστάμενες έως 31/12/2013 συμβάσεις οι σχετικές διατάξεις θα έχουν εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2019 (άρθρο 72 παρ. 19 Ν.4172/2013/τροποποίηση με το Ν.4223/2013), εφόσον φυσικά οι συμβάσεις αυτές εξακολουθούν να είναι σε ισχύ.

Ο φορολογικός χειρισμός των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, εναρμονίζεται, με τα ισχύοντα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ( Δ.Λ.Π ή Δ.Π.Χ.Α ), Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις». Σημειώνεται ότι σύμφωνα ήδη με το Άρθρο 141 «Χρηματοδοτικές μισθώσεις», του Κ.Ν 2190/1920 προβλέπονταν τα εξής:

«1. Οι εταιρείες, που συνάπτουν χρηματοδοτικές μισθώσεις, είτε ως εκμισθωτές είτε ως μισθωτές, έχουν τη δυνατότητα της επιμέτρησης και απεικόνισης των συναλλαγών αυτών στα λογιστικά τους βιβλία, είτε με βάση τους κανόνες που προδιαγράφονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είτε με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγεται ακολουθείται με συνέπεια μέχρι τη λήξη της κάθε συγκεκριμένης χρηματοδοτικής μίσθωσης. 2. Η υιοθέτηση της προδιαγραφόμενης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεθόδου λογιστικής απεικόνισης των χρηματοδοτικών μισθώσεων δεν συνεπάγεται αναμόρφωση του λογιστικού κέρδους (ή ζημιάς), για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς). 3. Ειδικότερα, κατά την πρώτη εφαρμογή της προδιαγραφόμενης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεθόδου λογιστικής απεικόνισης υφιστάμενης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των μέχρι της στιγμής εκείνης λογιστικά αναγνωρισθέντων εσόδων

ή εξόδων και των εσόδων ή εξόδων που θα είχαν αναγνωρισθεί, εάν είχε εφαρμοσθεί η προδιαγραφόμενη από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέθοδος, από την αρχική σύναψη της χρηματοδοτικής μισθωτικής σύμβασης, προστίθεται ή αφαιρείται από το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) που προκύπτει μέσα στη χρήση κατά την οποία εφαρμόζεται, για πρώτη φορά, η μέθοδος που προδιαγράφεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.» ( Το άρθρο 141, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 13 του ν.3299/2004 και ισχύει από 10-02-2004).

Σχετικά με την ανωτέρω πρόβλεψη υπήρξαν αμφιβολίες κατά πόσο μπορεί να ισχύει μια διάταξη ενός μη φορολογικού Νόμου ( Ν.2190/1920 ), έναντι μιας διάταξης του Κ.Φ.Ε. (άρθρο 31 παρ. 1 περ.) για την φορολογική έκπτωση των αποσβέσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης και πρακτικά η δυνατότητα που έδινε το άρθρο αυτό, δεν είχε ευρεία εφαρμογή από τις επιχειρήσεις .

Για το θέμα αυτό συναφής είναι και η απόφαση Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 591 ΔΠ/30.7.2009. Εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α. 2 «Παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών» και Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρονται : «..... ii) το άρθρο 141, η παράγραφος 1 του οποίου αναφέρει, ότι οι εταιρείες που συνάπτουν χρηματοδοτικές μισθώσεις είτε ως εκμισθωτές είτε ως μισθωτές, έχουν την δυνατότητα επιμέτρησης και απεικόνισης των συναλλαγών αυτών στα λογιστικά τους βιβλία, είτε με βάση τους κανόνες που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είτε με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγεται ακολουθείται με συνέπεια μέχρι την λήξη της κάθε συγκεκριμένης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Συνεπώς, βάσει της εν λόγω διάταξης, τα προβλεπόμενα από τα Δ.Π.Χ.Α. σχετικά με τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, μπορούν να εφαρμοσθούν προαιρετικά και από τις εταιρείες που δεν συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις βάσει των Δ.Π.Χ.Α.»

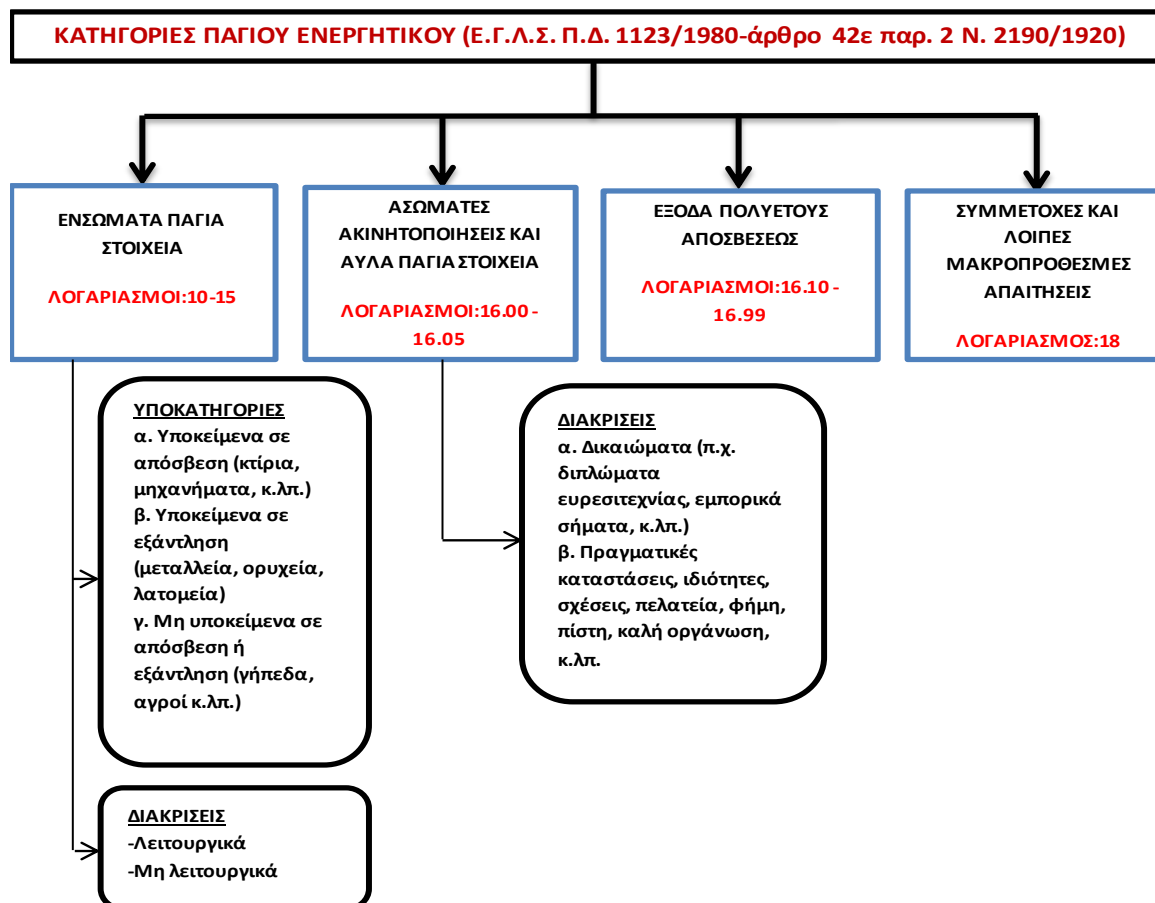
### **3.3.2 Η αναπροσαρμογή της Αξίας του Παγίων (Ν. 2065/1992)**

Μόνο για τα ακίνητα προβλέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας τους κάθε 4 χρόνια με βάση τους συντελεστές που καθορίζει το υπουργείο οικονομικών. Νόμος Ν.2065/1992.

Η υπεραξία αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση το Ν.2065/1992 κεφαλαιοποιείται με έκδοση μετοχών που διανέμονται στους μετόχους. Η αναπροσαρμογή της αξίας μόνο των ακινήτων γίνεται ανά 4 χρόνια με βάση τους συντελεστές που καθορίζει το υπουργείο. Με διάταξη του άρθρου 15 του νόμου 3229/2004 παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρίες να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ και το ΔΛΠ 16 για την εύλογη αξία μόνο όμως για τα ακίνητα.

Στο παρακάτω σχήμα απεικονίζονται οι κατηγορίες του Παγίου Ενεργητικού

Διάγραμμα Β.1.1 : 3.1 Σχηματική παρουσίαση του Παγίου Ενεργητικού με βάση την λογιστική τυποποίηση πριν τα Ε.Λ.Π.





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

### 4.ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ (ΕΛΠ) ΚΑΙ ΠΡΟΓΟΥΜΕΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ

#### 4.1 Αλλαγές στην Λογιστική Τυποποίηση και καταργήσεις νομοθετημάτων και διατάξεων

Με το νόμο για τα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) καταργούνται:

**-Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ Ν.4093/2012).** Επίσης, καταργείται ρητά και κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάσει αυτών των καταργούμενων διατάξεων ή του προ ισχύσαντος Π.Δ. 186/1992.

#### **Προεδρικά Διατάγματα:**

Το Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α 283/15-12-1980) περί εφαρμογής του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Το Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων.

Το Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών Δυνητικά: «Οι οντότητες, με επιλογή τους, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, μαζί με το περιεχόμενο και τους κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών».

**- Οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920,** και σειρά άλλων διατάξεων νόμων που αναλυτικά αναφέρονται στο άρθρο 38 .

Σε αυτές τις λογιστικές αρχές που καταργούνται συμπεριλαμβάνονται:

- α) οι κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και,
- β) τα υποδείγματα σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

Με την ισχύ των Ε.Λ.Π. καταργούνται, επίσης:

#### **- Η τήρηση βιβλίου αποθήκης**

Υπό την προϋπόθεση ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της οντότητας για την τήρηση δικλίδων παρακολούθησης των αποθεμάτων.

### **-Η αναλυτική λογιστική**

Ο νόμος προβλέπει στο άρθρο 3 παρ. 8 ως βασικό λογιστικό σύστημα, το σύστημα της συλλειτουργίας της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, του οποίου η εφαρμογή είναι προαιρετική, αφού η διάταξη αυτή επιτρέπει στις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν το λογιστικό σύστημα του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο βασίζεται στην αυτόνομη λειτουργία της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής (Διοικητικής) Λογιστικής.

### **-Η υποχρεωτικότητα της διαδικασίας προσδιορισμού αποτελεσμάτων με την ομάδα 8**

Όπου καταργείται:

- α) η υποχρέωση σύνταξης της Γενικής Εκμεταλλεύσεως και,
- β) το σύνολο των εσόδων-εξόδων της οντότητας θεωρούνται οργανικά.

#### **4.1.1 Η παρακολούθηση και απεικόνιση των Παγίων στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.**

Οι διατάξεις του νόμου περιλαμβάνουν **συγκεκριμένα υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων**, ανάλογα με την κατηγοριοποίηση μιας οντότητας σε «μεγάλου μεγέθους», «μεσαίου μεγέθους» ή «μικρού και πολύ μικρού μεγέθους».

Η δομή των οικονομικών καταστάσεων που υιοθετούνται από τον νέο νόμο για τις «μεγάλες» και τις «μεσαίες» οντότητες, προσομοιάζουν περισσότερο σε αυτές που υιοθετούν τα Δ.Π.Χ.Α. και σε κάθε περίπτωση διαφέρουν σημαντικά από την δομή των οικονομικών καταστάσεων του Ε.Γ.Λ.Σ. Τα υποδείγματα αυτά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εκτίθενται στο Παράρτημα Β (Ν. 4308/ΦΕΚ Α 251/24.11.2014). βάση τον ανωτέρω διαχωρισμό αυτό, οι οντότητες θα καταρτίζουν τις ανάλογες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται στα άρθρα 2 και 16 των Ελληνικών προτύπων.

Ειδικότερα όσον αφορά τα Πάγια περιουσιακά στοιχεία το υπόδειγμα ισολογισμού των ΕΛΠ προβλέπει τα κατωτέρω.

**Υπόδειγμα : Ισολογισμός - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις  
(χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης)**

**Πίνακας 4.1**

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
<b>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</b>			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
<i>Σύνολο</i>		<hr/> X	<hr/> X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
<i>Σύνολο</i>		<hr/> X	<hr/> X

**4.1.2 Ομάδες και το νέο σχέδιο λογαριασμών**

Ο νόμος καθιερώνει νέο σχέδιο λογαριασμών το οποίο θα χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας.

Το σχέδιο λογαριασμών είναι υποχρεωτικό ως προς:

- την ονοματολογία,
- το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών και,
- το περιεχόμενό τους.
- Δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών που προτείνεται στο Παράρτημα Γ του νόμου.

Τα βασικά στοιχεία αναφορικά με την δομή και το περιεχόμενο του σχεδίου λογαριασμών που εισάγει ο νέος νόμος σε σύγκριση με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. έχουν ως εξής:

Όλοι οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται σε 8 ομάδες αναλόγως της φύσης των λογιστικών γεγονότων που καταχωρούνται σε αυτούς.

Αναλυτικότερα:

- οι ομάδες 1 έως 3 περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία,
- η ομάδα 4 την καθαρή θέση και,
- η ομάδα 5 τις υποχρεώσεις μιας οντότητας,
- οι ομάδες 6 και 7 περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς και συγκεκριμένα η ομάδα 6 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έξοδα, καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, ενώ η ομάδα 7 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έσοδα, καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και,
- η ομάδα 8 περιλαμβάνει τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων και τα αποτελέσματα της χρήσης

#### **Πίνακας 4.2 Πίνακας ομάδων**

Συνοπτική παρουσίαση Σχεδίου λογαριασμών (Παράρτημα Γ΄ του Ν. 4308/2014)	Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών (§ 1.205 Π.Δ. 1123/1980)  Ε.Γ.Λ.Σ.
<b>Ομάδα 1</b>	<b>Ομάδα 1</b>
Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία	Πάγιο Ενεργητικό
<b>Ομάδα 2</b>	<b>Ομάδα 2</b>
Αποθέματα	Αποθέματα
<b>Ομάδα 3</b>	<b>Ομάδα 3</b>
Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία	Απαιτήσεις και διαθέσιμα
<b>Ομάδα 4</b>	<b>Ομάδα 4</b>
Καθαρή θέση	Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
<b>Ομάδα 5</b>	<b>Ομάδα 5</b>
Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

<b>Ομάδα 6</b>	<b>Ομάδα 6</b>
Έξοδα και ζημιές	Οργανικά Έξοδα κατ' είδος
<b>Ομάδα 7</b>	<b>Ομάδα 7</b>
Έσοδα και κέρδη	Οργανικά Έσοδα κατ' είδος
<b>Ομάδα 8</b>	<b>Ομάδα 8</b>
Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου	Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
<b>Ομάδα 9</b>	<b>Ομάδα 9</b>
-----	Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)
<b>Ομάδα 10</b>	<b>Ομάδα 10</b>
-----	Λογαριασμοί Τάξεως

Το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών είναι προαιρετικής εφαρμογής (παρ. 9 του άρθρου 3)

- Κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014.
- Οι επιχειρήσεις έχουν το απόλυτο δικαίωμα να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο βασίζεται στην αυτόνομη λειτουργία της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής (Διοικητικής ) Λογιστικής.
- Η αυτόνομη αυτή λειτουργία παρέχει τη δυνατότητα για την κατάρτιση του λογαριασμού της Γενικής Εκμεταλλεύσεως που θεωρείται το πλέον σημαντικό και αξιόπιστο σύστημα πληροφόρησης των διοικήσεων των επιχειρήσεων και των πάσης φύσεως ελεγκτικών υπηρεσιών της δημόσιας διοίκησης.

Έτσι, η λογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων δε θα αλλάξει, δε θα διαταραχθεί την 1η Ιανουαρίου 2015, αφού:

- Δεν απαιτείται να αλλάξει η λογιστική οργάνωση, η συνδεσμολογία των λογαριασμών και γενικότερα η καθημερινή λειτουργία του λογιστηρίου.
- Δεν απαιτείται να αλλάξει η κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης αφού οι κανόνες κοστολόγησης ουσιαστικά δεν αλλάζουν.
- Το σχέδιο νόμου παρέχει ένα προαιρετικής εφαρμογής λιτό και ευέλικτο σχέδιο λογαριασμών, προσαρμοσμένο στη δομή, το περιεχόμενο και την ονοματολογία των λογαριασμών.
- Το σχέδιο αυτό έχει επίσης λάβει υπόψη του την καθολική σχεδόν χρήση προηγμένων πληροφοριακών λογιστικών πακέτων.

Ακολουθεί σχέδιο συνδεσμολογίας Λογαριασμών και Ισολογισμού που αφορούν τα πάγια .

## Πίνακας 4.3 Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του ισολογισμού του υποδείγματος Β1.1

ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤ/ΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ		
Οι παρακάτω πίνακες παρέχουν καθοδήγηση για τη σύνδεση του σχεδίου λογαριασμών με την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των άρθρων 16 και 17.		
<b>Πίνακας Δ.1: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του Ισολογισμού του υποδείγματος Β.1.1 (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)</b>		
Κονδύλι Ισολογισμού	Λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών	Περιγραφή σχεδίου λογαριασμών
<b>Μη κυκλοφορούντα στοιχεία</b>		
<b>Ενσώματα πάγια</b>		
Ακίνητα	10	Γη
	11	Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση
	12	Κτήρια - τεχνικά έργα
Μηχανολογικός εξοπλισμός	13	Μηχανολογικός εξοπλισμός
Λοιπός εξοπλισμός	14	Μεταφορικά μέσα
	15	Λοιπός εξοπλισμός
Επενδύσεις σε ακίνητα	16	Επενδύσεις σε ακίνητα
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	17	Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		(εφόσον υπάρχει κάποια ιδιαίτερη κατηγορία)
<b>Άυλα πάγια στοιχεία</b>		
Δαπάνες ανάπτυξης	18.01	Δαπάνες ανάπτυξης
Υπεραξία	18.02	Υπεραξία
Λοιπά άυλα	18.03	Λοιπά άυλα
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	50.03.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες
	18.01	Δαπάνες ανάπτυξης (μόνο το μέρος δαπανών υπό εξέλιξη)

### 4.2 Αλλαγές στο λογιστικό χειρισμό οικονομικών συναλλαγών

Η μελέτη των άρθρων 18-24 και του άρθρου 27 του Ν. 4308/2014 για την επιμέτρηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης (παγίων, χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, αποθεμάτων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων, επιχορηγήσεων και στοιχείων σε Ξ.Ν.), αποδεικνύει ότι είναι διάχυτη η προσπάθεια του νομοθέτη να εισάγει την εφαρμογή διατάξεων των Δ.Π.Χ.Α. σε όλες τις οντότητες, είτε με υποχρεωτικές διατάξεις, είτε με διατάξεις δυνητικές, με επιλεκτικό δικαίωμα των επιχειρήσεων να τις εφαρμόζουν.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο 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.

Όπως προβλέπεται στο νόμο, τα Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες και από άλλες οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, χρηματοδοτικά ιδρύματα κ.λπ. Ουσιαστικά με τις πιο πάνω διατάξεις επιχειρείται η μερική εισαγωγή διατάξεων των Δ.Π.Χ.Α. και στις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα με το αιτιολογικό, ότι οι κανόνες επιμέτρησης (αποτίμησης) διεθνοποιούνται.

Η υποχρεωτική εφαρμογή τους και από τις επιχειρήσεις αυτές, θα τις αναγκάσει στην τήρηση διπλών βιβλίων (λογιστικών και φορολογικών), υποχρέωση η οποία αυξάνει το ετήσιο λειτουργικό τους κόστος.

#### **4.2.1 Οι σημαντικότερες αλλαγές – Αναγνώριση Παγίων και Εξόδων**

Οι σημαντικότερες αλλαγές στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών που αφορούν τα πάγια συνοψίζονται στα εξής:

Α) Κατάργηση των λογαριασμών του Ενεργητικού εξόδων πολυετούς αποσβέσεως και διαφορετικός τρόπος λογιστικής αντιμετώπισής τους (λογαριασμοί 16.10 έως 16.98 και 16.99.10 έως 16.99.90 του Ε.Γ.Λ.Σ.).

Αναλυτικότερα οι λογαριασμοί:

**16.10 «Εξόδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως»,**

**16.17 «Εξόδα αναδιοργανώσεως»,**

**16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»**

στα οποία συμπεριλαμβάνεται και η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφισέως του, αντί της καταχώρησής τους στο ενεργητικό του ισολογισμού και της απόσβεσής τους εντός πενταετίας, αντιμετωπίζονται πλέον λογιστικά ως οργανικά



έξοδα και συμπεριλαμβάνονται στα «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων», σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4308/2014

#### **16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων»,**

#### **16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών»**

Ειδικά τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης τα κριτήρια χαρακτηρισμού «ως εξόδων πολυετούς απόσβεσης» δεν προσδιορίζονται με σαφήνεια από το Ε.Γ.Λ.Σ.Με βάση το Ν.4308/2014(άρθρο 25), ο χαρακτηρισμός των εξόδων ερευνών και ανάπτυξης ως εξόδων πολυετούς απόσβεσης επιτρέπεται υπό αυστηρές προϋποθέσεις, η τήρηση των οποίων επανεξετάζεται κάθε φορά που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις

Τα κριτήρια αυτά είναι:

1)Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

Β) Σημαντικές αλλαγές έχουμε όμως και στους παρακάτω λογιστικούς χειρισμούς :

#### **16.13 «Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων»**

Τα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου, εάν αυτά είναι σημαντικά με το νέο νόμο καταχωρούνται αφαιρετικά της Καθαρής θέσης, ενώ τα έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων καταχωρούνται αφαιρετικά της σχετικής υποχρέωσης και αποσβένονται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου κατά τη διάρκεια του δανείου.

**16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων»** που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων και περιλαμβάνουν π.χ. το φόρο μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και τις αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, τα οποία με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρούνται στο ενεργητικό του ισολογισμού και αποσβένονται εντός πενταετίας, αναγνωρίζονται πλέον ως αρχικό κόστος των «ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων», σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 4308/2014.

**16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων»,** αντιμετωπίζονται λογιστικά ως οργανικά αποτελέσματα (έσοδα ή έξοδα)

είτε προκύπτουν από το διακανονισμό αυτών των νομισματικών κονδυλίων είτε προκύπτουν από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από αυτή που εφαρμόστηκε κατά την αρχική αναγνώρισή τους και συμπεριλαμβάνονται στα «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων», σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 4308/2014

**16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών»**, αντιμετωπίζονται λογιστικά ως οργανικά έξοδα και συμπεριλαμβάνονται στα «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων», σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4308/2014. Η καταχώρηση στα έξοδα, εφόσον η διαφορά (υπό το άρθριο) είναι σημαντική γίνεται τμηματικά κατά τη διάρκεια του δανείου είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, σύμφωνα με τη βασική αρχή του «δουλευμένου».

**16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου»**, αναγνωρίζονται ως κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων ή αποθεμάτων μακράς κατασκευής ή παραγωγής (δυναμική εφαρμογή), άλλως αντιμετωπίζονται λογιστικά ως οργανικά έξοδα και συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με τα άρθρα 18 και 25 του Ν. 4308/2014.

**16.90 «Έξοδα μετεγκατάστασεως της επιχειρήσεως (Γνωμ. 26/2258/1996)** (στα οποία συμπεριλαμβάνονται το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου), αναγνωρίζονται ως αρχικό κόστος, σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 4308/2014.

**16.96 «Ιδιοπαραγωγή δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας»**, ως εσωτερικώς δημιουργούμενα **άυλα στοιχεία** δεν αναγνωρίζονται και δεν λογιστικοποιούνται πλέον, εκτός και αν αφορούν δαπάνες ανάπτυξης οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου **18 του Ν. 4308/2014** για την αναγνώρισή τους ως περιουσιακά στοιχεία.

**16.98 «Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων»** παρακολουθούνται πλέον στους λογαριασμούς 50.03.01 «Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία-μη συνδεδεμένες οντότητες» και 50.04.01 «Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία-συνδεδεμένες οντότητες», ως Παράρτημα Γ «Σχέδιο λογαριασμών» του Ν. 4308/2014

Γ) Όσον αφορά επίσης την Αναγνώριση των λογαριασμών εκτάκτων αποτελεσμάτων ως οργανικών αποτελεσμάτων

- Το σύνολο των λογαριασμών εκτάκτων αποτελεσμάτων (έσοδα και έξοδα) (Κ.Α. 81-85 του Ε.Γ.Λ.Σ.) αναγνωρίζονται ως οργανικά αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στα «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων», σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4308/2014.

- Στο κονδύλι αυτό καταχωρούνται πλέον, μόνο τα αποτελέσματα πραγματικά έκτακτων γεγονότων (σεισμοί, πυρκαγιές κ.λπ.).

- Επίσης, ο νέος νόμος δεν επιβάλλει το υποχρεωτικό κλείσιμο των βιβλίων μέσω των ειδικών εγγραφών της ομάδας 8 που ίσχυε σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και ως εκ τούτου καταργούνται οι λογαριασμοί συνθέσεως ή συγκεντρώσεως 80 «Γενική εκμετάλλευση», 86 «Αποτελέσματα χρήσεως», 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» και 89 «Ισολογισμός».

Δ) Εμφάνιση του Φόρου Εισοδήματος, των Διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως . Ειδικότερα ο Φόρος εισοδήματος , οι Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι (λογαριασμοί 54.07 ή 88.08, 63.00, 63.98.02 ή 88.09 και 42.04 ή 88.06 αντίστοιχα), αναγνωρίζονται ως λειτουργικά έξοδα που διαμορφώνουν αποτέλεσμα στη χρήση και όχι ως εταιρικά βάρη που μειώνουν το αποτέλεσμα της διάθεσης σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 25 του Ν. 4308/2014)

#### 4.2.2 Οι σημαντικότερες αλλαγές – Αποσβέσεις

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή τους..

- Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης και της συστηματικής κατανομής της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.
- Ως μέθοδοι για τον υπολογισμό των αποσβέσεων αναγνωρίζονται η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα μέθοδος και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων, ενώ ο ΚΦΕ (άρθρο 24 Ν. 4172/23.7.2013) αναγνωρίζει μόνο τη μέθοδο του σταθερού ποσού (σταθερή μέθοδος) Για τις αποσβέσεις (άρθρο 18 παρ.3<sup>α</sup>), χρησιμοποιείται ο όρος «οικονομική χρησιμότητα-usefuleconomiclife».

Σε ότι αφορά την ενδεχόμενη διαφοροποίηση λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων και την ανάγκη παρακολούθησης αυτών των διαφορών, η επιχείρηση με βάση τα πραγματικά περιστατικά δύναται να κρίνει ότι οι φορολογικές και λογιστικές αποσβέσεις συμπίπτουν, περίπτωση στην οποία δεν χρειάζεται καμία διαφορά στην παρακολούθηση.

Οι φορολογικές αποσβέσεις καθορίζονται από το φορολογικό νόμο και οι επιχειρήσεις δεν έχουν καμία δυνατότητα να επηρεάσουν κατά το δοκούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Από την άλλη πλευρά, είναι αντίθετο προς την Οδηγία να επιβληθούν για λογιστικούς σκοπούς η χρήση ενιαίων συντελεστών απόσβεσης. Στις πολύ μικρές και εκτός πεδίου Οδηγίας επιχειρήσεις, όπου υπάρχει η νομική δυνατότητα, εφαρμόζονται μόνο οι φορολογικές αποσβέσεις.

#### 4.2.3 Απομείωση και ανακτήσιμη αξία

Ο ακρογωνιαίος λίθος της λογιστικής του ιστορικού κόστους που καθιερώνεται ως βασική αρχή, είναι η αναγνώριση των ζημιών απομείωσης, εφόσον υπάρχουν, ώστε τα στοιχεία του ενεργητικού να εμφανίζονται στη μικρότερη αξία μεταξύ αξίας κτήσης και ανακτήσιμης αξίας τους, δηλαδή στο ποσό που θα ανακτήσουν από τη ρευστοποίηση ή το διακανονισμό των στοιχείων και όχι στη μεγαλύτερη και πλασματική αξία του κόστους κτήσης. Αυτή η διάταξη είναι σαφής και απόλυτα ευθυγραμμισμένη στο άρθρο 12 παράγραφοι 6 και 7 της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ για όλα ανεξαιρέτως τα στοιχεία του ενεργητικού.

Όσον αφορά το άρθρο 18 παρ. 3β και τις ενδείξεις απομείωσης των στοιχείων του παγίου ενεργητικού, εάν δεν αναφερθούν οι ενδείξεις απομείωσης, η διάταξη δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην πράξη. Η αναφορά του νόμου σε ενδείξεις απομείωσης

δεν οδηγεί σε αναγνώριση ζημιάς οπωσδήποτε. Οι ενδείξεις δεν τεκμηριώνουν από μόνες τους ζημιά. Εάν η επιχείρηση κρίνει και μπορεί να τεκμηριώσει ότι η ζημιά είναι αναστρέψιμη, δεν οφείλει να τη λογίσει.

### **4.3 Οι αλλαγές στους τηρούμενους Λογαριασμούς των Παγίων**

Οι Βασικές αλλαγές στους λογαριασμούς που πρέπει να γίνουν, (εφόσον διατηρηθεί το σχέδιο του Ε.Γ.Λ.Σ.) , σύμφωνα με την πρόταση των συντακτών του νόμου. Συγκεκριμένα:

Α. Σε ότι αφορά το σχέδιο λογαριασμών για την παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων (ενεργητικό) της οντότητας, οι κύριες παρεμβάσεις συνοψίζονται στα εξής:  
Πηγή (Γ. Κόντος 2105)

1. Δημιουργείται ιδιαίτερη σειρά λογαριασμών για την παρακολούθηση των επενδυτικών ακινήτων (κτήρια και γη). Σημειώνεται , ότι τα εκτός εκμετάλλευσης ακίνητα του Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρούνται κατά κανόνα, από λογιστική άποψη, επενδυτικά.
2. Προβλέπεται διαχωρισμός της αξίας γης αυτής καθαυτής από την αξία υπερκείμενων δασών ή φυτειών, ή την αξία του μεταλλεύματος ενός ορυχείου, τα οποία, από λογιστική άποψη, αποτελούν διακριτά περιουσιακά στοιχεία.
3. Τα πάγια που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση παρακολουθούνται διακριτά είτε σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό του λογιστικού σχεδίου είτε μέσω των υποσυστημάτων, κατά την κρίση της οντότητας.
4. Τα πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (ζώντα ζώα και φυτά) μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 10 «Εδαφικές εκτάσεις» και 14 «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός» του Ε.Γ.Λ.Σ. στο (νέο) λογαριασμό 17 «Βιολογικά πάγια», στον οποίο παρακολουθούνται εφεξής.
5. Καταργούνται ορισμένοι λογαριασμοί άυλων παγίων του Ε.Γ.Λ.Σ., των οποίων τα στοιχεία είτε δεν καλύπτουν τα κριτήρια αναγνώρισης ως πάγια των Ε.Λ.Π. και αντιμετωπίζονται ως έξοδα, είτε τυγχάνουν διαφορετικού λογιστικού χειρισμού (π.χ. «Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης», «Συναλλαγματικές διαφορές δανείων

για κτήση πάγιων στοιχείων», «Εξοδα έρευνας» και «Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου» - κωδικοί 16.10 έως 16.98).

Στους πίνακες που ακολουθούν συνοψίζονται οι σημαντικότερες ομοιότητες και διαφορές μεταξύ Ε.Γ.Λ.Σ. – 2190/1920 και των Νέων Ε.Λ.Π. στην Λογιστική Τυποποίηση των Παγίων

#### **Πίνακας 4.4: Η έννοια των Παγίων κατά Ε.Γ.Λ.Σ. & Ε.Λ.Π.**

Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) Ν. 4308/2014
α) Ποιά ενσώματα πάγια υπάγονται στο πρότυπο.	α) Ποια ενσώματα πάγια υπάγονται στο πρότυπο.
Στους λογαριασμούς 10-14, 15 του Ε.Γ.Λ.Σ παρακολουθούνται όλα τα ενσώματα πάγια χωρίς να διακρίνονται σε, ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, κατεχόμενα προς πώληση πάγια, ακίνητα επένδυσης,	Ακίνητα, όλα τα ενσώματα πάγια, και τα ακίνητα τα οποία προορίζονται για χρηματοοικονομική και λειτουργική μίσθωση, επενδύσεις ακινήτων  διακρίσεις οι οποίες κρίνονται απαραίτητες σύμφωνα με το διεθνές λογιστικό πρότυπο 16.

#### Πίνακας 4.5: Προϋποθέσεις Αρχικής Καταχώρησης

Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.)-Ν. 4308/2014.
α) Προϋποθέσεις Αρχικής Καταχώρησης.	α) Προϋποθέσεις Αρχικής Καταχώρισης.
Καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητα των στοιχείων.	Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεις.
β) Αξία Αρχικής Καταχώρισης Ακινήτων.	β) Αξία Αρχικής Καταχώρισης Ακινήτων.
Περιλαμβάνει:  Όμοια με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.  Αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Λογαριασμοί του Ε.ΓΛΣ 16, 14 Αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.	Κατά την αρχική αναγνώριση τα πάγια επιμετρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που είναι απαραίτητη ώστε να έρθει κάθε περιουσιακό στοιχείο στην επιδιωκόμενη θέση

#### Πίνακας 4.6: Μεταγενέστερη Αποτίμηση – Επιμέτρηση

Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο (Ε.ΓΛΣ)	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π)- Ν.4308/2014
α) Μεταγενέστερη Αποτίμηση.	α) Μεταγενέστερη Αποτίμηση.
Βασική Μέθοδος: το κόστος κτήσης	Βασική Μέθοδος: το κόστος κτήσης.
<b>Μόνο για τα ακίνητα</b> προβλέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας τους κάθε 4 χρόνια με βάση τους συντελεστές που καθορίζει το υπουργείο οικονομικών. Νόμος Ν.2065/1992	<b>Μόνο για τα ακίνητα.</b> Εναλλακτικές μέθοδοι, εύλογη αξία. Με βάση τον Ν.4308/2014 άρθρο 24.παραγρ 5 & 6

<p>Η υπεραξία αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση το Ν.2065/1992 κεφαλαιοποιείται με έκδοση μετοχών που διανέμονται στους μετόχους.</p> <p>Η αναπροσαρμογή της αξίας μόνο των ακινήτων γίνεται ανά 4 χρόνια με βάση τους συντελεστές που καθορίζει το υπουργείο.</p> <p>Με διάταξη του άρθρου 15 του νόμου 3229/2004 παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρίες να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ και το ΔΛΠ 16 για την εύλογη αξία μόνο όμως για τα ακίνητα.</p>	<p><b>Πιστωτικές διαφορές</b> αναγνωρίζονται στην Καθαρή Θέση ενώ αρνητικές στα αποτελέσματα στην περίοδο μετά από συμψηφισμό κατά περιουσιακό στοιχείο. (Ιδιοχρησιμοποιούμενα Ν. 4308/2014, άρθρο 24, παρ. 5.α,β &amp; γ).</p> <p><b>Στα επενδυτικά</b> το σύνολο των διαφορών βαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου. (άρθρο 24, παρ. 6.α)</p> <p><b>Επανεκτίμηση</b> όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου, διαφέρει σημαντικά από την εύλογη.</p> <p>Κάθε 4 χρόνια για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και κάθε 2 χρόνια για τα επενδυτικά.(Ν.4308/2014).</p>
--	--

#### Πίνακας 4.7: Αποσβέσεις

Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο (Ε.ΓΛΣ).	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π)-Ν 4308/2014
α) Αποσβέσεις.	α) Αποσβέσεις.
Διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές του, Ν.4172/2013 που δεν ανταποκρίνεται κατά κανόνα στην ωφέλιμη ζωή του στοιχείου.	Με βάση την οικονομική ζωή και τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου. στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του (Ν. 4308/2014 άρθρο 18. παρ.3.α2)
β) Μέθοδοι Απόσβεσης	β) Μέθοδοι Απόσβεσης.



Η Μέθοδος του σταθερού κόστους	Σταθερή, Φθίνουσα & Παραγόμενων
Η Φθίνουσα Μέθοδος	Μονάδων (Ν. 4308/2014 άρθρο 18. παρ.3.α3)

#### 4.4 Η Πρώτη εφαρμογή εξαιρέσεις (Άρθρο 37)

Σύμφωνα με τον Νόμο όταν η αναδρομική εφαρμογή ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πρακτικά δυσχερές ή όταν το απαιτούμενο κόστος (η αρχική αναγνώριση έχει γίνει σε μακρινή περίοδο στο παρελθόν ή η εύλογη αξία δεν είναι διαθέσιμη) είναι σημαντικό, τότε στην αρχή της περιόδου της 1ης εφαρμογής η οντότητα δύναται (η παρακάτω επιλογή δεν ισχύει για τις πολύ μικρές οντότητες) να ακολουθήσει τα επόμενα :

Κονδύλια ισολογισμού τα οποία δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δύναται να συνεχίσουν να εμφανίζονται μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των φορολογικών διατάξεων ή με οποιονδήποτε τρόπο διάθεσής τους.

Ενδεικτικά αναφέρονται:

- Έξοδα ίδρυσης & πρώτης εγκατάστασης
- Έξοδα μετεγκατάστασης
- Έξοδα αναδιοργάνωσης
- Έξοδα αύξησης κεφαλαίου
- Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια κτήσης παγίων στοιχείων
- Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

### 5. ΚΡΙΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ & ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Σύμφωνα με τους συντάκτες του νόμου η επιτυχία του εγχειρήματος εξασφαλίζεται διότι :

- ✓ Διατηρεί σε μεγάλο βαθμό τους κωδικούς και τους τίτλους του Ε.Γ.Λ.Σ., για την ελαχιστοποίηση προβλημάτων εξοικείωσης των χρηστών.
- ✓ Δημιουργεί νέους κωδικούς και τίτλους που απαιτούνται για την ολοκληρωμένη παρακολούθηση των στοιχείων που προκύπτουν τόσο από τα Ε.Λ.Π. όσο και από τα Δ.Λ.Π. (π.χ. απομείωση και αναστροφή, μεταβολές εύλογης αξίας).
- ✓ Εξορθολογίζει τους λογαριασμούς εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών της ομάδας 8.
- ✓ Απλοποιεί σημαντικά η διαδικασία κλεισίματος αποτελεσματικών λογαριασμών, προσδιορισμού αποτελεσμάτων και μεταφοράς του αποτελέσματος της περιόδου στην καθαρή θέση.

« Με όλες τις αλλαγές και τις μεταρρυθμίσεις , ο ρόλος του επαγγέλματος του λογιστή είναι σημαντικός για την επιτυχία της μεταρρύθμισης, ενώ είναι εμφανές ένα έλλειμμα ορθής πληροφόρησης. Ωστόσο, η επίλυση ενός προβλήματος προϋποθέτει τον ορθό ορισμό του. Τα προβλήματα των λογιστών σήμερα πρέπει, κατ' αρχήν, να εξετάζονται ως ξεχωριστό θέμα από την εφαρμογή των ΕΛΠ, καθώς από αυτά δεν επέρχεται καμία ουσιώδης επιβάρυνση, ιδίως για τις πολύ μικρές και τις μικρές οντότητες. Απεναντίας, υπάρχουν σημαντικές ελαφρύνσεις. Επιπλέον, ο νόμος 4308/2014, διορθώνει πολλά και σημαντικά λάθη στην υιοθέτηση κοινοτικών ρυθμίσεων στο εθνικό δίκαιο. Κατά τα λοιπά, δεν υπάρχουν αλλαγές στο λογιστικό πλαίσιο με τα ΕΛΠ σε ότι αφορά το κόστος κτήσης, το οποίο είναι το βασικό μοντέλο αποτίμησης της Οδηγίας 34. Για το λόγο αυτό, δεν υπάρχει πρακτική δυσκολία στην άμεση εφαρμογή τους.»

Από την σχετικά πρόσφατη βιβλιογραφία ( Κόντος Γεώργιος 2015) υποστηρίζεται επίσης ότι με τις προτεινόμενες προσαρμογές στο σχέδιο λογαριασμών και τις σχετικές τεχνικές, ο Λογιστής έχει τη δυνατότητα, διατηρώντας ως βάση το υφιστάμενο λογιστικό σχέδιο και τη μηχανογραφική παραμετροποίηση που στηρίζεται σε αυτό, με μικρές παρεμβάσεις, να εναρμονίσει πλήρως το λογισμικό με τις νέες απαιτήσεις των ΕΛΠ. Έτσι, διασφαλίζεται η δυνατότητα απρόσκοπτης σύνταξης των νέων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δεν ανατρέπεται η υπάρχουσα δομή της ταξινομικής οργάνωσης των πληροφοριών, και ελαχιστοποιείται η απαιτούμενη εξοικείωση των χρηστών

Επίσης έχουν αναφερθεί πολλές αρνητικές πλευρές και ενδεχόμενες ασάφειες του νόμου που κυρίως εντοπίζονται στα παρακάτω :

- Ότι ο νόμος επιβάλλει εύλογες αξίες, αναβαλλόμενη φορολογία, επαναπροσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής των παγίων, διπλά μητρώα παγίων και διπλά βιβλία, βίαιη αλλαγή σχεδίου λογαριασμών από 01.01.2015, ρυθμίσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, κλπ., ή ότι υπάρχουν νομικά κενά στο νόμο.
- Η λογιστική οδηγία εφαρμογής του Ν. 4308/2014 που πραγματεύεται με το λογιστικού ενδιαφέροντος μέρος του νόμου εκδόθηκε στις 16/10/2015. Για μία ακόμη φορά οι Λογιστές – Φοροτεχνικοί καλούνται σε σύντομο χρονικό διάστημα να εφαρμόσουν ριζικές αλλαγές χωρίς να έχει διαμορφωθεί εγκαίρως το κατάλληλο πλαίσιο. Μετά από επισταμένη μελέτη του νόμου καθώς και της οδηγίας, παρατηρούμε ότι είναι αναγκαίες περαιτέρω διευκρινίσεις προς αποφυγή παρερμηνειών και λαθών κατά την εφαρμογή τους.
- Το άρθρο 29 (Προσάρτημα, σημειώσεις, επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων) ζητάει πολλές και ποικίλες ποσοτικές και ποιοτικές πληροφορίες για την εκάστοτε υποκείμενη οντότητα. Εντούτοις, για αρκετές από αυτές τις πληροφορίες δεν είναι δυνατό να γίνει κατανοητό τι ακριβώς ζητείται ή πως οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να παρουσιαστούν.
- Θα ήταν πολύ χρήσιμο και θα βοηθούσε σημαντικά στην αύξηση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων, αν υπήρχε κάποιο υπόδειγμα ή ειδικότερα παράδειγμα για τις ζητούμενες πληροφορίες του Προσαρτήματος.
- Το Παράρτημα Γ (Σχέδιο Λογαριασμών) δεν συνοδεύεται από οδηγίες (έστω συνοπτικές) σχετικά με την χρεω-πίστωση των λογαριασμών που περιέχει. Επίσης, δεν υπάρχουν οδηγίες ή πληροφορίες για ορισμένους λογαριασμούς του καινούριου, προτεινόμενου Σχεδίου Λογαριασμών.

## **Συμπεράσματα & προτάσεις**

Στα προηγούμενα κεφάλαια έγινε αναφορά στην διάρθρωση και στα σημαντικότερα σημεία του νόμου 4308/2014 ( ΕΛΠ). Επικεντρωθήκαμε στην συνέχεια στα πάγια περιουσιακά στοιχεία (έννοια και διαχωρισμός) καθώς και σε ότι αφορά την αρχική και μεταγενέστερη αναγνώριση και αξία τους και τον τρόπο απόσβεσης τους με αναφορά και στις μεταβατικές διατάξεις για την πρώτη εφαρμογή. Ακολούθησε η παρουσίαση της λογιστικής τυποποίηση των παγίων με βάση του ΕΓΛΣ και τον Ν.2190/1920 που ίσχυσε έως 31/12/2014.

Στην συνέχεια και εντοπίστηκαν και καταγράφηκαν οι σημαντικότερες ομοιότητες και διαφορές σε σχέση με την προηγούμενη Λογιστική Τυποποίηση των παγίων (ΕΓΛΣ και Ν. 2190/1920) από όπου προκύπτει ότι : οι σημαντικότερες αλλαγές επήλθαν στην Λογιστική Τυποποίηση και στις καταργήσεις των νομοθετημάτων και των διατάξεων, στον Κ.Φ.Α.Σ και στα Προεδρικά Διατάγματα αλλά και στις λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920. Στην τρόπο τήρησης βιβλίου αποθήκης στην παρακολούθηση και απεικόνιση των Παγίων στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π, στις ομάδες και το νέο πλέον σχέδιο λογαριασμών καθώς και στην Αναγνώριση Παγίων και Εξόδων.

Η επιτυχία μετάβασης από το παλιό λογιστικό πλαίσιο (ΕΓΛΣ) στα Ε.Λ.Π., με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας, απαιτεί καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκομένων μερών (διοίκησης – λογιστών – ελεγκτών) .

Προτείνεται αλλαγή στα προγράμματα σπουδών των οικονομικών ΑΕΙ με σκοπό να συμπεριληφθούν στα υποχρεωτικά μαθήματα τα ΕΛΠ καθώς και επιμορφωτικά σεμινάρια στους ήδη εν ενεργεία λογιστές και η συγγραφή εγχειρίδιων προκειμένου να αντιμετωπιστούν στην πράξη οι αλλαγές που επέφεραν τα ΕΛΠ.

Μετά την περίοδο πρώτης εφαρμογής, μία μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να παρέχει στοιχεία ποιοτικά και ποσοτικά σχετικά με το εάν οι ελληνικές επιχειρήσεις που θα εφαρμόσουν τα ΕΛΠ, έχουν περιθώρια εφαρμογής πρακτικών δημιουργικής λογιστικής και σε ποιους τομείς αφήνει περιθώριο εφαρμογής το νέο λογιστικό πλαίσιο των ΕΛΠ.

Τέλος, θα ήταν ενδιαφέρον να διερευνηθεί εάν μετά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δημιουργείται εκτεταμένη έλλειψη ομοιομορφίας της κωδικοποίησης του λογιστικού σχεδίου και εάν αυτό αφήνει περιθώρια αλλοίωσης της ουσίας των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και χειραγώγησης κερδών μέσω εφαρμογής πρακτικών δημιουργικής λογιστικής.

## Βιβλιογραφία

### **1. Βιβλία**

Αληφαντής Γ. (2009) « Αναλυτική λογιστική και λογιστική των υποκαταστημάτων » ,Αθήνα :Διπλογραφία

Βαρβάκης Κ. (2003), «Η αναλυτική λογιστική τόμος Α' και Β'», «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έκδοση Β», Αθήνα :ΕΛΚΕΠΑ

Γρηγοράκος Θ. (2011), Ανάλυση-Ερμηνεία του ΕΓΛΣ,15η έκδοση, Αθήνα

Γρηγοράκος Θ. (2008), «Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου»,

Κόντος Γ.(2015) « Σύμφωνα με τα Διεθνή και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα» *Χρηματοοικονομική λογιστική*, Αθήνα: Διπλογραφία

Νεγκάκης Χ. (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα» *Θεωρία και πράξη* Αθήνα:ΣΟΦΙΑ

Νεγκάκης Χ. (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - Θεωρία και Εφαρμογές». *Θεωρία και πράξη* Αθήνα:ΣΟΦΙΑ

Ρεβάνογλου Α.Μ.,Γεωργοπουλος Ι.Δ (1999), «Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ» , Εκδόσεις : Interbooks,

Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., Βλήσμας Ο., Ναούμ Β.-Χρ. (2015), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ερμηνευτική προσέγγιση & Παραδείγματα»Αθήνα:Νομική βιβλιοθήκη

Σγουρινάκης Ν, Μιχελινάκης Β., Βλησμάς Ο., Ναούμ Β. -Χ. (2015), *Ελληνικά λογιστικά πρότυπα*, Αθήνα: Νομική βιοβιβλιοθήκη

### **2. Άρθρα σε περιοδικά**

Νιφορόπουλος Κ , Σαββίδη Β Ιουλ –Αυγ–Σεπτ. 2013 περιοδικό Accountancy Greece, τεύχος 12 Σελ 50

Νιφορόπουλος Κ. , Απρ. – Μαί. – Ιούν. 2011 περιοδικό Accountancy Greece, τεύχος 15 Σελ 48

Σγουράκης Γ. , Ιουλ. – Αυγ. – Σεπτ. 2014 περιοδικό Accountancy Greece, τεύχος 16 Σελ 55

### 3. Νόμοι – Οδηγίες - Αποφάσεις

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014).

Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», (18-10-2015).

Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου

Οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών

ΠΟΛ.1003/31.12.2014 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014

### 4. Πηγές Διαδικτύου

<https://www.google.gr>

<https://www.taxheaven.gr>

<https://www.e-forologia.gr>

[www.forin.gr](http://www.forin.gr)

<https://el.wikipedia.org>

<http://www.elte.org.gr>

<http://greekeconomistsforreform.com>

## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ : ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**



**Υπόδειγμα Β.1.1: Ισολογισμός - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις  
(χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης)  
Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης**

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

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

<b>ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤ/ΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ</b>		
Οι παρακάτω πίνακες παρέχουν καθοδήγηση για τη σύνδεση του σχεδίου λογαριασμών με την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των άρθρων 16 και 17.		
<b>Πίνακας Δ.1: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του Ισολογισμού του υποδείγματος Β.1.1 (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)</b>		
<b>Κονδύλι Ισολογισμού</b>	<b>Λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών</b>	<b>Περιγραφή σχεδίου λογαριασμών</b>
<b>Μη κυκλοφορούντα στοιχεία</b>		
<b>Ενσώματα πάγια</b>		
Ακίνητα	10	Γη
	11	Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση
	12	Κτήρια - τεχνικά έργα
Μηχανολογικός εξοπλισμός	13	Μηχανολογικός εξοπλισμός
Λοιπός εξοπλισμός	14	Μεταφορικά μέσα
	15	Λοιπός εξοπλισμός
Επενδύσεις σε ακίνητα	16	Επενδύσεις σε ακίνητα
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	17	Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (εφόσον υπάρχει κάποια ιδιαίτερη κατηγορία)
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		
<b>Άυλα πάγια στοιχεία</b>		
Δαπάνες ανάπτυξης	18.01	Δαπάνες ανάπτυξης
Υπεραξία	18.02	Υπεραξία
Λοιπά άυλα	18.03	Λοιπά άυλα
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	50.03.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες
	18.01	Δαπάνες ανάπτυξης (μόνο το μέρος δαπανών υπό εξέλιξη)
<b>Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία</b>		
Δάνεια και απαιτήσεις	30.01	Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
	30.02	Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
	32	Χορηγηθέντα δάνεια
	33	Λοιπές απαιτήσεις
		Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το μακροπρόθεσμο μέρος
Χρεωστικοί τίτλοι	34.01	Χρεωστικοί τίτλοι
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	36.01	Συμμετοχές σε θυγατρικές
	36.02	Συμμετοχές σε συγγενείς
	36.03	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	34.02	Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι
Λοιπά	34.03	Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία
	35	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση
Αναβαλλόμενοι φόροι	39	Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού
	59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού
		Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται το συμφηφιστικό υπόλοιπο των δύο λογαριασμών. όταν αυτό είναι χρεωστικό.
<b>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</b>		
<b>Αποθέματα</b>		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	21.04	Προϊόντα λήξης
	23.02	Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης
Εμπορεύματα	20.06	Εμπορεύματα λήξης
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	24.06	Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών
	25.06	Υλικά συσκευασίας λήξης
	26.06	Ανταλλακτικά παγίων λήξης
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
Προκαταβολές για αποθέματα	50.03.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.02	Προκαταβολές για αποθέματα -συνδεδεμένες οντότητες
Λοιπά	27.06	Λοιπά αποθέματα λήξης
<b>Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προπληρωμές</b>		
Εμπορικές απαιτήσεις	30.01	Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
	30.02	Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
		Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	37.02	Δουλευμένα έσοδα περιόδου
Λοιπές απαιτήσεις	32	Χορηγηθέντα δάνεια
	33	Λοιπές απαιτήσεις
	50.03.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
		Σημειώσεις α) Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος των σχετικών λογαριασμών. β) Ο λογαριασμός 50.03.03 και 50.04.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Προπληρωμένα έσοδα»
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	34.01	Χρεωστικοί τίτλοι
	34.02	Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι
	34.03	Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία
Προπληρωμένα έσοδα	37.01	Προπληρωμένα έσοδα
	50.03.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
		Σημείωση. Ο λογαριασμός 50.03.03 και 50.04.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Λοιπές απαιτήσεις»
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα
<b>Καθαρή θέση</b>		
<b>Καταβλημένο κεφάλαιο</b>		
Κεφάλαιο	40	Κεφάλαιο
Υπέρ το άρτιο	41	Υπέρ το άρτιο
Καταθέσεις ιδιοκτητών	42	Καταθέσεις ιδιοκτητών
Ίδιοι τίτλοι	43	Ίδιοι τίτλοι
<b>Διαφορές εύλογης αξίας</b>		
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	44.01	Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	44.02	Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	44.03	Διαφορές εύλογης αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών
<b>Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο</b>		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	46	Αποθεματικά νόμων



