

# ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΠΛΑΙΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗΣ  
ΤΟΥ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΙΤΛΟ  
«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ»



*ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΕΝΗ*

*Υπεύθυνος καθηγητής: Λιάπης Κωνσταντίνος*

2019

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σκοπός εργασίας.....	4
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	4
1. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ .....	5
1.1. Ορισμός χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	5
1.1.1. Περιεχόμενο χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	5
1.1.2. Τι παρουσιάζουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις;.....	6
1.1.3. Υποδείγματα κατάρτισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων. ....	7
1.1.4. Δομή και περιεχόμενο χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	13
1.2. Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	14
1.2.1. Γενικά.....	14
1.2.2. Κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας.....	15
1.2.3. Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις.....	17
1.2.4. Παράβλεψη απαιτήσεων .....	18
1.2.5. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά την λήξη της περιόδου και πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. ....	18
1.2.6. Ικανοποίηση της υποχρέωσης της εύλογης παρουσίασης.....	19
2. ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ.....	19
2.1. Γενικά .....	19
2.1.1. Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία .....	20
2.1.2. Ιδιοπαραγόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία .....	21
2.1.3. Πάγιο αποτελούμενο από περισσότερα συστατικά στοιχεία .....	22
2.1.4. Άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	23
2.2. Προσαρμογή αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων .....	24
2.2.1. Αποσβέσεις.....	24
2.2.2. Απομείωση αξίας.....	30
2.2.3. Χρηματοδοτική μίσθωση .....	32
2.3. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία .....	40
2.3.1. Γενικά.....	40
2.3.2. Έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	41
2.3.3. Έλεγχος απομείωσης.....	44

2.3.4.	Ζημίες απομείωσης.....	44
2.4.	Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών.....	46
2.4.1.	Γενικά.....	46
2.4.2.	Κόστος παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών .....	46
2.4.3.	Κόστος αποθεμάτων με μακρά περίοδο διάρκειας .....	47
2.4.4.	Μεταγενέστερη επιμέτρηση των αποθεμάτων .....	48
2.4.5.	Μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.....	50
2.5.	Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	50
2.6.	Υποχρεώσεις .....	51
2.6.1.	Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.....	51
2.6.2.	Ποσά που αφορούν υπέρ ή υπό το άρθρο έκδοση.....	51
2.6.3.	Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων .....	52
2.6.4.	Εναλλακτική μέθοδος για την αρχική και την μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων .....	52
2.6.5.	Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.....	53
2.6.6.	Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.....	54
2.6.7.	Προβλέψεις .....	55
2.6.8.	Διαφορά υποχρέωσης-πρόβλεψης .....	55
2.6.9.	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία	56
2.6.10.	Λογιστική αντιμετώπιση των διαφορών που προκύπτουν από την επανεκτίμηση ή των διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων συμπεριλαμβανομένων και των προβλέψεων.....	56
2.7.	Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι .....	58
2.7.1.	Γενικά.....	58
2.7.2.	Κρατικές επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.....	59
2.7.3.	Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων.....	60
2.7.4.	Αναβαλλόμενη φορολογία .....	60
2.8.	Απλοποιήσεις και απαλλαγές .....	64
2.8.1.	Ειδικές απλοποιήσεις και απαλλαγές.....	66
3.	ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ .....	67
3.1.	ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ .....	67
3.1.1.	Γενικά.....	67
3.1.2.	Επιχειρηματική συναλλαγή.....	68

3.2.	Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.....	68
3.3.	Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογική έρευνας.....	69
3.4.	Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.....	69
3.5.	Φορολογικές Αποσβέσεις.....	72
3.6.	Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων.....	75
3.7.	Επισφαλείς απαιτήσεις.....	75
3.8.	Μεταφορά ζημιών.....	78
3.8.1.	Φορολογική μεταχείριση χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) λόγω ανταλλαγής ομολόγων.....	78
3.8.2.	Φορολογική μεταχείριση χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) λόγω διαγραφής χρεών οφειλετών.....	79
4.	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ.....	80
4.1.	Γενικά.....	80
4.2.	Διαφορές εσόδων.....	86
4.3.	Διαφορές εξόδων.....	88
4.4.	Παραδείγματα διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης.....	91
5.	ΠΟΡΙΣΜΑ.....	97
6.	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	100
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	114

## **Σκοπός εργασίας**

Η παρούσα διπλωματική εργασία γίνεται στα πλαίσια της ολοκλήρωσης του Μεταπτυχιακού Προγράμματος με τίτλο «Ελεγκτική και Φορολογία» και σκοπό έχει να δείξει πως μπορεί η Φορολογική Διοίκηση να χρησιμοποιήσει τα δεδομένα που καταγράφονται στα λογιστικά αρχεία και απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως βάση για τον κατ' έλεγχο προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των νομικών προσώπων και οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, έτσι ώστε να ελέγξει αν τηρήθηκαν οι κείμενες διατάξεις, ήτοι αν προσδιορίστηκε ορθά ο φόρος εισοδήματος αλλά και οι λοιποί φόροι και τέλη.

## **ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Ο Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) αποτελείται από οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα και ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ. Βασικός στόχος είναι η ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό - ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους.

Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα το οποίο εισπράττει κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υποχρεωμένο να τηρεί ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Σκοπός αυτού είναι η εύλογη και

αξιόπιστη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς επίσης και η παροχή πληροφοριών οι οποίες μπορούν να φανούν χρήσιμες όσον αφορά την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας. Η εξέταση του λογιστικού συστήματος όσον αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά του γίνεται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά στα επιμέρους στοιχεία του. Αν κάποιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν τηρεί τα λογιστικά του αρχεία σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τότε χρησιμοποιούνται έμμεσοι τρόποι ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί εάν αυτά απεικονίζουν την πραγματικότητα και συμμορφώνονται με τους εκάστοτε λογιστικούς κανόνες. Ειδικότερα η επιχειρηματική δραστηριότητα του κάθε προσώπου φυσικού η νομικού ή νομικής οντότητας θα πρέπει να απεικονίζεται ορθά λογιστικά σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αλλά και φορολογικά σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Εάν αυτό δεν συμβαίνει τότε υπάρχουν κάποιες κυρώσεις στις οποίες υπόκεινται τα εν λόγω πρόσωπα ή επιχειρήσεις και αυτές αναγράφονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

## **1. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο πληροφοριών με στόχο την εύλογη, από κάθε ουσιώδη άποψη, παρουσίαση των αναγνωριζόμενων περιουσιακών στοιχείων (στοιχείων του ενεργητικού), των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης, των στοιχείων εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και των χρηματοροών της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014.

### **1.1.Ορισμός χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

#### **1.1.1. Περιεχόμενο χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μίας περιόδου εμπεριέχουν όλες τις συναλλαγές και τα γεγονότα που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία της περιόδου αυτής, βάσει των διατάξεων του Ν.4308/2014. Καμία οντότητα δεν μπορεί να επικαλεσθεί την “δικαιολογία” ασήμαντου ποσού σε περίπτωση μη καταχώρησής του στα λογιστικά βιβλία.

### 1.1.2. Τι παρουσιάζουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις;

Η βασική αρχή που διέπει την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η αρχή της « εύλογης παρουσίασης » ή αλλιώς *true and fair value* η οποία έχει ως στόχο την παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις προβλέπονται για κάθε οντότητα (πολύ μικρή, μικρή, μεγάλη, πολύ μεγάλη) και αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο στο οποίο παρουσιάζονται εύλογα τα περιουσιακά στοιχεία μίας οντότητας, οι υποχρεώσεις της, η καθαρή της θέση, οι χρηματοροές της καθώς επίσης τα κέρδη και οι ζημιές της.

Ο κύριος στόχος τους όπως αναφέραμε και πιο πάνω είναι να ικανοποιούν την αρχή της εύλογης παρουσίασης. Ως εκ τούτου τυχόν σφάλματα ή παραλείψεις ή στοιχεία τα οποία δεν έχουν συνταχθεί και δημοσιευτεί οδηγούν στο γεγονός οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να πάσχουν από την πλευρά εύλογης παρουσίασης και να μην καλύπτεται η σχετική απαίτηση του νόμου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 16.2.4 της λογιστικής οδηγίας. Για παράδειγμα στην περίπτωση όπου το προσάρτημα δεν περιλαμβάνει όλες τις απαραίτητες αναλύσεις και γνωστοποιήσεις τότε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζονται εύλογα ακόμη και εάν όλα τα υπόλοιπα στοιχεία είναι ορθώς παρουσιασμένα και δεν εμπεριέχεται κανένα σφάλμα.

Παρόλο που η αρχή της εύλογης παρουσίασης δεν ορίζεται ρητά στον νόμο ούτε στην οδηγία 34/2013 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με βάση τα όσα προβλέπονται σε διεθνές επίπεδο το λογιστικό πλαίσιο κάθε χώρας θα πρέπει να

- είναι συμμορφωμένο με τις απαιτήσεις οι οποίες έχουν καθοριστεί σε αυτό
- παρέχει ρητή αναφορά πρόσθετων πληροφοριών εφόσον αυτό απαιτείται
- παρεκκλίνει από τις αρχές του πλαισίου μόνο στην περίπτωση που κρίνεται αναγκαίο

Αυτοί οι τρεις κανόνες συνιστούν την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Συγκεκριμένα οι απαιτήσεις αυτές είναι καθορισμένες από την Οδηγία και είναι εισηγμένες στον νόμο με την μορφή διατάξεων στον άρθρο 16 αλλά και στα άρθρα 17 και 29 και πιο συγκεκριμένα:

- i. την παράγραφο 1 του άρθρου 16 και του 17 αντίστοιχα που αναφέρονται στην υποχρέωση συμμόρφωσης στις προβλέψεις του νόμου.
- ii. την παράγραφο 11 του άρθρου 16 σχετικά με την απόκλιση από την δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- iii. την παράγραφο 12 του άρθρου 16 όσον αφορά την μορφή, το περιεχόμενο καθώς επίσης και την ονοματολογία των λογαριασμών και κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- iv. την παράγραφο 9 του άρθρου 17 που αναφέρεται στις περιπτώσεις παρέκκλισης από τον νόμο ώστε να ικανοποιηθεί η εύλογη παρουσίαση εφόσον υπάρχουν περιπτώσεις που αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές και γεγονότα.
- v. την παράγραφο 2 του άρθρου 29 όπου αναφέρεται στην αναγκαιότητα ύπαρξης των επεξηγηματικών πληροφοριών και αναλύσεων στο προσάρτημα ώστε να παρατίθεται οποιαδήποτε πρόσθετη πληροφορία η οποία θα συμβάλλει στην παρουσίαση εύλογων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Βασικό το οποίο πρέπει να σημειωθεί είναι το γεγονός ότι η αρχή της εύλογης παρουσίασης είναι αμιγώς λογιστική και απαιτείται ούτως ώστε να μην υπάρχει παραπλάνηση των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεν έχει κανένα φορολογικό περιεχόμενο. Παράδειγμα τέτοιας περίπτωσης είναι:

Η παράλειψη παράθεσης σημαντικών πρόσθετων πληροφοριών στο προσάρτημα έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της εύλογης παρουσίασης αλλά δεν επηρεάζει τις φορολογικές υποχρεώσεις την οντότητας.

### **1.1.3. Υποδείγματα κατάρτισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα περιλαμβάνουν:

- i. Τον Ισολογισμό ή αλλιώς Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- ii. Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων



### iii. Το Προσάρτημα

Ο πίνακας του Ισολογισμού αποτελεί ένα υπόδειγμα το οποίο είναι αποδεκτό διεθνώς και συμπίπτει με το υπόδειγμα που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς(Δ.Π.Χ.Α).

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

	<u>Σημείωση</u>	<u>20Χ1</u>	<u>20Χ0</u>
<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>		<b>X</b>	<b>X</b>
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Χρεωστικοί τίτλοι		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι		X	X
Λοιπά		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
<b>Σύνολο μη κυκλοφορούντων</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</b>			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
<b>Σύνολο</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Σύνολο κυκλοφορούντων</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>		<b>X</b>	<b>X</b>

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

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης έχει δύο μορφές παρουσίασης, την κατά λειτουργία και την κατ' είδος η οποία είναι προβλεπόμενη τόσο από τα Δ.Π.Χ.Α όσο και από την Οδηγία 34/2013 ΕΕ. Πιο συγκεκριμένα η κατ' είδος ΚΑΧ περιλαμβάνει τους λογαριασμούς εσόδων και εξόδων καθώς επίσης στο κονδύλι «Μεταβολές Αποθεμάτων» το άθροισμα των μεταβολών του συνόλου των αποθεμάτων δηλαδή των εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλικών και λοιπών υλικών.

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

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

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

	<u>Σημείωση</u>	<u>20Χ1</u>	<u>20Χ0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		X	X
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Έσοδα επενδύσεων		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X
Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται:			
- Στους ιδιοκτήτες της μητρικής		X	X
- Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		X	X

Τέλος το προσάρτημα όπου αποτελεί και τη τελευταία χρηματοοικονομική κατάσταση περιλαμβάνει οποιαδήποτε πρόσθετη πληροφόρηση ή αναλύσεις για τα διάφορα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή στοιχεία τα οποία δεν είναι προβλεπόμενο να εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέραμε πιο πάνω και έχει ως στόχο την εύλογη παρουσίαση τους.

Συγκεκριμένα οι πολύ μικρές οντότητες έχουν την δυνατότητα να εμφανίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης εφόσον πληρούν κάποια κριτήρια.

- i. Έχουν την μορφή Ανώνυμης Εταιρείας, Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας και Ετερόρρυθμης Εταιρείας κατά μετοχές οι οποίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού δεν υπερβαίνουν 2 εκ των 3 ακόλουθων κριτηρίων.
  - Το Σύνολο του Ενεργητικού τους να μην υπερβαίνει τις 350 χιλ €.
  - Ο Κύκλος Εργασιών τους να μην υπερβαίνει τις 700χιλ €.

- Ο μέσος όρος των απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου αυτής να μην υπερβαίνει το σύνολο των 10 ατόμων.
- ii. Έχουν την μορφή Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης Εταιρείας και όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι τους έχουν περιορισμένη ευθύνη είτε διότι ανήκουν στην περίπτωση είτε διότι είναι νομικά πρόσωπα τύπου συγκρίσιμου με αυτή την περίπτωση και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού δεν υπερβαίνουν 2 εκ των 3 ακολούθων κριτηρίων.
- Το Σύνολο του Ενεργητικού τους να μην υπερβαίνει τις 350 χιλ. €.
  - Ο Κύκλος Εργασιών τους να μην υπερβαίνει τις 700 χιλ. €.
  - Ο μέσος όρος των απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου αυτής να μην υπερβαίνει το σύνολο των 10 ατόμων.
- iii. Έχουν την μορφή Ετερόρρυθμης, Ομόρρυθμης, Ατομικής ή άλλης οντότητας του ιδιωτικού τομέα και υποχρεωτικά πρέπει να εφαρμόζουν Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500 χιλ. €.

#### **1.1.4. Δομή και περιεχόμενο χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να μεταβάλλονται από περίοδο σε περίοδο παρά μόνον στην περίπτωση όπου τα ποσά της τρέχουσας περιόδου δεν μπορούν να συγκριθούν με τα ποσά της προηγούμενης περιόδου τα οποία και θα πρέπει να αναπροσαρμοστούν ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

Παρέκκλιση από την δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιτρέπεται μόνο στις παρακάτω περιπτώσεις

- i. Απαιτείται περαιτέρω ανάλυση συγκεκριμένων κονδυλίων υπό τον όρο ότι πάντα θα τηρούνται τα υπάρχοντα υποδείγματα.
- ii. Στην περίπτωση προσθήκης νέων κονδυλίων των οποίων το περιεχόμενο δεν περιλαμβάνεται σε άλλο υπάρχον κονδύλι.
- iii. Τυχόν συγχώνευση κονδυλίων επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση όπου η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη διαύγεια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στην περίπτωση όπου τα ποσά των εν λόγω κονδυλίων είναι ασήμαντα σε σχέση με την αρχή εύλογης παρουσίασης.

Τέλος, τυχόν προσαρμογές στην μορφή, το περιεχόμενο καθώς επίσης και στην ονοματολογία λογαριασμών και κονδυλίων είναι επιτρεπτές μόνο στις περιπτώσεις όπου απαιτείται από την φύση του κλάδου της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν τα ορυχεία όταν εμπίπτουν στις διατάξεις του Ν.4308/2014.

## **1.2.Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

### **1.2.1. Γενικά**

Τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων διέπουν δύο βασικές αρχές, η αρχή του δεδουλευμένου και η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Η αρχή του δεδουλευμένου επικεντρώνεται στο χρόνο στον οποίο αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται τα γεγονότα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού αλλά και την κατηγορία τήρησης βιβλίων και η αρχή της συνέχισης δραστηριότητας επικεντρώνεται στην συνέχεια ή παύση λειτουργίας της οντότητας.

#### ***Αρχή δεδουλευμένου***

Η αρχή του δεδουλευμένου τονίζει ότι η αναγνώριση των επιπτώσεων των γεγονότων και των συναλλαγών καθώς και η συμπερίληψη τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνεται στον χρόνο στον οποίο αυτά προκύπτουν και όχι στον χρόνο κατά τον οποίο διακανονίζονται ταμειακά. Με τον όρο χρηματοοικονομικές καταστάσεις στην παρούσα περίπτωση εννοούμε τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης στις οποίες αναφέρεται. Η αρχή του δεδουλευμένου εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την από την κατηγορία τήρησης βιβλίων ή την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση λήψης ενός δανείου κατά τη ημερομηνία του ισολογισμού η, το οποίο θα πρέπει να αναγνωρισθεί την κλειόμενη περίοδο ανεξάρτητα από το πότε θα καλυφθεί η εν λόγω υποχρέωση.

#### ***Αρχή συνέχισης δραστηριότητας***

Στις περιπτώσεις όπου η διοίκηση μίας οντότητας δεν έχει σκοπό να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία ή να προχωρήσει σε παύση της δραστηριότητας της είτε να προβεί σε

αναγκαστική διακοπή της λειτουργίας της θεωρείται ότι ισχύει η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας.

Ωστόσο προτού η διοίκηση λάβει οποιαδήποτε απόφαση σχετικά με την λειτουργία ή μη της οντότητας θα πρέπει να μελετήσει εκτενώς τις υπάρχουσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τυχόν πρόσθετες πληροφορίες για το μέλλον και να προβεί σε μία εκτίμηση διάρκειας τουλάχιστον 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Σε περιπτώσεις όπου η οντότητα έχει κερδοφόρο παρελθόν δεν χρειάζεται να υπάρξει εκτενής ανάλυση προκειμένου να εξαχθεί το ανάλογο συμπέρασμα. Διαφορετικά η διοίκηση της οντότητας θα πρέπει να λάβει υπόψιν της πολλούς παράγοντες σχετικά με τη αναμενόμενη και την τρέχουσα κερδοφορία, τους τρόπους εξόφλησης των χρεών της καθώς επίσης και τις πιθανές εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης προτού καταλήξει στο εάν η συνέχιση της δραστηριότητας είναι ορθή ή όχι.

Εάν η διοίκηση κρίνει ότι η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι ο κατάλληλος τρόπος ώστε να συνταχθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας τότε οι υποχρεώσεις συν των προβλέψεων επιμετρούνται στα ποσά που θα απαιτηθούν κατά τον διακανονισμό τους και τα περιουσιακά στοιχεία στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες.

### **1.2.2. Κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας**

Στον όρο λογιστικές πολιτικές με τον οποίο γίνεται η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνονται οι κανόνες, οι παραδοχές, οι συγκεκριμένες αρχές, οι βάσεις επιμέτρησης και οι πρακτικές οι οποίες υιοθετούνται από τη κάθε οντότητα ή επιβάλλονται σύμφωνα με τον Ν.4308/2014. Επιπροσθέτως κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται και οι αρχές των περιπτώσεων α έως θ της παραγράφου 1 του άρθρου 17 οι οποίες είναι οι εξής:



**α) Συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών**

Η αρχή αυτή υπάρχει ώστε να είναι εύκολη και δυνατή η συκρίσιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Αλλαγή στην λογιστική πολιτική που ακολουθεί κάθε οντότητα επιτρέπεται μόνο σε δύο περιπτώσεις. Πρώτον σε περίπτωση αλλαγής του λογιστικού πλαισίου και δεύτερον σε περίπτωση όπου η αλλαγή αυτή θα οδηγήσει σε καλύτερη και πιο αξιόπιστη πληροφόρηση σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οντότητας και η υιοθέτηση της προβλέπεται από τον νόμο και δεν συνιστά λάθος.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αλλαγής λογιστικής πολιτικής αποτελεί η αλλαγή μεθόδου επιμέτρησης των αποθεμάτων από την μέθοδο Μέσου Σταθμικού Κόστους που χρησιμοποιούσε έως τώρα η οντότητα σε μέθοδο FIFO. Στην περίπτωση αυτή και οι δύο μέθοδοι περιλαμβάνονται στο λογιστικό πλαίσιο. Αντίθετα σε περίπτωση αλλαγής λογιστικής πολιτικής από FIFO σε LIFO συνιστά λάθος διότι η μέθοδος LIFO δεν ενδύκνεται πλέον στις μεθόδους επιμέτρησης των αποθεμάτων.

**β) Μέριμνα ώστε τα ποσά της προηγούμενης περιόδου να είναι συγκρίσιμα με τα ποσά της τρέχουσας περιόδου**

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση στην οποία ένα συγκεκριμένο κονδύλι της προηγούμενης χρήσης δεν ήταν σημαντικό και δεν εμφανίσθηκε διακεκριμένα ενώ σε αυτή την περίπτωση είναι σημαντικό και είναι απαραίτητο να εμφανισθεί διακεκριμένα.

**γ) Σύνεση στην επιμέτρηση στοιχείων**

Η ύπαρξη αυτής της αρχής προϋποθέτει η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων όπως αυτή ορίζεται από τον Ν.4308/2014 να γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να τηρείται μία ουδέτερη στάση για το παρόν και το μέλλον.

**δ) Υποχρέωση αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών, αξιών ανεξάρτητα του εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.**

Στον όρο αρνητικές προσαρμογές περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις, οι απομειώσεις ή άλλες προσαρμογές που επιβαρύνουν τα αποτελέσματα βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Άλλο παράδειγμα από το οποίο είναι δυνατόν να προκύπτουν αρνητικές προσαρμογές είναι οι επαχθείς συμβάσεις. Με τον όρο επαχθής σύμβαση εννοούμε μία σύμβαση στην οποία το κόστος

εκπλήρωσης της εν λόγω υποχρέωσης υπερβαίνει το οικονομικό όφελος που αναμένεται να ληφθεί από την σύμβαση αυτή.

Παράδειγμα επαχθούς σύμβασης αποτελεί μία σύμβαση παροχής υπηρεσιών που θα διαρκέσει 6 έτη αν στο 3<sup>ο</sup> έτος διαπιστωθεί ότι το κόστος εκπλήρωσης ανέρχεται σε 90 € ενώ το έσοδο από την εν λόγω σύμβαση είναι 80€ τότε το ποσό των 10€ θα πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα του 3<sup>ου</sup> έτους.

**ε) Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως αναγνωρίζονται όταν προκύπτουν.**

**στ) Λάθη τα οποία προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο και αφορούν προηγούμενη θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα.**

**ζ) Τα υπόλοιπα έναρξης της τρέχουσας περιόδου θα πρέπει να συμφωνούν με τα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου εκτός εάν υπάρχει αλλαγή λογιστικής πολιτικής ή διόρθωση λαθών.**

Η παράγραφος 3 ορίζει ότι τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που ικανοποιούν τα εν λόγω κριτήρια θα πρέπει να γνωστοποιούνται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. Στην περίπτωση όπου αυτό δεν πραγματοποιηθεί και γνωστοποιηθούν στο προσάρτημα τότε δεν ικανοποιούν την αρχή της εύλογης παρουσίασης.

### **1.2.3. Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις**

Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Συγκεκριμένα ως ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο εννοούμε οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει προκύψει από το παρελθόν και η ύπαρξη του θα επιβεβαιωθεί από το εάν θα συμβούν ή όχι αβέβαια μελλοντικά γεγονότα.

Αντίστοιχα ενδεχόμενη υποχρέωση είναι οποιαδήποτε υποχρέωση προκύπτει από το παρελθόν και η ύπαρξη της θα επιβεβαιωθεί από το εάν θα συμβούν ή όχι αβέβαια μελλοντικά γεγονότα.

#### **1.2.4. Παράβλεψη απαιτήσεων**

Οι απαιτήσεις των Ελληνικών λογιστικών Προτύπων σχετικά με την επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση μπορούν να παραλείπονται μόνο στην περίπτωση όπου η μη τήρηση αυτών δεν έχει σημαντικές επιπτώσεις όπως ορίζεται στα πλαίσια της έννοιας σημαντικού μεγέθους.

#### ***Ερμηνευτική καθοδήγηση από τα Δ.Π.Χ.Α.***

Δεδομένου του γεγονότος ότι οι ρυθμίσεις των προτύπων που ορίζουν τα Δ.Π.Χ.Α. είναι συμβατές με τις πολιτικές που έχουν καθορισθεί από το λογιστικό πλαίσιο του Ν.4308/2018, οι οντότητες κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων δύναται να αναζητούν την ερμηνευτική προσέγγιση των προτύπων αυτών. Ωστόσο αυτό αποτελεί προαιρετική διάταξη και προβλέπεται προκειμένου οι οντότητες να παρακολουθούν ένα ευρέως αξιόπιστο και χρησιμοποιούμενο λογιστικό πλαίσιο δίχως να έχουν σημαντικές αποκλίσεις από αυτό.

#### **1.2.5. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά την λήξη της περιόδου και πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.**

Τα γεγονότα αυτά αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο και ονομάζονται διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, εφόσον πραγματοποιήθηκαν στο τέλος αυτής και επηρεάζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.

Παράδειγμα τέτοιου γεγονότος αποτελεί η τελεσιδικία μιας υπόθεσης που ξεκίνησε στην κλειόμενη περίοδο που θα οδηγήσει είτε σε σχηματισμό είτε σε αναπροσαρμογή σχηματισθείσας πρόβλεψης.

Αντιθέτως τα γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και αφορούν συνθήκες που δεν υπήρχαν στο τέλος της κλειόμενης περιόδου αναγνωρίζονται την επόμενη περίοδο και ονομάζονται μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ωστόσο εάν τα γεγονότα αυτά έχουν σημαντικές επιπτώσεις για την οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιούνται στο προσάρτημα.

Παράδειγμα τέτοιου γεγονότος αποτελεί η ανάληψη μεγάλου ύψους δεσμεύσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων με παροχή σημαντικών εγγυήσεων.

### **1.2.6. Ικανοποίηση της υποχρέωσης της εύλογης παρουσίασης**

Υπάρχουν σπάνιες περιπτώσεις που αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές και γεγονότα κατά τις οποίες η υποχρέωση περί εύλογης παρουσίασης έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις του νόμου. Στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται παρέκκλιση από τον νόμο μόνο στις μικρές, μεσαίες και μεγάλες οντότητες. Οι πολύ μικρές οντότητες με τις οποίες ασχολούμαστε είτε δεν συντάσσουν καθόλου ισολογισμό είτε συντάσσουν συνοπτικό ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης δεν δύναται να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις του νόμου.

## **2. ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ**

### **2.1.Γενικά**

Σύμφωνα με το κεφάλαιο 5 του Ν.4308/2014 η βάση επιμέτρησης για όλα τα περιουσιακά στοιχεία είναι το κόστος κτήσης (με την προϋπόθεση ότι είναι ανακτήσιμο) ,με εξαίρεση το άρθρο 24 που προβλέπει ως βάση επιμέτρησης την χρήση εύλογων αξιών για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Το κόστος κτήσης αποτελεί την βασική λογιστική μέθοδο για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η χρήση της είναι αξιολογική ιδιαίτερα για τις οντότητες δημοσίου συμφέροντος για δύο βασικούς λόγους. Πρώτον διότι με βάση αυτή την αρχή έχουν εξοικειωθεί να εργάζονται οι συντάκτες και οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεύτερον διότι αποτελεί βασικό εργαλείο για την σύγκλιση της φορολογικής με την λογιστική νομοθεσία αποτελώντας την βασικότερη αρχή της φορολογικής νομοθεσίας που οδηγεί στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.

Με βάση την αρχή του κόστους κτήσης η αρχική αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης και μετέπειτα στο ανακτήσιμο κόστος εφόσον αυτό είναι μικρότερο από το κόστος κτήσης και εφόσον η διαφορά θεωρείται ότι θα είναι μονίμου χαρακτήρα.

Συνεπώς στην αρχή του κόστους κτήσης

- Δεν επιτρέπονται αναπροσαρμογές στην εύλογη αξία των στοιχείων
- Η παρουσίαση στο ανακτήσιμο κόστος των υποκείμενων στοιχείων τα οποία απαξιώνονται με φυσιολογικό τρόπο γίνεται με την μείωση αυτών μέσω των αποσβέσεων.
- Έκτακτες μειώσεις αξίας πέρα των αποσβέσεων αναγνωρίζονται με την διαδικασία της απομείωσης.

### **2.1.1. Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία**

#### ***2.1.1.1.Γενικά***

Πάγιο περιουσιακό στοιχείο ονομάζεται ένα στοιχείο το οποίο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί με τρόπο διαρκή για να εκπληρωθούν οι σκοποί της οντότητας καθώς επίσης η χρήση του να αποφέρει οικονομικά οφέλη για την οντότητα πέρα της μίας ετήσιας περιόδου.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά την αρχική αναγνώριση επιμετρώνται στο κόστος κτήσης το οποίο περιλαμβάνει οποιαδήποτε δαπάνη γίνεται για να έλθει το πάγιο στην παρούσα κατάσταση, θέση ή χρήση. Δηλαδή περιλαμβάνει

- Την τιμή αγοράς του συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και επιστρεπτέων φόρων αγοράς
- Κάθε έξοδο το οποίο απαιτείται προκειμένου να έλθει το πάγιο στην παρούσα κατάσταση και να είναι έτοιμο για λειτουργία όπως τις αμοιβές των εργαζομένων για την κατασκευή και απόκτηση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, τα κόστη προετοιμασίας του χώρου, τα έξοδα παράδοσης και μεταφοράς, τα κόστη εγκατάστασης και συναρμολόγησης, το κόστος των δοκιμών λειτουργίας καθώς επίσης και τις λοιπές επαγγελματικές αμοιβές.
- Την εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απεγκατάστασης από τον χώρο στον οποίο έχει τοποθετηθεί.

Πιο γενικά στο κόστος κτήσης περιλαμβάνεται το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά τον χρόνο τον οποίο κατασκευάζεται ή αποκτάται.

### **Παράδειγμα**

Μικρή οντότητα την 3.01.2016 αποκτά ένα μηχάνημα αξίας 500χιλ. € πλέον ΦΠΑ 24% το οποίο εξοφλείται εντός διμήνου.

Η οντότητα θα αναγνωρίσει το πάγιο αυτό με κόστος κτήσης 500χιλ. €.

#### *2.1.1.2.Κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης*

Το κόστος κτήσης του πάγιου στοιχείου προσαυξάνεται με το κόστος αποσυναρμολόγησης, αποκατάστασης ή απομάκρυνσης μόνο στην περίπτωση όπου η υποχρέωση αυτή έχει σχέση με την αρχική εγκατάσταση του παγίου και όχι με την παραγωγική διαδικασία.

Λογιστικά η προσαύξηση της αξίας του παγίου με τον εν λόγω κόστος προσδιορίζεται με βάση την παρούσα αξία του ποσού που αναμένεται να απαιτηθεί μελλοντικά και αναγνωρίζεται αντίστοιχη πρόβλεψη στον ισολογισμό.

Στην περίπτωση όπου το κόστος αποσυναρμολόγησης, αποκατάστασης ή απομάκρυνσης σχετίζεται με την διαδικασία παραγωγής τότε η σχετική δαπάνη προσαυξάνει το κόστος παραγωγής και αναγνωρίζεται σχετική πρόβλεψη στον ισολογισμό.

#### **2.1.2. Ιδιοπαραγόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία**

Στο κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνονται όλες οι δαπάνες που έγιναν προκειμένου το εν λόγω πάγιο να φθάσει σε κατάσταση έτοιμο προς λειτουργία. Πιο συγκεκριμένα περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας ή οποιοδήποτε άλλο κόστος σχετίζεται με το εν λόγω πάγιο καθώς και μία αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που έγιναν και έχουν σχέση με το πάγιο αυτό.

Αξίζει να σημειωθεί ότι σε περιπτώσεις ιδιοπαραγόμενων περιουσιακών στοιχείων μακράς περιόδου το κόστος κτήσης του παγίου επιβαρύνεται με τόκους και οι τόκοι αυτοί δεν επιβάλλονται από τον νόμο αλλά αποτελούν δυνητική επιλογή.

### **2.1.2.1.Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**

Στο κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου βιολογικού περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνονται όλες οι δαπάνες οι οποίες έγιναν προκειμένου το πάγιο να είναι έτοιμο προς λειτουργία. Το ίδιο ισχύει και για τα μη βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

### **2.1.3. Πάγιο αποτελούμενο από περισσότερα συστατικά στοιχεία**

Υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποτελούνται από περισσότερα συστατικά στοιχεία κάθε ένα εκ των οποίων έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά όπως σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική ωφέλιμη οικονομική ζωή και ποικίλλουσα υπολλειματική αξία.

Στην περίπτωση αυτή παρόλο που το πάγιο θεωρείται ως ένα ενιαίο σύνολο τηρείται ξεχωριστή μερίδα στο αρχείο παγίων για κάθε συστατικό εφόσον βέβαια η επίπτωση του στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι αξιοσημείωτη. Επίσης η παρακολούθηση των συστατικών στοιχείων του παγίου γίνεται με βάση την αρχή της λογιστικής παρακολούθησης και στην περίπτωση του κόστους του παγίου γίνεται επιμέτρηση αυτού σε κάθε ένα από τα συστατικά.

Όσον αφορά τις δαπάνες συντήρησης και επισκευής αναγνωρίζονται στο πάγιο περιουσιακό στοιχείο μόνο όταν πληρούνται κάποια κριτήρια όπως η διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής ζωής, η σημαντικότητα του ποσού καθώς και η ανακτησιμότητα της δαπάνης. Στην περίπτωση όπου δεν πληρούνται αυτά τότε η δαπάνη αυτή αναγνωρίζεται ως έξοδο. Ωστόσο υπάρχουν και περιπτώσεις όπου κάποια πάγια χρειάζονται συντηρήσεις/επιθεωρήσεις. Στις περιπτώσεις αυτές το κόστος αυτών των συντηρήσεων/επιθεωρήσεων θεωρείται ότι αποτελεί ξεχωριστό συστατικό του αρχικού παγίου και υπόκεινται σε απόσβεση στο χρονικό διάστημα το οποίο αφορά.

## **2.1.4. Άυλα περιουσιακά στοιχεία**

### **2.1.4.1.Γενικά**

Ένα εξατομικεύσιμο , χωρίς νομισματική αξία και χωρίς υλική υπόσταση στοιχείο ονομάζεται άυλο περιουσιακό στοιχείο. Με τον όρο εξατομικεύσιμο εννοούμε ότι το εν λόγω στοιχείο έχει την δυνατότητα να διαχωρίζεται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται ή ανταλλάσσεται είτε από μόνο του είτε μαζί με άλλο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση και επίσης προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα ή άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

### **2.1.4.2.Δαπάνες ανάπτυξης**

Οι δαπάνες ανάπτυξης θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία όταν και μόνο όταν πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια ώστε να εξασφαλίζεται ότι το σχετικό ποσό είναι ανακτήσιμο.

- Είναι σφόδρα πιθανό ότι θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
- Τα ποσά κόστους σε αυτά μπορούν να αποδοθούν με αξιόπιστους τρόπους επιμέτρησης.
- Η οντότητα έχει την πρόθεση και την δυνατότητα τεχνικά να ολοκληρώσει τα στοιχεία αυτά ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

### **2.1.4.3.Λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία**

Δεν θεωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς αναγνωρίζονται ως έξοδα τα παρακάτω κονδύλια:

- i. Τα νομικά κόστη, τα κόστη γραμματειακής υποστήριξης, οι δαπάνες για την προώθηση νέων προϊόντων ή για την εκκίνηση νέων λειτουργιών καθώς επίσης και οι δαπάνες για το άνοιγμα της νέας εγκατάστασης όπου αποτελούν τις δαπάνες για την δημιουργία και εκκίνηση μίας νέας οντότητας.
- ii. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προκειμένου να καταρτισθεί το προσωπικό.
- iii. Οι δαπάνες που γίνονται για την προώθηση και διαφήμιση της οντότητας.



- iv. Οι δαπάνες που γίνονται για την αναδιοργάνωση ή μετεγκατάσταση μέρους ή του συνόλου της οντότητας.

Παραδείγματα λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν τα εμπορικά σήματα, οι άδειες λειτουργίας, τα λογισμικά, οι δαπάνες για την απόκτηση μπασκετμπολίστων ή άλλων επαγγελματικών αθλητών καθώς επίσης και τα δικαιώματα χρήσης.

## **2.2.Προσαρμογή αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων**

Με τον όρο αυτόν εννοούμε την μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου που οφείλεται είτε σε απόσβεση είτε σε απομείωση.

### **2.2.1. Αποσβέσεις**

Η αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη οικονομική ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση. Συγκεκριμένα ως απόσβεση θεωρείται η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας στην ωφέλιμη ζωή του παγίου. Ο τρόπος υπολογισμού τους γίνεται με βάση έναν μαθηματικό τύπο τον οποίο τον επιλέγει η διοίκηση της οντότητας και δεν το επιβάλλει ο νόμος. Επίσης η χρονική στιγμή κατά την οποία ξεκινά η διενέργεια αποσβέσεων είναι η στιγμή όπου το πάγιο είναι έτοιμο για χρήση. Υπάρχουν τρεις μέθοδοι αποσβέσεων, η φθίνουσα μέθοδος, η σταθερή μέθοδος και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων.

Ας εξετάσουμε με την χρήση ενός παραδείγματος τις διαφορές της κάθε μεθόδου.

#### ***Παράδειγμα***

Οντότητα την 01.01.2013 αποκτά μηχανήμα παραγωγής αξίας 40.000€ το οποίο εκτιμά ότι θα έχει οικονομική ωφέλιμη ζωή 4 έτη και η υπολλειμματική του αξία εκτιμάται ότι θα είναι στο 10% της αξίας κτήσης.

#### **Σταθερή μέθοδος**

Με την σταθερή μέθοδο η κατανομή της αξίας του παγίου κατά την διάρκεια της οικονομικής ωφέλιμης ζωής του γίνεται με σταθερό τρόπο και ο συντελεστής απόσβεσης  $\rho$  υπολογίζεται ως εξής:

$$\rho = (1/\text{εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή}) * 100$$

**Άρα**

$$\rho = (1/4) * 100 = 25\%$$

$$\text{Υπολλειματική αξία} = 10\% * 40.000 = 4000$$

$$\text{Αποσβεστέα αξία} = \text{Αξία Κτήσης} - \text{Υπολλειματική Αξία} = 40.000 - 4000 = 36.000$$

$$\text{Αναπόσβεστη αξία} = \text{Αξία Κτήσεως} - \text{Αποσβέσεις}$$

Επομένως οι αποσβέσεις για τα 4 έτη ωφέλιμης οικονομικής ζωής είναι οι ακόλουθες:

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Αποσβέσεις περιόδου	Συσσωρευμένες αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
<b>2013</b>	36.000,00	25%	9000,00	9000,00	31.000,00
<b>2014</b>	36.000,00	25%	9000,00	18.000,00	22.000,00
<b>2015</b>	36.000,00	25%	9000,00	27.000,00	13.000,00
<b>2016</b>	36.000,00	25%	9000,00	36.000,00	4.000,00

**Φθίνουσα μέθοδος**

Με την φθίνουσα μέθοδο οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση ενός φθίνοντα συντελεστή απόσβεσης επί της αποσβεστέας αξίας. Η μέθοδος αυτή ονομάζεται αλλιώς μέθοδος αθροίσματος των ψηφίων και ο συντελεστής απόσβεσης υπολογίζεται ως εξής:

$$\rho = [\text{Έτη ωφέλιμης ζωής που απομένουν} / (n(n+1)/2)] \text{ όπου}$$

n=εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου

**Άρα** ο συντελεστής απόσβεσης υπολογίζεται ως εξής:

1 <sup>ο</sup> έτος	2 <sup>ο</sup> έτος	3 <sup>ο</sup> έτος	4 <sup>ο</sup> έτος
$(4/10)*100$	$(3/10)*100$	$(2/10)*100$	$(1/10)*100$
40%	30%	20%	10%

Οι αποσβέσεις για τα 4 έτη ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος είναι οι ακόλουθες:

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Αποσβέσεις έτους	Συσσωρευμένες αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
2013	36.000,00	40%	14.400,00	14.400,00	25.600,00
2014	36.000,00	30%	10.800,00	25.200,00	14.800,00
2015	36.000,00	20%	7.200,00	32.400,00	7.600,00
2016	36.000,00	10%	3.600,00	36.000,00	4.000,00

#### Μέθοδος παραγόμενων μονάδων

Η μέθοδος αυτή ονομάζεται διαφορετικά μέθοδος λειτουργικής απόσβεσης ή μέθοδος χρησιμοποίησης. Η μέθοδος αυτή προβλέπει ότι η απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται ανάλογα με την παραγωγικότητα και την αναμενόμενη χρήση τους, παράγοντες οι οποίοι καθορίζουν και την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με δύο τρόπους:

- i. με την μέθοδο των μονάδων παραγωγής όπου ο συντελεστής απόσβεσης  $\rho$  υπολογίζεται ως εξής:

$$\rho = (\text{Παραγόμενες μονάδες περιόδου} / \text{συνολικά εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής}) * 100$$

- ii. με την μέθοδο των ωρών παραγωγής όπου ο συντελεστής απόσβεσης  $\rho$  υπολογίζεται ως εξής:

$$\rho = (\text{Ώρες λειτουργίας περιόδου} / \text{συνολικά εκτιμώμενες ώρες λειτουργίας}) * 100$$

Ας υποθέσουμε στο πιο πάνω παράδειγμα μας ότι η συνολική παραγωγικότητα εκτιμάται σε 20.000 μονάδες και οι παραγόμενες μονάδες για κάθε περίοδο αντίστοιχα είναι 5.000, 2.000, 3.000, 4.000. Τότε το παράδειγμα διαμορφώνεται ως εξής.

Ο συντελεστής απόσβεσης για κάθε έτος ωφέλιμης ζωής υπολογίζεται ως εξής:

1 <sup>ο</sup> έτος	2 <sup>ο</sup> έτος	3 <sup>ο</sup> έτος	4 <sup>ο</sup> έτος
$(5.000/20.000)*100$	$(2.000/20.000)*100$	$(3.000/20.000)*100$	$(4.000/20.000)*100$
25%	10%	15%	20%

Επομένως οι αποσβέσεις για τα 4 έτη ωφέλιμης ζωής του παγίου είναι οι ακόλουθες:

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Αποσβέσεις έτους	Συσσωρευμένες αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
2013	36.000,00	25%	9.000,00	9.000,00	31.000,00
2014	36.000,00	10%	3.600,00	12.600,00	27.400,00
2015	36.000,00	15%	5.400,00	18.000,00	22.000,00
2016	36.000,00	20%	7.200,00	25.200,00	14.800,00

Αντίστοιχα υπολογίζονται στην περίπτωση όπου μας δίνονται ως δεδομένα οι συνολικές ώρες παραγωγής καθώς και οι ώρες παραγωγής κάθε περιόδου.

#### *2.2.1.1. Πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν αποσβένονται*

- Γη
- Έργα τέχνης
- Αντίκες
- Κοσμήματα
- Υπεραξία
- Αύλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή
- Αύλα πάγια τα οποία δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση

**Επισημάνση:** Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

### 2.2.1.2. Ωφέλιμη οικονομική ζωή και υπολλειματική αξία

Προκειμένου να παρουσιαστούν εύλογα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας κατά τον λογισμό των αποσβέσεων λαμβάνονται υπόψιν η ωφέλιμη οικονομική ζωή και η υπολλειματική αξία του παγίου.

#### Παράδειγμα

Μία οντότητα αγόρασε την 05.01.2016 ένα μηχάνημα αξίας 70.000 €. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα αποφέρει σταθερά οφέλη κατά την διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του η οποία θα είναι 15 έτη και η δε υπολλειματική του αξία εκτιμήθηκε ότι θα είναι 4.000€. Την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου του 2025 η οντότητα κατέβαλε 35.000€ για βελτιώσεις του μηχανήματος και εκτίμησε ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του θα είναι 7 έτη συμπεριλαμβανομένου και του έτους 2025. Μετά την βελτίωση επαναπροσδιορίστηκε η υπολλειματική του αξία σε 10.000€.

Να υπολογιστεί το ποσό των αποσβέσεων του έτους 2026.

#### Υπολογισμός αποσβέσεων έως το έτος 2025

Αποσβεστέα αξία= Αξία κτήσης- Υπολλειματική αξία= 70.000-4.000= 66.000€

Ετήσια απόσβεση= Αποσβεστέα αξία/ Ωφέλιμη ζωή= 66.000/15= 4.400€

Συσσωρευμένες Αποσβέσεις έως και το έτος 2025= Ετήσια απόσβεση\*10= 4.400\*10= 44.000€

#### Υπολογισμός αποσβέσεων το έτος 2026

	Αξία κτήσης	70.000,00
<b>μείον</b>	Συσσωρευμένες αποσβέσεις έως το έτος 2025	44.000,00
	Λογιστική αξία	26.000,00
<b>πλέον</b>	Βελτιώσεις	35.000,00
	<b>Νέα αξία κτήσης</b>	<b>61.000,00</b>
<b>μείον</b>	Νέα υπολλειματική αξία	10.000,00
	<b>Νέα αποσβεστέα αξία</b>	<b>51.000,00</b>

<i>διά</i>	Νέα ωφέλιμη ζωή	7
	<b>Νέα αναπόσβεστη αξία</b>	<b>7.286,00</b>

### *2.2.1.3. Υπεραξία και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία*

Όταν από ένα άυλα πάγιο στοιχείο ή την υπεραξία μίας οντότητας με βάσει σχετικές παραμέτρους δεν μπορεί να προβλεφθεί το χρονικό όριο κατά το οποίο αναμένεται να υπάρξουν οικονομικά οφέλη από αυτό, τότε θεωρούμε ότι έχουν απεριόριστη οικονομική ωφέλιμη ζωή. Σε κάθε άλλη περίπτωση έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Παράδειγμα απεριόριστης οικονομικής ωφέλιμης ζωής αποτελεί η υπεραξία που προκύπτει από μία σταθερά αναπτυσσομένη και κερδοφόρα επιχείρηση. Αντίθετα παράδειγμα περιορισμένης ωφέλιμης ζωής θα μπορούσε να θεωρηθεί η εκμετάλλευση ενός εμπορικού σήματος από το οποίο η οντότητα αποκτά συγκεκριμένες χρηματοροές.

Γενικά η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης και όχι σε απόσβεση. Ωστόσο εξαίρεση αποτελούν οι περιπτώσεις στις οποίες η ωφέλιμη οικονομική ζωή πλέον των δαπανών ανάπτυξης του παγίου δεν μπορεί να προσδιοριστεί ή η ίδια η οντότητα δεν μπορεί να αναλάβει το κόστος τεκμηρίωσης. Σε αυτές τις περιπτώσεις η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται σε 10 έτη. Επίσης όσα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιορισμένη ζωή λόγω συγκεκριμένων παραγόντων όπως νομικούς, τεχνικούς κλπ. ή λόγω συμβάσεων τότε αποσβένονται στο εν λόγω χρονικό διάστημα. Για παράδειγμα όταν το πάγιο έχει συμβατικό χρόνο 7 ετών τότε η ωφέλιμη οικονομική ζωή του είναι 7 έτη.

Πέραν των λογιστικών αποσβέσεων υπάρχουν και οι φορολογικές αποσβέσεις όπου σχεδόν πάντα είναι διαφορετικές. Η διαφορά τους αυτή ωστόσο δημιουργεί διαφορά της φορολογικής και λογιστικής βάσης η οποία θα πρέπει να παρακολουθείται. Το μητρώο παγίων αποτελεί ένα αρχείο στο οποίο θα πρέπει να καταγράφονται οι διαφορές αυτές.

## **2.2.2. Απομείωση αξίας**

### **2.2.2.1.Γενικά**

Η απομείωση αξίας για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του παγίου είναι μικρότερη της λογιστικής του αξίας.

$$\text{Ανακτήσιμη αξία} < \text{Λογιστική αξία}$$

Συγκεκριμένα η ανακτήσιμη αξία είναι η μικρότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης και της παρούσας αξίας των ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν μελλοντικά από το εν λόγω πάγιο κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του όπου αποτελεί και την αξία χρήσης του παγίου.

### **2.2.2.2.Ενδείξεις απομείωσης αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων**

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης όταν υπάρχουν οι σχετικές ενδείξεις και η επίπτωση αυτών των ενδείξεων αναμένεται ότι θα είναι μόνιμου χαρακτήρα για την οντότητα. Τέτοιες ενδείξεις αποτελούν

- Η απαξίωση ή φυσική βλάβη του παγίου
- Η μείωση της αξίας του πέραν από την λογική και αναμενόμενη λόγω πέρας του χρόνου
- Η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων αποδόσεων που επηρεάζουν την ανακτήσιμη αξία του παγίου
- Μεταβολές στο οικονομικό, τεχνολογικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας που έχουν αρνητικές επιπτώσεις γι αυτήν.

### **2.2.2.3.Αναγνώριση ζημίας απομείωσης**

Ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται μόνο στην περίπτωση όπου οι ζημίες αυτές αναμένεται να είναι μόνιμου χαρακτήρα και αξιοσημείωτου ποσού που επηρεάζει σημαντικά την οντότητα. Όταν πρόκειται για ζημίες παροδικού χαρακτήρα δεν λογίζονται. Όταν υπάρχουν οι σχετικές ενδείξεις δεν σημαίνει ότι πάντοτε είναι τόσο σοβαρές ώστε η οντότητα να αναγνωρίσει τα αντίστοιχα πόσα

των απομειώσεων ως ζημίες. Ωστόσο στην περίπτωση που αυτό κριθεί αναγκαίο για την οντότητα αναγνωρίζονται λογιστικά ως έξοδα στα αποτελέσματα χρήσεως. Χαρακτηριστικό παράδειγμα ζημίας μονίμου χαρακτήρα αποτελεί η μείωση της αξίας ενός στοιχείου για συνεχόμενες χρονιές κατά ένα σημαντικό ποσοστό όπως για παράδειγμα ύψους ποσοστού 30% για 3 συνεχόμενα έτη.

Μία οντότητα υποχρεούται να διενεργεί έλεγχο απομείωσης σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν αποσβένονται κάθε χρόνο.

#### **2.2.2.4. Αναστροφή ζημιών απομείωσης**

Στην περίπτωση όπου οι συνθήκες που προκάλεσαν την απομείωση του παγίου παύουν να υφίστανται τότε οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα χρήσεως και η λογιστική αξία του παγίου μετά την αναστροφή δεν μπορεί να υπερβαίνει την λογιστική αξία που είχε το πάγιο προτού να αναγνωρισθεί η ζημία απομείωσης. Από όλα τα παγία περιουσιακά στοιχεία μόνον η υπεραξία δεν υπόκεινται σε αναστροφή ζημιών απομείωσης.

#### **Παράδειγμα**

Μία οντότητα την 06.01.2013 αποκτά ένα πάγιο αξίας 100.000,00€ με ωφέλιμη ζωή 8 έτη και μηδενική υπολλειματική αξία. Την 31.12.2016 η ανακτήσιμη αξία του παγίου ήταν 35.000,00€ και η οντότητα εκτίμησε ότι θα υπάρξει μόνιμη απομείωση του παγίου. Ωστόσο την 31.12.2017 η οντότητα εκτίμησε ότι η ανακτήσιμη αξία του παγίου ήταν 40.000,00€ λόγω κάποιων μεταβολών στις συνθήκες της αγοράς.

Να απεικονισθούν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

#### **31.12.2016**

Αποσβεστέα αξία=100.000,00-0 =100.000,00€

Ετήσια απόσβεση= 100.000,00/8 = 12.500,00€

Συσσωρευμένες αποσβέσεις=12.500,00\*4=50.000,00€

Αναπόσβεστη αξία= 100.000,00-50.000,00= 50.000,00€

Εφόσον όμως η ανακτήσιμη αξία του παγίου την 31.12.2016 εκτιμήθηκε ότι είναι 35.000,00€ και η λογιστική αξία του 50.000,00€ τότε δημιουργείται ζημία απομείωσης ύψους 15.000,00€.



Η νέα ετήσια απόσβεση υπολογίζεται ως εξής:  $15.000,00/4= 3.750,00\text{€}$

### **31.12.2017**

Λογιστική αξία παγίου= $15.000,00-3.750,00=11.250,00\text{€}$

Ωστόσο εάν δεν είχε γίνει απομείωση τότε η λογιστική αξία του παγίου θα ανερχόταν στο ποσό των  $100.000,00-62.500,00= 37.500,00\text{€}$

Επομένως προκύπτει αναστροφή ζημίας απομείωσης ποσού  $26.250,00\text{€}$  που προκύπτει από την διαφορά την λογιστικής αξίας που είχε το πάγιο με την απομείωση και της λογιστικής αξίας που θα είχε το πάγιο αν δεν γινόταν απομείωση.

<i><b>Εγγραφή απομείωσης 31.12.2016</b></i>	<i><b>X</b></i>	<i><b>Π</b></i>
<i>Ζημία απομείωσης παγίων</i>	<i>15.000,00</i>	
<i>Σωρευμένες απομειώσεις παγίων</i>		<i>15.000,00</i>
<i><b>Εγγραφή απομείωσης 31.12.2017</b></i>	<i><b>X</b></i>	<i><b>Π</b></i>
<i>Σωρευμένες απομειώσεις παγίων</i>	<i>26.250,00</i>	
<i>Κέρδη από αναστροφή απομείωσης</i>		<i>26.250,00</i>

### **2.2.3. Χρηματοδοτική μίσθωση**

Σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 μία κατάσταση κατά την οποία ο εκμισθωτής μεταφέρει όλους τους κινδύνους και τα οικονομικά οφέλη από την ιδιοκτησία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αλλά όχι ολόκληρο το τίτλο ιδιοκτησίας σε έναν μισθωτή καλείται χρηματοδοτική μίσθωση ή αλλιώς

leasing. Ωστόσο τελικώς ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικώς είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι έως ότου επέλθει το τέλος της μίσθωσης.

Σε μία χρηματοδοτική μίσθωση συνήθως τον ρόλο του εκμισθωτή τον έχει μία εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης. Ωστόσο δεν ισχύει πάντα αυτό. Αυτό το οποίο παίζει σημαντικό ρόλο ώστε μία σύμβαση να χαρακτηριστεί ως χρηματοδοτική μίσθωση είναι το γεγονός να πληρούνται όλοι οι σχετικοί όροι που προβλέπει ο Ν.4308/2014 και χαρακτηρίζουν μία χρηματοδοτική μίσθωση. Συνήθως όταν ο εκμισθωτής είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν δημιουργούνται αμφιβολίες γύρω από αυτό.

### ***2.2.3.1. Λογιστικός χειρισμός της μίσθωσης από την πλευρά του μισθωτή.***

Αυτός ο οποίος έχει μισθώσει το πάγιο περιουσιακό στοιχείο δηλαδή ο μισθωτής αναγνωρίζει στον ισολογισμό του μισθωμένο πάγιο με ισόποση αναγνώριση υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή. Στην συνέχεια η υποχρέωση προς τον εκμισθωτή αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ένα τοκοχρεολυτικό δάνειο και στην ουσία το μίσθωμα παίζει κατά ένα μέρος τον ρόλο του χρεολύσιου μειώνοντας την υποχρέωση και κατά δεύτερον τον ρόλο του τόκου και αντιμετωπίζοντάς το σαν έξοδο.

Η οντότητα που αποκτά ένα πάγιο στοιχείο με την διαδικασία χρηματοδοτικής μίσθωσης αναγνωρίζει το πάγιο αυτό στο κόστος κτήσης που θα είχε το στοιχείο αυτό εάν είχε αγοραστεί. Στις περισσότερες περιπτώσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων από εταιρείες αλλά και σε ορισμένες άλλες η αξία του παγίου είναι η τιμολογιακή αξία του τοις μετρητοίς και ισούται με την υποχρέωση που έχει ο μισθωτής απέναντι στον εκμισθωτή κατά τον χρόνο σύναψης της σύμβασης. Τυχόν πρόσθετες δαπάνες προκειμένου να επέλθει το πάγιο σε κατάσταση έτοιμο προς λειτουργία προστίθενται στο κόστος κτήσης.

Αξίζει να σημειωθεί όπως έχουμε αναφέρει ήδη παραπάνω ότι το μισθωμένο πάγιο αναγνωρίζεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ εύλογης αξίας και παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών.

### **Παράδειγμα από την πλευρά του μισθωτή**

Μία οντότητα αποκτά από μια εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης την 06.01.2015 ένα μηχάνημα αξίας 300.000,00€ για 5 έτη με επιτόκιο μίσθωσης 3,5% έναντι συνολικού ύψους μισθωμάτων 450.000,00€ από το οποίο θα καταβάλλεται το ποσό των 45.000,00€ στην αρχή του κάθε μήνα. Η οντότητα χρησιμοποιεί την σταθερή μέθοδο απόσβεσης με εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή τα 5 έτη και μηδενική υπολειμματική αξία.

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Καταβολή	Υπόλοιπο	Τόκος	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο οφειλής
2015	300.000,00	45.000,00	255.000,00	10.500,00	34.500,00	265.500,00
2016	265.500,00	45.000,00	220.500,00	9.292,50	35.707,50	229.792,50
2017	229.792,50	45.000,00	184.792,50	8.042,74	36.957,26	192.835,24
2018	192.835,24	45.000,00	147.835,24	6.749,23	38.250,77	154.584,47
2019	154.584,47	45.000,00	109.584,47	5.410,46	39.589,54	114.994,93

#### Αποσβέσεις

Έτος	Συντελεστής	Αποσβέσεις έτους	Συσσωρευμένες αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
2015	20%	90.000,00	90.000,00	360.000,00
2016	20%	90.000,00	180.000,00	270.000,00
2017	20%	90.000,00	270.000,00	180.000,00
2018	20%	90.000,00	360.000,00	90.000,00
2019	20%	90.000,00	450.000,00	0,00

#### Ημερολογιακές εγγραφές

**06.01.2015**

**X**

**Π**

Μηχάνημα

450.000,00

Δάνειο από εταιρεία μίσθωσης

450.000,00

**Καταβολή μισθώματος 06.01.2015**

Εταιρεία μίσθωσης	45.000,00	
Τράπεζα		45.000,00

**Αναγνώριση μισθώματος 06.01.2015**

Δάνειο από εταιρεία μίσθωσης	34.500,00	
Τόκος	10.500,00	
Εταιρεία μίσθωσης		45.000,00

**Αποσβέσεις 31.12.2015**

Αποσβέσεις μηχανήματος	90.000,00	
Συσσωρευμένες αποσβέσεις		90.000,00

**Καταβολή μισθώματος 01.01.2016**

Εταιρεία μίσθωσης	45.000,00	
Τράπεζα		45.000,00

**Αναγνώριση μισθώματος 01.01.2016**

Δάνειο από εταιρεία μίσθωσης	35.707,50	
Τόκος	9.292,50	
Εταιρεία μίσθωσης		45.000,00

**Αποσβέσεις 31.12.2016**

Αποσβέσεις μηχανήματος	180.000,00	
Συσσωρευμένες αποσβέσεις		180.000,00

Οι ημερολογιακές εγγραφές είναι αντίστοιχες μέχρι την 31.12.2019 και συμπληρώνονται με την χρήση των δεδομένων στους παραπάνω πίνακες.

### **2.2.3.2.Λογιστικός χειρισμός της μίσθωσης από την πλευρά του εκμισθωτή**

Από την πλευρά του εκμισθωτή τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία μισθώνονται αντιμετωπίζονται σαν απαίτηση το ύψος της οποίας ισούται με την καθαρή επένδυση της μίσθωσης. Πιο συγκεκριμένα καθαρή επένδυση στην περίπτωση μίας χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρείται το πόσο που ο εκμισθωτής δανείζει στον μισθωτή. Στην ουσία πρόκειται για την παρούσα αξία των μισθωμάτων πλέον τους τόκους.

Δηλαδή στην χρηματοδοτική μίσθωση η απαίτηση από την πλευρά του εκμισθωτή αναγνωρίζει ως χορηγούμενο δάνειο όπου το μίσθωμα παίζει κατά ένα μέρος το ρόλο του χρεολυσίου που μειώνει το δάνειο και κατά ένα άλλο μέρος το ρόλο του τόκου που αντιμετωπίζεται ως έσοδο.

Σημαντικό είναι να τονίσουμε ότι στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται τυχόν έξοδα με τα οποία ο εκμισθωτής επιβαρύνει τον μισθωτή.

#### **Παράδειγμα χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του εκμισθωτή**

Ας πάρουμε το προηγούμενο παράδειγμα και ας δούμε πως θα διαμορφωθεί από την πλευρά του εκμισθωτή. Αυτό το οποίο αλλάζει σε σχέση με το προηγούμενο παράδειγμα είναι οι ημερολογιακές εγγραφές. Ας δούμε πως εξελίσσονται.

*Ημερολογιακές εγγραφές*

<b>06.01.2015</b>	<b>X</b>	<b>Π</b>
<b><i>Αρχική αναγνώριση απαίτησης</i></b>		
<i>Απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης</i>	<i>450.000,00</i>	
<i>Μισθωτής</i>		<i>450.000,00</i>
<b><i>Είσπραξη μισθώματος 06.01.2015</i></b>		
<i>Μισθωτής</i>		<i>45.000,00</i>

<i>Τράπεζα</i>	<i>45.000,00</i>	
<b><i>Αναγνώριση μισθώματος 06.01.2015</i></b>		
<i>Απαίτηση από μισθωτή</i>		<i>34.500,00</i>
<i>Τόκος</i>		<i>10.500,00</i>
<i>Μισθωτής</i>	<i>45.000,00</i>	
<b><i>Είσπραξη μισθώματος 01.01.2016</i></b>		
<i>Μισθωτής</i>		<i>45.000,00</i>
<i>Τράπεζα</i>	<i>45.000,00</i>	
<b><i>Αναγνώριση μισθώματος 01.01.2016</i></b>		
<i>Απαίτηση από μισθωτή</i>		<i>35.707,50</i>
<i>Τόκος</i>		<i>9.292,50</i>
<i>Μισθωτής</i>	<i>45.000,00</i>	

Αντίστοιχα γίνονται και οι υπόλοιπες ημερολογιακές εγγραφές μέχρι την 31.12.2019 με βάση τα δεδομένα στους πίνακες του παραδείγματος.

### ***2.2.3.3.Λογιστική αντιμετώπιση χρηματοδοτικής μίσθωσης από κατασκευαστή ή έμπορο***

Στις περιπτώσεις που μισθώνονται περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση από κατασκευαστή ή έμπορο ισχύουν τα εξής:

- Αναγνωρίζεται κέρδος ή ζημία με βάση την χονδρική τιμή πώλησης του παγίου
- Και επίσης αναγνωρίζεται χρηματοοικονομικό έσοδο το οποίο προκύπτει από την διαφορά μεταξύ των μελλοντικών μισθωμάτων και κανονικής τιμής πώλησης.

## **Παράδειγμα**

Έμπορος μισθώνει ένα μηχάνημα παραγωγής σε μία επιχείρηση έναντι συνολικού μισθώματος 40.000,00€ για 2 έτη με ετήσιο μίσθωμα 20.000,00€ το οποίο θα πρέπει να καταβάλλεται στην αρχή κάθε. Η μετρητοίς αξία του μηχανήματος είναι 32.000,00€ και το κόστος αγοράς του 25.000,00€.

Στην προκειμένη περίπτωση ο έμπορος θα αναγνωρίσει κατά την έναρξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης απαίτηση 40.000,00€ και ισόποσο έσοδο από πωλήσεις. Στην συνέχεια ο έμπορος θα αναγνωρίσει το εισπραττόμενη απαίτηση σε χρεολύσιο το οποίο θα μειώνει την απαίτηση και σε τόκους οι οποίοι θα εμφανίζονται ως έσοδα.

### ***2.2.3.4.Λογιστική αντιμετώπιση πώλησης και επαναμίσθωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων(sale and lease back)***

Υπάρχουν φορές όπου οι εταιρείες χρειάζονται ρευστότητα και προκειμένου να την εξασφαλίσουν πωλούν κάποια από τα περιουσιακά τους στοιχεία ή σε τρίτους ή συνήθως σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και στην συνέχεια τα μισθώνουν από τον αγοραστή τους με χρηματοδοτική μίσθωση. Αυτό είναι το λεγόμενο sale and lease back.

Τις περισσότερες φορές σε μία τέτοια μίσθωση η κυριότητα του παγίου μεταβιβάζεται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή και θα μπορούσε αλλιώς να θεωρηθεί ως λήψη ενός δανείου το οποίο έχει ως εγγύηση την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου του αγοραστή. Στην ουσία αυτό το οποίο είναι σημαντικό στην όλη διαδικασία είναι η λήψη του δανείου γι αυτό τον λόγο η πώληση του παγίου προς τον αγοραστή δεν μας απασχολεί τόσο για λογιστικούς λόγους.

Λογιστικά το πάγιο το οποίο μεταβιβάστηκε αναγνωρίζεται από τον μισθωτή και τα χρήματα που εισπράχθηκαν από την πώληση του λογίζονται ως υποχρέωση. Στην συνέχεια τα μισθώματα που καταβλήθηκαν διαχωρίζονται σε χρεολύσιο όπου μειώνουν την υποχρέωση και σε τόκους όπου αναγνωρίζονται ως έξοδα.

Από την άλλη πλευρά ο εκμισθωτής λογίζει το πόσο που δόθηκε για την απόκτηση του παγίου ως απαίτηση και στην συνέχεια γίνεται διαχωρισμός των μισθωμάτων σε χρεολύσιο όπου μειώνει την απαίτηση και σε τόκους όπου αναγνωρίζονται ως έσοδα. Στην περίπτωση όπου η συγκεκριμένη μίσθωση χαρακτηρίζεται ως λειτουργική τότε την αναγνώριση του στοιχείου δεν την κάνει ο

πωλητής αλλά αναγνωρίζεται το σχετικό αποτέλεσμα που προκύπτει από την διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και τιμής πώλησης.

### **Παράδειγμα sale and lease back**

Στις 30.05.2016 η οντότητα ENA ΙΚΕ πουλάει στην εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης RENT ΙΚΕ ένα ακίνητο λογιστικής αξίας 1.000.000,00€ έναντι 2.000.000,00€ τοις μετρητοίς. Στην συνέχεια παράλληλα με την πώληση μισθώνει το εν λόγω ακίνητο από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης για 10 έτη. Το ετήσιο μίσθωμα ύψους 200.000,00€ καθορίστηκε να δίνεται στην 31.05 κάθε έτους. Μετά την λήξη της μίσθωσης η κυριότητα του ακινήτου θα επανέλθει πίσω στην ENAA ΙΚΕ. Τα έξοδα μεταβίβασης του ακινήτου ποσού 45.000,00€ αντιμετωπίζονται ως κόστος κτήσης.

Αρχικά το είδος της συναλλαγής αυτής θεωρείται ως εγγυημένος δανεισμός και όχι ως αγορά και πώληση. Τα έξοδα μεταβίβασης μειώνουν την υποχρέωση σε 1.955.000,00€. Τα 45.000,00€ αποσβένονται με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου καθόλη την διάρκεια του δανείου. Το αποτελεσματικό επιτόκιο στην προκειμένη περίπτωση είναι 2,7%.

<b>Έτος</b>	<b>Ετήσιο μίσθωμα</b>	<b>Τόκος</b>	<b>Χρεολύσιο</b>	<b>Υπόλοιπο υποχρέωσης</b>
31.05.2016	200.000,00			1.945.000,00
31.05.2017	200.000,00	52.515,00	147.485,00	1.797.515,00
31.05.2018	200.000,00	48.532,91	151.467,10	1.646.047,90
31.05.2019	200.000,00	44.443,30	155.556,71	1.490.491,19
31.05.2020	200.000,00	40.243,26	159.756,74	1.330.734,45
31.05.2021	200.000,00	35.929,83	164.070,17	1.166.664,28
31.05.2022	200.000,00	31.500,00	168.500,00	998.164,28
31.05.2023	200.000,00	26.950,44	173.049,60	825.114,72
31.05.2024	200.000,00	22.278,10	177.721,91	647.392,82
31.05.2025	200.000,00	17.479,61	182.520,40	464.872,43



## **2.3.Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**

### **2.3.1. Γενικά**

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, τα «απλά» και τα «περίπλοκα». Απλά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτελούν οι απαιτήσεις, οι μετοχές, τα ομόλογα και οι λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι. Περίπλοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται οι επενδύσεις σε αμοιβαία κεφάλαια, τα παράγωγα και τα σύνθετα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατά την αρχική τους αναγνώριση επιμετρώνται στο κόστος κτήσης όταν αυτό χρησιμοποιείται. Ως κόστος κτήσης εννοούμε το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων καθώς επίσης και την εύλογη αξία οποιουδήποτε άλλου ανταλλάγματος που χρειάστηκε για να αποκτηθεί το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο συμπεριλαμβανομένου των δαπανών αγοράς. Ωστόσο μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος κτήσης.

#### **Παράδειγμα**

Μία οντότητα αποκτά ομόλογο διάρκειας 3 ετών έναντι ονομαστικής αξίας 950.000,00€ κατά την ημερομηνία έκδοσης του. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στην τιμή των 800.000,00€ και αποδίδει τόκους με σταθερό επιτόκιο 2,7%. Επιπλέον η οντότητα ξόδεψε για την αμοιβή του χρηματοοικονομικού συμβούλου 3.000,00€.

Εφόσον η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης πλέον δαπανών αγοράς τότε η αρχική αναγνώριση του εν λόγω ομολόγου θα γίνει στο ποσό των 803.000,00€ το οποίο προκύπτει εάν προσθέσουμε το κόστος κτήσης 800.000,00€ και τα έξοδα αμοιβής του χρηματοοικονομικού συμβούλου 3.000,00€.

### 2.3.2. Έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Αξίζει να σημειωθεί ότι έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και αυτά τα οποία εμπεριέχουν ένα σημαντικό αριθμό τόκων ακόμη και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά. Στην περίπτωση των εντόκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων η μεταγενέστερη επιμέτρηση τους γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος είτε με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου είτε με την σταθερή μέθοδο και γίνεται μόνο και μόνο όταν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση πώλησης αξίας 900.000,00€ με είσπραξη του τιμήματος μετά από 3 χρόνια από την ημερομηνία πώλησης. Στην περίπτωση αυτή στο ποσό των 900.000,00 περιλαμβάνονται και τόκοι παρόλου που αυτό δεν ορίζεται ρητά.

#### Παράδειγμα

Μία οντότητα αγοράζει στις 15.01.2012 ένα ομόλογο από την εταιρεία ENA IKE ονομαστικής αξίας 400.000,00€, διάρκειάς 3 ετών με τιμή έκδοσης υπό το άρτιο 350.000,00 και ονομαστικό επιτόκιο 5%. Οι τόκοι εισπράττονται στο τέλος κάθε έτους και το κεφάλαιο επιστρέφεται στην λήξη του ομολόγου.

Να προσδιοριστεί η λογιστική αξία του ομολόγου και με τις δύο μεθόδους του αποσβέσιμου κόστους.

#### A) Σταθερή μέθοδος

Η αρχική αναγνώριση του ομολόγου γίνεται στο κόστος κτήσης πλέον των δαπανών αγοράς. Στην συγκεκριμένη περίπτωση στο ποσό των 350.000,00 ευρώ.

Μεταγενέστερα η αναγνώριση γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος και συγκεκριμένα στην περίπτωση αυτή θα εξετάσουμε την σταθερή μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους.

Οι πραγματικές χρηματοροές του ομολόγου είναι οι εξής:

Κόστος κτήσης	31.12.2012	31.12.2013	Λήξη 31.12.2014
350.000,00	17.500,00	17.500,00	420.000,00

Το ποσό της ετήσιας απόδοσης υπολογίζεται ως εξής:  $400.000,00 \cdot 5\% = 20.000,00\text{€}$  και η απόδοση στην λήξη ισούται με το ποσό των  $400.000,00 + 20.000,00 = 420.000,00\text{€}$

Επομένως τα συνολικά έσοδα που εισπράττει η οντότητα είναι τα εξής:

	Διαφορά υπό το άρτιο	50.000,00
<b>πλέον</b>	Έσοδα από τόκους	60.000,00
	<b>Συνολικά έσοδα</b>	<b>110.000,00</b>

Η διαφορά με την σταθερή μέθοδο είναι ότι η διαφορά υπέρ το άρτιο 50.000,00€ κατανέμεται ως ισόποσα έσοδα σε αυτά τα τρία χρόνια δηλαδή στο ποσό των 16.667,00€. Επιπλέον η οντότητα εισπράττει από τόκους κάθε έτος το ποσό των 20.000,00€. Επομένως θα έχει συνολικά έσοδα 36.667,00€.

Οι ημερολογιακές εγγραφές είναι οι εξής:

<b>31.12.2012</b>	<b>X</b>	<b>Π</b>
<i>Τριετές ομόλογο</i>	36.667,00	
<i>Πιστωτικοί τόκοι</i>		20.000,00
<i>Απόσβεση διαφορών υπό το άρτιο</i>		16.667,00
<b>31.12.2012</b>		
<i>Τράπεζα</i>	20.000,00	
<i>Τριετές ομόλογο</i>		20.000,00

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζεται η κίνηση του ομολόγου μέχρι την λήξη του.

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Τόκοι	Απόσβεση υπό το άρτιο	Είσπραξη τόκων	Υπόλοιπο λήξης
2012	350.000,00	20.000,00	16.667,00	20.000,00	366.667,00
2013	366.667,00	20.000,00	16.667,00	20.000,00	383.334,00
2014	383.334,00	20.000,00	16.667,00	420.000,00	0,00

## B) Μέθοδος πραγματικού επιτοκίου

Στην μέθοδο αυτή η διαφορά υπέρ το άρτιο 50.000,00€ κατανέμεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο σε αυτά τα τρία έτη μέχρι την λήξη του ομολόγου. Επίσης ας υποθέσουμε ότι το πραγματικό επιτόκιο είναι 5,4% τότε η κίνηση του τριετές ομολόγου μέχρι την λήξη του απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα.

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Τόκοι	Είσπραξη τόκων	Υπόλοιπο λήξης
2012	350.000,00	18.900,00	20.000,00	368.900,00
2013	368.900,00	19.920,60	20.000,00	388.820,60
2014	388.820,60	20.996,31	420.000,00	0,00

**31.12.2012**

**X**

**Π**

*Τριετές ομόλογο*

*18.900,00*

*Πιστωτικοί τόκοι*

*18.900,00*

**31.12.2012**

*Τράπεζα*

*20.000,00*

*Τριετές ομόλογο*

*20.000,00*

## Γ) Μέθοδος ονοματικού ποσού

Στην περίπτωση που το ομόλογο αναγνωρισθεί με αυτήν την μέθοδο τότε η διαφορά υπό το άρτιο αναγνωρίζεται ως έσοδο κατά την αγορά του ομολόγου και οι τόκοι που εισπράττονται κάθε μήνα αναγνωρίζονται ως έσοδα του μηνός που αναλογούν.

### **2.3.3. Έλεγχος απομείωσης**

Όταν υπάρχουν οι ανάλογες ενδείξεις τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης. Οι ενδείξεις αυτές αναφέρονται λεπτομερώς στην παράγραφο 5 του άρθρου 19 του Ν.4308/2014.

### **2.3.4. Ζημίες απομείωσης**

Όταν η λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό των κερδών όπου αναμένεται να αποκτήσει η οντότητα από το εν λόγω στοιχείο τότε δημιουργείται ζημία απομείωσης. Όπως έχουμε αναφέρει σε προηγούμενη παράγραφο η ανακτήσιμη αξία είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών και εύλογης αξίας.

Όταν οι αιτίες που προκάλεσαν την ζημία απομείωσης παύουν να υφίστανται τότε η ζημία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως και στην συνέχεια αναστρέφεται ως κέρδος. Η αναστροφή γίνεται μέχρι το ποσό της αξίας που είχε το στοιχείο προτού αναγνωρισθεί ζημία απομείωσης. Αξίζει να σημειωθεί ότι το εν λόγω στοιχείο μετά την αναστροφή δεν θα μπορούσε να έχει αξία μεγαλύτερη της λογιστικής αξίας που είχε πριν την απομείωση.

Στην περίπτωση που έχουμε έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ο προσδιορισμός της απομείωσης γίνεται με την χρήση της μεθόδου προεξόφλησης χρησιμοποιώντας ως επιτόκιο το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του στοιχείου. Στην συνέχεια η αξία του στοιχείου μετά την απομείωση εκτοκίζεται χρησιμοποιώντας το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την προεξόφληση και οι τόκοι που προκύπτουν αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα χρήσεως. Ωστόσο η διαφορά λογιστικής αξίας και των ονομαστικών χρηματοροών που προκύπτουν από τον εν λόγω στοιχείο θα μπορούσε να θεωρηθεί ως προσδιορισμός της απομείωσης στην πράξη.

### **Παράδειγμα**

Έστω ότι μία οντότητα την 31.12.2012 έχει απαίτηση από πελάτη λογιστικής αξίας 600.000,00€. Κάποιες οικονομικές δυσκολίες του πελάτη τον οδήγησαν στο να κάνει μία συμφωνία με την

επιχείρηση ότι η δεύτερη θα εισπράξει από αυτόν το ποσό των 420.000,00€ σε διάστημα 3 ετών δηλαδή στις 31.12.2015. Ας θεωρήσουμε ότι το επιτόκιο είναι 6%.

Η ζημία απομείωσης μπορεί να υπολογισθεί με δύο τρόπους είτε με προεξόφληση είτε χωρίς.

### ***Λογιστική χωρίς προεξόφληση***

Χωρίς την χρήση της προεξόφλησης δεν μπορούν να λογιστούν οι τόκοι. Στην περίπτωση αυτή η ζημία απομείωσης υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας του στοιχείου και το ποσού που τελικά θα καταβληθεί. Στην συγκεκριμένη περίπτωση η διαφορά αυτή είναι 180.000,00€.

Στην περίπτωση όπου η χρηματιστηριακή αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου πέσει κάτω από την τιμή του κόστους κτήσης δεν σημαίνει ότι έχει δημιουργηθεί απομείωση της αξίας του. Σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει να εξετάζονται τα σχετικά περιστατικά που οδήγησαν σε αυτή την ζημία απομείωσης ώστε να μπορέσει να εκτιμηθεί εάν είναι μόνιμου χαρακτήρα ή όχι. Πιο συγκεκριμένα:

- Στην περίπτωση όπου έχουμε ένα ομόλογο του οποίου η τιμή πέφτει λόγω ανόδου του επιτοκίου αλλά υπάρχει πρόθεση διακράτησής του μέχρι το τέλος της λήξης του δεν σημαίνει ότι δημιουργείται ζημία απομείωσης διότι εκτιμάται ότι κατά την λήξη του θα εισπραχθεί το συνολικό ποσό της ονομαστικής του αξίας.
- Στην περίπτωση όπου έχουμε μία μετοχή η οποία αποτελεί μακροπρόθεσμη επένδυση για την οντότητα και λόγω της γενικής πτώσης του χρηματιστηρίου πέσει η τιμή της αυτό δεν συνιστά ζημία απομείωσης διότι η πτώση της τιμής της μετοχής δεν προήλθε από οικονομικές δυσκολίες που αντιμετώπιζε η οντότητα πράγμα το οποίο σημαίνει ότι η μετοχή θα μπορέσει να ανακτήσει την αξία της.
- Τέλος στην περίπτωση όπου η λογιστική αξία μίας μετοχής είναι μικρότερη από το κόστος κτήσης δεν σημαίνει ότι υπάρχει ζημία απομείωσης ιδιαίτερα όταν η οντότητα έχει περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν σημαντικές αξίες αλλά δεν εμφανίζονται στο κόστος κτήσης ή να έχει υψηλά κέρδη τα οποία ανακτούν το κόστος κτήσης.

## **2.4.Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών**

### **2.4.1. Γενικά**

Αποθέματα ονομάζονται τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης εμπορεύματα ή προϊόντα τα οποία η επιχείρηση πουλά κατά την συνήθη εμπορική δραστηριότητα της ή επεξεργάζονται προκειμένου να μετατραπούν σε προϊόντα έτοιμα προς πώληση. Στα αποθέματα περιλαμβάνονται επίσης οποιαδήποτε υλικά προορίζονται να αναλωθούν κατά την διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας για την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών. Οι συνηθέστεροι τύποι αποθεμάτων είναι οι πρώτες ύλες, τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής και τα έτοιμα προϊόντα. Αξίζει να σημειωθεί ότι η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων γίνεται στο κόστος κτήσης. Όπως ισχύει και για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία στο κόστος κτήσης συμπεριλαμβάνονται και τυχόν δαπάνες που γίνονται προκειμένου το εν λόγω απόθεμα να φτάσει στην παρούσα κατάσταση και να είναι έτοιμο προς χρήση. Όταν λέμε παρούσα κατάσταση εννοούμε την γεωγραφική θέση που έχει το απόθεμα την συγκεκριμένη χρονική στιγμή αλλά και το στάδιο επεξεργασίας στο οποίο βρίσκεται ως παραγόμενο προϊόν.

Αντιθέτως στο κόστος αγοράς περιλαμβάνονται η τιμή αγοράς, οι εισαγωγικοί δασμοί, τα κόστη μεταφοράς και παράδοσης και οποιαδήποτε άλλα κόστη γίνονται προκειμένου να αποκτηθούν τα έτοιμα αγαθά, τα υλικά και οι υπηρεσίες. Πιθανές εκπτώσεις ή εμπορικές μειώσεις αφαιρούνται από τον υπολογισμό του κόστους κτήσης.

### **2.4.2. Κόστος παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών**

Ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών γίνεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης. Το κόστος παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών διακρίνεται σε:

- Άμεσο κόστος το οποίο είναι το σύνολο του κόστους των πρώτων υλών, της εργασίας και οποιοδήποτε άλλου κόστους σχετίζεται άμεσα με τον εν λόγω στοιχείο.

- Έμμεσο κόστος το οποίο διακρίνεται σε σταθερό και μεταβλητό κόστος και στην ουσία πρόκειται για την αναλογία των σταθερών και των μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται με την περίοδο παραγωγής.

Πιο συγκεκριμένα το σταθερό κόστος κατανέμεται εύλογα στα παραγόμενα προϊόντα υποθέτοντας ότι υπάρχουν πραγματικές συνθήκες λειτουργίας και κανονική παραγωγική δυναμικότητα. Ωστόσο σημαντικό είναι να προσθέσουμε ότι στην περίπτωση όπου η παραγωγή είναι μειωμένη τότε το κόστος αυτό ονομάζεται κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης και εμφανίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως αυξάνοντας το κόστος των πωλήσεων και όχι το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Από την άλλη όταν το ποσό του κόστους αδράνειας παίζει σημαντικό ρόλο ώστε να παρουσιαστούν εύλογα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τότε μπορεί και να μην εμφανίζεται στο κόστος πωληθέντων αλλά στο προσάρτημα σε ειδικό κονδύλι ως «Λοιπά έξοδα και ζημίες».

Αξίζει να σημειωθεί ότι το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται από τα κόστη διάθεσης και διοίκησης.

#### **2.4.3. Κόστος αποθεμάτων με μακρά περίοδο διαρκείας**

Υπάρχουν περιπτώσεις αποθεμάτων τα οποία χρειάζονται μεγάλο χρονικό διάστημα προκειμένου να καταστούν έτοιμα προς χρήση ή λειτουργία. Ωστόσο όσο μεγαλύτερο είναι το χρονικό διάστημα το οποίο απαιτείται τόσο περισσότερο αυξάνεται το κόστος αυτών καθώς μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, μόνο και μόνο όταν οι τόκοι αυτοί αφορούν το εν λόγω απόθεμα και την συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Ο νόμος προκειμένου να αποφευχθούν περιπτώσεις σημαντικά μεγάλων χρονικών διαστημάτων ορίζει μια ενδεικτική περίοδο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων αποτελούν τα βιολογικά προϊόντα, οι κατασκευές ακινήτων καθώς επίσης και τα κατά παραγγελία αποθέματα τα οποία χρειάζονται σημαντικό χρόνο για να κατασκευαστούν. Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν.4308/2014 η επίρριψη τόκων αφορά το σύνολο των παραγόμενων ειδών (ιδιοπαραγόμενα και μη) και όχι τα αποθέματα μεμονωμένα. Επίσης ισχύει και για τα συμβόλαια παροχής υπηρεσιών που λογιστικοποιούνται με την μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.



#### 2.4.4. Μεταγενέστερη επιμέτρηση των αποθεμάτων

Τα αποθέματα μετά την αρχική αναγνώριση προκειμένου να διασφαλίζεται ότι παρουσιάζονται πάντα σε ποσό που είναι ανακτήσιμο επιμετρούνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Στην περίπτωση όπου η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης τότε η προκύπτουσα ζημία επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων. Ωστόσο όταν η ζημία είναι σημαντικού ποσού και επηρεάζει σημαντικά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τότε εμφανίζεται στο προσάρτημα σε ειδικό κονδύλι ως «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων».

#### Παράδειγμα

Μία οντότητα στις 31.12.2012 έχει στην κατοχή της τα εξής αποθέματα για τα οποία ισχύουν τα εξής:

	Σενάριο A	Σενάριο B
Αξία κτήσης αρχικού αποθέματος	150.000,00	150.000,00
Αγορές περιόδου	1.500.000,00	1.500.000,00
Αξία κτήσης τελικού αποθέματος	200.000,00	200.000,00
Κόστος πώλησης τελικού αποθέματος	30.000,00	30.000,00
Εκτιμώμενη αξία πώλησης τελικού αποθέματος	250.000,00	170.000,00

Να υπολογισθεί η αξία επιμέτρησης για το κάθε σενάριο καθώς και η σχετική ζημία εάν υπάρχει.

#### Απάντηση

	Σενάριο A	Σενάριο B
Εκτιμώμενη αξία πώλησης	250.000,00	170.000,00

<i>Μείον</i> Κόστος πώλησης	50.000,00	50.000,00
<b><i>Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία</i></b>	<b><i>200.000,00</i></b>	<b><i>120.000,00</i></b>
Αξία επιμέτρησης	150.000,00	120.000,00
Ζημία επιμέτρησης	0,00	30.000,00
Κόστος πωληθέντων	1.150.000,00	1.180.000,00

**31.12.2012**

**X**

**Π**

*Απομείωση εμπορευμάτων*

*30.000,00*

*Συσσωρευμένες απομειώσεις εμπορευμάτων*

*30.000,00*

Το κόστος πωληθέντων μπορεί να επιβαρυνθεί συγκεντρωτικά με την συνολική ζημία απομείωσης και όχι μεμονωμένα για το κάθε απόθεμα χρησιμοποιώντας μία συγκεντρωτική εγγραφή χωρίς να υπάρχει η ανάγκη ενημέρωσης του αναλυτικού αρχείου από την επιχείρηση. Ο αντίθετος λογαριασμός της συνολικής απομείωσης συνεκτιμάται στην επιμέτρηση κατά το τέλος της επόμενης περιόδου.

Πιο συγκεκριμένα η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος πλέον των δαπανών που απαιτήθηκαν για να ολοκληρωθεί το απόθεμα και να διατεθεί. Τέτοια δαπάνη αποτελούν οι προμηθευτές, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά. Ωστόσο υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο προσδιορισμός της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας είναι ιδιαίτερα δύσκολος. Ένα τέτοιο παράδειγμα αποτελούν τα υλικά μεταποίησης όπου στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν το συνολικό κόστος παραγωγής και όχι το τίμημα του έτοιμου προϊόντος.

#### **2.4.5. Μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων**

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να προσδιοριστεί με τους εξής τρόπους.

- Με την μέθοδο FIFO
- Με την μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους σε όλες τις αποδεκτές εκδοχές της
- Με την μέθοδο της λιανικής

Η μέθοδος LIFO δεν είναι πλέον αποδεκτή.

Υπάρχει και μία άλλη μέθοδος η οποία ονομάζεται μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και χρησιμοποιείται συνήθως για τα αποθέματα εκείνα τα οποία είναι αναντικατάστατα όπως για παράδειγμα τα αποθέματα κατόπιν παραγγελίας καθώς επίσης και για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τα οποία προορίζονται για ειδικά έργα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο προσδιορισμός των αποθεμάτων που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με την ίδια μέθοδο. Αντίθετα χρησιμοποιούνται διαφορετικές μέθοδοι όταν τα αποθέματα είναι διαφορετικής φύσεως ή χρήσεως. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση στην οποία χρησιμοποιείται διαφορετική μέθοδος για τα υλικά ενός αποθέματος και άλλη για το απόθεμα μεμονωμένο.

#### **2.5. Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**

Υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες ο λήπτης της προκαταβολής δεν είναι ικανός να εκπληρώσει την δέσμευση την οποία ανέλαβε είτε να επιστρέψει το ποσό που έχει ήδη λάβει για αυτήν την δέσμευση. Σε αυτήν την περίπτωση δημιουργείται απομείωσης της προκαταβολής της δαπάνης.

Επιπροσθέτως μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτελούν οι απαιτήσεις προς το δημόσιο καθώς επίσης και οι δοθείσες εγγυήσεις. Στις περιπτώσεις αυτών των στοιχείων η επιμέτρηση γίνεται στην ανακτήσιμη αξία τους δηλαδή στο ποσό που αναμένεται να ληφθεί από αυτά.

## **2.6.Υποχρεώσεις**

### **2.6.1. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις**

Ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ορίζονται οι δεσμεύσεις για παράδοση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων κατόπιν σύμβασης και διακρίνονται σε έντοκες και άτοκες.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα απλών χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αποτελούν οι δανειακές συμβάσεις καθώς επίσης και οι υποχρεώσεις προς προμηθευτές. Πιο σύνθετες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις θεωρούνται οι υποχρεώσεις από παράγωγα όπως τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, τα προθεσμιακά συμβόλαια και τα δικαιώματα προαίρεσης.

Μία υποχρέωση μπορεί να χαρακτηριστεί ως χρηματοοικονομική μόνο και μόνο όταν προκύπτει από γραπτή ή προφορική συμβατική δέσμευση. Σε κάθε άλλη περίπτωση όπως για παράδειγμα η δέσμευση για πληρωμή φόρου εισοδήματος, άλλου φόρου ή ΦΠΑ δεν χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στο οφειλόμενο ποσό τους όταν γίνεται η εφαρμογή του κόστους κτήσης. Ως οφειλόμενο ποσό εννοούμε το ονομαστικό ποσό της οφειλής στην λήξη.

### **2.6.2. Ποσά που αφορούν υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση**

Τα αποτελέσματα χρήσεως βαρύνονται με τα ανάλογα έσοδα ή έξοδα στις περιπτώσεις όπου κατά την έκδοση των χρηματοοικονομικών στοιχείων προκύπτουν ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο καθώς επίσης και από το κόστος ανάληψης που σχετίζεται με την ανάληψη της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

### **2.6.3. Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων**

Μετά την αρχική αναγνώριση οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρούνται στα οφειλόμενα ποσά.

#### **Παράδειγμα**

Μία οντότητα την 31.06.2012 εκδίδει ένα ομόλογο τριετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 950.000,00€. Η έκδοση ομολόγου έγινε υπό το άρτιο στην τιμή των 900.000,00€ δίνοντας σταθερό επιτόκιο 5% ετησίως. Ωστόσο έγιναν και κάποιες επιπλέον δαπάνες οι οποίες σχετίζονται με την έκδοση του ομολόγου και ανέρχονται στην τιμή των 5.000,00€.

#### **Απάντηση**

Η οντότητα θα αναγνωρίσει ως υποχρέωση το ποσό των 950.000,00€. Το ποσό υπό το άρτιο είναι 50.000,00€ πλέον τα έξοδα που σχετίζονται άμεσα με το εν λόγω ομόλογο 5.000,00€ επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της περιόδου 2012 ως έξοδο καθώς δεν είναι σημαντικά. Στο τέλος αυτής της περιόδου όπως και κάθε περιόδου μέχρι την λήξη του ομολόγου η υποχρέωση θα εμφανίζεται στο οφειλόμενο ποσό των 950.000,00€.

### **2.6.4. Εναλλακτική μέθοδος για την αρχική και την μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων**

Όπως έχουμε αναφέρει παραπάνω οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Ωστόσο όσον αφορά την μεταγενέστερη επιμέτρηση τους, όταν αυτή έχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και εφόσον είναι έντοκες τότε επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος είτε με την μέθοδο του σταθερού είτε του πραγματικού επιτοκίου αντί η επιμέτρησή τους να γίνει στο οφειλόμενο ποσό όπως συνέβαινε σε άλλες περιπτώσεις. Θα πρέπει να προσθέσουμε ότι τα κόστη που έχουν άμεση σχέση με την ανάληψη της υποχρέωσης καθώς επίσης και τα ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο αποσβένονται σταδιακά με την σταθερή ή την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου του αποσβέσιμου κόστους.

#### **Παράδειγμα**

Η οντότητα ΒΗΤΑ εξέδωσε ένα ομόλογο τριετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 800.000,00€. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στην τιμή των 700.000,00€ και δίνει σταθερό επιτόκιο 3%. Επίσης η ΒΗΤΑ δαπάνησε επιπλέον 3,000,00€ για την αμοιβή του χρηματοοικονομικού συμβούλου ο οποίος την παρότρυνε να προχωρήσει στην έκδοση του συγκεκριμένου ομολόγου.

### **Απάντηση**

Η οντότητα ΒΗΤΑ θα αναγνωρίσει υποχρέωση στο ποσό των 797.000,00€. Ωστόσο το ποσό των 103.000,00€ όπου είναι το άθροισμα του ποσού υπό το άρτιο και της αμοιβής του χρηματοοικονομικού συμβούλου θα επιμεριστεί στα τρία έτη είτε με την ευθεία μέθοδο αποδίδοντας 34.333,00€ τον χρόνο είτε με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι προκύπτοντες τόκοι που αφορούν την υποχρέωση αντιμετωπίζονται ως έξοδα εκτός και αν ανήκουν στην περίπτωση όπου προσαυξάνουν το κόστος των παγίων ή αποθεμάτων.

### **2.6.5. Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων**

Όταν η δέσμευση εκπληρώνεται ή ακυρώνεται ή εκπνέει τότε η οντότητα δεν έχει κανένα λόγο να αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση. Μία χρηματοοικονομική υποχρέωση λέμε ότι παύει να αναγνωρίζεται όταν και μόνο όταν η δέσμευση που την δημιουργούσε παύει να ισχύει. Πιο συγκεκριμένα ως αναγνώριση ορίζεται η διαδικασία ενσωμάτωσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ή στον ισολογισμό ενός στοιχείου το οποίο εμπίπτει στους σχετικούς ορισμούς του νόμου και τηρεί τα παρακάτω κριτήρια.

- Η οντότητα αναμένεται να αποκτήσει μελλοντικά οφέλη από αυτήν την υποχρέωση.
- Η αξία και το κόστος της είναι επιμετρήσιμα.

Αν για οποιονδήποτε λόγο γίνει αλλαγή στους όρους μια χρηματοοικονομικής υποχρέωσης τότε αυτό αντιμετωπίζεται ως παύση της αναγνώρισης αυτής και δημιουργίας μίας καινούργιας υποχρέωσης. Αυτό συμβαίνει όταν και μόνο όταν η αναγνώριση αυτή έχει σημαντικές επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

### **Πώς αντιμετωπίζεται αυτό λογιστικά**

Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας η οποία παύει να αναγνωρίζεται και του ανταλλάγματος που καταβάλλεται εκ νέου πλην όμως μετρητών ή της λογιστικής αξίας τυχόν άλλων μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

### **Παράδειγμα**

Έστω ότι η επιχείρηση ENA ΙΚΕ έχει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση 15.000,00€ και λόγω κάποιων προβλημάτων που αντιμετωπίζει συμφωνεί με τον πιστωτή της η υποχρέωση αυτή να μειωθεί στο 75% της αξίας της.

### **Απάντηση**

Η υποχρέωση της ENA ΙΚΕ μειώνεται κατά 3.750,00€. Άρα το ποσό αυτό είναι το ποσό που κερδίζει στην ουσία η ENA ΙΚΕ. Επομένως η ENA ΙΚΕ θα εμφανίσει το ποσό αυτό στα αποτελέσματα χρήσεως της ως κέρδος.

### **2.6.6. Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις**

Η αναγνώριση των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται στην αρχή και στην συνέχεια επιμετρούνται στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να αποκτηθεί από τον διακανονισμό τους. Στην περίπτωση όπου γίνει παύση αναγνώρισης μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ισχύουν αυτά που έχουμε αναφέρει παραπάνω για την παύση αναγνώρισης μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

### **2.6.7. Προβλέψεις**

Με βάση τον ορισμό στο Παράρτημα Α η πρόβλεψη αποτελεί υποχρέωση διότι αφορά συγκεκριμένη αιτία. Επομένως ο ορισμός της πρόβλεψης δεν χρησιμοποιείται για τις απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας.

### **2.6.8. Διαφορά υποχρέωσης-πρόβλεψης**

Η διαφορά μεταξύ της υποχρέωσης και της πρόβλεψης έγκειται στο γεγονός ότι όσον αφορά την πρόβλεψη δεν είναι σίγουρο αν η υποχρέωση που απορρέει από αυτήν θα επέλθει τελικά, ο ακριβής χρόνος κατά τον οποίο θα συμβεί αυτό αλλά και το ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί από τον συγκεκριμένο διακανονισμό. Στην περίπτωση όπου η πιθανότητα να επέλθει είναι μικρότερη του 50% τότε η συγκεκριμένη υποχρέωση δεν αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη στον ισολογισμό. Χαρακτηριστικά παραδείγματα προβλέψεων είναι οι προβλέψεις για παροχές στους εργαζομένους, οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος καθώς επίσης και οι προβλέψεις που προέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών.

Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και στην συνέχεια επιμετρώνται στο ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί από τον διακανονισμό τους. Το ποσό αυτό θεωρείται ως η βέλτιστη εκτίμηση.

Εναλλακτικά οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και στην συνέχεια επιμετρώνται στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να αποκτηθούν από τον διακανονισμό τους.

Σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 προτού γίνει αναφορά στον όρο βέλτιστη εκτίμηση θα πρέπει να σταθμίζεται η πιθανότητα επέλευσης της εν λόγω υποχρέωσης. Στις περιπτώσεις όπου έχουμε προβλέψεις αξιοσημείωτου ποσού και χρόνου επέλευσης οι οποίες έχουν σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τότε θα πρέπει να γίνεται προεξόφληση του ονομαστικού ποσού της πρόβλεψης. Στην περίπτωση αυτή η πρόβλεψη ανεπίσσεται με το επιτόκιο της προεξόφλησης και ανάλογα επιβαρύνει και τα αποτελέσματα χρήσεως.



### **2.6.9. Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία**

Οι προβλέψεις αυτές αναγνωρίζονται αρχικά και στην συνέχεια επιμετρώνται στο ονομαστικά ποσά που αναμένεται να προκύψουν και καθορίζονται από καθορισμένα προγράμματα παροχών. Τα προγράμματα αυτά προκύπτουν είτε από την νομοθεσία είτε από σχετική σύμβαση είτε από επιχειρηματική δέσμευση που έχει αναλάβει η οντότητα. Στην περίπτωση αποζημιώσεων σε εργαζόμενους μετά της έξοδο τους από τη υπηρεσία σχηματίζεται πρόβλεψη ποσοστού 40% της αποζημίωσης που δικαιούνται κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ωστόσο οι προβλέψεις αυτές επιμετρώνται με την χρήση αναλογιστικής μεθόδου όταν η μέθοδος αυτή έχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Μία κοινά αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο αποτελεί η μέθοδος της καταβεβλημένης πιστωτικής μονάδας. Προτού όμως σχηματισθεί η πρόβλεψη στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν η κινητικότητα του προσωπικού ειδικότερα όταν έχει σημαντική επίδραση στον υπολογισμό των προβλέψεων. Για παράδειγμα στην περίπτωση όπου εργαζόμενοι έρχονται και φεύγουν συνεχώς πράγμα το οποίο σημαίνει ότι η κινητικότητα αλλάζει συνεχώς τότε δεν απαραίτητο να σχηματισθεί πρόβλεψη. Αντιθέτως στην περίπτωση όπου η κινητικότητα δεν αλλάζει συχνά με αποτέλεσμα οι αποχωρήσαντες να δικαιούνται σημαντική αποζημίωση τότε γίνεται χρήση της αναλογιστικής μεθόδου και λαμβάνεται υπόψιν και η παράμετρος αυτή.

### **2.6.10. Λογιστική αντιμετώπιση των διαφορών που προκύπτουν από την επανεκτίμηση ή των διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων συμπεριλαμβανομένων και των προβλέψεων**

Οι διαφορές αυτές αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στην περίοδο την οποία αφορούν. Κατά τον ίδιο τρόπο αντιμετωπίζονται και οι διαφορές που προκύπτουν από τον τελικό διακανονισμό των ποσών αυτών. Ωστόσο στην περίπτωση όπου μία οντότητα αναγνωρίζει αναλογιστικά κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από την χρήση της αναλογιστικής μεθόδου για τον προσδιορισμό των προβλέψεων, κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον και όχι πρώτα στα αποτελέσματα χρήσεως όπως κανονικά θα έπρεπε τότε λέμε ότι αντικρούει τον νόμο προκειμένου να πετύχει εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

## Παράδειγμα

Η εταιρεία ENA IKE την 31.12.2012 αναγνωρίζει για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο τους από την υπηρεσία ποσά ύψους 90.000,00€. Το υπόλοιπο της ήδη σχηματισθείσας πρόβλεψης την 31.12.2011 ανερχόταν στα 45.000,00€ ενώ κατά την διάρκεια του έτους 2012 καταβλήθηκαν 30.000,00€ ως αποζημίωση απόλυσης σε δύο εργαζομένους.

## Απάντηση

Στις 25.06.2012 η οντότητα κατέβαλε αποζημίωση απόλυσης σε δύο εργαζομένους για τους οποίους είχε ήδη σχηματισθεί πρόβλεψη το προηγούμενο έτος ύψους 30.000,00€. Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές είναι οι εξής:

<b>25.06.2012</b>	<b>X</b>	<b>Π</b>
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	30.000,00	
Τράπεζα-Λογαριασμός όψεως		30.000,00

Στις 31.12.2012 η οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη για πιθανές αποχωρήσεις εργαζομένων ύψους 100.000,00€. Ωστόσο με βάση τα παραπάνω δεδομένα διενεργείται πρόβλεψη για παροχές μετά την έξοδο τους από την υπηρεσία ύψους 75.000,00€. Άρα οι ημερολογιακές εγγραφές οι οποίες προκύπτουν είναι οι εξής:

<b>31.12.2012</b>	<b>X</b>	<b>Π</b>
Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού	75.000,00	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		75.000,00

Με βάση τα ανωτέρω ο λογαριασμός της υποχρέωσης παρουσιάζει τις ακόλουθες κινήσεις.

	Υπόλοιπο σχηματισθείσας πρόβλεψης 31.12.2011		45.000,00
<i>μείον</i>	Αποζημίωση απόλυσης που καταβλήθηκε το 2012	30.000,00	
<i>πλέον</i>	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο τους από την υπηρεσία την 31.12.2012	75.000,00	
	<b><i>Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία την 31.12.2012</i></b>		<b>90.000,00</b>

## 2.7.Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

### 2.7.1. Γενικά

Σύμφωνα με το Παράρτημα Α ως κρατική επιχορήγηση ορίζεται η οικονομική ενίσχυση ή οι πόροι που παραχωρεί το κράτος σε μία οντότητα ως αντάλλαγμα προκειμένου η οντότητα να συμμορφωθεί με συγκεκριμένους κανόνες και συνθήκες οι οποίοι έχουν σχέση με την λειτουργική δραστηριότητα της. Μία κρατική επιχορήγηση μπορεί να αφορά είτε την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε την χρηματοδότηση εξόδων.

Προκειμένου να εκπληρωθούν οι σκοποί αυτής της διάταξης, με το κράτος εξομοιώνονται όλοι οι κρατικοί φορείς καθώς και όλες οι παρόμοιες υπηρεσίες με αυτό όπως τοπικές, εθνικές και

διεθνείς. Για παράδειγμα στις περιπτώσεις αυτές κράτος αποτελούν η εθνική κυβέρνηση, οι βαθμίδες της τοπικής αυτοδιοίκησης, η Ευρωπαϊκή Ένωση και όλοι οι υπαγόμενοι σε αυτήν φορείς καθώς επίσης και όλες οι υπηρεσίες που τελούν υπό τον έλεγχο του κράτους ή εποπτεύονται από αυτό.

Όλες οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις την περίοδο που εισπράττονται ή καθίστανται οριστική η έγκρισή τους εφόσον είναι σφόδρα πιθανολογούμενο ότι θα εισπραχθούν, είτε αφορούν την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε την χρηματοδότηση των εξόδων. Όταν η οντότητα έχει συμμορφωθεί με τους όρους που ορίζουν την επιχορήγηση τότε η έγκριση της είναι οριστική.

### **2.7.2. Κρατικές επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων**

Όσον αφορά την μεταγενέστερη επιμέτρηση των κρατικών επιχορηγήσεων για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ισχύουν τα εξής. Κατανέμονται στα αποτελέσματα χρήσεως ως έσοδο με τον ίδιο τρόπο όπως κατανέμεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο. Στην περίπτωση όπου τα περιουσιακά στοιχεία που αφορά η επιχορήγηση δεν αποσβένονται τότε τα αντίστοιχα ποσά κατανέμονται ως έσοδα στα αποτελέσματα χρήσεως βάσει της αρχής του δεδουλευμένου δηλαδή στην περίοδο κατά την οποία προέκυψε και δόθηκε η εν λόγω επιχορήγηση με απαραίτητη προϋπόθεση να έχουν τηρηθεί όλοι οι όροι που αναγράφονται στην σχετική σύμβαση.

#### **Παράδειγμα**

Μία μονάδα παραγωγής παγωτού έλαβε επιχορήγηση ύψους 30.000,00€ για την ανάπτυξη ενός νέου εργαστηρίου παραγωγής παγωτού με τους κάτωθι όρους:

- i. Την εγκατάσταση του εργαστηρίου σε συγκεκριμένη περιοχή
- ii. Την απασχόληση τουλάχιστον 5 ατόμων από την περιοχή
- iii. Την λειτουργία του εργαστηρίου για όχι λιγότερο από 6 χρόνια

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση όπου δεν εκπληρωθούν οι όροι τότε η επιχορήγηση επιστρέφεται στην Κρατική Αρχή η οποία την έδωσε.

Στην προκειμένη περίπτωση αν η οντότητα επιλέξει την επιμέτρηση των παστεριωτών ή άλλων βοηθητικών μηχανημάτων τότε διενεργούνται αποσβέσεις επί των μηχανημάτων και η επιχορήγηση μεταφέρεται ως έσοδο στα αποτελέσματα χρήσεως με τρόπο ανάλογο των αποσβέσεων. Η απόσβεση γίνεται με τους ανάλογους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπει η φορολογία εισοδήματος και εφόσον δεν παραβιάζεται η αρχή της εύλογης παρουσίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

### **2.7.3. Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων**

Όσον αφορά την μεταγενέστερη επιμέτρηση των επιχορηγήσεων που αφορούν έξοδα τότε αυτές αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα χρήσεως της περιόδου κατά την οποία οι δαπάνες που επιχορηγήθηκαν βαρύνουν τα αποτελέσματα.

### **2.7.4. Αναβαλλόμενη φορολογία**

Σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι προαιρετική και αφορά περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτει διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Με την διαφορά αυτή μπορεί να προκύψει είτε αναβαλλόμενος φόρος έσοδο και αντίστοιχη φορολογική απαίτηση ή αναβαλλόμενος φόρος έξοδο και αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση. Ωστόσο είτε τα έσοδα είτε τα έξοδα τα οποία προκύπτουν από την αναβαλλόμενη φορολογία δεν λαμβάνονται υπόψιν στον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας γίνεται προκειμένου να αποφεύγονται οι ετεροχρονισμοί λόγω της διαφοροποίησης της φορολογικής νομοθεσίας αλλά και για να διατυπωθεί ορθότερο λογιστικό αποτέλεσμα. Η δημιουργία ενός αντίστοιχου εσόδου ή εξόδου το οποίο θα εκπέσει σε διαφορετική περίοδο δημιουργεί την ανάγκη αναγνώρισης ενός αναβαλλόμενου φόρου ώστε να ικανοποιείται η αρχή του δεδουλευμένου που αναφέρει ότι η αναγνώριση όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται όταν αυτά προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

Πιο συγκεκριμένα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές εκτός όταν συμβαίνουν κάποιες εξαιρέσεις όπως για παράδειγμα στην περίπτωση όπου η υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας ή του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης συναλλαγής που δεν αφορά συνένωση επιχειρήσεων και κατά τον χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται το λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα.

Αντίστοιχα για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές οι οποίες θα χρησιμοποιηθούν σε πιθανό φορολογητέο κέρδος αναγνωρίζεται φορολογική απαίτηση. Ωστόσο ισχύουν και οι εξαιρέσεις της προηγούμενης παραγράφου.

Όπως αναφέραμε παραπάνω η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι καθαρά προαιρετική. Ωστόσο αυτό δεν δίνει το δικαίωμα στην οντότητα να επιλέγει πότε θα χρησιμοποιεί την αναβαλλόμενη φορολογία και πότε όχι. Δηλαδή μία οντότητα δεν μπορεί να εμφανίζει μόνο έναν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και να αναγνωρίζει αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και όταν πρόκειται για αναβαλλόμενο φόρο έξοδο να μην τον αναγνωρίζει. Στην περίπτωση όπου μία οντότητα έχει επιλέξει να εφαρμόζει την λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας τότε θα πρέπει να εμφανίζει και τα θετικά και τα αρνητικά ποσά του φόρου και όχι μόνον αυτά τα οποία είναι προς το συμφέρον της.

Όσον αφορά την χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας σε διεθνές επίπεδο, τα ποσά που προκύπτουν από τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως έχουν να κάνουν καθαρά με ζητήματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Όπως αναφέραμε και πιο πάνω η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι προαιρετική και εξυπηρετεί στο να διορθώνει τον ετεροχρονισμό που δημιουργείται από τις διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι πολύ μικρές οντότητες δεν έχουν την δυνατότητα να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογία.

## **Ορισμοί**

**Λογιστικό αποτέλεσμα** μίας περιόδου είναι το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει προτού αφαιρέσουμε τον φόρο.

**Φορολογητέο εισόδημα** είναι το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που προκύπτει από τους ισχύοντες κανόνες που έχουν θέσει οι φορολογικές αρχές.

**Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις** είναι το ποσό του φόρου που θα καταβληθεί μελλοντικά και αφορά φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

**Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις** είναι το ποσό του φόρου που θα επιστραφεί μελλοντικά και αφορά εκπεστές προσωρινές διαφορές, μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και μεταφερόμενους πιστωτικούς φόρους.

**Προσωρινές διαφορές** είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης στον ισολογισμό με την φορολογική του βάση και διακρίνονται σε:

- Φορολογητέες προσωρινές διαφορές
- Εκπεστές προσωρινές διαφορές

**Φορολογική βάση** ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι το πόσο που αποδίδεται σε αυτά λόγω φορολογικών σκοπών.

### **Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογίας**

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα για μία οντότητα:

<u>Λογιστική χωρίς αναβαλλόμενη φορολογία</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	600	600
Διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης	200	-200
<b>Φορολογικά κέρδη</b>	<b>800</b>	<b>400</b>
Τρέχων φόρος εισοδήματος (20%)	160	80
<b>Καθαρά κέρδη μετά από φόρους</b>	<b>640</b>	<b>320</b>

Παρατηρούμε λοιπόν ότι λόγω της διαφοράς μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης τα καθαρά κέρδη τα φορολογικά κέρδη και αντίστοιχα τα καθαρά κέρδη μετά από φόρους είναι διαφορετικά ανάμεσα στις δύο χρονιές.

Αυτό που στην ουσία συμβαίνει είναι ότι η οντότητα είχε το 2011 έξοδα ύψους 200 τα οποία θα μείωναν τον φόρο εισοδήματος που θα προέκυπτε το επόμενο έτος. Ωστόσο χρησιμοποιώντας την λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας το όφελος αυτό μεταφέρεται από το έτος 2012 όπου προκύπτει ταμειακά στο έτος 2011 όπου διακανονίζεται λογιστικά.

**Πιο αναλυτικά:**

Το έτος 2011 όπου το έξοδο φόρου είναι 160 αναγνωρίζεται έσοδο αναβαλλόμενου φόρου ύψους  $200 \cdot 20\% = 40$  € και αντίστοιχα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ίδιου ποσού.

Το έτος 2012 όπου το έξοδο φόρου είναι 80 αναγνωρίζεται έξοδο αναβαλλόμενου φόρου ίσο με  $200 \cdot 20\% = 40$  € όπου θα συμψηφίσει την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση της προηγούμενης χρονιάς.

<u>Λογιστική με αναβαλλόμενη φορολογία</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	600	600
Διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης	200	-200
<b>Φορολογικά κέρδη</b>	<b>800</b>	<b>400</b>
Τρέχων φόρος εισοδήματος(20%)	-160	-80
Αναβαλλόμενος φόρος έσοδο/έξοδο	40	-40
<b>Καθαρά κέρδη μετά από φόρους</b>	<b>680</b>	<b>280</b>

Οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές για τα έτη 2011 και 2012 είναι οι εξής:

<b>31.12.2011</b>	<b>X</b>	<b>Π</b>
Τρέχων φόρος έξοδο	160	
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	40	
Τρέχων φόρος εισοδήματος		160
Αναβαλλόμενος φόρος-έσοδο		40



<b>31.12.2012</b>	<b>X</b>	<b>Π</b>
Τρέχων φόρος έξοδο	80	
Αναβαλλόμενος φόρος έξοδο	40	
Τρέχων φόρος εισοδήματος		80
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση		40

### **2.8.Απλοποιήσεις και απαλλαγές**

Σύμφωνα με τον άρθρο 30 του Ν.4308/2014 οι πολύ μικρές κατά κύριο λόγο οντότητες υπόκεινται σε κάποιες απαλλαγές και απλοποιήσεις όσον αφορά συγκεκριμένες διατάξεις του νόμου αυτού. Πιο συγκεκριμένα οι πολύ μικρές οντότητες δεν είναι υποχρεωμένες:

- Να τηρούν σχέδια λογαριασμών όπως αυτά που ορίζουν οι παράγραφοι 8 και 9 του άρθρου 3 καθώς επίσης και τα άρθρα από 6 έως 8 του άρθρου 4.
- Να εφαρμόζουν τις διατάξεις του άρθρου των παραγράφων 11 και 12 του άρθρου οι οποίες αναφέρονται στην απόκλιση από τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Να παρακολουθούν και να παρουσιάζουν τις συναλλαγές και τα γεγονότα λαμβάνοντας υπόψιν την οικονομική τους ουσία όπως ορίζεται στο άρθρου 17 του νόμου.
- Να τηρούν τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 17 όσον αφορά την απόκλιση από τις διατάξεις του νόμου σχετικά με την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Να εφαρμόζουν τις παραγράφους 3<sup>α1</sup> και 3<sup>α4</sup> όσον αφορά τις μεθόδους απόσβεσης.
- Όσον αφορά την απομείωση των ενσώματων και άυλων παγίων έχουν την δυνατότητα να ακολουθούν αυτά που ορίζει η εκάστοτε φορολογική νομοθεσία.
- Να χρησιμοποιούν την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου καθώς και την σταθερή μέθοδο όσον αφορά την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος.

- Έχουν την δυνατότητα να αναγνωρίζουν ζημίες απομείωσης σύμφωνα με αυτά που ορίζει η εκάστοτε νομοθεσία και όχι οι διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου.
- Να προσαυξάνουν με τόκους και έμμεσο κόστος το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων.
- Να χρησιμοποιούν την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου καθώς και την σταθερή μέθοδο όσον αφορά την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.
- Έχουν την δυνατότητα να αναγνωρίζουν προβλέψεις και κρατικές επιχορηγήσεις σύμφωνα με την εκάστοτε νομοθεσία.
- Να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογία.
- Να τηρούν τις διατάξεις περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.
- Έχουν την δυνατότητα να αναγνωρίζουν τις επιπτώσεις από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και εντοπισμό λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις την περίοδο όπου έγινε η αλλαγή λογιστικής πολιτικής ή εντοπίστηκε το λάθος.

Επίσης το άρθρο 30 αναφέρει ότι οι οντότητες των οποίων ο κύκλος εργασιών δεν ξεπερνά τα 150.000,00€ σε έσοδα από πωλήσεις έχουν την δυνατότητα να μην πραγματοποιούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αναγνωρίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο. Αν κάποια οντότητα αποφασίσει μία χρονιά αποφασίσει να κάνει έλεγχο απογραφής ενώ τα προηγούμενα χρόνια δεν πραγματοποιούσε τότε υποχρεούται να κάνει τον έλεγχο αυτό για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες χρονιές. Επιπροσθέτως οι οντότητες οι οποίες πραγματοποιούν φυσική απογραφή πρώτη χρονιά, στον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων θεωρούν ότι έχουν μηδενικό απόθεμα έναρξης. Από την άλλη αν μία οντότητα δεν διενεργήσει φυσική απογραφή σε μία χρονιά ενώ τις προηγούμενες διενεργούσε τότε για τον υπολογισμό του αποτελέσματος της πρώτης χρονιάς κατά την οποία δεν διενεργεί φυσική απογραφή η οντότητα θεωρείται ότι το απόθεμα τέλους είναι μηδενικό.

Σε απαλλαγές και απλοποιήσεις υπόκεινται οι μικρές και οι μεσαίες οντότητες όσον αφορά τις διατάξεις του άρθρου 29 περί σύνταξης των παραρτημάτων.

### **2.8.1. Ειδικές απλοποιήσεις και απαλλαγές**

Πιο ειδικά οι οντότητες οι οποίες έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων εντάσσονται στις μικρές οντότητες αν και μόνο αν ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει τα 8.000.000,00€. Αν η οντότητα αυτή για δύο συνεχόμενες χρονιές υπερβαίνει ή παύσει να υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της τότε η παρεχόμενη δυνατότητα που έχει όσον αφορά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενεργοποιείται ή αφαιρείται αντίστοιχα.

Οι αλλοδαπές εταιρείες οι οποίες εγκαθίστανται στην Ελλάδα, τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων στην Ελλάδα που απαλλάσσονται από φόρο καθώς επίσης και ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας έχουν την δυνατότητα να συντάσσουν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Αξίζει να σημειωθεί ότι ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας, το είδος της δραστηριότητας της καθώς επίσης και του τρόπου ή τόπου άσκησης αυτής ορίζονται ειδικές απλουστεύσεις και απαλλαγές όσον αφορά την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την έκδοση λογιστικών παραστατικών.

### 3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

#### 3.1.ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

##### 3.1.1. Γενικά

Στο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα μίας οντότητας περιλαμβάνεται το σύνολο των εσόδων που προκύπτει από τις επιχειρηματικές της συναλλαγές αν αφαιρέσουμε το σύνολο των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων καθώς επίσης και το σύνολο των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Πιο συγκεκριμένα στο σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές δαπάνες της οντότητας περιλαμβάνονται τα εξής:

- Όλα τα έσοδα που προκύπτουν από το ασκούμενο επάγγελμα
- Τα έσοδα που προκύπτουν από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού μίας οντότητας
- Το προϊόν της εκκαθάρισης όπως αυτό προκύπτει κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους

Στην περίπτωση όπου πρόκειται για μία επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται στον αγροτικό τομέα τότε ως κέρδη από αγροτική δραστηριότητα της επιχείρησης αναγνωρίζονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, πτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Ως ειδική περίπτωση αναγνωρίζεται η περίπτωση της ατομικής αγροτικής επιχείρησης, ο υπολογισμός των εσόδων της οποίας προκύπτει από κάποιους ειδικούς πυλώνες όπως αυτοί περιλαμβάνονται στο Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής και συγκεκριμένα μόνον η βασική ενίσχυση καθώς και οι πράσινες και συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά ο ποσό που υπερβαίνουν τα 12.000,00€. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι αγροτικές αποζημιώσεις δεν λαμβάνονται υπόψιν στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά το ποσοστό έως και 35% των κερδών προ φόρων στην περίπτωση των φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας, με απαραίτητη προϋπόθεση αυτό να έχει καταβληθεί στους εργαζομένους.

Ο προσδιορισμός του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος γίνεται με βάση την λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης ο οποίος με την σειρά του προκύπτει από τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο καθώς επίσης και στον

Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Στην περίπτωση όπου η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τότε ο προσδιορισμός του κέρδους γίνεται με βάση την χρήση του πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

### **3.1.2. Επιχειρηματική συναλλαγή**

Οποιαδήποτε πράξη μεμονωμένη ή συμπωματική η οποία πραγματοποιείται στην οικονομική αγορά, δημιουργεί μία συναλλαγή ή συστηματική διενέργεια πράξεων και έχει ως στόχο την επίτευξη κέρδους ονομάζεται επιχειρηματική συναλλαγή. Στην περίπτωση όπου έχουμε από 3 και πάνω ομοειδής συναλλαγές εντός ενός εξαμήνου τότε λέμε ότι έχουμε συστηματική διενέργεια πράξεων. Εξαιρέση αποτελούν οι περιπτώσεις που είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμού διαπραγμάτευσης συμπεριλαμβάνοντας τα ομόλογα κρατικά ή μη καθώς επίσης και η αγορά του Χρηματιστηρίου Αθηνών.

Σε περίπτωση όπου έχουμε προσαύξηση περιουσίας η οποία προκύπτει από παράνομη, αδικαιολόγητη ή άγνωστη αιτία τότε αυτή υπάγεται στον προσδιορισμό κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την χρήση προϋποθέσεων που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

### **3.2. Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

Στον υπολογισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα υπάρχουν κάποιες δαπάνες οι οποίες εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Οι δαπάνες αυτές είναι οι εξής:

- Δαπάνες που πραγματοποιούνται προς όφελος της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές της συναλλαγές.
- Δαπάνες οι οποίες αποτελούν πραγματική συναλλαγή και η αξία τους δεν υπερβαίνει ή είναι κατώτερη από την αγοραία αξία.
- Δαπάνες οι οποίες καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία της περιόδου την οποία αφορούν και μπορούν να αποδειχθούν με απαραίτητα δικαιολογητικά (πχ. τιμολόγια).

### **3.3.Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογική έρευνας**

Οι δαπάνες αυτές αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά τον χρόνο τον οποίο πραγματοποιούνται προσαυξημένες με ποσοστό 30% επί του συνόλου. Στην περίπτωση όπου οι δαπάνες αφορούν πάγιο εξοπλισμό τότε προκειμένου να ικανοποιηθεί η εν λόγω προσαύξηση κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία έτη. Ωστόσο τα κριτήρια για το εάν μία δαπάνη χαρακτηρίζεται ως δαπάνη που αφορά πάγιο εξοπλισμό ή κάτι άλλο καθορίζεται με την χρήση ενός προεδρικού διατάγματος ύστερα από απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, Παιδείας, Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού. Στην περίπτωση όπου μετά την αφαίρεση του συγκεκριμένου ποσοστού δημιουργηθούν ζημίες τότε οι ζημίες αυτές μεταφέρονται σύμφωνα με τις οδηγίες του άρθρου 27 του Ν.4172/2013. Επίσης μία επιχείρηση η οποία έχει πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες δαπάνες τότε μετά τη διαδικασία ολοκλήρωσης και κατά την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης υποβάλλει στην Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν ότι έγιναν οι εν λόγω δαπάνες( πχ. τιμολόγια). Ο χρόνος ο οποίος χρειάζεται προκειμένου να γίνει ο έλεγχος και η πιστοποίηση των εν λόγω δαπανών είναι 6 μήνες. Σε περίπτωση όπου ο χρόνος αυτός έχει περάσει και δεν έχει γίνει κάποια ενέργεια από τις αρμόδιες αρχές τότε θεωρείται ότι οι δαπάνες αυτές έχουν εγκριθεί. Ωστόσο σε οποιαδήποτε περίπτωση υπάρχει σχετική ενημέρωση από το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων σχετικά με την διαδικασία που προβλέπει το προεδρικό διάταγμα.

### **3.4.Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

Κατά τον υπολογισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα υπάρχουν κάποιες δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα έσοδα αυτά. Οι δαπάνες αυτές είναι οι εξής:

- i. Οι τόκοι των δανείων που έχει λάβει μία επιχείρηση από μη χρηματοπιστωτικό ίδρυμα κατά το ποσό όπου οι τόκοι αυτοί υπερβαίνουν το ποσό των τόκων που θα προέκυπτε εάν το επιτόκιο του δανείου αυτού ήταν ίσο με το επιτόκιο των τραπεζικών, διατραπεζικών ή

ομολογιακών δανείων στην περίπτωση όπου η επιχείρηση είχε λάβει κάποιο από τα συγκεκριμένα δάνεια.

- ii. Οι δαπάνες οι οποίες ξεπερνούν τα 500 ευρώ (χωρίς ΦΠΑ) και η εξόφληση τους τμηματική ή όχι δεν έγινε με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.  
Με τον όρο τραπεζικό μέσο πληρωμής εννοούμε για παράδειγμα τις καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή για εξόφληση τιμολογίου ή οποιασδήποτε άλλης δαπάνης, την έκδοση τραπεζικής επιταγής, την χρήση χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας χρεωμένη στο όνομα της εταιρείας μέσω της οποίας πραγματοποιείται η εν λόγω πληρωμή, την χρήση συναλλαγματικών όπου η εξόφλησή τους γίνεται μέσω τραπέζης είτε πληρωμή μέσω κάρτας “Pay Pal”.
- iii. Οι ασφαλιστικές εισφορές οι οποίες δεν έχουν καταβληθεί.
- iv. Οι προβλέψεις με εξαίρεση αυτών που ορίζονται στο άρθρο 26.
- v. Τυχόν πρόστιμα ή ποινές με τα οποία έχει επιβαρυνθεί μία επιχείρηση συμπεριλαμβανομένων των προσαυξήσεων.
- vi. Παράνομη αμοιβή ή λήψη χρήματος ή είδους.
- vii. Ο φόρος εισοδήματος καθώς επίσης και το τέλος επιτηδεύματος και οι έκτακτες εισφορές που ορίζουν οι αρμόδιες αρχές ότι η επιχείρηση πρέπει να καταβάλει στο κράτος ύστερα από την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης καθώς και το ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) που αναλογεί στις εν λόγω μη εκπιπτόμενες δαπάνες εφόσον ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει ως Φ.Π.Α. εισροών.
- viii. Τα τεκμαρτά μισθώματα στις περιπτώσεις ιδιόχρησης κατά το ποσό που προκύπτει αν η αξία του είναι μεγαλύτερη κατά 3% από την αντικειμενική του αξία.
- ix. Οι δαπάνες που γίνονται για την σίτιση ή διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης κατά την διάρκεια ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, κατά το μέτρο που αυτές υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά άτομο και το συνολικό ετήσιο έξοδο από αυτές τις ημερίδες υπερβαίνει το 0,5% του συνολικού ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.  
Αξίζει να σημειωθεί ότι στις εν λόγω δαπάνες δεν περιλαμβάνονται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την ενοικίαση της αίθουσας εκδηλώσεων, για την μετακίνηση και μεταφορά των επισκεπτών ή τυχόν αμοιβές ομιλητών. Ωστόσο τα τέλη που έχουν άμεση σχέση με την διαμονή συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες αυτές.

### Παράδειγμα

Μία επιχείρηση στο πλαίσιο ενημερωτικών ημερίδων που πραγματοποίησε, ξόδεψε ετησίως 30.000,00 ευρώ για την διαμονή και την σίτιση των εργαζομένων της. Οι συμμετέχοντες σε αυτήν την εκδήλωση ήταν 80 άτομα για τους οποίους καθέναν ξεχωριστά η σχετική δαπάνη δεν ξεπέρασε τα 100 ευρώ. Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι 3.000.000,00 ευρώ.

Να υπολογισθεί η μη εκπιπτόμενη δαπάνη.

### Απάντηση

	Συνολική ετήσια δαπάνη		30.000,00
<b>Μείον</b>	Μέγιστη εκπιπτόμενη δαπάνη (0,5%*3.000.000,00)	15.000,00	
	<b>Μη εκπιπτόμενη δαπάνη</b>		<b>15.000,00</b>

- x. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την φιλοξενία ατόμων κατά την διάρκεια εορταστικών εκδηλώσεων κατά το μέτρο που αυτές υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά άτομο και το συνολικό ετήσιο έξοδο από αυτές τις ημερίδες υπερβαίνει το 0,5% του συνολικού ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.
- xi. Οι δαπάνες ψυχαγωγίας με εξαίρεση αυτές που υπάγονται στην φύση δραστηριότητας της επιχείρησης όπως για παράδειγμα σε επιχειρήσεις των οποίων το αντικείμενο τους είναι η παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας.
- xii. Δαπάνες που αφορούν προσωπικές ανάγκες μετόχων ή εργαζομένων ή αλλιώς προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.
- xiii. Δαπάνες οι οποίες καταβάλλονται σε ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα το οποίο έχει τα εξής χαρακτηριστικά:
  - Είναι φορολογούμενος σε κράτος μη συνεργάσιμο.
  - Η φορολογία στην οποία υπόκειται είναι προνομιακή σε σχέση με την φορολογία της χώρας του.



Ωστόσο εξαίρεση στον κανόνα αυτόν αποτελούν οι περιπτώσεις στις οποίες ο φορολογούμενος έχει τα κατάλληλα στοιχεία ώστε να αποδείξει ότι οι παραπάνω συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν γίνονται προκειμένου να φοροδιαφύγει ή να απαλλαγεί από την υποχρέωση του φόρου. Τότε και μόνο τότε οι εν λόγω δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

- xiv. Δαπάνες οι οποίες έχουν γίνει στο πλαίσιο της εργασιακής σχέσης και δεν έχουν εξοφληθεί είτε τμηματικά είτε ολικά χρησιμοποιώντας κάποιο ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής ή πάροχο υπηρεσιών πληρωμών. Χαρακτηριστικό παράδειγμα τέτοιας συναλλαγής αποτελεί η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

### **3.5.Φορολογικές Αποσβέσεις**

Το άρθρο 24 του Ν.4172/2013 ορίζει κάποιες διατάξεις όσον αφορά τον τρόπο με τον οποίο καθορίζονται οι συντελεστές των αποσβέσεων των περιουσιακών στοιχείων. Ο διατάξεις αυτές αφορούν οποιοδήποτε πρόσωπο νομικό ή φυσικό καθώς επίσης και οποιαδήποτε νομική οντότητα που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο ο νομοθέτης ορίζει δύο ειδών αποσβέσεις, τις λογιστικές και τις φορολογικές ανάλογα με την περίπτωση την οποία θα χρησιμοποιηθούν.

Πιο συγκεκριμένα οι φορολογικές αποσβέσεις που αφορούν στοιχεία του ενεργητικού κατά τον υπολογισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτουν από αυτόν τον οποίο έχει την κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων με εξαίρεση την περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης όπου εκπίπτουν από τον μισθωτή.

Με τον όρο χρηματοδοτική μίσθωση εννοούμε οποιαδήποτε γραπτή ή προφορική σύμβαση σύμφωνα με την οποία ο κύριος ενός περιουσιακού στοιχείου παραχωρεί το εν λόγω στοιχείο στον μισθωτή αν και μόνο αν πληρούνται ορισμένα κριτήρια τα οποία είναι τα εξής:

- i. Μετά την λήξη της μίσθωσης η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζεται στον μισθωτή.

- ii. Στην σύμβαση περιλαμβάνεται όρος ο οποίο αναφέρει ότι η εξαγορά του εξοπλισμού θα γίνει σε τιμή χαμηλότερη της αγοραίας αξίας που έχει διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία που ασκείται το δικαίωμα αγοράς.
- iii. Η διάρκεια της μίσθωσης θα πρέπει να καλύπτει τουλάχιστον το 90% της οικονομικής ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Στον πίνακα παρακάτω αναγράφεται ο συντελεστής της φορολογικής απόσβεσης για κάθε μία από τις κατηγορίες των στοιχείων του ενεργητικού.

<b>Κατηγορία περιουσιακού στοιχείου</b>	<b>Φορολογικός συντελεστής</b>	<b>Οικονομική ωφέλιμη ζωή</b>
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, αποθήκες, σταθμοί περιλαμβανομένων και των παραρτημάτων τους	4%	25
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία εκτός και εάν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές διαδικασίες της εξόρυξης	5%	20
Μέσα μαζικής μεταφοράς συμπεριλαμβανομένων των αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5%	20
Μηχανήματα, εξοπλισμός	10%	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16%	6,25
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	12%	8,33
Εξοπλισμός Η/Υ κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20%	5
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%	10
Εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας	40%	2,5

Οι συντελεστές απόσβεσης του πιο πάνω πίνακα προκύπτουν από τον εξής τύπο:

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = 1 / \text{οικονομική ωφέλιμη ζωή}$$

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 οι εδαφικές εκτάσεις, τα έργα τέχνης, τα κοσμήματα καθώς επίσης και κάποια άλλα στοιχεία ενεργητικού τα οποία λόγω αχρήστευσης ή παλαιότητας δεν υπόκεινται σε φθορά δεν υπόκεινται σε φορολογικές αποσβέσεις.

- iv. Κατά την στιγμή σύναψης της σύμβασης η παρούσα αξία των μισθωμάτων θα πρέπει να είναι τουλάχιστον το 90% της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου.
- v. Τέλος τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης θα πρέπει ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιήσει έτσι όπως είναι χωρίς να κάνει κάποιες σημαντικές αλλαγές.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 24 περί διενέργειας αποσβέσεων δεν ισχύουν όταν η μίσθωση είναι χρηματοοικονομική και όχι χρηματοδοτική. Στην περίπτωση αυτή οι αποσβέσεις διενεργούνται από τον εκμισθωτή και όχι από τον μισθωτή όπως όριζε ο κώδικας για την χρηματοδοτική μίσθωση.

Όπως και στις λογιστικές αποσβέσεις έτσι και στις φορολογικές η διενέργεια των αποσβέσεων ξεκινά από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο προς χρήση, είναι υποχρεωτική, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ των οικονομικών χρήσεων. Επίσης το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν μπορεί να υπερβαίνει το κόστος κτήσης ή κατασκευής του παγίου συμπεριλαμβανομένου το κόστους βελτίωσης ή ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Στην περίπτωση όπου η αποσβέσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από 1500 € τότε το στοιχείο αυτό μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου στο φορολογικό έτος κατά το οποίο αποκτήθηκε.

Οι νέες επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να μην διενεργήσουν αποσβέσεις κατά τα 3 πρώτα έτη της λειτουργίας τους.

### **3.6.Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων**

Όπως έχουμε αναφέρει και παραπάνω, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα αποθέματα αποτιμώνται αρχικά στο κόστος κτήσης. Στο κόστος κτήσης περιλαμβάνονται οποιεσδήποτε δαπάνες γίνονται προκειμένου το πάγιο να φτάσει στην παρούσα κατάσταση και θέση. Μεταγενέστερα τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσεως και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Υπάρχουν τρεις μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων από τις οποίες οι δύο είναι αποδεκτές. Αυτές είναι η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου και η μέθοδος FIFO. Η μέθοδος LIFO δεν είναι γενικά αποδεκτή.

Τα προϊόντα τα οποία έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά και χρήση από την οντότητα οφείλουν να αποτιμώνται με την ίδια μέθοδο. Διαφορετική μέθοδος αποτίμησης αποθεμάτων μπορεί να δικαιολογηθεί στις περιπτώσεις όπου τα αποθέματα έχουν διαφορετική χρήση και φύση. Επίσης μία επιχείρηση δεν επιτρέπεται να εφαρμόσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων της κατά την διάρκεια των τεσσάρων πρώτων ετών από την στιγμή την οποία εφάρμοσε για πρώτη φορά την εν λόγω μέθοδο.

### **3.7.Επισημαίες απαιτήσεις**

Όσον αφορά τις επισημαίες απαιτήσεις των πελατών τα ποσά τα οποία εκπίπτουν σχετικά με τις προβλέψεις για απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων είναι τα εξής:

- Όταν έχουν προκύψει ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι και του ποσού 1000,00 € οι οποίες δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα πάνω από 12 μήνες τότε ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να δημιουργήσει απαίτηση από τον πελάτη 100%

επί του ποσού αν και μόνο αν έχουν γίνει οι κατάλληλες ενέργειες του δικαιώματος είσπραξης της απαίτησης αυτής.

- Όταν έχουν προκύψει ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις ποσού πάνω από 1000,00 € και δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα πάνω από 12 μήνες τότε ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να δημιουργήσει πρόβλεψη σχετικά με την είσπραξη της εν λόγω απαίτησης της οποίας το ύψος καθορίζεται σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Μήνες	Ποσοστό πρόβλεψης
>12	50%
>18	75%
>24	100%

Ωστόσο υπάρχουν κάποιες εξαιρέσεις όπου ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται. Οι εξαιρέσεις αυτές είναι όταν πρόκειται για:

- Εταίρους ή μετόχους επιχειρήσεων οι οποίοι κατέχουν τουλάχιστον 10% ποσοστό συμμετοχής.\*
- Θυγατρικές εταιρείες με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10%.\*
- Επισφαλείς απατήσεις προς το δημόσιο, ασφαλιστικά ταμεία, Ο.Τ.Α. η οποιαδήποτε άλλη εγγυοδοσία ή εμπράγματα ασφάλεια.

*\*Οι εξαιρέσεις αυτές παύουν να υφίστανται αν και μόνο αν εκκρεμεί απόφαση δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου όσον αφορά τις οφειλές αυτές καθώς επίσης και όταν ο οφειλέτης έχει δηλώσει πτώχευση ή έχει οδηγηθεί σε αναγκαστική εκτέλεση της επιχείρησης.*

Ικανή και αναγκαία συνθήκη προκειμένου οι προβλέψεις αυτές για επισφαλείς απαιτήσεις να μεταφερθούν στα κέρδη της επιχείρησης είναι είτε να διαγραφούν είτε να καταστούν εισπράξιμες.

Συγκεκριμένα μία απαίτηση διαγράφεται όταν και μόνο όταν έχει δημιουργηθεί έσοδο αντίστοιχο με το ποσό της οφειλής, έχει διαγραφεί η εν λόγω οφειλή από τα βιβλία του φορολογούμενου και έχουν γίνει όλες οι απαραίτητες νομικά ενέργειες προκειμένου να εισπραχθεί η απαίτηση αυτή. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων ενεργειών αποτελούν τα εξής:

- Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία ο οφειλέτης υποχρεώνεται να εξοφλήσει την απαίτηση.
- Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου το οποίο να διαβεβαιώνει ότι ο οφειλέτης δεν έχει στην κυριότητα κάποιο περιουσιακό στοιχείο.
- Οι οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης η οποία έχει κηρύξει πτώχευση.

Συγκεκριμένοι κανονισμοί ωστόσο ισχύουν και για τις τράπεζες αναφορικά με το ποσοστό των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων το οποίο μπορούν να εκπίψουν. Ειδικότερα μία τράπεζα μπορεί να αφαιρέσει μόνο το 1% του ποσού των πραγματικών χορηγήσεων όπως αυτό προκύπτει από τις λογιστικές τις καταστάσεις. Τέτοιες πραγματικές χορηγήσεις αποτελούν τα εξής:

- Οι απαιτήσει κεφαλαίων ή εγγεγραμμένων τόκων με εξαίρεση τους τόκους οι οποίοι δεν έχουν εισπραχθεί καθώς επίσης και τις απαιτήσεις οι οποίες είναι μη παραγωγικές ( κάτι το οποίο θα πρέπει να αποδεικνύεται) και οι επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται να τις εμφανίζουν στα βιβλία τους.
- Η κάλυψη ενός ομολογιακού δανείου προς ιδιωτικές επιχειρήσεις.
- Η αύξηση κεφαλαίου μίας ανώνυμης εταιρείας καθώς επίσης και η απόκτηση μετοχών κατά την στιγμή της σύστασής της.

Εξαίρεση πραγματικών χορηγήσεων αποτελούν τα δάνεια προς το δημόσιον ή προς νομικά πρόσωπα του δημοσίου καθώς επίσης και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες.

Ωστόσο υπάρχουν κάποιες ειδικές περιπτώσεις σχηματισμού προβλέψεων οι οποίες έχουν ειδική αντιμετώπιση και είναι οι εξής:

- **Χρηματοδοτική μίσθωση:** Οι εταιρείες αυτές μπορούν να εκπίψουν προβλέψεις σε ποσοστό 2% επί του συνολικού ύψους των μισθωμάτων τα οποία έχουν καθορισθεί με σχετική σύμβαση κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους. Ωστόσο το σύνολο του ποσού της πρόβλεψης αυτής συν αθροιζόμενο με τα ποσά προβλέψεων προηγούμενων ετών δεν μπορεί να υπερβαίνει το 25% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.
- **Πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων:** Οι εταιρείες αυτές μπορούν να εκπίψουν έως και ποσοστό 1,5% του μέσου ετήσιου ποσού των απαιτήσεων που έχει προεξοφλήσει ο φορέας χωρίς δικαίωμα αναγωγής και μέχρι 1% με δικαίωμα αναγωγής.

### **3.8.Μεταφορά ζημιών**

Ένα για μία επιχείρηση το αποτέλεσμα που προκύπτει σε ένα φορολογικό έτος είναι ζημία τότε η ζημία αυτή μεταφέρεται και συμψηφίζεται με τα επιχειρηματικά κέρδη των επόμενων 5 φορολογικών ετών. Στην περίπτωση όπου το αποτέλεσμα του μεταγενέστερου έτους είναι και αυτό ζημία τότε η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με αυτήν του μεταγενέστερου έτους.

Οι διατάξεις αυτές περί μεταφοράς ζημιών ισχύουν για:

- Φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες
- Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες οι οποίες θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδας αλλά δεν έχουν την μόνιμη εγκατάστασή τους εδώ.
- Φορολογικές ζημίες οι οποίες προκύπτουν από την 1.1.2014 κα μετά. Αντίθετα για φορολογικές ζημίες που προκύπτουν πριν την ημερομηνία αυτήν εφαρμόζονται οι διατάξεις που ίσχυαν όταν προέκυψαν οι ζημίες αυτές.

Αξίζει να σημειωθεί ότι το πόσο της ζημίας μετά το πέρας των πέντε ετών παραμένει ακάλυπτο τότε αυτό χάνεται και επίσης η ζημία αυτή συμψηφίζεται αυστηρά με μελλοντικά κέρδη και όχι με κέρδη προηγούμενων ετών.

#### **3.8.1. Φορολογική μεταχείριση χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) λόγω ανταλλαγής ομολόγων**

Κατά την ανταλλαγή ομολόγων ελληνικού δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση ελληνικού δημοσίου προκύπτουν ζημίες οι οποίες επιβαρύνουν κάποιες ειδικές κατηγορίες νομικών προσώπων. Οι κατηγορίες αυτές είναι:

- Αλλοδαπές κεφαλαιουχικές εταιρείες οι οποίες έχουν την φορολογική τους κατοικία αλλά όχι την μόνιμη εγκατάστασή τους στην Ελλάδα καθώς επίσης και όλες οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή.

- Τα νομικά πρόσωπα τα οποία είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου και έχουν συσταθεί στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή.
- Οι συνεταιρισμοί ή οι ενώσεις αυτών.

Οι ζημίες αυτές που προκύπτουν από τις περιπτώσεις αυτές αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα σε 30 ισόποσες δόσεις. Οι δόσεις αυτές ξεκινούν από την χρήση την οποία έγινε η ανταλλαγή των χρηματοοικονομικών τίτλων ανεξάρτητα από την διάρκεια διακράτησής τους.

Αξίζει να σημειωθεί ότι ως χρεωστική διαφορά ή αλλιώς ζημία ονομάζεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των χρηματοοικονομικών τίτλων κατά την στιγμή της έκδοσής τους και του κόστους απόκτησης αυτών των τίτλων.

### **3.8.2. Φορολογική μεταχείριση χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) λόγω διαγραφής χρεών οφειλετών**

Υπάρχουν κάποιοι πιστωτές (τράπεζες, εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων) που εποπτεύονται από την Τράπεζα Της Ελλάδος και υπόκεινται σε ζημία λόγω πιστωτικού κινδύνου. Η ζημία σε αυτές τις περιπτώσεις εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του κάθε οφειλέτη σε 15 ισόποσες ετήσιες δόσεις με πρώτη χρονιά την χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η διαγραφή. Ειδικότερα ως χρεωστική διαφορά σε αυτήν την περίπτωση ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του ποσού της διαγραφής και του ποσού των μη εγγεγραμμένων τόκων και καταχωρείται στην χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε.

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου για λόγους φοροδιαφυγής ή αποφυγής μία επιχείρηση μπορεί να μεταβάλει την άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία της ή τα δικαιώματα ψήφου της. Αν η μεταβολή αυτή είναι ίση ή υπερβαίνει το 33% του μετοχικού της κεφαλαίου τότε οι διατάξεις περί ζημιών παύουν να έχουν εφαρμογή για τον εν λόγω φορολογικό έτος καθώς και για τα πέντε προηγούμενα έτη εκτός αν και μόνο αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι δεν έγινε για τους παραπάνω λόγους.



## **4. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ**

### **4.1.Γενικά**

Από την 1/1/2015 όπου τέθηκαν σε εφαρμογή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και εισήχθη ο νόμος 4308/2014 κάθε οντότητα είναι υποχρεωμένη να τηρεί ένα λογιστικό σύστημα το οποίο θα παρακολουθεί την λογιστική βάση αλλά και την φορολογική βάση της επιχείρησης. Με τον όρο λογιστική βάση εννοούμε την παρακολούθηση των εσόδων και των εξόδων της επιχείρησης καθώς επίσης και την παρακολούθηση των περιουσιακών της στοιχείων και της καθαρής της θέσης προκειμένου να συνταχθούν και να απεικονισθούν εύλογα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Αντίστοιχα με τον όρο φορολογική βάση εννοούμε την παρακολούθηση των ανωτέρω αναφερόμενων στοιχείων προκειμένου η οντότητα να είναι πλήρως συμμορφωμένη με αυτά που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία.

Πιο συγκεκριμένα η λογιστική αξία είναι η αξία με την οποία ένα στοιχείο εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και φορολογική βάση είναι η αξία ενός στοιχείου για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος. Κάθε οντότητα θα πρέπει να παρακολουθεί και της δύο βάσεις υποχρεωτικά προκειμένου να απεικονίζονται σωστά οι χρηματοοικονομικές της καταστάσεις και να διασφαλίζεται η φορολογική της συμμόρφωση. Ωστόσο υπάρχουν περιπτώσεις όπου η διαφορά αυτή μεταξύ λογιστικής και φορολογικής μεταχείρισης ενός στοιχείου δημιουργεί κάποιες διαφορές μεταξύ των βάσεων.



Ένα γενικό παράδειγμα διαφοράς μεταξύ των δύο βάσεων είναι το εξής.

### *Παράδειγμα*

Έστω ότι μία επιχείρηση έχει έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων 700.000,00€ και έσοδα από απαλλασσόμενα ενδοομιλικά μερίσματα 50.000,00€. Αντίστοιχα τα έξοδα της είναι ύψους 500.000,00€ από τα οποία τα 70.000,00€ δεν εκπίπτουν φορολογικά. Το αποτέλεσμα των δύο βάσεων διαμορφώνεται ως εξής:

### Λογιστική βάση

ΕΣΟΔΑ	• 700.000,00
ΕΞΟΔΑ	• 500.000,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	• 200.000,00

### Φορολογική βάση

<b>ΕΣΟΔΑ</b>	• 650.000,00
<b>ΕΞΟΔΑ</b>	• 430.000,00
<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b>	• 220.000,00

Ειδικότερα οι διαφορές αυτές αναλόγως τη φύσης τους διακρίνονται σε μόνιμες και σε προσωρινές. Ως προσωρινή διαφορά χαρακτηρίζεται αυτή η διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης κατά την οποία η λογιστική αξία του στοιχείου θα διακανονισθεί ή θα ανακτηθεί. Χαρακτηριστικά παραδείγματα προσωρινών διαφορών αποτελούν οι απομειώσεις, οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις καθώς και οι ασφαλιστικές εισφορές.

- Απομείωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προκύπτει όταν η λογιστική του αξία είναι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία του.

Ειδικότερα ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται η μεγαλύτερη μεταξύ της εύλογης αξίας και των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να ανακτηθούν από το στοιχείο αυτό.

### ***Παράδειγμα***

Έστω ότι την 31/12/2013 η λογιστική αξία ενός οικοπέδου είναι 150.000,00€ , η εύλογη του αξία 130.000,00€ και η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών του 125.000,00€.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση δημιουργείται μία απομείωση αξίας 20.000,00€ λόγω του ότι η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία του στοιχείου η οποία θα επηρεάσει την λογιστική βάση της οντότητας δημιουργώντας μία λογιστική εγγραφή απομείωσης. Ωστόσο η φορολογική βάση δεν επηρεάζεται διότι η φορολογική νομοθεσία δεν συνιστά αναγνώριση του γεγονότος αυτού φορολογικά. Παρατηρούμε λοιπόν ότι δημιουργήθηκε μία προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης η οποία είτε θα μηδενισθεί μελλοντικά είτε θα μειωθεί σε επόμενη χρήση.

- Όσον αφορά τις αποσβέσεις υπάρχουν οι λογιστικές και οι φορολογικές οι οποίες εκπροσωπούν την λογιστική και την φορολογική βάση αντίστοιχα. Η ύπαρξη και των δύο

δικαιολογείται από τα διαφορετικά χαρακτηριστικά και τον διαφορετικό τρόπο υπολογισμού τους τα οποία τις χαρακτηρίζουν. Πιο συγκεκριμένα τα χαρακτηριστικά τους είναι οι εξής:

#### ***Λογιστικές αποσβέσεις***

- i. Ξεκινούν να υφίστανται όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για την χρήση την οποία προορίζεται.
- ii. Ο υπολογισμός τους γίνεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου και υπάρχουν τρεις μέθοδοι υπολογισμού τους, η σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων.
- iii. Η διενέργεια λογιστικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική.

#### ***Φορολογικές αποσβέσεις***

- i. Η διενέργεια τους είναι υποχρεωτική και ξεκινά τον επόμενο μήνα εντός του οποίου το πάγιο τίθεται σε χρήση ή σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο.
- ii. Ο υπολογισμός τους γίνεται με βάση αυτά που ορίζει το άρθρο 24 του νόμου 4172/2013 και η μοναδική μέθοδος η οποία χρησιμοποιείται είναι η σταθερή μέθοδος.

#### ***Παράδειγμα***

Έστω ότι μία οντότητα διαθέτει ένα μηχάνημα αξίας 30.000,00€ του οποίου η ωφέλιμη οικονομική ζωή του εκτιμάται ότι θα είναι 15 έτη. Προκύπτει λοιπόν ότι οι ετήσιες λογιστικές του αποσβέσεις θα είναι 2.000,00€. Σύμφωνα όμως με όσα προβλέπει η φορολογική νομοθεσία και συγκεκριμένα ο πίνακας φορολογικών αποσβέσεων του άρθρου 24 του νόμου 4172/2013 οι φορολογικές αποσβέσεις των μηχανημάτων υπολογίζονται με συντελεστή 10%. Επομένως προκύπτει ότι οι ετήσιες φορολογικές αποσβέσεις του μηχανήματος είναι 3.000,00€. Παρατηρούμε λοιπόν ότι δημιουργείται μία προσωρινή διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης ύψους 1.000,00€ .

- Με τον όρο πρόβλεψη εννοούμε μία προκαθορισμένη υποχρέωση για την οποία είναι αβέβαιος ο χρόνος που θα προκύψει καθώς επίσης και το ύψος του ποσού της. Οι

προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί από τον διακανονισμό τους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα δημιουργίας προσωρινής διαφοράς μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αποτελούν οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία οι οποίες είναι υποχρεωτικό να διακανονισθούν λογιστικά αλλά φορολογικά δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Εξαιρέση στον κανόνα αποτελούν οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.

Πέραν των προσωρινών διαφορών οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης μπορούν να είναι και μόνιμες. Ως μόνιμες διαφορές χαρακτηρίζονται οι διαφορές οι οποίες δεν έχουν την δυνατότητα να αντιστρέφονται. Συγκεκριμένα μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης προκύπτουν όταν συμβαίνουν οι περιπτώσεις δαπανών οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης όπως ορίζει το άρθρο 26 του νόμου 4172/2013 το οποίο αναφέρεται στις «Μη εκπιπτόμενες δαπάνες».**(αναφέρονται παραπάνω)**

Διαφορές ωστόσο υπάρχουν και σε άλλες περιπτώσεις πέραν των παραπάνω όπως στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα χρηματοδοτική μίσθωση είναι μία σύμβαση σύμφωνα με την οποία μεταφέρονται στον μισθωτή όλοι οι κίνδυνοι καθώς και τα οφέλη από την ιδιοκτησία ενός τίτλου , ωστόσο ο τίτλος μπορεί είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι. Αυτό εξαρτάται από τους όρους οι οποίοι αναγράφονται στην σύμβαση και την συμφωνία την οποία έχουν κάνει τα δύο αντισυμβαλλόμενα μέρη.

Παρακάτω αναφέρονται κάποια χαρακτηριστικά τα οποία είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό θα μπορούσαν να αποτελούν μία σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Αυτά είναι τα εξής:

- Κατά την λήξη της μίσθωσης η κυριότητα του τίτλου ή του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζεται στον μισθωτή.
- Αυτός ο οποίος μισθώνει το ακίνητο έχει την δυνατότητα να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο σε τιμή αγοράς η οποία είναι μικρότερη από την εύλογη αξία που έχει το περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος ούτως ώστε οι

πιθανότητες να μην ασκηθεί το δικαίωμα αγοράς από τον μισθωτή κατά την έναρξη της μίσθωσης να είναι ελάχιστες.

- Η διάρκεια της μίσθωσης συνήθως καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής διάρκειας ζωής του παγίου.
- Τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία μισθώνονται είναι τέτοιας φύσης ώστε να μπορούν να χρησιμοποιούνται απευθείας από τον μισθωτή χωρίς να χρειάζεται να γίνουν τροποποιήσεις.
- Η παρούσα αξία των καταβολών των μισθωμάτων κατά την έναρξη της σύμβασης καλύπτει μεγάλο μέρος από την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Από την πλευρά της φορολογικής νομοθεσίας ως χρηματοδοτική μίσθωση ορίζεται μία προφορική ή γραπτή συμφωνία σύμφωνα με την οποία ο ιδιοκτήτης του περιουσιακού στοιχείου (εκμισθωτής) μισθώνει το περιουσιακό στοιχείο σε κάποιον τρίτο (μισθωτή) έναντι συγκεκριμένου μισθώματος εφόσον πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια:

- Κατά την λήξη της μίσθωσης το περιουσιακό στοιχείο μεταβιβάζεται στον μισθωτή.
- Στην σύμβαση συμπεριλαμβάνεται συγκεκριμένος όρος ο οποίος αναφέρει ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να εξαγορασθεί σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας.
- Η χρονική διάρκεια της σύμβασης θα πρέπει να καλύπτει τουλάχιστον το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής του παγίου ακόμη και εάν αυτός δεν μεταβιβάζεται στον μισθωτή στο τέλος της σύμβασης.

Λογιστικά και φορολογικά η αντιμετώπιση της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι η εξής. Το φυσικό πρόσωπο ή η οντότητα η οποία μισθώνει το περιουσιακό στοιχείο από τον εκμισθωτή αναγνωρίζει στον ισολογισμό της το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο και ταυτόχρονα αναγνωρίζει ισόποση υποχρέωση προς τον εκμισθωτή η οποία αντιμετωπίζεται ως ένα τοκοχρεολύσιο. Πιο συγκεκριμένα το μίσθωμα το οποίο έχει καταβληθεί αντιπροσωπεύει κατά ένα μέρος το χρεολύσιο δηλαδή την μείωση της υποχρέωσης και κατά ένα άλλο μέρος το έξοδο.

**Αξίζει να σημειωθεί ότι αν σε ΚΑΜΙΑ επιχείρηση δεν ταυτίζονται εξ ολοκλήρου η λογιστική με την φορολογική βάση. Εάν σε κάποια επιχείρηση ισχύει αυτό τότε σημαίνει πως η επιχείρηση αυτή είτε δεν έχει εφαρμόσει σωστά τους λογιστικούς κανόνες είτε τους φορολογικούς κανόνες.**

Οι βασικότερες όμως διαφορές οι οποίες δημιουργούνται μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι αυτές που προκύπτουν από προσωρινές διαφορές εσόδων και εξόδων, δύο στοιχεία τα οποία καθορίζουν την σύνταξη του αποτελέσματος χρήσης για μία οντότητα.

#### **4.2. Διαφορές εσόδων**

Όσον αφορά τα έσοδα οι διαφορές δημιουργούνται λόγω των διαφορετικών αρχών που διέπουν τις δύο αρχές. Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όπως έχουμε αναφέρει παραπάνω τα έσοδα καθορίζονται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου δηλαδή αναγνωρίζονται λογιστικά την χρονική στιγμή την οποία προκύπτουν. Αντίθετα σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τα έσοδα αναγνωρίζονται φορολογικά όταν έχουν καταστεί δουλευμένα εντός του οικείου φορολογικού έτους και δεύτερον εφόσον έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής τους εντός του ίδιου έτους.<sup>1</sup> Συνήθη παραδείγματα εσόδων στα οποία προκύπτουν τέτοιες διαφορές είναι τα εξής:

- Έσοδα από δημόσια έργα.
- Έσοδα από πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές.
- Έσοδα από πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών τα οποία καθίστανται δουλευμένα λογιστικά σε διαφορετική περίοδο από ότι προέκυψε το δικαίωμα εισπραξής τους.

Επομένως εάν ένα έσοδο έχει καταστεί δουλευμένο λογιστικά σε μία περίοδο και την ίδια περίοδο δεν έχει αναγνωρισθεί το δικαίωμα εισπραξής του τότε δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους. Αυτό θα συμβεί όταν και μόνο όταν εκδοθεί το σχετικό παραστατικό.

<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)</b>	<b>Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013)</b>	<b>Αποτέλεσμα</b>
Αναγνωρίζονται βάση της αρχής του δεδουλευμένου	Έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής.	Έχουν την ίδια λογιστική και φορολογική βάση
Αναγνωρίζονται βάση της αρχής του δεδουλευμένου	Δεν έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής	Δημιουργείται προσωρινή διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης
Αναγνωρίζονται βάση της αρχής του δεδουλευμένου	Απαλλάσσονται από την φορολογία	Δημιουργείται μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης

Σχετικά παραδείγματα τα οποία απεικονίζουν τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα είναι τα εξής:

#### ***Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>***

Έστω ότι μία οντότητα έχει έσοδα από παροχή υπηρεσίας ύψους 20.000,00€ η οποία ξεκινά την 1.5.2018 και ολοκληρώνεται στις 31.12.2018. Σύμφωνα με τους όρους της σχετικής σύμβασης η αμοιβή εισπράττεται με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας.

Στην περίπτωση αυτή όσον αφορά την λογιστική βάση το έσοδο καθίσταται δουλευμένο το 2018 και όσον αφορά την φορολογική βάση έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του μέσα στο 2018. Επομένως έχουμε ταύτιση των δύο βάσεων.

#### ***Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>***

Έστω ότι μία οντότητα έχει έσοδα από παροχή υπηρεσίας 15.000,00€ η οποία ξεκινά την 1.5.2018 και ολοκληρώνεται στις 1.5.2019. Σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης η αμοιβή εισπράττεται με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

Στην προκειμένη περίπτωση όσον αφορά την λογιστική βάση το έσοδο καθίσταται δουλευμένου το 2018. Αντιθέτως όσον αφορά την φορολογική βάση το δικαίωμα εισπραξής του σχετικού εσόδου αποκτάται το 2019. Συνεπώς δημιουργείται μία διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης.



### ***Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>***

Έστω ότι μία οντότητα πουλάει εμπορεύματα και τα παραδίδει με δελτίο αποστολής την 20.12.2018 και το τιμολόγιο θα εκδοθεί στις 13.1.2019.

Στην προκειμένη περίπτωση το έσοδο καθίσταται δουλευμένο το 2018 λογιστικά. Φορολογικά εφόσον έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής δεν υπάρχει κάποιος περιορισμός προκειμένου να αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εσόδου αυτού. Συνεπώς έχουμε ταύτιση των δύο βάσεων.

### **4.3. Διαφορές εξόδων**

Όσον αφορά τα έξοδα οι προσωρινές διαφορές δημιουργούνται όταν το δικαίωμα έκπτωσης του εξόδου σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζεται σε άλλη περίοδο από την περίοδο την οποία καθίσταται δουλευμένου σύμφωνα με την Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος οι δαπάνες εκπίπτουν φορολογικά το έτος το οποίο αφορούν. Συνεπώς κατά πλειοψηφία για τις δαπάνες ισχύει και λογιστικά και φορολογικά η αρχή του δεδουλευμένου. Λίγες είναι οι περιπτώσεις όπου αυτό δεν συμβαίνει.

Στην περίπτωση όπου έχουμε συνεχόμενη παροχή υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος τότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει φορολογικά το έτος το οποίο ολοκληρώνεται και εκδίδεται το σχετικό παραστατικό. Παραδείγματα τέτοιων δαπανών είναι η ύδρευση, η τηλεφωνία και οι δαπάνες ενέργειας.

### ***Παράδειγμα***

Έστω ότι ένας λογαριασμός τηλεφωνίας εκδόθηκε στις 13.1.2019 και αφορά τον Δεκέμβριο του 2018. Το ύψος του λογαριασμού είναι 200,00€ από τα οποία τα 10

0,00€ αφορούν το 2018 και τα 100,00€ αφορούν το 2019. Συνεπώς το 2018 η λογιστική αναγνώριση είναι 100,00€ και η φορολογική έκπτωση 0,00€ και το 2019 η λογιστική αναγνώριση είναι 100,00€ και η φορολογική έκπτωση 200,00€.



Εξαίρεση όσον αφορά την αναγνώριση της δαπάνης αποτελούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το ποσό της δαπάνης επηρεάζει σημαντικά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Με αποτέλεσμα η δαπάνη αυτή να τακτοποιείται χρονικά και να διαφοροποιείται η λογιστική από την φορολογική βάση. Για παράδειγμα έστω ότι έχουμε έναν λογαριασμό ηλεκτρικού του οποίου το σύνολο είναι 10.000,€ εκ των οποίων τα 8.000,00€ αφορούν το 2018 και τα 2.000,00€ αφορούν το 2019.

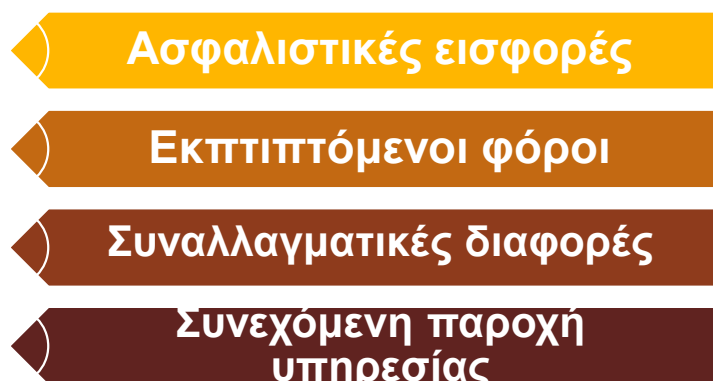
Σημαντική στην αναγνώριση των εξόδων είναι και η έννοια του material. Πιο συγκεκριμένα με τον όρο material εννοούμε οποιεσδήποτε σημαντικές παραλείψεις ή σφάλματα τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που βασίζονται σε αυτές. Ο καθορισμός ενός σφάλματος ή μιας παράλειψης ως material εξαρτάται από το μέγεθος και την φύση του.

Οι φόροι και τα τέλη ως κατηγορία εξόδων με εξαίρεση τα τέλη κυκλοφορίας και διαφήμισης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους καταβολής. Λογιστικά στα βιβλία καταχωρούνται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και συνεπώς δημιουργούνται προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Τέλος οι ασφαλιστικές εισφορές ανάλογα με τον χρόνο καταβολής τους δημιουργούν ή όχι προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης. Ειδικότερα οι ασφαλιστικές εισφορές οι οποίες καταβάλλονται εμπρόθεσμα δεν δημιουργούν διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων. Αντιθέτως οι ασφαλιστικές εισφορές οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα δημιουργούν προσωρινές διαφορές. Ωστόσο υπάρχουν και κάποιες περιπτώσεις ασφαλιστικών εισφορών οι οποίες δημιουργούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης. Αυτές είναι οι περιπτώσεις ασφαλιστικών εισφορών μετόχων, μελών ΔΣ, εταίρων Ι.Κ.Ε και Ε.Π.Ε. οι οποίες είτε καταβάλλονται είτε όχι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εφόσον βαρύνουν τα υπόψιν

νομικά πρόσωπα καθώς επίσης και οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές στις περιπτώσεις διακοπής των εργασιών της επιχείρησης.

Πιο συνοπτικά οι συνηθέστερες περιπτώσεις δαπανών όσον αφορά τις μικρές οντότητες οι οποίες δημιουργούν διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.



<sup>1</sup> Πιο συγκεκριμένα αναφέρει ότι ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος του εισοδήματος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του ονομάζεται χρόνος κτήσης του εισοδήματος. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν αποδοχές τις οποίες ο δικαιούχος του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, δεν έχει εισπράξει τότε ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο εισπράττονται οι εν λόγω αποδοχές με την προϋπόθεση όμως ότι αναγράφονται στις βεβαιώσεις αποδοχών που λαμβάνει ο δικαιούχος. Ειδικότερα η ΠΟΛ. 1123/2015 αναφέρει ότι τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου τα οποία έχουν συσταθεί στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή συμπεριλαμβανομένων των υπαρχόντων ιδρυμάτων και σωματείων, υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων. Εξάιρεση αποτελούν τα έσοδα τα οποία προκύπτουν από την εκπλήρωση του σκοπού της νομικής οντότητας και σε αυτά δεν υπόκεινται φόρος. Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων αποτελούν οι κρατικές επιχορηγήσεις, οι χορηγίες από ιδιώτες ή επιχειρήσεις, οι δωρεές τρίτων, τα έσοδα από εράνους, οι

συνδρομές, τα δικαιώματα εγγραφής των μελών, τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατόπιν διαφημίσεων σε περιοδικά τα οποία εκδίδονται και διανέμονται δωρεάν στα μέλη τους και τέλος τα έσοδα που προκύπτουν από την διάθεση φυλλαδίων τα οποία έχουν περιεχόμενα πνευματικού τύπου όπως για παράδειγμα φυλλάδια Ιερών Μονών.

Ωστόσο αξίζει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση όπου τα παραπάνω έσοδα δεν προκύπτουν από άσκηση μη κερδοσκοπικής αποστολής των ανωτέρω προσώπων τότε και μόνον τότε υπόκεινται σε φόρο. Επιπρόσθετα παραδείγματα εσόδων τα οποία υπόκεινται σε φόρο είναι έσοδα που προκύπτουν από κεφάλαιο και μεταβίβαση υπεραξίας κεφαλαίου, τα έσοδα που προκύπτουν από έκδοση και πώληση περιοδικών/βιβλίων σε μη μέλη των πιο πάνω προσώπων, τα έσοδα ύστερα από διαφήμιση της νομικής οντότητας σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα από την πληρωμή των διδάκτρων σε ιδιωτικά σχολεία, έσοδα από πώληση εικόνων είτε και έσοδα από εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών σε Ιερές Μονές. Εξαιρέση στις περιπτώσεις αυτές αποτελούν τα έσοδα από δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία μόνο στην περίπτωση όπου ο κύριος σκοπός του ιδρύματος αυτού είναι η εκπαίδευση. Ενδεικτικό παράδειγμα αποτελεί ένα φιλανθρωπικό ίδρυμα το οποίο έχει ως σκοπό την μέριμνα και την εκπαίδευση των παιδιών με μαθησιακές και γνωστικές δυσκολίες το οποίο όμως παράλληλα λειτουργεί στο εσωτερικό του έναν παιδικό σταθμό για υγιή παιδιά και εισπράττει ένα ποσό διδάκτρων από αυτήν του την λειτουργία.

Όπως και να χει, εάν κάποιο έσοδο θα πρέπει να υπαχθεί σε φόρο είτε όχι εξαρτάται από την ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής με βασικό κριτήριο εάν το εν λόγω έσοδο αφορά δραστηριότητα που γίνεται για την εκπλήρωση του σκοπού του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

#### **4.4.Παραδείγματα διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης**

##### ***Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>***

Έστω ότι μία εταιρεία για το έτος 2018 έχει τα εξής δεδομένα:

<b>Δεδομένα</b>	<b>Ποσά σε €</b>
<i>Πωλήσεις εμπορευμάτων</i>	200.000,00
<i>Κόστος πωληθέντων</i>	90.000,00
<i>Μισθοδοσία προσωπικού</i>	20.000,00
<i>Αμοιβές τρίτων</i>	10.000,00
<i>Ασφαλιστικές εισφορές Ε.Φ.Κ.Α εταίρων</i>	15.000,00
<i>Πρόστιμα-Προσαυξήσεις</i>	1.000,00
<i>Λοιπές Δαπάνες</i>	20.000,00

Επίσης δίνονται τα ακόλουθα δεδομένα:

Από τις ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων στον Ε.Φ.Κ.Α. καταβλήθηκε εμπρόθεσμα το ποσό των 10.000,00€ και στις λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνεται το τέλος επιτηδεύματος ύψους 2.000,00€.

Η μισθοδοσία προσωπικού και οι αμοιβές τρίτων πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 και δεν υπάρχει κονδύλι σε αυτές που να περιλαμβάνεται στις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Η λογιστική και η φορολογική βάση σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα διαμορφώνεται ως εξής:

	<b>Λογιστική βάση</b>	<b>Φορολογική βάση</b>	<b>Διαφορά βάσεων</b>
<i>Πωλήσεις εμπορευμάτων</i>	200.000,00	200.000,00	0,00
<i>Κόστος πωληθέντων</i>	-90.000,00	-90.000,00	0,00
<i>Μισθοδοσία προσωπικού</i>	-20.000,00	-20.000,00	0,00
<i>Αμοιβές τρίτων</i>	-10.000,00	-10.000,00	0,00

<i>Ασφαλιστικές εισφορές Ε.Φ.Κ.Α</i>	-15.000,00	-10.000,00	5.000,00
<i>Πρόστιμα- Προσαυξήσεις</i>	-1.000,00	-1.000,00	0,00
<i>Λοιπές δαπάνες</i>	-20.000,00	-18.000,00	2.000,00
<i>Αποτέλεσμα</i>	44.000,00	51.000,00	7.000,00

Στον παραπάνω πίνακα απεικονίζονται οι διαφορές που δημιουργήθηκαν μεταξύ των δύο βάσεων και οι οποίες είναι αυτές που θα καθορίσουν το καθαρό αποτέλεσμα της οντότητας για την συγκεκριμένη χρήση και στις δύο βάσεις. Ο προσδιορισμός του καθαρού αποτελέσματος ανά βάση αναλύεται παρακάτω ως εξής:

#### *Λογιστική βάση*

Πωλήσεις	200.000,00
<u>Μείον</u> Κόστος Πωληθέντων	90.000,00
<b>Μικτό Κέρδος</b>	<b>110.000,00</b>
<u>Μείον</u> Δαπάνες περιόδου	66.000,00
<b>Αποτέλεσμα προ φόρων</b>	<b>44.000,00</b>

#### *Φορολογική βάση*

Αποτέλεσμα προ φόρων	44.000,00
<u>Πλέον</u> Διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης	7.000,00
<b>Προσδιορισμός φορολογητέου αποτελέσματος</b>	<b>51.000,00</b>

Παρατηρούμε λοιπόν ότι ισχύει η εξής σχέση:



### Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

Μία ανώνυμη εταιρεία έχει τα εξής δεδομένα:

Δεδομένα	Ποσά σε €
<i>Πωλήσεις εμπορευμάτων</i>	300.000,00
<i>Κόστος πωληθέντων</i>	100.000,00
<i>Έσοδα συμμετοχών(απαλλασσόμενα)</i>	30.000,00
<i>Μισθοδοσία προσωπικού</i>	25.000,00
<i>Αμοιβές τρίτων</i>	15.000,00
<i>ΕΝΦΙΑ ακινήτου</i>	10.000,00
<i>Λοιπές Δαπάνες</i>	20.000,00

Επίσης δίνονται και τα ακόλουθα δεδομένα για την εταιρεία:

Από τον ΕΝΦΙΑ του ακινήτου καταβλήθηκε εντός του 2018 το ποσό των 7.000,00€ και στις λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνεται το τέλος επιτηδεύματος το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 2.000,00€.

Τα έσοδα από συμμετοχές απαλλάσσονται από φορολογία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.4172/2013.

Δεν υπάρχουν άλλες μη εκπιπόμενες φορολογικά δαπάνες.

Η λογιστική και η φορολογική βάση σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα διαμορφώνεται ως εξής:

	<b>Λογιστική βάση</b>	<b>Φορολογική βάση</b>	<b>Διαφορά βάσεων</b>
<i>Πωλήσεις εμπορευμάτων</i>	300.000,00	300.000,00	0,00
<i>Κόστος πωληθέντων</i>	-100.000,00	-100.000,00	0,00
<i>Έσοδα συμμετοχών</i>	-30.000,00	0,00	30.000,00
<i>Μισθοδοσία προσωπικού</i>	-25.000,00	-25.000,00	0,00
<i>Αμοιβές τρίτων</i>	-15.000,00	-10.000,00	5.000,00
<i>ΕΝΦΙΑ ακινήτου</i>	-10.000,00	-7.000,00	3.000,00
<i>Λοιπές δαπάνες</i>	-20.000,00	-18.000,00	2.000,00
<i>Αποτέλεσμα</i>	100.000,00	140.000,00	40.000,00

Στον παραπάνω πίνακα απεικονίζονται οι διαφορές που δημιουργήθηκαν μεταξύ των δύο βάσεων και οι οποίες είναι αυτές που θα καθορίσουν το καθαρό αποτέλεσμα της οντότητας για την συγκεκριμένη χρήση και στις δύο βάσεις. Ο προσδιορισμός του καθαρού αποτελέσματος ανά βάση αναλύεται παρακάτω ως εξής:

#### **Λογιστική βάση**



Πωλήσεις	300.000,00
<b><u>Μείον</u></b> Κόστος Πωληθέντων	100.000,00
<b>Μικτό Κέρδος</b>	<b>200.000,00</b>
<b><u>Μείον</u></b> Δαπάνες περιόδου	100.000,00
<b>Αποτέλεσμα προ φόρων</b>	<b>100.000,00</b>

### ***Φορολογική βάση***

Αποτέλεσμα προ φόρων	100.000,00
<b><u>Πλέον</u></b> Διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης	40.000,00
<b>Προσδιορισμός φορολογητέου αποτελέσματος</b>	<b>140.000,00</b>

Ύστερα από τα όσα έχουμε αναφέρει και με βάση τα παραδείγματα παρατηρούμε λοιπόν ότι οι διαφορές αυτές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης έχουν άμεσο αντίκτυπο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης σε συγκεκριμένα στοιχεία της. Πιο συγκεκριμένα στο πίνακα παρακάτω απεικονίζεται ο διαφορετικός χειρισμός από τα ΕΛΠ και από τον ΚΦΕ των φόρων που εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

<b>Είδος φόρου</b>	<b>Ε.Λ.Π</b>	<b>Κ.Φ.Ε.</b>
Διαφορές φορολογικού ελέγχου εκτός του φόρου εισοδήματος	Επηρεάζουν το αποτέλεσμα προ φόρων	Δεν εκπίπτουν
Λοιποί φόροι-τέλη	Επηρεάζουν το αποτέλεσμα προ φόρων	Άλλοι εκπίπτουν και άλλοι όχι
Φόρος εισοδήματος και διαφορές φόρου εισοδήματος	Επηρεάζουν το αποτέλεσμα μετά από φόρους	Φορολογικά ουδέτερα μεγέθη

Πιο συγκεκριμένα φορολογικού ελέγχου για τον φόρο εισοδήματος καταχωρούνται στον λογαριασμό «Φόρος Εισοδήματος» στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου για τις λοιπές φορολογίες καταχωρούνται στον λογαριασμό «Ασυνήθη έξοδα, ζημίες και πρόστιμα».

## 5. ΠΟΡΙΣΜΑ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι οι Λογιστικοί Κανόνες οι οποίοι εφαρμόζονται από την πλειοψηφία των επιχειρήσεων στη χώρα μας από την 1.1.2015. Οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 περιέχουν, σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, ένα ολοκληρωμένο πλέγμα ρυθμίσεων με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων, είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα. Βάσει αυτών των διατάξεων η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου αλλά και να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες που ζητά ο φορολογικός νομοθέτης για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων στην άμεση φορολογία, την έμμεση φορολογία και τους λοιπούς φόρους και τέλη. Για το λόγο αυτό εισάγονται πρόσθετες ρυθμίσεις για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και ιδιαίτερα η υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει με κατάλληλα τεκμήρια τις συναλλαγές και τα γεγονότα που την αφορούν αλλά και η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα αυτά στον αντισυμβαλλόμενο είτε τα παραστατικά είτε τις σχετικές πληροφορίες.

Πέραν των ανωτέρω ορίζεται η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων προκειμένου να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και ακεραιότητα των τεκμηρίων, καθώς και για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) με σκοπό την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενώ ειδικά ρυθμίζεται η ευθύνη της οντότητας για την παρακολούθηση και τεκμηρίωση των αποθεμάτων που παραλαμβάνονται ή αποστέλλονται, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι, με βάση τις διεθνείς πρακτικές.

Επισημαίνεται ότι υφίσταται η υποχρέωση της οντότητας να διασφαλίζει ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα παρέχει ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και τις

πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Για το σκοπό αυτόν λαμβάνονται υπόψη οι απαιτήσεις της εμπορικής, φορολογικής ή ασφαλιστικής νομοθεσίας ή του καταστατικού, ή άλλης ειδικής νομοθεσίας που διέπει τη λειτουργία επιμέρους οντοτήτων αλλά και άλλες δικλίδες λειτουργίας με στόχο την αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών.

Βλέπουμε λοιπόν ότι οι τα λογιστικά αρχεία που τηρούνται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., είτε στο απλογραφικό είτε στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, αποτελούν το κύριο μέσο λήψης πληροφοριών επί των πεπραγμένων μιας περιόδου (φορολογικού έτους) που θα χρησιμοποιήσουν οι ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Η ανωτέρω άποψη ενισχύεται και από το ότι στο φορολογικού περιεχομένου έντυπο Ε3 το οποίο περιέχει τα αναλυτικά οικονομικά στοιχεία των φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, έχει γραμμογραφηθεί κατά τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να αξιοποιούνται πλήρως όλες οι πληροφορίες από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. που ενδιαφέρουν, στο σύνολό τους, τη φορολογική διοίκηση.

Επισημαίνεται επίσης ότι :

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (φορολογητέο αποτέλεσμα) προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Επειδή λοιπόν προκύπτει ότι, αφετηρία προσδιορισμού των φορολογητέων αποτελεσμάτων είναι τα λογιστικά αποτελέσματα άρα η ορθή τήρηση των λογιστικών κανόνων συνεπάγεται τον κατ' αρχήν ορθό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

β) Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, συνεπώς πλημμελής εφαρμογή των λογιστικών κανόνων έχει σαν αποτέλεσμα τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με ότι αυτό συνεπάγεται σε επιβαρύνσεις για τον φορολογούμενο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι το κύριο εργαλείο στο οποίο θα βασισθεί η Φορολογική Διοίκηση (Α.Α.Δ.Ε.) για να διενεργήσει έλεγχο φορολογικών υποχρεώσεων των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τα ανωτέρω ενισχύονται από την έρευνα που διεξήχθη στα πλαίσια της εργασίας και τα αποτελέσματά της έχουν ως ακολούθως :

## 6. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### *Εμπειρική μελέτη στο πλαίσιο ολοκλήρωσης της διπλωματικής εργασίας.*

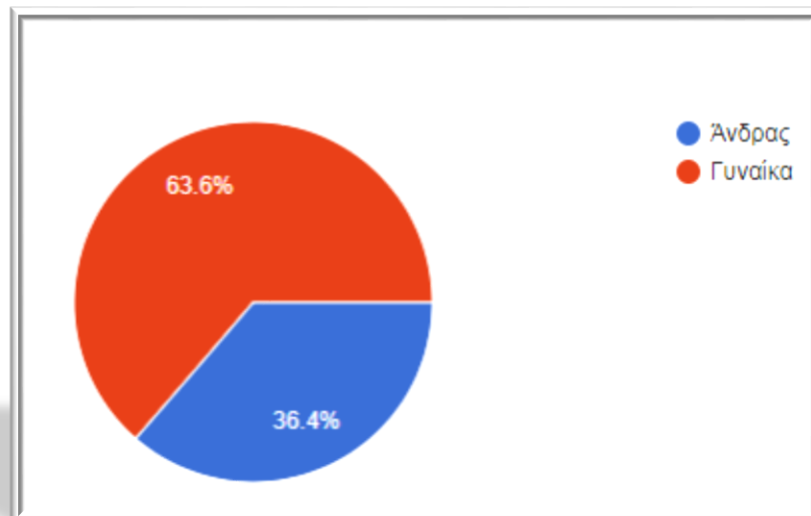


Προκειμένου να οδηγηθώ στο συγκεκριμένο συμπέρασμα της εργασίας μου αποφασίστηκε να φτιάξω ένα ερωτηματολόγιο το οποίο δόθηκε κατά πλειοψηφία σε Ορκωτούς ελεγκτές, Λογιστές-Φοροτεχνικούς καθώς επίσης και σε μεταπτυχιακούς φοιτητές καθώς πιστεύω ότι ήταν οι κατάλληλοι άνθρωποι ώστε το πόρισμα μου να είναι ορθό και σαφές και να αντικατοπτρίζει την πραγματικότητα. Το ερωτηματολόγιο δόθηκε σε 180 άτομα από τα οποία απάντησαν τα 145.

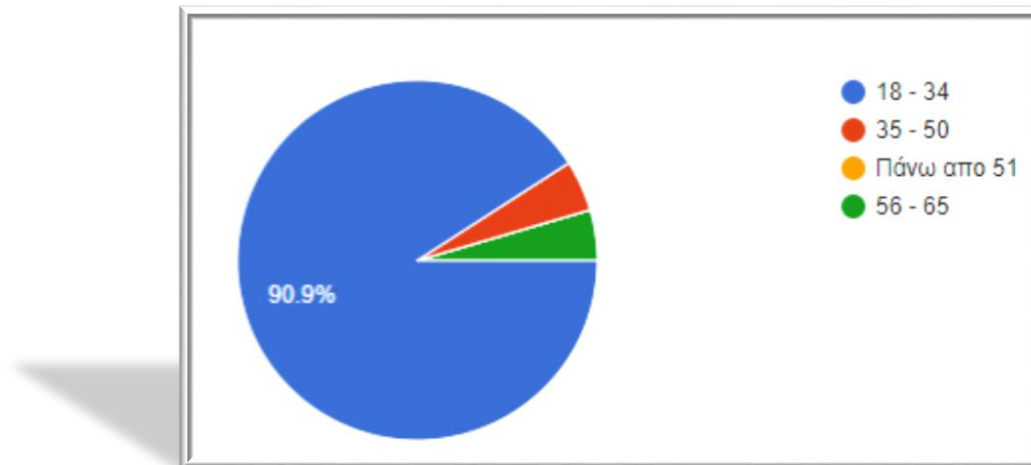
Παρακάτω παρατίθενται οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου που δημιουργήθηκε προκειμένου να ενισχυθούν τα συμπεράσματα της διπλωματικής εργασίας καθώς επίσης και οι απαντήσεις τους με την μορφή διαγραμμάτων.

### Προσωπικά Στοιχεία

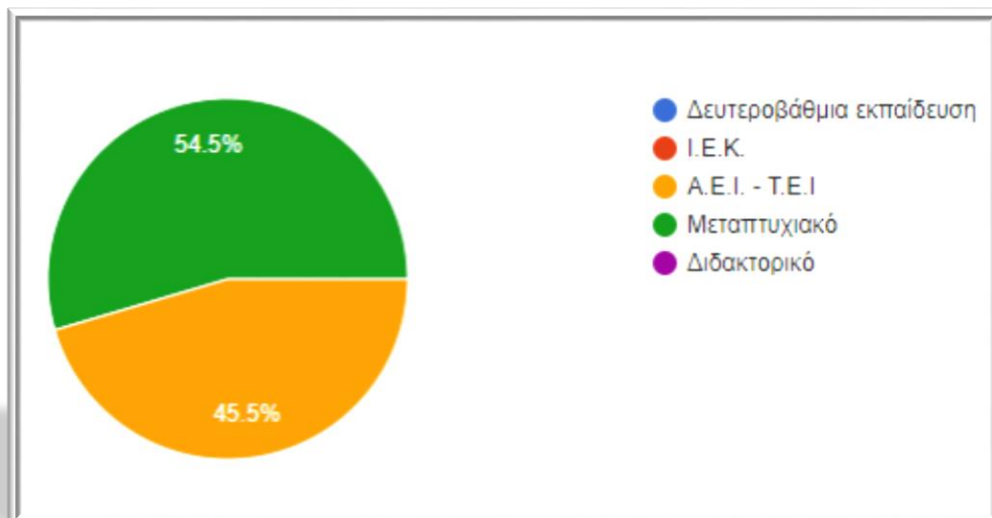
#### 1. Φύλο



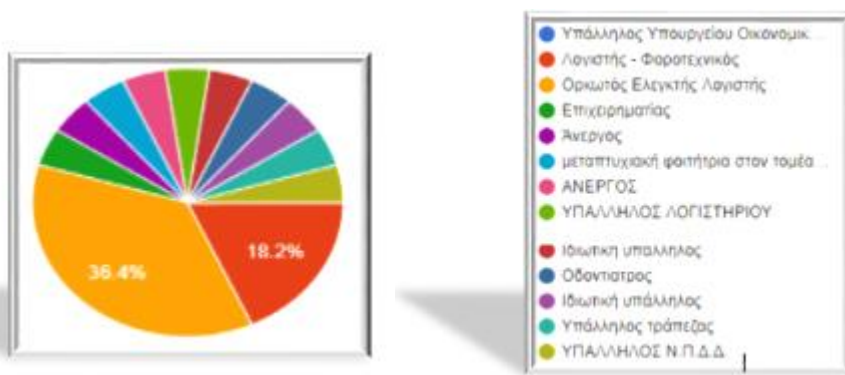
## 2. Ηλικία



## 3. Επίπεδο Σπουδών



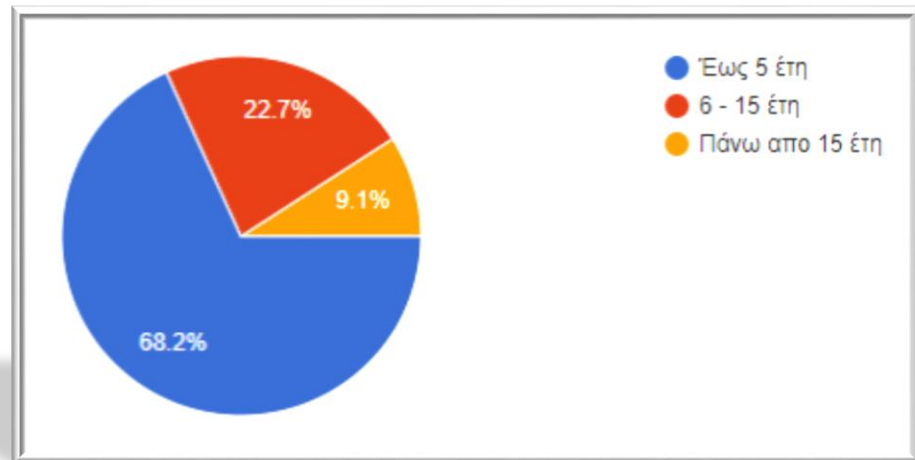
#### 4. Αντικείμενο απασχόλησης



Παρατηρούμε λοιπόν ότι το ερωτηματολόγιο όπως αναφέραμε και παραπάνω απαντήθηκε κατά ποσοστό 36,4% από Ορκωτούς Ελεγκτές-Λογιστές, κατά 18,2 από Λογιστές-Φοροτεχνικούς, κατά 6% από μεταπτυχιακούς φοιτητές, κατά 4,6% από υπάλληλους λογιστηρίου και 4,3% από επιχειρηματίες. Ωστόσο σε μικρότερα ποσοστά

συμμετείχαν στον καθορισμό του πορίσματος μου Υπάλληλοι Τράπεζας, Ιδιωτικοί Υπάλληλοι, Υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών.

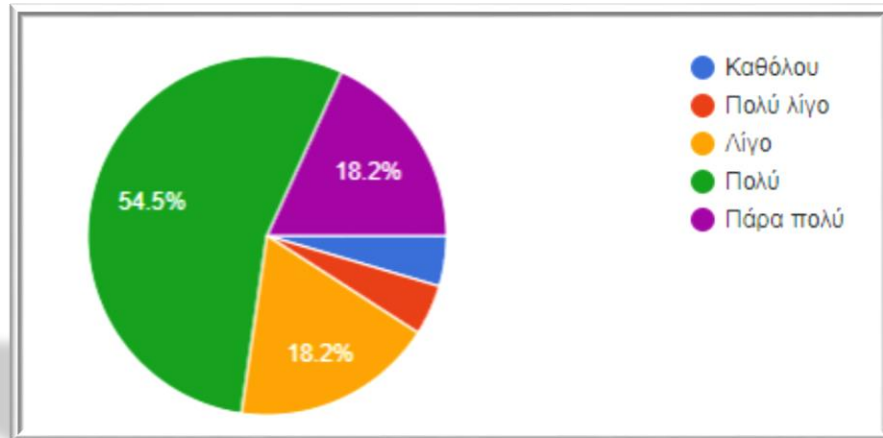
## 5. Εργασιακή εμπειρία



### Ερωτήσεις Έρευνας

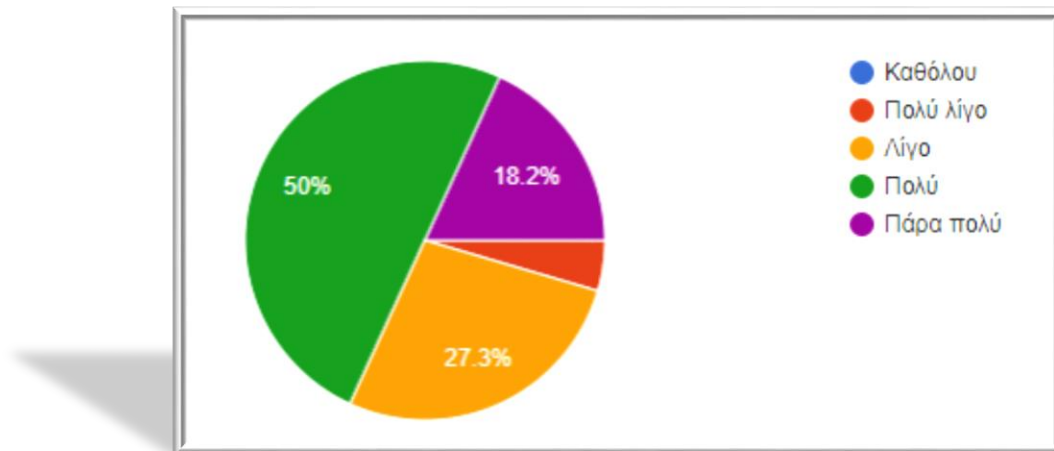
1. Πόσο καλά γνωρίζετε τον Ν.4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.);





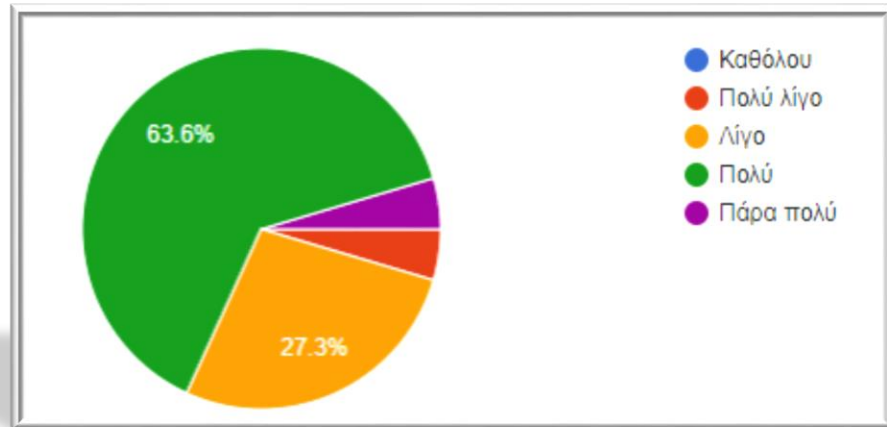
Λαμβάνοντας υπόψιν τα αποτελέσματα του ερωτηματολογίου όπως απεικονίζονται στο διάγραμμα παραπάνω, παρατηρούμε ότι η πλειοψηφία των ατόμων που απάντησαν σε αυτό γνωρίζουν τον Ν.4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα πολύ έως πάρα πολύ, πράγμα το οποίο σημαίνει, αν λάβουμε υπόψιν το γεγονός ότι το επάγγελμα του μεγαλύτερου μέρους των ατόμων που απάντησαν το ερωτηματολόγιο είναι ορκωτοί ελεγκτές ή λογιστές-φοροτεχνικοί, ότι έχουν επίγνωση του αντικειμένου και οι απαντήσεις τους θα παίξουν καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξη του πορίσματός μας.

**2. Πιστεύετε ότι ο Ν.4308/2014 έχει συμβάλει στην απλοποίηση και στον εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων;**



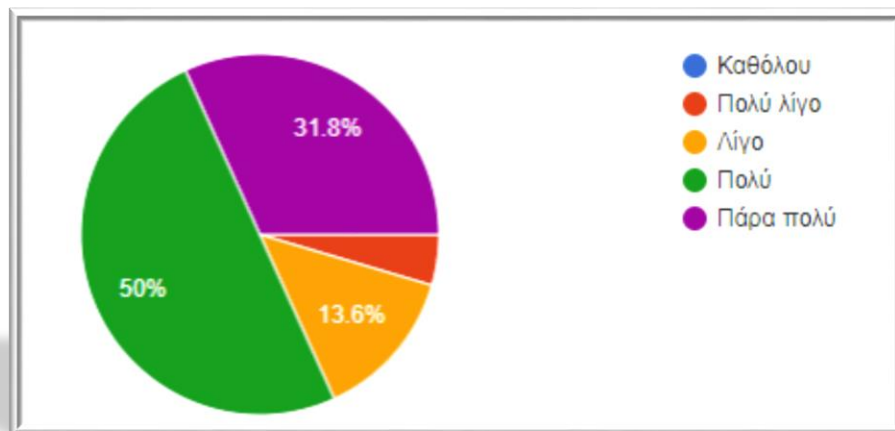
Παρατηρούμε λοιπόν ότι ο μισός πληθυσμός και άνω των ατόμων που απάντησαν πιστεύουν ότι ο Ν.4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχει συμβάλλει, αναπτύξει και απλοποιήσει τους λογιστικούς κανόνες που ισχύουν στην χώρα μας, πράγμα το οποίο με την σειρά του οδηγεί στην δημιουργία ενός πιο οργανωμένου και λειτουργικού λογιστικού πλαισίου για τις διάφορες οντότητες. Η συμβολή αυτή του Ν.4308/2018 αναφέρεται αναλυτικά σε αρκετά σημεία της παραπάνω εργασίας.

**3. Πιστεύετε ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, κατά τα Ε.Λ.Π., δίνουν την πραγματική εικόνα μιας επιχείρησης;**



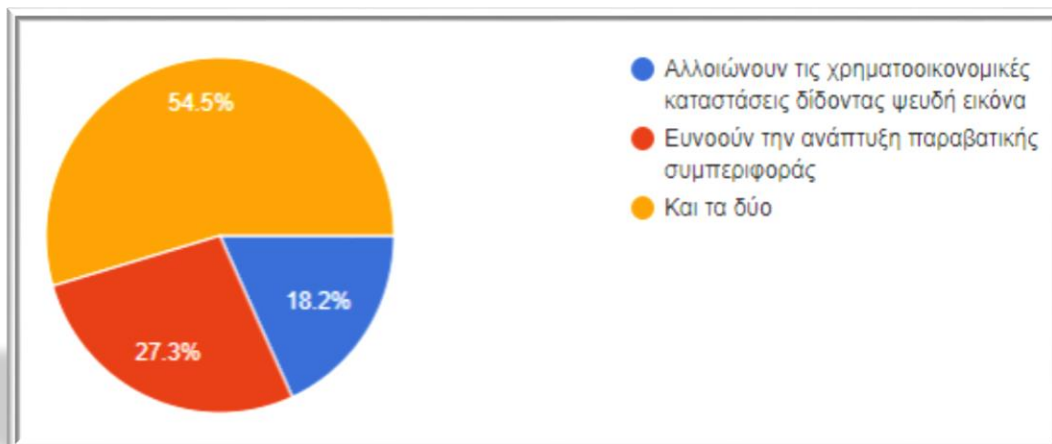
Το ποσοστό 63,6% δείχνει την χρησιμότητα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αλλά και την συμβολή και βοήθεια στις λογιστικές και ελεγκτικές αρχές να έχουν όσο κατά το δυνατό περισσότερο, μία σαφή και πραγματική εικόνα μιας οντότητας. Αυτό είναι πολύ σημαντικό όχι μόνο για τις λογιστικές και ελεγκτικές αρχές αλλά και για την πορεία της οικονομίας γενικότερα διότι συνιστά στο να μην αποκρύπτονται τυχόν παραβάσεις ή απάτες από την πλευρά της οντότητας. Ωστόσο τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι γραμμένα με αυτό τον τρόπο και εμπεριέχουν κατάλληλες ρυθμίσεις ώστε να εξασφαλίζουν όσο το δυνατό περισσότερο ότι τα στοιχεία που παρουσιάζουν οι οντότητες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι αληθή και αξιόπιστα.

- 4. Πιστεύετε ότι η φοροελεγκτική αρχή πρέπει να εξετάζει ενδελεχώς τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την εξεύρεση ενδείξεων παραβατικής συμπεριφοράς;**



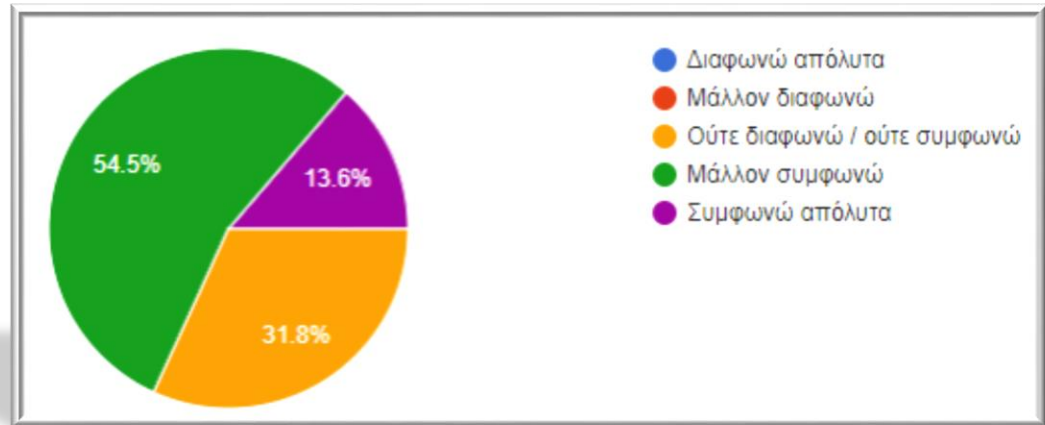
Παρατηρούμε λοιπόν ότι σχεδόν το 80% πιστεύει ότι προκειμένου να εντοπίζονται αλλά και να αποφεύγονται τυχόν παραβατικές συμπεριφορές από μία οντότητα η φοροελεγκτική αρχή θα πρέπει να εξετάζει συνεχώς και ενδελεχώς τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, πράγμα το οποίο είναι απόλυτα σωστό καθώς οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν την εικόνα μίας επιχείρησης και οτιδήποτε είναι λάθος ή πέρα από αυτά που προβλέπει ο νόμος σε αυτές, οδηγεί σε λάθος συμπεράσματα, λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα. Η φοροδιαφυγή αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα παράβασης των επιχειρήσεων, οι οποίες χρησιμοποιούν διάφορους τρόπους προκειμένου να μειώσουν τον φόρο που θα πρέπει να αποδώσουν στο κράτος. Γι' αυτό τον λόγο οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να εξετάζονται στοιχείο προς στοιχείο και από ανθρώπους που έχουν πλήρες γνώση των πληροφοριών που λαμβάνουν αλλά και την εμπειρία να αναγνωρίσουν τέτοιου είδους παραβατικές συμπεριφορές.

5. Οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές που προβλέπονται για τις πολύ μικρές οντότητες του Ν.4308/2014 (ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λ.π.) όπως τα αυξημένα όρια τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή/και η απαλλαγή από τη σύνταξη απογραφής ή/και η υιοθέτηση φορολογικών κανόνων ως λογιστικών (πχ. Αποσβέσεις) :



Παραπάνω από το 50% όπως παρατηρούμε παραπάνω υποστηρίζει ότι οι έξτρα απαλλαγές και απλοποιήσεις στις οποίες υπόκεινται οι πολύ μικρές οντότητες αλλοιώνουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και ωθούν τις οντότητες στο να προβαίνουν σε συμπεριφορές που δεν είναι σύμφωνες με τον νόμο.

**6. Συμφωνείτε με την άποψη ότι το αποτέλεσμα προ φόρων της κατάστασης των αποτελεσμάτων είναι η βάση προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματος;**

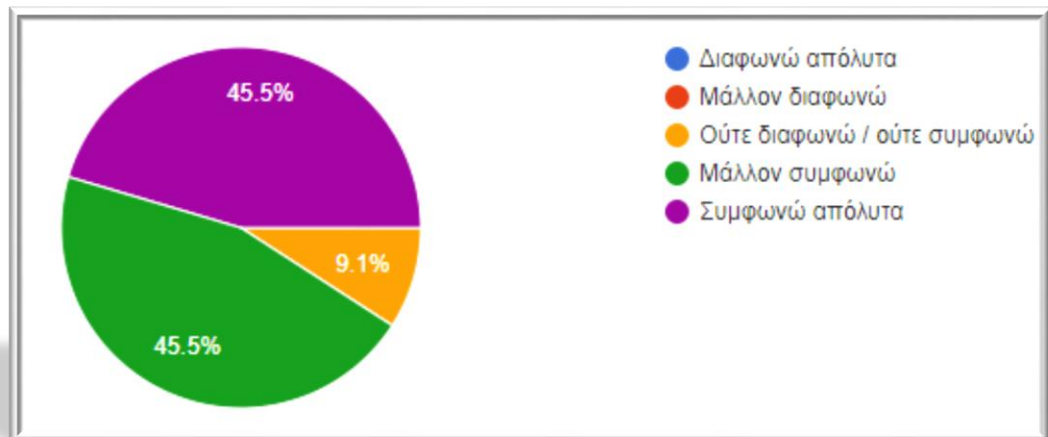


Παρατηρούμε λοιπόν ότι η πλειοψηφία των ατόμων που ανταποκρίθηκαν στο συγκεκριμένο ερωτηματολόγιο υποστηρίζουν ότι το αποτέλεσμα προ φόρων αποτελεί την βάση προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματος πράγμα το οποίο ισχύει, καθώς αποτελεί διάταξη του Ν.4172/2013 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας η οποία αναφέρει ότι το φορολογητέο αποτέλεσμα προκύπτει από τα αποτελέσματα χρήσης τα της κάθε οντότητας τα οποία με την σειρά τους προκύπτουν βάσει των αρχών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

#### **Αιτιολογήσεις απαντήσεων:**

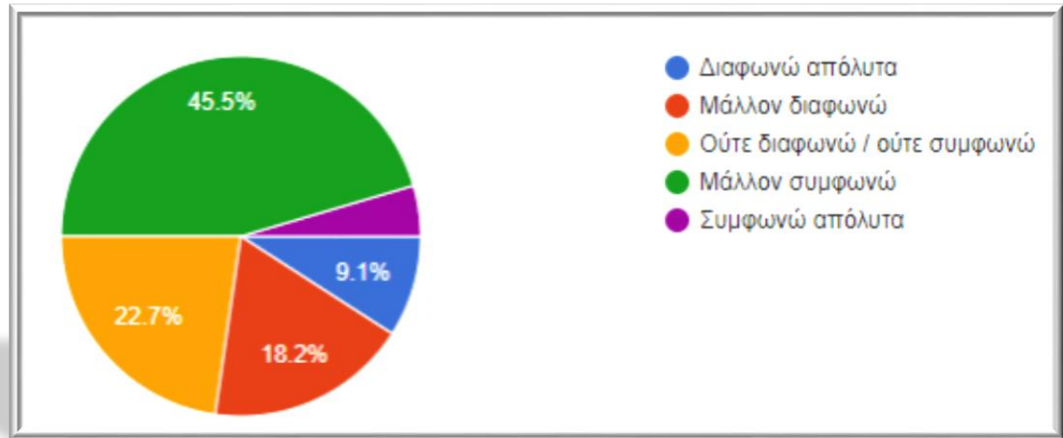
- Θα πρέπει να συμπεριληφθούν και οι φορολογικές αναμορφώσεις στο αποτέλεσμα προ φόρων, ώστε να γίνει ο προσδιορισμός του φόρου.
- Το φορολογητέο αποτέλεσμα βασίζεται στο αποτέλεσμα προ φόρων. Παρόλα αυτά ενδέχεται το αποτέλεσμα προ φόρων να έχει δεχθεί "πιέσεις" από έξοδα διοίκησης, διάθεσης κλπ επηρεάζοντας και το φορολογητέο αποτέλεσμα.
- Ναι, αλλά υπάρχουν εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές όπως ο ΕΝΦΙΑ που δεν εξοφλήθηκε μέσα στο έτος κλπ τις λεγόμενες "προσωρινές λογιστικές διαφορές" δηλαδή δαπάνες που ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος δε αναγνωρίζει την φορολογική τους έκπτωση.
- Είναι ο πιο ασφαλής τρόπος υπολογισμού των φόρων.
- Θα πρέπει να λαμβάνονται αυστηρά υπόψη οι αποσβέσεις, η ΚΕΥΑ και ο ουσιαστικός συντελεστής φορολόγησης(αποπληθωρισμένος).
- Ναι διότι βάσει αυτού υπολογίζεται το φορολογητέο αποτέλεσμα.
- Στην περίπτωση όπου η εταιρεία δεν τηρεί φορολογικό ισοζύγιο είναι ειδήλως η βάση προσδιορισμού του φορολογικού αποτελέσματος προκύπτει από το φορολογικό ισοζύγιο της εταιρείας.
- Αν δεν έχουμε αποτέλεσμα προ φόρων δεν μπορούμε να υπολογίσουμε διαφορετικά τον φόρο που αναλογεί σε μία οντότητα.

#### **7. Συμφωνείτε με την άποψη ότι η παρακολούθηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης γεγονότων και συναλλαγών διευκολύνει τον φορολογικό έλεγχο;**



Τα αποτελέσματα του ερωτηματολογίου μας οδηγούν ξεκάθαρα στο συμπέρασμα ότι η παρακολούθηση τόσο της λογιστικής όσο και της φορολογικής βάσης γεγονότων και συναλλαγών αποτελούν χρήσιμα εργαλεία και διευκολύνουν τον φορολογικό έλεγχο, καθώς υπάρχουν πολλές φορές όπου αυτές οι δύο βάσεις δεν ταυτίζονται με αποτέλεσμα να δημιουργούνται κάποιες διαφορές οι οποίες μπορεί να είναι προσωρινού αλλά και μόνιμου χαρακτήρα και να επηρεάζουν τα φορολογικά αποτελέσματα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα δημιουργίας διαφοράς μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι η αναγνώριση των εσόδων, τα οποία λογιστικά αναγνωρίζονται σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου και φορολογικά όταν αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του.

8. Στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) προβλέπεται ο προσδιορισμός των εσόδων εξωλογιστικά με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ή όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Συμφωνείτε;



Παρατηρούμε ότι σχεδόν ο μισός πληθυσμός πιστεύει ότι ο προσδιορισμός των εσόδων εξωλογιστικά ίσως κάποιες φορές να ευνοεί την παραβατική συμπεριφορά των οντοτήτων, ωστόσο το άλλο μισό του πληθυσμού πιστεύει ότι ο συγκεκριμένος τρόπος είναι ο κατάλληλος όταν τα λογιστικά αρχεία ή οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας δεν τηρούνται σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

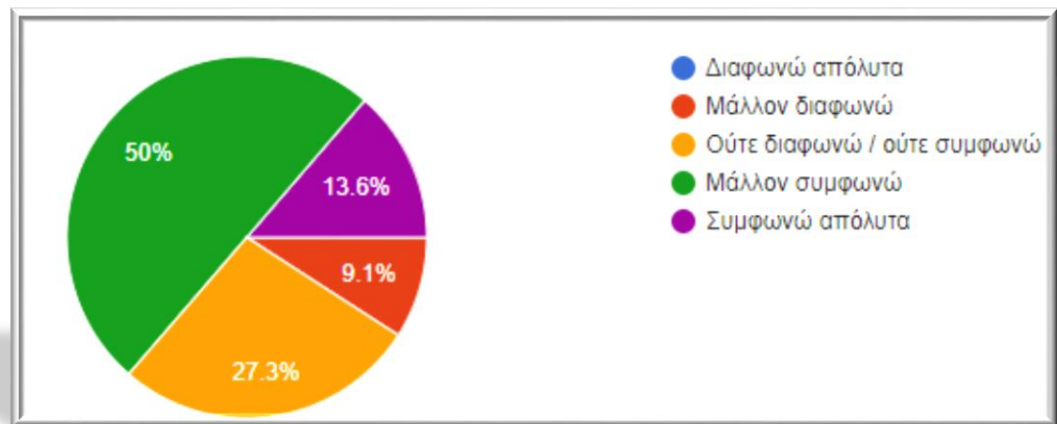
#### Αιτιολογήσεις απαντήσεων:

- Θα έπρεπε αυτά να γίνονται με βάση καταχωρημένα ή ελεγμένα μέσα για την αποφυγή λαθών ή παραβάσεων.
- Ο προσδιορισμός του εσόδου μπορεί να υπολογιστεί εξωλογιστικά αρκεί να παρέχεται κατάλληλο και επαρκές υποστηρικτικό υλικό που να δικαιολογεί το ύψος του εσόδου βάσει των αποδεκτών λογιστικών αρχών.
- Όταν τα λογιστικά βιβλία δεν έχουν τηρηθεί βάσει των αρχών της λογιστικής ο εξωλογιστικός προσδιορισμός βοηθά το κράτος στο να υπολογίσει κατά προσέγγιση το φορολογητέο εισόδημα.
- Χρειάζεται μία συνέπεια και ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις και κυρίως τακτικά αρχεία με τιμολόγια και αποδείξεις που να αποδεικνύουν τη δήλωση των εσόδων.
- Δίνει ευκαιρίες σε παραβατικές συμπεριφορές με την έλλειψη λογιστικής επιβεβαίωσης.
- Τα ΕΛΠ και καλύτερα τα ΔΛΠ θα πρέπει να υιοθετηθούν από όλες τις εταιρείες-ανεξαρτήτου μεγέθους-και να μην δίνεται η δυνατότητα χρήσης εξωλογιστικών μεθόδων καθότι μπορεί να οδηγούν σε παραποιήσεις των μεγεθών κατά το δοκούν της διοίκησης ενώ η τελευταία μπορεί να καταχραστεί αυτή τη δυνατότητα.
- Εάν δεν τηρούνται διπλογραφικά βιβλία θα πρέπει να αναζητούνται επιπλέον στοιχεία.
- Εφόσον δεν τηρούνται τα αρχεία σύμφωνα με τα ΕΛΠ πρέπει να επιστρατευτεί όποιο διαθέσιμο εργαλείο υπάρχει.



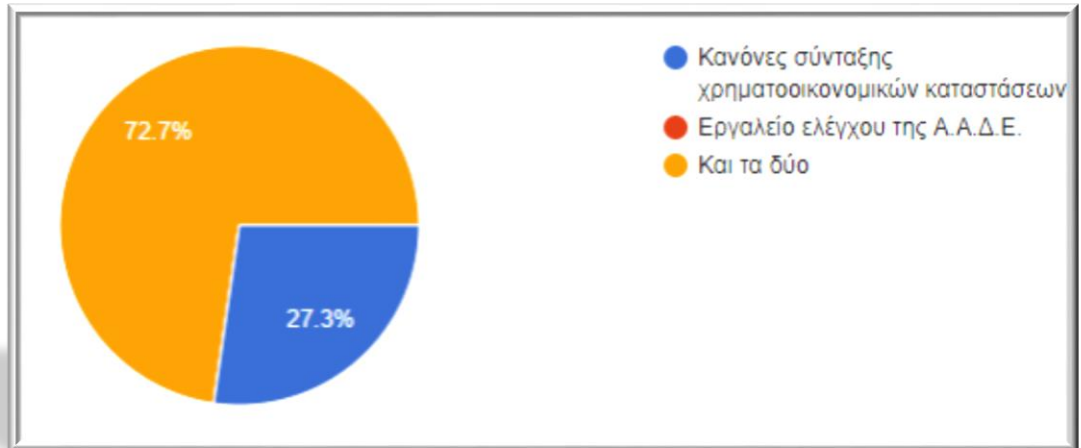
- Θα πρέπει να υπάρχουν πιο ασφαλείς μέθοδοι προσδιορισμού των εσόδων και των εξόδων αντίστοιχα.
- Θα πρέπει να ορίζεται συγκεκριμένος τρόπος υπολογισμού.

**9. Συμφωνείτε ότι το νέο έντυπο Ε3 (Αναλυτικά στοιχεία επιχειρήσεων) έχει σχεδιασθεί σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. για να διευκολύνει τις ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. στην επιλογή και τον έλεγχο υποθέσεων;**



Παρατηρούμε λοιπόν ότι παραπάνω από το μισό του πληθυσμού που απάντησαν το ερωτηματολόγιο στηρίζουν την άποψη ότι το νέο έντυπο Ε3 διευκολύνει το έργο της Α.Α.Δ.Ε. και των φοροελεγκτικών αρχών καθώς ο σχεδιασμός του είναι τέτοιος ώστε να καταγράφονται όλα τα απαραίτητα πληροφοριακά στοιχεία από τα λογιστικά βιβλία τα οποία με την σειρά τους είναι χρήσιμα για την δημιουργία της φορολογικής δήλωσης.

**10. Τα Ε.Λ.Π. είναι:**



Το παραπάνω διάγραμμα αντικατοπτρίζει σχεδόν με βεβαιότητα ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ικανή και αναγκαία συνθήκη για την Α.Α.Δ.Ε. καθώς αποτελούν ένα μέσο το οποίο όπως έχουμε αναφέρει ήδη είναι η βάση πάνω στην οποία στηρίζονται και οι φοροελεγκτικές αρχές. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται με βάση τα Ε.Λ.Π. αποτελούν το εργαλείο ελέγχου των ελεγκτικών αρχών. Καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα ότι οι δύο αυτές "έννοιες" είναι αλληλένδετες μεταξύ τους και αποτελούν δύο εργαλεία ώστε να εξασφαλίζεται σε όσο μεγαλύτερο βαθμό γίνεται ότι οι οντότητες παρέχουν μία αξιόπιστη και πραγματική εικόνα των οικονομικών καταστάσεων τους και ταυτόχρονα είναι συμμορφωμένες με όσα προβλέπει η φορολογική νομοθεσία.

#### Αιτιολογήσεις απαντήσεων:

- Δεν γνωρίζω κατά πόσο η ΑΑΔΕ τα χρησιμοποιεί για την παρακολούθηση των αποτελεσμάτων.
- Τα ΕΛΠ είναι κανόνες σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Η τήρηση των κανόνων υποστηρίζει το έργο της φορολογικής αρχής αλλά δεν μπορεί να αποτελέσει εργαλείο ελέγχου από μόνο του.
- Δίνουν οδηγίες και βοήθεια για την πραγματοποίηση των δύο.
- Κάνουν ευκολότερη την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και βοηθούν καλύτερα στον έλεγχο.
- Δεδομένων αντίστοιχων προτύπων άλλων προηγμένων οικονομικά χωρών παρατηρούμε ότι τα πρότυπα αυτά εφαρμόζονται για την καλύτερη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.
- Τα ΕΛΠ και η ΑΑΔΕ αποτελούν δύο βασικούς πυλώνες που δείχνουν την εικόνα της επιχείρησης και είναι αμοιβαίως εξαρτώμενα το ένα με το άλλο.
- Με τα ΕΛΠ ορίζονται οι κανόνες σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας και πάνω σε αυτές η ΑΑΔΕ με εργαλείο τα ΕΛΠ θα πρέπει να διενεργεί τους ελέγχους της.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1.	<i>Σύγγραμμα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» του Γεώργιου Α. Κορομηλά και της Μαρίας Θ. Τσιαουσίδου, Εκδόσεις «Tax Advisors»</i>
2.	<i>Σύγγραμμα «Φορολογικές Σημειώσεις 2018» του Γεώργιου Α. Κορομηλά, Εκδόσεις «Tax Advisors»</i>
3.	<a href="https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528">https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528</a>
4.	<a href="https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433">https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433</a>
5.	<i>Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ Ν.4308/2014</i>
6.	<a href="http://www.publicrevenue.gr/kpi/static/doc/egkuglioi_n4172/kvdikasforologiaseisodimatos.html">http://www.publicrevenue.gr/kpi/static/doc/egkuglioi_n4172/kvdikasforologiaseisodimatos.html</a>
7.	<a href="http://onetax.gr/">http://onetax.gr/</a>
8.	<i>«Αναβαλλόμενη Φορολογία και Δημιουργική Λογιστική» Διπλωματική εργασία Βασιλείου Χρυσάνθης</i>
9.	<i>«Η σχέση μεταξύ φορολογητέων και λογιστικών κερδών» Διπλωματική εργασία Παναγιώτας Τάρη</i>
10.	<i>«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα-Ερμηνείες-Εφαρμογές-Παραδείγματα» , Εμμανουήλ Πετράκης-Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής</i>
11.	<i>«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα-Κατηγοριοποίηση και Υποχρεώσεις των επιχειρήσεων-Οικονομικές καταστάσεις των ΕΛΠ» Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος-Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής</i>
12.	<i>«Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας-Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα-Μεταβολές»-Φορολογικό Σεμινάριο</i>
13.	<i>«Ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων υπό την ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(Ν.4172/2013)»-Ελληνικό Ανοιχτό Πανεπιστήμιο</i>
14.	<i>«Λογιστική-φορολογική παρακολούθηση εσόδων και εξόδων» Πτυχιακή εργασία Χατζάκη Ελευθερίας</i>

15.	<i>«Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης», <a href="http://www.e-forologia.gr">www.e-forologia.gr</a>, Νικόλαος Παπαγιάννης-Οικονομολόγος-Φοροτεχνικός</i>
16.	<i>«Ο πίνακας Κ του εντύπου Ε3 και η διάκριση λογιστικής-φορολογικής βάσης(Ανάλυση και Προβληματισμοί», <a href="http://www.taxheaven.gr">www.taxheaven.gr</a>, Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος-Ορκωτός-Ελεγκτής-Λογιστής</i>
17.	<i>«Πίνακας Λογιστικών διαφορών-Πίνακας Ε-Προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης», <a href="http://www.forogikanea.gr">www.forogikanea.gr</a></i>
18.	<i>«Οι διαφορές που δημιουργούνται μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου αποτελέσματος», <a href="http://www.bankingnews.gr">www.bankingnews.gr</a></i>
19.	<i>Σύγγραμμα «Ασκήσεις Λογιστικής για στελέχη επιχειρήσεων» του Γεώργιου Αληφαντή, εκδόσεις Διπλογραφία</i>
20.	<i>Σύγγραμμα «Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως» του Γεώργιου Αληφαντή, εκδόσεις Διπλογραφία</i>