

**ΚΩΔΙΚΑΣ  
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**



**ΚΩΔΙΚΑΣ  
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ  
(ΝΟΜΟΣ 4308/2014)**

ΕΚΔΟΣΗ 2η

ΕΝΗΜΕΡΩΜΕΝΗ ΚΑΙ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 5036/2023

Με την συνεργασία  
**ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΑΘ. ΖΑΡΚΑΛΗ**  
Οικονομολόγου - Δ/ντή σύνταξης περιοδικού «ΛΟΓΙΣΤΗΣ»

**ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΤΟΤΣΗ»**  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ 44 - 106 79 ΑΘΗΝΑ  
ΤΗΛ. 210.33.88.040, [www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)  
ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2024

*ΚΑΘΕ ΓΝΗΣΙΟ ΑΝΤΙΤΥΠΟ ΦΕΡΕΙ ΤΗΝ ΥΠΟΓΡΑΦΗ  
ΤΟΥ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ ΤΩΝ ΕΚΔΟΣΕΩΝ «ΤΟΤΣΗ»*

## **ΑΝΤΙ ΠΡΟΛΟΓΟΥ**

Η προηγούμενη 1η έκδοση του παρόντος Κώδικα ήταν ενημερωμένη μέχρι και το νόμο 4410/2016. Έκτοτε εκδόθηκαν οι νόμοι 4446/2016, 4472/2017, 4484/2017, 4591/2019, 4646/2019, 4818/2021, 4876/2021 και 5036/2023 οι οποίοι επέφεραν τροποποιήσεις και συμπληρώσεις στα άρθρα του Κώδικα Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014), γι' αυτό και κατέστη αναγκαία η παρούσα 2η έκδοση.

Η παρούσα 2η έκδοση περιλαμβάνει, εκτός από την κωδικοποίηση των διατάξεων του Ν. 4308/2014 με τα τέσσερα Παραρτήματα αυτού, τις αποφάσεις, τις ερμηνευτικές εγκυκλίους, τα διοικητικά έγγραφα, την αιτιολογική έκθεση και την έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής, που παρατίθενται κάτω από κάθε άρθρο του Κώδικα.

Ο παρόν Κώδικας συνοδεύεται από πίνακα περιεχομένων, από αλφαβητικό ευρετήριο του Ν. 4308/2014 και από αριθμητικό ευρετήριο των αποφάσεων, εγκυκλίων και διοικητικών εγγράφων.

Στις υποσημειώσεις του βιβλίου αναφέρονται οι τροποποιούσες και τροποποιούμενες διατάξεις, καθώς και ο χρόνος ισχύος αυτών.

Τέλος όπως στην προηγούμενη έκδοση έτσι και στην παρούσα, οι νέες και οι τροποποιούμενες διατάξεις παρατίθενται μέσα σε ράστερ για να τις εντοπίζει ευκολότερα ο αναγνώστης.

**Αθήνα, Απρίλιος 2024**

**ΧΡΗΣΤΟΣ Ν. ΤΟΤΣΗΣ**



## ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΥΛΗΣ

### ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

#### ΤΜΗΜΑ Α΄

	ΣΕΛ.
Κωδικοποίηση διατάξεων Ν. 4308/2014 .....	13

#### ΤΜΗΜΑ Β΄

#### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α΄: Ορισμοί .....	323
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β΄: Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων	341
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ΄: Σχέδιο λογαριασμών .....	363
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ΄: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	379

### ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Ατομικές απαντήσεις Ε.Λ.Τ.Ε. – Σ.ΛΟ.Τ. επί των άρθρων του Ν. 4308/2014 ...	399
--	-----

### ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ .....	677
----------------------------	-----

### ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ, ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	685
--	-----





**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ**  
**(Οι αριθμοί παραπέμπουν στις σελίδες)**

**ΚΩΔΙΚΑΣ**  
**ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Σελ.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

**ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ**  
**ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ**

<b>Άρθρο 1.-</b> Πεδίο εφαρμογής .....	13
<b>Άρθρο 2.-</b> Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων .....	24

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ**

<b>Άρθρο 3.-</b> Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία .....	35
<b>Άρθρο 4.-</b> Άλλα λογιστικά αρχεία .....	53
<b>Άρθρο 5.-</b> Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος .....	59
<b>Άρθρο 6.-</b> Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων .....	76
<b>Άρθρο 7.-</b> Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων .....	80

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

**ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ**

<b>Άρθρο 8.-</b> Τιμολόγιο πώλησης .....	83
<b>Άρθρο 9.-</b> Περιεχόμενο τιμολογίου.....	95
<b>Άρθρο 10.-</b> Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο .....	98
<b>Άρθρο 11.-</b> Χρόνος έκδοσης τιμολογίου .....	100
<b>Άρθρο 12.-</b> Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών .....	106
<b>Άρθρο 13.-</b> Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης .....	149
<b>Άρθρο 14.-</b> Ηλεκτρονικό τιμολόγιο .....	151
<b>Άρθρο 15.-</b> Αυθεντικότητα του τιμολογίου .....	159

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

**ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

<b>Άρθρο 16.-</b> Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	162
<b>Άρθρο 17.-</b> Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	167

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

#### ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Άρθρο 18.- Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία .....	175
Άρθρο 19.- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία .....	202
Άρθρο 20.- Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών .....	208
Άρθρο 21.- Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία .....	216
Άρθρο 22.- Υποχρεώσεις .....	217
Άρθρο 23.- Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι .....	226
Άρθρο 24.- Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία	233
Άρθρο 25.- Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων.....	249
Άρθρο 26.- Στοιχεία της καθαρής θέσης .....	254
Άρθρο 27.- Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα .....	257
Άρθρο 28.- Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών.	261

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

#### ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Άρθρο 29.- Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων .	265
Άρθρο 30.- Απλοποιήσεις και απαλλαγές .....	273

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

#### ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Άρθρο 31.- Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης .....	279
Άρθρο 32.- Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης .....	281
Άρθρο 33.- Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση .....	284
Άρθρο 34.- Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων	288
Άρθρο 35.- Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες .....	294
Άρθρο 36.- Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	298

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

#### ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 37.- Πρώτη εφαρμογή .....	300
Άρθρο 38.- Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις .....	313
Άρθρο 39.- Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων .....	316
Άρθρο 40.- Μεταβατικές διατάξεις .....	319
Άρθρα 41-43.- .....	320
Άρθρο 44.- Έναρξη ισχύος .....	321

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

---

### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'.- ΟΡΙΣΜΟΙ .....	323
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β'.- ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .....	341
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ'.- ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ .....	363
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ'.- ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤ/ΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .....	379



**ΚΩΔΙΚΑΣ  
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

**N. 4308/2014  
(ΦΕΚ 251/Τ. Α' /24.10.2014)**

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ  
Εκδίδομε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1  
ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ**

**ΑΡΘΡΟ 1**

**ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'.

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα<sup>(1)</sup> που υποχρεούνται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ)<sup>(2)</sup> Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283).

ε)<sup>(3)</sup> Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμο-

(1) Η φράση «του ιδιωτικού τομέα» της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 που αναγράφεται με πλάγια στοιχεία διαγράφηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

(2) Η περίπτωση δ της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν. 4410/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν.4270/2014.»

(3) Η περίπτωση ε της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 1 άρθρου 41 του ν. 4410/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

γής του Π.Δ. 1123/1980.

3. Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις:

α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, όπως ορίζονται στο παράρτημα αυτού του νόμου.

β) .....<sup>(1)</sup>

γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ).

ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005.

στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999.

ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν. 2367/1995.

η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ).

θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.

ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

4. Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α..

5. Οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α., συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

6. Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του παρόντος νόμου.

7.<sup>(2)</sup> Οι φορείς του δημόσιου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 οι οποίοι από άλλη

(1) Η περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 καταργήθηκε με την περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου. Η καταργηθείσα περίπτωση είχαν ως εξής: «β) Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικής οντότητας, οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.»

(2) Η παράγραφος 7 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση ε της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν. 4410/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«7. Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 εφαρμόζουν

διάταξη νόμου υποχρεώνονταν σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών της Υποπαραγράφου Ε1 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), όταν δεν emπίπτουν στις περιπτώσεις της παρ. 2, εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 του παρόντος νόμου, πλην των διατάξεων των παραγράφων 8 έως 12 του άρθρου 3 και των διατάξεων που αφορούν την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**8.** Η Τράπεζα της Ελλάδος εφαρμόζει, στο μέτρο που δεν αντιβαίνουν το Καταστατικό της, μόνο τις διατάξεις των άρθρων 3 έως και 15, πλην της παρ. 14 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Η ίδια οντότητα συντάσσει Ισολογισμό (κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης), Κατάσταση αποτελεσμάτων και Προσάρτημα (σημειώσεις), με βάση τους κανόνες και τα υποδείγματα που ορίζονται από τις λογιστικές αρχές του Ευρωσυστήματος.

**9.** Οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ):

**α)** Επιμετρούν το ενεργητικό τους που αναφέρεται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 59 του ν. 4099/2012 (παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 της Οδηγίας 2009/65/ΕΚ) στην εύλογη αξία του. Ο προσδιορισμός των εύλογων αξιών και οι σχετικές γνωστοποιήσεις γίνονται βάσει των Δ.Π.Χ.Α..

**β)** Διαφορές επιμέτρησης του κατεχόμενου, στο τέλος της περιόδου, ενεργητικού του σημείου (α) αυτής της παραγράφου καταχωρούνται στα αποτελέσματα της περιόδου<sup>(1)</sup>, στην Κατάσταση Εξέλιξης των Καθαρών Περιουσιακών Στοιχείων.

**γ)** Εφαρμόζουν τα άρθρα 3 έως και 15 του παρόντος νόμου, καθώς και, κατά περίπτωση, τα άρθρα 16 έως και 30 και 37 έως και 40 του παρόντος νόμου για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές.

**10.** Οι οντότητες της παραγράφου 9 του παρόντος άρθρου συντάσσουν Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμό) του υποδείγματος Β.11 και Κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων περιόδου του υποδείγματος Β.12.

**11.** Θέματα άλλων απλοποιήσεων και απαλλαγών ανά κατηγορία οντοτήτων ρυθμίζονται στο άρθρο 30 του παρόντος νόμου, σε ό,τι αφορά στις ατομικές χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Η παράγραφος 1 ορίζει ότι το πλήρες γλωσσάριο όρων του Παραρτήματος Α' είναι αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος νόμου και ότι η εφαρμογή επιμέρους διατάξεων γίνεται με βάση αυτούς τους όρους. Στην παράγραφο 2 καθορίζονται οι υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες, ενώ στις παραγράφους 3 έως 6 αναφέρονται οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, είτε δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 είτε δυνάμει του παρόντος νόμου, είτε σε προαιρετική βάση. Στην παράγραφο 7 ορίζεται ότι οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές

μόνο τα άρθρα 3 έως και 15, πλην των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.»

(1) Οι λέξεις «στα αποτελέσματα της περιόδου» της περίπτωσης β' της παραγράφου 9 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 που αναγράφονται με πλάγια στοιχεία διαγράφηκαν με την περίπτωση στ της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014, εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 του παρόντος νόμου. Στην παράγραφο 8 ρυθμίζεται το λογιστικό πλαίσιο της Τράπεζας της Ελλάδος. Τέλος, στις παραγράφους 9 και 10 καθορίζεται το λογιστικό πλαίσιο των οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες.

#### **ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 Ν. 4308/2014**

Συμφώνως προς τον ορισμό του Παραρτήματος Α του Νσχ, «οντότητα» είναι «κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα». Με την 4 παράγραφο 2 του άρθρου 1 προσδιορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του Νσχ. Από τη διατύπωση της προτεινόμενης παραγράφου 2 δεν καθίσταται σαφές εάν και σε ποιο βαθμό εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νσχ τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή οι αλλοδαπές νομικές οντότητες που αναπτύσσουν δραστηριότητα στην Ελλάδα (πρβλ. άρθρο 1 παρ. 2 του καταργούμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών).

#### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

1.1.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι οι παρατιθέμενοι ορισμοί στο παράρτημα Α λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου. Η χρήση των ορισμών στοχεύει στην ομοιόμορφη, ορθή και ασφαλή εφαρμογή του νέου νομοθετικού πλαισίου.

1.2.1 Με την παράγραφο 2 καθορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων αυτού του νόμου. Ιδιαίτερα, με την περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 υπόκειται στις ρυθμίσεις του νόμου και κάθε οντότητα που βάσει της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας υποχρεούται στην τήρηση λογιστικών αρχείων.

1.2.2 Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

1.2.3 Επισημαίνεται, ότι από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες:

α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και

β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

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



1.3.1 Αναφορικά με το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα, διευκρινίζεται ότι αυτό (το υποκατάστημα) δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα όντας τμήμα μιας αλλοδαπής τράπεζας που λειτουργεί υπό την πλήρη εποπτεία των αρχών της χώρας της. Εκ του λόγου αυτού δεν υποχρεούται σε εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, αλλά μπορεί να τα εφαρμόζει εναλλακτικά της εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του παρόντος νόμου.

1.3.2 Όταν το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας (υπό 1.3.1) εφαρμόζει τις λογιστικές διατάξεις του παρόντος νόμου, εμπίπτει στην κατηγορία μεγέθους βάσει του άρθρου 2 και έχει τις ανάλογες λογιστικές υποχρεώσεις. Σημειώνεται ότι το υποκατάστημα αυτό δύναται, βάσει της παραγράφου 9 του άρθρου 3, να συνεχίσει να χρησιμοποιεί το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 384/1992. Σε ότι αφορά τη μορφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το υποκατάστημα προσαρμόζει τα υποδείγματα του παρόντος νόμου σε ότι αφορά τη μορφή, το περιεχόμενο και την ονοματολογία των λογαριασμών, λόγω της ιδιαίτερης φύσης του τραπεζικού κλάδου, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 16.

1.3.3 Για την υποχρέωση εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από θυγατρικές οντοτήτων που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (υποπαράγραφος 3.β του άρθρου 1), το ποσοστό 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων αναφέρεται στην μητρική εταιρεία και όχι στον όμιλο.

1.4.1 Όταν μια οντότητα εφαρμόζει προαιρετικά το λογιστικό πλαίσιο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, στον υπολογισμό των πέντε ετών για την υποχρέωση παραμονής σε αυτό το λογιστικό πλαίσιο προσμετρείται και η πρώτη περίοδος εφαρμογής, χωρίς ωστόσο να λαμβάνεται υπόψη η συγκριτική περίοδος της πρώτης εφαρμογής.

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

## ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

**ΑΠΟΦ. ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1007/9.1.2015.- Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων) των αγροτών και λοιπών περιπτώσεων.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α').

.....  
Αποφασίζουμε

### Άρθρο 1

1. Παρέχεται η δυνατότητα, από το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής, μη ενημέρωσης λογιστικών βιβλίων στους αγρότες – φυσικά πρόσωπα οι οποίοι λόγω υπέρβασης των ορίων της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), εφόσον:

α) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν το ενάμιση εκατομμύριο (1.500.000) ευρώ,

β) τα λογιστικά στοιχεία τηρούνται με τάξη και πληρότητα ώστε να εκπληρούνται με ορθότητα οι φορολογικές ή άλλες υποχρεώσεις του υπόχρεου και να διευκολύνεται η διενέργεια

οποιοδήποτε ελέγχου, και

γ) δεν ασκείται άλλη δραστηριότητα, για την οποία υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων.

2. Όσοι αγρότες – φυσικά πρόσωπα του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. δεν ασκήσουν την επόμενη διαχειριστική περίοδο την αγροτική τους εκμετάλλευση ούτε δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης, δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.

Στην περίπτωση που μέχρι το τέλος της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου δεν προκύπτει το ύψος των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης, λαμβάνεται υπόψη το ποσό της προ-προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Επί μεταβίβασης δε, των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, η υποχρέωση για τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) καταλαμβάνει τους αγρότες με εναπομείναντα δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης πάνω από το προβλεπόμενο όριο των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

#### Άρθρο 2

Απαλλάσσονται από το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής μόνο από την ενημέρωση λογιστικών αρχείων (βιβλία) οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 οι οποίες:

1. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που πωλούν αγαθά ή προσφέρουν υπηρεσίες, αποκλειστικά από σταθερά σημεία μετά από άδεια των αρμόδιων υπηρεσιών, με εξαίρεση τις λαϊκές αγορές και τα παζάρια.

Στην απαλλαγή της παραγράφου αυτής εντάσσονται, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, οι στιλβωτές υποδημάτων καθώς και οι πωλητές κουλουριών, ψημένων καλαμποκιών, κάστανων, ξηρών καρπών, καρύδας ή άλλων αγαθών, που πωλούνται ή προσφέρονται.

2. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α') με εξαίρεσή τους εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, τα πρατήρια υγρών καυσίμων και τους πωλητές πετρελαίου θέρμανσης.

3. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) – πλανόδιοι λιανοπωλητές λαχείων.

4. Είναι οντότητες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 2859/2000.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 73 Β'/16.1.2015)

#### **ΑΠΟΦ. ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1022/21.1.2015.- Ένταξη οντοτήτων στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251Α').

2. Τις διατάξεις της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 καθώς και της παραγράφου 10 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251Α').

#### Αποφασίζουμε

1. Η οντότητα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, η οποία έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας: α) την εμπορία υγρών καυσίμων (βενζίνη-πετρέλαιο κίνησης, πετρέλαιο θέρμανσης ή υγραέριο κίνησης) του Νόμου 3054/2002, ή β) την χονδρική πώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων, εντάσσεται αποκλειστικά και μόνο για το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, ανεξαρτήτως κύκλου εργασιών.

2. Οι επιστημονικοί σύλλογοι της χώρας οι οποίοι έχουν συσταθεί ως Ν.Π.Δ.Δ., έχουν ίδια περιουσία και έσοδα προερχόμενα από συνδρομές των μελών τους, υπόκεινται στις διατάξεις του κοινού δικαίου ως προς την απόκτηση δικαιωμάτων, την ανάληψη υποχρεώσεων και την εν γένει

διαχείριση και αξιοποίηση της περιουσίας τους, όταν δεν εμπίπτουν στις οντότητες της γενικής κυβέρνησης του Ν. 4270/2014, εμπίπτουν στις οντότητες της παραγράφου 2.δ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014. Για τους σκοπούς του Νόμου 4308/2014 οι εν λόγω οντότητες έχουν τις λογιστικές υποχρεώσεις των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2γ του άρθρου 1.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 252 Β'/20.2.2015)

**ΑΠΟΦ. ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1019/16.1.2015.- Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α').

.....  
Αποφασίζουμε

**Άρθρο 1**

1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ίδιου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014.

2. Η δυνατότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες:

2.1. Εκμετάλλευση λατομείου (απλή εξόρυξη αργών λίθων επεξεργασία λατομικών προϊόντων).
2.2. Κατασκευή ή εμπορία σφραγίδων, επιγραφών, σημάτων.
2.3. Εκμετάλλευση τυπογραφείου γενικά.
2.4. Φωτογραφείο και εργαστήριο εμφάνισης φίλμς – εκτυπώσεις φωτογραφιών γενικώς.
2.5. Εκδόσεις εφημερίδων και περιοδικών.
2.6. Βιβλιοδετείο.
2.7. Εργαστήριο φωτοτυπιών και πολυγραφώσεων.
2.8. Αρτοποιείο, πρατήριο άρτου, ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής, εργαστήριο ζαχαροπλαστικής (πώληση σε ιδιώτες καταναλωτές, λιανική ή κυρίως λιανική).
2.9. Γαλακτοζαχαροπλαστείο και γαλακτοπώλης γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.10. Εμπορία ειδών διατροφής (παντοπωλείο, μίνι μάρκετ, σούπερ μάρκετ, κ.λπ., πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.11. Εμπορία νωπών και κατεψυγμένων ιχθύων (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.12. Οπωρολαχανοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.13. Εμπορία ρακών ή απορριμμάτων.
2.14. Εμπορία ψιλικών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.15. Πρακτορείο εφημερίδων και περιοδικών γενικά.

2.16. Ανθοπωλείο.
2.17. Εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης, μπαρ, καφετέριες, κυλικεία, αναψυκτήρια ή συναφείς δραστηριότητες, καθώς και οι αυτόματοι πωλητές συναφών ειδών.
2.18. Εμπορία ειδών βιβλιοπωλείου (πώληση χονδρική – λιανική).
2.19. Εμπορία ειδών χαρτοπωλείου (φάκελοι, γραφική ύλη, κ.λπ.), ειδών σχεδιάσεως και συναφών οργάνων (πώληση χονδρική – λιανική).
2.20. Εκδόσεις βιβλίων γενικά.
2.21. Παραγωγή ή εμπορία τυροπιτών, σάντουιτς και συναφών ειδών (πώληση χονδρική – λιανική).
2.22. Φαρμακείο.
2.23. Πωλήσεις ηλεκτρονικών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων (χονδρική ή λιανική).
2.24. Υλικά ραπτικής και υποδηματοποιίας (χονδρική – λιανική).
2.25. Πωλήσεις σιδηρικών εργαλείων χειρός και ειδών κιγκαλερίας (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.26. Είδη υγιεινής διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.27. Παλαισιδέρα, σίδηρος και παλαιά μέταλλα (σκραπ).
2.28. Μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων (που αγοράζονται με το βάρος). Σε περίπτωση σύνταξης απογραφής των ειδών αυτών, αυτή δύναται α διενεργείται με το βάρος και όχι κατ' είδος.
2.29. Εμπορία ψιλικών και ζαχαρωδών προϊόντων (πώληση χονδρική – λιανική).
2.30. Εμπορία παλαιών γραμματοσήμων και συναφών.
2.31. Εμπορία ψιλικών – κλωστικών ραφής και πλεξίματος, νημάτων, εργόχειρων, κεντημάτων και συναφών ειδών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.32. Αγρότες (ειδικού και κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α.) και αγροτικές εκμεταλλεύσεις.
2.33. Παλαιοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.34. Εμπορία μεταχειρισμένων ειδών ένδυσης και υφασμάτων λαϊκής κατανάλωσης (που αγοράζονται ή πωλούνται με το βάρος).
2.35. Εμπορία ψευδοκοσμημάτων γενικά (πώληση λιανική ή χονδρική).
2.36. Εμπορία αγαθών που προέρχονται από πλειστηριασμούς.
2.37. Πρατήρια καπνοβιομηχανικών προϊόντων (πώληση χονδρική).
2.38. Εμπορία ωδικών πτηνών, μικρών ζώων, τροφών και εξαρτημάτων αυτών, διακοσμητικών ψαριών, πτηνών, ζώων και συναφών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.39. Εμπορία χρωμάτων βερνικιών στόκων και λοιπών συναφών (λιανικώς ή κυρίως λιανικώς).
2.40. Κτηνιατρικά φαρμακεία.
2.41. Κρεοπώλες (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
2.42. Εκμεταλλευτής περιπτέρου.
2.43. Πωλήσεις οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως, καθώς και ο αγρότης που πωλεί τα προϊόντα παραγωγής του από λαϊκές αγορές.

3. Μια οντότητα θεωρείται ότι πωλεί κυρίως λιανικά (κυρίως λιανική πώληση) όταν οι πωλήσεις σε ιδιώτες καταναλωτές υπερβαίνουν το 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών.

### Άρθρο 2

1. Η πολύ μικρή οντότητα, βάσει της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 και της παραγράφου 11 του άρθρου 30 του ίδιου νόμου, που συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα) και έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία (πρατήριο) υγρών καυσίμων ή/και πετρελαίου θέρμανσης, προσδιορίζει τα αποθέματά της βάσει του συστήματος εισροών-εκροών.

2. Η οντότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που πωλεί, πέραν των υγρών καυσίμων και του πετρελαίου θέρμανσης, λιπαντικά ή και τσιγάρα, δύναται να μη διενεργεί απογραφή αυτών των ειδών όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών εξ' αυτών των αγαθών (λιπαντικά και τσιγάρα) δεν υπερβαίνει το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του νόμου 4308/2014 (150.000 ευρώ).

3. Όταν η οντότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου διατηρεί και άλλη δραστηριότητα πώλησης αγαθών, πέραν των αναφερόμενων αγαθών στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου, η άλλη δραστηριότητα κρίνεται αυτοτελώς σε ό,τι αφορά τη διενέργεια απογραφής αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η οντότητα αυτή δύναται να μη διενεργεί φυσική απογραφή για τα αγαθά της εν λόγω δραστηριότητας, όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών της δραστηριότητας αυτής δεν υπερβαίνει το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του νόμου 4308/2014 (150.000 ευρώ).

4. Η οντότητα του παρόντος άρθρου δεν εμπίπτει στις ρυθμίσεις του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης.

### Άρθρο 3

Η παρούσα ισχύει για το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 221 Β'/17.2.2015)

## ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014<sup>(1)</sup>.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

Εισαγωγή

1. Στο φύλλο εφημερίδας της Κυβέρνησης 251 Α' με ημερομηνία 24.11.2014 δημοσιεύθηκε ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Με το νόμο αυτό καταργείται, μεταξύ άλλων, ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (υποπάργραφος Ε1 της παραγράφου Ε του νόμου 4093/2012), το Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α 283/15-12-1980) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920, και σειρά άλλων διατάξεων νόμων που αναλυτικά αναφέρονται στο άρθρο 38. Ιδιαίτερα σε ό,τι αφορά στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, καταργείται επίσης ρητά και κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάσει αυτών των καταργούμενων διατάξεων ή του προϊσχύσαντος Π.Δ. 186/1992.

2. Ο παρών νόμος αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα. Έχει επίσης τέσσερα παραρτή-

(1) Η ΕΔΥΟ πολ. 1003/2014 έχει τροποποιηθεί με τις πολ. 1024/21.1.2015, πολ. 1261/3.12.2015 και την Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014.

ματα. Α: Ορισμοί, Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, Γ: Σχέδιο λογαριασμών και Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η ύλη του νόμου διαχωρίζεται στις εξής βασικές ενότητες:

Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων (άρθρα 1 και 2). Αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής και στην ταξινόμηση των υποκειμένων οντοτήτων βάσει μεγέθους.

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

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

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

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

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

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

Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 37 έως 44). Σημειώνεται ότι τα άρθρα 41 έως και 43 αναφέρονται σε τροπολογίες σε άλλα νομοθετήματα και συνεπώς δεν αφορούν στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

3. Τα κεφάλαια 2 (Λογιστικά αρχεία) και 3 (Παραστατικά πωλήσεων) εφαρμόζονται από το σύνολο των οντοτήτων που κατά το άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) υπόκεινται σε αυτό το νόμο, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή ή το μέγεθος ή από το εάν είναι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές, ή εμπίπτουν στον ιδιωτικό ή στο δημόσιο τομέα. Η υποχρέωση αυτή υφίσταται, όπως ειδικότερα ορίζεται στο άρθρο 1, έστω και εάν οι οντότητες απαλλάσσονται από τις αμιγώς λογιστικές διατάξεις των κεφαλαίων 4 έως 8 καθόσον, σύμφωνα με το νόμο αυτό, εφαρμόζουν άλλους λογιστικούς κανόνες.

4. Η παρούσα ερμηνευτική εγκύκλιος εφαρμόζεται τα κεφάλαια 1 έως και 3 (άρθρα 1 έως και 15) του νόμου, που τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015. Εφαρμόζεται επίσης ορισμένες παραγράφους του άρθρου 30 και το άρθρο 39, που αναφέρονται σε θέματα τα οποία απαιτούν αποφάσεις και ενέργειες της διοίκησης από την έναρξη της πρώτης περιόδου εφαρμογής αυτού του νόμου. Για τις υπόλοιπες διατάξεις του νόμου θα εκδοθεί προσεχώς συμπληρωματική ερμηνευτική εγκύκλιος με οδηγίες εφαρμογής.

5. Σημειώνεται ότι παρατίθεται ερμηνευτικό – επεξηγηματικό κείμενο μόνο για όσες παραγράφους άρθρων που κρίθηκε αναγκαίο ή χρήσιμο, για την ορθή και ασφαλή εφαρμογή του νόμου.

6. Η παρούσα εγκύκλιος εκδίδεται ύστερα από πρόταση της Διαρκούς Επιτροπής της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Ν. 4308/2014.

Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής Παράγραφος 1 (ορισμοί)

1.1.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι οι παρατιθέμενοι ορισμοί στο παράρτημα Α λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου. Η χρήση των ορισμών στοχεύει στην ομοιόμορφη, ορθή και ασφαλή εφαρμογή του νέου νομοθετικού πλαισίου.

Παράγραφος 2 (υποκείμενες οντότητες).

1.2.1 Με την παράγραφο 2 καθορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων αυτού του νόμου. Ιδιαίτερα, με την περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 υπόκειται στις ρυθμίσεις του νόμου και κάθε οντότητα που βάσει της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων.

1.2.2 Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

1.2.3 Επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρ-



μογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες:

α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και

β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

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

#### Παράγραφος 3

1.3.1 Αναφορικά με το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα, διευκρινίζεται ότι αυτό (το υποκατάστημα) δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα όντας τμήμα μιας αλλοδαπής τράπεζας που λειτουργεί υπό την πλήρη εποπτεία των αρχών της χώρας της. Εκ του λόγου αυτού δεν υποχρεούται σε εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, αλλά μπορεί να τα εφαρμόζει εναλλακτικά της εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του παρόντος νόμου.

1.3.2 Όταν το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας (υπό 1.3.1) εφαρμόζει τις λογιστικές διατάξεις του παρόντος νόμου, εμπίπτει στην κατηγορία μεγέθους βάσει του άρθρου 2 και έχει τις ανάλογες λογιστικές υποχρεώσεις. Σημειώνεται ότι το υποκατάστημα αυτό δύναται, βάσει της παραγράφου 9 του άρθρου 3, να συνεχίσει να χρησιμοποιεί το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 384/1992. Σε ότι αφορά τη μορφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το υποκατάστημα προσαρμόζει τα υποδείγματα του παρόντος νόμου σε ότι αφορά τη μορφή, το περιεχόμενο και την ονοματολογία των λογαριασμών, λόγω της ιδιαίτερης φύσης του τραπεζικού κλάδου, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 16.

1.3.3 Για την υποχρέωση εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από θυγατρικές οντοτήτων που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (υποπαράγραφος 3.β του άρθρου 1), το ποσοστό 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων αναφέρεται στην μητρική εταιρεία και όχι στον όμιλο.

#### Παράγραφος 4

1.4.1 Όταν μια οντότητα εφαρμόζει προαιρετικά το λογιστικό πλαίσιο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, στον υπολογισμό των πέντε ετών για την υποχρέωση παραμονής σε αυτό το λογιστικό πλαίσιο προσμετρείται και η πρώτη περίοδος εφαρμογής, χωρίς ωστόσο να λαμβάνεται υπόψη η συγκριτική περίοδος της πρώτης εφαρμογής.

#### Παράγραφος 7

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

## ΑΡΘΡΟ 2

### ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

1. Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω κατηγορίες των παραγράφων 2 έως 6 του παρόντος άρθρου.

2. Πολύ μικρές οντότητες.

Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

3. Ειδικά οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ.

4. Μικρές οντότητες.

Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

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

5. Μεσαίες οντότητες.

Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

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

6. Μεγάλες οντότητες.

Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

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

7. Το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» και το καθαρό ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών» που αναφέρονται σε αυτό το άρθρο είναι εκείνα των αντίστοιχων κονδυλίων των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ως εξής:

α) «Σύνολο ενεργητικού» είναι το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» του υποδείγματος ισολογισμού Β.1.1 ή Β.1.2 ή Β.5, αναλόγως.

β) «Κύκλος εργασιών» είναι το ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών (καθαρός)» του υποδείγματος της Κατάστασης αποτελεσμάτων Β.2.1 ή Β.2.2 ή Β.6, αναλόγως.



8. Σε περίπτωση περιόδου διαφορετικής του δωδεκάμηνου, ο κύκλος εργασιών για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου υπολογίζεται κατ' αναλογία σε ετήσια βάση.

9. Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων των παραγράφων 2 και 4 έως 6 ή το κριτήριο της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου για δύο διαδοχικές περιόδους, για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού του νόμου η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

10.<sup>(1)</sup> .....

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Με τις διατάξεις του άρθρου 2 καθορίζονται τα όρια μεγέθους των οντοτήτων για την εφαρμογή του παρόντος νόμου. Τα όρια αυτά στηρίζονται στα κριτήρια μεγέθους της Οδηγίας 34. Η βασική αρχή που υιοθετεί ο παρών νόμος είναι ότι οι λογιστικοί κανόνες για την κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων προσδιορίζονται με βάση το μέγεθος της οντότητας και όχι με βάση το νομικό τύπο.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

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

α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, βάσει του άρθρου 16,

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

γ) απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

2.2 Για τους λογιστικούς σκοπούς αυτού του νόμου, δηλαδή για τον προσδιορισμό των λογιστικών υποχρεώσεων των οντοτήτων που υποχρεούνται στην εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων του παρόντος νόμου, το παρόν άρθρο ταξινομεί τις υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθός τους σε: πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Ωστόσο, οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες που προδιαγράφονται στα κεφάλαια 4 έως 8, αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 του παρόντος νόμου:

α) οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.,

β) η Τράπεζα της Ελλάδος (εφαρμόζει τις λογιστικές αρχές του ευρωσυστήματος),

γ) οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (εφαρμόζουν το προβλεπόμενο για αυτές λογιστικό πλαίσιο), και

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

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

2.3 Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να

(1) Η παράγραφος 10 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 καταργήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016. Η κατάργηση ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου. Η καταργηθείσα παράγραφος είχαν ως εξής: «10. Οι οντότητες της παραγράφου 2(δ) του άρθρου 1, όταν δεν είναι οντότητες της παραγράφου 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1, εντάσσονται στις «μεγάλες» οντότητες.»

υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα. Σημειώνεται ότι ο μέσος όρος προσωπικού αναφέρεται σε εργαζόμενους πλήρους ημερήσιας και ετήσιας απασχόλησης (ισοδύναμες μονάδες).

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

#### Σημείωση

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

2.4 Σκοπός των κριτηρίων του άρθρου 2, σύμφωνα και με τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας, 2013/34/ΕΕ είναι η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, ανάλογα με την οικονομική τους σημασία. Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο). Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.

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

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

2.6 Σημειώνεται ότι μοναδικό κριτήριο για την ένταξη των οντοτήτων της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων αποτελεί ο κύκλος εργασιών τους, με όριο το ποσό των 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δηλαδή, μια πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ. Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει τις καταστάσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16, δηλαδή θα συντάσσει επιπλέον και Ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 3. Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο της παραγράφου 3 (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού  $\leq 350.000$  ευρώ και μέσος όρος προσωπικού  $\leq 10$ ). Τούτο προκύπτει με σαφήνεια από την παράγραφο 4 του άρθρου 2. Ομοίως, η οντότητα αυτή, εάν έχοντας ενταχθεί στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), πάψει να υπερβαίνει το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες περιόδους, θα κατέβει κατηγορία μεγέθους (θα γίνει και πάλι πολύ μικρή), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 (σύνολο ενεργητικού  $> 350.000$  ευρώ και μέσος όρος προσωπικού  $> 10$ ).

2.7 Ειδικά, διευκρινίζεται ότι όποια οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 ήταν πολύ μικρή οντότητα στην τελευταία ετήσια περίοδο πριν την εφαρμογή του νόμου, για να ενταχθεί σε ανώτερη κατηγορία πρέπει να υπερβεί τα τιθέμενα όρια του νέου νόμου για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δηλαδή, εάν μια οντότητα υπερέβη το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών ποσού 1.500.000 ευρώ το 2014 για πρώτη φορά, θα πρέπει και το 2015 να υπερβεί το εν λόγω όριο, ώστε να θεωρηθεί μικρή οντότητα (από πολύ μικρή) το έτος 2016.

2.8 Σημειώνεται ότι βάσει της παρ. 10 του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 για λογιστικούς σκοπούς, εντάσσονται στις «μεγάλες» οντότητες με την

προϋπόθεση ότι δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες οντοτήτων της παραγράφου 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 (ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.). Όταν εμπίπτουν στην παράγραφο 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 ακολουθούν τα κριτήρια αυτών των οντοτήτων.

2.9 Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 30, οι επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002 που εντάσσονται στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (δηλαδή όταν έχουν την νομική μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας, ομόρρυθμης εταιρείας, ατομικής επιχείρησης, κλπ.) θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το όριο των μικρών οντοτήτων (8.000.000 ευρώ). Για αλλαγή κατηγορίας απαιτείται υπέρβαση του ανωτέρω ορίου για δύο συνεχόμενες περιόδους.

2.10 Διευκρινίζεται ότι η οντότητα της παραγράφου 11 του άρθρου 30 θα συνεχίσει να θεωρείται ως πολύ μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο του κύκλου εργασιών, εφόσον δηλαδή δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους, έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι υψηλότερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού 350.000, και καθαρός κύκλος εργασιών 700.000). Εάν η οντότητα αυτή υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ θεωρείται πλέον μικρή οντότητα και συντάσσει και ισολογισμό, εκτός εάν υπερβαίνει και τα όρια των μεσαίων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2 ή τα όρια των μεγάλων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2, του Ν. 4308/2014.

2.11 Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ως «κύκλος εργασιών» θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α. Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθης έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.

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

2.13 Σημειώνεται ότι τα κριτήρια μεγέθους του άρθρου 2 ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2015. Τα μεγέθη της επιχείρησης (κύκλος εργασιών, ενεργητικό και μέσος όρος προσωπικού) των δύο τελευταίων ετήσιων περιόδων πριν την εφαρμογή του παρόντος νόμου αποτελούν τη βάση για να κριθεί η ταξινόμηση της επιχείρησης βάσει μεγέθους του παρόντος νόμου. Συνεπώς, για την περίοδο του 2015 το μέγεθος της οντότητας θα κριθεί με βάση τα ποσοτικά κριτήρια του νόμου 4308/2014 και τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ετών 2013 και 2014, όπως δημοσιεύθηκαν για εκείνα τα έτη.

2.14 Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/1920, η ανώνυμη εταιρεία και η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είχαν τη δυνατότητα, μέχρι και έτος 2014, να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό, εφόσον δεν ξεπερνούσαν τα όρια δύο από τα εξής

τρία κριτήρια: μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 50 άτομα, ενεργητικό 2.500.000 ευρώ, και κύκλος εργασιών 5.000.000 ευρώ. Πέραν αυτού, δεν υπάρχει αντιστοίχιση στην ταξινόμηση των επιχειρήσεων βάσει μεγέθους, πριν και μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014.

2.15 Ως παράδειγμα ταξινόμησης οντότητας με βάση το μέγεθος, μια ανώνυμη εταιρεία για τα έτη 2012 έως 2014 είχε τα εξής μεγέθη:

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

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

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

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

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

## ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

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

- α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, βάσει του άρθρου 16,
- β) απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος, βάσει του άρθρου 30,
- γ) απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

2.2 Για τους λογιστικούς σκοπούς αυτού του νόμου, δηλαδή για τον προσδιορισμό των λογιστικών υποχρεώσεων των οντοτήτων που υποχρεούνται στην εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων του παρόντος νόμου, το παρόν άρθρο ταξινομεί τις υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθός τους σε: πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Ωστόσο, οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες που προδιαγράφονται στα κεφάλαια 4 έως 8, αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 του παρόντος νόμου:

- α) οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.,
- β) η Τράπεζα της Ελλάδος (εφαρμόζει τις λογιστικές αρχές του ευρωσυστήματος),
- γ) οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (εφαρμόζουν το προβλεπόμενο για αυτές λογιστικό πλαίσιο), και

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

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

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

Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)			
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό (ευρώ)	Καθαρός κύκλος εργασιών (ευρώ)
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000



Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	>20.000.000	> 40.000.000

## Σημείωση

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

2.4 Σκοπός των κριτηρίων του άρθρου 2, σύμφωνα και με τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας, 2013/34/ΕΕ είναι η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, ανάλογα με την οικονομική τους σημασία. Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο). Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.

2.5 Αναφορικά με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού, ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω και ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω.

Για παράδειγμα, μια οντότητα απασχολεί 5 άτομα σε πλήρη απασχόληση, 2 άτομα με εποχιακή απασχόληση 5 μηνών αλλά πλήρους ημερήσιας απασχόλησης και 7 άτομα πλήρους ετήσιας απασχόλησης αλλά μερικής ημερήσιας απασχόλησης τριών ωρών, καθώς και έναν επαγγελματία πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τιμολόγιο.

Ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε στην περίοδο είναι  $(5*12/12)+(2*5/12)+(7*12/12*3/8)+1=9.46$  και για την στρογγυλοποίηση 9 (σε ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης).

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

Σύνολο εργαζομένων			9,46 = 9
--------------------	--	--	----------

2.6 Σημειώνεται ότι μοναδικό κριτήριο για την ένταξη των οντοτήτων της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων αποτελεί ο κύκλος εργασιών τους, με όριο το ποσό των 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δηλαδή, μια πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ. Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει τις καταστάσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16, δηλαδή θα συντάσσει επιπλέον και Ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 3. Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο της παραγράφου 3 (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού  $\leq 350.000$  και μέσος όρος προσωπικού  $\leq 10$ ).

Τούτο προκύπτει με σαφήνεια από την παράγραφο 4 του άρθρου 2. Ομοίως, η οντότητα αυτή, εάν έχοντας ενταχθεί στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), πάψει να υπερβαίνει το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες περιόδους, θα κατέβει κατηγορία μεγέθους (θα γίνει και πάλι πολύ μικρή), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 (σύνολο ενεργητικού  $> 350.000$  και μέσος όρος προσωπικού  $> 10$ ).

2.7 Ειδικά, διευκρινίζεται ότι όποια οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 ήταν πολύ μικρή οντότητα στην τελευταία ετήσια περίοδο πριν την εφαρμογή του νόμου, για να ενταχθεί σε ανώτερη κατηγορία πρέπει να υπερβεί τα τιθέμενα όρια του νέου νόμου για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δηλαδή, εάν μια οντότητα υπερέβη το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών ποσού 1.500.000 ευρώ το 2014 για πρώτη φορά, θα πρέπει και το 2015 να υπερβεί το εν λόγω όριο, ώστε να θεωρηθεί μικρή οντότητα (από πολύ μικρή) το έτος 2016.

2.8 Σημειώνεται ότι βάσει της παρ. 10 του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 για λογιστικούς σκοπούς, εντάσσονται στις «μεγάλες» οντότητες με την προϋπόθεση ότι δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες οντοτήτων της παραγράφου 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 (ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.). Όταν εμπίπτουν στην παράγραφο 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 ακολουθούν τα κριτήρια αυτών των οντοτήτων.

2.9 Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 30, οι επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002 που εντάσσονται στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (δηλαδή όταν έχουν την νομική μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας, ομόρρυθμης εταιρείας, ατομικής επιχείρησης, κλπ.) θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το όριο των μικρών οντοτήτων (8.000.000 ευρώ). Για αλλαγή κατηγορίας απαιτείται υπέρβαση του ανωτέρω ορίου για δύο συνεχόμενες περιόδους.

2.10 Διευκρινίζεται ότι η οντότητα (της παραγράφου 11 του άρθρου 30) θα συνεχίσει να θεωρείται ως πολύ μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο του κύκλου εργασιών, εφόσον δηλαδή δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους, έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι υψηλότερα των ορίων των πολύ



μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού 350.000, και καθαρός κύκλος εργασιών 700.000). Εάν η οντότητα αυτή υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ θεωρείται πλέον μικρή οντότητα και συντάσσει και ισολογισμό, εκτός εάν υπερβαίνει και τα όρια των μεσαίων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2 ή τα όρια των μεγάλων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2, του Ν. 4308/2014.

2.11 Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ως «κύκλος εργασιών» θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α. Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.

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

2.13 Σημειώνεται ότι τα κριτήρια μεγέθους του άρθρου 2 ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2015. Τα μεγέθη της επιχείρησης (κύκλος εργασιών, ενεργητικό και μέσος όρος προσωπικού) των δύο τελευταίων ετήσιων περιόδων πριν την εφαρμογή του παρόντος νόμου αποτελούν τη βάση για να κριθεί η ταξινόμηση της επιχείρησης βάσει μεγέθους του παρόντος νόμου. Συνεπώς, για την περίοδο του 2015 το μέγεθος της οντότητας θα κριθεί με βάση τα ποσοτικά κριτήρια του νόμου 4308/2014 και τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ετών 2013 και 2014, όπως δημοσιεύθηκαν για εκείνα τα έτη.

2.14 Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/1920, η ανώνυμη εταιρεία και η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είχαν τη δυνατότητα, μέχρι και έτος 2014, να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό, εφόσον δεν ξεπερνούσαν τα όρια δύο από τα εξής τρία κριτήρια: μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 50 άτομα, ενεργητικό 2.500.000 ευρώ, και κύκλος εργασιών 5.000.000 ευρώ. Πέραν αυτού, δεν υπάρχει αντιστοίχιση στην ταξινόμηση των επιχειρήσεων βάσει μεγέθους, πριν και μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014.

2.15 Ως παράδειγμα ταξινόμησης οντότητας με βάση το μέγεθος, μια ανώνυμη εταιρεία για τα έτη 2012 έως 2014 είχε τα εξής μεγέθη:

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

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, η επιχείρηση θα καταταγεί στις «μικρές» το έτος 2015 για τους λογιστικούς σκοπούς αυτού του νόμου, αφού δεν υπερβαίνει (για δύο συνεχόμενες περιόδους) δύο από τα (αυξημένα) κριτήρια του παρόντος νόμου: προσωπικό 50 άτομα,

ενεργητικό 4.000.000 ευρώ, και κύκλος εργασιών 8.000.000 ευρώ το έτος 2015 (υπερβαίνει μόνο το ένα και για μία μόνο περίοδο).

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

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

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

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

#### ΑΡΘΡΟ 3

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός της που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

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

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

8. Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β'. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται

να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16.

9. Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

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

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

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

11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

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

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

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

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

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

13.<sup>(1)</sup> Οι οντότητες που βάσει του παρόντος μπορεί να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα αλλά από άλλο νόμο υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού χωρίς τήρηση διπλογραφικού συστήματος, δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 3 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 3 ρυθμίζει με πληρότητα το ζήτημα της τήρησης των λογιστικών αρχείων με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα),

(1) Η παράγραφος 13 του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, υποδείγματα των οποίων παρουσιάζονται στο Παράρτημα Β'.

Εισάγεται ο όρος «αρχεία» ο οποίος αναφέρεται τόσο στα τηρούμενα «βιβλία» όσο και στα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική. Δηλαδή τα παραστατικά των συναλλαγών αποτελούν υποσύνολο των λογιστικών αρχείων.

Στις παραγράφους 1 έως 4 ρυθμίζονται επιμέρους θέματα τήρησης αρχείων για τα πάσης φύσεως στοιχεία του ισολογισμού (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, καθαρή θέση) και της κατάστασης αποτελεσμάτων (έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές). Ιδιαίτερα, κάθε οντότητα παρακολουθεί στο δικό της αυτόνομο λογιστικό σύστημα τα στοιχεία που περιγράφονται στις παραγράφους 1 και 2, κατά περίπτωση.

Με την παράγραφο 5 παραμένει η υποχρέωση της οντότητας να παρακολουθεί ενδεχόμενη διαφοροποίηση της φορολογικής από τη λογιστική βάση. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με κάθε πρόσφορο, κατά την κρίση της οντότητας, αλλά ελέγξιμο τρόπο (μέσω του λογιστικού συστήματος, με μηχανογραφική εφαρμογή κλπ.). Η οντότητα έχει τη δυνατότητα, αλλά όχι την υποχρέωση, να συντάσσει με βάση τις ανωτέρω πληροφορίες περί λογιστικής και φορολογικής βάσης, απόλυτα φορολογικό ισολογισμό και φορολογική κατάσταση αποτελεσμάτων και ξεχωριστά λογιστικό ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων.

Στην παράγραφο 6 ορίζεται ότι η τήρηση των αρχείων μπορεί να γίνεται με χειρόγραφο ή ηλεκτρονικό τρόπο. Στην παράγραφο 7 ορίζεται ότι τα παραστατικά μπορεί να εκδίδονται σε γλώσσα άλλη από την ελληνική, ενώ τα άλλα λογιστικά αρχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Στην παράγραφο 8 ρυθμίζεται το ζήτημα της τήρησης σχεδίου λογαριασμών (κωδικό και ονοματολογία λογαριασμών), ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας. Προτείνεται σχέδιο λογαριασμών προσαρμοσμένο στις διατάξεις του παρόντος νομοσχεδίου (Παράρτημα Γ'). Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την παράγραφο αυτή η οντότητα οφείλει να ακολουθεί την ονοματολογία, το περιεχόμενο και το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών. Ακολουθώντας τη διεθνή πρακτική, δεν είναι υποχρεωτικού χαρακτήρα οι κωδικοί των λογαριασμών. Στην παράγραφο 9 παρέχεται η δυνατότητα σε κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτό το νόμο να εφαρμόζει, εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών της παραγράφου 8, το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

Στην παράγραφο 10 περιγράφεται το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα για τις οντότητες που συντάσσουν ισολογισμό, πέραν της σύνταξης κατάστασης αποτελεσμάτων. Οι οντότητες που υποχρεούνται στη σύνταξη μόνο κατάστασης αποτελεσμάτων (παράγραφος 11), δύνανται να χρησιμοποιούν κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα που προδιαγράφεται στην παράγραφο 12.

#### **ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 3 Ν. 4308/2014**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 5 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι το λογιστικό σύστημα της οντότητας θα πρέπει να παρακολουθεί, όχι μόνο «τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης», αλλά και τη «φορολογική βάση των στοιχείων» αυτών. Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση της εν λόγω ρύθμισης, «με την παράγραφο 5 παραμένει η υποχρέωση της οντότητας να παρακολουθεί ενδεχόμενη διαφοροποίηση της φορολογικής από τη λογιστική βάση. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με κάθε πρόσφορο, κατά την κρίση της οντότητας, αλλά ελέγξιμο τρόπο (μέσω του λογιστικού συστήματος, με μηχανογραφική εφαρμογή, κ.λπ.). Η οντότητα έχει τη δυνατότητα, αλλά όχι την υποχρέωση, να συντάσσει με βάση τις ανωτέρω πληροφορίες περί λογιστικής και φορολογικής

βάσης, απόλυτα φορολογικό ισολογισμό και φορολογική κατάσταση αποτελεσμάτων και ξεχωριστά λογιστικό ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων».

Παρατηρείται ότι, κατά το μέτρο που, δια της προτεινόμενης ρύθμισης, οι υποκείμενες στις διατάξεις του Νσχ οντότητες υποχρεούνται σε τήρηση διπλών λογιστικών αρχείων (βιβλίων), το πρώτο «με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας» και το δεύτερο «με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων», δεν φαίνεται να επιτυγχάνεται «η μείωση του διοικητικού κόστους», η οποία είναι ένας από τους βασικούς σκοπούς του Νσχ (βλ. Αιτιολογική έκθεση, Εισαγωγή, σελ.1).

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη παράγραφο 9 ορίζεται ότι «εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτό το νόμο έχει την δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014», το οποίο, για την πλειοψηφία των υποκείμενων στις διατάξεις του Νσχ επιχειρήσεων, είναι το προβλεπόμενο στο Π.Δ. 1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Παρατηρείται ότι η ως άνω ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία με το άρθρο 38 παρ. 3 περ. στ' του Νσχ, συμφώνως προς την οποία, «για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, παύει εφεξής να ισχύει (...) το Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α 283/15-12-1980) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και οι σχετικές ρυθμίσεις των άρθρων 47 έως 49 του νόμου 1041/1980, για τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες».

#### ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

##### **Παράγραφος 1 (περί λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων)**

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

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

- α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),
- β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,
- γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,
- δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του



κόστους και η κατανομή της στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),

ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,

στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξη τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,

ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,

η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,

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

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

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

ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,

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

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

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

#### **Παράγραφος 3**

3.3.1 Εισάγεται η αρχή ότι το λογιστικό σύστημα (μέθοδοι, διαδικασίες και λογιστικά αρχεία) προσαρμόζονται ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση (συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας) της οντότητας.

#### **Παράγραφος 4**

3.4.1 Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. Δηλαδή, η έννοια του σημαντικού μεγέθους δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση των επιπτώσεων των συναλλαγών και των γεγονότων. Συνεπώς, η οντότητα πρέπει να καταχωρεί στο λογιστικό της σύστημα τις επιπτώσεις όλων των συναλλαγών και όλων των γεγονότων και δεν δύναται να επικαλείται το ασήμαντο ποσό αυτών για να αιτιολογήσει μη καταχώρηση.

#### **Παράγραφος 5**

3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

3.5.2 Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά

στη χρήση 20X4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20X5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20X4 είναι μικρότερο κατά 100 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20X5 θα συμβεί το αντίστροφο.

Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση, στη διάρκεια του εργασιακού βίου των εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση.

Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων. Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε με μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

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

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

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

Πίνακας 3.1: Δεδομένα ισοζυγίου εσόδων και εξόδων της ΑΛΦΑ, 20X5

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

Επιπλέον δίνονται οι παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης ανήλθε σε 1.400 ευρώ.



2. Οι προβλέψεις (έξοδο) αποζημίωσης προσωπικού και η απομείωση παγίων δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά.

3. Τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αλλά συνιστούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (δεν αντιστρέφονται).

4. Η αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων (κέρδος) δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, συνιστώντας προσωρινή διαφορά λογιστικής-φορολογικής βάσης.

5. Για τα λοιπά έξοδα και ζημιές και τα λοιπά έσοδα και κέρδη δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και η φορολογικής βάσης (δεν υπάρχουν «λογιστικές διαφορές»).

6. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 26%

Με βάση τα παραπάνω:

α) Να καταρτιστεί πίνακας με τη λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων της περιόδου.

β) Να υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου.

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

Λύση

Ερώτημα α

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

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

Ερώτημα β και γ

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Τα ενσώματα πάγια αποσβένονται με λογιστικό συντελεστή 8% και φορολογικό 10%.

2. Τα άυλα πάγια αποσβένονται με λογιστικό συντελεστή 15% και φορολογικό 10%.

3. Τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύ-

λογη αξία με αναγνώριση των διαφορών σε αποθεματικό της καθαρής θέσης, ενώ φορολογικά παρακολουθούνται στο κόστος

4. Η αξία των αποθεμάτων δεν διαφέρει λογιστικά και φορολογικά.

5. Οι απαιτήσεις υπόκεινται σε απομείωση λόγω επισφάλειας για λογιστικούς σκοπούς, ενώ φορολογικά παρακολουθούνται στο κόστος.

6. Το εμπορικό χαρτοφυλάκιο (χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) αποτιμάται σε εύλογες αξίες και οι μεταβολές καταχωρούνται στα αποτελέσματα, ενώ φορολογικά οι διαφορές αυτές δεν αναγνωρίζονται (το εμπορικό χαρτοφυλάκιο φορολογικά παρακολουθείται στο κόστος κτήσης).

7. Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λογίζονται με την αρχή του δουλευμένου σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα ενώ οι πληρωμές μειώνουν την αξία τους. Σημείωση: από φορολογικής απόψεως δεν αναγνωρίζονται οι προβλέψεις κατά το σχηματισμό τους αλλά αναγνωρίζονται (εκπίπτουν) οι καταβολές για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.

8. Δεν έγινε διανομή κερδών στη διάρκεια της χρήσης.

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

Πίνακας 3.4: Ισολογισμός λογιστικής και φορολογικής βάσης, ΒΗΤΑ 2015

	20X5		20X4	
	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση
Μη κυκλοφορούντα στοιχεία				
Ενσώματα πάγια (κόστος κτήσεως)	2.800	2.800	2.800	2.800
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-896	-1.120	-672	-840
Αναπόσβεστη αξία	1.904	1.680	2.128	1.960
Άυλα	1.200	1.200	1.200	1.200
Αποσβέσεις	-720	-480	-540	-360
Αναπόσβεστη αξία	480	720	660	840
Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία (κόστος)	1.000	1.000	1.000	1.000
Διαφορές επιμέτρησης στην εύλογη αξία	-100	0	10	0
Εύλογη αξία διαθεσίμων για πώληση	900	1.000	1.010	1.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντων στοιχείων	3.284	3.400	3.798	3.800
Κυκλοφορούντα στοιχεία				
Αποθέματα	300	300	200	200
Εμπορικές απαιτήσεις (κόστος)	350	350	600	600

Απομειώσεις (επισφάλειες)	-120	0	-100	0
Καθαρή αξία εμπορικών απαιτήσεων	230	350	500	600
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο (κόστος)	200	200	0	0
Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	0	0
Εύλογη αξία εμπορικού χαρτοφυλακίου	250	200	0	0
Διαθέσιμα	20	20	5	5
Σύνολο κυκλοφορούντων στοιχείων	800	870	705	805
Σύνολο ενεργητικού	4.084	4.270	4.503	4.605
Καθαρή θέση				
Καταβλημένο κεφάλαιο	2.500	2.500	2.500	2.500
Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση	-100	0	10	0
Αποτελέσματα εις νέον	-479	307	-522	300
Σύνολο καθαρής θέσης	1.921	2.807	1.988	2.800
Προβλέψεις				
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	450	0	460	0
Λοιπές προβλέψεις	250	0	250	0
Σύνολο προβλέψεων	700	0	710	0
Υποχρεώσεις				
Τραπεζικά δάνεια	700	700	900	900
Εμπορικές υποχρεώσεις	550	550	600	600
Τρέχων φόρος εισοδήματος	13	13	70	70
Λοιπές υποχρεώσεις	200	200	235	235
Σύνολο υποχρεώσεων	1.463	1.463	1.805	1.805
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	4.084	4.270	4.503	4.605

Πίνακας 3.5 : Κατάσταση αποτελεσμάτων, ΒΗΤΑ 20Χ5

	20Χ5	20Χ4
--	------	------

Πωλήσεις	2000	2000
Αναλώσεις υλικών	-987	-987
Μεταβολή αποθεμάτων	100	100
Παροχές σε εργαζομένους	-300	-300
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξ/τηση	-30	0
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0	-40
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-224	-280
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-180	-120
Λοιπά έξοδα	-280	-280
Έξοδα ψυχαγωγίας	-15	0
Τέλος επιτηδεύματος	-5	0
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20	0
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0
Χρεωστικοί τόκοι	-43	-43
Πρόστιμα	-10	0
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά/φορολογητέα)	56	50
Φόρος εισοδήματος με συντελεστή 26%	-13	-13
Κέρδη μετά από το φόρο εισοδήματος(λογιστικά/φορολογικά)	43	37

Ζητείται

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

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

	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
Διαφορές στοιχείων του Ενεργητικού			
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-896	-1.120	-224
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-720	-480	240
Διαφορές επιμέτρησης διαθέσιμων για πώληση			
στην εύλογη αξία	-100	0	100
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	-1,716	-1,600	116
Απομείωση εμπορικών απαιτήσεων	-120	0	120

Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	-50
	-70	0	70
Σύνολο διαφορών ενεργητικού			186
Διαφορές καθαρής θέσης			
Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση	-100	0	100
Αποτελέσματα εις νέον	-479	307	786
	-579	307	886
Διαφορές προβλέψεων			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους	450	0	-450
Λοιπές προβλέψεις	250	0	-250
	700	0	-700
Σύνολο διαφορών καθαρής θέσης, προβλέψεων & υποχρεώσεων			186
Διαφορές της κατάστασης αποτελεσμάτων και προσδιορισμός φορολογητέων κερδών			
(I) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων			56
Πλέον:			
(II) Προσωρινές (αντιστρέψιμες) λογιστικές διαφορές			
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξ/τηση	-30	0	30
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0	-40	-40
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-224	-280	-56
Αποσβέσεις αύλων στοιχείων	-180	-120	60
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20	0	20
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	-50
	-404	-440	-36
(III) Μόνιμες (μη αντιστρέψιμες) λογιστικές διαφορές			
Έξοδα ψυχαγωγίας	-15	0	15
Τέλος επιτηδεύματος	-5	0	5
Πρόστιμα	-10	0	10
	-30	0	30

Φορολογητέα κέρδη			50
Φόρος εισοδήματος (50 χ φορολογικός συντελεστής 26%)			13
Καθαρά λογιστικά κέρδη περιόδου (κέρδη προ φόρων μείον φόρος εισοδήματος, 56 - 13)			43
Καθαρό φορολογικό αποτέλεσμα (φορολογητέα κέρδη μείον φόρος εισοδήματος, 50 - 13)			37

#### Σημειώσεις

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

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

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

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

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

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

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

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

#### Ζητείται

Να υπολογιστεί η λογιστική και η φορολογική βάση της συναλλαγής(κέρδος ή ζημία)για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ΓΑΜΑ της χρήσης 20X5.

#### Λύση

	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση

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

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

#### Παράγραφος 8

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

#### Παράγραφος 9

3.9.1 Οι οντότητες, με επιλογή τους, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/1980 ή του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, κατά περίπτωση. Οίκοθεν νοείται ότι οι οντότητες οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών.

#### Παράγραφος 10

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

Ενδεικτικά, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν:

- α) ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
- β) ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 1, είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,
- γ) Οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή οι ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ,

δ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014),

- ε) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (οντότητα της



παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ,

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

ζ) Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία.

Ωστόσο, οι οντότητες αυτές (συνεταιρισμοί, κλπ.) οι οποίες εκ του ιδρυτικού τους νόμου ή του καταστατικού τους υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού και όχι σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 και εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

η) Εξαιρετικά για την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 4308/2014 και λαμβανομένου υπόψη ότι οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες, τόσο με τις προηγούμενες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. όσο και του ΚΒΣ δεν υποχρεούνταν σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, παρέχεται η δυνατότητα, εφόσον μέχρι την προθεσμία ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων, δηλαδή μέχρι τις 2.3.2015, μετατραπούν σε οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 («απλές ετερόρρυθμες εταιρείες»), να τηρούν το λογιστικό τους σύστημα απλογραφικά. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οντότητες εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

### **Παράγραφος 11**

3.11.1 Η διάταξη ορίζει ότι η πολύ μικρή οντότητα (καθαρός κύκλος εργασιών μέχρι 1.500.000 ευρώ) της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ), η οποία σύμφωνα με το νόμο επιλέγει να συντάξει μόνο (συνοπτική) Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, δύναται να μην παρακολουθεί (απαλλαγή) τα στοιχεία ισολογισμού και μεταβολές αυτών (όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου), αλλά μόνο τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων που περιγράφονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου.

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

Σημειώνεται ότι οι οντότητες αυτές υπόκεινται στις ρυθμίσεις του άρθρου 4 του παρόντος νόμου και έχουν υποχρέωση τήρησης ορισμένων αρχείων, από τα αναφερόμενα σε εκείνο το άρθρο.

### **Παράγραφος 12**

3.12.1 Η παράγραφος αυτή παρέχει τη δυνατότητα στην οντότητα που, σύμφωνα με το νόμο αυτό, έχει το δικαίωμα να συντάσσει μόνο Κατάσταση αποτελεσμάτων απαλλασσόμενη από την υποχρέωση σύνταξης και Ισολογισμού (δηλαδή η οντότητα της παραγράφου 11), να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων-εξόδων). Σημειώνεται ότι η οντότητα αυτή δύναται να χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος) να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων).

3.12.2 Εξυπακούεται ότι η καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων στο απλογραφικό σύστημα γίνεται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5, με τάξη, πληρότητα και ορθότητα. Ιδιαίτερα,

καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του σχετικού παραστατικού της συναλλαγής ή του γεγονότος, με σύστημα που διασφαλίζει τη μοναδική σύνδεση, προς κάθε κατεύθυνση, μεταξύ συναλλαγής/γεγονότος - παραστατικού - εγγραφής (καταχώρηση).

3.12.3 Όπου άλλοι νόμοι χρησιμοποιούν τους όρους «Απλοποιημένα Λογιστικά Πρότυπα» ή «Βιβλία Εσόδων-Εξόδων» ή «Βιβλία Β Κατηγορίας» ή «Απλογραφικά βιβλία», είναι προφανές ότι αναφέρονται στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα της παραγράφου 12 του άρθρου 3.

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

3.12.5 Οίκοθεν νοείται ότι καταχωρούνται αφαιρετικά των εσόδων τα σχετικά μειωτικά στοιχεία αυτών (εκπτώσεις, επιστροφές, κ.λπ.).

3.12.6 Συνήθεις κατηγορίες κερδών είναι τα κέρδη από πώληση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων ή χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κλπ.

3.12.7 Συνήθεις κατηγορίες ζημιών είναι οι ζημιές από πώληση ή καταστροφή ή απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων, ή από πώληση ή απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κλπ.

3.12.8 Τα κονδύλια του στοιχείου (στ) αναφέρονται στα προς απόδοση (όπου συντρέχει περίπτωση) ποσά (π.χ. Φ.Π.Α, δημοτικοί φόροι, διάφορα τέλη, κλπ.). Σημειώνεται ότι τα σχετικά ποσά δύναται να προκύπτουν συγκεντρωτικά, ως ποσοστό της βάσης υπολογισμού τους (π.χ. ως ποσοστό επί των πωλήσεων) με μία εγγραφή για την περίοδο που αφορούν.

3.12.9 Συνοπτικά, απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 που δεν συντάσσουν ισολογισμό. Ενδεικτικά:

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

β) Ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ. Διευκρινίζεται ότι η εμπορία υγραερίου εμπίπτει στη δραστηριότητα των πρατηρίων υγρών καυσίμων, δεδομένου ότι το υγραέριο διατίθεται ως καύσιμο από τα εν λόγω πρατήρια με τον ίδιο τρόπο όπως η βενζίνη και το πετρέλαιο κίνησης. Συνεπώς, συνυπολογίζονται στο όριο των 8.000.000 ευρώ από πωλήσεις υγρών καυσίμων (κίνησης - θέρμανσης) και οι πωλήσεις υγραερίου. Διευκρινίζεται επίσης ότι τα προαναφερόμενα όρια ισχύουν γενικά για την οντότητα, συνεπώς, όποιος διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων λαμβάνεται το σύνολο του κύκλου εργασιών από όλες τις δραστηριότητες.

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

δ) Ειδικώς, οι παρακάτω οντότητες οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 30 του παρόντος νόμου συντάσσουν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, ανεξαρτήτως μεγέθους:

δ1) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση του νόμους 89/1967 (ΦΕΚ Α 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α 82), όπως επίσης και κάθε επιχείρηση που έχει υπαχθεί στους

ίδιους νόμους. Οίκοθεν νοείται ότι οποιαδήποτε αναφορά στον Α.Ν. 89/1967 καταλαμβάνει και το Ν. 27/1975 (ΦΕΚ Α 77), όπως άλλωστε προκύπτει και από τη διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α 312).

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

δ3) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/1975.

3.12.10 Σημειώνεται ότι οι ατομικές επιχειρήσεις, οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. απαλλάσσονται από τη τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (όριο 5.000 ευρώ), εφεξής απαλλάσσονται μόνο από την τήρηση λογιστικών βιβλίων, σύμφωνα με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Οι οντότητες αυτές υποχρεούνται, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, σε έκδοση στοιχείων λιανικής, χωρίς ωστόσο να απαιτείται η χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Λοιπές επεξηγήσεις

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

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

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

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

**ΕΓΚ. ΔΕΑΦ Δ 1102975 ΕΞ 2017/12.6.2017.- Διευκρινίσεις σχετικά με την έκδοση παραστατικών πωλήσεων από οντότητες υποκείμενες στις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).**

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με τη διαδικασία έκδοσης παραστατικών μεταξύ των οντοτήτων-πρακτορείων ταξιδίων και των αεροπορικών εταιρειών μελών της ΙΑΤΑ, μέσω του αναγνωρισμένου μη κερδοσκοπικού οργανισμού ΙΑΤΑ BSP Ελλάδας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι τα τιμολόγια πώλησης (λογιστικά στοιχεία) επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως ερμηνεύτηκαν με την παρ. 8.5.1 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/31.12.2014, ορίζεται ότι η οντότητα που πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες δύναται, αντί να εκδώσει η ίδια το σχετικό τιμολόγιο, να διασφαλίσει την έκδοσή αυτού από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτό-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Προϋπόθεση είναι η ύπαρξη συμφωνίας μεταξύ των προαναφερομένων οντοτήτων, η ευθύνη δε τόσο για τη διασφάλιση της έκδοσης τιμολογίου, καθώς και για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων ή οποιαδήποτε τυχόν παρατυπία, παραμένει στην οντότητα-αρχικά υπόχρη στην έκδοση τιμολογίου.

3. Επίσης, από τον συνδυασμό των διατάξεων των παρ. 2 και 4 του άρθρου 8 του ν.4308/2014 προκύπτει ότι, κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο (υποχρεωτικές ενδείξεις - άρθρο 9 του εν λόγω νόμου) θεωρείται τιμολόγιο, ακόμα κι αν χρησιμοποιείται διαφορετική ονομασία από τον όρο τιμολόγιο (π.χ. καταστάσεις-εκκαθαρίσεις IATA BSP στην προκειμένη περίπτωση), με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

4. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η υποχρέωση για την έκδοση τιμολογίου βαρύνει τον υπόχρεο σε έκδοση (στην προκειμένη περίπτωση τα πρακτορεία ταξιδιών) και σε περίπτωση που δεν το εκδώσει ο ίδιος, αλλά έχει προηγουμένως συμφωνήσει με τρίτο πρόσωπο (στην προκειμένη περίπτωση τον οργανισμό IATA) να προβεί αυτός (ο τρίτος) σε έκδοση του τιμολογίου εξ' ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου σε έκδοση (στην προκειμένη περίπτωση τα πρακτορεία ταξιδιών). Επισημαίνεται ότι, δεν επιτρέπεται για την ίδια συναλλαγή, να εκδοθούν λογιστικά αρχεία από τον εκδότη και από τον λήπτη ή από τρίτο με τη διαδικασία της αυτοτιμολόγησης ή ανάθεσης τιμολόγησης, γιατί οι εν λόγω διαδικασίες εφαρμόζονται εναλλακτικά της έκδοσης τιμολογίων από τον υπόχρεο σε έκδοση, εφόσον έχει προηγουμένως συμφωνηθεί μεταξύ τους και όχι παράλληλα.

#### **ΕΓΚ. ΔΕΑΦ Δ 1190552 ΕΞ2018/21.12.2018.- Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την τήρηση βιβλίων και έκδοση λογιστικών στοιχείων σε διαφορετικό νόμισμα από το επίσημο νόμισμα της χώρας.**

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το πόσο Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4308/2014 ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων. Συγκεκριμένα, με την παράγραφο 1α' του άρθρου αυτού ορίζεται ότι όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, στην παράγραφο 1β' ορίζεται ότι όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου, ενώ με την παράγραφο 1γ' του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3. Επιπλέον, η μετατροπή ποσών στο εθνικό νόμισμα γίνεται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του άρθρου 27 του νόμου αυτού. Ως εθνικό νόμισμα της χώρας νοείται το ευρώ.

4. Βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π. από τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) προκύπτουν οι φορολογικές υποχρεώσεις της οντότητας, αυτά πρέπει να τηρούνται στο εθνικό νόμισμα (ευρώ) ενώ τα ποσά που αναγράφονται στα παραστατικά πωλήσεων (τιμολογίων) μπορούν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα με την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα (ευρώ).

## ΑΡΘΡΟ 4

### ΑΛΛΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

2. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

3. Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται κατά τίτλο τα υπάρχοντα στοιχεία με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας τους.

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

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

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

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

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

5. Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Η οντότητα που έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας τηρεί αρχείο στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, σύμφωνα με τις περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

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

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

8. Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας (όταν συντρέχει περίπτωση) και της λογιστικής τους αξίας.

9. Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. Στο αρχείο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό.

10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.



**ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Το άρθρο 4 (παράγραφοι 1 έως 10) καθορίζει τα πρόσθετα λογιστικά αρχεία που οφείλουν να τηρούν οι υποκείμενες οντότητες, καθώς και τις πληροφορίες που αυτά πρέπει να παρέχουν σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τους λογαριασμούς καθαρής θέσης (απογραφή τέλους χρήσης), με ημερομηνία αναφοράς το τέλος της λογιστικής τους περιόδου. Ιδιαίτερα σημειώνεται ότι ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου (παράγραφος 4γ) δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες, λαμβάνοντας υπόψη τις γενικές κατηγορίες των αποθεμάτων. Η οντότητα οφείλει να τεκμηριώνει κατάλληλα την αξιοπιστία των τεχνικών που χρησιμοποιεί.

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

4.1.1 Στα αρχεία που αναφέρονται στο άρθρο αυτό καταγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία ισολογισμού, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

4.4.1 Καθιερώνεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στη διεθνή πρακτική. Στόχος της διάταξης είναι η επίτευξη εύλογης διασφάλισης αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσχέρειες και το κόστος ακριβούς καταμέτρησης. Δηλαδή επιδιώκεται η αξιοπιστία της μέτρησης της ποσότητας και ταυτόχρονα ο περιορισμός του κόστους και η υπέρβαση δυσχερειών.

4.4.2 Μια σημαντική παράμετρος που επηρεάζει την κρίση περί αξιοπιστίας των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων είναι το είδος των δικλίδων που χρησιμοποιεί η οντότητα για να παρακολουθεί και να ελέγχει τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Παράδειγμα τέτοιας δικλίδας είναι η τήρηση, κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης για εισερχόμενα ή / και αποστελλόμενα ή πωλούμενα αγαθά. Στην κρίση για την απαιτούμενη αξιοπιστία των έμμεσων τεχνικών λαμβάνεται υπόψη το κατά πόσο οι τεχνικές είναι καθιερωμένες στη διεθνή πρακτική. Σε κάθε περίπτωση, λαμβάνεται υπόψη η ιδιαίτερη φύση των αποθεμάτων (π.χ. καύσιμα, ζώντα ψάρια, ορυκτά αποθέματα) για τον προσδιορισμό κατάλληλων έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας αυτών.

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

4.4.4 Ορισμένες έμμεσες τεχνικές παρακάμπτον τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων και προσδιορίζουν κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων. Άλλες τεχνικές χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της ποσότητας του τελικού αποθέματος, και ακολουθεί η επιμέτρηση ως ξεχωριστή διαδικασία.

Ενδεικτικά παραδείγματα έμμεσων τεχνικών

Η μέθοδος της λιανικής τιμής (retail method)

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους

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

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

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

#### Σημειώσεις

1. Στο ανωτέρω παράδειγμα, το αρχικό απόθεμα διαφέρει από τις αγορές ως προς τη σύνθεση - ποσοστό μικτού κέρδους.

2. Το ποσό του αρχικού αποθέματος και των αγορών της περιόδου σε αξίες λιανικής έχει προκύψει πολλαπλασιάζοντας το κόστος κτήσης με το ποσοστό μικτού κέρδους.

Χρήση στατιστικών μεθόδων προσδιορισμού της ποσότητας αποθεμάτων

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

Προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα

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

4.4.5 Οι ρυθμίσεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, όπως και της σχετικής παραγράφου 2 του άρθρου 6, δύναται να εφαρμοστούν και για τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της 31ης Δεκεμβρίου 2014. Διευκρινίζεται ότι αυτό αφορά μόνο τον προσδιορισμό της ποσότητας και όχι και την επιμέτρηση των αποθεμάτων τέλους της χρήσεως 2014, που θα γίνει με τους ισχύοντες κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, κανόνες.

4.5.1 Καθιερώνεται η υποχρέωση της οντότητας για παρακολούθηση κατ είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, των αποθεμάτων τρίτων. Η διάταξη αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.). Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο

τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο. Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων. Θεσπίζεται μόνο η υποχρέωση παρακολούθησης αυτών των αποθεμάτων, ώστε η οντότητα να δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα αυτής της κατηγορίας που βρίσκονται στην κατοχή της (για παράδειγμα, τηρώντας με τάξη και πληρότητα το σύνολο των λαμβανόμενων και εκδιδόμενων παραστατικών διακίνησης ή ενημερώνοντας επιπρόσθετα άλλα αρχεία).

4.10.1 Δεν απαιτείται η τήρηση ξεχωριστού αρχείου για τις πληροφορίες του άρθρου 4, όταν οι ίδιες πληροφορίες είναι διαθέσιμες από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.

Λοιπές επεξηγήσεις επί του άρθρου

4.1 Σημειώνεται ότι οι οντότητες της περίπτωσης 2(γ) του άρθρου 1 που, σύμφωνα με το νόμο, δύναται να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (απαλλασσόμενες από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού), δεν έχουν υποχρέωση τήρησης των αρχείων των παραγράφων 6 (Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων), 7 (Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης) και 8 (Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων) του παρόντος άρθρου.

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

## ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

### Παράγραφος 4

4.1 Στα αρχεία που αναφέρονται στο άρθρο αυτό καταγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία ισολογισμού, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

4.4.1 Καθιερώνεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στην διεθνή πρακτική. Στόχος της διάταξης είναι η επίτευξη εύλογης διασφάλισης αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσχέρειες και το κόστος ακριβούς καταμέτρησης. Δηλαδή επιδιώκεται η αξιοπιστία της μέτρησης της ποσότητας και ταυτόχρονα ο περιορισμός του κόστους και η υπέρβαση δυσχερειών.

4.4.2 Μια σημαντική παράμετρος που επηρεάζει την κρίση περί αξιοπιστίας των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων είναι το είδος των δικλίδων που χρησιμοποιεί η οντότητα για να παρακολουθεί και να ελέγχει τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Παράδειγμα τέτοιας δικλίδας είναι η τήρηση, κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης για εισερχόμενα ή / και αποστελλόμενα ή πωλούμενα αγαθά. Στην κρίση για την απαιτούμενη αξιοπιστία των έμμεσων τεχνικών λαμβάνεται υπόψη το κατά πόσο οι τεχνικές είναι καθιερωμένες στη διεθνή πρακτική. Σε κάθε περίπτωση, λαμβάνεται υπόψη η ιδιαίτερη φύση των αποθεμάτων (π.χ. καύσιμα, ζώντα ψάρια, ορυκτά αποθέματα) για τον προσδιορισμό κατάλληλων



έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας αυτών.

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

4.4.4 Ορισμένες έμμεσες τεχνικές παρακάμπτουν τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων και προσδιορίζουν κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων. Άλλες τεχνικές χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της ποσότητας του τελικού αποθέματος, και ακολουθεί η επιμέτρηση ως ξεχωριστή διαδικασία.

Ενδεικτικά παραδείγματα έμμεσων τεχνικών

Παράδειγμα 4.4.1-Η μέθοδος της λιανικής τιμής (retail method)

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, χωρίς να προσδιορίζει την ποσότητα του τελικού αποθέματος. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται, με διάφορες παραλλαγές, από επιχειρήσεις που εμπορεύονται μεγάλες ποσότητες ειδών που πωλούνται λιανικά με σχετικά σταθερά ποσοστά κέρδους επί της τιμής κτήσεως. Η μέθοδος αυτή λειτουργεί σύμφωνα με το κατωτέρω γενικό παράδειγμα (ποσά σε ευρώ):

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

Σημειώσεις

1. Στο ανωτέρω παράδειγμα, το αρχικό απόθεμα διαφέρει από τις αγορές ως προς τη σύνθεση - ποσοστό μικτού κέρδους.

2. Το ποσό του αρχικού αποθέματος και των αγορών της περιόδου σε αξίες λιανικής έχει προκύψει πολλαπλασιάζοντας το κόστος κτήσης με το ποσοστό μικτού κέρδους.

Παράδειγμα 4.4.2-Χρήση στατιστικών μεθόδων προσδιορισμού της ποσότητας αποθεμάτων

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

(εξαλίευση).

Παράδειγμα 4.4.3-Προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα

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

4.4.5 Οι ρυθμίσεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, όπως και της σχετικής παραγράφου 2 του άρθρου 6, δύναται να εφαρμοστούν και για τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της 31ης Δεκεμβρίου 2014. Διευκρινίζεται ότι αυτό αφορά μόνο τον προσδιορισμό της ποσότητας και όχι και την επιμέτρηση των αποθεμάτων τέλους της χρήσεως 2014, που θα γίνει με τους ισχύοντες κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, κανόνες.

#### **Παράγραφος 5**

4.5.1 Καθιερώνεται η υποχρέωση της οντότητας για παρακολούθηση κατ είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, των αποθεμάτων τρίτων. Η διάταξη αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.). Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο. Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων. Θεσπίζεται μόνο η υποχρέωση παρακολούθησης αυτών των αποθεμάτων, ώστε η οντότητα να δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα αυτής της κατηγορίας που βρίσκονται στην κατοχή της (για παράδειγμα, τηρώντας με τάξη και πληρότητα το σύνολο των λαμβανόμενων και εκδιδόμενων παραστατικών διακίνησης ή ενημερώνοντας επιπρόσθετα άλλα αρχεία).

#### **Παράγραφος 10**

4.10.1 Δεν απαιτείται η τήρηση ξεχωριστού αρχείου για τις πληροφορίες του άρθρου 4, όταν οι ίδιες πληροφορίες είναι διαθέσιμες από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.

#### **Λοιπές επεξηγήσεις**

4.01 Σημειώνεται ότι οι οντότητες της περίπτωσης 2(γ) του άρθρου 1 που, σύμφωνα με το νόμο, συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (απαλλασσόμενες από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού), δεν έχουν υποχρέωση τήρησης των αρχείων των παραγράφων 6 (Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων), 7 (Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης) και 8 (Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων) του παρόντος άρθρου.

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

## ΑΡΘΡΟ 5

### ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

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

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει

την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

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

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

9Α.<sup>(1)</sup> Για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων διακίνησης αγαθών των παρ. 8 και 9, τα σχετικά παραστατικά εκδίδονται ψηφιακά, φέρουν συγκεκριμένες προδιαγραφές και σημάνσεις και διαβιβάζονται απευθείας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

9Β.<sup>(2)</sup> Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. εξειδικεύεται η έκταση εφαρμογής και καθορίζονται ο χρόνος διαβίβασης, οι εξαιρέσεις και η έναρξη ισχύος των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

9Γ.<sup>(3)</sup> Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται οι ειδικότερες υποχρεώσεις των υπόχρεων οντοτήτων της παρ. 9Α, οι προδιαγραφές, το περιεχόμενο και ο μορφότυπος των ψηφιακών παραστατικών διακίνησης, ο τρόπος και τα κανάλια διαβίβασης αυτών στην Α.Α.Δ.Ε., καθώς και οι διαδικασίες και λεπτομέρειες για την εφαρμογή των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή

(1) Η παράγραφος 9Α του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με το άρθρο 37 του ν. 5036/2023 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2023, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 9Β του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με το άρθρο 37 του ν. 5036/2023 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2023, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 9Γ του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με το άρθρο 37 του ν. 5036/2023 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2023, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

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

13. Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.

15. Μία μητρική οντότητα που έχει θυγατρική, η οποία θυγατρική δεν υπόκειται στο νόμο αυτόν, πρέπει να λαμβάνει τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που παρέχει τη δυνατότητα στη μητρική να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

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

17. Η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί, μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα, αντίστοιχα. Η μετάφραση αυτή δίδεται εντός ευλόγου χρόνου που ορίζεται από τις αρμόδιες αρχές. Η μετατροπή ποσών στο εθνικό νόμισμα γίνεται, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου.

18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως η οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο αυτό παρέχει, 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. Στις παραγράφους 1 έως 2 ορίζεται ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. Στις παραγράφους 3 έως 5 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, ενώ στην παράγραφο 6 ορίζεται η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα αυτά στον αντισυμβαλλόμενο είτε τα παραστατικά είτε τις σχετικές πληροφορίες.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 7 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. Ειδικά ρυθμίζεται στις παραγράφους 8 και 9 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. Δεν υπάρχει πλέον νομική υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης που επέβαλαν καταργούμενες ή καταργηθείσες διατάξεις στο παρελθόν.

Θεσπίζεται επίσης στην παράγραφο 10 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. Άλλες δικλίδες λειτουργίας θεσπίζονται με τις παραγράφους 11 έως 17 με στόχο την αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών.

Τέλος, στις παραγράφους 18 και 19 ρυθμίζονται θέματα εξωτερικής ανάθεσης της λογιστικής παρακολούθησης της οντότητας και της σχετικής ευθύνης.

#### **ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 5 ΚΑΙ 6 Ν. 4308/2014**

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις του άρθρου 5 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια)» (...) «Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα» (...) «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου». Επίσης, με την παράγραφο 2 του άρθρου 6 ορίζεται ότι «ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας».

Παρατηρείται ότι η γενικότητα και η ασάφεια των ως άνω θεσπιζόμενων υποχρεώσεων είναι πιθανό να οδηγήσουν σε ερμηνευτικές αμφισβητήσεις στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, το οποίο ορίζει ότι, «όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα», το φορολογητέο εισόδημα μπορεί να «προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου».



## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά.

5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι.

5.4.1 Η παράγραφος αυτή απαιτεί την έγκριση και την υπογραφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητας υποκείμενης στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, από το αρμόδιο κατά περίπτωση όργανο διοίκησης της οντότητας και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή. Στόχος της διάταξης αυτής είναι η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την ανάληψη της σχετικής ευθύνης.

5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία).

5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων) του νόμου 4308/2014

5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο.

5.7.4 Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 12 προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παράγραφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση).

5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των

αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

5.8.3 Στην ειδική περίπτωση διακίνησης αγαθών και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι» («Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»). Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων είτε τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη. Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.

5.8.4 Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις:

α) όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο,

β) όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε παρακείμενα ακίνητα ή σε ακίνητα κείμενα το ένα αντίκρου του άλλου και είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της οντότητας,

γ) παράδοση αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών (οντότητα). Στην περίπτωση αυτή αντίγραφο του παραστατικού διακίνησης παραδίδεται ή αποστέλλεται στον παραγωγό,

δ) ειδικά, για τη διακίνηση αγοραζομένου γάλακτος που παραλαμβάνεται από αγρότες-παραγωγούς (κτηνοτρόφοι), ανεξάρτητα εάν οι παραγωγοί αυτοί εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται από τις παραλαμβάνουσες οντότητες το παραστατικό διακίνησης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 5. Εναλλακτικά, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο (κατάσταση) με την παραλαβή του γάλακτος, τα στοιχεία των εμπλεκόμενων μερών, την ποσότητα και το είδος (ζωϊκή προέλευση) του διακινούμενου γάλακτος, καθώς και την ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση. Για τις ανάγκες της οντότητας που παραδίδει το γάλα, δίνεται από την παραλαμβάνουσα οντότητα αντίγραφο της συνταχθείσας κατάστασης ή άλλη δήλωση με ανάλογο περιεχόμενο,

ε) τα οριζόμενα στην παράγραφο (δ) έχουν εφαρμογή και σε ανάλογες περιπτώσεις παραλαβής διαφόρων αποθεμάτων από διαφορετικά πρόσωπα,



στ) διακίνηση ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών-αγροτών προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη, δεδομένου ότι η μεταφορά ελαιοκάρπου παρουσιάζει ιδιομορφίες (δυσχέρειες στη συγκέντρωση, άγνωστο βάρος, μεταφορά με διάφορα μεταφορικά μέσα κ.λπ.),

ζ) διακίνηση αγαθών από τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 39, μεταξύ των οποίων είναι και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., οι οποίοι δεδομένου ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δεν υποχρεούνται στην παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των αποθεμάτων τους,

η) διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν για αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της,

θ) διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,

ι) διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεσή αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, το εν λόγω στοιχείο για τη διακίνηση άχρηστων ή ακατάλληλων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπολειμμάτων (π.χ. περισυλλογή και διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενσωματώνουν καμία εμπορευματική αξία), σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές, κ.λπ.),

ια) διακίνηση αποθεμάτων, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας,

ιβ) διακίνηση βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους αποκλειστικά σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές - κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους (επισημαίνεται ότι, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές),

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

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

ιε) διακίνηση για επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται στους ασφαλισμένους,

ιστ) διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπάζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιόκτητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου, καθόσον τα είδη αυτά δεν συμπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων,

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

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

ιθ) διακίνηση σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας,

ιυ) διακίνηση κενών ειδών συσκευασίας.

5.8.5 Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης. Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ'ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

5.8.6 Έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή. Το παραστατικό διακίνησης αποθεμάτων, μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος έκδοσης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων (π.χ. αποστολή δελτίου αποστολής στον παραλήπτη στο σώμα ηλεκτρονικής επιστολής - e-mail). Για την έκδοση, σε ηλεκτρονική μορφή, του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στα άρθρα 14 και 15 του παρόντος νόμου περί ηλεκτρονικού τιμολογίου και αυθεντικότητας, ακεραιότητας και αναγνωσιμότητάς του. Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και όταν το τιμολόγιο πώλησης υποκαθιστά το παραστατικό (δελτίο) διακίνησης.

5.8.7 Επισημαίνεται ότι όλες οι αποφάσεις για μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, οι οποίες είχαν εκδοθεί από τους Προϊσταμένους Δ.Ο.Υ. ή τους Επιθεωρητές βάσει των εξουσιοδοτικών διατάξεων του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. ή του Κ.Φ.Α.Σ. παύουν να ισχύουν από 1ης Ιανουαρίου 2015 και μετά.

5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.

5.9.2 Η παράγραφος 9 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε). Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι

η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. Για τη σχετική παραλαβή, η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος. Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης.

5.9.3 Οικοθεν νοείται ότι στις περιπτώσεις όπου κατά την παραλαβή αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα σε σχέση με τις ποσότητες που αναφέρονται (κατά περίπτωση) στο παραστατικό διακίνησης ή στο τιμολόγιο πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα για τις πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ) ή εκδίδει σχετικό παραστατικό. Η οντότητα διαβιβάζει τις σχετικές πληροφορίες ή αποστέλλει αντίγραφο του εν λόγω παραστατικού στο εμπλεκόμενο μέρος για δική του ενημέρωση.

5.9.4 Η αναφορά της παραγράφου 9 σε υποχρέωση τήρησης των αποδείξεων λιανικής σε καμία περίπτωση δεν εισάγει υποχρέωση αναγραφής του είδους και της ποσότητας των διακινούμενων αγαθών σε αυτές. Άλλωστε, το περιεχόμενο των αποδείξεων λιανικής πώλησης αναφέρεται περιοριστικά στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 και δεν περιλαμβάνει το είδος και την ποσότητα των διακινούμενων αγαθών, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ. Στην προκειμένη περίπτωση, η αναφορά στις «αποδείξεις λιανικής», για όσες οντότητες πωλούν αγαθά λιανικώς, έχει την έννοια ότι η εμπλεκόμενη οντότητα δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα που κατέχει με τα παραστατικά διακίνησης και τα τιμολόγια (χονδρικής) που εκδίδει ή λαμβάνει, καθώς επίσης και με το σύνολο των πωλήσεων λιανικής χρησιμοποιώντας έμμεσες προσεγγιστικές ελεγκτικές τεχνικές. Για παράδειγμα, μπορεί να εκτιμηθεί, κατά προσέγγιση, η αξία κτήσης των πωληθέντων λιανικώς αποθεμάτων με βάση ένα γενικό (μέσο) ποσοστό μικτού κέρδους, ώστε να αποκτηθεί εύλογη διασφάλιση της διακίνησης των αποθεμάτων.

5.12.1 Η παράγραφος αυτή δίνει τη δυνατότητα για αλλαγή σε οριστικοποιημένες εγγραφές στα λογιστικά αρχεία, με τη βασική προϋπόθεση ότι είναι δυνατόν να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή. Η διόρθωση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. αντιλογισμός ή χρήση αρνητικών εγγραφών).

5.13.1 Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την συνένωση ή συγχώνευση λογιστικών αρχείων είναι ότι από το λογιστικό αρχείο που προκύπτει από την ενέργεια αυτή, πρέπει να παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων αρχείων, δηλαδή πρέπει να είναι διαθέσιμες όλες οι ενδείξεις και οι πληροφορίες των λογιστικών αρχείων που συνενώθηκαν ή συγχωνεύθηκαν.

5.14.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι, για τις ανάγκες αυτού του νόμου, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και παραστατικά) πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα εντός ευλόγου χρονικού περιθωρίου. Σημειώνεται ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της πρόσβασης στα λογιστικά αρχεία (σχετικές και οι διατάξεις των άρθρων 14 και 24 του Ν. 4174/2013).

5.17.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι όταν σύμφωνα με το νόμο αυτό (σχετικές και οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 3) τα λογιστικά στοιχεία συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική για συναλλαγές είτε εντός είτε εκτός της Ελληνικής επικράτειας, η οντότητα υποχρεούται να παράσχει στις αρμόδιες αρχές, εντός ευλόγου χρόνου, μετάφραση των εν λόγω αρχείων για σκοπούς του ελέγχου.

5.18.1 Η οντότητα έχει τη δυνατότητα, χωρίς τυπικές ή άλλες προϋποθέσεις, να αναθέσει σε

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

#### ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

##### Παράγραφος 1

5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά.

5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι.

##### Παράγραφος 4

5.4.1 Η παράγραφος αυτή απαιτεί την έγκριση και την υπογραφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητας υποκείμενης στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, από το αρμόδιο κατά περίπτωση όργανο διοίκησης της οντότητας και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή. Στόχος της διάταξης αυτής είναι η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την ανάληψη της σχετικής ευθύνης.

##### Παράγραφος 5

5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία).

##### Παράγραφος 7

5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων) του νόμου 4308/2014.

5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού

λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο.

5.7.4 Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 12 προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παραγράφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση).

#### **Παράγραφος 8**

5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Εγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

5.8.3 Στην ειδική περίπτωση διακίνησης αγαθών και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι» («Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»). Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων είτε τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη. Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.

5.8.4 Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις:

α) όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο,

β) όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε παρακείμενα ακίνητα ή σε ακίνητα κείμενα το ένα αντίκρου του άλλου και είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της οντότητας,

γ) παράδοσης αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού



καθεστώς Φ.Π.Α., εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών (οντότητα). Στην περίπτωση αυτή αντίγραφο του παραστατικού διακίνησης παραδίδεται ή αποστέλλεται στον παραγωγό,

δ) ειδικά, για την διακίνηση αγοραζομένου γάλακτος που παραλαμβάνεται από αγρότες-παραγωγούς (κτηνοτρόφοι), ανεξάρτητα εάν οι παραγωγοί αυτοί εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται από τις παραλαμβάνουσες οντότητες το παραστατικό διακίνησης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 5. Εναλλακτικά, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο (κατάσταση) με την παραλαβή του γάλακτος, τα στοιχεία των εμπλεκόμενων μερών, την ποσότητα και το είδος (ζωϊκή προέλευση) του διακινούμενου γάλακτος, καθώς και την ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση. Για τις ανάγκες της οντότητας που παραδίδει το γάλα, δίνεται από την παραλαμβάνουσα οντότητα αντίγραφο της συνταχθείσας κατάστασης ή άλλη δήλωση με ανάλογο περιεχόμενο,

ε) τα οριζόμενα στην παράγραφο (δ) έχουν εφαρμογή και σε ανάλογες περιπτώσεις παραλαβής διαφόρων αποθεμάτων από διαφορετικά πρόσωπα,

στ) για τη διακίνηση ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών-αγροτών προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη, δεδομένου ότι η μεταφορά ελαιοκάρπου παρουσιάζει ιδιομορφίες (δυσχέρειες στη συγκέντρωση, άγνωστο βάρος, μεταφορά με διάφορα μεταφορικά μέσα κ.λπ.),

ζ) διακίνηση αγαθών από τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 39, μεταξύ των οποίων είναι και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., δεδομένου ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δεν υποχρεούνται στην παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των αποθεμάτων τους,

η) διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν για αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της,

θ) διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,

ι) διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεση αυτών αυτοούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, το εν λόγω στοιχείο για τη διακίνηση άχρηστη ή ακατάλληλων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπολειμμάτων (π.χ. περισυλλογή και διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενσωματώνουν καμία εμπορευματική αξία), σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές, κ.λπ.),

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

ιβ) διακίνηση βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους αποκλειστικά σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές - κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους (επισημαίνεται ότι, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές),

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

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

ιε) διακίνηση για επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται στους

ασφαλισμένους,

ιστ) διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπαζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιόκτητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου, καθόσον τα είδη αυτά δεν συμπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων,

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

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

ιθ) διακίνηση σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας,

κ) διακίνηση κενών ειδών συσκευασίας.

5.8.5 Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης. Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ'ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

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

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

Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

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

5.8.7 Επισημαίνεται ότι όλες οι αποφάσεις για μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, οι οποίες είχαν εκδοθεί από τους Προϊσταμένους Δ.Ο.Υ. ή τους Επιθεωρητές βάσει των εξουσιοδοτικών διατάξεων του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. ή του Κ.Φ.Α.Σ. παύουν να ισχύουν από 1ης Ιανουαρίου 2015 και μετά.

#### **Παράγραφος 9**

5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα

μένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»).

Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.

5.9.2 Η παράγραφος 9 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε).

Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

Για τη σχετική παραλαβή, η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος. Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης.

5.9.3 Οίκοθεν νοείται ότι στις περιπτώσεις όπου κατά την παραλαβή αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα σε σχέση με τις ποσότητες που αναφέρονται (κατά περίπτωση) στο παραστατικό διακίνησης ή στο τιμολόγιο πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα για τις πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ) ή εκδίδει σχετικό παραστατικό. Η οντότητα διαβιβάζει τις σχετικές πληροφορίες ή αποστέλλει αντίγραφο του εν λόγω παραστατικού στο εμπλεκόμενο μέρος για δική του ενημέρωση.

5.9.4 Η αναφορά της παραγράφου 9 σε υποχρέωση τήρησης των αποδείξεων λιανικής σε καμία περίπτωση δεν εισάγει υποχρέωση αναγραφής του είδους και της ποσότητας των διακινούμενων αγαθών σε αυτές. Άλλωστε, το περιεχόμενο των αποδείξεων λιανικής πώλησης αναφέρεται περιοριστικά στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 και δεν περιλαμβάνει το είδος και την ποσότητα των διακινούμενων αγαθών, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ.

Στην προκείμενη περίπτωση, η αναφορά στις «αποδείξεις λιανικής», για όσες οντότητες πωλούν αγαθά λιανικώς, έχει την έννοια ότι η εμπλεκόμενη οντότητα δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα που κατέχει με τα παραστατικά διακίνησης και τα τιμολόγια (χονδρικής) που εκδίδει ή λαμβάνει, καθώς επίσης και με το σύνολο των πωλήσεων λιανικής χρησιμοποιώντας έμμεσες προσεγγιστικές ελεγκτικές τεχνικές. Για παράδειγμα, μπορεί να εκτιμηθεί, κατά προσέγγιση, η αξία κτήσης των πωληθέντων λιανικώς αποθεμάτων με βάση ένα γενικό (μέσο) ποσοστό μικτού κέρδους, ώστε να αποκτηθεί εύλογη διασφάλιση της διακίνησης των αποθεμάτων.

### **Παράγραφος 12**

5.12.1 Η παράγραφος αυτή δίνει τη δυνατότητα για αλλαγή σε οριστικοποιημένες εγγραφές στα λογιστικά αρχεία, με τη βασική προϋπόθεση ότι είναι δυνατόν να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή. Η διόρθωση δύναται



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

#### **Παράγραφος 13**

5.13.1 Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωση τους. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την συνένωση ή συγχώνευση λογιστικών αρχείων είναι ότι από το λογιστικό αρχείο που προκύπτει από την ενέργεια αυτή, πρέπει να παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων αρχείων, δηλαδή πρέπει να είναι διαθέσιμες όλες οι ενδείξεις και οι πληροφορίες των λογιστικών αρχείων που συνενώθηκαν ή συγχωνεύθηκαν.

#### **Παράγραφος 14**

5.14.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι, για τις ανάγκες αυτού του νόμου, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και παραστατικά) πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα εντός ευλόγου χρονικού περιθωρίου. Σημειώνεται ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της πρόσβασης στα λογιστικά αρχεία (σχετικές και οι διατάξεις των άρθρων 14 και 24 του Ν. 4174/2013).

#### **Παράγραφος 17**

5.17.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι όταν σύμφωνα με το νόμο αυτό (σχετικές και οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 3) τα λογιστικά στοιχεία συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική για συναλλαγές είτε εντός είτε εκτός της Ελληνικής επικράτειας, η οντότητα υποχρεούται να παράσχει στις αρμόδιες αρχές, εντός ευλόγου χρόνου, μετάφραση των εν λόγω αρχείων για σκοπούς του ελέγχου.

#### **Παράγραφος 18**

5.18.1 Η οντότητα έχει τη δυνατότητα, χωρίς τυπικές ή άλλες προϋποθέσεις, να αναθέσει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικό λογιστή) την τήρηση ή ενημέρωση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή την σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντα νόμου, ορίζεται ρητά ότι η ανάθεση της τήρησης η ενημέρωσης του λογιστικού συστήματος σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από την σχετική ευθύνη που προκύπτει, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

### **ΕΓΚ. ΔΕΛ Ζ 1131086 ΕΞ 2019/23.9.2019.- Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με τη διανομή πανεπιστημιακών συγγραμμάτων, με βάση τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).**

Με την αριθ. 125766/Ζ1/5.8.2016/ ΦΕΚ 2433 Β' Κ.Υ.Α. των Υπουργών Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών, καθορίζονται οι προϋποθέσεις και η διαδικασία επιλογής και δωρεάν προμήθειας διδακτικών συγγραμμάτων στους φοιτητές των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων και των Ανώτατων Εκκλησιαστικών Ακαδημιών. Συγκεκριμένα, στο ηλεκτρονικό πληροφοριακό σύστημα «Εύδοξος - Ηλεκτρονική Υπηρεσία Ολοκληρωμένης Διαχείρισης Πανεπιστημιακών Συγγραμμάτων», μέσω του οποίου εκτελείται ήδη από το ακαδημαϊκό έτος 2010-2011 η συνολική διαχείριση και διανομή πανεπιστημιακών συγγραμμάτων στους φοιτητές των Πανεπιστημίων, Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (ΤΕΙ) και Ανώτατων Εκκλησιαστικών Ακαδημιών (ΑΕΑ), καθώς και του Ελληνικού Ανοικτού Πανεπιστημίου (ΕΑΠ), μεταξύ άλλων καταγράφονται ηλεκτρονικά τα εξής στοιχεία:

- Οι εκδότες και τα συγγράμματά τους που συμμετέχουν στο «Εύδοξος».
- Οι επιλογές συγγραμμάτων των Τμημάτων που συμμετέχουν στο «Εύδοξος».
- Οι επιλογές συγγραμμάτων των φοιτητών βάσει των Τμημάτων στα οποία ανήκουν.
- Τα σημεία διανομής, τα οποία συνεργάζονται με τους εκδότες των αντίστοιχων συγγραμμάτων.
- Οι παραλαβές των συγγραμμάτων από τους φοιτητές από τα σημεία διανομής.

Επίσης, όπως προφορικά διευκρινίστηκε από τον Σύλλογο Εκδοτών Επιστημονικών Βιβλίων,

για τη διανομή συγγραμμάτων μέσω εταιρειών ταχυμεταφοράς ακολουθείται η εξής διαδικασία: Ο εκδότης εκτυπώνει από τον λογαριασμό που τηρεί στο σύστημα «Εύδοξος» (σε pdf), τα πλήρη στοιχεία για κάθε αποστολή, τα οποία επικολλούνται στο φάκελο που περιέχει τα συγγράμματα, ο οποίος στη συνέχεια είτε παραδίδεται στις εγκαταστάσεις της εταιρείας ταχυμεταφοράς, είτε το παραλαμβάνει η εταιρεία ταχυμεταφοράς από την εγκατάσταση του εκδότη. Κατόπιν, η εταιρεία ταχυμεταφοράς παραδίδει το φάκελο στον δικαιούχο φοιτητή, στο σημείο διανομής - παραλαβής, που έχει προσδιορίσει αρχικά ο φοιτητής κατά τη δήλωση παραλαβής συγγραμμάτων. Τα συγγράμματα αποστέλλονται μέσω της εταιρείας ταχυμεταφοράς, ως ταχυδρομικές αποστολές χωρίς αξία και παραδίδονται, χωρίς να εισπράττεται κάποιο αντίτιμο από τον φοιτητή. Κατά την παράδοση από τον «διανομέα» στον δικαιούχο-φοιτητή, ενημερώνεται ηλεκτρονικά το σύστημα «Εύδοξος», μέσω ενός μοναδικού αριθμού (ΠΙΝ) που διαθέτει και πληκτρολογεί ο εκάστοτε φοιτητής, ενώ η εταιρεία ταχυμεταφοράς συλλέγει ηλεκτρονικά, ανά αποστολή, την υπογραφή του παραλήπτη φοιτητή.

Με βάση τα προαναφερόμενα και δεδομένου ότι, όπως επίσης διευκρινίστηκε, όλη η διαδικασία των αποστολών μέσω των εταιρειών ταχυμεταφοράς παρακολουθείται ηλεκτρονικά από το σύστημα «Εύδοξος» και το Ειδικό Σύστημα Παρακολούθησης και Εντοπισμού των Ταχυδρομικών Αποστολών (ΕΣΠΕΤΑ) της εταιρείας ταχυμεταφοράς που προβλέπονται από την Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων (ΕΕΤΤ) για τις εταιρείες ταχυμεταφορών, και λόγω του γεγονότος ότι στο πληροφοριακό σύστημα «Εύδοξος» είναι καταγεγραμμένα όλα τα δεδομένα (ονοματεπώνυμο φοιτητή, κωδικός μητρώου, ημερομηνία παράδοσης, εκπαιδευτικό ίδρυμα, τίτλος συγγράμματος), ώστε να διασφαλίζονται οι διακινήσεις αυτές, ζητείται (από τους εκδοτικούς οίκους) η παραλαβή ή η αποστολή, διακίνηση και διανομή των συγγραμμάτων να γίνεται μόνο βάσει του Συνοδευτικού Δελτίου Ταχυμεταφοράς (ΣΥΔΕΤΑ) και ΕΣΠΕΤΑ (voucher - αποδεικτικό παραλαβής - παράδοσης) της εταιρείας ταχυμεταφορών, χωρίς να απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής-παραστατικού διακίνησης για έκαστη αποστολή συγγραμμάτων ανά φοιτητή.

Σε σχέση με τα προαναφερόμενα, θέτουμε υπόψη σας τα ακόλουθα:

1. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1141/2010 είχαν δοθεί διευκρινίσεις αναφορικά με τη διανομή των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων από τους εκδοτικούς οίκους σε προπτυχιακούς φοιτητές, καθώς και σε σπουδαστές των Πανεπιστημίων, Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.) και Ανώτατων Εκκλησιαστικών Ακαδημιών (ΑΕΑ), καθώς και την τιμολόγηση αυτών από τους προαναφερόμενους εκδοτικούς οίκους προς το Υπουργείο Παιδείας δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων. Ειδικότερα, με βάση την ως άνω εγκύκλιο δεν απαιτούνταν η έκδοση δελτίου αποστολής καθ' όλη τη διαδικασία αποστολής, διακίνησης, διανομής και παραλαβής των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων από τους εκδότες-διανομείς, μέσω των εταιρειών ταχυμεταφορών, προς τους τελικούς παραλήπτες-φοιτητές, με παράδοση σε αυτούς σε προεπιλεγμένα σημεία διανομής, δεδομένου ότι η παρακολούθηση της όλης διαδικασίας γίνεται μέσω του συστήματος «Εύδοξος» και των ειδικών εντύπων που εκδίδουν οι εταιρείες ταχυμεταφορών.

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) από 1.1.2015 καταργείται η υποπαραγράφος Ε1 της παραγράφου Ε' του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992.

3. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, ο οποίος ισχύει από 1.1.2015 και εξής, καθώς και τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την υποπαραγράφο 5.8.1. της παραγράφου 8 του άρθρου 5 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμο-

λογηθεί είτε όχι, απαιτείται δε να είναι σε θέση να τεκμηριώνει, οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απ' ευθείας ή μέσω τρίτου, με την έκδοση παραστατικού διακίνησης.

Περαιτέρω, οι ως άνω διατάξεις καθορίζουν το υποχρεωτικό περιεχόμενο του παραστατικού διακίνησης, ως εξής: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 7 του άρθρου 5 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι η οντότητα εφαρμόζει τις κατάλληλες, κατά την κρίση της, δικλίδες, προκειμένου να διασφαλίσει ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός.

5. Ενόψει των προαναφερομένων και εφόσον κατά τις οικείες διατάξεις προκύπτει το υποχρεωτικό περιεχόμενο του παραστατικού διακίνησης και επιπλέον μέσω της προαναφερόμενης διαδικασίας παρακολουθούνται ηλεκτρονικά οι υπόψη συναλλαγές, με την εφαρμογή του πληροφοριακού συστήματος «Εύδοξος», με το οποίο εξασφαλίζεται ένας αξιόπιστος τρόπος παρακολούθησης των διακινήσεων των συγγραμμάτων και περαιτέρω δημιουργείται μια αξιόπιστη ελεγκτική αλυσίδα, διατηρώντας τα πλήρη στοιχεία των φοιτητών που παραλαμβάνουν τα συγγράμματα, τον τίτλο των συγγραμμάτων καθώς και την ημερομηνία παράδοσης αυτών, δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικών διακίνησης (εξαιρουμένης της περίπτωσης που αναφέρεται στην παράγραφο 6 της παρούσης) καθ' όλη τη διαδικασία αποστολής, διακίνησης, διανομής και παραλαβής των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων από τους εκδότες-διανομείς, μέσω των εταιρειών ταχυμεταφορών, προς τους τελικούς παραλήπτες- φοιτητές, με παράδοση σε αυτούς σε προεπιλεγμένα σημεία διανομής, συνεκτιμώντας και την πάγια θέση της Διοίκησης, η οποία είχε λάβει υπόψη της την αξιόπιστη διαδικασία καταγραφής όλων των δεδομένων των συναλλαγών.

6. Αντίθετα, για τη διακίνηση πανεπιστημιακών συγγραμμάτων, από τους εκδοτικούς οίκους προς τα σημεία διανομής, χωρίς τη μεσολάβηση εταιρειών ταχυμεταφοράς, εκδίδεται παραστατικό διακίνησης από τον εκδοτικό οίκο προς αυτόν που θα διανείμει τα συγγράμματα, με σκοπό διακίνησης τη «δωρεάν διάθεση προς τους δικαιούχους φοιτητές», κατ' εντολή και λογαριασμό του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων.

Τέλος, στην περίπτωση αυτή το παραστατικό διακίνησης ως συνοδευτικό στοιχείο των αποθεμάτων παραμένει στις εγκαταστάσεις του παραλήπτη (σημείο διανομής).

## ΑΡΘΡΟ 6

### ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ

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

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

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

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

2. Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

3. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή

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

### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 6 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Με το άρθρο αυτό (παράγραφοι 1 έως 3) ορίζονται οι προθεσμίες για την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων για συναλλαγές και γεγονότα, για τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης (ημερομηνία ισολογισμού), καθώς και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 6 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

6.1.1 Η ενημέρωση των βιβλίων στα χρονικά όρια που θέτει η παράγραφος αυτή αφορά την καταχώρηση των εκδιδόμενων και λαμβανόμενων παραστατικών. Η υποχρέωση του άρθρου αυτού εκπληρώνεται όταν η οντότητα καταχωρεί εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων, από τη λήξη του μήνα ή τριμήνου κατά περίπτωση, είτε τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση, κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 3. Εξυπακούεται ότι η καταχώρηση λογιστικής και φορολογικής βάσης δύναται να πραγματοποιείται και ταυτόχρονα, εντός των χρονικών ορίων του άρθρου 6.

6.1.2 Όταν εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων καταχωρείται, κατ' επιλογή της οντότητας, μόνο η μία εκ των δύο βάσεων (είτε η λογιστική είτε η φορολογική), η παρακολούθηση της άλλης βάσης δύναται να γίνεται συγκεντρωτικά οποτεδήποτε και σε κάθε περίπτωση έγκαιρα για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία. Για παράδειγμα, μια οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τα λογιστικά πρότυπα (Ελληνικά ή Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση), δηλαδή με τη λογιστική τους βάση (αξία). Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και

η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη φορολογική βάση.

6.1.3 Εναλλακτικά, η ίδια οντότητα δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, δηλαδή με τη φορολογική τους βάση. Στην περίπτωση αυτή πληροίται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη λογιστική βάση.

6.1.4 Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια της περιόδου, του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, κατά την με οποιοδήποτε τρόπο ανάλυσή τους (πώληση, δωρεάν παράδοση, καταστροφές κ.λπ.). Το κόστος κτήσης των αναλωθέντων αποθεμάτων της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των καταστροφών ή απωλειών, μπορεί να προσδιορίζεται συγκεντρωτικά, από τα στοιχεία των τηρούμενων αρχείων, μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

6.2.1 Σε ό,τι αφορά τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων, ορίζεται ότι ο εν λόγω προσδιορισμός διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη και τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 και την ανάγκη διασφάλισης της αξιοπιστίας του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων στο τέλος της ημερομηνίας αναφοράς (ημερομηνία τέλους χρήσης ή ημερομηνία ισολογισμού).

6.2.2 Ο χρόνος αυτός μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός ή και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική. Σε άλλες περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές στον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία δύναται να γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου (π.χ. προσδιορισμός ιχθυόμαζας ιχθυοτροφείων). Τέλος, σημειώνεται ότι όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της λιανικής (retail method) δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος δύναται επίσης να γίνεται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου.

6.2.3 Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από το χρόνο που διενεργείται ο ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων, η οντότητα είναι υποχρεωμένη να έχει τεκμηριώσει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες της απογραφής εντός των χρονικών ορίων σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου.

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

## ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

### Παράγραφος 1

6.1.1 Η ενημέρωση των βιβλίων στα χρονικά όρια που θέτει η παράγραφος αυτή αφορά την κα-

ταχώρηση των εκδιδόμενων και λαμβανόμενων παραστατικών. Η υποχρέωση του άρθρου αυτού εκπληρώνεται όταν η οντότητα καταχωρεί εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων, από τη λήξη του μήνα ή τριμήνου κατά περίπτωση, είτε τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση, κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 3. Εξυπακούεται ότι η καταχώρηση λογιστικής και φορολογικής φάσης δύναται να πραγματοποιείται και ταυτόχρονα, εντός των χρονικών ορίων του άρθρου 6.

6.1.2 Όταν εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων καταχωρείται, κατ' επιλογή της οντότητας, μόνο η μία εκ των δύο βάσεων (είτε η λογιστική είτε η φορολογική), η παρακολούθηση της άλλης βάσης δύναται να γίνεται συγκεντρωτικά οποτεδήποτε και σε κάθε περίπτωση έγκαιρα για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία. Για παράδειγμα, μια οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τα λογιστικά πρότυπα (Ελληνικά ή Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση), δηλαδή με τη λογιστική τους βάση (αξία). Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη φορολογική βάση.

6.1.3 Εναλλακτικά, η ίδια οντότητα δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, δηλαδή με την φορολογική τους βάση. Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη λογιστική βάση.

6.1.4 Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια της περιόδου, του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, κατά την με οποιοδήποτε τρόπο ανάλυσή τους (πώληση, δωρεάν παράδοση, καταστροφές κ.λπ.). Το κόστος κτήσης των αναλωθέντων αποθεμάτων της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των καταστροφών ή απωλειών, μπορεί να προσδιορίζεται συγκεντρωτικά, από τα στοιχεία των τηρούμενων αρχείων, μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

## **Παράγραφος 2**

6.2.1 Σε ό,τι αφορά τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων, ορίζεται ότι ο εν λόγω προσδιορισμός διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη και τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 και την ανάγκη διασφάλισης της αξιοπιστίας του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων στο τέλος της ημερομηνίας αναφοράς (ημερομηνία τέλους χρήσης ή ημερομηνία ισολογισμού).

6.2.2 Ο χρόνος αυτός μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός ή και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική. Σε άλλες περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές στον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία δύναται να γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου (π.χ. προσδιορισμός ιχθυόμαζας ιχθυοτροφείων). Τέλος, σημειώνεται ότι όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της λιανικής (retail method) δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος δύναται επίσης να γίνεται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου.

6.2.3 Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από το χρόνο που διενεργείται ο ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων, η οντότητα είναι υποχρεωμένη να έχει τεκμηριώσει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες της απογραφής εντός των χρονικών ορίων σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου.



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



## ΑΡΘΡΟ 7

### ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ

1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

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

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Με τις παραγράφους 1 έως 3 ρυθμίζονται θέματα χρόνου και τρόπου διατήρησης των λογιστικών αρχείων.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

7.1.1 Η παράγραφος αυτή αναφέρεται στις προθεσμίες φύλαξης των λογιστικών αρχείων.

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

7.2.1 Η παράγραφος αυτή παρέχει τη δυνατότητα διαφύλαξης σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική) των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης αυτών (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

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

7.2.3 Η δυνατότητα διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή, παρέχεται για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών κατά περίπτωση, μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται επίσης και για τα παραστατικά (στοιχεία) με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2015 αλλά δεν παρέχεται για τα τηρούμενα μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014 βιβλία.

#### ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.

**4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

#### **Παράγραφος 1**

7.1.1 Η παράγραφος αυτή αναφέρεται στις προθεσμίες φύλαξης των λογιστικών αρχείων.

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

#### **Παράγραφος 2**

7.2.1 Η παράγραφος αυτή παρέχει τη δυνατότητα διαφύλαξης σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική) των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης αυτών (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

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

7.2.3 Η δυνατότητα διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή, παρέχεται για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών κατά περίπτωση, μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

Η δυνατότητα αυτή παρέχεται επίσης και για τα παραστατικά (στοιχεία) με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2015 αλλά δεν παρέχεται για τα τηρούμενα μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014 βιβλία.

#### **ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΛΖ ΚΦΑΣ 1137542/21.10.2015.- Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων.**

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010, οριζόταν ότι, αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωπικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής.

6. Υπενθυμίζεται ότι, με τον νόμους 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 θεσπίστηκαν διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων προσδιορισμού του φόρου με τελική προθεσμία παραγραφής την 31.12.2013. Οι παρατάσεις αυτές καταλάμβαναν τόσο τις κανονικές προθεσμίες παραγραφής, όσο και προθεσμίες οι οποίες βάσει υφιστάμενων διατάξεων είχαν ήδη παραταθεί, υποθέσεις με πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, υποθέσεις με κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία, ή υποθέσεις με προθεσμίες μεγαλύτερες των κανονικών (π.χ. υποθέσεις μη υποβολής δήλωσης για τις οποίες προβλέπεται μεγαλύτερος χρόνος παραγραφής) και η κατά παράταση ή η μεγαλύτερη προθεσμία έληγε την ίδια ως άνω ημερομηνία. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013 και του άρθρου 22 του 4203/2013 με τις οποίες θεσπίστηκε 2ετής παράταση παραγραφής υπό τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς που ορίζονται

σε αυτές, οι προαναφερόμενες υποθέσεις παραγράφηκαν σωρευτικά την 31.12.2013. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 87 του ν. 4316/2014 παρατάθηκαν οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν 31.12.2013 κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις περιπτώσεις που ρητά αναφέρονται στις ως άνω διατάξεις.

7. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονται την 31.12.2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγραφόταν την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής όπως αναφέρθηκε αμέσως παραπάνω.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

#### ΑΡΘΡΟ 8

##### ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

1α)<sup>(1)</sup> Τιμολόγιο εκδίδουν, σύμφωνα με το παρόν και οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

Κατ' εξαίρεση, οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ δεν υποχρεούνται στην έκδοση τιμολογίου για σκοπούς ΦΠΑ αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών. Τιμολόγιο εκδίδουν και οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι θεωρείται ότι παραδίδουν σε άλλους υποκείμενους στον φόρο αγαθά σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον ο τόπος παράδοσης των αγαθών είναι το εσωτερικό της Χώρας. Οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε αντίστοιχα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα άλλων κρατών μελών, δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις περί παραστατικών πωλήσεων του παρόντος νόμου για σκοπούς ΦΠΑ για τις πράξεις που καλύπτονται από τα ως άνω ειδικά καθεστώτα.

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

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

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

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

(1) Η παράγραφος 1α του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 αφού προστέθηκε με το άρθρο 16 του Ν. 4591/2019 στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7/2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «1α) Τιμολόγιο εκδίδουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, και οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β και 47γ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.»

θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

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

8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

9. Το Δημόσιο, οι περιφέρειες, οι νομαρχίες, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν για αυτές τις δραστηριότητες ή πράξεις εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις. Η εξαίρεση αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και την Οδηγία 2006/112/ΕΚ.

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

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

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

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

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

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.

12. Ο τρίτος που πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας. Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

13. Εξαιρετικά, για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο για λογαριασμό αγρότη παραγωγού, το έγγραφο της προηγούμενης παραγράφου εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση και αποστέλλεται στον αγρότη παραγωγό έγκαιρα για εκπλήρωση κάθε

νόμιμης υποχρέωσης.

Οι ρυθμίσεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως και για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αγροτικό συνεταιρισμό για λογαριασμό μέλους του, μη φυσικού προσώπου και συγκεκριμένα, άλλου αγροτικού συνεταιρισμού ή άλλου νομικού προσώπου, όπως αυτό ορίζεται στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4384/2016 (Α' 78).<sup>(1)</sup>

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Στις παραγράφους 1 έως 8 δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα. Στην παράγραφο 9 παρέχεται απαλλαγή από την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου στο δημόσιο, στις περιφέρειες, στις νομαρχίες, στους δήμους, στις κοινότητες και σε λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου για δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία και με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Στις παραγράφους 10 έως 11 αντιμετωπίζονται ειδικά θέματα, όταν ο πωλητής δεν εκδίδει ή δεν υποχρεούται να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης. Στις παραγράφους 12 και 13 ρυθμίζονται θέματα σε περιπτώσεις πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτων.

Τέλος, σημειώνεται ότι προαιρετικά δύναται να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης και ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ του ν. 2859/2000.

#### ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΩΝ 8 ΠΑΡ. 5 ΚΑΙ 12 ΠΑΡ. 7 Ν. 4308/2014

Με το άρθρο 8 παρ. 5 ορίζεται ότι «η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση». Αντιστοίχως, με το άρθρο 12 παρ. 7 ορίζεται ότι «η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης, ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση». Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, πρέπει να διευκρινισθεί εάν, εν προκειμένω, θεσπίζεται υποχρέωση για όλες τις οντότητες, όπως η έννοια αυτή προσδιορίζεται στο Παράρτημα Α του Νσχ, ή μόνο για τις οντότητες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νσχ, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 1 παρ. 2 του Νσχ.

#### ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

##### Γενικά

8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης

(1) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 13 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με το άρθρο 64 του ν. 4484/2017 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 1.8.2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου.

τιμολογίου από άλλα πρόσωπα.

Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από την έκδοση τιμολογίου στο δημόσιο και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου, για δραστηριότητες ή πράξεις, που πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.. Ακόμα, αντιμετωπίζονται ειδικά θέματα που αφορούν την τιμολόγηση (άρνηση έκδοσης τιμολογίου, τιμολόγηση στην περίπτωση μη υπόχρεου σε έκδοση τιμολογίου, πώληση αγαθών για λογαριασμό τρίτου).

Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως εξ αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς, εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

#### **Παράγραφος 1**

8.1.1 Η παράγραφος αυτή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ ορίζει με σαφήνεια ότι «τιμολόγιο» εκδίδεται για πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

8.1.2 Για την είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και λοιπών συναφών εσόδων, δεν προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ. Η συναλλαγή δύναται να τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που το καταβάλλει (π.χ. απόφαση επιχορήγησης, βεβαίωση από τον ΟΠΕΚΕΠΕ που περιλαμβάνει τα στοιχεία του δικαιούχου, το ποσό, την ημερομηνία ή άλλο ανάλογο στοιχείο).

#### **Παράγραφος 2**

8.2.1 Η απαιτούμενη αποδοχή (παράγραφος 2) του τιμολογίου πώλησης (ή έγγραφου που εξομοιώνεται με τιμολόγιο) εκ μέρους του παραλήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση μπορεί να διενεργείται με κάθε πρόσφορο τρόπο, έγγραφο ή ηλεκτρονικό. Ενδεικτικά, η εξόφληση του τιμολογίου θεωρείται ως έμμεση αποδοχή αυτού.

#### **Παράγραφος 3**

8.3.1 Παράδειγμα τιμολογίου της παραγράφου 3 (έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο) είναι η περίπτωση όπου εκδίδεται συμπληρωματικό / διορθωτικό τιμολόγιο για διόρθωση διαφορών αξίας που υπήρχαν στο αρχικά εκδοθέν τιμολόγιο (αναγραφή μικρότερης αξίας σε σχέση με την ορθή).

#### **Παράγραφος 4**

8.3.1 Παραδείγματα χρήσης διαφορετικής ονομασίας για τιμολόγια πώλησης λόγω καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας είναι οι λογαριασμοί, φορτωτικές, τραπεζικά, χρηματιστηριακά, ταχυδρομικά παραστατικά, παραστατικά που εκδίδονται στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, καθώς και λοιπά έγγραφα τα οποία περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

#### **Παράγραφος 5**

8.5.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες δύναται, αντί να εκδώσει η ίδια το σχετικό τιμολόγιο, να διασφαλίσει με προηγούμενη συμφωνία την έκδοσή του από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό της. Ωστόσο η σχετική συμφωνία δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

#### **Παράγραφος 6**

8.6.1 Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπτώσεις,



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

#### **Παράγραφος 8**

8.8.1 Με την παράγραφο αυτή καθιερώνεται η ευθύνη τρίτου που εκδίδει τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, να παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης. Η παροχή των σχετικών πληροφοριών δύναται να γίνεται με κάθε πρόσφορο τρόπο, κατ' επιλογή των εμπλεκόμενων μερών, όπως αποστολή συγκεντρωτικής κατάστασης εκδοθέντων τιμολογίων με τις απαιτούμενες πληροφορίες ή αντιγράφων των σχετικών τιμολογίων. Η παροχή της πληροφόρησης μπορεί να είναι σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.

#### **Παράγραφος 9**

8.9.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζονται οι προϋποθέσεις μη έκδοσης τιμολογίου πώλησης του παρόντος νόμου από το δημόσιο, τις περιφέρειες, τις νομαρχίες, τους δήμους και τις κοινότητες, και τους λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Σημειώνεται ότι όταν δεν πληρούνται όλες οι καθοριζόμενες σχετικές προϋποθέσεις, εκδίδεται οπωσδήποτε τιμολόγιο πώλησης από τα αναφερόμενα πρόσωπα.

#### **Παράγραφος 10**

8.10.1 Με την παράγραφο αυτή ρυθμίζεται η περίπτωση στην οποία οντότητα που υπόκειται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου συναλλάσσεται ως αγοραστής με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου. Για την περίπτωση αυτή η οντότητα αγοραστής υποχρεούται σε έκδοση σχετικού παραστατικού προς τεκμηρίωση της συναλλαγής. Το σχετικό παραστατικό αναφέρει:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης.
- β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.
- γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

Σημειώνεται ότι από τη διάταξη δεν εισάγεται ειδική ονομασία για το σχετικό παραστατικό το οποίο δύναται να είναι ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, τιμολόγιο (αγοράς), «τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης, αρκεί να περιλαμβάνει όλα τα κατά τα ανωτέρω προαπαιτούμενα δεδομένα. Το σχετικό παραστατικό εκδίδεται στον καθοριζόμενο στο άρθρο 11 του παρόντος νόμου χρόνο έκδοσης. Σημειώνεται επίσης ότι ο αναφερόμενος όρος «έκταση» στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας, μαζί με το σχετικό είδος, είναι προσδιοριστικοί παράγοντες της αξίας της υπηρεσίας.

#### **Παράγραφος 11**

8.11.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι η λύση της παραγράφου 10 ακολουθείται και στην περίπτωση που η οντότητα συναλλάσσεται ως αγοραστής με άλλη υποκείμενη στον παρόντα νόμο οντότητα, η οποία για οποιοδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης άρνησης έκδοσης τιμολογίου για το σύνολο ή μέρος της συναλλαγής.

**Παράγραφος 12**

8.12.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει την υποχρέωση τρίτου (αντιπρόσωπος) που πωλεί, έναντι αμοιβής, αγαθά για λογαριασμό μιας οντότητας, και εκδίδει ο ίδιος το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, να εκδίδει και ένα έγγραφο-παραστατικό (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για την τεκμηρίωση των πωλήσεων για λογαριασμό της οντότητας. Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

8.12.2 Οίκοθεν νοείται ότι η υποχρέωση της παραγράφου 12 εκπληρώνεται και όταν η οντότητα αποστέλλει έγκαιρα στον τρίτο αντίγραφο των εκδιδόμενων τιμολογίων, αντί της σύνταξης και αποστολής ιδιαίτερου συγκεντρωτικού εγγράφου (εκκαθάριση).

**Παράγραφος 13**

8.13.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι ειδικά για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο (συνεταιριστικές οργανώσεις κ.λπ.), για λογαριασμό αγρότη παραγωγού, το έγγραφο της παραγράφου 12 (εκκαθάριση) εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση και αποστέλλεται στον αγρότη παραγωγό έγκαιρα για εκπλήρωση κάθε δικής του νόμιμης υποχρέωσης.

**ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ15 1039443/23.3.2015.- Τρόποι απεικόνισης επί των παραστατικών πωλήσεων, της αμοιβής που αφορούν εκθλιπτικά δικαιώματα (ποσοστό επί του παραχθέντος ελαιολάδου) και εισπράττονται σε είδος από οντότητες - εκμεταλλευτές ελαιοτριβείων, με βάση τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) όπως αυτές ισχύουν από 01.01.2015.**

Απαντώντας στα ερωτήματα που σχετίζονται με το αντικείμενο του θέματος και κατά το μέρος αρμοδιότητας του Τμήματος μας, θέτουμε υπόψη σας τα εξής:

Εφόσον η οντότητα - εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου εισπράττει, από τους αγρότες-παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), την αμοιβή του σε είδος (ποσοστό επί του παραχθέντος ελαιολάδου) για την παροχή υπηρεσιών προς αυτούς, θεωρείται ότι προβαίνει σε ανταλλαγή υπηρεσιών με αγαθά. Συγκεκριμένα προσφέρει υπηρεσίες στον αγρότη, για την αμοιβή των οποίων υποχρεούται στην έκδοση τιμολογίου και ταυτόχρονα θεωρείται αγοραστής, για τη λαμβανόμενη, ως αμοιβή από αυτόν, ποσότητα αγροτικού προϊόντος.

Σημειώνεται ότι, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου (ν. 4308/2014), δηλαδή δεν υποχρεούνται σε τήρηση λογιστικών αρχείων και έκδοση παραστατικών πωλήσεων (τιμολόγια, στοιχεία λιανικών συναλλαγών).

Κατά συνέπεια όταν συναλλάσσονται με οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις των Ε.Λ.Π., όπως είναι οι εκμεταλλευτές ελαιοτριβείων, τόσο για τις πωλήσεις όσο και για τις αγορές τους (ή λήψεις υπηρεσιών), τα παραστατικά πωλήσεων εκδίδονται από την αντισυμβαλλόμενη οντότητα.

Οι αγρότες - φυσικά πρόσωπα που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών στοιχείων ακόμα κι αν δεν υποχρεούνται σε ενημέρωση των λογιστικών τους αρχείων (Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1007/9.1.2015). Ως εκ τούτου υποχρεούνται, όπως όλες οι οντότητες, σε έκδοση παραστατικού πώλησης (τιμολόγιο) για τις πωλήσεις αγαθών που πραγματοποιούν, εν προκειμένω την ποσότητα του ελαιολάδου και του ελαιουπυρήνα που πωλούν σε άλλες οντότητες, όπως είναι και ο εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου.

Περαιτέρω, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 8 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014), όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014, η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες δύναται, αντί να εκδώσει η ίδια το σχετικό τιμολόγιο, να διασφαλίσει με προηγούμενη συμφωνία την έκδοσή του από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό της. Ωστόσο η σχετική συμφωνία δεν απαλλάσσει την οντότητα

από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

Με βάση τα παραπάνω, ο εκμεταλλευτής ελαιотреβείου:

για τις υπηρεσίες που παρέχει και αμείβεται σε είδος (ποσοστό επί του παραχθέντος ελαιολάδου) υποχρεούται σε έκδοση τιμολογίου προς τους αγρότες είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000).

Για την ποσότητα αγροτικού προϊόντος που λαμβάνει για την αμοιβή του σε είδος:

> από αγρότη του ειδικού καθεστώτος (μη υπόχρεο σε έκδοση παραστατικού πώλησης), εκδίδει παραστατικό πώλησης (π.χ. τίτλο κτήσης, τιμολόγιο αγοράς) της παρ. 10 του άρθρου 8 των Ε.Λ.Π., το οποίο μπορεί να συνενώνεται με το παραστατικό πώλησης που αφορά την προαναφερόμενη παροχή υπηρεσίας, με την προϋπόθεση ότι στο συνενωμένο παραστατικό θα είναι διαθέσιμες όλες οι ενδείξεις και πληροφορίες που αφορούν τις προαναφερόμενες συναλλαγές διακριτά (ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 άρθρο 5.13.1).

> από αγρότη του κανονικού καθεστώτος (υπόχρεο σε έκδοση παραστατικού πώλησης) λαμβάνει τιμολόγιο.

> Εναλλακτικά, μπορεί να γίνει χρήση της προαναφερόμενης διάταξης των Ε.Λ.Π. περί αυτό-τιμολόγησης, και ως εκ τούτου να εκδίδει η οντότητα-εκμεταλλευτής ελαιотреβείου το παραστατικό πώλησης για λογαριασμό του αγρότη του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α.. Αυτό το παραστατικό πώλησης (τιμολόγιο), ομοίως δύναται να συνενώνεται με το παραστατικό πώλησης που αφορά την προαναφερόμενη παροχή υπηρεσίας, με την προϋπόθεση ότι στο συνενωμένο παραστατικό θα είναι διαθέσιμες όλες οι ενδείξεις και πληροφορίες που αφορούν τις προαναφερόμενες συναλλαγές διακριτά (ΠΟΛ. 1003/31.12.2014, άρθρο 5.13.1).

#### **ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΛΖ ΚΦΑΣ 1142901/26.10.2015.- Παροχή διευκρινίσεων, επί των διατάξεων περί εκδιδόμενων παραστατικών πώλησης με βάση τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/ 2014).**

Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα σχετικά με το θέμα, με το παρόν έγγραφο διευκρινίζονται τα εξής:

Α. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού.

1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014).

2. Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/ 13.12.2012 η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν.4308/2014, ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

3. Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις δελτία

παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών.

Β. Έκδοση παραστατικών από τους εκμεταλλευτές που διαθέτουν φαγητά και ποτά για επιτόπια κατανάλωση και τους εκμεταλλευτές τουριστικών καταλυμάτων, για τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014, από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργήθηκε κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία που είχε εκδοθεί δυνάμει των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ή του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012). Κατά συνέπεια, στις περιπτώσεις που εκδίδονται αποδείξεις λιανικής πώλησης από εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν φαγητά και ποτά για επιτόπια κατανάλωση ή και από τμήματα των τουριστικών καταλυμάτων για τη διάθεση στο κοινό οποιουδήποτε είδους τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση (π.χ. εστιατόριο, καφετέρια, μπαρ), δεν μπορεί να γίνει πλέον χρήση των οριζόμενων στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1098/26.4.1991, περί έκδοσης τιμολογίου σε αντικατάσταση των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης, λόγω της μη έγκαιρης γνωστοποίησης της ιδιότητας του πελάτη - οντότητας, καθώς η εγκύκλιος αυτή έπαψε να ισχύει από 01.01.2015. Στις περιπτώσεις που, έχει λανθασμένα εκδοθεί απόδειξη λιανικής αντί για τιμολόγιο, μπορεί να γίνει χρήση των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4308/2014, μπορεί δηλαδή να εκδοθεί πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης και στη συνέχεια τιμολόγιο προς την πράγματι αντισυμβαλλόμενη οντότητα για την ορθή απεικόνιση της συναλλαγής.

2. Από τις διατάξεις του άρθρου 9 και της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4308/2014, με τις οποίες ορίζεται το υποχρεωτικό περιεχόμενο των εκδιδόμενων από τις οντότητες τιμολογίων και αποδείξεων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών δεν τίθεται κάποια απαγόρευση ή περιορισμός ως προς την αναγραφή πρόσθετου περιεχομένου πληροφοριακού χαρακτήρα στα εν λόγω παραστατικά. Συνεπώς, στα παραστατικά, που εκδίδουν οι εκμεταλλευτές τουριστικών καταλυμάτων για τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες διαμονής, μπορεί να αναγράφονται πρόσθετα δεδομένα πληροφοριακού χαρακτήρα, όπως ενδεικτικά αναφέρονται το περιεχόμενο ή οι αριθμοί των παραστατικών που έχουν εκδοθεί και παραδοθεί μεμονωμένα σε κάθε πελάτη για πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών από τα λοιπά τμήματα του τουριστικού καταλύματος (π.χ. εστιατόριο, πισίνα, μπαρ κ.λπ.). Στην περίπτωση που προσφέρονται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες, από τα λοιπά τμήματα του τουριστικού καταλύματος, στο πλαίσιο προκαθορισμένης συμφωνίας «πακέτο» (π.χ. διαμονή με πρωινό, ημιδιατροφή, all inclusive κ.λπ.), δεν εκδίδονται διακεκριμένα παραστατικά από το εκάστοτε τμήμα, αλλά εκδίδεται ένα παραστατικό συνολικά για τις προσυμφωνημένες πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που περιλαμβάνονται στο προσφερόμενο «πακέτο».

Γ. Τρόπος έκδοσης παραστατικών από οντότητες - εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, σε περίπτωση που συνάπτονται συμφωνίες με τουριστικά γραφεία και ξενοδοχεία.

1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) για συναλλαγές μεταξύ οντότητων εκδίδονται τιμολόγια. Οπότε στην περίπτωση κατά την οποία οντότητα- εκμεταλλευτής ΤΑΞΙ συνάπτει συμφωνητικά με άλλες οντότητες π.χ. τουριστικά γραφεία ή ξενοδοχεία, για τη μεταφορά πελατών τους με αντίτιμο ανά δρομολόγιο και επιβάτες, διαφορετικό (π.χ. μεγαλύτερο) από την αναγραφόμενη αξία στην ΑΔΗΜΕ του ταξιμέτρου, γίνεται δεκτό ότι για την ορθή αποτύπωση των συναλλαγών εκδίδονται τιμολόγια. Επί των υπόψη τιμολογίων, στα πλαίσια των οριζόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 9 των Ε.Λ.Π., και μετά τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 αναφορικά με το περιεχόμενο αυτών, πρέπει να αναγράφεται η συμφωνηθείσα αμοιβή καθώς και ότι τα εν λόγω τιμολόγια εκδίδονται «βάσει ειδικής συμφωνίας» και σε αντικατάσταση των αριθμ... αποδείξεων, που έχουν εκδοθεί από την υπόψη ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρων.

2. Οι εγγραφές στα λογιστικά αρχεία της οντότητας διενεργούνται με βάση τα εν λόγω στελέχη των τιμολογίων, ενώ για την σωστή αποτύπωση των συναλλαγών στα λογιστικά αρχεία αυτής, δεδομένου ότι στο δελτίο ημερήσιας κίνησης «Ζ» περιλαμβάνεται και η αξία των αποδείξεων εσόδου, που έχουν εκδοθεί με την ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου, οι οποίες αντικαταστάθηκαν από τα τιμολόγια, αφαιρούνται τα εν λόγω ποσά, με την έκδοση πιστωτικού στοιχείου λιανικής πώλησης, κατά τα αναφερόμενα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 12 των Ε.Λ.Π., το οποίο και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία. Οι εκδιδόμενες από την ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου αποδείξεις εσόδου, επισυνάπτονται στα στελέχη των τιμολογίων και των πιστωτικών στοιχείων λιανικής πώλησης, για την τεκμηρίωση των υπόψη συναλλαγών.

3. Τέλος σημειώνεται ότι, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας είναι η 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητή για τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί.

Επισημαίνεται ότι, ο καθοριζόμενος, από τις προαναφερόμενες διατάξεις χρόνος έκδοσης του τιμολογίου, δεν είναι δυνατό να παραταθεί από συμφωνία, έγγραφη ή προφορική των αντισυμβαλλόμενων.

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1261/3.12.2015.- Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

Σε συνέχεια της εγκυκλίου μας ΠΟΛ.1003/ 31.12.2014, παρέχονται συμπληρωματικά οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α 251).

1. Στην παράγραφο 1.2.1 διαγράφονται οι τελευταίες λέξεις «, συμπεριλαμβανομένων και των αλλοδαπών νομικών προσώπων» καθώς η αναφορά σε «κάθε οντότητα» που προηγείται συμπεριλαμβάνει και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.

2. Στην παράγραφο 2.3 προστίθεται εδάφιο ως ακολούθως: «Σημειώνεται ότι ο μέσος όρος προσωπικού αναφέρεται σε εργαζόμενους πλήρους ημερήσιας και ετήσιας απασχόλησης (ισοδύναμες μονάδες)».

3. Στην ίδια παράγραφο 2.3 μετά το σχετικό πίνακα προστίθεται διευκρινιστική σημείωση ως ακολούθως: «Οι μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ. 2γ (ΟΕ, ΕΕ, ατομικές, κ.λπ.) παραμένουν μικρές εφόσον δεν υπερβαίνουν δύο από τα κριτήρια προσωπικό 50 άτομα, σύνολο ενεργητικό 4.000.000 και κύκλος εργασιών 8.000.000.».

4. Στην παράγραφο 2.6 το αναφερόμενο όριο προσωπικού «<50» γίνεται «10» Στο τέλος της ίδιας παραγράφου, η φράση «καθαρός κύκλος εργασιών >700.000» γίνεται «μέσος όρος προσωπικού >10». Η μεταβολή αυτή αφορά διόρθωση τυπογραφικού λάθους.

5. Στην παράγραφο 2.12 προστίθεται διευκρινιστική φράση στο τρίτο εδάφιο πριν το τέλος «, αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετρείται το σύνολο του κύκλου εργασιών για την αναγωγή σε ετήσια βάση».

6. Στο τέλος των διευκρινίσεων επί του άρθρου 4 (Λοιπές επεξηγήσεις) προστίθεται η παράγραφος 4.2 ως ακολούθως:

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



7. Η παράγραφος 5.8.8. αναριθμείται σε 5.9.1 και προστίθεται στο τέλος διευκρινιστικό εδάφιο ως ακολούθως:

«Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.».

8. Οι παράγραφοι 5.8.9 έως 5.8.11 αναριθμούνται σε 5.9.2 έως 5.9.4, αντίστοιχα.

9. Στο άρθρο 6 προστίθεται διευκρινιστική παράγραφος 6.1.4 ως ακολούθως:

«Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια της περιόδου, του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, κατά την με οποιοδήποτε τρόπο ανάλωσή τους (πώληση, δωρεάν παράδοση, καταστροφές κλπ). Το κόστος κτήσης των αναλωθέντων αποθεμάτων της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των καταστροφών ή απωλειών, μπορεί να προσδιορίζεται συγκεντρωτικά, από τα στοιχεία των τηρούμενων αρχείων, μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.».

10. Στο τέλος της παραγράφου 11.1.1 προστίθεται διευκρινιστικό εδάφιο ως ακολούθως:

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

11. Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 11.2.4 οι λέξεις «συμπλήρωση μιας περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ» αντικαθίσταται από τις λέξεις «παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων».

12. Στο τέλος της παραγράφου 11.2.4 προστίθενται δύο εδάφια και οι περιπτώσεις (α) και (β) ως ακολούθως:

«Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και

β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου.»

13. Στην ίδια παράγραφο 11.2.4 μετά το παράδειγμα 11.2.1 προστίθεται το παράδειγμα 11.2.2 ως ακολούθως:

«Παράδειγμα 11.2.2 - Χρόνος έκδοσης παραστατικού πώλησης σε συνεχιζόμενη υπηρεσία. Μαθητής εγγράφεται σε εκπαιδευτήριο για να παρακολουθήσει την 2α Γυμνασίου στις 5 Σεπτεμβρίου 20Χ1 με συνολικό κόστος ευρώ 10.000. Βάσει της σύμβασης, ο μαθητής καταβάλλει έναντι του συνολικού τιμήματος ευρώ 1.000 με την εγγραφή, ευρώ 3.000 στις 30 Νοεμβρίου, ευρώ 3.000 στις 10 Μαρτίου, ευρώ 1.000 στις 5 Μαΐου και ευρώ 2.000 στις 20 Ιουνίου.

Με βάση τα δεδομένα, το τιμολόγιο θα εκδοθεί μέχρι της 15 Ιουλίου 20Χ2 καθόσον η υπηρεσία βάσει της σύμβασης ολοκληρώνεται στις 20 Ιουνίου, οι δε καταβολές έχουν γίνει έναντι του συνολικού τιμήματος, δηλαδή ήταν προκαταβολές. Συνεπώς, δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού πώλησης για τις ενδιάμεσες εισπράξεις.».

14. Στην παράγραφο 11.2.10, μετά τις εισαγωγικές λέξεις «Για το πιστωτικό τιμολόγιο,» προστίθεται η φράση «όπως και για τα παραστατικά της παραγράφου 10 του άρθρου 8 του νόμου αυτού (λ.χ. «τίτλος κτήσης», «απόδειξη δαπάνης κ.λπ.»,) που εκδίδονται για την τεκμηρίωση συναλλαγής της υποκείμενης στο νόμο οντότητας με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου.».

15. Στην περίπτωση (α) της παραγράφου 11.2.10 διαγράφεται η λέξη «κατά» και στη θέση της

εισάγεται η φράση «μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από».

16. Στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 11.2.10 διαγράφεται η λέξη «με» και στη θέση της εισάγεται η φράση «μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από».

17. Στην ίδια παράγραφο 11.2.10 μετά την περίπτωση (γ) προστίθενται νέες περιπτώσεις (δ) και (ε) ως ακολούθως:

«δ) Τα παραστατικά της παραγράφου 10 του άρθρου 8 του νόμου («τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης κλπ.) εκδίδονται, από την οντότητα που συναλλάσσεται ως αγοραστής με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου, στο χρόνο που ορίζεται από το νόμο για τα εκδιδόμενα για τις συναλλαγές αυτές τιμολόγια, όταν ο συμβαλλόμενος είναι υπόχρεος σε έκδοση τιμολογίου. Ως ενδεικτικές περιπτώσεις, για τις οποίες εκδίδεται παραστατικό κατά τα ανωτέρω, είναι η καταβολή αμοιβών σε εισηγητές σεμιναρίων, συγγραφείς δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους ή συνταξιούχους κ.λπ.

ε) Τα παραστατικά που εκδίδει, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 8, υποκείμενη στο νόμο οντότητα όταν συναλλάσσεται ως αγοραστής με οντότητα η οποία επίσης υπόκειται στο νόμο αλλά για οποιοδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, εκδίδονται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη διαπίστωση της άρνησης έκδοσης. Δηλαδή, για παράδειγμα, εάν η πωλήτρια οντότητα δεν εκδώσει το τιμολόγιο πώλησης μέχρι την 15η Σεπτεμβρίου 20Χ1, η αγοράστρια οντότητα οφείλει να εκδώσει το προβλεπόμενο παραστατικό («τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης κλπ.) για την τεκμηρίωση της συναλλαγής μέχρι την 15η Οκτωβρίου 20Χ1.».

18. Η παράγραφος 30.1α.1 αναριθμείται σε 30.1.1 και αναδιατυπώνεται ως ακολούθως:

«Με την παράγραφο 1 [περιπτώσεις (α) έως (ιθ)] παρέχονται απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κ.λπ.) που επιλέγουν σύμφωνα με το νόμο, να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων με το υπόδειγμα Β.6. Ορισμένες από αυτές τις απλοποιήσεις και απαλλαγές παρέχονται σε προαιρετική βάση, ενώ σε άλλες περιπτώσεις εισάγεται απαγόρευση χρήσης ορισμένων λογιστικών χειρισμών ή κανόνων.».

19. Μετά την παράγραφο 30.1ι.1, η οποία αναριθμείται σε 30.1.2, προστίθεται παράγραφος 30.1.3 ως ακολούθως:

«30.1.3 Οίκοθεν νοείται ότι οι πρόνοιες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου ισχύουν και για εκείνες τις πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 που επιλέγουν προαιρετικά να συντάξουν ισολογισμό, χωρίς να υποχρεούνται.».

20. Στο τέλος του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 30.3.2 προστίθεται η φράση «,αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετράται το σύνολο του κύκλου εργασιών για την αναγωγή σε ετήσια βάση».

21. Στην παράγραφο 30.5.1 στο προτελευταίο εδάφιο, μετά τις λέξεις «οι αγορές της περιόδου» προστίθεται η φράση «μειωμένες με την αξία του τελικού αποθέματος».

22. Στο άρθρο 30 προστίθενται νέοι παράγραφοι 30.7.1 και 30.7.2 ως ακολούθως:

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

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

23. Στο τέλος του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 39.1.2 προστίθεται η φράση «, σύμφωνα με τα οριζόμενα όρια στο Ν. 2859/2000». Στην ίδια παράγραφο διαγράφεται το τελευταίο εδάφιο.



24. Στο τέλος της παραγράφου 39.1.7 προστίθεται διευκρινιστικό εδάφιο ως ακολούθως: «Οίκοθεν νοείται ότι η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει και τα μέλη ΔΕΠ ανώτατων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, καθώς και τους δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους ή συνταξιούχους, μέλη του Συνεργαζόμενου Εκπαιδευτικού Προσωπικού (Σ.Ε.Π.) του Ελληνικού Ανοικτού Πανεπιστημίου (Ε.Α.Π.).».

## ΑΡΘΡΟ 9

### ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ

- 1.** Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:
- α)** Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
  - β)** Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
  - γ)** Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
  - δ)** Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
  - ε)** Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
  - στ)** Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
  - ζ)** Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
  - η)** Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
  - θ)** Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.
  - ι)** Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.
  - ια)** Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.
  - ιβ)** Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.
  - ιγ)** Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».
  - ιδ)** Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.
  - ιε)** Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».
  - ιστ)** Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.
  - ιζ)** Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια

της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

2. Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

3. Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Στο άρθρο αυτό ορίζεται αναλυτικά το υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου και παρέχεται η δυνατότητα έκφρασης των σχετικών ποσών σε οποιοδήποτε νόμισμα. Ορίζεται επίσης, σύμφωνα με την σχετική Οδηγία της ΕΕ, ότι για τους σκοπούς του παρόντος νόμου το τιμολόγιο πώλησης δεν απαιτείται να φέρει την υπογραφή του εκδότη, μολονότι αυτό μπορεί να είναι επιχειρηματική πρακτική ή να απαιτείται από άλλη νομοθεσία.

#### ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Με την περίπτωση στ' της παραγράφου 1 προβλέπεται ότι στο τιμολόγιο, μεταξύ άλλων, αναφέρονται και η «έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών». Παρατηρείται ότι ο όρος «έκταση», ανεξαρτήτως της χρησιμοποίησής του και στο άρθρο 226 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, είναι μάλλον αδόκιμος για τον προσδιορισμό παρεχόμενων υπηρεσιών.

#### ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 .- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

##### Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

##### Παράγραφος 2

9.2.1 Η παράγραφος αυτή παρέχει τη δυνατότητα έκφρασης των σχετικών ποσών που αναγράφονται στο τιμολόγιο σε οποιοδήποτε νόμισμα, εκτός του ποσού που αναφέρεται στο Φ.Π.Α. το οποίο εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα, ανεξάρτητα εάν αυτά αφορούν συναλλαγές στο

εσωτερικό της χώρας ή με το εξωτερικό.

9.2.2 Ιδιαίτερα, με την παράγραφο 1.ζ ορίζεται ότι επί του τιμολογίου, μεταξύ άλλων, αναγράφεται και η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, όταν αυτή η ημερομηνία δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Με αυτόν τον τρόπο δημιουργείται τεκμήριο για την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου.

### **Παράγραφος 3**

9.3.1 Η παράγραφος ορίζει ότι, για τους σκοπούς αυτού του νόμου και σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει την υπογραφή του εκδότη. Ωστόσο, η υπογραφή του εκδότη επί του τιμολογίου μπορεί να απαιτείται από άλλη νομοθεσία ή να είθισται ως καθιερωμένη επιχειρηματική πρακτική.

## ΑΡΘΡΟ 10

### ΑΠΛΟΠΟΙΗΜΕΝΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΚΑΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ

1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή

β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

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

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

3. Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.

### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Στις παραγράφους 1 έως 3 του άρθρου αυτού εισάγονται αντίστοιχες ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ για τη δυνατότητα έκδοσης απλοποιημένου και συγκεντρωτικού τιμολογίου. Για τους λαμβάνοντες παραστατικά, δαπάνες ποσού μέχρι 100 ευρώ μπορεί νομίμως να τεκμηριώνονται και με παραστατικά του άρθρου 12.

### ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 .- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

#### Παράγραφος 1

10.1.1 Η παράγραφος αυτή επιτρέπει την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παράγραφος 3 του άρθρου 8).

#### Παράγραφος 2

10.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου πρέπει να περιλαμβάνει:

α) την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

β) προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες,

γ) τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται,

δ) το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του,

ε) στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8, αναφορά

στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

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

Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.

Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας- επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστάτικών.

### **Παράγραφος 3**

10.3.1 Η παράγραφος αυτή ρυθμίζει την έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου για διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών ή υπηρεσιών. Στις περιπτώσεις αυτές το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.

10.3.2 Ως επαναλαμβανόμενες πωλήσεις νοούνται οι πωλήσεις που παρουσιάζουν περιοδικότητα ή συχνότητα, καθημερινά ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα, από τον ίδιο πωλητή προς τον ίδιο αγοραστή.

10.3.3 Για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, επί επαναλαμβανόμενων παροχών υπηρεσιών, ο πωλητής δύναται να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε παροχή, η ημερομηνία της παροχής, το είδος και η έκταση των υπηρεσιών. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής, εκδίδεται συγκεντρωτικό τιμολόγιο, στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης (δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου, το οποίο περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται για την έκδοση του απλοποιημένου τιμολογίου, όπως αναφέρονται στις διατάξεις των περιπτώσεων (α) έως και (δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 10 του παρόντος νόμου.

10.3.4 Όταν δεν εκδίδεται η προαναφερόμενη κατάσταση υπό 10.3.3, το εκδιδόμενο συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιέχει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9, αναφορικά με το περιεχόμενό του.

## ΑΡΘΡΟ 11

### ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ

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

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

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

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

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

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημοσίων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Στο άρθρο καθορίζεται ως γενική αρχή ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε άλλη ημερομηνία η οποία αναφέρεται επί του τιμολογίου. Ορίζεται ως προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου η 15η του επόμενου μήνα από την παράδοση ή αποστολή αγαθών ή την ολοκλήρωση της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. Ειδική προθεσμία ορίζεται για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών, παροχή αγαθών ή κατασκευή έργου, καθώς και για το συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

### ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 ορίζεται ότι «σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί». Η ανωτέρω ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 25 του Νσχ, συμφώνως προς το οποίο, για την αναγνώριση εσόδων «από παροχή



υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια», μπορεί, εναλλακτικώς, «να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων». Και αυτό διότι, κατά τη «μέθοδο της ολοκληρωμένης σύμβασης», «τα έσοδα και τα έξοδα από συβάσεις παροχής υπηρεσίας ή κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με την ολοκλήρωση της σχετικής υπηρεσίας ή έργου» (βλ. Παράρτημα Α του Νσχ).

Επισημαίνεται, εν προκειμένω, η αναντιστοιχία εν σχέσει προς τα οριζόμενα για τα στοιχεία λιανικής πώλησης «σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου», για την οποία το άρθρο 13 παρ. 1 περ. δ' του Νσχ παρέχει τη δυνατότητα έκδοσής τους, όχι μόνο «όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί», αλλά και «με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

### ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 .- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

#### Παράγραφος 1

11.1.1 Με την παράγραφο αυτή εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου, η οποία καθορίζεται στην παράγραφο 2, αναλυτικά για κάθε περίπτωση πώλησης. Σημειώνεται ότι ο καθοριζόμενος, για κάθε μία περίπτωση, χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από το νόμο δεν είναι δυνατόν να παραταθεί από συμφωνία, έγγραφη ή προφορική, των εμπλεκόμενων μερών.

11.1.2 Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

11.1.3 Είναι σαφές από το νόμο, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, ότι το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε.

#### Παράγραφος 2

11.2.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)].

Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

11.2.2 Για παράδειγμα, για μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 4 Νοεμβρίου 20Χ1 και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 20Χ1, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12 Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 20Χ1). Ομοίως, για παροχή υπηρεσίας στις 3 Δεκεμβρίου 20Χ1 και μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 23 Δεκεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Ιανουαρίου 20Χ2, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 5 Ιανουαρίου ή 15 Ιανουαρίου 20Χ2).

Η ίδια γενική αρχή ακολουθείται και για το συγκεντρωτικό τιμολόγιο (περίπτωση δ). Υπενθυμίζεται (βλέπε 11.1.2) ότι βάσει της αρχής του δεδουλευμένου το έσοδο της παροχής υπηρεσίας

και της πώλησης/παράδοσης αγαθών του Δεκεμβρίου θα αναγνωριστει υποχρεωτικά στην περίοδο 20X1 (Δεκέμβριος), έστω και εάν το τιμολόγιο εκδοθεί τον Ιανουάριο του 20X2 (αποσύνδεση τιμολόγησης από την αναγνώριση του εσόδου).

11.2.3 Στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

11.2.4 Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκινήσει πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίστηκε στην επόμενη.

Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και

β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου.

Παράδειγμα 11.2.1 - Χρόνος έκδοσης τιμολογίου σε συνεχιζόμενη υπηρεσία

Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1η Σεπτεμβρίου 20X5 έως 30η Ιουνίου 20X6 με αμοιβή 10.000 ευρώ. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 20X6.

Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 20X5, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του 20X5.

Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.χ. 2.000 ευρώ κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος - Οκτώβριος 20X5) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 20X5 με ποσό 2.000 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση, όταν ολοκληρωθεί η συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή το έργο, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατ'ανώτατο στο χρόνο της περίπτωσης (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 11, δηλαδή μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που ολοκληρώθηκε η παροχή της υπηρεσίας.

Διευκρινίζεται ότι το ανωτέρω παράδειγμα είναι ενδεικτικό και δεν περιορίζεται στο είδος της υπηρεσίας. Δηλαδή το ίδιο ισχύει για κάθε οντότητα ανεξάρτητα από το είδος της υπηρεσίας που προσφέρει μια οντότητα (π.χ. υπηρεσίες λογιστικού-φοροτεχνικού γραφείου, δικηγορικές υπηρεσίες, ιατρικές υπηρεσίες, υπηρεσίες συντήρησης, κλπ.).

Παράδειγμα 11.2.2 - Χρόνος έκδοσης παραστατικού πώλησης σε συνεχιζόμενη υπηρεσία

Μαθητής εγγράφεται σε εκπαιδευτήριο για να παρακολουθήσει την 2α Γυμνασίου στις 5 Σεπτεμβρίου 20X1 με συνολικό κόστος ευρώ 10.000. Βάσει της σύμβασης, ο μαθητής καταβάλλει έναντι του συνολικού τιμήματος ευρώ 1.000 με την εγγραφή, ευρώ 3.000 στις 30 Νοεμβρίου, ευρώ

3.000 στις 10 Μαρτίου, ευρώ 1.000 στις 5 Μαΐου και ευρώ 2.000 στις 20 Ιουνίου.

Με βάση τα δεδομένα, το τιμολόγιο θα εκδοθεί μέχρι της 15 Ιουλίου 20Χ2 καθόσον η υπηρεσία βάσει της σύμβασης ολοκληρώνεται στις 20 Ιουνίου, οι δε καταβολές έχουν γίνει έναντι του συνολικού τιμήματος, δηλαδή ήταν προκαταβολές. Συνεπώς, δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού πώλησης για τις ενδιάμεσες εισπράξεις.

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

11.2.6 Στην περίπτωση (β) εμπίπτει και η περίπτωση συνεχιζόμενων πωλήσεων αγαθών μέσω δικτύου συνεχούς ροής (πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος, φυσικού αερίου κ.λπ.).

Για παράδειγμα, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη διάταξη, για πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας περιόδου από 20 Ιανουαρίου 20Χ5 έως 20 Μαρτίου του 20Χ5, το παραστατικό πώλησης (στη συγκεκριμένη περίπτωση «Λογαριασμός» κατά την καθιερωμένη ονομασία) θα εκδοθεί έως την 15η Απριλίου 20Χ5.

11.2.7 Στην περίπτωση (γ), δηλαδή στην περίπτωση πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας (χονδρική πώληση), συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών - ληπτών υπηρεσιών, ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής, από ινστιτούτα αισθητικής, γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λπ.

11.2.8 Στην περίπτωση (δ) ορίζεται η προθεσμία έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου.

Διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με τη διατύπωση της διάταξης, εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών ή υπηρεσιών λαμβάνουν χώρα εντός δύο διαφορετικών ημερολογιακών μηνών, οι παραδόσεις κάθε μήνα υπόκεινται σε ξεχωριστή τιμολόγηση, εντός του επόμενου μήνα από το μήνα που έγιναν οι παραδόσεις ή η παροχή υπηρεσίας. Για παράδειγμα, εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις αγαθών έλαβαν χώρα το διάστημα 13 Σεπτεμβρίου έως 11 Οκτωβρίου 20Χ5, οι παραδόσεις του Σεπτεμβρίου θα τιμολογηθούν μέχρι 15 Οκτωβρίου και οι παραδόσεις Οκτωβρίου μέχρι 15 Νοεμβρίου.

11.2.9 Στην περίπτωση (ε) της παραγράφου 2 ορίζονται ειδικές προθεσμίες για την περίπτωση που αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, λόγω των ειδικών διαδικασιών που ακολουθούνται στις προμήθειες του δημοσίου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

Η περίπτωση αφορά συναλλαγές που στην πρακτική των δημοσίων προμηθειών προβλέπεται η διαδικασία της «οριστικοποίησης» της πώλησης από τις αρμόδιες αρχές (ενδεικτικά, και όχι περιοριστικά, πώληση πανεπιστημιακών συγγραμμάτων).

11.2.10 Για το πιστωτικό τιμολόγιο, όπως και για τα παραστατικά της παραγράφου 10 του άρθρου 8 του νόμου αυτού (λ.χ. «τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης κ.λπ.) που εκδίδονται για την τεκμηρίωση συναλλαγής της υποκείμενης στο νόμο οντότητας με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου, δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα:

α) επί παροχής εκπτώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης,

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

γ) για άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα,

από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).

δ) Τα παραστατικά της παραγράφου 10 του άρθρου 8 του νόμου («τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης κλπ.) εκδίδονται, από την οντότητα που συναλλάσσεται ως αγοραστής με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου, στο χρόνο που ορίζεται από το νόμο για τα εκδιδόμενα για τις συναλλαγές αυτές τιμολόγια, όταν ο συμβαλλόμενος είναι υπόχρεος σε έκδοση τιμολογίου. Ως ενδεικτικές περιπτώσεις, για τις οποίες εκδίδεται παραστατικό κατά τα ανωτέρω, είναι η καταβολή αμοιβών σε εισηγητές σεμιναρίων, συγγραφείς δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους ή συνταξιούχους κ.λπ.

ε) Τα παραστατικά που εκδίδει, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 8, υποκείμενη στο νόμο οντότητα όταν συναλλάσσεται ως αγοραστής με οντότητα η οποία επίσης υπόκειται στο νόμο αλλά για οποιοδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, εκδίδονται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη διαπίστωση της άρνησης έκδοσης. Δηλαδή, για παράδειγμα, εάν η πωλήτρια οντότητα δεν εκδώσει το τιμολόγιο πώλησης μέχρι την 15η Σεπτεμβρίου 20Χ1, η αγοράστρια οντότητα οφείλει να εκδώσει το προβλεπόμενο παραστατικό («τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης κλπ.) για την τεκμηρίωση της συναλλαγής μέχρι την 15η Οκτωβρίου 20Χ1.

11.2.11 Για υπηρεσίες που παρέχουν ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλειών και ασφαλιστικοί σύμβουλοι προς ασφαλιστικές επιχειρήσεις, ασφαλιστικούς πράκτορες και μεσίτες ασφαλίσεων, καθώς και για υπηρεσίες που παρέχουν πρακτορεία ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ, Ιπποδρομιακού στοιχήματος και συναφών παιγνίων προς τις επιχειρήσεις που οργανώνουν τα παίγνια αυτά, το σχετικό τιμολόγιο (εκκαθάριση αμοιβών), καθόσον αφορά συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών η οποία μάλιστα απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) των συμβαλλομένων. Διευκρινίζεται ότι, μέσω της διαδικασίας της αυτοτιμολόγησης της παραγράφου 5 του άρθρου 8, το τιμολόγιο αυτό (εκκαθάριση αμοιβών) δύναται να εκδίδεται και από τον λήπτη της υπηρεσίας.

11.2.12 Στις περιπτώσεις που υποκείμενη στο νόμο οντότητα αναθέτει σε άλλη υποκείμενη στο νόμο οντότητα την αγορά αγαθών από μη υποκείμενο στο νόμο (π.χ. αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.), είναι δυνατόν το τιμολόγιο να εκδοθεί από το πραγματοποιούντα την αγορά, με ανάθεση τιμολόγησης.

11.2.13 Με δεδομένες τις νομικές ρυθμίσεις περί του χρόνου έκδοσης τιμολογίων και τη σχετική πρακτική πριν την ψήφιση του Ν. 4308/2014, οι οντότητες έχουν ήδη οργανώσει τη σχετική διαδικασία για έκδοση των σχετικών παραστατικών εντός της εκάστοτε κλειόμενης χρήσης. Διευκρινίζεται ότι ο παρών νόμος παρέχει το δικαίωμα (χωρίς υποχρέωση) έκδοσης του τιμολογίου πώλησης μέχρι την 15 Ιανουαρίου του επόμενου έτους. Συνεπώς, οι οντότητες δύναται, τηρώντας αυτό το νόμο, να συνεχίσουν τη διαδικασία έκδοσης τιμολογίων που ήδη εφαρμόζουν.

Διευκρινίσεις επί μεταβατικού χαρακτήρα θεμάτων

11.2.14 Για υπηρεσίες προς το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ., που έχουν παρασχεθεί από πρόσωπα των οποίων το εισόδημα χαρακτηριζόταν βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ως εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα, και όταν οι απαιτήσιες εισπραχθείσες των σχετικών αμοιβών ανάγονται σε χρόνο μέχρι την 31.12.2014 και οι σχετικές αμοιβές δεν έχουν εισπραχθεί, τα σχετικά τιμολόγια εκδίδονται με την εισπραξη αυτών (και μετά την 1.1.2015). Για παράδειγμα, ιατρός παρέχει υπηρεσίες σε ασφαλισμένους του Δημοσίου κατά τη διάρκεια του 2014 και εισπράττει την αμοιβή του το Μάρτιο του επόμενου έτους, μετά την εκκαθάρισή της από την αρμόδια Υπηρεσία ελέγχου δαπανών του Δημοσίου, οπότε και θα εκδώσει το σχετικό τιμολόγιο, δεδομένου ότι το τιμολόγιο προς το Δημόσιο εκδιδόταν με την εισπραξη.

11.2.15 Στην περίπτωση που η παροχή της υπηρεσίας ξεκίνησε πριν την 1.1.2015 και συνεχίζεται και μετά την ημερομηνία αυτή, για την αμοιβή που αντιστοιχεί στη παρασχεθείσα υπηρεσία μέχρι 31.12.2014, το τιμολόγιο θα εκδοθεί μέχρι την 31.12.2014, σύμφωνα με τις ισχύουσες μέχρι

την ημερομηνία αυτή (31.12.2014) διατάξεις. Για την αμοιβή που αντιστοιχεί στην υπηρεσία που παρασχέθηκε από 1.1.2015 και μετά, το τιμολόγιο θα εκδοθεί στο χρόνο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου.

**ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. 42059/0026/6.6.2017.- Ενημέρωση σχετικά με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4308/2014.**

Με αφορμή ερωτήματα τα οποία περιήλθαν στην Υπηρεσία μας, αναφορικά με τον χρόνο προσκόμισης του τιμολογίου ή άλλου ισοδύναμου παραστατικού - φορολογικού στοιχείου από τους δικαστικούς επιμελητές, σας ενημερώνουμε τα εξής:

1.α Στο άρθρο 7 του ν. 4093/2012 (Α.222), προβλέπονταν ότι στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, η απόδειξη παροχής υπηρεσιών εκδίδονταν, κατ' εξαίρεση, με κάθε επαγγελματική είσπραξη.

β. Με το άρθρο 51, παρ.6 του ν.4223/2013 (Α.287), καταργήθηκε από 1/1/2015, η προαναφερόμενη διάταξη.

γ. Σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 44 (περ. β) του ν.4308/2014 (Α.251) από 1.1.2015, εφαρμογή για το υπόψη θέμα, έχουν οι διατάξεις του άρθρου 11 του νόμου αυτού. Ειδικότερα, όσον αφορά το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ορίζεται ότι σε περίπτωση: i) πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση, ii) συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί, iii) απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, iv) έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15ε του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο και v) που ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημοσίων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

δ. Από το συνδυασμό των ανωτέρω, θεωρούμε ότι το σχετικό τιμολόγιο- απόδειξη παροχής υπηρεσιών για την καταβολή αμοιβής ελεύθερων επαγγελματιών (π.χ. δικαστικών επιμελητών, μεταφραστών, κ.λπ.) θα πρέπει να προσκομίζεται από τον δικαιούχο κατά την υποβολή των σχετικών δικαιολογητικών στην αρμόδια υπηρεσία του φορέα, ως απαραίτητο δικαιολογητικό εκκαθάρισης της δαπάνης (και όχι της εξόφλησης αυτής).

2. Τέλος, επισημαίνεται ότι στην παρ.11.2.14-15 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 (Α.Δ.Α.:7ΝΑΩ-Η-96Σ), παρασχέθηκαν διευκρινίσεις, επί μεταβατικού χαρακτήρα θεμάτων και συγκεκριμένα ορίστηκε ότι για: i) υπηρεσίες προς το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ., που έχουν παρασχεθεί από πρόσωπα των οποίων το εισόδημα χαρακτηριζόταν, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα και υπό την προϋπόθεση ότι οι απαιτήσεις είσπραξης των σχετικών αμοιβών ανάγονται σε χρόνο μέχρι την 31.12.2014 και οι σχετικές αμοιβές δεν έχουν εισπραχθεί, τα σχετικά τιμολόγια εκδίδονται με την είσπραξη αυτών (και μετά την 1.1.2015) και ii) την αμοιβή που αντιστοιχεί σε υπηρεσία που παρασχέθηκε από 1.1.2015 και μετά, το τιμολόγιο θα εκδοθεί στο χρόνο που ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του ν.4308/2014.



## ΑΡΘΡΟ 12

### ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΛΙΑΝΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ Η ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίζει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με

τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.

**10.** Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.

**11.** Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.

**12.** Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, αντί της εφαρμογής των παραγράφων 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις.

**13.<sup>(1)</sup>** Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του μέσου έκδοσης παραστατικών, λόγω τεχνικού προβλήματος. Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού έκδοσης παραστατικών λόγω τεχνικού προβλήματος, η οντότητα λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της παραγράφου 9 δύναται να ρυθμίζονται θέματα εφαρμογής της παραγράφου αυτής, καθώς και να επιβάλλεται υποχρέωση ενημέρωσης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

**14.** Η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8, διαβιβάζει εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:

**α)** Τον τύπο και το σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.

**β)** Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου

**15.** Οι οντότητες, οι οποίες επιλέγουν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης

(1) Η παράγραφος 13 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Ν. 4446/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 22.12.2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του μέσου της παραγράφου 8, λόγω τεχνικού προβλήματος. Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου λόγω τεχνικού προβλήματος, η οντότητα λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της παραγράφου 9 δύναται να ρυθμίζονται θέματα εφαρμογής αυτής της παραγράφου, καθώς και να επιβάλλονται υποχρεώσεις ενημέρωσης της Διεύθυνσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».



μέσω τρίτου προσώπου (πάροχος) διαβιβάζουν προς τη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών την επωνυμία και τα στοιχεία επικοινωνίας του τρίτου προσώπου, καθώς και την ημερομηνία έναρξης και παύσης της χρήσης των υπηρεσιών του παρόχου. Η διαβίβαση των πληροφοριών αυτών γίνεται εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη ή την παύση χρήσης των υπηρεσιών του παρόχου.

**16.** Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδίδεται μετά από πρόταση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,<sup>(1)</sup> καθορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των Παρόχων Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης, καθώς και οι διαδικασίες ελέγχου των τιμολογίων και των στοιχείων λιανικής πώλησης που εκδίδονται και αυθεντικοποιούνται με την χρήση υπηρεσιών των Παρόχων Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Στο άρθρο αυτό ρυθμίζεται το ζήτημα έκδοσης παραστατικού πώλησης για τη λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών. Εισάγεται ως γενική αρχή η έκδοση παραστατικών λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980. Διευκρινίζεται ότι όταν σε λιανική πώληση εκδίδεται τιμολόγιο, το σχετικό παραστατικό υπόκειται σε κάθε περίπτωση με σήμανση. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης.

Με το ίδιο άρθρο προβλέπεται η δυνατότητα έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, καθώς και περιπτώσεις χειρόγραφης έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης. Τέλος, με σκοπό την αξιοπιστία των σχετικών παραστατικών, θεσπίζεται στις παραγράφους 14 και 15 η υποβολή πληροφοριών από τις οντότητες που εκδίδουν παραστατικά λιανικής πώλησης είτε με φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς του ν. 1809/1980 είτε με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης.

#### ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Με την προτεινόμενη παράγραφο 8 ορίζεται ότι «η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο νόμος 1809/1988 κατά την θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου». Παρατηρείται ότι η ως άνω ρύθμιση δεν φαίνεται να βρίσκεται σε αρμονία με το άρθρο 38 παρ. 2 του Νσχ, συμφώνως προς το οποίο, «ο νόμος 1809/1988 καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του νόμου 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014».

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη παράγραφο 11 ορίζεται ότι «με απόφαση του Γενικού

(1) Η φράση «, η οποία εκδίδεται μετά από πρόταση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,» της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με το άρθρο 76 του ν. 4472/2017 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 19.5.2017, σύμφωνα με το άρθρο 164 του ίδιου νόμου.

Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύνανται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο». Δεδομένου ότι η ανωτέρω απόφαση είναι πολύ πιθανό να εκδοθεί μετά την 1.1.2015, λόγω και της ανάγκης τήρησης της διαδικασίας «δημοσίευσης αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος», παρατηρείται ότι μεγάλος αριθμός οντοτήτων που έως σήμερα απαλλάσσονται από τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, θα καταστούν υπόχρεες από την 1.1.2015.

### ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

**ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1002/31.12.2014.- Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών. Δήλωση διακοπής λειτουργίας φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παραγράφων 3, 11 και 13 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α).

.....  
Αποφασίζουμε

#### **Άρθρο 1**

Ορίζουμε τις οντότητες που απαλλάσσονται από το τρέχον φορολογικό έτος και εφεξής, από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμός Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), καθώς και τις περιπτώσεις λιανικών συναλλαγών που απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών παραστατικών (αποδείξεων) μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, ως εξής:

1. Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων ανεξάρτητα από το μέγεθός τους, δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών:

α) Ο εκμεταλλευτής κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, παιδικού σταθμού, κλινικής ή θεραπευτηρίου, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι,

β) Ο εκμεταλλευτής χώρων στάθμευσης,

γ) Ο εκμεταλλευτής θεαμάτων, ο πράκτορας κρατικών λαχείων, ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφών, η επιχείρηση μεταφοράς προσώπων γενικά, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή ΤΑΞΙ,

δ) Ο κατά παραγγελία αυτοαπασχολούμενος (φυσικό πρόσωπο) ράπτης ή ράπτρια, που επιδιορθώνει ενδύματα και υφασμάτινα είδη, γενικώς, καθώς και ο εκμεταλλευτής ιαματικών πηγών του Ε.Ο.Τ.,

ε) Οι ασκούντες το επάγγελμα του κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαιίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτεχνικού, αναλογιστή, κοινωνιολόγου,

κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου, λογοπεδικού, διαιτολόγου, διατροφολόγου και εργοθεραπευτή,

στ) Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρομύλου για τις δικαιούμενες αμοιβές από την παροχή των σχετικών υπηρεσιών,

ζ) Οι ασχολούμενοι με την κατασκευή οποιουδήποτε τεχνικού έργου (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά ξυλουργός, σιδηρουργός, υδραυλικός, ηλεκτρολόγος, κτίστης και γενικά όσοι ασχολούνται με οικοδομικές εργασίες), καθώς και ο κατασκευαστής επιταφίων μνημείων (μαρμαρογλυφείων),

η) Οι διατηρούντες κτηματομεσιτικό γραφείο, γραφείο τελετών, γραφείο συννοικεσιών, γραφείο διεκπεραίωσης εμπιστευτικών εργασιών, γραφείο ευρέσεως εργασίας,

θ) Η επιχείρηση ημερήσιου και περιοδικού τύπου για την είσπραξη συνδρομών, ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, έκδοσης κοινοχρήστων λογαριασμών πολυκατοικιών, καθαρισμού και απολύμανσης κατοικιών, επισκευής και συντήρησης ανεγκυστήρων και λοιπών εγκαταστάσεων κατοικιών, η επιχείρηση μεταφοράς αγαθών,

ι) Το Δημόσιο, οι Δήμοι και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τα στοιχεία που εκδίδουν,

ια) Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τα τραπεζικά - πιστωτικά Ιδρύματα και τα ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε., για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που διενεργούν,

ιβ) Ο εκμεταλλευτής διοδίων για τα παραστατικά διέλευσης των οχημάτων και ο εκμεταλλευτής τουριστικού - ταξιδιωτικού γραφείου.

2. Ειδικά, οι οντότητες των περιπτώσεων α και ε έως και θ της παραγράφου 1 απαλλάσσονται της υποχρέωσης χρησιμοποίησης φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με την προϋπόθεση ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. Οι οντότητες της περίπτωσης β της παραγράφου 1 emπίπτουν στην ανωτέρω απαλλαγή με την προϋπόθεση ότι αναγράφουν στις εκδιδόμενες αποδείξεις τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη.

3. Όσοι από τους υπόχρεους της παραγράφου 1, εκτός από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα για την οποία τους παρέχεται η δυνατότητα να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, διατηρούν μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα), από την οποία πωλούν λιανικά αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό (π.χ. ηλεκτρολόγοι, υδραυλικοί, που πωλούν ηλεκτρολογικά ή υδραυλικά είδη) ή ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία υπάρχει υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικού μηχανισμού (π.χ. ράπτρας ή ράπτρια που πωλεί και έτοιμα ενδύματα ή εσώρουχα κ.λπ.), υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τουλάχιστον για τη δραστηριότητά τους αυτή, με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

4. Για τις παρακάτω περιπτώσεις λιανικών συναλλαγών παρέχεται απαλλαγή από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών αποδείξεων πώλησης μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού:

α) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος πόσιμου μέσω δικτύου, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας,

β) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου, με εξαίρεση τους πωλητές (αγρότες - μεταπωλητές) σε λαϊκές αγορές και τους πωλητές αποκλειστικά μέσω πλανοδίου ή υπαίθριου εμπορίου,

γ) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδονται «επί πιστώσει» από οντότητες που χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα,

δ) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, που από ειδικές φορολογικές διατάξεις, απαιτείται να αναγράφουν επιπλέον δεδομένα (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, είδος αγαθού ή υπηρεσίας, ποσότητα αγαθού, ονοματεπώνυμο πελάτη, κ.λπ.),

ε) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για τη διάθεση ιατρικών συσκευών, χειρουργικών εργαλείων (μίας χρήσης), τεχνητών μοσχευμάτων, προς ασθενείς μέσω θεραπευτηρίων,

5. Οι παρακάτω πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών αποδείξεων μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού:

α) Οι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που πωλούν αγαθά ή προσφέρουν υπηρεσίες αποκλειστικά από σταθερά σημεία μετά από άδεια των αρμόδιων υπηρεσιών. Στην απαλλαγή εντάσσονται, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, οι στιλβωτές υποδημάτων καθώς και οι πωλητές κουλουριών, ψημένων καλαμποκιών, κάστανων, ξηρών καρπών, καρύδας ή άλλων αγαθών.

β) Οι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α) με εξαίρεση τους εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, τα πρατήρια υγρών καυσίμων και τους πωλητές πετρελαίου θέρμανσης.

γ) Οι οντότητες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 2859/2000.

### **Άρθρο 2**

Στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης που αφορούν πωλήσεις πόσιμου ύδατος μέσω δικτύου, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών καθώς και στις ασφαλιστικές υπηρεσίες, αναγράφονται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η διεύθυνσή του και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας, αν στερείται αριθμού φορολογικού μητρώου.

### **Άρθρο 3**

Σε περίπτωση διακοπής λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού λόγω βλάβης φορολογικής μνήμης, η έχουσα την τεχνική υποστήριξη ή την άδεια καταλληλότητας κατασκευάστρια εταιρεία ΦΗΜ, μετά την έκδοση της Τεχνικής Αναφοράς Βλάβης Φορολογικής Μνήμης, υποχρεούται μέσα σε δέκα (10) ημέρες να δηλώσει αυτήν, με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στο έντυπο Δ13 του taxisnet με κωδικό παύσης 25. Οι επιπρόσθετες πληροφορίες που υποβάλλονται με την δήλωση αυτή είναι:

α) Ο τύπος και ο σειριακός αριθμός του ΦΗΜ,

β) Ο χρόνος διακοπής,

γ) Τα στοιχεία της κατασκευάστριας εταιρείας ΦΗΜ (ΑΦΜ),

δ) Τα στοιχεία του κατόχου (ΑΦΜ),

ε) Τα προοδευτικά ποσά εισπράξεων και ΦΠΑ ή η ΠΑΗΨ του τελευταίου Ζ.

Η παρούσα απόφαση ισχύει από το τρέχον φορολογικό έτος 2015 και εφεξής.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 3Β/5.1.2015).

**ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1023/21.1.2015.- Συμπλήρωση - Τροποποίηση των διατάξεων της απόφασης Πολ. 1002/2014 (ΦΕΚ 3Β/5.1.2015) «Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών. Δήλωση διακοπής λειτουργίας φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος».**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α).

.....  
Αποφασίζουμε

Το άρθρο 3 της απόφασης Πολ. 1002/31.12.2014 (ΦΕΚ 3Β/5.1.2015) αντικαθίσταται ως εξής:

«Άρθρο 3

Σε περίπτωση διακοπής λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού λόγω βλάβης φορολογικής μνήμης, η έχουσα την τεχνική υποστήριξη ή την άδεια καταλληλότητας κατασκευάστρια εταιρεία ΦΗΜ, μετά την έκδοση της Τεχνικής Αναφοράς Βλάβης Φορολογικής Μνήμης, υποχρεούται μέσα σε δέκα (10) ημέρες να δηλώσει αυτήν, με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω taxis net. Εξαιρετικά για τις βλάβες που αφορούν το πρώτο τρίμηνο 2015 η σχετική δήλωση δύναται να υποβληθεί μέχρι το τέλος Απριλίου 2015. Οι πληροφορίες που υποβάλλονται με την δήλωση αυτή είναι:

- α) Ο τύπος και ο σειριακός αριθμός του ΦΗΜ,
- β) Ο χρόνος διακοπής,
- γ) Τα στοιχεία της κατασκευάστριας εταιρείας ΦΗΜ (ΑΦΜ),
- δ) Τα στοιχεία του κατόχου (ΑΦΜ),
- ε) Τα προοδευτικά ποσά εισπράξεων και ΦΠΑ ή η ΠΑΗΨΣ του τελευταίου Ζ».

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 252Β/20.2.2015).

**Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1095/23.4.2015.- Τροποποίηση των διατάξεων της απόφασης ΠΟΛ 1002/2014 (ΦΕΚ 3Β/5.1.2015) «Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών. Δήλωση διακοπής λειτουργίας φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος», όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση ΠΟΛ. 1023/2015 (ΦΕΚ 252Β/ 20.2.2015) και ισχύει.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α).

.....  
Αποφασίζουμε

Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 3 της απόφασης Πολ. 1002/31.12.2014 (ΦΕΚ 3Β/5.1.2015), όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση Πολ. 1023/21.1.2015 (ΦΕΚ 252Β/20.2.2015) και ισχύει από το τρέχον φορολογικό έτος 2015 και εφεξής, αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«Εξαιρετικά για τις βλάβες που αφορούν το φορολογικό έτος 2015 η σχετική δήλωση δύναται να υποβληθεί μέχρι τις 10.1.2016».

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 822 Β/12.5.15)

**ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1218/2.10.2015.- Εφαρμογή Ηλεκτρονικού Συστήματος για την έκδοση, διάθεση και έλεγχο της διακίνησης των ονομαστικών/αριθμημένων εισιτηρίων σε αγώνες του επαγγελματικού αθλητισμού.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 11 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251Α).

.....  
Αποφασίζουμε

1. Οι οντότητες, για τα ονομαστικά/αριθμημένα εισιτήρια αγώνων επαγγελματικού αθλητισμού, που επιπίπτουν στις διατάξεις περί έκδοσης ηλεκτρονικού εισιτηρίου, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα με την υπ αριθμ. ΥΠΟΠΑΙΘ/ΓΔΥΑ/ΔΤΥ/ΤΜΑΕ/229157/12877/1280/236/20.8.2015



κοινή υπουργική απόφαση (ΦΕΚ 1801B/20.08.2015), εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) για την έκδοση αυτών.

2. Τα κατά τα ανωτέρω εκδιδόμενα ηλεκτρονικά εισιτήρια διαφυλάσσονται από τους υπόχρεους για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ Β 2230/15.10.2015)

### **ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1166/10.8.2018.- Τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 παρ. 9 και 40 του ν. 4308/2014 (Α' 251) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

.....  
Αποφασίζουμε

Τον ορισμό προδιαγραφών πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης, που εφαρμόζουν αφενός το πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ και αφετέρου οι ΦΗΜ που έλαβαν έγκριση με τις διατάξεις των τεχνικών προδιαγραφών της ΠΟΛ.1220/13.12.2012, όλες οι ΕΑΦΔΣΣ και τα λογισμικά διαβίβασης δεδομένων των Παροχών Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Παραστατικών Πωλήσεων.

#### **Άρθρο 1**

##### **Ορισμοί Διευκρινίσεις**

Το λογισμικό διαβίβασης δεδομένων που λειτουργεί σε Πάροχο υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων του ν. 4308/2014 (Α'251) διαβιβάζει συγκεκριμένα δεδομένα των παραστατικών στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ.

Για λόγους συντομογραφίας, στο κείμενο της απόφασης αυτής με τον όρο «Διαβιβαστής Δεδομένων (Δ.Δ.)» νοούνται οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί που έλαβαν έγκριση με την ΠΟΛ.1220/13.12.2012, όλες οι ΕΑΦΔΣΣ και τα λογισμικά διαβίβασης δεδομένων που λειτουργούν σε παρόχους υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων.

Η πρόσβαση στο Πληροφοριακό Σύστημα των ΦΗΜ γίνεται μέσω της ιστοσελίδας της Α.Α.Δ.Ε. ([www.aade.gr](http://www.aade.gr)), επιλέγοντας από τις φορολογικές υπηρεσίες: «Επιχειρήσεις Φορολογικές υπηρεσίες Βιβλία Στοιχεία -Ταμειακές μηχανές Πληροφοριακό Σύστημα των ΦΗΜ».

#### **Άρθρο 2**

##### **Αλγόριθμος κρυπτογράφησης και πρωτόκολλο επικοινωνίας**

Οι Δ.Δ. κρυπτογραφούν τα προς αποστολή δεδομένα με τον συμμετρικό αλγόριθμο κρυπτογράφησης AES-256.

Το κλειδί κρυπτογράφησης AES key παρέχεται από την ιστοσελίδα του Πληροφοριακού Συστήματος των ΦΗΜ στην επιλογή «Επιχειρήσεις». Το κλειδί κρυπτογράφησης AES key, είναι μοναδικό ανά Δ.Δ.

Η κρυπτογράφηση γίνεται εντός του Δ.Δ., έτσι ώστε να μην αποκαλύπτονται τα δεδομένα εκτός αυτού.

Τα προς αποστολή δεδομένα των Δ.Δ. είναι τα αρχεία s.txt. Το url αποστολής τους αναγράφεται στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ. Οι προδιαγραφές που πρέπει να τηρούνται κατά την αποστολή των δεδομένων, παρέχονται στο παράρτημα Α της παρούσας απόφασης.

#### **Άρθρο 3**

##### **Διευκρινίσεις για τα δεδομένα των μεταδιδόμενων αρχείων.**

Τα δεδομένα που μεταδίδονται καθορίζονται από τον πίνακα Γ της ΑΥΟ ΠΟΛ.1220/13.12.2012.

3.1 Ειδικότερα, σε ότι αφορά το πεδίο είδος παραστατικού:

Στην περίπτωση που υπάρχει παρακράτηση φόρου, θα περιλαμβάνεται το ποσό παρακράτησης ως επιπλέον πληροφορία μέσα στο πεδίο είδος παραστατικού του αρχείου e.txt (πίνακας Γ της ΑΥΟ ΠΟΛ.1220/13.12.2012) ως εξής: <είδος παραστατικού> \$ <ποσό> (π.χ. 161\$100.00, 161#22\$100.10).

Οι ανακτήσεις των ανωτέρω εξειδικευμένων πληροφοριών γίνονται από το λογισμικό των ΕΑΦΔΣΣ, με κάθε πρόσφορο τρόπο. Ενδεικτικά δύναται να γίνονται, α) μέσω της γραμμής δεδομένων που εκτυπώνεται στο παραστατικό από το εμπορικό λογισμικό της επιχείρησης β) από την ανίχνευση του ποσού παρακρατούμενου φόρου σε συγκεκριμένα σημεία του παραστατικού. Το πρόσημο του ποσού τυχούσας παρακράτησης φόρου καθορίζεται με βάση τον πίνακα Δ της ΑΥΟ ΠΟΛ.1220/13.12.2012.

3.2 Στο πεδίο κωδικός νομίματος, χρησιμοποιείται κωδικός 3 γραμμάτων σύμφωνα με το διεθνές πρότυπο ISO 4217. Όταν χρησιμοποιείται το ευρώ, στο αντίστοιχο πεδίο του πίνακα Γ της ΑΥΟ ΠΟΛ.1220/13.12.2012 αντί του «EUR», εναλλακτικά μπορεί να χρησιμοποιείται ο αριθμός 0.

#### **Άρθρο 4**

##### **Αυτόματος συγχρονισμός ώρας**

Οι ΦΗΜ έχουν την δυνατότητα αυτόματου συγχρονισμού της ώρας με την ώρα του πληροφοριακού συστήματος των ΦΗΜ. Οι σχετικές προδιαγραφές για τον συγχρονισμό της ώρας, παρέχονται στο παράρτημα Β της παρούσας απόφασης.

#### **Άρθρο 5**

##### **Έναρξη ισχύος**

Η παρούσα απόφαση ισχύει από την δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3603 Β'/24.8.2018)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1195/24.10.2018.- Προδιαγραφές αναβάθμισης ρύθμισης των λογισμικών υποστήριξης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και των αντιστοιχών λογισμικών έκδοσης παραστατικών, που λειτουργούν σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για πρατήρια, με πληροφορίες για το είδος και την ποσότητα του καυσίμου.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 παρ. 9 και 40 του Ν. 4308/2014 (Α' 251) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

.....  
Αποφασίζουμε

Την αναβάθμιση - ρύθμιση των λογισμικών υποστήριξης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και των αντιστοιχών λογισμικών έκδοσης παραστατικών (όπως οι εφαρμογές εισρών-εκρών), που λειτουργούν σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για πρατήρια, με αναγκαίες πληροφορίες όπως αυτές που αφορούν στο είδος και στην ποσότητα του καυσίμου.

#### **Άρθρο 1**

##### **Ρυθμίσεις που αφορούν το είδος και την ποσότητα του καυσίμου**

1. Όταν χρησιμοποιείται Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. (Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων) για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης και της ακεραιότητας του περιεχομένου των παραστατικών πώλησης, διακίνησης ή παραλαβής καυσίμων, το αρχείο e.txt κάθε εκδιδόμενο παραστατικού, περιέχει και πληροφορίες για το είδος του καυσίμου και την πωλη-



θείσα - καταμετρηθείσα ποσότητα.

2. Το τέταρτο πεδίο των πινάκων Β, Γ της ΠΟΛ. 1220/2012 και των όμοιων πινάκων της ΠΟΛ. 1221/2012, που περιγράφουν το αντίστοιχο πεδίο του αρχείου e.txt, μετονομάζεται σε «Συμπληρωματικές πληροφορίες».

3. Στο πεδίο «Συμπληρωματικών πληροφοριών» του αρχείου e.txt συνολικού μήκους 19 char, θα υπάρχει: το σύμβολο ?, ο διψήφιος κωδικός του καυσίμου σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα, το σύμβολο ! (θαυμαστικό), τα δεδομένα της ποσότητας σε λίτρα του καυσίμου με την μορφή 9999999999.999. Ειδικά για το πεπιεσμένο φυσικό αέριο CNG, η ποσότητα αναγράφεται σε κιλά.

#### ΚΩΔΙΚΟΙ ΚΑΥΣΙΜΩΝ

10 Benzine 95RON

11 Benzine 95RON+

12 Benzine 100RON

13 Benzine L.R.P.

20 Diesel

21 Diesel premium

30 Diesel Heatnn

31 Diesel Heat.premium

32 Diesel Linht 40 LPG (υγραέριο)

50 CNG (πεπιεσμένο φυσικό αέριο)

Το σύμβολο της υποδιαστολής στην ποσότητα του καυσίμου είναι η τελεία. Η ποσότητα του καυσίμου είναι πάντα θετική, ανεξαρτήτως είδους παραστατικού.

Παράδειγμα πεδίου συμπληρωματικών πληροφοριών: ?20!30.125

Στο ανωτέρω παράδειγμα: 20 είναι ο κωδικός καυσίμου - στην περίπτωση αυτή Diesel και 30.125 είναι η ποσότητα σε λίτρα δηλαδή 30 λίτρα και 125 ml.

4. Οι ανωτέρω ρυθμίσεις έχουν εφαρμογή στα λογισμικά υποστήριξης όλων των εγκατεστημένων Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για πρατήρια. Οι ανωτέρω ρυθμίσεις έχουν επίσης εφαρμογή στις συνεργαζόμενες εφαρμογές εισροών - εκροών ή στις συνεργαζόμενες εφαρμογές έκδοσης παραστατικών για την ενημέρωση της γραμμής δεδομένων του άρθρου 1.2.2. του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ. 1220/2012 και του άρθρου 3.2. της ΠΟΛ. 1221/2012.

5. Το λογισμικό υποστήριξης της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. δύναται να διαχειρίζεται ποσότητα και είδος καυσίμου μόνο για ένα είδος καυσίμου ανά παραστατικό. Για αυτό το λόγο, σε κάθε παραστατικό αναγράφεται ένα μόνο είδος καυσίμου.

6. Η σήμανση των συναγερμών δεν αποτελεί φορολογική υποχρέωση, ούτε παράγονται αρχεία a.txt, b.txt, e.txt για τους συναγερμούς.

7. Τα ειδικά φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1206/2013 και τα ειδικά φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1203/2012 (Β' 3130') έχουν παραμέτρους στο αντίστοιχο αρχείο e.txt, όπως αναφέρονται στον πίνακα Α του παραρτήματος.

8. Οι επιχειρήσεις πρατηρίων καυσίμων, πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και προμηθευτών υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για πρατήρια, υποχρεούνται να προβούν στις ανωτέρω αναβαθμίσεις ή ρυθμίσεις των λογισμικών, μέχρι την 15-12-2018, με την βοήθεια των εξουσιοδοτημένων τεχνικών των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και των τεχνικών των εφαρμογών που εκδίδουν τα παραστατικά.

## Άρθρο 2

Διευκρινίσεις για τα αρχεία e . txt . που παράγουν οι Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

1. Στο Ειδικό Ακυρωτικό Στοιχείο (κωδικός 215) είναι απαραίτητη η ενσωμάτωση της πληροφορίας για το αρχικό παραστατικό που ακυρώνεται. Η ενσωμάτωση αυτή γίνεται ως εξής: Μέσα

στο πεδίο «σειρά» του Ειδικού Ακυρωτικού Στοιχείου, μετά την σειρά, ακολουθεί: # κωδικός είδους αρχικού παραστατικού # αριθμός αρχικού παραστατικού # σειρά αρχικού παραστατικού. Αν το Ειδικό Ακυρωτικό Στοιχείο στερείται σειράς, τότε το πεδίο σειρά περιέχει μόνο: # κωδικός είδους αρχικού παραστατικού # αριθμός αρχικού παραστατικού # σειρά αρχικού παραστατικού.

2. Στην περίπτωση όπου υπάρχει παρακράτηση φόρου, θα περιλαμβάνεται το ποσό παρακράτησης ως επιπλέον πληροφορία στο πεδίο κωδικός είδους παραστατικού ως εξής: <κωδικός είδους παραστατικού> \$ ποσό (π.χ. 165\$100.00).

Η πληροφορία για το άρθρο απαλλαγής ΦΠΑ αγνοείται. Το πρόσημο του ποσού τυχούσας παρακράτησης φόρου καθορίζεται από τον πίνακα Δ της ΠΟΛ. 1220/2012.

3. Στο πεδίο κωδικός νομίσιματος, χρησιμοποιείται κωδικός 3 γραμμάτων σύμφωνα με το διεθνές πρότυπο ISO 4217. Όταν χρησιμοποιείται το ευρώ, αντί του «EUR» μπορεί να χρησιμοποιείται ο αριθμός 0.

4. Σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014, η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση Φ.Η.Μ. διαβιβάζει εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του Φ.Η.Μ., στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:

α) Τον τύπο και το σειριακό αριθμό του Φ.Η.Μ.

β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του Φ.Η.Μ..

5. Στην περίπτωση χρήσης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., απαιτείται η εφαρμογή που εκδίδει τα παραστατικά, να εκτυπώνει στο παραστατικό τα δεδομένα των πρώτων 22 πεδίων του αρχείου e.txt χωρισμένα με semicolon, όπως ακριβώς περιγράφονται στον πίνακα Β της ΠΟΛ. 1220/2012. Εναλλακτικά της εκτύπωσης των πεδίων του αρχείου e.txt στο παραστατικό, η εφαρμογή που εκδίδει τα παραστατικά, αποστέλλει στο λογισμικό υποστήριξης της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. τα δεδομένα των πρώτων 22 πεδίων του αρχείου e.txt χωρισμένα με semicolon, όπως ακριβώς περιγράφονται στον πίνακα Β ώστε το λογισμικό υποστήριξης να χρησιμοποιήσει τα δεδομένα αυτά για την ορθή κατασκευή του αρχείου e.txt. Διευκρινίζεται ότι τα πεδία 3,5,6,7,8 μπορεί να είναι κενά, καθώς αυτά δημιουργούνται σε κάθε περίπτωση από το λογισμικό υποστήριξης της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.. Δεν επιτρέπεται η περαιτέρω χρήση της εφαρμογής που εκδίδει τα παραστατικά, αν δεν ικανοποιείται η προδιαγραφή αυτή.

### Άρθρο 3

#### Συγχρονισμός ώρας Φ.Η.Μ. - Ρύθμιση παραμέτρων

1. Το ρολόι του Φ.Η.Μ. πρέπει να εμφανίζει την πραγματική ώρα. Προκειμένου να ικανοποιείται η παραπάνω προδιαγραφή εναλλακτικά υλοποιείται είτε με τον αυτόματο συγχρονισμό του Φ.Η.Μ. με το ρολόι του πληροφοριακού συστήματος των Φ.Η.Μ. είτε με την τακτική παρακολούθηση και επιτόπια ρύθμιση του ρολογιού του Φ.Η.Μ. με ευθύνη του κατόχου του.

2. Η μόνη εξαίρεση απόκλισης από την πραγματική ώρα είναι για τους Φ.Η.Μ. που δεν έχουν δυνατότητα αυτόματης προσαρμογής στην θερινή ώρα, οπότε κατά την περίοδο εφαρμογής θερινής ώρας, εμφανίζουν την χειμερινή ώρα, δηλαδή μία ώρα πίσω.

3. Στις παραμέτρους των Φ.Η.Μ., εισάγεται το κλειδί κρυπτογράφησης AES key και το URL αποστολής σε δέκα ημέρες μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης χρήσης Φ.Η.Μ. (Δ13). Το URL αποστολής και το AES key παρέχονται στην επιλογή «Επιχειρήσεις» του πληροφοριακού συστήματος των Φ.Η.Μ. κατόπιν ορθής εισαγωγής των κωδικών taxisnet της επιχείρησης. Η πρόσβαση στο Πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ. γίνεται μέσω της ιστοσελίδας της Α.Α.Δ.Ε. (www.aade.gr), επιλέγοντας από τις φορολογικές υπηρεσίες: «Επιχειρήσεις -Φορολογικές υπηρεσίες - Βιβλία - Στοιχεία - Ταμειακές μηχανές -Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ.».

4. Ο αυτόματος συγχρονισμός του Φ.Η.Μ. με το ρολόι του πληροφοριακού συστήματος των Φ.Η.Μ. πραγματοποιείται μόνο κατόπιν επιτυχούς επικοινωνίας με το πληροφοριακό σύστημα

των Φ.Η.Μ.

#### Άρθρο 4 Λοιπά θέματα

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει από την δημοσίευσή της.
2. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4861 Β'/31.10.2018)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1274/29.12.2021.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1195/ 24.10.2018 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) «Προδιαγραφές αναβάθμισης-ρύθμισης των λογισμικών υποστήριξης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και των αντιστοιχών λογισμικών έκδοσης παραστατικών, που λειτουργούν σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για πρατήρια, με πληροφορίες για το είδος και την ποσότητα του καυσίμου» (Β'4861).**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 9 του άρθρου 12 και του άρθρου 40 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α'251).

.....  
Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1195/24-10-2018 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) «Προδιαγραφές αναβάθμισης ρύθμισης των λογισμικών υποστήριξης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και των αντιστοιχών λογισμικών έκδοσης παραστατικών, που λειτουργούν σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για πρατήρια, με πληροφορίες για το είδος και την ποσότητα του καυσίμου» (Β'4861), ως ακολούθως:

1. Η παρ. 3 του άρθρου 1 αντικαθίσταται ως εξής:

«3.1 Έκδοση παραστατικού μόνο με ένα ενεργειακό είδος.

Στο πεδίο «Συμπληρωματικών πληροφοριών» του αρχείου e.txt συνολικού μήκους 19 char, θα υπάρχει: το σύμβολο ?, ο διψήφιος κωδικός του καυσίμου σύμφωνα με τον πίνακα της υπό στοιχεία Α.1060/2021 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, το σύμβολο ! (θαυμαστικό), τα δεδομένα της ποσότητας στην μονάδα μέτρησης του καυσίμου που καθορίζεται στον πίνακα της απόφασης Α.1060/2021, με την μορφή 9999999999.999. Ειδικά για το LPG (κωδικός 40), η μονάδα μέτρησης είναι τα λίτρα.

Το σύμβολο της υποδιαστολής στην ποσότητα του καυσίμου είναι η τελεία. Η ποσότητα του καυσίμου είναι πάντα θετική, ανεξαρτήτως είδους παραστατικού.

Παράδειγμα πεδίου συμπληρωματικών πληροφοριών:

?20!30.125

Στο ανωτέρω παράδειγμα: 20 είναι ο κωδικός καυσίμου στην περίπτωση αυτή Diesel και

30.125 είναι η ποσότητα σε λίτρα δηλαδή 30 λίτρα και 125 ml.

3.2 Έκδοση παραστατικού με περισσότερα του ενός ενεργειακά είδη. Επιτρέπεται μόνο στα Διυλιστήρια και στις εταιρείες εμπορίας πετρελαιοειδών προς πρατήρια καυσίμων.

Το πεδίο «συμπληρωματικών πληροφοριών» του αρχείου e.txt διαμορφώνεται ως εξής για κάθε ένα ενεργειακό είδος:

? (λατινικό ερωτηματικό) κωδικός με μορφή 99 ! (θαυμαστικό) ποσότητα με μορφή 9999999999.999 < (μικρότερο) συνολική αξία (=καθαρή αξία + αξία ΦΠΑ) με μορφή 9999999999.99 > (μεγαλύτερο) ποσοστό Φ.Π.Α. με μορφή 99.99: (άνω κάτω τελεία) flag με μορφή 9.

Το σύμβολο της υποδιαστολής είναι η τελεία. Το πεδίο flag έχει την τιμή 1 αν πρόκειται για

εμπορεύσιμο είδος ή την τιμή 2 αν πρόκειται για προϊόν. Η ποσότητα του ενεργειακού είδους είναι πάντα θετική. Το πρόσημο της συνολικής αξίας καθορίζεται από το είδος του παραστατικού, σύμφωνα με τον πίνακα Δ της υπό στοιχεία ΠΟΛ 1220/2012.

Το μέγιστο πλήθος διαφορετικών ενεργειακών ειδών ανά παραστατικό είναι 40. Το μέγιστο αυτό πλήθος μπορεί να υπόκειται σε περαιτέρω περιορισμούς που θέτει ο χρησιμοποιούμενος τύπος ΕΑΦΔΣΣ ή το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ.

Και στις δύο ως άνω περιπτώσεις 3.1, 3.2, το πεδίο «συμπληρωματικές πληροφορίες» για τα παραστατικά που εκδίδονται από Διυλιστήρια ή εταιρείες εμπορίας πετρελαιοειδών προς πρατήρια καυσίμων ή προς διακινητές πετρελαίου θέρμανσης, κλείνει με ] (δεξιά αγκύλη) αριθμός άδειας LPG παραλήπτη/πρατηρίου με μορφή 9999999 (εφόσον πρόκειται για LPG) και [ (αριστερή αγκύλη) αριθμός εγκατάστασης του λήπτη με μορφή 9999.

Σε όλες τις περιπτώσεις, οι κωδικοί ενεργειακών ειδών αναφέρονται στην υπό στοιχεία Α.1060/2021 απόφαση. Όλα τα ποσά στα αρχεία e.txt είναι σε ευρώ.

Παράδειγμα πεδίων συμπληρωματικών πληροφοριών με δύο ενεργειακά είδη. Το πρώτο είναι 2.000 λίτρα βενζίνης 95 RON+ προς 1,50 ευρώ το λίτρο και το δεύτερο 1.513 λίτρα LPG προς 1,417 ευρώ το λίτρο. Η άδεια του παραλήπτη/πρατηρίου LPG είναι 1044400 και ο αριθμός εγκατάστασης του λήπτη 234. Τότε, το πεδίο «συμπληρωματικών πληροφοριών» έχει την μορφή: ?11!2000<3000>24:1?40!1513<2143.92>24:1]1044400[23 4 »

2. Η παρ. 5 του άρθρου 1 αντικαθίσταται ως εξής:

«Το λογισμικό υποστήριξης της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., στην ως άνω περίπτωση 3.1 δύναται να διαχειρίζεται ποσότητα και είδος καυσίμου μόνο για ένα είδος καυσίμου ανά παραστατικό. Για αυτό το λόγο, σε κάθε παραστατικό αναγράφεται ένα μόνο είδος καυσίμου.

Το λογισμικό υποστήριξης της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. στην ως άνω περίπτωση 3.2 (περίπτωση Διυλιστηρίων και εταιρειών εμπορίας πετρελαιοειδών προς πρατήρια καυσίμων) δύναται να διαχειρίζεται περισσότερα του ενός ενεργειακών ειδών ανά παραστατικό, συνεπώς σε κάθε παραστατικό αναγράφονται περισσότερα του ενός ενεργειακά είδη.»

3. Μετά την παρ. 8 του άρθρου 1 προστίθεται παρ. 9 ως εξής:

«9. Επιτρέπεται η χρήση ΑΔΗΜΕ ή ΦΤΜ, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων ενεργειακών προϊόντων. Οι προδιαγραφές συμπλήρωσης του πεδίου «συμπληρωματικές πληροφορίες» ορίζονται στο άρθρο 3 της απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1218/2018».

4. Στο τέλος της παρ. 1 του άρθρου 2 προστίθενται τρία εδάφια και η παρ. 1 του άρθρου 2 διαμορφώνεται ως εξής:

«Στο Ειδικό Ακυρωτικό Στοιχείο (κωδικός 215) είναι απαραίτητη η ενσωμάτωση της πληροφορίας για το αρχικό παραστατικό που ακυρώνεται. Η ενσωμάτωση αυτή γίνεται ως εξής: Μέσα στο πεδίο «σειρά» του Ειδικού Ακυρωτικού Στοιχείου, μετά την σειρά, ακολουθεί:

# κωδικός είδους αρχικού παραστατικού # αριθμός αρχικού παραστατικού # σειρά αρχικού παραστατικού. Αν το Ειδικό Ακυρωτικό Στοιχείο στερείται σειράς, τότε το πεδίο σειρά περιέχει μόνο: # κωδικός είδους αρχικού παραστατικού # αριθμός αρχικού παραστατικού # σειρά αρχικού παραστατικού. Το μέγιστο μήκος του πρώτου υποπεδίου μέχρι το πρώτο # στο πεδίο «σειρά» είναι 25 χαρακτήρες. Το μέγιστο μήκος του τελευταίου υποπεδίου «σειρά αρχικού παραστατικού» στο πεδίο «σειρά» είναι 10 χαρακτήρες. Τα ανωτέρω μήκη υπόκεινται σε περαιτέρω περιορισμούς από το εκάστοτε πρόγραμμα υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ.»

Η παρούσα απόφαση ισχύει από την δημοσίευσή της.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 6452 Β'/31.12.2021)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1024/31.1.2020.- Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα**

**των Φ.Η.Μ.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 και 40 του ν. 4308/2014 (Α' 251) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

.....  
Αποφασίζουμε

Α. Τον ορισμό συμπληρωματικών προδιαγραφών πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης, επιπλέον αυτών που είχαν οριστεί με την ΠΟΛ 1166/2018 και τις οποίες εφαρμόζουν αφενός το πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ. και αφετέρου οι Φ.Η.Μ. που έλαβαν έγκριση με τις διατάξεις των τεχνικών προδιαγραφών της ΠΟΛ 1220/2012, και όλες οι ΕΑΦΔΣΣ.

Β. Τον ορισμό συμπληρωματικών προδιαγραφών για την απεικόνιση QR code στα παραστατικά που εκδίδονται με τη χρήση Φ.Η.Μ.

Γ. Τον ορισμό συμπληρωματικών προδιαγραφών για την διαδικασία τοποθέτησης νέου firmware στους Φ.Η.Μ.

Δ. Την αναβάθμιση των firmware των υπάρχοντων ενεργών Φ.Η.Μ. καθώς και των drivers των υπάρχοντων ενεργών ΕΑΦΔΣΣ ώστε να ανταποκρίνονται στις προδιαγραφές της απόφασης αυτής.

**Άρθρο 1****Περίοδος επικοινωνίας - Συχνότητα επικοινωνίας**

Ως περίοδος επικοινωνίας ορίζεται το χρονικό διάστημα μεταξύ δύο διαδοχικών αποστολών δεδομένων από τον Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (Φ.Η.Μ.) στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ. της ΑΑΔΕ (ΠΣΦ.Η.Μ.). Συχνότητα επικοινωνίας είναι το πλήθος αποστολών στην μονάδα του χρόνου.

Προκειμένου να υπάρχει έλεγχος στο πλήθος συνδέσεων Φ.Η.Μ. με το ΠΣΦ.Η.Μ., σε κάθε απάντηση του ΠΣΦ.Η.Μ. προστίθεται πληροφορία για την περίοδο/ συχνότητα επικοινωνίας του Φ.Η.Μ. με το ΠΣΦ.Η.Μ. Η συχνότητα επικοινωνίας κυμαίνεται από 0 ως 1.440. Ακολουθούν ενδεικτικές περιπτώσεις:

Σε περίπτωση που η περίοδος επικοινωνίας είναι 1, η αποστολή δεδομένων γίνεται κάθε 1 λεπτό. Η συχνότητα σε αυτήν την περίπτωση είναι 1.440 αποστολές το 24ωρο.

Σε περίπτωση που η περίοδος επικοινωνίας είναι 15, η αποστολή δεδομένων γίνεται κάθε 15 λεπτά. Η συχνότητα σε αυτήν την περίπτωση είναι 96 αποστολές το 24ωρο.

Σε περίπτωση που η περίοδος επικοινωνίας είναι 1440, η αποστολή δεδομένων γίνεται κάθε 1.440 λεπτά (ήτοι κάθε 24 ώρες). Η συχνότητα σε αυτήν την περίπτωση είναι 1 αποστολή το 24ωρο.

Περίοδος επικοινωνίας 0 σημαίνει ότι η διαβίβαση γίνεται μόνο όταν εκδίδεται Ζ, δηλαδή όπως είχε οριστεί στην ΠΟΛ 1166/2018.

Η περίοδος επικοινωνίας (και ως εκ τούτου και η συχνότητα επικοινωνίας) μπορεί να αλλάξει από το ΠΣΦ.Η.Μ., ώστε να είναι διαφορετική για κάθε Φ.Η.Μ.

**Άρθρο 2****Τρόπος επικοινωνίας**

2.1 Ο Φ.Η.Μ. σημαίνει ως εκκρεμότητα τα e.txt που δεν έχουν αποσταλεί και τα αποστέλλει συγκεντρωμένα σε τακτά χρονικά διαστήματα (σύμφωνα με την περίοδο επικοινωνίας που έχει ορίσει το ΠΣΦ.Η.Μ.) ως ένα ομαδοποιημένο αρχείο (batch file) που έχει την ονομασία του αντίστοιχου ημερήσιου \_s.txt αρχείου αποστολής, όπως αυτό ορίζεται στην ΠΟΛ 1220/2012, συμπληρωμένο όμως με την επέκταση \_s.tmp (προσωρινό).

2.2. Το περιεχόμενο του ανωτέρω s.tmp αρχείου αποτελείται από τα περιεχόμενα των εκκρεμών



e.txt, ομοιοτρόπως με το περιεχόμενο του αντίστοιχου ημερήσιου s.txt, και από μια νέα ΠΑΗΨ d.tmp, στον υπολογισμό της οποίας συμμετέχουν: η ΠΑΗΨ d.txt του προηγούμενου Z και οι ΠΑΗΨ των e.txt του συγκεκριμένου s.tmp. Διευκρινίζεται ότι, για λόγους απλότητας, για όλα τα s.tmp του τρέχοντος Z, ως πρώτο συστατικό του υπολογισμού της ΠΑΗΨ d.tmp είναι το d.txt του προηγούμενου Z.

2.3. Η ΠΑΗΨ d.tmp δοθέντος s.tmp δεν αποθηκεύεται ούτε από το ΠΣΦ.Η.Μ., ούτε από τον Φ.Η.Μ.

2.4. Το ΠΣΦ.Η.Μ. διαβάζει το ομαδοποιημένο αρχείο s.tmp και αφού επαληθεύσει την ορθότητα του d.tmp καταχωρεί τα αρχεία e.txt του αρχείου s.tmp.

2.5. Στην περίπτωση όπου δεν υπάρχει εκκρεμής απόδειξη προς αποστολή (e.txt) αλλά έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα που έχει ορίσει το ΠΣΦ.Η.Μ, ο Φ.Η.Μ δεν επιχειρεί διαβίβαση αρχείου s.tmp.

2.6. Η αποστολή του ομαδοποιημένου αρχείου s.tmp θα πρέπει να είναι σύμφωνη με όσα περιγράφονται στην ΠΟΛ 1166/2018 αναφορικά με την κρυπτογράφηση και το πρωτόκολλο επικοινωνίας με το ΠΣΦ.Η.Μ. Το ΠΣΦ.Η.Μ. δεν αποδέχεται καμία απολύτως αποστολή s.tmp, αν δεν έχει προηγουμένως διαβιβαστεί επιτυχώς το s.txt του προηγούμενου Z.

Μετά την επιτυχή αποστολή του ομαδοποιημένου αρχείου s.tmp, ο Φ.Η.Μ. δεν έχει υποχρέωση φύλαξης του αρχείου αυτού.

2.7. Το ΠΣΦ.Η.Μ. στην απάντηση που στέλνει στον Φ.Η.Μ. σχετικά με τη παραλαβή του αρχείου s.tmp, αναφέρει εκτός των άλλων και την περίοδο επικοινωνίας.

Ο Φ.Η.Μ. αν δεν λάβει απάντηση επιτυχίας για την αποστολή του αρχείου s.tmp (ή αν δεν λάβει καθόλου απάντηση), στο επόμενο ομαδοποιημένο αρχείο s.tmp που πρόκειται να στείλει, περιλαμβάνει και όσα e.txt δεν έχουν διαβιβαστεί επιτυχώς από το προηγούμενο (ή προηγούμενα) s.tmp αρχείο.

2.8. Το αρχείο ημέρας s.txt αποστέλλεται όπως ορίζεται στην ΠΟΛ 1166/2018 και το ΠΣΦ.Η.Μ. επαληθεύει τα αρχεία e.txt που έχει λάβει καθ' όλη τη διάρκεια της ημέρας και συμπληρώνει τυχόν απώλειες. Επιπρόσθετα επιτρέπεται, μετά από συγκατάθεση του κατόχου του Φ.Η.Μ, τα παραστατικά χονδρικής ή φόρου διαμονής να διαβιβάζονται και σε άλλη υπολογιστική πλατφόρμα, συμπεριλαμβανομένης της ψηφιακής πλατφόρμας myDATA, σύμφωνα με τις προδιαγραφές διαβίβασης που εκάστοτε ισχύουν.

Επιπλέον, οι ΦΤΜ, ΑΔΗΜΕ επιτρέπεται να εκδίδουν ειδικά παραστατικά από τον ενσωματωμένο εκτυπωτή τους τα οποία φέρουν την επικεφαλίδα «ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ ΜΥDATA» και η εκτύπωσή τους τελειώνει με την ένδειξη «ΛΗΞΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΜΥDATA». Για τα παραστατικά αυτά, δεν δημιουργούνται αρχεία a.txt, b.txt, e.txt, ούτε δεσμεύονται, ούτε εκτυπώνονται προοδευτικοί ή ημερήσιοι αριθμοί σήμανσης. Στα παραστατικά MYDATA, δεν εκτυπώνεται ΠΑΗΨ του Φ.Η.Μ, ούτε QRcode του Φ.Η.Μ. Πλέον των απαιτούμενων στοιχείων παραστατικού σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία πρέπει οπωσδήποτε να αναγράφεται ο Μοναδικός Αριθμός Καταχώρισης (ΜΑΡΚ) που έχει λάβει το παραστατικό από την πλατφόρμα myDATA. Σε περίπτωση έλλειψης ΜΑΡΚ, το παραστατικό MYDATA δεν εκτυπώνεται. Δεν επιτρέπεται η έκδοση απόδειξης λιανικών συναλλαγών, ούτε η έκδοση πιστωτικής απόδειξης λιανικών συναλλαγών ως «Παραστατικού MYDATA», με την εξαίρεση απόδειξης παροχής υπηρεσιών που πρόκειται να συσχετιστεί με παραστατικό φόρου διαμονής. Τα ποσά των παραστατικών MYDATA, δεν αναφέρονται στις αναφορές Z, X, ούτε καταχωρούνται στην φορολογική μνήμη.

2.9. Σε κάθε επικοινωνία μεταξύ Φ.Η.Μ. και ΠΣΦ.Η.Μ. - ανεξαρτήτως αν υπάρχει κάποιο λάθος ή όχι - στο header της απάντησης του ΠΣΦ.Η.Μ. περιέχεται πάντοτε η παρακάτω πληροφορία:

RepeatPostAfter: N

όπου N είναι ο ακέραιος αριθμός που καθορίζει (σε λεπτά της ώρας) την περίοδο επικοινωνίας,

δηλαδή το διάστημα του χρόνου για την επόμενη επικοινωνία.

Η περίοδος επικοινωνίας αποθηκεύεται σε κάθε Φ.Η.Μ. με τέτοιο τρόπο ούτως ώστε τυχόν αποσύνδεση από την ηλεκτρική τροφοδοσία ή κλείσιμο του Φ.Η.Μ. να μην την μηδενίζει, αλλά αντιθέτως η τιμή της να διατηρείται πάντοτε ίση με αυτήν που έστειλε το ΠΣΦ.Η.Μ.

Σε περίπτωση που δεν διαπιστωθούν λάθη, το ΠΣΦ.Η.Μ. απαντάει με την ένδειξη OK (λατινικοί χαρακτήρες) επιβεβαιώνοντας έτσι την επιτυχή ολοκλήρωση της διαβίβασης του s.txt ή του s.tmp αρχείου, κατά περίπτωση.

Σε περίπτωση που υπάρχει κάποιο λάθος, το ΠΣΦ.Η.Μ. απαντάει με 3 πεδία, χωρισμένα με delimiter (;), από τα οποία το πρώτο είναι πάντα η ένδειξη ERR, το δεύτερο ο κωδικός λάθους σύμφωνα με τον κατωτέρω πίνακα λαθών, και το τρίτο μια παράμετρος για επεξήγηση του λάθους.

Πίνακας λαθών

Πεδίο 1	Πεδίο 2	Πεδίο 3
ERR	1 = Λάθος ονομασία αρχείου S.TXT ή S.TMP (π.χ. Όχι 31 χαρακτήρες, λάθος σε τμήματα του ονόματος, κ.λπ.).	
ERR	2 = Λάθος S/N Δ.Δ. (π.χ. δεν είναι καταχωρημένος στην βάση της ΑΑΔΕ, οι χαρακτήρες δεν είναι λατινικοί, κ.λπ.).	
ERR	3 = Το Z έχει ήδη υποβληθεί	N = Τελευταίος αριθμός υποβληθέντος Z
ERR	4 = Λείπει το προηγούμενο Z	N = Τελευταίος αριθμός υποβληθέντος Z
ERR	5 = Πιθανό λάθος στην κωδικοποίηση/ κρυπτογράφηση	
ERR	6 = Δεν συμφωνούν οι υπογραφές με το d.txt ή το d.tmp	
ERR	7 = Πολύ γρήγορη αποστολή δεδομένων, επαναλάβετε.	

Η επιστροφή οποιουδήποτε λάθους που περιγράφεται στον ανωτέρω πίνακα από το ΠΣΦ.Η.Μ. ολοκληρώνει ανεπιτυχώς την επικοινωνία, καθιστώντας μη αποδεκτή την διαβίβαση του αρχείου s.txt ή του αρχείου s.tmp.

Κάθε άλλη απάντηση (εκτός της επιτυχημένης) από το ΠΣΦ.Η.Μ., θεωρείται επίσης λάθος για άγνωστο λόγο (π.χ. δυσλειτουργία κάποιου υποσυστήματος του ΠΣΦ.Η.Μ.).

2.10. Στην περίπτωση αποτυχημένης διαβίβασης αρχείου s.txt ή s.tmp στο ΠΣ ΦΗΜ, ο ΦΗΜ επιτρέπεται να επαναλάβει αμέσως την προσπάθεια διαβίβασης αυτόματα άλλες δύο φορές. Στην συνέχεια, ο ΦΗΜ επιχειρεί νέα διαβίβαση μετά το πέρας της περιόδου επικοινωνίας που έχει ορισθεί από το ΠΣ ΦΗΜ.

Η υλοποίηση άμεσης (ή σχεδόν άμεσης) επικοινωνίας ΦΗΜ με το ΠΣ ΦΗΜ, γίνεται με την



ρύθμιση της περιόδου επικοινωνίας στο 1 λεπτό.

### Άρθρο 3

#### QR CODE - Παρουσίαση του παραστατικού σε κινητό, tablet, ΗΥ

Για τη διευκόλυνση του ελέγχου ο γραμμωτός κώδικας στο τέλος της απόδειξης - όπως αυτός περιγράφεται στην ΠΟΛ. 1220/2012 - αντικαθίσταται από δισδιάστατο γραμμωτό κώδικα (QR Code) ελαχίστων διαστάσεων 18 χιλιοστά x 18 χιλιοστά. Στην περίπτωση εκτυπωτών ρολού, (roll printer) ο QR CODE πρέπει να τυπώνεται στο τέλος της απόδειξης ή του παραστατικού έτσι ώστε να μην υπάρχει δεξιά ή αριστερά αυτού οποιοδήποτε άλλο κείμενο. Ο QR CODE θα πρέπει να παράγεται και από τα συστήματα που χρησιμοποιούν ΕΑΦΔΣΣ, από τον driver τύπου A, ή από την εφαρμογή εμπορικής διαχείρισης που εκτυπώνει τα παραστατικά, όταν χρησιμοποιείται driver τύπου B. Ο QR CODE μπορεί να παραβλεφθεί, εφόσον χρησιμοποιείται αποδεδειγμένα εκτυπωτής χωρίς δυνατότητα εκτύπωσης γραφικών (π.χ. ορισμένοι τύποι dot matrix, ορισμένοι τύποι line printer, κ.λπ.).

Το περιεχόμενο του QR code επαυξάνεται με την ΠΑΗΨ του αρχείου e.txt της κάθε απόδειξης και με το URL της εφαρμογής ελέγχου στο ΠΣΦ.Η.Μ., το οποίο δημιουργείται ως εξής:

URL εφαρμογής ελέγχου με την προσθήκη URL παραμέτρου «SIG» με τα ακόλουθα δεδομένα: Σειριακός Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού - 11 χαρακτήρες | Αύξων προοδευτικός αριθμός σήμανσης - 8 ψηφία σε μορφή 00000000 | υπογραφή SHA-1 του αντίστοιχου e.txt - 40 δεκαεξαδικοί χαρακτήρες | συνολική αξία.

Παράδειγμα:

Σειριακός Αριθμός ΦΗΜ = GRT99000204

Αύξων προοδευτικός αριθμός σήμανσης=00000387

Υπογραφή SHA-1 = 0EA2C079E722C361C6297D10F02955CA413695A9

Ποσό= 18.35

QR Code message :

<https://www1.aade.gr/tameiakes/myweb/q1.php?>

SIG=GRT99000204000003870EA2C079E722C361C6297D10F02955CA 413695A918.35

Η χρήση του QR code είναι υποχρεωτική για όλους τους Φ.Η.Μ. (ΦΤΜ, ΑΔΗΜΕ, ΕΑΦΔΣΣ) με την προαναφερθείσα εξαίρεση χρήσης ορισμένων εκτυπωτών. Επίσης παρέχεται εξαίρεση για όσες εγκεκριμένες ΦΤΜ και ΑΔΗΜΕ δεν είναι δυνατή η εκτύπωση QR code, υπό την προϋπόθεση ότι η κατασκευάστρια εταιρία διατηρεί εφαρμογή στο Google Play Store και στο Apple Appstore, για smartphones, ανάγνωσης του υπάρχοντος barcode και παρουσίασης του παραστατικού στην οθόνη του smartphone του ενδιαφερόμενου πολίτη.

### Άρθρο 4

#### Διαδικασία αναβάθμισης firmware Φ.Η.Μ.

4.1. Το firmware του Φ.Η.Μ. κατατίθεται στην ΑΑΔΕ με τον αριθμό έκδοσης του, την ημερομηνία δημιουργίας αυτού και την περιγραφή των αλλαγών που εμπεριέχει σε σχέση με την προηγούμενη έκδοση του firmware συγκεκριμένου τύπου Φ.Η.Μ. Σε περίπτωση που από την Α.Α.Δ.Ε. κριθεί απαραίτητο, γίνεται έλεγχος του firmware από αρμόδιο εργαστήριο ελέγχων Φ.Η.Μ.

4.2. Οι Φ.Η.Μ. έχουν την δυνατότητα εμφάνισης ή εκτύπωσης του αριθμού έκδοσης και της ημερομηνίας του firmware τους, προς διευκόλυνση του ελέγχου. Ο κατασκευαστής γνωστοποιεί στην ΑΑΔΕ την διαδικασία που απαιτείται για την εμφάνιση ή την εκτύπωση των στοιχείων αυτών και την αναφέρει στο βιβλιάριο οδηγιών χρήσης.

4.3. Η αναβάθμιση firmware Φ.Η.Μ. επιτρέπεται εφόσον οι ημερήσιοι αθροιστές είναι μηδενικοί, δηλαδή μετά από έκδοση ημερήσιου Δελτίου Ζ και μόνο εφόσον το νέο firmware είναι νεώτερης έκδοσης από το τρέχον, καθώς και μόνο μετά την εισαγωγή ειδικού κωδικού εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

4.4. Η αναβάθμιση μπορεί να γίνει μέσω ηλεκτρονικού μέσου αποθήκευσης (sd card, usb stick κ.λπ.) που συνδέεται σε κατάλληλη υποδοχή που διαθέτει ο Φ.Η.Μ., ή με σύνδεση του Φ.Η.Μ. σε Η/Υ μέσω κατάλληλου λογισμικού που διαθέτει ο κατασκευαστής.

4.5. Ο κατασκευαστής του Φ.Η.Μ. λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα για να εξασφαλιστεί η ολοκληρωμένη και ασφαλής αναβάθμιση του firmware και η προστασία από τυχόν κακόβουλες παρεμβάσεις.

4.6. Με το πέρας της διαδικασίας αναβάθμισης του firmware, ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός ενημερώνει σχετικά το Βιβλιário Συντήρησης και Επισκευής του Φ.Η.Μ.

4.7. Υπάρχει η υποχρεωτική λειτουργία αναβάθμισης firmware ΦΤΜ, ΑΔΗΜΕ και ΦΗΜΑΣ απομακρυσμένα και αυτόματα μέσω των υποδομών του κατασκευαστή, εφόσον υπάρχει νέα έκδοση που αφορά τον ΦΗΜ, με υποχρεωτική κοινοποίηση του νέου firmware (binary format) και του hash value σε SHA1 αυτού στην ΑΑΔΕ, όπως ορίζεται από την ΠΟΛ.1068/2015.

#### **Άρθρο 5 Κυρώσεις**

Η μη τήρηση των διατάξεων της παρούσας απόφασης συνιστά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

#### **Άρθρο 6**

Λοιπές διατάξεις και έναρξη ισχύος

6.1. Ο Πίνακας Λαθών 1 της ΠΟΛ. 1166/2018 αντικαθίσταται από τον Πίνακα Λαθών της παρ. 2.9 του άρθρου 2.

6.2. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας, καταργείται η διαδικασία αναβάθμισης firmware Φ.Η.Μ. που περιγράφεται στο άρθρο 2.14.4 του ΚΕΦ2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1220/2012.

6.3. Η παρούσα απόφαση ισχύει μετά από 4 μήνες από την δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 317 Β'6.2.2020)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1102/29.4.2020.- Τροποποίηση της απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Α.1024/2020 (ΦΕΚ 317 Β/6-2-2020) «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ».**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 και 40 του ν. 4308/2014 (Α' 251) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

#### Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Α.1024/2020 (ΦΕΚ 317Β/6-2-2020) «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για τη διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ», ως ακολούθως:

Η παράγραφος 6.3 του άρθρου 6 αντικαθίσταται ως εξής:

«6.3. α. Οι συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές της παρούσας απόφασης λαμβάνονται υπόψη στον εργαστηριακό έλεγχο, προκειμένου να εκδοθεί άδεια καταλληλότητας σε νέο μοντέλο ΦΗΜ.

β. Με εξαίρεση τις ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου, οι υπάρχοντες ενεργοί ΦΗΜ υποχρεούνται σε αναβάθμιση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα μέχρι 31/7/2020.

γ. Για την εφαρμογή της προϋπόθεσης του άρθρου 2.4. της απόφασης ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1068/2015

(Β'497), σε σχέση με τις συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη τόσο οι εκκρεμείς κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας αιτήσεις κατασκευαστών νέων μοντέλων ΦΗΜ, όσο και οι κατασκευαστές για τους οποίους έχουν ήδη εγκριθεί ή εγκρίνονται αναβαθμισμένα μοντέλα ΦΗΜ σύμφωνα με τις προδιαγραφές της παρούσας.

δ. Με την πλήρωση της προϋπόθεσης του άρθρου 2.4. της απόφασης ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1068/2015 (Β'497), δεν επιτρέπονται πωλήσεις μη αναβαθμισμένων ΦΗΜ, με εξαίρεση τις ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου».

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1812 Β' /12.5.2020)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1175/23.7.2020.- Παράταση έως 31.10.2020 της προθεσμίας αναβάθμισης των ενεργών ΦΗΜ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ Α.1024/2020 «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β' 317), όπως ισχύει.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 και 40 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251),

β) της υπ' αρ. ΑΑΔΕ Α.1024/2020 απόφασης του Διοικητή «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β' 317), όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ Α.1102/2020 (Β' 1812).

.....  
Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπ' αρ. Α.1024/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β'317), όπως ισχύει, ως ακολούθως:

Η περίπτωση β' της παραγράφου 6.3 του άρθρου 6 αντικαθίσταται ως εξής:

«β. Με εξαίρεση τις ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου, οι υπάρχοντες ενεργοί ΦΗΜ υποχρεούνται σε αναβάθμιση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα μέχρι 31.10.2020.»

Η Απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3293Β' /6.8.2020)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1239/23.10.2020.- Παράταση, έως 31.12.2020, της προθεσμίας αναβάθμισης των ενεργών Φ.Η.Μ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1024/2020 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ.» (Β' 317), όπως ισχύει.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 και 40 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251),

β) της υπό στοιχεία Α.1024/2020 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ.» (Β' 317), όπως τροποποιήθηκε με τις υπό στοιχεία Α.1102/2020 (Β' 1812) και Α.1175/2020 (Β' 3293) αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

## Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία Α.1024/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ.» (Β' 317), όπως ισχύει, ως ακολούθως:

Η περ. β' της παρ. 6.3 του άρθρου 6 αντικαθίσταται, ως εξής:

«β. Με εξαίρεση τις ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου, οι υπάρχοντες ενεργοί Φ.Η.Μ. υποχρεούνται σε αναβάθμιση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα μέχρι 31-12-2020.»

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4755 Β'/27.10.2020)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1282/21.12.2020.- Παράταση έως 31.3.2021 της προθεσμίας αναβάθμισης των ενεργών ΦΗΜ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ Α.1024/2020 «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β' 317), όπως ισχύει.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 και 40 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251),

β) της υπό στοιχεία ΑΑΔΕ Α.1024/2020 απόφασης Διοικητή «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β' 317), όπως τροποποιήθηκε με τις αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ Α.1102/2020 (Β' 1812), Α.1175/2020 (Β' 3293) και Α.1239/2020 (Β' 4755).

## Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Α.1024/2020 (Β' 317) «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ», όπως ισχύει, ως ακολούθως:

Η περίπτωση β' της παραγράφου 6.3 του άρθρου 6 αντικαθίσταται ως εξής:

«β. Με εξαίρεση τις ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου, οι υπάρχοντες ενεργοί ΦΗΜ υποχρεούνται σε αναβάθμιση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα μέχρι 31/03/2021.»

Η Απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5830 Β'/30.12.2020)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1073/26.3.2021.- Παράταση έως 30.6.2021 της προθεσμίας αναβάθμισης των ενεργών Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΑΑΔΕ Α.1024/2020 απόφαση του Διοικητή «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β' 317), όπως ισχύει.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 και 40 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251),

β) της υπό στοιχεία Α. 1024/2020 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β' 317), όπως τροποποιήθηκε με τις αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ Α.1102/2020 (Β' 1812), Α.1175/2020 (Β' 3293), Α.1239/2020 (Β' 4755) και Α.1282/2020 (Β' 5830).

Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία Α.1024/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β' 317), όπως ισχύει, ως ακολούθως:

Η περ. β' της παρ. 6.3 του άρθρου 6 αντικαθίσταται ως εξής:

«β. Με εξαίρεση τις ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου, οι υπάρχοντες ενεργοί ΦΗΜ υποχρεούνται σε αναβάθμιση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα μέχρι 30/06/2021.».

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1253 Β'/31.3.2021)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1151/29.6.2021.- Παράταση της προθεσμίας αναβάθμισης των ενεργών ΦΗΜ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1024/2020 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για τη διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β' 317), όπως ισχύει.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 και 40 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251).

β) Της υπό στοιχεία Α.1024/2020 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ (Β' 317) «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για τη διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ», όπως τροποποιήθηκε με τις υπό στοιχεία Α.1102/2020 (Β' 1812), Α.1175/2020 (Β' 3293), Α.1239/2020 (Β' 4755), Α.1282/2020 (Β' 5830) και Α.1073/2021 (Β' 1253) αποφάσεις του Διοικητή ΑΑΔΕ.

.....  
Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία Α.1024/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για τη διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β' 317), όπως ισχύει, ως ακολούθως:

Η περ. β' της παρ. 6.3 του άρθρου 6 αντικαθίσταται ως εξής:

«β. Με εξαίρεση τις ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου, οι υπάρχοντες ενεργοί ΦΗΜ υποχρεούνται σε αναβάθμιση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα μέχρι την:

31-08-2021 για τις επιχειρήσεις που δεν εντάχθηκαν στους πληττόμενους ΚΑΔ λόγω COVID-19 σύμφωνα με τις κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης και το φορολογικό έτος 2019 είχαν ακαθάριστα έσοδα πάνω από 100.000€,

30-09-2021 για τις επιχειρήσεις που δεν εντάχθηκαν στους πληττόμενους ΚΑΔ λόγω COVID-19 σύμφωνα με τις κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης και το φορολογικό έτος 2019 είχαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 100.000€,

31-10-2021 για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις».

Η Απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 2897 Β' /5.7.2021)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1135/28.8.2023.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1024/31.01.2020 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ» (Β' 317).**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 και 40 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251).

.....  
Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία Α.1024/31.1.2020 (Β' 317) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ως ακολούθως:

1) Το άρθρο 3 αντικαθίσταται ως εξής:

Άρθρο 3

QR CODE - Παρουσίαση του παραστατικού σε κινητό, tablet, ΗΥ

«Για τη διευκόλυνση του ελέγχου ο γραμμωτός κώδικας στο τέλος της απόδειξης - όπως αυτός περιγράφεται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ1220/2012 - αντικαθίσταται από δισδιάστατο γραμμωτό κώδικα (QR Code) ελάχιστων διαστάσεων 18 χιλιοστά x 18 χιλιοστά. Στην περίπτωση εκτυπωτών ρολού, (roll printer) ο QR CODE πρέπει να τυπώνεται στο τέλος της απόδειξης ή του παραστατικού έτσι ώστε να μην υπάρχει δεξιά ή αριστερά αυτού οποιοδήποτε άλλο κείμενο. Ο QR CODE θα πρέπει να παράγεται και από τα συστήματα που χρησιμοποιούν Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., από τον driver τύπου Α, ή από την εφαρμογή εμπορικής διαχείρισης που εκτυπώνει τα παραστατικά, όταν χρησιμοποιείται driver τύπου Β.

Το περιεχόμενο του QR code επαυξάνεται με την ΠΑΗΨΣ του αρχείου e.txt της κάθε απόδειξης και με το URL της εφαρμογής ελέγχου στο Π.Σ.Φ.Η.Μ., το οποίο δημιουργείται ως εξής:

«URL εφαρμογής ελέγχου με την προσθήκη URL παραμέτρου «SIG» με τα ακόλουθα δεδομένα: Σειριακός Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού - 11 χαρακτήρες | Αύξοντας Προοδευτικός Αριθμός σήμανσης - 8 ψηφία σε μορφή 00000000 | υπογραφή SHA-1 του αντίστοιχου e.txt - οι πρώτοι 30 από τους 40 δεκαεξαδικούς χαρακτήρες | ημερομηνία και ώρα της απόδειξης με μορφή ΥΥΜΜΔΔhhmm | συνολική αξία

Παράδειγμα:

Σειριακός Αριθμός ΦΗΜ= GRT99000204

Προοδευτικός= 00000387

Υπογραφή = 0EA2C079E722C361C6297D10F02955 (οι 30 πρώτοι CHAR από τους συνολικά 40)

Ημερομηνία/ώρα = 2211231037 (23.11.2022 10:37)

Ποσό= 18.35

QR Code message:

<https://www1.aade.gr/tameiakes/myweb/q1.php?>

SIG=GRT99000204000003870EA2C079E722C361C6297D10F02955221123103718.35»

Η χρήση του QR code είναι υποχρεωτική για όλους τους Φ.Η.Μ. (Φ.Τ.Μ., Α.Δ.Η.Μ.Ε., Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που έχουν υποχρέωση διαβίβασης παραστατικών στη ψηφιακή πλατφόρμα myDATA.

2) Το άρθρο 5 αντικαθίσταται ως εξής:

Άρθρο 5

Κυρώσεις

Η μη τήρηση των διατάξεων της παρούσας απόφασης συνιστά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1β του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4987/2022 Κ.Φ.Δ. (Α' 206).

Η παρούσα απόφαση ισχύει από 01.11.2023.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5368 Β'/7.9.2023)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1035/18.2.2020.- Υποχρεώσεις Παρόχων Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων και διαδικασίες ελέγχου παροχής υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης**



**στοιχείων.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 (Α' 251), όπως ισχύει.

β) Των άρθρων 8, 12, 15 και 40 του ν. 4308/2014 (Α' 251), όπως ισχύουν.

.....  
Αποφασίζουμε

Τον καθορισμό των υποχρεώσεων των Παρόχων Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης, καθώς και των διαδικασιών ελέγχου των τιμολογίων και των στοιχείων λιανικής πώλησης που εκδίδονται με τη χρήση των υπηρεσιών Παρόχων Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης.

**Άρθρο 1****Πάροχος Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων**

1.1. Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014, «ως πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων, νοείται η οντότητα η οποία κατόπιν εντολής άλλης οντότητας (υπόχρεη οντότητα), εκδίδει με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων και σύμφωνα με τις διατάξεις της εκάστοτε ισχύουσας νομοθεσίας, παραστατικά πωλήσεων για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας. Τα εν λόγω παραστατικά πωλήσεων μπορούν να διαβιβάζονται κατ' ευθείαν στους αποδέκτες τους από τον πάροχο ή να παραδίδονται στην υπόχρεη οντότητα. Ο πάροχος μπορεί, κατόπιν συμφωνίας με την υπόχρεη οντότητα, να αναλαμβάνει την αρχειοθέτηση και φύλαξη αντιγράφων των σχετικών παραστατικών για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας με ασφαλή τρόπο».

1.2. Οι όροι, «πάροχος ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων», «πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων» και «πάροχος έκδοσης στοιχείων» λογίζονται ως όροι με ταυτόσημο περιεχόμενο και στην παρούσα απόφαση αναφέρονται εφεξής ως «πάροχος».

1.3. Σε κάθε περίπτωση ο πάροχος είναι διαφορετικό πρόσωπο από την υπόχρεη σε έκδοση παραστατικών οντότητα.

**Άρθρο 2****Χορήγηση «Άδειας Καταλληλότητας» λογισμικού για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων**

2.1. Ο πάροχος υποχρεούται να έχει «άδεια καταλληλότητας» για το λογισμικό ηλεκτρονικής έκδοσης των στοιχείων που διαθέτει. Για τον σκοπό αυτό συνιστάται στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) διαρκής πενταμελής Επιτροπή Ελέγχου Καταλληλότητας για την πιστοποίηση του λογισμικού για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων, στο εξής «Επιτροπή».

2.2. Η Επιτροπή απαρτίζεται από: α) τρεις (3) υπαλλήλους της Α.Α.Δ.Ε, οι οποίοι ορίζονται από τον Διοικητή αυτής, β) έναν (1) εκπρόσωπο του Συνδέσμου Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (Σ.Ε.Β.) και γ) έναν (1) εκπρόσωπο του Συνδέσμου Επιχειρήσεων Πληροφορικής και Επικοινωνιών Ελλάδας (Σ.Ε.Π.Ε.), οι οποίοι υποδεικνύονται από τους οικείους Συνδέσμους.

2.3. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται ο Πρόεδρος και τα μέλη της Επιτροπής της προηγούμενης παραγράφου.

2.4. Στην αρμοδιότητα της Επιτροπής εμπίπτουν η έγκριση του λογισμικού ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων του παρόχου (χορήγηση άδειας καταλληλότητας) και η ανάκληση της άδειας καταλληλότητας, ύστερα από τη διενέργεια των απαραίτητων ελέγχων τήρησης των οριζόμενων προδιαγραφών στο άρθρο 3 της παρούσας.

2.5. Η χορήγηση της άδειας καταλληλότητας κάθε λογισμικού ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων του παρόχου, διενεργείται πριν αυτό διατεθεί για χρήση με ξεχωριστή διαδικασία. Το εγκεκριμένο λογισμικό λαμβάνει διακριτό μοναδικό αριθμό άδειας καταλληλότητας «Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων», εφεξής «Υ.Π.Α.Η.Ε.Σ».

2.6. Η Επιτροπή εξετάζει τα πορίσματα των διενεργούμενων από τις αρμόδιες υπηρεσίες ελέγ-

χων, με στόχο την ορθή λειτουργία των αδειοδοτημένων λογισμικών «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ» των παρόχων.

2.7. Σε περίπτωση που η Επιτροπή αποφασίσει ότι συντρέχουν λόγοι ανάκλησης της άδειας καταλληλότητας «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ», είτε λόγω απόκλισης του λογισμικού από την εγκεκριμένη λειτουργία είτε λόγω εντοπισμού προβλημάτων στη λειτουργία ή στον τρόπο αποθήκευσης και επεξεργασίας των ηλεκτρονικά εκδιδόμενων από αυτό στοιχείων, αποφασίζει την ανάκληση της άδειας και ορίζει την ημερομηνία πέραν της οποίας απαγορεύεται η χρήση της άδειας αυτής.

2.8. Η Επιτροπή μεριμνά για την ενημέρωση της αρμόδιας υπηρεσίας της Α.Α.Δ.Ε., ώστε να αναρτούνται οι άδειες καταλληλότητας, που έχουν χορηγηθεί ή ανακληθεί, σε ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε..

### Άρθρο 3

#### Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων μέσω παρόχου - προδιαγραφές εγκεκριμένου λογισμικού «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ»

3.1. Τα λογιστικά αρχεία (στοιχεία) των υπόχρεων οντοτήτων δύναται να εκδίδονται με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου μέσω εγκεκριμένου λογισμικού «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ». Όλα τα τιμολόγια ή στοιχεία λιανικής πώλησης, που εκδίδονται και αυθεντικοποιούνται με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων, θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια ή ηλεκτρονικά στοιχεία λιανικής πώλησης, αντίστοιχα, και αναφορικά με την έκδοση και αυθεντικοποίηση αυτών, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 14 και 15 του Ν. 4308/2014.

3.2. Σε όλες τις περιπτώσεις, η έκδοση παραστατικού από την οντότητα μέσω παρόχου προϋποθέτει την απευθείας επικοινωνία (online - realtime) της οντότητας και του παρόχου, κατά το χρόνο έκδοσης αυτού. Αναφορικά με τον χρόνο έκδοσης των παραστατικών, ισχύουν τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 11 και 13 του Ν. 4308/2014.

3.3. Στην περίπτωση απώλειας της ηλεκτρονικής επικοινωνίας μεταξύ παρόχου και συμβεβλημένης υπόχρεης οντότητας, η υπόχρεη οντότητα μπορεί να εκδίδει τα παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014.

3.4. Δεν νοείται η εκ των υστέρων της έκδοσης του παραστατικού αυθεντικοποίηση αυτού. Ωστόσο, ειδικά για τα παραστατικά διακίνησης και τα τιμολόγια, στην περίπτωση μη διαθεσιμότητας της «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ» ή αδυναμίας επικοινωνίας του εκδότη με τον πάροχο, επιτρέπεται η χειρόγραφη ή η μηχανογραφική έκδοση αυτών μέσω βοηθητικού λογισμικού, αφού προηγουμένως σταλεί από τον εκδότη, μέσω ειδικής εφαρμογής κινητής τηλεφωνίας που θα έχει διαθέσει ο πάροχος, μήνυμα (SMS ή άλλο ισοδύναμο) στον πάροχο, όπου θα αναφέρεται ο αριθμός παραστατικού, ενώ η ημερομηνία και η ώρα έκδοσης θα ταυτοποιούνται από την ώρα αποστολής του μηνύματος. Ο πάροχος αποστέλλει άμεσα αντίστοιχο μήνυμα επιβεβαίωσης της λήψης. Μετά την αποκατάσταση της βλάβης, ο εκδότης, μέσω λογισμικού που του παρέχει ο πάροχος, αποστέλλει το σύνολο των παραπάνω παραστατικών διακίνησης ή τιμολογίων σε αυτόν, για την ολοκλήρωση της διαδικασίας αυθεντικοποίησης και αποθήκευσης αυτών, με ειδική ένδειξη διαφοροποίησης του τρόπου έκδοσής τους.

3.5. Τα ηλεκτρονικά παραστατικά λιανικής πώλησης πρέπει να έχουν αυθεντικοποιηθεί από τον πάροχο και να είναι δυνατή η άμεση επισκόπηση του συνόλου του περιεχομένου τους από ιστοσελίδα του παρόχου, πριν την παράδοσή τους στον πελάτη λιανικής.

3.6. Το εκδοθέν παραστατικό τίθεται στη διάθεση του λήπτη σε ηλεκτρονική μορφή με χρήση υποδομών του παρόχου, καθώς και σε εκτυπώσιμη μορφή, εάν αυτό ζητηθεί. Ειδικά, για κάθε λιανική πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, τα εκδοθέντα στοιχεία λιανικής πώλησης εκτυπώνονται και παραδίδονται στους ιδιώτες καταναλωτές με κάθε παράδοση αγαθού ή με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών.

3.7. Σε κάθε παραστατικό, που εκδίδεται με χρήση υπηρεσιών παρόχου, αναγράφεται η επω-

νυμία και ο ιστότοπος του παρόχου. Επίσης, αναγράφεται η συμβολοσειρά αυθεντικοποίησης, ο Μοναδικός Αριθμός Καταχώρησης (Μ.ΑΡ.Κ.), καθώς και το αναγνωριστικό του παραστατικού, όπως περιγράφεται στο παράρτημα Β.

3.8. Για κάθε εκδιδόμενο παραστατικό αποστέλλεται η φορολογική σύνοψη του ηλεκτρονικού στοιχείου στην Α.Α.Δ.Ε., με συγκεκριμένο μορφότυπο και διαδικασία αποστολής, που αναρτώνται στον ιστότοπο της Α.Α.Δ.Ε. και περιγράφεται στο παράρτημα Β.

3.9. Η συμβολοσειρά αυθεντικοποίησης χρησιμοποιείται από τον λήπτη ή τον ελεγκτή της Α.Α.Δ.Ε. για την επισκόπηση ολόκληρου του παραστατικού σε ιστοσελίδα του παρόχου.

3.10. Στα παραστατικά, που εκδίδονται με χρήση υπηρεσιών παρόχου, υπάρχει QRcode, στο οποίο εμπεριέχονται πληροφορίες για την άμεση πρόσβαση στην ηλεκτρονική υπηρεσία ή ιστοσελίδα του παρόχου και την άμεση επισκόπηση σε φυλλομετρητή ιστού (browser) ολόκληρου του παραστατικού.

3.11. Η αποστολή του ηλεκτρονικού παραστατικού στον λήπτη γίνεται από τον πάροχο του εκδότη, απευθείας σε αυτόν, εφόσον ο λήπτης δεν χρησιμοποιεί υπηρεσίες παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, το ηλεκτρονικό παραστατικό αποστέλλεται διαμέσου του παρόχου του λήπτη. Η οντότητα - λήπτης είναι αρμόδια να ορίσει τον τρόπο λήψης του παραστατικού. Ο μορφότυπος των ηλεκτρονικών παραστατικών καθορίζεται σύμφωνα με την αριθμ. Α.1017/2020 (Β' 457) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών.

3.12. Ο πάροχος πριν την έκδοση εκάστου παραστατικού λαμβάνει και αυθεντικοποιεί αυτό, με τη χρήση του αλγορίθμου SHA-1, όπως περιγράφεται στο Παράρτημα Β.

#### **Άρθρο 4**

##### **Προϋποθέσεις για τη χορήγηση «άδειας καταλληλότητας» του λογισμικού του παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων**

4.1. Άδεια καταλληλότητας «Υ.Π.Α.Η.Ε.Σ» μπορεί να λάβει ο εκάστοτε πάροχος που έχει έδρα ή δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 4172/2013, εφόσον υποβάλει σχετικό αίτημα στην Επιτροπή.

4.2. Επιπλέον ο πάροχος υποχρεούται:

α) Να διαθέτει το κατάλληλο τεχνικό προσωπικό με επαρκές δίκτυο εξυπηρέτησης.

β) Να διαθέτει καταγεγραμμένη και τεκμηριωμένη πολιτική ασφάλειας, ως προς την τήρηση ψηφιακών δεδομένων. Η πολιτική ασφάλειας για την τήρηση των δεδομένων των παραστατικών, πιστοποιείται με ISO 27001.

γ) Να διαθέτει την οικονομική φερεγγυότητα, καθ' όλη την διάρκεια υποστήριξης των «Υ.Π.Α.Η.Ε.Σ», για τις οποίες έχει λάβει άδεια καταλληλότητας (παράρτημα Α).

δ) Να τηρεί εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα δεδομένα, που αφορούν στα εκδοθέντα παραστατικά.

#### **Άρθρο 5**

##### **Διαδικασία χορήγησης «άδειας καταλληλότητας» του λογισμικού ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων**

5.1. Για τη χορήγηση άδειας καταλληλότητας «Υ.Π.Α.Η.Ε.Σ» ο ενδιαφερόμενος καταθέτει σχετικό αίτημα προς την Επιτροπή, υποβάλλοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά και συνοδευτικά έγγραφα, όπως αυτά παρατίθενται στο Παράρτημα Α.

5.2. Περαιτέρω, ο αιτούμενος άδεια καταλληλότητας «Υ.Π.Α.Η.Ε.Σ» προσκομίζει στην Επιτροπή:

α) πλήρη αποτύπωση της διαδικασίας έκδοσης των στοιχείων πώλησης, καθώς και την τεχνική μεθοδολογία, με την οποία εξασφαλίζεται η ασφαλής αυθεντικοποίηση (πιστοποίηση προέλευσης, ακεραιότητα περιεχομένου) των παραστατικών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4308/2014, όπως ισχύει, καθώς και της διαδικασίας ελέγχου και επαλήθευσης, προκειμένου να καθίσταται ευχερής η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου,

β) πλήρη περιγραφή του τρόπου υλοποίησης και των διεπαφών του λογισμικού, που χρησιμοποιείται για επικοινωνία της οντότητας με τον πάροχο,

γ) δείγματα παραστατικών,

δ) πλήρη περιγραφή της συγκέντρωσης και διαβίβασης δεδομένων φορολογικού ενδιαφέροντος κάθε παραστατικού στην Α.Α.Δ.Ε., χρησιμοποιώντας τη διεπαφή «myDATA» όπως αναφέρεται στο παράρτημα Β,

ε) σχέδιο πρότυπης σύμβασης, που θα συνάπτει με τις αντισυμβαλλόμενες οντότητες για τη συγκεκριμένη «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ».

5.3. Η Επιτροπή δύναται να αναθέτει τους ελέγχους για τη χορήγηση άδειας καταλληλότητας «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ» σε διαπιστευμένο φορέα, ο οποίος συντάσσει αναλυτική έκθεση αξιολόγησης, σχετικά με τον τρόπο έκδοσης των παραστατικών (άρθρο 3 της παρούσας) και την εκπλήρωση των κατά το άρθρο 6 υποχρεώσεων των παρόχων. Το κόστος των ελέγχων αυτών βαρύνει τον αιτούντα την άδεια καταλληλότητας.

5.4. Η άδεια καταλληλότητας «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ», μεταξύ άλλων, προσδιορίζει επακριβώς και το μέρος του λογισμικού, που αφορά στην αυθεντικοποίηση των παραστατικών, δηλαδή την πιστοποίηση της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου των παραστατικών, καθώς και της πιστοποίησης της ορθής απεικόνισης της σύνοψης του περιεχομένου του παραστατικού και τη διαβίβαση αυτού στη διεπαφή «myDATA».

5.5. Η Επιτροπή συγκεντρώνει τα στοιχεία αξιολόγησης της πρότασης, γίνεται προέλεγχος των υποβληθέντων δικαιολογητικών και ακολούθως ο πλήρης φάκελος τίθεται προς διαβούλευση στη διάθεση των μελών της Επιτροπής.

5.6. Η Επιτροπή εξετάζει τον υποβληθέντα φάκελο, στον οποίο δύναται να ζητήσει να συμπληρωθεί η έκθεση αξιολόγησης του φορέα της παραγράφου 5.3, καθώς επίσης και τα έγγραφα που αναφέρονται στην παράγραφο 5.2 και στην παράγραφο Α1 του Παραρτήματος Α και αποφασίζει αναφορικά με τη χορήγηση ή μη της άδειας καταλληλότητας «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ».

5.7. Η άδεια καταλληλότητας «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ» έχει ισχύ πέντε (5) έτη.

5.8. Για κάθε τροποποίηση των διαδικασιών ή αναβάθμιση του λογισμικού «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ», που έχει λάβει άδεια καταλληλότητας, ο πάροχος υποβάλλει σχετικό αίτημα με περιγραφή των προτεινομένων αλλαγών στην Επιτροπή. Η Επιτροπή δύναται να ζητήσει έκθεση αξιολόγησης των αλλαγών από εξουσιοδοτημένο - πιστοποιημένο φορέα. Ακολούθως, η Επιτροπή αποφασίζει επί του αιτήματος σε συνεδρίασή της.

## Άρθρο 6

### Λοιπές Υποχρεώσεις Παρόχων

6.1. Ο πάροχος ενημερώνει και επικαιροποιεί τον κατάλογο των οντοτήτων με τις οποίες συμβάλλεται, άμεσα, με κάθε μεταβολή.

6.2. Ο πάροχος είναι υπεύθυνος για την ταυτοποίηση της οντότητας που υποστηρίζει και με την οποία συμβάλλεται. Η οντότητα θα μπορεί να ταυτοποιείται, αξιοποιώντας τους κωδικούς taxinet.

6.3. Ο πάροχος είναι υποχρεωμένος να δηλώσει εντός δέκα (10) ημερών, σε ηλεκτρονική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., τη σύναψη σύμβασης με την εκάστοτε οντότητα που συμβάλλεται.

Αντίστοιχη υποχρέωση δήλωσης και στο ίδιο χρονικό διάστημα υφίσταται και για τη συμβεβλημένη με αυτόν οντότητα.

6.4. Ο πάροχος λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα, ώστε το λογισμικό «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ», που διαθέτει προς χρήση, να διασφαλίζει πλήρως την έκδοση παραστατικού, καθώς και την αυθεντικοποίηση αυτού (πιστοποίηση προέλευσης και ακεραιότητα του περιεχομένου του).

Ο πάροχος φέρει ευθύνη απέναντι στην υπόχρεη οντότητα για τη διασφάλιση της έκδοσης, αυθεντικοποίησης του συνόλου των παραστατικών αυτής και διαβίβασης αυτών στη διεπαφή

«myDATA» μέσω των παρεχόμενων από αυτόν υπηρεσιών.

6.5. Ο πάροχος είναι υποχρεωμένος να παρέχει άμεση πρόσβαση στο σύνολο των δεδομένων, που αφορούν κάθε οντότητα με την οποία συμβάλλεται, στην ίδια την οντότητα και στις αρμόδιες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων.

6.6. Ειδικότερα, ο πάροχος διαθέτει σε λειτουργία προς την Α.Α.Δ.Ε. κατάλληλη διεπαφή για την λήψη στοιχείων παραστατικών των οντοτήτων με τις οποίες συμβάλλεται. Η διεπαφή επιτρέπει την άμεση άντληση όλων των στοιχείων έκαστου παραστατικού, με βάση το μορφότυπο και τα κριτήρια αναζήτησης, όπως αναρτώνται στον ιστότοπο της Α.Α.Δ.Ε., μέχρι τη λήξη του επόμενου ημερολογιακού έτους από αυτό της έκδοσής του. Επίσης, η διεπαφή επιτρέπει την άντληση λίστας με όλα τα παραστατικά που εξέδωσε μία οντότητα σε συγκεκριμένο ημερολογιακό διάστημα.

6.7. Επιπρόσθετα, κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., ο πάροχος παραδίδει στην Α.Α.Δ.Ε. εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών, το σύνολο των δεδομένων των παραστατικών των συμβεβλημένων με αυτόν οντοτήτων, για συγκεκριμένο ημερολογιακό εύρος σε μορφότυπο που αναρτάται σε ιστότοπο της Α.Α.Δ.Ε..

6.8. Σε περίπτωση διακοπής της συνεργασίας μεταξύ παρόχου και συμβεβλημένης οντότητας, ο πάροχος υποχρεούται να παραδώσει στην οντότητα το σύνολο των παραστατικών σε ηλεκτρονικό μέσο με χρονοσήμανση και ψηφιακά υπογεγραμμένο. Στα παραστατικά που παραδίδονται περιλαμβάνονται επιπρόσθετα:

α. ψηφιακή σύνοψη που έχει υπολογισθεί επί του συνόλου των δεδομένων, υπογεγραμμένη με χρήση έγκυρου ψηφιακού πιστοποιητικού του παρόχου,

β. το δημόσιο κλειδί του ψηφιακού πιστοποιητικού του παρόχου.

6.9. Ο πάροχος εφαρμόζει την εγκεκριμένη στη χορηγηθείσα άδεια καταλληλότητας «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ» πιστοποιημένη πολιτική ασφαλείας, ως προς τη διαθεσιμότητα και την ακεραιότητα των δεδομένων που διαχειρίζεται.

6.10. Ο πάροχος διαβιβάζει δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων (στοιχείων) στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15Α του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει. Τα δεδομένα που διαβιβάζονται και ο τρόπος διαβίβασης, προδιαγράφονται στο παράρτημα Β. Ο πάροχος είναι υπεύθυνος για την ορθότητα και την πληρότητα των διαβιβασθέντων δεδομένων, όπως και για την τήρηση των προδιαγραφόμενων επιχειρησιακών και τεχνικών κανόνων. Τα δεδομένα των παραστατικών διαβιβάζονται σε πραγματικό χρόνο από την έκδοσή τους.

6.11. Ο πάροχος έχει υποχρέωση διαφύλαξης των δεδομένων των παραστατικών και των αντίστοιχων στοιχείων αυθεντικοποίησης και τεκμηρίωσης αυτών, για την κάθε οντότητα με την οποία συμβάλλεται, για όσο χρόνο συμφωνεί με την οντότητα - χρήστη των υπηρεσιών του και κατ'ελάχιστο για όσο χρονικό διάστημα προβλέπεται να διαφυλάσσονται από την υπόχρεη οντότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013.

6.12. Ο πάροχος διαθέτει στις συμβαλλόμενες οντότητες, με κάθε σύμβαση «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ», βιβλίο οδηγιών χρήσης ή εναλλακτικά ηλεκτρονικές οδηγίες στα Ελληνικά.

6.13. Ο πάροχος εκπαιδεύει την υπόχρεη οντότητα στις διαδικασίες σχετικά με τη χρήση των υπηρεσιών παρόχου για την ηλεκτρονική έκδοση στοιχείων «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ» και την ενημερώνει για τις συμβατικές της υποχρεώσεις.

6.14. Ο πάροχος υποχρεούται να εξασφαλίζει την ανωνυμία των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης.

6.15. Ο πάροχος εξασφαλίζει ότι ο χρόνος παρεχόμενης υπηρεσίας προς οποιαδήποτε οντότητα - χρήστη «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ» ανέρχεται τουλάχιστον σε 99% του χρόνου που παρέχεται από το τηλεπικοινωνιακό δίκτυο.

6.16. Ο πάροχος παρέχει πρόσβαση στις αρμόδιες Ελεγκτικές Αρχές και Υπηρεσίες για τον έλεγχο τήρησης των προϋποθέσεων έκδοσης άδειας λειτουργίας.



6.17. Για την υποστήριξη του φορολογικού ελέγχου το λογισμικό «Υ.Π.Α.Η.Ε.Σ», που βρίσκεται στην εγκατάσταση της υπό έλεγχο οντότητας - χρήστη των υπηρεσιών αυτών, διαθέτει δυνατότητα ώστε να παρουσιάζει πλήρως το κάθε εκδοθέν παραστατικό, ακόμη και σε περίπτωση διακοπής επικοινωνίας με τον πάροχο. Τα εκδοθέντα παραστατικά φυλάσσονται με ευθύνη του εκδότη.

6.18. Το ως άνω λογισμικό, κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων χρονικού εύρους, παρουσιάζει συνοπτική και αναλυτική αναφορά, για κάθε εκδοθέν παραστατικό, με αθροίσματα ποσών καθαρής αξίας κατά κατηγορία ΦΠΑ, αντιστοίχων ποσών ΦΠΑ και γενικού συνόλου.

6.19. Ο πάροχος παρέχει διαδικτυακό εργαλείο για την διαπίστωση / επαλήθευση της αυθεντικότητας των παραστατικών που εκδόθηκαν από τις οντότητες με τη χρήση «Υ.Π.Α.Η.Ε.Σ» αυτού.

6.20. Σε περίπτωση οριστικής διακοπής λειτουργίας του, ο πάροχος παραδίδει στην Α.Α.Δ.Ε. το σύνολο των δεδομένων των παραστατικών των συμβεβλημένων οντοτήτων.

6.21. Ο πάροχος τηρεί την εμπιστευτικότητα των δεδομένων και πληροφοριών που αποκτήθηκαν, στο πλαίσιο της συμβατικής του σχέσης με τις οντότητες που συμβάλλεται και δεν αποκαλύπτει δεδομένα ή πληροφορίες αυτών σε τρίτους, ούτε χρησιμοποιεί αυτά για προσωπικό όφελος ή για όφελος τρίτων.

6.22. Ο πάροχος είναι υποχρεωμένος, σε περίπτωση που η Επιτροπή αποφασίσει ότι συντρέχουν λόγοι ανάκλησης της άδειας καταλληλότητάς του, να ενημερώσει τις οντότητες, που έχουν συμβληθεί με αυτόν, σχετικά με την απόφαση αυτή.

#### Άρθρο 7

##### Ισχύς της απόφασης

7.1. Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

7.2. Την παρούσα απόφαση ακολουθούν δύο (2) παραρτήματα (Α: ΦΑΚΕΛΟΣ ΑΔΕΙΑΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑΣ- ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ, Β: ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗΣ ΣΤΗΝ Α.Α.Δ.Ε.), τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτής.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 551 Β' /20.2.2020)

**ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ. Α. 1158/9.10.2023.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1035/2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών «Υποχρεώσεις Παρόχων Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων και διαδικασίες ελέγχου παροχής υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων» (Β' 551).**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 16 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251).

#### Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία Α.1035/2020 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών «Υποχρεώσεις Παρόχων Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων και διαδικασίες ελέγχου παροχής υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων», ως ακολούθως:

1. Η παρ. 1.1 του άρθρου 1, αντικαθίσταται ως εξής: «1.1. Πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων (service provider - issuance of sales invoices), νοείται η οντότητα η οποία κατόπιν εντολής άλλης οντότητας (υπόχρη οντότητα), αυθεντικοποιεί και διαβιβάζει για λογαριασμό της, σύμφωνα με τις διατάξεις της εκάστοτε ισχύουσας νομοθεσίας, παραστατικά πωλήσεων που εκδίδονται κατ' ευθείαν στους αποδέκτες τους από τον Πάροχο ή να παραδίδονται στην υπόχρη οντότητα. Ο Πάροχος μπορεί, κατόπιν συμφωνίας με την υπόχρη οντότητα, να αναλαμβάνει την αρχειοθέτηση και φύλαξη αντιγράφων των σχετικών παραστα-



τικών για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας με ασφαλή τρόπο. Τα παραπάνω αναφερόμενα, όσον αφορά, τη διαβίβαση, αρχειοθέτηση και φύλαξη παραστατικών από τον Πάροχο, ισχύουν και για τα παραστατικά πωλήσεων που ο Πάροχος εκδίδει στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.».

2. Η παρ. 1.3 του άρθρου 1 διαγράφεται.

3. Στην παρ. 2.8 του άρθρου 2 προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Ειδικότερα, στην περίπτωση κατά την οποία ο Πάροχος έχει ολοκληρώσει επιτυχώς τους ελέγχους για τη διαβίβαση ηλεκτρονικών τιμολογίων που διενεργούνται στο πλαίσιο των δημοσίων συμβάσεων, δυνάμει του άρθρου 149 του ν. 4601/2019, η ΑΑΔΕ αναρτά σε ιστοσελίδα της, διακριτή επισήμανση ανά Πάροχο ότι μπορεί να διενεργεί τις συναλλαγές αυτές, μετά από σχετική ενημέρωση από την αρμόδια υπηρεσία της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων Δημόσιας Διοίκησης του Υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης.».

4. Η παρ. 3.3 του άρθρου 3, αντικαθίσταται ως εξής:

«3.3. α) Οι περιπτώσεις απώλειας διασύνδεσης διακρίνονται σε απώλεια επικοινωνίας μεταξύ Παρόχου και συμβεβλημένης υπόχρεης οντότητας καθώς και σε απώλεια επικοινωνίας μεταξύ Παρόχου και ΑΑΔΕ. Η πρώτη περίπτωση απώλειας επισημαίνεται στα παραστατικά που εκδίδονται και στα σχετικά δεδομένα που διαβιβάζονται στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, με διακριτή ένδειξη «Απώλεια Διασύνδεσης Οντότητας - Παρόχου -Transmission Failure\_1» και η δεύτερη περίπτωση απώλειας επισημαίνεται με «Απώλεια Διασύνδεσης Παρόχου - ΑΑΔΕ - Transmission Failure\_2». Στην περίπτωση απώλειας της ηλεκτρονικής επικοινωνίας μεταξύ Παρόχου και συμβεβλημένης υπόχρεης οντότητας λόγω διακοπής της σύνδεσης στο διαδίκτυο (internet), η υπόχρεη οντότητα οφείλει να προβεί άμεσα σε όλες τις δυνατές ενέργειες για την αποκατάσταση της διασύνδεσης.

Στην περίπτωση παραστατικών λιανικής πώλησης, η υπόχρεη οντότητα έχει την υποχρέωση να διαθέτει και μονάδα ταυτότητας συνδρομητή παρόχου δικτύου - κάρτας SIM (Subscriber Identity/identification Module) την οποία χρησιμοποιεί για την επιτυχή διασύνδεση της με τον Πάροχο. Εναλλακτικά η μονάδα ταυτότητας συνδρομητή παρόχου δικτύου - κάρτας SIM, χρησιμοποιείται από την υπόχρεη οντότητα για την καταγραφή και τεκμηρίωση της απώλειας διασύνδεσης με τον Πάροχο (Transmission Failure\_1) και τη διαβίβαση των κάτωθι δεδομένων απώλειας με απευθείας διασύνδεση.

Τα δεδομένα που διαβιβάζονται στον Πάροχο για την καταγραφή και τεκμηρίωση της απώλειας διασύνδεσης είναι τα παρακάτω:

- α) ΑΦΜ Εκδότη
- β) Ημερομηνία και ώρα έκδοσης
- γ) Αριθμός Παραστατικού
- δ) Καθαρή αξία
- ε) ΦΠΑ
- στ) Συνολική Αξία Παραστατικού
- ζ) Τύπος Παραστατικού

Σύμφωνα με την παραπάνω διαδικασία τα παραστατικά λιανικής πώλησης εκδίδονται, χωρίς να διακόπτεται η συναλλαγή.

Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να καταγράφει στη σύμβαση που συνάπτει με την υπόχρεη οντότητα τα στοιχεία της αντίστοιχης σύμβασης (αριθμός, ημερομηνία, σκοπός) του παρόχου δικτύου και της υπόχρεης οντότητας, με διακριτή αναφορά στην υποστήριξη που παρέχεται για την αποφυγή της απώλειας διασύνδεσης.

Σε περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας κάθε εναλλακτικού και διαθέσιμου μέσου έκδοσης παραστατικών, η οντότητα

εκδίδει τα παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014.

Επισημαίνεται ότι τα παραπάνω παραστατικά λιανικής πώλησης που εκδίδονται χειρόγραφα δεν διαβιβάζονται από τον Πάροχο και η υπόχρεη οντότητα δύναται να τα διαβιβάζει είτε από τα προγράμματα διαχείρισης επιχειρήσεων (εμπορικό/λογιστικό, ERP), είτε από την ειδική φόρμα καταχώρισης εφόσον τηρούνται τα όρια χρήσης της, όπως ορίζεται με την παρ. 6 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Στην περίπτωση απώλειας διασύνδεσης της υπόχρεης οντότητας με τον Πάροχο (Transmission Failure\_1) για συναλλαγές χονδρικής, η υπόχρεη οντότητα συνεχίζει να εκδίδει τα σχετικά παραστατικά με χρήση λογισμικού που διαθέτει, χωρίς να διακόπτεται η συναλλαγή.

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση έκδοσης με οποιοδήποτε εναλλακτικό τρόπο πλην Παρόχου, παραστατικών χονδρικών και λιανικών πωλήσεων, χωρίς να συντρέχει περίπτωση απώλειας ηλεκτρονικής επικοινωνίας μεταξύ Παρόχου και οντότητας, τα ευεργετήματα της παρ. 2 του άρθρου 71ΣΤ ΚΦΕ αίρονται.

β) Στην περίπτωση απώλειας της ηλεκτρονικής επικοινωνίας μεταξύ Παρόχου και Α.Α.Δ.Ε. (Transmission Failure\_2), λόγω διακοπής είτε της σύνδεσης στο διαδίκτυο (internet), είτε του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, η υπόχρεη οντότητα συνεχίζει να εκδίδει τα παραστατικά χονδρικής και λιανικής πώλησης με χρήση λογισμικού, χωρίς να διακόπτεται η συναλλαγή.».

5. Η παρ. 3.4 του άρθρου 3, αντικαθίσταται ως εξής:

«3.4. α) Στην περίπτωση απώλειας διασύνδεσης υπόχρεης οντότητας - Παρόχου (Transmission Failure\_1), η υπόχρεη οντότητα διαβιβάζει στον Πάροχο τα υπόψη παραστατικά εντός μίας (1) ημέρας από την ημερομηνία έκδοσης εκάστου παραστατικού, για την εκ των υστέρων διαπίστωση τους μέσω Παρόχου, στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA και στους λήπτες αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 6 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Η ένδειξη «Απώλεια Διασύνδεσης Οντότητας - Παρόχου - Transmission Failure\_1», συμπεριλαμβάνεται στο περιεχόμενο επισκόπησης του παραστατικού μέσω δισδιάστατου γραμμωτού κώδικα (QR code).

β) Στην περίπτωση απώλειας διασύνδεσης Παρόχου -Α.Α.Δ.Ε. (Transmission Failure\_2), η επιχείρηση διαβιβάζει στον Πάροχο τα υπόψη παραστατικά, σε πραγματικό χρόνο, και ο Πάροχος τα διαβιβάζει αντίστοιχα, με την αποκατάσταση της διασύνδεσης, με σκοπό την εκ των υστέρων διαπίστωση των παραστατικών στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA και στους λήπτες αυτών, εντός μίας (1) ημέρας από την ημερομηνία έκδοσης εκάστου παραστατικού. Η ένδειξη «Απώλεια Διασύνδεσης Παρόχου -ΑΑΔΕ - Transmission Failure\_2», συμπεριλαμβάνεται στο περιεχόμενο επισκόπησης του παραστατικού μέσω δισδιάστατου γραμμωτού κώδικα (QR code).

γ) Ο Πάροχος και για την αποφυγή οποιασδήποτε δυσλειτουργίας στη διαδικασία διαπίστωσης δεδομένων στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, έχει την υποχρέωση να ενημερώνει αδιάλειπτα και ψηφιακά την οντότητα, σχετικά με τα παραστατικά που έχει διαβιβάσει για λογαριασμό της είτε σε πραγματικό χρόνο, είτε με απώλεια διασύνδεσης.

δ) Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να εμφανίζει διακριτά τα παραστατικά που διαβιβάζει με τη διαδικασία της απώλειας επικοινωνίας, τόσο στην περίπτωση απώλειας διασύνδεσης υπόχρεης οντότητας - Παρόχου (Transmission Failure\_1) όσο και στην περίπτωση απώλειας διασύνδεσης Παρόχου - Α.Α.Δ.Ε. (Transmission Failure\_2).

ε) Ο Πάροχος για τις περιπτώσεις απώλειας διασύνδεσης με την υπόχρεη οντότητα, υποχρεούται να αναρτά στην ιστοσελίδα του συγκεντρωτικά στατιστικά στοιχεία ανά εκδότη καθώς και να διαβιβάζει στην Α.Α.Δ.Ε. για κάθε μήνα τα αντίστοιχα δεδομένα έως το τέλος του επόμενου μήνα.

στ) Η επιλογή από την υπόχρεη οντότητα, χρήσης υπηρεσιών Παρόχου για την ηλεκτρονική

έκδοση στοιχείων, προϋποθέτει την αξιόπιστη σύνδεση στο διαδίκτυο στην περιοχή που βρίσκεται η εγκατάσταση της υπόχρεης οντότητας.».

6. Η παρ. 3.5 του άρθρου 3, αντικαθίσταται ως εξής: «3.5. Τα ηλεκτρονικά παραστατικά πρέπει να έχουν αυθεντικοποιηθεί από τον Πάροχο και να είναι δυνατή η άμεση επισκόπηση του συνόλου του περιεχομένου τους από ιστοσελίδα του Παρόχου, πριν την παράδοσή τους στο λήπτη. Ειδικότερα στην περίπτωση έκδοσης παραστατικών λιανικής μέσω Παρόχου αντί της χρήσης ΦΗΜ, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 10 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 (Α' 251), παραμένει η υποχρέωση σήμανσης και των δεδομένων που συσχετίζονται με τα εκδοθέντα παραστατικά λιανικής, ανεξάρτητα αν υπάρχει υποχρέωση ή μη διαβίβασης αυτών στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA. Σε κάθε περίπτωση έκδοσης λογιστικών στοιχείων λιανικής και των συσχετιζόμενων με αυτά παραστατικών, ο Πάροχος διασφαλίζει τη συσχέτιση τους καθώς και την τεκμηρίωση, τη μοναδικότητα και την αυθεντικότητα της σήμανσης τους, με επιπλέον υποχρεωτική αναγραφή της ώρας έκδοσης αυτών.

Ειδικότερα στην περίπτωση οντότητας εστίασης, τα εκδοθέντα δελτία παραγγελίας διαθέτουν δισδιάστατο γραμμωτό κώδικα (QR code), διαβιβάζονται υποχρεωτικά στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ και λαμβάνουν ΜΑΡΚ. Η συσχέτιση των δελτίων παραγγελίας με τα λογιστικά στοιχεία εσόδων που αφορούν, διενεργείται εντός είκοσι τεσσάρων (24) ωρών από την έκδοσή τους. Σε αντίθετη περίπτωση, ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να διακόψει τη διαδικασία διαβίβασης του συνόλου των δεδομένων της υπόχρεης οντότητας, στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της Α.Α.Δ.Ε. έως την ημερομηνία ολοκλήρωσης της διαδικασίας συσχέτισης των ανοικτών δελτίων παραγγελίας.

7. Η παρ. 3.6 του άρθρου 3, αντικαθίσταται ως εξής: «3.6. Το εκδοθέν παραστατικό τίθεται στη διάθεση του Λήπτη σε ηλεκτρονική μορφή με χρήση υποδομών του Παρόχου, καθώς και σε εκτυπώσιμη μορφή, εάν αυτό ζητηθεί. Ειδικά για κάθε λιανική πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, τα εκδοθέντα στοιχεία λιανικής πώλησης είτε αποστέλλονται ηλεκτρονικά στους ιδιώτες καταναλωτές με την προϋπόθεση της δυνατότητας επίδειξής τους από αυτούς σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, είτε εκτυπώνονται και παραδίδονται σε αυτούς με κάθε παράδοση αγαθών ή ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών.».

8. Η παρ. 3.7 του άρθρου 3, αντικαθίσταται ως εξής: «3.7. Σε κάθε παραστατικό, που εκδίδεται με χρήση υπηρεσιών Παρόχου, αναγράφεται η επωνυμία και ο ιστότοπος του Παρόχου. Επίσης, αναγράφονται η συμβολοσειρά αυθεντικοποίησης, ο Μοναδικός Αριθμός Καταχώρησης (ΜΑΡΚ), καθώς και το αναγνωριστικό του παραστατικού, όπως περιγράφεται στο Παράρτημα Β. Η ημερομηνία και η ώρα έκδοσης αναγράφονται υποχρεωτικά και με τρόπο διακριτό και ευανάγνωστο.

Στην περίπτωση απώλειας επικοινωνίας υπόχρεης οντότητας και Παρόχου, τα παραστατικά δεν αναγράφουν τα δεδομένα του Παραρτήματος Β, παρά μόνο την ένδειξη «Απώλεια Διασύνδεσης Επιχείρησης - Παρόχου - Transmission Failure\_1», με ευθύνη της υπόχρεης οντότητας η οποία εκδίδει τα εν λόγω παραστατικά με δισδιάστατο γραμμωτό κώδικα (QR code). Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας διαβίβασης, όπως περιγράφεται στις παρ. 3.3 και 3.4, τα παραστατικά που εκδίδονται με τη χρήση υπηρεσιών Παρόχου, περιλαμβάνουν τα δεδομένα του Παραρτήματος Β, όπως αυτά αποδίδονται από την Α.Α.Δ.Ε..

Στην περίπτωση απώλειας επικοινωνίας Παρόχου και Α.Α.Δ.Ε., τα παραστατικά αναγράφουν τα δεδομένα του Παραρτήματος Β χωρίς αναγραφή του ΜΑΡΚ και της Συμβολοσειράς Αυθεντικοποίησης. Επιπλέον αναγράφεται η ένδειξη «Απώλεια Διασύνδεσης Παρόχου -ΑΑΔΕ - Transmission Failure\_2» με ευθύνη του Παρόχου ο οποίος διαβιβάζει τα εν λόγω παραστατικά στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA. Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας διαβίβασης, όπως περιγράφεται στις παρ. 3.3 και 3.4, τα λογιστικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί στην περίπτωση

αυτή, περιλαμβάνουν τον ΜΑΡΚ καθώς και τη Συμβολοσειρά Αυθεντικοποίησης, όπως αυτά αποδίδονται από την ΑΑΔΕ.».

9. Η παρ. 3.10 του άρθρου 3, αντικαθίσταται ως εξής: «Στα παραστατικά που εκδίδονται με χρήση υπηρεσιών Παρόχου, υπάρχει δισδιάστατος γραμμωτός κώδικας (QR code) ο οποίος βασίζεται στα στοιχεία της απάντησης κατά τη διαβίβαση δεδομένων στη ψηφιακή πλατφόρμα myDATA. Ο Πάροχος επιβεβαιώνει το περιεχόμενο του παραστατικού μέσω του δισδιάστατου γραμμωτού κώδικα (QR code). Η σχετική επιβεβαίωση εμπεριέχει ημερομηνία, ώρα έκδοσης, καθώς και το σύνολο του περιεχομένου του παραστατικού. Οι τεχνικές λεπτομέρειες του δισδιάστατου γραμμωτού κώδικα (QR code) και του περιεχομένου της επισκόπησης αναρτώνται στην ιστοσελίδα «myDATA» της ΑΑΔΕ. Στην περίπτωση εκτύπωσης των λογιστικών στοιχείων που εκδίδονται με τη χρήση υπηρεσιών Παρόχου, είναι υποχρεωτικό κατ' ελάχιστο να αναγράφονται ο δισδιάστατος γραμμωτός κώδικας (QR code), ο αριθμός άδειας καταλληλότητας λογισμικού ΥΠΑΗΕΣ, καθώς και ο ιστότοπος του Παρόχου.».

10. Η παρ. 3.11 του άρθρου 3, αντικαθίσταται ως εξής: «Η αποστολή του ηλεκτρονικού παραστατικού στον λήπτη γίνεται από τον Πάροχο του εκδότη, απευθείας σε αυτόν, εφόσον ο λήπτης δε χρησιμοποιεί υπηρεσίες Παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων, ενώ σε αντίθετη περίπτωση το ηλεκτρονικό παραστατικό αποστέλλεται διαμέσου του Παρόχου του λήπτη. Η οντότητα - λήπτης είναι αρμόδια να ορίσει τον τρόπο λήψης του παραστατικού. Ο μορφότυπος των ηλεκτρονικών παραστατικών καθορίζεται σύμφωνα με την υπό στοιχεία Α.1017/2020 (Β' 457) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Εξαιρετικά στις περιπτώσεις συναλλαγών που διενεργούνται στο πλαίσιο των δημοσίων συμβάσεων, με βάση τις διατάξεις του ν. 4601/2019, η αποστολή του ηλεκτρονικού παραστατικού στο λήπτη, βάσει των εν λόγω διατάξεων, καθώς και των σχετικών Κοινών Υπουργικών Αποφάσεων, γίνεται διαμέσου του Κέντρου Διαλειτουργικότητας (ΚΕΔ) της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων και Ψηφιακής Διακυβέρνησης (ΓΓΠΣΨΔ), η οποία λειτουργεί ως το μοναδικό σημείο υποδοχής τιμολογίων για τις Δημόσιες Συμβάσεις και ως κόμβος δρομολόγησης των στοιχείων τους στα πληροφοριακά συστήματα των αρμόδιων φορέων. Ο μορφότυπος των εν λόγω ηλεκτρονικών παραστατικών καθορίζεται σύμφωνα με την υπ' αρ. 63446/2021 (Β' 2338) κοινή υπουργική απόφαση.

Ειδικότερα για συναλλαγές που διενεργούνται με φορείς του Δημοσίου τομέα, με βάση τις διατάξεις του ν. 4601/2019, στην περίπτωση που ο Φορέας κρίνει απαραίτητη τη διόρθωση πεδίων του τιμολογίου, επιτρέπεται η επαναδιαβίβαση του ίδιου τιμολογίου από τον Πάροχο στο Κέντρο Διαλειτουργικότητας (ΚΕΔ) εφόσον αυτός διασφαλίσει ότι:

α) Οι διορθώσεις έχουν γίνει σε πεδία που αφορούν αποκλειστικά στη διαχείριση των τιμολογίων από τους ανωτέρω φορείς, δυνάμει του άρθρου 5 της υπό στοιχεία 98979 ΕΞ 2021 (Β' 3766 και Β' 5406) κοινής υπουργικής απόφασης και

β) Δεν έχουν μεταβληθεί τα σχετικά δεδομένα που διαβιβάστηκαν με την πρώτη διαβίβαση στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, σύμφωνα με τα οριζόμενα της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεν διενεργείται νέα διαβίβαση δεδομένων ίδιων παραστατικών της περίπτωσης αυτής στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA.

11. Η παρ. 4.2 του άρθρου 4, αντικαθίσταται ως εξής: «4.2. Επιπλέον ο Πάροχος υποχρεούται:

α) Να διαθέτει το κατάλληλο τεχνικό προσωπικό για το δίκτυο πελατών που εξυπηρετεί.

β) Να διαθέτει καταγεγραμμένη και τεκμηριωμένη πολιτική ασφάλειας, ως προς την τήρηση ψηφιακών δεδομένων. Η πολιτική ασφάλειας για την τήρηση των δεδομένων των παραστατικών, τεκμηριώνεται με Πιστοποιητικό ασφάλειας ISO-27001, σε ό,τι αφορά την τήρηση και διαβίβαση ψηφιακών δεδομένων αλλά και τη διασφάλιση της εμπιστευτικότητας, ακεραιότητας και

διαθεσιμότητάς τους.

γ) Να διαθέτει την οικονομική φερεγγυότητα, καθ' όλη τη διάρκεια υποστήριξης των Παρόχων, για τις οποίες έχει λάβει άδεια καταλληλότητας (παράρτημα Α).

δ) Να τηρεί εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα δεδομένα, που αφορούν στα εκδοθέντα παραστατικά.

12. Η παρ. 5.4 του άρθρου 5, αντικαθίσταται ως εξής: «5.4. Η άδεια καταλληλότητας «Υ. ΠΑ.Η.Ε.Σ», μεταξύ άλλων, προσδιορίζει επακριβώς και το μέρος του λογισμικού, που αφορά στην αυθεντικοποίηση των παραστατικών, δηλαδή την πιστοποίηση της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου των παραστατικών, καθώς και της πιστοποίησης της ορθής απεικόνισης της σύνοψης του περιεχομένου του παραστατικού και τη διαβίβαση αυτού στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA.».

13. Στη παρ. 5.6 του άρθρου 5 προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Η Επιτροπή, εφόσον δεν προκύπτει εκκρεμότητα στον υποβληθέντα φάκελο, με υπαιτιότητα του υποψήφιου Παρόχου, ολοκληρώνει τη διαδικασία αδειοδότησης, εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία της αίτησής του. Ειδικότερα για την εκκίνηση της διαδικασίας αδειοδότησης των Παρόχων που αφορά στη διασύνδεση Ταμειακών Συστημάτων των Χρηστών υπηρεσιών πληρωμών που εκδίδουν παραστατικά πωλήσεων μέσω Παρόχου και κάνουν χρήση Μέσων Πληρωμών (EFT/POS) σύμφωνα με τα οριζόμενα της υπό στοιχεία Α.1155/2023 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η σχετική αναφορά για την τεκμηρίωση της διαδικασίας διασύνδεσης εντάσσεται στο υποβαλλόμενο δικαιολογητικό «Εκδοση στοιχείων και τεχνική μεθοδολογία του άρθρου 15 του ν. 4308/2014» δυνάμει της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5. Η Επιτροπή καθορίζει τη διαδικασία, τον τρόπο και τον χρόνο ολοκλήρωσης τεκμηρίωσης της διαδικασίας διασύνδεσης με τα Μέσα Πληρωμών (EFT/POS). Οι Πάροχοι έχουν υποχρέωση επικαιροποίησης των στοιχείων του φακέλου αδειοδότησης σε περίπτωση λογισμικού που έχει ήδη λάβει έγκριση και διατίθεται είτε για τη διασύνδεση Ταμειακών Συστημάτων και Μέσων Πληρωμών (EFT/POS) είτε για τη διασύνδεση Ταμειακών Συστημάτων και Μέσων Πληρωμών (EFT/POS) που ενσωματώνονται σε μία συσκευή (All in one - Cash Register/ POS). Στην περίπτωση που διαθέτουν νέο λογισμικό για την τεκμηρίωση της διαδικασίας διασύνδεσης Ταμειακών Συστημάτων και Μέσων Πληρωμών (EFT/POS) υποβάλουν εκ νέου αίτημα αδειοδότησης λογισμικού ΥΠΑΗΕΣ».

14. Η παρ. 5.7 του άρθρου 5, αντικαθίσταται ως εξής:

«5.7. Η άδεια καταλληλότητας «ΥΠΑΗΕΣ» έχει ισχύ πέντε (5) έτη. Η Επιτροπή εντός της πενταετίας, διενεργεί ελέγχους συμμόρφωσης, σε τακτά χρονικά διαστήματα και σε συνεργασία με τις αρμόδιες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, με βάση την κείμενη νομοθεσία και την ισχύουσα διαδικασία. Στην περίπτωση μη συμμόρφωσης σχετικά με τις υποχρεώσεις των αδειοδοτημένων Παρόχων, βάσει του Πίνακα Τεκμηρίωσης - Συμμόρφωσης «ΥΠΑΗΕΣ» και των δικαιολογητικών του Παραρτήματος Α, η Επιτροπή αποφασίζει για την ανάκληση της άδειας. Η διαδικασία ανάκλησης της άδειας καταλληλότητας λογισμικού ΥΠΑΗΕΣ, κοινοποιείται από την Επιτροπή στους αδειοδοτημένους Παρόχους, ισχύει καθολικά για όλους και δύναται να τροποποιείται από αυτή».

15. Στη παρ. 5.8 του άρθρου 5 μετά το τρίτο εδάφιο, προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Σε περίπτωση επικαιροποίησης προδιαγραφών από την ΑΑΔΕ, δίνεται αντίστοιχα στους Παρόχους, ο εύλογος χρόνος προσαρμογής τους στις νέες προδιαγραφές.».

16. Η παρ. 6.2 του άρθρου 6, αντικαθίσταται ως εξής: «6.2. Ο Πάροχος είναι υπεύθυνος για την ταυτοποίηση της οντότητας που υποστηρίζει και με την οποία συμβάλλεται. Η οντότητα θα μπορεί να ταυτοποιείται, αξιολογιώντας τους κωδικούς TAXISnet.».

17. Η παρ. 6.3 του άρθρου 6, αντικαθίσταται ως εξής: «Ο Πάροχος είναι υποχρεωμένος να δηλώσει σε ηλεκτρονική υπηρεσία της ΑΑΔΕ, εντός δέκα (10) ημερών από την ημερομηνία σύ-



ναυσης σύμβασης με την εκάστοτε οντότητα που συμβάλλεται, με σχετική εξουσιοδότηση μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE.

Αντίστοιχη υποχρέωση δήλωσης και στο ίδιο χρονικό διάστημα υφίσταται και για τη συμβεβλημένη με αυτόν οντότητα.

Επιπλέον, της υποχρέωσης υποβολής των παραπάνω δηλώσεων εξουσιοδότησης, η οντότητα υποβάλλει και τη σχετική δήλωση επιλογής χρήσης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου και της αποδοχής της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1258/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ προκειμένου να ωφεληθεί των ευεργετημάτων του άρθρου 71ΣΤ ΚΦΕ».

18. Η παρ. 6.4 του άρθρου 6, αντικαθίσταται ως εξής: «6.4. Ο Πάροχος λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα, ώστε το λογισμικό «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ», που διαθέτει προς χρήση, να διασφαλίζει πλήρως την έκδοση παραστατικού, καθώς και την αυθεντικοποίηση αυτού (πιστοποίηση προέλευσης και ακεραιότητα του περιεχομένου του).

Ο Πάροχος φέρει ευθύνη απέναντι στην υπόχρη οντότητα για τη διασφάλιση του συνόλου των εκδιδόμενων παραστατικών, ως προς την αυθεντικοποίηση, ακεραιότητα, αναγνωσιμότητα και διαβίβαση αυτών στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, μέσω των παρεχόμενων από αυτόν υπηρεσιών.

Ο Πάροχος δεν διαβιβάζει δεδομένα των οντοτήτων που προέρχονται από τη διενέργεια λογιστικών εγγραφών στην περίπτωση που δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης λογιστικού στοιχείου, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1138/2020 Κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ο Πάροχος δεν διαβιβάζει δεδομένα των οντοτήτων που συναλλάσσονται ως προμηθευτές δημοσίου στα πλαίσια των δημοσίων συμβάσεων και αντιστοιχούν σε φορολογικά στοιχεία εσόδων που εκδίδονται κατά την εκτέλεση δημοσίων συμβάσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 3978/2011 (Α' 137), στις οποίες η σύναψη και η εκτέλεση της σύμβασης έχουν χαρακτηριστεί απόρρητες ή πρέπει να συνοδεύονται από ειδικά μέτρα ασφαλείας κατ' εφαρμογή των κείμενων νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών διατάξεων. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3, του άρθρου 148 του ν. 4601/2019, οι εν λόγω δαπάνες του δημοσίου δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ηλεκτρονικής τιμολόγησης στα πλαίσια των δημοσίων συμβάσεων. Στην παραπάνω περίπτωση, περιλαμβάνονται και τα λογιστικά στοιχεία, π.χ. πιστωτικά και συμπληρωματικά τιμολόγια, για τα οποία, τα αρχικά συσχετιζόμενα αυτών έχουν εκδοθεί στα πλαίσια των δημοσίων συμβάσεων, χωρίς τη χρήση υπηρεσιών Παρόχου για την ηλεκτρονική έκδοση στοιχείων.».

19. Η παρ. 6.6 του άρθρου 6, αντικαθίσταται ως εξής: «6.6. Ειδικότερα, ο Πάροχος διαθέτει σε λειτουργία προς την ΑΑΔΕ κατάλληλη διεπαφή για τη λήψη στοιχείων παραστατικών των οντοτήτων με τις οποίες συμβάλλεται. Η διεπαφή επιτρέπει την άμεση άντληση όλων των στοιχείων έκαστου παραστατικού, με βάση τον μορφότυπο και τα κριτήρια αναζήτησης, όπως αναρτώνται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ, μέχρι τη λήξη του επόμενου ημερολογιακού έτους από αυτό της έκδοσής του. Επίσης, η διεπαφή επιτρέπει την άντληση λίστας με όλα τα παραστατικά που εξέδωσε μία οντότητα σε συγκεκριμένο ημερολογιακό διάστημα.

Ειδικότερα στην περίπτωση μερικού επιτόπιου ελέγχου, πρέπει να δίνεται άμεσα η πρόσβαση στα δεδομένα της επιχείρησης από την ιστοσελίδα του Παρόχου και κατ' ελάχιστο, αναλυτικά κάθε παραστατικό που έχει εκδοθεί καθώς και το πλήθος συναλλαγών με τη συνολική αξία συναλλαγών ανά ημέρα.».

20. Η παρ. 6.7 του άρθρου 6, αντικαθίσταται ως εξής: «6.7. Επιπρόσθετα, κατόπιν αιτήματος της ΑΑΔΕ, ο Πάροχος παραδίδει στην ΑΑΔΕ εντός δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών, το σύνολο των δεδομένων των παραστατικών των συμβεβλημένων με αυτόν οντοτήτων, για συγκεκριμένο



ημερολογιακό εύρος σε μορφότυπο που αναρτάται σε ιστότοπο της ΑΑΔΕ.».

21. Η παρ. 6.8 του άρθρου 6, αντικαθίσταται ως εξής: «6.8. Σε περίπτωση διακοπής της συνεργασίας μεταξύ Παρόχου και συμβεβλημένης οντότητας, ο Πάροχος υποχρεούται να παραδώσει στην οντότητα το σύνολο των παραστατικών σε ηλεκτρονικό μέσο με χρονοσήμανση και ψηφιακά υπογεγραμμένο. Στα παραστατικά που παραδίδονται περιλαμβάνονται επιπρόσθετα:

α. ψηφιακή σύνοψη που έχει υπολογισθεί επί του συνόλου των δεδομένων, υπογεγραμμένη με χρήση έγκυρου ψηφιακού πιστοποιητικού του Παρόχου,

β. το δημόσιο κλειδί του ψηφιακού πιστοποιητικού του Παρόχου.

Εφόσον η υπόχρεη οντότητα συμφωνεί, ο Πάροχος με τον οποίο διέκοψε τη συνεργασία της, παραδίδει το σύνολο των δεδομένων της στον νέο Πάροχο.

Στην περίπτωση είτε διακοπής της συνεργασίας μεταξύ Παρόχου και συμβεβλημένης οντότητας, είτε εξαγοράς, είτε συγχώνευσης, είτε μετασχηματισμού, είτε διακοπής εργασιών, είτε οποιασδήποτε άλλης μεταβολής στην νομική και φορολογική υπόσταση του Παρόχου, τα δεδομένα διαβιβάζονται είτε στην υπόχρεη οντότητα, είτε στον νέο πάροχο, εντός έξι (6) μηνών από την ημερομηνία αναφοράς αυτών στα αντίστοιχα νομοποιητικά έγγραφα που ορίζονται ανά περίπτωση, με αντίστοιχη ενημέρωση της Επιτροπής. Ειδικότερα στις ως άνω περιπτώσεις, εκτός της περίπτωσης διακοπής εργασιών του Παρόχου και εφόσον στο λογισμικό που έχει αδειοδοτηθεί δεν αλλάζουν οι λειτουργικές και τεχνικές προδιαγραφές, δεν απαιτείται η ενεργοποίηση της διαδικασίας αδειοδότησης νέου λογισμικού.

Για την ολοκλήρωση των παραπάνω διαδικασιών, η Επιτροπή, εφόσον κρίνει απαραίτητο, δύναται να ορίζει επιπλέον χρόνο ολοκλήρωσης της διαδικασίας, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα, με σκοπό την ομαλή λειτουργία στην παροχή υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων από τους Παρόχους προς τις υπόχρεες οντότητες.».

22. Η παρ. 6.10 του άρθρου 6, αντικαθίσταται ως εξής:

«6.10. Ο Πάροχος διαβιβάζει δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών στοιχείων στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15Α και 15Β του ΚΦΔ, καθώς και το σύνολο του περιεχομένου του παραστατικού. Τα δεδομένα που διαβιβάζονται και ο τρόπος διαβίβασης, προδιαγράφονται στο Παράρτημα Β, καθώς και σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα με την υπό στοιχεία Α.1155/2023 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Ο Πάροχος είναι υπεύθυνος για την ορθότητα και την πληρότητα των διαβιβασθέντων δεδομένων, όπως και για την τήρηση των προδιαγραφόμενων επιχειρησιακών και τεχνικών κανόνων. Η σύνοψη καθώς και το σύνολο των παραστατικών που διαβιβάζονται στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινή απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δύναται να μην έχει την ίδια απεικόνιση δεδομένων, με τα υποχρεωτικά πεδία που αναγράφονται στα εκδοθέντα παραστατικά σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), καθώς και με τα λοιπά πληροφοριακά στοιχεία που ενδέχεται να αναγράφουν οι οντότητες είτε για δικούς τους σκοπούς, είτε προκύπτουν ως υποχρέωση από άλλη νομοθεσία. Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις συναλλαγών που διενεργούνται στο πλαίσιο των δημοσίων συμβάσεων, σχετικά με τις παρακρατήσεις και κρατήσεις των αναθετουσών αρχών του δημοσίου. Σε κάθε περίπτωση τα δεδομένα της σύνοψης τεκμηριώνονται στην απεικόνιση των εκδοθέντων λογιστικών στοιχείων. Τα δεδομένα των παραστατικών με τη χρήση υπηρεσιών Παρόχου διαβιβάζονται σε πραγματικό χρόνο από την έκδοσή τους.».

23. Στην παρ. 6.20 του άρθρου 6, προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«Εναλλακτικά διενεργούνται οι διαδικασίες της περ. 6.8.».

24. Το άρθρο 7, αντικαθίσταται ως εξής:

«Άρθρο 7 Ειδικότερες υποχρεώσεις Παρόχου για τη διασύνδεση Ταμειακών Συστημάτων ΥΠΑΗΕΣ με τα Μέσα Πληρωμών (EFT/POS) σύμφωνα με την υπό στοιχεία Α.1155/2023

απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

7.1. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να εξυπηρετεί τα Ταμειακά Συστήματα που κάνουν χρήση των υπηρεσιών του για την έκδοση παραστατικών εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8, 10 και 12 του ν. 4308/2014 (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης) και λοιπών παραστατικών (κατάλληλα λογιστικά αρχεία) που αντιστοιχούν σε αποδείξεις εισπραξης, αποδείξεις εισπραξης για λογαριασμό τρίτων και αποδείξεις επιστροφής για συναλλαγές που διενεργούνται με τη χρήση Μέσων Πληρωμών (EFT/ POS), για ταυτόχρονες και ετεροχρονισμένες συναλλαγές, σύμφωνα με τον Βασικό κανόνα διασύνδεσης της υπό στοιχεία Α.1155/2023 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

7.2. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να δημιουργεί την Υπογραφή Πληρωμής Ταμειακού Συστήματος ΥΠΑΗΕΣ-(Provider's Signature) με αίτημα που διενεργεί το Ταμειακό Σύστημα ΥΠΑΗΕΣ του Χρήστη υπηρεσιών πληρωμών μετά τη λήψη του συνόλου των δεδομένων του υπό έκδοση παραστατικού.

7.3. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να τηρεί το περιεχόμενο της Υπογραφής Πληρωμής Ταμειακού Συστήματος ΥΠΑΗΕΣ - (Provider's Signature).

7.4. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να διενεργεί κρυπτογράφηση και έλεγχο της Υπογραφής Πληρωμής Ταμειακού Συστήματος ΥΠΑΗΕΣ.

7.5. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να διαβιβάζει την Υπογραφή Πληρωμής Ταμειακού Συστήματος ΥΠΑΗΕΣ -(Provider's Signature) στο Ταμειακό Σύστημα ΥΠΑΗΕΣ διακριτά για κάθε αίτημα δημιουργίας υπογραφής.

7.6. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να καταγράφει και να τεκμηριώνει τον χρόνο διάρκειας της Υπογραφής Πληρωμής Ταμειακού Συστήματος ΥΠΑΗΕΣ - (Provider's Signature) έως είκοσι τέσσερις (24) ώρες για τα αιτήματα πληρωμής συναλλαγών των Χρηστών υπηρεσιών πληρωμών και έως δύο (2) ώρες για τα αιτήματα πληρωμής συναλλαγών των Χρηστών υπηρεσιών πληρωμών που δραστηριοποιούνται στην εστίαση για σκοπούς είτε αποδοχής είτε απόρριψής της.

7.7. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να αποδέχεται Τύπους Παραστατικών myDATA με την Υπογραφή Πληρωμής Ταμειακού Συστήματος ΥΠΑΗΕΣ - (Provider's Signature) και τη Μοναδική Ταυτότητα Πληρωμής.

7.8. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να αυθεντικοποιεί και να διαβιβάζει δεδομένα στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA με αντίστοιχη διαδικασία μοναδικοποίησης των παραστατικών και των συναλλαγών πληρωμής με τη χρήση Μέσων Πληρωμών (EFT/POS).

7.9. Η διασύνδεση του Παρόχου με τα Ταμειακά Συστήματα ΥΠΑΗΕΣ, τα Μέσα Πληρωμών (EFT/POS) και την Α.Α.Δ.Ε. για τη διαβίβαση των οριζόμενων δεδομένων διενεργείται σε πραγματικό χρόνο.

7.10. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να καταγράφει και να τεκμηριώνει ότι το αλγεβρικό άθροισμα των συναλλαγών που επιλέγεται να διενεργηθούν με τη χρήση Μέσων Πληρωμών (EFT/POS) από Χρήστες υπηρεσιών πληρωμών ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών, δεν δύναται να υπερβαίνει το συνολικό ποσό των παραστατικών που σχετίζονται με τις συναλλαγές αυτές.

7.11. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να καταγράφει και να διαβιβάζει στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA τα υπό έκδοση παραστατικά που ο Χρήστης υπηρεσιών πληρωμών δεν διαβίβασε για τις Υπογραφές Πληρωμών ΥΠΑΗΕΣ- (Provider's Signatures) που αιτήθηκε και δεν συσχετίστηκαν από το Ταμειακό Σύστημα ΥΠΑΗΕΣ με παραστατικά και Μοναδική Ταυτότητα Πληρωμής, εντός του χρονικού ορίου που ορίζεται ανά περίπτωση σύμφωνα με την υπό στοιχεία Α.1155/2023 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Τα υπό έκδοση παραστατικά της περίπτωσης αυτής για τη διαβίβαση τους στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA έχουν την επισήμανση «Υπό Έκδοση».

7.12. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να δημιουργεί κατάλληλη Μέθοδο Διασύνδεσης με τα

Ταμειακά Συστήματα ΥΠΑΗΕΣ που αντιστοιχούν στο πεδίο ευθύνης του.

7.13. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να τηρεί τον Βασικό Κανόνα Διασύνδεσης της υπό στοιχεία Α.1155/2023 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. που αντιστοιχεί στο πεδίο ευθύνης του.

7.14. Ο Πάροχος έχει την υποχρέωση να τηρεί τις λοιπές υποχρεώσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα της υπό στοιχεία Α.1155/2023 απόφασης Διασύνδεσης που αντιστοιχούν στο πεδίο ευθύνης του.

25. Προστίθεται νέο άρθρο 8 ως εξής:

«Άρθρο 8

Ισχύς της απόφασης

8.1. Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

8.2. Τα παραρτήματα Α: Φάκελος Άδειας Καταλληλότητας-Υποβαλλόμενα δικαιολογητικά και Β: Δεδομένα και Τρόπος Διαβίβασης στην ΑΑΔΕ που προσαρτώνται στην παρούσα αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτής.»

26. Η περ. β' της παρ. Α1 του Παραρτήματος Α, αντικαθίσταται ως εξής: «Πιστοποιητικό ασφαλείας ISO-27001, σε ό,τι αφορά την τήρηση ψηφιακών δεδομένων και αυθεντικοποίησης παραστατικών.»

27. Η παρ. Α2 του Παραρτήματος Α, αντικαθίσταται ως εξής: «Τα ανωτέρω δικαιολογητικά υποβάλλονται σε ηλεκτρονική μορφή. Η διαβίβαση των δικαιολογητικών διενεργείται με ψηφιακή υπογεγραμμένη μορφή σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. Από τα παραπάνω εξαιρούνται τα δικαιολογητικά που εκδίδονται από τρίτους φορείς.»

28. Στην παρ. Β1 του Παραρτήματος Β, το πεδίο παραστατικού «Μ.ΑΡ.Κ.», αντικαθίσταται ως εξής: «Μ.ΑΡ.Κ.: Ο Μοναδικός Αριθμός Καταχώρισης παραστατικού. Ο αριθμός αυτός αποδίδεται κατόπιν χρήσης της σχετικής διεπαφής «myDATA» της Α.Α.Δ.Ε. από το λογισμικό του Παρόχου: <https://www.aade.gr/epiheiriseis/mydata-ilektronika-biblia-aade/mydata/tehnikes-prodiagrafes-ekdoseis-mydata>.

29. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ Β' 5996/13-10-2023)

Η παρούσα απόφαση ισχύει από την δημοσίευση της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1073/18.5.2023.- Απόσυρση από τη χρήση και οριστική παύση Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) για το σύνολο των οντοτήτων. Παύση χρήσης απλών Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) για τις οντότητες εστίασης που λειτουργούν με σερβίρισμα σε τραπέζοκαθίσματα και ορισμός υποχρέωσης χρήσης, ΦΗΜΑΣ Εστιατορίου ή ΦΤΜ Εστιατορίου ή ΑΔΗΜΕ Εστιατορίου.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 και 40 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251).

.....  
Αποφασίζουμε

### **Άρθρο 1**

Απόσυρση από τη χρήση και οριστική παύση Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)

Οι οντότητες που εκδίδουν τα λογιστικά τους στοιχεία με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Π.Ο.Λ. 1220/2012 (Β' 3517) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών ή είναι κάτοχοι αυτών, παύουν τη χρήση αυτών έως και την 31.10.2023 και έχουν την υποχρέωση υποβολής δήλωσης οριστικής παύσης τους, με την επιφύλαξη του τελευταίου εδαφίου του άρ-

θρου 4 της παρούσας.

### **Άρθρο 2**

Παύση χρήσης απλών Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) από τις οντότητες εστίασης που λειτουργούν με σερβίρισμα σε τραπεζοκαθίσματα

Οι οντότητες εστίασης που λειτουργούν με σερβίρισμα σε τραπεζοκαθίσματα και εκδίδουν τα λογιστικά τους στοιχεία με τη χρήση απλών ΦΗΜ της υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1220/2012 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών παύουν τη χρήση αυτών έως και την 30.06.2024, με την επιφύλαξη του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 4 της παρούσας.

### **Άρθρο 3**

#### **Υποχρέωση χρήσης ΦΗΜΑΣ εστιατορίου, ΦΤΜ εστιατορίου, ΑΔΗΜΕ εστιατορίου**

1. Οι οντότητες εστίασης που λειτουργούν με σερβίρισμα σε τραπεζοκαθίσματα και εκδίδουν τα λογιστικά τους στοιχεία με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ από την 01.11.2023 και εφεξής έχουν την υποχρέωση χρήσης ΦΗΜΑΣ Εστιατορίου ή ΦΤΜ Εστιατορίου ή ΑΔΗΜΕ Εστιατορίου που πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζονται στην υπό στοιχεία Α. 1173/2022.

2. Οι οντότητες εστίασης που λειτουργούν με σερβίρισμα σε τραπεζοκαθίσματα και εκδίδουν τα λογιστικά τους στοιχεία με τη χρήση απλών ΦΗΜ, από την 01.07.2024 και εφεξής, έχουν την υποχρέωση χρήσης ΦΗΜΑΣ Εστιατορίου ή ΦΤΜ Εστιατορίου ή ΑΔΗΜΕ Εστιατορίου που πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζονται στην υπό στοιχεία Α. 1173/2022.

### **Άρθρο 4**

#### **Διαδικασία απόσυρσης - παύσης**

Η δήλωση οριστικής παύσης του άρθρου 1 της παρούσας, υποβάλλεται στο πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ. μέσω της διαδικτυακής πύλης της ΑΑΔΕ (έντυπο Δ13), εφόσον έχει εκδοθεί πρόσφατο, ήτοι εντός των τελευταίων δέκα (10) ημερών, τελικό Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης «Ζ».

Κατά παρέκκλιση του ανωτέρω εδαφίου η δήλωση παύσης υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., από τις οντότητες που εκδίδουν τα λογιστικά τους στοιχεία με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ στις παρακάτω περιπτώσεις:

1. Εκπρόθεσμης δήλωσης παύσης ή απώλειας ΦΗΜ.

2. Το τελευταίο εκδοθέν Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» φέρει ημερομηνία προγενέστερη των έξι (6) μηνών της ημερομηνίας έκδοσης της Τεχνικής Αναφοράς Βλάβης, η οποία συνυποβάλλεται με το ως άνω δελτίο και τη δήλωση παύσης λόγω βλάβης.

Σε περίπτωση βλάβης ΦΗΜ, και εφόσον το τελευταίο εκδοθέν Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης Ζ φέρει ημερομηνία εντός των προηγούμενων έξι (6) μηνών από την ημερομηνία έκδοσης της Τεχνικής Αναφοράς Βλάβης, η δήλωση παύσης λόγω βλάβης υποβάλλεται από την επιχείρηση που κατέχει την άδεια καταλληλότητας ή την άδεια τεχνικής υποστήριξης ΦΗΜ, για λογαριασμό του κατόχου ΦΗΜ.

Οι κωδικοί οριστικής παύσης ΦΗΜ είναι οι εξής:

23. Παύση λόγω πλήρωσης μνήμης 41 Απόσυρση Φ.Η.Μ.

10 Αυτοπαράδοση λόγω παύσης εργασιών της επιχείρησης

24 Παύση λόγω θανάτου

38 Ασυμβατότητα με δεκαδικά των συντελεστών ΦΠΑ

25 Παύση λόγω βλάβης φορολογικής μνήμης.

Η διαδικασία απόσυρσης και οριστικής παύσης του άρθρου 1 ή παύσης χρήσης του άρθρου 2 της παρούσας, διενεργείται, από τις υπόχρεες οντότητες, μετά την ολοκλήρωση έγκρισης αδειών καταλληλότητας ΦΗΜ από τουλάχιστον τέσσερις (4) διαφορετικούς κατασκευαστές, κατά περίπτωση.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4516 Β'/13.7.2023)

**ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1169/31.10.2023.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1073/18.5.2023 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) «Απόσυρση από τη χρήση και οριστική παύση Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) για το σύνολο των οντοτήτων. Παύση χρήσης απλών Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) για τις οντότητες εστίασης που λειτουργούν με σερβίρισμα σε τραπεζοκαθίσματα και ορισμός υποχρέωσης χρήσης, ΦΗ-ΜΑΣ Εστιατορίου ή ΦΤΜ Εστιατορίου ή ΑΔΗΜΕ Εστιατορίου» (Β' 4516 και Β' 4606).**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 12 και 40 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251).

.....  
Αποφασίζουμε

#### **Άρθρο Μόνο**

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία Α.1073/18.5.2023 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Απόσυρση από τη χρήση και οριστική παύση Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) για το σύνολο των οντοτήτων. Παύση χρήσης απλών Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) για τις οντότητες εστίασης που λειτουργούν με σερβίρισμα σε τραπεζοκαθίσματα και ορισμός υποχρέωσης χρήσης, ΦΗΜΑΣ Εστιατορίου ή ΦΤΜ Εστιατορίου ή ΑΔΗΜΕ Εστιατορίου» Β' 4516 και Β' 4606), ως ακολούθως:

1. Το άρθρο 1 αντικαθίσταται ως εξής: «Οι οντότητες που εκδίδουν τα λογιστικά τους στοιχεία με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1220/2012 (Β' 3517) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών ή είναι κάτοχοι αυτών, παύουν τη χρήση αυτών έως και την 29.02.2024 και έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης οριστικής παύσης τους. Οι ως άνω οντότητες από την 01.03.2024 και εφεξής έχουν την υποχρέωση χρήσης ΦΗΜ ή υπηρεσιών Παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης.».

2. Η παρ. 1 του άρθρου 3 αντικαθίσταται ως εξής: «Οι οντότητες εστίασης που λειτουργούν με σερβίρισμα σε τραπεζοκαθίσματα και εκδίδουν τα λογιστικά τους στοιχεία με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ, από την 01.03.2024 και εφεξής έχουν την υποχρέωση χρήσης ΦΗΜΑΣ Εστιατορίου ή ΦΤΜ Εστιατορίου ή ΑΔΗΜΕ Εστιατορίου, που πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζονται στην υπό στοιχεία Α.1173/2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή Παρόχου υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης.».

3. Το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 4 καταργείται.

4. Η απόφαση αυτή ισχύει από την δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ Β' 6254/31.10.2023)

#### **ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ**

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 .- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

#### **Παράγραφος 1**

12.1.1 Για πωλήσεις προς ιδιώτες καταναλωτές, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται, αντί του τιμολογίου πώλησης που θα περιλάμβανε το σύνολο των πληροφοριών (ενδείξεων) του άρθρου 9, παραστατικό λιανικής πώλησης, κάτι που είναι το σύνηθες στην πράξη.

#### **Παράγραφος 4**

12.4.1 Με την παράγραφο αυτή καθιερώνεται η υποχρέωση τήρησης αρχείου από τον πωλητή



για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης αξίας άνω των 50 ευρώ. Στο αρχείο αυτό καταχωρείται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Αντί της τήρησης ιδιαίτερου αρχείου επιστροφών και εκπτώσεων λιανικής, ο πωλητής δύναται να αναγράφει τις πληροφορίες αυτές στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία. Διευκρινίζεται ότι πιστωτικό στοιχείο λιανικής δύναται να εκδίδεται για κάθε πώληση λιανικής (εμπορεύματα, προϊόντα, υπηρεσίες, κλπ.).

#### **Παράγραφος 5**

12.5.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι κάθε έγγραφο που περιέχει τα οριζόμενα στοιχεία (πληροφορίες) του παραστατικού λιανικής πώλησης εξομοιώνεται με παραστατικό λιανικής πώλησης (π.χ. συμβόλαια μεταβίβασης αγαθών, λογαριασμοί, εισιτήρια, τραπεζικά παραστατικά, ασφαλιστήρια συμβόλαια κ.λπ.). Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται η έκδοση ξεχωριστού στοιχείου λιανικής για την είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφους, εφόσον η αμοιβή αναγράφεται στο σχετικό συμβόλαιο, δεδομένου ότι το συμβόλαιο εξομοιώνεται στην περίπτωση αυτή με στοιχείο λιανικής βάσει των στοιχείων που περιέχει. Το ίδιο ισχύει αναλογικά και με τις ίδιες προϋποθέσεις για κάθε άλλο υπόχρεο (π.χ. δικαστικοί επιμελητές).

#### **Παράγραφος 6**

12.6.1 Με την παράγραφο γίνεται δεκτό ότι το παραστατικό λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ονομασία (τίτλο), ανάλογα με τις επικρατούσες πρακτικές («Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών»).

#### **Παράγραφος 7**

12.7.1 Με την παράγραφο ρυθμίζεται το θέμα της ανάθεσης, από οντότητα που πραγματοποιεί λιανικές πωλήσεις (αγαθών ή υπηρεσιών), της έκδοσης παραστατικού λιανικής πώλησης σε τρίτο μέρος, εξ ονόματος και για λογαριασμό της. Η ανάθεση προϋποθέτει προηγούμενη συμφωνία.

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

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

12.7.4 Το τρίτο πρόσωπο που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει εγκαίρως στην οντότητα τα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ή κατ ελάχιστο όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες που αφορούν τις πραγματοποιηθείσες για λογαριασμό της οντότητας λιανικές συναλλαγές.

#### **Παράγραφος 8**

12.8.1 Με την παράγραφο 8 εισάγεται γενική υποχρέωση για χρήση Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) που προέβλεπε ο Ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων λιανικής (αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια). Συγκεκριμένα, οι αποδείξεις λιανικής (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή, εφόσον εκδίδονται μηχανογραφικά, με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.

12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.

#### **Παράγραφος 10**

12.10.1 Με την παράγραφο αυτή παρέχεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες, αντί της



έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης με τη χρήση Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (φορολογικής ταμειακής μηχανής ή μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), να εκδίδουν τα σχετικά στοιχεία πώλησης (αποδείξεις ή και τιμολόγια) χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Οι πάροχοι εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, κατ' εντολή και για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας.

12.10.2 Εκτός από την κατ' εντολή και για λογαριασμό της οντότητας ηλεκτρονική έκδοση των στοιχείων λιανικής πώλησης, ο πάροχος μπορεί, κατόπιν συμφωνίας με την υπόχρεη οντότητα, να αναλάβει και την αρχειοθέτηση και διαφύλαξη των στοιχείων λιανικής πώλησης για λογαριασμό της οντότητας. Η φύλαξη των στοιχείων λιανικής από τρίτο, δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη σχετική ευθύνη σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και τη φορολογική νομοθεσία (σχετικές οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013).

#### **Παράγραφος 11**

12.11.1 Με την παράγραφο αυτή εξουσιοδοτείται ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων να καθορίσει απαλλαγές από την υποχρέωση χρήσης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμός Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), για συγκεκριμένες κατηγορίες οντοτήτων ή συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών λιανικής.

#### **Παράγραφος 12**

12.12.1 Με την παράγραφο αυτή παρέχεται η δυνατότητα, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις, οι οντότητες να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και χωρίς να κάνουν χρήση των υπηρεσιών των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Για παράδειγμα, ένα εργοστάσιο που πουλά λιανικά στους υπαλλήλους του, δεν απαιτείται να χρησιμοποιεί φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό. Αντίθετα, στην περίπτωση που λειτουργεί πρατήριο λιανικής πώλησης, απαιτείται η χρησιμοποίηση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

#### **Παράγραφος 13**

12.13.1 Με την παράγραφο παρέχεται η δυνατότητα σε οντότητες, σε περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος, να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και χωρίς να κάνουν χρήση των υπηρεσιών των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης.

12.13.2 Η παράγραφος αυτή θεσπίζει την υποχρέωση της οντότητας να μεριμνά για την αποκατάσταση της βλάβης Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού χωρίς καμία αδικαιολόγητη καθυστέρηση καθώς και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων θα καθοριστούν υποχρεώσεις ενημέρωσης της Διεύθυνσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με τις βλάβες αυτές.

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

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1134/25.6.2015.- Απαλλαγή της χρήσης φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από διαγνωστικά εργαστήρια.**

Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας αναφορικά με τη δυνατότητα απαλλαγής των διαγνωστικών εργαστηρίων από τη χρησιμοποίηση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών,

διευκρινίζεται ότι, για την εφαρμογή της Απόφασης ΓΓΔΕ πολ. 1002/31.12.2014 (ΦΕΚ 3 Β/5.1.2015) όπως ισχύει από 1.1.2015 και εξής, τα ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ΠΔ 84/2001 (ΦΕΚ 70 Α/10.4.2001), ορίζονται ως ιδιωτικοί φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, περιλαμβάνονται στην έννοια του ιατρού της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της Πολ. 1002/2014 και κατά συνέπεια δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, με τις προϋποθέσεις που τίθενται σε αυτή.

**ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1211/20.12.2017.- Παροχή οδηγιών για την αναγραφή του επιβαλλόμενου, στη διάθεση λεπτών πλαστικών σακουλών, περιβαλλοντικού τέλους επί των εκδιδόμενων παραστατικών πώλησεων.**

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι έχει εκδοθεί η αριθμ. 180036/952/10.8.2017/ΦΕΚ 2812 Β' Κ.Υ.Α. των Υπουργών Οικονομίας και Ανάπτυξης, Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία επιβάλλεται στους καταναλωτές η καταβολή περιβαλλοντικού τέλους ανά τεμάχιο λεπτής πλαστικής σακούλας μεταφοράς εμπορευμάτων ή προϊόντων.

Σχετικά με την αναγραφή της αξίας του ως άνω περιβαλλοντικού τέλους στα παραστατικά πωλήσεων, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της υποπαραγράφου 1.2 της παραγράφου 1 του άρθρου 3Α της υπόψη Κ.Υ.Α. καθορίζεται η υποχρέωση αναγραφής της αξίας του περιβαλλοντικού τέλους, η οποία ανέρχεται σε τρία (3) λεπτά, προ του Φ.Π.Α., από την 1η Ιανουαρίου 2018 και σε επτά (7) λεπτά, προ του Φ.Π.Α., από την 1η Ιανουαρίου 2019, με τρόπο διακριτό και ευανάγνωστο στα παραστατικά πώλησης.

2. Κατόπιν των ανωτέρω, από την 1η Ιανουαρίου 2018, στα παραστατικά πωλήσεων (τιμολόγια πώλησης και στοιχεία λιανικής πώλησης) στα οποία αποτυπώνεται διακριτά η διάθεση λεπτών πλαστικών σακουλών μεταφοράς εμπορευμάτων ή προϊόντων, πέραν των στοιχείων του υποχρεωτικού περιεχομένου βάσει των διατάξεων των άρθρων 9 και 12 του ν. 4308/2014, κατά περίπτωση, αναγράφεται, κατά τα οριζόμενα στην υπόψη Κ.Υ.Α. επιπλέον η αξία του επιβαλλόμενου περιβαλλοντικού τέλους προ του Φ.Π.Α., με κάθε πρόσφορο, αλλά σε κάθε περίπτωση διακριτό και ευανάγνωστο τρόπο.

3. Ειδικά για την αναγραφή του περιβαλλοντικού τέλους στα στοιχεία λιανικής πώλησης, τα οποία υποχρεωτικά, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014, εκδίδονται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

Α. Σε κάθε περίπτωση έκδοσης παραστατικών πώλησης με χρήση ΕΑΦΔΣΣ, κατά την διάθεση λεπτών πλαστικών σακουλών μεταφοράς εμπορευμάτων ή προϊόντων, θα πρέπει, με μέριμνα του χειριστή, το περιβαλλοντικό τέλος να εμφανίζεται, διακριτά, ως πρόσθετο είδος που υπόκειται σε Φ.Π.Α. συντελεστή Γ (κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.) και με ποσότητα ισάριθμη της ποσότητας των διατεθέντων πλαστικών σακουλών μεταφοράς εμπορευμάτων ή προϊόντων.

Προκειμένου να αυτοματοποιηθεί η παραπάνω διαδικασία, σκόπιμο είναι να γίνουν κατάλληλες ρυθμίσεις στην εφαρμογή εμπορικής διαχείρισης που εκδίδει τα παραστατικά, ώστε όταν διατίθεται μια λεπτή πλαστική σακούλα μεταφοράς εμπορευμάτων ή προϊόντων, να εμφανίζεται αυτόματα, ως παρελκόμενο είδος, το περιβαλλοντικό τέλος με Φ.Π.Α. συντελεστή Γ (κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.), σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Β. Στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων εσόδου με χρήση ΑΔΗΜΕ ή ΦΤΜ, πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες ρυθμίσεις στον προγραμματισμό ειδών του ΦΗΜ, ώστε το περιβαλλοντικό τέλος να είναι ένα διακριτό είδος που υπόκειται σε Φ.Π.Α. συντελεστή Γ (κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.),

το οποίο θα ανήκει σε ένα νέο διακριτό «ΤΜΗΜΑ» με όνομα «ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΟ ΤΕΛΟΣ».

Κατά την διάθεση λεπτών πλαστικών σακουλών μεταφοράς εμπορευμάτων ή προϊόντων, θα πρέπει, με μέριμνα του χειριστή, το περιβαλλοντικό τέλος να εμφανίζεται, διακριτά, ως πρόσθετο είδος που υπόκειται σε Φ.Π.Α. συντελεστή Γ (κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.) και με ποσότητα ισάριθμη της ποσότητας των διατεθέντων πλαστικών σακουλών μεταφοράς εμπορευμάτων ή προϊόντων.

Ειδικά στην εξαιρετική περίπτωση έκδοσης αποδείξεων εσόδου με χρήση ΑΔΗΜΕ ή ΦΤΜ, που έχουν διαχείριση παρελκομένων ειδών και προκειμένου να αυτοματοποιηθεί η διαδικασία, σκόπιμο είναι να γίνουν οι απαραίτητες ρυθμίσεις στον προγραμματισμό ειδών του ΦΗΜ, ώστε το περιβαλλοντικό τέλος να είναι ένα διακριτό είδος που υπόκειται σε Φ.Π.Α. συντελεστή Γ (κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.), το οποίο θα ανήκει σε ένα νέο διακριτό «ΤΜΗΜΑ» με όνομα «ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΟ ΤΕΛΟΣ» και επιπλέον αυτό το είδος θα είναι παρελκόμενο της λεπτής πλαστικής σακούλας μεταφοράς εμπορευμάτων και προϊόντων με ξεχωριστή τιμή.

Με αυτές τις ρυθμίσεις, κατά την διάθεση λεπτής πλαστικής σακούλας μεταφοράς εμπορευμάτων ή προϊόντων, αυτόματα θα εμφανίζεται ως πωληθέν είδος και το περιβαλλοντικό τέλος.

## ΑΡΘΡΟ 13

### ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.<sup>(1)</sup>

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

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

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών<sup>(2)</sup>, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Στο άρθρο αυτό ορίζεται αναλυτικά ο χρόνος έκδοσης στοιχείου λιανικής για πώληση αγαθών, υπηρεσιών ή δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

### ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

#### Παράγραφος 1

13.1.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση), ανάλογα με το αντικείμενο της πώλησης [περιπτώσεις (α) έως (δ)].

13.1.2 Για την περίπτωση πώλησης αγαθών (περίπτωση α), το παραστατικό εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής.

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

13.1.3 Αποκλειστικά και μόνο στην περίπτωση που η παράδοση των πωλούμενων αγαθών στον ιδιώτη - αγοραστή γίνεται από τρίτο (τριγωνική παράδοση από τον προμηθευτή ή αποστολή από αποθηκευτή κ.λπ.), τα στοιχεία λιανικής πώλησης μπορούν να εκδοθούν το αργότερο μέχρι το

---

(1) Η φράση «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση» στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014, προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 4 του άρθρου 41 του Ν. 4410/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

(2) Η λέξη «αγαθών» στην περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014, προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 41 του Ν. 4410/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση των αγαθών. Εννοείται πως όταν εκδίδεται παραστατικό λιανικής, δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης.

13.1.4 Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο.

13.1.5 Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε συνεχή ροή (π.χ. ηλεκτρικό ρεύμα, φυσικό αέριο κ.λπ.), κατ' αναλογία της ρύθμισης της περίπτωσης (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 11, το στοιχείο λιανικής μπορεί να εκδοθεί μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά που έχουν πωληθεί.

13.1.6 Για την περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής (τεχνικού) έργου της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.), ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου.

## ΑΡΘΡΟ 14

### ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ

1. Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική ή σε έντυπη μορφή.
2. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή
3. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση.
4. Στην περίπτωση που πλήθος ηλεκτρονικών τιμολογίων αποστέλλονται ή τίθενται συγκεντρωτικά στη διάθεση του ίδιου προσώπου που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, οι επαναλαμβανόμενες ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια είναι δυνατόν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.
- 5.<sup>(1)</sup> Η μορφή του πρότυπου έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου ορίζεται με απόφαση Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το ευρωπαϊκό πρότυπο έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 149 του ν. 4601/2019 (Α' 44). Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζονται οι διαδικασίες παραλαβής και επεξεργασίας του ηλεκτρονικού τιμολογίου, οι απαιτήσεις διαλειτουργικότητας και διασύνδεσης αυτού με τα ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία τεχνική ή/και ειδική λεπτομέρεια σχετικά με το πρότυπο έκδοσης του ηλεκτρονικού τιμολογίου. Για το περιεχόμενο του ηλεκτρονικού τιμολογίου εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του παρόντος νόμου. Το πρότυπο έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου χρησιμοποιείται σε όλες τις συναλλαγές των οντοτήτων, με την εξαίρεση των δημοσίων συμβάσεων, για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 148 έως 154 του ν. 4601/2019.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 14 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Ακολουθώντας την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, το άρθρο αυτό επιτρέπει την έκδοση τιμολογίου για πωλήσεις χονδρικής ή λιανικής σε ηλεκτρονική μορφή, εφόσον έχει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται και εφόσον το ηλεκτρονικό τιμολόγιο έχει γίνει αποδεκτό, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, από το λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών.

#### ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

**ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ. Α. 1017/27.1.2020.- Καθορισμός της μορφής του προτύπου έκδοσης του ηλεκτρονικού τιμολογίου, σύμφωνα με το ευρωπαϊκό πρότυπο έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων.**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

---

(1) Η παράγραφος 5 του άρθρου 14 του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.



α) Της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του ν. 4308/2014 (Α' 251), όπως ισχύει.

#### Αποφασίζουμε

Τον καθορισμό της μορφής του πρότυπου έκδοσης του ηλεκτρονικού τιμολογίου που χρησιμοποιείται για όλες τις συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, εκτός των συναλλαγών που διενεργούνται στο πλαίσιο των δημοσίων συμβάσεων.

### Άρθρο 1

#### Ορισμοί

Για τους σκοπούς της παρούσας νοούνται:

1. Ως «Ευρωπαϊκό πρότυπο»: Το «ευρωπαϊκό πρότυπο έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων» είναι το ευρωπαϊκό πρότυπο EN 16931: 2017 που έχει ενταχθεί στο εθνικό σύστημα τυποποίησης και ισχύει ως ΕΛΟΤ EN 16931: 2017.

2. Ως «PEPPOL (Pan-European Public Procurement Online)»: Το πανευρωπαϊκό ανοικτό τεχνολογικό πρότυπο του φορέα OpenPEPPOL που περιλαμβάνει ένα σύνολο τεχνουργημάτων (artifacts) και τεχνικών προδιαγραφών που μπορούν να εφαρμοστούν σε υπάρχουσες λύσεις ηλεκτρονικών προμηθειών και υπηρεσιών ανταλλαγής ηλεκτρονικού επιχειρείν, ώστε να καταστούν διαλειτουργικές μεταξύ διαφόρων πληροφοριακών συστημάτων σε ολόκληρη την Ευρώπη.

3. Ως «PEPPOL CIUS»: Η προδιαγραφή χρήσης βασικών στοιχείων τιμολογίου (Core Invoice Usage Specification) πλήρως συμβατή με το Ευρωπαϊκό πρότυπο.

### Άρθρο 2

#### Μορφότυπος του Ηλεκτρονικού Τιμολογίου

1. Καθορίζεται η μορφή του προτύπου έκδοσης του Ηλεκτρονικού Τιμολογίου, που χρησιμοποιείται σε όλες τις συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, εκτός των συναλλαγών που διενεργούνται στο πλαίσιο των δημοσίων συμβάσεων, σύμφωνα με το «ευρωπαϊκό πρότυπο έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων», όπως αυτό ορίζεται στο στοιχείο 12 του άρθρου 149 του ν. 4601/2019 (Α' 44) (EN 16931-1:2017- Electronic Invoicing - Part 1: Semantic data model of the core elements of an electronic invoice), καθώς και με τους επιχειρησιακούς κανόνες που ορίζονται στο PEPPOL CIUS.

2. Συγκεκριμένα, ορίζονται τα πεδία και οι ομάδες πεδίων που πρέπει να αναφέρονται στο Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο στο πλαίσιο των συναλλαγών μεταξύ των οντοτήτων, για τη διασφάλιση της διαλειτουργικότητας, λαμβάνοντας υπόψη και το υπάρχον εθνικό, νομικό και επιχειρησιακό πλαίσιο.

### Άρθρο 3

#### Πεδία Μορφότυπου Ηλεκτρονικού Τιμολογίου

Καθορίζονται τα απαραίτητα προς συμπλήρωση πεδία στο μορφότυπο έκδοσης του Ηλεκτρονικού Τιμολογίου, ως ακολούθως:

1. Ο εκδότης του Ηλεκτρονικού Τιμολογίου προσδιορίζει τον μοναδικό αριθμό Ηλεκτρονικού Τιμολογίου, ο οποίος περιέχεται στο πεδίο BT-1 του Ευρωπαϊκού Προτύπου.

Πεδίο	Όνομα	Περιγραφή Πεδίου	Χρήση	Τύπος Πεδίου
BT-1*	Αριθμός τιμολογίου	Μοναδικό αναγνωριστικό του παραστατικού.	Μοναδικός Αριθμός Ηλεκτρονικού Τιμολογίου. Η μορφή του κωδικού είναι η εξής: ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ   ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ   Α/Α ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΣΕΙΡΑ ΑΑ	Αναγνωριστικό (Identifier)

ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ: ο ΑΦΜ του εκδότη του φορολογικού στοιχείου χωρίς το πρόθεμα της χώρας, αφορά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η έκδοση γίνεται μέσω φορολογικού αντιπροσώπου αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. αυτού (παράγραφος 8 του παρόντος άρθρου).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ: Η ημερομηνία έκδοσης του φορολογικού στοιχείου με format DD/MM/YYYY.

Α/Α ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ: ο αριθμός της εγκατάστασης από την οποία εκδίδεται το φορολογικό στοιχείο όπως δηλώθηκε στο φορολογικό μητρώο. Στην περίπτωση της έδρας συμπληρώνεται με τιμή 0.

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ: Ο κωδικός του παραστατικού σύμφωνα με την τυποποίηση δεδομένων παραστατικών της Α.Α.Δ.Ε. όπως αναρτώνται στον ιστότοπο της Α.Α.Δ.Ε. <https://www.aade.gr/myDATA/tehniki-tekmiriosi>.

ΣΕΙΡΑ: Συμπληρώνεται εφόσον υπάρχει η ένδειξη «σειρά» στο φορολογικό στοιχείο με τους αντίστοιχους αλφαριθμητικούς χαρακτήρες. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει σειρά συμπληρώνεται με τιμή 0.

ΑΑ: Ο αύξων αριθμός έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

2. Για την περιγραφή του Πωλητή συμπληρώνεται η ομάδα πεδίων BG-4 (SELLER) του Ευρωπαϊκού Προτύπου.

Συγκεκριμένα:

Πεδίο	Όνομα Πεδίου	Περιγραφή Πεδίου	Χρήση	Τύπος Πεδίου
BT-27*	Όνομα Πωλητή	Το πλήρες επίσημο όνομα με το οποίο ο Πωλητής είναι καταχωρημένος στο εθνικό μητρώο νομικών οντοτήτων ή ως Φορολογητέο πρόσωπο ή άλλως πραγματοποιεί συναλλαγές ως πρόσωπο ή πρόσωπα	Πλήρης επωνυμία Πωλητή.	Κείμενο (Text)
BT-28	Εμπορική Ονομασία Πωλητή	Ένα όνομα με το οποίο είναι γνωστός ο Πωλητής, διαφορετικό από το Όνομα του Πωλητή (γνωστή και ως Εμπορική ονομασία)	Πλήρης Εμπορική Ονομασία Πωλητή.	Κείμενο (Text)
BT-30	Αναγνωριστικό νομικής καταχώρισης Πωλητή	Ένα αναγνωριστικό που εκδόθηκε από επίσημο μητρώο το οποίο αναγνωρίζει τον Πωλητή ως νομική οντότητα ή πρόσωπο	Ο Αριθμός ΓΕ.ΜΗ. (εφόσον υπάρχει), διαφορετικά κενό πεδίο	Αναγνωριστικό (Identifier)

BT-31*	Αναγνωριστικό ΦΠΑ Πωλητή	Το αναγνωριστικό ΦΠΑ του Πωλητή (γνωστό και ως αριθμός αναγνώρισης ΦΠΑ του Πωλητή).	Ο ΑΦΜ/ αναγνωριστικό ΦΠΑ του Πωλητή, με το πρόθεμα της χώρας	Αναγνωριστικό (Identifier)
BT-34*	Ηλεκτρονική διεύθυνση Πωλητή	Αναγνωρίζει την Ηλεκτρονική διεύθυνση του Πωλητή στην οποία πρέπει να παραδοθεί η απάντηση επιπέδου εφαρμογής στο τιμολόγιο	Αναγνωριστικό ηλεκτρονικής διεύθυνσης για τη δρομολόγηση	Αναγνωριστικό (Identifier)

3. Για την περιγραφή της πλήρους Διεύθυνσης του Πωλητή συμπληρώνεται η ομάδα πεδίων BG-5 (SELLER POSTAL ADDRESS) του Ευρωπαϊκού Προτύπου.

4. Για την περιγραφή του Αγοραστή συμπληρώνεται η ομάδα πεδίων BG-7 (BUYER) του Ευρωπαϊκού Προτύπου. Συγκεκριμένα:

Πεδίο	Όνομα Πεδίου	Περιγραφή Πεδίου	Χρήση	Τύπος Πεδίου
BT-44*	Όνομα Αγοραστή	Το πλήρες όνομα του Αγοραστή	Πλήρες Όνομα Αγοραστή	Κείμενο (Text)
BT-48*	Αναγνωριστικό ΦΠΑ Αγοραστή	Το αναγνωριστικό ΦΠΑ του Αγοραστή (γνωστό και ως αριθμός αναγνώρισης ΦΠΑ του Αγοραστή)	Ο ΑΦΜ /αναγνωριστικό ΦΠΑ του Αγοραστή, με το πρόθεμα της χώρας	Αναγνωριστικό (Identifier)
BT-49*	Ηλεκτρονική διεύθυνση Αγοραστή	Αναγνωρίζει την ηλεκτρονική διεύθυνση του Αγοραστή στην οποία παραδίδεται το τιμολόγιο	Αναγνωριστικό ηλεκτρονικής διεύθυνσης για τη δρομολόγηση	Αναγνωριστικό (Identifier)

5. Για την περιγραφή της πλήρους Διεύθυνσης του Αγοραστή συμπληρώνεται η ομάδα πεδίων BG-8 (BUYER POSTAL ADDRESS) του Ευρωπαϊκού Προτύπου.

6. Σε περίπτωση που ορίζεται Φορολογικός Αντιπρόσωπος, συμπληρώνεται η ομάδα πεδίων BG-11 (TAX REPRESENTATIVE) του Ευρωπαϊκού Προτύπου.

Πεδίο	Όνομα Πεδίου	Περιγραφή Πεδίου	Χρήση	Τύπος Πεδίου
BT-62*	Όνομα φορολογικού αντιπροσώπου του φορολογικού Πωλητή	Το πλήρες όνομα του φορολογικού αντιπροσώπου του Πωλητή	Όνομα Φορολογικού Αντιπροσώπου του Πωλητή	Κείμενο (Text)

BT-63*	Αναγνωριστικό ΦΠΑ φορολογικού αντιπροσώπου Πωλητή	Το αναγνωριστικό ΦΠΑ του φορολογικού αντιπροσώπου του Πωλητή	Ο ΑΦΜ του Φορολογικού Αντιπροσώπου, με το πρόθεμα της χώρας	Αναγνωριστικό (Identifier)
--------	---	--	---	----------------------------

7. Υποχρεωτικά χρησιμοποιούνται τα πεδία της ομάδας BG-15 (DELIVER TO ADDRESS) για την δήλωση της διεύθυνσης παραλαβής των προϊόντων.  
 Συγκεκριμένα:

Πεδίο	Όνομα Πεδίου	Περιγραφή Πεδίου	Χρήση	Τύπος Πεδίου
BT-75*	Γραμμή 1 διεύθυνσης παράδοσης	Η κύρια γραμμή της διεύθυνσης	Διεύθυνση Παράδοσης προϊόντων	Κείμενο (Text)
BT-77*	Πόλη Παράδοσης	Το κοινό όνομα της πόλης, της κωμόπολης ή του χωριού όπου βρίσκεται η διεύθυνση παράδοσης	Πόλη Παράδοσης προϊόντων	Κείμενο (Text)
BT-78*	Ταχυδρομικός Κώδικας Παράδοσης	Το αναγνωριστικό για μια ομάδα διευθύνσεων σύμφωνα με τη σχετική ταχυδρομική υπηρεσία	Ταχυδρομικός Κώδικας Παράδοσης των προϊόντων	Κείμενο (Text)

8. Πληροφορίες σχετικές με παρακρατήσεις φόρων και κρατήσεις υπέρ τρίτων συμπληρώνονται στην ομάδα πεδίων BG-20 (DOCUMENT LEVEL ALLOWANCES) και αναφέρονται στο σύνολο του Ηλεκτρονικού Τιμολογίου ενώ στην ομάδα πεδίων BG-27 (INVOICE LINE ALLOWANCES) η πληροφορία αναφέρεται σε κάθε γραμμή.

9. Οι πληροφορίες του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) που κατ' ελάχιστον παρέχονται σε ένα Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο:

*Πληροφορίες Φ.Π.Α. σε επίπεδο εγγράφου (DOCUMENT LEVEL VAT)*

Πεδίο	Όνομα Πεδίου	Περιγραφή Πεδίου	Χρήση	Τύπος Πεδίου
BT-95	Κωδικός κατηγορίας ΦΠΑ μείωσης τιμής σε επίπεδο εγγράφου	Μια κωδικοποιημένη αναγνώριση της κατηγορίας ΦΠΑ που εφαρμόζεται στη μείωση τιμής ΦΠΑ σε επίπεδο εγγράφου	Η μείωση ΦΠΑ σε επίπεδο παραστατικού	Κωδικός (Code)

BT-102*	Κωδικός κατηγορίας ΦΠΑ επιβάρυνσης σε επίπεδο εγγράφου	Μια κωδικοποιημένη αναγνώριση της κατηγορίας ΦΠΑ που εφαρμόζεται στην επιβάρυνση ΦΠΑ σε επίπεδο εγγράφου	Η χρέωση ΦΠΑ σε επίπεδο παραστατικού	Κωδικός (Code)
BT-110*	Συνολικό ποσό ΦΠΑ εγγράφου	Το συνολικό ποσό ΦΠΑ για το Τιμολόγιο.	Το τελικό ποσό ΦΠΑ σε επίπεδο Τιμολογίου	Ποσό (Amount)
BT-112*	Συνολικό ποσό τιμολογίου με ΦΠΑ	Το συνολικό ποσό του Τιμολογίου με ΦΠΑ.	Το συνολικό ποσό τιμολογίου με ΦΠΑ σε επίπεδο παραστατικού	Ποσό (Amount)
BT-116*	Συνολικό ποσό υποκείμενο σε συγκεκριμένη κατηγορία ΦΠΑ	Το συνολικό ποσό που υπόκειται σε συγκεκριμένη κατηγορία ΦΠΑ	Το συνολικό ποσό τιμολογίου που υπόκειται σε συγκεκριμένη κατηγορία ΦΠΑ	Ποσό (Amount)
BT-117*	Ποσό φόρου κατηγορίας ΦΠΑ	Το συνολικό ποσό του ΦΠΑ για μια δεδομένη κατηγορία ΦΠΑ	Το τελικό ποσό ΦΠΑ ανά κατηγορία ΦΠΑ	Ποσό (Amount)
BT-118*	Κωδικός κατηγορίας ΦΠΑ	Κωδικός κατηγορίας ΦΠΑ	Κωδικός κατηγορίας ΦΠΑ	Κωδικός (Code)
BT-119	Ποσοστό κατηγορίας ΦΠΑ	Ποσοστό (επί τοις εκατό) που αντιστοιχεί στην κατηγορία ΦΠΑ	Ποσοστό (επί τοις εκατό) που αντιστοιχεί στην κατηγορία ΦΠΑ	Ποσοστό (Percentage)
BT-120	Κείμενο αιτίας απαλλαγής από ΦΠΑ	Περιγραφή της αιτίας για την οποία το ποσό απαλλάσσεται από ΦΠΑ ή δεν χρεώνεται ΦΠΑ	Πεδίο λεκτικό όπου αναφέρεται ο λόγος απαλλαγής από ΦΠΑ υπάρχει όταν το πεδίο BT-151 έχει την τιμή 0)	Κείμενο (Text)
BT-121	Κωδικός αιτίας απαλλαγής από ΦΠΑ	Μια κωδικοποιημένη δήλωση της αιτίας για την οποία το ποσό απαλλάσσεται από ΦΠΑ	Κωδικός απαλλαγής ΦΠΑ (όταν υπάρχει και το πεδίο BT-120)	Κωδικός (Code)

Πληροφορίες Φ.Π.Α. σε επίπεδο γραμμής (INVOICE LINE VAT)

Πεδίο	Όνομα Πεδίου	Περιγραφή Πεδίου	Χρήση	Τύπος Πεδίου
BT-151*	Κωδικός κατηγορίας ΦΠΑ τιμολογηθέντος είδους	Ο κωδικός κατηγορίας ΦΠΑ για το είδος που τιμολογήθηκε	Η κατηγορία ΦΠΑ του προϊόντος. Κάθε γραμμή Τιμολογίου περιέχει τον κωδικό κατηγορίας ΦΠΑ. Η τιμή 0 δηλώνει την απαλλαγή ΦΠΑ.	Κωδικός (Code)
BT-152*	Συντελεστής κατηγορίας ΦΠΑ τιμολογηθέντος είδους	Συντελεστής κατηγορίας ΦΠΑ για το είδος που τιμολογήθηκε.	Ο συντελεστής ΦΠΑ για το τιμολογούμενο είδος.	Ποσοστό (Percentage)

10. Οι λοιποί φόροι (εκτός ΦΠΑ), δικαιώματα, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου που προσαυξάνουν την αξία του Ηλεκτρονικού Τιμολογίου και υπολογίζονται σε επίπεδο παραστατικού συμπληρώνονται στην ομάδα πεδίων BG-21 (DOCUMENT LEVEL CHARGES) ενώ σε επίπεδο γραμμής συμπληρώνονται στην ομάδα πεδίων BG-28 (INVOICE LINE CHARGES).

11. Πέραν των ανωτέρω πεδίων, στον Εθνικό Μορφότυπο του Ηλεκτρονικού Τιμολογίου, που καθορίζεται με την παρούσα απόφαση, περιέχονται τα πεδία που αντιστοιχούν στις υποχρεωτικές ενδείξεις του τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4308/2014, τα οποία συμπληρώνονται υποχρεωτικά.

12. Οποιοσδήποτε πληροφορίες συμπληρώνονται στο ηλεκτρονικό τιμολόγιο απαιτείται να είναι σύμφωνες με το ευρωπαϊκό πρότυπο, έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου.

#### Άρθρο 4

##### Ισχύς της απόφασης

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
2. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 457 Β'/14.2.2020)

#### ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

##### Παράγραφος 2

14.2.1 Η παράγραφος αυτή παραθέτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, τον ορισμό του ηλεκτρονικού τιμολογίου, συμπεριλαμβανομένου του παραστατικού λιανικής πώλησης, ως το τιμολόγιο το οποίο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και με την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή.

14.2.2 Σύμφωνα με το νόμο, το ηλεκτρονικό τιμολόγιο απαιτείται να έχει εκδοθεί και να έχει ληφθεί με ένα (οποιοδήποτε) ηλεκτρονικό μορφότυπο. Η επιλογή του μορφότυπου αποφασίζεται από τις υποκείμενες οντότητες. Συνήθεις μορφότυποι περιλαμβάνουν τιμολόγια ως δομημένα μηνύματα (όπως XML) ή άλλα είδη ηλεκτρονικών μορφότυπων. Παραδείγματα άλλων μορφότυπων είναι ένα μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με συνημμένο αρχείο PDF (Portable Document Format) ή μια τηλεομοιοτυπία που λαμβάνεται σε ηλεκτρονική και όχι σε έντυπη μορφή.



φή (με δεδομένο ότι απαιτείται έκδοση και λήψη σε ηλεκτρονική μορφή).

14.2.3 Είναι δυνατή η αποστολή και λήψη των ηλεκτρονικών τιμολογίων σε έναν μορφότυπο και η μετατροπή τους σε άλλον μορφότυπο στη συνέχεια.

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

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

### **Παράγραφος 3**

14.3.1 Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου προϋποθέτει την αποδοχή του από το λήπτη των τιμολογούμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

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

## ΑΡΘΡΟ 15

### ΑΥΘΕΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

3. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητας του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

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

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. EL 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ)<sup>(1)</sup> Μέσω Υπηρεσιών Παρόχου για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.).

δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.

### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Η διασφάλιση των συναλλαγών είναι ζήτημα κρίσιμης σημασίας τόσο για τους συναλλασσόμενους όσο και τη φορολογική διοίκηση. Με βάση τις απαιτήσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, η παράγραφος 1 ορίζει ότι τα εμπλεκόμενα σε μια συναλλαγή μέρη (πωλητής και αγοραστής) έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν την αυθεντικότητα της προέλευσης, την ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα του τιμολογίου, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, από το χρόνο έκδοσης του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

Στην παράγραφο 2 θεσπίζεται ως αρχή η υποχρέωση της οντότητας να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Η απαίτηση αυτή του νόμου μπορεί να

(1) Η περίπτωση γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 4308/2014 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 45 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «γ) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με το ν. 3862/ 2010.»

εκπληρούνται με οποιοσδήποτε δικλίδες (διαδικασίες, μέτρα, κανονισμοί) δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

Τέλος, στην παράγραφο 3 αναφέρονται ενδεικτικές δικλίδες ή πρακτικές για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου.

## ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1003/31.12.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».**

### Παράγραφος 1

15.1.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξης του.

15.1.2 Σύμφωνα με τους σχετικούς ορισμούς του Παραρτήματος Α (Γλωσσάριο), ως αυθεντικότητα της προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin) νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Ως ακεραιότητα του περιεχομένου (integrity of content) νοείται ότι το περιεχόμενο ενός τιμολογίου δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι απαιτείται από τον παρόντα νόμο ή με ό,τι καθορίστηκε ως περιεχόμενο από τον εκδότη του. Δηλαδή, ένα τιμολόγιο χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα όταν αφενός μεν κατά την έκδοσή περιέχει όλα τα απαιτούμενα στοιχεία από το νόμο, αφετέρου δε το περιεχόμενο αυτό δεν έχει με οποιοδήποτε τρόπο αλλοιωθεί εκ των υστέρων.

15.1.3 Σε ότι αφορά στην υποχρέωση αναγνωσιμότητας του τιμολογίου, η εμπλεκόμενη οντότητα πρέπει να διασφαλίζει με οιοδήποτε ενδεδειγμένο τρόπο ότι, για το χρονικό διάστημα από την έκδοση μέχρι τη λήξη της περιόδου φύλαξης, το περιεχόμενο του τιμολογίου είναι σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί από άνθρωπο χωρίς να απαιτείται υπερβολική διερεύνηση ή ερμηνεία. Για τα ηλεκτρονικά τιμολόγια η προϋπόθεση αυτή πληρείται όταν, άμα τη ζητήσε τους και με κατάλληλη διαδικασία μετατροπής, μπορούν σε εύλογο χρόνο να παρουσιασθούν σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί είτε σε οθόνη είτε μέσω εκτύπωσης. Η διαδικασία αυτή πρέπει να επιτρέπει την επαλήθευση ότι οι πληροφορίες μεταξύ του αρχικού ηλεκτρονικού αρχείου και του στοιχείου που παρουσιάζεται σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί, δεν έχουν τροποποιηθεί. Η αναγνωσιμότητα θεωρείται ότι εξασφαλίζεται, όταν κατάλληλος και αξιόπιστος μηχανισμός πρόσβασης του ηλεκτρονικού μορφότυπου, είναι διαθέσιμος κατά τη διάρκεια της περιόδου αποθήκευσης.

### Παράγραφος 2

15.2.1 Η παράγραφος αυτή απαιτεί κάθε οντότητα, εκδότης ή λήπτης του τιμολογίου, να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου, έντυπου ή ηλεκτρονικού. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

15.2.2 Η υποχρέωση του εκδότη υφίσταται ανεξάρτητα από την υποχρέωση του λήπτη του τιμολογίου για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Ωστόσο, τα δύο μέρη δύνανται να συμφωνήσουν σε κοινές ενέργειες, για παράδειγμα χρήση μιας συγκεκριμένης τεχνολογίας όπως είναι

η EDI (Electronic Data Interchange) ή οι προηγμένες ηλεκτρονικές υπογραφές, προκειμένου να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση.

15.2.3 Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα. Εάν πρόκειται για αυτοτιμολόγηση ή εάν το τιμολόγιο εκδίδεται από τρίτον, αυτό μπορεί να αποδειχθεί μέσω δικαιολογητικών εγγράφων.

β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή, ο λήπτης πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον πρέπει να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη.

15.2.4. Με βάση την προηγούμενη παράγραφο 15.2.3(β) προσφέρονται δύο εναλλακτικές λύσεις τις οποίες μπορεί να επιλέξει ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης). Η πρώτη εναλλακτική λύση αφορά την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, τα οποία αναφέρονται στο τιμολόγιο. Η δεύτερη εναλλακτική λύση αφορά τη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου, είτε είναι ο ίδιος ο προμηθευτής είτε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ εντολή και για λογαριασμό του.

α) Για την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να διασφαλίζει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εφαρμόσει οποιοσδήποτε επιχειρηματικές δικλίδες, που δημιουργούν μια αξιόπιστη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ ενός τιμολογίου και της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση.

β) Η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου δύναται να γίνεται μέσω, για παράδειγμα, μιας προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής ή ηλεκτρονικής Διαβίβασης Δεδομένων (EDI), λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να διασφαλίζεται ότι τα τιμολόγια αντικατοπτρίζουν πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών.

15.2.5 Σημειώνεται ότι η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου εφαρμόζεται τόσο σε περιπτώσεις όπου ο προμηθευτής έχει εκδώσει το τιμολόγιο όσο και σε περιπτώσεις που ένα τρίτο μέρος έχει εκδώσει το τιμολόγιο ή στην περίπτωση της αυτοτιμολόγησης.

### **Παράγραφος 3**

15.3.1 Η παράγραφος αυτή παραθέτει [στοιχεία (α) έως (δ)] ενδεικτικούς τρόπους διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης και της ακεραιότητας του περιεχομένου του τιμολογίου.

15.3.2 Σημειώνεται ότι οι αναφερόμενοι στην παράγραφο 3 του άρθρου 15 τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης και της ακεραιότητας του περιεχομένου του τιμολογίου ισχύουν αναλογικά και για τις συναλλαγές με ιδιώτες, για τις οποίες δύναται να αποστέλλονται ηλεκτρονικά τα αντίτυπα των φορολογικών στοιχείων που προορίζονται για αυτούς, υπό τον όρο της αποδοχής του τρόπου αυτού αποστολής, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, από τους λήπτες τους (ιδιώτες).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

#### ΑΡΘΡΟ 16

#### ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

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

3. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).
- ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

5. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

6. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

7. Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

8. Οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του παρόντος νόμου δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων

## **ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟ 16 Ν. 4308/2014**

του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

9. Τα κονδύλια των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο παράρτημα Β του νόμου παρουσιάζονται διακεκριμένα χωρίς συμψηφισμούς.

10. Η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1β του άρθρου 17 του παρόντος νόμου.

11. Απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του Παραρτήματος Β' επιτρέπεται μόνο στις εξής περιπτώσεις:

α) Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπό τον όρο ότι θα τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.

β) Νέα κονδύλια μπορούν να προστίθενται, υπό τον όρο ότι το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.

γ) Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συγχωνεύονται όταν:

γ1) τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παρ. 2 του άρθρου 16 ή και

γ2) η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

12. Η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.

### **ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Το άρθρο αυτό καθιερώνει (παράγραφος 1) την υποχρέωση ενσωμάτωσης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου του συνόλου των καταχωρούμενων στα λογιστικά αρχεία συναλλαγών και γεγονότων.

Περαιτέρω, ορίζεται (παράγραφος 2) ότι 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 παρόντος νόμου.

Στις παραγράφους 3 έως 8 ορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσουν οι οντότητες, ανάλογα με το μέγεθός τους κατά το άρθρο 2, και σύμφωνα με τα σχετικά υποδείγματα του Παραρτήματος Β' του παρόντος νόμου. Ειδικές απλουστεύσεις παρέχονται για τις πολύ μικρές και τις μικρές οντότητες (συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις).

Στις παραγράφους 9 έως 12 καθορίζονται γενικές αρχές αναφορικά με τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

16.1.1 Με την παράγραφο 1 εισάγεται η γενική αρχή ότι όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως ορίζουν οι επιμέρους διατάξεις του νόμου.



16.2.1 Με την παράγραφο 2 εισάγεται η θεμελιώδης έννοια της εύλογης παρουσίασης (true and fair view ή fair presentation, in all material respects), η οποία αποτελεί το υπέρτατο κριτήριο στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με στόχο την παροχή αξιόπιστης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες.

16.2.2 Ιδιαίτερης σημασίας είναι η αναφορά ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπεται να καταρτίζονται για κάθε κατηγορία οντοτήτων αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο. Δηλαδή, εάν περιέχεται ουσιώδες σφάλμα ή παράλειψη, όπως επίσης εάν δεν έχει συνταχθεί ή δεν έχει δημοσιοποιηθεί έστω μία εκ των προβλεπόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, είναι σαφές ότι πάσχει από πλευράς εύλογης παρουσίασης το «ενιαίο σύνολο» των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεν καλύπτεται η σχετική απαίτηση του νόμου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 16.2.4 της παρούσης. Για παράδειγμα, όταν το προσάρτημα δεν περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες (αναλύσεις και γνωστοποιήσεις) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας δεν καλύπτουν την απαίτηση περί εύλογης παρουσίασης, έστω και εάν όλοι οι πίνακες (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων και, κατά περίπτωση, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και κατάσταση χρηματοροών) δεν έχουν ουσιώδες σφάλμα.

16.2.3 Η έννοια της εύλογης παρουσίασης δεν ορίζεται ρητά στο νόμο, ούτε στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ. Ωστόσο, βάσει όσων γίνονται γενικά παραδεκτά σε διεθνές επίπεδο, ένα λογιστικό πλαίσιο, όπως ο Ν. 4308/2014, αποσκοπεί στην εύλογη παρουσίαση όταν: (i) απαιτεί συμμόρφωση με τις καθοριζόμενες σε αυτό απαιτήσεις, (ii) απαιτεί ρητή αναφορά για παροχή πρόσθετων πληροφοριών εφόσον απαιτείται, και (iii) παρέχει ρητή δυνατότητα απόκλισης από τις αρχές του πλαισίου σε εκείνες τις εξαιρετικές περιπτώσεις που κρίνεται ως αναγκαίο για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης. Όλες αυτές οι απαιτήσεις καθορίζονται από την Οδηγία και έχουν εισαχθεί στο νόμο με τις κατωτέρω συγκεκριμένες διατάξεις του άρθρου 16, αλλά και ανάλογες διατάξεις των άρθρων 17 και 29:

α) την παράγραφο 1 του άρθρου 16 και την παράγραφο 1 του άρθρου 17 που προβλέπουν ρητά την υποχρέωση συμμόρφωσης με τις προβλέψεις του νόμου,

β) την παράγραφο 11 του άρθρου 16 περί απόκλισης από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων,

γ) την παράγραφο 12 του άρθρου 16 περί προσαρμογής της μορφής, του περιεχομένου και της ονοματολογίας των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας,

δ) την παράγραφο 9 του άρθρου 17 περί παρέκκλισης από διάταξη του νόμου προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα.

ε) την παράγραφο 2 του άρθρου 29 σύμφωνα με την οποία το προσάρτημα περιλαμβάνει, κατ'ελάχιστο, τις επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις των παραγράφων 3 έως 34 του άρθρου εκείνου, παρέχοντας έτσι την ευχέρεια στην οντότητα να παραθέτει οποιαδήποτε πρόσθετη πληροφορία που κατά την άποψη της διοίκησης συμβάλλει στην εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

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

α) Η πώληση ακινήτου από επιχείρηση που η συνήθης δραστηριότητά της δεν περιλαμβάνει αυτό το αντικείμενο, και η εμφάνιση του τιμήματος της πώλησης ως έσοδο και της λογιστικής αξίας του ακινήτου ως κόστος πωληθέντων, αντί της εμφάνισης του προκύπτοντος αποτελέσματος ως κέρδους ή ζημίας στο σχετικό κονδύλι της κατάστασης των αποτελεσμάτων. Υποθέτοντας ότι τα ποσά είναι σημαντικά, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν ικανοποιούν λογιστικά την

**ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟ 16 Ν. 4308/2014**

απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Ωστόσο, από φορολογικής σκοπιάς δεν γεννάται ζήτημα προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος ή ελεγκτικών επαληθεύσεων.

β) Η μη παράθεση των προβλεπόμενων πληροφοριών στο προσάρτημα, θίγει ευθέως το εύλογο της παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που απαιτεί ο νόμος, εφόσον οι εν λόγω πληροφορίες είναι σημαντικές, αλλά κατά κανόνα δεν έχει επίπτωση στις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

γ) Η χρήση λογιστικών συντελεστών απόσβεσης που στο μέλλον αποδεικνύονται εσφαλμένοι και διορθώνονται, ενώ για φορολογικούς σκοπούς έχουν χρησιμοποιηθεί οι προβλεπόμενοι από τη φορολογική νομοθεσία συντελεστές. Στην περίπτωση αυτή δε γεννάται ζήτημα προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και ελεγκτικών επαληθεύσεων.

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

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

16.3.2 Ο πίνακας του ισολογισμού ακολουθεί ένα υπόδειγμα που έχει τύχει ευρύτατης αποδοχής διεθνώς και είναι συμβατό με το υπόδειγμα που χρησιμοποιούν οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Έτσι, διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τον παρόντα νόμο με τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α.

16.3.3 Ο πίνακας της κατάστασης των αποτελεσμάτων περιλαμβάνει δύο μορφές παρουσίασης, την «κατά λειτουργία» (την οποία προέβλεπε και το Π.Δ. 1123/81) και την «κατ' είδος» που προβλέπεται τόσο από τα Δ.Π.Χ.Α., όσο και από την Οδηγία 34/2013 της Ε.Ε. Σημειώνεται ότι η «κατ' είδος» κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει παρουσίαση στην οποία εμφανίζονται κατ' είδος οι βασικοί λογαριασμοί των εσόδων και εξόδων, αποτελώντας στην ουσία μια σύνοψη της καταργηθείσας «Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης» του ΕΓΛΣ. Διευκρινίζεται ότι στην κατ' είδος παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο κονδύλι «Μεταβολές αποθεμάτων» περιλαμβάνεται το άθροισμα των μεταβολών του συνόλου των αποθεμάτων

(εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες και λοιπά υλικά).

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

16.3.5 Ο πίνακας της κατάστασης χρηματοροών είναι μία νέα, επίσης πολύ σημαντική χρηματοοικονομική κατάσταση, στην οποία παρουσιάζονται οι ταμειακές εισροές και εκροές της περιόδου, διαχωριζόμενες σε τρεις κατηγορίες: (α) τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, (β) τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες και (γ) τις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Η κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζεται με την έμμεση μορφή της που είναι και η πλέον συνήθης.

16.3.6 Το Προσάρτημα ή Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η τελευταία χρηματοοικονομική κατάσταση. Στο προσάρτημα παρέχονται περιγραφές, αναλύσεις και πρόσθετη πληροφόρηση για τα διάφορα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και για άλλα στοιχεία τα οποία δεν προβλέπεται να εμφανίζονται στους πίνακες των προαναφερθέντων τεσσάρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το προσάρτημα παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο και με παραπομπές στα επιμέρους κονδύλια των υπόλοιπων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (πίνακες), όταν συντρέχει περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29.

16.9.1 Με την παράγραφο 9 ορίζεται ότι τα κονδύλια των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρουσιάζονται διακεκριμένα χωρίς συμψηφισμούς. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται ουσιώδη και διαφορετικά (με βάση τις προβλέψεις του νόμου) κονδύλια του ενεργητικού να συμψηφίζονται μεταξύ τους και να παρουσιάζονται ως ένα κονδύλι. Η ίδια απαγόρευση συμψηφισμού ισχύει και για τα κονδύλια των εσόδων, των εξόδων, της καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων. Ομοίως, δεν επιτρέπεται να συμψηφίζονται κονδύλια του ενεργητικού με κονδύλια των υποχρεώσεων ή κονδύλια των εξόδων με κονδύλια των εσόδων. Συμψηφισμοί διαφορετικών κονδυλίων γίνονται μόνον όταν τα ποσά προς συμψηφισμό είναι επουσιώδη ή όταν οι συμψηφισμοί επιτρέπονται ή επιβάλλονται ρητά από το νόμο. Τέτοιες περιπτώσεις, είναι:

α) ο συμψηφισμός στην κατάσταση αποτελεσμάτων των κερδών και ζημιών που προκύπτουν από αντισταθμισμένο στοιχείο και αντισταθμίζον μέσο, στην περίπτωση που εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης [περίπτωση (γ) της παραγράφου 11 του άρθρου 24 του νόμου], και

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

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

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

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

## ΑΡΘΡΟ 17

### ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 αυτού του νόμου.

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περιόδους) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

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

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

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

θ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται.

2. Κάθε κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης περιόδου. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν ποσά σε καμία περίοδο, το σχετικό κονδύλι παραλείπεται.

3. Στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που ικανοποιούν τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης αναγνωρίζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων, κατά περίπτωση. Η μη αναγνώριση των στοιχείων αυτών δεν υποκαθίσταται από σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

4. Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των πινάκων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του άρθρου 16.

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

6. Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων.

7. Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.

8. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

9. Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίασης, επιβάλλεται παρέκκλιση από τη διάταξη αυτή προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα.

10. Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιμετρώνται, σύμφωνα με το κεφάλαιο 5 του παρόντος νόμου.

11. Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου:

α) Τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους.

β) Οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 17 θέτει τις γενικές λογιστικές αρχές για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, ορίζεται (παράγραφος 1) ότι οι καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται με σαφήνεια και σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας. Στην ίδια παράγραφο παρατίθεται εξειδίκευση αυτών των βασικών αρχών. Άλλες σημαντικές αρχές παρατίθενται στις παραγράφους 2 έως 10. Ιδιαίτερη αναφορά γίνεται στην παράγραφο 9 στην οποία εάν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή ενός κανόνα έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση περί εύλογης παρουσίασης, επιβάλλεται παρέκκλιση από το συγκεκριμένο κανόνα, προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα.

Τέλος, ορίζεται στην παράγραφο 11 ότι εάν η θεμελιώδης παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας δεν ισχύει για μια οντότητα, κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τα περιουσιακά της στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες



τους ενώ οι υποχρεώσεις της, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

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

17.1.2 Η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται). Για παράδειγμα, η λήψη ενός δανείου κατά την ημερομηνία ισολογισμού, επιβάλλεται να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο, ώστε να απεικονισθούν τα ληφθέντα ταμειακά διαθέσιμα και η αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση. Ομοίως, οι δουλευμένοι τόκοι ενός δανείου επιβάλλεται να αναγνωρισθούν ως έξοδο στην περίοδο που αφορούν, έστω και εάν σύμφωνα με τη σχετική δανειακή σύμβαση οφείλονται να πληρωθούν στην επόμενη περίοδο. Ο χειρισμός αυτός οδηγεί στην εμφάνιση του σχετικού εξόδου στην κλειόμενη χρήση που αφορά, καθώς και στην αντίστοιχη αύξηση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προς τον δανειστή και τη μείωση της καθαρής θέσης.

17.1.3 Η αρχή του δεδουλευμένου αφορά τις συνδεδεμένες καταστάσεις του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων και της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης. Προφανώς δεν αφορά την κατάσταση χρηματοροών που εκφράζει την ταμειακή βάση της λογιστικής.

17.1.4 Η θεμελιώδης αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) θεωρείται ότι ισχύει για μια οντότητα, εκτός εάν η διοίκησή της προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή παρά να διακόψει τη λειτουργία της.

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

17.1.6 Όταν η οντότητα έχει παρελθόν κερδοφόρων δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δε χρειάζεται ιδιαίτερη ανάλυση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή. Σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση μπορεί να χρειάζεται να λάβει υπόψη της ένα ευρύ φάσμα παραγόντων, που σχετίζονται με την τρέχουσα και την αναμενόμενη κερδοφορία, τα προγράμματα εξόφλησης χρεών και τις πιθανές εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης, πριν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι η ορθή.

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

17.1.8 Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας. Με τον όρο αυτό νοούνται οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης,



παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που υιοθετούνται από την οντότητα και επιτρέπονται ή επιβάλλονται από τον παρόντα νόμο. Περαιτέρω, κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται οι αρχές των περιπτώσεων (α) έως (θ) της παραγράφου 1 του άρθρου 17. Ιδιαίτερα:

α) Συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών. Η αρχή αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Αλλαγή των λογιστικών πολιτικών είναι επιτρεπτή σε δύο μόνο περιπτώσεις. Πρώτον, όταν η αλλαγή επιβάλλεται από τροποποίηση του λογιστικού πλαισίου, εν προκειμένω του παρόντος νόμου. Δεύτερον, όταν η αλλαγή αποφασίζεται από την ίδια την οντότητα και με την προϋπόθεση ότι, κατά την τεκμηριωμένη κρίση της οντότητας, η νέα πολιτική παρέχει πιο αξιόπιστη και πιο σχετική πληροφόρηση για τις επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων στη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις χρηματοροές της οντότητας (υπηρετεί καλύτερα στο στόχο της εύλογης παρουσίασης). Στην δεύτερη αυτή περίπτωση, η νέα πολιτική πρέπει να προβλέπεται από το πλαίσιο του παρόντος νόμου, διότι αν δεν προβλέπεται, η υιοθέτησή της συνιστά λάθος και όχι αλλαγή λογιστικής πολιτικής. Αλλαγή λογιστικής πολιτικής, για παράδειγμα, συνιστά η απόφαση για επιμέτρηση των αποθεμάτων με την μέθοδο FIFO έναντι της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους που χρησιμοποιείται μέχρι την αλλαγή, δεδομένου ότι και οι δύο μέθοδοι προβλέπονται και είναι αποδεκτές από το πλαίσιο του παρόντος νόμου. Αντίθετα η υιοθέτηση της μεθόδου LIFO, ενώ η οντότητα χρησιμοποιούσε την FIFO, δεν συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής, αλλά λάθος, διότι δεν προβλέπεται ως αποδεκτή μέθοδος από τον παρόντα νόμο. Τα θέματα της αλλαγής λογιστικών πολιτικών και των λαθών σχολιάζονται εκτενώς στο άρθρο 28 του νόμου. Άλλες περιπτώσεις αλλαγής λογιστικής πολιτικής είναι η υιοθέτηση εύλογων αξιών έναντι του ιστορικού κόστους που χρησιμοποιούσε η οντότητα μέχρι την αλλαγή (και το αντίστροφο), η έναρξη αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων ενώ η οντότητα δεν αναγνώριζε τέτοια στοιχεία βάσει των προβλέψεων του νόμου, η παύση κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού, ενώ η οντότητα κεφαλαιοποιούσε το κόστος δανεισμού μέχρι την αλλαγή (και το αντίστροφο), κλπ.

β) Μέριμνα ώστε τα ποσά της προηγούμενης περιόδου να είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα ποσά της τρέχουσας περιόδου. Για παράδειγμα, ένα κονδύλι της προηγούμενης χρήσης δεν ήταν σημαντικό λόγω μεγέθους και δεν εμφανίσθηκε διακεκριμένα, αλλά στην επόμενη (τρέχουσα) περίοδο το συγκεκριμένο κονδύλι καθίσταται σημαντικό και πρέπει να παρουσιαστεί ξεχωριστά. Για λόγους συγκρισιμότητας, ως συγκριτικό μέγεθος της τρέχουσας περιόδου το κονδύλι αυτό μπορεί (είναι χρήσιμο) να εμφανιστεί διακεκριμένα. Για παράδειγμα, έστω μια επένδυση σε τίτλους καθαρής θέσης (π.χ. μετοχές) που εμφανίσθηκε στην περίοδο 20X0 στο κονδύλι «Λοιπές απαιτήσεις» λόγω μη σημαντικού ποσού. Εάν η επένδυση αυτή καταστεί σημαντική από πλευράς ποσού στην περίοδο 20X1, είναι ενδεδειγμένο να μεταφερθεί, στις συγκριτικές καταστάσεις του 20X1, στο προβλεπόμενο για την περίπτωση κονδύλι του ισολογισμού, στο οποίο θα εμφανισθεί η επένδυση στο 20X1.

γ) Σύνεση (prudence) στην επιμέτρηση των στοιχείων. Η αρχή της σύνεσης υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, όπως αυτή ορίζεται από το πλαίσιο του παρόντος νόμου, πρέπει να γίνεται τηρώντας ουδέτερη και όχι ατεκμηρίωτα αισιόδοξη στάση αναφορικά με εκτιμήσεις για το παρόν και το μέλλον. Η έννοια της σύνεσης συχνά συγχέεται με την έννοια της συντηρητικότητας (conservatism) που στη διεθνή λογιστική πρακτική (π.χ. Δ.Π.Χ.Α.) έχει εγκαταλειφθεί. Στην ακραία εκδοχή της, η αρχή της συντηρητικότητας οδηγεί στην υιοθέτηση των πλέον δυσμενών εκτιμήσεων έστω και εάν έχουν πολύ μικρή πιθανότητα επέλευσης, γεγονός που είναι σε αντίθεση με την αρχή της εύλογης παρουσίασης. Στα πλαίσια του ιστορικού κόστους επίσης, η συντηρητικότητα εκλαμβάνονταν ως απαγόρευση λογισμού μη

πραγματοποιηθέντων κερδών, δηλαδή κερδών από επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους.

δ) Υποχρέωση αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών, ανεξάρτητα του εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία. Με τον όρο αρνητικές προσαρμογές της αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων νοούνται οι προσαρμογές που επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, όπως για παράδειγμα οι αποσβέσεις και οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, που λαμβάνουν χώρα στην περίοδο, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Αρνητικές προσαρμογές μπορεί να προκύπτουν και από επαχθείς συμβάσεις. Επαχθής σύμβαση είναι μια σύμβαση στην οποία το κόστος εκπλήρωσης της αναληφθείσας δέσμευσης υπερβαίνει το οικονομικό όφελος που αναμένεται να ληφθεί από αυτή τη σύμβαση.

Σημείωση:

Επαχθής σύμβαση μπορεί να προκύπτει από εσφαλμένες εκτιμήσεις της οντότητας ή και από πρόθεση, για λόγους εμπορικής πολιτικής, όπως σε μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών, ή κατασκευής έργου για λογαριασμό τρίτου, που το εκτιμώμενο κόστος εκπλήρωσης της αναληφθείσας δέσμευσης υπερβαίνει το συμβατικό έσοδο. Στην περίπτωση αυτή η διαπιστωθείσα διαφορά αναγνωρίζεται ως ζημία, στο χρόνο που διαπιστώνεται. Για παράδειγμα σε μια σύμβαση παροχής υπηρεσίας, που θα διαρκέσει τρία έτη, αν στο δεύτερο έτος διαπιστωθεί ότι το κόστος ολοκλήρωσης θα ανέλθει σε 110 ευρώ ενώ το συμβατικό έσοδο είναι 100 ευρώ, η διαφορά των 10 ευρώ πρέπει να βαρύνει συνολικά τα αποτελέσματα του δεύτερου έτους.

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

στ) Υποχρέωση άμεσης αναγνώρισης λαθών που αφορούν σε προηγούμενη περίοδο και αποκαλύπτονται στην τρέχουσα περίοδο.

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

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

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

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

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

του αγαθού, αν και δεν έχει μεταβιβαστεί η κυριότητά του και (β) οι μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χρηματοδοτική μίσθωση, στην οποία ο μισθωτής αποκτά επί της ουσίας το μισθωμένο αγαθό, παρότι δεν έχει την κυριότητα αυτού κατά το νομικό τύπο.

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

17.8.1 Με την παράγραφο 8, ορίζεται ότι γεγονότα που γίνονται εμφανή μετά την λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

17.8.2 Παραδείγματα περιπτώσεων γεγονότων υπό 17.8.1 που γίνονται εμφανή μετά την λήξη της περιόδου είναι:

α) η πτώχευση ενός πελάτη λόγω συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, γεγονός που υποδηλώνει ότι πρέπει να αναγνωρισθεί η σχετική απομείωση.

β) η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σε τιμές που υποδηλώνουν ότι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού υπολείπεται της τιμής κτήσης και συνεπώς έχει προκύψει ζημία που πρέπει να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο.

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

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

α) η πτώση της τρέχουσας αξίας ενός χρεογράφου μετά την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού).

β) η μεταβολή της συναλλαγματικής ισοτιμίας μετά την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού).

17.9.1 Όταν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας διάταξης του νόμου έρχεται σε αντίθεση με την υποχρέωση περί εύλογης παρουσίασης (παράγραφος 2 του άρθρου 16), επιβάλλεται

παρέκκλιση από την διάταξη αυτή προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα. Η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις των μικρών, μεσαίων και μεγάλων οντοτήτων του άρθρου 2 του νόμου που εφαρμόζουν υποχρεωτικά τις, προερχόμενες από την Οδηγία 34/2013, λογιστικές προβλέψεις του νόμου. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την περίπτωση (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 30, οι πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 που, κάνοντας χρήση της παραγράφου 8 του άρθρου 16, δεν συντάσσουν ισολογισμό (συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων), δύνανται να μην παρεκκλίνουν από τις διατάξεις του παρόντος νόμου για σκοπούς εύλογης παρουσίασης. Περαιτέρω, σύμφωνα με την περίπτωση (α) της παραγράφου 7 του άρθρου 30, οι πολύ μικρές οντότητες των περιπτώσεων (α) και (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 που, κάνοντας χρήση της παραγράφου 7 του άρθρου 16, συντάσσουν συνοπτικό ισολογισμό και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, δεν δύνανται να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις του νόμου αυτού για σκοπούς εύλογης παρουσίασης.

### ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

**ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2064/24.8.2022.- Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των δαπανών που εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 17 του ν.4308/2014 (Α'251).**

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (Α' 167, ΚΦΕ), το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

2. Περαιτέρω, με το άρθρο 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

3. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν μεταξύ άλλων οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ΚΦΕ, διευκρινίστηκε ότι, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Συνεπώς, λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (σχετ: Ε.2198/2021 εγκύκλιος).

4. Με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 17 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση,

αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

5. Ενόψει των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι ειδικά για τις δαπάνες οι οποίες με βάση τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014, επηρεάζουν τα κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων της κλειόμενης περιόδου, λόγω γεγονότων που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου αλλά πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το αρμόδιο όργανο, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους που αφορούν.

6. Επιπλέον επισημαίνεται ότι με δεδομένο ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους (παρ. 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ), ενώ η έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πραγματοποιείται το αργότερο έως τη δεκάτη (10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης (άρθρα 119 του ν.4548/2018, 69 του ν.4072/2012 και 10 του ν.3190/1955), στην περίπτωση που συντρέχει θέμα εφαρμογής των πιο πάνω διατάξεων του ν.4308/2014 και το αρμόδιο όργανο για την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συνέρχεται μετά την καταληκτική προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, η έκπτωση των υπόψη δαπανών θα πραγματοποιηθεί με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, εφαρμοζόμενων των διατάξεων του ν.4174/2013. Σε περίπτωση παράτασης της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος σε κάποιο φορολογικό έτος, πέραν της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ και σύγκλησης του αρμοδίου οργάνου για την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πριν την παρέλευση της προθεσμίας αυτής, η εν λόγω έκπτωση δύναται να πραγματοποιηθεί με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του υπόψη έτους.

Για παράδειγμα, νομικό πρόσωπο του οποίου το φορολογικό έτος έληξε την 31.12.202X αν και είχε συντάξει τις οικονομικές του καταστάσεις μέχρι την 30.6.202(X+1), στη συνέχεια και μέχρι την προθεσμία έγκρισης αυτών από το αρμόδιο όργανο προέκυψαν γεγονότα της παρ. 8 του άρθρου 17 του ν.4308/2014, με συνέπεια η εταιρεία να προβεί στην τροποποίηση των οικονομικών της καταστάσεων και στην επιβάρυνση των αποτελεσμάτων του εν λόγω έτους με εκπιπόμενες φορολογικά δαπάνες. Στην περίπτωση αυτή, το νομικό πρόσωπο θα εκπέσει τις υπόψη δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 202X.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

#### ΑΡΘΡΟ 18

##### ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

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

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

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

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

στ)<sup>(1)</sup> Οι δαπάνες που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις με έδρα την ημεδαπή σε εταιρείες του εξωτερικού, για την απόκτηση δικαιώματος εισόδου και τοποθέτησης προϊόντων σε σημεία πώλησης στο εξωτερικό (listing fees, slotting fees), καθώς και οι δαπάνες προώθησης, προβολής και διαφήμισης και οι δαπάνες έρευνας αγοράς, δύναται να αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

2. Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία

α) Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.

(1) Η περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 58 του ν. 4876/2021 και εφαρμόζεται για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2022 και εφεξής, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου.



**β)** Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.

**γ)** Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει επίσης μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.

**δ)** Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.

**ε)** Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

**στ)** Με την εξαίρεση των δαπανών ανάπτυξης της παραγράφου 1, εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται.

### 3. Προσαρμογή αξιών

#### α) Αποσβέσεις

**α.1)** Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

**α.2)** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

**α.3)** Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

**α.4)** Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ωστόσο, βελτιώσεις αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση.

**α.5)** Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, δεν αποσβένονται.

**α.6)** Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

**α.7)** Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

**α.8)**<sup>(1)</sup> Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία της περ. στ) της παρ. 1 αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία.

#### β) Απομείωση

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

(1) Η υποπερίπτωση 8 της περίπτωσης α' της παραγράφου 13 του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 58 του ν. 4876/2021 και εφαρμόζεται για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2022 και εφεξής, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου.

ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

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

**β.3)** Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.

**β.4)** Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.

**β.5)** Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

**β.6)** Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

#### 4. Παύση αναγνώρισης παγίων

**α)** Ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

**β)** Το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

**γ)** Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο χρόνο που το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από τον παρόντα νόμο.

#### 5. Χρηματοδοτική μίσθωση

**α)** Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου για τα αντίστοιχα ιδιόκτητα στοιχεία. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

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

**γ)** Πώληση περιουσιακών στοιχείων που στη συνέχεια επαναμισθώνονται με

χρηματοδοτική μίσθωση, λογιστικά αντιμετωπίζεται από τον πωλητή ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία.

#### 6. Λειτουργική μίσθωση

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

β) Ο μισθωτής παγίων βάσει λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζει τα μισθώματα ως έξοδα στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την κατανομή του εξόδου των μισθωμάτων στη διάρκεια της μίσθωσης.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 18 ορίζει τους λεπτομερείς κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης διαφόρων κατηγοριών ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων είτε αποκτώμενων από τρίτους είτε ιδιοπαραγόμενων.

Συγκεκριμένα, η παράγραφος 1 αναφέρεται στα διάφορα ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία, καθώς και στους σχετικούς λογιστικούς κανόνες, ενώ η παράγραφος 2 αναφέρεται στα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία. Στην παράγραφο 3 παρατίθενται οι κανόνες για την προσαρμογή λογιστικών αξιών παγίων στα πλαίσια του ιστορικού κόστους (αποσβέσεις και απομειώσεις), ενώ η παράγραφος 4 πραγματεύεται το ζήτημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης και του τρόπου εμφάνισης των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, λαμβάνοντας υπόψη και το σχετικό ορισμό του παραρτήματος Α'. Το θέμα αντιμετωπίζεται τόσο από την πλευρά του μισθωτή όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή. Στην ίδια παράγραφο αντιμετωπίζεται και το θέμα της πώλησης περιουσιακών στοιχείων και επαναμίσθωσης αυτών με χρηματοδοτική μίσθωση.

#### ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Με την περίπτωση β1 της παραγράφου 3 ορίζεται ότι «τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από την λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημιάς απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα». Επισημαίνεται ότι στο αντίστοιχο άρθρο 12 παρ. 6 περ. β' της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ δεν γίνεται αναφορά σε «ανακτήσιμη αξία» («recoverable amount») και ορίζεται μόνο ότι «διορθώσεις αξιών γίνονται στα πάγια στοιχεία ενεργητικού, ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη διάρκεια οικονομικής χρησιμότητας ή όχι, ούτως ώστε να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αν προβλέπεται ότι η μείωση της αξίας τους θα είναι μόνιμη».

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

18.1.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά ή άυλα ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση) τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

18.1.2 Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο.

18.1.3 Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενός πάγιου στοιχείου προσαυξάνει το κόστος κτήσης του, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της αρχικής εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, ανεξάρτητα από το ύψος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Δηλαδή, όταν το κόστος αυτό δεν σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή υπηρεσιών (δεν έχει σχέση με το ύψος της παραγωγής) και η σχετική δαπάνη θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας του παγίου.

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

18.1.5 Όταν το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών (συναρτάται με το ύψος παραγωγής), η σχετική δαπάνη δεν προσαυξάνει την αξία του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση, αλλά το ποσό που αναλογεί στο ύψος παραγωγής μιας περιόδου επιβαρύνει το σχετικό κόστος παραγωγής με αναγνώριση της σχετικής πρόβλεψης (υποχρέωσης) στον ισολογισμό. Για παράδειγμα, σε ένα ορυχείο το κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος συναρτάται με την ποσότητα εξόρυξης του ορυκτού, και το σχετικό ποσό προσαυξάνει το κόστος παραγωγής κάθε περιόδου. Αντίθετα, το κόστος απομάκρυνσης μιας ανεμογεννήτριας στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής της ζωής δε συναρτάται με το βαθμό χρήσης της σε μια περίοδο και επιβαρύνει το κόστος κτήσης αυτής κατά την αρχική της αναγνώριση.

18.1.6 Ένα πάγιο είναι δυνατόν να αποτελείται από περισσότερα συστατικά στοιχεία, κάθε ένα εκ των οποίων δύναται να έχει σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική ωφέλιμη οικονομική ζωή και ποικίλλουσα υπολειμματική αξία. Στην περίπτωση αυτή, το κάθε συστατικό παρακολουθείται ως διακεκριμένο πάγιο, δηλαδή για κάθε συστατικό τηρείται ξεχωριστή μερίδα στο αρχείο παγίων (μητρώο παγίων), έστω και εάν το σύνολο των επιμέρους συστατικών θεωρείται λειτουργικά ενιαίο πάγιο, με την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική. Η παρακολούθηση των συστατικών γίνεται βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Οίκοθεν νοείται ότι στην περίπτωση αυτή το συνολικό κόστος του παγίου επιμερίζεται στα επιμέρους συστατικά κατά την αρχική αναγνώριση.

18.1.7 Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης. Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο.

18.1.8 Στα πλαίσια της παραγράφου 18.1.7 της παρούσης, κάποια πάγια ενδεχομένως να απαιτούν σημαντικές επιθεωρήσεις/συντηρήσεις σε τακτά διαστήματα, για εντοπισμό τεχνικών προβλημάτων ή ελαττωμάτων, ανεξαρτήτως του εάν θα λάβει χώρα αντικατάσταση μερών. Το κόστος τέτοιων επιθεωρήσεων/συντηρήσεων ενδέχεται να είναι σημαντικό. Στην περίπτωση αυτή, και με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίας, το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης/συντήρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο, συστατικό του κτηθέντος παγίου, βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω κόστος αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του παγίου κατά την αρχική αναγνώριση και υπόκειται (αυτό το συστατικό) σε απόσβεση στο χρονικό διάστημα που αφορά.

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

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

α) Οι δαπάνες για τη δημιουργία και εκκίνηση μιας οντότητας, που περιλαμβάνουν νομικά κόστη και κόστη γραμματειακής υποστήριξης που αναλαμβάνονται κατά την ίδρυση μιας οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης (κόστη προ της έναρξης), δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (κόστη προ της λειτουργίας).

β) Οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού.

γ) Οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης,

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

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

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

α) Τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση της αξίας τους η οποία διενεργείται σε κάθε χρήση και ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία.

β) Τα πάγια στοιχεία με τεκμηριωμένα απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή [(not limited) ωφέλιμη οικονομική ζωή κατά την Οδηγία 34/2013] δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

γ) Όλα τα πάγια στοιχεία και ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει προκύψει απομείωση και η απομείωση αυτή είναι μόνιμη, δηλαδή δεν προβλέπεται κατά το χρόνο που έχει προκύψει ότι θα αναστραφεί.

18.1.13 Ακίνητα σε οικοπέδα τρίτων. Συχνά μια οντότητα (μισθώτρια) συμφωνεί με τον ιδιοκτήτη οικοπέδου την ανέγερση επί αυτού ακινήτου αναλαμβάνοντας το σχετικό κόστος. Με βάση τους συνήθεις όρους σχετικών συμβάσεων, η μισθώτρια οντότητα δικαιούται να χρησιμοποιεί το ακίνητο για μια χρονική περίοδο. Η μισθώτρια οντότητα δεν έχει την ιδιοκτησία του ανεγειρόμενου ακινήτου, αλλά τη χρήση αυτού για συγκεκριμένη χρονική περίοδο που ορίζεται



στη σύμβαση. Αλλωστε, ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου έχει, κατά κανόνα, το νομικό τίτλο κυριότητας του ανεγειρόμενου ακινήτου. Η λογιστική της ανέγερσης κτηρίου επί οικοπέδου τρίτου ακολουθεί τις παρακάτω αρχές:

Λογιστική της οντότητας-ιδιοκτήτη του οικοπέδου

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

α1) Το κτήριο υπόκειται σε αποσβέσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου.

α2) Η υποχρέωση μεταφέρεται στα αποτελέσματα ως έσοδο από μισθώματα (ενοίκια) με την σταθερή μέθοδο, στις περιόδους που η μισθώτρια οντότητα χρησιμοποιεί το κτήριο βάσει της σύμβασης.

β) Όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια το χρησιμοποιεί, η σύμβαση για την ανέγερση του ακινήτου είναι στην ουσία μια χρηματοδοτική μίσθωση με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από το μισθωτή και με καθαρή επένδυση για τον εκμισθωτή 0 (μηδέν). Στην περίπτωση αυτή, η εκμισθώτρια οντότητα (ιδιοκτήτης του οικοπέδου) δεν αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό της από τη σύμβαση.

γ) Το καταβαλλόμενο ενοίκιο από τον μισθωτή στο εκμισθωτή για τη χρήση του οικοπέδου, δεδομένου ότι η μίσθωση του οικοπέδου (που ανήκει στον εκμισθωτή), είναι σε κάθε περίπτωση λειτουργική, καταχωρείται ως έξοδο του μισθωτή και έσοδο του εκμισθωτή, αντίστοιχα, βάσει της παραγράφου 18.6.1 της παρούσης.

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

Λογιστική της μισθώτριας οντότητας

α) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τον χρόνο της μίσθωσης (χρόνος χρήσης), το κόστος κατασκευής του ακινήτου αναγνωρίζεται ως άλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο (συμβατική χρήση ακινήτου), υποκείμενο στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 18.3α.9 και 18.3.β.3 της παρούσης.

β) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου παγίου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια συμβατικά το χρησιμοποιεί, η σύμβαση είναι στην ουσία χρηματοδοτική μίσθωση, με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από τη μισθώτρια. Η οντότητα αναγνωρίζει το πάγιο ως ακίνητο (κτήριο), το οποίο υπόκειται στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης).

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

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

Παράδειγμα

Στις 02/01/20Χ0 η ΑΛΦΑ ολοκλήρωσε την κατασκευή κτηρίου επί οικοπέδου ιδιοκτησίας της ΒΗΤΑ. Το κόστος ανέγερσης ανήλθε στο ποσό των 2.400.000 ευρώ. Με βάση τη σχετική σύμβαση, η ΑΛΦΑ θα έχει συμβατικά τη χρήση του παγίου για 10 έτη, χωρίς την καταβολή



οποιαδήποτε ποσού στη ΒΗΤΑ. Στο τέλος της δεκαετίας, η ΑΛΦΑ παραδίδει τη χρήση του ακινήτου στη ΒΗΤΑ. Το κτήριο έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 25 ετών.

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

Ανάλυση - Απάντηση, ΑΛΦΑ

α) Με βάση τις παρατιθέμενες πληροφορίες, η ΑΛΦΑ αναγνωρίζει τη χρήση του ακινήτου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αξίας 2.400.000 ευρώ.

β) Το άυλο στοιχείο ποσού των 2.400.000 ευρώ αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο στη δεκαετή περίοδο, και έτσι προκύπτει ετήσιο έξοδο αποσβέσεων 240.000 ευρώ.

Λογιστικές εγγραφές

02/01/20X0			
Συμβατική χρήση ακινήτου (άυλο πάγιο)		2400000	
Ταμειακά διαθέσιμα			2400000
31/12/Χ0 (και κάθε ετήσια περίοδο της δεκαετίας)			
Αποσβέσεις συμβατικής χρήσης ακινήτου		240000	
Αποσβεσμένη συμβατική χρήση ακινήτου			240000

Ανάλυση - Απάντηση, ΒΗΤΑ

γ) Η ΒΗΤΑ αναγνωρίζει κτήριο αξίας 2.400.000 ευρώ και ισόποση υποχρέωση (έσοδο επομένων χρήσεων).

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

Λογιστικές εγγραφές

02/01/20X0		
Κτήρια	2,400,000	
Έσοδα επομένων χρήσεων		2,400,000
31/12/Χ0 (και κάθε ετήσια περίοδο της δεκαετίας)		
Αποσβέσεις κτηρίων ( $2.400.000 / 25$ )	96,000	
Αποσβεσμένα κτήρια		96,000
Έσοδα επομένων χρήσεων	240,000	
Έσοδα ενοικίων		240,000

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

18.1.15 Ιδιαίτερες περιπτώσεις παγίων είναι περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις παραχώρησης μεταξύ Δημοσίου και οντότητας (φορέας εκμετάλλευσης). Οι συμβάσεις αυτές μπορεί να αφορούν την κατασκευή ή και την εκμετάλλευση υποδομών κοινής ωφέλειας (π.χ. δρόμοι, γέφυρες, σήραγγες, φυλακές, νοσοκομεία, αερολιμένες, εγκαταστάσεις ύδρευσης, δίκτυα παροχής ενέργειας και τηλεπικοινωνιών, κ.λπ.). Σε αυτές τις περιπτώσεις το Δημόσιο, ως παραχωρούσα αρχή, ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες τις οποίες πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης της υποδομής και καθορίζει τα πρόσωπα προς τα οποία πρέπει να παρέχονται οι υπηρεσίες καθώς και την τιμή. Στο τέλος της περιόδου της σύμβασης, η υποδομή περιέρχεται στην παραχωρούσα αρχή.

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

18.1.17 Στις συμβάσεις παραχώρησης, η οντότητα (φορέας εκμετάλλευσης) για τις υπηρεσίες κατασκευής και αναβάθμισης των υποδομών κοινής ωφέλειας:

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

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

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

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

18.2.2 Η κεφαλαιοποίηση των τόκων γίνεται βάσει της διενέργειας των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιούνται για την ιδιοπαραγωγή του παγίου και περιλαμβάνει τόσο τους τόκους δανειακών υποχρεώσεων που αφορούν το συγκεκριμένο πάγιο, όσο και τόκους του γενικού δανεισμού της οντότητας. Η κεφαλαιοποίηση των τόκων αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργός ανάπτυξη του παγίου διακόπτεται. Για πρακτικούς σκοπούς εφαρμογής της διάταξης, μπορεί να προσδιορίζεται ένα μέσο επιτόκιο δανεισμού της οντότητας που εφαρμόζεται επί των επενδυτικών δαπανών. Για παράδειγμα αν οι επενδυτικές δαπάνες είναι συνεχείς κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου και ανήλθαν σε 10.000 ευρώ, θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν στο μέσο της περιόδου και με μέσο επιτόκιο δανεισμού 5%, δίνουν ποσό τόκων που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί  $10.000/2 \times 5\% = 250$  ευρώ.

18.2.3 Η επιβάρυνση του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων παγίων με τόκους προϋποθέτει ότι η πολιτική αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των ιδιοπαραγόμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία παρέχεται η σχετική δυνατότητα από το νόμο (πάγια και αποθέματα). Δηλαδή, δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά, για παράδειγμα μόνο στα πάγια και όχι στα αποθέματα (εφόσον υπάρχουν αποθέματα), ή επιλεκτικά μόνο σε κάποια στοιχεία κάθε μιας από τις δύο κατηγορίες.

18.2.4 Δεν υπάρχει εννοιολογική διαφορά σε ότι αφορά το κόστος ιδιοπαραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου σε σχέση με τα μη βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, όπως τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια. Δηλαδή, το κόστος ιδιοπαραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει στην κατάσταση λειτουργίας για τη χρήση που προορίζεται, όπως ισχύει και για τα μη βιολογικά. Παρακάτω παρέχεται ένα σχετικά απλό παράδειγμα παραγωγής ζωικού βιολογικού παγίου (αγελάδες γαλακτοπαραγωγής).

#### Παράδειγμα

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

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

β) Στις 28.02.20X2 οι αγελάδες γονιμοποιήθηκαν με κόστος γονιμοποίησης 25 ευρώ ανά αγελάδα.

γ) Την 31.12.20X2 οι αγελάδες γέννησαν 100 νεογνά μοσχάρια και μπήκαν στην γαλακτοπαραγωγική διαδικασία άμεσα, την 01.01.20X3.

δ) Τα 100 νεογνά πουλήθηκαν σε εκτροφείς βοοειδών την 01.03.20X3 αντί 200 ευρώ το ένα (μέση τιμή).

ε) Την 02.03.20X3 οι αγελάδες γονιμοποιήθηκαν εκ νέου με κόστος γονιμοποίησης 70 ευρώ ανά αγελάδα.

στ) Στις 27.12.20X3 οι αγελάδες γέννησαν 100 νεογνά μοσχάρια, τα οποία η επιχείρηση σκοπεύει να πωλήσει σε εκτροφείς βοοειδών στο τέλος Φεβρουαρίου 20X4 με εκτιμώμενη τιμή πώλησης 250 ευρώ το ένα.

ζ) Το κόστος ζωοτροφών και ιατροφαρμακευτικής φροντίδας ανά αγελάδα ανήλθε σε 400 ευρώ για το 20X1, σε 800 ευρώ για το 20X2 και σε 2.100 ευρώ για το 20X3.

η) Οι λοιπές δαπάνες της μονάδας που αφορούν την εκτροφή αγελάδων (εγκαταστάσεις στέγασης, αποσβέσεις μηχανημάτων, καθαρισμός, ηλεκτρική ενέργεια, μισθοδοσία εργαζομένων, κλπ.) για το έτος 20X1 ανήλθαν σε 45.000 ευρώ, για το έτος 20X2 σε 55.000 ευρώ και για το έτος 20X3 σε 70.000 ευρώ.

θ) Με βάση το μέσο ύψος του σχετικού δανεισμού και το επιτόκιο της χρηματοδοτούσας τράπεζας, οι τόκοι που αφορούν τη χρηματοδότηση της απόκτησης και εκτροφής των αγελάδων για το έτος 20X1 ανήλθαν σε 8.000 ευρώ, για το έτος 20X2 σε 14.000 ευρώ και το 20X3 σε 18.000 ευρώ.

ι) Στη διάρκεια του 20X3, οι 100 αγελάδες παρήγαγαν 900 τόνους γάλακτος που πωλήθηκε προς 400 ευρώ ο τόνος (0,40 ευρώ το κιλό).

#### Λογιστικές πολιτικές

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

β) Με βάση το μέγεθος των σχετικών ποσών (κριτήριο σημαντικότητας), η εκτροφή των νεαρών μοσχαριών μέχρι την πώλησή τους δεν παρακολουθείται ως ξεχωριστό κέντρο κόστους.

γ) Το έσοδο από την πώληση των νεαρών μοσχαριών θεωρείται ως «Πώληση λοιπών αποθεμάτων» που προσαυξάνει τον καθαρό κύκλο εργασιών.

δ) Το κόστος της πρώτης γονιμοποίησης θεωρείται κόστος κτήσης του βιολογικού παγίου, καθώς το κόστος αυτό είναι απαραίτητο μέχρι το πάγιο (αγελάδες) να είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζονται (γαλακτοπαραγωγή). Το κόστος της δεύτερης γονιμοποίησης των αγελάδων κατά το έτος 20X3, όταν πλέον έχουν ήδη καταστεί βιολογικά πάγια σε λειτουργία, θεωρείται κόστος κτήσης του γάλακτος, καθώς χωρίς τακτικά επαναλαμβανόμενες εγκυμοσύνες δεν είναι δυνατή η παραγωγή γάλακτος πέραν ενός διαστήματος 12 περίπου μηνών από τον τοκετό.

ε) Το κόστος εκτροφής και τα λοιπά έξοδα συντήρησης των αγελάδων από το χρόνο έναρξης της γαλακτοπαραγωγής, επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής του γάλακτος.

Σημείωση επί των λογιστικών πολιτικών

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

Ζητείται

α) Να υπολογιστεί το κόστος κτήσης των βιολογικών παγίων υπό ανάπτυξη για το έτος 20X1.

β) Να υπολογιστεί το κόστος κτήσης των βιολογικών παγίων των οποίων ολοκληρώθηκε η ανάπτυξη εντός του έτους 20X2.

γ) Να υπολογιστεί το κόστος παραγωγής του γάλακτος για το έτος 20X3 και το μικτό κέρδος από την πώληση γάλακτος.

Σημειώσεις – Πρόσθετες πληροφορίες

α) Στη διατύπωση του παραδείγματος έχουν γίνει δεκτές ορισμένες απλουστευτικές υποθέσεις.

β) Το κόστος γονιμοποίησης της αγελάδας μετά την πρώτη εγκυμοσύνη αυξάνεται σημαντικά λόγω αυξημένου ποσοστού αποτυχίας.

γ) Οι αγελάδες γαλακτοπαραγωγής παράγουν άμεσα ποσότητα γάλακτος που υπερβαίνει σημαντικά τις ανάγκες των νεογέννητων μοσχαριών. Επιπλέον, συχνά τα νεαρά μοσχάρια αποκόπτονται από τη μητέρα τους λίγες ημέρες μετά τον γέννηση και τρέφονται με γάλα-σκόνη (ζωοτροφή). Σημειώνεται ότι οι αγελάδες ελευθέρως βοσκής έχουν μειωμένη γαλακτοπαραγωγή.

δ) Για βέλτιστη παραγωγή, η αγελάδα μπορεί να γονιμοποιείται εντός δύο μηνών από κάθε τοκετό. Η παραγωγή γάλακτος στη διάρκεια της εγκυμοσύνης συνεχίζεται κανονικά, αλλά μειώνεται τους δύο τελευταίους μήνες της εγκυμοσύνης προ του νέου τοκετού.

ε) Οι αγελάδες γαλακτοπαραγωγής έχουν ωφέλιμη οικονομική ζωή (παραγωγή γάλακτος) 5 έτη περίπου. Σημειώνεται ότι ο ισχύων φορολογικός συντελεστής απόσβεσης του ν. 4172/2013 για βιολογικά πάγια (λοιπά πάγια) είναι 10%.

ε) Τα αριθμητικά δεδομένα του παραδείγματος δεν αντιπροσωπεύουν πραγματικά κοστολογικά δεδομένα, και συνεπώς η εμφανιζόμενη κερδοφορία δεν είναι απαραίτητα ρεαλιστική.

Λύση

**Κόστος κτήσης παγίων βιολογικών στοιχείων υπό ανάπτυξη Έτος 20X1**

1.	Κόστος αγοράς αγελάδων (100*500)	50.000
2.	Κόστος διατροφής & ιατροφαρμακευτικά 20X1 (100 * 400)	40.000
4.	Λοιπές δαπάνες εκτροφής	45.000
5.	Τόκοι	8.000

Κόστος κτήσης παγίων βιολογικών στοιχείων υπό ανάπτυξη 31/12/20X1 143.000

## Έτος 20X2

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

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

## Κοστολόγιο γάλακτος 20X3

1. Κόστος διατροφής & ιατροφαρμακευτικά (100*2.100)		210.000
2. Λοιπές δαπάνες εκτροφής		70.000
3. Κόστος γονιμοποίησης (100*70)		7.000
4. Αποσβέσεις αγελάδων βάσει φορολογικής νομοθεσίας (294.500 * 10%)		29.450
<b>Κόστος παραγωγής γάλακτος 20X3</b>		<b>316.450</b>
Αξία πωλήσεων γάλακτος (τόνοι 900 * 400)		360.000
Κόστος παραγωγής γάλακτος		316.450
<b>Μικτό κέρδος από πώληση γάλακτος 20X3</b>		<b>43.550</b>
Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων 20X3 (πώληση μοσχαριών) (100*200)		20.000

## Διευκρινήσεις

α) Για αποφυγή διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης, έχουν υιοθετηθεί οι φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου και του μεγέθους της μονάδας (πολύ μικρή οντότητα).

β) Οι τόκοι του έτους 20X3 θεωρούνται σε κάθε περίπτωση χρηματοοικονομικό έξοδο (δεν παρέχεται πλέον η δυνατότητα κεφαλαιοποίησής τους).

γ) Για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος πρέπει περαιτέρω να αφαιρεθούν οι τόκοι του 20X3 (18.000 ευρώ), οι ζημιές απώλειας ζωικού ή άλλου κεφαλαίου και τα λοιπά διοικητικά έξοδα.

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

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

Παράδειγμα

Μία οντότητα αγόρασε στις 2.1.20X1 ένα μηχάνημα κόστους κτήσης 180.000 ευρώ. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα παράξει συνολικά 350.000 μονάδες προϊόντος και η υπολειμματική του αξία στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του αναμένεται να είναι 10.000 ευρώ (αποσβεστέα αξία  $180.000 - 10.000 = 170.000$ ).

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

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Ετήσια απόσβεση	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1	170,000.00	0,20	34,000.00	34,000.00	136,000.00
20X2	170,000.00	0,20	34,000.00	68,000.00	102,000.00
20X3	170,000.00	0,20	34,000.00	102,000.00	68,000.00
20X4	170,000.00	0,20	34,000.00	136,000.00	34,000.00
20X5	170,000.00	0,20	34,000.00	170,000.00	0.00
Σύνολο		1.00	170,000.00		

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

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

Πίνακας αποσβέσεων φθίνουσας μεθόδου (άθροισμα ετών ωφέλιμης οικονομικής ζωής)

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής	Ετήσια απόσβεση	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1	170,000.00	5/15	56,667	56,667	113,333
20X2	170,000.00	4/15	45,333	102,000	68,000
20X3	170,000.00	3/15	34,000	136,000	34,000
20X4	170,000.00	2/15	23	158,667	11,333
20X5	170,000.00	1/15	11,333	170,000	0
Σύνολο		15/15	170,000		

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

Συντελεστής απόσβεσης	=	Παραχθείσες μονάδες περιόδου
		Συνολικά εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής

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



Έτος	Αποσβεστέα αξία	Ετήσια παραγωγή	Ποσοστό στο σύνολο	Αποσβέσεις έτους	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1	170,000.00	8,400	24%	40,800	40,800	139,200
20X2	170,000.00	108,500	31%	52,700	93,500	86,500
20X3	170,000.00	66,500	19%	32,300	125,800	54,200
20X4	170,000.00	52,500	15%	25,500	151,300	28,700
20X5	170,000.00	38,500	11%	18,700	170,000	10,000
Σύνολο		350,000	100%	170		

## Σημειώσεις

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

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

18.3α.3 Με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κατά το λογισμό των αποσβέσεων λαμβάνεται υπόψη, κατά την κρίση της οντότητας, η ωφέλιμη οικονομική ζωή και η υπολειμματική αξία του παγίου.

## Παράδειγμα

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

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

Υπολογισμός συσσωρευμένης απόσβεσης στο 20X8

Αποσβεστέα αξία (= 60.000 - 1.000)	59.000
Ετήσια Απόσβεση για τα έτη 20X1-20X8 (= 59.000/20)	2.950
Συσσωρευμένη απόσβεση 31-12-20X8 (= 8 * 2.950)	23.600
<b>Υπολογισμός ετήσιας απόσβεσης του έτους 20X9</b>	
Αξία κτήσης	60.00
μείον: Σωρευμένες αποσβέσεις X1-X8	23.600
Λογιστική αξία	36.400
πλέον: Αξία βελτίωσης	8.000
	44.400
μείον: Νέα υπολειμματική αξία	6.000

Νέα αποσβεστέα αξία	38.400
Ετήσια απόσβεση 20Χ9 (38.400/8)	4.800

18.3α.4 Με βάση τα πραγματικά περιστατικά της κάθε οντότητας, η διοίκησή της δύναται να υποθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, όπως ισχύουν κάθε φορά με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, εάν κατά την κρίση της προσεγγίζουν τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης. Στην περίπτωση αυτή δεν γεννάται θέμα διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης και συνακόλουθα δεν υπάρχει ανάγκη τήρησης διπλών μητρώων παγίων (για τη λογιστική και τη φορολογικής βάση).

18.3α.5 Ο λογισμός απόσβεσης για όλες τις κατηγορίες παγίων (εσώματα, βιολογικά και άυλα-ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) αρχίζει από τον χρόνο που είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια.

18.3α.6 Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή (not limited useful economic life κατά την Οδηγία 34/2013, ή indefinite useful life κατά το ΔΛΠ 38), όταν βάσει ανάλυσης όλων των σχετικών παραμέτρων προκύπτει ότι δεν μπορεί να προβλεφθεί χρονικό όριο για την περίοδο κατά την οποία αναμένεται εισροή οικονομικού οφέλους στην οντότητα από το στοιχείο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θεωρείται ότι έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή. Για παράδειγμα, η υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας επιχείρησης, η οποία (επιχείρηση) είναι υγιής οικονομικά και παρουσιάζει ανάπτυξη ή σταθερή και επαρκή απόδοση, μπορεί να τεκμηριωθεί ότι δεν έχει περιορισμένη χρονικά ωφέλιμη οικονομική ζωή. Ομοίως, η απόκτηση ενός σήματος χωρίς χρονικό περιορισμό χρήσης, από την εκμετάλλευση του οποίου η οντότητα αποκτά τις αναμενόμενες από αυτό χρηματοροές, είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που θα μπορούσε να τεκμηριωθεί ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

18.3α.7 Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά ελέγχονται για απομείωση ετησίως.

18.3α.8 Σε περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή της υπεραξίας και των άυλων παγίων στοιχείων, περιλαμβανομένων των δαπανών ανάπτυξης, δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, είτε αντικειμενικά, είτε επειδή ή ίδια η οντότητα δεν είναι διατεθειμένη να αναλάβει το κόστος τεκμηρίωσης, τα στοιχεία αυτά αποσβένονται σε δέκα έτη. Για παράδειγμα αν η επιχείρηση κατέχει ένα άυλο που δεν έχει νομικά ή οικονομικά ωφέλιμη οικονομική ζωή μικρότερη των 10 ετών, δηλαδή η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να το χρησιμοποιεί χωρίς χρονικό περιορισμό, αλλά δεν μπορεί ή δεν προτίθεται (π.χ. λόγω κόστους) να στοιχειοθετήσει ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, το αποσβένει σε δέκα έτη.

18.3α.9 Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με συγκεκριμένη (περιορισμένη) ωφέλιμη οικονομική ζωή, -που μπορεί να καθορίζεται από νομικούς, τεχνικούς, οικονομικούς κλπ παράγοντες, όπως για παράδειγμα άυλο περιουσιακό στοιχείο με συμβατικό χρόνο χρήσης 8 έτη - αποσβένονται στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (στο παράδειγμα στα 8 έτη).

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

Παράδειγμα (μητρώο παγίων με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις)

Στις 30/06/20Χ1 η ΖΗΤΑ αγόρασε και έθεσε σε λειτουργία πάγιο αξίας κτήσης 1.200.000 ευρώ. Με βάση τις τεκμηριωμένες εκτιμήσεις της επιχείρησης, το πάγιο έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή

8 έτη (ετήσιος συντελεστής απόσβεσης 12,5%) και μηδενική υπολειμματική αξία, ενώ βάσει του φορολογικού νόμου το πάγιο αποσβένεται με συντελεστή 20% ετησίως.

Ζητείται να προσδιοριστούν οι λογιστικές και οι φορολογικές αποσβέσεις του παγίου. Ανάλυση – Λύση

Μητρώο παγίου με λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις								
	αποσβέσεις	αξία παγίου (βάση)		Αποσβ/μένο πάγιο (βάση)		διαφορές		
	λογιστικές φορολ/κές	λογιστική φορ/γική	λογιστική φορ/γική	αποτελ/των ισολογισμού				
30/06/20X1			1,200,000	1,200,000	0	0		
31/12/20X1	75,000	120,000	1,125,000	1,080,000	75,000	120,000	45,000	-45,000
31/12/20X2	150,000	240,000	975,000	840,000	225,000	360,000	90,000	-135,000
31/12/20X3	150,000	240,000	825,000	600,000	375,000	600,000	90,000	-225,000
31/12/20X4	150,000	240,000	675,000	360,000	525,000	840,000	90,000	-315,000
31/12/20X5	150,000	240,000	525,000	120,000	675,000	1,080,000	90,000	-405,000
31/12/20X6	150,000	120,000	37,500	0	825,000	1,200,000	-30,000	-375,000
31/12/20X7	150,000		225,000		975,000	1,200,000	-150,000	-225,000
31/12/20X8	150,000		75,000		1,125,000	1,200,000	-150,000	-75,000
31/12/20X9	75,000		0		1,200,000	1,200,000	-75,000	
							0	

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

18.3β.1 Απομείωση ενός παγίου προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία.

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

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

18.3β.2 Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά και άυλα - ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν οι αναφερόμενες στο νόμο ενδείξεις απομείωσης και εφόσον εκτιμάται ότι η επίπτωση της ενδεχόμενης απομείωσης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική.

18.3β.3 Υποχρέωση αναγνώρισης ζημίας απομείωσης υπάρχει μόνο όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και είναι σημαντικού ποσού. Η ύπαρξη μερικών ή όλων των αναφερόμενων στο νόμο ενδείξεων απομείωσης δεν τεκμηριώνει a priori την ύπαρξη μόνιμης

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

18.3β.4 Ωστόσο, έλεγχος απομείωσης διενεργείται υποχρεωτικά σε ετήσια βάση για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (υπεραξία, δαπάνες ανάπτυξης και τα λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία) που η οντότητα δεν αποσβένει επειδή κρίνει, παραθέτοντας σχετικά τεκμήρια, ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

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

Παράδειγμα απομείωσης και αναστροφής

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

Ζητείται να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Ανάλυση

1. Οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου την 31η Δεκεμβρίου 20X4 είναι 4.000 ευρώ και η αναπόσβεστη αξία του 6.000 ευρώ.

2. Με δεδομένο ότι η ανακτήσιμη αξία του παγίου την 31η Δεκεμβρίου 20X4 εκτιμήθηκε στο ποσό των 3.000 ευρώ, υφίσταται ζημία απομείωσης ποσού 3.000 ευρώ και συνεπώς η λογιστική αξία το παγίου ανέρχεται στο ποσό των 3.000 ευρώ (6.000 – 3.000).

3. Εφεξής (από το έτος 20X5), οι ετήσιες αποσβέσεις ανέρχονται στο ποσό των 500 ευρώ (3.000 / 6 = 500).

4. Την 31 Δεκεμβρίου 20X6 η λογιστική αξία του παγίου ανέρχεται στο ποσό των 2.000 ευρώ (3.000 μείον οι αποσβέσεις των ετών 20X5 και 20X6).

5. Την 31η Δεκεμβρίου 20X6, αν δεν είχε γίνει απομείωση, η λογιστική αξία του παγίου θα ανερχόταν στο ποσό των 4.000 ευρώ (αξία κτήσης 10.000 ευρώ μείον σωρευμένες αποσβέσεις 6.000 ευρώ).

6. Την 31η Δεκεμβρίου 20X6 προκύπτει αναστροφή απομείωσης για ποσό 2.000 ευρώ που υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε την ημερομηνία αυτή το πάγιο εάν δεν είχε γίνει απομείωση, δηλαδή 4.000 ευρώ, και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά τη απομείωση, δηλαδή 2.000 ευρώ.

Εγγραφή απομείωσης 31/12/20X4			
Ζημιά απομείωσης παγίων		3,000	

Σωρευμένες απομειώσεις παγίων			3,000
Εγγραφή αναστροφής απομείωσης 31/12/20Χ6			
Σωρευμένες απομειώσεις παγίων		2,000	
Κέρδη από αναστροφή απομείωσης παγίων			2,000

### Σημείωση

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

18.5.1 Χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μίσθωση η οποία, σύμφωνα με τον αναλυτικό ορισμό του παραρτήματος Α του νόμου, μεταφέρει ουσιωδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στο μισθωτή, χωρίς να μεταβιβάζεται ταυτόχρονα και ο τίτλος ιδιοκτησίας. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι, μέχρι το τέλος της μίσθωσης.

18.5.2 Ο εκμισθωτής σε μια χρηματοδοτική μίσθωση είναι συνήθως, αλλά όχι απαραίτητα, εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης. Το κρίσιμο στοιχείο για το χαρακτηρισμό μιας σύμβασης μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι το εάν πληρούνται οι σχετικοί όροι, σύμφωνα με τον ορισμό του παραρτήματος Α του νόμου. Ωστόσο, όταν ο εκμισθωτής είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, στην πράξη δεν υφίστανται συνήθως ζητήματα ερμηνείας και χαρακτηρισμού της σύμβασης για τον μισθωτή.

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

18.5.4 Στις περισσότερες περιπτώσεις των χρηματοδοτικών μισθώσεων και ειδικά σε αυτές που γίνονται μέσω εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης, η αξία του αποκτώμενου παγίου είναι η τιμολογιακή του αξία τοις μετρητοίς (που συνήθως είναι η εύλογη αξία) και ισούται με την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή κατά τον χρόνο σύναψης της μίσθωσης. Τυχόν πρόσθετες δαπάνες που απαιτούνται για να φέρουν το μισθωμένο πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας για τη χρήση που προορίζεται, προσανξάνουν το κόστος κτήσης βάσει των αναφερομένων στην παράγραφο 18.1.2 της παρούσας. Ως γενική αρχή πάντως, η αναγνώριση του μισθωμένου στοιχείου από τον μισθωτή γίνεται στη μικρότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του στοιχείου και της παρούσας αξίας των μελλοντικών μισθωμάτων, προεξοφλούμενων με το επιτόκιο της μίσθωσης. Ο υπολογισμός του επιτόκιου δίνεται στο παράδειγμα που ακολουθεί.

Παράδειγμα χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του μισθωτή

Η επιχείρηση Α αποκτά ακίνητο με χρηματοδοτική μίσθωση από την εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων Β. Η αξία του ακινήτου τοις μετρητοίς ανέρχεται σε 1.200.000 ευρώ. Τα μισθώματα που θα πληρωθούν από την Α στα 10 χρόνια που θα διαρκέσει η σύμβαση μίσθωσης, έχουν ως εξής: προκαταβολή 200.000 ευρώ, εννέα ετήσια μισθώματα των 100.000 ευρώ στην επέτειο της μίσθωσης και 400.000 ευρώ στη λήξη της μίσθωσης κατά την οποία και θα μεταβιβαστεί η

κυριότητα του ακινήτου στην Α. Η Α κατέβαλλε απευθείας σε μηχανικό και δικηγόρο το ποσό των 30.000 ευρώ τοις μετρητοίς για διάφορους ελέγχους σχετικά με το εν λόγω ακίνητο. Η αξία των 1.200.000 ευρώ του ακινήτου κατά την σύναψη της μίσθωσης διαχωρίστηκε σε αξία οικοπέδου 400.000 και κτηρίου 800.000 ευρώ.

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

Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής:

	Χρέωση		Πίστωση
Οικόπεδο	410.000		
Κτίριο Ταμιακά διαθέσιμα	820.000		230.000
Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης			1.000.000

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

Ημερομηνίες	Αρχικό κεφάλαιο	Μίσθωμα	Τόκοι με το επιτόκιο της μίσθωσης 4.232097%	Χρεωλύσιο	Υπόλοιπο κεφαλαίου
30.06.200X	1,000,000				
30.06.200X+1		100,000.00	42,320.97	57,679.03	942,320.97
30.06.200X+2		100,000.00	39,879.94	60,120.06	882,200.91
30.06.200X+3		100,000.00	37,335.60	62,664.40	819,536.51
30.06.200X+4		100,000.00	34,683.58	65,316.42	754,220.09
30.06.200X+5		100,000.00	31,919.33	68,080.67	686,139.41
30.06.200X+6		100,000.00	29,038.09	70,961.91	615,177.50
30.06.200X+7		100,000.00	26,034.91	73,965.09	541,212.41
30.06.200X+8		100,000.00	22,904.63	77,095.37	464,117.04
30.06.200X+9		100,000.00	19,641.88	80,358.12	383,758.93
30.06.200X+10		400,000.00	16,241.07	383,758.93	0
		1,300,000.00	300,000.00	1,000,000.00	

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



31.12.200X

Αποσβέσεις κτηρίων (έξοδο)	16,400.00	
	(820.000*4%/2)	
Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων		16,400.00
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα	21,160.49	
	(42.320,97/2)	
Τόκοι πληρωτέοι		21,160.49

30.06.200X+1

Τόκοι πληρωτέοι	21,160.49	
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα	21,160.49	
Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης	57,679.03	
Ταμειακά διαθέσιμα		100,000.00

31.12.200X+1

Αποσβέσεις κτηρίων (έξοδο)	32,800.00	
	(820.000*4%)	
Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων		32,800.00
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα	19,939.97	
	(39879,94/2)	
Τόκοι πληρωτέοι		19,939.97

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

30.06.200X

Απαίτηση από χρηματοοικονομική μίσθωση	1,000,000.00	
Ταμειακά διαθέσιμα		1,000,000.00
31.12.200X		
Τόκοι εισπρακτέοι	21,160.49	
	(42.320,97/2)	
Πιστωτικοί τόκοι		21,160.49
30.06.200X+1		
Ταμειακά διαθέσιμα	100,000.00	
Τόκοι εισπρακτέοι		21,160.49
Πιστωτικοί τόκοι		21,160.48
Απαίτηση από χρηματοοικονομική μίσθωση		57,679.03
31.12.200X+1		
Τόκοι εισπρακτέοι	19,939.97	
	(39879,94/2)	
Πιστωτικοί τόκοι		19,939.97

18.5.5 Ο εκμισθωτής σε μια χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζει αρχικά απαίτηση από τον μισθωτή (χορηγηθέν δάνειο) με ποσό που ισούται με την «καθαρή επένδυση στη μίσθωση». Η «καθαρή επένδυση στη μίσθωση» είναι στην πράξη, και για την πλειοψηφία των περιπτώσεων, το ποσό του κεφαλαίου που επί της ουσίας ο εκμισθωτής δανείζει το μισθωτή. Σε απόλυτους όρους, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η παρούσα αξία των μισθωμάτων της μίσθωσης με το προκύπτον επιτόκιο της μίσθωσης. Διευκρινίζεται ότι για τη διενέργεια των υπολογισμών, στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται τυχόν έξοδα με τα οποία ο εκμισθωτής επιβαρύνει τον μισθωτή. Μετά την αρχική αναγνώριση, η απαίτηση αντιμετωπίζεται ως τοκοχρεωλυτικό δάνειο. Δηλαδή, το εισπραττόμενο ενοίκιο αντιπροσωπεύει κατά ένα μέρος χρεολύσιο (μείωση απαίτησης) και κατά το άλλο μέρος τόκο (έσοδο). Στο παράδειγμα της παραγράφου 18.5.4 ανωτέρω, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι το ποσό του 1.000.000 ευρώ, το οποίο μηδενίζεται στη λήξη της μίσθωσης δεδομένου ότι δεν υπάρχει μη εγγυημένη υπολειμματική αξία από τον μισθωτή (ο μισθωτής θα καταβάλλει το σύνολο της μισθωτικής επένδυσης των 1.300.000 ευρώ). Στην περίπτωση που υπάρχει μη εγγυημένη υπολειμματική αξία από τον μισθωτή, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση καταλείπει στη λήξη της υπόλοιπο για τον εκμισθωτή. Δηλαδή, ως μη εγγυημένη υπολειμματική

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

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

Παράδειγμα

Έμπορος μηχανημάτων που εμπορεύεται το μηχάνημα Μ με κόστος κτήσης 100 ευρώ και τιμή χονδρικής πώλησης 130 ευρώ, εκμισθώνει ένα μηχάνημα με τετραετή χρηματοδοτική μίσθωση και ετήσια μισθώματα 42 ευρώ (συνολικά μισθώματα 168 ευρώ). Κατά την έναρξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης ο έμπορος του μηχανήματος θα αναγνωρίσει απαίτηση από τη χρηματοδοτική μίσθωση 130 ευρώ και ισόποσο έσοδο από πωλήσεις (άρα κέρδος 30 ευρώ, αφού το κόστος κτήσης του μηχανήματος είναι 100 ευρώ). Στη συνέχεια θα διαχωρίζει τα εισπραττόμενα μισθώματα σε κεφάλαιο και τόκους, μειώνοντας την απαίτησή του κατά το εισπραττόμενο χρεολύσιο και αναγνωρίζοντας τους τόκους ως έσοδα στα αποτελέσματα.

18.5.7 Με σκοπό την εξεύρεση ρευστότητας, συχνά μια οντότητα πωλεί περιουσιακά της στοιχεία σε τρίτους, συνήθως εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, και ταυτόχρονα τα μισθώνει από τον αγοραστή με χρηματοδοτική μίσθωση (πώληση με επαναμίσθωση – sale and lease back). Συνήθως, επίσης, σε μια τέτοια συναλλαγή στο τέλος της μίσθωσης, και εφόσον έχουν εξοφληθεί όλα τα μισθώματα, η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζεται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή. Μια τέτοια συναλλαγή ισοδυναμεί με λήψη δανείου το οποίο είναι εγγυημένο με τη μεταβίβαση της κυριότητας του περιουσιακού στοιχείου στον αγοραστή (που ταυτόχρονα γίνεται εκμισθωτής). Δηλαδή, η ουσία της συναλλαγής αυτής είναι η λήψη δανείου και για το λόγο αυτό η πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον μισθωτή στον εκμισθωτή δεν λαμβάνεται υπόψη για λογιστικούς σκοπούς. Συνεπώς το μεταβιβασθέν πάγιο συνεχίζει να αναγνωρίζεται από τον μισθωτή και να τυγχάνει του λογιστικού χειρισμού που είχε πριν την μεταβίβαση, το δε ποσό των χρημάτων που λαμβάνεται από την πώληση λογίζεται ως υποχρέωση (δάνειο).

Μεταγενέστερα τα καταβαλλόμενα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο μειώνει την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή και σε τόκους που αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα. Αντίστοιχα ο εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο, αλλά λογίζει το δοθέν ποσό για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ως απαίτηση (τοκοχρεωλυτικό δάνειο) από τον μισθωτή. Μεταγενέστερα, τα εισπραττόμενα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο μειώνει την απαίτηση από τον μισθωτή και σε τόκους που αναγνωρίζονται ως έσοδο (τόκοι) στα αποτελέσματα. Εάν η μίσθωση που ακολουθεί την πώληση είναι λειτουργική, παύει η αναγνώριση του στοιχείου από τον πωλητή και αναγνωρίζεται το σχετικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του στοιχείου και τιμής πώλησης. Στην περίπτωση αυτή το πάγιο αναγνωρίζεται από τον αγοραστή (εκμισθωτής λειτουργικής μίσθωσης).

Παράδειγμα πώλησης παγίου με επαναμίσθωση

Η επιχείρηση Α πώλησε στην επιχείρηση Β στις 30.06.200Χ, ένα ακίνητό της (οικόπεδο και κτίριο), λογιστικής αξίας 800.000 ευρώ, έναντι 2.000.000 ευρώ τοίς μετρητοίς. Ταυτόχρονα με την πώληση, μίσθωσε το πωληθέν ακίνητο από την Β με δεκαετή χρηματοδοτική μίσθωση. Το ετήσιο μίσθωμα καθορίσθηκε σε 250.000 ευρώ ετησίως, καταβαλλόμενο στην επέτειο της μίσθωσης. Η ιδιοκτησία του ακινήτου θα περιέλθει και πάλι στην Α με την λήξη της μίσθωσης.

Οι άμεσες δαπάνες για την μεταβίβαση του ακινήτου, (φόρος μεταβίβασης, έξοδα νομικών, συμβολαιογράφων κ.λπ.), ανήλθαν σε 60.000 ευρώ, ποσό που αντιμετωπίζεται ως κόστος κτήσης

του δανείου. Περαιτέρω, η συναλλαγή αντιμετωπίζεται με βάση την οικονομική της ουσία ως εγγυημένος δανεισμός, και όχι ως δύο συναλλαγές, δηλαδή πώληση και επαναμίσθωση με χρηματοδοτική μίσθωση.

Θεωρώντας ότι οι δαπάνες μεταβίβασης του ακινήτου είναι σημαντικές, το σχετικό ποσό των 60.000 ευρώ μειώνει το ποσό της υποχρέωσης, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 22 του νόμου, και συνεπώς η αρχική υποχρέωση είναι 1.940.000 (2.000.000-60.000=1.940.000). Στη συνέχεια, το ποσό των 60.000 ευρώ αποσβένεται στο χρόνο διάρκειας του δανείου, είτε με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με την σταθερή μέθοδο (παρ. 4 του άρθρου 22 του νόμου).

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

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

Πίνακας 1 - Εκτοκισμός του καθαρού ποσού υποχρέωσης

Ποσό αρχικής υποχρέωσης	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο		Υπόλοιπο
30.06.200X		0,048983	Χρεολύσιο	Υποχρέωσης 1.940.000
30.06.200X+1	250000	95.028	154.972	1.785.028
30.06.200X+2	250000	87.437	162.563	1.622.464
30.06.200X+3	250000	79.474	170.526	1.451.938
30.06.200X+4	250000	71.121	178.879	1.273.059
30.06.200X+5	250000	62.359	187.641	1.085.418
30.06.200X+6	250000	53.167	196.833	888.585
30.06.200X+7	250000	43.526	206.474	682.111
30.06.200X+8	250000	33.412	216.588	465.523
30.06.200X+9	250000	22.803	227.197	238.326
30.06.200X+10	250000	11.674	238.326	0
	2.500.000	560000	1.940.000	

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

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

Αρχικό ποσό	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο 0,042775	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο δανείου	Απόσβεση μειωτικού ποσού 60.000	Σύνολο χρηματικού εξόδου	Κόστος κτήσης δανείου 60.000	Σύνολο υποχρ/σης
30.06.200X				2.000.000			60000	1.940.000
30.06.200X+1	250000	85,550	164,450	1.835.550	9,478	95,028	50,522	1.785.028
30.06.200X+2	250000	78,516	171,484	1.664.066	8,921	87,437	41,601	1.622.464
30.06.200X+3	250000	71,180	178,820	1.485.246	8,293	79,474	33,308	1.451.938
30.06.200X+4	250000	63,531	186,469	1.298.777	7,589	71,121	25,718	1.273.059
30.06.200X+5	250000	55,555	194,445	1.104.332	6,804	62,359	18,915	1.085.418
30.06.200X+6	250000	47,328	202,762	901,570	5,930	53,167	12,985	888,585
30.06.200X+7	250000	38,565	211,435	690,135	4,961	43,526	8,024	682,111
30.06.200X+8	250000	29,521	220,479	469,655	3,892	33,412	4,132	465,523
30.06.200X+9	250000	20,090	229,910	239,745	2,713	22,803	1,419	238,326
30.06.200X+10	250000	10,255	239,745	0	1,419	11,674	0	0
	2.500.000	500000	2.000.000		60000	560000		

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

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

Αρχικό ποσό	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο 0,042775	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο δανείου	Απόσβεση μειωτικού ποσού 60.000	Σύνολο χρηματικού εξόδου	Κόστος κτήσης δανείου 60.000	Σύνολο υποχρ/σης
30.06.200X				2.000.000			60000	1.940.000
30.06.200X+1	250000	85,550	164,450	1.835.550	6,000	91550	54,000	1.781.550
30.06.200X+2	250000	78,516	171,484	1.664.066	6,000	84516	48,000	1.616.066
30.06.200X+3	250000	71,180	178,820	1.485.246	6,000	77180	42,000	1.443.246
30.06.200X+4	250000	63,531	186,469	1.298.777	6,000	69531	36,000	1.262.777
30.06.200X+5	250000	55,555	194,445	1.104.332	6,000	61555	30,000	1.074.332
30.06.200X+6	250000	47,328	202,762	901,570	6,000	53238	24,000	877.57
30.06.200X+7	250000	38,565	211,435	690,135	6,000	44565	18,000	672.135
30.06.200X+8	250000	29,521	220,479	469,655	6,000	35521	12,000	457.655

30.06.200X+9	250000	20,090	229,910	239,745	6,000	26090	6,000	233.745
30.06.200X+10	250000	10,255	239,745	0	6,000	16255	0	0
	2.500.000	500000	2.000.000		60000	560000		

Παρακάτω παρατίθενται οι ημερολογιακές εγγραφές (30.06.200X, 31.12.200X και 30.06.200X+1) από πλευράς μισθωτή, για τους πίνακες 1, 2 και 3. Επισημαίνεται ότι το ποσό των 60.000 είναι μειωτικό στοιχείο του δανείου και παρακολουθείται σε αντίθετο λογαριασμό του δανείου.

Εκτοκισμός καθαρού ποσού υποχρέωσης (πίνακας 1)

30.6.200X			
Ταμειακά διαθέσιμα		1.940.000	
Δάνειο			1940000
31.12.200X			
Χρεωτικοί τόκοι		47.514	
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα			47.514
30.06.200X+1			
Χρεωστικοί τόκοι		47.514	
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα		47.514	
Δάνειο		154.972	
Ταμειακά διαθέσιμα			250000

Απόσβεση εξόδων με τη σταθερή μέθοδο (πίνακας 2)

30.6.200X	
Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	60000
Δάνειο	<u>2.000.000</u>



<hr/>	
31.12.200X	
Χρεωτικοί τόκοι	47,514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47,514
30.06.200X+1	
Χρεωστικοί τόκοι	47,514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47,514
Δάνειο	164,450
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	9,478
Ταμειακά διαθέσιμα	250,000
<hr/>	
Απόσβεση εξόδων με τη σταθερή μέθοδο (πίνακας 3)	
30.6.200X	
Ταμειακά διαθέσιμα	1,940,000
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	60,000
Δάνειο	2,000,000
<hr/>	
31.12.200X	
Χρεωστικοί τόκοι	45,775
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	45,775
30.06.200X+1	
Χρεωστικοί τόκοι	45,775
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	45,775
Δάνειο	164,450
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	6,000
Ταμειακά διαθέσιμα	250,000
<hr/>	

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

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

## ΑΡΘΡΟ 19

### ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1. Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος.
2. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης.
3. Ειδικότερα, μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, αντί του κόστους της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης χρησιμοποιείται μόνο κατά την επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και τα στοιχεία εκείνα που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά.
4. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.
5. Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν:
  - α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή
  - β) η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή
  - γ) δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
6. Ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό.
7. Το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι το μεγαλύτερο από:
  - α) Την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου ή
  - β) την εύλογη αξία του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης.
8. Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης. Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.
9. Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:
  - α) Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου ή
  - β) μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.
10. Κατά την παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μείον κάθε νέα υποχρέωση που αναλαμβάνεται).

11. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα, ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 19 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 19 (παράγραφος 1) αναφέρεται στους κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και του χειρισμού των διαφορών που προκύπτουν, στα πλαίσια του ιστορικού κόστους.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 19 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

19.1.1 Με τον όρο χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που παρατίθεται στο Παράρτημα Α (γλωσσάριο όρων), νοούνται τόσο τα απλά και γνωστά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία -όπως οι απαιτήσεις, οι μετοχές, οι λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι (συμμετοχές στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων) και τα ομόλογα (κρατικά και εταιρικά)- όσο και τα πιο περίπλοκα -όπως επενδύσεις σε αμοιβαία κεφάλαια, τα παράγωγα και τα σύνθετα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (για παράδειγμα ένα ομόλογο με ενσωματωμένο παράγωγο).

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

##### Παράδειγμα

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

19.2.1 Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης. Αυτό αποτελεί το γενικό κανόνα παρακολούθησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

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

19.3.2 Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και εκείνα τα στοιχεία που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά. Η περίπτωση αυτή μπορεί να προκύψει σε πωλήσεις σημαντικής αξίας με σημαντική περίοδο πίστωσης. Για παράδειγμα σε μια πώληση αξίας 1.000.000 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) με είσπραξη του τιμήματος σε 1,5 έτη από την ημερομηνία της πώλησης, στο ποσό του 1.000.000 ευρώ, τεκμαίρεται ότι περιλαμβάνονται και τόκοι παρότι αυτό μπορεί να μην ορίζεται ρητά.

## Παράδειγμα

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

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

α) με το αποσβέσιμο κόστος – σταθερή μέθοδο, και

β) με το αποσβέσιμο κόστος – μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου.

Ανάλυση και απάντηση

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

β) Τα συνολικά έσοδα των 17.500.000 ευρώ πρέπει να κατανεμηθούν στην πενταετία.

γ) Στην πραγματικότητα, η ΑΛΦΑ επένδυσε 45.000.000 στην αρχή του 20X1 και οι σχετικές χρηματοροές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

γ) Στην πραγματικότητα, η ΑΛΦΑ επένδυσε 45.000.000 στην αρχή του 20X1 και οι σχετικές χρηματοροές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

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

δ) Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, το επιτόκιο που εξισώνει τις πραγματικές χρηματοροές είναι 7,469655%. Το επιτόκιο αυτό υπολογίζεται επιλύοντας (π.χ. με τη χρήση του excel) την εξίσωση:  $45.000.000 = 2.500.000 / (1+r) + 2.500.000 / (1+r)^2 + 2.500.000 / (1+r)^3 + 2.500.000 / (1+r)^4 + 52.500.000 / (1+r)^5$ .

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

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

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

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

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

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

Μέθοδος του ονομαστικού ποσού

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

Αποσβέσιμο κόστος - Σταθερή μέθοδος

31/12/20X1 31/12/20X2 31/12/20X3 31/12/20X4 31/12/20X5

Υπόλοιπο έναρξης	45.000.000	46.000.000	47.000.000	48.000.000	49.000.000
Τόκοι περιόδου	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Απόσβεση υπό το άρτιο	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Καταβολή περιόδου	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-52.500.000
Υπόλοιπο λήξης	46.000.000	47.000.000	48.000.000	49.000.000	0

Αποσβέσιμο κόστος - πραγματικό επιτόκιο

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3	31/12/20X4	31/12/20X5
Υπόλοιπο έναρξης	45.000.000	45.861.345	46.787.029	47.781.859	48.850.999



Τόκοι περιόδου	3.361.345	3.425.684	3.494.830	3.569.140	3.649.001
Καταβολή περιόδου	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-52.500.000
Υπόλοιπο λήξης Σημείωση	45.861.345	46.787.029	47.781.859	48.850.999	0

### Σημείωση

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

### Σημειώσεις

α) Το ποσό της γραμμής «Υπόλοιπο λήξης» είναι το ποσό της αξίας του ομολόγου που εμφανίζεται στον ισολογισμό της ΑΛΦΑ.

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

19.4.1 Κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (έντοκο ή μη) υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν οι ενδείξεις που αναφέρονται στο νόμο (παρ. 5 του άρθρου 19 του νόμου).

19.6.1 Ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται όταν η ανακτήσιμη αξία του στοιχείου υπολείπεται της λογιστικής του αξίας. Ειδικά για τα μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά στοιχεία (μη κυκλοφορούν ενεργητικό), οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα (βλέπε παρ. 8 του άρθρου 19 του νόμου).

19.7.1 Η ανακτήσιμη αξία ενός στοιχείου υπολογίζεται ως το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ:

α) της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου, ή

β) της εύλογης αξίας του στοιχείου, μειωμένης με το απαιτούμενο κόστος διάθεσής του.

19.8.1 Οι ζημιές απομείωσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτά, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται. Η αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημιά απομείωσης. Δηλαδή, μετά την αναστροφή της απομείωσης, το χρηματοοικονομικό στοιχείο δεν δύναται να έχει λογιστική αξία μεγαλύτερη εκείνης που θα είχε εάν δεν είχε προηγηθεί η απομείωση, καθόσον η επιμέτρηση γίνεται στο κόστος κτήσης.

19.8.2 Η αξιόπιστη επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σημαντικής αξίας και με εκτιμώμενες χρηματοροές σε σημαντικό βάθος χρόνου, μπορεί να απαιτεί τον προσδιορισμό της απομείωσης με τη χρήση προεξόφλησης, χρησιμοποιώντας το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, η απομειωμένη αξία του στοιχείου (η αξία του μετά την απομείωση), ανελίσσεται (εκτοκίζεται) εφεξής με το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την προεξόφληση και οι προκύπτοντες τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα.

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

### Παράδειγμα

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

Λογιστική με προεξόφληση

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

Λογιστική χωρίς προεξόφληση

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

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

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

α) Η πώση της τιμής ενός ομολόγου λόγω ανόδου των επιτοκίων, για το οποίο όμως υπάρχει πρόθεση διακράτησης ως τη λήξη του, δεν συνιστά ζημία απομείωσης, εφόσον εκτιμάται βάσιμα ότι κατά τη λήξη του θα εισπραχθεί το σύνολο της ονομαστικής αξίας του.

β) Η πώση της τιμής μιας μετοχής, που έχει αποκτηθεί ως μακροπρόθεσμη επένδυση, λόγω γενικής πτώσης στο χρηματιστήριο, δεν συνιστά απομείωση εάν η οντότητα που έχει εκδώσει τις μετοχές δεν αντιμετωπίζει οικονομικές δυσκολίες και εκτιμάται ότι η μετοχή θα ανακτήσει την αξία της.

γ) Η σημαντικά μικρότερη εσωτερική λογιστική αξία μιας μετοχής (η αξία της βάσει του συνόλου της καθαρής θέσης της οντότητας που την έχει εκδώσει) από την αξία κτήσης της, δεν σημαίνει απαραίτητα ότι υπάρχει απομείωση. Ενδεικτικά, η εν λόγω οντότητα μπορεί να κατέχει περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθεί στο κόστος κτήσης, τα οποία όμως έχουν σημαντικές υπεραξίες που δεν εμφανίζονται. Επίσης, μπορεί να έχει υψηλά κέρδη τα οποία διανέμονται και μέσω των οποίων ανακτάται το κόστος της επένδυσης.

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

## ΑΡΘΡΟ 20

### ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.
2. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.
3. Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:
  - α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και
  - β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.
4. Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.
5. Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.
6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:
  - α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.
  - β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.
  - γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.
8. Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 20 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 20 καθορίζει τους κανόνες προσδιορισμού του κόστους κτήσης αποθεμάτων και υπηρεσιών και τον τρόπο μεταγενέστερης επιμέτρησης αποθεμάτων στα πλαίσια του ιστορικού κόστους. Το κόστος κτήσης αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος προσδιορίζεται με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή μια άλλη γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν είναι επιτρεπτή. Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώληση

τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα.

#### **ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 20 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 6 ορίζεται ότι «μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας» (χρήση του όρου «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» γίνεται και στο άρθρο 17 παρ. 11 του Νσχ). Κατά το Παράρτημα Α του Νσχ, ως «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» («net realizable value») ορίζεται «η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης» (βλ. και ΔΛΠ 2.6). Σημειώνεται ότι στο αντίστοιχο άρθρο 12 παρ. 7 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ χρησιμοποιείται, αντί του όρου «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία», ο όρος «χαμηλότερη τρέχουσα αξία» («lower market value» στην απόδοση της Οδηγίας στα αγγλικά).

#### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 20 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

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

20.1.2 Συνήθεις τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.

20.2.1 Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Ο όρος «παρούσα θέση» αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται (π.χ. σε αποθήκη στην Αθήνα ή στη Θεσσαλονίκη). Ο όρος «κατάσταση» αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα.

20.2.2 Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτά στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.

20.3.1 Όταν υπάρχει παραγωγική ή μεταποιητική διαδικασία για προϊόντα ή υπηρεσίες, το κόστος κτήσης αυτών προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης.

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

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

20.3.4 Η απαίτηση για εύλογη κατανομή συνεπάγεται ότι το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν

στην κατάσταση αποτελεσμάτων προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Ωστόσο, όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

20.5.1 Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας.

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

20.5.3 Διευκρινίζεται ότι η απαίτηση του άρθρου 17 για συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών σημαίνει ότι η δυνατότητα επίρριψης τόκων στην παραγωγή παρέχεται για το σύνολο των παραγόμενων ειδών, παγίων ή αποθεμάτων. Δηλαδή, δεν γίνεται αποδεκτή η επίρριψη τόκων μόνο στα αποθέματα και όχι στα ιδιοπαραγόμενα πάγια εφόσον υπάρχουν.

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

20.5.4 Η δυνατότητα επίρριψης τόκων παρέχεται και για συμβόλαια παροχής υπηρεσιών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.

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

20.6.2 Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομειώσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Παράδειγμα

Την 31η Δεκεμβρίου του 20Χ1 η επιχείρηση είχε στην κατοχή της αποθέματα για τα οποία δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες.

	Σενάριο Α	Σενάριο Β
Αξία κτήσης αρχικού αποθέματος	100	100
Αγορές περιόδου	1200	1200
Αξία κτήσης τελικού αποθέματος (ΤΑ)	150	150
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση ΤΑ	20	20
Εκτιμώμενη αξία πώλησης ΤΑ	190	160

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

Ανάλυση - απάντηση

	Σενάριο Α	Σενάριο Β
Εκτιμώμενη αξία πώλησης	190	160
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση	20	20
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	170	140
Αξία επιμέτρησης (κόστος κτήσης / ΚΡΑ)	150	140
Ζημιά επιμέτρησης (0 / 140-150)	-	10
Κόστος πωληθέντων	1150	1160
Εγγραφή απομείωσης αποθεμάτων 31/12/20Χ1 - Σενάριο Β	Χρέωση	Πίστωση
Απομείωση εμπορευμάτων (ζημιά)	10	
Σωρευμένη απομείωση εμπορευμάτων (αντίθετος)		10

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

20.6.4 Ο αντίθετος λογαριασμός παρακολούθησης της σωρευμένης απομείωσης-υποτίμησης των αποθεμάτων του τέλους της περιόδου συνεκτιμάται κατά την επιμέτρηση στο τέλος της επόμενης περιόδου.

20.6.5 Η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά.

20.6.6 Για τις περιπτώσεις των υλικών που προορίζονται για μεταποίηση, το θέμα του προσδιορισμού της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους είναι πιο σύνθετο. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος παραγωγής και το καθαρό τίμημα πώλησης του έτοιμου προϊόντος.

20.7.1 Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται με μία γενικά αποδεκτή μέθοδο, όπως η FIFO, η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου σε όλες τις αποδεκτές εκδοχές της, ή και η μέθοδος της λιανικής (βλέπε παρ. 4.4.4 της εγκυκλίου Π.Ο.Λ.1003/31.12.2014). Η LIFO δεν είναι αποδεκτή μέθοδος.

20.7.2 Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, όπως τα επί παραγγελία (π.χ. ειδικών προδιαγραφών) αποθέματα.



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

Παράρτημα άρθρου 20: Ειδικά θέματα παρακολούθησης βιολογικών αποθεμάτων

Π20.1 Η παραγωγή βιολογικών αγαθών (αποθεμάτων ή παγίων) είναι μια πολύπλοκη διαδικασία που μόνο με σχετική ακρίβεια μπορεί να ακολουθήσει συγκεκριμένα πρότυπα, σε αντίθεση με ότι κατά κανόνα συμβαίνει στην παραγωγή μη βιολογικών αγαθών. Η εξέλιξη ενός βιολογικού αγαθού επηρεάζεται, συχνά μάλιστα σε σημαντικό βαθμό, τόσο από τα γενετικά χαρακτηριστικά του ίδιου του αγαθού (της μονάδας) όσο και από απρόβλεπτες και ευμετάβλητες ή και άγνωστες επιστημονικά παραμέτρους του περιβάλλοντος, και γενικότερα από τις επικρατούσες συνθήκες.

Π20.2 Για παράδειγμα, σε ένα φυτώριο καλλωπιστικών ή παραγωγικών φυτών που καλλιεργούνται είτε σε γλάστρες είτε στο χώμα, ενώ όλες οι μονάδες ενός είδους υπόκεινται σε κοινή καλλιέργεια, αρκετές από αυτές μπορεί να αναπτύσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς (ταχύτητα ανάπτυξης), να αποκτούν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά από πλευράς αισθητικής, να γίνονται καχεκτικές ή να νεκρώνονται, ενώ υπάρχει πάντοτε η απειλή ασθενειών που μπορεί να έχουν ιδιαίτερα σημαντικές αρνητικές συνέπειες.

Π20.3 Για κάθε παρτίδα φυτών που αγοράζει μια επιχείρηση για περαιτέρω καλλιέργεια και ανάπτυξη, συνήθως καθορίζεται ένα επίπεδο ανάπτυξης στο οποίο επιδιώκεται η πώληση.

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

Π20.4 Τα είδη του φυτικού βασιλείου που μπορεί να καλλιεργεί μια επιχείρηση-φυτώριο, σε γλάστρες ή στο χώμα, από γεωπονικής απόψεως ταξινομούνται σε γενικές, βάσει γενετικών χαρακτηριστικών, κατηγορίες (οικογένειες). Παραδείγματα τέτοιων οικογενειών είναι τα ελαιόδεντρα, τα αμπελοειδή, τα οπωροφόρα, τα φοινικοειδή, τα κωνοφόρα, οι θάμνοι, τα καλλωπιστικά, κλπ. Εντός κάθε οικογένειας φυτών υπάρχουν κατά κανόνα περισσότερα είδη, τα οποία μπορεί να διαφοροποιούνται γενετικά, όχι όμως απαραίτητα από οικονομικής – λογιστικής άποψης. Για παράδειγμα, μπορεί να μην υφίστανται σημαντικές διαφοροποιήσεις στις τιμές αγοράς, στις δαπάνες που απορροφούν για καλλιέργεια και συντήρηση ή και στην τιμή πώλησης. Επιπλέον, μπορεί να είναι εξαιρετικά δυσχερής και πολυδάπανος ο ακριβής επιμερισμός των σχετικών δαπανών στα μέλη της οικογένειας, ιδίως εάν υπάρχουν σε εξέλιξη μέλη διαφορετικής ηλικίας και ημερομηνίας αγοράς, τα οποία όπως αναφέρθηκε μπορεί να αναπτύσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς.

Π20.5 Είναι σύνηθες να κατατάσσονται στην ίδια οικογένεια, βάσει εξωτερικών χαρακτηριστικών και ανεξάρτητα από γενετικές ομοιότητες, είδη φυτών όπως θάμνοι, αναρριχώμενα, πόες ή φυτά εδαφοκάλυψης.

Π20.6 Οι τιμές πώλησης των φυτών προσδιορίζονται από μια σειρά παραγόντων, όπως η ηλικία, το ύψος, ο όγκος της ρίζας, η αισθητική εικόνα του φυτού και η προτίμηση του πελάτη. Άλλοι παράγοντες σχετίζονται με την προσφορά και τη ζήτηση, το διαθέσιμο εισόδημα, τη φυτουγεία (υγιές υλικό, απαλλαγμένο από νόσους), την εξάπλωση επιδημιών, κλπ. Γενικότερα πάντως, οι τιμές ενός είδους συχνά μπορεί να παρουσιάζουν σημαντική μεταβλητότητα διαχρονικά. Για παράδειγμα, εντός λίγων μηνών, είναι δυνατόν να πωλούνται σε χαμηλότερη τιμή φυτά που στο μεταξύ έχουν μεγαλώσει, λόγω μεταβολής των οικονομικών συνθηκών ή λόγω μείωσης της

εμπορευσιμότητας του φυτού που σχετίζεται με την ηλικία του.

Π20.7 Συχνά, όταν η ζήτηση και οι τιμές μειώνονται σημαντικά, ο παραγωγός μπορεί (ανάλογα με το είδος, π.χ. δενδρύλλια ελιάς) να θέτει παρτίδες φυτών σε «αναστολή ανάπτυξης», μέχρι οι συνθήκες της αγοράς να ανακάμψουν. Στην περίοδο της «αναστολής» τα φυτά απορροφούν ελάχιστο κόστος (π.χ. μόνο πότισμα).

Π20.8 Στα πλαίσια της παρακολούθησης των ειδών αυτών στο κόστος κτήσης, τα φυτά μπορούν να παρακολουθούνται διακεκριμένα ανά «οικογένεια» ή βασικές υποκατηγορίες κατά την κρίση της επιχείρησης και την πρακτική του κλάδου, αφού η αναλυτική παρακολούθηση αυτών με διάκριση σε διαφορετικές ηλικίες και μέγεθος (που δυναμικά μεταβάλλονται) δεν είναι πρακτικά εφικτή λόγω των τεχνικών δυσχερειών που προαναφέρθηκαν αλλά και του σημαντικού κόστους.

Π20.9 Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες έμμεσες τεχνικές και δικλίδες αποτελεσματικής παρακολούθησης των αποθεμάτων φυτών σε καλλιέργεια, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες συνθήκες καλλιέργειας σύμφωνα με τις βέλτιστες πρακτικές. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα εφαρμόζει τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου, και ιδιαίτερα τις παραγράφους 8 και 9 εκείνου του άρθρου. Επιπλέον διενεργεί φυσική απογραφή και προσδιορίζει τον αριθμό των μονάδων (φυτά) στο τέλος κάθε περιόδου, είτε με πραγματική καταμέτρηση είτε με τη χρήση αξιόπιστων έμμεσων τεχνικών και σε συνάρτηση με τα ποσοστά θνησιμότητας. Η φυσική απογραφή διενεργείται τουλάχιστον ανά οικογένεια ή υποκατηγορία, χωρίς να απαιτείται, λόγω των προβλημάτων που έχουν αναφερθεί, λεπτομερής προσδιορισμός άλλων παραμέτρων όπως ο ακριβής γενετικός τύπος, το μέγεθος ή αισθητικά χαρακτηριστικά που προσδιορίζουν την τιμή του φυτού.

Π20.10 Το κόστος κτήσης των φυτών ανά οικογένεια κατά τα ανωτέρω (ιστορικό κόστος κτήσης), περιλαμβάνει το κόστος αγοράς (κόστος βολβών, μοσχευμάτων ή έτοιμων νέων φυτών) και το κόστος καλλιέργειας – ανάπτυξης (εργατικά, λιπάσματα, φυτοφάρμακα, άρδευση και λοιπές γενικές δαπάνες). Μπορεί επίσης να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων μέχρι την πώληση των φυτών, όταν η περίοδος καλλιέργειας-ανάπτυξης είναι σημαντική.

Π20.11 Η επιβάρυνση του κόστους κτήσης με το γενικό κόστος καλλιέργειας - ανάπτυξης, γίνεται με αξιόπιστες μεθόδους. Μια μέθοδος που συχνά χρησιμοποιείται είναι η κατανομή του γενικού κόστους καλλιέργειας στις κατά περίπτωση κατηγορίες, βάσει των μέσων εκτιμώμενων τιμών πώλησης των φυτών των εν λόγω κατηγοριών. Σημειώνεται ότι η μέθοδος αυτή προϋποθέτει ότι τα διάφορα είδη καλλιεργούμενων φυτών παρουσιάζουν σχετική ομοιομορφία σε ότι αφορά την απορρόφηση κόστους, το πλήθος των μονάδων ή την τιμή πώλησης, ώστε η κατανομή τελικά να επιβαρύνει εκείνα τα φυτά που πραγματικά δημιουργούν κόστος. Εάν για παράδειγμα μια κατηγορία απορροφά σημαντικά περισσότερο/λιγότερο κόστος, τα ποσά πωλήσεων της κατηγορίας που λαμβάνονται για την κατανομή προσαρμόζονται με κατάλληλους συντελεστές επιβάρυνσης/ελάφρυνσης, ώστε το υπολογιζόμενο κόστος να είναι αξιόπιστο.

Π20.12 Ανάλογα θέματα με τη φυτική παραγωγή, μπορεί να παρουσιάζονται και στη ζωική παραγωγή. Προφανώς, και στη ζωική παραγωγή η αντιμετώπιση παρομοίων θεμάτων είναι ανάλογη.

Π20.13 Λόγω των ανωτέρω δυσκολιών και ιδιαιτεροτήτων των φυτικών βιολογικών στοιχείων, παρέχεται (εναλλακτικά) η δυνατότητα επιμέτρησης των εν λόγω ειδών στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4308/2014, για λόγους διευκόλυνσης και απλοποίησης των λογιστικών θεμάτων που προκύπτουν όταν παρακολουθούνται στο κόστος.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ καλλιεργεί και εμπορεύεται φυτά τεσσάρων οικογενειών, κωνοφόρα, ελαιόδεντρα, αρωματικά και φοινικοειδή. Η ποσοτική διακίνηση των εν λόγω φυτών (αρχικό απόθεμα περιόδου, αγορές, απώλειες, πωλήσεις και τελικό απόθεμα) και οι αξίες του αρχικού

αποθέματος και των αγορών παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα. Στον ίδιο πίνακα παρουσιάζεται η μέση τιμή πώλησης ανά κατηγορία φυτών και η εκτιμώμενη αξία πώλησης των διαθέσιμων για πώληση τεμαχίων (πωληθέντων και σε καλλιέργεια).

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

Είδος	Αρχικό απόθεμα			Αγορές περιόδου		
	Τεμάχια	Αξία ανά τεμάχιο	Συν. αξία	Τεμάχια	Τιμή	Συν. αξία
Κωνοφόρα	500	2,50	1.250	200	1,00	200
Ελαιόδεντρα	10.000	2,35	23.500	5.000	0,50	2.500
Αρωματικά	2.000	1,00	2.000	200	0,35	70
Φοινικοειδή	50	15,00	750	0		0
	12.550		27.500	5.400		2.770

Είδος	Κίνηση τεμαχίων						
	Σύνολο αρχικού και αγορών	Απώλειες	Σύνολο διαθέσιμων τεμαχίων	Πωληθέντα τεμάχια	Τελικό απόθεμα	Μέση τιμή πώλησης ανά τεμάχιο	Εκτιμώμενη αξία πώλησης διαθέσιμων
Κωνοφόρα	700	70	630	100	530	3,00	1.890,00
Ελαιόδεντρα	15.000	2.250	12.750	7.500	5.250	3,10	39.525,00
Αρωματικά	2.200	440	1.760	1.000	760	1,50	2.640,00
Αρωματικά	50	0	50	2	48	40,00	2.000,00
Φοινικοειδή	17.950	2.760	15.190	8.602	6.588		46.055,00

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

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

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

Ζητείται

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

α) Να προσδιοριστεί το μέσο κόστος κτήσης (καλλιέργειας) των διαθέσιμων για πώληση αποθεμάτων, ανά κατηγορία φυτών για την περίοδο.

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

Λύση – Ανάλυση

α) Το κόστος των φυτών που νεκρώνονται (απώλειες) επιβαρύνει το κόστος των λοιπών καλλιεργούμενων τεμαχίων.

β) Το κόστος καλλιέργειας της περιόδου γενικές (έμμεσες) δαπάνες κατανέμεται στο σύνολο των καλλιεργούμενων τεμαχίων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη, λόγω των εγγενών δυσχερειών και του συνεπακόλουθου κόστους, ενδεχόμενες διαφορές ηλικίας κάθε είδους ή ο χρόνος αγοράς παρτίδων.

γ) Οι γενικές δαπάνες καλλιέργειας (19.500 ευρώ) έχουν κατανεμηθεί στα είδη με βάση την εκτιμώμενη αξία πώλησης των διαθέσιμων τεμαχίων. Για παράδειγμα, το ποσό των γενικών δαπανών των κωνοφόρων ποσού 800,24 ευρώ προκύπτει ως αναλογία της αξίας πώλησης των κωνοφόρων (1.890 ευρώ) προς τη συνολική αξία (46.055 ευρώ). Δηλαδή:  $800,24 = 19.500 \cdot 1.890 / 46.055$ .

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

Είδος	Σύνολο διαθέσιμων τεμαχίων	Κόστος κτήσης αρχικού αποθέματος	Αξία αγορών περιόδου	Ειδικές δαπάνες καλλιέργειας περιόδου	Γενικές δαπάνες καλλιέργειας περιόδου
Κωνοφόρα	630	1.250,00	200,00	350,00	800,24
Ελαιόδεντρα	12.750	23.500,00	2.500,00	13.450,00	16.735,15
Αρωματικά	1.760	2.000,00	70,00	590,00	1.117,79
Φοινικοειδή	50	750,00	0,00	50,00	846,81
Σύνολο	15.190	27.500,00	2.770,00	14.440,00	19.500,00

Είδος	Σύνολο δαπανών καλλιέργειας περιόδου	Σύνολο κόστους διαθέσιμων τεμαχίων	Κόστος κτήσης (καλλιέργειας) ανά τεμάχιο	Κόστος τελικού αποθέματος	Κόστος πωληθέντων
Κωνοφόρα	1.150,24	2.600,24	4,13	2.187,50	412,74
Ελαιόδεντρα	30.185,15	56.185,15	4,41	23.135,06	33.050,09
Αρωματικά	1.707,79	3.777,79	2,15	1.631,32	2.146,47
Φοινικοειδή	896,81	1.646,81	32,94	1.580,94	65,87
Σύνολο	33.940,00	64.210,00	43,62	28.534,83	35.675,17

## ΑΡΘΡΟ 21

### ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1. Οι προκαταβολές αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης (καταβαλλόμενα ποσά). Μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, μείον τα χρησιμοποιηθέντα ποσά βάσει της αρχής του δουλευμένου και τυχόν ζημίες απομείωσης.

2. Τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Μεταγενέστερα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Οι προκαταβολές αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης μείον τα χρησιμοποιηθέντα ποσά βάσει της αρχής του δουλευμένου. Τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο μικρότερο ποσό μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας.

#### ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 ορίζεται ότι «τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Μεταγενέστερα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας». Κατά το Παράρτημα Α του Νσχ, ως «ανακτήσιμη αξία» («recoverable amount») ορίζεται «το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών) και της αξίας χρήσης αυτού» (βλ. και ΔΛΠ 36.6). Επισημαίνεται ότι, όπως προαναφέρθηκε, ο όρος «ανακτήσιμη αξία» δεν απαντά στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

21.1.1 Η απομείωση των προκαταβολών δαπανών αναφέρεται στην περίπτωση στην οποία ο λήπτης του σχετικού ποσού δεν είναι σε θέση ούτε να εκπληρώσει τη δέσμευση που ανέλαβε ούτε να επιστρέψει το υπόλοιπο του ποσού.

21.2.1 Παραδείγματα λοιπών μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, μεταξύ άλλων, είναι οι απαιτήσεις από το Δημόσιο, οι δοθείσες εγγυήσεις (π.χ. σε πάροχο ηλεκτρικής ενέργειας), κλπ. Τα εν λόγω στοιχεία επιμετρώνται στην ανακτήσιμη αξία τους, δηλαδή στο ποσό που αναμένεται να ληφθεί.

## ΑΡΘΡΟ 22

### ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

1. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους.

2. Ποσά που αφορούν υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση, καθώς και το κόστος που σχετίζεται άμεσα με την ανάληψη των υποχρεώσεων αντιμετωπίζονται ως έξοδα ή έσοδα της περιόδου στην οποία οι υποχρεώσεις αναγνωρίστηκαν αρχικά.

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

4. Αντί της εφαρμογής των παραγράφων 1 έως 3 του παρόντος άρθρου, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, εάν η επιμέτρηση με τον κανόνα της παρούσας παραγράφου έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

5. Ειδικότερα, για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου, η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται στο καθαρό ποσό που αναλαμβάνεται, λαμβανομένων υπόψη των ποσών που αφορούν υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση, τόκους, καθώς και το κόστος που σχετίζεται άμεσα με την ανάληψη αυτών.

6. Οι προκύπτοντες τόκοι από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα, εκτός εάν βαρύνουν το κόστος περιουσιακών στοιχείων βάσει των προβλέψεων του άρθρου 18 παράγραφος 2.δ και 20 παράγραφος 5 του παρόντος νόμου

7. Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση όταν, και μόνον όταν, η συμβατική δέσμευση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.

8. Τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) αντιμετωπίζεται ως εξόφληση της αρχικής και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

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

10. Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.

11. Προβλέψεις. Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.

12. Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, αντί της επιμέτρησης της παραγράφου 11, εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα



αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό.

13. Ειδικότερα, οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, αναγνωρίζονται και επιμετρώνται είτε στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

14. Διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή είτε κατά το διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Οι παράγραφοι 1 έως 9 αναφέρονται στην αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ρυθμίζεται επίσης ο τρόπος χειρισμού ποσών που αφορούν υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση υποχρεώσεων, του κόστους που συνδέονται άμεσα με την ανάληψή τους, καθώς και των διαφορών που προκύπτουν από την μεταγενέστερη επιμέτρησή τους. Η παράγραφος 10 αναφέρεται στις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και οι παράγραφοι 11 έως 13 στην αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των προβλέψεων. Τέλος, η παράγραφος 14 ρυθμίζει το θέμα των διαφορών που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή είτε κατά τον διακανονισμό των υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

22.1.1 Με βάση τον ορισμό του Παραρτήματος Α, χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι μια συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μπορεί να είναι έντοκες ή άτοκες.

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

22.1.3 Τονίζεται ότι βασική προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί μια υποχρέωση ως χρηματοοικονομική είναι η ύπαρξη συμβατικής δέσμευσης, γραπτής ή προφορικής. Συνεπώς, δεν είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, οι δεσμεύσεις για πληρωμές που δεν απορρέουν από σύμβαση αλλά από νόμους, όπως πληρωμές για φόρο εισοδήματος ή άλλους φόρους (π.χ. ΦΠΑ), τα εισπραγμένα έσοδα, οι προβλέψεις, κλπ.

22.1.4 Όταν εφαρμόζεται το κόστος κτήσης, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρούνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στο οφειλόμενο ποσό τους. Το αναφερόμενο ως οφειλόμενο ποσό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είναι το ονομαστικό ποσό της οφειλής στη λήξη.

22.2.1 Ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοσης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων καθώς και το κόστος που σχετίζεται με την ανάληψη μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης βαρύνουν τα αποτελέσματα της περιόδου ως έσοδα ή έξοδα.

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

Παράδειγμα

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

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

22.4.1 Η παράγραφος 4 προβλέπει ότι αντί της εφαρμογής των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 22, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και επιμετρούνται μεταγενέστερα, εφόσον είναι έντοκες, στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή την σταθερή μέθοδο, εάν η επιμέτρηση κατά την παράγραφο 4 έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έναντι της επιμέτρησης στο οφειλόμενο (ονομαστικό) ποσό των παραγράφων 1 έως 3.

22.4.2 Ως κόστος κτήσης μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θεωρείται το ποσό που αναλήφθηκε κατά την αρχική της αναγνώριση. Με την μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (σταθερή ή βάσει του πραγματικού επιτοκίου), αποσβένονται σταδιακά ποσά που αφορούν υπό ή υπέρ το άρτιο και άμεσα κόστη που σχετίζονται ευθέως με την ανάληψη της υποχρέωσης.

22.4.3 Για το αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή την σταθερή μέθοδο ισχύουν αναλόγως τα αναφερθέντα στο άρθρο 19 περί επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

#### Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α εξέδωσε στη χρήση 20X1 ομόλογο πενταετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 1.000.000 ευρώ. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στην τιμή των 970.000 ευρώ και δίδει σταθερό επιτόκιο 2% ετησίως. Η Α επιβαρύνθηκε με την αμοιβή χρηματοοικονομικού συμβούλου, ποσού 2.000 ευρώ.

#### Συζήτηση-Λύση

Το ποσό της υποχρέωσης που πρέπει να αναγνωρίσει αρχικά η Α είναι 968.000 ευρώ, ενώ το ποσό των 32.000 ευρώ (άθροισμα του υπό το άρτιο και της αμοιβής) θα κατανομηθεί στις 5 περιόδους είτε με την ευθεία μέθοδο ( $32.000 / 5 = 6.400$  ευρώ ετησίως) είτε με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

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

22.6.1 Οι προκύπτοντες τόκοι των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου, εκτός εάν προσαυξάνουν το κόστος παγίων (ιδιοπαραγόμενα πάγια μακράς περιόδου κατασκευής - άρθρο 18.2.δ της παρούσης) ή αποθεμάτων (άρθρο 20.5 της παρούσης).

22.7.1 Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση όταν, και μόνον όταν, η δέσμευση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.

22.7.2 Παύση αναγνώρισης μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προϋποθέτει ότι δεν υφίσταται πλέον η δέσμευση που τη δημιουργεί. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το σχετικό ορισμό «αναγνώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή/και στην κατάσταση αποτελεσμάτων ενός στοιχείου που εμπίπτει στους σχετικούς ορισμούς του νόμου και ικανοποιεί τα επόμενα κριτήρια:

α) είναι σφόδρα πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη σχετιζόμενα με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα (περιουσιακά στοιχεία) ή θα εκρεύσουν από αυτή (υποχρεώσεις).

β) το στοιχείο έχει κόστος ή αξία, που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

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

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

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

Παράδειγμα

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

Συζήτηση-Λύση

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

Σημείωση

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

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

22.11.1 Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α, η πρόβλεψη αφορά συγκεκριμένη αιτία και είναι υποχρέωση. Συνεπώς, ο όρος πρόβλεψη δεν ενδείκνυται να χρησιμοποιείται για τα εκτιμώμενα ποσά απομείωσης περιουσιακών στοιχείων της οντότητας (π.χ. απομείωση απαιτήσεων λόγω επισφάλειας ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων, απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων, κ.λπ.). Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ μιας υποχρέωσης και μιας πρόβλεψης είναι ότι για την πρόβλεψη υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το εάν η απορρέουσα από αυτήν υποχρέωση θα επέλθει τελικά αλλά και αβεβαιότητα ως προς το χρόνο που θα προκύψει ή / και ως προς το ακριβές ποσό που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της. Σε περίπτωση που η πιθανότητα επέλευσης είναι μικρότερη του 50%, δεν αναγνωρίζεται σχετική πρόβλεψη στον ισολογισμό. Συνήθεις περιπτώσεις προβλέψεων είναι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους, οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμοδικίες που δεν έχουν σχέση με μείωση της αξίας αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος και οι προβλέψεις που προέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών.

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

22.12.1 Η αναφορά στο νόμο του διεθνούς όρου «βέλτιστη εκτίμηση» υποδηλώνει ότι απαιτείται στάθμιση όλων των σημαντικών ενδεχόμενων βάσει πιθανότητας επέλευσης. Περαιτέρω, σε

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

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

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

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

22.14.1 Διαφορές που προκύπτουν κατά την επανεκτίμηση στο τέλος κάθε περιόδου των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν. Στον ίδιο χειρισμό υπόκεινται και οι σχετικές διαφορές που μπορεί προκύπτουν κατά τον τελικό διακανονισμό των ποσών αυτών. Σε περίπτωση πάντως που μια οντότητα προσδιορίζει τις προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους με αναλογιστική μέθοδο και αναγνωρίζει τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες κατ'ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον (χωρίς δηλαδή να αναγνωριστούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων), θεωρείται ότι προβαίνει σε παρέκκλιση από τις αρχές του νόμου προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 17.

Παράδειγμα λογιστικής προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους

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

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

β) Το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης στις 31/12/20X1 ανέρχεται σε 56.000 ευρώ (το ποσό της καταβαλλόμενης αποζημίωσης σε περίπτωση συνταξιοδότησης που είναι το 40% της αποζημίωσης απόλυσης).

γ) Κατά τη διάρκεια του έτους 20X2 απολύθηκαν ή συνταξιοδοτήθηκαν ορισμένοι εργαζόμενοι

και τους καταβλήθηκε ως αποζημίωση το ποσό των 12.000 ευρώ, ενώ άλλοι εργαζόμενοι αποχώρησαν οικειοθελώς και δεν τους καταβλήθηκε αποζημίωση.

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

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

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

Ανάλυση - Λύση

Η καταβληθείσα αποζημίωση στη χρήση 20X2 (12.000 ευρώ) μειώνει τη σχηματισμένη πρόβλεψη στις 31/12/20X1. Στη συνέχεια, στο τέλος του 20X2 γίνεται επανυπολογισμός της οφειλόμενης αποζημίωσης και αναγνώριση συνολικά στα αποτελέσματα, της διαφοράς μεταξύ της ήδη σχηματισμένης πρόβλεψης και του νέου υπολοίπου αυτής. Δηλαδή, η σχηματισμένη πρόβλεψη των οικειοθελώς αποχωρησάντων εργαζομένων συμφιζείται με την ωρίμανση της αποζημίωσης των εργαζομένων που παραμένουν στην υπηρεσία στις 31/12/20X2 και το τελικό ποσό εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

<u>Υπολογισμοί</u>		
Ποσό σχηματισμένης πρόβλεψης για παροχές σε εργαζόμενους 31/12/20X1		56000
Καταβληθείσα αποζημίωση έτους 20X2		12000
Υπόλοιπο 31/12/20X2 προ εγγραφών προσαρμογής		44000
(δ1) Ποσό οφειλόμενης αποζημίωσης για παροχές σε εργαζόμενους 31/12/20X2		40000
(δ1) Ποσό εσόδου από μεταβολή πρόβλεψης παροχών σε εργαζόμενους έτους 20X2		4000
(δ2) Ποσό οφειλόμενης αποζημίωσης για παροχές σε εργαζόμενους 31/12/20X2		60000
(δ2) Ποσό εξόδου αποζημίωσης για παροχές σε εργαζόμενους έτους 20X2		16000

Εγγραφές καταβολής αποζημίωσης 20X2			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (υποχρέωση)		12,000	
Ταμείο			12,000

Εγγραφές 31/12/20Χ2 - δ1			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους (υποχρέωση)		4,000	
Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους			4,000
Εγγραφές 31/12/20Χ2 - δ2			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους (έξοδο)		16,000	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους (υποχρέωση)			16,000

#### Σημείωση

α) Το ποσό του κέρδους από αναστροφή πρόβλεψης της περίπτωσης δ1 προκύπτει ως το αποτέλεσμα του συμψηφισμού μεταξύ του εξόδου (πρόβλεψης) της περιόδου από την αύξηση του ποσού που δικαιούνται οι εργαζόμενοι που παραμένουν σε υπηρεσία στις 31/12/20Χ2 και του ποσού της σωρευμένης πρόβλεψης που δεν έλαβαν οι εργαζόμενοι που αποχώρησαν το 20Χ2.

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

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

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

α2) 60.04.99 «Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού». Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι σχηματιζόμενες στο τέλος κάθε περιόδου προβλέψεις για παροχές, με πίστωση του λογαριασμού του παθητικού 57.01.99 «Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους», το ποσό των οποίων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, και συνεπώς η φορολογική του βάση είναι μηδέν. Το ποσό του λογαριασμού 60.04.99 προσδιορίζεται στο επίπεδο που απαιτείται ώστε ο σχετικός λογαριασμός του ισολογισμού (57.01.99) να έχει το απαιτούμενο βάσει των προβλεπομένων από το νόμο, ποσό της σωρευμένης πρόβλεψης. Είναι δυνατόν το ποσό που καταχωρείται



στον λογαριασμό 60.04.99 σε μια περίοδο να είναι πιστωτικό (εάν για παράδειγμα αποχώρησε οικειοθελώς σημαντικός αριθμός εργαζομένων χωρίς να λάβει παροχές για τις οποίες στο παρελθόν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη).

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

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

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

Εγγραφές καταβολής αποζημίωσης 20X2			
60.04.01 Καταβληθείσες παροχές προσωπικού περιόδου		12,000	
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα			12,000
Εγγραφές 31/12/20X2 - δ1			
57.01.99 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		16,000	
60.04.99 Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού			16,000
Εγγραφές 31/12/20X2 - δ2			
60.04.99 Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού		4,000	
57.01.99 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους			4,000

Σημείωση

Στην περίπτωση δ1 το ποσό της πίστωσης του 60.04.99 αντιστοιχεί σε κέρδος από την

αναστροφή σχηματισμένης πρόβλεψης.

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

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

## ΑΡΘΡΟ 23

### ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ

1. Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.

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

3. Αναβαλλόμενοι φόροι. Οι οντότητες δύνανται να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

4. Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

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

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 23 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Στις παραγράφους 1 και 2 καθορίζεται ο λογιστικός χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και έξοδα αντίστοιχα. Στις παραγράφους 3 έως 5 παρέχεται το δικαίωμα και ορίζονται οι κανόνες για την αναγνώριση για αναβαλλόμενης φορολογίας.

**ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 23 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 ορίζεται ότι «οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν (...) Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε».

Επισημαίνεται ότι η ως άνω ρύθμιση δεν βρίσκεται σε αρμονία με τη λογιστική μεταχείριση που επιτάσσει το άρθρο 14 παρ. 10 του ν. 3908/2011 «Ενίσχυση Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη, την Επιχειρηματικότητα και την Περιφερειακή Συνοχή», συμφώνως προς το οποίο, τα ποσά των επιχορηγήσεων εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού (βλ., ομοίως, και άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 3299/2004 «Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση»).

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 23 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

23.1.1 Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του νόμου, κρατική επιχορήγηση είναι οι πόροι που το κράτος διαθέτει σε μια οντότητα, ως αντάλλαγμα για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση προς συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να αφορούν είτε την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε την επιχορήγηση εξόδων. Για σκοπούς αυτής της διάταξης, με το κράτος εξομοιώνονται όλοι οι κρατικοί φορείς καθώς και οι παρόμοιες με αυτό υπηρεσίες, τοπικές, εθνικές ή διεθνείς. Δηλαδή κράτος για σκοπούς αυτής της διάταξης είναι η εθνική κυβέρνηση, όλες οι υπηρεσίες που τελούν υπό τον έλεγχο του κράτους ή εποπτεύονται από αυτό, όλες οι βαθμίδες της τοπικής αυτοδιοίκησης, η Ευρωπαϊκή Ένωση και όλοι οι υπαγόμενοι σε αυτήν ή εποπτευόμενοι από αυτήν φορείς.

23.1.2 Οι κρατικές επιχορηγήσεις, είτε αφορούν απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε επιχορήγηση εξόδων, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους, και με την προϋπόθεση ότι είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισπραχθούν. Συνήθως, η έγκριση των επιχορηγήσεων θεωρείται οριστική, όταν η οντότητα έχει τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν τη χορήγησή τους. Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται, αναλόγως.

23.1.3 Οι κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται (κατανέμονται) στα αποτελέσματα ως έσοδο με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο.

23.1.4 Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις αφορούν περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση βάσει των προβλέψεων του νόμου, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα βάσει της γενικής αρχής του δεδουλευμένου, δηλαδή στην περίοδο που η οντότητα έχει εκπληρώσει οριστικά όλες τις δεσμεύσεις που σχετίζονται με τη χορήγηση της επιχορήγησης. Για παράδειγμα, αγροκτηνοτροφική επιχείρηση έλαβε επιχορήγηση ποσού 40.000 ευρώ για την ανάπτυξη μονάδας εκτροφής βοοειδών με όρους που προβλέπουν την εγκατάσταση της μονάδας σε συγκεκριμένη περιοχή, την πλήρη απασχόληση 4 τουλάχιστον προσώπων από την περιοχή και τη λειτουργία της μονάδας για τουλάχιστον 5 έτη. Σε περίπτωση που δεν εκπληρωθούν οι όροι, η επιχορήγηση επιστρέφεται στην Κρατική Αρχή που τη χορήγησε. Αν η οντότητα επιλέξει την επιμέτρηση των αγελάδων (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) στην εύλογη αξία τους, όπως προβλέπεται από το άρθρο 24 του νόμου, δεν διενεργούνται αποσβέσεις επί των αγελάδων και

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

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

23.2.1 Οι κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα (ή ως μειωτικό στοιχείο του κόστους) στην περίοδο στην οποία οι δαπάνες που επιχορηγήθηκαν βαρύνουν τα αποτελέσματα.

23.3.1 Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες υπάρχουν προσωρινές (αντιστρέψιμες διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης). Από την λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας μπορεί να προκύπτει:

- α) αναβαλλόμενος φόρος έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, ή
- β) αναβαλλόμενος φόρος έξοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

23.3.2 Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αποσκοπεί στην αποτύπωση ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος και περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από τη διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι η αναγνώριση για λογιστικούς σκοπούς κάποιου εσόδου ή εξόδου (περιουσιακού στοιχείου/υποχρέωσης) αντίστοιχα που θα φορολογηθεί/εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς σε μεταγενέστερη περίοδο, συνεπάγεται την ταυτόχρονη αναγνώριση του αναλογούντος αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, που προβλέπει την αναγνώριση όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

23.3.3 Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές εκτός εάν η υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση υπεραξίας ή την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν αφορά συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα.

23.3.4 Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές, στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου θα χρησιμοποιηθούν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση στην οποία η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μια συναλλαγή που δεν αφορά ενοποίηση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα.

23.3.5 Δεδομένου ότι η λογιστική του αναβαλλόμενου φόρου είναι ένα σύνθετο λογιστικό αντικείμενο που εισάγεται για πρώτη φορά με τον παρόντα νόμο, οι οντότητες μπορούν να αναζητούν καθοδήγηση στο Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος».

23.3.6 Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται από το νόμο σε καθαρά προαιρετική βάση. Ωστόσο, η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά. Δηλαδή, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επιλέγει να υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και να αγνοεί στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο

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

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

Παράδειγμα λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα μιας επιχείρησης.

Λογιστική χωρίς αναβαλλόμενη φορολογία

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

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

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

Συγκεκριμένα:

α) στο έτος 20X0 με έξοδο τρέχοντος φόρου 180 ευρώ, αναγνωρίζεται έσοδο αναβαλλόμενου φόρου ίσο με  $100 * 30\% = 30$  ευρώ και αντίστοιχη και ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και

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

Λογιστική με αναβαλλόμενη φορολογία		
	20X0	20X1
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	500	500
Διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης	100	-100



Φορολογικά κέρδη	600	400
Τρέχων φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	180	120
Αναβαλλόμενος φόρος έσοδο / έξοδο	30	-30
Καθαρά κέρδη μετά από φόρους	350	350

Για καλύτερη κατανόηση, παρατίθενται οι λογιστικές εγγραφές φόρου εισοδήματος για τα έτη 20Χ0 και 20Χ1.

Εγγραφές έτους 20Χ0		
Τρέχων φόρος (έξοδο)	180	
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	30	
Τρέχων φόρος εισοδήματος (υποχρέωση)		180
Αναβαλλόμενος φόρος-έσοδο		30

Εγγραφές έτους 20Χ1		
Τρέχων φόρος (έξοδο)	120	
Αναβαλλόμενος φόρος έξοδο	30	
Τρέχων φόρος εισοδήματος (υποχρέωση)		120
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση		30

#### Σημείωση

Είναι προφανές ότι εάν η χρονική σειρά των διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης ήταν αντίστροφη μεταξύ των ετών 20Χ0 και 20Χ1, το έτος 20Χ0 η επιχείρηση θα αναγνώριζε αναβαλλόμενο φόρο – έξοδο και σχετική υποχρέωση, ενώ το έτος 20Χ1 θα αναγνώριζε αναβαλλόμενο φόρο – έσοδο.

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

## Παράδειγμα

1. Η επιχείρηση Ε απέκτησε στις 30.09.20X1, 1.000 μετοχές της εταιρείας Μ οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, συνολικού κόστους κτήσης 5.100 ευρώ. Οι μετοχές εντάχθηκαν στην κατηγορία των Διαθέσιμων για Πώληση Χρηματοοικονομικών Στοιχείων (ΔΠΧΣ)

2. Οι μετοχές επιμετρήθηκαν στις 31.12.20X1 στην εύλογη αξία τους (τρέχουσα χρηματιστηριακή αξία) κατά την ημερομηνία αυτή, έναντι 7 ευρώ ανά μετοχή. Η διαφορά αναγνωρίστηκε απευθείας σε αποθεματικό της καθαρής θέσης. Για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, κέρδη από επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ενώ κέρδος που προκύπτει κατά την πώλησή τους φορολογείται με το συντελεστή φορολογίας εισοδήματος, στην περίπτωση 26%.

3. Οι μετοχές πωλήθηκαν στις 28.03.20X2 έναντι καθαρής αξίας 6,7 ευρώ ανά τεμάχιο.

## Ζητείται

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

30.09.20X1			
ΔΠΧΣ		5100	
Ταμειακά διαθέσιμα			5100
31.12.20X1			
ΔΠΧΣ - Θετικές διαφορές εύλογης αξίας		1900	
Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ)			1900
31.12.20X1			
Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ)		494	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση			494

28.03.20X2			
Ταμειακά διαθέσιμα		6700	
Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ - χωρίς το έξοδο φόρου εισοδ/τος)		1900	
ΔΠΧΣ			5100
ΔΠΧΣ - Θετικές διαφορές εύλογης αξίας			1900
Κέρδος από την πώληση ΔΠΧΣ (6.700 - 5.100 = 1.600)			1600
28.03.20X2			
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		494	
Διαφορά εύλογης αξίας από ΔΠΧΣ (έξοδο φόρου εισοδήματος)			494

## ΑΡΘΡΟ 24

### ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

1. Εναλλακτικά των οριζόμενων στα άρθρα 18 έως 23, παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους.

2. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται, σύμφωνα με το παρόν άρθρο, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

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

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

5. Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

α) Κέρδη (θετικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο ακινήτου, ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Ζημιές (αρνητικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

γ) Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, στο βαθμό που το σχετικό ποσό έχει καταστεί πραγματοποιημένο. Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά τη διαγραφή ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.

δ) Η εύλογη αξία ενός στοιχείου, εφόσον έχει επιλεγεί η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρησή του, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

ε) Η εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και, σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

στ) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

**6. Επενδυτικά ακίνητα**

**α)** Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

**β)** Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζεται τουλάχιστον ανά διετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

**γ)** Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

**δ)** Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

**7. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**

**α)** Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

**β)** Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

**γ)** Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

**8. Αποθέματα εμπορευμάτων**

**α)** Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

**β)** Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

**9. Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**

**α)** Οι διαφορές από την επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές) αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης, στην περίοδο που προκύπτουν.

**β)** Το κονδύλι της καθαρής θέσης της περίπτωσης α' μεταφέρεται στα αποτελέσματα όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 19.

**γ)** Οι ζημιές απομείωσης της περίπτωσης β' αναστρέφονται στα αποτελέσματα όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν. Κατ' εξαίρεση, οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.

**10. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου**

**α)** Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην περίοδο που προκύπτουν.

**β)** Παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία που δεν κατέχονται για σκοπούς αντιστάθμισης θεωρούνται μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

**11. Παράγωγα για αντιστάθμιση**

**α)** Παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας:

**α1)** Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τόσο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται) όσο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

**α2)** Διαφορές από την επιμέτρηση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντίστοιχου μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν.

**β)** Παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών. Κέρδη και ζημιές από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

**γ)** Οι διαφορές από την επιμέτρηση των αντισταθμισμένων στοιχείων και των αντίστοιχων μέσων αντιστάθμισης υπό α' ή β' ανωτέρω, όταν αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα συγχωνεύονται σε ένα κονδύλι.

**δ)** Η λογιστική της αντιστάθμισης της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται εφόσον τεκμηριώνεται η ύπαρξη σχέσης αντιστάθμισης και η αντιστάθμιση αυτή είναι αποτελεσματική.

**12.** Η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ορίζεται ως εξής:

**α)** Η αγοραία αξία, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία υπάρχει αγορά που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές.

**β)** Εάν η αγοραία αξία δεν είναι άμεσα διαθέσιμη για ένα στοιχείο, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για συστατικά του στοιχείου ή για ένα παρόμοιο στοιχείο, η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί από τα συστατικά στοιχεία ή το παρόμοιο στοιχείο.

**γ)** Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία δεν μπορεί να εντοπιστεί μια αξιόπιστη αγορά, η αξία που προκύπτει από γενικά αποδεκτά μοντέλα και τεχνικές μέτρησης, υπό τον όρο ότι αυτά τα μοντέλα και οι τεχνικές διασφαλίζουν μια εύλογη εκτίμηση της αγοραίας αξίας.

**13.** Σύμβαση επί εμπορευμάτων που δίνει σε κάθε συμβαλλόμενο μέρος το δικαίωμα διακανονισμού αυτής σε μετρητά ή σε κάποιο άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο, θεωρείται ως παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο, εκτός εάν:

**α)** Η σύμβαση της σύμβασης έγινε για να καλυφθούν οι αναμενόμενες, κατά το χρόνο της αγοράς και μεταγενέστερα, απαιτήσεις της οντότητας σε ό,τι αφορά την αγορά, χρήση ή πώληση του εμπορεύματος και η κάλυψη αυτών των απαιτήσεων εξακολουθεί να ισχύει.

**β)** Η σύμβαση ορίστηκε ως σύμβαση επί εμπορευμάτων κατά τη σύναψή της και

**γ)** αναμένεται να διακανονιστεί με παράδοση των εμπορευμάτων.

**14.** Μεταφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ επιμέρους κατηγοριών:

**α)** Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από και προς την κατηγορία «εμπορικό χαρτοφυλάκιο» δεν επιτρέπεται.



β) Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη» προς την κατηγορία «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα πάψει να έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του μεταφερόμενου στοιχείου και εύλογης αξίας του κατά την ημερομηνία της μεταφοράς αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση και υπόκειται στο χειρισμό της παραγράφου 9 του παρόντος άρθρου.

γ) Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» προς την κατηγορία «Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη», επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα αποφασίσει ότι έχει εφεξής την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή τυχόν διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης από τα εν λόγω στοιχεία αποσβένεται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 24 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 24 (παράγραφος 1) παρέχει τη δυνατότητα χρήσης της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων παραγώνων αντιστάθμισης, ως εναλλακτική βάση επιμέτρησης έναντι του ιστορικού κόστους των άρθρων 18 έως 23. Σημειώνεται ότι ειδικά για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία η Οδηγία 2013/34/ΕΕ απαιτεί από τα κράτη-μέλη είτε να επιτρέπουν είτε να επιβάλλουν τη χρήση της εύλογης αξίας. Οι παράγραφοι 2 έως 4 παρουσιάζουν το γενικό πλαίσιο χρήσης της εύλογης αξίας, ενώ οι παράγραφοι 5 έως 11 ρυθμίζουν τη χρήση εύλογης αξίας για διάφορα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, περιλαμβανομένης της αντιστάθμισης. Προβλέπεται ότι η εκτίμηση της εύλογης αξίας ακινήτων κανονικά διενεργείται από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα απαιτούμενα προσόντα και εμπειρία για τη διενέργεια αξιόπιστης εκτίμησης. Η παράγραφος 12 καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας, ενώ η παράγραφος 13 θέτει τις προϋποθέσεις με βάση τις οποίες συμβάσεις επί εμπορευμάτων θεωρούνται παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα. Τέλος, η παράγραφος 14 θέτει περιορισμούς στη μεταφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων από κατηγορία σε κατηγορία, με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας των λογιστικών μεγεθών.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 24 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

24.1.1 Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι αντίστοιχα η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

24.1.2 Σύμφωνα με την Οδηγία 34/2013, τα κράτη - μέλη έχουν υποχρέωση να εισάγουν στο εσωτερικό τους δίκαιο ρυθμίσεις που είτε επιβάλλουν είτε επιτρέπουν τη χρήση των εύλογων αξιών για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Στο πνεύμα και το γράμμα της Οδηγίας, το άρθρο 24 εισάγει τη δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών αυστηρά σε προαιρετική βάση, ως εναλλακτικό μοντέλο έναντι του ιστορικού κόστους, κατά την ελεύθερη επιλογή της υποκείμενης οντότητας, με απόφαση της διοίκησης.

24.1.3 Όταν γίνεται χρήση της εύλογης αξίας για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,

η οντότητα υποχρεωτικά χρησιμοποιεί το υπόδειγμα ισολογισμού Β.1.2 του παραρτήματος Β (το υπόδειγμα Β.1.1 χρησιμοποιείται για το ιστορικό κόστος).

24.1.4 Τα επιλέξιμα στοιχεία για επιμέτρηση στην εύλογη αξία αφορούν στα εξής κονδύλια του ισολογισμού:

α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

β) Επενδυτικά ακίνητα.

γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.

δ) Αποθέματα εμπορευμάτων (μόνο για αποθέματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών).

ε) Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

στ) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

ζ) Παράγωγα για αντιστάθμιση.

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

24.2.2 Θεωρείται ότι όλα τα στοιχεία κάθε κονδυλίου του ισολογισμού που είναι επιλέξιμο για επιμέτρηση στην εύλογη αξία είναι παρόμοιας φύσης.

24.3.1 Η επιμέτρηση ενός στοιχείου στην εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία του στοιχείου αυτού (περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση) δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό και μόνο, επιμετρείται με τη μέθοδο του κόστους.

24.3.2 Όταν τα στοιχεία ενός κονδυλίου επιμετρούνται ήδη στην εύλογη αξία και ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας ενός στοιχείου του κονδυλίου καταστεί αναξιόπιστος, τα υπόλοιπα στοιχεία του κονδυλίου συνεχίζουν να επιμετρούνται στις εύλογες αξίες τους.

24.4.1 Ειδικά, όταν επιλέγεται η εύλογη αξία για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων) και τα τρία κονδύλια των στοιχείων αυτών, δηλαδή τα «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», τα «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και τα «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», εφόσον υπάρχουν, επιμετρούνται στις εύλογες αξίες τους. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται ένα (ή δύο) από αυτά τα κονδύλια να επιμετρώνται στις εύλογες αξίες και τα άλλα δύο (ή ένα) στο κόστος κτήσης.

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

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

24.5.3 Ο λογιστικός χειρισμός των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων γίνεται κατά διακριτό περιουσιακό στοιχείο, σύμφωνα με τα οριζόμενα. Συγκεκριμένα, κατά περιουσιακό στοιχείο:

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

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

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

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

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

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

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

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

24.6.1 Σε περίπτωση επιμέτρησης επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία, τα ακίνητα αυτά δεν αποσβένονται ενώ οι διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν. Σε επενδυτικό ακίνητο που περιλαμβάνει οικόπεδο και κτήριο δεν απαιτείται ιδιαίτερη παρακολούθηση όταν εφαρμόζεται η εύλογη αξία. Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων περιλαμβάνει και τον εξοπλισμό που θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της αξίας τους όπως για παράδειγμα ανελκυστήρες και συστήματα κλιματισμού. Περιλαμβάνει επίσης την αξία του λοιπού εξοπλισμού, εάν το επενδυτικό ακίνητο εκμισθώνεται μαζί με αυτό τον εξοπλισμό. Σε αυτή την περίπτωση ο εν λόγω εξοπλισμός δεν παρακολουθείται χωριστά στην κατηγορία του, αλλά θεωρείται αναπόσπαστο μέρος του επενδυτικού ακινήτου, μη υποκείμενος σε απόσβεση.

24.6.2 Η εύλογη αξία ενός επενδυτικού ακινήτου επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά διετία από επαγγελματία εκτιμητή και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του. Είναι δυνατόν να μη χρησιμοποιείται επαγγελματίας εκτιμητής όταν οι συνθήκες της αγοράς και η προσέγγιση διασφαλίζουν την αξιοπιστία της εκτίμησης.

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

24.6.4 Όταν ένα επενδυτικό ακίνητο που επιμετρείται στην εύλογη αξία μετατραπεί σε ιδιο-

χρησιμοποιούμενο, η εύλογη αξία του κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης είναι εφεξής η αξία του για την μετέπειτα λογιστική παρακολούθησή του ως ιδιοχρησιμοποιούμενο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο. Ειδικότερα:

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

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

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

α) Εάν το επενδυτικό πάγιο θα παρακολουθείται εφεξής στην εύλογη αξία, η αξία του κτηρίου και του αντιστοιχούντος οικοπέδου ενοποιούνται σε ενιαίο επενδυτικό ακίνητο.

β) Εάν το επενδυτικό πάγιο θα παρακολουθείται εφεξής στο κόστος κτήσης, το κτήριο και το οικόπεδο παρακολουθούνται διακεκριμένα και η εύλογη αξία τους κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης αποτελεί το κόστος κτήσης.

γ) Η διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση που υπάρχει μέχρι την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης, παραμένει στην καθαρή θέση μέχρι τη διάθεση του επενδυτικού ακινήτου, χρόνο κατά τον οποίο μπορεί να μεταφερθεί κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, χωρίς να αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα.

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

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

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

24.7.4 Η επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 24, τόσο για τα κυκλοφορούντα όσο και για τα μη κυ-

κλοφορούντα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Πάντως, κατά το πρώιμο στάδιο ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου το κόστος κτήσης, συνήθως ταυτίζεται με την εύλογη αξία του και μπορεί να χρησιμοποιείται αντί αυτής.

24.7.5 Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου γίνεται είτε μέσω αγοραίων τιμών αν υπάρχουν, είτε με τεχνικές προεξόφλησης των αναμενόμενων μελλοντικών χρηματοροών από αυτά, στην περίπτωση που δεν υπάρχουν αγοραίες τιμές.

24.7.6 Για τα περισσότερα προϊόντα της αγροτικής παραγωγής, όπως αυγά, λάδι, ελιές, κρέας, σάρι, αραβόσιτος (καλαμπόκι), σταφύλια κλπ. υπάρχουν συνήθως και μπορούν να χρησιμοποιούνται διαθέσιμες αγοραίες τιμές.

24.7.7 Για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία από τα οποία παράγεται η αγροτική παραγωγή (για παράδειγμα τα κλήματα σε ένα αμπέλι, τα ελαιόδεντρα σε έναν ελαιώνα και τα δένδρα υπό ανάπτυξη σε ένα τεχνητό δάσος για λήψη ξυλείας) συχνά δεν υπάρχουν εύκολα διαθέσιμες αγοραίες τιμές. Σε συγκεκριμένες περιοχές πάντως μπορεί να υπάρχουν αγοραίες τιμές και για αυτά.

24.7.8 Στην περίπτωση που βιολογικά περιουσιακά στοιχεία από τα οποία παράγεται η αγροτική παραγωγή (π.χ. φυτεία εσπεριδοειδών) παρακολουθούνται στην εύλογη αξία, πρέπει να διαχωρίζεται η αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (δέντρα) από την αξία της γης (ενσώματο μη βιολογικό πάγιο). Εξυπακούεται ότι η λογιστική παρακολούθηση των δέντρων στην εύλογη αξία είναι ανεξάρτητη από τη λογιστική παρακολούθηση της γης που μπορεί να επιμετρείται στο κόστος κτήσης.

24.7.9 Όταν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται η μέθοδος της προεξόφλησης των μελλοντικών χρηματοροών, οι μελλοντικές χρηματοροές (εισροές από την πώληση των στοιχείων αυτών, μείον τις εκροές για την ανάπτυξή τους), οι οποίες θα προεξοφληθούν, δεν περιλαμβάνουν εκροές για φόρους εισοδήματος και τόκους.

24.7.10 Το επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί για την προεξόφληση των μελλοντικών χρηματοροών εξαρτάται από τη μέθοδο εκτίμησης των μελλοντικών χρηματοροών. Έτσι, εάν οι κίνδυνοι που είναι συνυφασμένοι με το στοιχείο προς επιμέτρηση ενσωματώνονται στις προβλέψεις των χρηματοροών, το χρησιμοποιούμενο επιτόκιο είναι το χωρίς κίνδυνο επιτόκιο (risk free rate) που αντιστοιχεί σε περιόδους ανάλογες των περιόδων που θα προεξοφληθούν (για παράδειγμα το επιτόκιο ομολόγων αντίστοιχης χρονικής διάρκειας). Αντίθετα, εάν οι χρηματοροές δεν ενσωματώνουν τους συνυφασμένους με το στοιχείο κινδύνους, οι κίνδυνοι αυτοί πρέπει να ενσωματωθούν στο επιτόκιο, δηλαδή το ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο προσαυξάνεται για να ενσωματώσει τους εν λόγω κινδύνους. Για παράδειγμα αν το χωρίς κίνδυνο επιτόκιο σε μια προεξόφληση δεκαετούς διάρκειας είναι 5% και οι τράπεζες χρηματοδοτούν παρόμοιες δραστηριότητες με 8%, το επιτόκιο αυτό, δηλαδή το προσαυξημένο κατά τρεις μονάδες, είναι το επιτόκιο που ενσωματώνει τους συνυφασμένους με το προς επιμέτρηση στοιχείο κινδύνους. Αναμένεται ότι με ορθές εκτιμήσεις και υπολογισμούς και οι δύο μέθοδοι οδηγούν στο ίδιο αποτέλεσμα.

24.7.11 Το κόστος που απαιτείται για τη διάθεση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που απαιτούνται για την πώληση αυτών, εκτός από χρηματοοικονομικά έξοδα και φόρο εισοδήματος. Τέτοια κόστη είναι τα κόστη συσκευασίας και μεταφοράς (εφόσον δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας του στοιχείου), οι προμήθειες σε αντιπροσώπους μέσω των οποίων ενδεχομένως πραγματοποιούνται οι πωλήσεις τους και οι φόροι και λοιπές επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων, όπως διάφορα τέλη που επιβάλλονται κατά την πώληση τους, εφόσον τα ποσά αυτά δεν είναι ανακτήσιμα. Για παράδειγμα, η πώληση κρέατος σε ένα σφαγείο, μπορεί να επιβαρύνεται με δημοτικό φόρο 5% επί της αξίας του πωλούμενου κρέατος. Έτσι αν η εύλογη αξία του (πωλούμενου) κρέατος ανά κιλό είναι 5 ευρώ, για λογιστικούς σκοπούς η εύλογη αξία του κρέατος ανά κιλό, μετά τα έξοδα διάθεσης, θα είναι



5 - 0,25=4,75 ευρώ.

24.8.1 Σε αντίθεση με τη γενική ρύθμιση του άρθρου 20 του νόμου για επιμέτρηση των αποθεμάτων στο μικρότερο ποσό μεταξύ αξίας κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης αποθεμάτων στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για την διάθεσή τους, μόνο για οντότητες που κατέχουν αποθέματα αποκλειστικά για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών (commodity traders), και με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι τα αποθέματα αυτά είναι χρηματιστηριακά αγαθά δηλαδή οι τιμές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές. Τη δυνατότητα αυτή δεν έχει μια επιχείρηση που διαθέτει χρηματιστηριακά αποθέματα στα πλαίσια συνήθων εμπορικών (μεταπώληση εμπορευμάτων) ή παραγωγικών (πρώτες ύλες και υλικά) δραστηριοτήτων.

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

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

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

Οι σχετικοί ορισμοί για τα εν λόγω στοιχεία παρέχονται στο σχετικό Παράρτημα του νόμου. Από αυτές τις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στην εύλογη αξία τους επιτρέπεται να επιμετρούνται βάσει του νόμου, και κατά την επιλογή της οντότητας, μόνο οι κατηγορίες των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, του εμπορικού χαρτοφυλακίου και των στοιχείων (παραγώνων) που κατέχονται για αντιστάθμιση. Οι άλλες κατηγορίες επιμετρώνται υποχρεωτικά στο κόστος κτήσης βάσει των προβλέψεων του νόμου.

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

- α) των δανείων και απαιτήσεων που δημιουργούνται από την οντότητα,
- β) των διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων, και
- γ) των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

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

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

α) Όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν, για παράδειγμα όταν πωληθούν. Στην περίπτωση αυτή, διαγράφεται τόσο η λογιστική αξία του στοιχείου όσο και η διαφορά επιμέτρησης της καθαρής θέσης, και προκύπτει κέρδος ή ζημιά πώλησης ως διαφορά της αρχικής αξίας κτήσης του στοιχείου και του τιμήματος πώλησης.

Παράδειγμα



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

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

Ζητείται να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

#### Λύση

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

#### Σημείωση

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

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

απομείωση (μόνιμη απώλεια) διαγράφεται μεταφερόμενο στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία κρίνεται ότι έχει συντελεστεί η απομείωση.

Παράδειγμα

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

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

Λύση

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

Σημείωση

Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρακολουθεί:

- Την αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση του στοιχείου, όσο και τη λογιστική του αξία.
- Το ποσό της διαφοράς αξίας διαθέσιμων για πώληση, που έχει μεταφερθεί στα αποτελέσματα.

Η πληροφορία αυτή απαιτείται σε περίπτωση που στο μέλλον η απομείωση αυτή αντιστραφεί, όπως εξηγείται στη επόμενη παράγραφο.

24.9.7 Αναστροφή απομείωσης διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων που δεν είναι τίτλοι καθαρής θέσης. Σε περίπτωση που σε μελλοντική περίοδο υπάρξει, λόγω αλλαγής των συνθηκών, αναστροφή της απομείωσης, το ποσό αυτής που είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα σε προηγούμενη περίοδο αναστρέφεται ως κέρδος στα αποτελέσματα στην περίοδο που συντελείται η αναστροφή της απομείωσης.

Παράδειγμα

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

Ζητείται να γίνει η εγγραφή της μερικής αναστροφής της απομείωσης.

Λύση

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

24.9.8 Αναστροφή απομείωσης διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων που είναι τίτλοι καθαρής θέσης. Σε αντίθεση με το χειρισμό της αναστροφής απομείωσης χρεωστικών τίτλων, οι αναστρεφόμενες ζημίες απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικοί τίτλοι) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση [Διαφορά εύλογης αξίας ΔΠΧΣ (ΚΘ)] και όχι μέσω αποτελεσμάτων.

Παράδειγμα

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

Λύση

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

Σημείωση

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

24.10.1 Εμπορικό χαρτοφυλάκιο. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α, στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου εμπίπτουν συνήθως εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω πώλησης (ρευστοποίησης) στο βραχυπρόθεσμο διάστημα ή που εντάχθηκαν σε αυτή

την κατηγορία με απόφαση της οντότητας κατά την αρχική αναγνώριση. Εντάσσεται επίσης κάθε παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο που δεν έχει καθοριστεί από την οντότητα ως παράγωγο αντιστάθμισης, δηλαδή κάθε παράγωγο κερδοσκοπίας.

Παράδειγμα

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

Αγορές:	Τεμάχια	Τιμή	Αξία
11/04/X1	120	4	480
20/06/X1	180	6	1080
	300		1560
Πώληση:			
25/09/X1	200	7	1400

Μέση σταθμική τιμή αγοράς 20X1 ( $1.560 / 300$ ) 5,20

Εύλογη αξία 31/12/X1 8

Ζητείται

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

Κόστος πώλησης:			
ΜΣΟ ( $200 \times 5,20$ ):			1040
FIFO ( $120 \times 4 + 80 \times 6$ )			960
Κέρδος πώλησης (στα «Λοιπά έσοδα και κέρδη» ΚΑΧ):			
ΜΣΟ ( $1.400 - 1.040$ )			360
FIFO ( $1.400 - 960$ )			440
Λογιστική αξία μετά την πώληση:			
ΜΣΟ	100	5,20	520
FIFO	100	6	600
Επιμέτρηση 31/12/X1	100	8	800
Κέρδη επιμέτρησης στην εύλογη αξία (στα «Κέρδη και ζημιές εύλογης αξίας» ΚΑΧ):			
ΜΣΟ ( $800 - 520$ )			280
FIFO ( $800 - 600$ )			200

Συνολικό αποτέλεσμα (κέρδος πώλησης και επιμέτρησης):			
ΜΣΟ (360 + 280)			640
FIFO (440 + 200)			640

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

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

24.10.4 Οι διαφορές από την επιμέτρηση του εμπορικού χαρτοφυλακίου στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στην περίοδο που προκύπτουν, σε ένα κονδύλι στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

24.11.1 Οι διατάξεις του νόμου αναφέρονται στη λογιστική της αντιστάθμισης μέσω παραγών και για συγκεκριμένες περιπτώσεις βάσει του ορισμού των χρηματοοικονομικών στοιχείων που κατέχονται για αντιστάθμιση. Η Οδηγία 34/2013 παρέχει στα κράτη – μέλη το δικαίωμα να υιοθετούν ελεύθερα το σύστημα αντιστάθμισης. Βάσει αυτού, επελέγη το σύστημα αντιστάθμισης του «Δ.Π.Χ.Α. περί Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων», που προβλέπει λογιστική αντιστάθμισης για περιπτώσεις αντιστάθμισης που πραγματοποιούνται μέσω παραγών ανταλλαγής επιτοκίων, ανταλλαγής ξένων νομισμάτων, προθεσμιακής ανταλλαγής ξένων νομισμάτων και προθεσμιακής ανταλλαγής εμπορευμάτων. Οι προαναφερόμενες περιπτώσεις αντιστάθμισης εντάσσονται είτε στην αντιστάθμιση εύλογης αξίας είτε στην αντιστάθμιση ταμειακών ροών, κατά περίπτωση. Καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική της αντιστάθμισης, που είναι ένα πολύπλοκο λογιστικό αλλά και τεχνικό θέμα, μπορεί να αναζητείται στο ΔΛΠ 39 «Αναγνώριση και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων».

24.11.2 Η εφαρμογή της λογιστικής της αντιστάθμισης βάσει των προβλέψεων του νόμου, προϋποθέτει τη δήλωση της σχέσης αντιστάθμισης και την τεκμηρίωση της αποτελεσματικότητας αυτής. Η δήλωση της σχέσης αντιστάθμισης επιτυγχάνεται με την αναγνώριση του αντισταθμιζόντος μέσου (παραγώγου) σε ξεχωριστούς λογαριασμούς ανά κατηγορία αντιστάθμισης (εύλογης αξίας ή ταμειακών ροών), από τους οποίους προκύπτει ότι τα στοιχεία αυτά κατέχονται για αντιστάθμιση. Από τα αρχεία της επιχείρησης επίσης, πρέπει να προκύπτει το στοιχείο ή τα στοιχεία που έχουν αντισταθμιστεί. Αναφορικά με την αποτελεσματικότητα ο νόμος δεν προβλέπει συγκεκριμένα όρια εντός των οποίων πρέπει να κυμαίνεται αυτή, προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις της λογιστικής της αντιστάθμισης. Η αποτελεσματικότητα μιας αντιστάθμισης εκφράζεται από τη σχέση κέρδους και ζημίας του αντισταθμιζόντος και του αντισταθμιζόμενου μέσου. Για παράδειγμα αν σε μια αντιστάθμιση, η ζημία του αντισταθμιζόντος μέσου (παραγώγου) είναι 120 ευρώ και το κέρδος του μέσου που αντισταθμιζείται είναι 100 ευρώ, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι  $100 / 120 = 83,3\%$  ή  $120/100 = 120\%$ . Δεδομένου ότι στο νόμο δεν ορίζονται συγκεκριμένα ποσοστά, ενώ η διεθνής πρακτική προβλέπει υψηλή αποτελεσματικότητα, θεωρείται ότι αποτελεσματικότητα που κυμαίνεται μεταξύ 72% και 140% (π.χ.  $100 / 140 = 72\%$  ή  $140 / 100 = 140\%$ ) είναι υψηλή και πληροί τις προϋποθέσεις του νόμου.

24.11.3 Μια οντότητα μπορεί να αποκτά θέσεις σε παράγωγα για σκοπούς αντιστάθμισης, αλλά

να μην τα αντιμετωπίζει για λογιστικούς σκοπούς ως μέσα αντιστάθμισης, ώστε να αποφευχθεί η σύνθετη λογιστική παρακολούθησή τους. Στην περίπτωση αυτήν τα παράγωγα εντάσσονται στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο και επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους με μεταβολές αναγνωριζόμενες στην κατάσταση αποτελεσμάτων (κέρδη και ζημίες).

24.11.4 Αντιστάθμιση εύλογης αξίας είναι η αντιστάθμιση της έκθεσης στη μεταβολή της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή ενός προσδιορισμένου μέρους ενός τέτοιου στοιχείου, η οποία (μεταβολή της εύλογης αξίας) αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα κέρδη και τις ζημίες της κατάστασης αποτελεσμάτων.

24.11.6 Στην αντιστάθμιση εύλογης αξίας, όταν γίνεται χρήση επιμέτρησης στην εύλογη αξία, τόσο το μέσο αντιστάθμισης όσο και το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται), επιμετρούνται στην εύλογη αξία. Συνεπώς το αντισταθμισμένο στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία του μόνο για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται και αυτό ισχύει έστω και αν το στοιχείο αυτό θα επιμετράτο στο κόστος κτήσης (βάσει της λογιστικής πολιτικής της οντότητας) αν δεν είχε αντισταθμιστεί.

24.11.6 Οι διαφορές (κέρδη και ζημίες) που προκύπτουν από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία του αντισταθμιζόντος και του αντισταθμισμένου μέσου, αναγνωρίζονται συμψηφιστικά (στο ίδιο κονδύλι) της κατάστασης αποτελεσμάτων.

24.11.7 Παραδείγματα αντιστάθμισης εύλογης αξίας είναι:

α) η αντιστάθμιση της μεταβολής του επιτοκίου σε οφειλόμενο δάνειο (αντισταθμισμένο στοιχείο) που φέρει σταθερό επιτόκιο, μέσω ενός παραγώγου (αντισταθμίζον μέσο) ανταλλαγής επιτοκίων (interest rate swap), γιατί αντισταθμίζει τον κίνδυνο της μεταβολής της εύλογης αξίας του δανείου ως αποτέλεσμα της μεταβολής των επιτοκίων. Η εύλογη αξία του δανείου θα αυξηθεί αν μειωθούν τα επιτόκια και θα μειωθεί αν συμβεί το αντίθετο.

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

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

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

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

24.11.11 Παραδείγματα αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι:

α) η αντιστάθμιση της μεταβολής του επιτοκίου σε οφειλόμενο δάνειο (αντισταθμισμένο στοιχείο) που φέρει μεταβλητό επιτόκιο, μέσω ενός παραγώγου (αντισταθμίζον μέσο) ανταλλαγής



επιτοκίων (interest rate swap), γιατί αντισταθμίζει τον κίνδυνο των ταμειακών ροών που προκύπτουν από τη μεταβολή του επιτοκίου.

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

24.14.1 Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία των «διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων» προς την κατηγορία των «διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων» επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα δεν έχει πλέον την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του μεταφερόμενου στοιχείου και εύλογης αξίας του κατά την ημερομηνία της μεταφοράς αναγνωρίζεται σε λογαριασμό αποθεματικό στην καθαρή θέση. Ομοίως στον ίδιο λογαριασμό στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας κατά τις μεταγενέστερες επιμετρήσεις. Το εν λόγω αποθεματικό μεταφέρεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο πωληθεί ή όταν διαπιστώνεται ότι η αρνητική διαφορά (αποθεματικό) στην καθαρή θέση συνιστά ζημία απομείωσης, βάσει των γενικών προβλεπομένων για τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

24.14.2 Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία των «Διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων» προς την κατηγορία των «Διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων», επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα αποφασίσει ότι έχει εφεξής την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή τυχόν διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης από τα εν λόγω στοιχεία αποσβένονται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους, είτε με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο.

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

## ΑΡΘΡΟ 25

### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

1. Τα στοιχεία του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο ενδειγμένο κατά περίπτωση κονδύλι και βάσει των παραγράφων 2 έως 14 κατωτέρω.

2. Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα.

3. Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω:

α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.

β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.

γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.

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

5. Τα έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους αναγνωρίζονται ως εξής:

α) Οι τόκοι βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.

β) Τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.

γ) Τα δικαιώματα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

6. Τα έσοδα των παραγράφων 3 έως 4 του παρόντος άρθρου επιμετρώνται σε ποσά καθαρά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων.

7. Τα έσοδα των παραγράφων 3 έως 5 του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα.

8. Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων, αναγνωρίζονται βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου.

9. Τα κέρδη που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων αναγνωρίζονται όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις διαγράφονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

10. Κάθε άλλο έσοδο ή κέρδος αναγνωρίζεται βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

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

12. Τα έξοδα περιλαμβάνουν:

α) Τα έξοδα ίδρυσης.

β) Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών

ή υπηρεσιών.

γ) Τις πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.

δ) Τα έξοδα έρευνας.

ε) Τα έξοδα ανάπτυξης.

στ) Τις επισκευές και συντηρήσεις.

ζ) Τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.

η) Τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.

θ) Τους τόκους και τα συναφή έξοδα.

ι) Τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

ια) Τις ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.

ιβ) Τις λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.

ιγ) Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο, κατά περίπτωση.

ιδ) Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

13. Κάθε δαπάνη της παραγράφου 12 αναγνωρίζεται και ταξινομείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων με κατάλληλο τρόπο, εκτός εάν η δαπάνη αυτή καλύπτει τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου.

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

Στην περίπτωση αυτή, το ποσό του προκύπτοντος τόκου αναγνωρίζεται κατάλληλα στα αποτελέσματα.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 25 απαριθμεί τα διάφορα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (έσοδα, κέρδη, έξοδα, ζημίες) και θέτει κανόνες για την αναγνώρισή τους, το λογιστικό χειρισμό, καθώς και την εμφάνιση αυτών στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

25.3.1 Τα έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, στο χρόνο κατά τον οποίο εκπληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3. Ιδιαίτερα, το έσοδο αναγνωρίζεται εφόσον μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και κατά τη στιγμή της πώλησης θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του σχετικού τιμήματος στην οντότητα.

25.3.2 Ο όρος «σφόδρα πιθανό» (probable) υποδηλώνει πολύ υψηλή πιθανότητα, σχεδόν βεβαιότητα, είσπραξης κατά το χρόνο της πώλησης. Μεταγενέστερη αδυναμία του πελάτη να εξοφλήσει την υποχρέωσή του δεν αναιρεί την πώληση, αφού κατά τον χρόνο που αυτή πραγματοποιήθηκε, η προϋπόθεση της αναγνώρισης, δηλαδή η πολύ υψηλή πιθανότητα είσπραξης του τιμήματος συντέρεχε. Στην περίπτωση αυτή (δηλαδή της αδυναμίας είσπραξης της απαίτησης),

αναγνωρίζεται έξοδο από την απομείωση αυτής.

25.3.3 Όταν κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης δεν εκπληρούνται η προϋπόθεση της σφόδρα πιθανής μελλοντικής είσπραξης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει το έσοδο. Πάντως, για διαχειριστικούς ή άλλους λόγους, π.χ. φορολογικούς, η οντότητα μπορεί να υποχρεούται να διενεργεί σχετική καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία της, αλλά να μη λαμβάνει υπόψη το σχετικό ποσό για σκοπούς σύνταξης των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Για παράδειγμα, όταν ένας ενοικιαστής δεν καταβάλει ενοίκιο, έχει ενεργοποιηθεί η διαδικασία έξωσής του και εκ των πραγματικών περιστατικών προκύπτει βέσιμα η αδυναμία είσπραξης των ενοικίων, η οντότητα-ιδιοκτήτης δεν αναγνωρίζει για λογιστικούς σκοπούς έσοδα για το διάστημα από την οριστική διαπίστωση της αδυναμίας του ενοικιαστή μέχρι την αποχώρησή του.

25.3.4 Σε περίπτωση που κατά την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, η οντότητα δεσμεύεται έναντι των πελατών της να τους παρέχει στο μέλλον, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, αγαθά ή υπηρεσίες δωρεάν ή με έκπτωση, επιμερίζει το συνολικό τίμημα της πώλησης στην τρέχουσα συναλλαγή και τη μελλοντική που προκύπτει από τη δέσμευσή της. Ο επιμερισμός γίνεται βάσει των εύλογων αξιών των δύο συστατικών και αναγνωρίζεται στα έσοδα της περιόδου το μέρος που αφορά την τρέχουσα συναλλαγή, και ως έσοδο επομένων περιόδων (υποχρέωση) το μέρος που αφορά τη δέσμευση της οντότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών δωρεάν ή με έκπτωση στο μέλλον.

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

25.4.2 Η εφαρμογή της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης προϋποθέτει ότι μπορούν να γίνουν αξιόπιστες εκτιμήσεις σχετικά με το οικονομικό αποτέλεσμα (έσοδο και κόστος) μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικού συμβολαίου και της προόδου του φυσικού αντικειμένου διαχρονικά. Συναφή θέματα συνήθως ρυθμίζονται σε συμβάσεις που υπογράφονται από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη. Ο υπολογισμός του ποσοστού ολοκλήρωσης της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή του παρασχεθέντος έργου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού στηρίζεται είτε στις εισροές (input) κόστους (π.χ. ώρες εργασίας, αναλώσεις υλικών, κλπ.) είτε στις εκροές (output) παραχθέντος έργου (π.χ. τόνοι προϊόντος, χιλιόμετρα ολοκληρωμένου δρόμου ή σιδηροδρομικής γραμμής, ποσότητα υπηρεσίας, κλπ.). Η επιλογή της κατάλληλης βάσης επιμέτρησης απαιτεί κρίση και λαμβάνονται υπόψη οι ειδικές συνθήκες του έργου αλλά και το κόστος που μπορεί να απορροφούν διαφορετικές μονάδες παραγωγής (για παράδειγμα το κόστος κατασκευής του 1ου ορόφου μπορεί να διαφέρει σημαντικά από το κόστος κατασκευής του 20ου ορόφου ενός κτηρίου). Οι δαπάνες που αναλογούν στη προσφερθείσα υπηρεσία ή στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε εντός της περιόδου αντιμετωπίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα. Ταυτόχρονα, με βάση το ποσοστό της ολοκλήρωσης, αναγνωρίζεται στην ίδια περίοδο το αναλογούν μέρος του συνολικού τιμήματος ως έσοδο. Δουλεωμένες αλλά μη πληρωμένες δαπάνες και δουλεωμένα αλλά μη εισπραγμένα έσοδα αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως υποχρεώσεις ή απαιτήσεις αντίστοιχα.

Παράδειγμα

Την 15η Απριλίου 20X1 η ΑΛΦΑ ανέλαβε την κατασκευή ενός έργου συμβατικού τιμήματος 3.000.000 ευρώ. Η κατασκευή αναμένεται να διαρκέσει για 36 μήνες και το συνολικό κόστος θα ανέλθει σε 2.000.000 ευρώ.

Με την υπογραφή της σύμβασης, ο πελάτης κατέβαλε το ποσό του 1.000.000 ευρώ.

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

ευρώ μέχρι το τέλος του 20X1.

Ζητείται

Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου:

α) Να υπολογιστεί το ποσό του εξόδου της χρήσης 20X1 β) Να υπολογιστεί το ποσό του εσόδου της χρήσης 20X1

γ) Να υπολογιστεί το ποσό και να προσδιοριστεί ο λογαριασμός του ενεργητικού στον οποίο το σχετικό ποσό θα εμφανιστεί στον ισολογισμό του τέλους της περιόδου 20X1, σε σχέση με την εν λόγω σύμβαση

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

Λύση – Απάντηση

α) Το ποσό των δαπανών της περιόδου θα επιβαρύνει ως έξοδο το 20X1.

β) Δεδομένου ότι στο έτος 20X1 ολοκληρώθηκε το 37,5% του έργου ( $750.000 / 2.000.000 = 0,375$ ), το έσοδο του έτους 20X1 θα υπολογιστεί ως το 37,5% του συνολικού εσόδου. Δηλαδή, το έσοδο του 20X1 είναι:  $3.000.000 * 0,375 = 1.125.000$  ευρώ.

γ) Στο τέλος του 20X1 θα εμφανιστεί στον ισολογισμό ως απαίτηση το ποσό των 125.000 ευρώ που προκύπτει ως η διαφορά του εσόδου της περιόδου και της ληφθείσας προκαταβολής:  $1.125.000 - 1.000.000 = 125.000$  ευρώ.

δ) Στο τέλος του 20X1 θα εμφανιστεί στον ισολογισμό ως υποχρέωση το ποσό των 500.000 ευρώ που προκύπτει ως η διαφορά του εξόδου της περιόδου και του καταβληθέντος ποσού:  $750.000 - 250.000 = 500.000$  ευρώ.

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

Παράδειγμα

1. Στις 02/01/20X1 η επιχείρηση ΑΛΦΑ ανέλαβε την κατασκευή ενός τεχνικού έργου συνολικού συμβατικού τιμήματος 10.000 ευρώ και συνολικού εκτιμώμενου κόστους 6.000 ευρώ.

2. Η κατασκευή του έργου θα διαρκέσει 4 έτη.

3. Στο έτος 20X1 το έργο είχε απορροφήσει κόστος 600 ευρώ και στο έτος 20X2 1.200 ευρώ (σύνολο κόστους πρώτου και δεύτερου έτους 1.800).

4. Στο τέλος του δεύτερου έτους το προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης του έργου για την τετραετία αναθεωρήθηκε σε 8.000 ευρώ και η ΑΛΦΑ πέτυχε αναθεώρηση του συμβατικού τιμήματος κατά 400 ευρώ, δηλαδή θα εισπράξει συνολικά 10.400 ευρώ.

Ζητείται

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

Λύση

α) Στο έτος 20X1 το έξοδο που θα αναγνωριστεί είναι 600 ευρώ. Στο ίδιο έτος, το ποσοστό του έργου που ολοκληρώθηκε είναι  $600/6.000=10\%$ . Συνεπώς, το έσοδο που θα αναγνωριστεί είναι  $10.000*10\% = 1.000$  ευρώ.

β) Στο έτος 20X2 το έξοδο που θα αναγνωριστεί είναι 1.200 ευρώ. Στο ίδιο έτος, το ποσοστό του έργου που έχει ολοκληρωθεί σωρευτικά είναι  $1.800/8.000=22,5\%$ , ενώ το αναθεωρημένο έσοδο είναι 10.400 ευρώ.

Συνεπώς, το σωρευτικό έσοδο για τα έτη 20X1 και 20X2 είναι  $10.400*22,5\%=2.340$  ευρώ. Με βάση αυτά τα δεδομένα, το έσοδο του έτους 20X2 είναι  $2.340-1.000=1.340$  ευρώ.

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

α) το κόστος της σύμβασης αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

β) ως έσοδο της περιόδου αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αναλογεί στο πραγματοποιημένο κόστος, και εφόσον το σχετικό ποσό έχει ήδη ανακτηθεί ή είναι σφόδρα πιθανό ότι θα ανακτηθεί.

γ) η τυχόν αναμενόμενη ζημία (υπέρβαση του συμβατικού κόστους) αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα.

25.4.5 Όταν βάσει του νόμου χρησιμοποιείται η μέθοδος της ολοκλήρωσης (ή μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης), μέχρι την ολοκλήρωση δεν αναγνωρίζεται κανένα έσοδο ή έξοδο. Στο ίδιο διάστημα, οι πραγματοποιούμενες δαπάνες καταχωρούνται ως «Απόθεμα» στο ενεργητικό, και τα εισπραττόμενα από τον πελάτη ποσά ως προκαταβολές πελατών στις υποχρεώσεις.

25.4.6 Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί να χρησιμοποιείται όταν εκτιμάται τεκμηριωμένα ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έναντι της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης. Θεωρείται, ενδεικτικά, ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

α) τα έργα που αναλαμβάνει η οντότητα είναι σχετικά μεγάλου αριθμού, μικρής διάρκειας (π.χ. λίγων μηνών), μικρής σχετικά αξίας το κάθε ένα, και εξελίσσονται ομαλά στην παρέλευση του χρόνου και χωρίς σημαντικές εποχικές διακυμάνσεις στην πρόοδο ολοκλήρωσης ή στον αριθμό των αναλαμβανόμενων έργων.

β) σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και κατασκευαστικών συμβολαίων, όταν η δαπάνη που έχει αναληφθεί στο τέλος της περιόδου αποτελεί ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους του έργου (ενδεικτικά μέχρι 5%) και η αξιόπιστη εκτίμηση του ποσοστού προόδου του έργου είναι πρακτικά δυσχερής ή δεν δικαιολογείται από πλευράς κόστους-οφέλους. Στην περίπτωση αυτή, το αναληφθέν κόστος εμφανίζεται ως απόθεμα στον ισολογισμό της τρέχουσας περιόδου.

25.4.7 Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί επίσης να χρησιμοποιείται:

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

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

25.4.8 Η εφαρμογή της βασικής αρχής του δεδουλευμένου και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικών συμβολαίων για τα οποία εφαρμόζεται η μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης, προϋποθέτει την ενημέρωση του λήπτη της υπηρεσίας ή του έργου από τον προμηθευτή για το μέρος που έχει ολοκληρωθεί και λογισθεί από αυτόν σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Η αναγνώριση στην ίδια περίοδο για λήπτη και προμηθευτή ισχύει ιδίως στην περίπτωση που ο λήπτης έχει λάβει το μέρος της υπηρεσίας ή του αγαθού.



## ΑΡΘΡΟ 26

### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

1. Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν:

α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και

α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.

β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.

γ) Τα αποτελέσματα εις νέον.

δ) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου.

ε) Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.

στ) Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

2. Τα κονδύλια της καθαρής θέσης της παραγράφου 1α και 1ε του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά τους ποσά, που έχουν ληφθεί ή καταβληθεί.

3. Κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε αντίθετη περίπτωση το εν λόγω ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά.

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

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο αυτό περιγράφει τα βασικά κονδύλια της καθαρής θέσης και ορίζει κανόνες αρχικής αναγνώρισης και επιμέτρησης αυτών.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

26.1.1 Ως στοιχείο του κεφαλαίου μιας οντότητας αναγνωρίζεται μόνο το, σε οποιαδήποτε μορφή, ήδη εισφερθέν μέρος του κεφαλαίου. Δηλαδή, δεν αναγνωρίζεται το εγκεκριμένο να καταβληθεί αλλά μη εισέτι καταβληθέν, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μέρος του κεφαλαίου. Για λόγους πληροφόρησης πάντως, το εγκεκριμένο αλλά μη καταβλημένο κεφάλαιο μπορεί να παρουσιάζεται στο λογαριασμό του κεφαλαίου της καθαρής θέσης, ενδεικτικά, ως εξής:

Εγκεκριμένο κεφάλαιο	1.000
Μη καταβλημένο κεφάλαιο	(600)
Καταβλημένο κεφάλαιο	400

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

26.1.2 Εισφορές ιδιοκτητών (μετόχων, εταίρων κλπ) για τις οποίες υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς, αναγνωρίζονται με το ονομαστικό ποσό τους στην καθαρή θέση. Όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, τα σχετικά ποσά κατατάσσονται στις υποχρεώσεις της οντότητας. Ανάιρεση της ανέκκλητης δέσμευσης θεωρείται παράβαση των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Εάν δεν υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του νόμου, τα σχετικά ποσά παρουσιάζονται ως υποχρέωση. Επισημαίνεται ότι η ρύθμιση της παρούσης παραγράφου αφορά αποκλειστικά το θέμα της χρηματοοικονομικής παρουσίασης των σχετικών ποσών και όχι τη ρύθμιση του θέματος αυτού από τη σκοπιά άλλης νομοθεσίας.

26.1.3 Οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης (μετοχές, μερίδια, κλπ.) που έχει αποκτήσει η οντότητα σύμφωνα με τη κείμενη νομοθεσία εμφανίζονται με το κόστος κτήσης τους (ονομαστικό ποσό που καταβλήθηκε) αφαιρετικά, ως αρνητικό στοιχείο της καθαρής θέσης, μέχρι τη διάθεση αυτών των στοιχείων.

26.1.4 Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως. Δηλαδή, τα σχετικά ποσά δεν επηρεάζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων.

26.3.1 Όταν η έκδοση ενός στοιχείου καθαρής θέσης συνεπάγεται την επέλευση κόστους (π.χ. έξοδα και προμήθειες έκδοσης μετοχών), το σχετικό ποσό καταχωρείται αρνητικά στην καθαρή θέση, εφόσον κρίνεται σημαντικό. Όταν το σχετικό ποσό δεν είναι σημαντικό, μπορεί να αντιμετωπίζεται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων με βάση την αρχή του δεδουλευμένου.

26.4.1 Τα κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στη εύλογη αξία που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν, πριν πραγματοποιηθούν. Παράδειγμα τέτοιων κερδών είναι τα κέρδη που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση από επιμέτρηση στην εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων και παραγώγων αντιστάθμισης.

26.4.2 Τα ποσά της καθαρής θέσης της προηγούμενης παραγράφου (26.4.1) δύναται να κεφαλαιοποιούνται ή να διανέμονται όταν καθίστανται πραγματοποιημένα.

26.4.3 Το ποσό της διαφοράς επιμέτρησης στην εύλογη αξία της καθαρής θέσης καθίσταται πραγματοποιημένο, κατά περίπτωση, μέσω της ετήσιας απόσβεσης ενός παγίου ή κατά τη διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά της καθαρής θέσης.

Παράδειγμα

Η ΑΛΦΑ απέκτησε στις 02/01/20X1 έναντι του ποσού των 4.000.000 ευρώ ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο κτήριο που το παρακολουθεί στην εύλογη αξία του. Το ακίνητο έχει μηδενική υπολειμματική αξία και ωφέλιμη οικονομική ζωή 20 έτη (συντελεστής απόσβεσης 5%). Κατά την πρώτη επιμέτρησή του στην εύλογη αξία στις 31/12/20X4 προέκυψε ότι η αξία αυτή ανερχόταν στο ποσό των 3.840.000, που αντιπροσωπεύει αύξηση της καθαρής λογιστικής του αξίας κατά 20%.

Ζητείται

α) Να υπολογιστεί η αξία με την οποία θα εμφανιστεί το πάγιο (αξία κτήσης και σωρευμένες

αποσβέσεις) στα αναλυτικά αρχεία της ΑΛΦΑ στις 31/12/20X4.

β) Να υπολογιστεί το ποσό των αποσβέσεων του έτους 20X5.

γ) Να υπολογιστεί το ποσό του μέρους της αναπροσαρμογής του ακινήτου που στη χρήση 20X5 κατέστη δουλευμένο.

Ανάλυση – Λύση

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

Οι σχετικοί υπολογισμοί της αναπροσαρμογής παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

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

Επεξηγήσεις

α) Η «Διαφορά αξίας καθαρής θέσης» από την αναπροσαρμογή της αξίας του ακινήτου στην εύλογη αξία του (γραμμή νο. 11) θα εμφανιστεί στον ισολογισμό στις 31/12/20X4.

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

## ΑΡΘΡΟ 27

### ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

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

2. Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς:

α) Τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.

β) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης.

γ) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην εύλογη αξία, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε. Οι διαφορές που προκύπτουν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 24

3. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

4. Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Στο άρθρο 27 καθορίζονται κανόνες για τη μετατροπή στο νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συναλλαγών, καθώς και περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εκφρασμένων σε ξένο νόμισμα. Ρυθμίζεται επίσης ο χειρισμός των διαφορών που προκύπτουν από μεταβολή της συναλλαγματικής ισοτιμίας, ανάλογα με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

27.1.1 Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του άρθρου αυτού, έχει σημασία η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νομισματικά και μη νομισματικά (monetary / non-monetary items). Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία είναι οι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος.

27.1.2 Παραδείγματα νομισματικών στοιχείων είναι τα διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, οι παντός είδους απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Παραδείγματα μη νομισματικών στοιχείων είναι τα κατεχόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι προκαταβολές και οι συμμετοχικοί τίτλοι.

27.1.3 Η βασική αρχή που ακολουθείται στην αρχική αναγνώριση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα (έσοδο, έξοδο, περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση ή καθαρή θέση) είναι ότι η συναλλαγή

αυτή μετατρέπεται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα, κατά περίπτωση, συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

27.2.1 Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, τα υπάρχοντα στοιχεία ισολογισμού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας ως εξής.

α) Νομισματικά στοιχεία: μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού (συνεπώς προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές).

β) Μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στο ιστορικό κόστος: μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης (συνεπώς δεν προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές).

γ) Μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία: μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η εύλογη αξία (συνεπώς προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές).

27.2.2 Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 24. Δηλαδή, οι εν λόγω συναλλαγματικές διαφορές ενσωματώνονται στις διαφορές εύλογης αξίας που αναγνωρίζονται είτε στα αποτελέσματα (π.χ. εμπορικό χαρτοφυλάκιο) είτε στην καθαρή θέση (π.χ. διαθέσιμα για πώληση).

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

α) συναλλαγματικές διαφορές κατά το διακανονισμό, ή

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

Παράδειγμα

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

Ερώτημα:

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

Λύση – Ανάλυση

				Συν/κές διαφορές
	Ποσό \$	Ισοτιμία \$/€	Ποσό €	
12/09/20X1	10.000,00	0,80	8.000,00	—
31/12/20X1	10.000,00	0,65	6.500,00	-1.500,00
12/03/20X2	10.000,00	0,70	7.000,00	500,00

Με βάση τους υπολογισμούς του ανωτέρω πίνακα, η ΑΛΦΑ θα αναγνωρίσει ζημία 1.500 ευρώ από (χρεωτικές) συναλλαγματικές διαφορές στη χρήση 20X1 επιμετρώντας τον πελάτη της στο

ποσό των 6.500 ευρώ, και κέρδος 500 ευρώ από (πιστωτικές) συναλλαγματικές στη χρήση 20X2 κατά το διακανονισμό της απαίτησης, αφού θα εισπράξει τελικά 7.000 ευρώ ενώ η λογιστική αξία της απαίτησης την 31.12.20X1 ήταν 6.500 (επιμέτρηση 31/12/20X1). Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

19/09/20X1			
Πελάτες		8000	
	Πωλήσεις		8000
31/12/20X1			
	χρεωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης	1500	
	Πελάτες		1500
12/3/20X2			
	Ταμείο	7000	
	Πελάτες		6500
	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές διακανονισμού		500

27.4.1 Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, ως «καθαρή επένδυση σε αλλοδαπή δραστηριότητα» (net investment in a foreign operation) νοείται το ποσό (αναλογία) των δικαιωμάτων μιας οντότητας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία μείον υποχρεώσεις), μιας εκμετάλλευσης που είναι θυγατρική, συγγενής, κοινοπραξία ή υποκατάστημα της οντότητας, οι εργασίες της οποίας βασίζονται ή διεξάγονται σε μια χώρα ή ένα νόμισμα, διαφορετικά από αυτά της οντότητας. Απαιτήσεις ή υποχρεώσεις μιας οντότητας από επένδυσή της σε αλλοδαπή δραστηριότητα, ο διακανονισμός των οποίων δεν έχει προγραμματισθεί ούτε αναμένεται να συμβεί στο προβλεπτό μέλλον, θεωρούνται μέρος της επένδυσης αυτής.

27.4.2 Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά την διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας. Σημειώνεται ότι η εν λόγω διάταξη έχει εφαρμογή μόνο για θυγατρικές οντότητες και μόνο στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, δεν έχει εφαρμογή στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής).

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ χορήγησε στις 11/04/20X1 δάνειο 500.000 δολάρια στη θυγατρική της ΘΗΤΑ στις ΗΠΑ, χωρίς συγκεκριμένους όρους επιστροφής. Η ισοτιμία την ημερομηνία της χορήγησης ήταν  $\$/\epsilon=1/0,8$  (1 δολάριο = 0,8 ευρώ). Στις 31.12.20X1 η ισοτιμία είναι 1 δολάριο



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

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

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

## ΑΡΘΡΟ 28

### ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΑΘΩΝ

1. Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν:

α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και

α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.

β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.

γ) Τα αποτελέσματα εις νέον.

δ) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου.

ε) Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.

στ) Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

2. Τα κονδύλια της καθαρής θέσης της παραγράφου 1α και 1ε του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά τους ποσά, που έχουν ληφθεί ή καταβληθεί.

3. Κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε αντίθετη περίπτωση το εν λόγω ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά.

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

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Στην παράγραφο 1 ορίζεται ότι η μεταβολή λογιστικών πολιτικών και η διόρθωση λαθών γίνεται με αναδρομική διόρθωση των συγκριτικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι η μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων δεν έχουν αναδρομική εφαρμογή, καθώς αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία αποφασίζονται και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους. Τέλος, στην παράγραφο 3 θεσπίζεται η υποχρέωση για άμεση διόρθωση των λαθών, μετά τον εντοπισμό τους.

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

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

28.1.2 Μεταβολή λογιστικής πολιτικής συνιστά, για παράδειγμα, η απόφαση της οντότητας να παρακολουθεί εφεξής τα επενδυτικά της ακίνητα στην εύλογη αξία (από το ιστορικό κόστος) ή να χρησιμοποιεί εφεξής το μέσο σταθμικό όρο αντί της FIFO στον προσδιορισμό του κόστους του τελικού αποθέματος.

28.1.3 Ως λάθη (σφάλματα, σκόπιμα ή μη) νοούνται παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες:

α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για εκείνες τις περιόδους εγκρίθηκαν για έκδοση, και

β) εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

28.1.4 Στην έννοια του λάθους (σφάλματος) συμπεριλαμβάνεται και η εσφαλμένη χρήση ενός ισχύοντος λογιστικού κανόνα ή η παράλειψη χρήσης του.

28.1.5 Το παρόν άρθρο αναφέρεται σε λάθη (σφάλματα) προηγούμενων περιόδων (χρήσεων), δεδομένου ότι σφάλματα της τρέχουσας περιόδου αναμένεται να διορθώνονται προ της δημοσίωσης των σχετικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

28.1.6 Η ύπαρξη λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συνεπάγεται ότι, σε κάθε περίπτωση, τα λογιστικά αρχεία και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις προβλέψεις του νόμου και ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη. Όπως αναφέρεται και στην παράγραφο 1 του άρθρου 5 του νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. Σε κάθε περίπτωση εξετάζεται εάν τα λάθη είναι διάχυτα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η ενδεχόμενη σκοπιμότητα για την επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος, καθώς και οι ενδεχόμενες ελεγκτικές δυσχέρειες.

28.1.7 Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, «Λογιστική εκτίμηση» είναι η κρίση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, λογιστική εκτίμηση είναι ο προσδιορισμός της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας ενός παγίου, των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις και του ποσού που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό μιας πρόβλεψης.

28.1.8 Η αναγνώριση της επίπτωσης από μεταβολές λογιστικών πολιτικών και η διόρθωση λαθών προηγούμενων περιόδων διενεργούνται με την αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όλων των περιόδων που δημοσιοποιούνται μαζί με τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Συγκεκριμένα:

α) Διορθώνονται οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης σωρευτικά κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής περιόδου. Δηλαδή, τα εν

λόγω στοιχεία θα εμφανιστούν στις καταστάσεις με τα ποσά που θα είχαν, εάν η νέα πολιτική είχε εφαρμοστεί εξ' αρχής ή το λάθος δεν είχε συμβεί.

β) Διορθώνονται τα ποσά των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών της συγκριτικής περιόδου.

γ) Οίκοθεν νοείται ότι μετά τη διόρθωση των ποσών του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου, τα ποσά της τρέχουσας περιόδου αντανακλούν, κατά περίπτωση, την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής και τη διόρθωση του λάθους.

Παράδειγμα

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

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

Ανάλυση – Λύση

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

Προσαρμογές σε κονδύλια του Ισολογισμού 20X4 (συγκριτική περίοδος)

	Σωρευμένες αποσβέσεις	Κέρδη εις νέο
Δημοσιευμένο 01-01-20X4 / 20X4	1,500	4,600
Διόρθωση	1,500	-1,500
Διορθωμένο 01/01/20X4 / 20X4	3,000	3,100
Δημοσιευμένο 31-12-20X4 / 20X4	2,000	4,800
Διόρθωση	2,000	-2,000
Διορθωμένο 31/12/20X4 / 20X4	4,000	2,800
Κατάσταση Αποτελεσμάτων		
	Αποσβέσεις (έξοδο)	Καθαρά κέρδη
Δημοσιευμένο 20X4	500	1,800
Διόρθωση	500	-500
Διορθωμένο 20X4	1,000	1,300

Τα διορθωμένα ποσά είναι αυτά που θα εμφανίζονται στις συγκριτικές καταστάσεις του 20X4 για το έτος 20X5. Για το έτος 20X5 το ποσό των αποσβέσεων θα είναι  $10.000 * 0,10 = 1.000$  ευρώ, ποσό που θα είναι συγκρίσιμο με αυτό που θα δημοσιευτεί στη διορθωμένη συγκριτική κατάσταση του 20X4. Εξυπακούεται ότι αν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος και επηρεάζεται από τη διόρθωση, τροποποιείται και αυτός αναδρομικά βάσει των προαναφερθέντων. Όσον αφορά τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος, έχουν εφαρμογή τα προβλεπόμενα από την φορολογική νομοθεσία.

28.2.1 Η λογιστική εκτίμηση αναφέρεται πάντοτε στο μέλλον και η σχετική μεταβολή προκαλείται από αλλαγές των συνθηκών που επικρατούν ή αποκαλύπτονται στο πέρασμα του χρόνου. Η μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, που προκαλείται από αλλαγές στις συνθήκες, δεν συνιστά διόρθωση λάθους, καθώς η έννοια του λάθους είναι ουσιωδώς διαφορετική, όπως εξηγήθηκε.

28.2.2 Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν την περίοδο αυτή και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Στη μεταβολή λογιστικών εκτιμήσεων εξ' ορισμού δεν δικαιολογείται ούτε απαιτείται αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παρελθόντος. Για παράδειγμα, εάν στις 31.12.20X1 η ΑΛΦΑ κρίνει ότι αυξήθηκε η υπολειπόμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή ενός παγίου, οι μειωμένες αποσβέσεις θα υπολογίζονται για τα έτη 20X2 και εφεξής, χωρίς να γίνει καμία προσαρμογή για τις αποσβέσεις του 20X1.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

#### ΑΡΘΡΟ 29

#### ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΕΠΙ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. Η κατάρτιση του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ακολουθεί τις παρακάτω αρχές:

α) Οι οντότητες που δεν υποχρεούνται να παρέχουν τις πληροφορίες μιας παραγράφου του παρόντος άρθρου δύνανται να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά. Στην περίπτωση αυτή, οι οντότητες παρέχουν τις εν λόγω πληροφορίες σε πλήρη συμφωνία με τα οριζόμενα στην αντίστοιχη παράγραφο αυτού του άρθρου.

β) Οι πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Όταν γίνεται χρήση συντομεύσεων, διαγραμμάτων ή συμβόλων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δίνονται με σαφήνεια οι απαιτούμενες για την κατανόησή τους πληροφορίες. Ειδικότερα, γνωστοποιείται η μονάδα μέτρησης και το επίπεδο στρογγυλοποίησης των παρατιθέμενων αριθμών.

δ) Όταν πληροφορίες του παρόντος άρθρου παρατίθενται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι πληροφορίες αυτές μπορεί να μην επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα.

2. Το προσάρτημα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, τις επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις των παραγράφων 3 έως 34 του παρόντος άρθρου, εκτός και εάν προβλέπεται απαλλαγή βάσει του παρόντος νόμου.

3. Πληροφορίες σχετικά με:

α) Την επωνυμία της οντότητας.

β) Το νομικό τύπο της οντότητας.

γ) Την περίοδο αναφοράς.

δ) Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.

ε) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.

στ) Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.

ζ) Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.

η) Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

θ) Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο.

4. Εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους.



5. Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων ή διόρθωσης λαθών, γίνεται αναφορά στο γεγονός, στους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή ή τη διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

6. Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η οντότητα έχει παρεκκλίνει από την εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου για να εκπληρώσει την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίασης, η παρέκκλιση αυτή γνωστοποιείται και δικαιολογείται επαρκώς. Οι επιπτώσεις της παρέκκλισης στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα, παρατίθενται πλήρως στο προσάρτημα.

7. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία υποχρέωση σχετίζεται με περισσότερα από ένα κονδύλια του ισολογισμού, γνωστοποιείται η σχέση του στοιχείου αυτού με τα σχετιζόμενα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

8. Πίνακα που παρουσιάζει για κάθε κονδύλι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων:

α) Το κόστος κτήσης ή το κόστος παραγωγής ή την εύλογη αξία (του άρθρου 24) σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί επιμέτρηση στην εύλογη αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι.

β) Τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

γ) Τις αποσβέσεις και απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο.

δ) Τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.

ε) Τις λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

στ) Το ποσό με το οποίο προσαυξήθηκε η αξία κτήσης παγίων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 2δ του άρθρου 18.

ζ) Λοιπές μεταβολές

9. Η φύση σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.

10. Σε περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το άρθρο 24, παρατίθεται:

α) Σαφής δήλωση ότι έχει γίνει χρήση της δυνατότητας επιμέτρησης στην εύλογη αξία, καθώς και τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία.

β) Περιγραφή των σημαντικών υποθέσεων στις οποίες βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές επιμέτρησης.

γ) Ανά κονδύλι στοιχείων του ισολογισμού: η εύλογη αξία, οι μεταβολές της που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, καθώς και οι μεταβολές αυτής που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση (διαφορές εύλογης αξίας).

δ) Πίνακας στον οποίο παρουσιάζεται η κίνηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη

διάρκεια της περιόδου, με ανάλυση σε μικτό ποσό και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, όταν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

ε) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων, πληροφορίες για την έκταση και τη φύση τους, συμπεριλαμβανόμενων των όρων και των συνθηκών που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρόνο και την πιθανότητα μελλοντικών χρηματοροών.

στ) Για πάγια στοιχεία, η λογιστική αξία των παγίων αυτών που θα αναγνωρίζονταν στον ισολογισμό, εάν τα εν λόγω στοιχεία δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με το άρθρο 24.

11. Σε περίπτωση επιμέτρησης χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης:

α) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων:

α.1) η εύλογη αξία των μέσων αυτών, εάν αυτή μπορεί να προσδιοριστεί, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, και

α.2) πληροφορίες για την έκταση της χρήσης αυτών των μέσων και τη φύση τους.

β) Για τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους:

β.1) η λογιστική αξία και η εύλογη αξία είτε των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων είτε των κατάλληλων ομάδων των επιμέρους αυτών στοιχείων και

β.2) οι λόγοι για τη μη μείωση της λογιστικής αξίας, καθώς και η φύση των ενδείξεων που τεκμηριωμένα οδηγούν στην πεποίθηση για τη δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας.

12. Για την καθαρή θέση της οντότητας:

α) Το κεφάλαιο που έχει εγκριθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί.

β) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.

γ) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, η λογιστική αξία των τίτλων που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο και εκδόθηκαν μέσα στη περίοδο, εντός των ορίων του εγκεκριμένου κεφαλαίου.

δ) Η ύπαρξη πιστοποιητικών συμμετοχής, μετατρέψιμων τίτλων, δικαιωμάτων αγοράς τίτλων, δικαιωμάτων προαίρεσης ή παρόμοιων τίτλων ή δικαιωμάτων, με μνεία του αριθμού τους, της αξίας τους και των δικαιωμάτων που παρέχουν.

ε) Ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

στ) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.

13. Το συνολικό χρέος της οντότητας που καλύπτεται με εξασφαλίσεις που παρέχονται από την οντότητα, με ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης.

14. Τα ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού.

15. Η φύση και ο επιχειρηματικός στόχος των διακανονισμών της οντότητας, που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό, καθώς και οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των διακανονισμών αυτών επί της οντότητας, εφόσον οι κίνδυνοι ή τα οφέλη των διακανονισμών αυτών είναι σημαντικά και εφόσον η δημοσιοποίηση των κινδύνων ή

οφελών απαιτείται για τους σκοπούς της εκτίμησης της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας.

16. Το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων επιβαρύνσεων (ενδεχόμενες υποχρεώσεις) που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, με ένδειξη της φύσης και της μορφής των σχετικών εξασφαλίσεων που έχουν παρασχεθεί. Κάθε δέσμευση που αφορά παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από τη υπηρεσία ή οντότητες ομίλου ή συγγενείς οντότητες, γνωστοποιείται ξεχωριστά.

17. Το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας. Ιδιαίτερα, στην περίπτωση που από τον παρόντα νόμο προβλέπεται συμψηφισμός εσόδων και εξόδων γνωστοποιούνται τα σχετικά κονδύλια και οι αξίες αυτών προ του συμψηφισμού.

18. Το ποσό τόκων της περιόδου με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 20.

19. Η προτεινόμενη ή, κατά περίπτωση, οριστική διάθεση των κερδών.

20. Το ποσό μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο.

21. Ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση.

22. Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, το υπόλοιπο ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και ανάλυση της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.

23. Για τους απασχολούμενους στην οντότητα κατά τη διάρκεια περιόδου παρέχονται οι εξής πληροφορίες:

α) Ο μέσος όρος των απασχολούμενων.

β) Ανάλυση του μέσου όρου των απασχολούμενων ανά κατηγορία.

γ) Αν δεν αναφέρονται χωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων οι δαπάνες για παροχές σε εργαζόμενους της περιόδου, γνωστοποιούνται αναλυτικά τα συνολικά ποσά των εξής κατηγοριών αυτών των δαπανών:

γ.1) Μισθοί και ημερομίσθια.

γ.2) Κοινωνικές επιβαρύνσεις.

γ.3) Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

24. Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, εφόσον οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής των υπηρεσιών.

25. Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης, καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.

26. Η επωνυμία, η έδρα και η νομική μορφή κάθε άλλης οντότητας, στην οποία η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος.

27. Η επωνυμία και η έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες

χρηματοοικονομικές καταστάσεις του τελικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, εάν συντρέχει περίπτωση.

28. Η επωνυμία και η έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μερικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, και η οποία περιλαμβάνεται επίσης στο σύνολο των επιχειρήσεων του στοιχείου της παραγράφου 27.

29. Ο τόπος στον οποίο κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να προμηθευτεί τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που αναφέρονται στις παραγράφους 27 και 28, στην περίπτωση που είναι διαθέσιμες. Εάν δεν είναι διαθέσιμες οι καταστάσεις αυτές γίνεται αναφορά του σχετικού γεγονότος.

30. Τα ποσά που δόθηκαν στην περίοδο για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων στα πλαίσια των καθηκόντων τους, καθώς και τις δεσμεύσεις που προέκυψαν ή αναλήφθηκαν για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε αποχωρήσαντα μέλη των εν λόγω συμβουλίων, συνολικά κατά κατηγορία συμβουλίου.

31. Οι συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με τα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένου και του ποσού αυτών των συναλλαγών, τη φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους, καθώς και άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές, τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας. Ανάλογες πληροφορίες παρέχονται και για τα υπόλοιπα των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Οι πληροφορίες για τις επιμέρους συναλλαγές και τα υπόλοιπα μπορούν να συναθροίζονται ανάλογα με τη φύση τους, εκτός εάν απαιτούνται χωριστά πληροφοριακά στοιχεία για την κατανόηση των επιπτώσεων των συναλλαγών του συνδεδεμένου μέρους στη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

32. Οι συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας, για τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης, για συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες και για λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες, διακεκριμένα κατά κατηγορία.

33. Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα, και οπωσδήποτε στους επόμενους 12 μήνες, εφόσον είναι σημαντικά.

34. Οι πολύ μικρές οντότητες που κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 ή της παραγράφου 8 του άρθρου 16, δηλώνουν τη συγκεκριμένη επιλογή που έχουν χρησιμοποιήσει.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 29 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Η παράγραφος 1 του άρθρου 29 θέτει γενικές αρχές σύνταξης του προσαρτήματος και οι υπόλοιπες παράγραφοι (2 έως 34) καθορίζουν το περιεχόμενό του ανά κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, βάσει των προβλέψεων της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 29 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

29.1.1 Οι απαιτούμενες πληροφορίες του προσαρτήματος είναι δυνατόν να παρατίθενται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται να επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα. Αυτό μπορεί να εξυπηρετεί τις πολύ μικρές οντότητες για τις οποίες οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος είναι ούτως ή άλλως περιορισμένες.

29.4.1 Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, μια οντότητα θεωρείται ως συνεχιζόσα τη δραστηριότητά της, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα ή να παύσει τη δραστηριότητά της, ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή.

29.4.2 Σε περίπτωση που υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους. Τέτοια μέτρα μπορεί να είναι, για παράδειγμα, η εξασφάλιση χρηματοδότησης από τράπεζες ή τους ιδιοκτήτες, συμφωνία με προμηθευτές ή πελάτες για νέα προϊόντα και υπηρεσίες με τεκμηριωμένα θετικές προοπτικές, συμφωνία με το προσωπικό για μειωμένες αποδοχές κλπ.

29.4.3 Τυπικά, η δυνατότητα μιας οντότητας να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα εξετάζεται για διάστημα 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

29.8.1 Ο παρακάτω πίνακας δείχνει ένα ενδεικτικό τρόπο παρουσίασης των απαιτούμενων πληροφοριών για πάγια που παρακολουθούνται στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης.

Πίνακας μεταβολών μη κυκλοφορούντων στοιχείων περιόδου

	Ιδιοχρησιμ/μενα ακίνητα			13. Μηχανολογικός εξοπλισμός	14. Μεταφορικά μέσα	15. Λοιπός εξοπλισμός	Επενδ. ακίνητα		17. Βιολογικά στοιχεία	Λοιπά ενσώματα (εάν υπάρχουν)	Άλλα		Πάγια υπό εκτέλεση	
	10. Γη (οικόπεδα)	11. Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση	12. Κτήρια τεχνικά έργα				16. Γη (οικόπεδα)	16. Κτήρια τεχνικά έργα			18.01 Δαπάνες ανάπτυξης	18.02 Υπεραξία		18.03 Λοιπά άυλα
	-1	-2	-3	-4	-5	-6	-7	-8	-9	-10	-11	-12	-13	-14
Μικτή λογιστική αξία 01.01.20X1														
Προσθήκες περιόδου														
Τόκοι περιόδου														
Μειώσεις περιόδου														
Μεταφορές														
Λοιπά														
Μικτή λογιστική αξία 31.12.20X1														
Σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις 01.01.20X1														
Αποσβέσεις περιόδου														
Μειώσεις αποσβεσθέντων περιόδου														
Απομειώσεις περιόδου														
Αναστροφές απομειώσεων περιόδου														
Λοιπές μειώσεις απομειώσεων														
Σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις 31.12.20X1														
Καθαρή λογιστική αξία 31.12.20X1														

## Σημειώσεις

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

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

β) Οι προκαταβολές για κτήση παγίων (πάγια υπό εκτέλεση) παρουσιάζονται διακριτά στην ανάλυση του προσαρτήματος, αλλά στον ισολογισμό ενσωματώνονται στο αντίστοιχο κονδύλι που αφορούν.

γ) Τα πάγια υπό εκτέλεση (προκαταβολές) παρακολουθούνται ως υπολογαριασμοί των αντίστοιχων παγίων στο σχέδιο λογαριασμών.

δ) Η δομή του πίνακα είναι ενδεικτική. Είναι δυνατόν, τα διάφορα δεδομένα του πίνακα να παρουσιάζονται ως ξεχωριστοί πίνακες, ανάλογα με τις ανάγκες της οντότητας.

ε) Όταν τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα παρακολουθούνται στη εύλογη αξία τους, οι προβλεπόμενες από το προσάρτημα πληροφορίες μπορεί να αναφέρονται είτε στον ανωτέρω πίνακα είτε σε ιδιαίτερη σημείωση.

29.9.1 Η παράγραφος 9 του νόμου αναφέρεται σε σημαντικά γεγονότα τα οποία δεν παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου, καθώς προέκυψαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και επομένως δεν ικανοποιούνται τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης. Ωστόσο, λόγω της σπουδαιότητας για την αξιολόγηση της πορείας της οντότητας, η οντότητα παρουσιάζει στο προσάρτημα τη φύση των γεγονότων αυτών καθώς και τις χρηματοοικονομικές τους επιπτώσεις.

29.10.1 Ο κατωτέρω πίνακας είναι ένα ενδεικτικό αριθμητικό παράδειγμα παρουσίασης των απαιτούμενων πληροφοριών για τα περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται στην εύλογη αξία.

στοιχεία που παρακολουθούνται στην εύλογη αξία.



	Ενσώματα & βιολογικά		Χρηματοοικονομικά στοιχεία		
	Επενδυτικά ακίνητα	Βιολογικά στοιχεία	Διαθέσιμα για πώληση	Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	Παράγωγα αντιστάθμισης
Εύλογη αξία στην έναρξη 01.01.20Χ1	500	400	300	200	100
Προσθήκες περιόδου	50	40	30	20	10
Μειώσεις χρήσεως	-80	-70	-60	-50	-10
Πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές στα αποτελέσματα	-10	5	11	-4	2
Διαφορές επιμέτρησης αξίας στα αποτελέσματα	6	7		-3	8
Διαφορές επιμέτρησης αξίας στην καθαρή θέση			-3		2
Εύλογη αξία 31.12.20Χ1	466	382	278	163	112

## ΑΡΘΡΟ 30

### ΑΠΛΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1

1. Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που κάνουν, σύμφωνα με το νόμο, χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16:

α) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 3 περί σχεδίου λογαριασμών.

β) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 6 έως και 8 του άρθρου 4.

γ) Δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 και 12 του άρθρου 16 περί απόκλισης από τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

δ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν την παράγραφο 6 του άρθρου 17 περί λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης των συναλλαγών και γεγονότων λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική τους ουσία.

ε) Δύνανται να μην εφαρμόζουν την παράγραφο 9 του άρθρου 17 περί δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

στ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν την παράγραφο 2γ του άρθρου 18 περί προσαύξησης, με έμμεσο κόστος, του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων.

ζ) Χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν εφαρμόζουν τις σχετικές ρυθμίσεις των παραγράφων 3(α)(1) έως και 3(α)(4) του άρθρου 18.

η) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 3(α)(6) του άρθρου 18 περί μη απόσβεσης της υπεραξίας και άλλων άυλων στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή. Τα εν λόγω στοιχεία, εφόσον υπάρχουν, αποσβένονται με τον τρόπο που ορίζει η φορολογική νομοθεσία.

θ) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 3β του άρθρου 18 περί απομείωσης των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων, αλλά ακολουθούν τις εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές ρυθμίσεις.

ι) Αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

ια) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 3 του άρθρου 19 περί χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος.

ιβ) Αναγνωρίζουν ζημίες απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με βάση τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 4 έως και 8 του άρθρου 19.

ιγ) Δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 3β και 5 του άρθρου 20 περί προσαύξησης, με έμμεσο κόστος και τόκους, του κόστους παραγωγής αποθεμάτων.

ιδ) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 4 του άρθρου 22 περί χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.

ιε) Αναγνωρίζουν προβλέψεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 έως και 14 του άρθρου 22.

ιστ) Αναγνωρίζουν τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 23.

ιζ) Δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 3 έως και 5 του άρθρου 23 περί δυνατότητας αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

ιη) Δεν εφαρμόζουν το άρθρο 24 του παρόντος νόμου περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

ιθ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

2. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3 και 34 του άρθρου 29.

3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο.

4. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις (3) τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.

5. Όταν οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου επιλέγουν να διενεργήσουν φυσική απογραφή στο τέλος της περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της ίδιας περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν.

6. Όταν οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου επιλέγουν σε μια περίοδο να παύσουν να διενεργούν φυσική απογραφή, ενώ διενεργούσαν, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή.

Πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1

7. Οι πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1 που κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 του άρθρου 16:

α) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 9 του άρθρου 17 περί δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

β) Δεν εφαρμόζουν το άρθρο 24 του παρόντος νόμου περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

γ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

8. Οι οντότητες της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου παρέχουν τις πληροφορίες

μόνο των παραγράφων 3, 16, 25 και 34 του άρθρου 29. Δύνανται να μην παρέχουν τις λοιπές πληροφορίες του άρθρου 29.

Μικρές οντότητες

9. Οι μικρές οντότητες παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3 έως και 8, 10, 13, 14, 16 έως και 18, 23(α) και 25 του άρθρου 29. Δύνανται να μην παρέχουν τις λοιπές πληροφορίες του άρθρου 29.

Μεσαίες οντότητες

10. Οι μεσαίες οντότητες δύνανται να μην παρέχουν τις πληροφορίες των παραγράφων 24, 32 και 33 του άρθρου 29.

Ειδικές απλοποιήσεις και απαλλαγές

11. Η οντότητα της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 η οποία έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων του ν. 3054/2002 εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2.

12. Όταν η οντότητα της παραγράφου 11 του παρόντος άρθρου υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει το όριο της ίδιας παραγράφου για δύο διαδοχικές περιόδους, η παρεχόμενη δυνατότητα στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενεργοποιείται ή αίρεται αντίστοιχα από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

13. Οι παρακάτω οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 έχουν τη δυνατότητα σύνταξης μόνο συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 και παρέχουν τις πληροφορίες της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου:

α) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968.

β) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

γ) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

14. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύνανται να καθορίζονται ειδικές απλουστεύσεις και απαλλαγές σε ό,τι αφορά στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και στην έκδοση λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) για κατηγορίες οντοτήτων με κριτήρια το μέγεθος ή το είδος της δραστηριότητας ή τον τρόπο ή τον τόπο άσκησης αυτής και εφόσον διασφαλίζεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 30 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 30 παρέχει, με βάση τις πρόνοιες της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και την αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σειρά απλοποιήσεων και απαλλαγών, χωρίς να θίγεται η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές αυτές αναφέρονται στο πλαίσιο που έχει τεθεί στα άρθρα 1 έως 29 και μπορεί να είναι είτε προαιρετικού είτε υποχρεωτικού χαρακτήρα. Αναφέρονται τόσο σε θέματα επιμέτρησης των διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, όσο και στη σύνταξη του προσαρτήματος. Οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθος και την κατηγορία της οντότητας.

**ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 30 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Με την προτεινόμενη περίπτωση α' της παραγράφου 13 παρέχεται δυνατότητα να συντάσσουν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων (συμφώνως προς το υπόδειγμα Β.6) και να παρέχουν τις πληροφορίες της παραγράφου 2 του άρθρου 30 «οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968». Ερωτάται αν, για την ταυτότητα του λόγου, η ίδια δυνατότητα θα πρέπει να παρασχεθεί και στις αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα δυνάμει του άρθρου 25 του ν. 27/1975.

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 30 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

30.1.1 Με την παράγραφο 1 [περιπτώσεις (α) έως (ιθ)] παρέχονται απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ) που επιλέγουν, σύμφωνα με το νόμο να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων με το υπόδειγμα Β.6. Ορισμένες από αυτές τις απλοποιήσεις και απαλλαγές παρέχονται σε προαιρετική βάση, ενώ σε άλλες περιπτώσεις εισάγεται απαγόρευση χρήσης ορισμένων λογιστικών χειρισμών ή κανόνων.

30.1.2 Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ) που επιλέγουν, σύμφωνα με το νόμο να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων με το υπόδειγμα Β.6, αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

30.1.3 Οίκοθεν νοείται ότι οι πρόνοιες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου ισχύουν και για εκείνες τις πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 που επιλέγουν προαιρετικά να συντάξουν ισολογισμό, χωρίς να υποχρεούνται.

30.3.1 Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.), των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

30.3.2 Εάν η περίοδος (φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι το χρονικό διάστημα ίσο ή μεγαλύτερο των (15) ημερών λογίζεται ως μήνας ενώ χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη, αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετρείται το σύνολο του κύκλου εργασιών για την αναγωγή σε ετήσια βάση. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτουργήσει στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό.

30.4.1 Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι όταν μια οντότητα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει, σύμφωνα με το νόμο, να διενεργήσει απογραφή σε μία περίοδο, ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε, αναλαμβάνει την υποχρέωση για διενέργεια απογραφής και για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.

30.5.1 Με την παράγραφο 5 ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική

επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει να διενεργήσει (προαιρετικά) φυσική απογραφή σε μια περίοδο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (κόστος πωληθέντων), ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε. Στην περίπτωση αυτή, κατά την πρώτη περίοδο που διενεργείται απογραφή, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν. Δηλαδή, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω περιόδου θα εκπέσουν οι αγορές της περιόδου μειωμένες με την αξία του τελικού αποθέματος για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών). Σημειώνεται ότι το σύνολο των αγορών των προηγούμενων χρήσεων έχει εκπέσει φορολογικά και συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει εκ νέου προσμετρούμενο στο απόθεμα έναρξης της νέας περιόδου.

30.6.1 Με την παράγραφο αυτή ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει να παύσει να διενεργεί φυσική απογραφή σε μια περίοδο, ενώ διενεργούσε προαιρετικά. Στην περίπτωση αυτή, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου στην οποία διενεργήθηκε απογραφή δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή. Δηλαδή, στην πρώτη αυτή περίοδο στην οποία δεν διενεργείται απογραφή η οντότητα (και εφεξής) θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τις αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).

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

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

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

30.13.1 Η παράγραφος 13 παρέχει τη δυνατότητα σε καθορισμένες κατηγορίες οντοτήτων να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 του Παραρτήματος Β, απαλλασσόμενες από τη σύνταξη ισολογισμού. Δηλαδή, οι κατονομαζόμενες οντότητες θεωρούνται «πολύ μικρές» οντότητες ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και συνεπώς δύναται να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

30.13.2 Ειδικότερα, με το σημείο (α) της παραγράφου 13 εμπίπτουν στη ρύθμιση της ίδιας παραγράφου οι αλλοδαπές επιχειρήσεις της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, οι οποίες εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968. Διευκρινίζεται ότι το άρθρο 2 του Ν. 378/1968 παραμένει σε ισχύ και συνεπώς η ίδια απαλλαγή ισχύει και για όσες άλλες επιχειρήσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 έχουν υπαχθεί



στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 89/1967 δυνάμει του άρθρου 2 του Ν. 378/1968. Άλλωστε, η ίδια απαλλαγή ίσχυε και με τις καταργούμενες από τον παρόντα νόμο διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του νόμου 4093/2012).

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

Λοιπές επεξηγήσεις

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

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

30.3. Όσον αφορά την απογραφή της χρήσης 2014 διευκρινίζεται ότι η υποχρεωτική απογραφή κατά την 31.12.2014 καταλαμβάνει μόνο αυτούς που κατά τη χρήση αυτή πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα (χωρίς αναγωγή σε ετήσια βάση) από τη πώληση αγαθών πάνω από 150.000 ευρώ. Οι σχετικές αποφάσεις (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1134/14.12.2004, όπως ισχύει), με τις οποίες απαλλάσσονται ορισμένοι υπόχρεοι της κατηγορίας αυτής από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών και διενέργειας απογραφής, ισχύουν και για την απογραφή της χρήσης αυτής (δηλαδή της χρήσης 2014) και από 1.1.2015 παύουν να ισχύουν. Ωστόσο, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 δύναται, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, να καθορίζονται για κατηγορίες οντοτήτων βάσει κριτηρίων, ειδικές απλουστεύσεις και απαλλαγές, σε ότι αφορά την τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και στην έκδοση λογιστικών στοιχείων. Για το θέμα αυτό έχει εκδοθεί ήδη η απόφαση ΠΟΛ.1019/16.1.2015.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

#### ΑΡΘΡΟ 31

##### ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΟΜΙΛΩΝ ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

1. Μικροί όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

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

2. Μεσαίοι όμιλοι είναι οι όμιλοι, εξαιρουμένων των μικρών, που αποτελούνται από μια μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

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

3. Μεγάλοι όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας, υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

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

4. Τα όρια ενεργητικού και κύκλου εργασιών των παραγράφων 1 έως 3 του παρόντος άρθρου ισχύουν μετά την αφαίρεση των συμψηφισμών και των απαλοιφών των παραγράφων 4 και 8 του άρθρου 34. Αν δεν λαμβάνονται υπόψη οι προαναφερόμενοι συμψηφισμοί και απαλοιφές τα όρια αυτά προσαυξάνονται κατά 20%.

5. Όταν ένας όμιλος υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων των παραγράφων 1 έως 3 του παρόντος άρθρου κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας για δύο διαδοχικές περιόδους, για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού του νόμου η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

6. Το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» είναι εκείνο του ομότιτλου κονδυλίου του υποδείγματος ισολογισμού Β.7 και του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών» είναι εκείνο του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών (καθαρός)» του υποδείγματος της κατάστασης αποτελεσμάτων Β.8.1 ή Β.8.2, κατά περίπτωση.

**ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 31 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Το άρθρο αυτό καθορίζει τα όρια μεγέθους των ομίλων επιχειρήσεων, με βάση τα κριτήρια της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ.

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 31 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

31.1 Η κατηγοριοποίηση των ομίλων με βάση το άρθρο 31 ακολουθεί τα ποσοτικά όρια του άρθρου 2 του νόμου για την κατηγοριοποίηση οντοτήτων και τις ίδιες προϋποθέσεις (υπέρβαση ή παύση υπέρβασης των αναφερομένων ορίων για δύο συνεχόμενες περιόδους ενεργοποιεί αλλαγή κατηγορίας από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων).

31.2 Το άρθρο 31 αναγνωρίζει τρεις κατηγορίες ομίλων βάσει μεγέθους: μικρούς, μεσαίους και μεγάλους. Δεν αναγνωρίζεται κατηγορία «πολύ μικρών» (που αναγνωρίζεται για τις οντότητες κατά το άρθρο 2 του νόμου).

## ΑΡΘΡΟ 32

### ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

1. Τις ρυθμίσεις των άρθρων 32 έως 36 εφαρμόζουν οι οντότητες:

α) Οι μητρικές οντότητες των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

β) Κάθε άλλη οντότητα όταν επιλέγει ή υποχρεώνεται από άλλη νομοθεσία, να συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

2. Μια μητρική οντότητα συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την ίδια και κάθε άλλη οντότητα, εάν για την εν λόγω μητρική οντότητα ισχύει οποιοδήποτε από τα παρακάτω α' έως ε'<sup>(1)</sup>:

α) Έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα).

β) Έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα) και είναι ταυτόχρονα μέτοχος, εταίρος ή μέλος αυτής της οντότητας.

γ) Έχει το δικαίωμα να ασκεί κυριαρχική επιρροή στην άλλη οντότητα (θυγατρική οντότητα), της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος, είτε βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με την οντότητα αυτή είτε βάσει πρόβλεψης του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της.

δ) Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της άλλης οντότητας και είτε:

δ1) ελέγχει από μόνη της, δυνάμει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους, εταίρους ή μέλη της οντότητας αυτής (θυγατρική οντότητα), την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της είτε

δ2) ισχύουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ2.1) Η πλειοψηφία των μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της οντότητας αυτής (θυγατρικής οντότητας) που είχαν τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, καθώς και κατά την προηγούμενη περίοδο και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχει διοριστεί μόνο ως αποτέλεσμα της άσκησης των δικαιωμάτων ψήφου αυτής.

δ2.2) Τα δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από τη μητρική οντότητα αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου στη θυγατρική οντότητα.

δ2.3) Κανένα τρίτο μέρος δεν έχει τα δικαιώματα που αναφέρονται στα σημεία α', β' ή γ' της παρούσας παραγράφου, αναφορικά με αυτή την οντότητα (θυγατρική οντότητα).

ε) Έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο στην άλλη οντότητα (θυγατρική οντότητα).

3. Για την εφαρμογή των στοιχείων α', β' και δ' της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, τα δικαιώματα ψήφου, διορισμού και παύσης της πλειοψηφίας των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου κάθε θυγατρικής οντότητας, καθώς επίσης και τα δικαιώματα κάθε προσώπου που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της

(1) Οι λέξεις «(α) έως (ε)» της παραγράφου 2, τέθηκαν σε αντικατάσταση των λέξεων «(α) έως (στ)» με την παράγραφο 5 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

μητρικής οντότητας ή μιας άλλης θυγατρικής οντότητας, προστίθενται σε εκείνα της μητρικής οντότητας.

4. Για την εφαρμογή των στοιχείων α', β' και δ' της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, από τα δικαιώματα της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, αφαιρούνται τα δικαιώματα τα οποία:

α) ενσωματώνονται σε μετοχές που κατέχονται για λογαριασμό ενός προσώπου που δεν είναι ούτε η μητρική οντότητα ούτε μια θυγατρική οντότητα αυτής της μητρικής, ή

β) ενσωματώνονται σε μετοχές οι οποίες:

β1) κατέχονται για εγγύηση, εφόσον τα δικαιώματα αυτά ασκούνται, σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν ληφθεί, ή

β2) κατέχονται σε σχέση με δάνεια που χορηγήθηκαν στα πλαίσια της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τα δικαιώματα ψήφου ασκούνται προς όφελος του προσώπου που παρέχει την εγγύηση.

5. Για τους σκοπούς των σημείων α' και δ' της παραγράφου 2, το σύνολο των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών στην θυγατρική οντότητα, μειώνεται με τα δικαιώματα ψήφου που ενσωματώνονται στις μετοχές που κατέχονται από αυτή την ίδια την οντότητα, από μια θυγατρική αυτής της οντότητας ή από ένα πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό αυτών των οντοτήτων.

6. Μια μητρική οντότητα και όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται ανεξαρτήτως της έδρας των θυγατρικών οντοτήτων.

7. Κάθε οντότητα που υπάγεται στην ελληνική νομοθεσία συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εάν αυτή η οντότητα και μία άλλη(ες) οντότητα(ες) με την(τις) οποία(ες) δεν συνδέεται με τις σχέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 2 έως 5 του παρόντος άρθρου, διοικούνται σε ενιαία βάση, σύμφωνα με:

α) σύμβαση που έχει υπογραφεί με την άλλη οντότητα, ή

β) προβλέψεις στο ιδρυτικό έγγραφο ή το καταστατικό της άλλης οντότητας.

8. Οι οντότητες που αναφέρονται στις παραγράφους 6 και 7 και όλες οι θυγατρικές τους οντότητες ενοποιούνται, όταν μία ή περισσότερες από αυτές τις οντότητες εμπίπτουν στις κατηγορίες των οντοτήτων που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' ή β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

9. Η παράγραφος 6 του παρόντος άρθρου και οι παράγραφοι 1, 6 και 7 του άρθρου 33 και τα άρθρα 34 έως 36 εφαρμόζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των κατωτέρω αναφερομένων:

α) αναφορές σε μητρικές οντότητες εκλαμβάνονται ως αναφερόμενες σε όλες τις οντότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου, και

β) με την επιφύλαξη της παραγράφου 4 του άρθρου 34, τα διάφορα κονδύλια καθαρής θέσης που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι τα συνολικά ποσά των αντίστοιχων κονδυλίων που αναλογούν σε καθεμία οντότητα που αναφέρεται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου.

**ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 32 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Το άρθρο αυτό καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες θεσπίζεται υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 32 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

32.1.1 Στο άρθρο 32 καθορίζονται οι προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες προκύπτει σχέση μητρικής προς θυγατρική [δηλαδή τότε η μητρική έχει τη δυνατότητα ελέγχου επί άλλης οντότητας (θυγατρικής)] και συνεπώς προκύπτει υποχρέωση για σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Γενικά οι μητρικές οντότητες που υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι οι μητρικές οντότητες των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεώνεται από διάταξη νόμου στην κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή που επιλέγει προαιρετικά να το πράξει.

32.2.1 Η βασική προϋπόθεση για να προκύπτει η σχέση μητρικής προς θυγατρική βάσει της παραγράφου 2 (περιπτώσεις α έως δ) και λαμβάνοντας υπόψη και τις παραγράφους 3, 4 και 5 του άρθρου 32, είναι η άμεση ή έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) οντότητας, η οποία είτε από μόνη της (συμμετοχική ιδιότητα) είτε σε συνδυασμό με άλλες προϋποθέσεις, παρέχει στη μητρική τη δυνατότητα ελέγχου επί της άλλης οντότητας (θυγατρικής).

32.2.2 Σχέση μητρικής προς θυγατρική προκύπτει επίσης και από την άσκηση κυριαρχικής επιρροής ή ελέγχου επί της άλλης οντότητας, έστω και αν δεν υπάρχει συμμετοχή [περίπτωση (ε) της παραγράφου 2 του άρθρου 32].

32.7.1 Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπάρχει και στην περίπτωση ομίλου οντοτήτων που μια ή περισσότερες οντότητες είναι οντότητες των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου, έστω και αν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 2 έως 5 του άρθρου 32, εάν η οντότητα και η άλλη ή άλλες οντότητες, διοικούνται σε ενιαία βάση, σύμφωνα με:

α) σύμβαση που έχει υπογραφεί με την/τις άλλη/(ες) οντότητα/(τες), ή

β) προβλέψεις στο ιδρυτικό έγγραφο ή το καταστατικό της/των άλλης/(ων) οντότητας/(ων).

32.7.2 Στις περιπτώσεις των παραγράφων 32.7.1 (και 32.2.2 εάν δεν υπάρχει συμμετοχή), τα διάφορα κονδύλια καθαρής θέσης που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι τα συνολικά ποσά των αντίστοιχων κονδυλίων που αναλογούν σε καθεμία οντότητα. Εναλλακτικά αυτής της μεθόδου, μπορεί να εφαρμόζεται, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, η προβλεπόμενη από το Δ.Π.Χ.Α. 3

«Συνενώσεις Επιχειρήσεων» μέθοδος απόκτησης χωρίς την ύπαρξη τιμήματος εξαγοράς.

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



## ΑΡΘΡΟ 33

### ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

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

2. Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν αυτή η μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι επίσης θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και:

α) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας κατέχει όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης οντότητας. Οι μετοχές στην απαλλασσόμενη οντότητα που κατέχονται από μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων βάσει νομικής δέσμευσης ή δέσμευσης στο ιδρυτικό έγγραφο της ή στο καταστατικό της, δεν λαμβάνονται υπόψη για το σκοπό της απαλλαγής, ή

β) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας, κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλλασσόμενης και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

3. Η απαλλαγή που αναφέρεται στην παράγραφο 2 πρέπει να πληροί όλες τις κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) Η απαλλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων, η μητρική οντότητα του οποίου διέπεται από το δίκαιο κράτους-μέλους.

β) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου του μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων συντάσσονται από την μητρική οντότητα αυτού του συνόλου, σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης που διέπει αυτή τη μητρική οντότητα, σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ, ή τα Δ.Π.Χ.Α. που έχουν υιοθετηθεί βάσει του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

γ) Αναφορικά με την απαλλασσόμενη οντότητα, τα κατωτέρω στοιχεία δημοσιεύονται με τον τρόπο που απαιτείται από το δίκαιο της χώρας μέλους στο οποίο υπόκειται η εν λόγω οντότητα, σύμφωνα με το άρθρο 30 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ:

γ1) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου.

γ2) Η έκθεση ελέγχου.

δ) Οι σημειώσεις των ετησίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης οντότητας γνωστοποιούν τα κατωτέρω:

δ1) την επωνυμία και την έδρα της μητρικής οντότητας που συντάσσει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου, και

δ2) την απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών

καταστάσεων.

4. Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν η εν λόγω μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής οντότητας η οποία δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους-μέλους, αν πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) Η απαλλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της παραγράφου 6, όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων.

β) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου, συντάσσονται:

β1) σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ ή

β2) σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. ή

β3) με τρόπο ισοδύναμο των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται βάσει της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ ή

β4) με τρόπο ισοδύναμο των Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτός καθορίζεται, σύμφωνα με τον Κανονισμό της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Ένωσης 1569/2007 της 21ης Δεκεμβρίου 2007 που καθιερώνει το μηχανισμό για τον προσδιορισμό της ισοδυναμίας των λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται από τρίτες χώρες που εκδίδουν τίτλους βάσει των Οδηγιών 2003/71/ΕΚ και 2004/109/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

γ) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' ανωτέρω, έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες (ελεγκτικά γραφεία), που έχουν αδειοδοτηθεί για να διενεργούν ελέγχους χρηματοοικονομικών καταστάσεων, βάσει της εθνικής νομοθεσίας η οποία διέπει την οντότητα που συντάσσει αυτές τις καταστάσεις.

δ) Οι περιπτώσεις γ' και δ' της παραγράφου 3 πρέπει να εφαρμόζονται.

5. Η απαλλαγή της προηγούμενης παραγράφου 4 δεν παρέχεται αν η προς απαλλαγή οντότητα είναι οντότητα δημοσίου συμφέροντος που εμπίπτει στην περίπτωση α' του ορισμού των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος του παραρτήματος Α'.

6. Μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, δεν απαιτείται να περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν πληρείται μία τουλάχιστον από τις κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο δεν μπορούν να αποκτηθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή υπερβολική καθυστέρηση ή

β) οι μετοχές αυτής της οντότητας κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή τους, ή

γ) αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιωδώς:

γ1) τη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της οντότητας ή

γ2) την άσκηση της ενοποιημένης διοίκησης αυτής της οντότητας όταν εμπίπτει σε μια από τις σχέσεις που καθορίζονται στο άρθρο 32 παράγραφος 7.

7. Κάθε μητρική οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, απαλλάσσεται από την υποχρέωση που επιβάλλεται από το άρθρο 32, εάν:

α) έχει μόνο θυγατρικές οντότητες που δεν είναι σημαντικές, τόσο ατομικά όσο και συνολικά, ή / και

β) όλες οι θυγατρικές της οντότητες μπορούν να εξαιρεθούν από την ενοποίηση βάσει της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 33 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο αυτό απαλλάσσει μικρούς και μεσαίους ομίλους από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για την περίπτωση ομίλου του οποίου μία ή περισσότερες από τις συνδεδεμένες οντότητες είναι δημοσίου συμφέροντος. Περαιτέρω, το ίδιο άρθρο ορίζει, υπό προϋποθέσεις, και άλλες περιπτώσεις απαλλαγής από ενοποίηση.

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 33 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

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

33.2.1 Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν αυτή η μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι επίσης θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι καθοριζόμενες στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 33 του νόμου, πρόσθετες προϋποθέσεις.

33.4.1 Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν η εν λόγω μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής οντότητας η οποία δεν διέπεται από το δίκαιο κράτους-μέλους και συντρέχουν οι καθοριζόμενες στην παράγραφο 4 του άρθρου 33 του νόμου πρόσθετες προϋποθέσεις.

33.5.1 Η απαλλαγή της προηγούμενης παραγράφου 33.4.1 δεν παρέχεται, εάν η προς απαλλαγή οντότητα είναι οντότητα δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος) που εμπίπτει στην περίπτωση α' του ορισμού των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος του Παραρτήματος Α του νόμου (οντότητες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

33.6.1 Μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου ενδιαφέροντος, δεν απαιτείται να περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν πληρούται μία τουλάχιστον από τις κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να αποκτηθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή υπερβολική καθυστέρηση, ή

β) οι μετοχές αυτής της οντότητας κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή τους, ή

γ) αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιαστικά:

γ1) τη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της οντότητας ή

γ2) την άσκηση της ενοποιημένης διοίκησης αυτής της οντότητας, βάσει της παραγράφου 32.7.1 της παρούσης.

33.7.1 Κάθε μητρική οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου ενδιαφέροντος,

απαλλάσσεται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν:

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

## ΑΡΘΡΟ 34

### ΚΑΝΟΝΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται, σύμφωνα με τα υποδείγματα Β.7 έως και Β.10 του Παραρτήματος Β' του παρόντος νόμου.

2. Τα άρθρα 16 έως 29 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται αναφορικά με τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, λαμβάνοντας υπόψη τις ουσιώδεις προσαρμογές που προκύπτουν από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε σύγκριση με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

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

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

α) Εκτός της περίπτωσης μετοχών στο κεφάλαιο της μητρικής οντότητας που κατέχονται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από άλλη οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, οι οποίες αντιμετωπίζονται ως ίδιες μετοχές, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ο εν λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι οντότητες περιελήφθησαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά. Οι διαφορές που προκύπτουν από τον συμψηφισμό κατανέμονται, στο βαθμό που είναι δυνατόν, σε εκείνα τα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, των οποίων οι εύλογες αξίες είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από τις λογιστικές αξίες τους.

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

β1) Η θετική διαφορά εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «Υπεραξία» και αντιμετωπίζεται, κατά περίπτωση, βάσει των παραγράφων 3(α)(6) ή 3(α)(7) του άρθρου 18.

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

γ) Όταν η μητρική και η θυγατρική ελέγχονται τελικά από το ίδιο μέρος τόσο πριν όσο και μετά την ενοποίηση, και εφόσον ο έλεγχος δεν είναι προσωρινός, δεν εφαρμόζονται οι προβλέψεις του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης α' και η περίπτωση β' της παρούσας παραγράφου. Στην περίπτωση αυτή η λογιστική αξία της κατεχόμενης από τη μητρική επένδυσης συμψηφίζεται με την αξία που αντιστοιχεί στο ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική και τυχόν διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα εις νέον του ενοποιημένου ισολογισμού.

5. Όταν μετοχές θυγατρικών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από πρόσωπα, άλλα εκτός του ομίλου, το ποσό που αποδίδεται σε αυτές τις μετοχές εμφανίζεται ξεχωριστά στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού ως «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο».

6. Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται πλήρως στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.

7. Το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αποδίδεται στις μετοχές που αναφέρονται στην παράγραφο 5 του παρόντος άρθρου εμφανίζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημία που αποδίδεται στα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο.

8. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις χρηματοοικονομικές θέσεις, τα κέρδη ή τις ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ως να ήταν μια οντότητα. Ιδιαίτερα, τα κατωτέρω απαλείφονται από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

α) Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.

β) Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.

γ) Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

9. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται κατά την ίδια ημερομηνία με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας.

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

11. Όταν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν επιμετρηθεί, από οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, με τη χρήση διαφορετικών λογιστικών πολιτικών από αυτές που χρησιμοποιούνται για σκοπούς της ενοποίησης, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις επαναμετρούνται, σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται στην ενοποίηση. Παρέκκλιση από αυτή την απαίτηση επιτρέπεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση γνωστοποιείται και δικαιολογείται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

12. Αναβαλλόμενοι φόροι αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23. Κατ' εξαίρεση δεν επιτρέπεται συμψηφισμός στον ισολογισμό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, όταν τα σχετικά ποσά προέρχονται από οντότητες που λειτουργούν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες.

13. Οι κοινές δραστηριότητες ενοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της αναλογικής ενοποίησης. Οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 33 και το παρόν άρθρο εφαρμόζονται κατ' αναλογία στην αναλογική ενοποίηση.

14. Όταν η θυγατρική μιας μητρικής οντότητας καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε ένα νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας ως εξής:

α) Τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων μετατρέπονται με τη μέση ισοτιμία της περιόδου αναφοράς.

β) Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μετατρέπονται με τη συναλλαγματική



ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.

γ) Τα στοιχεία της καθαρής θέσης μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία εισφέρθηκαν ή σχηματίστηκαν.

δ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις παραπάνω μετατροπές υπό α', β' και γ' αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής.

#### **ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 34 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Το άρθρο 34 περιγράφει αναλυτικά τους κανόνες για την κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

#### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 34 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

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

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

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

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

α) Εκτός της περίπτωσης μετοχών στο κεφάλαιο της μητρικής οντότητας που κατέχονται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από άλλη οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, οι οποίες αντιμετωπίζονται ως ίδιες μετοχές, ο εν λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι οντότητες περιλήφθηκαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά. Οι διαφορές που προκύπτουν από το συμψηφισμό κατανέμονται, στο βαθμό που είναι δυνατόν, σε εκείνα τα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, των οποίων οι εύλογες αξίες είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από τις λογιστικές αξίες τους.

Εξυπακούεται ότι κατά την ενοποίηση μπορεί να αναγνωρίζονται και στοιχεία τα οποία δεν υπάρχουν στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων εταιρειών. Για παράδειγμα, σε μια απόκτηση θυγατρικής μπορεί για σκοπούς ενοποίησης να αναγνωρισθούν υπάρχοντα στη θυγατρική άυλα στοιχεία, τα οποία βάσει των προβλέψεων του νόμου δεν επιτρέπεται να αναγνωρισθούν στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ίδιας, όπως για παράδειγμα στοιχεία που έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά από αυτή.

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

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

β2) Η αρνητική διαφορά υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα

αποτελέσματα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως κέρδος.

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

Παράδειγμα

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

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

34.4.3 Διευκρινίζεται ότι η ρύθμιση που υιοθετήθηκε στην παράγραφο 4(γ) του άρθρου 34 του νόμου (υπό 34.4.2 ανωτέρω), είναι η απλούστερη από δύο επιλογές που παρέχει η Οδηγία 34/2013/ΕΕ. Λαμβάνοντας υπόψη και το κριτήριο της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, γίνεται δεκτό ότι σε τέτοιου είδους συναλλαγές μπορεί να εφαρμόζονται εναλλακτικά οι προβλέψεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης (α) και η περίπτωση (β) της παραγράφου 34.4.1 της παρούσης. Περαιτέρω, για σκοπούς εύλογης παρουσίασης, στην περίπτωση απορρόφησης θυγατρικής από μητρική, για τις οποίες συντάσσονταν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής κατά την απορρόφηση είναι οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, αμέσως πριν την απορρόφηση (predecessor accounting method). Η υιοθετούμενη μέθοδος ακολουθείται για όλες τις συναλλαγές και γνωστοποιείται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

34.5.1 Όταν μετοχές, μερίδια κλπ., θυγατρικών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από πρόσωπα που δεν ανήκουν στον όμιλο, το ποσό που αποδίδεται σε αυτά εμφανίζεται ξεχωριστά στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού με τον τίτλο «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο» (ή δικαιώματα μειοψηφίας). Για την μεθοδολογία και τον προσδιορισμό της αξίας των εν λόγω δικαιωμάτων, μπορεί να αναζητείται καθοδήγηση από το Δ.Π.Χ.Α. 3 «Επιχειρηματικές Συνενώσεις».

34.6.1 Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

ενσωματώνονται πλήρως στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.

34.7.1 Το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αποδίδεται στις μετοχές, μερίδια κ.λπ. που αναφέρονται στην παράγραφο 34.5.1 της παρούσης εμφανίζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημία που αποδίδεται στα «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο» (ή δικαιώματα μειοψηφίας).

34.8.1 Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις χρηματοοικονομικές θέσεις, τα κέρδη ή τις ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ως να ήταν μια οντότητα. Για να επιτευχθεί αυτό, τα κατωτέρω στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση απαλείφονται:

α) Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.

β) Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.

γ) Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

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

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

34.11.1 Όταν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν επιμετρηθεί, από οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, με τη χρήση διαφορετικών λογιστικών πολιτικών από αυτές που χρησιμοποιούνται για σκοπούς της ενοποίησης, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις επιμετρούνται εκ νέου, σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται στην ενοποίηση. Παρέκκλιση από αυτή την απαίτηση επιτρέπεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση γνωστοποιείται και δικαιολογείται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

34.12.1 Αναβαλλόμενοι φόροι αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του νόμου. Κατ' εξαίρεση δεν επιτρέπεται συμψηφισμός στον ισολογισμό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, όταν τα σχετικά ποσά προέρχονται από οντότητες που λειτουργούν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες. Για παράδειγμα, αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση της μητρικής στην Ελλάδα, δεν συμψηφίζεται με αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση της θυγατρικής της στη Γαλλία. Σε αυτή την περίπτωση γίνεται ξεχωριστή εμφάνιση των κονδυλίων στον ισολογισμό.

34.13.1 Οι κοινές δραστηριότητες ενοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της αναλογικής ενοποίησης. Κοινή δραστηριότητα είναι μια διευθέτηση (συμφωνία) στην οποία τα εμπλεκόμενα μέρη έχουν κοινό έλεγχο καθώς και δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις στις υποχρεώσεις που προκύπτουν. Οι κοινές δραστηριότητες διενεργούνται από κοινού από τα εμπλεκόμενα μέρη και συνήθως δεν είναι ξεχωριστές οντότητες. Για παράδειγμα δύο επιχειρήσεις μπορεί να συμφωνήσουν να κατασκευάσουν ένα προϊόν, με την κάθε επιχείρηση να είναι υπεύθυνη για συγκεκριμένο έργο, χρησιμοποιώντας τα δικά της περιουσιακά στοιχεία και αναλαμβάνοντας τις δικές της υποχρεώσεις. Η μεταξύ τους σύμβαση συνήθως ορίζει την κατανομή των εσόδων και των εξόδων. Αν υπάρχουν συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων με κοινές δραστη-

ριότητες, οι απαλοιφές της παραγράφου 34.8.1 της παρούσης εφαρμόζονται κατ' αναλογία. Για το θέμα αυτό, που δεν είναι ιδιαίτερα απλό, μπορεί να αναζητείται καθοδήγηση στο Δ.Π.Χ.Α. 11 «Κοινές Διευθετήσεις».

34.14.1 Όταν η θυγατρική μιας μητρικής οντότητας καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε ένα νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας ως εξής:

α) Τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων μετατρέπονται με τη μέση ισοτιμία της περιόδου αναφοράς.

β) Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.

γ) Τα στοιχεία της καθαρής θέσης μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία εισφέρθηκαν ή σχηματίστηκαν.

δ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις παραπάνω μετατροπές υπό (α), (β) και (γ) αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής.

## ΑΡΘΡΟ 35

### ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

1. Όταν μια οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση έχει μια συμμετοχή σε συγγενή ή κοινοπραξία, αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία», βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.

2. Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μια συγγενής ή κοινοπραξία αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης.

3. Το ποσό που αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, που προκύπτει από την εφαρμογή των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου, αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της μεταβολής της καθαρής θέσης της κατά τη διάρκεια της περιόδου που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας (επενδυτής) και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που αναλογούν σε αυτά τα συμμετοχικά δικαιώματα.

4. Στο βαθμό που η θετική διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε δεν μπορεί να συσχετισθεί με κάποια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, αντιμετωπίζεται ως «υπεραξία», σύμφωνα με την παράγραφο 3(α)(6) ή 3(α)(7), κατά περίπτωση, του άρθρου 18.

5. Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας εμφανίζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

6. Οι απαλοιφές που αναφέρονται στο άρθρο 34 παράγραφος 8 γίνονται στο βαθμό που τα γεγονότα είναι γνωστά ή μπορούν να επιβεβαιωθούν.

7. Όταν μια συγγενής ή κοινοπραξία συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι παράγραφοι 1 έως 6 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται στην καθνή θέση που εμφανίζεται σε αυτές τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

8. Αυτό το άρθρο δεν απαιτείται να εφαρμόζεται όταν η αξία των συμμετοχικών δικαιωμάτων στο κεφάλαιο συγγενούς ή κοινοπραξίας δεν είναι σημαντική

9. Οι προβλέψεις της παραγράφου 14 του άρθρου 34 εφαρμόζονται στη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συγγενών ή κοινοπραξιών που έχουν συνταχθεί σε νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο έχουν συνταχθεί οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επενδύτριας οντότητας.

### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 35 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 35 περιγράφει τη μέθοδο της καθαρής θέσης για την ενσωμάτωση των συγγενών οντοτήτων και των κοινοπραξιών στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις κατά την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.

**ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 35 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Στις παραγράφους 1, 2 και 3 του προτεινόμενου άρθρου ο όρος «συγγενής» πρέπει να αντικατασταθεί από τον όρο «συγγενής οντότητα». Ως προς τον ορισμό της έννοιας «συγγενής οντότητα» που δίδεται στο Παράρτημα Α του Νσχ, συμφώνως προς τον οποίο «συγγενής» είναι «μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς νομική μορφή όπως ένας συνεταιρισμός, επί της οποίας ο επενδυτής έχει ουσιώδη επιρροή, και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία», παρατηρείται κατ' αρχάς ότι, κατά το ελληνικό δίκαιο, ο συνεταιρισμός έχει νομική προσωπικότητα. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι ο ανωτέρω ορισμός αυτός δεν βρίσκεται οπωσδήποτε σε αρμονία με τον διδόμενο στο άρθρο 2 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, συμφώνως προς τον οποίο «συγγενής» είναι μια «επιχείρηση στην οποία έχει συμμετοχή άλλη επιχείρηση και επί των λειτουργικών και οικονομικών πολιτικών της οποίας αυτή η άλλη επιχείρηση ασκεί σημαντική επιρροή (...)».

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 35 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

35.1.1 Οι συμμετοχές σε συγγενείς οντότητες ή κοινοπραξίες, από οποιαδήποτε οντότητα του ομίλου, στον ενοποιημένο Ισολογισμό εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχές σε συγγενείς ή και κοινοπραξίες», και επιμετρώνται βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.

35.1.2 Συγγενής είναι μια οντότητα στην οποία η συμμετέχουσα οντότητα ασκεί ουσιώδη επιρροή στις λειτουργίες της και τις χρηματοοικονομικές πολιτικές της. Τεκμαίρεται ότι συγγενής είναι μια οντότητα στην οποία υπάρχει συμμετοχή από 20% - 50% και δεν είναι θυγατρική ή κοινοπραξία.

35.1.3 Κοινοπραξία είναι μια οντότητα επί της οποίας δύο η περισσότερα μέρη ασκούν κοινό έλεγχο και έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία, ανεξαρτήτως ποσοστού συμμετοχής της κάθε μίας. Αντίθετα με τις κοινές δραστηριότητες, οι κοινοπραξίες είναι ξεχωριστές οντότητες και μπορεί να είναι οποιοδήποτε νομικού τύπου (π.χ. ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, κλπ.).

35.2.1 Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μια συγγενής ή κοινοπραξία αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει την εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς ή της κοινοπραξίας (αποκτηθείσα αναλογία) και υπεραξία εάν το τίμημα είναι μεγαλύτερο από τα αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία.

35.2.2 Η υπεραξία αντιμετωπίζεται λογιστικά είτε ως μη αποσβέσιμο στοιχείο είτε ως στοιχείο υποκείμενο σε δεκαετή απόσβεση, κατά περίπτωση και σύμφωνα με το άρθρο 18 του νόμου. Στην περίπτωση μη απόσβεσης της υπεραξίας, ο έλεγχος απομείωσης γίνεται σε επίπεδο αξίας της συμμετοχής. Δηλαδή, εάν η λογιστική αξία της συμμετοχής που περιλαμβάνει την υπεραξία δεν παρουσιάζει απομείωση, δεν υπάρχει απομείωση για την υπεραξία.

**Παράδειγμα**

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



				Λογιστική αξία στοιχείων ΒΗΤΑ	Εύλογη αξία στοιχείων ΒΗΤΑ	Διαφορές προς τακτοποίηση σε επίπεδο ενοποίησης
Οικόπεδα				1000	800	-200
κτίρια				400	500	100
Αποθέματα				100	100	
απαιτήσεις				300	300	
Διαθέσιμα				20	20	
Προβλέψεις				0	-40	-40
Υποχρεώσεις				-900	-900	-140
				920	780	
Αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία 780*30%					234	
Τίμημα απόκτησης					250	
Υπεραξία					16	

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

Συμμετοχές σε συγγενείς		250	
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα			250

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

35.3.2 Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας εμφανίζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

Παράδειγμα (συνέχεια παραδείγματος παρ. 35.2.2)

Αν υποθεθεί ότι στην περίοδο μετά την απόκτηση της συγγενούς (01.07.200X – 31.12.200X) η ΒΗΤΑ παρουσίασε αποτέλεσμα μετά από φόρο εισοδήματος 40 ευρώ, η ΑΛΦΑ δικαιούται το 30%, δηλαδή 12 ευρώ, το οποίο θα εμφανίσει στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Επίσης, πρέπει να αποσβέσει το ποσό των 100 ευρώ που προέρχεται από τη διαφορά λογιστικής και εύλογης αξίας των κτηρίων της ΒΗΤΑ, δεδομένου ότι η ΒΗΤΑ διενεργεί αποσβέσεις επί της λογιστικής αξίας των κτιρίων (400 ευρώ). Με την υπόθεση ότι η απομένουσα ωφέλιμη οικονομική ζωή των κτιρίων είναι 15 έτη, η ΑΛΦΑ πρέπει να αποσβέσει αξία  $100/15 \cdot 30\% \cdot 6/12 = 1$  ευρώ. Το παράδειγμα

υποθέτει ότι δεν υπάρχουν άλλες μεταβολές στα στοιχεία της ΒΗΤΑ. Τέλος, αν γίνει η υπόθεση ότι η Α αποσβένει την υπεραξία των 16 ευρώ σε 10 έτη, πρέπει να διενεργηθούν αποσβέσεις  $6 / 12 * (16 / 10) = 0,8$  ευρώ. Η λογιστική εγγραφή για την απεικόνιση των ανωτέρω στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ΑΛΦΑ κατά την 31.12.200X έχει ως εξής:

Συμμετοχές σε συγγενείς (12-1-0,8)		10,2	
Αποτελέσματα από συγγενείς			10,2

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

Ταμειακά διαθέσιμα			8	
	Συμμετοχές σε συγγενείς			8

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

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

35.8.1 Οι προβλέψεις του άρθρου 35 δεν απαιτείται να εφαρμόζονται όταν η αξία των συμμετοχικών δικαιωμάτων στο κεφάλαιο συγγενούς ή κοινοπραξίας δεν είναι σημαντική. Η εφαρμογή αυτής της διάταξης προϋποθέτει την καθιέρωση ενός επιπέδου σημαντικότητας από τον όμιλο συνολικά για όλες τις οντότητες που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

35.9.1 Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγγενούς ή κοινοπραξίας έχουν συνταχθεί σε νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο έχουν συνταχθεί οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συμμετέχουσας, η μετατροπή τους για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, γίνεται βάσει των προβλεπομένων στην παράγραφο 34.14.1 της παρούσης (παράγραφος 14 του άρθρου 34 του νόμου).

## ΑΡΘΡΟ 36

### ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. Οι σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που προβλέπονται από το άρθρο 29, με τρόπο που διευκολύνει την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ως σύνολο, και λαμβάνοντας υπόψη τις ουσιώδεις προσαρμογές που προκύπτουν από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε σύγκριση με τις ετήσιες. Ιδιαίτερα:

α) Κατά τη γνωστοποίηση των συναλλαγών με τα συνδεδεμένα μέρη, οι συναλλαγές μεταξύ τέτοιων μερών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και έχουν απαλειφθεί, παραλείπονται.

β) Κατά τη γνωστοποίηση του μέσου αριθμού των εργαζομένων που απασχολήθηκαν στη διάρκεια της περιόδου, γίνεται ξεχωριστή γνωστοποίηση για το μέσο αριθμό των εργαζομένων που απασχολήθηκαν σε από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες.

γ) Κατά τη γνωστοποίηση των ποσών των αποζημιώσεων, των προκαταβολών και των πιστώσεων που δόθηκαν σε μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, γνωστοποιούνται μόνο τα ποσά που δόθηκαν σε μέλη αυτών των συμβουλίων της μητρικής οντότητας, από την ίδια και τις θυγατρικές της.

2. Οι σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 1, περιλαμβάνουν:

α) Αναφορικά με τις οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση:

α.1) Τις επωνυμίες και την έδρα των οντοτήτων.

α.2) Την κατεχόμενη αναλογία στο κεφάλαιο αυτών των οντοτήτων από άλλες οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση εκτός της μητρικής οντότητας ή από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό των εν λόγω οντοτήτων, και

α.3) Πληροφορίες αναφορικά με το ποιες από τις προϋποθέσεις των παραγράφων 2 και 7 του άρθρου 32, μετά την εφαρμογή των παραγράφων 3, 4 και 5 του άρθρου 32, αποτέλεσε τη βάση με την οποία έγινε η ενοποίηση. Πάντως, αυτή η γνωστοποίηση μπορεί να παραλείπεται όταν η ενοποίηση έχει γίνει με βάση την παράγραφο 2α του άρθρου 32 και όταν η αναλογία στο κεφάλαιο και στα δικαιώματα ψήφου είναι η ίδια.

α.4) Οι πληροφορίες των περιπτώσεων α1 έως α3 ανωτέρω παρέχονται και σε σχέση με τις οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση για λόγους μη σημαντικότητας, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 17 και την παράγραφο 7 του άρθρου 33. Παρέχεται επίσης επεξήγηση για την απαλλαγή των οντοτήτων που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 33.

β) Τις επωνυμίες και την έδρα των συγγενών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και την αναλογία του κεφαλαίου τους που κατέχεται από οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 35 ή από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό αυτών των οντοτήτων.

γ) Τις επωνυμίες και τα μητρώα εγγραφής των κοινοπραξιών και των από κοινού ελεγχόμενων δραστηριοτήτων, τους παράγοντες επί των οποίων βασίζεται η κοινή διοίκηση (έλεγχος) επί αυτών και την αναλογία του κεφαλαίου τους που κατέχεται από οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ή από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό αυτών των οντοτήτων.

δ) Αναφορικά με κάθε οντότητα, εκτός αυτών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α', β' και γ' της παρούσας παραγράφου, στην οποία οι οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, είτε οι ίδιες είτε μέσω προσώπων που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό αυτών των οντοτήτων, έχουν συμμετοχικά δικαιώματα:

δ.1) Τις επωνυμίες και την έδρα αυτών των οντοτήτων.

δ.2) Την αναλογία του κατεχόμενου κεφαλαίου.

δ.3) Το ποσό της καθαρής θέσης και των αποτελεσμάτων για την πιο πρόσφατη περίοδο της υπό αναφορά οντότητας για την οποία έχουν εγκριθεί χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

ε) Οι πληροφορίες που αφορούν την καθαρή θέση και τα αποτελέσματα της περίπτωσης δ' μπορούν να παραλείπονται όταν η υπό αναφορά οντότητα δεν δημοσιεύει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.

3. Οι μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό του ποσού της υπεραξίας και κάθε σημαντική μεταβολή της σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο επεξηγούνται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4. Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης σε μια συγγενή ή κοινοπραξία, η οντότητα γνωστοποιεί τη διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης της επένδυσης και της λογιστικής αξίας της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε, κατά την ημερομηνία απόκτησης. Η γνωστοποίηση αυτή απαιτείται μόνο στην περίοδο που έγινε η απόκτηση.

5. Όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις μιας συγγενούς ή κοινοπραξίας έχουν επιμετρηθεί στις ατομικές τους χρηματοοικονομικές καταστάσεις με μεθόδους άλλες από αυτές που χρησιμοποιήθηκαν για ενοποίηση, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 34, τα εν λόγω στοιχεία για τον υπολογισμό της διαφοράς της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου μπορούν να επαναμετρώνται, σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για ενοποίηση. Εάν τέτοια επαναμέτρηση δεν έχει πραγματοποιηθεί, γνωστοποιείται το γεγονός αυτό.

6. Αν η σύνθεση των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση έχει μεταβληθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν πληροφορίες που καθιστούν δυνατή τη σύγκριση των διαδοχικών ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

7. Όταν εφαρμόζεται η περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 34, γνωστοποιούνται οι μεταβολές που προκύπτουν στα αποτελέσματα εις νέον, καθώς και η επωνυμία και η έδρα των θυγατρικών.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 36 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 36 καθορίζει τις πληροφορίες που, επιπρόσθετα του άρθρου 29, πρέπει να δίδονται από τους ομίλους που συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

#### ΑΡΘΡΟ 37

##### ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

1. Ο παρών νόμος τίθεται σε ισχύ, όπως ορίζεται στο άρθρο 44.

2. Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κεφαλαίων 4 έως 7 αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

3. Όταν η αναδρομική προσαρμογή ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πρακτικά δυσχερής ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό, στην αρχή της περιόδου της πρώτης εφαρμογής η οντότητα δύναται:

α) Στην περίπτωση που υιοθετείται το ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης ενός στοιχείου εφεξής:

α.1) να θεωρήσει τις λογιστικές αξίες των στοιχείων του ισολογισμού του τέλους της προηγούμενης περιόδου ως το τεκμαρτό κόστος αυτού του στοιχείου για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, ή

α.2) να επιμετρήσει αυτό το στοιχείο στην εύλογη αξία του, σύμφωνα με το άρθρο 24. Σε αυτή την περίπτωση, η εύλογη αξία που χρησιμοποιήθηκε θεωρείται ως το τεκμαρτό κόστος του στοιχείου αυτού για την εφαρμογή του παρόντος νόμου εφεξής. Η επιλογή του παρόντος εδαφίου παρέχεται μόνο για ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα.

α.3) Κάθε διαφορά που προκύπτει από την εφαρμογή του προηγούμενου σημείου υπό α2 αναγνωρίζεται στα κέρδη εις νέον στην καθαρή θέση.

β) Στην περίπτωση που υιοθετείται η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 24, η οντότητα επιμετρά τα σχετικά στοιχεία του ισολογισμού στην εύλογη αξία. Κάθε προκύπτουσα διαφορά αναγνωρίζεται είτε κατευθείαν στα κέρδη εις νέον της καθαρής θέσης είτε ως διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση, σύμφωνα με το άρθρο 24.

γ)<sup>(1)</sup> .....

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

α) Η αρχική αναγνώριση στοιχείων του ισολογισμού έχει λάβει χώρα σε μακρινή περίοδο στο παρελθόν, ή

β) η εύλογη αξία στοιχείων του ισολογισμού δεν είναι διαθέσιμη για τα χρονικά σημεία, όπως απαιτείται για την αναδρομική εφαρμογή της επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

5. Κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του

(1) Η περίπτωση γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 37 του Ν. 4308/2014 καταργήθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 6 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016. Η κατάργηση ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δύναται να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους.

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

7. Η μέθοδος μετάβασης στον παρόντα νόμο, καθώς και οι επιπτώσεις σε κάθε ένα κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ιδιαίτερα γνωστοποιείται ενδεχόμενη χρήση της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου, καθώς και τα σχετικά ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

8. Οι οντότητες που κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος νόμου ή μεταγενέστερα υποχρεούνται ή επιλέγουν να συντάξουν για πρώτη φορά ισολογισμό, διενεργούν κατά την έναρξη της περιόδου για την οποία θα συνταχθεί ισολογισμός απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους. Με βάση αυτή την απογραφή συντάσσεται ο ισολογισμός έναρξης της οντότητας.

9. Οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες μπορούν να μην εφαρμόζουν την παρ. 7<sup>(1)</sup> του παρόντος άρθρου.

10. Οι πολύ μικρές και οι μικρές<sup>(2)</sup> οντότητες δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 3(α2) και 3(α3) του παρόντος άρθρου

11. Για το κονδύλι «Διαφορές Ενοποίησης», σύμφωνα με το καταργούμενο άρθρο 103 του κ.ν. 2190/1920, κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής του παρόντος νόμου εφαρμόζονται τα εξής:

α) Για το αναπόσβεστο χρεωστικό υπόλοιπο κατά τις 31.12.2014, που εμφανίζεται στο ενεργητικό του ενοποιημένου ισολογισμού, ισχύουν τα προβλεπόμενα από την παράγραφο 3 περιπτώσεις α6 και α7 του άρθρου 18 του παρόντος νόμου.

β) Το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο που εμφανίζεται ως στοιχείο της καθαρής θέσης του ενοποιημένου ισολογισμού κατά τις 31.12.2014, μεταφέρεται κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον.

#### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 37 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Το άρθρο 37 (παράγραφος 1) ρυθμίζει θέματα πρώτης εφαρμογής του παρόντος νομοσχεδίου. Ειδικότερα, τα κεφάλαια 4 έως και 7, καθώς και οι ορισμοί του παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών, τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθεται σε εφαρμογή από την 1 Ιανουαρίου 2015, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά για συγκεκριμένες ρυθμίσεις. Η παράγραφος

(1) Οι λέξεις «την παρ. 7» της παραγράφου 9 του άρθρου 37 του Ν. 4308/2014 τέθηκαν σε αντικατάσταση των λέξεων «τις παραγράφους 4, 6 και 7» με την περίπτωση β της παραγράφου 6 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

(2) Οι λέξεις «και οι μικρές» της παραγράφου 10 του άρθρου 37 του Ν. 4308/2014 που αναγράφονται με πλάγια στοιχεία διαγράφηκαν με την περίπτωση γ της παραγράφου 6 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3.8.2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.



2 ορίζει ότι η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κεφαλαίων 4 έως και 7 αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών. Ωστόσο, στην παράγραφο 3 παρέχεται διευκόλυνση στις οντότητες κατά την πρώτη εφαρμογή, όταν η αναδρομική προσαρμογή ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πρακτικά δυσχερής ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό, σύμφωνα με την παράγραφο 4.

Στην παράγραφο 5 παρέχεται η δυνατότητα, για λόγους διευκόλυνσης της μετάβασης, οι οντότητες να συνεχίσουν να εμφανίζουν στον ισολογισμό τους κονδύλια που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονται με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους βάσει των φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους.

Λοιπά θέματα της πρώτης εφαρμογής ρυθμίζονται στις παραγράφους 6 και 7, ενώ διευκολύνσεις παρέχονται για τις πολύ μικρές και τις μικρές οντότητες στις παραγράφους 8 και 9.

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 37 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

37.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι οι αλλαγές στους κανόνες επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων που εισάγει ο νόμος αυτός σε σχέση με τις καταργηθείσες λογιστικές διατάξεις (άρθρο 38) αντιμετωπίζονται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών του άρθρου 28 του νόμου.

37.2.2 Η αντιμετώπιση της πρώτης εφαρμογής ως αλλαγή λογιστικής πολιτικής σημαίνει ότι οι απαιτούμενες από το νόμο προσαρμογές θα γίνουν αναδρομικά, ως εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να συντάσσονταν ανέκαθεν βάσει των προβλέψεων του νόμου 4308/2014.

37.2.3 Για σκοπούς πρώτης εφαρμογής του νόμου, ως περίοδος πρώτης εφαρμογής θεωρείται η πρώτη ετήσια περίοδος που ξεκινά μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Δηλαδή, για οντότητες που έχουν ετήσια λογιστική περίοδο από 01.01-31.12 (ημερολογιακό έτος), η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος 01.01.2015 – 31.12.2015. Για οντότητες που έχουν διαφορετική ετήσια λογιστική περίοδο, η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος που ξεκινά μετά την 01.01.2015. Για παράδειγμα, αν μια οντότητα έχει λογιστική περίοδο 01.07-30.06, η περίοδος πρώτης εφαρμογής είναι η περίοδος 01.07.2015-30.06.2016.

37.2.4 Για σκοπούς πρώτης εφαρμογής του νόμου, ως ημερομηνία μετάβασης στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) θεωρείται η πρώτη ημέρα της συγκριτικής ετήσιας περιόδου της περιόδου της πρώτης εφαρμογής, ή η τελευταία ημέρα της περιόδου που προηγείται της συγκριτικής περιόδου. Συνεπώς, για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο από 01.01-31.12, η ημερομηνία μετάβασης είναι η 01.01.2014 ή η 31.12.2013, ενώ για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο από 01.07-30.06, ημερομηνία μετάβασης είναι η 01.07.2014, ή η 30.6.2014.

37.2.5 Η αναδρομική εφαρμογή συνεπάγεται την προσαρμογή όλων των κονδυλίων του ισολογισμού κατά την ημερομηνία μετάβασης και τη σύνταξη αναμορφωμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την συγκριτική περίοδο. Δηλαδή, ο ισολογισμός της ημερομηνίας μετάβασης και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου που είχαν συνταχθεί με βάση το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο πρέπει να αναμορφωθούν βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Οι σχετικές διαφορές που προκύπτουν αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση όσον αφορά τον ισολογισμό κατά την ημερομηνία μετάβασης, και στα αποτελέσματα και την καθαρή θέση κατά περίπτωση, όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής χρήσεως.

37.2.6 Βάσει των αναφερομένων στις παραγράφους 37.2.1 έως 37.2.5 της παρούσης, αναδρομική εφαρμογή βάσει των προβλέψεων του νόμου συνεπάγεται:

α) Τη διαγραφή όλων των κονδυλίων που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του νόμου, όπως για παράδειγμα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

β) Την αναγνώριση όλων των κονδυλίων που αναγνωρίζονται βάσει του παρόντος νόμου αλλά δεν αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, όπως για παράδειγμα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις χρηματοδοτικές μισθώσεις.

γ) Την εξέταση όλων των περιουσιακών στοιχείων (π.χ. απαιτήσεις, αποθέματα ή πάγια) για τη διαπίστωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης και την αναγνώριση των σχετικών ζημιών.

δ) Την εξέταση και προσαρμογή, εφόσον απαιτείται, της ωφέλιμης οικονομικής ζωής των παγίων στοιχείων. Για παράδειγμα, έστω μηχάνημα λογιστικής αξίας 100 ευρώ που αφορά αξία κτήσης 500 ευρώ και σωρευμένες αποσβέσεις έως την 31.12.2013 ποσού 400 ευρώ (λογιστική αξία 100 ευρώ). Αν η οντότητα κρίνει ότι το εν λόγω πάγιο είναι υπεραποσβεσμένο ως εκείνη την ημερομηνία, μπορεί να αναστρέψει τις υπερβάλλουσες αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί σε όφελος των αποτελεσμάτων εις νέον στις 31.12.2013, αυξάνοντας έτσι τη λογιστική αξία του παγίου που απομένει να αποσβεστεί στο μέλλον. Στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή η οντότητα κρίνει ότι έχουν γίνει λιγότερες αποσβέσεις, αναγνωρίζεται σωρευτικά το ποσό των αποσβέσεων που δεν έχουν διενεργηθεί στα αποτελέσματα εις νέον στις 31.12.2013.

37.3.1 Η παράγραφος 3, ακολουθώντας ανάλογες διεθνείς πρακτικές στη διευκόλυνση εφαρμογής σημαντικών αλλαγών στο υφιστάμενο λογιστικό πλαίσιο, προνοεί για απαλλαγές και απλουστεύσεις σε ότι αφορά την τεχνικά απαιτητική και κοστοβόρο αναδρομική προσαρμογή, την οποία απαιτεί η παράγραφος 2 του άρθρου 37 του νόμου (υπό 37.2.1). Συγκεκριμένα, παρέχεται η δυνατότητα μη διενέργειας αναδρομικής προσαρμογής ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν αυτό είναι πρακτικά δυσχερές ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό. Τέτοιες συνθήκες περιγράφονται, ενδεικτικά, στην παράγραφο 4 του άρθρου 37 του νόμου (υπό 37.4.1 κατωτέρω).

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

α) η οντότητα δύναται να θεωρήσει τις λογιστικές αξίες των στοιχείων του ισολογισμού του τέλους της προηγούμενης περιόδου ως το τεκμαρτό κόστος αυτών των στοιχείων για την εφαρμογή του νόμου. Δηλαδή, μεταφέρει τις λογιστικές αξίες του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου ως ποσά έναρξης της περιόδου πρώτης εφαρμογής. Οίκοθεν νοείται ότι μεταφέρονται τόσο τα ονομαστικά ποσά όσο και τα σωρευμένα μειωτικά στοιχεία (π.χ. σωρευμένες αποσβέσεις, προβλέψεις και απομειώσεις).

β) Ειδικά για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα, παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης αυτών στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το άρθρο 24 του νόμου. Οι εύλογες αξίες θεωρούνται εφεξής το τεκμαρτό κόστος κτήσης των στοιχείων, και οι διαφορές των εύλογων αξιών σε σχέση με τις υπάρχουσες λογιστικές αξίες αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέον. Σημειώνεται ότι η οντότητα δεν υποχρεούται να επιμετρήσει στην εύλογη αξία το σύνολο των εν λόγω ακινήτων της, δηλαδή έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει αυτή την επιλογή μόνο σε ένα ή περισσότερα ακίνητα και όχι υποχρεωτικά σε όλα. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία γίνεται κατά την έναρξη της περιόδου της πρώτης εφαρμογής (για παράδειγμα 01.01.2015, για τις οντότητες που έχουν λογιστική περίοδο από 01.01-31.12).

γ) Γίνεται δεκτό ότι η δυνατότητα υπό (β) (επιμέτρηση στην εύλογη αξία με διαφορές στα αποτελέσματα εις νέο) παρέχεται για τα εν λόγω στοιχεία και κατά την ημερομηνία μετάβασης.

37.3.3 Για τα λοιπά στοιχεία του ισολογισμού (πλην των ακινήτων της παραγράφου 37.3.2β της παρούσης) δεν παρέχεται από το νόμο η δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών ως τεκμαρτό κόστος κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής όταν υιοθετείται το κόστος κτήσης ως βάση

επιμέτρησης. Δηλαδή, οι απομειώσεις των λοιπών στοιχείων, όπως απαιτήσεων και αποθεμάτων, αν υπάρχουν, θα γίνουν κατά την ημερομηνία μετάβασης (01.01.2014), εάν ήταν γνωστές κατά την ημερομηνία εκείνη. Σε διαφορετική περίπτωση τεκμαίρεται ότι προέκυψαν κατά το έτος 2014 και συνεπώς θα βαρύνουν τα αποτελέσματα αυτής της περιόδου. Δηλαδή προσαρμογή απομειώσεων απαιτήσεων και αποθεμάτων δεν νοείται με απευθείας μεταφορά τους στα αποτελέσματα εις νέον της 01.01.2015. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται μόνο για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα.

37.3.4 Όταν υιοθετείται η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τα οποία προβλέπεται από το νόμο σχετική δυνατότητα (στοιχεία του άρθρου 24), τεκμαίρεται ότι για τα στοιχεία αυτά υπάρχουν διαθέσιμες εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία μετάβασης, οπότε η προσαρμογή θα γίνει αναδρομικά, όπως για παράδειγμα στα χρηματοοικονομικά στοιχεία. Πάντως, εάν η οντότητα κρίνει ότι η αναδρομική προσαρμογή είναι πρακτικά δυσχερής, μπορεί να επιμετρήσει όλα αυτά τα στοιχεία στην εύλογη αξία τους κατά την 01.01.2015 και να επηρεάσει με τις διαφορές τα αποτελέσματα εις νέον, ή τις διαφορές εύλογης αξίας, βάσει των γενικών προβλέψεων του νόμου περί εύλογης αξίας στο άρθρο 24. Για παράδειγμα, για όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα οι θετικές διαφορές επιμέτρησης σε σχέση με τις υπάρχουσες λογιστικές αξίες αναγνωρίζονται ως «διαφορά εύλογης αξίας» στην καθαρή θέση, ενώ για όλα τα επενδυτικά ακίνητα οι σχετικές διαφορές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέο.

37.3.5 Δεν έχουν τη δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία στην πρώτη εφαρμογή, οι πολύ μικρές οντότητες των περιπτώσεων (α), (β) και (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου.

37.3.6 Η αναδρομική αναπροσαρμογή μπορεί να συνεπάγεται την αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου, κατά την επιλογή της οντότητας. Στην περίπτωση αυτή (λογισμός αναβαλλόμενου φόρου), η οντότητα δεσμεύεται να λογίσει τον αναβαλλόμενο φόρο για όλες τις προκύπτουσες προσωρινές διαφορές και να ακολουθεί παγίως αυτή την πολιτική στο μέλλον.

#### Παράδειγμα

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

α) Πελάτες ποσού 1.500.000 ευρώ ήταν ανεπίδεκτοι εισπραξης, χωρίς η ΑΛΦΑ να έχει διενεργήσει απομείωση (απομείωση λόγω επισφάλειας).

β) Αποθέματα κόστους κτήσης 1.000.000 ευρώ είχαν πλήρως απαξιωθεί, χωρίς η ΑΛΦΑ να έχει διενεργήσει σχετική απομείωση (υποτίμηση).

γ) Η εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων ανερχόταν σε 12.000.000 ευρώ.

δ) Δεν είχε διενεργηθεί πρόβλεψη για παροχές σε εργαζομένους μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία ποσού 300.000 ευρώ.

Η ΑΛΦΑ αποφάσισε να υιοθετήσει ως μεταγενέστερη πολιτική για την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της το κόστος κτήσης και να κάνει χρήση της δυνατότητας να επιμετρήσει τα ακίνητα στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία μετάβασης θεωρώντας αυτή την αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης για την μετέπειτα παρακολούθηση. Αποφάσισε επίσης να προσαρμόσει αναδρομικά τους λογαριασμούς πελατών και αποθεμάτων, αναγνωρίζοντας τη σχετική ζημία και να αναγνωρίσει την σωρευμένη πρόβλεψη για παροχές σε εργαζομένους μετά την αποχώρηση.

Ενεργητικό		Ισολογισμός 31.12.2013

Ακίνητα		10,000,000.00
Πελάτες		7,000,000.00
Αποθέματα		5,000,000.00
Σύνολο ενεργητικού		22,000,000.00
Ίδια κεφάλαια		
Μετοχικό κεφάλαιο		3,000,000.00
Αποθεματικά		1,000,000.00
Κέρδη εις νέο		500,000.00
<b>Σύνολο ιδίων κεφαλαίων</b>		<b>4,500,000.00</b>
Δάνεια		5,000,000.00
Προβλέψεις		0.00
Προμηθευτές		12,500,000.00
<b>Σύνολο υποχρεώσεων</b>		<b>17,500,000.00</b>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υπο- χρεώσεων		22,000,000.00

Η ΑΛΦΑ αποφάσισε να υιοθετήσει ως μεταγενέστερη πολιτική για την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της το κόστος κτήσης και να κάνει χρήση της δυνατότητας να επιμετρήσει τα ακίνητα στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία μετάβασης θεωρώντας αυτή την αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης για την μετέπειτα παρακολούθηση. Αποφάσισε επίσης να προσαρμόσει αναδρομικά τους λογαριασμούς πελατών και αποθεμάτων, αναγνωρίζοντας τη σχετική ζημία και να αναγνωρίσει την σωρευμένη πρόβλεψη για παροχές σε εργαζομένους μετά την αποχώρηση.

Υπολογισμοί χωρίς λογισμό αναβαλλόμενου φόρου

Ενεργητικό	Ισολογισμός 31.12.2013	Εγγραφές μετάβασης 01.01.2014	Ισολογισμός μετάβασης ΕΛΠ 01.01.2014
Ακίνητα	10.000.000	2.000.000	12.000.000
Πελάτες	7.000.000	-1.500.000	5.500.000
Αποθέματα	5.000.000	-1.000.000	4.000.000
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>22.000.000</b>	<b>-500.000</b>	<b>21.500.000</b>
<b>Καθαρή θέση Μετοχικό κεφάλαιο</b>	<b>3.000.000</b>		<b>3.000.000</b>

Αποθεματικά	1.000.000		1.000.000
Κέρδη εις νέο	500.000	-800.000	-300.000
<b>Σύνολο καθαρής θέσης</b>	<b>4.500.000</b>	<b>-800.000</b>	<b>3.700.000</b>
Δάνεια	5.000.000		5.000.000
Προβλέψεις	0	300.000	300.000
Προμηθευτές	12.500.000		12.500.000
<b>Σύνολο υποχρεώσεων</b>	<b>17.500.000</b>	300.000	17.800.000
<b>Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων</b>	<b>22.000.000</b>	<b>-500.000</b>	<b>21.500.000</b>

Υπολογισμοί με λογισμό αναβαλλόμενου φόρου (φορολογικός συντελεστής 26%)

Ενεργητικό	Ισολογισμός 31.12.2013	Εγγραφές μετάβασης 01.01.2014	Αναβαλλόμενος φόρος 01.01.2014	Ισολογισμός μετάβασης ΕΛΠ 01.01.2014
Ακίνητα	10.000.000	2.000.000		12.000.000
Πελάτες	7.000.000	-1.500.000		5.500.000
Αποθέματα	5.000.000	-1.000.000		4.000.000
Αναβαλλόμενος φόρος	0		208.000	208.000
Σύνολο ενεργητικού	<b>22.000.000</b>	<b>-500.000</b>	<b>208.000</b>	<b>21.708.000</b>
<b>Καθαρή θέση Μετοχικό κεφάλαιο</b>	3.000.000			3.000.000
Αποθεματικά	1.000.000			1.000.000
Κέρδη εις νέο	500.000	-800.000	208.000	-92.000
<b>Σύνολο καθαρής θέσης</b>	<b>4.500.000</b>	<b>-800.000</b>	<b>208.000</b>	<b>3.908.000</b>
Δάνεια	5.000.000			5.000.000
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους	0	300.000		300.000
Προμηθευτές	12.500.000			12.500.000
<b>Σύνολο υποχρεώσεων</b>	<b>17.500.000</b>	300.000	0	17.800.000
<b>Σύνολο καθαρής θέσης &amp; υποχρεώσεων</b>	<b>22.000.000</b>	<b>-500.000</b>	<b>208.000</b>	<b>21.708.000</b>

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

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

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

β) Η εύλογη αξία στοιχείων του ισολογισμού δεν είναι διαθέσιμη για κρίσιμα χρονικά σημεία, όπως απαιτείται για την αναδρομική εφαρμογή της επιμέτρησης στην εύλογη αξία. Για παράδειγμα, αν δεν υπάρχουν διαθέσιμες εύλογες αξίες ακινήτων κατά την ημερομηνία μετάβασης (01.01.2014), δεν μπορούν να προσδιορισθούν αναδρομικά, δεδομένου ότι η εκτίμηση της εύλογης αξίας τους γίνεται βάσει της παρούσας κατάστασής τους.

37.5.1 Παρέχεται η δυνατότητα για κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους. Παράδειγμα της περίπτωσης αυτής είναι τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης ή τα αφορολόγητα αποθεματικά του ν. 3299/2004. Εξυπακούεται ότι η ευχέρεια της παραγράφου αυτής δεν παρέχεται για συναλλαγές και γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την 01.01.2015, τα οποία λογίζονται βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Διευκρινίζεται ότι κονδύλια του ισολογισμού που εμφανίζονται στον ισολογισμό της οντότητας κατά την ημερομηνία μετάβασης και τα οποία δεν αναγνωρίζονταν από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο πρέπει να διαγράφονται, εάν δεν αναγνωρίζονται από τον παρόντα νόμο.

#### Παράδειγμα

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

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

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

1. Στην ημερομηνία μετάβασης (01/01/20X4), το αποθεματικό μεταφέρεται σε λογαριασμό υποχρέωσης.

2. Υπολογίζονται οι αποσβέσεις της υποχρέωσης για το διάστημα 02/01/2010 έως 31/12/2013:  $230.000 / 10 = 23.000 * 4 = 92.000$  ευρώ. Το ποσό των 92.000 ευρώ μεταφέρεται σε αφορολόγητο αποθεματικό σύμφωνα με το ν. 4308/2014.

3. Το ποσό των 92.000 ευρώ εκφράζει το μέρος της επιχορήγησης που θα είχε μεταφερθεί στα αποτελέσματα των ετών 2010 έως 2013.

4. Οι σχετικοί υπολογισμοί συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα:



		Μετάβαση 01/01/2014		
	Υπόλοιπα ισολογισμού 01/01/2014	Μειώσεις	Αυξήσεις	ΕΛΠ 01/01/2014
Μετοχικό κεφάλαιο	1.000.000	0	0	1.000.000
Αφορολόγητο αποθεματικό	230.000	-230.000	92.000	92.000
Κέρδη εις νέο	114.000	0	0	114.000
Σύνολο καθαρής θέσης	<b>1.344.000</b>	<b>-230.000</b>	<b>92.000</b>	<b>1.206.000</b>
Υποχρεώσεις /Επιχορηγήσεις	0	230.000	-92.000	138.000
<b>Σύνολο</b>	<b>1.344.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1.344.000</b>

		Μετάβαση 01/01/2014				
	Υπόλοιπα ισολογισμού 01/01/2014	Μειώσεις		Αυξήσεις		ΕΛΠ 01/01/2014
Μετοχικό κεφάλαιο	1.000.000	0		0		1.000.000
Αφορολόγητο αποθεματικό	230.000	-230.000		92.000		92.000
Κέρδη εις νέο	114.000	0		0		114.000
Σύνολο καθαρής θέσης	<b>1.344.000</b>	<b>-230.000</b>		<b>92.000</b>		<b>1.206.000</b>
Επιχορηγήσεις (υποχρεώσεις)	0	-92.000		230.000		138.000
<b>Σύνολο</b>	<b>1.344.000</b>	<b>-322.000</b>		<b>322.000</b>		<b>1.344.000</b>

Σημειώσεις

α) Για το έτος 2014 (31/1/2014) και εφεξής μέχρι το τέλος της δεκαετίας το ποσό της υποχρέωσης θα αποσβένεται κατά 23.000 ευρώ μεταφερόμενο στα αποτελέσματα και στο αφορολόγητο αποθεματικό.

β) Με βάση την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του ν. 4308/2014, η ΑΛΦΑ θα μπορούσε να μην προβεί στον παραπάνω χειρισμό και να αφήσει το αφορολόγητο αποθεματικό ποσού 230.000 ευρώ στην καθαρή θέση.

37.5.2 Κατ' αναλογία της πρόβλεψης της παραγράφου 5 του νόμου (υπό 37.5.1 ανωτέρω), παρέχεται η δυνατότητα για περιουσιακά στοιχεία οι συναλλαγές των οποίων έχουν πραγματοποιηθεί πριν την ημερομηνία έναρξης της περιόδου πρώτης εφαρμογής και πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά δεν αναγνωρίζονται με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να λογιστικοποιούνται εφεξής βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, για το χρονικό διάστημα που προβλέπεται από αυτή τη νομοθεσία. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι τα περιουσιακά στοιχεία των χρηματοδοτικών μισθώσεων. Από 01.01.2014 η φορολογική νομοθεσία (ν. 4172/2013) απαιτεί για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις την αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και αντίστοιχης υποχρέωσης, ενώ για τις υπάρχουσες κατά την 01.01.2014 συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (που με την προϊσχύουσα φορολογική νομοθεσία του ν. 2238/1994 αντιμετωπιζόνταν ως λειτουργικές μισθώσεις χωρίς να αναγνωρίζεται το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο και η αντίστοιχη υποχρέωση), παρέχεται (από το ν. 4172/2013) η δυνατότητα να συνεχίσουν να λογιστικοποιούνται ως λειτουργικές μέχρι την 31.12.2018. Εξυπακούεται ότι η ευχέρεια αυτή δεν παρέχεται για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που λαμβάνουν χώρα μετά την 01.01.2014, οι οποίες πρέπει να λογίζονται βάσει των προβλέψεων του νόμου (αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και αντίστοιχης υποχρέωσης).

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

37.6.2 Ιδιαίτερα σημεία στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου (2014) τα οποία απαιτούν σχολιασμό, δεδομένης της κατάρτησης του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, είναι τα παρακάτω κονδύλια που χρήζουν ανακατάταξης για τη συγκριτική περίοδο:

α) Οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, ο φόρος εισοδήματος, και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι, ενσωματώνονται (ως έξοδα) στα αντίστοιχα κονδύλια της συγκριτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, μειώνοντας έτσι το καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου.

β) Τα προτεινόμενα ποσά για διανεμόμενα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) και αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου που εμφανίστηκαν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις (ετήσια περίοδος 2014), θα μεταφερθούν σε αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο της συγκριτικής περιόδου καθώς τα ποσά αυτά αναγνωρίζονται με την έγκρισή τους εντός της περιόδου 2015.

γ) Τα οριστικά μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) εκ των κερδών του 2014 (συγκριτική περίοδος), όπως αυτά εγκρίθηκαν από τη γενική συνέλευση εντός του 2015, θα εμφανισθούν σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο στην Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης του 2015 (πρώτη εφαρμογή), όταν συντάσσεται αυτή η κατάσταση.

δ) Τα προτεινόμενα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) εκ των κερδών του 2013 θα εμφανισθούν σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο στην Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης του 2014, όταν συντάσσεται αυτή η κατάσταση.

ε) Οι οριστικά εγκριθείσες από τη γενική συνέλευση αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών του 2014 θα αναγνωρισθούν ως έξοδα (παροχές σε εργαζομένους),

στην κατάσταση αποτελεσμάτων του 2015 (πρώτη περίοδος εφαρμογής).

στ) Οι προτεινόμενες αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών του 2013 θα αναγνωρισθούν ως έξοδο (παροχές σε εργαζομένους), στην κατάσταση αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου (2014).

ζ) Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση, που εμφανίζεται στους ισολογισμούς της ημερομηνίας μετάβασης (π.χ. 31.12.2013) και της συγκριτικής περιόδου (π.χ. 31.12.2014), θα αντिलογισθεί.

η) Το οφειλόμενο κεφάλαιο εφεξής παύει να εμφανίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού, και αντίστοιχα της καθαρής θέσης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου.

Παράδειγμα

Δίνεται ο παρακάτω πίνακας διανομής (καταστάσεις κατά το ΕΓΛΣ) για τα έτη 2014 και 2013.

Δίνεται ο παρακάτω πίνακας διανομής (καταστάσεις κατά το ΕΓΛΣ) για τα έτη 2014 και 2013.

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

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

Λύση - Ανάλυση

I. Προσαρμογές στα καθαρά αποτελέσματα της περιόδου 2014			
Καθαρά κέρδη 2014 κατά ΕΓΛΣ Μείον: 1) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων		-250	3.500

2) Φόρος εισοδήματος χρήσεως		-950	
3) Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι		-100	
4) Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 2013 (έγκριση 2014)		-400	-1.700
Καθαρά κέρδη του 2014 κατά ΕΛΠ			1.800
II. Προσαρμογές στα κέρδη εις νέο 2014			
α) Προσδιορισμός προσαρμοσμένων κερδών εις νέο 2013			
Κέρδη εις νέο 2013			350
Πλέον: 1) Μερίσματα χρήσης 2013		1.350	
2) Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου 2013		400	
3) Τακτικό αποθεματικό χρήσης 2013		150	1.900
Προσαρμοσμένα Κέρδη εις νέο 2013 (ημ/νία μετάβασης 01.01.2014)			2.250
β) Προσαρμογές για το έτος 2014: Μείον: 1) Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού από κέρδη του 2013		-150	
2) Διανομές μερισμάτων από κέρδη του 2013		-1.350	-1.500
			750
Πλέον: Προσαρμοσμένα Καθαρά Κέρδη 2014 ως ανωτέρω			1.800
Προσαρμοσμένα Κέρδη εις νέο του 2014 κατά ΕΛΠ			2.550
Συμφωνία κερδών εις νέο 2014 ΕΓΛΣ-ΕΛΠ			
Κέρδη εις νέο 2014 ΕΓΛΣ Πλέον: 1) Τακτικό αποθεματικό 2014		200	600
2) Μερίσματα 2014		1.250	
3) Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 2014		500	1.950
Κέρδη εις νέο 2014 ΕΛΠ			2.550

## Σημείωση

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

37.6.3 Πάντως εάν μια οντότητα κρίνει ότι οι αναδρομικές προσαρμογές υπό 37.6.2 δεν είναι πρακτικά ευχερείς, δύναται να μην εφαρμόσει αυτές [με την εξαίρεση της περίπτωσης (η)], και να γνωστοποιήσει το γεγονός στο Προσάρτημα.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, οι χειρισμοί αυτοί ισχύουν για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσεως 2015 και εφεξής. Δηλαδή η οντότητα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της

χρήσεως 2015 και εφεξής:

α) θα εμφανίζει τα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) ως υποχρεώσεις με μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο, κατά τον χρόνο έγκρισής τους από την γενική συνέλευση των μετόχων ή το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο, και όχι στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου.

β) θα εμφανίζει τις χορηγούμενες στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ή αναλόγου οργάνου αμοιβές από τα κέρδη, ως έξοδα, όταν εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο.

γ) θα εμφανίζει όλους τους φόρους (φόρο εισοδήματος, διαφορές φορολογικού ελέγχου και λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους), ως στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο χρόνο που προκύπτουν βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Ειδικά επισημαίνεται ότι ο φόρος εισοδήματος αναγνωρίζεται ως έξοδο και υποχρέωση στο τέλος της περιόδου που αφορά, καθώς έχει ήδη προκύψει με βάση την ισχύουσα νομοθεσία (αρχή δεδουλευμένου).

δ) δεν θα αναγνωρίζει στην κλειόμενη περίοδο την προκαταβολή φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση. Το σχετικό ποσό αναγνωρίζεται με την καταβολή του σχετικού ποσού στην επόμενη περίοδο.

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

37.7.2 Ιδιαίτερα, γνωστοποιείται στο προσάρτημα η ενδεχόμενη χρήση της παραγράφου 5 του άρθρου 37 (κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, όπως και κονδύλια που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί), καθώς και τα σχετικά ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

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

37.8.1 Οι οντότητες που κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος νόμου ή μεταγενέστερα υποχρεούνται ή επιλέγουν να συντάξουν για πρώτη φορά ισολογισμό, συντάσσουν ισολογισμό έναρξης της πρώτης αυτής περιόδου βάσει απογραφής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους που διενεργούν με ημερομηνία αναφοράς την έναρξη της εν λόγω περιόδου.

37.8.2 Ο προσδιορισμός των σχετικών αξιών διενεργείται βάσει όλων των διαθέσιμων στοιχείων που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία που τηρεί η οντότητα. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, αποτελεί την καθαρή θέση έναρξης της οντότητας που αναγνωρίζεται ως κεφάλαιο ή και υπέρ το άρτιο, λαμβάνοντας υπόψη την ισχύουσα νομοθεσία αναφορικά με το ελάχιστο προβλεπόμενο κεφάλαιο για τον νομικό τύπο της οντότητας.

37.9.1 Πέραν της παρεχόμενης δυνατότητας αποφυγής της αναδρομικής προσαρμογής ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει του παρόντος άρθρου, η παράγραφος 9 παρέχει περαιτέρω διευκολύνσεις στις πολύ μικρές και τις μικρές οντότητες, λόγω του μικρού μεγέθους και των περιορισμένων δυνατοτήτων τους.

Συγκεκριμένα, λαμβάνοντας υπόψη το κριτήριο κόστους-οφέλους, παρέχεται η δυνατότητα οι οντότητες αυτές:

α) Να μην προβαίνουν σε λεπτομερή αναταξινόμηση των κονδυλίων της συγκριτικής περιόδου αλλά τα ποσά των σχετικών λογαριασμών να ενσωματώνονται με την καλύτερη δυνατή προσέγγιση στα υποδείγματα του παρόντος νόμου.

β) Να μην παρέχουν λεπτομερώς τις άλλως απαιτούμενες από την παράγραφο 7 του άρθρου 37 γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα, αναφορικά με τη μέθοδο μετάβασης.

## ΑΡΘΡΟ 38

### ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΠΟΙΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992.

Εξαιρητικά οι αποφάσεις κ.υ.α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β' 72), κ.υ.α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β' 3130), κ.υ.α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β' 548), κ.υ.α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β' 2237) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις α.υ.ο. 1093619/748/0015/ΠΟΛ.1212/10.8.1995 (Β' 719), α.υ.ο. 1128269/ 1226 /0015/ΠΟΛ.1292/16.11.1995 (Β' 982), κ.υ.α. 1071467/536/ 0015/ ΠΟΛ.1101/31.7.2006 (Β' 1283), κ.υ.α. 1008269/52/0015/ΠΟΛ.1009/22.1.2008 (Β' 176) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1193/21.12.2010 (Β' 2174), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.<sup>(1)</sup>

2. Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015.<sup>(2)</sup>

3. Για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, παύουν εφεξής να ισχύουν:

α) Η παρ. 8δ του άρθρου 16, η παρ. 2 του άρθρου 42, οι παράγραφοι 1 έως 4, 7 και 8 του άρθρου 42α, τα άρθρα 42β έως 43, οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 43α, το άρθρο 43γ, τα άρθρα 90 έως 107, τα άρθρα 110 έως 130, τα άρθρα 132 έως 134, και τα άρθρα 138 έως 143 του κ.ν. 2190/1920.

β) Τα άρθρα 20 έως 27 του ν. 2065/1992.

γ) Η περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 23 και τα άρθρα 62 έως 78 (κεφάλαιο 11) του ν.δ. 400/1970.

δ) Η παρ. 2 του άρθρου 22 του κ.ν. 3190/1955.

ε) Τα άρθρα 80, 96 και 97, η παρ. 1 του άρθρου 98, και το άρθρο 101 του ν. 4072/2012.

στ) Το Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, καθώς και οι σχετικές ρυθμίσεις των άρθρων 47 έως 49 του ν. 1041/1980, για τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες.

(1) <sup>27</sup> Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του Ν. 4308/2014 προστέθηκε με το άρθρο 93 του ν. 4316/2014 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. την 24.12.2014, σύμφωνα με το άρθρο 128 του ίδιου νόμου.

(2) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 38 του Ν. 4308/2014 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 4337/2015 και ισχύει από την ημερομηνία ισχύος του άρθρου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014».



ζ) Το Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

η) Το Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου

4. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται κάθε άλλη κανονιστική πράξη, εγκύκλιος ή Οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει των καταργούμενων διατάξεων της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, στο βαθμό που είναι σε αντίθεση με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου.

5. Όπου άλλη διάταξη νόμου ή άλλος κανόνας δικαίου παραπέμπει σε διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 οι οποίες καταργούνται δυνάμει του παρόντος άρθρου, με την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου η παραπομπή αυτή νοείται ότι αναφέρεται στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου. Ειδικότερα:

α) Παραπομπή στην παρ. 1 του άρθρου 42α ή στο άρθρο 42γ του κ.ν. 2190/1920 θεωρείται ότι αναφέρεται στο άρθρο 16 του παρόντος νόμου.

β) Παραπομπή στην παρ. 5 του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 θεωρείται ότι αναφέρεται στο άρθρο 32 του παρόντος νόμου.

γ) Παραπομπή στην παρ. 5 του άρθρου 103 του κ.ν. 2190/1920 (παρουσίαση ιδίων μετοχών στον ισολογισμό) θεωρείται ότι αναφέρεται στην παράγραφο 1ε του άρθρου 26 του παρόντος νόμου.

6. Η παρ. 6 του άρθρου 42α του κ.ν. 2190/1920<sup>(1)</sup> τροποποιείται ως εξής:

«6. Κάθε εταιρεία, η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του, πρώτου μετά την έναρξη ισχύος αυτού του νόμου ισολογισμού της, δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια: α) σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ, β) καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ, γ) μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης 50 άτομα, και εφόσον δεν εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δύναται να μην εκλέγει ελεγκτές από τους νόμιμους ελεγκτές του ν. 3693/2008. Όταν η εταιρεία παύει να υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια της παρούσας παραγράφου για δύο συνεχόμενες χρήσεις, ενώ τα υπερέβαινε, η ευχέρεια παρέχεται από τη χρήση που έπεται των δύο εν λόγω χρήσεων. Όταν η εταιρεία υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια της παρούσας παραγράφου για δύο συνεχόμενες χρήσεις, ενώ δεν τα υπερέβαινε, η άρση της ευχέρειας ενεργοποιείται από τη χρήση που έπεται των δύο εν λόγω χρήσεων.»

#### **ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 38 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Το άρθρο απαριθμεί τις υφιστάμενες διατάξεις που καταργούνται όταν τεθεί ισχύ το παρόν νομοσχέδιο.

(1) Η παράγραφος 6 του άρθρου 42α καταργήθηκε σύμφωνα με την περίπτωση α' της υποπαραγράφου Α1 της παραγράφου Α του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 και η κατάργησή της ισχύει από την υπογραφή από τα συμβαλλόμενα μέρη της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης της ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ Β' του άρθρου 3 του ανωτέρω ν. 4336/2015, ήτοι από 19.8.2015.

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 38 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

38.1.1 Με την παράγραφο αυτή καταργείται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του νόμου 4093/2012). Καταργείται επίσης ρητά κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει του νόμου 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ή του προϊσχύοντος Προεδρικού Διατάγματος 186/1992 (ΚΒΣ).

38.1.2 Με το άρθρο 93 του νόμου 4316/2014 προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 38 του παρόντος νόμου. Σύμφωνα με το εδάφιο αυτό, κατ' εξαίρεση, δεν καταργούνται ορισμένες αποφάσεις της διοίκησης που αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και αποφάσεις της διοίκησης που αφορούν στην παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο.

38.2.1 Καταργείται ο ν. 1809/1988 από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Ωστόσο, παραμένουν σε ισχύ το άρθρο 10 του νόμου 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2014.

38.3.1 Καταργούνται για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, πλήρως ή μερικώς, διατάξεις (άρθρα, παράγραφοι, κλπ.) του Κ.Ν. 2190/1920, του ν. 2065/1992, του Ν.Δ. 400/70, του ν. 3190/1955, του ν. 4072/2012 και του ν. 1041/1980, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο νόμο.

38.3.2 Καταργούνται επίσης για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 τα προεδρικά διατάγματα 1123/1980 περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων, και 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών. Η κατάργηση αυτών των προεδρικών διαταγμάτων γίνεται με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, ώστε να παρέχεται με ασφάλεια η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να χρησιμοποιούν τα οικεία σχέδια λογαριασμών, αντί του σχεδίου λογαριασμών του παρόντος νόμου. Διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα αυτή αφορά αποκλειστικά τα σχέδια λογαριασμών (περιγραφή και περιεχόμενο λογαριασμών), καθώς οι κανόνες επιμέτρησης και τα υποδείγματα καταστάσεων των εν λόγω λογιστικών σχεδίων έχουν οριστικά και ρητά καταργηθεί (ισχύουν εφεξής οι σχετικές ρυθμίσεις του παρόντος νόμου).

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

## ΑΡΘΡΟ 39

### ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1.

α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. του ν. 2859/2000, βάσει ύψους ακαθάριστων εσόδων τους από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης που λαμβάνουν, ανά φορολογικό έτος. Τα ποσοτικά όρια της παραγράφου αυτής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως.

γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

2. Όπου από τη νομοθεσία απαιτείται η υποβολή λογιστικών ή στατιστικών δεδομένων η οντότητα οφείλει σε κάθε περίπτωση να συγκεντρώνει κατάλληλα από το λογιστικό της σύστημα και να παρέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται.

3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συνιστάται διαρκής επιτροπή για την υποστήριξη της εφαρμογής και την αξιολόγηση του παρόντος νόμου. Η επιτροπή επεξεργάζεται προτάσεις για τη βελτίωση και την άμεση προσαρμογή του παρόντος νόμου στις εξελίξεις στους ευρωπαϊκούς λογιστικούς κανόνες και στη διεθνή πρακτική, τη λειτουργική διασύνδεσή του με το φορολογικό και λοιπό θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας των υποκείμενων οντοτήτων, καθώς και την έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών εφαρμογής. Οι προτάσεις αυτές προϋποθέτουν τη δημοσιοποίηση ανάλυσης των επιπτώσεων σε σχέση με το διοικητικό κόστος και τα εκτιμώμενα οφέλη.

### ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 39 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

Στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ του ν. 2859/2000 και άλλες περιπτώσεις φυσικών προσώπων. Στην παράγραφο 2 ορίζεται η υποχρέωση των υποκείμενων στο νόμο οντοτήτων να συγκεντρώνουν κατάλληλα από το λογιστικό και πληροφοριακό τους σύστημα και να παρέχουν στις δημόσιες αρχές τα λογιστικά ή στατιστικά δεδομένα που απαιτεί η νομοθεσία.

Στην παράγραφο 3 προβλέπεται η σύσταση διαρκούς επιτροπής με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την υποστήριξη της εφαρμογής και την αξιολόγηση του παρόντος νόμου. Η επιτροπή δύναται να επεξεργάζεται προτάσεις, για τη βελτίωση και την άμεση προσαρμογή του παρόντος νόμου, στις εξελίξεις στους Ευρωπαϊκούς λογιστικούς κανόνες και στη διεθνή πρακτική, καθώς και την λειτουργική διασύνδεσή του με το φορολογικό και λοιπό θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας των υποκείμενων οντοτήτων, προ της νομοθέτησής τους. Οι προτάσεις αυτές προϋποθέτουν τη δημοσιοποίηση ανάλυσης των επιπτώσεων σε σχέση με το διοικητικό κόστος και τα εκτιμώμενα οφέλη.

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 39 ΤΟΥ Ν. 4308/2014

39.1.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι ορισμένα από τα πρόσωπα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου δεν υπόκεινται στον παρόντα νόμο, και συνεπώς, δεν υποχρεούνται σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων που προβλέπει ο νόμος αυτός. Στα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνονται (διαζευκτικά ή και αθροιστικά) συγκεκριμένες περιπτώσεις που κατονομάζονται στις περιπτώσεις (α) έως (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39.

39.1.2 Σύμφωνα με την περίπτωση (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α του Ν. 2859/2000 βάσει του ύψους των ακαθάριστων εσόδων από την πώληση αγροτικών προϊόντων και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού που εισέπραξαν από δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα όρια στο Ν. 2859/2000.

39.1.3 Σημειώνεται ότι τα υπό 39.1.2 ανωτέρω πρόσωπα (αγρότες του ειδικού καθεστώτος) κατά τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά τους από αυτή τη δραστηριότητα. Συνεπώς τα πρόσωπα αυτά οφείλουν να τεκμηριώνουν τα εισοδήματά τους με κάθε πρόσφορο μέσο, όπως έκδοση και τήρηση αποδείξεων εισπραχίας για τις πωλήσεις που διενεργούν σε ιδιώτες καταναλωτές, τήρηση κάθε άλλου αρχείου (καταγραφή) με τα δεδομένα (αξία) των πωλήσεών τους, τήρηση αρχείου της παραγωγής τους σε ποσότητα και τιμή πώλησης, κλπ. Σημειώνεται επίσης ότι τα εισοδήματα των αγροτών αυτών από πωλήσεις που διενεργούν σε οντότητες υποκείμενες στον παρόντα νόμο (π.χ. συνεταιρισμοί, επιχειρήσεις εμπορίας ή κατεργασίας αγροτικών προϊόντων, κλπ.), προκύπτουν από τα σχετικά παραστατικά που εκδίδουν οι αγοράστριες ή διαμεσολαβούσες οντότητες.

39.1.4 Σύμφωνα με την περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του νόμου δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

39.1.5 Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

39.1.6 Ενδεικτικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 είναι:

α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.

β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).

γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λπ οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς.

δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

39.1.7 Σύμφωνα με την περίπτωση (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του νόμου δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι

που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων (π.χ. μεταπτυχιακά) και σεμιναρίων (π.χ. ημερίδες), εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα. Οίκοθεν νοείται ότι η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει και τα μέλη ΔΕΠ ανώτατων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, καθώς και τους δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους ή συνταξιούχους, μέλη του Συνεργαζόμενου Εκπαιδευτικού Προσωπικού (Σ.Ε.Π.) του Ελληνικού Ανοικτού Πανεπιστημίου (Ε.Α.Π).

39.1.8 Η οντότητα προς την οποία παρέχεται υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά από τα υπό 39.1.4 και 39.1.7 πρόσωπα [περιπτώσεις (β) και (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39] οφείλει να εκδίδει το προβλεπόμενο παραστατικό από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, ώστε να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία.

39.1.9 Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά λιανικά αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υπόχρεα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων, καθότι η διενέργεια αυτών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή. Διευκρινίζεται ότι η συμπτωματική πώληση προσωπικών περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα, οικοσκευή, κλπ.) σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται υποχρεώσεις σε σχέση με τον παρόντα νόμο.

## **ΑΡΘΡΟ 40**

### **ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

3. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

#### **ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 40 ΤΟΥ Ν. 4308/2014**

Το άρθρο 40 παραθέτει ρυθμίσεις μεταβατικού χαρακτήρα σχετικά με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.



### **ΑΡΘΡΑ 41-43**

Τα άρθρα αυτά αναφέρονται σε τροπολογίες σε άλλα νομοθετήματα και δεν αφορούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

## **ΑΡΘΡΟ 44**

### **ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ**

Οι διατάξεις του νόμου αυτού τίθενται σε ισχύ ως εξής:

α) Τα κεφάλαια 4 έως 7, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

β) Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις.



## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α΄

#### ΟΡΙΣΜΟΙ

**Ακεραιότητα περιεχομένου λογιστικού στοιχείου (integrity of content):** Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός λογιστικού στοιχείου (π.χ. του τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι απαιτείται από τον παρόντα νόμο ή με ό,τι καθορίσθηκε από τον εκδότη του.

**Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (deferred tax asset):** Το ποσό του φόρου εισοδήματος που είναι ανακτήσιμος σε μελλοντικές περιόδους από εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές, μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές και μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους (tax credits).

**Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (deferred tax liability):** Το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους, σε σχέση με φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

**Αναγνώριση (recognition):** Αναγνώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή/και στην κατάσταση αποτελεσμάτων ενός στοιχείου που εμπίπτει στους σχετικούς ορισμούς του παρόντος νόμου και ικανοποιεί τα επόμενα κριτήρια:

α) είναι σφόδρα πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη σχετιζόμενα με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση ή θα εκρεύσουν από αυτή.

β) το στοιχείο έχει ένα κόστος ή μια αξία που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

**Ανακτήσιμη αξία (recoverable amount):** Το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών) και της αξίας χρήσης αυτού.

**Αναλογική ενοποίηση (proportionate consolidation):** Μέθοδος ενοποίησης σύμφωνα με την οποία η οντότητα αναγνωρίζει και παρουσιάζει τη συμμετοχή της στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα και τις ζημιές μιας κοινής δραστηριότητας προσθέτοντας κάθε σχετικό στοιχείο αυτής στο αντίστοιχο στοιχείο των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

**Αναπροσαρμογή (revaluation):** Η αύξηση ή η μείωση του υπολοίπου ενός στοιχείου του ισολογισμού ως αποτέλεσμα επανεκτίμησης της αξίας του, βάσει των ρυθμίσεων του νόμου αυτού, όπως η επιμέτρηση στην εύλογη αξία.

**Ανάπτυξη (development):** Η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών.

**Αντιστάθμιση εύλογης αξίας (fair value hedging):** Η αντιστάθμιση της έκθεσης στην μεταβολή της εύλογης αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, ή ενός προσδιορισμένου μέρους ενός τέτοιου στοιχείου, η οποία μεταβολή της εύλογης αξίας αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα κέρδη και τις ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων.

**Αντιστάθμιση ταμειακών ροών (cash flow hedging):** Η αντιστάθμιση της έκθεσης στη διακύμανση ταμειακών ροών, η οποία διακύμανση:

α) αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο που σχετίζεται με ένα αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (για παράδειγμα το σύνολο ή μέρος μελλοντικών πληρωμών για τόκους έντοκης υποχρέωσης μεταβλητού επιτοκίου) ή μια σφόδρα πιθανή μελλοντική συναλλαγή, και

β) θα μπορούσε να επηρεάσει τα κέρδη και τις ζημίες της κατάστασης αποτελεσμάτων.

**Αξία χρήσης (value in use):** Η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών), και από τη διάθεσή του (της) στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του (της).

**Αποθέματα (inventories):** Περιουσιακά στοιχεία:

α) κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή

β) στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή

γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών.

**Απομείωση (impairment):** Το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

**Απόσβεση (depreciation, amortization):** Η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του.

**Αποσβέσιμο κόστος - χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (amortized cost - financial assets):** Το ποσό στο οποίο ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην αρχική αναγνώριση:

α) μείον πληρωμές για κεφάλαιο.

β) μείον ή πλέον σωρευτική απόσβεση, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού ποσού και του ποσού κατά τη λήξη του.

γ) μείον κάθε μείωση (άμεσα ή με τη χρήση αντίθετου λογαριασμού) για ζημίες απομείωσης.

**Αποσβέσιμο κόστος - χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (amortized cost - financial liabilities):** Το ποσό στο οποίο μια χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται στην αρχική αναγνώριση:

α) μείον πληρωμές για κεφάλαιο ή άλλες μειώσεις.

β) πλέον ή μείον η σωρευτική απόσβεση, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού ποσού και του ποσού κατά τη λήξη του.

**Αποσβέσιμο κόστος ή ποσό - πάγια περιουσιακά στοιχεία (amortized or depreciable cost or amount- fixed assets):** Το ποσό στο οποίο ένα πάγιο στοιχείο επιμετράται στην αρχική αναγνώριση, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις.

**Αποτελεσματική αντιστάθμιση (effective hedge):** Μια αντιστάθμιση είναι αποτελεσματική όταν τόσο κατά τη δημιουργία της όσο και σε μεταγενέστερες περιόδους, η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι αποτελεσματική, όσον αφορά τον συμψηφισμό των μεταβολών της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών που αποδίδονται

στον αντισταθμισμένο κίνδυνο.

**Αρχική αναγνώριση (initial recognition):** Η πρώτη καταχώρηση στο λογιστικό σύστημα της οντότητας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**Αυθεντικότητα προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin):** Η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου.

**Άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible asset):** Είναι ένα εξατομικεύσιμο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις:

α) Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται, ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση,

β) Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

**Βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset):** Μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

**Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (biological assets):** Ζώντα ζώα ή φυτά.

**Βραχυπρόθεσμη υποχρέωση (current liability):** Μια υποχρέωση που η οντότητα:

α) αναμένει να διακανονίσει εντός του κανονικού λειτουργικού κύκλου της, ή

β) κατέχει πρωτίστως για εμπορικούς σκοπούς, ή

γ) οφείλει να διακανονίσει εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων, ή

δ) δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού της για διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η ύπαρξη όρων που, κατά την επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους, προβλέπουν τον διακανονισμό της υποχρέωσης με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων της οντότητας, δεν επηρεάζει την κατάταξη της υποχρέωσης ως βραχυπρόθεσμης ή μακροπρόθεσμης.

**Γεγονός (event):** Γεγονός είναι οποιοδήποτε συμβάν δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις της οντότητας, όπως η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου ή η κατάπτωση μιας εγγύησης, συμπεριλαμβανομένων των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

**Γνωστοποίηση (disclosure):** Το σύνολο των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των επεξηγηματικών πληροφοριών και αναλύσεων.

**Δάνεια και απαιτήσεις που δημιουργούνται από την οντότητα (loans and receivables originated by the entity):** Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες ταμειακές ροές, χωρίς δημοσιευμένη τιμή σε ενεργή αγορά, τα οποία δημιουργούνται από την οντότητα όταν παραδίδει αγαθά, υπηρεσίες ή χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σε τρίτους.

**Δαπάνη (expenditure):** Το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που διατίθεται για την απόκτηση



ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υπηρεσίας.

**Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (available for sale financial instruments):** Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατά την αρχική αναγνώριση καθορίζονται από την οντότητα ως διαθέσιμα για πώληση, καθώς και κάθε άλλο μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο που δεν εντάσσεται στις κατηγορίες:

- α) των δανείων και απαιτήσεων που δημιουργούνται από την οντότητα,
- β) των διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων, και
- γ) των χρηματοοικονομικών στοιχείων εμπορικού χαρτοφυλακίου.

**Διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις (held to maturity investments):** Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες πληρωμές και καθορισμένη λήξη, τα οποία η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να διακρατήσει μέχρι τη λήξη, εκτός από:

- α) εκείνα που εμπίπτουν στον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων.

β) εκείνα που κατά την αρχική αναγνώριση η οντότητα καθορίζει ως στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου ή ως διαθέσιμα προς πώληση.

**Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards - IFRS):** Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι τα πρότυπα στα οποία αναφέρεται ο Κανονισμός 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

**Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο (non-controlling interests):** Η καθαρή θέση μιας θυγατρικής που δεν αποδίδεται άμεσα ή έμμεσα στη μητρική.

**Διαθέσιμα ή μετρητά (cash):** Μετρητά στο ταμείο και σε άμεσα διαθέσιμες καταθέσεις.

**Δουλενμένο ή Πραγματοποίηση, παραδοχή (accrual assumption):** Λογιστική αρχή σύμφωνα με την οποία οι επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

**Εισόδημα (income):** Αυξήσεις σε οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων υποχρεώσεων, που οδηγούν σε αυξήσεις της καθαρής θέσης, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με συνεισφορές των ιδιοκτητών της οντότητας. Το εισόδημα περιλαμβάνει τα έσοδα και τα κέρδη.

**Έλεγχος (control):** Η ικανότητα μιας οντότητας να προσδιορίζει τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πολιτικές μιας άλλης οντότητας, ώστε να αποκομίζει οφέλη από τις δραστηριότητες αυτής.

**Εμπορικές απαιτήσεις (trading receivables):** Είναι οι πάσης φύσεως απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών με πίστωση κατά τη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας.

**Εμπορικές υποχρεώσεις (trading payables):** Είναι οι πάσης φύσεως υποχρεώσεις από αγορά αγαθών και υπηρεσιών με πίστωση κατά τη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας.

**Ενδεχόμενη υποχρέωση (contingent liability):** Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι:

- α) Μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη της

οποίας θα επιβεβαιωθεί μόνο από το αν συμβεί ή δεν συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι υπό τον πλήρη έλεγχο της οντότητας, ή

β) μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος για την οποία:

β1) δεν είναι σφόδρα πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη για τον διακανονισμό της, ή

β2) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

**Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο (contingent asset):** Ένα περιουσιακό στοιχείο που είναι πιθανό να προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη του οποίου θα επιβεβαιωθεί από το εάν συμβεί ή δεν συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι υπό τον πλήρη έλεγχο της οντότητας.

**Ενεργός αγορά (active market):** Μια αγορά στην οποία λαμβάνουν χώρα συναλλαγές για ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση, με επαρκή συχνότητα και όγκο ώστε να παρέχουν πληροφορίες για τιμές σε συνεχή βάση.

**Έξοδο (expense):** Η μείωση των περιουσιακών στοιχείων (οικονομικών πόρων) ή η αύξηση των υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που οδηγεί σε μείωση της καθαρής θέσης, εκτός των μειώσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από διανομές στους ιδιοκτήτες της οντότητας.

**Επενδυτικά ακίνητα (investment property):** Ακίνητα (γη ή κτήριο ή τμήμα ενός κτηρίου, ή και τα δύο) που είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε για εκμίσθωση, είτε για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους, είτε και για τα δύο, αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση ή πώληση αυτών στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας.

**Επενδυτικές δραστηριότητες (investing activities):** Η απόκτηση και διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων που δεν περιλαμβάνονται στα διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα.

**Επενδυτική οντότητα (Investment entity):**

α) η οντότητα της οποίας αποκλειστικό αντικείμενο είναι να επενδύει τα κεφάλαιά της σε διάφορους τίτλους, ακίνητα και άλλα περιουσιακά στοιχεία, με μόνη επιδίωξη την κατανομή των επενδυτικών κινδύνων και το οικονομικό όφελος των μετόχων της από τα αποτελέσματα της διαχείρισης των περιουσιακών της στοιχείων.

β) η οντότητα που είναι συγγενής με επενδυτική οντότητα σταθερού κεφαλαίου, εάν μοναδικός σκοπός αυτής της συγγενούς οντότητας είναι η απόκτηση πλήρως εξοφλημένων μετοχών που εξεδόθησαν από την εν λόγω επενδυτική οντότητα σταθερού κεφαλαίου, με την επιφύλαξη του άρθρου 20 παράγραφος 1 στοιχείο (η) της οδηγίας 77/91/ΕΟΚ.

**Επιμέτρηση (measurement):** Η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα.

**Επισκευή παγίου περιουσιακού στοιχείου (repair of fixed assets):** Μια δαπάνη που αποσκοπεί σε αποκατάσταση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου, ύστερα από καταστροφή, χρήση ή άλλη μείωση.

**Επιχείρηση (business):** Ένα ολοκληρωμένο σύνολο δραστηριοτήτων και

περιουσιακών στοιχείων που μπορεί να διευθύνεται με σκοπό την επίτευξη απόδοσης με τη μορφή μερίσματος ή την απολαβή μικρότερου κόστους ή άλλων οικονομικών ωφελειών απευθείας στους μετόχους ή άλλους ιδιοκτήτες. Μια επιχείρηση γενικά περιλαμβάνει εισροές, διαδικασίες που εφαρμόζονται επί αυτών των εισροών και εκροές που χρησιμοποιούνται ή θα χρησιμοποιηθούν για την δημιουργία εσόδων. Ένα μεταβιβαζόμενο σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων θεωρείται σε κάθε περίπτωση επιχείρηση, εάν ενσωματώνει υπεραξία.

**Επιχορηγήσεις, κρατικές (government grants):** Ενίσχυση από το κράτος με τη μορφή μεταφοράς πόρων σε μια οντότητα, σε ανταπόδοση για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση με συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Δεν περιλαμβάνονται στις κρατικές επιχορηγήσεις εκείνες οι μορφές κρατικής ενίσχυσης στις οποίες δεν μπορεί εύλογα να αποδοθεί μια αξία καθώς και συναλλαγές με το κράτος, οι οποίες δεν μπορούν να διακριθούν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της οντότητας.

**Έρευνα (research):** Η πρωταρχική και σχεδιασμένη έρευνα που αναλαμβάνεται με την προσδοκία απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και κατανόησης.

**Έσοδο (revenue):** Η μεικτή εισροή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οποία προκύπτει από συνήθεις δραστηριότητες μιας οντότητας και αυξάνει την καθαρή θέση της, εκτός των αυξήσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από συνεισφορές των ιδιοκτητών της οντότητας.

**Εύλογη αξία (fair value):** Η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

**Εύλογη παρουσίαση (fair presentation or true and fair):** Πιστή παρουσίαση των επιπτώσεων των συναλλαγών και άλλων γεγονότων της οντότητας, σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, του εισοδήματος (εσόδων και κερδών) και των εξόδων.

**Ζημιά (loss):** Η καθαρή μείωση της καθαρής θέσης, με τη μορφή αύξησης των υποχρεώσεων ή μείωσης των περιουσιακών στοιχείων, εκτός των μειώσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες της οντότητας.

**Ημερομηνία αναφοράς ή ημερομηνία ισολογισμού (reporting date):** Η τελευταία ημέρα της περιόδου που καλύπτεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

**Θυγατρική οντότητα (subsidiary):** Μια οντότητα που ελέγχεται από μια μητρική οντότητα, άμεσα ή έμμεσα..

**Ιδιοπαράγόμενα περιουσιακά στοιχεία (self-constructed assets):** Περιουσιακά στοιχεία που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από ένα τρίτο μέρος, είτε από κοινού από την οντότητα και ένα τρίτο μέρος, για λογαριασμό της.

**Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (owner-occupied property):** Ακίνητα κατεχόμενα από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ή για διοικητικούς σκοπούς της οντότητας.

**Καθαρή επένδυση σε αλλοδαπή δραστηριότητα (net investment in a foreign**

**operation):** Το ποσό (αναλογία) των δικαιωμάτων μιας οντότητας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία μείον υποχρεώσεις), μιας εκμετάλλευσης που είναι θυγατρική, συγγενής, κοινοπραξία ή υποκατάστημα της οντότητας, οι εργασίες της οποίας βασίζονται ή διεξάγονται σε μια χώρα ή ένα νόμισμα διαφορετικά από αυτά της οντότητας.

**Καθαρή επένδυση σε χρηματοδοτική μίσθωση - εκμισθωτής (net investment in a finance lease - lessor):** Καθαρή επένδυση σε χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μικτή επένδυση στη μίσθωση, προεξοφλούμενη με το προκύπτον επιτόκιο της μίσθωσης. Η μικτή επένδυση στη μίσθωση προσδιορίζεται από το άθροισμα:

α) των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης, και

β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

**Καθαρή θέση (equity):** Η διαφορά μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας οντότητας.

**Καθαρή λογιστική αξία (net book value):** Η λογιστική αξία που προκύπτει για ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση, αν από την αρχική λογιστική αξία αφαιρεθούν όλες οι σχετικές προσαρμογές αξίας.

**Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (net realizable value):** Η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης.

**Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) (net income):** Καθαρό αποτέλεσμα είναι η διαφορά μεταξύ:

α) του συνόλου των εσόδων και κερδών μιας περιόδου, και

β) των αντίστοιχων εξόδων και ζημιών. Το καθαρό αποτέλεσμα μπορεί να είναι θετικό (κέρδος περιόδου) ή αρνητικό (ζημία περιόδου).

**Κατασκευαστικά συμβόλαια (construction contracts):** Μια σύμβαση που διαπραγματεύεται ειδικά την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοσχετιζόμενα σε όρους σχεδιασμού, τεχνολογίας και λειτουργίας ή τελικού σκοπού ή χρήσης τους.

**Κέρδος (gain):** Αύξηση στα οικονομικά οφέλη που πληροί τον ορισμό του εισοδήματος αλλά δεν είναι έσοδο. Τα κέρδη οδηγούν σε καθαρή αύξηση της καθαρής θέσης, με τη μορφή μείωσης των υποχρεώσεων ή αύξησης των περιουσιακών στοιχείων. Τα κέρδη δεν περιλαμβάνουν αυξήσεις της καθαρής θέσης που προέρχονται από συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες της οντότητας.

**Κοινή διευθέτηση (joint arrangement):** Μια διευθέτηση στην οποία δύο ή περισσότερα μέρη, δεσμευμένα με σύμβαση, έχουν κοινό έλεγχο. Μια κοινή διευθέτηση είναι είτε κοινή δραστηριότητα είτε κοινοπραξία.

**Κοινή δραστηριότητα (joint operation):** Κοινή δραστηριότητα είναι μια διευθέτηση στην οποία τα εμπλεκόμενα μέρη έχουν κοινό έλεγχο καθώς και δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις για τις υποχρεώσεις που προκύπτουν. Η κοινή δραστηριότητα διενεργείται από κοινού από τα εμπλεκόμενα μέρη.

**Κοινοπραξία (joint venture):** Κοινοπραξία είναι μια οντότητα επί της οποίας δύο ή

περισσότερα μέρη ασκούν κοινό έλεγχο και έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία.

**Κοινός έλεγχος (joint control):** Συμβατική κατανομή του ελέγχου μιας διευθέτησης, ο οποίος υφίσταται μόνο όταν οι αποφάσεις για τις σχετικές δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη γνώμη των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο.

**Κόστος για τη διάθεση περιουσιακού στοιχείου ή μονάδας δημιουργίας χρηματοροών (costs of disposal of an asset or a cash generating unit):** Το συνολικό επιπλέον κόστος που απαιτείται για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματορών, εξαιρουμένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και του φόρου εισοδήματος.

**Κόστος κτήσης (αξία αγοράς) περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών (acquisition cost or purchase price of assets and services):** Το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, πλέον δαπάνες αγοράς και μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση.

**Κόστος κτήσης (αρχική αναγνώριση) υποχρεώσεων (acquisition cost of liabilities at initial recognition):** Το ποσό ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, ή άλλων περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνονται, ή βάρους που αναλαμβάνεται κατά τον χρόνο που προκύπτει η υποχρέωση, αφού ληφθεί υπόψη τυχόν πρόσθετο κόστος που σχετίζεται με την δημιουργία της υποχρέωσης.

**Κόστος παραγωγής (production cost):** Το κόστος που αποδίδεται σε αγαθά ή υπηρεσίες που παράγει ή προσφέρει η οντότητα.

**Κύκλος εργασιών (καθαρός) (turnover, net):** Η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων της καθαρής θέσης από συνεισφορές των ιδιοκτητών. Στο ποσό του κύκλου εργασιών δεν προσμετρούνται οι εκπτώσεις και επιστροφές, ο φόρος προστιθέμενης αξίας και άλλοι φόροι που συνδέονται άμεσα με τον κύκλο εργασιών.

**Κυκλοφορούν ενεργητικό (current assets):** Είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

α) η οντότητα αναμένει ή σκοπεύει να ρευστοποιήσει ή πωλήσει ή αναλώσει εντός του συνήθους λειτουργικού κύκλου, ή

β) η οντότητα κατέχει για εμπορικούς σκοπούς, ή

γ) η οντότητα αναμένει να ρευστοποιήσει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ή

δ) είναι μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα, εκτός εάν υφίσταται περιορισμός για την ανταλλαγή τους ή τη χρήση τους για διακανονισμό μιας υποχρέωσης για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**Κυριαρχική επιρροή (dominant influence):** Κυριαρχική επιρροή είναι η ικανότητα μια οντότητας (επενδυτής) να καθορίζει τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές αποφάσεις μιας άλλης οντότητας, ανεξάρτητα από τα δικαιώματα ή την επιρροή οποιουδήποτε άλλου μέρους.



**Λειτουργικές δραστηριότητες (operating activities):** Οι κύριες δραστηριότητες που παράγουν έσοδα και άλλες δραστηριότητες που δεν κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

**Λειτουργική μίσθωση (operating lease):** Μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

**Λειτουργικός κύκλος (operating cycle):** Λειτουργικός κύκλος είναι ο χρόνος μεταξύ της απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για επεξεργασία και μετατροπής τους σε ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα.

**Λογιστικά αρχεία (accounting records):** Λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων.

**Λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) (supporting documentation):** Λογιστικά στοιχεία ή παραστατικά είναι τα πάσης φύσεως στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραστατικών πώλησης, που εκδίδονται από την οντότητα ή από τρίτο σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

**Λογιστικές πολιτικές (accounting policies):** Οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**Λογιστική αξία (book value or carrying amount):** Η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

**Λογιστική εκτίμηση (accounting estimate):** Η εκτίμηση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, η εκτίμηση για το χρόνο εμφάνισης των ωφελειών από ένα περιουσιακό στοιχείο.

**Λογιστικό σύστημα (accounting system):** Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**Μακροπρόθεσμη υποχρέωση (long term liability):** Μια υποχρέωση που δεν είναι βραχυπρόθεσμη.

**Μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης (completed contract method):** Μέθοδος κατά την οποία τα έσοδα και τα έξοδα από συμβάσεις παροχής υπηρεσίας ή κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με την ολοκλήρωση της σχετικής υπηρεσίας ή έργου.

**Μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης (percentage of completion method):** Μέθοδος στην οποία τα έσοδα από συμβάσεις παροχής υπηρεσίας ή κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης της σύμβασης. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το έσοδο συσχετίζεται με το κόστος που έχει αναληφθεί, σε σχέση με το συνολικό απαιτούμενο κόστος, για να επιτευχθεί το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης

στο τέλος της περιόδου αναφοράς του πωλητή, με αποτέλεσμα να προκύπτουν έσοδα και έξοδα που αναλογούν στο μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

**Μερίσματα (dividends):** Ποσά (μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία) που διανέμονται στους ιδιοκτήτες τίτλων καθαρής θέσης, πέραν ποσών που αντιπροσωπεύουν επιστροφή εισφερθέντος κεφαλαίου.

**Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (non-current assets):** περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι κυκλοφορούντα.

**Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα (non-derivative financial instruments):** Χρηματοοικονομικά στοιχεία που δεν είναι παράγωγα.

**Μη νομισματικά ή μη χρηματικά στοιχεία (non-monetary items):** Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν είναι νομισματικά.

**Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (non-financial liabilities):** Κάθε υποχρέωση που δεν είναι χρηματοοικονομική.

**Μητρική επιχείρηση (parent company):** Η οντότητα που ελέγχει μία ή περισσότερες θυγατρικές οντότητες.

**Μίσθωση (lease):** Μια συμφωνία στην οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή, έναντι ανταλλάγματος, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη περίοδο.

**Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (cash generating unit):** Η μικρότερη εντοπίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμειακές ροές οι οποίες είναι κατά βάση ανεξάρτητες από τις ταμειακές ροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

**Νόμισμα παρουσίασης (presentation currency):** Το νόμισμα στο οποίο παρουσιάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

**Νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία (monetary items):** Κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος.

**Οικονομική ουσία των συναλλαγών και γεγονότων (economic substance of transactions and events):** Οι συναλλαγές και τα γεγονότα παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, με βάση την χρηματοοικονομική τους επίπτωση παρά με βάση το νομικό τους τύπο.

**Όμιλος (group):** Η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της.

**Οντότητα (entity):** Οντότητα είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα.

**Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος (public interest entities):** Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος είναι οντότητες που υπόκεινται στον Ελληνικό νόμο και περιλαμβάνουν:

α) Τις οντότητες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

β) Τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις των περιπτώσεων 5 και 6 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013 του Ευρωπαϊκού



Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012.

γ) Τα πιστωτικά ιδρύματα όπως αυτά καθορίζονται από την περίπτωση 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013.

δ) Οντότητες που καθορίζονται από τη νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος οντότητες, με βάση τη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το μέγεθος ή τον αριθμό των απασχολούμενων.

**Οντότητες ομίλου (affiliated entities):** Οποιοσδήποτε δύο ή περισσότερες οντότητες ενός ομίλου.

**Οντότητες χαρτοφυλακίου (financial holding entities):** Οι οντότητες που έχουν ως αποκλειστικό αντικείμενο την απόκτηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες με σκοπό τη διαχείρισή τους για δημιουργία κέρδους, ενεργούντες ως μέτοχοι, χωρίς άμεση ή έμμεση ανάμιξη στη διοίκηση των οντοτήτων αυτών.

**Ουσιώδης επιρροή (significant influence):** Η ικανότητα μια οντότητας (επενδυτής) να επηρεάζει τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές αποφάσεις μιας άλλης οντότητας, χωρίς να ασκεί έλεγχο ή κοινό έλεγχο επί αυτής. Τεκμαίρεται ότι υπάρχει ουσιώδης επιρροή όταν η οντότητα κατέχει άμεσα ή έμμεσα το 20% τουλάχιστον των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οντότητας, εκτός εάν μπορεί να τεκμηριωθεί ότι αυτό δεν συμβαίνει.

**Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) (fixed assets):** Τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

**Παράγωγα (Περιουσιακά στοιχεία ή Υποχρεώσεις) (derivativeq, assets or liabilities):**

Παράγωγο είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που πληροί όλα τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

α) Η αξία του μεταβάλλεται σε σχέση με ένα από τα επόμενα (αποκαλούμενο συνήθως «υποκείμενο»): καθορισμένο επιτόκιο, τιμή ενός χρηματοοικονομικού μέσου, τιμή ενός εμπορεύματος, συναλλαγματική ισοτιμία, τιμές δεικτών ή επιτοκίων, πιστωτική διαβάθμιση, πιστωτικό δείκτη ή άλλη μεταβλητή, με την προϋπόθεση ότι στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής αυτή η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε ένα μέρος της σύμβασης.

β) Δεν απαιτεί αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτεί ελάχιστη αρχική καθαρή επένδυση που είναι μικρότερη από αυτή που απαιτείται για άλλους τύπους συμβάσεων που αναμένεται να έχουν παρόμοια αντίδραση σε μεταβολές παραγόντων της αγοράς.

γ) Διακανονίζεται σε μελλοντική ημερομηνία.

Τυπικές περιπτώσεις παραγώγων είναι τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, τα προθεσμιακά συμβόλαια, τα συμβόλαια ανταλλαγής και τα δικαιώματα προαίρεσης. Τα παράγωγα έχουν συνήθως ένα θεωρητικό ποσό (κεφάλαιο αναφοράς), το οποίο είναι ένα νομισματικό ποσό, ένας αριθμός μετοχών, ένας αριθμός μονάδων βάρους ή όγκου ή άλλων μονάδων μέτρησης, που καθορίζονται στη σύμβαση.

**Παραστατικά (supporting documentation):** Βλέπε Λογιστικά στοιχεία.

**Παραστατικά (στοιχεία) διακίνησης (shipping documents):** Παραστατικά στοιχεία

που συνοδεύουν τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους. Τα στοιχεία αυτά περιέχουν, κατ'ελάχιστο, τις εξής πληροφορίες:

α) Την πλήρη επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αποστολέα και παραλήπτη.

β) Την ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών.

γ) Την ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

**Παρούσα αξία (present value):** Η αξία που προκύπτει από την προεξόφληση στο παρόν, ενός μελλοντικού ποσού χρημάτων ή μιας σειράς ταμειακών ροών με ένα κατάλληλο επιτόκιο, στη φυσιολογική πορεία των πραγμάτων.

**Πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων (service provider - issuance of sales invoices):** Ως «πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων» νοείται η οντότητα η οποία κατόπιν εντολής άλλης οντότητας (υπόχρεη οντότητα), εκδίδει με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων και σύμφωνα με τις διατάξεις της εκάστοτε ισχύουσας νομοθεσίας, παραστατικά πωλήσεων για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας. Τα εν λόγω παραστατικά πωλήσεων μπορούν να διαβιβάζονται κατ' ευθείαν στους αποδέκτες τους από τον πάροχο ή να παραδίδονται στην υπόχρεη οντότητα. Ο πάροχος μπορεί, κατόπιν συμφωνίας με την υπόχρεη οντότητα, να αναλαμβάνει την αρχειοθέτηση και φύλαξη αντιγράφων των σχετικών παραστατικών για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας με ασφαλή τρόπο.

**Περίοδος αναφοράς ή περίοδος (reporting period):** Η περίοδος που καλύπτεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

**Περιουσιακά στοιχεία (ενεργητικό) (assets):** Πόροι επί των οποίων η επιχείρηση ασκεί έλεγχο, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και από τους οποίους αναμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

**Περιουσιακά στοιχεία μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής (qualifying assets):** Περιουσιακά στοιχεία για τα οποία απαιτείται σημαντικός χρόνος μέχρι να καταστούν έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση τους ή για πώληση.

**Πραγματικό επιτόκιο (effective interest rate):** Το επιτόκιο που ακριβώς προεξοφλεί όλες τις εκτιμώμενες μελλοντικές πληρωμές ή εισπράξεις στην καθαρή λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, κατά τη διάρκειά τους ή κατά περίπτωση για μια μικρότερη περίοδο.

**Πρόβλεψη (provision):** Μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

**Προσαρμογή αξίας (value adjustment):** Η μείωση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.

**Προσωρινή διαφορά (temporary difference):** Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση

άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα.

**Σημαντικό μέγεθος (material):** Παραλείψεις ή σφάλματα σε κονδύλια είναι σημαντικά εάν θα μπορούσαν ατομικά ή αθροιστικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το σημαντικό μέγεθος εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή του σφάλματος, κρινόμενο υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Το μέγεθος ή η φύση του κονδυλίου, ή ένας συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγων.

**Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων - Προσάρτημα (notes of the financial statements):** Οι σημειώσεις περιέχουν πληροφορίες επιπρόσθετα αυτών που παρουσιάζονται στον ισολογισμό, στην κατάσταση αποτελεσμάτων, στον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης, και στην κατάσταση χρηματοροών, κατά περίπτωση. Οι σημειώσεις παρέχουν αφηγηματικές ή ποσοτικές περιγραφές ή αναλύσεις των κονδυλίων που παρουσιάζονται στις προαναφερόμενες καταστάσεις, καθώς και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης σε αυτές.

**Στενό μέλος οικογένειας (close family member):** Στενό μέλος οικογένειας ενός προσώπου είναι εκείνο το μέλος της οικογένειάς του, που μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζει, ή επηρεάζεται από το πρόσωπο αυτό κατά την ενασχόλησή τους με την οντότητα. Στην έννοια του στενού μέλους οικογένειας περιλαμβάνονται:

α) Ο(η) σύζυγος ή ο(η) σύντροφος με τον(την) οποίο(α) συγκατοικεί το πρόσωπο.

β) Τα εξαρτώμενα μέλη, συμπεριλαμβανομένων ανιόντων ή κατιόντων συγγενών, του προσώπου ή του(της) συζύγου του(της) ή του(της) συντρόφου του(της), με τον(την) οποίο(α) συγκατοικεί το πρόσωπο.

**Συγγενής οντότητα (associated entity):** Συγγενής οντότητα είναι μια οντότητα στην οποία συμμετέχει μια άλλη οντότητα και επί της οποίας η άλλη οντότητα ασκεί ουσιώδη επιρροή στις λειτουργίες και χρηματοοικονομικές πολιτικές της. Η συγγενής οντότητα δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία για την άλλη οντότητα.

**Συμμετοχικά δικαιώματα (participating interests):** Δικαιώματα επί του κεφαλαίου (καθαρής θέσης) άλλων οντοτήτων, ενσωματωμένα ή όχι σε τίτλους, τα οποία δημιουργούν ένα σταθερό σύνδεσμο με αυτές τις οντότητες και προορίζονται να συμβάλλουν στη δραστηριότητα της οντότητας που είναι κάτοχος των δικαιωμάτων αυτών. Η κατοχή τμήματος του κεφαλαίου μιας άλλης οντότητας θεωρείται ότι αποτελεί «συμμετοχικό δικαίωμα» όταν αντιπροσωπεύει δικαιώματα μικρότερα του 20% και μεγαλύτερα ή ίσα του 10%.

**Συμμετοχικός τίτλος ή Τίτλος καθαρής θέσης (equity instrument):** Δικαίωμα επί του κεφαλαίου (καθαρής θέσης) άλλης οντότητας, ανεξαρτήτως ποσοστού συμμετοχής.

**Συναλλαγή (transaction):** Συναλλαγή είναι κάθε πράξη μεταξύ της οντότητας και ενός ή περισσότερων συμβαλλομένων, η οποία δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις αυτής, όπως για παράδειγμα η πώληση ή ανταλλαγή αγαθών, ή η λήψη ενός δανείου, συμπεριλαμβανομένων μεταβολών σε ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

**Συνδεδεμένο μέρος (related party):** Είναι:

α) Πρόσωπο ή στενό μέλος της οικογένειας αυτού του προσώπου είναι συνδεδεμένο

μέρος με την οντότητα που καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις εάν:

α1) Είναι μέλος των βασικών διοικητικών στελεχών της καταρτίζουσας οντότητας ή μιας μητρικής της, ή

α2) Έχει τον έλεγχο της καταρτίζουσας οντότητας, ή

α3) Ασκει από κοινού έλεγχο ή ουσιώδη επιρροή επί της καταρτίζουσας οντότητας ή έχει σημαντικά δικαιώματα ψήφου σε αυτή.

β) Μια οντότητα είναι συνδεδεμένη με την καταρτίζουσα οντότητα, αν ισχύει μία από τις παρακάτω προϋποθέσεις:

β1) Η οντότητα και η καταρτίζουσα οντότητα είναι μέλη του ίδιου ομίλου (που σημαίνει ότι κάθε μητρική, θυγατρική και αδελφή θυγατρική είναι συνδεδεμένα μέρη μεταξύ τους).

β2) Οποιαδήποτε οντότητα είναι συγγενής ή κοινοπραξία της άλλης οντότητας (ή ενός μέλους ομίλου στον οποίο η άλλη οντότητα είναι μέλος).

β3) Και οι δύο οντότητες είναι κοινοπραξίες μιας τρίτης οντότητας.

β4) Οποιαδήποτε οντότητα είναι κοινοπραξία μιας τρίτης οντότητας και η άλλη οντότητα είναι συγγενής της τρίτης οντότητας.

β5) Η οντότητα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, προς όφελος των εργαζομένων είτε της καταρτίζουσας οντότητας είτε μιας οντότητας συνδεδεμένης με αυτήν. Εάν η καταρτίζουσα οντότητα είναι η ίδια ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, οι εργοδότες-χρηματοδότες του προγράμματος, είναι επίσης συνδεδεμένοι στο πρόγραμμα.

β6) Η οντότητα ελέγχεται ή ελέγχεται από κοινού από πρόσωπο αναφερόμενο στο (α).

β7) Ένα πρόσωπο αναφερόμενο στο (αϊ) διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων στην οντότητα.

β8) Ένα πρόσωπο αναφερόμενο στο (αϊ) ασκεί ουσιώδη επιρροή επί της οντότητας ή διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων σε αυτή.

β9) Ένα πρόσωπο ή ένα στενό μέλος της οικογένειάς του ταυτόχρονα διαθέτει ουσιώδη επιρροή ή σημαντική δύναμη ψήφων επί της οντότητας και ασκεί από κοινού έλεγχο στην καταρτίζουσα οντότητα.

β10) Ένα μέλος των βασικών διοικητικών στελεχών της καταρτίζουσας οντότητας ή μιας μητρικής της οντότητας, ή ένα στενό μέλος της οικογένειας αυτού του προσώπου, ασκεί έλεγχο ή από κοινού έλεγχο επί της καταρτίζουσας οντότητας ή διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων σε αυτή.

**Συνέχιση δραστηριότητας, παραδοχή (going concern assumption):** Μια οντότητα θεωρείται ως συνεχίζουσα την δραστηριότητά της, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή να μην το πράξει.

**Συντήρηση παγίου (maintenance of fixed assets):** Μια δαπάνη με σκοπό τη διατήρηση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου σύμφωνα με τις αρχικές εκτιμήσεις.

**Σφάλματα προηγούμενων χρήσεων (prior period errors):** Παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες:

α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για εκείνες τις περιόδους

εγκρίθηκαν για έκδοση, και

β) εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**Ταμειακά ισοδύναμα (cash equivalents):** Βραχυπρόθεσμες επενδύσεις υψηλής ρευστότητας που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε γνωστά ποσά μετρητών και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

**Τιμολόγιο (invoice):** Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται κατά την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.

**Τρέχων φόρος (current tax):** Το ποσό φόρου εισοδήματος που οφείλεται ή απαιτείται σε σχέση με τα φορολογικά κέρδη ή ζημιές μιας περιόδου, βάσει της ισχύουσας σχετικής νομοθεσίας.

**Υπεραξία (goodwill):** Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικευσίμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Θετική υπεραξία αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την εξαγορά μιας οντότητας. Αρνητική υπεραξία συνήθως υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας.

**Υπέρ το άρτιο (share premium):** Η αξία πάνω από την ονομαστική αξία των τίτλων καθαρής θέσης, όταν η οντότητα εκδίδει τέτοιους τίτλους, ως αποτέλεσμα αύξησης του κεφαλαίου της.

**Υπολειμματική αξία (residual value):** Το εκτιμώμενο ποσό που η οντότητα θα αποκτούσε από την διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου στο παρόν, αφού αφαιρεθεί το εκτιμώμενο κόστος διάθεσης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και κατάσταση που αναμένεται να είναι κατά το αναμενόμενο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

**Υποχρέωση (liability):** Μια παρούσα δέσμευση της οντότητας, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

**Φορολογική βάση (tax basis):** Η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

**Φόρος εισοδήματος (έξοδο ή έσοδο) (income tax, expense or income):** Το άθροισμα τρέχοντος φόρου (έξοδο ή έσοδο) και, κατά περίπτωση, αναβαλλόμενου φόρου (έξοδο ή έσοδο) της κατάστασης αποτελεσμάτων. Περιλαμβάνει τον τρέχοντα φόρο (έξοδο ή έσοδο) που αναλογεί στην περίοδο, τις διαφορές φορολογικού ελέγχου για φόρο εισοδήματος και προσαυξήσεις που προκύπτουν στην περίοδο από φορολογικό έλεγχο της τρέχουσας ή προηγούμενων περιόδων, και τον αναβαλλόμενο φόρο (έξοδο ή έσοδο).

**Χρεωστικός τίτλος (debt instrument):** Χρηματοοικονομικό στοιχείο που αποφέρει χρηματοορές κεφαλαίου και τόκου σε συγκεκριμένες ημερομηνίες.

**Χρηματικό ή νομισματικό στοιχείο (monetary item):** Βλέπε Νομισματικό ή χρηματικό στοιχείο.

**Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease):** Η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιαδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι. Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν



να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι τα εξής:

α) Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.

β) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.

γ) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.

δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιαστικά το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.

β) Κέρδη και ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).

γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

**Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (financial assets):** Κάθε στοιχείο το οποίο είναι οποιοδήποτε από τα παρακάτω:

α) Διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.

β) Στοιχείο καθαρής θέσης μιας άλλης οντότητας (συμμετοχικοί τίτλοι).

γ) Συμβατικό δικαίωμα:

γ1) για λήψη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οντότητα, ή

γ2) για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι ενδεχομένως ευνοϊκές για την οντότητα.

δ) Μια σύμβαση η οποία θα, ή μπορεί να, διακανονιστεί με τους τίτλους καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας, και:

δ1) σύμφωνα με την οποία η οντότητα είναι υποχρεωμένη, ή μπορεί να υποχρεωθεί, να λάβει ένα μεταβλητό αριθμό τίτλων καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας, ή

δ2) η οποία θα, ή μπορεί να, διακανονιστεί με τρόπο άλλο από την ανταλλαγή ενός καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για ένα καθορισμένο αριθμό τίτλων καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας. Για το σκοπό αυτό, οι τίτλοι καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνουν μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβάσεις για τη μελλοντική λήψη ή παράδοση τίτλων καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας.



**Χρηματοοικονομικά στοιχεία εμπορικού χαρτοφυλακίου (financial instruments held for trading - trading portfolio):** Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που πληροί οποιοδήποτε από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

α) Αποκτήθηκε ή αναλήφθηκε κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω πώλησης ή επαναγοράς στο βραχυπρόθεσμο διάστημα.

β) Κατά την αρχική του αναγνώριση εντάχθηκε στην κατηγορία αυτή.

γ) Κατά την αρχική του αναγνώριση είναι μέρος ενός χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που διαχειρίζονται μαζί και για τα οποία υπάρχει πρόσφατο ρεαλιστικό σχέδιο βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κέρδους.

δ) Είναι ένα παράγωγο που δεν έχει προσδιοριστεί από την οντότητα ως μέσο αντιστάθμισης.

**Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση (financial instruments held for hedging - hedging instruments):** Ένα παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο που πληροί όλα τα κατωτέρω:

α) Είναι μια σύμβαση για μελλοντική ανταλλαγή επιτοκίων ή ξένου νομίσματος ή εμπορεύματος, που αναμένεται να είναι πολύ αποτελεσματική στην αντιστάθμιση ενός κινδύνου που έχει χαρακτηριστεί ως αντισταθμισμένος κίνδυνος.

β) Εμπλέκει ένα εξωτερικό μέρος σε σχέση με την καταρτίζουσα χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντότητα (δηλαδή εξωτερικό για τον όμιλο, τον τομέα ή την αναφέρουσα οντότητα).

γ) Το θεωρητικό ποσό (notional amount) είναι ίσο με το προσδιορισθέν ποσό του κεφαλαίου ή του θεωρητικού ποσού του αντισταθμισμένου στοιχείου.

δ) Έχει συγκεκριμένη ημερομηνία λήξης, όχι μεταγενέστερη:

α) της ημερομηνίας του χρηματοοικονομικού μέσου που αντισταθμίζεται,

β) της αναμενόμενης ημερομηνίας διακανονισμού της αγοράς του εμπορεύματος ή της δέσμευσης πώλησης,

γ) της πραγματοποίησης της πολύ πιθανής μελλοντικής συναλλαγής ξένου νομίσματος ή εμπορεύματος που αντισταθμίζονται.

ε) Δεν έχει χαρακτηριστικά προπληρωμής, νωρίτερου τερματισμού ή επέκτασης.

**Χρηματοοικονομική υποχρέωση (financial liability):** Κάθε υποχρέωση η οποία είναι:

α) Μια συμβατική δέσμευση:

α1) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα, ή

α2) για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι πιθανώς δυσμενείς για την οντότητα, ή

β) Μια σύμβαση που θα, ή μπορεί να, διακανονισθεί σε ίδιους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, και:

β1) η οντότητα είναι υποχρεωμένη βάσει αυτής, ή μπορεί να υποχρεωθεί, να παραδώσει ένα μεταβλητό αριθμό ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της, ή

β2) θα, ή μπορεί να, διακανονισθεί με άλλο τρόπο εκτός από την ανταλλαγή ενός καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

για ένα καθορισμένο αριθμό ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της. Για το σκοπό αυτό, οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνουν μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβάσεις για μελλοντική λήψη ή παράδοση ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της.

**Χρηματοοικονομική υποχρέωση εμπορικού χαρτοφυλακίου (financial liability, trading):** Μια χρηματοοικονομική υποχρέωση που αναλήφθηκε με σκοπό την επίτευξη εμπορικού κέρδους στο βραχυπρόθεσμο διάστημα.

**Χρηματοοικονομικό μέσο (financial instrument):** Μια σύμβαση που δημιουργεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σε μια οντότητα και χρηματοοικονομική υποχρέωση ή τίτλο καθαρής θέσης σε μια άλλη οντότητα.

**Ωφέλιμη οικονομική ζωή (useful economic life):** Η εκτιμώμενη περίοδος στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται οικονομικά ή ο αριθμός των παραγομένων ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκτηθούν από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β΄

### ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

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

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

Σημείωση	20Χ1	20Χ0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Σύνολο	X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Δάνεια και απαιτήσεις	X	X
Χρεωστικοί τίτλοι	X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	X	X
Λοιπά	X	X
Σύνολο	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X

Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		

Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Τραπεζικά δάνεια		
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

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

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X

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



Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Τραπεζικά δάνεια		
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X

Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

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

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

Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι εισοδήματος	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

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

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

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

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

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

Σημείωση	20Χ1	20Χ0
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων	X	X
Προβλέψεις	X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση στοιχείων	X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στοιχείων	X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)	X	X
	X	X

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

Υπόδειγμα Β.5: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων

Περιουσιακά στοιχεία		20X1		20X0
Πάγια		X		X
Μείον: Αποσβεσμένα	X		X	X

Απομειωμένα	X	X	X	X
Αποθέματα		X		X
Απαιτήσεις		X		X
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα		X		X
Λοιπά		X		X
Σύνολο ενεργητικού		X		X
Καθαρή θέση και υποχρεώσεις				
Κεφάλαια και αποθεματικά		X		X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X		X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		X		X
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρε- ώσεων		X		X

**Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες**

	20X1	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα	X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)	X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	X
Παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X



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

Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Σύνολο	X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Δάνεια και απαιτήσεις	X	X
Χρεωστικοί τίτλοι	X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	X	X
Λοιπά	X	X
Σύνολο	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		

Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		

Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Καθαρή θέσης ιδιοκτητών μητρικής	X	X
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τραπεζικά δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X

Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X
--	---	---

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

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

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X

Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Καθαρή θέσης ιδιοκτητών μητρικής	X	X
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τραπεζικά δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X

Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

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

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



- Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	X	X
---------------------------------------	---	---

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

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

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

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Καταθ Ιδιοκτητών	Ίδιοι Τίτλοι	Διαφορές εύλογης αξίας	Συν. διαφορές	Αποθ. νόμιων και κατ/κού	Αφορολ. αποθεματικά	Αποτ. εις νέο	Σύνολο καθαρής θέσης ιδιοκτητών μητρικής	Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	Σύνολο καθαρής θέσης
Υπόλοιπο 01.01.20X0	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών									X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			X			X				X
Εσωτερικές μεταφορές								X	X	X		
Διανομές στους φορείς									X	X	X	X
Αποτελέσματα περιόδου									X	X	X	X
Υπόλοιπο 31.12.20X0	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X							X
Εσωτερικές μεταφορές												0
Διανομές μερισμάτων												X
Αποτελέσματα περιόδου									X	X	X	X
Υπόλοιπο 31.12.20X1	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X

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

Σημείωση	20X1	20X0
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων	X	X
Προβλέψεις	X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων	X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων	X	X
Έσοδα επενδύσεων	X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας	X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)	X	X
	X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης		
Μεταβολή αποθεμάτων	X	X
Μεταβολή απαιτήσεων	X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων	X	X
	X	X

Μείον:		
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους	X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων	X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
Σύνολο	X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων		
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της χρήσης	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	X	X

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

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

	20X2	20X1	20X0
Μεταβιβάσιμοι τίτλοι	X	X	X
Καταθέσεις σε τράπεζες	X	X	X
Λοιπά περιουσιακά στοιχεία	X	X	X
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	X	X	X
Υποχρεώσεις	X	X	X
Αξία καθαρών περιουσιακών στοιχείων	X	X	X

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

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

A. Κατάσταση αποτελεσμάτων περιόδου	20X2	20X1	<u>20X0</u>
Εισόδημα από επενδύσεις	X	X	X
Λοιπά εισοδήματα	X	X	X
Έξοδα διαχείρισης	X	X	X
Έξοδα Θεματοφύλακα	X	X	X
Λοιπά έξοδα και φόροι	X	X	X
Καθαρό εισόδημα	X	X	X
B. Κατάσταση λοιπών μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων			
Διανομές και επανεπενδύσεις εισοδήματος	X	X	X
Έκδοση νέων μεριδίων	X	X	X
Εξαγορές μεριδίων	X	X	X
Διαφορές επιμέτρησης επενδύσεων	X	X	X
Λοιπές μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων	X	X	X

Κόστη συναλλαγών του χαρτοφυλακίου	X	X	X
	X	X	X
Σύνολο μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων (A + B)	X	X	X

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ'

### ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

1. Το παρόν σχέδιο λογαριασμών χρησιμοποιείται από τις οντότητες που υπόκεινται στο νόμο ως μέρος του λογιστικού τους συστήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 3. Το σχέδιο των λογαριασμών παρέχει ευελιξία για προσαρμογή στις ιδιαίτερες ανάγκες των χρηστών.

2. Οι λογαριασμοί του παρόντος σχεδίου:

α) Αντανακλούν τη φύση των παρακολουθούμενων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, καθαρής θέσης, εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών.

β) Εξυπηρετούν ευρύτερους στόχους της εσωτερικής και εξωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και ελέγχου της οντότητας.

γ) Είναι επαρκώς ευρείς ώστε να καλύπτουν όλες, κατά το δυνατόν, τις οντότητες, ανεξάρτητα από το μέγεθος ή τον κλάδο δραστηριότητας.

3. Η οντότητα δύναται να προσθέτει λογαριασμούς ή υπολογισμούς ή μπορεί να χρησιμοποιεί το ευρύτερο λογιστικό-πληροφοριακό της σύστημα για την παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών, ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών και αναγκών της, με σκοπό:

α) Την ευχερή εξαγωγή όλων των δεδομένων και πληροφοριών που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο αλλά και την φορολογική, ασφαλιστική ή άλλη νομοθεσία, αναλυτικά αλλά και σε σύννοψη, για τη διευκόλυνση της διενέργειας ελεγκτικών συμφωνιών και επαληθεύσεων.

β) Την υποβοήθηση της διοίκησης της οντότητας για τη λήψη αποφάσεων.

γ) Την ταξινόμηση των στοιχείων σε κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα, μακροπρόθεσμα ή βραχυπρόθεσμα ή σε άλλες ομάδες με βάση άλλα κριτήρια παρουσίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και την ένταξή τους σε κατηγορίες με βάση τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης.

δ) Για την διακριτή παρακολούθηση συναλλαγών και υπολοίπων με συνδεδεμένα μέρη της οντότητας, στο βαθμό που απαιτείται πέραν της ήδη παρεχόμενης ανάλυσης στο σχέδιο λογαριασμών.

ε) Την παρακολούθηση των στοιχείων των υποκαταστημάτων.

4. Ιδιαίτερα, κατά την ανάπτυξη και προσαρμογή του σχεδίου λογαριασμών:

α) Οι λογαριασμοί της ομάδας 3 «Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία» παρακολουθούνται σε έσχατο ατομικό επίπεδο.

β) Ο λογαριασμός 42 «Καταθέσεις ιδιοκτητών» της ομάδας 4 «Καθαρή θέση» παρακολουθείται σε έσχατο ατομικό επίπεδο. Οι υπόλοιποι λογαριασμοί της ομάδας 4 «Καθαρή θέση» παρακολουθούνται κατ' είδος με περαιτέρω ανάλυση του σχεδίου λογαριασμών.

γ) Οι λογαριασμοί 50 «Προμηθευτές», 51 «Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων», 52 «Τραπεζικά δάνεια», 53 «Λοιπές υποχρεώσεις», 56 «Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων», παρακολουθούνται σε έσχατο ατομικό επίπεδο. Οι υπόλοιποι λογαριασμοί της ομάδας 5 «Υποχρεώσεις» παρακολουθούνται σε έσχατο ατομικό

επίπεδο ή στο απαιτούμενο κατά περίπτωση επίπεδο ανάλυσης.

## ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

- Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία
- Ομάδα 2: Αποθέματα
- Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία
- Ομάδα 4: Καθαρή θέση
- Ομάδα 5: Υποχρεώσεις
- Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές
- Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη
- Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου

## ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

### ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ (ΠΑΓΙΑ) ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ

#### (1) ΣΤΟΙΧΕΙΑ

##### **10 Γη**

10.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης

10.02 Σωρευμένες απομειώσεις γης

##### **11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση**

11.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) διαμορφώσεων γης

11.02 Σωρευμένες αποσβέσεις διαμορφώσεων γης

11.03 Σωρευμένες απομειώσεις διαμορφώσεων γης

##### **12 Κτήρια - τεχνικά έργα**

12.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων

12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων

12.03 Σωρευμένες απομειώσεις κτηρίων - τεχνικών έργων

##### **13 Μηχανολογικός εξοπλισμός**

13.01 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού

13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

13.03 Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

##### **14 Μεταφορικά μέσα**

14.01 Μικτή αξία κτήσης μεταφορικών μέσων

14.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

14.03 Σωρευμένες απομειώσεις μεταφορικών μέσων

##### **15 Λοιπός εξοπλισμός**

15.01 Μικτή αξία κτήσης εξοπλισμού

15.02 Σωρευμένες αποσβέσεις εξοπλισμού

15.03 Σωρευμένες απομειώσεις εξοπλισμού



**16 Επενδύσεις σε ακίνητα**

16.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα

16.02 Σωρευμένες αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα

16.03 Σωρευμένες απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα

17 Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

**17.01 Ζώντα ζώα**

17.01.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) ζώντων ζώων

17.01.02 Σωρευμένες αποσβέσεις ζώντων ζώων

17.01.03 Σωρευμένες απομειώσεις ζώντων ζώων

17.02 Δένδρα και φυτά

17.02.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) δένδρων και φυτών

17.02.02 Σωρευμένες αποσβέσεις δένδρων και φυτών

17.02.03 Σωρευμένες απομειώσεις δένδρων και φυτών

**18 Άυλα**

18.01 Δαπάνες ανάπτυξης

18.01.01 Μικτή αξία κτήσης δαπανών ανάπτυξης

18.01.02 Σωρευμένες αποσβέσεις δαπανών ανάπτυξης

18.01.03 Σωρευμένες απομειώσεις δαπανών ανάπτυξης

18.02 Υπεραξία

18.02.01 Μικτή αξία κτήσης υπεραξίας

18.02.02 Σωρευμένες αποσβέσεις υπεραξίας

18.02.03 Σωρευμένες απομειώσεις υπεραξίας

18.03 Λοιπά άυλα

18.03.01 Μικτή αξία κτήσης λοιπών άυλων

18.03.02 Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων

18.03.03 Σωρευμένες απομειώσεις λοιπών άυλων

**Σημείωση:**

1) Τα υπό κατασκευή πάγια παρακολουθούνται σε υπολογαριασμό κάθε λογαριασμού παγίου.

**(2) ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ****20 Εμπορεύματα**

20.01 Εμπορεύματα έναρξης

20.02 Αγορές εμπορευμάτων χρήσης

20.03 Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων

20.04 Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων

20.05 Απομείωση εμπορευμάτων

20.06 Εμπορεύματα λήξης

**21 Προϊόντα**

21.01 Προϊόντα έναρξης

21.02 Παραγωγή χρήσης

21.03 Απομείωση προϊόντων

21.04 Προϊόντα λήξης

**22 Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)**

22.01 Ζώντα ζώα

22.01.01 Ζώντα ζώα έναρξης

22.01.02 Αγορές ζώντων ζώων

22.01.03 Εκπτώσεις αγορών ζώντων ζώων

22.01.04 Επιστροφές αγορών ζώντων ζώων

22.01.05 Απομείωση ζώντων ζώων

22.01.06 Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας ζώντων ζώων

22.01.07 Ζώντα ζώα λήξης

22.02 Δένδρα και φυτά

22.02.01 Δένδρα και φυτά έναρξης

22.02.02 Αγορές δένδρων και φυτών

22.02.03 Εκπτώσεις αγορών δένδρων και φυτών

22.02.04 Επιστροφές αγορών δένδρων και φυτών

22.02.05 Απομείωση δένδρων και φυτών

22.02.06 Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας δένδρων και φυτών

22.02.07 Δένδρα και φυτά λήξης

**23 Παραγωγή σε εξέλιξη**

23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης

23.02 Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης

**24 Πρώτες ύλες και υλικά**

24.01 Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης

24.02 Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης

24.03 Εκπτώσεις αγορών πρώτων υλών και υλικών

24.04 Επιστροφές αγορών πρώτων υλών και υλικών

24.05 Απομείωση πρώτων υλών και υλικών

24.06 Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών

**25 Υλικά συσκευασίας**

25.01 Υλικά συσκευασίας έναρξης

25.02 Αγορές υλικών συσκευασίας

25.03 Εκπτώσεις αγορών υλικών συσκευασίας

25.04 Επιστροφές αγορών υλικών συσκευασίας

25.05 Απομείωση υλικών συσκευασίας

25.06 Υλικά συσκευασίας λήξης

**26 Ανταλλακτικά παγίων**

26.01 Ανταλλακτικά παγίων έναρξης

26.02 Αγορές ανταλλακτικών παγίων

26.03 Εκπτώσεις αγορών ανταλλακτικών παγίων

26.04 Επιστροφές αγορών ανταλλακτικών παγίων

26.05 Απομείωση ανταλλακτικών

26.06 Ανταλλακτικά παγίων λήξης

**27 Λοιπά αποθέματα**

- 27.01 Λοιπά αποθέματα έναρξης
- 27.02 Αγορές λοιπών αποθεμάτων
- 27.03 Εκπτώσεις αγορών λοιπών αποθεμάτων
- 27.04 Επιστροφές αγορών λοιπών αποθεμάτων
- 27.05 Απομείωση λοιπών αποθεμάτων
- 27.06 Λοιπά αποθέματα λήξης

### **Σημείωση**

1) Οι λογαριασμοί 25 «Υλικά συσκευασίας» και 26 «Ανταλλακτικά παγίων» είναι δυνατόν να παρακολουθούνται στο λογαριασμό Πρώτες ύλες και υλικά, όταν τα σχετικά ποσά δεν είναι σημαντικά..

2) Το κόστος αναλώσεων και το κόστος πωληθέντων είναι δυνατόν να παρακολουθείται στους λογαριασμούς της ομάδας 2

3) Στο τέλος της περιόδου, το «Κόστος πωληθέντων», όταν τηρείται, μεταφέρεται στο λογαριασμό 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών». Όταν δεν τηρείται λογαριασμός «Κόστος πωληθέντων», με το σχετικό ποσό πιστώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων, με μεταφορά στο λογαριασμό 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών».

### **(3) ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

#### **30 Πελάτες**

- 30.01 Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 30.01.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό
  - 30.01.02 Μη δουλευμένοι τόκοι μη συνδεδεμένων πελατών
  - 30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
  - 30.01.04 Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών
- 30.02 Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες
  - 30.02.01 Συνδεδεμένοι πελάτες - ονομαστικό ποσό
  - 30.02.02 Μη δουλευμένοι τόκοι συνδεδεμένων πελατών
  - 30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
  - 30.02.04 Απομείωση συνδεδεμένων πελατών

#### **31 Αξιογράφα εμπορικών απαιτήσεων**

- 31.01 Αξιογράφα εμπορικών απαιτήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 31.01.01 Αξιογράφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό
  - 31.01.02 Μη δουλευμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων
  - 31.01.03 Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων
- 31.02 Αξιογράφα εμπορικών απαιτήσεων - συνδεδεμένες οντότητες
  - 31.02.01 Αξιογράφα εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό
  - 31.02.02 Μη δουλευμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων

οντοτήτων

31.02.03 Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων

### **32 Χορηγηθέντα δάνεια**

32.01 Δάνεια χορηγηθέντα σε συνδεδεμένες οντότητες

32.02 Δάνεια χορηγηθέντα στο προσωπικό και στη διοίκηση

32.03 Λοιπά χορηγηθέντα δάνεια

32.04 Απομείωση χορηγηθέντων δανείων

### **33 Λοιπές απαιτήσεις**

33.01 Έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισπρακτέα

33.01.01 Έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισπρακτέα - ονομαστικό ποσό

33.01.02 Απομείωση - έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισπρακτέα

33.02 Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες

33.02.01 Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό

33.02.02 Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες

33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες

33.03.01 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό

33.03.02 Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες

33.04 Εγγυήσεις

### **34 Επενδύσεις**

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - ονομαστική αξία

34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - συμπληρωματικά ποσά

34.01.03 Απομείωση διακρατούμενων έως τη λήξη επενδύσεων

34.02 Διαθέσιμα για πώληση

34.02.01 Διαθέσιμα για πώληση

34.02.02 Απομείωση διαθέσιμων για πώληση

34.03 Εμπορικό χαρτοφυλάκιο

### **35 Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση**

35.01 Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση εύλογης αξίας

35.02 Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση ταμειακών ροών

### **36 Συμμετοχές**

36.01 Συμμετοχές σε θυγατρικές

36.01.01 Συμμετοχές σε θυγατρικές

36.01.02 Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές

36.02 Συμμετοχές σε συγγενείς

36.02.01 Συμμετοχές σε συγγενείς

36.02.02 Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς

36.03 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες

36.03.01 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες

36.03.02 Απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες

### **37 Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου**

37.01 Προπληρωμένα έξοδα

37.01.01 Προπληρωμένα έξοδα σε μη συνδεδεμένες οντότητες

- 37.01.02 Προπληρωμένα έξοδα σε συνδεδεμένες οντότητες
- 37.02 Δουλευμένα έσοδα περιόδου
- 37.02.01 Δουλευμένα έσοδα περιόδου από μη συνδεδεμένες οντότητες
- 37.02.02 Δουλευμένα έσοδα περιόδου από συνδεδεμένες οντότητες

### **38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα**

- 38.01 Ταμείο
- 38.02 Καταθέσεις όψεως
- 38.03 Καταθέσεις προθεσμίας
- 38.04 Λοιπά ταμειακά ισοδύναμα

### **39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού**

#### **Σημείωση:**

Όταν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στο κόστος κτήσης, ο λογαριασμός 34 αναλύεται στους υπολογαριασμούς:

- 34.1 Χρεωστικοί τίτλοι
- 34.2 Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι
- 34.3 Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία

Οι ανωτέρω υπολογαριασμοί αναλύονται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οντότητας.

#### **(4) ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ**

##### **40 Κεφάλαιο**

##### **41 Υπέρ το άρτιο**

##### **42 Καταθέσεις ιδιοκτητών**

##### **43 Ίδιοι τίτλοι**

- 43.01 Αξία κτήσης ιδίων τίτλων
- 43.02 Αποτέλεσμα (κέρδος/ζημία) από τη διάθεση ιδίων τίτλων

##### **44 Διαφορές εύλογης αξίας**

- 44.01 Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων
- 44.02 Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση
- 44.03 Διαφορές εύλογης αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών

##### **45 Συναλλαγματικές διαφορές**

##### **46 Αποθεματικά νόμων**

##### **47 Αφορολόγητα αποθεματικά**

##### **48 Αποθεματικά καταστατικού και λοιπά αποθεματικά**

- 48.01 Αποθεματικά καταστατικού
- 48.02 Προαιρετικά αποθεματικά αποφάσεων γενικής συνέλευσης ιδιοκτητών

##### **49 Αποτελέσματα εις νέο**

#### **(5) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**

##### **50 Προμηθευτές**

- 50.01 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
- 50.02 Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
- 50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες

- 50.03.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες
- 50.03.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - μη συνδεδεμένες οντότητες
- 50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
- 50.04 Προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
- 50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες
- 50.04.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - συνδεδεμένες οντότητες
- 50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
- 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων**
- 51.01 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες
- 51.02 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - συνδεδεμένες οντότητες
- 52 Τραπεζικά δάνεια**
- 52.01 Τραπεζικά δάνεια - μη συνδεδεμένες οντότητες
- 52.02 Τραπεζικά δάνεια - συνδεδεμένες οντότητες
- 53 Λοιπές υποχρεώσεις**
- 53.01 Δάνεια από μη συνδεδεμένες οντότητες
- 53.02 Δάνεια από συνδεδεμένες οντότητες
- 53.03 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες
- 53.04 Υποχρεώσεις προς ιδιοκτήτες και διευθυντικό προσωπικό
- 53.05 Μερισίματα, προμερίσματα και άλλα ποσά συναφούς φύσης πληρωτέα
- 53.06 Άλλες υποχρεώσεις προς μη συνδεδεμένες οντότητες
- 53.07 Άλλες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες οντότητες
- 54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη**
- 54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος
- 54.01.01 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης
- 54.01.02 Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος της οντότητας (αντίθετος)
- 54.01.03 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος)
- 54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)
- 54.02.01 ΦΠΑ εκρών
- 54.02.02 ΦΠΑ εισρών
- 54.02.03 Καταβληθείς ΦΠΑ
- 54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων
- 54.03.01 Παρακρατούμενος φόρος από μισθωτή εργασία και συντάξεις
- 54.03.02 Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα
- 54.03.03 Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων μερισμάτων
- 54.03.04 Λοιποί παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος
- 54.04 Τέλη χαρτοσήμου
- 54.05 Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές
- 55 Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς**
- 55.01 Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης
- 55.02 Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς επικουρικής ασφάλισης
- 56 Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων**

- 56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα
- 56.01.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - μη συνδεδεμένες οντότητες
- 56.01.02 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - συνδεδεμένες οντότητες
- 56.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων
- 56.02.01 Έσοδα επόμενων χρήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες
- 56.02.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων - συνδεδεμένες οντότητες

#### **57 Προβλέψεις**

- 57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους
- 57.02 Λοιπές προβλέψεις
- 57.02.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες
- 57.02.02 Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις
- 57.02.03 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος
- 57.02.04 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου
- 57.02.05 Άλλες προβλέψεις
- 57.03 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες

#### **58 Κρατικές επιχορηγήσεις**

#### **59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού**

#### **Σημείωση**

1. Οι λογαριασμοί 54.01.02 «Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος (αντίθετος)» και 54.01.03 «Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος)», μπορούν να εμφανίζονται και ως υπολογαριασμοί του 33 «Λοιπές απαιτήσεις», στο ενεργητικό.

2. Για τους λογαριασμούς 54.02.01 «ΦΠΑ εκροών» και 54.02.02 «ΦΠΑ εισροών» παρέχεται η ακόλουθη ή άλλη κατάλληλη ανάλυση για την κάλυψη των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας: α) ανά βασική κατηγορία λογαριασμών, και συγκεκριμένα «Ενσώματα και άυλα πάγια

περιουσιακά στοιχεία», «Αποθέματα», «Έξοδα» και «Έσοδα», οι αξίες από τις οποίες προκύπτει ο φόρος.

β) η υπό (α) ανάλυση γίνεται ξεχωριστά για κάθε γεωγραφική περιοχή προέλευσης ή προορισμού των συναλλαγών, και συγκεκριμένα: «Συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», «Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις», «Συναλλαγές εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης». γ) η υπό (α) και (β) ανάλυση θα γίνεται ξεχωριστά ανά συντελεστή ΦΠΑ.

Ανάλογη ανάλυση ως ανωτέρω (α έως γ) παρέχεται και στους σχετικούς λογαριασμούς αγορών, εξόδων και εσόδων.

#### **(6) ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ**

#### **60 Παροχές σε εργαζομένους**

- 60.01 Μικτές αποδοχές
- 60.02 Εργοδοτικές εισφορές
- 60.03 Λοιπές παροχές
- 60.04 Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό ποσό)
- 60.05 Παροχές σε εργαζομένους σε συνδεδεμένες οντότητες



**61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων**

- 61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
- 61.02 Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
- 61.03 Απομείωση άυλων παγίων
- 61.04 Απομείωση αποθεμάτων
- 61.05 Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
  - 61.05.01 Απομείωση πελατών
  - 61.05.02 Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων
  - 61.05.03 Απομείωση διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων
  - 61.05.04 Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές
  - 61.05.05 Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς
  - 61.05.06 Απομείωση συμμετοχών σε κοινοπραξίες
- 61.06 Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- 61.07 Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
  - 61.07.01 Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων
  - 61.07.02 Ζημιές εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
  - 61.07.03 Ζημιές εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων

**62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές**

- 62.01 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό
  - 62.01.01 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
  - 62.01.02 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
  - 62.01.03 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
- 62.02 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης
  - 62.02.01 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
  - 62.02.02 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
  - 62.02.03 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού

**63 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων**

- 63.01 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων
- 63.02 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση άυλων πάγιων στοιχείων
- 63.03 Ζημιές από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων
- 63.04 Ζημιές από διάθεση - απόσυρση περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντό-

τητες

**64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα**

- 64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες
  - 64.01.01 Αμοιβές για υπηρεσίες - μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 64.01.02 Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες
- 64.02 Ενέργεια
- 64.03 Ύδρευση
- 64.04 Τηλεπικοινωνίες
- 64.05 Ενοίκια
  - 64.05.01 Ενοίκια - μη συνδεδεμένες οντότητες

- 64.05.02 Ενοίκια - συνδεδεμένες οντότητες
- 64.06 Ασφάλιστρα
- 64.07 Μεταφορικά
- 64.08 Αναλώσιμα
- 64.09 Επισκευές και συντηρήσεις
- 64.10 Διαφήμιση και προβολή
- 64.11 Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)
- 64.12 Λοιπά έξοδα
- 64.13 Διάφορα λειτουργικά έξοδα από συνδεδεμένες οντότητες
- 65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα**
- 65.01 Τόκοι τραπεζικών δανείων
- 65.02 Τόκοι δανείων από συνδεδεμένες οντότητες
- 65.03 Τόκοι λοιπών δανείων
- 65.04 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων
- 65.05 Λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα
- 66 Αποσβέσεις**
- 66.01 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης
- 66.02 Αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων
- 66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού
- 66.04 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
- 66.05 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού
- 66.06 Αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα
- 66.07 Αποσβέσεις πάγιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
- 66.08 Αποσβέσεις άυλων παγίων
- 67 Ασνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα**
- 67.01 Ζημιές φυσικών καταστροφών
- 67.02 Ζημιές άλλων καταστροφών
- 67.03 Άλλα ασνήθη έξοδα και ζημιές
- 67.04 Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές
- 67.05 Ασνήθη έξοδα και ζημιές από συνδεδεμένες οντότητες
- 68 Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)**
- 68.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες
- 68.02 Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις
- 68.03 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος
- 68.04 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
- 68.05 Άλλες προβλέψεις
- 68.06 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
- 69 Φόρος εισοδήματος**
- 69.01 Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου
- 69.02 Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου
- 69.03 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος

**Σημείωση για τα έξοδα και τις ζημιές:**

1) Στους διαφόρους λογαριασμούς εξόδων και ζημιών της ομάδας 6 παρακολουθούνται τα αντίστοιχα κονδύλια κατ' είδος με το συνολικό ποσό, πριν την μεταφορά ποσών σε κέντρα κόστους, προϊόντα ή υπηρεσίες.

2) Η αντιστροφή σχηματισμένης πρόβλεψης για παροχές σε εργαζόμενους συγχωνεύεται με το έξοδο της χρήσης στο λογαριασμό 60 «Παροχές σε εργαζόμενους».

## (7) ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ

### 70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών

- 70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.01.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.01.02 Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.01.03 Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
- 70.02 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.02.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.02.02 Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.02.03 Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
- 70.03 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.03.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.03.02 Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.03.03 Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
- 70.04 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.04.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.04.02 Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.04.03 Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες
- 70.05 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.05.01 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.05.02 Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.05.03 Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
- 70.06 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.06.01 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.06.02 Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.06.03 Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
- 70.07 Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.07.01 Πωλήσεις υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.07.02 Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
  - 70.07.03 Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
- 70.08 Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες

- 70.08.01 Πωλήσεις υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες
- 70.08.02 Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες
- 70.08.03 Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες

**71 Λοιπά συνήθη έσοδα**

- 71.01 Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων
- 71.02 Επιχορηγήσεις τόκων
- 71.03 Επιχορηγήσεις λοιπών εξόδων
- 71.04 Άλλα λειτουργικά έσοδα
- 71.05 Άλλα λειτουργικά έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες

**72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα**

- 72.01 Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων
- 72.02 Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων
- 72.03 Πιστωτικοί τόκοι από συνδεδεμένες οντότητες
- 72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων

**73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές**

- 73.01 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό
- 73.01.01 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρ/σεων
- 73.01.02 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
- 73.01.03 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
- 73.02 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης
- 73.02.01 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
- 73.02.02 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
- 73.02.03 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού

**74 Έσοδα συμμετοχών**

- 74.01 Μερίσματα από συμμετοχές σε συγγενείς
- 74.02 Μερίσματα από συμμετοχές σε θυγατρικές
- 74.03 Μερίσματα από συμμετοχές σε κοινοπραξίες
- 74.04 Μερίσματα από λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους

**75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων**

- 75.01 Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων
- 75.02 Κέρδη από διάθεση άυλων πάγιων στοιχείων
- 75.03. Κέρδη από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων
- 75.04 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες

**76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων**

- 76.01 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες
- 76.02 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για δοσμένες εγγυήσεις
- 76.03 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος
- 76.04 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
- 76.05 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων

- 76.06 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
- 76.07 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
- 76.08. Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων
- 76.09 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων
- 76.10 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
- 76.10.01 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης πελατών
- 76.10.02 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων
- 76.10.03 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων
- 76.10.04 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε θυγατρικές
- 76.10.05 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε συγγενείς
- 76.10.06 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες
- 76.11 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- 77 Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία**
- 77.01 Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων
- 77.02 Κέρδη εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
- 77.03 Κέρδη εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων
- 78 Φόρος εισοδήματος έσοδο**
- 78.01 Τρέχων φόρος περιόδου έσοδο
- 78.02 Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο
- 78.03 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος
- 79 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη**
- 79.01 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδεδεμένες οντότητες
- 79.02 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες
- 79.03 Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας

### **Σημείωση για τα έσοδα πωλήσεων**

1) Οι πωλήσεις αναλύονται περαιτέρω σε πωλήσεις λιανικής και χονδρικής καθώς και πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού, σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης και τις απαιτήσεις της φορολογικής αρχής ή άλλων δημόσιων αρχών.

### **(8) ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ**

#### **80 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή**

- 80.01 Παροχές σε εργαζόμενους σε ιδιοπαραγωγή
- 80.02 Αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή
- 80.03 Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
- 80.04 Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
- 80.05 Προβλέψεις σε ιδιοπαραγωγή

#### **81 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης**

- 81.01 Χρεωστικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού
- 81.02 Πιστωτικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού

**82 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου**

82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών

82.02 Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)

82.03 Καθαρή ζημία περιόδου (μετά από φόρους)

**Σημείωση για τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή**

1) Τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή είναι το μέρος των εξόδων της περιόδου που αφορά ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων. Τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή είναι τεκμαρτό έσοδο που μειώνει τα έξοδα τα οποία εμφανίζονται με το συνολικό τους ποσό στην ομάδα 6.





**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ΄**

**ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ  
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤ/ΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι παρακάτω πίνακες παρέχουν καθοδήγηση για τη σύνδεση του σχεδίου λογαριασμών με την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των άρθρων 16 και 17.

**Πίνακας Δ.1: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του Ισολογισμού του υποδείγματος Β.1.1 (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)**

<b>Κονδύλι Ισολογισμού</b>	<b>Λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών</b>
<b>Μη κυκλοφορούντα στοιχεία</b>	
<b>Ενσώματα πάγια</b>	
Ακίνητα	10Γη 11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση 12 Κτήρια - τεχνικά έργα
Μηχανολογικός εξοπλισμός	13 Μηχανολογικός εξοπλισμός
Λοιπός εξοπλισμός	14 Μεταφορικά μέσα 15 Λοιπός εξοπλισμός
Επενδύσεις σε ακίνητα	16 Επενδύσεις σε ακίνητα
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	17 Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	(εφόσον υπάρχει κάποια ιδιαίτερη κατηγορία)
<b>Άυλα πάγια στοιχεία</b>	
Δαπάνες ανάπτυξης	18.01 Δαπάνες ανάπτυξης
Υπεραξία	18.02 Υπεραξία
Λοιπά άυλα	18.03 Λοιπά άυλα
Προκαταβολές - μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	50.03.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες 50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες 18.01 Δαπάνες ανάπτυξης (μόνο το μέρος δαπανών υπό εξέλιξη)

<b>Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία</b>	
Δάνεια και απαιτήσεις	30.1Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
	30.2Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	31Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
	32Χορηγηθέντα δάνεια
	33Λοιπές απαιτήσεις
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το μακροπρόθεσμο μέρος
Χρεωστικοί τίτλοι	34.01 Χρεωστικοί τίτλοι
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	36.1Συμμετοχές σε θυγατρικές
	36.2Συμμετοχές σε συγγενείς
	36.3Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	34.02 Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι
Λοιπά	34.03 Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία
	35 Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση
Αναβαλλόμενοι φόροι	39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού 59 Αναβαλ- λόμενοι φόροι παθητικού
	Σημείωση: εδώ εμφανίζεται το συμφηφιστικό υπόλοιπο των δύο λογαριασμών, όταν αυτό είναι χρεωστικό
<b>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία Αποθέματα</b>	
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	21.04 Προϊόντα λήξης
	23.02 Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης
Εμπορεύματα	20.06 Εμπορεύματα λήξης
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	24.06 Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών
	25.06 Υλικά συσκευασίας λήξης
	26.06 Ανταλλακτικά παγίων λήξης
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	22 Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορού- ντα)

Προκαταβολές για αποθέματα	50.03.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα -
	μη συνδεδεμένες οντότητες 50.04.02 Προκαταβολές για αποθέματα -συνδεδεμένες οντότητες
Λοιπά	27.06 Λοιπά αποθέματα λήξης
<b>Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προπληρωμές</b>	
Εμπορικές απαιτήσεις	30.1Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες, πλην
	30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
	30.2Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες, πλην
	30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	31 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	37.02 Δουλευμένα έσοδα περιόδου
Λοιπές απαιτήσεις	32Χορηγηθέντα δάνεια
	33Λοιπές απαιτήσεις
	50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
	Σημειώσεις
	α) Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος των σχετικών λογαριασμών.
	β) Ο λογαριασμός 50.03.03 και 50.04.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Προπληρωμένα έξοδα»
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	34.1 Χρεωστικοί τίτλοι
	34.2 Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι
	34.3 Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία
	34.03 Εμπορικό χαρτοφυλάκιο

Προπληρωμένα έξοδα	37.01 Προπληρωμένα έξοδα
	50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
	Σημείωση. Ο λογαριασμός 50.03.03 και 50.04.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Λοιπές απαιτήσεις»
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα
<b>Καθαρή θέση</b>	
<b>Καταβλημένο κεφάλαιο</b>	
Κεφάλαιο	40 Κεφάλαιο
Υπέρ το άρτιο	41 Υπέρ το άρτιο
Καταθέσεις ιδιοκτητών	42 Καταθέσεις ιδιοκτητών
Ίδιοι τίτλοι	43 Ίδιοι τίτλοι
<b>Διαφορές εύλογης αξίας</b>	
Διαφορές αξίας ενσώματων παγίων	44.01 Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	44.02 Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης	44.03 Διαφορές εύλογης αξίας στοιχείων αντιστάθμισης
ταμειακών ροών	ταμειακών ροών
<b>Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο</b>	
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	46 Αποθεματικά νόμων
	48 Αποθεματικά καταστατικού και λοιπά αποθεματικά
Αφορολόγητα αποθεματικά	47 Αφορολόγητα αποθεματικά
Αποτελέσματα εις νέο	49 Αποτελέσματα εις νέο
Συναλλαγματικές διαφορές	45 Συναλλαγματικές διαφορές
<b>Προβλέψεις</b>	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους
	57.03 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες

Λοιπές προβλέψεις	57.2 Λοιπές προβλέψεις
	57.3 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
<b>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</b>	
Δάνεια	52 Τραπεζικά δάνεια
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το μακροπρόθεσμο μέρος
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	50.1 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.2 Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
	53 Λοιπές υποχρεώσεις
	Σημείωση
	Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το μακροπρόθεσμο μέρος των σχετικών υποχρεώσεων
Κρατικές επιχορηγήσεις	58 Κρατικές επιχορηγήσεις
Αναβαλλόμενοι φόροι	39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού 59 Αναβαλλόμενοι φόροι - υποχρέωση
	Σημείωση:
	Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται το συμψηφιστικό υπόλοιπο των δύο λογαριασμών, όταν αυτό είναι πιστωτικό
<b>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</b>	
Δάνεια	52 Τραπεζικά δάνεια
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζονται μόνο τα βραχυπρόθεσμα δάνεια
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	52 Τραπεζικά δάνεια
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το σχετικό μέρος των δανείων
Εμπορικές υποχρεώσεις	50.1 Προμηθευτές (εκτός από συνδεδεμένες οντότητες)
	50.2 Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος

Φόρος εισοδήματος	54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος
Λοιποί φόροι και τέλη	54.2 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)
	54.3 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων
	54.4 Τέλη χαρτοσήμου
	54.5 Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές
	55 Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	53 Λοιπές υποχρεώσεις
Λοιπές υποχρεώσεις	30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
	30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	Σημειώσεις
	α) Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος των σχετικών λογαριασμών β) Οι λογαριασμοί 30.01.03 και 30.02.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου τους, να εμφανίζονται στο κονδύλι «Έσοδα επόμενων χρήσεων»
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα
Έσοδα επόμενων χρήσεων	56.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων
	30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
	30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	Σημείωση
	Ο λογαριασμός 30.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Λοιπές υποχρεώσεις».

Σημείωση

1. Τα ποσά των προβλέψεων που καθίστανται βραχυπρόθεσμες μεταφέρονται στο

τιμήμα των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, σε κατάλληλο κονδύλι.

**Πίνακας Δ.2: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του Ισολογισμού του υποδείγματος Β. 1.2(χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία)**

<b>Κονδύλι Ισολογισμού Ενσώματα πάγια</b>	<b>Λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών</b>
Ακίνητα	10 Γη
Μηχανολογικός εξοπλισμός	11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση
Λοιπός εξοπλισμός	12 Κτήρια - τεχνικά έργα
Επενδύσεις σε ακίνητα	13 Μηχανολογικός εξοπλισμός
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	14 Μεταφορικά μέσα
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	15 Λοιπός εξοπλισμός
<b>Άυλα πάγια στοιχεία</b>	16 Επενδύσεις σε ακίνητα
Δαπάνες ανάπτυξης	17 Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (εφόσον υπάρχει κάποια ιδιαίτερη κατηγορία)
Υπεραξία	18.01 Δαπάνες ανάπτυξης
Λοιπά άυλα	18.02 Υπεραξία
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	18.03 Λοιπά άυλα
	50.03.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04.01 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες 18.01 Δαπάνες ανάπτυξης (μόνο το μέρος δαπανών υπό εξέλιξη)
<b>Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία</b>	



	<p>30.1 Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών</p> <p>30.2 Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών</p>
<p>Δάνεια και απαιτήσεις</p>	<p>31 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων</p> <p>32 Χορηγηθέντα δάνεια</p> <p>33 Λοιπές απαιτήσεις</p> <p>Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το μακροπρόθεσμο μέρος</p>
<p>Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις</p>	<p>34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις</p>
<p>Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες</p>	<p>36.1 Συμμετοχές σε θυγατρικές</p> <p>36.2 Συμμετοχές σε συγγενείς</p> <p>36.3 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες</p>
<p>Διαθέσιμα για πώληση Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση</p>	<p>34.02 Διαθέσιμα για πώληση</p> <p>35 Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση</p>
<p>Αναβαλλόμενοι φόροι</p>	<p>39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού 59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού</p> <p>Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται το συμψηφιστικό υπόλοιπο των δύο λογαριασμών, όταν αυτό είναι χρεωστικό</p>
<p><b>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</b></p>	
<p>Αποθέματα</p>	
<p>Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα</p>	<p>21.04 Προϊόντα λήξης</p> <p>23.02 Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης</p>
<p>Εμπορεύματα</p>	<p>20.06 Εμπορεύματα λήξης</p>
<p>Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά</p>	<p>24.06 Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών 25.06 Υλικά συσκευασίας λήξης 26.06 Ανταλλακτικά παγίων λήξης</p>
<p>Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία</p>	<p>22 Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)</p>
<p>Προκαταβολές για αποθέματα</p>	<p>50.03.02 Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - μη συνδεδεμένες οντότητες 50.04.02 Προκαταβολές για αποθέματα -συνδεδεμένες οντότητες</p>

Λοιπά Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προπληρωμές	27.06 Λοιπά αποθέματα λήξης
Εμπορικές απαιτήσεις	30.1 Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών 30.2 Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες, πλην 30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών 31 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	37.02 Δουλευμένα έσοδα περιόδου 32 Χορηγηθέντα δάνεια 33 Λοιπές απαιτήσεις 50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες 50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
Λοιπές απαιτήσεις	Σημειώσεις: α) Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος των σχετικών λογαριασμών. β) Ο λογαριασμός 50.03.03 και 50.04.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Προπληρωμένα έξοδα»
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	34.03 Εμπορικό χαρτοφυλάκιο 37.01 Προπληρωμένα έξοδα 50.03.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες 50.04.03 Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
Προπληρωμένα έξοδα	Σημείωση. Ο λογαριασμός 50.03.03 και 50.04.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Λοιπές απαιτήσεις»
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα
Καθαρή θέση	

<b>Καταβλημένο κεφάλαιο</b>	
Κεφάλαιο	40 Κεφάλαιο
Υπέρ το άρτιο	41 Υπέρ το άρτιο
Καταθέσεις ιδιοκτητών	42 Καταθέσεις ιδιοκτητών
Ίδιοι τίτλοι	43 Ίδιοι τίτλοι
<b>Διαφορές εύλογης αξίας</b>	
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	44.01 Διαφορές εύλογης αξίας ενσωμάτων παγίων
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	44.02 Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	44.03 Διαφορές εύλογης αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών
<b>Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο</b>	
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	46 Αποθεματικά νόμων 48 Αποθεματικά καταστατικού και λοιπά αποθεματικά
Αφορολόγητα αποθεματικά	47 Αφορολόγητα αποθεματικά
Αποτελέσματα εις νέο	49 Αποτελέσματα εις νέο
Συναλλαγματικές διαφορές	45 Συναλλαγματικές διαφορές
Προβλέψεις	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους 57.03 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
Λοιπές προβλέψεις	57.2 Λοιπές προβλέψεις 57.3 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
<b>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</b>	
Δάνεια	52 Τραπεζικά δάνεια Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το μακροπρόθεσμο μέρος 50.1 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες 50.2 Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	53 Λοιπές υποχρεώσεις Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το μακροπρόθεσμο μέρος των σχετικών υποχρεώσεων
Κρατικές επιχορηγήσεις	58 Κρατικές επιχορηγήσεις

Αναβαλλόμενοι φόροι	39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού 59 Αναβαλλόμενοι φόροι - υποχρέωση Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται το συμψηφιστικό υπόλοιπο των δύο λογαριασμών, όταν αυτό είναι πιστωτικό
<b>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</b>	
Δάνεια	52 Τραπεζικά δάνεια Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζονται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	52 Τραπεζικά δάνεια Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το σχετικό μέρος των δανείων
Εμπορικές υποχρεώσεις	50.1 Προμηθευτές (εκτός από συνδεδεμένες οντότητες) 50.2 Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
Φόρος εισοδήματος	Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος 54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος 54.2 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)
Λοιποί φόροι και τέλη	54.3 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων 54.4 Τέλη χαρτοσήμου 54.5 Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	55 Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
Λοιπές υποχρεώσεις	53 Λοιπές υποχρεώσεις 30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών 30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	Σημειώσεις α) Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος των σχετικών λογαριασμών β) Οι λογαριασμοί 30.01.03 και 30.02.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου τους, να εμφανίζονται στο κονδύλι «Έσοδα επόμενων χρήσεων»

Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα
	56.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων
	30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
Έσοδα επόμενων χρήσεων	30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	Σημείωση
	Ο λογαριασμός 30.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Λοιπές υποχρεώσεις».
Σημείωση	

Σημείωση

1. Τα ποσά των προβλέψεων που καθίστανται βραχυπρόθεσμες μεταφέρονται στο τμήμα των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, σε κατάλληλο κονδύλι.

**Πίνακας Δ.3: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία του υποδείγματος Β. 2.1**

Κονδύλι Κατάστασης αποτελεσμάτων	Λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών

Κόστος πωλήσεων	<p>Προσδιορίζεται βάσει σχετικού αρχείου υπολογισμού (μπορεί να παρακολουθείται εντός ή εκτός του σχεδίου λογαριασμών). Στο κόστος πωληθέντων περιλαμβάνεται το αναλογούν, κατά περίπτωση, κόστος αναλώσεων και μέρος των παρακάτω λογαριασμών:</p> <p>60 Παροχές σε εργαζόμενους</p> <p>61.4 Απομείωση αποθεμάτων</p> <p>64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα</p> <p>65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα</p> <p>66 Αποσβέσεις</p> <p>68.2 Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις</p> <p>68.3 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος</p> <p>68.5 Άλλες προβλέψεις</p> <p>68.6 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες</p> <p>76.2 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για δοσμένες εγγυήσεις</p> <p>76.3 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος</p> <p>76.05 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων 76.09 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων</p> <p>80.1 Παροχές σε εργαζόμενους σε ιδιοπαραγωγή</p> <p>80.2 Αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή</p> <p>80.3 Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή</p> <p>80.4 Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή</p> <p>80.5 Προβλέψεις σε ιδιοπαραγωγή</p> <p>Σημείωση:</p> <p>Ο λογαριασμός 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» μπορεί να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής - κόστος πωληθέντων στην περίπτωση προϊόντων και υπηρεσιών μακράς περιόδου παραγωγής ή κατασκευής, κατά την επιλογή της οντότητας.</p>
Λοιπά συνήθη έσοδα	71 Λοιπά συνήθη έσοδα

Έξοδα διοίκησης	Προσδιορίζεται βάσει σχετικού αρχείου υπολογισμού (εκτός εάν το σχετικό κονδύλι παρακολουθείται εντός του σχεδίου λογαριασμών). Στα έξοδα διοίκησης περιλαμβάνεται το αναλογούν μέρος των λογαριασμών: 60 Παροχές σε εργαζόμενους 64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα 66 Αποσβέσεις
	68.4 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου, πλην φόρου εισοδήματος
	68.06 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
	76.5 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων.
Έξοδα διάθεσης	Προσδιορίζεται βάσει σχετικού αρχείου υπολογισμού (εκτός εάν το σχετικό κονδύλι παρακολουθείται εντός του σχεδίου λογαριασμών). Στα έξοδα διάθεσης περιλαμβάνεται το αναλογούν μέρος των λογαριασμών:
	60 Παροχές σε εργαζόμενους 66 Αποσβέσεις
	64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα
Λοιπά έξοδα και ζημιές	62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές 67 Ασυνήθη έξοδα και ζημιές 68.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες
	Στο κονδύλι αυτό περιλαμβάνεται επίσης το μέρος των παρακάτω λογαριασμών που δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής - κόστος πωληθέντων ή άλλα κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων: 64.11 Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)
	68.3 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	68.4 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
	68.5 Άλλες προβλέψεις
	68.6 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
	Σημείωση
	Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται το μέρος του 64.11 που αφορά φόρους και τέλη που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (π.χ. φόρος ακίνητης περιουσίας)



Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	61.1 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
	61.2 Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
	61.3 Απομείωση άυλων παγίων
	61.5 Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
	61.6 Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων
	76.6 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
	76.7 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
	76.8 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων
	76.10 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
76.11 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
Κέρδη και ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
	63 Ζημίες από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	77 Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία 61.07 Ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων 74 Έσοδα συμμετοχών
Κέρδος από την αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	79.03 Κέρδος από την αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας

Λοιπά έσοδα και κέρδη	73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
	76.01 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες
	79.1 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδεδεμένες οντότητες
	79.2 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες
	Περιλαμβάνονται επίσης οι παρακάτω λογαριασμοί, στο βαθμό που δεν αφορούν το κόστος παραγωγής - κόστος
	πωληθέντων:
	76.3 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	76.4 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	76.5 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων
	72.1 Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων
	72.2 Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	72.3 Πιστωτικοί τόκοι από συνδεδεμένες οντότητες
	65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
	80.04 Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
	Σημείωση:
	Το ποσό του λογαριασμού 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» μπορεί να μειώνεται και με το ποσό που αφορά το κόστος κτήσης προϊόντων και υπηρεσιών μακράς περιόδου παραγωγής ή κατασκευής.
Φόροι εισοδήματος	78 Φόρος εισοδήματος (έσοδο) 69 Φόρος εισοδήματος (έξοδο)

Σημειώσεις:

1. Οι προβλέψεις εξόδων, όπως και οι αναστροφές αυτών, εμφανίζονται στα κονδύλια των λειτουργιών με τις οποίες σχετίζονται.

**Πίνακας Δ.4: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά είδος του υποδείγματος Β.2.2**

Κονδύλι Κατάστασης αποτελεσμάτων	Λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)	Ως διαφορά των σχετικών ποσών του Ισολογισμού (αποθέματα λήξης μείον αποθέματα έναρξης)
Λοιπά συνήθη έσοδα	71 Λοιπά συνήθη έσοδα
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία	80 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	Παρατίθεται το σύνολο των καθαρών αγορών της χρήσης:
	20.2 Αγορές εμπορευμάτων χρήσης
	20.3 Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων
	20.4 Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων
	24.2 Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης
	24.3 Εκπτώσεις αγορών πρώτων υλών και υλικών
	24.4 Επιστροφές αγορών πρώτων υλών και υλικών
	25.2 Αγορές υλικών συσκευασίας χρήσης
	25.3 Εκπτώσεις αγορών υλικών συσκευασίας
	25.4 Επιστροφές αγορών υλικών συσκευασίας
	26.2 Αγορές ανταλλακτικών παγίων χρήσης
	26.3 Εκπτώσεις αγορών ανταλλακτικών παγίων
	26.4 Επιστροφές αγορών ανταλλακτικών παγίων
	27.2 Αγορές χρήσης λοιπών αποθεμάτων
27.3 Εκπτώσεις αγορών λοιπών αποθεμάτων	
27.4 Επιστροφές αγορών λοιπών αποθεμάτων	
Παροχές σε εργαζόμενους	60 Παροχές σε εργαζόμενους
Αποσβέσεις	66 Αποσβέσεις

Λοιπά έξοδα και ζημιές	62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές 64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα 67 Ασυνήθη έξοδα και ζημιές 68.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες
	Στο κονδύλι αυτό περιλαμβάνεται επίσης το μέρος των παρακάτω λογαριασμών που δεν επιβάρυνε το κόστος παραγωγής - κόστος πωληθέντων:
	68.3 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	68.4 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
	68.5 Άλλες προβλέψεις
	68.6 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
	Σημείωση
	Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται το μέρος του 64.11 που αφορά φόρους και τέλη που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (π.χ. φόρος ακίνητης περιουσίας)
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων(καθαρό ποσό)	61.1 Απομείωση ενσώματων παγίων
	61.2 Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
	61.3 Απομείωση άυλων παγίων
	61.5 Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
	61.6 Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων
	76.6 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
	76.7 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
	76.8 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	76.10 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
	76.11 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων
	75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
	63 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	61.07 Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία 77 Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων 74 Έσοδα συμμετοχών
Κέρδος από την αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας	79.03 Κέρδος από την αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας
Λοιπά έσοδα και κέρδη	73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
	76.01 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες
	79.1 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδεδεμένες οντότητες
	79.2 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες
	Στο κονδύλι αυτό περιλαμβάνονται επίσης οι παρακάτω λογαριασμοί, στο βαθμό που δεν αφορούν το κόστος
	παραγωγής - κόστος πωληθέντων:
	76.3 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	76.4 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
76.5 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων	
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	72.1 Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων
	72.2 Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων
	72.3 Πιστωτικοί τόκοι από συνδεδεμένες οντότητες

Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
	80.04 Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
	Σημείωση
	Το ποσό του λογαριασμού 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» μπορεί να μειώνεται και με το ποσό που αφορά το κόστος κτήσης προϊόντων και υπηρεσιών μακράς περιόδου παραγωγής ή κατασκευής.
Φόροι εισοδήματος	78 Φόρος εισοδήματος (έσοδο) 69 Φόρος εισοδήματος (έξοδο)

Παραγγέλλομε τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και την εκτέλεσή του ως νόμου του Κράτους.

## ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

### ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ. ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ ΤΟΥ Ν. 4308/2014

**Εισφορά κλάδου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου 1297/1972**

(Αριθ. πρωτ. 82/18.5.2015)

#### **Ερώτημα**

Εμποροβιομηχανική εταιρεία, είναι εισηγμένη στο Χ.Α. εφαρμόζει και τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Η εν λόγω εταιρεία (μητρική) έχει μια θυγατρική την ... η οποία επίσης τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Η μητρική διαθέτει πάγια περιουσιακά στοιχεία, οικόπεδα και κτίρια καταγεγραμμένης στα βιβλία της λογιστικής αξίας ως κατωτέρω:

Λογιστική αξία (ΔΠΧΑ)

Αξία κτήσης	18.244.000
Σωρευμένες αποσβέσεις	4.434.000
Αναπόσβεστη αξία	13.810.000
Φορολογική βάση	
Αξία κτήσης	18.878.000
Σωρευμένες αποσβέσεις	8.872.000
Αναπόσβεστη αξία	10.006.000

Ένα εκ των κτιρίων έχει υπαχθεί στον αναπτυξιακό νόμο 3299/2004 και έχει επιχορηγηθεί με το ποσό των 2.000.000 ευρώ, ποσό που έχει καταχωρηθεί στις υποχρεώσεις ως επιχορήγηση παγίων του νόμου 3299/2004. Κατά την εκτίμησή μας που θα επιβεβαιωθεί και από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920, από το συνολικό ποσό του τραπεζικού δανεισμού, δάνεια ύψους 18 εκ. ευρώ έχουν χρηματοδοτήσει τις προαναφερθείσες παγιοποιήσεις (οικόπεδα, κτίρια).

Η διοίκηση της εταιρείας αποφάσισε την απόσχιση του κλάδου των ακινήτων ως ανωτέρω και του αναλογούντος τραπεζικού δανεισμού στην θυγατρική της εταιρεία ..., σύμφωνα με τις διατάξεις του ισχύοντος νόμου 1297/1972, και η οποία μετά την εισφορά θα τα εκμισθώσει στην εισφέρουσα. Προς τον σκοπό αυτό θα προβεί σε αποτίμηση των στοιχείων του κλάδου ακινήτων (οικόπεδα, κτίρια) από την προβλεπόμενη από το νόμο 2190/1920 άρθρου 9 επιτροπή. Εκτίμησή μας είναι ότι η αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων θα διαμορφωθεί σε ποσό μεγαλύτερο του ύψους του αναλογούντος στον κλάδο τραπεζικού δανεισμού, περίπου κατά 500.000,00 ευρώ.

Με βάση τα παραπάνω παρακαλούμε να έχουμε τις απόψεις σας για την λογιστική αποτύπωση των απαιτούμενων εγγραφών-καταχωρήσεων τόσο για την εισφέρουσα όσο και για την επωφελούμενη που αφορούν:

1. Την υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων που θα προκύψει από την εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 και,
2. Το ήδη σχηματισθέν αποθεματικό που εμφανίζεται στις υποχρεώσεις ως επιχορήγηση παγίων νόμου 3299/2004 ύψους 2.000.000,00 ευρώ.

#### **Απάντηση**

1. Με βάση το άρθρο 3 (παράγραφος 5) του νόμου 4308/2014 με ισχύ από 01.01.2015, οι οντότητες είναι υποχρεωμένες να παρακολουθούν τη λογιστική και την φορολογική βάση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

2. Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της αποκτώσας τον κλάδο επιχείρησης, εξαρτάται από τις αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του εισφερόμενου κλάδου, οι οποίες (αποτιμήσεις), γίνονται από την επιτροπή του άρθρου 9, βάσει των προβλέψεων του Ν.1297/1972.



3. Βάσει των ανωτέρω, οι αναγνωρίσεις των καθαρών περιουσιακών στοιχείων στα λογιστικά αρχεία και των δύο εταιρειών θα γίνουν αρχικά με τις αξίες που θα προσδιορισθούν από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920.

4. Στη συνέχεια και οι δύο εταιρείες θα παρακολουθούν τη φορολογική βάση των στοιχείων αυτών βάσει των οριζόμενων από το Ν. 4172/2013, και τη λογιστική αξία τους βάσει των προβλεπόμενων από τα ΔΠΧΑ, δεδομένου ότι και οι δύο εταιρείες εφαρμόζουν ΔΠΧΑ, αναγνωρίζοντας τις όποιες διαφορές (και για τα δύο πλαίσια φορολογικό και λογιστικό), κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον.

5. Σε επίπεδο ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η απόσχιση του κλάδου δεν μπορεί να δημιουργήσει καμία διαφοροποίηση.

6. Η παρούσα γνωμάτευση αφορά μόνο τον λογιστικό χειρισμό της απόσχισης και δεν μπορεί να εκληφθεί ως απάντηση για τα λοιπά θέματα που ενδεχομένως προκύπτουν από την απορρόφηση, (φορολογικά ή νομικά), για τα οποία αρμόδιες να απαντήσουν είναι οι αντίστοιχες εποπτικές αρχές.

7. Από την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας παύει να ισχύει οποιαδήποτε άλλη σχετική γνωμάτευση του ΣΛΟΤ για το εν λόγω θέμα.

#### **Τήρηση βιβλίου αποθήκης λιανοπωλητριών επιχειρήσεων**

(Αριθ. πρωτ. 93/18.6.2015)

##### **Ερώτημα**

Σε μια επιχείρηση στον χώρο εστίασης (καφέ-μπαρ) οι αγορές οι οποίες πραγματοποιεί (καφές, ποτά, μαναβική και τυριά που προμηθεύεται) σε ποιον λογαριασμό του λογιστικού σχεδίου καταχωρούνται.

##### **Απάντηση**

Βάσει των Νέων Ελληνικών Προτύπων (Ν. 4308/2014) οι λογαριασμοί των αγορών προϊόντων και υλικών καταχωρούνται στην Ομάδα 2, πρωτοβάθμιος 24, λαμβάνοντας υπόψη την παράγραφο 8 και 9 του άρθρου 3.

Στην ίδια ομάδα λογαριασμών παρακολουθούνται αυτά τα αποθέματα και στο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ.

Σημειώνουμε ότι από πλευράς τήρησης αρχείων, το άρθρο 4 παρ. 4(δ) προβλέπει τη δυνατότητα μη παρακολούθησης των αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικά. Στην περίπτωση αυτή οι αγορές καταχωρούνται στην ομάδα 6 (έξοδα).

Ωστόσο, για τις φορολογικές πτυχές του θέματος, αρμόδιο να σας απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

#### **Λογιστικές εγγραφές ασφαλιστικών εισφορών**

(Αριθ. πρωτ. 485/18.5.2015)

##### **Ερώτημα**

Από 1/1/2013 εκπίπτει το ποσό που καταβάλλονται στα ταμεία υποχρεωτικής ασφάλισης (π.χ. Ο.Α.Ε.Ε.) και προαιρετικής ασφάλισης.

Θέλω να μου πείτε ποιο λογαριασμό του λογιστικού σχεδίου χρεώνω για να περάσω τη δαπάνη ( και υποχρεωτικής ασφάλισης και προαιρετικής ασφάλισης) και ποιο λογαριασμό πιστώνω.

##### **Απάντηση**

Οποιαδήποτε δαπάνη αφορά την επιχείρηση και γίνεται για λογαριασμό της, καταχωρείται στην κατηγορία του λογαριασμού που προβλέπεται από το λογιστικό πλαίσιο (ν. 4308/2014). Θέματα σχεδίου λογαριασμών ρυθμίζονται στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 3 του εν λόγω νόμου, ενώ στο άρθρο 30 προβλέπεται απαλλαγή από τη χρήση σχεδίου λογαριασμών για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του ίδιου νόμου. Για τα φορολογικά

θέματα αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

**Διευκρινίσεις σχετικά με την κατάταξη φορέων με βάση το Ν. 4270/2014**

(Αριθ. πρωτ. 775/27.7.2015)

**Ερώτημα**

Με αφορμή το συνημμένο ερώτημα του εντός Γενικής Κυβέρνησης εποπτευόμενου από το... με την επωνυμία ... σας γνωρίζουμε ότι, ο εν λόγω φορέας κατατάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 και δεν εμπίπτει στο άρθρο 156 του Ν. 4270/2014, παρόλο που δεν έχει εκδοθεί το προεδρικό διάταγμα βάσει της παρ. 2 του Ν. 4270/2014 που να ορίζεται σαφώς το πεδίο εφαρμογής του. Εν τούτοις, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 δ του άρθρου 1, σε συνδυασμό με την παρ. 10 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014, ο εν λόγω φορέας εντάσσεται στις μεγάλες οντότητες.

Δεδομένου ότι αναμένεται να υποβληθούν παρόμοια ερωτήματα στην Υπηρεσία μας από φορείς του Κεφαλαίου Α' του Ν. 3429/2005 με παρόμοια οικονομικά μεγέθη και δεδομένου ότι στην ερμηνευτική εγκύκλιο που έχει εκδοθεί από την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (ΠΟΛ. 1003/31.12.2014) δεν υπάρχει σχετική διευκρίνιση επί του ανωτέρω θέματος, παρακαλούμε για τις απόψεις σας, το συντομότερο δυνατόν και τις τυχόν δικές σας ενέργειες.

**Απάντηση**

Το ΣΛΟΤ έχει ενημερωθεί από την Επιτροπή ΧΧΧΧΧ ότι βρίσκεται υπό εξέταση το θέμα της εφαρμογής του ν. 4308/2014 από οντότητες του δημοσίου που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 156 του Ν. 4270/2014 και ότι θα υπάρξει σχετική απόφαση.

**Λογιστικές εγγραφές επιχορήγησης**

(Αριθ. πρωτ. 877/27.7.2015)

**Ερώτημα**

Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης έχει ενταχθεί στο πρόγραμμα επιδότησης «ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ-ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΝΕΩΝ ΚΑΙΝΟΤΟΜΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΚΥΡΙΩΣ ΥΨΗΛΗΣ ΓΝΩΣΗΣ (Spin-off και Spin Out)», με ποσοστό της δημόσιας επιδότησης 70% και στο πρόγραμμα «ΝΕΑ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ» με ποσοστό της δημόσιας επιδότησης 60%.

Η εταιρεία τηρεί αναλυτικούς λογαριασμούς των Ομάδων 1 (Πάγια), 2 (Αποθέματα) και 6 (Εξόδα), με διακριτικό στοιχείο στην ονομασία τους της ένδειξη «Spin Off και Spin Out» και «ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑ», στους οποίους καταχωρεί τις αγορές παγίων και τις δαπάνες του έργου.

Η εταιρεία καταχωρεί στην χρέωση των παραπάνω λογαριασμών το συνολικό ποσό της αντίστοιχης δαπάνης και στην πίστωση τους με συμψηφιστική εγγραφή στον λογαριασμό 41.11 το αναλογούν ποσό της δημόσιας δαπάνης που αναλογεί μέσω του προγράμματος επιδότησης (70% για το πρόγραμμα Spin Off και Spin Out και 60% για το πρόγραμμα Νέα Καινοτομική Επιχειρηματικότητα).

Αναφορικά με τις επιχορηγήσεις οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας για την πραγματοποίηση διαφόρων δαπανών (π.χ. διαφήμιση, έρευνα αγοράς, κ.λπ.) αποτελούν μειωτικό στοιχείο των δαπανών αυτών (σχετ. το 1012910/220/Α0012/7.2.2006 έγγραφο).

Επίσης για την αγορά παγίων στοιχείων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ σύμφωνα με την εν λόγω εγκύκλιο μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., τα πιο πάνω ποσά δεν θα φέρονται ως μειωτικό στοιχείο του κόστους, των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, αλλά με τα εισπραττόμενα κάθε φορά ποσά επιχορηγήσεων πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», με χρέωση των διαθεσίμων κ.λπ.

Στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρεται από το λογαριασμό 41.10 με χρέωση αυτού, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα» με την ειδικότερη διάκριση

81.10.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν στους σχετικούς λογαριασμούς και οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων.

Αποτέλεσμα των ανωτέρω, είναι ότι οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί του τμήματος της αξίας των παγίων που δεν επιχορηγήθηκε.

Επιπλέον προκύπτει ότι και τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων από τους επιτηδευματίες, επίσης δεν θεωρούνται προσθετικό στοιχείο των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσauξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων και συνεπώς οι επιτηδευματίες της τρίτης κατηγορίας ενεργούν τους λογιστικούς χειρισμούς που περιγράφονται στην προηγούμενη παράγραφο.

Σύμφωνα με την Έκθεση της Επιτροπής Ενδιάμεσης Πιστοποίησης του Φυσικού και Οικονομικού αντικείμενου του Έργου ο χειρισμός αυτός δεν είναι σύμφωνος με τις λογιστικές αρχές λειτουργίας του λογαριασμού 41.10 ως αποτέλεσμα τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών δεν εκφράζουν τις συνολικές δαπάνες για το έργο αλλά την αναλογούσα «ίδια συμμετοχή» και στις περιπτώσεις επιχορήγησης εξόδων, δεν προβλέπεται λογαριασμός 41.11 αλλά πρέπει να χρησιμοποιείται ο λογαριασμός εσόδων 74.03.

Το ερώτημα μας

Παρακαλούμε λοιπόν όπως μας υποδείξετε σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία αν οι εγγραφές όπως επί παραδείγματι σας καταθέτουμε παρακάτω είναι οι ορθές και οι προβλεπόμενες ή πρέπει να γίνουν οι εγγραφές όπως αναφέρει η Επιτροπή Ενδιάμεση Πιστοποίησης του Φυσικού και Οικονομικού αντικείμενου του Έργου ήτοι με την χρήση του λογαριασμού 74.03 αντί του 41.10 και 41.11 που όμως αντιβαίνει στην λογιστική αρχή που αναφέρει ότι τα εισπραττόμενα ποσά από επιχορηγήσεις δεν λειτουργούν προσθετικά στα ακαθάριστα έσοδα, δηλαδή δεν προσauξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων. Το ουσιαστικό και σημαντικό του ερωτήματος μας, έχει να κάνει με την ορθότητα των εγγραφών μας, και τονίζουμε πως επιθυμούμε να είμαστε καθόλα νόμιμοι χωρίς την παραμικρή παραβατική συμπεριφορά, ως χαρακτηριστικό της επιχείρησης και για αυτό σας παρακαλούμε θερμά για την απάντησή σας και σας ευχαριστούμε θερμά για αυτό.

#### **Απάντηση**

Από λογιστικής απόψεως τα θέματα των επιχορηγήσεων ρυθμίζονται:

(α) Για χρήσεις που λήγουν μέχρι την 31.12.2014 από την παράγραφο 2.2.402 περίπτωση ζ του ΕΓΛΣ αν οι επιχορηγήσεις αφορούν πάγια στοιχεία και από την παράγραφο 2.2.708 του ΕΓΛΣ αν οι επιχορηγήσεις αφορούν έξοδα.

(β) Για χρήσεις μετά την 31.12.2014 από το άρθρο 23 του Ν. 4308/2014, που καλύπτει και τις δύο περιπτώσεις (επιχορηγήσεις παγίων και επιχορηγήσεις εξόδων).

**Χρόνος λογιστικής αναγνώρισης των εσόδων αεροπορικής εταιρείας από την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων και των δαπανών που σχετίζονται άμεσα με την πραγματοποίηση κάθε πτήσης**

*Αριθμ. πρωτ. 1006/27.7.2015*

#### **Ερώτημα**

1. Πραγματικά περιστατικά

Αεροπορική εταιρεία πραγματοποιεί μέσω internet πωλήσεις εισιτηρίων προς τους πελάτες της. Η χρονική περίοδος στην οποία παρέχεται η υπηρεσία προς τον πελάτη, ήτοι η πραγματοποίηση της πτήσης, δεν ταυτίζεται με αυτήν της ηλεκτρονικής πληρωμής των εισιτηρίων αυτών.

Αντίστοιχα, η εταιρεία προβαίνει σε δαπάνες οι οποίες σχετίζονται άμεσα με την πραγματοποίηση

κάθε πτήσης, όπως: προμήθειες σε πράκτορες για την πώληση των εισιτηρίων, δαπάνες καυσίμων για το κάθε δρομολόγιο, ασφάλιστρα, διάφορους φόρους και τέλη που μπορεί να ποικίλλουν ανάλογα το αεροδρόμιο του τόπου προορισμού, κ.α.

## 2. Θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο

Σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης, κάθε έξοδο που πραγματοποίησε η επιχείρηση πρέπει να επιβαρύνει την χρήση, κατά την οποία προέκυψε το έσοδο, για το οποίο το εν λόγω έξοδο πραγματοποιήθηκε.

Επίσης, στην περ. ε' του άρθρου 17 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ορίζεται πως «τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου».

Επιπροσθέτως, η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, επιβάλλει την αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων αποκλειστικά στα αποτελέσματα της χρήσης, εντός της οποίας αυτά έγιναν δεδουλευμένα.

Ο χρόνος λογιστικής αναγνώρισης των εσόδων και των εξόδων, επηρεάζει άμεσα και την φορολογική αναγνώριση αυτών, καθώς, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ΚΦΕ, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον ΚΦΑΣ.

Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης εισοδήματος τίθεται το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος.

## 3. Συναγόμενα συμπεράσματα

Δεδομένου πως ο χρόνος κατά τον οποίο αποκτάται το έσοδο είναι ο χρόνος κατά τον οποίο παρέχεται η υπηρεσία προς τον πελάτη (δηλαδή η εναέρια μεταφορά του), θεωρούμε πως ο χρόνος αναγνώρισης του εσόδου της εταιρείας από την πώληση των εισιτηρίων είναι ο χρόνος κατά τον οποίο πραγματοποιείται η πτήση, και όχι ο χρόνος κατά τον οποίο ο επιβάτης πληρώνει το εισιτήριό του.

Κατά συνέπεια, κατά τον χρόνο πληρωμής του εισιτηρίου, υποθέτοντας πως δεν παρέχεται εκείνη την στιγμή κάποια υπηρεσία κράτηση θέσης, θεωρούμε πως ουσιαστικά καταβάλλεται προκαταβολικά το αντίτιμο έναντι μιας παροχής υπηρεσίας, η οποία θα λάβει χώρα σε κάποια μεταγενέστερη χρονική στιγμή.

Αντίστοιχα, ο χρόνος πληρωμής των δαπανών που σχετίζονται άμεσα με μια πτήση, μπορεί να διαφέρει από τον χρόνο που αυτές πραγματοποιήθηκαν ώστε να προκύψει το έσοδο. Ως εκ τούτου θεωρούμε πως οι δαπάνες θα πρέπει να επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της περιόδου που προέκυψε το έσοδο για το οποίο αυτές πραγματοποιήθηκαν, δηλαδή κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πτήσης.

Για παράδειγμα, εάν για μια πτήση που είναι προγραμματισμένη για τον Ιανουάριο 2015, οι επιβάτες πλήρωσαν τα εισιτήριά τους τον μήνα Δεκέμβριο του 2014, ενώ αντίστοιχα η αεροπορική εταιρεία πλήρωσε τις αναλογούσες προμήθειες στους πράκτορες επίσης τον Δεκέμβριο 2014, τότε, βάσει των παραπάνω, τόσο το έσοδο όσο και το έξοδο καθίσταται δεδουλευμένο κατά το επόμενο φορολογικό έτος (2015) και όχι στο φορολογικό έτος 2014.

## 4. Ερώτημα

(α) Με βάση τα προαναφερθέντα, ζητούμε την επιβεβαίωσή σας ως προς τον χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται δεδουλευμένο το έσοδο της αεροπορικής εταιρείας από τις πωλήσεις των εισιτηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014, όπως επίσης και οι δαπάνες στις οποίες αυτή προβαίνει για την πραγματοποίηση του εν λόγω εσόδου- κυρίως όταν υπάρχει θέμα διαφορετικής φορολογικής περιόδου, όπως στο πιο πάνω παράδειγμα.

(β) Επίσης θα επιθυμούσαμε την άποψή σας σχετικά με το πότε μια ηλεκτρονική πληρωμή αποτελεί πώληση εισιτηρίου, ή μπορεί να θεωρηθεί, εναλλακτικά, ως μια παροχή υπηρεσίας κρά-

τησης θέσης.

**Απάντηση**

Βάσει των προβλέψεων του νόμου 4308/2014 με ισχύ από 01.01.2015, τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων όταν καθίστανται δουλευμένα και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται αντίστοιχα. Συνεπώς το αντίτιμο των εισιτηρίων και τα έξοδα που σχετίζονται με αυτά, αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα, όταν το εισιτήριο χρησιμοποιείται (πραγματοποιείται η μεταφορά). Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται η συσχέτιση των αναγνωριζόμενων εσόδων με τα σχετικά έξοδα.

Για το θέμα της φορολογικής αναγνώρισης εσόδων και εξόδων, αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

Το δεύτερο ερώτημα δεν είναι κατανοητό και συνεπώς δεν μπορεί να απαντηθεί.

**Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση τόκων κατασκευαστικής περιόδου από 1.1.2005 με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4172/2013**

(Αριθ. πρωτ. 1155/27.7.2015)

**Ερώτημα**

Σχετικά με το ως άνω θέμα, θα θέλαμε να θέσουμε υπόψη σας τα εξής:

**A. Πραγματικά περιστατικά**

Εταιρείες πελάτες μας οι οποίες δραστηριοποιούνται σε ποικίλους τομείς πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών (βιομηχανικές, εμπορικές, ξενοδοχειακές κλπ.) για το σκοπό της χρηματοδότησης της απόκτησης / κατασκευής παγίων στοιχείων (κτιρίων, κατασκευών, εγκαταστάσεων, βιομηχανικών και ειδικών εγκαταστάσεων κλπ.) προβαίνουν σε σύναψη δανειακών συμβάσεων. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η κατασκευή των παγίων στοιχείων διαρκεί για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Μέχρι 31-12-2014, οι Εταιρείες καταχωρούσαν τους τόκους των ως άνω δανείων στο λογαριασμό λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης ως τόκους κατασκευαστικής περιόδου. Επισημαίνεται ότι οι Εταιρείες δεν έχουν μέχρι σήμερα προβεί σε διενέργεια αποσβέσεων, δεδομένου ότι δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί και αρχίσει η παραγωγική λειτουργία των υπό εξέταση παγίων στοιχείων τους.

Ενόψει των μεταβολών στη νομοθεσία τόσο σε ό,τι αφορά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα με το Ν. 4308/2014 («Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις») με ισχύ από 01-01-2015, όσο και σε σχέση με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος με το Ν. 4172/2013 με ισχύ από 01-01-2014, προέκυψε το ερώτημα ποιος θα είναι ο ορθός λογιστικός και φορολογικός χειρισμός των ως άνω τόκων κατασκευαστικής περιόδου που θα πρέπει να εφαρμοστεί από τις ως άνω Εταιρείες από 01-01-2015 και εφεξής.

Επί του θέματος αυτού, παραθέτουμε κατωτέρω αναλυτικά τις απόψεις μας.

**B. Νομοθετικό Πλαίσιο**

**B.1. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Νόμος 4308/2014**

Σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 2 («Πρώτη Εφαρμογή») του Ν.4308/2014 (εφεξής «Ε.Λ.Π.»).

«Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κεφαλαίων 4 έως 7 αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου».

Περαιτέρω, με το άρθρο 28 των Ε.Λ.Π. («Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών») ορίζονται τα εξής:

«1. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και



της τρέχουσας περιόδου, και

β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου».

2. Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.

3. Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 37 («Πρώτη Εφαρμογή») παρ. 5 των Ε.Λ.Π.:

«Κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονται με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δύναται να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους».

Σύμφωνα με την περ. θ' της παρ.12 του άρθρου 25 («Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων») των Ε.Λ.Π.:

«...Τα έξοδα [της κατάστασης αποτελεσμάτων] περιλαμβάνουν, [μεταξύ άλλων] τους τόκους και τα συναφή έξοδα».

Ωστόσο, σύμφωνα με την παρ. 13 του ως άνω άρθρου:

«Κάθε δαπάνη της παραγράφου 12 αναγνωρίζεται και ταξινομείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων με κατάλληλο τρόπο, εκτός εάν η δαπάνη αυτή καλύπτει τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, βάσει των ρυθμίσεων των Ε.Λ.Π.».

Σύμφωνα, δε με τον ορισμό που παρατίθεται από το Παράρτημα Α των Ε.Λ.Π.:

«Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) (Fixed assets) είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου».

Σε σχέση με τη διενέργεια αποσβέσεων από λογιστικής πλευράς, σύμφωνα με την περ. α.1, της παρ. 3 του άρθρου 18 («Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία - Προσαρμογή αξιών - Αποσβέσεις») των Ε.Λ.Π.:

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

Επισημαίνεται ότι στα Ε.Λ.Π. δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, η οποία προβλεπόταν από το προϊσχύον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), ως εξής:

«Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά».

B.2. Φορολογική αντιμετώπιση των αποσβέσεων με το Ν.4172/2013

Οι κανόνες διενέργειας αποσβέσεων προβλέπονται από το άρθρο 24, του Ν.4172/2013.

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου, ο συντελεστής απόσβεσης της κατηγορίας ενεργητικού επιχείρησης που σχετίζεται με κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης) ανέρχεται σε 4%, ενώ για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης ανέρχεται σε 10%.

Σύμφωνα με την παρ.5 του ως άνω άρθρου ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ. 6 η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή

τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

Για την κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων, το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε την ΠΟΛ.1073/2015, σύμφωνα με την οποία διευκρινίστηκαν τα εξής (παρ. 5γ):

«Όσον αφορά στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων, αυτά αποσβένονται στο φορολογικό έτος 2014 με συντελεστή 10%, ως περιλαμβανόμενα στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, ανεξάρτητα του χρόνου πραγματοποίησής τους, ήτοι πριν ή μετά την 01.01.2014. Επισημαίνεται, ότι ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης θεωρούνται εκείνα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της και εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα και περιόδο μεγαλύτερη του ενός έτους.

Για φορολογικά έτη με έναρξη από την 01.01.2015, οπότε τίθενται σε ισχύ τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. - ν.4308/2014), ισχύουν τα ακόλουθα:

Καταρχήν, στις διατάξεις των Ε.Λ.Π. δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς. Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις μέχρι και την 31.12.2014 να συνεχίζουν να εμφανίζονται στις καταστάσεις αυτές μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους (παρ.5 άρθρου 37 ν.4308/2014). Επομένως, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που πραγματοποιήθηκαν πριν την 01.01.2015 και δεν έχουν αποσβεσθεί πλήρως έως τις 31.12.2014, θα συνεχίσουν να αποσβένονται με συντελεστή 10% και μετά το 2014 μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους. Αντίθετα, προκειμένου για έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, αυτά θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π.

Ειδικότερα, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2015 για την απόκτηση ενός παγίου οι οποίες συνδέονται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητες για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης αυτού (π.χ. προκειμένου για ακίνητα ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, έξοδα συμβολαιογράφου, μεταγραφής, αμοιβή για εκτίμηση ακινήτου και παράσταση δικηγόρου κ.λπ.).

Στο κόστος αυτό μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα ΕΛΠ ή ΔΛΠ, κατά περίπτωση».

Β.3. Υποκεφαλαιοδότηση - άρθρο 49 Ν. 4172/2013

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 49, με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.

Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ. 2 του ως άνω άρθρου, ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

Το Υπουργείο Οικονομικών για την παροχή οδηγιών για την εφαρμογή του άρθρου 49 εξέδωσε την ΠΟΛ.1037/2015, σύμφωνα με την οποία διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, στις δαπάνες τόκων δεν περιλαμβάνονται τυχόν τόκοι που κεφαλαιοποιούνται.

Γ. Ερώτημα

Ενόψει των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών και των σχετικών νομοθετικών διατάξεων,



κατά την άποψή μας θα πρέπει να εφαρμοστεί η ακόλουθη λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση σε σχέση με τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου:

1. Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου από 01-01-2015 και εφεξής

1.1. Λογιστική αντιμετώπιση

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 25 παρ. 12 και 13 και 18 παρ. 3 α.1. των Ε.Λ.Π., οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου από 01-01-2015 και εφεξής θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης του παγίου και θα υπόκεινται σε απόσβεση ως μέρος του κόστους του παγίου συνολικά με έναρξη όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

1.2. Φορολογική αντιμετώπιση

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4172/2013 και τις οδηγίες που δόθηκαν από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ. 1073/2015, στο κόστος του παγίου μπορεί να περιλαμβάνονται και οι τόκοι δανείου, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (ή Δ.Λ.Π. κατά περίπτωση) και οι Εταιρείες θα υπολογίσουν αποσβέσεις στη συνολική αξία του παγίου από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου αυτό θα χρησιμοποιηθεί ή τεθεί σε υπηρεσία με συντελεστή 4%.

2. Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου έως 31-12-2014

2.1. Λογιστική αντιμετώπιση

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων 37 παρ. 2 και 28 των Ε.Λ.Π., δεδομένου ότι η Εταιρείες δεν έχουν θέσει σε λειτουργία το πάγιο και συνεπώς δεν έχει ξεκινήσει να διενέργεια αποσβέσεων, είναι υποχρεωμένες να αλλάξουν αναδρομικά τη λογιστική τους πολιτική σε ό,τι αφορά τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου έως 31-12-2014, ώστε να εμφανίσουν στις οικονομικές τους καταστάσεις (2014, 2015) την αξία του παγίου ενιαία με τρόπο ώστε να ικανοποιείται η αρχή της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων. Για το λόγο αυτό, πρακτικά, το σύνολο των τόκων κατασκευαστικής περιόδου θα προσαυξηθεί το λογαριασμό του παγίου, όπου και μόνο θα απεικονίζεται εφεξής το σύνολο του κόστους του παγίου.

Η δε διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5 των Ε.Λ.Π. περί δυνατότητας των επιχειρήσεων να συνεχίσουν να εμφανίζουν στον ισολογισμό τους μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 κονδύλια που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης των Ε.Λ.Π., αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους, αφορά μόνο εκείνες τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ήδη ξεκινήσει τη χρήση παγίων, συνεπώς τη διενέργεια αποσβέσεων έως 31-12-2014.

2.2. Φορολογική αντιμετώπιση

Θα ισχύσει η ίδια φορολογική αντιμετώπιση όπως παραπάνω υπό 2.1., δηλαδή οι Εταιρείες θα υπολογίσουν αποσβέσεις στη συνολική αξία του παγίου από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου αυτό θα χρησιμοποιηθεί ή τεθεί σε υπηρεσία με συντελεστή 4%.

Επισημαίνεται ότι αν και με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013, φαίνεται καταρχήν ότι για τη χρήση από 01-01-2014 έως 31-12-2014 θα υπήρχε η υποχρέωση να διενεργηθεί απόσβεση με συντελεστή 10% επί των τόκων κατασκευαστικής περιόδου ως εξόδων πολυετούς απόσβεσης, ωστόσο, οι Εταιρείες δε διενέργησαν τέτοια απόσβεση, καθόσον θεωρούμε ότι σε τέτοια περίπτωση θα υφίστατο ζήτημα ως προς την εκπαισιμότητα του αντίστοιχου εξόδου βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν. 4172/2014, εφόσον το πάγιο στο οποίο αφορούν δεν έχει ολοκληρωθεί ώστε να τεθεί σε λειτουργία εντός του 2014.

3. Υποκεφαλαιοδότηση

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι τόκοι κατασκευαστικοί περιόδου κεφαλαιοποιούνται και ενσωματώνονται στην αξία του παγίου, ως εκ τούτου απεκδύνονται τη φύση τους ως εξόδου τόκων αυτοτελώς. Συνεπώς, οι εν λόγω τόκοι δε θα ληφθούν υπόψη για σκοπούς άρθρου 49 ούτε κατά το έτος της κεφαλαιοποίησης τους, αλλά ούτε και στα έτη κατά τα οποία θα διενεργούνται αποσβέσεις επί του παγίου, μέρους του οποίου θα αποτελούν και οι τόκοι.

Παρακαλούμε για την επιβεβαίωση εκ μέρους σας του ως άνω προτεινόμενου χειρισμού, άλλως για την τοποθέτηση και τις οδηγίες της Υπηρεσίας σας επί του θέματος.

**Απάντηση**

Λογιστικός χειρισμός τόκων δανεισμού

Με βάση το άρθρο 18 παρ. 2 (δ) του Ν. 4308/2014, «το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό». Βάσει της εν λόγω ρύθμισης, η κεφαλαιοποίηση των τόκων δανεισμού που αναλογούν σε πάγια κατά την κατασκευαστική περίοδο, είναι προαιρετική, κατά την κρίση της επιχείρησης, και συνεπώς η διοίκηση, κατά την πρώτη εφαρμογή του νόμου πρέπει να επιλέξει λογιστική πολιτική, δηλαδή αν θα κεφαλαιοποιεί τους τόκους των δανείων της κατασκευαστικής περιόδου, ή αν θα τους αναγνωρίζει ως έξοδα. Σημειώνεται ότι οι ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια, δηλαδή οι επιχειρήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα να κεφαλαιοποιούν τόκους ορισμένων μόνο στοιχείων μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής και να εξοδοποιούν τους τόκους των υπολοίπων.

**A. Επιλογή κεφαλαιοποίησης των τόκων**

Στην περίπτωση που η επιχείρηση επιλέξει, ως λογιστική πολιτική, την κεφαλαιοποίηση των τόκων, παρέχονται δύο επιλογές κατά την πρώτη εφαρμογή του ν. 4308/2014:

α) η αναδρομική τακτοποίηση, δηλαδή μεταφορά των τόκων στην αξία του παγίου κατά την ημερομηνία μετάβασης 01.01.2014, ως εάν η εν λόγω πολιτική να εφαρμοζόταν ανέκαθεν (άρθρο 37 παρ. 2 του Ν. 4308/2014).

β) το ποσό των τόκων δανεισμού που εμφανίζεται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης βάσει των προβλέψεων του ΕΓΛΣ κατά την 31.12.2014, να παραμείνει στα άυλα στοιχεία του ενεργητικού και να αποσβεσθεί βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 37 και δε σχετίζεται με το αν τα εν λόγω στοιχεία είχαν αρχίσει ή όχι.

**B. Επιλογή αναγνώρισης των τόκων δανεισμού της κατασκευαστικής περιόδου στα αποτελέσματα**

Ομοίως, στην περίπτωση αυτή από το νόμο παρέχονται δύο επιλογές κατά την πρώτη εφαρμογή του:

α) η αναδρομική τακτοποίηση, δηλαδή μεταφορά των ήδη κεφαλαιοποιημένων τόκων στα αποτελέσματα εις νέον κατά την ημερομηνία μετάβασης (01.01.2014), ως εάν η εν λόγω πολιτική της εξοδοποίησης να εφαρμοζόταν ανέκαθεν (άρθρο 37 παρ. 2 του Ν. 4308/2014).

β) το ποσό των τόκων δανεισμού που εμφανίζεται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης βάσει των προβλέψεων του ΕΓΛΣ κατά την 31.12.2014, να παραμείνει στα άυλα στοιχεία του ενεργητικού και να αποσβεσθεί βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 37 και δε σχετίζεται με το αν τα εν λόγω στοιχεία είχαν αρχίσει να αποσβένονται ή όχι.

Σε κάθε περίπτωση οι τόκοι δανεισμού που προκύπτουν μετά την 01.01.2015 και αφορούν κατασκευαστική περίοδο παγίων, αναγνωρίζονται βάσει της επιλεγείσας πολιτικής, είτε αύξηση του κόστους κτήσης των σχετικών παγίων, είτε στα αποτελέσματα ως έξοδο.

Για το φορολογικό χειρισμό των ανωτέρω θεμάτων αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

**Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιου ζωικού κεφαλαίου**

(Αριθ. πρωτ. 1328/27.7.2015)

**Ερώτημα**

Ως Συνεταιριστική Αγροτική Εταιρική Σύμπραξη θα θέλαμε κάποιες διευκρινίσεις όσον αφορά το πάγιο ζωικό κεφάλαιο των αγροτών μελών του συνεταιρισμού μας.

Όπως κάθε επιτηδευματίας έχει το δικαίωμα να εκπέσει τις αποσβέσεις των παγίων του, έτσι και οι αγρότες κανονικού καθεστώτος, δικαιούνται να διενεργήσουν αποσβέσεις στο ζωικό κεφάλαιο πάγιας εκμετάλλευσης που διαθέτουν.

Απορεί για παράδειγμα να γίνει δεκτός ο υπολογισμός αξίας ιδιοπαραγωγής ενός προβάτου πάγιας εκμετάλλευσης με τον εξής συλλογισμό:

Ένα αρνάκι για να ενηλικιωθεί και για να ενταθεί στα ζώα πάγιας εκμετάλλευσης χρειάστηκε να καταναλώσει:

45 κιλά γάλα με αξία πώλησης κατά μέσο όρο 0,93	41.85 ευρώ
320 κιλά καλαμπόκι αξίας 0,23 ευρώ το κιλό άρα	73.60 ευρώ
320 κιλά μηδική αξίας 0,17 ευρώ το κιλό άρα	54.40 ευρώ
άρα το κόστος ιδιοπαραγωγής προσδιορίζεται σε	169.85 ευρώ;

**Απάντηση**

Με βάση το άρθρο 37 παράγραφος 2 του νόμου 4308/2014, η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κεφαλαίων 4 έως 7, αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου. Στα πλαίσια αυτής της διάταξης η αξία των παγίων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων υπολογίζεται βάσει του κόστους κτήσης που θα προέκυπτε, αν τα εν λόγω στοιχεία παρακολουθούνταν ανέκαθεν λογιστικά στο κόστος κτήσης.

Συνεπώς η προτεινόμενη από εσάς μεθοδολογία, εφόσον ανταποκρίνεται στα πραγματικά δεδομένα και τα στοιχεία προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, είναι αποδεκτή αφού ληφθεί υπόψη και ο ορισμός του κόστους κτήσης του νόμου.

Δηλαδή, πρέπει να ληφθούν υπόψη και τα λοιπά έξοδα που ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης, όπως αποσβέσεις παγίου εξοπλισμού, μισθοδοσία εργαζομένων και λοιπά έξοδα που πρέπει με αποδεκτή μεθοδολογία, να επιβαρύνουν το κόστος κτήσης.

Για το φορολογικό χειρισμό των ανωτέρω θεμάτων αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

**Νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της ΕΚΧΑ Α.Ε.**

(Αριθ. πρωτ. 1505/27.7.2015)

**Ερώτημα**

Σας γνωρίζουμε ότι η εταιρεία ΕΚΧΑ ΑΕ (εταιρεία του Ν. 2229/1994 με μοναδικό μέτοχο το Ελληνικό Δημόσιο) υπάγεται στις διατάξεις του Κεφ. Α του Ν. 3429/2005, όπου στην διάταξη 12 αυτού ορίζεται ότι: οι δημόσιες επιχειρήσεις συντάσσουν Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Επίσης, υπάγεται στις διατάξεις του ν. 4270/2014 ως φορέας Γενικής Κυβέρνησης όπου στη διάταξη του άρθρου 156 γίνεται αναφορά στο Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης.

Με τον ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» και στην παρ. 5 του άρθ. 1 ορίζεται ότι οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εκπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014, εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του νόμου 4308/2014.

Ακόμη με την παρ.3 ι) του άρθρου 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι οι οντότητες που έχουν

υποχρέωση σύνταξης των Χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης, εφαρμόζουν αυτές.

Με βάση τα παραπάνω ερωτάσθε κατά πόσον η ΕΚΧΑ ΑΕ υποχρεούται να συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (αρ. 12 ν. 3429/2005) ή βάσει του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 ή βάσει των διατάξεων του ν. 4308/2014.

#### **Απάντηση**

Η εταιρεία σας ως έχουσα την νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας, αρχικά είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει το Ν. 4308/2014, βάσει της Κοινοτικής Οδηγίας 34/2013, που ενσωματώθηκε στο Εθνικό Δίκαιο με το Ν. 4308/2014. Δεδομένου όμως ότι υπάρχει ειδική νομοθεσία που προβλέπει την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εταιρείας σας πρέπει να συντάσσονται βάσει των ΔΠΧΑ.

Για το αν υπάρχουν πρόσθετες υποχρεώσεις της εταιρείας σας αναφορικά με το Ν. 4270/2014, το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα να απαντήσει.

#### **Έκδοση τιμολογίων έως 15η ημέρα επόμενου μήνα**

*(Αριθ. πρωτ. 1534/19.10.2015)*

#### **Ερώτημα**

Στα πλαίσια της τεκμηρίωσης της αυθεντικότητας των παραστατικών, εταιρεία συνεχίζει να εκδίδει τιμολόγια χρησιμοποιώντας φορολογικούς μηχανισμούς.

Όπως ίσχυε με την προηγούμενη νομοθεσία, μέχρι και τις 15 του επόμενου μήνα, εκδίδει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με ημερομηνία τέλους προηγούμενου μήνα. Αυτή η πρακτική είναι απαραίτητη για πολλούς λόγους αλλά και προκειμένου να συντάσσονται αξιόπιστες οικονομικές αναφορές κάθε μήνα, χωρίς την ανάγκη σημαντικών προβλέψεων. Θα θέλαμε να μας πληροφορήσετε αν η πρακτική αυτή είναι σύμφωνη με το άρθρο 11 (χρόνος έκδοσης τιμολογίων) του νόμου 4308/2014 “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα”.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με το νόμο 4308/2014 αλλά και τη σχετική Οδηγία 2006/112/ΕΚ, το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία της έκδοσής του. Για παράδειγμα για παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών που θα γίνουν το Δεκέμβριο του 2015, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι την 15η Ιανουαρίου του 2016, με ημερομηνία, την ημερομηνία έκδοσης αυτού, όπως για παράδειγμα οποιαδήποτε ημέρα από την 1η έως την 15η Ιανουαρίου του 2016.

Συνεπώς ο χειρισμός που αναφέρετε δεν είναι σύμφωνος με την απαίτηση του άρθρου 11 του Ν. 4308/2014 ως προς την ημερομηνία έκδοσης που φέρει το τιμολόγιο.

#### **Εξάντληση αρίθμησης υποχρεωτικού λογαριασμού**

*(Αριθ. πρωτ. 1592/18.5.2015)*

#### **Ερώτημα**

Σε Ανώνυμη Εταιρεία στην οποία τηρείται ο λογαριασμός 32.01 - “παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων” στον τρίτο βαθμό, και με ανάλυση σε 3ψηφια (δηλαδή από 32.01.000 έως 32.01.999), συμβαίνει να έχει εξαντληθεί η αύξουσα αρίθμησης του. Δεν υπάρχει η τεχνική δυνατότητα του προγράμματος λογιστικής κι εμπορικής παρακολούθησης της εταιρείας να τηρηθεί ο τρίτος βαθμός του λογ. 32.01 σε τέσσερα ψηφία.

Η τριτοβάθμια ανάλυση ικανοποιεί την ανάγκη της εταιρείας για παρακολούθηση των παραστατικών της κάθε εισαγωγής που πραγματοποιείται σε ξεχωριστό φάκελο (32.01.XXX), πριν μεταφερθεί - κλείσει ο φάκελος στην ομάδα των αγορών ή εξόδων.

Είναι ορθό να εξακολουθήσει η εταιρεία την τήρηση του λογ. 32.01, συνεχίζοντας την αύξουσα αρίθμησης του, δηλαδή από τον φάκελο εισαγωγής 32.01.999 (ημ/νίας 01.08.2014) ο επόμενος

στην σειρά είναι ορθό να είναι ο 32.01.000 (ημ/νίας 02.08.2014) κ.ο.κ., παρόλο που ο 32.01.000 έχει κινηθεί στην πρώτη χρήση της Α.Ε. το 2006;

Η τήρηση κάποιου μη υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου του λογ. 32 π.χ. 32.11, προς “αντικατάσταση” του 32.01 συνιστά λάθος τήρηση του Ε.Γ.Λ.Σ.;

#### **Απάντηση**

Με βάση το άρθρο 3 παράγραφος 8 του Ν. 4308/2014, «το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ’ χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α’ και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β’. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5». Περαιτέρω, με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου ορίστηκε ότι: «Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτό το νόμο έχει την δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014.»

Βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων οι κωδικοί αριθμοί των λογαριασμών τίθενται και αναπτύσσονται ελεύθερα από την επιχείρηση, στα πλαίσια των πληροφοριακών αναγκών της.

#### **Λογιστικός χειρισμός σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου**

(Αριθ. πρωτ. 1626/19.10.2015)

#### **Ερώτημα**

Ανώνυμη ξενοδοχειακή εταιρία το 2007 πώλησε και επαναμίσθωσε ακίνητο σε εταιρία leasing. Η μίσθωση είναι χρηματοδοτική σύμφωνα με τον Ν.4308/2014.

Σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν.4308/2014:

“Άρθρο 18 Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

5. Χρηματοδοτική μίσθωση

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

“Άρθρο 37 Πρώτη εφαρμογή

2. Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κεφαλαίων 4 έως 7 αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου”.

“Άρθρο 28 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

1. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

α) των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και

β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου.”

Σύμφωνα με τα ανωτέρω πρέπει να προσαρμοστούν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της εταιρίας ως εάν η εταιρία να εφαρμόζε τον συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό από την αρχή της μίσθωσης. Η διαφορά που θα προκύψει από τον παραπάνω χειρισμό (θετική ή αρνητική) θα



παρουσιαστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια των οικονομικών καταστάσεων.

Η εταιρία θα παρουσιάσει ως περιουσιακό στοιχείο το ακίνητο με αξία ίση με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων (καθώς η εύλογη είναι μεγαλύτερη) της 31ης Δεκεμβρίου 2014 και μία ισόποση υποχρέωση. Από 01.01.2015 το μίσθωμα θα διαχωρίζεται σε έξοδο (χρηματοοικονομικό κόστος) και χρεολύσιο.

Ερωτάται:

Είναι ορθή η ανωτέρω αντιμετώπιση της σύμβασης κυρίως ως προς το σκέλος της αλλαγής λογιστικής πολιτικής;

Κατά τον υπολογισμό των αποσβέσεων για το διάστημα από την υπογραφή της σύμβασης μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2014 και με δεδομένο πως από την πώληση του ακινήτου είχε προκύψει κέρδος (η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων ήταν κατά πολύ μεγαλύτερη από την λογιστική αξία του ακινήτου στα βιβλία της εταιρίας), επί ποιου ποσού θα υπολογιστούν αποσβέσεις για να υπολογιστεί η διαφορά από την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής (καθώς οι τόκοι και τα μισθώματα είναι εύκολο να υπολογιστούν, γεννάται ζήτημα αναφορικά με τις αποσβέσεις του ακινήτου για το διάστημα 2007-2014). Δηλαδή πως θα γίνει ο διαχωρισμός της αξίας του ακινήτου σε οικοπέδο και κτίριο; Είναι ορθό κατά την γνώμη σας και προκειμένου να υπολογιστούν οι αποσβέσεις από 01.01.2015 και μετά, να εκτιμηθεί η εύλογη αξία του ακινήτου την 31η Δεκεμβρίου του 2014 και να θεωρηθεί πως το υπόλοιπο της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων της 31ης Δεκεμβρίου του έτους 2014, είναι η αξία του κτιρίου; Αν πχ την 31η Δεκεμβρίου 2014 η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων είναι 10.000.000,00 ευρώ και η εύλογη αξία του οικοπέδου την ίδια ημερομηνία είναι 1.000.000,00 ευρώ, μπορούμε να θεωρήσουμε πως η αξία του κτιρίου είναι 9.000.000,00 ευρώ, χωρίς να θεωρηθεί πως η εταιρία επιμετρά στην εύλογη αξία τα περιουσιακά της στοιχεία;

**Απάντηση**

Οι επιλογές με βάση το ν. 4308/2014 είναι οι εξής:

(α) αναδρομική εφαρμογή ως ο νόμος να ίσχυε κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η επιλογή αυτή συνεπάγεται την λογιστικοποίηση των χρημάτων που λήφθηκαν από την πώληση του ακινήτου ως δανεισμού και αντιλογισμό όλων των άλλων εγγραφών που έχουν γίνει με το προϋπάρχον πλαίσιο. Συνεπώς κατά την 01.01.2014 (ημερομηνία μετάβασης) στο νόμο 4308/2014, το ακίνητο εμφανίζεται με την αξία προ πώλησης (αξία αγοράς του) μείον τις αποσβέσεις έως την 31.12.2013 και το δάνειο με την ανεξόφλητη αξία του την εν λόγω ημερομηνία (αρχικό κεφάλαιο μείον καταβληθείσες δόσεις κεφαλαίου). Για τη χρήση 2014 και τις επόμενες, συνεχίζεται η διενέργεια αποσβέσεων επί του ακινήτου, η μείωση του δανείου με τις εξοφλούμενες δόσεις κεφαλαίου και η αναγνώριση στα έξοδα των τόκων που περιλαμβάνονται στις τοκοχρεωλυτικές δόσεις εξόφλησης του δανείου. Η επιλογή αυτή προβλέπεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 37.

(β) επιμέτρηση του ακινήτου στην εύλογη αξία του την 01.01.2014 και προσδιορισμός του ανεξόφλητου υπολοίπου του δανείου κατά την 01.01.2014. Οι διαφορές που θα προκύψουν από την αναγνώριση αυτών των κονδυλίων την 01.01.2014, θα καταχωρηθούν κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον. Στη συνέχεια θα διενεργούνται αποσβέσεις επί του ακινήτου (βάσει εκτίμησης για την απομένουσα ωφέλιμη οικονομική ζωή του), το δάνειο θα μειώνεται με τις καταβαλλόμενες τοκοχρεωλυτικές δόσεις και οι τόκοι που περιλαμβάνονται σε αυτές, θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Η επιλογή αυτή προβλέπεται από την παράγραφο 3 (α2) του άρθρου 37.

(γ) δεδομένου ότι η συναλλαγή έχει γίνει πριν την εφαρμογή του νόμου, μπορεί να συνεχισθεί ο υπάρχων λογιστικός χειρισμός, δηλαδή δεν αναγνωρίζεται ακίνητο και δάνειο και τα καταβαλλόμενα μισθώματα (κεφάλαιο και τόκοι) καταχωρούνται στα αποτελέσματα. Η επιλογή αυτή προβλέπεται από το συνδυασμό των παραγράφων 3 (α1) και 5 του άρθρου 37 (διευρυμένη ερμηνεία).

Ο διαχωρισμός της αξίας του ακινήτου και του οικοπέδου μπορεί να γίνει βάσει των εύλογων αξιών καθενός.

**Προτεινόμενοι λογαριασμοί για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις**

(Αριθ. πρωτ. 1937/22.1.2015)

**Ερώτημα**

Ζητείται γνωμάτευση «ως προς την ορθότητα της επιλογής και χρήσης των προτεινόμενων λογαριασμών, ως των πλέον ενδεδειγμένων (τουλάχιστον μεταξύ των όσων έχουν κατά το παρελθόν χρησιμοποιηθεί ή προταθεί), δεδομένου ότι ουδεμία παρέμβαση - απόκλιση από τη δομή του ΕΓΛΣ επιφέρουν. Αν η γνωμάτευση δεν μπορεί να περιλαμβάνει το σύνολο των προτεινόμενων λογαριασμών, ας διατυπωθεί για συγκεκριμένους από τους προτεινόμενους λογαριασμούς.

Προτεινόμενοι Λογαριασμοί στη Ναυτιλιακή Λογιστική (για Εμπορικά πλοία)

- 13. Μεταφορικά μέσα
- 13.04 Πλωτά Μέσα - Πλοία
- 15. Ακινητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων
  - 15.03 Πλοία υπό κατασκευή
  - 15.09 Προκαταβολές κτήσεως Πλοίων
- 30. Πελάτες(1)
  - 30.00 Ναυλωτές
  - 30.05 Προκαταβολές Ναυλωτών
- 35. Λογαριασμοί Διαχείρισης προκαταβολών και Πιστώσεων
  - 35.05 Ναυτιλιακοί Πράκτορες(2)
  - 35.90 Λογαριασμοί Πλοιάρχων(3)
- 53.93 Κατασκευαστές - Επισκευαστές
  - 53.93.0 Κατασκευαστές
  - 53.93.1 Επισκευαστές
- 60.06 Αμοιβές και Έξοδα Πληρώματος  
(ανάλυση σύμφωνα με τον 60.00)
- 73. Πωλήσεις Υπηρεσιών
  - 73.0 Ναύλοι ή μισθώματα
  - 73.1 Επισταλίες(4)
  - 73.2 Επισπεύσεις(5)
  - 73.3 Έσοδα καθαρισμού κύτης
- 81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
  - 81.02.90 Έκτακτες Ζημιές Πλοίων
  - 81.02.90.99 Έκτακτες Ζημιές Πλοίων καλυμμένες Ασφαλιστικά

(1) Ο πρωτοβάθμιος 30 Πελάτες περιλαμβάνει τον δευτεροβάθμιο 30.00 Ναυλωτές (που αποτελούν την μοναδική κατηγορία πελατών για τα εμπορικά πλοία).

(2) Ο Πράκτορας, ο οποίος είναι συνεργάτης της ναυτιλιακής (εμπορικών πλοίων) με απόδοση λογαριασμού, καταχωρίζεται στο Λογαριασμό 35.05 Ναυτιλιακοί Πράκτορες.

(3) Για την παρακολούθηση των δοσοληψιών του Πλοιάρχου στα εμπορικά πλοία και για τη διαχείριση που κάνει, χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 35.90 Λογαριασμός Πλοιάρχου.

(4) Έσοδο του πλοίου, που καταβάλλεται από το Ναυλωτή για την τυχόν καθυστέρηση στα λιμάνια φόρτωσης πέρα από τις συμφωνηθείσες μέρες φόρτωσης του ναυλοσύμφωνου (Περιπτ. 3 παρ. εδ).

(5) Ο Λογαριασμός 73.02 Επισπεύσεις καλύπτει τις αποζημιώσεις που καταβάλλει ο Εκναυλωτής στον Ναυλωτή λόγω επίσπευσης του χρόνου παράδοσης του πλοίου στον πλοιοκτήτη, και είναι αντίθετος των λογαριασμών Εσόδων, αφού θεωρείται μάλλον αφαιρετικό Έσοδο παρά Έξοδο.»

**Απάντηση**

Τα θέματα του σχεδίου των λογαριασμών ρυθμίζονται πλέον από τον Ν.4308/2014 παρ. 8 και 9 του άρθρου 3.



**Λογιστική οδηγία εφαρμογή Ν. 4308/2014**

(Αριθ. πρωτ. 2130/20.11.2015)

**Ερώτημα**

Είμαστε μια ανώνυμη εταιρική σύμπραξη (ανώνυμη εταιρεία) που προήλθε από μετατροπή μιας ένωσης αγροτικών συνεταιρισμών (ΣΥΝ.Π.Ε.) την 31/07/2014 βάσει των διατάξεων του Ν.4015/2011, του Ν.2810/2000 και του Ν.2190/1920.

Έτσι το 2014 έχουμε δύο διαχειριστικές περιόδους: α) από 1/1-31/7 που κλείσαμε βιβλία και συντάξαμε οικονομικές καταστάσεις σαν ΣΥΝ.Π.Ε. και β) από 1/8-31/12/14 που κλείσαμε βιβλία και συντάξαμε καταστάσεις σαν Α.Ε.

Κατά την μετατροπή έγινε εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης μας από δύο ορκωτούς ελεγκτές (με την βοήθεια εταιρείας εκτιμητών ακινήτων) της παρ. 4 του άρθρ. 9 του Ν. 2190/1920.

Κατά την μετατροπή έγινε μετοχικό κεφάλαιο μεταξύ των άλλων και ποσό 3.546.000 που αντιστοιχεί στην υπεραξία εκτίμησης της έκθεσης ελέγχου των ορκωτών μετά το συμψηφισμό αυτής με το υπόλοιπο ζημιών εις νέο την 31/7/2015 (έγινε δηλαδή και κεφαλαιοποίηση του αποτελέσματος χρήσης της περιόδου 1/1-31/7/2014).

Παραθέτω ορισμένα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων:

κύκλος εργασιών	3.663.030	3.661.528	1.917.623	1.363.724
σύνολο ενεργητικού	2.930.568	2.291.741	2.312.500	5.781.469
μ.ο. προσωπικού	20	19	19	

1) Με βάσει το άρθρο 2 παρ.3 για την ένταξή μας στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων θα λάβουμε υπόψη για το έτος 2014 το άθροισμα του κύκλου εργασιών και των δύο διαχειριστικών περιόδων;

2) Πώς θα προκύψει η συγκριτική διαχειριστική περίοδος του 2014 στις οικονομικές καταστάσεις του 2015;

3) Πρέπει να γίνουν προσαρμογές όλων των ισολογισμών και λοιπών οικονομικών καταστάσεων την 31/12/13, 31/7/14 και 31/12/14 σύμφωνα με την λογιστική οδηγία εφαρμογής του Ν.4308/2014;

4) Μπορούμε να κάνουμε χρήση με το άρθρ.37 παρ.4 και 6 της μη εφαρμογής των αναδρομικών προσαρμογών στις οικονομικές καταστάσεις (με βάση το κόστος κτήσης) του 2015;

**Απάντηση**

1) Για την ένταξη σας σε κατηγορία θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ο κύκλος εργασιών και των δύο περιόδων του έτους 2014 (1/1-31/7 και 1/8-31/12).

2) Συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις για τη χρήση 2015 θα είναι οι οικονομικές καταστάσεις της ΑΕ στις 31/12/2014.

3) Δεν απαιτούνται προσαρμογές επί των προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων.

4) Τα υπόλοιπα έναρξης για το 2015 μπορούν να είναι τα υπόλοιπα της ΑΕ στις 31.12.2014.

**Εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014 - Συμψηφισμός υπολοίπων πελατών-προμηθευτών**

(Αριθ. πρωτ. 2142/20.11.2015)

**Ερώτημα**

Η παράγραφος 6 της ΠΟΛ.1216/1.10.2014 καθορίζει ότι:

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωριστεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφληση της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

Στο νόμο 4308/2014, άρθρο 17, παράγραφος 1, περίπτωση γ αναφέρεται ότι: Γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύννεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

Θα παρακαλούσαμε να μας γνωρίσετε αν η ανωτέρω ή άλλη διάταξη του ν.4308/2014, αναιρεί τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1216/1.10.2014.

#### **Απάντηση**

Η διάταξη του άρθρου 17 του νόμου 4308/2014, δεν αναιρεί φορολογικές ή άλλου χαρακτήρα κανονιστικές διατάξεις. Η εν λόγω διάταξη αναφέρεται μόνο σε θέματα εμφάνισης των σχετικών κονδυλίων στις οικονομικές καταστάσεις και όχι στον τρόπο εξόφλησης και είσπραξης των σχετικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων. Για παράδειγμα, αν μια επιχείρηση έχει απαίτηση από πελάτη της 50.000 και υποχρέωση προς τον ίδιο ως προμηθευτή της 55.000, στον ισολογισμό τέλους χρήσεως, θα εμφανισθεί ως υποχρέωση το καθαρό ποσό των 5.000.

Τυχόν περιορισμοί που επιβάλλονται από άλλη νομοθεσία, όπως η φορολογική, αναφορικά με τους τρόπους είσπραξης/πληρωμής, εφαρμόζονται βάσει εκείνης της νομοθεσίας και δεν αποτελούν αντικείμενο του ν. 4308/2014.

#### **Τήρηση βιβλίου αποθήκης λιανοπωλητριών επιχειρήσεων**

(Αριθ. πρωτ. 2219/18.5.2015)

#### **Ερώτημα**

Είμαστε Α.Ε. εμπορική επιχείρηση οπτικών και συναφών ειδών λιανικώς και βάσει του ΚΦΑΣ ΠΟΛ.1004/4.1.2013 και Α.Υ.Ο. 1102585/676/ΠΟΛ.1123/25.10.2007 οι λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις για είδη αξίας μέχρι 15 ευρώ τηρούν το βιβλίο αποθήκης ομάδα 94 κατ' είδος ποσότητα και αξία με βάση την απογραφή στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Από 1/1/2015 τηρούμε τα όρια παρακολούθησης του βιβλίου αποθήκης της ομάδος 94 (ακαθάριστα έσοδα άνω 5.000.000,00 ευρώ). Ερωτάται αν ισχύουν τα παραπάνω ή κάτι άλλο;

#### **Απάντηση**

Οι διατάξεις του ΚΦΑΣ έπαψαν να ισχύουν μετά την 31.12.2014. Τα σχετικά θέματα ρυθμίζονται από τα άρθρα 3 και 4 του Ν. 4308/2014.

#### **Παρουσίαση κατάστασης αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2015**

(Αριθ. πρωτ. 2440/7.12.2015)

#### **Ερώτημα**

Παρακαλούμε να μας ενημερώσετε εάν κατά την πρώτη εφαρμογή του ν. 4308/2014 για τα απλογραφικά βιβλία, είναι επιτρεπτό, λόγω του συνεπαγόμενου κόστους και της απουσίας ουσιαστικού ενδιαφέροντος τρίτων για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, να μην παρατίθενται τα συγκριτικά της Κατάστασης αποτελεσμάτων, δεδομένου άλλωστε και του γεγονότος ότι τα σχετικά στοιχεία υπάρχουν και στο Ε3.

#### **Απάντηση**

Με βάση την παράγραφο 8 του άρθρου 16, του νόμου 4308/2014, οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του νόμου δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6 του νόμου, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία. Επίσης από τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παραρτήματος Β (υπόδειγμα Β6) και την παράγραφο 1β του άρθρου 17 του νόμου, προβλέπεται η παρουσίαση συγκριτικών στοιχείων για μια τουλάχιστον περίοδο (την προηγούμενη).

Λαμβανομένων υπόψη όμως:

(α) ότι το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε την σύνταξη της εν λόγω κατάστασης

(β) του κόστους σύνταξης αυτής λόγω του (α) ανωτέρω

(γ) του σχετικά μικρού ενδιαφέροντος για χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τις εν λόγω οντότητες και της συνακόλουθης περιορισμένης συνάφειας της έννοιας της εύλογης παρουσίασης (άρθρο 30, παρ. 1, περ. ε),

η άποψη του ΣΛΟΤ είναι ότι κατά την πρώτη περίοδο εφαρμογής του νόμου (έτος 2015), παρέλκει η σύνταξη της συγκριτικής χρηματοοικονομικής κατάστασης για την προηγούμενη περίοδο (2014).

### **Χειρισμός ελαττωματικού αποθέματος βάσει των ΕΛΠ**

(Αριθ. πρωτ. 2447/7.12.2015)

#### **Ερώτημα**

Εταιρεία (μικρή οντότητα) που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, έχει στην απογραφή τέλους χρήσης 2015 μεγάλο αριθμό εμπορευμάτων (9/10 αυτών) που είναι ελαττωματικά και δεν πρόκειται να πωληθούν ή θα πωληθούν σε τιμή πολύ κάτω του κόστους.

Θέλουμε η μειωμένη αξία της αποθήκης να αποτυπωθεί στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2015 και το ερώτημα είναι ποιος τρόπος είναι ο ενδεδειγμένος σύμφωνα και με τα Ε.Λ.Π. που ισχύουν από φέτος.

- Θα πρέπει η απομείωση να γίνει με μειωμένες τις αξίες των εμπορευμάτων στην Κατάσταση Απογραφής, συνεπώς τα Μικτά Αποτελέσματα του Ισολογισμού θα είναι αρνητικά;

ή

- Θα γίνει με Λογιστικές Εγγραφές Ισολογισμού (Χρέωση λογ.81.02 Έκτακτες Ζημιές και Πίστωση λογ. 20.00 ή κάποιου άλλου), ώστε να αποτυπωθεί η ζημιά στα έκτακτα και ανόργανα έξοδα του Ισολογισμού;

- Θα πρέπει να γίνει κάποια ειδική αναφορά στο Προσάρτημα του Ισολογισμού;

#### **Απάντηση**

Οι απαντήσεις του ερωτήματος ρυθμίζονται αναλυτικά και πλήρως από:

(α) το άρθρο 20 παράγραφος 6 του νόμου 4308/2014

(β) τις παραγράφους 20.6.2 έως 20.6.5 της Λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του ν. 4308/2014

(γ) το άρθρο 29 του ν. 4308/2014, που καθορίζει τις παρεχόμενες στο προσάρτημα πληροφορίες.

### **Σχέδιο λογαριασμών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ)**

(Αριθ. πρωτ. 2619/18.12.2015)

#### **Ερώτημα**

1. Σας παρακαλώ να μας προσδιορίσετε τον Κωδικό και την Περιγραφή στο σχέδιο Λογαριασμών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του λογαριασμού με κωδικό 32 “Παραγγελίες στο Εξωτερικό” του παλαιού Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Είναι ιδιαίτερα σημαντικό γιατί όλες οι Εισαγωγές κινούνταν λογιστικά μέσω εκείνου του Κωδικού. Υπήρχαν και συνεχίζουν να υπάρχουν μάλιστα περιπτώσεις όπου οι Εισαγωγές Αγαθών τελούν υπό καθεστώς Τελωνιακής Αποταμίευσης, με αποτέλεσμα ο Λογαριασμός με κωδικό 32 του ΕΓΛΣ να παρουσιάζει πολύ μεγάλο υπόλοιπο στο τέλος της Χρήσης.

2. Ο λογαριασμός 35 “Λογαριασμοί Διαχείρισης Προκαταβολών και Πιστώσεων” του παλαιού ΕΓΛΣ. Θα παρακολουθείται πλέον στους Προμηθευτές;

Συγκεκριμένα:

α) Οι Εκτελωνιστές-Λογ. προς Απόδοση

β) Προσωπικό-Λογ. προς Απόδοση

### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 3, η οντότητα έχει τη δυνατότητα να συνεχίσει να χρησιμοποιεί το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ., αντί του σχεδίου λογαριασμών που προτείνουν τα Ε.Λ.Π., προβαίνοντας στις απαιτούμενες προσαρμογές για την κάλυψη των απαιτήσεων των Ε.Λ.Π. (παράγραφος 3.9.1 της Οδηγίας της ΕΛΤΕ) και της νομοθεσίας (παράγραφος 10 του άρθρου 5). Περαιτέρω, βάσει της παραγράφου 3.8.1 της Οδηγίας της ΕΛΤΕ, η χρήση των κωδικών είναι ελεύθερη κατά την κρίση της οντότητας λαμβάνοντας υπόψη την κάλυψη των υφιστάμενων πληροφοριακών αναγκών.

Σημειώνεται ότι το λογιστικό σχέδιο είναι ένα εσωτερικό λογιστικό αρχείο της επιχείρησης, μέρος του λογιστικού της συστήματος. Αυτό που έχει σημασία δεν είναι ποιοι κωδικοί κινούνται και πως τηρούνται αλλά το εάν οι εν λόγω λογαριασμοί περιλαμβάνουν τα προβλεπόμενα από τη νομοθεσία ποσά και απεικονίζονται ορθά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Συνεπώς η επιχείρηση μπορεί να δημιουργεί πρόσθετους λογαριασμούς ανάλογα με τις ανάγκες της, τις συναλλαγές που διενεργεί και τα άλλα γεγονότα που αντιμετωπίζει.

Οι κωδικοί αριθμοί τίθενται ελεύθερα από την οντότητα.

Ο λογαριασμός παραγγελίες στο εξωτερικό αν αφορά αποθέματα μπορεί να παρακολουθείται στην ομάδα λογαριασμών των αποθεμάτων, ενώ αν αφορά πάγια στην ομάδα λογαριασμών των παγίων.

Το ίδιο ισχύει και για τους λογαριασμούς των εκτελωνιστών προς απόδοση, ανάλογα με το τι αφορούν τα καταβαλλόμενα σε αυτούς ποσά.

Για το προσωπικό μπορεί να υπάρχει ένας λογαριασμός στην ομάδα λογαριασμών των υποχρεώσεων στον οποίο παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις και απαιτήσεις από αυτό.

### **Υπαγωγή οντοτήτων σε κατηγορίες βάσει του Ν. 4308/2014**

(Αριθ. πρωτ. 2654/29.12.2015)

#### **Ερώτημα**

Ομόρρυθμη εταιρεία, της οποίας οι εταίροι είναι φυσικά πρόσωπα, με τζίρο μικρότερο του 1.500.000 με διπλογραφικά βιβλία έως τώρα συντάσσει ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και προσάρτημα. Βάση των ΕΛΠ, και διορθώστε με αν κάνω λάθος, η εταιρεία αυτή υπάγεται στις πολύ μικρές οντότητες της παρ.2(γ) του άρθρου 1 του ν.4308/2014. Αυτό σημαίνει ότι έχει την υποχρέωση πια να συντάσσει μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες όπως το Υπόδειγμα Β.6; Υπάρχουν επίσης περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τις φορολογικές ή νομοθετικές διατάξεις, όπως αναφέρει η τελευταία πρόταση της παραγράφου, βάσει των οποίων μια επιχείρηση/εταιρεία εντάσσεται στην παρ.2(γ) του άρθρου 1;

#### **Απάντηση**

Η ομόρρυθμη εταιρεία με εταίρους φυσικά πρόσωπα και κύκλο εργασιών κάτω των 1.500.000 ευρώ, είναι οντότητα της παραγράφου 2 (γ) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 και συνεπώς μπορεί να συντάσσει μόνο την κατάσταση αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6 του νόμου.

Η τελευταία πρόταση αναφέρεται στις λοιπές οντότητες του ιδιωτικού τομέα (πλην ετερόρρυθμης, ομόρρυθμης και ατομικής επιχείρησης), που υπάγονται στο νόμο 4308/2014 από άλλη νομοθετική διάταξη.

### Καταχώρηση φόρων και τελών στα βιβλία εσόδων-εξόδων

(Αριθ. πρωτ. 2658/17.12.2015)

#### Ερώτημα

Σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 3 του νόμου 4308/2014 ισχύουν τα εξής:

«12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.»

Στην σχετική ΠΟΛ.1003/31.12.2014 αναφέρονται τα εξής:

«3.12.8 Τα κονδύλια του στοιχείου (στ) αναφέρονται στα προς απόδοση (όπου συντρέχει περίπτωση) ποσά (π.χ. Φ.Π.Α, δημοτικοί φόροι, διάφορα τέλη, κλπ.). Σημειώνεται ότι τα σχετικά ποσά δύναται να προκύπτουν συγκεντρωτικά, ως ποσοστό της βάσης υπολογισμού τους (π.χ. ως ποσοστό επί των πωλήσεων) με μία εγγραφή για την περίοδο που αφορούν.»

Με βάση τα ανωτέρω παρακαλούμε να μας γνωρίσετε τα ακόλουθα:

α) Καλύπτουν την έννοια του λογιστικού στοιχείου και της απαιτούμενης σχετικής τεκμηρίωσης, για τους σκοπούς των ΕΛΠ, οι εκτυπώσεις των σχετικών δηλώσεων πάσης φύσεως φόρων, και τελών χαρτοσήμου (με την σχετική ανάλυση όπου υπάρχει) από τις σχετικές εφαρμογές της Γ.Γ.Δ.Ε. ή από άλλο κατάλληλο λογισμικό που τηρεί η οντότητα, έτσι ώστε να μην χρειάζεται η επιπλέον καταχώρησή τους και σε άλλες καταστάσεις (π.χ. βιβλίο εσόδων εξόδων);

β) Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, υποχρεούνται και οι ατομικές επιχειρήσεις που εντάσσονται στις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του ν.4308/2014 ή αλλιώς φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα τα οποία τηρούν απλογραφικό σύστημα, να καταχωρούν στα βιβλία εσόδων-εξόδων τον προς απόδοση φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα εν λόγω εισοδήματα;

#### Απάντηση

(α) Η εκτύπωση των πάσης φύσεως φόρων και τελών χαρτοσήμου (με την σχετική ανάλυση όπου υπάρχει) σε οποιοδήποτε αρχείο (σχετικές εφαρμογές της Γ.Γ.Δ.Ε., άλλο κατάλληλο λογισμικό που τηρεί η οντότητα κλπ), καλύπτει την απαίτηση του νόμου, δεδομένου ότι τα προαναφερθέντα μέσα, είναι ισοδύναμα λογιστικά αρχεία που λειτουργούν συμπληρωματικά με το βιβλίο εσόδων-εξόδων και συνεπώς δεν απαιτείται η επιπλέον καταχώρησή τους στο βιβλίο αυτό (εσόδων εξόδων). Εννοείται, ότι τα σχετικά ποσά λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος της περιόδου στο βαθμό που εμπίπτουν στην έννοια του εξόδου.

(β) Οι ατομικές επιχειρήσεις που εντάσσονται στις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του ν.4308/2014, δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα, τα οποία τηρούν απλογραφικό σύστημα, υποχρεούνται να παρακολουθούν τον φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα εν λόγω εισοδήματά τους, όπως και τους λοιπούς φόρους κατά τα ανωτέρω προαναφερθέντα. Το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου εισοδήματος που εκδίδεται από την Γ.Γ.Δ.Ε. είναι λογιστικό αρχείο κατά την έννοια του νόμου.

Συνεπώς, εφόσον από το έγγραφο αυτό προκύπτει ή δύναται να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας, παρέλκει η καταχώρησή του εν λόγω φόρου στο βιβλίο εσόδων-εξόδων.

### Παρακολούθηση των αξιών προσαρμογής στη λογιστική βάση

(Αριθ. πρωτ. 2668/29.12.2015)

#### Ερώτημα

Ερώτημα σε σχέση με την παρακολούθηση των αξιών προσαρμογής στη Λογιστική Βάση:

Αντί της τήρησης ειδικών για το σκοπό αυτό λογαριασμών στο λογιστικό μας σχέδιο, θα θέλαμε

μια επιβεβαίωση ότι η εναλλακτική παρακάτω μεθοδολογία είναι ισοδύναμη:

1. Χρήση των ιδίων (οικείων) λογαριασμών (χωρίς αλλαγή λογιστικού σχεδίου για το σκοπό αυτό)

2. Χρήση ειδικού για το σκοπό αυτό αναλυτικού ημερολογίου εγγραφών διαφορών

Με βάση το Ημερολόγιο στο οποίο θα εγγράφονται οι διαφορές, το λογιστικό μας σύστημα θα εξάγει Καθολικά, Ισοζύγια και κάθε είδους λογιστικές καταστάσεις τόσο για τη φορολογική βάση (εξαιρώντας τις εγγραφές «Ημερολογίων Προσαρμογής») όσο και για τη λογιστική βάση (περιλαμβάνοντας τις εγγραφές «Ημερολογίων Προσαρμογής»). Παράλληλα, σε κάθε κατάσταση που χρησιμοποιείται για τη λογιστική συμφωνία θα παρέχει «διπλή» εικόνα και για τη φορολογική και για τη λογιστική βάση π.χ. Αναλυτικό Ισοζύγιο Πελατών, Αναλυτικό Μητρώο Παγίων κ.ο.κ.

Παραθέτουμε και την εξής σχετική αναφορά της Λογιστικής Οδηγίας (σελ. 200, §Γ.3.2)

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

#### **Απάντηση**

Η παράγραφος 5 άρθρο 3 του νόμου 4308/2014, επιβάλλει την παρακολούθηση της λογιστικής βάσης των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, καθώς και την παρακολούθηση της φορολογικής βάσης των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης.

Η παράγραφος 1 του άρθρου 5 του νόμου ορίζει ότι η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, χωρίς να ορίζει περαιτέρω την μεθοδολογία και τον τρόπο τήρησης.

Βάσει των προαναφερθέντων κάθε μεθοδολογία παρακολούθησης που διασφαλίζει τις προϋποθέσεις αξιοπιστίας και δυνατότητας ελέγχου του νόμου, είναι αποδεκτή.

### **Λογιστικός χειρισμός στη χρήση 2015 των προβλέψεων για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων που είχαν σχηματιστεί στα φορολογικά βιβλία κατά την 31/12/2014**

*Αριθμ. πρωτ. 130/18.2.2016*

#### **Ερώτημα**

1. Λογιστικό πλαίσιο κατά την 31.12.2014

Οι συμμετοχές, που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους οι ανώνυμες εταιρείες, πρέπει να αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους του Π.Δ. 1123/1980 (ΕΓΛΣ), μετά από την τροποποίηση του από το Π.Δ. 367/1994. Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος της χρήσεως 2014, αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων, που εμφανίζονται στους αντίθετους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» (σχηματισμός συμπληρωματικής προβλέψεως), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Οι ίδιοι κανόνες αποτίμησης προβλέπονται και στο άρθρο 4 παρ. 10.2 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), στο οποίο αναφέρονται τα εξής: «...Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980.



Για την μέθοδο υπολογισμού της τιμής κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων, ορίζεται: (παρ. 7.β. Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσης των κινητών αξιών, επιλέγεται, από τη εταιρία, από τις μεθόδους της περίπτ. 7 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 και εφαρμόζεται πάγια, από χρήση σε χρήση...)

### 2. Φορολογικό πλαίσιο

Στην παρ. 9 της ΠΟΛ.1032/26.1.2015 αναφέρονται μεταξύ των άλλων και τα εξής:

... Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από τα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, από την συμφωνηθείσα αξία πώλησης αφαιρείται η τιμή κτήσης. Ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει μετά την αποτίμηση και η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά την 31.12.2013 προκειμένου για μεταβιβάσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2014, καθόσον η ζημία από την αποτίμηση έχει αναγνωρισθεί για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1264/30.12.2014). Για μεταβιβάσεις τίτλων που θα λάβουν χώρα μετά την 1.1.2015 και οι οποίοι έχουν αποκτηθεί πριν την 31.12.2013, ως τιμή κτήσης θα ληφθεί υπόψη η ίδια ως άνω αξία (αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία κατά την 31.12.2013), δεδομένου ότι η ζημία που προκύπτει από αποτίμηση τίτλων από 1.1.2014 και μετά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθόσον δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή. Επισημαίνεται ότι για τίτλους που αποκτώνται από την 1.1.2014 και μετά, ως τιμή κτήσης για τον προσδιορισμό της υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση τους λαμβάνεται υπόψη η αρχική τιμή κτήσης τους χωρίς τις μεταγενέστερες αποτιμήσεις τους». Από το συνδυασμό των παραπάνω φορολογικών διατάξεων προκύπτει:

Η αποτίμηση των συμμετοχών κατά την 31.12.2014, πρέπει να διενεργηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, που παραπέμπει στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος της χρήσεως 2014:

Οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών που τυχόν προκύπτουν από την αποτίμηση τους την 31.12.2014, δεν εκπίπτουν, με την αιτιολογία ότι δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, όπως αυτή εκφράζεται στην παρ. 9 της ΠΟΛ.1032/26.1.2015, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

Στην ΠΟΛ.1032/26.1.2015 δεν προβλέπεται η περίπτωση, που την 31.12.2014 προκύπτουν έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και αναφέρει ότι:

«...Για μεταβιβάσεις τίτλων που θα λάβουν χώρα μετά την 1.1.2015 και οι οποίοι έχουν αποκτηθεί πριν την 31.12.2013, ως τιμή κτήσης θα ληφθεί υπόψη η ίδια ως άνω αξία (αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία κατά την 31.12.2013), δεδομένου ότι η ζημία που προκύπτει από αποτίμηση τίτλων από 1.1.2014 και μετά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων..», χωρίς να εξετάζει την περίπτωση κατά την οποία, από την αποτίμηση της 31.12.2014 προκύπτουν έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.

### 3. Ερώτημα:

Βάσει των προαναφερομένων οι σχηματισμένες «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» κατά την 31/12/2014 που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και έχουν αναμορφωθεί και στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, σε εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, θα παραμείνουν στα φορολογικά βιβλία και θα συμπεριληφθούν στις Οικονομικές καταστάσεις που θα καταρτίζονται βάσει των ΕΛΠ ή θα αναλογιστούν, ώστε να απεικονίζονται οι Συμμετοχές και Χρεόγραφα σε τιμές κόστους κτήσεως.

### Απάντηση



Βάσει των προβλέψεων της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014, οι οντότητες παρακολουθούν τόσο τη φορολογική βάση όσο και τη λογιστική αξία των στοιχείων των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Συνεπώς, οι απομειώσεις (προβλέψεις υποτίμησης) που έχουν γίνει στο παρελθόν για λογιστικούς σκοπούς αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί φορολογικά βάσει των σχετικών προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, αντιλογίζονται για φορολογικούς σκοπούς, ώστε η αξία των εν λόγω στοιχείων να παρουσιάζεται βάσει της αξίας που προβλέπεται για αυτά από τη φορολογική νομοθεσία. Για λογιστικούς σκοπούς, οι απομειώσεις των εν λόγω στοιχείων, εφόσον υπάρχουν, σχηματίζονται βάσει των προβλέψεων του ν. 4308/2014 στο ποσό που προκύπτει.

**Υποβολή ερωτήματος αναφορικά με τη σωστή εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014**

*Αριθμ. πρωτ. 153/29.2.2016*

**Ερώτημα**

Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία – πελάτης μας επιθυμεί να εφαρμόσει (προαιρετικά κατ' άρθρο 1 παρ. 4 Ν. 4308/2014) τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για τη χρήση 2016 εφεξής (διαχ. περίοδος 1.1 – 31.12.2016) και να καταρτίζει και δημοσιεύει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με αυτά.

Εν όψει της ανωτέρω βούλησης της Εταιρείας, και για τη μετάβασή της στην εφαρμογή των ΔΠΧΑ, επιθυμούμε να θέσουμε τα κάτωθι ερωτήματα:

(1) Το γεγονός ότι η διάταξη του νόμου αναφέρει πως η προαιρετική εφαρμογή των ΔΠΧΑ γίνεται με «απόφαση της διοίκησης της» Εταιρείας, σημαίνει ότι αρκεί απόφαση του Δ.Σ. της Εταιρείας ή πρέπει προς τούτο να ληφθεί απόφαση και από τη Γ.Σ. της; Πότε θα πρέπει να τοποθετηθεί χρονικά η απόφαση του Δ.Σ. (ή και της Γ.Σ.) – εντός του 2015 ή και εντός του 2016;

(2) Είναι δυνατή η αναδρομική μετάβαση στα ΔΠΧΑ; Δηλαδή είναι δυνατόν η Εταιρεία να αποφασίσει ως ημερομηνία μετάβασης την 1η Ιανουαρίου 2015 ή και παλαιότερα;

**Απάντηση**

Για την εφαρμογή των ΔΠΧΑ αρκεί απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου, η οποία μπορεί να ληφθεί και εντός του 2016.

Τα θέματα της πρώτης εφαρμογής των ΔΠΧΑ ρυθμίζονται από το ΔΠΧΑ 1 «Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΑ».

**Σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ενδεχόμενο υποχρέωσης τήρησης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από συγκεκριμένες κατηγορίες οντοτήτων βάσει του Ν. 4308/2014**

*Αριθμ. πρωτ. 317/29.2.2016*

**Ερώτημα**

**A. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ**

..... (εφεξής «η Εταιρεία») είναι μέλος του ομίλου ..... και θυγατρική εταιρεία της οποίας οι μετοχές είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το ζήτημα που απασχολεί την Εταιρεία, καθώς και άλλες εταιρείες που συνιστούν θυγατρικές εταιρειών με μετοχές εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για την διευθέτηση του οποίου απευθυνόμαστε με το παρόν έγγραφο στην Υπηρεσία σας, αφορά στην πιθανή υποχρέωση σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (εφεξής «Δ.Π.Χ.Α.») που προβλέπεται εκ παραδρομής, όπως καταλαβαίνουμε, στο άρθρο 1, παρ.3, περ. β' του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

**B. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

i) Με βάση το άρθρο 1, παρ.3, περ. β' του Ν. 4308/2014, ορίζονται τα εξής:

«Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α.-υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις:

α) ....

6) Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικής οντότητας, οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής».

Με βάση τη σχετική διευκρινιστική Εγκύκλιο που εξέδωσε το Υπουργείο Οικονομικών ΠΟΛ.1003/31.12.2014 σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014, για την υποχρέωση εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. από θυγατρικές εταιρείες οντοτήτων που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το ποσοστό 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζομένων αναφέρεται στην μητρική εταιρεία και όχι στον όμιλο.

ii) Περαιτέρω, με βάση το άρθρο 134 παρ. 1 περ. β' Ν. 2190/1920, το οποίο ίσχυε για περιόδους που άρχιζαν πριν την 31η Δεκεμβρίου 2014, «Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά .....συντάσσουν Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (εφεξής «Δ.Λ.Π.») που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002..... Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται: α)..... και «β)για τις Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των μη εισηγμένων επιχειρήσεων που δεν εφαρμόζουν ήδη τα Δ.Λ.Π. και ενοποιούνται, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στη Ελλάδα, ή εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και οι οποίες αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.»

Από την ως άνω διάταξη απορρέει ότι το ποσοστό 5% αναφερόταν στον ενοποιημένο κύκλο εργασιών ή στο ενοποιημένο ενεργητικό ή στα ενοποιημένα αποτελέσματα και άρα εξεταζόταν στο επίπεδο του Ομίλου, σε αντίθεση με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν.4308/2014 βάσει των οποίων, όπως αναφέρθηκε προφανώς εκ παραδρομής, το ποσοστό 5% εξετάζεται στο επίπεδο του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.

#### Γ. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ-ΕΡΩΤΗΜΑ

Η Εταιρεία μας συντάσσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις βάσει των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (εφεξής «Ε.Λ.Π.»). Ωστόσο, από το γράμμα του Ν.4308/2014 καταλαβαίνουμε ότι γίνεται εκ παραδρομής αναφορά στην υποχρέωση τήρησης των Δ.Π.Χ.Α. Όπως είναι ευνόητο, το γεγονός αυτό δημιουργεί πλείστες δυσκολίες για την Εταιρεία, όπως και για άλλες εταιρείες, δεδομένου ότι δημιουργεί αυξημένα διοικητικά και διαχειριστικά κόστη. Επιπλέον, αξίζει να σημειωθεί ότι με βάση τους υπολογισμούς που έχουν πραγματοποιηθεί από την Εταιρεία μας, προκύπτει ότι δεν υπάρχει ουσιαστική διαφορά στα λογιστικά τους αποτελέσματα που να απορρέει από την εναλλακτική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. έναντι των νέων Ε.Λ.Π..

Πα τους λόγους αυτούς, και με δεδομένο ότι:

i) δεν προκύπτει διαφορά ως προς το λογιστικό αποτέλεσμα της Εταιρείας σε περίπτωση εφαρμογής των Ε.Λ.Π. αντί των Δ.Π.Χ.Α.,

ii) οι διοικητικές και διαχειριστικές δυσκολίες που ανακύπτουν είναι σημαντικές και οδηγούν σε αυξημένα κόστη για τις Ελληνικές εταιρείες και

iii) πέρα από τη ρητή αναφορά στο νόμο ως προς την εν λόγω υποχρέωση δεν υπάρχει αντίστοιχη ρητή αναφορά για την περίπτωση της μη συμμόρφωσης με την τελευταία,

θα θέλαμε να μας επιβεβαιώσετε ότι η Εταιρεία μας ορθώς συντάσσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις βάσει των Ε.Λ.Π. και όχι των Δ.Π.Χ.Α.

#### **Απάντηση**

Η διατύπωση του νόμου, ως ισχύει σήμερα, είναι σαφής και προβλέπει τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ανωτέρω περίπτωσης βάσει των Δ.Π.Χ.Α.

#### **Λογιστικός χειρισμός επενδυτικού προϊόντος**

*Αριθμ. πρωτ. 383/29.2.2016*

#### **Ερώτημα**

Εμπορική Α.Ε. πελάτης μας, που τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. (Π.Δ. 1123/1980), κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 3 § 9 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) και δραστηριοποιείται στην Ελλάδα, προτίθεται λόγω της οικονομικής κρίσης να επενδύσει μέρος των χρηματικών της διαθεσίμων σε ράβδους χρυσού, τις οποίες θα προμηθευθεί νόμιμα.

Ερωτάται:

Ο λογιστικός χειρισμός της εν λόγω συναλλαγής και εν συνεχεία η παρακολούθηση του επενδυτικού αυτού προϊόντος, όπως η αποτίμηση και η αντιμετώπιση σε περαιτέρω εκποίηση του.

#### **Απάντηση**

Για τις επενδύσεις σε πολύτιμα μέταλλα δεν προβλέπεται ειδικός χειρισμός. Οι εν λόγω επενδύσεις δεν μπορούν να ενταχθούν σε κάποιες από τις κατηγορίες του νόμου που κατ' επιλογή της οντότητας επιτρέπεται να επιμετρώνται σε εύλογη αξία. Συνεπώς, έχει εφαρμογή η γενική αρχή του νόμου περί επιμέτρησης στο κόστος κτήσης μείον ζημιών απομείωσης. Αν τα εν λόγω στοιχεία ενταχθούν στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό βάσει του επενδυτικού ορίζοντα της οντότητας, οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται εφόσον είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Σημειώνουμε πάντως ότι είναι δυνατόν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο να αποτιμάται στην εύλογη αξία του, κατά παρέκκλιση των γενικών αρχών, βάσει της παραγράφου 9 του άρθρου 17 περί εύλογης παρουσίασης.

#### **Ερώτημα περί αποσβέσεων στις οντότητες με απλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.**

*Αριθμ. πρωτ. 386/29.2.2016*

#### **Ερώτημα**

Σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1, περ. ζ οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ, άρθρου 1 χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν εφαρμόζουν τις σχετικές ρυθμίσεις των παραγράφων 3(α)(1) έως και 3(α)(4) του άρθρου 18.

Ερωτήματα:

Όταν αναφέρετε «μέθοδοι φορολογικής νομοθεσίας» εννοείτε τις υφιστάμενες μεθόδους αποσβέσεων (σταθερή και φθίνουσα) και τους αντίστοιχους φορολογικούς συντελεστές ή εμπεριέχεται και ο διαφορετικός χρόνος έναρξης των αποσβέσεων μεταξύ της φορολογικής νομοθεσίας και Ε.Λ.Π.;

#### **Απάντηση**

Κατά την άποψη του ΣΛΟΤ οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του νόμου, αναφορικά με τη διενέργεια των αποσβέσεων προσαρμόζονται πλήρως με τις προβλέψεις της φορολογικής νομοθεσίας, δηλαδή εφαρμόζουν τα προβλεπόμενα από τη φορολογική νομοθεσία και για το χρόνο έναρξης διενέργειας των αποσβέσεων. Δηλαδή, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 δεν επιτρέπεται απόκλιση από όσα προβλέπει η

φορολογική νομοθεσία για το θέμα των αποσβέσεων.

**Έκδοση ετήσιων οικονομικών καταστάσεων**

Αριθμ. πρωτ. 431/29.2.2016

**Ερώτημα**

Οι μετοχές της Εταιρία μας είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών και από το 2005 και μετά τα μεν λογιστικά βιβλία της Εταιρίας τηρούνται με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. οι δε ετήσιες οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (άρθρο 134 Ν. 2190/1920).

Μετά την ισχύ του Ν 4308/2014 και συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 1 του νόμου αυτού φρονούμε ότι δεν επέρχεται καμία μεταβολή ως προς την τήρηση βιβλίων ή τη σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και παρακαλούμε για τη σύμφωνη γνώμη σας.

**Απάντηση**

Τα σχετικά θέματα ρυθμίζονται επαρκώς τόσο από το Ν. 4308/2014 (ιδιαίτερα από την παράγραφο 5 του άρθρου 3) όσο και από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

**Καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων-εξόδων των καταστροφών αποθεμάτων**

Αριθμ. πρωτ. 460/17.5.016

**Ερώτημα**

1. Με την παρ. 12 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι στο «Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων» καταχωρούνται οι «πάσης φύσεως ζημιές». Στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 αναφέρεται ότι «Συνήθεις κατηγορίες ζημιών είναι οι ζημιές από πώληση ή καταστροφή ή απομείωση ενσώματων ή αυλών παγίων στοιχείων, ή από πώληση ή απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κ.λπ...».

Από τα ανωτέρω θεωρώ πως συνάγεται ότι στο «Βιβλίο Εσόδων- Εξόδων» καταχωρούνται και οι ζημιές από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων (π.χ. των αποθεμάτων που έχει παρέλθει η ημερομηνία κατανάλωσης κ.λπ.)

2. Υπό το προϊσχύον καθεστώς (Κ.Β.Σ./ Κ.Φ.Α.Σ και Ν.2238/1994) είχε γίνει δεκτό ότι «Δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων- εξόδων της αξίας των ακατάλληλων εμπορευμάτων που καταστρέφονται. Προαιρετικά βέβαια εφόσον το επιθυμεί η κάθε επιχείρηση μπορεί να παρακολουθεί την αξία αυτών σε ιδιαίτερη στήλη. Σημειώνουμε όμως ότι η εν λόγω καταχώρηση είναι άνευ σημασίας αφού η αξία αυτών λαμβάνεται υπόψη μέσω της απογραφής (φυσική απογραφή ή τεκμαρτός καταλογισμός με ποσοστό 10% επί των αγορών) για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος {εγγρ.1115928/14111/20-2-2004}» (σημ.: από το βιβλίο του κ. Σαΐτη για τον Κ.Β.Σ., θέμα 6.1.17)

3. Λαμβανομένου υπόψη ότι:

(i) Η καταχώρηση στο «Βιβλίο Εσόδων- Εξόδων» του κόστους των ακατάλληλων αποθεμάτων, προϋποθέτει την αξιόπιστη επιμέτρηση, διαδικασία που μπορεί να είναι δύσκολη για μια μικρή οντότητα στον κλάδο της μεταποίησης π.χ. εργαστήριο ζαχαροπλαστικής (που καταστρέφει γλυκίσματα κάθε βδομάδα), αρτοποιείο (που καταστρέφει αρτοσκευάσματα κάθε διήμερο) κ.λπ.. Περαιτέρω δε, ο νόμος αναγνωρίζει τις δυσκολίες σε αυτές τις οντότητες και παρέχει ακόμα και την δυνατότητα μη σύνταξης απογραφής αποθεμάτων (είτε αιτία ύψους κύκλου εργασιών, είτε αιτία αντικειμένου (ΠΟΛ.1019/16.1.2015)).

(i) Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος προκύπτει από την αξία των αγορών και του αποθέματος έναρξης και λήξης (εφόσον συντάσσεται απογραφή).

4. Παρακαλώ για τις διευκρινίσεις σας για την ορθή εφαρμογή του νόμου:

α) Αν, κατά την διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014, στην έννοια των «πάσης

φύσεως ζημίες» περιλαμβάνονται και αυτές από την καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων,

β) Εφόσον η οντότητα υποχρεούται στη σχετική καταχώρηση στο «Βιβλίο Εσόδων- Εξόδων» :

i) Αν η καταχώρηση αυτή θα πρέπει να γίνεται στο χρόνο της καταστροφής ή αν παρέχεται δυνατότητα ετήσιας συγκεντρωτικής καταχώρησης

ii) Αν εντέλει η καταχώρηση αυτή έχει ουδέτερο αποτέλεσμα για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ή αν θα πρέπει να γίνει κάποιος άλλος χειρισμός, π.χ. καταχώρηση της ίδιας αξίας αφαιρετικά από την στήλη των αγορών αποθεμάτων ή ότι άλλο)

#### **Απάντηση**

1. Βάσει της παραγράφου 5 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, κάθε συναλλαγή ή γεγονός (όπως η καταστροφή αποθεμάτων) πρέπει να τεκμηριώνεται με κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια, λαμβάνοντας υπόψη τη γενική αρχή της σημαντικότητας.

2. Στα βιβλία εσόδων-εξόδων, η ζημία από καταστροφή αποθεμάτων ενσωματώνεται στο κονδύλι «Μεταβολή αποθεμάτων».

3. Το ΣΛΟΤ έχει τη γνώμη ότι από λογιστική άποψη δεν είναι απαραίτητη η διακριτή καταχώρηση των καταστροφών αποθεμάτων ως ζημία στο βιβλίο εσόδων - εξόδων.

Αναφορικά με τις φορολογικές διαστάσεις του θέματος, αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

#### **Δυνατότητα χρήσης της παρ. 9 του άρθρου 37 του ν. 4308/2014**

*Αριθμ. πρωτ. 545/7.4.2016*

#### **Ερώτημα**

Μια μικρή οντότητα, βάσει του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014, κάνει χρήση της παραγράφου 9 του άρθρου 37 του ίδιου νόμου. Συγκεκριμένα, δεν εφαρμόζει την παράγραφο 7 του ως άνω άρθρου. Η λογιστική οδηγία εφαρμογής του 4308/2014 αναφέρει με το σχόλιο: 7.9.1 και συγκεκριμένα με το εδάφιο του « β) Να μην παρέχουν λεπτομερώς τις άλλως απαιτούμενες από την παράγραφο 7 του άρθρου 37 γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα, αναφορικά με τη μέθοδο μετάβασης». Η μικρή αυτή οντότητα είναι υποχρεωμένη να αναφέρει, αντί λεπτομερώς όπως αναφέρεται στο σχόλιο, συνοπτικά στο προσάρτημα τη μέθοδο μετάβασης ή γενικώς εξαιρείται, με τον οποιοδήποτε τρόπο από την αναφορά της μεθόδου μετάβασης στο προσάρτημα, κάνοντας χρήση αυτής της δυνατότητας;

#### **Απάντηση**

Στο άρθρο 37 παράγραφος 9 του Ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι «Οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες μπορούν να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 4, 6 και 7 του παρόντος άρθρου».

Βάσει αυτού, οι οντότητες μπορούν να μην παρέχουν καμία πληροφορία, ή αν το επιθυμούν, να παρέχουν μέρος των πληροφοριών που κατά την κρίση τους είναι σημαντικές ή και το σύνολο των πληροφοριών για την μετάβαση.

#### **Επιχορήγηση περιουσιακών στοιχείων**

*Αριθμ. πρωτ. 585/7.4.2016*

#### **Ερώτημα**

Σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ.1 του Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, «Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του



στοιχείου που επιχορηγήθηκε».

Η εταιρεία μας έχει υπαχθεί σε επιχορηγούμενο πρόγραμμα με τίτλο «Ενίσχυση μικρομεσαίων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους τομείς Μεταποίησης, Τουρισμού, Εμπορίου-Υπηρεσιών» και η ολοκλήρωση του φυσικού του αντικειμένου (επένδυσης) ολοκληρώθηκε μέσα στο διαχειριστικό έτος 2015. Η είσπραξη του ποσού της επιχορήγησης ενδεχομένως να γίνει μετά τη σύνταξη του ισολογισμού, αλλά οπωσδήποτε θεωρείται βέβαιη στο χρονικό σημείο σύνταξής του. Ένα μέρος της επένδυσης πραγματοποιήθηκε κατά τα διαχειριστικά έτη 2013 και 2014, κατά το τέλος των οποίων δεν υπήρχε βεβαιότητα ολοκλήρωσής της. Παρ' όλα αυτά, τα σχετικά πάγια που αγοράστηκαν τα έτη 2013 και 2014 έχουν αποσβεσθεί εν μέρει βάσει των λογιστικών κανόνων που ίσχυαν.

Ερωτάται εάν κατά το διαχειριστικό έτος 2015, στο οποίο θα λογισθεί το ποσό της επιχορήγησης λόγω βεβαιότητας της είσπραξης της βάσει του Ν.4308/2014, είναι ενδεδειγμένο να αποσβεσθεί το ποσό επιχορήγησης που αφορά όλες τις μέχρι τώρα χρήσεις (2013 έως 2015) ή θα πρέπει να υπάρξει κάποια άλλη λογιστική αντιμετώπιση του θέματος.

#### **Απάντηση**

Οι αποσβέσεις των επιχορηγήσεων ξεκινούν από την ημερομηνία της αναγνώρισής τους (ως υποχρεώσεις) και ολοκληρώνονται εντός της χρονικής περιόδου ολοκλήρωσης απόσβεσης των σχετικών παγίων. Για παράδειγμα έστω πάγιο αξίας 100 που αποκτήθηκε στο μέσον το 2014 και αποσβένεται εντός δεκαετίας (ετήσιες αποσβέσεις 10). Βάσει αυτού η ολοκλήρωση των αποσβέσεων θα ολοκληρωθεί την 30.06.2024.

Στο τέλος του 2015, έστω ότι αναγνωρίστηκε επιχορήγηση 40. Η εν λόγω επιχορήγηση θα αποσβεσθεί μέχρι την 30.06.2024 δηλαδή σε 8,5 έτη και συνεπώς ετήσια απόσβεση από 01.01.2016 ευρώ  $40/8,5=4,71$ .

#### **Υπολογισμός υπεραξίας μετοχής Α.Ε. μη εισηγμένης βάσει ΠΟΛ 1055/2003**

*Αριθμ. πρωτ. 590/7.4.2016*

#### **Ερώτημα**

Λαμβάνοντας υπόψη:

α) τις υπ' αριθ. 215/2169/1994 και 298/06-07-1998 γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ «... οι επιχορηγήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων ΔΕΝ θεωρούνται αποθεματικά, καθώς δεν προέρχονται από πραγματοποιηθέντα καθαρά κέρδη και επιπλέον χρησιμοποιούνται για κάλυψη της δαπάνης των αποσβέσεων του εξοπλισμού και γι' αυτό τμηματικά και ισόποσα με τις αποσβέσεις μεταφέρονται στα έσοδα των οικείων χρήσεων».

β) την γνωμ. ΣΛΟΤ 7/319/12-01-2004 «... στο λογ. 41.10 ΔΕΝ περιλαμβάνονται τα ποσά των χορηγούμενων επενδύσεων καθώς αποτελούν έσοδα επομένων χρήσεων».

γ) το έγγραφο του Υπ. Οικονομικών αρ. πρωτ. 1059129/1091/Α0012/31.7.2008 (§3) σε συνδυασμό με το άρθρο 8 §6 και §7 του Ν.3299/2004 και την ΠΟΛ.1059/18.3.2015 (άρθρο 47§1.Α. περ. α')

τίθεται το ερώτημα

εάν οι επιχορηγήσεις του Ν.3299/2004, θα περιληφθούν στον προσδιορισμό των Ιδίων Κεφαλαίων της Α.Ε. κατά τον υπολογισμό της Υπεραξίας της μη εισηγμένης μετοχής λόγω γον. παροχής/δωρεάς/κληρονομίας σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/1.4.2003, καθώς οι επιχορηγήσεις του Ν.3299/2004 έχουν «μεγαλύτερη βαρύτητα» και δεν αντιμετωπίζονται ως «απλά» μελλοντικά έσοδα, αλλά ορίζονται για αυτές ειδικές διατάξεις και είτε μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν είτε να διανεμηθούν υπό προϋποθέσεις.

#### **Απάντηση**

Οι γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ και του ΣΛΟΤ βασίζονταν στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980) και τις λογιστικές διατάξεις του Ν. 2190/1920 (κυρίως άρθρα 42 και 43). Όλες

οι εν λόγω γνωματεύσεις είχαν ισχύ μέχρι την 31.12.2014 διότι μετά την ημερομηνία αυτή η προαναφερόμενη νομοθεσία έπαψε να ισχύει βάσει του Ν.4308/2014.

Βάσει του άρθρου 23 του Ν. 4308/2014, με ισχύ από 01.01.2015 οι κρατικές επιχορηγήσεις για πάγια στοιχεία, ανεξάρτητα του νόμου με τον οποίο έχουν χορηγηθεί, εμφανίζονται στις υποχρεώσεις και όχι στην καθαρή θέση (ίδια κεφάλαια).

Για τα φορολογικά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

#### **Υπαγωγή Α.Ε. και Ε.Π.Ε. σε κατηγορίες βάσει του Ν. 4308/2014**

*Αριθμ. πρωτ. 597/7.4.2016*

##### **Ερώτημα**

Παρακαλώ διευκρινίστε μου το εξής:

ΑΕ και ΕΠΕ με προσωπικό κάτω από 10 άτομα, με κύκλο εργασιών κάτω των 700.000 ευρώ και ενεργητικό άνω των 350.000 ευρώ αν ανήκουν στις πολύ μικρές οντότητες.

##### **Απάντηση**

Βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014, ΑΕ ή ΕΠΕ που για δύο συνεχόμενες χρήσεις ικανοποιούν τα δύο από τα τρία κριτήρια που ορίζει ο νόμος (δηλαδή το σύνολο του ενεργητικού τους δεν είναι μεγαλύτερο από 350.000 ευρώ, το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών τους δεν είναι μεγαλύτερο των 700.000 ευρώ και ο μέσος όρος των απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου δεν είναι μεγαλύτερος των 10 ατόμων), εντάσσονται στις πολύ μικρές οντότητες.

#### **Διευκρίνιση δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων**

*Αριθμ. πρωτ. 633/22.4.2016*

##### **Ερώτημα**

Εταιρεία Α.Ε. χαρακτηριζόμενη ως ίδρυμα πληρωμών με κωδικό κύριας δραστηριότητας 64192900, κατά το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο πριν την εφαρμογή του Ν.4308/2014 δημοσίευε βάσει προτύπων ΕΓΛΣ, δεδομένου ότι δεν ήταν υπόχρη σε δημοσίευση ΔΠΧΑ.

Ωστόσο με τον νέο πλαίσιο και συγκεκριμένα βάσει του νόμου 4308/2014, αρ.1, παρ.3, περίπτωση γ (σας παραθέτουμε το απόσπασμα) τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα είναι υπόχρεα σε δημοσίευση βάσει ΔΠΧΑ.

“Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις:

Γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.”

Θεωρείτε ότι η επιχείρηση συμπεριλαμβάνεται στην εν λόγω διάταξη και δεδομένου αυτού είναι υπόχρη για δημοσίευση σε διεθνή πρότυπα;

##### **Απάντηση**

Η πρόβλεψη του νόμου είναι σαφής, δηλαδή απαιτείται η οντότητα να είναι χρηματοδοτικό ίδρυμα, όσο και να υπόκειται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας. Αν δεν συντρέχει η προϋπόθεση των προβλέψεων κεφαλαιακής επάρκειας, δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τα ΔΠΧΑ. Σημειώνεται ότι αρμόδια εποπτική αρχή είναι η Τράπεζα της Ελλάδος.



**Εισαγωγή αυτοκινήτων από Ε.Ε.**

Αριθμ. πρωτ. 640/22.4.2016

**Ερώτημα**

Εταιρεία με απλογραφικά βιβλία εισάγει αυτοκίνητα καινούργια και μεταχειρισμένα από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Κατά την εισαγωγή από την Ευρωπαϊκή Ένωση πληρώνει στο τελωνείο το Τέλος Ταξινόμησης και διάφορους άλλους φόρους και τέλη.

Το Τέλος ταξινόμησης ειδικά και οι διάφοροι φόροι (όχι Φ.Π.Α), αποτελούν έξοδα τα οποία επιβαρύνουν το κόστος αγοράς των αυτοκινήτων;

Τα μεταφορικά έξοδα (από εταιρεία μεταφορών) με ξεχωριστό Τιμολόγιο αποτελούν έξοδα που επιβαρύνουν το κόστος αγοράς;

Τα τυχόν πρόστιμα λόγω υποβολής εκπρόθεσμα των δηλώσεων στο Τελωνείο, αθροίζονται στο κόστος αγοράς;

Αν είναι έτσι, στην απογραφή 31/12 των απούλητων εμπορευμάτων τα απογράφω συναθροισμένα τα έξοδα αυτά;

Όταν η συγκεκριμένη εταιρεία είχε διπλογραφικά βιβλία ποιες λογιστικές εγγραφές θα έκανα;

Οι παραπάνω εταιρείες είναι σε διπλό καθεστώς ΦΠΑ. Είναι δηλ. στο κανονικό και στο μεταπωλητών του άρθρου 45 Ν. 2859/2000. Κατά την πώληση αυτών των αυτοκινήτων (στην τιμή μέσα περιλαμβάνεται και το Τέλος Ταξινόμησης) ποιες λογιστικές εγγραφές θα κάνω όταν έχω διπλογραφικά βιβλία;

**Απάντηση**

Με βάση το άρθρο 20 του νόμου 4308/2014 παράγραφοι 1 και 2, τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Συνεπώς όλα τα κονδύλια που απαιτούνται μέχρις ότου τα αποθέματα αποθηκευτούν και είναι έτοιμα για μεταπώληση ή περαιτέρω επεξεργασία, επιβαρύνουν το κόστος τους. Οι ανακτώμενοι φόροι όπως ο ΦΠΑ δεν προσυξάνουν το κόστος των αποθεμάτων. Τυχόν πρόστιμα που καταβάλλονται μέχρις ότου τα αποθέματα φθάσουν στην παρούσα θέση και κατάστασή τους, επιβαρύνουν το κόστος τους.

Για τις ενδεχόμενες φορολογικές πτυχές του ερωτήματος, το ΣΛΟΤ δεν εκφέρει άποψη.

**Ερώτημα στο άρθρο 26 - Επισφαλείς απαιτήσεις**

Αριθμ. πρωτ. 677/20.4.2016

**Ερώτημα**

Θα ήθελα παρακαλώ τη βοήθεια σας αναφορικά με το Άρθρο 26 του Ν.4308/2014 και πιο συγκεκριμένα για τον χειρισμό των Επισφαλών Απαιτήσεων - Προβλέψεων.

Βάση της ΠΟΛ.1056/2.3.2015 ορίζεται ότι οι όποιες ενέργειες, που εξαρτώνται από το ύψος της απαίτησης και την φερεγγυότητα του πελάτη, θα πρέπει να διασφαλίζουν το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της. Πέραν της άσκησης ένδικου βοηθήματος και της αίτησης για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ.

Το ερώτημα μας είναι το εξής: Προκειμένου να υπολογίσουμε Προβλέψεις για μια επιχείρηση της οποίας της οφείλουν χρήματα κάποιοι πελάτες, το σφράγισμα των επιταγών από τραπεζικό ίδρυμα είναι αρκετό ως παράγοντας υπολογισμού προβλέψεων ή απαιτείται να μεσολαβήσει υποχρεωτικά και κάποιο ένδικο μέσο;

**Απάντηση**

Για λογιστικούς σκοπούς, η απομείωση των απαιτήσεων είναι θέμα απόφασης της διοίκησης της επιχείρησης, βάσει των πραγματικών συνθηκών αναφορικά με την εισπραξιμότητα των

απαιτήσεων.

Η απομείωση των απαιτήσεων για λογιστικούς σκοπούς βάσει των ανωτέρω, δεν ταυτίζεται απαραίτητα με την απομείωση (προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις) για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, για την οποία το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

### **Λογιστική απεικόνιση εσόδων-εξόδων εταιρείας με νομική μορφή Ι.Κ.Ε.**

*Αριθμ. πρωτ. 799/26.4.2016*

#### **Ερώτημα**

Εταιρεία με νομική μορφή Ι.Κ.Ε που δραστηριοποιείται στο χώρο της εστίασης συστήθηκε 19/02/2014 με κεφάλαιο σύστασης 80.000,00 ευρώ. Η εταιρεία αποτελείται από δύο φυσικά πρόσωπα. Τον εταίρο Α με ποσοστό συμμετοχής 80% και τον εταίρο Β με ποσοστό συμμετοχής 20%. Οι δύο εταίροι μέχρι την 31/12/2014 προκειμένου να καλύψουν τις υποχρεώσεις της εταιρείας έβαλαν-μετέφεραν-χρήματα από τους προσωπικούς τους λογαριασμούς τραπεζής στον όψεως της εταιρείας και συγκεκριμένα ο εταίρος Α: 94.000,00 και ο εταίρος Β: 129.540,12. Σύνολο: 223.540,12.

Για τα παραπάνω ποσά δεν έγινε σύμβαση δανείου, ούτε αύξηση κεφαλαίου. Στον ισολογισμό της 31/12/2014 αποτυπώθηκαν τα παραπάνω ποσά σε λογαριασμό υποχρέωσης. Την 21/07/2015 εταίροι Α και Β μεταβίβασαν τα εταιρικά τους μερίδια σε ποσοστό 100% στο νέο εταίρο Κ και τροποποιήθηκε η νομική μορφή της εταιρείας σε μονοπρόσωπη Ι.Κ.Ε με το ίδιο Α.Φ.Μ. Επίσης, οι εταίροι Α και Β υπέγραψαν ιδιωτικό συμφωνητικό με τον εταίρο Γ το οποίο κατατέθηκε στη αρμόδια Δ.Ο.Υ και στο οποίο αναφέρεται ότι παραιτούνται του δικαιώματός τους να ζητήσουν τα χρήματα που είχαν καταβάλει στην εταιρεία.

Για τη χρήση του 2015 στον ισολογισμό που έχω καταρτίσει δεν αποτυπώνω πλέον την υποχρέωση των 223.540,12. Την υποχρέωση την μεταφέρω στα έκτακτα και ανόργανα έσοδα με το σκεπτικό ότι δεν είναι ούτε δάνειο, ούτε έχω τροποποίηση καταστατικού για αύξηση κεφαλαίου. Κάτι τέτοιο είναι σωστό?

Επίσης, για τη χρήση του 2015 (πριν μεταβιβαστούν τα εταιρικά μερίδια των εταίρων Α και Β) κατατέθηκε στον όψεως χρηματικό ποσό αξίας 45.000,00 από μια Κυπριακή εταιρεία με σκοπό την παροχή υπηρεσιών από μέρους της εταιρείας μας για την πώληση δικαιωμάτων-συνταγών κτλ. Για τις παραπάνω ενέργειες δεν καταρτίστηκε κάποια σύμβαση. Η εταιρεία μας δεν προέβη σε έκδοση παραστατικού εσόδων. Η κυπριακή εταιρεία προέβη σε διακοπή εργασιών και μας ενημέρωσαν εγγράφως ότι παραιτούνται της απαίτησής τους. Ποιος ο λογιστικός χειρισμός της απαίτησης αυτής; Μπορώ εφ' όσον δεν υφίσταται η απαίτηση να την μεταφέρω στα έκτακτα και ανόργανα έσοδα με το σκεπτικό ότι αποτελεί έσοδο;

#### **Απάντηση**

- Τα θέματα του λογιστικού χειρισμού της διαγραφής των υποχρεώσεων ρυθμίζονται από το άρθρο 22 του Ν. 4308/2014.

- Το τι συνιστά έσοδο καθορίζεται στους ορισμούς του παραρτήματος Α του Ν. 4308/2014.

- Τα θέματα της αναγνώρισης (καταχώρησης στα αποτελέσματα) των εσόδων, ρυθμίζονται από το άρθρο 25 του Ν. 4308/2014.

- Για τα νομικά και τα φορολογικά θέματα που ανακύπτουν σε τέτοιες περιπτώσεις το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

### **Κατηγοριοποίηση οντοτήτων βάσει μεγέθους**

*Αριθμ. πρωτ. 822/17.5.2016*

#### **Ερώτημα**

Βάσει των σχετικών προβλέψεων του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 παρακαλούμε όπως μας διευκρινίσετε/επιβεβαιώσετε σε ποια κατηγορία μεγέθους εντάσσονται οι οντότητες των

παρακάτω περιπτώσεων:

1. Οντότητα η οποία έκανε έναρξη εργασιών το 2015 εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες ανεξάρτητα των κριτηρίων που υπερβαίνει την ημερομηνία του ισολογισμού της ήτοι στις 31 Δεκεμβρίου 2015;

2. Οντότητα η οποία έκανε έναρξη εργασιών το 2014 εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες ανεξάρτητα των κριτηρίων που υπερβαίνει την ημερομηνία του ισολογισμού της ήτοι στις 31 Δεκεμβρίου 2015;

3. Οντότητα η οποία έκανε έναρξη εργασιών και λειτούργησε το 2013 για διάστημα μικρότερο των 4 μηνών, εντάσσεται το έτος 2015 στις πολύ μικρές οντότητες ανεξάρτητα των κριτηρίων που υπερβαίνει την ημερομηνία του ισολογισμού της ήτοι στις 31 Δεκεμβρίου 2014 και στις 31 Δεκεμβρίου 2015;

4. Οντότητα η οποία τη χρήση 2013 είχε υπερβεί τουλάχιστον 2 από τα 3 κριτήρια που θέτει το άρθρο 2 του Ν. 4308/2014 για τις μεγάλες οντότητες ενώ για το 2014 ήταν ουσιαστικά σε αδράνεια και δεν υπερέβη τα όρια των κριτηρίων που τίθενται για τις μικρές οντότητες, εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες;

5. Οντότητα η οποία είναι σε εκκαθάριση από το έτος 2012 εντάσσεται σε κατηγορία μεγέθους βάσει των ορίων που υπερέβη τις τελευταίες 2 χρήσεις πριν τεθεί σε εκκαθάριση (2010 και 2011) εφόσον αυτές ήταν μεγαλύτερες των 4 μηνών ή των ορίων που υπερέβη τα τελευταία 2 έτη της εκκαθάρισης (2013 και 2014) για τα οποία συντάσσει οικονομικές καταστάσεις παρότι όλη η περίοδος εκκαθάρισης λογίζεται ως μια χρήση;

#### **Απάντηση**

1. Το 2015 εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες.

2. Το 2015 εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες.

3. Το 2015 εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες, βάσει των δεδομένων μόνο του 2014, διότι το 2013 ως μικρότερο των 4 μηνών δεν λαμβάνεται υπόψη.

4. Το ερώτημα είναι ποια όρια πληρούνταν το 2012. Αν το 2013 είναι η πρώτη χρονιά λειτουργίας, το 2015 εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες. Αν το 2012 όμως λειτουργούσε η επιχείρηση και πληρούσε για παράδειγμα τα κριτήρια της μεσαίας οντότητας, (ενώ το 2013 πληρούσε τα κριτήρια της μεγάλης οντότητας), το 2015 εντάσσεται στις μεσαίες οντότητες διότι δεν απώλεσε τα κριτήρια της μεσαίας για δύο συνεχόμενες χρήσεις.

5. Το θέμα δεν ρυθμίζεται από το νόμο. Γνώμη μας είναι ότι πρέπει να ληφθούν υπόψη οι χρήσεις 2013 και 2014. Δεδομένου ότι το ζήτημα έχει σημαντική φορολογική διάσταση, συνιστούμε να ερωτηθεί το Υπουργείο Οικονομικών.

#### **Προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α**

*Αριθμ. πρωτ. 857/17.5.2016*

#### **Ερώτημα**

Ορισμένες εταιρείες εφήρμοζαν προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α. Τηρούσαν τα βιβλία με τις φορολογικές διατάξεις και παράλληλα συνέτασσαν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Α., εξωλογιστικά με εγγραφές προσαρμογής.

1. Ποιο πλαίσιο θα ακολουθήσουν μετά το νόμο 4308/2014;

2. Θα τηρούν τα βιβλία με βάση τις φορολογικές διατάξεις;

3. Θα τηρήσουν τα βιβλία με τις διατάξεις των Δ.Π.Χ.Α. και πως θα γίνει η προσαρμογή στα φορολογικά αφού πολλά μηχανογραφικά συστήματα δεν υποστηρίζουν διπλές καταχωρήσεις;

#### **Απάντηση**

Με βάση το άρθρο 3 παράγραφος 5 του νόμου 4308/2014 οι οντότητες είναι υποχρεωμένες να παρακολουθούν τη λογιστική και τη φορολογική βάση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, με όποιο τρόπο επιθυμούν κατά την κρίση τους, με την προϋπόθεση ότι

εξασφαλίζεται η αξιοπιστία και η δυνατότητα ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Η έννοια των εξωλογιστικών αρχείων δεν υπάρχει κατά το ν. 4308/2014. Όλα τα τηρούμενα από τις οντότητες αρχεία για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων είναι ισοδύναμα και αποδεκτά, εφόσον κρίνονται αξιόπιστα. Σχετικές είναι η παράγραφοι 6.1.1 και 6.1.2 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014.

### **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και Εφαρμογή στο Επικουρικό Κεφάλαιο**

*Αριθμ. πρωτ. 914/17.5.2016*

#### **Ερώτημα**

Με αφορμή την εφαρμογή του Νόμου 4308/2014, θα θέλαμε να μας γνωρίσετε τα παρακάτω, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

Το Επικουρικό Κεφάλαιο Ασφάλισης από Ατυχήματα αυτοκινήτων είναι Ν.Π.Ι.Δ., το οποίο δεν έχει λάβει ποτέ, αλλά ούτε λαμβάνει και σήμερα καμία κρατική επιχορήγηση.

Μέλη του Επικουρικού κεφαλαίου είναι όλες οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις που ασκούν τον κλάδο της «Αστικής Ευθύνης από Χερσαία Αυτοκίνητα Οχήματα».

Σκοπός του Επικουρικού Κεφαλαίου είναι η καταβολή αποζημίωσης λόγω θανάτωσης ή σωματικών βλαβών ή υλικών ζημιών από αυτοκινητιστικά ατυχήματα όταν: α) Αυτός που υπέχει ευθύνη παραμένει άγνωστος β)

Το ατύχημα προήλθε από αυτοκίνητο το οποίο ήταν ανασφάλιστο και γ) Ο ασφαλιστής πτώχευσε ή η σε βάρος του εκτέλεση απέβη άκαρπη ή ανακλήθηκε η άδεια λειτουργίας ασφαλιστικής επιχείρησης ένεκα παράβασης νόμου.

Για την υλοποίηση του σκοπού του, το Επικουρικό λαμβάνει από τα μέλη του εισφορές, που ανέρχονται στο 6% των ακαθαρίστων εγγεγραμμένων ασφαλιστρων αυτών.

Το Επικουρικό Κεφάλαιο διοικείται μόνο από τα μέλη του, τα οποία εκλέγουν κάθε δύο χρόνια εννεαμελή Διαχειριστική Επιτροπή.

Με βάση τα παραπάνω ερωτάται:

1. Είναι υποχρεωτική η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Ν. 4308/2014 στον οργανισμό μας;

2. Ότι αφορά την περίπτωση γ) του σκοπού του δηλαδή όταν ο ασφαλιστής πτώχευσε ή η σε βάρος του εκτέλεση απέβη άκαρπη ή ανακλήθηκε η άδεια λειτουργίας ασφαλιστικής επιχείρησης ένεκα παράβασης νόμου έχουμε να σημειώσουμε ότι σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 248 του Ν.4364/2016, το οποίο ίσχυε και με τον προηγούμενο νόμο 400/70, «Το Επικουρικό Κεφάλαιο υπεισέρχεται αυτοδικαίως στις υποχρεώσεις και στα δικαιώματα της υπό ασφαλιστικής εκκαθάρισης ασφαλιστικής επιχείρησης και διαχειρίζεται από κοινού με τον ασφαλιστικό εκκαθαριστή το χαρτοφυλάκιο κλάδου αστικής ευθύνης αυτοκινήτων». Με βάση τα προαναφερθέντα, ποιος πρέπει να παρουσιάζει στις οικονομικές του καταστάσεις, πρώτον τις εκκρεμείς ζημιές και δεύτερον τα περιουσιακά στοιχεία που είχαν διατεθεί για ασφαλιστική τοποθέτηση του κλάδου αστικής ευθύνης αυτοκινήτων, το Επικουρικό Κεφάλαιο ή οι εκκαθαριστές; Πρέπει να σημειώσουμε ότι αυτό που συμβαίνει σήμερα είναι ότι οι εκκρεμείς ζημιές από αστική ευθύνη αυτοκινήτων παρουσιάζονται και στις υποχρεώσεις του Επικουρικού Κεφαλαίου και στις υποχρεώσεις της υπό εκκαθάριση ασφαλιστικής επιχείρησης. Οι καταβολές των αποζημιώσεων γίνονται από το Επικουρικό Κεφάλαιο. Ο λόγος που οι εκκρεμείς ζημιές παρουσιάζονται και στις υπό εκκαθάριση επιχειρήσεις είναι για να μην παρουσιαστούν κέρδη σε αυτές, λόγω μεταφοράς των εν λόγω υποχρεώσεων στο Επικουρικό Κεφάλαιο, το οποίο και καταβάλλει τις αποζημιώσεις, ενώ τα περιουσιακά στοιχεία παραμένουν στην υπό εκκαθάριση επιχείρηση, που διατηρεί όλους τους τίτλους κυριότητας αυτών. Επίσης να σημειώσουμε ότι όταν ανακληθεί η άδεια λειτουργίας ακόμη και τα τυχόν ελεύθερα περιουσιακά στοιχεία χαρακτηρίζονταν ως ασφαλιστική τοποθέτηση και μοιράζονται στους κλάδους ασφάλισης, ανάλογα με το ύψος των τεχνικών αποθεμάτων.

3. Πως θα γίνει η αποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ασφαλιστικής τοποθέτησης; Διότι ο Ν.4364/2016 στη παράγραφο 4 του άρθρου 248 αναφέρει ότι «Με απόφαση της Εποπτικής Αρχής καθορίζονται όλες οι λεπτομέρειες που αφορούν τις μεθόδους υπολογισμού της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο», τέτοια απόφαση όμως δεν έχει εκδοθεί και συνεπώς δεν μπορούμε να εκτιμήσουμε την εμπορική αξία των ακινήτων, όπως προβλέπεται από τον νόμο 4308/2014.

4. Ποιος είναι υπόχρεος να καταβάλει τους φόρους για τα ακίνητα π.χ ΕΝΦΙΑ, λαμβάνοντας υπόψη ότι το ΑΦΜ του εκκαθαριστή έχει δηλωθεί σε όλες τις δημόσιες αρχές καθώς και στις φορολογικές.

5. Σε ασφαλιστική τοποθέτηση είχαν διατεθεί και ληξιπρόθεσμα ασφάλιστρα τα οποία ουδέποτε κανείς μας γνώρισε το ύψος τους και μη έχοντας και τα βιβλία της εταιρίας δεν μπορούμε να τα διεκδικήσουμε. Πως πρέπει να αντιμετωπιστεί το θέμα αυτό;

6. Τέλος θα θέλαμε να μας γνωρίσετε τι θα πρέπει να κάνουμε σε περίπτωση που ο εκκαθαριστής δεν μας δώσει τα περιουσιακά αυτά στοιχεία ώστε να τα παρουσιάσουμε στις οικονομικές μας καταστάσεις.

#### **Απάντηση**

1) Ο οργανισμός σας από την 01.01.2015 πρέπει να εφαρμόζει τα Ε.Λ.Π.. Προαιρετικά και με απόφαση της διοίκησης η οποία μπορεί να ληφθεί και εντός του 2016, ο οργανισμός σας μπορεί, αντί των ΕΛΠ να εφαρμόζει Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα).

2) Βάσει του παραρτήματος Α του νόμου 4308/2014, ισχύουν οι εξής ορισμοί:

**Υποχρέωση (Liability):** Μια παρούσα δέσμευση της οντότητας, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

**Πρόβλεψη (provision):** Μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

**Περιουσιακά στοιχεία (ενεργητικό) (Assets):** Πόροι επί των οποίων η επιχείρηση ασκεί έλεγχο, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και από τους οποίους αναμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Επίσης, με βάση την παράγραφο 6 του άρθρου 17 του νόμου 4308/2014, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων.

Βάσει των προαναφερθέντων και της σχετικής νομοθεσίας η οποία προβλέπει ότι ο οργανισμός σας υπεισέρχεται αυτοδικαίως σε όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των υπό εκκαθάριση ασφαλιστικών επιχειρήσεων, ο οργανισμός σας πρέπει να αναγνωρίζει στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων των υπό εκκαθάριση ασφαλιστικών επιχειρήσεων. Η αρχή αυτή ισχύει και για εκείνα τα στοιχεία που ο οργανισμός σας δεν έχει νομική κυριότητα.

Η εν λόγω αναγνώριση γίνεται κατά τον χρόνο που ο οργανισμός σας καθίσταται δικαιούχος/ υπόχρεος κατά τα προβλεπόμενα από την ισχύουσα νομοθεσία, βάσει όλων των διαθέσιμων στοιχείων κατά τον εν λόγω χρόνο. Σε περίπτωση που για κάποια στοιχεία δεν υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες, η αναγνώριση αυτών γίνεται αμέσως μόλις οι σχετικές πληροφορίες υπάρξουν, σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου.

3) Η παράγραφος 11 του άρθρου 17 του Ν. 4308/2014, προβλέπει ότι όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας (γεγονός που συμβαίνει στις υπό εκκαθάριση ασφαλιστικές επιχειρήσεις), ισχύουν

τα εξής:

α) Τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους.

β) Οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

Βάσει των προαναφερθέντων, η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού σας, δεν εξαρτάται από την απόφαση της Εποπτικής Αρχής που αναφέρετε στο ερώτημά σας. Επιπλέον μια τέτοια απόφαση που θα προσδιορίζει τις εμπορικές αξίες των ακινήτων δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για σκοπούς σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, διότι από λογιστικής απόψεως, η εμπορική (εύλογη αξία), έχει εφαρμογή μόνον όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται βάσει της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Να σημειωθεί ότι η εν λόγω παραδοχή προϋποθέτει ότι η οντότητα δεν είναι υποχρεωμένη να προβεί σε ρευστοποιήσεις των περιουσιακών της στοιχείων, όπως συμβαίνει στη περίπτωση των υπό εκκαθάριση ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

4) Για τα φορολογικά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα. Γενικά πάντως οι φόροι βεβαιώνονται στα πρόσωπα που έχουν την κυριότητα των ακινήτων. Από λογιστικής απόψεως όμως, οι φόροι επί των ακινήτων πρέπει να βαρύνουν τον οργανισμό σας, αν τα εν λόγω ακίνητα αναγνωρίζονται ως περιουσιακά του στοιχεία βάσει των προαναφερθέντων.

5) Για τα νομικά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα. Κατά την άποψή μας πάντως, ο οργανισμός σας, δεδομένου ότι υπεισέρχεται αυτοδικαίως στις υποχρεώσεις και στα δικαιώματα των υπό εκκαθάριση ασφαλιστικών επιχειρήσεων, έχει το δικαίωμα και πρέπει άμεσα, κατά τον χρόνο που οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις τίθενται υπό εκκαθάριση, να αναζητά με κάθε πρόσφορο τρόπο όλα τα οικονομικά δεδομένα που θα του επιτρέψουν να αναγνωρίσει το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στα οποία υπεισέρχεται αυτοδικαίως. Για παράδειγμα, ο οργανισμός σας μπορεί να ορίσει ανεξάρτητο ελεγκτή ο οποίος μετά από σχετικό έλεγχο στις υπό εκκαθάριση ασφαλιστικές επιχειρήσεις θα του γνωστοποιεί τα στοιχεία που δικαιούται/είναι υπόχρεος. Στα πλαίσια αυτά, τα ληξιπρόθεσμα ασφάλιστρα πρέπει να αναγνωρίζονται από τον οργανισμό σας κατά τα ανωτέρω, με το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί, βάσει εκτίμησης αναφορικά με την ικανότητα του χρεώστη να τα εξοφλήσει.

### **Καταχώρηση Απολεσθέντας Επιταγής σε εταιρεία με βιβλία Γ' κατηγορίας**

*Αριθμ. πρωτ. 925/17.5.2016*

#### **Ερώτημα**

Επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας εξέδωσε επιταγή πληρωτέα αξίας 45.000,00 σε προμηθευτή της, στις 15/2/2015 και με ημερομηνία λήξης 15/8/2015, προς εξόφληση τιμολογίων αντίστοιχης αξίας (το λογιστικό γεγονός καταχωρήθηκε στο λογαριασμό 53.90 του ΕΓΛΣ με χρέωση του 50.00). Στην ημερομηνία λήξης, η επιταγή δεν εμφανίσθηκε και ο προμηθευτής επικοινωνήσε με την εταιρία ότι έχει απολεσθεί. Η εκδότρια εταιρία αρνήθηκε την αντικατάστασή της (ή την πληρωμή σε μετρητά) αν δεν προσκομισθεί το σώμα της, απολεσθείσας, επιταγής. Από τότε, την υπόθεση έχει αναλάβει το νομικό τμήμα της εταιρίας.

Ερωτάται (στο μεσοδιάστημα, μέχρι να αποφασίσουν τα δικαστήρια):

Τα 40.000 ευρώ που εμφανίζονται σαν υποχρέωση στον 53.90, πρέπει να παραμείνουν εκεί ή να μεταφερθούν σε άλλο λογαριασμό του λογιστικού σχεδίου (λ.χ 53.χχ.χχχ: επίδικες υποχρεώσεις, να γίνουν σχετικές προβλέψεις στο «44» ή οτιδήποτε άλλο) δεδομένου ότι έχει παρέλθει το εξάμηνο και η επιταγή (ακόμα και αν υπάρχει) έχει χάσει τα «ποιοτικά» χαρακτηριστικά της – ποινικό αδίκημα-, αλλά πολύ περισσότερο έχει ουσιαστικά χαθεί.

#### **Απάντηση**

Από λογιστικής απόψεως, οι υποχρεώσεις προς προμηθευτές είτε ως ανοικτά υπόλοιπα είτε ως υπόλοιπα επιταγών και συναλλαγματικών εμφανίζονται στο κονδύλι του ισολογισμού με τον τίτλο



«εμπορικές υποχρεώσεις». Για σκοπούς τήρησης των λογιστικών αρχείων, η σχετική υποχρέωση καταχωρείται στον κατά περίπτωση λογαριασμό, βάσει των πραγματικών περιστατικών, που στη συγκεκριμένη περίπτωση η αποσαφήνισή τους είναι νομικό θέμα.

Να σημειωθεί ότι βάσει του Ν. 4308/2014, το λογιστικό σχέδιο αναπτύσσεται ελεύθερα βάσει των πληροφοριακών αναγκών της επιχείρησης, στο πλαίσιο των οριζόμενων από το άρθρο 3 παράγραφος 8 του Ν. 4308/2014 και των σχετικών παραγράφων της ερμηνευτικής ΠΟΛ.1003/31.12.2014 και της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ.

Για το φορολογικά και νομικά θέματα που ενδεχομένως ανακύπτουν, το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

### **Τέλος ταξινόμησης και Κόστος Αγοράς**

*Αριθμ. πρωτ. 961/17.5.2016*

#### **Ερώτημα**

Νομική οντότητα (νομική μορφή Ε.Ε) με απλογραφικά βιβλία εισάγει από Ευρωπαϊκή Ένωση αυτοκίνητα κυρίως μεταχειρισμένα τα οποία εμπορεύεται. Στο τελωνείο πληρώνει το ΤΕΛΟΣ ΤΑΞΙΝΙΜΗΣΗΣ του κάθε αυτοκινήτου, το οποίο στην συνέχεια επιρρίπτει στον πελάτη στην τιμή πώλησης του αυτοκινήτου.

Ερωτάσθε:

Α. Το ΤΕΛΟΣ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗΣ αθροίζεται στο κόστος αγοράς των αυτοκινήτων;

Β. Αν αθροίζεται και το αυτοκίνητο μείνει απούλητο το κόστος αυτό εμφανίζεται στην απογραφή του αυτοκινήτου στο τέλος της χρήσης;

#### **Απάντηση**

Βάσει του άρθρου 20 του ν. 4308/2014, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάσταση τους. Βάσει αυτού, εφόσον η καταβολή του τέλους ταξινόμησης απαιτείται προκειμένου τα αποθέματα (αυτοκίνητα) να είναι έτοιμα προς πώληση, το κόστος του τέλους αυτού προσαυξάνει την αξία του αποθέματος και περιλαμβάνεται στην απογραφή στο τέλος της χρήσης αν το απόθεμα δεν έχει πωληθεί.

### **Λογιστική εγγραφή ακύρωσης πώλησης ακινήτου**

*Αριθμ. πρωτ. 979/17.5.2016*

#### **Ερώτημα**

Τεχνική εταιρία με αντικείμενο εργασιών ανέγερση και πώληση κατοικιών με υπαγωγή στο καθεστώς ΦΠΑ, πρόβη σε οριστικό συμβόλαιο το 2015 για την πώληση ακινήτου σε πελάτη κάτοικο εξωτερικού ο οποίος είχε πληρώσει μέρος του τιμήματος του συμβολαίου.

Το Φεβρουάριο του 2016 ο πελάτης μας ενημέρωσε ότι έχει πτωχεύσει και δεν θα μπορέσει να αποπληρώσει το υπόλοιπο τίμημα του συμβολαίου.

Στο συμβόλαιο υπήρχε ρήτρα βάσει της οποίας εάν δεν αποπληρωθεί μία δόση του τιμήματος θα χάσει τα χρήματα που έχει καταβάλει μέχρι στιγμής και σύμφωνα με τον όρο της διαλυτικής αίρεσης που επίσης υπάρχει στο συμβόλαιο, το ακίνητο επιστρέφει στην εταιρία.

Θέλω να μου πείτε πως θα το χειριστούμε την ακύρωση της πώλησης σύμφωνα με τα ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, διότι εμείς το 2015 εμφανίζουμε έσοδα πώλησης ακινήτων, ενώ στη πραγματικότητα το 2016 και πριν το κλείσιμο του ισολογισμού του 2015, το ακίνητο θα επιστρέψει στην εταιρία βάσει του όρου της διαλυτικής αίρεσης. Θα γίνει με πρόβλεψη ώστε να αποδοθεί η ορθή εικόνα της εταιρίας; Η καταβολή του μέρους του τιμήματος θα αναγνωριστεί ως έκτακτο έσοδο;

#### **Απάντηση**

Κατά το χρόνο της πώλησης αναγνωρίζεται έσοδο βάσει των αρχών του νόμου που καθορίζονται



στο άρθρο 25 παράγραφος 3, βάσει του οποίου, τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω:

(α) μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους, (β) τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή, (γ) τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.

Συνεπώς αν κατά τον χρόνο της πώλησης ισχύουν οι εν λόγω προϋποθέσεις, γίνεται αναγνώριση του εσόδου με χρέωση του πελάτη.

Η αδυναμία του πελάτη να εξοφλήσει την υποχρέωσή του μεταγενέστερα, είναι άλλο γεγονός που λογιστικοποιείται ξεχωριστά. Βάσει αυτών, εντός του 2016 που συμβαίνει το γεγονός, το ακίνητο που επιστρέφεται στην εταιρεία αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο εντασσόμενο στην κατηγορία που αφορά, ανάλογα με την πρόθεση της επιχείρησης για την χρήση του (απόθεμα ή πάγιο). Η αναγνώριση αυτή γίνεται χρεώνοντας το στοιχείο με το ποσό του ανεξόφλητου υπολοίπου της απαίτησης από τον πελάτη, η οποία πιστώνεται και μηδενίζει.

### Main Courante ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Αριθμ. πρωτ. 987/17.5.2016

#### Ερώτημα

Επί σειρά ετών πολλές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καταχωρούσαν τα έσοδα τους στα λογιστικά τους βιβλία βάσει των χρεώσεων του ημερήσιου ισοζυγίου πωλήσεων (main courante), και όχι με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά, γεγονός που ήταν σύμφωνο και με τις διατάξεις τόσο του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) αλλά και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012).

Είναι η παραπάνω τακτική σύμφωνη, από 1/1/2015, με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων;

Δύναται μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, να καταχωρεί τα ημερήσια έσοδα της από το main courante και όχι από τα εκδοθέντα παραστατικά, χωρίς να τίθεται σε αμφισβήτηση εξαιτίας του γεγονότος αυτού η αξιοπιστία του λογιστικού της συστήματος, δεδομένου ότι οι λοιπές απαιτούμενες πληροφορίες (ημερομηνία έκδοσης παραστατικού, αύξων αριθμός παραστατικού κ.λπ.) τηρούνται σε άλλα αρχεία του ξενοδοχειακού προγράμματος μηχανογράφησης;

#### Απάντηση

Από λογιστική άποψη, το ερώτημα απαντάται από:

1. Την παράγραφο 10 του άρθρου 3 του νόμου 4308/2014. Συγκεκριμένα, η εν λόγω παράγραφος αναφέρει ότι «Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα ... και τηρεί:

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

2. Την παράγραφο 7 του άρθρου 5 του νόμου 4308/2014, που αναφέρει ότι «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) ...»

Περαιτέρω, η παράγραφος 5.7.3 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 και η ταυτόσημη και ταυτόσημη της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ ρητά αναφέρουν ότι «τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή

του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο.»

Συνεπώς αν κάθε συναλλαγή (παραστατικό), καταχωρείται σε αρχείο το οποίο μεταφέρεται συγκεντρωτικά σε άλλο αρχείο ή αρχεία (ανεξαρτήτως του πως ονομάζονται τα εν λόγω αρχεία στους διάφορους κλάδους των επιχειρήσεων) και υπάρχει ελέγξιμη αλληλουχία, η υποχρέωση που επιβάλλει ο νόμος εκπληρώνεται.

Για ενδεχόμενες φορολογικές πτυχές του ανωτέρω θέματος αρμόδιο είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

### **Υποχρέωση εφαρμογής των Διεθνή Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς**

*Αριθμ. πρωτ. 1020/23.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Η εταιρεία μας XXX1 με κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης προγραμμάτων υγείας ιδιωτικών ασφαλιστικών εταιρειών εξετάζει το κατά πόσον υποχρεούται να εφαρμόζει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς βάσει της διάταξης 1§3β. ν. 4308/2014. Πιο συγκεκριμένα:

Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανήκει κατά 78,4% στη γερμανική εταιρεία XXX2, η οποία δεν είναι εισηγμένη σε Χρηματιστήριο.

Η εταιρεία XXX2 ανήκει κατά 100% στην γερμανική εταιρεία XXX3, η οποία είναι αντασφαλιστική εταιρεία εισηγμένη σε Χρηματιστήριο.

Η XXX2 δεν ενοποιεί τα οικονομικά στοιχεία της XXX1 στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά τα οικονομικά στοιχεία της XXX2 ενοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της XXX3.

Η XXX3 έχει θυγατρική στην Ελλάδα την εταιρεία XXX4, η οποία είναι ασφαλιστική εταιρεία.

Ο κύκλος εργασιών, το σύνολο του ενεργητικού και ο αριθμός εργαζομένων της XXX1 δεν ξεπερνούν το 5% εκείνων της XXX3.

Τα ειδικότερα ερωτήματα μας είναι τα εξής:

1) Λογίζεται η XXX1 θυγατρική της XXX3 κατά την έννοια της παρ. 1§3β ν. 4308/2014;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο υπό 1 ερώτημα, αντιμετωπίζεται η XXX3 ως εισηγμένη εταιρεία στο πλαίσιο της 1§3β ν. 4308/2014 ή όχι, λαμβανομένου υπόψιν ότι η αναφερόμενη σε αυτήν Οδηγία 2004/39 εξαιρεί τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις του πεδίου εφαρμογής της.

3) Η φράση «ατομικά ή αθροιστικά» της 1§3β ν. 4308/2014 αναφέρεται στο σύνολο των θυγατρικών εταιρειών της ίδιας μητρικής που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, άρα για τον προσδιορισμό του 5% θα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας και τα οικονομικά δεδομένα της εταιρείας XXX4, ή αναφέρεται στα τρία κριτήρια (κύκλο εργασιών, σύνολο ενεργητικού, σύνολο προσωπικού);

4) Εάν η εταιρεία μας λογίζεται θυγατρική εισηγμένης σε οργανωμένη αγορά εταιρείας κατά την έννοια της 1§3β, ν. 4308/2014 και τα μεγέθη της αθροίζονται με εκείνα της έτερης θυγατρικής της ίδιας μητρικής στην Ελλάδα, θα πρέπει να εφαρμόζει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (εφόσον διαπιστώνεται αθροιστικώς υπέρβαση του ποσοστού 5%);

5) Διαφοροποιούνται τα ανωτέρω από το γεγονός ότι τα οικονομικά στοιχεία της XXX1 δεν ενοποιούνται από τις αναφερθείσες γερμανικές εταιρείες;

#### **Απάντηση**

1. Στους ορισμούς του Παραρτήματος Α του νόμου 4308/2014, ως θυγατρική οντότητα ορίζεται η οντότητα που ελέγχεται από μια μητρική οντότητα άμεσα ή έμμεσα, σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ.

2. Στο κείμενο της παραγράφου 3(β) του νόμου πάντως δεν γίνεται ρητή αναφορά σχετικά με

την υποχρέωση οντότητας που είναι έμμεσα θυγατρική εισηγμένης.

3. Το ερώτημα δεν αφορά αμιγώς ερμηνεία λογιστικού κανόνα και κρίνουμε σκόπιμη την από μέρους σας υποβολή ερωτήματος προς τη Διεύθυνση Εταιρειών και ΓΕ.ΜΗ. του Υπουργείου Ανάπτυξης.

#### **Ψηφιοποίηση παραστατικών**

*Αριθμ. πρωτ. 1029/17.5.2016*

##### **Ερώτημα**

Οι υπάλληλοι της εταιρίας μας διενεργούν συχνά επαγγελματικά ταξίδια στα οποία προβαίνουν σε σχετικές δαπάνες για τις οποίες προσκομίζουν τα παραστατικά στο λογιστήριο προκειμένου να καταχωρηθούν στα λογιστικά αρχεία της εταιρίας μας.

Το ερώτημα είναι αν υπάρχει η δυνατότητα, στο πλαίσιο των ΕΛΠ, να μην προσκομίζονται τα παραστατικά (τιμολόγια και ΑΛΠ) σε έντυπη μορφή, αλλά να ψηφιοποιούνται από τους υπαλλήλους (πχ μέσω smartphone) και στη συνέχεια να αποστέλλονται στην εταιρία μας, χωρίς να λαμβάνονται ούτε να φυλάσσονται σε έντυπη μορφή.

##### **Απάντηση**

Από λογιστική σκοπιά, οι επιχειρήσεις δεν έχουν υποχρέωση να φυλάσσουν στο αρχείο τους τα πρωτότυπα παραστατικά σε έντυπη μορφή. Υποχρεούνται όμως:

(α) να διαθέτουν σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου (άρθρο 7), και

(β) να έχουν σε λειτουργία κατάλληλες δικλίδες αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και για την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής (άρθρο 5 παράγραφος 7).

#### **Τήρηση Σχεδίου Λογαριασμών Ν. 4308/2014**

*Αριθμ. πρωτ. 1059/1.6.2016*

##### **Ερώτημα**

Από σχετικά δημοσιεύματα σε διάφορες ιστοσελίδες, δημιουργείται σύγχυση ως προς την εφαρμογή του λογιστικού σχεδίου βάσει των Ε.Λ.Π. Συγκεκριμένα αναφέρονται στην επιλεκτική εφαρμογή σχεδίου λογαριασμών ανάλογα με τις ανάγκες της οντότητας ανεξάρτητα από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 και τις σχετικές εγκυκλίους που έχουν εκδοθεί.

Κατόπιν τούτου ερωτάται.

Είναι υποχρεωτική η τήρηση της περιγραφής και των κωδικών των λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου για τις οντότητες που αναφέρει ο Ν. 4308/2014.

##### **Απάντηση**

1. Τα θέματα του τηρούμενου λογιστικού σχεδίου προβλέπονται από τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 3 του νόμου 4308/2014. Βάσει αυτών, η οντότητα μπορεί είτε να συνεχίσει να τηρεί το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ, είτε να εφαρμόσει το σχέδιο λογαριασμών του Ν. 4308/2014.

2. Οι κωδικοί αριθμοί δεν είναι υποχρεωτικοί σε κανένα σχέδιο, μπορούν να τίθενται ελεύθερα από την επιχείρηση, εάν δεν επιθυμεί να χρησιμοποιεί τους κωδικούς που προβλέπονται από τα δύο σχέδια.

3. Υποχρεωτικής εφαρμογής είναι η ονοματολογία, ο βαθμός ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών καθώς και το περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται από το συνδυασμό των ορισμών του Παραρτήματος Α με τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β του νόμου.

4. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παραρτήματος Γ (Σχέδιο Λογαριασμών), η οντότητα δύ-

ναται να προσθέτει λογαριασμούς ή υπολογισμούς ή μπορεί να χρησιμοποιεί το ευρύτερο λογιστικό-πληροφοριακό της σύστημα για την παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών, ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών και αναγκών της.

5. Στην παράγραφο Γ.3.1 της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ γίνεται δεκτό ότι «τα σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα έχουν τη δυνατότητα οργάνωσης και συγκέντρωσης των αναλυτικών δεδομένων του λογιστικού συστήματος με περισσότερους αλλά πάντως ισοδύναμους τρόπους σε σχέση με το σχέδιο λογαριασμών του παρόντος νόμου, λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας και τις ανάγκες πληροφόρησης της διοίκησης μιας οντότητας ή πρόσθετες απαιτήσεις της νομοθεσίας (π.χ. φορολογική ή ασφαλιστική νομοθεσία)». Στην παράγραφο αυτή παρατίθεται παράδειγμα ισοδύναμης εναλλακτικής ιεραρχικής ανάλυσης του σχεδίου λογαριασμών.

6. Ως παράδειγμα της παρεχόμενης δυνατότητας οργάνωσης του σχεδίου λογαριασμών στα πλαίσια των ΕΛΠ, στο σχέδιο λογαριασμών του Ν. 4308/2014 υπάρχει ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός «Γη», ο οποίος μπορεί να αναλύεται ελεύθερα σε οικόπεδα, κτήματα, βοσκοτόπια, γήπεδα κλπ. Εάν η οντότητα έχει μόνο οικόπεδα, μπορεί να χρησιμοποιήσει ως πρωτοβάθμιο λογαριασμό του τηρούμενου σχεδίου τον τίτλο «Οικόπεδα», δεδομένου ότι ο εν λόγω λογαριασμός καλύπτει τις απαιτήσεις του νόμου αναφορικά με το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης καθώς και το περιεχόμενο βάσει των ορισμών του Παραρτήματος Α και των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β. Ο κωδικός αριθμός του λογαριασμού μπορεί να είναι είτε ο προβλεπόμενος από το ΕΓΛΣ, είτε από το σχέδιο λογαριασμών του Ν. 4308/2014, είτε να τεθεί από την επιχείρηση βάσει δικής της ανάπτυξης κωδικών του σχεδίου λογαριασμών.

**Ποια θεωρείται «μητρική εταιρεία» αναφορικά με τη διάταξη του Νόμου 4308 άρθρο 1 παρ. 3β.;**

*Αριθμ. πρωτ. 1078/1.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Η Εταιρεία Α, η οποία έχει χαρακτηριστεί ως μεσαίου μεγέθους για την μετάβαση στα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα (Ε.Λ.Π.), εξετάζει το κατά πόσο υποχρεούται να εφαρμόσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), βάσει της διάταξης του Νόμου 4308 άρθρο 1 παρ. 3β.

Πιο συγκεκριμένα:

1. Το μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρείας ανήκει κατά 100% στην αλλοδαπή εταιρεία Β («μητρική εταιρεία»), η οποία έχει έδρα σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ωστόσο δεν είναι εισηγμένη σε κάποια οργανωμένη αγορά.

2. Η μητρική εταιρεία Β με τη σειρά της ανήκει κατά 100% στην αλλοδαπή εταιρεία Γ, η οποία είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο του Παρισιού και είναι η τελική μητρική («Ultimate Parent Company») του Ομίλου Γ. Επισημαίνεται ότι η τελική μητρική Γ είναι εταιρεία συμμετοχών.

3. Τα οικονομικά στοιχεία τόσο της Α όσο και της Β ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τελικής μητρικής εταιρείας Γ, που συντάσσονται στη Γαλλία, χωρίς ενδιάμεση ενοποίηση.

4. Ο κύκλος εργασιών, το σύνολο του ενεργητικού αλλά και ο αριθμός των εργαζομένων της Α υπερβαίνουν το 5% των αντίστοιχων στοιχείων τόσο της μητρικής εταιρείας Β όσο και της τελικής μητρικής εταιρείας Γ.

Κατά συνέπεια το ειδικότερο ερώτημα μας είναι:

Ποια εταιρεία θεωρείται τελικά ότι είναι η μητρική της Εταιρείας Α όπως ορίζεται στον νόμο 4308 άρθρο 1 παρ. 3β.; Εάν θεωρηθεί ότι είναι η άμεσα μητρική της (εταιρεία Β), τότε η Εταιρεία θα πρέπει να συντάξει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της για τη χρήση που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2015, με βάσει τα Ε.Λ.Π., ενώ σε αντίθετη περίπτωση (εταιρεία Γ) θα πρέπει να

εφαρμόσει τα Δ.Π.Χ.Α..

#### **Απάντηση**

1. Στους ορισμούς του Παραρτήματος Α του νόμου 4308/2014, ως θυγατρική οντότητα ορίζεται η οντότητα που ελέγχεται από μια μητρική οντότητα άμεσα ή έμμεσα, σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ.

2. Στο κείμενο της παραγράφου 3(β) του νόμου πάντως δεν γίνεται ρητή αναφορά σχετικά με την υποχρέωση οντότητας που είναι έμμεσα θυγατρική εισηγμένης.

3. Το ερώτημα δεν αφορά αμιγώς ερμηνεία λογιστικού κανόνα και κρίνουμε σκόπιμη την από μέρους σας υποβολή ερωτήματος προς τη Διεύθυνση Εταιρειών και ΓΕ.ΜΗ. του Υπουργείου Ανάπτυξης

**Ερώτημα σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 από τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και την υποχρέωση ή όχι εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς**

*Αριθμ. πρωτ. 1083/1.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Το Εποπτικό Συμβούλιο κατά την υπ αριθμ. Η' 28/3α/18.5.2016 συνεδρίασή του και κάνοντας αποδεκτή την γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. αποφάσισε όπως σας υποβάλει το κατωτέρω ερώτημα: Λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:

- Σύμφωνα με την παράγραφο 3 (α) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος υποχρεούνται σε σύνταξη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Δ.Π.Χ.Α. για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

- Σύμφωνα με το παράρτημα Α του νόμου, στον ορισμό των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος περιλαμβάνονται οι «ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις των περιπτώσεων 5 και 6 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου σχετικά με τις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012.»

- Σύμφωνα με τις περιπτώσεις 5 και 6 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013, «ως ασφαλιστική επιχείρηση νοείται η ασφαλιστική επιχείρηση όπως ορίζεται στο άρθρο 13 σημείο 1) της οδηγίας 2009/138/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 25ης Νοεμβρίου 2009, σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριοτήτων ασφάλισης και αντασφάλισης (Φερεγγυότητα ΙΙ) και «ως αντασφαλιστική επιχείρηση νοείται η αντασφαλιστική επιχείρηση όπως ορίζεται στο άρθρο 13 σημείο 4) της οδηγίας 2009/138/ΕΚ.»

Το άρθρο 13 στο σημείο 1) της οδηγίας 2009/138/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ορίζει την ασφαλιστική επιχείρηση ως την «επιχείρηση πρωτασφάλισης ζωής ή ζημιών που έχει λάβει άδεια λειτουργίας σύμφωνα με το άρθρο 14» και στο σημείο 4) ορίζει την αντασφαλιστική επιχείρηση ως την «επιχείρηση η οποία έχει λάβει άδεια σύμφωνα με το άρθρο 14 για την άσκηση δραστηριοτήτων αντασφάλισης». Η παράγραφος 1 του άρθρου 14 αναφέρει πως «Η ανάληψη δραστηριότητας πρωτασφάλισης ή αντασφάλισης, καλυπτόμενης από την παρούσα οδηγία, υπόκειται σε προηγούμενη χορήγηση άδειας.» Η παράγραφος 2 του άρθρου 14 αναφέρει πως « Η αναφερόμενη στην παράγραφο 1 άδεια ζητείται από τις εποπτικές αρχές του κράτους μέλους καταγωγής από τις: α) επιχείρηση που εγκαθιστά την έδρα της στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους, ή β) ασφαλιστική επιχείρηση η οποία, αφού λάβει άδεια σύμφωνα με την παράγραφο 1, επιθυμεί να εκτείνει τις δραστηριότητες της στο σύνολο ενός ασφαλιστικού κλάδου ή σε ασφαλιστικούς κλάδους, άλλους από εκείνους για τους οποίους διαθέτει ήδη άδεια.»

- Η παράγραφος 1.3.1 του άρθρου 1 της Λογιστικής Οδηγίας, σχετικά με την εφαρμογή του



ν.4308/2014 [ΠΟΛ.1003/31.12.2014], διευκρινίζει πως «το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα όντας τμήμα μια αλλοδαπής τράπεζας που λειτουργεί υπό την πλήρη εποπτεία των αρχών της χώρας της. Εκ του λόγου αυτού δεν υποχρεούται σε εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, αλλά μπορεί να τα εφαρμόζει εναλλακτικά της εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του παρόντος νόμου.»

- Στο ν.4308/2014 δεν περιλαμβάνονται συγκεκριμένες διατάξεις για το λογιστικό χειρισμό των ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

- Η παράγραφος 7 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014 αναφέρει πως «Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.»

Από την 1η Ιανουαρίου 2016 με τη ψήφιση του ν. 4364/2016 «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στην Οδηγία 2009/138/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 25ης Νοεμβρίου 2009, σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριοτήτων ασφάλισης και αντασφάλισης (Φερεγγυότητα ΙΙ), στα άρθρα 2 και 8 της Οδηγίας 2014/51/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014», έχει καταργηθεί το ν.δ. 400/1970 (περί Ιδιωτικής Επιχειρήσεως Ασφαλίσεως) όπως ίσχυε με τις σχετικές τροποποιήσεις, συμπληρώσεις και αντικαταστάσεις διατάξεών του το οποίο, μεταξύ άλλων, καθόριζε τους κανόνες σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Το ερώτημα που ανακύπτει είναι κατά πόσο τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών ασφαλιστικών επιχειρήσεων υποχρεούνται σε εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.. Σύμφωνα με τη διευκρίνηση που παρέχεται από την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 για τα υποκαταστήματα της αλλοδαπής τράπεζας και τη σχετική αιτιολογία πως τα εν λόγω υποκαταστήματα δεν έχουν αυτοτελή νομική προσωπικότητα, το ίδιο συμπέρασμα θα μπορούσε να εφαρμοστεί και στην περίπτωση των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών ασφαλιστικών επιχειρήσεων. Εξαιτίας όμως της απουσίας πλαισίου λογιστικών αρχών για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια στο ν.4308/2014 και της κατάργησης του ν.δ. 400/1970 προκύπτει πρακτική δυσκολία εφαρμογής των Ε.Λ.Π.. Ως εκ τούτου θεωρούμε πως θα ήταν εύλογο να διευκρινιστεί ότι τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών επιχειρήσεων υποχρεούνται σε εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.

Λόγω των ανωτέρω προβληματισμών, σας παρακαλούμε όπως μας διευκρινίσετε, σε περίπτωση που τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών επιχειρήσεων δεν υποχρεούνται σε εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., ποιες λογιστικές αρχές θα πρέπει να εφαρμοστούν σχετικά με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια εάν ένα υποκατάστημα αλλοδαπής ασφαλιστικής και αντασφαλιστικής επιχειρήσεως συντάξει τις χρηματοοικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

#### **Απάντηση**

Στην παράγραφο 1.3.1 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ορίζεται ότι «Αναφορικά με το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα, διευκρινίζεται ότι αυτό (το υποκατάστημα) δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα όντας τμήμα μιας αλλοδαπής τράπεζας που λειτουργεί υπό την πλήρη εποπτεία των αρχών της χώρας της. Εκ του λόγου αυτού δεν υποχρεούται σε εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, αλλά μπορεί να τα εφαρμόζει εναλλακτικά της εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του παρόντος νόμου.»

Η εν λόγω πρόβλεψη έχει προφανώς αναλογική ισχύ και για τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Αναφορικά με τα υπόλοιπα θέματα που τίθενται στο ερώτημα, πρέπει να αναφερθεί ότι ο νόμος

4308/2014 καλύπτει την λογιστική των ασφαλιστηρίων συμβολαίων μέσω δύο διατάξεων:

(α) της παραγράφου 7 του άρθρου 17 η οποία ορίζει ότι «οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο».

Η πρόβλεψη αυτή επεξηγείται περαιτέρω από την παράγραφο 17.7.1 της ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014, στην οποία αναφέρεται ότι η «προαιρετική αυτή διάταξη (του νόμου), εισάγει μια σημαντική ρύθμιση στο Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο, αφού οι υποκείμενες οντότητες αποκτούν πρόσβαση στο πλέον αξιόπιστο και ευρέως χρησιμοποιούμενο λογιστικό πλαίσιο παγκοσμίως, τα Δ.Π.Χ.Α., για θέματα που ρυθμίζονται συνοπτικά από το νόμο. Πρέπει να αναφερθεί ότι οι διατάξεις της Οδηγίας 34/2013 που ενσωματώνονται στο νόμο είναι γενικά συμβατές με τα Δ.Π.Χ.Α. Άλλωστε, οι ρυθμίσεις της σχετικής λογιστικής Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης ευθυγραμμίζονται τακτικά (συνήθως ανά πενταετία), ώστε να μην αποκλίνουν ουσιωδώς από τα ταχέως εξελισσόμενα Δ.Π.Χ.Α.. Πάντως, στην πράξη και για την συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων δεν θα απαιτηθεί καθόλου ή θα απαιτηθεί ελάχιστη προσφυγή στις προβλέψεις των Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες είναι πολύπλοκες και απαιτούν βαθιά σχετική γνώση και εμπειρία, για την εφαρμογή τους. Η πρόνοια του νόμου για δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη σε μεγάλες και με πολύπλοκες δραστηριότητες επιχειρήσεις [η ασφαλιστική δραστηριότητα είναι πολύπλοκη] και για σύνθετα λογιστικά θέματα, όπως τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία (ιδιαίτερα τα στοιχεία αντιστάθμισης), οι αναβαλλόμενοι φόροι, η κεφαλαιοποίηση των τόκων, τα προγράμματα καθορισμένων παροχών που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, και οι διαδικασίες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων».

(β) των παραγράφων 11-14 του άρθρου 22 του νόμου που αναφέρεται στις προβλέψεις, δεδομένου ότι το σημαντικότερο μέρος της λογιστικής των ασφαλιστηρίων συμβολαίων, αφορά τις προκύπτουσες από αυτά ασφαλιστικές προβλέψεις. Στις παραγράφους 22.11.2 και 22.12.1 της ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ, που αναλύουν περαιτέρω τις εν λόγω παραγράφους, αναφέρεται ότι «το ποσό των προβλέψεων προσδιορίζεται ως η βέλτιστη εκτίμηση. Η αναφορά στο νόμο του διεθνούς όρου (βέλτιστη εκτίμηση) υποδηλώνει ότι απαιτείται στάθμιση όλων των σημαντικών ενδεχόμενων βάσει πιθανότητας επέλευσης».

Βάσει αυτών των διατάξεων και της ερμηνείας τους, προκύπτει σαφώς ότι οι ασφαλιστικές προβλέψεις που προκύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια λογίζονται βάσει της βέλτιστης εκτίμησης, όπως ισχύει διεθνώς για τέτοιου είδους συναλλαγές και γεγονότα και προβλέπεται γενικώς από τα εκάστοτε ΔΠΧΑ.

Πρέπει να σημειωθεί πάντως, ότι η λογιστική των ασφαλιστικών επιχειρήσεων έχει σημαντικές ιδιαιτερότητες και σε άλλα θέματα όπως:

(ι) τα περιουσιακά στοιχεία και ιδίως τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αλλά και τα ακίνητα, που είναι σε ασφαλιστική τοποθέτηση (κάλυψη ασφαλιστικών προβλέψεων), τα οποία βάσει των πρακτικών του κλάδου επιμετρώνται σε εύλογες αξίες, ώστε να αντικρύζονται και να συγκρίνονται με τις ασφαλιστικές προβλέψεις, ιδιαίτερα δε υπό το νέο Ευρωπαϊκό πλαίσιο της Φερεγγυότητας ΙΙ.

(ιι) τα θέματα των γνωστοποιήσεων/πρόσθετων πληροφοριών του Προσαρτήματος που αφορούν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Για τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία υπό (ι) ανωτέρω, από το Ν. 4308/2014, η εύλογη αξία επιτρέπεται ως εναλλακτική μέθοδος και ως εκ τούτου, εφαρμογή των ΕΛΠ, μπορεί να σημαίνει επιμέτρηση όλων αυτών των στοιχείων στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης που είναι η βασική μέθοδος.

Αναφορικά με τις γνωστοποιήσεις υπό (ιι) ανωτέρω, ο νόμος 4308/2014, ως πλαίσιο εύλογης



παρουσίασης, παρέχει τη δυνατότητα παροχής πρόσθετων πληροφοριών, πέραν αυτών που επιβάλλει, αλλά δεν τις απαιτεί.

Βασιζόμενοι στην ανωτέρω ανάλυση, πιστεύουμε ότι βαρύνουσα άποψη αναφορικά με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς από τις εν λόγω οντότητες έχει η εποπτική αρχή τους (ΔΕΙΑ).

### **Βιβλίο απογραφής και ισολογισμών**

*Αριθμ. πρωτ. 1128/1.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Στα προηγούμενα χρόνια πριν τα ΕΛΠ, στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών, γραφόταν η απογραφή, ο ισολογισμός, τα αποτελέσματα και η γενική εκμετάλλευση. Με τα ΕΛΠ γράφονται πάλι τα ίδια; Και αν ναι, ο ισολογισμός θα συνταχθεί όπως παλιά ή με βάση τα υποδείγματα των ΕΛΠ; Θα είναι αντιγραφή δηλαδή αυτού που θα υποβληθεί στο ΓΕΜΗ;

#### **Απάντηση**

1. Τα θέματα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων, ένα εκ των οποίων είναι και το «βιβλίο απογραφών και ισολογισμού» του πλαισίου που ίσχυε πριν τη θέση σε ισχύ του ν. 4308/2014, καθορίζονται από το άρθρο 4 του νόμου 4308/2014.

2. Τα θέματα της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος (συμφωνίες και επαληθεύσεις των λογιστικών αρχείων με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τις σχετικές δηλώσεις (για φορολογικούς σκοπούς, σκοπούς ασφαλιστικών οργανισμών κλπ), ρυθμίζονται από το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014.

3. Τα θέματα της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθορίζονται από το άρθρο 16 και τα σχετικά υποδείγματα του Παραρτήματος Β του νόμου 4308/2014. Συνεπώς, τα υποδείγματα του Ε.Γ.Λ.Σ. έχουν καταργηθεί.

4. Ο νόμος 4308/2014 δεν απαιτεί τη σύνταξη «Κατάστασης λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης» (έχει καταργηθεί).

5. Για τα θέματα των δημοσιεύσεων το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

### **Τρόπος έκδοσης δ.α. κατά την παραλαβή ακατάλληλων εμπορευμάτων από χωματερή (χαδα) ή κάδους απορριμμάτων με σκοπό την πώληση προς ανακύκλωση**

*Αριθμ. πρωτ. 1139/1.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Η εταιρεία μας δραστηριοποιείται στον κλάδο συλλογής χρησιμοποιημένων ορυκτελαίων με σκοπό την πώληση σε εταιρείες ανακύκλωσης. Θέλουμε να συλλέξουμε χρησιμοποιημένα ορυκτέλαια που έχουν απορριφθεί σε κάδους σκουπιδιών και σε χωματερές από αγνώστους.

Η δραστηριότητα αυτή δεν υπάγεται στις εξαιρέσεις του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση 4 της Λογιστικής Οδηγίας διότι τα χρησιμοποιημένα ορυκτέλαια έχουν αξία για αυτόν που τα συλλέγει.

Πως θα εκδώσουμε Δ.Α. τη στιγμή που δεν υπάρχει ιδιοκτήτης των αποθεμάτων άρα και αποστολέας;

#### **Απάντηση**

Από λογιστική σκοπιά, τα συλλεγόμενα αγαθά, εφόσον προορίζονται για μεταπώληση, αποτελούν αποθέματα για την επιχείρηση και αναγνωρίζονται με βάση το κόστος κτήσης τους που περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών μέχρις ότου φθάσουν στην παρούσα θέση και κατάστασή τους, βάσει του άρθρου 20 του νόμου 4308/2014. Για τη διακίνησή τους εφαρμόζεται η τεκμηρίωση της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του νόμου 4308/2014, με τρόπο που να καθίστανται δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Για παράδειγμα η οντότητα μπορεί να διακινεί τα εν λόγω αποθέματα με παραστατικά επί των

οποίων θα αναφέρει τα στοιχεία της, το χώρο συλλογής τους, τη συσκευασία τους, τα τεμάχια, τον τρόπο διακίνησης και αναφορά ότι η ποσότητα θα οριστικοποιηθεί με την μεταφορά τους στις εγκαταστάσεις της.

Στις εγκαταστάσεις της, θα οριστικοποιηθεί η ποσότητα και η συσκευασία και όλα τα σχετικά παραστατικά θα αρχειοθετηθούν με τρόπο που θα επιτρέπει όλες τις σχετικές επαληθεύσεις. Για τις πτυχές του θέματος που αφορούν τη φορολογική διοίκηση, αρμόδιο είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

### **Εφαρμογή ΔΠΧΑ σε θυγατρικές συνεταιριστικών τραπεζών**

*Αριθμ. πρωτ. 1156/1.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Πιστωτικό ίδρυμα με νομική μορφή Συνεταιρισμού Περιορισμένης Ευθύνης (πελάτης μας) τα μερίδια ή άλλες κινητές αξίες του οποίου δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ (και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης), υποχρεούται σε σύνταξη των χρηματοοικονομικών του καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, βάσει της περίπτωσης ή της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014.

Το Πιστωτικό Ίδρυμα συμμετέχει στο κεφάλαιο άλλων οντοτήτων και είναι μητρική οντότητα αυτών.

Ερωτάται αν η υποχρέωση για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, επεκτείνεται και για τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών οντοτήτων;

#### **Απάντηση**

Βάσει του άρθρου 1 παρ. 3β του νόμου 4308/2014 υποχρέωση για σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει των ΔΠΧΑ έχουν μόνο οι θυγατρικές που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικές οντότητας, οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.

Συνεπώς οι οντότητες που περιγράφονται στο ερώτημα δεν έχουν τέτοια υποχρέωση.

### **Προσδιορισμός των ιδίων κεφαλαίων και της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών Α.Ε.**

*Αριθμ. πρωτ. 1158/1.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Το θέμα αφορά τον «σωστό» προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και χρήσης, των ιδίων κεφαλαίων και της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών Α.Ε. για τις χρήσεις 2010-2014 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Στην περίπτωση μας, στους ισολογισμούς των χρήσεων 2010-2014 υπάρχουν παρατηρήσεις ορκωτών ελεγκτών που αναφέρονται σε μη σχηματισμό προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, μη σχηματισμό προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία και άλλα λογιστικά γεγονότα που επηρεάζουν αρνητικά τόσο τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και χρήσης όσο και στα Ίδια Κεφάλαια της εταιρείας και συνεπώς και την εσωτερική λογιστική αξία της μετοχής. Αν είχαν λογιστικοποιηθεί οι παραπάνω παρατηρήσεις, σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, τα σχετικά έξοδα θα έπρεπε να αναμορφωθούν φορολογικά οπότε δεν

επηρεάζεται το ποσό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος του Νομικού Προσώπου.

Λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980) που ίσχυε μέχρι 31.12.2014, τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές και τις ισχύουσες λογιστικές πρακτικές, σας παρακαλούμε να μας απαντήσετε εάν για τον προσδιορισμό της λογιστικής καθαρής θέσης μιας εταιρείας, και συνεπώς της εσωτερικής λογιστικής αξίας της μετοχής, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η επίδραση των παρατηρήσεων των Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών τόσο στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και χρήσης όσο και στα Ίδια Κεφάλαια. Δηλαδή εάν από τα ποσά των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να αφαιρούνται τα ποσά των παρατηρήσεων των Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών.

Επίσης σας παρακαλούμε να μας γνωρίσετε αν για την τεκμηρίωση των προσαρμογών των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων επαρκεί σχετική έκθεση των Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών ή εάν οι οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων αυτών πρέπει να ξαναδημοσιευθούν με τα προσαρμοσμένα, από τις παρατηρήσεις των Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών, κονδύλια.

#### **Απάντηση**

Το ΕΓΛΣ έχει πάψει να ισχύει για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31.12.2014, βάσει του άρθρου 38 του νόμου 4308/2014 και συνεπώς δεν μπορεί να γίνεται επίκληση των προβλέψεων του για ετήσιες χρήσεις που αρχίζουν μετά την 31.12.2014.

Βάσει της παραγράφου 4 του άρθρου 5 του νόμου 4308/2014, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από τη διοίκηση της οντότητας βάσει του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς εν προκειμένω των ΕΛΠ ή των ΔΠΧΑ, αν η οντότητα τα εφαρμόζει υποχρεωτικά ή προαιρετικά και υπογράφονται από αυτή.

Οι ορκωτοί ελεγκτές διενεργούν τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει των ΔΕΠ (Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων) και εκφράζουν γνώμη για το αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί βάσει του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, δηλαδή των ΕΛΠ ή των ΔΠΧΑ κατά περίπτωση και όχι των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας οι οποίες μπορεί να διαφέρουν από τις λογιστικές διατάξεις. Εξυπακούεται ότι από τον έλεγχο εξετάζεται και αν η οντότητα εφαρμόζει τις φορολογικές διατάξεις, δηλαδή αν προσδιορίζει ορθά και αποδίδει τα σχετικά ποσά φόρων, διότι ο μη ορθός προσδιορισμός τους και η μη απόδοσή τους επηρεάζει την ορθότητα της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει του ισχύοντος λογιστικού πλαισίου.

Τα αποτελέσματα χρήσης καθώς και η λογιστική καθαρή θέση της οντότητας, προσδιορίζονται από τον νόμιμα συνταγμένο ισολογισμό. Εφόσον υπάρχουν παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών που αφορούν παραβίαση του λογιστικού πλαισίου και δεν αμφισβητούνται από τη διοίκηση της οντότητας, οι επιπτώσεις τους λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της λογιστικής καθαρής θέσης και των αποτελεσμάτων. Η αρχή αυτή ίσχυε και στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ.

#### **Τεκμαρτά έσοδα και έξοδα**

*Αριθμ. πρωτ. 1239/23.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Παρακαλούμε να μας γνωρίσετε εάν για τα τεκμαρτά έσοδα και έξοδα από ιδιόχρηση ακινήτων πρέπει προς τεκμηρίωση να διενεργείται λογιστική εγγραφή τόσο στα απλογραφικά όσο και στα διπλογραφικά βιβλία.

#### **Απάντηση**

1. Από λογιστική σκοπιά, τα τεκμαρτά έσοδα / έξοδα από ιδιόχρηση δεν επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, και αυτό αφορά τόσο τα διπλογραφικά βιβλία όσο και τα απλογραφικά βιβλία (ατομικής επιχείρησης ή εταιρείας). Τα σχετικά ποσά δε λαμβάνονται υπόψη (συμψηφίζονται μεταξύ τους) και συνεπώς δεν διογκώνουν ούτε τα έξοδα ούτε τα έσοδα.

2. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα από ιδιοκατοίκηση έχουν λογιστική βάση 0 (μηδέν) και φορολογική βάση το ποσό που προκύπτει από τη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 39, ν. 4172/2013).

3. Βάσει της περ. (γ) του άρθρου 22 του νόμου 4172/2013, η έκπτωση δαπανών κατά τον προσδιορισμό εισοδήματος, προϋποθέτει ότι οι δαπάνες αυτές «εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

4. Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή ο τρόπος με τον οποίο «εγγράφονται» οι δαπάνες στην διατύπωση του ν. 4172/2013 υπό (3) ανωτέρω, εξειδικεύεται στο ν. 4308/2014. Βάσει της παρ. 5 του άρθρου 3 του εν λόγω νόμου, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική, όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Περαιτέρω, βάσει της παρ. 3.5.1 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014, η παρακολούθηση της λογιστικής / φορολογικής βάσης (κατά περίπτωση) «δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων».

5. Βάσει του σημείου (4) ανωτέρω, εφόσον τηρούνται οι αναφερόμενες εκεί προϋποθέσεις, η επιλογή του τρόπου παρακολούθησης των τεκμαρτών εξόδων και εσόδων ιδιόχρησης ακινήτων επαφίεται σε απόφαση της οντότητας, χωρίς να απαιτείται για τη φορολογική βάση η εγγραφή σε κάποιο ημερολόγιο ή στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Η καταγραφή των σχετικών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3, κλπ.), τα οποία συνιστούν μέρος των λογιστικών αρχείων κατά το νόμο 4308/2014 είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης δεδομένου ότι διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

6. Εάν η οντότητα επιθυμεί να παρακολουθεί τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα ιδιόχρησης ακινήτων μέσω του σχεδίου λογαριασμών της, μπορεί να χρεώνεται κατάλληλος υπολογαριασμός τεκμαρτού εξόδου των ενοικίων (του κωδ. 62.04 στο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ ή του 64.05 στα ΕΛΠ), με πίστωση του λογαριασμού του τεκμαρτού εσόδου (υπολογαριασμός του κωδ. 75 στο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ ή του 71.04 στα ΕΛΠ). Οι σχετικοί λογαριασμοί ωστόσο απαλείφονται για σκοπούς σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν αντίστοιχα τα σχετικά έσοδα και έξοδα.

## Αμοιβαία Κεφάλαια

Αριθμ. πρωτ. 1243/23.6.2016

### Ερώτημα

Παρακαλούμε να μας γνωρίσετε, το συντομότερο δυνατόν, εάν στο πλαίσιο του νόμου 4308/2014, εξακολουθεί να είναι σε ισχύ η Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ του 2009, αναφορικά με τους εφαρμοστέους κανόνες για τα αμοιβαία κεφάλαια.

### Απάντηση

1. Βάσει της παραγράφου 9 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ):

α) Επιμετρούν το ενεργητικό τους που αναφέρεται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 59 του ν. 4099/2012 (παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 της Οδηγίας 2009/65/ΕΚ) στην εύλογη αξία του. Ο προσδιορισμός των εύλογων αξιών και οι σχετικές γνωστοποιήσεις γίνονται βάσει των Δ.Π.Χ.Α..

β) ...

2. Το ΔΠΧΑ 13 με τον τίτλο «Επιμέτρηση εύλογης αξίας», που είναι υιοθετημένο από την Ευ-

## ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.

ρωπαϊκή Ένωση το 2012 και έχει ισχύ από την 01.01.2013, παρέχει εκτεταμένη καθοδήγηση σχετικά με τις εύλογες αξίες και τις απαιτούμενες για αυτές γνωστοποιήσεις,

3. Με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 (άρθρο 38), η Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ του 2009 αναφορικά με τους εφαρμοστέους κανόνες για τα αμοιβαία κεφάλαια, έπαυσε να ισχύει από την 01.01.2015.

### Κατηγορίες Οντοτήτων

Αριθμ. πρωτ. 1252/23.6.2016

#### Ερώτημα

Σας παρακαλώ πολύ, επιβεβαιώστε την κατηγορία οντοτήτων στην οποία θα ενταχθούν οι παρακάτω εταιρείες για το 2015:

2015	2014	2013	2012	2011
ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ
ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ

Εάν δηλαδή υπάρχει μεταβολή στην κατηγορία οντότητας στις χρήσεις 2013-2014, για να την εντάξω ορθά στο 2015, τι πρέπει να ελέγξω;

#### Απάντηση

Βάσει των κριτηρίων του άρθρου 2 του ν. 4308/2014 και των οριζόμενων στη σχετική Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ (ταυτόσημα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014), για την ταξινόμηση των υποκειμένων οντοτήτων κατά μέγεθος το έτος 2015 λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά τα έτη 2013 και 2014. Συνεπώς ο πίνακας έχει ως εξής:

2015	2014	2013
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΜΙΚΡΗ
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ

### Οικονομικές Καταστάσεις Υποκ/τος Αλλοδαπής Εταιρείας

Αριθμ. πρωτ. 1265/23.6.2016

#### Ερώτημα

Παρακαλούμε να μας διευκρινίσετε τα παρακάτω.

Η Εταιρεία, μας είναι Υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας, με υποχρέωση πλήρους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

1. Οι οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2015 θα συνταχθούν σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ;
2. Υπάρχει υποχρέωση σύνταξης Σημειώσεων (προσαρτήματος).

#### Απάντηση

Η επιχείρησή σας, συντάσσει τις προβλεπόμενες από το άρθρο 16 του νόμου 4308/2014

καταστάσεις, βάσει των υποδειγμάτων του παραρτήματος Β των ΕΛΠ, ανάλογα με το μέγεθος της που καθορίζεται στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου. Η σύνταξη προσαρτήματος προβλέπεται για κάθε κατηγορία μεγέθους οντότητας, βάσει του άρθρου 29, ενώ το άρθρο 30 προνοεί για σχετικές απαλλαγές.

### **Υπογραφή ή μη όλων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από λογιστή**

*Αριθμ. πρωτ. 1288/23.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Θα ήθελα, σας παρακαλώ, να με ενημερώσετε αν σε πολύ μικρή οντότητα (ατομική επιχείρηση) παροχής υπηρεσιών με χειρόγραφα απλογραφικά βιβλία και ακαθάριστα έσοδα κάτω των 10.000 € και ως εκ τούτου απαλλασσόμενη από ΦΠΑ, τη λογιστική παρακολούθηση της οποίας έχει ο ίδιος ο επιχειρηματίας θα πρέπει:

1. Τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (προσάρτημα, κατάσταση αποτελεσμάτων (Β6) -περιλαμβανομένης και της φορολογικής αναμόρφωσης, αν και δεν ξέρω αν αυτό είναι δικό σας θέμα-) να τις υπογράφει υποχρεωτικά λογιστής (ή μόνο ο επιχειρηματίας), δεδομένου ότι η παράγραφος 4 του άρθρου 5 αναφέρει: «Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.»

Η φράση «σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία» μήπως αναφέρεται στην υποχρεωτική υπογραφή σε περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα από 100.000 € για εμπορία και 50.000 € για παροχή υπηρεσιών;

2. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων (Β6), στο σημείο που αναφέρονται οι φόροι, περιλαμβάνεται και το τέλος επιτηδεύματος ή μόνο ο φόρος εισοδήματος (26%);

3. Με την επιφύλαξη αν το ερώτημα αυτό άπτεται ή όχι της δικής σας αρμοδιότητας, στο Ε3 της φορολογικής δήλωσης, στον κωδικό που ρωτά αν τα βιβλία τηρούνται με βάση τα ΕΛΠ/ΔΠΠ και με δεδομένο ότι οι οδηγίες του Υπουργείου δεν είναι σαφείς, η απάντηση (για την ανωτέρω οντότητα) θα είναι ΝΑΙ ή ΟΧΙ;

#### **Απάντηση**

1. Το ερώτημα αυτό δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα του ΣΛΟΤ, αλλά αφορά το Υπουργείο Οικονομικών.

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

3. Το ερώτημα 3 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα του ΣΛΟΤ. Ωστόσο, από 01.01.2015 τα λογιστικά βιβλία τηρούνται βάσει των ΕΛΠ, εκτός εάν η οντότητα υποχρεούται βάσει νόμου ή επιλέξει να εφαρμόσει τα ΔΛΠ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) κατ' επιλογή της οντότητας ή υποχρεωτικά (άρθρο 1 ν. 4308/2014).

### **Λογαριασμοί Τάξεως, ΕΛΠ**

*Αριθμ. πρωτ. 1328/23.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Θα ήθελα μία διευκρίνηση σχετικά με την υποχρέωση που υπάρχει από το νόμο 1297/1972 οι εταιρείες που έχουν συσταθεί εκ μετατροπής με το νόμο αυτό να αποτυπώνουν σε λογαριασμούς τάξεως την υπεραξία που έχει προκύψει προκειμένου να καρπώνονται τα οφέλη της μετατροπής. Τι προβλέπουν τα ΕΛΠ για την περίπτωση αυτή με δεδομένο ότι δεν υπάρχουν λογαριασμοί τάξεως καθώς και για την υποχρέωση από τον Ν.1297/1972 που υπάρχει για την εμφάνισή της υπεραξίας στον ισολογισμό.



### **Απάντηση**

Από το Ν. 4308/2014 δεν προβλέπεται η τήρηση λογαριασμών τάξεως και η εμφάνισή τους στη δημοσιευόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ωστόσο, το άρθρο 3 παρ. 8 που προβλέπει ότι, «η ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5».

Συνεπώς, οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα να τηρούν στο λογιστικό τους σύστημα τους προβλεπόμενους λογαριασμούς τάξεως για την κάλυψη ενδεχόμενων απαιτήσεων του Ν. 1297/1972, αναφορικά με την παρακολούθηση της υπεραξίας. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι οι λογαριασμοί αυτοί, εάν τηρούνται, δεν εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

### **Λογιστικός χειρισμός στην διαγραφή ποσού δανείου**

*Αριθμ. πρωτ. 1362/23.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Θα ήθελα σας παρακαλώ να με ενημερώσετε για τον λογιστικό χειρισμό βάσει των ΕΛΠ της διαγραφής του ποσού του δανείου. Συγκεκριμένα μια ΑΕ οφείλει 50.000,00€ σε μια τράπεζα (5ετές). Έπειτα από συμφωνία η τράπεζα προέβη στην διαγραφή ποσού 15.000,00 € και στην ρύθμιση του εναπομείναντος δανείου 35.000,00 σε 96 μηνιαίες τοκοχρεωλυτικές δόσεις. Ποιος είναι ο ορθός λογιστικός χειρισμός;

#### **Απάντηση**

Ο λογιστικός χειρισμός της διαγραφής χρέους ρυθμίζεται από τις παραγράφους 7-9 του άρθρου 22 του Ν. 4308/2014, καθώς και στις σχετικές παραγράφους της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ, όπου παρατίθεται και παράδειγμα εφαρμογής.

### **Δημιουργία αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 3299/2004**

*Αριθμ. πρωτ. 1367/23.6.2016*

#### **Ερώτημα**

Δεδομένα:

1. Στη χρήση 2015 η εταιρεία μας πραγματοποίησε κέρδη ισολογισμού 163.479,70 (κωδικός 016 Δήλωσης Ν).

2. Μετά το συμψηφισμό της φορολογικής ζημίας προηγούμενων χρήσεων ποσού των 75.016 ευρώ τα εναπομείναντα κέρδη ανέρχονται στο ποσό των 88.463,70 ευρώ.

3. Τα κέρδη αυτά δεν μπορούν να διανεμηθούν καθότι συμψηφίζονται με λογιστικές ζημίες παρελθουσών χρήσεων ( Δηλαδή έχουμε λογιστικές ζημίες στα βιβλία ενώ με την αναμόρφωση της δήλωσης έχουμε φορολογητέα κέρδη).

4. Η λογιστική ζημία προηγούμενων χρήσεων ανέρχεται στο ποσό των 227.651 ευρώ.

5. Η εταιρεία έχει υποβάλει ΔΦΑ (δήλωση φορολογικής απαλλαγής ) σύμφωνα με τις διατάξεις περί αφορολόγητου αποθεματικού από επενδύσεις του Ν 3299/2004. Από τη δήλωση αυτή προκύπτει ότι απομένει υπόλοιπο για συμψηφισμό με κέρδη 300.106,17 ευρώ.

6. Οι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών απάντησαν θετικά στο ερώτημά μας , ότι μπορούμε να συμψηφίσουμε το αφορολόγητο αποθεματικό με τα κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση , προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος.

Ερωτάται.

Μπορούμε να σχηματίσουμε αφορολόγητο αποθεματικό του Ν 3299/2004 πριν τον συμψηφισμό των λογιστικών ζημιών προηγούμενων χρήσεων στον πίνακα διανομής;



### **Απάντηση**

Με βάση την παράγραφο 5 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να παρακολουθούν τη λογιστική αξία και τη φορολογική βάση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Βάσει αυτής της πρόβλεψης, υπάρχει διαχωρισμός των λογιστικών και των φορολογικών μεγεθών και συνεπώς, αν από τη φορολογική νομοθεσία προβλέπεται σχηματισμός αφορολόγητου αποθεματικού, το εν λόγω αποθεματικό σχηματίζεται, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός της ύπαρξης λογιστικών κερδών στην περίοδο ή αν υπάρχουν μεταφερόμενες λογιστικές ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

Γενικότερα, κατά τη γνώμη του ΣΛΟΤ, τα αφορολόγητα αποθεματικά σχηματίζονται με βάση τα φορολογητέα αποτελέσματα της περιόδου, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα λογιστικά κέρδη. Άλλωστε, δεν θα ήταν νοητή η δημιουργία αφορολόγητων αποθεματικών επί μη φορολογητέων λογιστικών κερδών. Για παράδειγμα, εάν μια επιχείρηση έχει λογιστικά κέρδη 100 εκ των οποίων 60 προέρχονται από μη φορολογητέα κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία, το αφορολόγητο αποθεματικό μπορεί να σχηματιστεί επί των φορολογητέων κερδών ύψους 40 (αν δεν υπάρχουν άλλες διαφορές) και όχι επί του συνόλου των λογιστικών κερδών ποσού 100.

Λόγω της φύσης του ερωτήματος, συνιστούμε το ερώτημα να υποβληθεί στο αρμόδιο Υπουργείο Οικονομικών.

### **Κριτήριο μεγέθους οντοτήτων**

*Αριθμ. πρωτ. 1389/23.6.2016*

#### **Ερώτημα**

1. Είχαμε δύο εταιρίες. Μία ΕΠΕ και μία ΑΕ. Από 01/01/2014 η ΑΕ απορρόφησε την ΕΠΕ με τον Ν. 2166/1993. Έτσι έχω ένα Ισολογισμό για το 2014 (της ΑΕ που εμπεριέχει και την ΕΠΕ) και δύο Ισολογισμούς για το 2013 (ένα της ΑΕ και ένα της ΕΠΕ).

Πως θα υπολογίσω τα μεγέθη για να εντάξω την Εταιρία στην σωστή κατηγορία οντότητας;

2. Έχω ΕΠΕ που στις 03/06/2015 μετατράπηκε με τον Ν. 1297/1972 από ΕΠΕ σε ΑΕ. Έχω υποβάλει στην Εφορία χειρόγραφη δήλωση για το διάστημα 01/01-02/06/15 σαν ΕΠΕ. Θα πρέπει τώρα να υποβάλω χειρόγραφη δήλωση για το διάστημα 03/06/15-31/12/15 σαν ΑΕ. Θα πρέπει να συνυπολογίσω και τα εισοδήματά της σαν ΕΠΕ για να κρίνω σε ποια κατηγορία οντότητας θα την κατατάξω; Μήπως πρέπει να πάρω μόνο τα στοιχεία σαν ΑΕ μόνο και να τα υπολογίσω σε ετήσια βάση; Επίσης για τις Οικονομικές Καταστάσεις η ΑΕ θεωρείται πρώτη χρήση και θα συμπληρώσω μόνο τα στοιχεία της κλειόμενης χρήσης 2015 (03/06/15-31/12/15);

3. Έχω ΑΕ που ιδρύθηκε στις 09/12/2013. Θεωρείται πολύ μικρή οντότητα ανεξαρτήτως κριτηρίων;

#### **Απάντηση**

Με βάση το άρθρο 2 του ν. 4308/2014 και τις σχετικές παραγράφους της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ και της ταυτόσημης ΠΟΛ.1003/31.12.2014, για τον καθορισμό του μεγέθους μιας οντότητας λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εν λόγω οντότητας για τα δύο προηγούμενα έτη. Βάσει αυτών:

##### **Ερώτημα 1**

Η ΑΕ για το 2015 θα ενταχθεί σε κατηγορία μεγέθους βάσει των μεγεθών του 2014 (περιέχεται η απορροφηθείσα) και των μεγεθών του 2013 (δεν περιέχεται η απορροφηθείσα).

##### **Ερώτημα 2**

Από λογιστική άποψη, η κατάταξη της ΑΕ το 2015 σε κατηγορία μεγέθους, θα γίνει βάσει των μεγεθών της ΕΠΕ για το 2014 και το 2013, άσχετα με τον τρόπο δήλωσης και φορολόγησης των εισοδημάτων του 2014, καθόσον η ΑΕ είναι καθολική διάδοχος της ΕΠΕ.

Ερώτημα 3

Με βάση την παρ. 2.12 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014, ως ισχύει μετά την ΠΟΛ.1261/22.12.2014, τα δεδομένα του 2013 δεν λαμβάνονται υπόψη. Περαιτέρω, βάσει των γενικών διατάξεων του άρθρου 2, η εταιρεία κατά την έναρξη θεωρείται πολύ μικρή και παραμένει σε αυτή την κατηγορία μέχρι και τη χρήση 2015. Τη χρήση 2016 θα κριθεί ως προς την κατηγορία μεγέθους βάσει των λογιστικών της μεγεθών για το 2014 και 2015.

**Καταχώρηση Επιταγών – Αξιογράφων**

Αριθμ. πρωτ. 1454/21.7.2016

**Ερώτημα**

Εταιρεία πώλησης υγρών καυσίμων, από τις 01/01/2016, εντάχθηκε βάσει των ΕΛΠ σε καθεστώς τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. Στο συγκεκριμένο πρατήριο υπάρχει εμπορική εφαρμογή για την έκδοση των φορολογικών στοιχείων καθώς και για την καταχώριση των αξιογράφων και των επιταγών εισπρακτέων αλλά και πληρωτέων.

Το ερώτημα που προκύπτει είναι το εξής:

Προβλέπεται η καταχώριση και ενημέρωση των βιβλίων, σχετικά με τα αξιογραφα και τις επιταγές, να γίνεται συγκεντρωτικά ανά ημέρα και όχι αναλυτικά ανά επιταγή ή αξιογραφο;

Επίσης, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού έναρξης την 01/01/2016, τα παραστατικά αυτά είναι υποχρεωτικό να απεικονίζονται στα βιβλία αναλυτικά ή μήπως υπάρχει η δυνατότητα, τα στοιχεία αυτά να αντλούνται αναλυτικά από τα αρχεία της εμπορικής εφαρμογής, τόσο για τις απαιτήσεις της καταχώρισης και ενημέρωσης των βιβλίων, όσο και της περίπτωσης που μπορεί να προκύψει κάποιος έλεγχος;

**Απάντηση**

Σχετικές ρυθμίσεις:

1. Από την παράγραφο 6 του άρθρου 4 του νόμου 4308/2014 προβλέπεται ότι τηρείται «Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση και της λογιστικής τους αξίας».

2. Από την παράγραφο 10 του άρθρου 4 του νόμου 4308/2014 προβλέπεται ότι «Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

3. Στην παράγραφο 5.7.3 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014, η οποία επεξηγεί το άρθρο 5 του νόμου 4308/2014, αναφέρεται ότι: «Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύναται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο».

Βάσει αυτών, η καταχώριση και ενημέρωση των βιβλίων, σχετικά με τα αξιογραφα και τις επιταγές, αλλά και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μπορεί να γίνεται συγκεντρωτικά ανά ημέρα ή εβδομάδα, ή μήνα, και όχι κατ'ανάγκη αναλυτικά ανά επιταγή ή αξιογραφο, με την προϋπόθεση ότι υπάρχει η απαιτούμενη ανάλυση σε άλλο αρχείο. Επίσης, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού έναρξης την 01/01/2016, τα παραστατικά αυτά εφόσον απεικονίζονται αναλυτικά στα αρχεία της εμπορικής εφαρμογής, μπορούν να εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία συγκεντρωτικά.

**Ειδικός φόρος κατανάλωσης**

Αριθμ. πρωτ. 1500/21.7.2016

**Ερώτημα**

Σε συνέχεια της απάντησή σας, με αρ. πρωτοκόλλου 1129 ΕΞ 15.10.2012 (Ειδικός φόρος κατανάλωσης και ΦΠΑ καπνικών ειδών), για τον ορθό λογιστικό χειρισμό των παραπάνω φόρων (Ε.Φ.Κ. και Φ.Π.Α.), αλλά και τον χαρακτηρισμό του Ε.Φ.Κ. ως κόστος πωληθέντων βάσει της ΠΟΛ.1094/30.6.2016 από το Υπουργείο Οικονομικών, θα θέλαμε να επισημάνουμε τις παρακάτω ιδιαιτερότητες που δημιουργούν προβληματισμό ως προς την ορθότητα των παραπάνω:

Α) Ν. 4308/2014, άρθρο 20 παρ.2 « Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάσταση τους.»

Η εταιρεία υπάγεται στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης (Ν. 2859/2000, άρθρο 26) και έχει πάρει άδεια από την αρμόδια αρχή για εκμετάλλευση φορολογικής αποθήκης για την άσκηση της δραστηριότητας της. Αυτό σημαίνει ότι η εταιρεία μας όλες τις εισαγωγές της, τις εναποθέτει στην φορολογική αποθήκη ανεξαρτήτως του χρόνου εισαγωγής και ειδών, δίνοντας της το δικαίωμα να μην καταβάλει τους αναλογούντες φόρους ( Ε.Φ.Κ. και Φ.Π.Α.) άμεσα κατά την εισαγωγή. Οι φόροι θα καταβληθούν στο Ελληνικό Δημόσιο μόλις η επιχείρηση εξάγει από την φορολογική αποθήκη εμπορεύματα για να καλύψει τις ανάγκες της στην αγορά. Αυτό σημαίνει ότι οι κωδικοί των εμπορευμάτων για τους οποίους θα καταβληθούν φόροι είναι ανεξάρτητοι από τις εισαγωγές που έχουν γίνει καθώς και του χρόνου παραμονής στην φορολογική αποθήκη.

Προβληματισμοί:

1. Η αξία των εμπορευμάτων στην παρούσα θέση είναι με το τιμολόγιο του οίκου του εξωτερικού και όχι με τους φόρους που μπορεί να καταβληθούν και μετά από μήνες (εξαρτάται με την κινητικότητα των ειδών.)

2. Βάσει της τελωνειακής νομοθεσίας, τα εμπορεύματα που καταστρέφονται από τις τελωνειακές αρχές, οι φόροι που έχουν καταβληθεί επιστρέφονται στην επιχείρηση. Με βάση την πρακτική υπάρχον καταστροφές και για εμπορεύματα της έδρας για τα οποία έχουν πληρωθεί φόροι, αλλά και εμπορεύματα από την φορολογική αποθήκη για τα οποία γίνεται ατελώς. Πως θα χαρακτηρίζεται η επιστροφή των φόρων αυτών;

3. Θα υπάρχουν για τον ίδιο κωδικό διαφορετικές τιμές κόστους στο τέλος της χρήσης κατά την διαδικασία της αποτίμησης;

Β) Ως προς τον χειρισμό του Φ.Π.Α.

Η συγκεκριμένη συναλλαγή δηλ. πώληση καπνοβιομηχανιών προϊόντων υπάγεται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 44 του Ν.2859/2000 και δεν έχει το δικαίωμα το οποίο περιγράφεται.

Σημείωση: Με βάση το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς οι ανωτέρω φόροι δεν αποτελούσαν ακαθάριστο έσοδο.

**Απάντηση**

1. Με βάση το άρθρο 20 παράγραφος 2 του ν. 4308/2014, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

2. Από το Παράρτημα των ορισμών του ν. 4308/2014 προβλέπεται ότι κόστος κτήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι το σύνολο των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, πλέον δαπάνες αγοράς και μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή επιδιωκόμενη χρήση.

3. Στην παράγραφο 2.11 της λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του ν.4308/2014, αναφέρεται ότι ως «κύκλος εργασιών» θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α. Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στον

κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων.

4. Βάσει των ανωτέρω οι παντός είδους φόροι που επιβαρύνουν τα αποθέματα και δεν είναι ανακτήσιμοι από το Ελληνικό δημόσιο, επιβαρύνουν το κόστος κτήσης των αποθεμάτων.

5. Οι φόροι που ενσωματώνονται στην τιμή πώλησης των αποθεμάτων, εφόσον δεν εισπράττονται από τους πελάτες για λογαριασμό του Δημοσίου, περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών.

6. Φόροι που επιστρέφονται από το δημόσιο κατά την καταστροφή αποθεμάτων μειώνουν τη ζημία από την καταστροφή.

#### **Υπαγωγή μη κερδοσκοπικού Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου στις διατάξεις του νόμου 4308/2014**

*Αριθ. πρωτ. 1569/31.8.2016*

##### **Ερώτημα**

Ο ΧΧΧ είναι μη κερδοσκοπικό Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου και ανήκει στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, εποπτευόμενο από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.

Ο Οργανισμός ανήκει στην Γενική Κυβέρνηση και στον υποτομέα της Κεντρικής Κυβέρνησης σύμφωνα με το άρθρο 14 του νόμου 4270/2014 και περιλαμβάνεται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης όπως αυτό τηρείται και δημοσιεύεται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή.

Ο Οργανισμός μας τηρεί τα βιβλία του βάση του διπλογραφικού συστήματος και μέχρι το 2014 οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του ήταν βάσει του ΕΓΛΣ.

Θα θέλαμε να μάθουμε αν υπάγεται ο Οργανισμός μας στις διατάξεις του νόμου 4308/2014 ή ανήκει στις εξαιρέσεις της περίπτωσης δ του άρθρου 1 του νόμου (Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014).

##### **Απάντηση**

Το θέμα έχει ρυθμιστεί με τροποποίηση του Ν. 4308/2014 από το Ν. 4410/2016 και συνεπώς παρέλκει οποιαδήποτε απάντηση.

#### **Βιβλίο απογραφών και ισολογισμού**

*Αριθ. πρωτ. 1658/31.8.2016*

##### **Ερώτημα**

Πριν τον Ν. 4308/2014 τυπώναμε στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών: Τον ισολογισμό. Την κατάσταση αποτελεσμάτων, την Γενική εκμετάλλευση. Τους μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς. Και την απογραφή εμπορευμάτων αναλυτικά αν ήταν εμπορική επιχείρηση.

Με την εφαρμογή του Ν. 4308/2014 πέρα από το γεγονός ότι τα αρχεία αυτά υπάρχουν σε ηλεκτρονική μορφή, πρέπει να τυπώσουμε στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού τα ίδια αρχεία πλην τις Γενικής εκμετάλλευσης η οποία έχει καταργηθεί;

Υπάρχει τέτοια υποχρέωση;

Μπορεί να μας ζητηθεί από τον έλεγχο να τυπώσουμε στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού αυτά τα αρχεία ή αυτή η υποχρέωση δεν προβλέπεται στον Ν 4308/2014;

##### **Απάντηση**

Τα σχετικά θέματα καθορίζονται από τα άρθρα 3 και 4 του νόμου 4308/2014, βάσει των οποίων οι οντότητες πρέπει να τηρούν αναλυτικά αρχεία, ενιαία ή συνδυασμούς αυτών, από τα οποία/βάσει των οποίων, πρέπει:

(α) να προκύπτουν τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των φορολογικών υποχρεώσεων, και

(β) να είναι ευχερής οποιοσδήποτε έλεγχος.

Τα εν λόγω αρχεία μπορούν να τηρούνται σε οποιαδήποτε μορφή (χειρόγραφο ή και ηλεκτρονική).

Πέραν αυτών δεν υπάρχουν άλλες υποχρεώσεις.

### **Πολύ μικρή οντότητα και προσάρτημα**

*Αριθ. πρωτ. 1684/31.8.2016*

#### **Ερώτημα**

Οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 παράγραφο 2γ δηλ. (Ο.Ε, Ε.Ε και Ατομικές επιχειρήσεις) με απλογραφικά βιβλία πέρα από την κατάσταση αποτελεσμάτων έχουν υποχρέωση να συντάξουν και ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ;

#### **Απάντηση**

Με βάση την παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν.4308/2014, οι μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1, παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3 και 34 του άρθρου 29 (πληροφορίες Προσαρτήματος). Οι εν λόγω πληροφορίες μπορεί να παρατίθενται επί της συντασσόμενης κατάστασης αποτελεσμάτων και όχι ως ξεχωριστή ενότητα (Προσάρτημα).

### **Ερώτημα απογραφής τέλους χρήσης**

*Αριθ. πρωτ. 1704/31.8.2016*

#### **Ερώτημα**

Μία πολύ μικρή οντότητα της περ. (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1. του Ν.4308/2014 υπερβαίνει σε μία χρήση (πχ. 20X1) το όριο των 150.000,00 ευρώ, όπως αυτό καθορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 30 του ίδιου νόμου και δεν απαλλάσσεται της απογραφής των αποθεμάτων βάσει της ΠΟΛ.1019/16.1.2015. Για την χρήση αυτή 20X1 διενεργεί υποχρεωτική απογραφή αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης σύμφωνα με ότι προβλέπεται από τον Ν.4308/2014. Στην επόμενη χρήση 20X2 δεν υπερβαίνει το ανωτέρω όριο και δεν διενεργεί απογραφή αποθεμάτων λήξης γιατί δεν υποχρεούται. Για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων για την χρήση 20X2 θα πρέπει η απογραφή αποθεμάτων λήξης της χρήσης 20X1 να μεταφερθεί ως απογραφή αποθεμάτων έναρξης της χρήσης 20X2 και να προστεθεί στο κόστος πωληθέντων;

#### **Απάντηση**

Το θέμα αυτό είναι πρωτίστως φορολογικού ενδιαφέροντος και αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών. Σημειώνουμε πάντως ότι θέματα απογραφών για πολύ μικρές οντότητες ρυθμίζονται στις παραγράφους 3 έως 6 του άρθρου 30 του ν. 4308/2014 καθώς και στις αντίστοιχες παραγράφους της ΠΟΛ.1003/31.12.2014.

### **Περί των καταστάσεων τέλους έτους**

*Αριθ. πρωτ. 1709/31.8.2016*

#### **Ερώτημα**

Η XXX είναι ανεξάρτητη αρχή που ιδρύθηκε (ως μετεξέλιξη της XXX) με τον XXX.

Λόγω της επικείμενης συντάξεως και υπογραφής των καταστάσεων τέλους έτους (Ισολογισμός – Αποτελέσματα χρήσης – Προσάρτημα) για την διαχειριστική χρήση 1/1---31/12/2015.

Ερωτάται αν με βάση τα ΕΛΠ, η XXX θεωρείται μικρή / μεγάλη ή μεσαία οντότητα, ώστε να προκύψει και το πρότυπο (μορφή) της σύνταξης των ανωτέρω καταστάσεων τέλους.

#### **Απάντηση**

Κάθε οντότητα που υπάγεται στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 εντάσσεται σε κατηγορία μεγέθους βάσει των κριτηρίων του άρθρου 2 του νόμου. Σημειώνεται ότι έχουν επέλθει αλλαγές στο Ν. 4308/2014 με το Ν. 4410/2016.

**Γλώσσα Τήρησης βιβλίων**

Αριθ. πρωτ. 1718/31.8.2016

**Ερώτημα**

**1. Δεδομένα**

Ο εντολέας μας είναι ελληνική ανώνυμη εταιρεία («Εταιρεία») που ανήκει σε διεθνή όμιλο επιχειρήσεων. Οι εταιρείες του ομίλου ανά τον κόσμο τηρούν κοινό λογιστικό σύστημα τήρησης βιβλίων. Περαιτέρω, η Εταιρεία έχει επιλέξει να δημοσιεύει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014. Σε περίπτωση που για κάποια συναλλαγή ή γεγονός προβλέπεται διαφορετική αντιμετώπιση από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε σχέση με τα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζει ο όμιλος, η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υποστηρίζεται με κατάλληλες εγγραφές εντός του λογιστικού συστήματος της οντότητας σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ν. 4308/2014. Ωστόσο, για την ενιαία παρακολούθηση των βιβλίων όλων των εταιρειών του ομίλου που δραστηριοποιούνται σε περισσότερες από 170 χώρες ανά τον κόσμο, αλλά και για τη διευκόλυνση της ενοποίησης των λογαριασμών από τη μητρική εταιρεία έχει επιλεγεί η μηχανογραφική τήρηση των λογιστικών βιβλίων όλων των εταιρειών του ομίλου στην ίδια μηχανογραφική πλατφόρμα στην αγγλική γλώσσα. Εξυπακούεται ότι για κάθε ενοποιούμενη επιχείρηση διασφαλίζεται από την μηχανογραφική πλατφόρμα η αυτοτελής δημιουργία ημερολογίου, αναλυτικών καθολικών και ισοζυγίων ώστε να υποστηρίζεται η σύνταξη των ατομικών τους οικονομικών καταστάσεων.

**2. Εφαρμοζόμενες διατάξεις**

Το άρθ. 3§7 του ν. 4308/2014 ορίζει ότι:

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

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το άρθ. 3§1 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματος της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Περαιτέρω, το άρθ. 5§1 του ν.4308/2014 ορίζει ότι:

«Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.»

Η παράγραφος 7 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι:

«Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»



Τέλος, το άρθρ. 5§17 του ν. 4308/2014 ορίζει ότι:

«Η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί, μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα, αντίστοιχα. Η μετάφραση αυτή δίδεται εντός εύλογου χρόνου που ορίζεται από τις αρμόδιες αρχές....»

3. Ερώτημα

Βάσει των ανωτέρω, για την ορθή εφαρμογή του ν. 4308/2014, παρακαλούμε επιβεβαιώστε μας ότι:

Τα λογιστικά βιβλία της ελληνικής οντότητας μπορούν να τηρούνται πρωτογενώς στην αγγλική γλώσσα με την προϋπόθεση ότι η οντότητα εφαρμόζει τις απαραίτητες δικλίδες αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ότι διαθέτει για κάθε περίοδο αναφοράς (μήνας) ισοζύγιο μεταφρασμένο στα ελληνικά, το οποίο θα προκύπτει από το μηχανογραφικό σύστημα και θα τηρείται εντός του λογιστικού συστήματος, και ότι οποτεδήποτε αυτό ζητηθεί από τις αρμόδιες αρχές θα διαθέτει μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα τα λογιστικά αρχεία (λογιστικές εγγραφές) που υποστηρίζουν την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη συσχέτισή τους με τις οικονομικές καταστάσεις.

**Απάντηση**

1. Με βάση το νόμο 4308/2014, στα λογιστικά αρχεία της οντότητας παρακολουθούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου (παράγραφος 1 του άρθρου 3 του νόμου).

2. Οι συναλλαγές και τα γεγονότα καταχωρούνται με λογιστικές εγγραφές κατά το διπλογραφικό σύστημα στο λογιστικό σύστημα (διάφορα αρχεία της οντότητας). Στη συνέχεια, παράγονται άλλα λογιστικά αρχεία (βιβλία – ημερολόγια, καθολικά και ισοζύγια), που παρουσιάζουν με συγκεκριμένη δομή τις αξίες που διαμορφώνονται βάσει των λογιστικών εγγραφών (παράγραφος 10 του άρθρου 3 του νόμου).

3. Βάσει των ανωτέρω, εφόσον τα αναλυτικά λογιστικά αρχεία (λογιστικές εγγραφές) και τα ισοζύγια διατίθενται μεταφρασμένα στην Ελληνική γλώσσα, άσχετα με το γεγονός ότι αρχικά δημιουργούνται στην αγγλική γλώσσα, και ταυτόχρονα υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ αυτών των λογιστικών εγγραφών και των βιβλίων που παράγονται από αυτά αλλά τηρούνται στην Αγγλική γλώσσα, η απαίτηση του νόμου για τήρηση των βιβλίων στην Ελληνική γλώσσα (παράγραφος 7 του άρθρου 3) εκπληρώνεται.

4. Για ενδεχόμενες φορολογικές πτυχές του ερωτήματος αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

**Προσδιορισμός αξίας μετοχών εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο σε περίπτωση μεταβίβασης αυτών αιτία θανάτου, δωρεάς, ή γονικής παροχής**

*Αριθ. πρωτ.1721/31.8.2016*

**Ερώτημα**

Με αφορμή ερώτημα που τέθηκε στην Υπηρεσία μας σχετικά με τα αναφερόμενα στο θέμα, θα παρακαλούσαμε για τη βοήθεια σας στα πιο κάτω:

Κατά το άρθρο 12 του Κώδικα Διατάξεων φορολογίας Κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (Φ.Ε.Κ. 266 Α'), προβλέπεται η έκδοση απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία, για τις ανάγκες της φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, θα καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών



συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, ορίζεται ότι θα λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία.

Σε εκτέλεση της πιο πάνω διάταξης εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1031583/253/ΠΟΛ.1055/1.4.2003 (Φ.Ε.Κ. 477 Β) απόφαση του Υπουργού Οικονομίας & Οικονομικών, η οποία καθιερώνει αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας των μετοχών, μεριδίων κ.λπ.. Στην απόφαση αυτή μεταξύ άλλων ορίζεται ότι λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη, η καθαρή θέση, τα ίδια κεφάλαια, τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης, τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, τα ιδανικά κεφάλαια, τα πάγια, τα αποθέματα, οι απαιτήσεις, ο μηχανολογικός εξοπλισμός. Επίσης ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό των ιδίων κεφαλαίων, λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα των κονδυλίων που ορίζονται στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του Π.Δ. 1123/1980 (ΕΓΛΣ).

Μετά την κατάργηση του εν λόγω προεδρικού διατάγματος και την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) κατά τις διατάξεις του ν. 4308/2014, θα σας παρακαλούσαμε και μάλιστα, εφόσον αυτό είναι δυνατόν, όσο το δυνατόν πιο σύντομα να μας αποστείλετε:

α) πίνακα συσχέτισης των λογαριασμών των Ε.Λ.Π. (Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων) με εκείνους του Ε.Γ.Α.Σ. (Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου) και

β) τους λογαριασμούς που αφορούν βάσει των Ε.Λ.Π.: στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης, στα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, στα ίδια κεφάλαια, στα ιδανικά κεφάλαια, στα καθαρά κέρδη, στα αποθέματα, στις απαιτήσεις, στα πάγια και στο μηχανολογικό εξοπλισμό.

Τέλος, θα μας ενδιέφερε πολύ η άμεση συνεργασία και η γνώμη σας για τους λογαριασμούς, οι οποίοι θεωρείτε ότι θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των μεταβιβαζόμενων με χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου επιχειρήσεων κ.λπ..

#### **Απάντηση**

1. Ο νόμος 4308/2014 παραθέτει σχέδιο λογαριασμών, προαιρετικής εφαρμογής και, εναλλακτικά, δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ, με κατάλληλες προσαρμογές για την εφαρμογή του νόμου. Ιδιαίτερα, οι επιχειρήσεις έχουν πλήρη ελευθερία στους χρησιμοποιούμενους κωδικούς στο σχέδιο λογαριασμών που χρησιμοποιούν.

2. Το σχέδιο των λογαριασμών που χρησιμοποιεί κάθε οντότητα πρέπει να αντικατοπτρίζει την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και το περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται από το κείμενο του νόμου σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β' (άρθρο 3 παράγραφος 8 του νόμου). Για παράδειγμα, ο όρος ενσώματα πάγια καθορίζεται ρητά από το Παράρτημα Α, το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών και το κείμενο του νόμου. Συνεπώς, η οντότητα που κατέχει τέτοια στοιχεία, στο χρησιμοποιούμενο σχέδιο λογαριασμών της, πρέπει να έχει λογαριασμό με αυτό τον τίτλο και περιεχόμενο βάσει του Παραρτήματος Α. Τον εν λόγω λογαριασμό όμως, όπως και όλους τους άλλους που χρησιμοποιεί βάσει των προαναφερθέντων, μπορεί να τους παρακολουθεί με οποιοδήποτε σύστημα κωδικαρίθμησης και κωδικών αριθμών κρίνεται κατάλληλο από τη διοίκησή της. Σημειώνεται ότι η ανάλυση και συγκέντρωση πληροφοριών μπορεί να παρέχεται μηχανογραφικά, από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης, αντί του σχεδίου λογαριασμών.

3. Βάσει των (1) και (2) προηγούμενα, δεν είναι δυνατόν να καταρτιστεί «Πίνακας συσχέτισης των λογαριασμών των ΕΛΠ με τους λογαριασμούς του ΕΓΛΣ».

4. Οι όροι αποτελέσματα εκμετάλλευσης, ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και ιδανικά κεφάλαια, δεν προβλέπονται από το ν. 4308/2014, ούτε από τη διεθνή λογιστική πρακτική. Ιδιαίτερα τονίζουμε ότι το περιεχόμενο του όρου «αποτελέσματα εκμετάλλευσης», πέραν άλλων εννοιολογικών προβλημάτων στον ακριβή καθορισμό του, μπορεί να αλλάζει σημαντικά κατά περιεχόμενο

από κλάδο σε κλάδο. Συνεπώς, δεν μπορούμε να εκφέρουμε άποψη επί του θέματος αυτού.

5. Το ΣΛΟΤ είναι στη διάθεση των υπηρεσιών σας για την εκπόνηση από εσάς εγκυκλίου επί των θεμάτων που αναφέρονται στο ερώτημα, αλλά και οποιονδήποτε άλλων κατά την κρίση σας θεμάτων βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, με άντληση των σχετικών πληροφοριών από το λογιστικό σύστημα που καθιερώνεται με το ν. 4308/2014.

### **Σύνταξη Κατάστασης Αποτελεσμάτων σε οικοδομική οντότητα**

*Αριθ. πρωτ. 1789/31.8.2016*

#### **Ερώτημα**

Πολύ μικρή οντότητα του άρθρου 1 παρ. (2γ) του Ν 4308/2014 με απλογραφικά λογιστικά αρχεία και νομική μορφή Ο.Ε με δραστηριότητα οικοδομική, έχει πουλήσει τον Νοέμβριο 2015 ένα διαμέρισμα αξίας 260.000,00 του οποίου η αντικειμενική αξία είναι 358.574,98.

Το διαμέρισμα έχει ολοκληρωθεί κατά 92% σε προηγούμενες χρήσης. Μέσα στο 2015 έγιναν λίγες μόνο δαπάνες αξίας 3.500,00, ποσοστό 2%.

Παραμένει όμως ημιτελής και θα ολοκληρωθεί με ευθύνη της εταιρείας μέσα στο 2016 οπότε και θα παραδοθεί στον αγοραστή.

Στην πολυκατοικία στην οποία υπάρχει αυτό το διαμέρισμα υπήρχαν και άλλα διαμερίσματα τα οποία έχουν πουληθεί πριν ΕΛΠ και υπάρχει ακόμη ημιτελής ένα διαμέρισμα το οποίο θα ολοκληρωθεί στις επόμενες χρήσης.

Με βάση τον κώδικα φορολογίας Ν.4172/2013 το συγκεκριμένο εισόδημα θα φορολογηθεί στην χρήση 2016 οπότε και θα καταστεί δεδουλευμένο φορολογικά (ολοκλήρωση και παράδοση).

#### **ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ:**

1) Θα κάνω εγγραφή στα βιβλία μου της αξίας της πώλησης 260.000,00 στην χρήση 2015 και Θα συμπεριλάβω στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης την αξία αυτή της πώλησης (260.000,00);

2) Θα κάνω εφαρμογή της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης (για να βρω το ανάλογο έσοδο) και θα κάνω εγγραφή στα βιβλία μου και στην κατάσταση αποτελεσμάτων το ανάλογο αυτό ποσοστό;

3) Στην εφαρμογή της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης θα υπολογίσω το αναλογών έσοδο με βάση το ποσοστό δαπανών της χρήσης 2015 δηλ. το 2% των δαπανών;

#### **Απάντηση**

1. Με βάση την παράγραφο 25.4.7 της λογιστικής οδηγίας για την εφαρμογή του Ν.4038/2014, οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του νόμου, μπορούν να μην εφαρμόζουν την μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης και να εφαρμόζουν την μέθοδο της ολοκλήρωσης.

2. Για τις φορολογικές πτυχές του ερωτήματος αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

### **Ερωτήματα για αποθεματικό, προκαταβολή φόρου και εφαρμογή Δ.Α.Π.**

*Αριθμ. πρωτ. 1827/31.8.2016*

#### **Ερώτημα**

Με την παρούσα επιστολή μου ζητώ και σας παρακαλώ να μου δώσετε απάντηση στα εξής ερωτήματα:

Το ερώτημα: Αν θα μπορούσε να γίνει η λογιστική εγγραφή της διανομής των κερδών (π.χ. του φορολογικού έτους 2016 με ημερομηνία 31.12.2016) σε τακτικό αποθεματικό, σε αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 3299/2004, σε έκτακτο αποθεματικό, σε διανεμόμενα μερίσματα κ.τ.λ., για να εμφανίζεται έτσι η διανομή των κερδών για πρώτη φορά στην απογραφή και στον ισολογισμό της 31.12.2016 που αφορά και είναι κατά γενικό κανόνα και το σωστό (και όχι για πρώτη φορά στην απογραφή και στον ισολογισμό του επόμενου φορολογικού έτους 2017, αν η λογιστική

εγγραφή της διανομής των κερδών γίνει με ημερομηνία μέσα στο 2017). Αν δεν μπορεί να γίνει η λογιστική αυτή εγγραφή της διανομής των κερδών με ημερομηνία 31.12.2016 σας παρακαλώ να μου απαντήσετε σε ποια διάταξη του σχετικού νόμου το στηρίζετε.

2ο ερώτημα: Αν η προκαταβολή φόρου που προκύπτει π.χ. από τα κέρδη του 2016 και αφορά την επόμενη χρήση του 2017, μπορεί να εμφανίζεται με λογιστική εγγραφή της 31.12.2016, για να συμφωνεί έτσι με το ποσό εκείνο που απεικονίζεται στην φορολογική δήλωση (έντυπο Ν) και να απεικονίζεται με τον τρόπο αυτό στην απογραφή και στον ισολογισμό του φορολογικού έτους 2016 το οποίο και βαρύνει;

3ο ερώτημα: Υπάρχει πρόβλημα και με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. που διεθνώς ενεργούν την εγγραφή της διανομής των κερδών π.χ. του φορολογικού έτους 2016 με ημερομηνία 31.12.2016 (και όχι μέσα στο επόμενο έτος 2017). Τι γίνεται στην περίπτωση αυτή, άλλαξε κάτι;

#### Απάντηση

1. Από την παράγραφο 5 (β) του άρθρου 25 του Ν. 4308/2014 προβλέπεται ότι τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων, αναγνωρίζονται όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.

2. Στο Παράρτημα Α του νόμου (ορισμοί), αναφέρεται ότι υποχρέωση είναι παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

3. Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, που στηρίζονται στο λογιστικό πλαίσιο της Οδηγίας 2013/34 της ΕΕ και στη διεθνή πρακτική, προκύπτει ότι τα μερίσματα είναι έσοδο για τον λήπτη όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο της οντότητας που τα χορηγεί, το οποίο συνέρχεται εντός του επομένου έτους. Κατά αντιστοιχία είναι υποχρέωση της οντότητας που τα διανέμει, το επόμενο έτος, διότι βάσει του ορισμού της υποχρέωσης για να αναγνωρισθεί υποχρέωση (μερίσματα πληρωτέα), πρέπει να υπάρχει γεγονός του παρελθόντος και αυτό δεν υπάρχει την 31.12. του κλειόμενου έτους, αφού όπως προαναφέρθηκε, το αρμόδιο όργανο θα συνέλθει και θα αποφασίσει εντός του επόμενου έτους.

4. Για τους ίδιους υπό (3) λόγους, το έκτακτο αποθεματικό το οποίο θα αποφασισθεί από το αρμόδιο όργανο που θα συνέλθει εντός του επόμενου έτους, αναγνωρίζεται και σχηματίζεται λογιστικά εντός του επόμενου έτους, με την απόφαση του οργάνου.

5. Το τακτικό αποθεματικό μπορεί να αναγνωρίζεται την 31.12 του κλειόμενου έτους, όταν γίνεται δεκτό ότι έχει προκύψει την ημερομηνία αυτή ως επιβαλλόμενο από τη νομοθεσία. Η εν λόγω αντιμετώπιση όμως δεν μπορεί να είναι καθολική, διότι η διοίκηση που συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα μπορούσε να ισχυρισθεί ότι δεν γνωρίζει τι θα αποφασίσει το αρμόδιο όργανο που θα συνέλθει για αυτό το σκοπό στο επόμενο έτος. Για παράδειγμα η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τον μη σχηματισμό τακτικού αποθεματικού με επιβάρυνση της οντότητας με τα σχετικά πρόστιμα (αν υπάρχουν). Ειδικότερα, ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού την 31.12 δεν μπορεί να γίνει για το μέρος που υπερβαίνει το ελάχιστο κατά το νόμο ποσό (5% των ετησίων κερδών), δεδομένου ότι δεν μπορεί να προκαταλάβει η διοίκηση την απόφαση της συνέλευσης.

6. Το σκεπτικό του υπό (5) σημείου είναι ιδιαίτερα ισχυρό για τα αφορολόγητα αποθεματικά που είναι προαιρετικά. Για παράδειγμα, υπό το φως τυχόν νέων εξελίξεων που διαμορφώνονται από την ημερομηνία ισολογισμού μέχρι την ημερομηνία σύγκλησης της γενικής συνέλευσης, η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τη μη δημιουργία αφορολόγητου αποθεματικού. Συνεπώς αν τα προαναφερόμενα κονδύλια έχουν σχηματισθεί και παρουσιασθεί την 31.12 και αναστραφούν στο επόμενο έτος από τη γενική συνέλευση, οι δημοσιευόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της 31.12 θα περιέχουν παραπλανητική χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

7. Η έννοια της προκαταβολής από λογιστική άποψη σημαίνει καταβολή χρημάτων έναντι μελλοντικού οικονομικού οφέλους, που στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι η μη πληρωμή φόρου

κατά το ποσό αυτό για το επόμενο έτος. Αυτή η καταβολή χρημάτων λαμβάνει χώρα το επόμενο έτος και συνεπώς βάσει της αρχής του δουλευμένου λογίζεται όταν προκύπτει / καταβάλλεται. Εκτός αυτού η εμφάνιση της προκαταβολής την 31.12 συνεπάγεται την αναγνώριση ισόποσης απαίτησης ως περιουσιακού στοιχείου, που επί της ουσίας καταλήγει στην εμφάνιση λογαριασμού τάξεως (δηλαδή λογαριασμού αμιγώς πληροφοριακού χαρακτήρα) εντός του ισολογισμού, με αποτέλεσμα την ισόποση διόγκωση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έναντι του ίδιου μέρους (δηλαδή του Ελληνικού δημοσίου).

8. Τα ίδια υπό (1) έως (7) ανωτέρω προβλέπονται και από τα Δ.Π.Χ.Α (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς).

### Εύλογη αξία ακινήτου

*Αριθ. πρωτ. 1853/30.9.2016*

#### Ερώτημα

Θα θέλαμε να μας πείτε την γνώμη σας σχετικά με την επιμέτρηση κτιρίου στην εύλογη αξία:

Εταιρεία Α.Ε. που ανήκει στις μικρές οντότητες, έχει στην κατοχή της ακίνητο που ιδιοχρησιμοποιείται. Τελευταία αναπροσαρμογή του κτιρίου έγινε το 2012. Για το 2016, η διοίκηση επιθυμεί την λογιστική απεικόνιση του κτιρίου στον ισολογισμό με εύλογη αξία. Με αφορμή τα παραπάνω δημιουργούνται τα εξής ερωτήματα:

Αν θα γίνει εκτίμηση της εύλογης αξίας με την χρήση εκτιμητή για το 2016, το συγκριτικό έτος (2015) θα απεικονιστεί στο κόστος κτήσης, όπως εμφανίστηκε στον ισολογισμό που έκλεισε 31/12/2015;

Μπορείτε να υπολογίσετε εύλογη αξία για το 2016 και στα επόμενα έτη να χρησιμοποιείτε την μέθοδο του κόστους κτήσης;

Σύμφωνα με το άρθρο 24, παρ. 2 του Ν. 4308/2014, που λέει ότι «Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται, σύμφωνα με το παρόν άρθρο, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία.», προκύπτει η εξής απορία: Όταν κάποια στοιχεία (ομοειδή) του ισολογισμού επιμετρώνται σε εύλογη αξία και κάποια άλλα (ομοειδή αλλά διαφορετικά με τα προηγούμενα) επιμετρώνται σε κόστος κτήσης, ποιος ισολογισμός χρησιμοποιείται για απεικόνιση ο Β.1.1 ή ο Β.1.2;

#### Απάντηση

Βάσει των προβλέψεων του νόμου, κατά την πρώτη εφαρμογή (χρήση 2015), η οντότητα επιλέγει για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (για όλα όχι επιλεκτικά), είτε την μέθοδο του κόστους κτήσης είτε την μέθοδο της εύλογης αξίας. Η μέθοδος που θα επιλεγεί θα ακολουθείται παγίως στις μελλοντικές περιόδους.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ως μέθοδος το κόστος κτήσης, για σκοπούς διευκόλυνσης των επιχειρήσεων, ο νόμος παρέχει το δικαίωμα, μόνο κατά την έναρξη της περιόδου της πρώτης εφαρμογής (01.01.2015), να επιμετρήσουν την ημερομηνία αυτή όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητά τους ή όποια θέλουν εξ αυτών, έστω και ένα, στο τεκμαρτό κόστος κτήσης που αποτελεί ουσιαστικά την εύλογη αξία τους κατά την 01.01.2015. Εφόσον η εύλογη αξία χρησιμοποιείται ως τεκμαρτό κόστος κτήσης, η μέθοδος αποτίμησης είναι η μέθοδος του κόστους κτήσης και έτσι στις επόμενες χρήσεις δεν θα επιμετρούν τα ακίνητα στην εύλογη αξία τους.

Οι διαφορές που θα προκύψουν σε σχέση με την λογιστική αξία βάσει του προηγούμενου πλαισίου, θα αναγνωρισθούν κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέο.

Στις επόμενες χρήσεις, αν πρόκειται για κτίριο, θα διενεργούνται λογιστικές αποσβέσεις με βάση το τεκμαρτό κόστος (την εύλογη αξία) της 01.01.2015.

#### Παράδειγμα

Έστω ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο που κατά την 31.12.2014 έχει βάσει των προηγούμενων

λογιστικών προτύπων, αξία οικοπέδου 100 και αξία κτιρίου 200 μείον σωρευμένες αποσβέσεις 120, δηλαδή λογιστική αξία 80. Αν η εύλογη αξία του οικοπέδου κατά την 01.01.2015 είναι 105 και του κτιρίου 102 υπάρχει μια θετική διαφορά (κέρδος) 27, η οποία θα αναγνωρισθεί κατευθείαν στα κέρδη εις νέο. Η αξία του κτιρίου που θα αποσβεσθεί τα επόμενα έτη είναι το ποσό των 102.

Τα υποδείγματα Β.1.1 και Β.1.2 διαφοροποιούνται μόνον κατά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Το Β.1.1 εφαρμόζεται όταν τα στοιχεία αυτά επιμετρούνται στο κόστος κτήσης, ενώ το Β.1.2 όταν επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους.

Αναφορικά με τα ακίνητα, όταν επιμετρούνται στο κόστος κτήσης δεν υπάρχει η «διαφορά εύλογης αξίας ενσωμάτων παγίων» στην καθαρή θέση, ενώ όταν επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους υπάρχει η εν λόγω διαφορά. Δεν προκύπτει άλλη διαφοροποίηση στον ισολογισμό. Στην περίπτωση του τεκμαρτού κόστους κτήσης (εύλογη αξία μόνο κατά την 01.01.2015), δεν υπάρχει αποθεματικό εύλογης αξίας, διότι όπως προαναφέρθηκε οι διαφορές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέο.

### Μέθοδος Ολοκλήρωσης

Αριθμ. πρωτ. 2046/30.9.2016

#### Ερώτημα

Πολύ μικρή οντότητα του Ν. 4308/2014 άρθρου 1 παρ. 2γ (Ο.Ε) με απλογραφικά αρχεία και δραστηριότητα οικοδομική, πουλάει μέσα στο 2015 (με σύνταξη συμβολαίου μέσα στο 2015) ακίνητο με τιμή πώλησης 200.000,00 το οποίο όμως θα ολοκληρωθεί και θα παραδοθεί στον αγοραστή μέσα στο 2016.

#### ΕΡΩΤΗΣΗ

Με βάση την μέθοδο της Ολοκλήρωσης την οποία έχω δικαίωμα να εφαρμόζω βάσει του άρθρου 25 του Ν. 4308/2014 η λογιστή εγγραφή στα έσοδα μου (των 200.000,00) θα γίνει στην χρήση του 2016 και τότε θα υπάρξει αναγνωρίσει του εσόδου; Στην χρήση 2015 θα κάνω κάποια εγγραφή στα βιβλία μου;

#### Απάντηση

Η εφαρμογή της μεθόδου της ολοκλήρωσης από λογιστικής απόψεως συνεπάγεται ότι το έσοδο και των κόστος των πωλήσεων αναγνωρίζονται στη χρήση που ολοκληρώνεται το έργο/ υπηρεσία και παραδίδεται στον αγοραστή.

Συνεπώς στη χρήση 2015 στα απλογραφικά βιβλία από λογιστικής απόψεως δεν υπάρχει εγγραφή εσόδου.

Για τα φορολογικά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

### Αμοιβές Δ.Σ από διανεμόμενα κέρδη της χρήσης

Αριθμ. πρωτ. 2075/30.9.2016

#### Ερώτημα

Παρακαλώ θα ήθελα την απάντησή σας για το κατωτέρω:

→ Σύμφωνα όμως με το άρθρο 37 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) «Οι οριστικά εγκριθείσες από την Γ.Σ αμοιβές των Μελών του Δ.Σ από τα κέρδη αποτελούν παροχές σε εργαζόμενους (Δαπάνες Μισθοδοσίας) της χρήσης που εγκρίνονται» και δεν καταχωρούνται σε μείωση της καθαρής θέσης.

→ Η Λογιστική εγγραφή που θα γίνει για τις ανωτέρω αμοιβές εφόσον εγκριθούν οριστικά από την Γενική Συνέλευση και δεν έχουν καταχωρηθεί στην χρήση από τα κέρδη της οποίας προέκυψαν (ΣΛΟΤ 823 ΕΞ 1.6.2016) θα είναι η κατωτέρω:

Ημερομηνία καταχώρησης (η ημερομηνία της απόφασης της Γενικής Συνέλευσης)

→ Χρέωση 60.95, Πίστωση 53.08

**Απάντηση**

Ορθά περιγράφεται η λογιστική εγγραφή και ο χρόνος αναγνώρισης. Στην πίστωση πρέπει επιπλέον να αναγνωρισθούν και οι σχετικοί φόροι που παρακρατούνται από τις αμοιβές και αποδίδονται στο δημόσιο.

**Λογιστική τακτοποίηση προβλέψεων**

*Αριθ. πρωτ. 2165/24.10.2016*

**Ερώτημα**

Σας μεταφέρω ένα πρόβλημα που αντιμετωπίζουν μέλη του ΧΧΧ που δραστηριοποιούνται σε περιοχές της Βόρειας Ελλάδας και κυρίως στη Θράκη, για τις οποίες είχε ισχύ ο Ν. 1767/1988 και οι κοινές υπουργικές αποφάσεις που εκδόθηκαν έκτοτε και αφορούν στην καταβολή του επιδόματος του κόστους εργασίας μέσω ΟΑΕΔ (η επιδότηση καταργήθηκε με την κοινή υπουργική απόφαση 13311/273/11.04.2016).

Το πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις είναι η λογιστική τακτοποίηση των προβλέψεων που έχουν εμφανίσει στα βιβλία τους με δεδομένο ότι οι προβλέψεις αυτές είναι σε εκκρεμότητα από το 2010 έως την ημερομηνία έκδοσης της κοινής υπουργικής απόφασης 11.04.2016, καθώς για το διάστημα αυτό δεν έχει καταβληθεί η επιδότηση.

**Απάντηση**

Από τα αναφερόμενα στο ερώτημα αντιλαμβανόμαστε ότι πρόκειται περί απαιτήσεων από τον ΟΑΕΔ για επιδοτήσεις που αφορούν μισθοδοσία και είχαν αναγνωρισθεί στα έσοδα προηγούμενων χρήσεων.

Βάσει των προβλέψεων του Ν. 4308/2014, (άρθρο 19) οι απαιτήσεις επιμετρώνται στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης, δηλαδή στο ποσό που αναγνωρίστηκαν αρχικά μείον ζημίες απομείωσης, όταν αυτές προκύπτουν.

Συνεπώς από λογιστικής απόψεως, αν τα ποσά αυτά δεν αναμένεται να εισπραχθούν πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία διαπιστώνεται το εν λόγω γεγονός, ως ζημίες απομείωσης. Για τα λοιπά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

**Λογιστική αντιμετώπιση των διάφορων υπεξαίρέσεων μετρητών**

*Αριθ. πρωτ. 2177/24.10.2016*

**Ερώτημα**

Θα ήθελα να σας υποβάλλω ένα ερώτημα σχετικά με την λογιστική αντιμετώπιση των διάφορων υπεξαίρέσεων μετρητών από το ταμείο (από τρίτους ή υπάλληλων) σε περίπτωση επιχειρήσεων με διπλογραφικά βιβλία, τη λογιστική τους αντιμετώπιση και τα απαραίτητα δικαιολογητικά που η οντότητα θα πρέπει να συγκεντρώσει για τη διενέργεια των σχετικών εγγράφων για την αναγνώριση της ζημίας αυτής.

**Απάντηση**

Οι ζημίες που προκύπτουν από υπεξαίρέσεις στα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναγνωρίζονται ως ζημίες στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά το χρόνο που προκύπτουν, με διαγραφή του σχετικού περιουσιακού στοιχείου εφόσον η απώλεια είναι οριστική.

Αν είναι σφόδρα πιθανό ότι θα υπάρξει ανάκτηση π.χ. αποζημίωση από ασφαλιστική εταιρεία, αναγνωρίζεται σχετική απαίτηση και κέρδος.

Η τεκμηρίωση γίνεται βάσει των παραγράφων 5 και 7 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014.

Για τα φορολογικά θέματα που προκύπτουν σε τέτοιες περιπτώσεις, το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.



**Μεταφορά της λογιστικής παρακολούθησης δανειακών συμβάσεων υποκαταστήματος στα βιβλία του κεντρικού**

Αριθ. πρωτ. 2203/24.10.2016

**Ερώτημα**

Προκειμένου να απαντήσουμε στην ανωτέρω σχετική αίτηση του ελληνικού υποκαταστήματος του γερμανικού πιστωτικού ιδρύματος «XXX», αντίγραφο της οποίας σας αποστέλλουμε συνημμένα, παρακαλούμε να έχουμε τη θέση της υπηρεσίας σας για τα θέματα αρμοδιότητάς σας και συγκεκριμένα εάν η μεταφορά της λογιστικής παρακολούθησης των δανειακών συμβάσεων του υποκαταστήματος στα βιβλία του κεντρικού στη Γερμανία, χωρίς να πραγματοποιηθεί εκχώρηση των σχετικών απαιτήσεων, είναι δυνατή με βάση τις διατάξεις του ν.4308/2014. Συγκεκριμένα, από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της υπηρεσίας μας με τη σχετική αίτηση, ελληνικό υποκατάστημα θα καταχωρεί το κεφάλαιο και τους τόκους των πιστώσεων ως συνολική απαίτηση από το κεντρικό του, στα βιβλία του οποίου θα παρακολουθούνται οι πιστώσεις ανά πελάτη και το εισόδημα του ελληνικού υποκαταστήματος από τόκους θα καταχωρείται στα βιβλία αυτού κατόπιν επιβεβαίωσής του από τους ορκωτούς ελεγκτές του κεντρικού.

**Απάντηση**

Από το πρωτογενές ερώτημα που τέθηκε υπόψη μας προκύπτει ότι το ερώτημα είναι καθαρά φορολογικού χαρακτήρα.

Αναφορικά με τον τρόπο παρακολούθησης των δανείων του υποκαταστήματος από το κεντρικό έχουν εφαρμογή οι εξής διατάξεις:

(α) η παράγραφος 3.01 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 που προβλέπει ότι: «από τις διατάξεις του παρόντος νόμου (4308/2014) δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων για τα υποκαταστήματα. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές».

(β) το άρθρο 5 του Ν. 4308/2014, περί αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος της οντότητας και ιδιαίτερα η παράγραφος 14 του εν λόγω άρθρου που ορίζει ότι: «Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

(γ) το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014, παράγραφος 7 που ορίζει ότι: «Τα λογιστικά στοιχεία(παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα».

Για τα φορολογικά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

**Εφαρμογή Ε.Λ.Π.**

Αριθ. πρωτ. 2241/24.10.2016

**Ερώτημα**

Θα σας παρακαλούσα πολύ να μου απαντήσετε αν ένα Ν.Π.Δ.Δ που είναι φορέας Γενικής Κυβέρνησης του Υπουργείου Εσωτερικών και πιο συγκεκριμένα ανήκει στον Υποτομέα ΟΤΑ (τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ) σύμφωνα με το αρχείο που διατηρεί η Ελληνική Στατιστική Αρχή.

1. Είναι υπόχρεο σε τήρηση του κλαδικού λογιστικού σχεδίου και όχι των ΕΛΠ; και αν ναι στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999 ή Π.Δ. 205/1998;

2. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται από ορκωτό λογιστή;

3. Εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως της ομάδας 9 υποχρεωτικά;



Δεδομένα:

1. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308

Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου

δ) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014 (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283).

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4270 28/06/2014

Άρθρο 156 Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης

3. Μέχρι την έκδοση του προεδρικού διατάγματος της προηγούμενης παραγράφου εξακολουθεί να ισχύει η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, στη σύνταξη του Ισολογισμού, του Απολογισμού, των οικονομικών καταστάσεων και στο σχεδιασμό γενικά της λογιστικής της Γενικής Κυβέρνησης, που καταρτίστηκε με:

γ. το π.δ. 205/1998 (Α' 163) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», για τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου,

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4257 14/04/2014

Άρθρο 33

Οι διατάξεις του π.δ. 315/1999 (Α' 302) που ισχύουν για τους δήμους, περί του Διπλογραφικού Συστήματος Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής - Κοστολόγησης, εφαρμόζονται κατ' αναλογία και για τα δημοτικά ιδρύματα, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και τους συνδέσμους αυτών, εξαιρουμένων των σχολικών επιτροπών. Ομοίως, εφαρμόζονται κατ' αναλογία από τους ανωτέρω φορείς, οι διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 209 του Ν. 3463/2006 (Α' 114), στην περίπτωση που η ταμειακή τους λειτουργία δεν διεξάγεται από τους δήμους που τους έχουν συστήσει

#### Απάντηση

Με βάση το άρθρο 1 του Ν. 4308/2014, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 41 του Ν. 4410/2016 και ισχύει, εάν μέχρι την εφαρμογή του Ν. 4308/2014 είχατε υποχρέωση να εφαρμόζετε κλαδικό λογιστικό σχέδιο του δημοσίου τομέα, συνεχίζετε να εφαρμόζετε αυτό το λογιστικό πλαίσιο. Εάν εφαρμόζατε το ΕΓΛΣ του ΠΔ 1123/80, εφεξής εφαρμόζετε τα ΕΛΠ.

Για το θέμα του ελέγχου το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

**Παροχή διευκρινίσεων, ως προς τη διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 4 του ν. 2081/1992, όπως ισχύει, για την αναφορά σε Νομοθεσία σας**

*Αριθ. πρωτ. 2375/18.11.2016*

#### Ερώτημα

Αναφερόμενοι στο ανωτέρω θέμα, σημειώνουμε τα εξής:

Σας αποστείλαμε το υπ' αρ. πρωτ. 83790/05-08-2016 έγγραφό μας σχετικά με παροχή διευκρινίσεων, ως προς τη διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 4 του ν. 2081/1992, όπως ισχύει, για την αναφορά σε νομοθεσία του Υπουργείου σας, το οποίο υπενθυμίζουμε ότι έως σήμερα δεν έχει περιέλθει απάντηση στην υπηρεσία μας από μέρος σας, αλλά ούτε από τις κοινοποιούμενες υπηρεσίες του Υπουργείου μας.

Τα Επιμελητήρια, ως Ν.Π.Δ.Δ. που δεν ανήκουν στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (ν. 4270/2014), οφείλουν να εφαρμόσουν την παρ. 7 του άρθρου 4 του ν. 2081/1992 όπως ισχύει.

Μερικά εκ των Επιμελητηρίων, που έχουν καταθέσει στην υπηρεσία μας έως σήμερα ισολογισμούς του έτους 2015, έχουν συντάξει αυτούς κατά το Π.Δ. 205/1998 «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», ενώ άλλα κατά το ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα».

Υπενθυμίζουμε ότι οι απαιτούμενες διευκρινήσεις έχουν ζητηθεί για τον τρόπο εφαρμογής των

σχετικών διατάξεων από τα Επιμελητήρια, αλλά και εάν όφειλαν να εφαρμόζουν το ν. 4308/2014, όπως αναφέρεται στη σχετική γνωμοδότηση.

Τέλος σας ενημερώνουμε ότι η υπηρεσία μας έχει πιεστικά ερωτήματα από ορκωτούς ελεγκτές σχετικά με το λογιστικό πλαίσιο των επιμελητηρίων, ώστε να ελεγχθούν σύμφωνα με την κείμενη επιμελητριακή νομοθεσία και να εγκριθούν από τον Υπουργό Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού.

Προς τούτο, διαβιβάζουμε εκ νέου αντίγραφο του υπ' αρ. πρωτ. 83790/05-08-2016 εγγράφου μας, με τα συνημμένα σ' αυτό και παρακαλούμε για την απάντησή σας το συντομότερο δυνατό.

#### **Απάντηση**

Η σχετική νομοθεσία όπως διαμορφώνεται σήμερα κατά το Ν. 4308/2014, μετά και την τροποποίησή του από το Ν. 4410/2016 έχει ως εξής:

Παράγραφος 2 άρθρου του Ν. 4308/2014. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμο με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

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

δ) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014 (Α 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α 283).

ε) Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980».

Σχετική για τα επιμελητήρια είναι η πρόβλεψη της περίπτωσης (γ) περί οντοτήτων που υποχρεούνται στην εφαρμογή του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Βάσει του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), οι οντότητες που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούνται στην εφαρμογή του νόμου 4308/2014.

Βάσει αυτών, τα επιμελητήρια υποχρεούνται στην εφαρμογή του Ν. 4308/2014, μόνο αν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

#### **Ταξιδιωτικό Γραφείο**

*Αριθ. πρωτ. 2551/18.11.2016*

#### **Ερώτημα**

Νομική οντότητα με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και δραστηριότητα Ταξιδιωτικού γραφείου (οργάνωση εκδρομών-ταξιδιών) έχει τις εξής συναλλαγές:

- 1) Πουλάει σε ταξιδιώτες εισιτήρια αεροπορικών κυρίως εταιρειών.
- 2) Οργανώνει ταξίδια στην Ελλάδα ή το εξωτερικό.

Ερωτήσεις:

1) Με την πώληση του εισιτηρίου στον ταξιδιώτη (εισιτήρια αεροπορικών εταιρειών) μπορεί να εκδώσει ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΩΛΗΣΗ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ (ΑΠΕ) ή αυτό παρέλκει λόγω του ότι το ίδιο το εισιτήριο επέχει θέση φορολογικού στοιχείου; Σε αυτή την περίπτωση με βάση ποια στοιχεία θα κάναμε τις εγγραφές στα βιβλία μας;

Η έκδοση ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΩΛΗΣΗ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ (έστω και αν αυτό είναι πλεονασμός) παράλληλα με την έκδοση του εισιτηρίου, για να μπορεί το λογιστήριο να κάνει τις λογιστικές

εγγραφές καταστρατηγεί κάποια διάταξη του Ν 408 2014;

2) Όταν το ταξιδιωτικό γραφείο οργανώνει κάποιο ταξίδι, και εισπράττει όλα ή ένα μέρος των χρημάτων πριν το ταξίδι και κάποιο μέρος στην διάρκεια του ταξιδιού, αυτό αποτελεί δικαίωμα και άρα τότε τιμολογείται; Αν δεν αποτελεί δικαίωμα αλλά παροχή υπηρεσίας τιμολογείται όταν η υπηρεσία ολοκληρωθεί δηλ. όταν το ταξίδι τελειώσει;

#### **Απάντηση**

Κατά ρητή πρόνοια του ν. 4308/2014, τα εκδιδόμενα έγγραφα, εφόσον αναφέρουν όλες τις πληροφορίες που προβλέπονται κατά περίπτωση από το νόμο 4308/2014 για τα τιμολόγια ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης (άρθρα 9 και 12), επέχουν θέση τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης, αντίστοιχα (φορολογικό στοιχείο). Περαιτέρω, από πλευράς επιχειρηματικής ουσίας κατά την άποψή μας η διοργάνωση και εκτέλεση ταξιδιών, δεν αφορά συναλλαγή πώλησης δικαιώματος, αλλά παροχή υπηρεσίας από το ταξιδιωτικό γραφείο προς τον συμμετέχοντα. Συνεπώς έχουν εφαρμογή οι παράγραφοι 2(α) του άρθρου 11 και (β) του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014, κατά περίπτωση.

Από πλευράς λογιστικής και οργάνωσης των διαδικασιών της, η οντότητα δύναται να εκδίδει οποιαδήποτε πρόσθετα στοιχεία για τη διευκόλυνσή της, με την προϋπόθεση ότι υπάρχουν ευχερώς ελέγξιμες διαδικασίες για την παρακολούθηση των στοιχείων στο λογιστικό σύστημα (δικιλίδες για την αποτροπή διπλών καταχωρήσεων, σύγχυσης κ.λπ.) παράγραφοι 1, 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014.

Για ενδεχόμενες φορολογικές πτυχές του ερωτήματος αρμόδιο είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

#### **Υπηρεσίες parking και ενοικίασης αυτοκινήτων**

*Αριθ. πρωτ. 2552/18.11.2016*

##### **Ερώτημα**

Νομική οντότητα με μορφή ΕΠΕ παρέχει υπηρεσίες ενοικίασης αυτοκινήτων καθώς και υπηρεσίες parking αυτοκινήτων.

Ερωτήσεις:

Οι υπηρεσίες parking όταν διαρκούν μερικές ημέρες, για τις οποίες εισπράττω τα χρήματα πριν ή μετά, είναι δικαίωμα ή παροχή υπηρεσίας και τότε εκδίδω το Φορολογικό στοιχείο;

Οι υπηρεσίες ενοικίασης αυτοκινήτων (rent a car) όταν διαρκούν μερικές ημέρες ή και εβδομάδες, και εισπράττω τα χρήματα πριν ή μετά είναι δικαίωμα ή παροχή υπηρεσίας και τότε εκδίδω το φορολογικό στοιχείο;

##### **Απάντηση**

Κατά τη γνώμη μας, οι ανωτέρω δραστηριότητες από πλευράς επιχειρηματικής ουσίας αφορούν συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών. Συνεπώς, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 11 2(β) και 13 (δ) του Ν. 4308/2014, κατά περίπτωση.

Για ενδεχόμενες φορολογικές πτυχές του ερωτήματος αρμόδιο είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

#### **Πρακτορεία Ταξιδιών**

*Αριθ. πρωτ. 2660/16.12.2016*

##### **Ερώτημα**

Νομική οντότητα (ΙΚΕ) πρακτορείο ταξιδιών με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, εκδίδει εισιτήρια αεροπορικά και ακτοπλοϊκά για λογαριασμό των αεροπορικών ή ακτοπλοϊκών εταιρειών, σε πελάτες της (ταξιδιώτες) φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Με την έκδοση του εισιτηρίου (για λογαριασμό αυτών των εταιρειών) εκδίδει ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ (ΑΠΕ). Η αεροπορική ή ακτοπλοϊκή εταιρεία ή τις περισσότερες φορές ένα ενδιάμεσο πρακτορείο ταξιδιών,

μου εκδίδει και μου αποστέλλει την ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ (ΑΠΕ) αφού αυτή μου έχει προμηθεύσει στην ουσία το εισιτήριο.

Με δεδομένο ότι η νομική οντότητα ΙΚΕ (πρακτορείο ταξιδιού) εκδίδει ΑΠΕ για λογαριασμό τρίτων οι εγγραφές που γίνονται στα λογιστικά αρχεία με βάση το ΕΓΛΣ είναι οι εξής:

Με την παραλαβή από τον προμηθευτή της ΑΠΕ:

Πιστώνουμε τον προμηθευτή του εισιτηρίου 53.98. και χρεώνουμε ένα ενδιάμεσο 35.02 λογαριασμός προς απόδοση εισιτηρίων.

Στην συνέχεια αφού εκδώσουμε στον ταξιδιώτη το εισιτήριο με την έκδοση της δικής μας ΑΠΕ: Χρεώνουμε τον πελάτη 30.00 και πιστώνουμε τον 35.02 ενδιάμεσο λογαριασμό.

Στην ουσία δεν υπάρχει καμιά εγγραφή σε λογαριασμού εξόδου, ή εσόδου, διότι το πρακτορείο λειτουργεί σαν ένας ενδιάμεσος για λογαριασμού τρίτου.

Ερώτηση

Αυτός ο τρόπος λογιστικής απεικόνισης είναι σωστός;

**Απάντηση**

1. Βάσει των ορισμών του Παραρτήματος Α του Ν. 4308/2014, έσοδο είναι «η μικτή εισροή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οποία προκύπτει από συνήθεις δραστηριότητες μιας οντότητας και αυξάνει την καθαρή θέση της, εκτός των αυξήσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από συνεισφορές των ιδιοκτητών της οντότητας». Έσοδο στην αναφερόμενη περίπτωση είναι μόνο η προμήθεια της ΙΚΕ. Για την προμήθεια αυτή πρέπει να εκδίδεται το ενδεδειγμένο παραστατικό του ν. 4308/2014.

2. Στην αναφερόμενη περίπτωση η ΙΚΕ εκδίδει παραστατικά πώλησης για λογαριασμό τρίτων. Δηλαδή, επί της ουσίας η οντότητα λειτουργεί ως ενδιάμεσος για λογαριασμό άλλων οντοτήτων. Το εισπραττόμενο τίμημα για λογαριασμό τους δεν θεωρείται έσοδο (δεν αυξάνει την καθαρή της θέση) αλλά συνιστά υποχρέωση. Η σχετική παρακολούθηση των εισπράξεων για λογαριασμό άλλων οντοτήτων, γίνεται βάσει του άρθρου 5 του νόμου που καθορίζει τα θέματα της διασφάλισης της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος.

### Υπαγωγή οντοτήτων σε κατηγορίες - Αποτελέσματα εις νέον

Αριθμ. πρωτ. 2701/18.2.2016

**Ερώτημα**

Κοινοπραξία εκτέλεσης δημοσίου τεχνικού έργου, με μέλη τρεις ανώνυμες εταιρείες, με έτος έναρξης το 2013, τηρεί διπλογραφικά βιβλία ( σύμβαση έργου 75.000.000,00€).

Τα στοιχεία όπως προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις των ετών 2013-2015 είναι:

	2015	2014	2013
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	19.000.000,00	18.203.215,26	1.391.404
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	9.000.000,00	9.687.131,63	6.814.133
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	35	39	7

Α) όσον αφορά το μέγεθος της εταιρείας για το 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014, θα ενταχθεί κατά εφαρμογή της παραγράφου 2(γ) του αρθ.1 (περίπτωση αα) .....οι κοινοπραξίες....) στις πολύ μικρές οντότητες, με μόνο κριτήριο τον κύκλο εργασιών, που δεν ξεπερνάει για δύο συνεχόμενες χρήσεις (2013-2014), το όριο των 1.500.000,00 ευρώ, ή λόγω ότι οι κοινοπραξίες εξομοιώνονται με τις ομόρρυθμες εταιρείες και όλοι οι άμεσοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρείες θα ενταχθεί στις μικρές οντότητες του αρθ. 1 παρ.2β;

Κατά το 2016 η ανωτέρω κοινοπραξία αφού ξεπερνάει για δύο συνεχόμενες χρήσεις (2014-2015) τα 2 κριτήρια ταξινόμησης, κύκλο εργασιών και σύνολο ενεργητικού θα ενταχθεί στις μεσαίες οντότητες;

Β) Παρακαλώ για τον λογιστικό χειρισμό, των διαφορών που θα προκύπτουν, από την εφαρμογή από την κοινοπραξία του ποσοστού ολοκλήρωσης, για την αναγνώριση του δεδουλευμένου εσόδου στην χρήση, σε σχέση με τα τιμολογημένα κατά την περίοδο αυτή έσοδα.

**Απάντηση**

Κατάταξη σε κατηγορία μεγέθους

Από λογιστικής σκοπιάς και βάσει του σχετικού πλαισίου της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, οι κοινοπραξίες εντάσσονται στις οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του νόμου 4308/2014. Συνεπώς, μπορούν να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων και να τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, αν οι πωλήσεις τους είναι κάτω των 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχή έτη. Η ένταξή τους στις κατηγορίες μεγεθών του νόμου, γίνεται βάσει των κριτηρίων που προβλέπονται για όλες τις οντότητες και συνεπώς μια κοινοπραξία που για δύο συνεχή έτη ξεπεράσει σε κύκλο εργασιών το 1.500.000 ευρώ εντάσσεται στην προβλεπόμενη κατηγορία, τηρεί διπλογραφικό σύστημα και συντάσσει ισολογισμό.

Η διαδικασία της μετάβασης από το απλογραφικό στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, μπορεί να δημιουργεί λογιστικές δυσκολίες. Συνεπώς, με δεδομένο ότι επιτρέπεται από το νόμο σε κάθε περίπτωση, η τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας, οι κοινοπραξίες που εξ αρχής είναι γνωστό ότι θα καταστούν κατά τη διάρκεια της ζωής τους υπόχρεες σε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, είναι ενδεδειγμένο (χωρίς να είναι υποχρεωτικό), να το τηρούν εξ αρχής.

Σε ότι αφορά την ερμηνεία της παραγράφου 3 του άρθρου 293 του φορολογικού νόμου 4072/2012 η οποία αναφέρει ότι όταν «η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα ... εφαρμόζονται ... αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία», αρμόδιο είναι το Υπουργείου Οικονομικών.

Λογιστικός χειρισμός διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης εσόδων ποσοστού ολοκλήρωσης

Τα δουλευμένα έσοδα που αναγνωρίζονται σε κάθε λογιστική περίοδο με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης για λογιστικούς σκοπούς, μπορεί να μη λογίζονται και για φορολογικούς σκοπούς, στην ίδια περίοδο. Σύμφωνα με το νόμο 4308/2014, η οντότητα δύναται να παρακολουθεί τη λογιστική και τη φορολογική βάση με κάθε πρόσφορο, αξιόπιστο και ελέγξιμο τρόπο. Περαιτέρω, παρέχεται η δυνατότητα η οντότητα να καταχωρεί πρωτογενώς είτε τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση εντός των καθοριζόμενων προθεσμιών ενημέρωσης των βιβλίων κατά το άρθρο 6. Στη συνέχεια, και μέχρι την προθεσμία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων / υποβολής της φορολογικής δήλωσης, η οντότητα οφείλει να καταχωρεί τη διαφορά των βάσεων ώστε να προκύπτει η δεύτερη βάση ως αλγεβρικό άθροισμα της καταχωρηθείσας βάσης και των διαφορών.

Σε κάθε περίπτωση, από λογιστικής απόψεως, τα αναγνωριζόμενα έσοδα της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά συνιστούν διαφορά φορολογικής βάσης στο βαθμό που δεν καλύπτουν τα κριτήρια της φορολογικής νομοθεσίας.

**Τήρηση Ε.Λ.Π. από φορέα Δημοσίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

*Αριθμ. πρωτ. 2745/16.12.2016*

**Ερώτημα**

Ανήκω στο φορέα XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, φορέας του ευρύτερου δημοσίου τομέα (ΝΠΙΔ) μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Τηρώ τρίτης κατηγορίας βιβλία προαιρετικά.

Την χρήση 2015 δεν εφάρμοσα ΕΛΠ γιατί είχα βάσει νόμου απαλλαγή. Για την χρήση 2016 υποχρεούμαι να εφαρμόσω ΕΛΠ διότι τροποποιήθηκε ο νόμος και δεν με απαλλάσσει.

Θα θεωρήσω ότι το έτος 2016 είναι η πρώτη διαχειριστική χρήση και άρα μέσα σε αυτήν θα κάνω τις απαραίτητες εγγραφές ώστε να εναρμονίσω τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής

με τα ΕΛΠ (τρόπος τήρησης λογαριασμών), ή επειδή δεν έκανα εφαρμογή των ΕΛΠ από το 2015 χάνω το δικαίωμα της τακτοποίησης;

Αν το χάνω ποιες είναι οι ενέργειες που πρέπει να κάνω;

Επίσης για να υπάρχει σύγκριση στοιχείων στον ισολογισμό διαχειριστικής χρήσης 2015 και 2016 αντιλαμβάνομαι ότι θα πρέπει να εναρμονίσω και τους λογαριασμούς του ισολογισμού του 2015. Σωστά;

#### **Απάντηση**

Τα θέματα της πρώτης εφαρμογής του νόμου 4308/2014 καθορίζονται στο άρθρο 37 και περαιτέρω ανάλυση παρέχεται στις παραγράφους 37.2.1 έως 37.9.1 της Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του νόμου.

Το ελάχιστο που προβλέπεται από τις εν λόγω διατάξεις, είναι η εμφάνιση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της χρήσεως 2015, ως συγκριτικών της χρήσης 2016, στα υποδείγματα του ν. 4308/2014, με την καλύτερη δυνατή προσέγγιση.

Αναφορικά με τον τρόπο τήρησης των λογαριασμών δεν υπήρχε κάποιο δικαίωμα από το ν. 4308/2014, για να χαθεί. Οι όποιες τροποποιήσεις απαιτούνται στους λογαριασμούς (αν απαιτούνται), διότι οι οντότητες δεν έχουν υποχρέωση αλλαγής του λογιστικού σχεδίου και του λογιστικού συστήματος που τηρούσαν με το προηγούμενο πλαίσιο, μπορούν να γίνουν εντός του 2016.

#### **Λογιστική αποτύπωση «εξόδου»**

*Αριθ. πρωτ. 2819/16.12.2016*

#### **Ερώτημα**

Στην γνωστή (υπό εξέλιξη) διαδικασία εξυγίανσης της εταιρίας XXXXX (άρθρου 106 Πτωχευτικού Κώδικα) υπήχθησαν και οφειλές της προς την εδρεύουσα στην XXXXXXXX ομόρρυθμη εταιρία XXXXXXXXXXXXXXX για λογαριασμό της οποίας υποβάλλω το παρόν ερώτημα (ως νομικός της σύμβουλος), με συνέπεια αυτές (οι οφειλές) να υποστούν «κούρεμα» σε ποσοστό 50%.

Ερωτάται αν το ποσό αυτό (που δεν πρόκειται να εισπραχθεί) μπορεί να καταχωρηθεί στα βιβλία της ανωτέρω Ο.Ε., ως «έξοδο» και με ποιο τρόπο.

Σημειώνεται ότι από την τοπική Δ.Ο.Υ. XXXXXXXXX ειπώθηκε ότι, για να εκπέσει το προαναφερόμενο (μη εισπραχθέν) ποσό θα πρέπει να τους προσκομίσουμε την σχετική δικαστική απόφαση (που επικυρώνει το σχέδιο εξυγίανσης) και, κατά το στάδιο της υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, το επίμαχο ποσό να καταχωρηθεί στα «ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΚΑΙ ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΞΟΔΑ».

Παρακαλούμε να επιβεβαιώσετε την ανωτέρω διαδικασία ή να μας υποδείξετε την τυχόν ορθότερη.

#### **Απάντηση**

Οι απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις έχουν τη λογιστική και τη φορολογική τους διάσταση, οι οποίες δεν ταυτίζονται απαραίτητα.

Από λογιστικής απόψεως:

Για επιχειρήσεις που τηρούν λογιστικά αρχεία κατά το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, το θέμα ρυθμίζεται από τις παραγράφους 6, 7 και 8 του άρθρου 19 του Ν. 4308/2014, βάσει του οποίου οι ζημίες απομείωσης από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως οι απαιτήσεις, αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα, όταν προκύπτουν (βάσει της αρχής του δουλευμένου), είτε

(α) στο λογαριασμό 61.05 του σχεδίου λογαριασμών του Παραρτήματος Γ του νόμου 4308/2014 «Απομειώσεις χρηματοοικονομικών στοιχείων», είτε

(β) στο λογαριασμό 81.02 Έκτακτες ζημίες, αν χρησιμοποιείται το σχέδιο λογαριασμών του



πρώην ΕΓΛΣ (Π.Δ. 1123/1980).

Για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία κατά το απλογραφικό λογιστικό σύστημα, έχει εφαρμογή η περίπτωση ε της παραγράφου 12 του άρθρου 3, βάσει της οποίας το εν λόγω ποσό καταχωρείται ως ζημία.

Για τα φορολογικά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα. Για τη διευκλύνσή σας πάντως, σχετικά με το θέμα είναι τα άρθρα 22, 23 και 26 του φορολογικού νόμου 4172/2013 και οι σχετικές εγκύκλιοι ΠΟΛ που έχουν εκδοθεί για αυτά, από το Υπουργείο Οικονομικών.

**Αίτημα για ανάκληση και επανεξέταση της υπ' αριθμ. πρωτ. 1790/2015 Γνωμοδότησης της ΕΛΤΕ αναφορικά με τις εξωκεφαλαιακές εισφορές**

*Αριθμ. πρωτ. 2861/20.1.2016*

**Ερώτημα**

Ως άμεσα επηρεαζόμενοι από την σχετική γνωμοδότηση σας, σχετικά με τις εξωκεφαλαιακές και εγγυητικές εισφορές των εταιρών Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία γνωμοδοτείτε πως: «(β) Οι εξωκεφαλαιακές εισφορές, όπως εργασία και εγγυήσεις των εταίρων, δεν μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται σε λογαριασμούς ουσίας (χρέωση περιουσιακών στοιχείων και πίστωση κεφαλαίου ή άλλου λογαριασμού της καθαρής θέσης). Οι εν λόγω εισφορές μπορούν να παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως ή με κάθε πρόσφορο τρόπο και αναλυτικές πληροφορίες που διέπουν τους όρους τους, παρέχονται σε σημείωση του Προσαρτήματος.»

Σας καλούμε να επανεξετάσετε την εν λόγω γνωμοδότηση σας και να την τροποποιήσετε ανάλογα λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα:

1. Όσον αφορά τις εξωκεφαλαιακές εισφορές, με βάση τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 78 του Ν.4072/2012

«3. Σε περίπτωση μη παροχής της εξωκεφαλαιακής εισφοράς η εταιρεία μπορεί να ζητήσει από το δικαστήριο είτε την εκπλήρωση είτε την ακύρωση των μεριδίων που αντιστοιχούν στην εισφορά η οποία δεν παρασχέθηκε. Περαιτέρω αξίωση αποζημίωσης της εταιρείας δεν αποκλείεται.

4. Στις περιπτώσεις ακύρωσης εταιρικών μεριδίων λόγω εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου, καθώς και στην περίπτωση αναγκαστικής εκποίησης εταιρικών μεριδίων ο εταίρος που δεν έχει παράσχει πλήρως την εξωκεφαλαιακή εισφορά του, υποχρεούται να καταβάλει στην εταιρεία σε μετρητά το μέρος των παροχών που δεν εκτέλεσε. Ως αξία των παροχών λογίζεται εκείνη της εισφοράς, όπως προσδιορίστηκε στο καταστατικό, ή του μέρους της εισφοράς.»

Από την στιγμή που οι εξωκεφαλαιακές εισφορές δύνανται να μετατραπούν σε ισόποση χρηματική οφειλή, θα έπρεπε να παρακολουθούνται σε λογαριασμούς ουσίας, ώστε να καλύπτονται οι περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 78.

2. Όσον αφορά τις εγγυητικές εισφορές, καθώς στην γνωμοδότηση σας τις προσομοιάζετε με τις εξωκεφαλαιακές, δεδομένου ότι στον Ν.4072/2012 σαφώς διαχωρίζονται και κατηγοριοποιούνται στα άρθρα 78 και 79.

Περαιτέρω, οι εγγυητικές εισφορές συνιστούν για τον εταίρο-εγγυητή υποχρέωση άμεσης καταβολής χρεών της εταιρείας, οι οποίες κατά την καταβολή τους συνιστούν καταβολή οφειλόμενου κεφαλαίου και όχι αύξηση κεφαλαίου (σχετική η παράγραφος 7 του άρθρου 79)

Κατόπιν των ανωτέρω, σας παρακαλώ να εκδώσετε νέα γνωμοδότηση επί του θέματος, συμπεριλαμβάνοντας τον προτεινόμενο λογιστικό χειρισμό των προαναφερθέντων περιπτώσεων.

**Απάντηση**

Το ΣΛΟΤ γνωμοδοτεί βάσει των διεθνώς γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών που καθιερώνονται πλέον και στη χώρα μας με το Ν. 4308/2014, προκειμένου να απεικονίζεται με εύλογο τρόπο η χρηματοοικονομική θέση και η επίδοση των οντοτήτων και όχι για να καταχωρούνται σε κωδικούς οι νομικές προβλέψεις διαφόρων νόμων όπως, ο 4072/2012.



Άλλωστε, η χρήση κωδικών είναι πλέον ελεύθερη βάσει των προβλέψεων του νόμου 4308/2014. Σημειώνουμε ότι, μεταξύ άλλων διατάξεων νόμου, τα άρθρα 80, 96 και 97 του ν. 4072/2012 έχουν ρητά καταργηθεί από το άρθρο 38 του ν. 4308/2014, όπως και κάθε κανονιστική πράξη, εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει των καταργηθέντων διατάξεων.

Επί της λογιστικής ουσίας του ερωτήματος, βάσει των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών της παραγράφου 26.1.1 της εγκυκλίου της ΕΛΤΕ αναφορικά με την ερμηνεία των διατάξεων του Ν. 4308/2014, οι εξωκεφαλαιακές εισφορές και οι εγγυήσεις των εταιρών των ΙΚΕ, δεν μπορούν να αποτελέσουν κεφάλαιο. Για παράδειγμα, αν η εργασία αποτελέσει κεφάλαιο πρέπει να χρεωθεί ένας λογαριασμός στο ενεργητικό με αύξηση (πίστωση) του κεφαλαίου, ο οποίος όμως πρέπει να μεταφερθεί άμεσα στα αποτελέσματα γιατί δεν πληροί τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου και συνεπώς η καθαρή θέση θα μειωθεί ισόποσα μέσω του υπολοίπου αποτελεσμάτων εις νέο, δηλαδή δεν θα προκύψει από το γεγονός αυτό αύξηση της καθαρής θέσης. Σε διαφορετική περίπτωση, δηλαδή αν οι λογιστικοί κανόνες επέτρεπαν την κεφαλαιοποίηση της εργασίας, θα μπορούσε κάποιος να ισχυρισθεί και να ορίσει την εργασία του στο καταστατικό σε εκατομμύρια ευρώ σχηματίζοντας ένα τεράστιο κεφάλαιο χωρίς κανένα αντίκρισμα, γεγονός που θα υπέσκαπτε ανεπανόρθωτα την χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Αν ένας εταίρος υποχρεωθεί από το δικαστήριο όπως αναφέρετε στην επιστολή σας να καταβάλει την μη παρασχεθείσα εισφορά του, σε χρήμα ή άλλο στοιχείο, βεβαίως κατά τον χρόνο εκείνο η εν λόγω εισφορά θα αναγνωρισθεί στο ενεργητικό ως πραγματικό στοιχείο.

Το ίδιο ακριβώς ισχύει και για τις εγγυήσεις, οι οποίες εφόσον δεν έχουν καταβληθεί από τους εταίρους για κάλυψη εταιρικών υποχρεώσεων, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αυξητικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων.

#### **Εκτύπωση ημερολογίου πωλήσεων**

*Αριθ. πρωτ. 2869/16.12.2016*

##### **Ερώτημα**

Τα παραστατικά που εκδίδει η εταιρεία μας για την πώληση των εμπορευμάτων είναι ονομαστικές ΑΛΠ επί πιστώσει διότι η είσπραξη των χρημάτων γίνεται από τις συνεργάτιδες μας (dealers) κατά την παράδοση των παραγγελιών.

Λόγω του μεγάλου όγκου αυτών των παραστατικών στο τέλος κάθε εβδομάδας εκτυπώνεται Ημερολόγιο Πωλήσεων όπου ανά ημέρα και παραστατικό (χωρίς όνομα αγοραστή) καταγράφονται οι πωλήσεις, οι επιστροφές, οι εισπράξεις μετρητών, οι καταθέσεις στις τράπεζες κλπ.

Εξ αιτίας της αλλαγής στις πληρωμές με τραπεζικές συναλλαγές από 01/01/2017 (κάρτες, τραπεζικά εμβάσματα, ηλεκτρονικές πληρωμές κλπ), θα πρέπει στο Ημερολόγιο Πωλήσεων να καταχωρείται και το όνομα των αγοραστών ή οι όποιοι έλεγχοι καλύπτονται από το υποστηρικτικό υλικό που ούτως ή άλλως έχουμε, δηλαδή παράλληλο αρχείο με τα ονόματα των αγοραστών και τα παραστατικά που έχουν εκδοθεί;

##### **Απάντηση**

Αλλαγές στη νομοθεσία αναφορικά με θέματα διαδικασιών πληρωμής, δεν επηρεάζουν τις προβλέψεις περί των λογιστικών αρχείων, των άρθρων 3, 4, 5 και 6 του νόμου 4308/2014. Για ειδικότερα θέματα διαδικασιών πληρωμών αρμόδιο είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

#### **Αγροτικός συνεταιρισμός και υποχρέωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων**

*Αριθ. πρωτ. 71/20.1.2017*

##### **Ερώτημα**

Αγροτικός συνεταιρισμός τέθηκε σε εκκαθάριση στις 23/10/2016 με δικαστική απόφαση. Οι 2 τελευταίες χρήσεις 2015 και 2016 πληρεί τα κριτήρια του Ν. 4308/2014 περί Ελληνικών

Λογιστικών Προτύπων για την μετάβαση και ένταξη σε κατηγορία βιβλίων σύμφωνα με τα κριτήρια αυτά. Επειδή μέχρι 31/12/2016 τηρούσε βιβλία διπλογραφικά, από 01/01/2017 του δίνεται η δυνατότητα να τηρήσει απλογραφικά βιβλία. Παρακαλώ για την απάντησή σας.

**Απάντηση**

Οι σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 είναι οι εξής:

Για την αλλαγή κατηγορίας (από τις πέντε κατηγορίες του ν. 4308/2014), απαιτείται να πληρούνται τα σχετικά όρια για δύο συνεχόμενες χρήσεις (παράγραφος 9 του άρθρου 2).

Η παράγραφος 3.10.1 (ζ) της λογιστικής οδηγίας για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, η οποία προβλέπει ότι διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν «οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία. Ωστόσο, οι οντότητες αυτές (συνεταιρισμοί, κλπ.) οι οποίες εκ του ιδρυτικού τους νόμου ή του καταστατικού τους υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού και όχι σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 και εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ)». Σχετική είναι και η διάταξη της παρ. 13 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 που προστέθηκε με το άρθρο 41 του ν. 4410/2016: «Οι οντότητες που βάσει του παρόντος νόμου μπορεί να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα αλλά από άλλο νόμο υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού χωρίς τήρηση διπλογραφικού συστήματος, δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Περαιτέρω, η παράγραφος 3.3 του άρθρου 3 «Λοιπές επεξηγήσεις» της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 για την εφαρμογή του νόμου 4308/2014, προβλέπει ότι «επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος).

Το ότι η οντότητα βρίσκεται σε εκκαθάριση δεν επηρεάζει το καθεστώς τήρησης του λογιστικού συστήματος (διπλογραφικό ή απλογραφικό), δεδομένου ότι δεν προβλέπεται κάτι σχετικό από το νόμο.

**Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης και αλλαγή λογιστικής πολιτικής σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**

*Αριθμ. πρωτ. 110/20.1.2017*

**Ερώτημα**

1) Σύμφωνα με τον Νόμο 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στο άρθρο 4, ορίζονται τα εξής:

....4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

...γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

...

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ίδιου νόμου, ορίζονται τα ακόλουθα:

....7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

...

Η μέθοδος αυτή (FIFO) θεωρεί ότι η πρώτη εισαγωγή είναι και η πρώτη εξαγωγή, δηλ. ότι το χρονικά αγορασμένο πρώτα εμπόρευμα πουλιέται πρώτο. Έτσι τα αποθέματα εμπορευμάτων της

απογραφής τέλους χρήσης προέρχονται από τις τελευταίες αγορές, ενώ η ποσότητα και η αξία των πωλούμενων εμπορευμάτων (το κόστος πωληθέντων) προέρχεται από τα αρχικά αποθέματα και τις αρχικές αγορές.

Επίσης, σύμφωνα με τις αρχές της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και συγκεκριμένα όσο αναφορά τις μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης των αποθεμάτων, μία από τις γνωστότερες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης είναι η μέθοδος του βασικού αποθέματος.

Η μέθοδος αυτή χωρίζει τα αποθέματα σε δύο κατηγορίες. Η μία κατηγορία αφορά το βασικό απόθεμα (απόθεμα ασφαλείας), το οποίο είναι αναγκαίο για την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης και το ύψος του δεν πρέπει να είναι χαμηλότερο από κάποια συγκεκριμένη ποσότητα. Η άλλη κατηγορία είναι το υπεραπόθεμα. Αυτό είναι η ποσότητα εμπορευμάτων που υπάρχει στην επιχείρηση, πάνω από το όριο ασφαλείας και χρησιμοποιείται για μια έκτακτη ανάγκη ή όταν η επιχείρηση σκοπεύει να αυξήσει τη μελλοντική παραγωγική της δραστηριότητα.

Ερωτάσθε:

Α) εάν δύναται να χρησιμοποιηθούν οι δύο μέθοδοι αποτίμησης, FIFO και μέθοδος του βασικού αποθέματος για την αποτίμηση του τελικού αποθέματος της κλειόμενης χρήσης 2016 και

Β) αν η προαναφερόμενη μέθοδος του βασικού αποθέματος μπορεί να θεωρηθεί από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ως γενικά αποδεκτή μέθοδος αποτίμησης.

2) Ο ίδιος νόμος (4308/2014), ορίζει στο άρθρο 28, τα εξής:

1. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και

β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου.

...

Ερωτάσθε εάν υπάρχει υποχρέωση να γίνει αλλαγή στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2015 όπως και στην Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος που υποβλήθηκε το 2016 και αφορά τη χρήση 2015, στην περίπτωση της αλλαγής μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων της χρήσης 2016 και εάν ναι, τα ΕΛΠ ορίζουν ότι η λογιστική πολιτική που ακολουθεί η εταιρία και στη συγκεκριμένη περίπτωση η μέθοδος της αποτίμησης των αποθεμάτων, θα πρέπει να τηρείται για 4 χρόνια. Η έναρξη ισχύος των ΕΛΠ είναι η 01/01/2015. Αναγνωρίζονται τα προηγούμενα έτη, δηλαδή πριν την έναρξη ισχύος του εν λόγω νόμου, ώστε να είναι δυνατή η αλλαγή της λογιστικής πολιτικής που διατηρεί η εταιρία από τη χρήση 2010;

**Απάντηση**

Οι έννοιες που αναφέρονται στο ερώτημα (βασικό απόθεμα και υπεραπόθεμα) δεν είναι λογιστικές έννοιες και συνεπώς δεν επηρεάζουν τις μεθόδους αποτίμησης που προβλέπονται από το ν. 4308/2014 και τα ΔΠΧΑ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς), οι οποίες είναι καθολικής εφαρμογής για όλα τα αποθέματα, ανεξαρτήτως του πώς χαρακτηρίζονται αυτά για επιχειρηματικούς ή άλλους σκοπούς.

Με βάση την παράγραφο 20.7.3 της Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του νόμου, επιτρέπεται διαφορετική μέθοδος αποτίμησης για αποθέματα που δεν έχουν την ίδια φύση η χρήση. Για παράδειγμα μπορεί από την ίδια οντότητα, να χρησιμοποιείται η μέθοδος FIFO για τα υλικά προς βιομηχανοποίηση και η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου για τα εμπορεύματα.

Τα ΕΛΠ δεν καθορίζουν χρονικά διαστήματα για την αλλαγή λογιστικής πολιτικής, αλλά μόνο τον τρόπο λογιστικής παρουσίασης αυτών, όταν η αλλαγή αποφασισθεί και τεκμηριωθεί από τη διοίκηση της οντότητας. Συνεπώς μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων, για παράδειγμα βάσει του άρθρου 25 του νόμου 4172/2013, παρουσιάζεται λογιστικά, βάσει του

άρθρου 28 του νόμου 4308/2014.

**Απομείωση των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων**

*Αριθμ. πρωτ. 151/20.1.2017*

**Ερώτημα**

Παρακαλώ θα ήθελα την απάντησή σας για το κατωτέρω:

Εταιρεία Α.Ε. κατατάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του νόμου 4308/2014. Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 30 για τις πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1 που κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 του άρθρου 16 του ν.4308/2014 ισχύει ότι :

α) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 9 του άρθρου 17 περί δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

β) Δεν εφαρμόζουν το άρθρο 24 του παρόντος νόμου περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

γ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

Στο λογαριασμό της «Γήπεδο – οικόπεδα» απεικονίζει την αξία αυτών, όπως προέκυψε με βάση το άρθρο 15 του Ν.3229/2004.

Η εταιρεία υποχρεούται να εφαρμόσει την παράγραφο 3β του άρθρου 18 περί απομείωσης των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων στην περίπτωση που γίνει εκτίμηση της αξίας του οικοπέδου και προκύψει ότι η αγοραία αξία του είναι μικρότερη από αυτή που έχει στα βιβλία της;

**Απάντηση**

1. Η έννοια της απομείωσης των παγίων έχει εφαρμογή όταν τα εν λόγω στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης, η δε αναγνώριση της σχετικής ζημίας γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα (παράγραφος 3β(1) του άρθρου 18).

2. Με βάση την παράγραφο 18.3β.1 της Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του νόμου, απομείωση ενός παγίου προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία.

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

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

3. Βάσει των ανωτέρω και στα πλαίσια της λογιστικής του κόστους κτήσης, το ότι η εύλογη βάσει αποτίμησης αξία ενός παγίου, είναι μικρότερη της λογιστικής αξίας του, δεν συνιστά λόγο αναγνώρισης ζημιών απομείωσης, μόνο εάν:

α) η λογιστική αξία του παγίου αναμένεται να ανακτηθεί μέσω της αξίας χρήσης του,

β) η όποια ζημία απομείωσης κατά τα ανωτέρω, τεκμηριώνεται ότι δεν είναι μόνιμου χαρακτήρα.

**Λογιστική απεικόνιση εγγραφών διαγραφής χρέους δυνάμει δικαστικής απόφασης**

*Αριθμ. πρωτ. 187/21.2.2017*

**Ερώτημα**

Ανώνυμη εταιρία υπήχθη δυνάμει δικαστικής απόφασης στις διατάξεις του 106β του ν. 3588/2007, υπογράφοντας και επικυρώνοντας σχετική συμφωνία εξυγίανσης με τους πιστωτές της, η οποία προβλέπει απομείωση χρεών με διαγραφές.

Παρακαλώ ενημερώστε μας για τις λογιστικές εγγραφές που πρέπει να αποτυπωθούν στα

βιβλία αναφορικά με τις διαγραφές.

#### **Απάντηση**

Ο λογιστικός χειρισμός του θέματος από την πλευρά της επιχείρησης της οποίας μειώνονται τα χρέη (υποχρεώσεις), καθορίζεται από το άρθρο 22 παράγραφοι 7, 8 και 9 του ν. 4308/2014 καθώς και στις αντίστοιχες παραγράφους της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ στην οποία παρατίθενται και επεξηγηματικά παραδείγματα εγγραφών.

**Η έννοια των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, σε σχέση με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων**

*Αριθμ. πρωτ. 258/21.2.2017*

#### **Ερώτημα**

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π., για οντότητες που δεν εντάσσονται σαφώς σε μια κατηγορία υπόχρεων, έχει συνδεθεί ερμηνευτικά με την απόκτηση ή μη εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Η σύνδεση αυτή έγινε πρώτη φορά στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 που ενσωματώθηκε στη συνέχεια στη «Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», στην ερμηνεία της παρ. 2γ του άρθρου 1 του Ν.4308/2014.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2, του Ν.4308/2014, όπως ισχύει μετά τις αλλαγές που επέφερε ο Ν.4410/2016, τις ρυθμίσεις του νόμου εφαρμόζουν και:

«α...

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

Η φράση «του ιδιωτικού τομέα» της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 διαγράφηκε με την παράγραφο 1α του άρθρου 41 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και πλέον, η διάταξη αφορά όλες τις οντότητες είτε ανήκουν στον Ιδιωτικό είτε στο Δημόσιο Τομέα.

Αντίστοιχα, στην προαναφερόμενη «Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014» που δημοσιεύθηκε στις 18/5/2015, δηλαδή πριν την τροποποίηση του νόμου, αναφέρονται τα εξής:

«1.2.1 Με την παράγραφο 2 καθορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων αυτού του νόμου. Ιδιαίτερα, με την περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 υπόκειται στις ρυθμίσεις του νόμου και κάθε οντότητα που βάσει της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας υποχρεούται στην τήρηση λογιστικών αρχείων.

1.2.2 Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016), στο μέρος που αφορά την τροποποίηση του Ν.4308/2014, αναφέρεται «...Έτσι, μεταξύ άλλων, υπάγονται οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού, μεταξύ αυτών και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα (Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. εποπτευόμενα ή ελεγχόμενα από το Δημόσιο, κοινωφελή ιδρύματα, ναοί, κλπ.), που δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν.4270/2014 (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή υποχρεούνται από άλλη διάταξη νόμου στην τήρηση λογιστικών βιβλίων. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εφαρμόζουν τις διατάξεις του Ν.4308/2014 και ως εκ τούτου τηρούν βιβλία και εκδίδουν στοιχεία, μόνο εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή υποχρεούνται σε τήρηση λογιστικών βιβλίων από άλλες διατάξεις. Στην αντίθετη περίπτωση δεν τηρούν τα



βιβλία και δεν εκδίδουν τα στοιχεία του ν. 4308/2014.»

Άμεση σύνδεση της έννοιας του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με την υποχρέωση εφαρμογής των Ε.Λ.Π., δίνεται και στο, με αριθ. πρωτ. 2375/18.11.2016, έγγραφο της Ε.Λ.Τ.Ε. προς την υπηρεσία εποπτείας των Επιμελητηρίων του Υπουργείου Οικονομικών. Στο έγγραφο αυτό, με το οποίο επιχειρείται να προσδιοριστεί το λογιστικό πλαίσιο των επιμελητηρίων, αναφέρονται και τα εξής:

«...Βάσει του άρθρου 13 του Ν.4174 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), οι οντότητες που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούνται στην εφαρμογή του νόμου 4308/2014. Βάσει αυτών, τα επιμελητήρια υποχρεούνται στην εφαρμογή του Ν.4308/2014, μόνο αν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στο άρθρο 13 του Ν.4174/2013, που επικαλείται το παραπάνω έγγραφο της Ε.Λ.Τ.Ε., αναφέρονται και τα εξής:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Όπως διαπιστώνουμε, παρά το γεγονός ότι η παράγραφος αυτή προέκυψε από τροποποίηση μεταγενέστερη του 4308/2014 δεν παραπέμπει ευθέως στα Ε.Λ.Π., αλλά σε αξιόπιστο λογιστικό πλαίσιο σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Τέτοια πλαίσια είναι και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια που διατηρούνται σε ισχύ και μετά την εφαρμογή του Ν.4308/2014 καθώς βέβαια και τα Δ.Π.Χ.Α.

Το Σ.ΛΟ.Τ., πολύ συχνά, στις απαντήσεις του σε σχετικά ερωτήματα, καταλήγει στο συμπέρασμα, ότι μια οντότητα για την οποία υπάρχουν αμφιβολίες για το λογιστικό πλαίσιο στο οποίο υπάγεται, υποχρεούται στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς συνήθως να υποδεικνύει άλλο λογιστικό πλαίσιο.

Η έννοια του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν ορίζεται στο Ν.4308/2014 (άλλωστε ο όρος αυτός δεν αναφέρεται στο νόμο) ούτε και στη λογιστική οδηγία και πρέπει να αναζητηθεί στις φορολογικές διατάξεις.

Οι κατηγορίες εισοδήματος που αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος (παρ. 2 άρθρου Κ.Φ.Ε.) είναι: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Στην παρ. 2 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 αναφέρεται ότι:

«Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.»

Στο άρθρο 45 του πιο πάνω νόμου περιλαμβάνονται οι παρακάτω οντότητες

- α) κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά τη επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) κοινοπραξίες,

ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. περιλαμβάνονται οι παρακάτω ορισμοί:

α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,

β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα,

γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα,

δ) «νομική οντότητα»: κάθε μόνιμο εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοια φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοια φύσης, κάθε μορφής προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.»

Η διατύπωση του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 ότι: «Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα», φαίνεται να συμπεριλαμβάνει ακόμα και τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούν κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους «τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου ... και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα», παρά το γεγονός ότι τα έσοδα αυτά δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου. Αν λοιπόν ισχύει, για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., η έννοια που δίνει για τα έσοδα (εισοδήματα) από επιχειρηματική δραστηριότητα, η παρ. 2 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013, δεν μπορούμε να σκεφτούμε μια οντότητα που δεν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός από ειδικές περιπτώσεις σε ιδρυτικό στάδιο. Κατά συνέπεια προκύπτει το ερώτημα αν υπάρχουν οντότητες, που με βάση την αιτιολογική έκθεση που προαναφέραμε, δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν υποχρεούνται σε τήρηση λογιστικών βιβλίων από άλλες διατάξεις και συνεπώς δεν τηρούν τα βιβλία και δεν εκδίδουν τα στοιχεία του Ν.4308/2014.

Έχουμε αμφιβολίες αν η πρόθεση του νομοθέτη των Ε.Λ.Π. ήταν να περιληφθεί μια τόσο σαρωτική διάταξη για την εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου των Ε.Λ.Π. αφού, στην περίπτωση αυτή, θα αρκούσε μια απλή και σαφής διάταξη, ότι στο Ν.4308/2014 υπάγεται όποια οντότητα δεν εφαρμόζει κάποιο άλλο ειδικό λογιστικό πλαίσιο.

Αναγνωρίζουμε βέβαια την ανάγκη να υποχρεούνται σε εφαρμογή λογιστικού πλαισίου και κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων όσο το δυνατό περισσότερες κατηγορίες οντοτήτων και φυσικά όλες οι οντότητες που ανήκουν ή εποπτεύονται από το Ελληνικό Δημόσιο, αλλά αυτό πρέπει να γίνεται με διατάξεις που δεν θα επιδέχονται διαφορετικές ερμηνείες.

Στις περιπτώσεις που το κριτήριο εφαρμογής των Ε.Λ.Π. είναι η ύπαρξη εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, γεννάται το ερώτημα αν ένα νομικό πρόσωπο από αυτά που δεν εντάσσονται ρητά στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π., και δεν αποκτά, είτε κατά την ίδρυσή του, είτε σε κάποια ενδιάμεση διαχειριστική χρήση, έσοδα αυτής της κατηγορίας, θα έχει το δικαίωμα να μη συντάσσει ή να διακόπτει την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., στις περιόδους αυτές, ενώ θα έχει υποχρέωση κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων σε περιόδους που θα αποκτήσει ξανά τέτοια έσοδα.

Με βάση τους παραπάνω προβληματισμούς μας, θα παρακαλούσαμε να ορίσετε την έννοια των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, σε σχέση με την υποχρέωση σύνταξης οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., αλλά και να διευκρινίσετε αν μια οντότητα που υποχρεούται



στη σύνταξη ισολογισμού από άλλες διατάξεις, (όπως π.χ. ιδρυτικός νόμος), μπορεί να μην υποχρεούται σε τήρηση των Ε.Λ.Π., για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, εξαιτίας του γεγονότος ότι δεν αποκτά γενικά ή σε κάποιες χρήσεις, εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

#### **Απάντηση**

Ο καθορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται στο φορολογικό νόμο 4172/2013. Το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα να γνωμοδοτεί επί φορολογικών διατάξεων.

Κατά τη γνώμη μας, μια οντότητα που υποχρεούται από συγκεκριμένη διάταξη στη σύνταξη ισολογισμού, δεν αποκτά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τα ανωτέρω και δεν εντάσσεται βάσει της νομοθεσίας που τη διέπει σε κάποιο από τα Π.Δ. του άρθρου 156 του ν.4270/2014, συντάσσει τις προβλεπόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, είτε βάσει των ΕΛΠ είτε βάσει των ΔΠΧΑ κατά την κρίση της, δεδομένου ότι δεν υπάρχει άλλη νομοθετική διάταξη με αναφορά σε άλλο λογιστικό πλαίσιο για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

#### **Καταχώρηση εκπτώσεων στα βιβλία**

*Αριθμ. πρωτ. 314/21.2.2017*

#### **Ερώτημα**

Επιχείρηση Α πουλάει προϊόντα σε πελάτες λιανικής μέσω σουπερμάρκετ. Η εν λόγω επιχείρηση σκοπεύει να δώσει εκπτώσεις σε καταναλωτές που αγοράζουν τα εμπορεύματα της μέσω της επιχείρησης Β. Η επιχείρηση Β αναπτύσσει διαδικτυακή εφαρμογή μέσω της οποίας πιστοποιεί τις αγορές των προϊόντων της Α από συγκεκριμένους καταναλωτές και στην συνέχεια τους αποδίδει τα χρηματικά ποσά που αντιστοιχούν στις εκπτώσεις των προϊόντων που αγόρασαν. Για την εργασία αυτή η εταιρεία Β χρεώνει αμοιβή στην Α για την οποία εκδίδει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Για τις εκπτώσεις που η εταιρεία Β απέδωσε στους καταναλωτές των προϊόντων της Α, εκδίδει κατάσταση εκκαθάρισης προς την Α. Η κατάσταση εκκαθάρισης αναφέρει τα προϊόντα για τα οποία δόθηκε έκπτωση, τον καταναλωτή που έλαβε την έκπτωση, τον αριθμό συναλλαγής, το σουπερμάρκετ στο οποίο έγινε η συναλλαγή, το συντελεστή φπα στον οποίο ανήκει το προϊόν στο οποίο δόθηκε η έκπτωση. Η επιχείρηση Α αποδίδει στην Β το σύνολο της εκάστοτε κατάστασης εκκαθάρισης.

#### **Ερώτηση**

Πώς καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης Α τα σύνολα των εκπτώσεων (σύνολα καταστάσεων εκκαθάρισης) που έδωσε στους πιστοποιημένους καταναλωτές των προϊόντων της, μέσω της εταιρείας Β;

#### **Απάντηση**

Οι εν λόγω εκπτώσεις αναγνωρίζονται σε μείωση των πωλήσεων, βάσει της αρχής του δουλευμένου και στα πλαίσια της αρχής της παραγράφου 6 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014, περί παρακολούθησης των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει της οικονομικής ουσίας των συναλλαγών ή γεγονότων.

**Λογιστική αντιμετώπιση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π. του Ειδικού Τέλους του άρθρου 11 του Ν. 1069/1980 που υπολογίζεται στο 80% της αξίας του καταναλισκομένου ύδατος και εισπράττεται από τις Δημοτικές Επιχειρήσεις Υδρεύσεως Αποχετεύσεως**

*Αριθμ. πρωτ. 357/14.3.2017*

#### **Ερώτημα**

Μεταξύ των «πόρων» των Επιχειρήσεων Υδρεύσεως Αποχετεύσεως, όπως ορίζεται στο άρθρο 10 του Ν. 1069/1980 «Περί κινήτρων δια την ίδρυσιν Επιχειρήσεων Υδρεύσεως και Αποχετεύσεως», αναφέρονται:

«1. Πόροι της Επιχειρήσεως είναι:

α. Το ειδικόν τέλος δια την μελέτην και κατασκευήν έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως,

β. Το ειδικόν τέλος επί του εισοδήματος εξ οικοδομών.

γ. Το τέλος συνδέσεως μετά του δικτύου αποχετεύσεως.

ια. Επιχορήγησις εκ του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων δια την μελέτην και κατασκευήν έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως.

2. Οι πόροι της Επιχειρήσεως της παρ. 1 εδάφ. (α) και (β) χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς δια την μελέτην, κατασκευήν ανακατασκευή ή επέκτασιν έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως ή την εξόφλησιν τοκοχρεολυσίων εκ δανείων, ο δε του εδαφ. (ια) αποκλειστικώς, δια την μελέτην, κατασκευήν, ανακατασκευήν ή επέκτασιν έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως.

3....»

Στο άρθρο 11 «Ειδικόν τέλος δια την μελέτην, κατασκευήν και επέκτασιν έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως» του Ν. 1069/1980 εξειδικεύονται οι διατάξεις για το τέλος αυτό με την εξής διατύπωση:

«1. Επιβάλλεται υπέρ των κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου συσταθησομένων επιχειρήσεων, προς τον σκοπόν μελέτης, κατασκευής ή επέκτασεως έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως και δια μίαν δεκαετίαν από της 1ης Ιανουαρίου του επομένου της συστάσεώς των έτους πρόσθετον ειδικόν τέλος υπολογιζόμενον εις ποσοστόν 80% επί της αξίας του καταναλισκομένου ύδατος. Το αυτό τέλος επιβάλλεται και εν περιπτώσει επέκτασεως της Επιχειρήσεως.»

2. Το κατά την προηγουμένην παράγραφον τέλος βεβαιούται και εισπράττεται υπό της επιχειρήσεως κατά τα ορισθησόμενα υπό του κανονισμού λειτουργίας και διαχειρίσεως αυτής.»

Στη συνέχεια δόθηκαν δύο, δεκαετείς, παρατάσεις για την επιβολή του παραπάνω ειδικού τέλους με το άρθρο 43, παρ. 3, του Ν. 2065/1992 και το άρθρο 26, παρ. 3 του Ν. 3013/2002 και η υποχρέωση για την επιβολή ισχύει για μια 30ετία από την έναρξη επιβολής του.

Μέχρι την 31/12/2014 η προτεινόμενη λογιστική αντιμετώπιση ήταν, το εισπραττόμενο ποσό του πρόσθετου ειδικού τέλους σε ποσοστό 80% επί της αξίας του καταναλισκομένου ύδατος, να καταχωρίζεται σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 41 Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων, μάλιστα με το έγγραφο 362/3.5.91 του Σώματος Ορκωτών Λογιστών είχε ζητηθεί από το Υπουργείο Εσωτερικών να εγκρίνει την απεικόνιση των πόρων αυτών ως αποθεματικό στο λογαριασμό 41.90 (41.90.00 και 41.90.01 κ.λ.π.). Δεν υπήρξε απάντηση στο αίτημα αυτό και επειδή λίγο αργότερα ο κωδικός 41.90 καταλήφθηκε με γνωμοδότηση του ΕΣΥΛ, προτάθηκε η παρακολούθηση του πόρου αυτού σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 41.10 ως μία ειδική μορφή επιχορηγήσεων.

Την καταχώριση του πόρου αυτού απ' ευθείας σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγων επενδύσεων» του Ε.Γ.Α.Σ. ή σε άλλους λογαριασμούς (π.χ. 41.90) δεν ακολούθησε, πάντα, η σταδιακή μεταφορά του στα έσοδα κατά το ρυθμό αποσβέσεων των παγίων που χρηματοδοτήθηκαν από το κονδύλι αυτό αλλά και των τόκων των δανείων όπως επιτρέπει ο Ν. 1069/1980. Η διαδικασία μεταφοράς στα έσοδα δεν γινόταν και λόγω αντικειμενικών δυσκολιών στη συσχέτιση πόρων με τα έργα, για την οποία θα έπρεπε να ληφθεί διοικητική απόφαση. Μάλιστα υπήρξαν επιχειρήσεις που καταχώρισαν απ' ευθείας στα έσοδά τους το κονδύλι αυτό και παρά τις παρατηρήσεις των Ορκωτών Ελεγκτών δεν έχουμε υπόψη μας περίπτωση επιβολής διοικητικών ή οικονομικών κυρώσεων.

Στο άρθρο 23 του Ν.4308/2014 αναφέρεται:

«...Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του

στοιχείου που επιχορηγήθηκε.»

Για τον παραπάνω «πόρο» σημειώνουμε επίσης:

α) Δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που την ύδρευση έχουν αναλάβει οι Δήμοι. Η λύση μιας Δ.Ε.Υ.Α. και η ανάληψη της δραστηριότητας από το Δήμο δεν σημαίνει αυτονομία την μείωση της δαπάνης του καταναλωτή κατά το ποσό αυτό του πόρου αυτού, αλλά υπάρχει δυνατότητα να αναπροσαρμοστεί η τιμή πώλησης ύδατος. Σημειώνεται ότι τα έσοδα ύδρευσης των Δήμων αντιμετωπίζονται ως ανταποδοτικά τέλη. Τα ανταποδοτικά τέλη παρακολουθούνται σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999 σε λογαριασμούς εσόδων.

β) Δεν είναι επίσης αυτονόητη σε περίπτωση ίδρυσης Δ.Ε.Υ.Α ότι η τιμή του νερού θα προσαυξηθεί κατά 80% σε σχέση με την τιμή προηγούμενης πώλησης από το Δήμο. Συνήθως μειώνεται η τιμή ώστε η επιβολή του τέλους να μην επιβαρύνει την τιμή στην κατανάλωση.

γ) Διαχασμένοι εμφανίστηκαν ακόμα και οι Νομικοί Σύμβουλοι Διοικήσεως στον καθορισμό της νομικής φύσης του τέλους αυτού. Στην με αριθμό 790/1986 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ αναφέρονται τρεις γνώμες:

1) Κατά την πρώτη και σχετικώς πλειοψηφίσασα γνώμη, (ψηφοί 10) τα ανωτέρω έσοδα είναι πράγματι δημοτικοί ή κοινοτικοί φόροι. Διότι ο νομοθέτης κατά την θέσπιση των διαφόρων εσόδων και ιδίως υπέρ των Δήμων και Κοινοτήτων χρησιμοποιεί ενίοτε αδοκίμως τον όρο «τέλος» δια να χαρακτηρίζει χρηματικές παροχές προς το Κράτος ή τους Δήμους και Κοινότητες, οι οποίες στη πραγματικότητα είναι «φόροι» και όχι «τέλη».

2) Κατά τη δεύτερη γνώμη (ψηφοί 6), οι νομικοί σύμβουλοι επί του πρώτου ζητήματος διατύπωσαν τη γνώμη ότι τα από αρ. 11 και 12 του Ν. 1069/1980 προβλεπόμενα έσοδα είναι κατά την αληθινή φύση τους έσοδα υπέρ των Δήμων και Κοινοτήτων, τα έσοδα αυτά είναι πράγματι ανταποδοτικά δημοτικά ή κοινοτικά τέλη και όχι αντίστοιχοι φόροι.

3) Κατά την τρίτη γνώμη (ψηφοί 6) οι νομικοί σύμβουλοι επί του πρώτου ζητήματος διατύπωσαν την γνώμη ότι τα ανωτέρω έσοδα είναι έσοδα υπέρ των επιχειρήσεων του Ν. 1069/1980 τα έσοδα αυτά είναι ανταποδοτικά τέλη υπέρ των ανωτέρω επιχειρήσεων.

δ) Δεν προβλέπεται επιστροφή των ποσών αυτών σε περίπτωση διαφορετικής χρησιμοποίησής τους, ούτε και χρονικό όριο για τη διενέργεια των επενδύσεων.

ε) Στην αιτιολογική έκθεση της τελευταίας παράταξης που δόθηκε για την είσπραξη αυτού του τέλους (Ν. 3013/2002) αναφέρονται και τα εξής «το εν λόγω τέλος αποτελεί ένα σημαντικό έσοδο για τις Δ.Ε.Υ.Α. δεδομένου ότι πολλές από αυτές για την εκτέλεση έργων έχουν συνάψει δάνεια, τα οποία οφείλουν να εξοφλήσουν...»

Η αρχική εκτίμηση για την φύση του τέλους αυτού δεν έχει επανεξεταστεί μέχρι σήμερα με βάση τις νεότερες πληροφορίες και γνωματεύσεις. Άλλωστε η καταχώρησή του σε λογαριασμούς καθαρής θέσης δεν έκανε επιτακτική την επαναξιολόγησή του.

Σήμερα, με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αν εκτιμηθεί ότι η είσπραξη του τέλους αυτού συνιστά (ή προσομοιάζει με) κρατική επιχορήγηση, το μεγαλύτερο μέρος της εισπραττόμενης, προ ΦΠΑ, αξίας του πωλούμενου ύδατος θα καταχωρείται στις οικονομικές καταστάσεις σε λογαριασμούς υποχρέωσης, ενώ πολύ σημαντικό τμήμα της καθαρής θέσης των επιχειρήσεων ύδρευσης θα πρέπει (αν δεν χρησιμοποιηθούν οι μεταβατικές διατάξεις) να μεταφερθεί στις υποχρεώσεις.

Με βάση τους παραπάνω προβληματισμούς μας θα θέλαμε τη γνώμη σας σχετικά με τη λογιστική παρακολούθηση του ειδικού τέλους για τη μελέτη και κατασκευή έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως του άρθρου 11 του Ν. 1969/1980.

#### **Απάντηση**

Με βάση τα περιγραφόμενα στο ερώτημα, για το πρόσθετο ειδικό τέλος του άρθρου 11 του ν. 1069/1980, βάσει των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών που καθορίζονται τόσο από τα ΕΛΠ (ν. 4308/2014) όσο και από τα ΔΠΧΑ, ισχύουν τα εξής:

(α) Δεν συνιστά κρατική επιχορήγηση, διότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αφορούν ενίσχυση από

το κράτος με τη μορφή μεταφοράς πόρων σε μια οντότητα, σε ανταπόδοση για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση με συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες (ορισμός από τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ).

(β) Δεν συνιστά στοιχείο της καθαρής θέσης, διότι βάσει του άρθρου 26 του ν. 4308/2014 τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν:

Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

1. του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και

2. οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς,

Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού,

Τα αποτελέσματα εις νέον,

Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου,

Τους ίδιους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης,

Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

(γ) Δεν συνιστά υποχρέωση, διότι υποχρέωση είναι μια παρούσα δέσμευση της οντότητας, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη (ορισμός από τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ).

Συνεπώς, το εν λόγω τέλος συνιστά έσοδο της περιόδου στην οποία καθίσταται δουλευμένο. Σημειώνεται ότι έσοδο είναι η μικτή εισροή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας οντότητας και αυξάνει την καθαρή θέση της, εκτός των αυξήσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από συνεισφορές των ιδιοκτητών της οντότητας (ορισμός από τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ).

### **Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων - Δεν υπάρχει υποχρέωση ανάλυσης των πωλήσεων κατά Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους, στα απλογραφικά βιβλία**

*Αριθ. πρωτ. 434/14.3.2017*

#### **Ερώτημα**

Θα ήθελα μία διευκρίνηση σχετικά με την εμφάνιση των εσόδων και εξόδων μίας επιχείρησης που τηρεί βιβλία β' κατηγορίας.

Παλαιότερα λόγω του Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) αναλύαμε σε στήλες στο βιβλίο εσόδων εξόδων τα είδη που πωλούσαμε. Πλέον σύμφωνα με το Άρθρο 3, παράγραφος 12α του Νόμου 4308/2014 μπορούμε να έχουμε πιο γενικές κατηγορίες όπως πώληση εμπορευμάτων 13%, πώληση εμπορευμάτων 24%, πώληση προϊόντων 13% κτλ.; Και αν ναι υπάρχει κάπου αλλού η υποχρέωση να αναλύουμε τις πωλήσεις μας σύμφωνα με τα είδη πωληθέντων;

#### **Απάντηση**

Με βάση το ν. 4308/2014, δεν υπάρχει υποχρέωση ανάλυσης των πωλήσεων κατά Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους, στα απλογραφικά βιβλία. Οι πληροφορίες που πρέπει να προκύπτουν από τα απλογραφικά βιβλία προσδιορίζονται στην παρ. 12 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014.

**Αποσβέσεις παγίων**

*Αριθ. πρωτ. 517/14.3.2017*

**Ερώτημα**

Νομική οντότητα (με απλογραφικά ή διπλογραφικά αρχεία) δεν έχει κάνει αποσβέσεις παγίων για τα πάγια που έχει χρησιμοποιήσει και στο μητρώο παγίων απεικονίζονται με την αρχική τους αξία κτήσης. Κατά συνέπεια ούτε στα βιβλία μου υπάρχουν εγγραφές για αποσβέσεις αφού τέτοιες δεν έχουν υπάρξει.

**ΕΡΩΤΗΣΗ**

Αν ξεκινήσω αποσβέσεις από τη χρήση 2016, θα τις υπολογίσω με βάση την αρχική τιμή κτήσης όπως αυτή απεικονίζεται στο μητρώο παγίων σήμερα;

Τι γίνεται με τις προηγούμενες αποσβέσεις που δεν έχουν γίνει;

Μήπως πρέπει να γίνουν μέσα στο 2016 σωρευτικά και οι αποσβέσεις που δεν έχουν γίνει για τις προηγούμενες χρήσεις και απλά αυτές να μην αναγνωριστούν;

**Απάντηση**

Με βάση την περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 17 και την παράγραφο 3 του άρθρου 18 του ν. 4308/2014, η διενέργεια αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για κάθε λογιστική περίοδο, η δε μη διενέργεια αυτών, συνιστά λογιστικό σφάλμα κατά το ν. 4308/2014.

Η διόρθωση σφάλματος, λογιστικά αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4308/2014 με την επιφύλαξη των απαλλαγών που παρέχονται από το άρθρο 30 του ν. 4308/2014 (περίπτωση ιθ παράγραφος 1 και περίπτωση γ παράγραφος 7).

Για τα φορολογικά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

**Λογιστικός χειρισμός αγοράς με εταιρική κάρτα με εξαργύρωση πόντων μπόνους**

*Αριθ. πρωτ. 542/14.3.2017*

**Ερώτημα**

Θα σας παρακαλούσα να μας απαντήσετε για το σωστό λογιστικό χειρισμό της κατωτέρω συναλλαγής:

Εταιρεία με διπλογραφικά βιβλία διαθέτει εταιρική κάρτα στην οποία καταχωρούνται πόντοι ως μπόνους από την τράπεζα για κάθε συναλλαγή με την κάρτα. Οι ως άνω πόντοι μπορούν να εξαργυρωθούν σε επόμενες αγορές.

Παραθέτω το εξής παράδειγμα: Αγορά με τιμολόγιο 100 ευρώ (γραφική ύλη) εξαργύρωση 10 ευρώ μπόνους, πληρωμή από τραπεζικό λογαριασμό με τον οποίο συνδέεται η κάρτα 90 ευρώ τα 10 ευρώ μπόνους εμφανίζονται μόνο στην απόδειξη που εκδίδεται κατά την πληρωμή με την εταιρική κάρτα.

Ποιες είναι οι εγγραφές που πρέπει να γίνουν για την παραπάνω συναλλαγή;

Για το κέρδος των 10 ευρώ (αν θεωρείται κέρδος) πρέπει να εκδοθεί κάποιο παραστατικό;

Επισυνάπτω κ μια απόδειξη πληρωμής με κάρτα.

**Απάντηση**

1. Με βάση την παρ. 5 του άρθρου 3 (πρώτο εδάφιο) του ν. 4308/2014, «Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο».

2. Με βάση την παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτό. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής

ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

3. Κατά την άποψή μας, εφόσον η εκδιδόμενη απόδειξη πληρωμής μέσω κάρτας, η οποία αναφέρει το ποσό bonus, συνδέεται με μοναδικό και αξιόπιστο τρόπο με το παραστατικό πώλησης, τηρούνται οι υπό (1) και (2) ανωτέρω προϋποθέσεις και συνεπώς δεν απαιτείται η έκδοση πρόσθετου παραστατικού.

Η σχετική λογιστική εγγραφή (δεν έχει ληφθεί υπόψη ο ΦΠΑ) είναι:

X		
Γραφική ύλη	100	
Ταμιακά διαθέσιμα Κέρδος		Π
		90
		10 [ΚΑ 81 (ΕΓΛΣ) ή 79 (ΕΛΠ)]

Από πλευράς σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη σημαντικότητα των σχετικών ποσών και τη λογιστική πολιτική της επιχείρησης, το προκύπτον κέρδος μπορεί να καταχωρείται είτε σε μείωση του σχετικού κόστους της αγοράς είτε να εμφανίζεται στο κονδύλι της ΚΑΧ «Λοιπά έσοδα και κέρδη».

### Κρατικές επιχορηγήσεις δαπανών

Αριθ. πρωτ. 595/6.4.2017

#### Ερώτημα

Σύμφωνα με ν.4308/2014, άρθρο 23 Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι - 2. Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων, οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Η λογιστική οδηγία όμως εφαρμογής του ν.4308/2014 στο επίμαχο σημείο αναφέρει 23.2.1 Οι κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα (ή ως μειωτικό στοιχείο του κόστους) στην περίοδο στην οποία οι δαπάνες που επιχορηγήθηκαν βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Οπότε είναι στην ευχέρεια της οντότητας το αν θα μεταχειριστεί μια κρατική επιχορήγηση ως έσοδο ή ως μειωτικό στοιχείο του κόστους;

Υπάρχει διαφορά γιατί στην πρώτη περίπτωση αυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα ενώ στην δεύτερη μειώνονται οι δαπάνες.

#### Απάντηση

Στη λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ έχει δοθεί ερμηνευτικά η αναφερόμενη λύση, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική. Συνεπώς, είναι στη διακριτική ευχέρεια της οντότητας να επιλέξει τον ένα από τους δύο αποδεκτούς χειρισμούς και στη συνέχεια να τον ακολουθεί παγίως.

### Ρύθμιση αυθαιρέτου

Αριθ. πρωτ. 739/11.5.2017

#### Ερώτημα

Θα ήθελα να ρωτήσω το εξής:

1) Ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός των προστίμων που προκύπτουν από τη δήλωση ένταξης για την τακτοποίηση των αυθαιρέτων σύμφωνα με το ν.4178/2013; Θα καταχωρηθούν στα πάγια



και θα αποσβένονται παράλληλα με τις αποσβέσεις των παγίων ή θα καταχωρηθούν στις δαπάνες; Τα ποσά είναι μεγαλύτερα των 1.500 €.

2) Εκπίπτουν φορολογικά τα εν λόγω πρόστιμα;

#### **Απάντηση**

Γενικά, με βάση το άρθρο 18 του ν.4308/2014, τα πρόστιμα δεν θεωρούνται δαπάνες βελτίωσης των παγίων όπως αυτή (η βελτίωση) καθορίζεται στο Προσάρτημα ορισμών του νόμου.

Πάντως, δεδομένου ότι μέσω αυτών επέρχεται νομιμοποίηση που διευκολύνει τη χρήση και την εκποίησή τους, τα εν λόγω πρόστιμα μπορούν να αναγνωρίζονται σε αύξηση της αξίας των παγίων, στο βαθμό που η λογιστική αξία που διαμορφώνεται μετά την προσαύξηση με τα πρόστιμα, δεν υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία τους, όπως αυτή καθορίζεται από το άρθρο 18 και το προσάρτημα ορισμών του νόμου.

Όταν τα εν λόγω πρόστιμα αναγνωρίζονται σε αύξηση της αξίας των παγίων, αποσβένονται όπως και η υπόλοιπη αξία τους.

#### **Αυθεντικότητα τιμολογίου που εκδίδεται από excel**

*Αριθ. πρωτ. 811/11.5.2017*

#### **Ερώτημα**

Αρχιτέκτονας με έδρα την οικία του και τζίρο κάτω των € 10.000,00 ετησίως, επιθυμεί να εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και τιμολόγια από excel, όπου θα τηρεί αρχείο με αρίθμηση ανά ημερομηνία χωρίς να τηρεί χειρόγραφο μπλοκάκι.

Ως προς τα άρθρα 9 και 12, θεωρείται νόμιμος αυτός ο τρόπος έκδοσης από excel και αποστολής με ηλεκτρονικό τρόπο στον πελάτη. Όμως, δε γνωρίζουμε τι γίνεται με το άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου.

Ως προς την αυθεντικότητα, πώς μπορούμε να είμαστε καλυμμένοι, καθώς κάποια τιμολόγια θα αποστέλλονται ηλεκτρονικά;

#### **Απάντηση**

Το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 δεν καθορίζει συγκεκριμένες διαδικασίες αναφορικά με την αυθεντικότητα των τιμολογίων, αναφέρει όμως ενδεικτικά κάποιες εξ αυτών.

Μια διαδικασία μπορεί να είναι η αποστολή του τιμολογίου σε μορφή PDF και η αρχειοθέτηση της ηλεκτρονικής υποβολής, ώστε σε περίπτωση αμφισβήτησης να υπάρχει από την πλευρά του αποστέλλοντος το τεκμήριο της ηλεκτρονικής αποστολής με συνημμένο το τιμολόγιο.

Μια άλλη διαδικασία μπορεί να είναι η λήψη από τον πελάτη ηλεκτρονικού μηνύματος ότι παρέλαβε το τιμολόγιο και συμφωνεί με τα στοιχεία του.

Τέλος διασφάλιση αποτελεί και η υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων από τους αντισυμβαλλόμενους που επιβάλλεται από τη νομοθεσία και στην οποία πρέπει να υπάρχει συμφωνία μεταξύ εκδοθέντων από την οντότητα τιμολογίων και υποβληθέντων μέσω της ηλεκτρονικής συγκεντρωτικής κατάστασης.

#### **Χρόνος ζημιάς απομείωσης απαιτήσεων από πελάτη**

*Αριθμ. πρωτ. 834/11.5.2017*

#### **Ερώτημα**

Νομική οντότητα με διπλογραφικά αρχεία εκδίδει τιμολόγιο πώλησης προς πελάτη της την χρήση 2016, με αξία Α.

Στην χρήση 2018 αντιλαμβάνεται ότι ο πελάτης δεν μπορεί να ανταποκριθεί στην υποχρέωση. Συνεπώς υπάρχει απομείωση της απαίτησης για την οντότητα που έχει εκδώσει το τιμολόγιο.

Σε ποια χρήση γίνεται η λογιστική εγγραφή απομείωσης της απαίτησης; Δηλ. σε ποια χρήση (2016 ή 2018) θα κατασταθεί η κατάσταση αποτελεσμάτων από την απομείωση με βάση το γεγονός ότι η απομείωση αποτελεί έξοδο;



### **Απάντηση**

Η απομείωση των απαιτήσεων, τα οποία είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, γίνεται βάσει της αρχής του δουλευμένου στην περίοδο που πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 19 παράγραφοι 4, 5, 6, 7 και 8 του ν. 4308/2014, λαμβανομένης υπόψη και της παραγράφου 19.8.3 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του ν. 4308/2014.

### **Αρχή συνέχισης της δραστηριότητας**

*Αριθμ. πρωτ. 850/11.5.2017*

#### **Ερώτημα**

Σύμφωνα με την οδηγία σας 17.1.4, «θεμελιώδης αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) θεωρείται ότι ισχύει για μια οντότητα, εκτός εάν η διοίκησή της προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή παρά να διακόψει τη λειτουργία της.»

Ερωτάται αν εταιρεία που θα απορροφηθεί το 2017 από άλλη εταιρεία, με τις διατάξεις του ν.2166/1993, της οποίας η δραστηριότητα δεν θα συνεχιστεί από την απορροφώσα εντάσσεται στην άνω οδηγία; Θα συντάξει δηλαδή τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τέλος έτους 2016 με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ή θα αποτιμήσει τα περιουσιακά της στοιχεία στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες και τις υποχρεώσεις στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους;

#### **Απάντηση**

Η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν θίγεται για την απορροφώμενη, δεδομένου ότι η απορροφώσα καθίσταται καθολικός διάδοχος αυτής.

Η παύση της δραστηριότητας της απορροφηθείσας μετά την απορρόφηση, δεν θίγει την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της εταιρείας που προκύπτει μετά την απορρόφηση, εάν η εν λόγω εταιρεία συνεχίζει κανονικά τις λοιπές δραστηριότητές της.

Για τη διακοπή δραστηριότητας μπορεί να έχει εφαρμογή η παράγραφος 33 του άρθρου 29 του ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με το άρθρο 30 που παρέχει απαλλαγές για την εν λόγω παράγραφο, ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας.

### **Εφαρμογή σχεδίου λογαριασμών**

*Αριθ. πρωτ. 1036/19.6.2017*

#### **Ερώτημα**

Στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ' (ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ) του Ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αναφέρεται ότι το Σχέδιο Λογαριασμών του Παραρτήματος αυτού χρησιμοποιείται από τις οντότητες που υπόκεινται στον εν λόγω νόμο.

Επίσης, στην παράγραφο 9 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου 4308/2014 αναγράφεται ότι «κάθε οντότητα που υπόκειται στο σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014».

Είναι προφανές, ότι την 31η Δεκεμβρίου 2014 ίσχυε το Σχέδιο Λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (του Ν. 1041/1980 και Π.Δ. 1123/1980), αφού η ισχύς των διατάξεων του Ν. 4308/2014 αρχίζει από 1η Ιανουαρίου 2015, σύμφωνα με το άρθρο 44 του νόμου αυτού.

Συνεπώς, οι οντότητες, που την 31/12/2014 εφαρμόζαν το Σχέδιο Λογαριασμών του Π.Δ. 1123/1980, μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζουν αυτό και μετά την ημερομηνία αυτή.

Παρακαλούμε, να έχουμε τη γραπτή επιβεβαίωσή σας στην παραπάνω διατυπούμενη άποψη.

#### **Απάντηση**

Το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/1980 μπορεί να χρησιμοποιείται από τις οντότητες βάσει της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014, χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό, με την υποχρέωση υλοποίησης των απαραίτητων προσαρμογών για τη διευκόλυνση της ασφαλούς

εφαρμογής των ΕΛΠ. Σημειώνεται ότι όλες οι λοιπές ρυθμίσεις του Π.Δ. 1123/1980, πλην των κωδικών του σχεδίου λογαριασμών, έχουν ρητά καταργηθεί.

**Απεικόνιση δαπανών συνεχιζόμενης πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών**

*Αριθ. πρωτ. 1065/19.6.2017*

**Ερώτημα**

Με ποιο τρόπο πρέπει να απεικονίζεται στα απλογραφικά βιβλία και ακολούθως στο έντυπο Ε3, η δαπάνη των λογαριασμών που αφορούν πωλήσεις αγαθών, μέσω δικτύου συνεχούς ροής (ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος κλπ.), όπως επίσης υπηρεσίες τηλεφωνίας, οι οποίοι εκδίδονται στο επόμενο φορολογικό έτος και αφορούν μέρος ή σύνολο του προηγούμενου φορολογικού έτους, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1094/2016 παράγραφος Ε, η οποία συμπληρώνει την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 σχετικά με την εκπεσιμότητα των άνω δαπανών;

**Απάντηση**

Η αναγνώριση των εξόδων που αφορούν παροχές ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος κλπ, στα απλογραφικά βιβλία, από λογιστικής απόψεως, γίνεται βάσει της αρχής του δουλευμένου, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014.

Δηλαδή, για λογαριασμό παροχής περιόδου 01.12.2016-31.01.2017 αξίας 500 ευρώ για παράδειγμα, το έξοδο που αφορά την περίοδο 01.12.2016 – 31.12.2016, έστω 250 ευρώ, θα αναγνωρισθεί ως έξοδο στη χρήση 2016. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση έχει εφαρμογή η αρχή της σημαντικότητας, που προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 17.

Για τα φορολογικά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

**Λογιστικός χειρισμός διαγραφής απαίτησης λόγω υπαγωγής του οφειλέτη σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης**

*Αριθμ. πρωτ. 1125/30.5.2017*

**Ερώτημα**

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση της διαγραφής απαίτησης λόγω υπαγωγής του οφειλέτη σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, παρακαλούμε όπως μας γνωρίσετε αν η διαγραφή αυτή αποτελεί λογιστικό γεγονός της χρήσης εντός της οποίας επικυρώνεται η συμφωνία των πιστωτών από το πτωχευτικό δικαστήριο ή αν, σε περίπτωση που κατά τον χρόνο αυτό δεν έχουν ακόμα οριστικοποιηθεί οι λογιστικές εγγραφές της αμέσως προηγούμενης χρήσης, το γεγονός αυτό απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης από αυτή εντός της οποίας έλαβε χώρα η επικύρωση.

**Απάντηση**

Α. Με βάση τις παραγράφους 4 έως 8 του άρθρου 19 του ν. 4308/2014, για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (οι απαιτήσεις είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία), ισχύουν τα εξής:

«Υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν:

α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή

β) η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή

γ) δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό.

Το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι το μεγαλύτερο από:

- α) Την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου ή
- β) την εύλογη αξία του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης.

Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης. Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα».

Β. Με βάση την παράγραφο 8 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014, «γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων».

Βάσει αυτών, η εισπραξιμότητα των απαιτήσεων που υπάρχουν κατά την ημερομηνία ισολογισμού και για τις οποίες υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης κατά την εν λόγω ημερομηνία, εξετάζονται προς απομείωση και η σχετική απομείωση αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά την ημερομηνία ισολογισμού, αν προκύπτει σύμφωνα με το Α ανωτέρω, βάσει όλων των γεγονότων που γίνονται εμφανή μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προς δημοσιοποίηση, εντός της επόμενης λογιστικής περιόδου.

Για παράδειγμα, έστω ότι η επιχείρηση Α έχει κατά την 31.12.2016 απαίτηση 10.000 ευρώ από την επιχείρηση Β, η οποία έχει αναγνωρισθεί από πωλήσεις της Α προς την Β εντός του έτους 2016. Στο τέλος του 2016 υπάρχουν εμφανείς αδυναμίες της Β να εξοφλήσει την υποχρέωσή της προς την Α. Εντός του 2017, έστω τον Φεβρουάριο και πριν οι οικονομικές καταστάσεις της Α εγκριθούν από τη διοίκησή της προς δημοσιοποίηση (Απρίλιος), το πτωχευτικό δικαστήριο επικυρώνει τη συμφωνία πιστωτών, βάσει της οποίας η Β θα καταβάλει στην Α μόνο το ποσό των 5.000 ευρώ. Βάσει της δικαστικής απόφασης, η Α θα αναγνωρίσει στις οικονομικές καταστάσεις κατά την 31.12.2016, απομείωση απαιτήσεων αξίας 5.000 ευρώ (10.000-5.000).

### **Κατηγοριοποίηση οντοτήτων βάσει μεγέθους**

*Αριθ. πρωτ. 1129/19.6.2017*

#### **Ερώτημα**

Βάσει των σχετικών προβλέψεων του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 παρακαλούμε όπως μας διευκρινίσετε ή / και επιβεβαιώσετε σε ποια κατηγορία μεγέθους εντάσσονται οι οντότητες που λειτουργούν με την μορφή Ανώνυμης Εταιρείας Ο.Τ.Α. και οι οποίες υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 265 του ν 3463/2006 Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων ενώ συγχρόνως, από 1/1/2016 περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης.

#### **Απάντηση**

Η ένταξη των εταιρειών που υπάγονται στο ν. 4308/2014, σε κατηγορίες μεγέθους, καθορίζεται από το άρθρο 2 του νόμου, από το οποίο δεν υπάρχουν εξαιρέσεις.

### **Βάση παρουσίασης χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανώνυμης εταιρείας δημοσίων συμφερόντων**

*Αριθ. πρωτ. 1254/19.6.2017*

#### **Ερώτημα**

Ανώνυμη Εταιρεία Ψ, η οποία εντάσσεται στον ευρύτερο δημόσιο τομέα και στο Μητρώο

των Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ) κατά ESA 2010, αποφάσισε την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς με ημερομηνία μετάβασης την 01.01.2015.

Βασικός σκοπός της εταιρείας, βάσει του Ιδρυτικού της Νόμου, είναι η μελέτη, κατασκευή, οργάνωση, διοίκηση, λειτουργία, εκμετάλλευση, και ανάπτυξη του δικτύου υπόγειου σιδηροδρόμου του Νομού Αττικής και Νομού Θεσσαλονίκης, του δικτύου τραμ σε όλη την Επικράτεια καθώς και η σύμπραξη και η συνεργασία με άλλους οργανισμούς και φορείς συγκοινωνιών του Νομού Αττικής.

Λόγω της ιδιαίτερης φύσης της εταιρείας, όντας εταιρεία κοινής ωφέλειας και λαμβάνοντας υπόψη παλαιότερη ανακοίνωση της ΕΛΤΕ 0005/09 της 28.01.2010 αναφορικά με τις «Οδηγίες για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) στις Μονάδες Υγείας», καθώς και πρακτικές που ακολουθήθηκαν σε παρόμοιες εταιρείες στο εξωτερικό, η Εταιρεία προτείνει τα παρακάτω:

1. Ως πλαίσιο κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της εταιρείας Ψ θα αναφέρονται τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση στην έκταση που αυτά μπορούν να εφαρμοσθούν όπως αναλυτικά θα περιγράφονται στη σχετική σημείωση Χ των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

2. Στη σημείωση Χ των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων θα γίνεται αναλυτική περιγραφή των παρακάτω:

Α. Μη εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 36, Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων, καθώς ασκώντας την κρίση της Διοίκησης αναφορικά με την εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών αρχών, κρίνει ότι το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο του Δημοσίου Τομέα 21 «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δε δημιουργούν ταμειακές εισροές» είναι πιο σχετικό και έχει εφαρμογή για τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, από τη στιγμή που πληρούν το σχετικό κριτήριο για την κατηγοριοποίηση τους σαν «περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακές εισροές» όπως αυτό καθορίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 21.

Β. Μη εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 13, «Εύλογες Αξίες», καθώς η εν λόγω γνωστοποίηση δεν προσδίδει ιδιαίτερη αξία στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ ο προσδιορισμός των εύλογων αξιών δεν είναι αξιόπιστο προσδιορίσιμος από τη στιγμή που αφορά δάνεια εγγυημένα από το Ελληνικό Δημόσιο.

Σημειώνουμε ότι η παλαιότερη ανακοίνωση της ΕΛΤΕ 0005/09 της 28.01.2010 αναφέρει σχετικά:

«4. Μεταβατικά και μέχρι την ολοκλήρωση ενσωμάτωσης των IPSAS στην κοινοτική και εθνική μας νομοθεσία, οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, που προσδιορίζονται από το π.δ.146/2003, όπως αυτό ισχύει, θα εφαρμόζουν τα ισχύοντα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στην έκταση που αυτά μπορούν να εφαρμοστούν από φορείς του δημοσίου, με κατάλληλη αναφορά στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.»

«5. Όπως σε κάθε άλλη περίπτωση, ο ορκωτός ελεγκτής που θα ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να βεβαιωθεί ότι έχουν εφαρμοστεί όλα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, που έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη περίπτωση. Το είδος του πιστοποιητικού που θα εκδώσει δεν θα διαφέρει από το πιστοποιητικό που θα εξέδιδε εάν ο φορέας ήταν επιχείρηση.»

Επιπλέον αναφέρουμε ότι, παρόμοια πρακτική έχει εφαρμοστεί από εταιρεία που δραστηριοποιείται στον ίδιο κλάδο στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπου γίνεται αναφορά σε κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει σχετικού Κώδικα Πρακτικής, για Δημοτικές Αρχές, ο οποίος βασίζεται σε αρχές ΔΠΧΑ όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση με εξαίρεση συγκεκριμένων προτύπων, συμπεριλαμβανομένων και των ανωτέρω.

**Απάντηση**

1. Σύμφωνα με τις παραγράφους 2(α) και 4 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, η οντότητα του ερωτήματος υποχρεούται από 01.01.2015 να εφαρμόζει είτε τα Ε.Λ.Π. είτε τα Δ.Π.Χ.Α. όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

2. Και τα δύο λογιστικά πλαίσια, ως πλαίσια εύλογης διασφάλισης, παρέχουν τη δυνατότητα για παρεκκλίσεις, καθιέρωση πολιτικών και αναζήτηση καθοδήγησης σε άλλα λογιστικά πλαίσια, σε περιπτώσεις που συναλλαγές ή γεγονότα δεν καλύπτονται από τις υπάρχουσες προβλέψεις.

3. Συγκεκριμένα, σχετικές είναι οι παράγραφοι:

(α) Παράγραφος 9 του άρθρου 17 των ΕΛΠ, αν εφαρμόζονται τα ΕΛΠ.

(β) Παράγραφοι 10, 11 και 12 του ΔΛΠ 8 και παράγραφοι 29, 30 και 31 του ΔΛΠ 1, αν εφαρμόζονται τα ΔΠΧΑ.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η διοίκηση ασκεί κρίση για την εφαρμογή του επιλεγέντος λογιστικού πλαισίου στα συγκεκριμένα γεγονότα και συνθήκες και παρέχει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

### **Ταμείο υποκαταστήματος - Ταμείο έδρας**

*Αριθ. πρωτ. 1413/12.7.2017*

#### **Ερώτημα**

Ανώνυμη Εμπορική εταιρία έχει υποκαταστήματα στην ημεδαπή. Οι πωλήσεις των υποκαταστημάτων της ενημερώνουν σε καθημερινή βάση το Ταμείο της Έδρας, χωρίς όμως τα διαθέσιμα να μεταφέρονται σε αυτό την ίδια μέρα.

Θα θέλαμε να μας γνωρίσετε αν η ακολουθούμενη διαδικασία είναι η ενδεδειγμένη και αν θα πρέπει σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές, να παρακολουθείται το ταμείο υποκαταστήματος σε ξεχωριστό λογαριασμό από το ταμείο της έδρας.

#### **Απάντηση**

Η μεταφορά ή όχι χρημάτων από μια επιχειρηματική εγκατάσταση σε άλλη επιχειρηματική εγκατάσταση μιας οντότητας, δεν αφορά θέμα λογιστικού χειρισμού για το οποίο απαιτείται η έκδοση γνωμάτευσης.

Από το ν. 4308/2014 δεν προβλέπεται η τήρηση ιδιαίτερων λογαριασμών για την παρακολούθηση των ταμιακών διαθεσίμων κάθε υποκαταστήματος.

Η υποχρέωση της επιχείρησης εξαντλείται στην ύπαρξη δικλείδων για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού της συστήματος, βάσει της παραγράφου 7 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014.

### **Ιδιοπαραγωγή Α' υλών**

*Αριθ. πρωτ. 1449/12.7.2017*

#### **Ερώτημα**

Εταιρεία με διπλογραφικά βιβλία έχει αντικείμενο επεξεργασία και πώληση κατεργασμένων τροφίμων. Όλες οι πρώτες ύλες της προέρχονται από τα δικά της αγροτεμάχια τα οποία και καλλιεργεί. Πώς θα εμφανίζονται οι ιδιοχρήσεις της εταιρείας για να μπορεί να φαίνεται στα βιβλία η χρήση των υλών αυτών; Για την ώρα το μόνο παραστατικό που χρησιμοποιεί η εταιρεία είναι δελτίο αποστολής των καρπών από το χωράφι προς την μονάδα επεξεργασίας. Το ερώτημα είναι πώς θα εμφανιστεί στις αγορές της η αξία των πρώτων υλών αφού πλέον δεν έχει σχεδόν καθόλου αγορές πρώτων υλών παρά ελαχίστων αναλωσίμων και κατά συνέπεια η εταιρεία εμφανίζεται να μην έχει αγορές αλλά μόνο πωλήσεις.

Πώς θα κοστολογηθούν τα αποθέματα λήξης για να εμφανιστούν στην απογραφή των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης;

#### **Απάντηση**

Το κόστος παραγωγής των προϊόντων που παράγονται από αγροτική επιχείρηση, προκύπτει από τα έξοδα που διενεργούνται για την παραγωγή των αγροτικών αγαθών τα οποία στη συνέχεια

μπορεί να πωλούνται είτε αυτούσια είτε κατόπιν επεξεργασίας. Τα έξοδα αυτά περιλαμβάνουν καλλιεργητικές δαπάνες, όπως αμοιβές εργαζομένων, λίπανση, άρδευση και κλάδεμα, αποσβέσεις χρησιμοποιούμενων παγίων και τόκους αν η επιχείρηση έχει επιλέξει τη μέθοδο κεφαλαιοποίησης των τόκων.

Για παράδειγμα έστω παραγωγή τομάτας σε υπαίθρια αγροτική εκμετάλλευση βάρους 10.000 κιλών. Για την παραγωγή της τομάτας κατά τη διάρκεια της καλλιέργειας (από τη φύτευση μέχρι τη συγκομιδή), απαιτήθηκαν, αγορά φυτών 100 ευρώ, εργατικά φύτευσης, άρδευσης, ψεκασμών και συλλογής 1.000, εντομοκτόνα και λιπάσματα 200, μεταφορικά στους χώρους επεξεργασίας 150, ενοίκια αγρού 300 και αποσβέσεις μηχανημάτων που χρησιμοποιήθηκαν 1.400. Βάσει αυτών το κόστος της τομάτας, προ επεξεργασίας, ανέρχεται σε  $(100+1.000+200+150+300+1.400) = 3.150 / 10.000 = 0,315$  ανά κιλό.

Αν στη συνέχεια οι τομάτες υποστούν επεξεργασία η οποία απαιτεί εργατικά 500, κατανάλωση νερού και ρεύματος 400 και αποσβέσεις εγκαταστάσεων 900 και υπάρχει φύρα της τάξεως των 500 κιλών, το τελικό κόστος του προϊόντος θα είναι  $(3.150+500+400+900) = 4.950 / (10.000-500) = 0,5211$ .

Εναλλακτικά και με βάση το άρθρο 24 του ν. 4308/2014, προβλέπεται η δυνατότητα επιμέτρησης των αγροτικών προϊόντων (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία), στην εύλογη αξία τους κατά το χρόνο της συγκομιδής. Στην περίπτωση αυτή, αν η εύλογη αξία της τομάτας κατά το χρόνο της συγκομιδής είναι έστω 1 ευρώ ανά κιλό, η επιμέτρηση γίνεται με αυτή την τιμή. Τα έξοδα της περαιτέρω επεξεργασίας βαρύνουν το κόστος παραγωγής και ως εκ τούτου η αξία του τελικού αποθέματος προσδιορίζεται από την εύλογη αξία κατά το χρόνο της συγκομιδής, πλέον το εν λόγω πρόσθετο κόστος. Στη συγκεκριμένη περίπτωση το κόστος παραγωγής της τομάτας ανά κιλό θα ήταν  $[10.000 (εύλογη αξία κατά το χρόνο της συγκομιδής) + 500 + 400 + 900 (κόστος επεξεργασίας)] = 11.800$  και το κόστος ανά κιλό  $11.800/9.500 = 1,242$ .

Με την υπόθεση ότι το σύνολο της παραγωγής παραμένει ως απόθεμα (δεν έχουν γίνει πωλήσεις), η κατάσταση αποτελεσμάτων θα είχε ως εξής:

Κέρδη εύλογης αξίας	10.000,00
Μεταβολή αξίας αποθεμάτων (11.800 - 10.000)	1.800,00
Διάφορα έξοδα	-4.950,00
Κέρδος περιόδου	<u>6.850,00</u>

Η μέθοδος της εύλογης αξίας απαιτεί παρακολούθηση της φορολογικής βάσης των λογαριασμών που διαφοροποιούνται λόγω επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

#### Κωδικός λογιστικής καταχώρησης ΕΦΚΑ

Αριθ. πρωτ. 1470/12.7.2017

#### Ερώτημα

Παρακαλώ θερμά όπως με ενημερώσετε για τον κωδικό στον οποίο πρέπει να καταχωρείται ο ΕΦΚΑ γραμματίων Δικηγορικής Εταιρείας που τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

#### Απάντηση

Με βάση τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 ισχύουν τα εξής:

8. Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών



καταστάσεων του Παραρτήματος Β'. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16.

9. Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

### **Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης**

*Αριθ. πρωτ. 1496/6.9.2017*

#### **Ερώτημα**

Ελληνική εταιρεία στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της συνεργάζεται με τεχνολογικά ευρωπαϊκά ινστιτούτα για έρευνα και ανάπτυξη νέων τεχνολογιών σε ρομποτικές συσκευές λαμβάνοντας χρηματοδότηση από την ευρωπαϊκή ένωση.

Στις οικονομικές καταστάσεις του Ε.Γ.Λ.Σ στα αποτελέσματα χρήσεως υπήρχε διαχωρισμός εκτός από έξοδα διοίκησης και διάθεσης και σε έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης.

Στις οικονομικές καταστάσεις των Ε.Λ.Π (κατάσταση αποτ/των κατά λειτουργία υποδ. Β.2.1) δεν υπάρχει συγκεκριμένος διαχωρισμός σε έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης.

Μπορεί η εταιρεία επειδή έχει σημαντικού ύψους τέτοια έξοδα να χρησιμοποιήσει την εν λόγω κατηγορία εξόδων;

#### **Απάντηση**

Το θέμα ρυθμίζεται από την παράγραφο 11 (β), του άρθρου 16, του ν. 4308/2014.

### **Λογιστικός χειρισμός ασφαλιστικής αποζημίωσης οχήματος**

*Αριθ. πρωτ. 1538/6.9.2017*

#### **Ερώτημα**

Θα σας παρακαλούσα να μας απαντήσετε, αν τα τιμολόγια επισκευής συνεργείου που εκδίδονται στο όνομα της επιχείρησης, για την αποκατάσταση ζημιών σε φορτηγό αυτοκίνητο της επιχείρησης το οποίο καλύπτεται ασφαλιστικά, χαρακτηρίζονται ως οργανικά έξοδα (62.07) ή συνιστούν απαιτήσεις για αποζημίωση κατά ασφαλιστικής εταιρείας (33.92).

Ποιες είναι κατά την άποψή σας οι λογιστικές εγγραφές, όταν επισκευή και αποζημίωση είναι ισόποσες;

#### **Απάντηση**

Ο όρος οργανικά έξοδα δεν υφίσταται ρητά στο ν. 4308/2014. Η επισκευή είναι έξοδο και η λήψη ασφαλιστικής αποζημίωσης έσοδο.

Τα εν λόγω ποσά αναγνωρίζονται στους σχετικούς λογαριασμούς και μπορούν να συμψηφίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, βάσει της παραγράφου 11 (γ), του άρθρου 16, του ν. 4308/2014.

### **Μεταγενέστερη της αρχικής μετάβασης στα Ε.Λ.Π. υιοθέτηση ή ακύρωση υιοθέτησης των ρυθμίσεων του άρθρου 37 του ν. 4308/2014 (πρώτη εφαρμογή)**

*Αριθμ. πρωτ. 1629/6.9.2017*

#### **Ερώτημα**

Στην εταιρεία μας έχουν περιέλθει ερωτήματα σχετικά με την δυνατότητα μιας οντότητας να διορθώσει σε μεταγενέστερη χρήση την υιοθέτηση μιας διευκόλυνσης που χρησιμοποιήθηκε κατά την μετάβαση στα Ε.Λ.Π. ή και να την υιοθετήσει μεταγενέστερα.

Τα κυριότερα θέματα που μας έχουν τεθεί είναι:



α) Μεταγενέστερη, της αρχικής μετάβασης, υιοθέτηση της εύλογης αξίας των ακινήτων ως τεκμαρτό κόστος.

β) Μεταγενέστερη, της αρχικής μετάβασης, ακύρωση της επιλογής να παραμείνουν σε λογαριασμό καθαρής θέσης οι επιχορηγήσεις επενδύσεων που είχαν λογιστικοποιηθεί έως την 31/12/2014 μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους και μεταφορά τους από την καθαρή θέση στις υποχρεώσεις.

γ) Μεταγενέστερη, της αρχικής μετάβασης, ακύρωση της επιλογής, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων να εμφανίζονται στις υποχρεώσεις και μεταφορά όσων από αυτές είχαν λογιστικοποιηθεί έως την 31/12/2014 από τις υποχρεώσεις στην καθαρή θέση μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους.

Οι συνήθειες λόγοι για τους οποίους ζητείται μια τέτοια αλλαγή είναι:

α) Η βελτίωση της καθαρής θέσης ιδιαίτερα όταν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 47 και 48 του Ν.2190/1920 ενώ δεν θα συνέτρεχε αν οι επιχορηγήσεις επενδύσεων είχαν παραμείνει στους λογαριασμούς της καθαρής θέσης.

β) Η μείωση της καθαρής θέσης με σκοπό την μείωση της τεκμαρτής αξίας μεταβίβασης συμμετοχικών τίτλων.

Η γνώμη μας στα θέματα αυτά είναι ότι η επιλογή μιας διευκόλυνσης του άρθρου 37 του Ν.4308/2014 αφορά μεταβατική διάταξη εφαρμογής του μόνο κατά την αρχική μετάβαση στα ΕΛΠ από άλλο λογιστικό πλαίσιο, και για αυτό η Διοίκηση της οντότητας είχε την ευχέρεια να την υιοθετήσει μόνο στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που συντάχθηκαν με τα ΕΛΠ. Ειδικά όταν, ο λογιστικός χειρισμός που χρησιμοποιήθηκε για την αρχική καταχώριση είναι σύμφωνος με τις διατάξεις του νόμου, δεν μπορεί να γίνει μεταγενέστερα χρήση μεταβατικής διάταξης.

Αντίθετα εκτιμούμε ότι σε άλλη βάση θα μπορούσε να αντιμετωπιστεί η απόφαση μιας εταιρείας που έχει κάνει χρήση παρεκκλίσεων κατά την αρχική μετάβαση να επιστρέφει στους κανόνες αποτίμησης του Ν.4308/2014 διαγράφοντας π.χ. αναδρομικά στη λογιστική της βάση, όλη την αξία των λογαριασμών των εξόδων πολυετούς απόσβεσης που είχαν λογιστικοποιηθεί μέχρι την 31/12/2014 και να συνεχίσει την παρακολούθηση των εξόδων αυτών σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις, μόνο στη φορολογική της βάση.

Εκτιμούμε ότι θα ήταν χρήσιμη η δική σας γνώμη για τα θέματα που θίγονται στην επιστολή μας αυτή.

Επειδή οι ανωτέρω προβληματισμοί αφορούν οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2016 των οποίων η προθεσμία δημοσίευσης εκπνέει στο πρώτο δεκαήμερο του Σεπτεμβρίου παρακαλούμε για την, κατά το δυνατό, σύντομη απάντησή σας.

#### **Απάντηση**

Με βάση το άρθρο 37 του ν. 4308/2014, η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κεφαλαίων 4 έως 7 του νόμου, αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του νόμου. Ωστόσο, στην αρχή της περιόδου της πρώτης εφαρμογής (μετάβασης) παρέχεται η δυνατότητα κάποιων χειρισμών (διευκολύνσεων) όταν η αναδρομική προσαρμογή των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πρακτικά δυσχερής ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό. Συνεπώς, οι εν λόγω διευκολύνσεις, κατ' αρχήν, έχουν εφαρμογή μόνο στη μετάβαση.

Κατά γενική αρχή, η χρήση διευκόλυνσης, η μη χρήση διευκόλυνσης, ή η εφαρμογή προβλεπόμενου κανόνα επιμέτρησης και παρουσίασης, έστω και αν δεν ήταν υποχρεωτικής εφαρμογής κατά τη μετάβαση, δεν μπορεί να ανακληθεί μεταγενέστερα, εάν με την ανάκληση υιοθετείται χειρισμός που συνιστά σφάλμα, κατά τις γενικές διατάξεις του νόμου.

Για παράδειγμα, η μεταφορά των επιχορηγήσεων στις υποχρεώσεις από την καθαρή θέση, δεν ήταν υποχρεωτική, βάση του νόμου κατά τη μετάβαση. Αν όμως έγινε ο εν λόγω χειρισμός από την οντότητα κατά τη μετάβαση, δηλαδή μεταφέρθηκε το υπόλοιπο επιχορηγήσεων από την καθαρή θέση στις υποχρεώσεις, μεταγενέστερα δεν μπορεί να ανακληθεί αυτή η μεταφορά, διότι

σε περιβάλλον εφαρμογής του νόμου, η αναγνώριση των επιχορηγήσεων στην καθαρή θέση, δεν είναι αποδεκτός χειρισμός (συνιστά σφάλμα).

Ομοίως, η υιοθέτηση της εύλογης αξίας ως τεκμαρτού κόστους κτήσης για ακίνητο μεταγενέστερα της πρώτης εφαρμογής του νόμου, δεν επιτρέπεται διότι ο χειρισμός αυτός συνιστά σφάλμα, αφού δεν προβλέπεται από το νόμο.

Αντίθετα, αν κατά τη μετάβαση έγινε η επιλογή του τεκμαρτού κόστους κτήσης σε ακίνητο, μεταγενέστερα μπορεί να υιοθετηθεί η μέθοδος της επιμέτρησης στην εύλογη αξία κατά το άρθρο 24, διότι η εν λόγω μέθοδος είναι αποδεκτή από το νόμο, συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής και εφαρμόζεται με βάση το άρθρο 28.

Ομοίως, αν κατά τη μετάβαση, έγινε χρήση της διευκόλυνσης για μη μεταφορά των επιχορηγήσεων από την καθαρή θέση στις υποχρεώσεις, μεταγενέστερα οι επιχορηγήσεις μπορούν να μεταφερθούν στις υποχρεώσεις, διότι ο χειρισμός αυτός είναι αποδεκτή λογιστική πολιτική και εφαρμόζεται βάσει του άρθρου 28 του νόμου.

### Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων Ιατρικής Εταιρείας Πρωτοβάθμιας Υγείας

Αριθ. πρωτ. 1674/6.9.2017

#### Ερώτημα

Πρόκειται να συσταθεί Ιατρική Ομόρρυθμη Εταιρεία Πρωτοβάθμιας Φροντίδας Υγείας (ΠΦΥ). Από τα στοιχεία μελέτης σύστασης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ετήσιος κύκλος εργασιών < 700.000 ευρώ

Σύνολο ενεργητικού < 350.000 ευρώ

Μέσος όρος απασχολούμενου προσωπικού < 10 άτομα

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 11 του Π.Δ. 84/2001 (ΦΕΚ Α' 70) η Ιατρική Εταιρεία παροχής υπηρεσιών Πρωτοβάθμιας Φροντίδας Υγείας (ΠΦΥ) τηρεί ανεξάρτητα από τη νομική μορφή της βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικά) και ανεξαρτητως του ύψους των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων της.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, καταργήθηκαν και τροποποιήθηκαν πολλές παλαιότερες διατάξεις σχετικά με τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και την τήρηση λογιστικών βιβλίων. Με τις νέες διατάξεις, οι οντότητες κατατάσσονται βάσει του μεγέθους τους.

Κατόπιν αυτών, ερωτάται εάν η υπό σύσταση Ιατρική ομόρρυθμη εταιρεία θα τηρήσει διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με το ως άνω Προεδρικό Διάταγμα ή αν ο Ν.4308/2014 κατισχύει και συνεπώς δύναται να τηρεί απλογραφικά βιβλία.

#### Απάντηση

Η ομόρρυθμη εταιρεία υπάγεται στην περ. (β) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 και ταξινομείται σε κατηγορία μεγέθους βάσει του άρθρου 2 του ίδιου νόμου. Οι ρυθμίσεις αυτές εξειδικεύονται στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 του Υπουργείου Οικονομικών, ενώ στις ρυθμίσεις του ν. 4308/2014 παραπέμπουν και οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (ν. 4172/2013).

Ο ν. 4308/2014 δεν καταργεί ρητά τις σχετικές διατάξεις του Π.Δ. 84/2001. Πάντως, με δεδομένο ότι ο ν. 4308/2014 είναι μεταγενέστερος και συνιστά ειδικό δίκαιο, που πηγάζει από την Ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία 34/2013, η άποψη του ΣΛΟΤ είναι ότι κατισχύει των προβλέψεων του Π.Δ. 84/2001.

### Τόκοι ανατοκισμού

Αριθμ. πρωτ. 1804/28.9.2017

#### Ερώτημα

Σε Ανώνυμη Εταιρεία με μεγάλη χρονική καθυστέρηση αποπληρωμής επαγγελματικών της δανείων σε Τράπεζες, παρουσιάσθηκε το εξής:

Ενώ οι Τράπεζες μας χρέωσαν κανονικά με υπογεγραμμένα τους EXTRE τόκους δανείων π.χ. στις χρήσεις 2013 και 2014, σήμερα, θέλοντας να μπούμε στις διαδικασίες του εξωδικαστικού συμβιβασμού, λαμβάνοντας υπόλοιπα οφειλών μας, είδαμε ότι έχουν διαγράψει τους τόκους αυτούς των δύο συγκεκριμένων χρήσεων και παρουσιάζουν υπόλοιπα οφειλών μας με ημερομηνία 31/12/2012.

Σε ερώτησή μας τι έγιναν οι καταλογισθέντες τόκοι με βάση τα Τραπεζικά EXTRE, μας απάντησαν ότι δεν έπρεπε να χρεώνουν τόκους επί των τόκων (ανατοκισμός) και ότι ναι μεν δεν έχουν λογιστικοποιηθεί οι τόκοι αυτοί από τα λογιστήριά τους, αλλά σε περίπτωση τυχόν πληρωμής μας κάποιου ποσού έναντι, οι τόκοι αυτοί θα εμφανισθούν.

Παρακαλώ απαντήστε μας τι θα έπρεπε να κάνουμε εμείς ως λογιστήριο τότε, δεδομένου ότι δεν είχαμε ουδεμία πληροφόρηση για το θέμα αυτό από τις Τράπεζες, με αποτέλεσμα να χρεώσουμε την Εταιρεία με μεγάλες ζημιές ένεκα των τόκων αυτών και τι θα πρέπει να κάνουμε σήμερα με τις προηγούμενες αυτές χρήσεις, καθώς και με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των χρήσεων αυτών.

Επίσης απαντήστε μας, εάν υπάρχουν λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής ή των Ε.Λ.Π. όπου καταγράφονται οι τόκοι αυτοί, ως πληροφοριακοί χωρίς να αθροίζονται με τους τόκους αυτούς τα υπόλοιπα των λογαριασμών του 52.

#### Απάντηση

Σε ότι αφορά τη λογιστική πτυχή του ερωτήματός σας, αναφέρουμε τα εξής, που προβλέπονται από τις διεθνώς αποδεκτές λογιστικές αρχές, που καθιερώνονται από το ν. 4308/2014 και τα Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς).

(α) Οι τόκοι, είτε ως έσοδο είτε ως έξοδο που είναι η δική σας περίπτωση, καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία και αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση την αρχή του δουλευμένου. Συνεπώς, αν κατά το χρόνο σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι τόκοι ήταν απαιτητοί από την τράπεζα και συνεπώς δουλευμένοι βάσει των σχετικών συμβάσεων, ορθά αναγνωρίστηκαν και επιβάρυναν τα αποτελέσματα των οικείων χρήσεων.

(β) Αν μεταγενέστερα με νέες συμβάσεις ή νόμους, γίνει οριστική διαγραφή των τόκων ή μέρους αυτών, τα ποσά που διαγράφονται, αναστρέφονται και αναγνωρίζονται ως έσοδα, στη χρήση στην οποία υπογράφονται οι νέες συμβάσεις ή εφαρμόζονται οι νέοι νόμοι.

(γ) Αν οι εν λόγω τόκοι αναγνωρίστηκαν από σφάλμα (λόγω λάθους) σε κάποιες προηγούμενες χρήσεις, οφειλομένου του σφάλματος, είτε στην υπόχρεη οντότητα είτε στην τράπεζα, γίνεται αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4308/2014, με τα ποσά των τόκων που έπρεπε να αναγνωρισθούν βάσει των σχετικών συμβάσεων ή νόμων.

Για τα φορολογικά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

#### Όρια ένταξης οντοτήτων σε κατηγορίες

Αριθ. πρωτ. 1898/28.9.2017

#### Ερώτημα

Μία από τις ανώνυμες εταιρείες που εποπτεύω λογιστικά είχε τα δύο προηγούμενα χρόνια, 2016 και 2015, τα κατωτέρω μεγέθη (στρογγυλοποιημένα σε χιλιάδες):

	2016	2015
Κύκλος εργασιών	568 χιλ.	627 χιλ.
Σύνολο Ενεργητικού	1.671 χιλ.	1.678 χιλ.
Μέσος όρος προσωπικού	10	10

Σύμφωνα με την από 16-10-2015 Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του ν.4308/2014 που εξέδωσε η ΕΛΤΕ η ανωτέρω οντότητα εντάσσεται για το έτος 2017 στις πολύ μικρές οντότητες, δεδομένου ότι ο κύκλος εργασιών είναι μικρότερος από το όριο των 700 χιλ. ευρώ και ο μέσος όρος προσωπικού είναι ίσος με το όριο των 10 ατόμων. Σημειώνω ότι, στην ανωτέρω Λογιστική Οδηγία χρησιμοποιείται σε όλα τα όρια ένταξης οντοτήτων σε κατηγορίες το σύμβολο (<) μικρότερο ή ίσο.

Σύμφωνα όμως με την εγκύκλιο 62784/2017 της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου που απευθύνεται στις Περιφερειακές Ενότητες και στις Υπηρεσίες Γ.Ε.ΜΗ. της Χώρας, η ανωτέρω εταιρεία εντάσσεται για το έτος 2017 στις μικρές οντότητες γιατί το όριο των 10 ατόμων περιλαμβάνεται με την ανωτέρω εγκύκλιο στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων. Σημειώνω ότι, στην ανωτέρω εγκύκλιο χρησιμοποιείται σε όλα τα όρια ένταξης οντοτήτων σε κατηγορίες το σύμβολο (<) μικρότερο.

Κατόπιν των ανωτέρω θα θέλαμε τη γνώμη σας για την κατηγορία ένταξης της ανωτέρω εταιρείας για το έτος 2017 στις πολύ μικρές οντότητες ή στις μικρές οντότητες;

#### **Απάντηση**

Το θέμα ρυθμίζεται ρητά από την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ν. 4308/2014, στην οποία αναφέρεται ότι:

«Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ,

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα».

Υπέρβαση του ορίου υπάρχει όταν οι απασχολούμενοι είναι περισσότεροι των 10, συνεπώς η εταιρεία εντάσσεται στις «Πολύ Μικρές Οντότητες».

Σημειώνεται ότι η σχετική διάταξη του ν. 4308/2014 («δεν υπερβαίνει») είναι διάταξη του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Οδηγία 2013/34/ΕΕ).

#### **Λογιστική αντιμετώπιση του εσόδου από ειδικό τέλος για τη μελέτη, κατασκευή και επέκταση έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως**

*Αριθμ. πρωτ. 2063/24.10.2017*

#### **Ερώτημα**

Η Δ.Ε.Υ.Α. xxxxxxxxxxxx έχει συσταθεί με τον Ν. 1069/1980 και σύμφωνα με το άρθρο 1, είναι Ν.Π.Ι.Δ. κοινωφελούς χαρακτήρα και ειδικού σκοπού, διέπεται από τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου και δεν επιχορηγείται από τον Δήμο ή το δημόσιο.

Σύμφωνα με την απόφαση του 264/2013 του ελεγκτικού συνεδρίου δεν ανήκει στο δημόσιο αλλά ούτε και στην ευρύτερο δημόσιο τομέα.

Οι προϋπολογισμοί της ως αμιγώς δημοτική επιχείρηση, ελέγχονται από το ελεγκτικό συνέδριο. Η επιχείρηση από την έναρξη των εργασιών της, τηρεί διπλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, ως όφειλε υποχρεωτικά.

Πρόσφατα με το άρθρο 6 του Ν.4483/2017 (ΦΕΚ Α' 107/31-7-2017), προστέθηκε η παράγραφος 4 στο άρθρο 11 του Ν. 1069/1980 σύμφωνα με την οποία «Τα έσοδα από το τέλος του παρόντος άρθρου αποτελούν επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων των Δ.Ε.Υ.Α.» .

Η τροποποίηση αυτή του Ν. 1069/1980 αποσαφίνισε τον χαρακτηρισμό του πρόσθετου ειδικού τέλους, γεγονός το οποίο δεν ήταν σαφές με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Ν. 1069/1980.

Το Σ.ΛΟ.Τ. γνωμοδότησε με το έγγραφο με αριθμ. πρωτ. 357 ΕΞ 14.3.2017 ότι «το εν λόγω τέλος συνιστά έσοδο της περιόδου στην οποία καθίσταται δουλευμένο».

Κατόπιν των ανωτέρω παρακαλούμε να επανεξετάσετε αν συντρέχει περίπτωση να τροποποιηθεί η ανωτέρω γνωμοδότηση σας.

### **Απάντηση**

Οι γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές που καθιερώνονται τόσο από το ν. 4308/2014, ο οποίος ενσωματώνει στο εθνικό δίκαιο την Ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία 2013/34/ΕΕ, όσο και από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ ή ΔΛΠ), δεν επηρεάζονται από διατάξεις ειδικών νόμων.

Με βάση το ν. 4308/2014 και τα ΔΠΧΑ, έσοδο είναι η μικτή εισροή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου η οποία προκύπτει από συνήθεις δραστηριότητες μιας οντότητας και αυξάνει την καθαρή θέση της, εκτός των αυξήσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από συνεισφορές των ιδιοκτητών της οντότητας. Με βάση δε το άρθρο 25, παράγραφοι 1 και 2, του ν. 4308/2014, τα έσοδα αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Από το ερώτημα προκύπτει ότι πληρούται ο ορισμός του εσόδου και συνεπώς ορθά η γνωμάτευση 357 ΕΕ 14.3.2017, θεωρεί τα εν λόγω ποσά ως έσοδα που αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Επιχορηγήσεις παγίων κατά το ν. 4308/2014 και τα ΔΠΧΑ δεν υπάρχουν, εκτός και αν τα σχετικά ποσά δίνονται στην οντότητα από το κράτος ή από φορείς που εξομοιώνονται με το κράτος για την απόκτηση ή κατασκευή παγίων, δηλαδή αν κατά το ν. 4308/2014 και τα ΔΠΧΑ τα εν λόγω ποσά αφορούν κρατικές επιχορηγήσεις. Στην περίπτωση αυτή τα σχετικά ποσά αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις και μεταφέρονται σταδιακά στα έσοδα με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε. Από το ερώτημα δεν προκύπτει η περίπτωση αυτή.

Βάσει των ανωτέρω, δεν συντρέχει λόγος αλλαγής της γνωμάτευσης του ΣΛΟΤ 357 ΕΕ 14.3.2017.

### **Έναρξη αποσβέσεων σε αποθήκη**

*Αριθ. πρωτ. 2114/24.10.2017*

### **Ερώτημα**

Επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία (παροχής υπηρεσιών) αγόρασε οικοπέδο και προχώρησε στην ανέγερση διώροφης οικοδομής πλέον υπόγειου προκειμένου μελλοντικά να το χρησιμοποιήσει ως έδρα. Σήμερα βρίσκεται στο στάδιο της τοιχοποιίας και θέλει να προχωρήσει σε αποπεράτωση του υπόγειου χώρου, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως αποθηκευτικός χώρος (π.χ. φύλαξη αρχείου), ο οποίος θα δηλωθεί και στην εφορία. Σημειωτέον ότι η αποθήκη θα παραμείνει χωρίς σύνδεση στο δίκτυο της ΔΕΗ.

Θα θέλαμε να μας πληροφορήσετε αν μπορούμε να προβούμε στη διενέργεια αποσβέσεων για τον υπόγειο χώρο-αποθήκη και αν ναι σε τι ποσοστό επί του κόστους ανέγερσης, λαμβανομένου υπόψιν ότι τα κόστη ανέγερσης αφορούν το σύνολο της οικοδομής.

Στο Ε9 δηλώνετε ως βοηθητικός χώρος του ισογείου ορόφου.

### **Απάντηση**

Με βάση την παράγραφο 1 (ζ), του άρθρου 30, του ν. 4308/2014, οι πολύ μικρές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν εφαρμόζουν τις σχετικές ρυθμίσεις των παραγράφων 3(α)(1) έως και 3(α)(4) του άρθρου 18 του νόμου.

Οι φορολογικές μέθοδοι απόσβεσης καθορίζονται από το άρθρο 24 του ν. 4172/2013 και τη σχετική εγκύκλιο ΠΟΛ.1073/31.3.2015.

Για τα λοιπά θέματα το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

**Λογιστικές εγγραφές επιχορήγησης για την κατασκευή ιατρικών μηχανημάτων**

*Αριθ. πρωτ. 2915/20.1.2017*

**Ερώτημα**

Σε συγχρηματοδοτούμενο έργο η δικαιούχος εταιρία επιχορηγήθηκε για την κατασκευή πρωτότυπων ιατρικών μηχανημάτων με στόχο τη διεξαγωγή κλινικών δοκιμών σε νοσοκομεία όπου και βρίσκονται εγκατεστημένα τα μηχανήματα. Τα μηχανήματα κατασκευάστηκαν από εξωτερικό προμηθευτή με βάση την τεχνογνωσία της δικαιούχου εταιρίας, η οποία ανέπτυξε και ενσωμάτωσε το απαιτούμενο για τη λειτουργία τους λογισμικό.

Σας παρακαλούμε να μας υποδείξετε ποιες οι προβλεπόμενες λογιστικές εγγραφές για την ανωτέρω περίπτωση και συγκεκριμένα ποιοι οι Λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου που χρεώνονται/πιστώνονται;

**Απάντηση**

Τα θέματα της επιχορήγησης ενσωμάτων παγίων ρυθμίζονται από το άρθρο 23 του νόμου 4308/2014 και τις παραγράφους 23.1.1 έως 23.2.1 της λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του νόμου.

Τα θέματα της τήρησης των λογαριασμών ρυθμίζονται από τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 3 του νόμου 4308/2014 και τις παραγράφους 3.8.1 και 3.9.1 της λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του νόμου.

**Περί υποχρεωτικής χρήσης του σχεδίου λογαριασμών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

*Αριθ. πρωτ. 15/13.3.2018*

**Ερώτημα**

Θα ήθελα να σας ρωτήσω αν είναι υποχρεωτική η ενημέρωση των βιβλίων με τους λογαριασμούς από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα βάσει του Ν.4308/2014.

Σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις γνωρίζουμε ότι είναι από το 2015 γίνεται με βάση το μέγεθος της οντότητας και σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Οπότε θα ήθελα, σας παρακαλώ, να μας διευκρινίσετε αν η καταχώριση των παραστατικών και η εκτυπώσεις των ισοζυγίων θα πρέπει να γίνεται με βάση το προτεινόμενο λογιστικό σχέδιο των ΕΛΠ.

**Απάντηση**

Σχετικά με το Σχέδιο Λογαριασμών που δύνανται να εφαρμόζουν οι οντότητες από 1/1/2015, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Άρθρο 3 παρ. 9 και άρθρο 38 παρ. 3 περιπτώσεις στ, ζ και η) προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

.....  
9. Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

Άρθρο 38. Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις

.....  
3. Για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, παύουν εφεξής να ισχύουν:

.....  
στ) Το Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, καθώς και οι σχετικές ρυθμίσεις των άρθρων 47 έως 49 του ν. 1041/1980, για τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες.

ζ) Το Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

η) Το Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, με την επιφύλαξη



της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.»

Κατά συνέπεια, οι οντότητες που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 4308/2014, δύνανται να χρησιμοποιούν, είτε το σχέδιο λογαριασμών του Παραρτήματος Γ του νόμου αυτού, είτε, κατά περίπτωση, τα σχέδια λογαριασμών που προβλέπονται από τα Προεδρικά Διατάγματα: α) Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, β) Το Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων και γ) Το Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών.

### **Αποτίμηση ξένου συναλλάγματος**

*Αριθμ. πρωτ. 23/20.2.2018*

#### **Ερώτημα**

Παρακαλώ όπως μας ενημερώσετε σχετικά με το ποια ισοτιμία χρησιμοποιούμε για την αποτίμηση του ξένου συναλλάγματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς υπάρχουν δυο διαφορετικές παραπομπές για ισοτιμίες στην ηλεκτρονική σελίδα της Τράπεζας της Ελλάδος (<http://www.bankofgreece.gr/Pages/el/Markets/ISOTIMIES/default.aspx>) η μία είναι «ενδεικτική» και παραπέμπει στην ευρωπαϊκή κεντρική τράπεζα ενώ η άλλη παραπομπή αφορά “Συναλλακτικές τιμές αποτελούν οι τιμές αγοραπωλησίας συναλλάγματος και ξένων τραπεζογραμματίων μεταξύ Τράπεζας της Ελλάδος και ιδιωτών, λοιπών τραπεζών και ανταλλακτηρίων συναλλάγματος”. Οι δύο αυτές ισοτιμίες διαφέρουν, ποια θα πρέπει να χρησιμοποιήσουμε στην αποτίμηση του ξένου συναλλάγματος για τις ετήσιες χρηματοοικονομικές μας καταστάσεις;

#### **Απάντηση**

Το άρθρο 27 του Ν. 4308/2014 ορίζει τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η λογιστική αποτύπωση συναλλαγών που πραγματοποιούνται σε νομίσματα εκτός του ευρώ. Επισημαίνεται ότι η ως άνω διάταξη του νόμου 4308/2014, δεν ορίζει την πηγή που θα χρησιμοποιηθεί για την επιλογή της ισοτιμίας του ξένου νομίσματος.

Απάντηση σε παρεμφερές ερώτημα δόθηκε από το ΕΣΥΛ με την γνωμοδότηση 309/2694/2001.

Στην γνωμοδότηση αυτή αναφέρεται ότι «... από την 31.12.2000 και εφεξής, για τις αποτιμήσεις σε ευρώ (και δραχμές) των σε νομίσματα χωρών εκτός ζώνης ευρώ (ξένα νομίσματα) απαιτήσεων, υποχρεώσεων και διαθεσίμων, καθώς και για τη μετατροπή σε ευρώ (και δραχμές) της σε ξένο νόμισμα αξίας των τιμολογίων αγοράς και πώλησης αποθεμάτων, παγίων και υπηρεσιών, θα λαμβάνεται υπόψη και θα εφαρμόζεται το ΔΕΛΤΙΟ ΙΣΟΤΙΜΙΩΝ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΤΗΣ ΕΚΤ που δημοσιεύει καθημερινά η Τράπεζα της Ελλάδος, στο οποίο εμφανίζονται οι τιμές συναλλάγματος σε ευρώ».

Στην ηλεκτρονική σελίδα της Τράπεζας της Ελλάδος που αναφέρεται και στην ερώτησή σας δίνονται πληροφορίες από την Τράπεζα της Ελλάδος για την ισοτιμία ξένου συναλλάγματος. Συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

«Από την 1η Ιουλίου 2016, η Τράπεζα της Ελλάδος έπαυσε τη δημοσίευση του «Δελτίου συναλλαγματικών ισοτιμιών αναφοράς της ΕΚΤ. Οι ενδιαφερόμενοι για τις συναλλαγματικές ισοτιμίες αναφοράς και το ιστορικό αρχείο μπορούν να ανατρέχουν απευθείας στην ιστοσελίδα της ΕΚΤ. Η εν λόγω ιστοσελίδα ενημερώνεται καθημερινά περί τις 17.00 ώρα Ελλάδος. Οι συναλλαγματικές ισοτιμίες αναφοράς της ΕΚΤ δεν αποτελούν συναλλακτικές τιμές, αλλά έχουν χαρακτήρα ένδειξης».

Κατά τη γνώμη μας η επιλογή της ισοτιμίας για σκοπούς σύνταξης οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να γίνει με βάση την τιμή που δημοσιεύεται στην ιστοσελίδα της ΕΚΤ.



**Έκδοση Στοιχείων**

*Αριθ. πρωτ. 115/27.3.2018*

**Ερώτημα**

Εταιρεία εκδίδει στοιχεία (ΤΠΥ-ΑΛΣ), χειρόγραφα χωρίς σειρά. Τώρα προτίθεται να εκδίδει και στοιχεία (ΤΠΥ-ΑΛΣ) μηχανογραφικά. Για τα στοιχεία αυτά απαιτείται σειρά; Δηλαδή, να έχει για παράδειγμα, χειρόγραφα χωρίς σειρά και μηχανογραφικά σειρά ένα. Ή μπορεί να τα έχει και τα δύο χωρίς σειρά, λόγω του ότι διαφοροποιούνται σε χειρόγραφα και σε μηχανογραφικά;

**Απάντηση**

Με το άρθρο 38 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1, της παραγράφου Ε του Ν 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ. - Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύσαντος Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ). Οι διατάξεις, σχετικώς με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, εφεξής, καθορίζονται από τα διαλαμβανόμενα στο Κεφάλαιο 3 (άρθρα 8 έως 15) του Ν 4308/2014 (σχετική και η ΠΟΛ.1003/31.12.2014/Γ.Γ.Δ.Ε., νυν Α.Α.Δ.Ε.).

Σύμφωνα με το πλαίσιο των ως άνω διατάξεων, μεταξύ των άλλων ενδείξεων, το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικώς και τον αύξοντα αριθμό του, για μία ή περισσότερες σειρές, ο οποίος αριθμός το χαρακτηρίζει με μοναδικό τρόπο (άρθρο 9, παρ. 1, περ. β Ν 4308/2014). Σε κάθε περίπτωση, το τιμολόγιο, με την ευρεία έννοια και με όποια ονομασία αυτό εκδίδεται (παρ. 4, άρθρο 8 Ν 4308/2014), θα πρέπει να διακρίνεται από την αυθεντικότητα της προέλευσής του, την ακεραιότητα του περιεχομένου του και την αναγνωσιμότητά του. Τα παραπάνω τρία χαρακτηριστικά πρέπει να υφίστανται ανεξαρτήτως του τρόπου έκδοσης (έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή).

Ακολούθως, σύμφωνα με τους σχετικούς ορισμούς του Παραρτήματος Α (Γλωσσάριο) του Ν 4308/2014, ως αυθεντικότητα της προέλευσης του τιμολογίου νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Ως ακεραιότητα του περιεχομένου του, νοείται ότι όλα τα αναγραφόμενα σε αυτό στοιχεία δεν έχουν αλλοιωθεί, σε σχέση με αυτά που απαιτείται να αναγράφονται από τις σχετικές διατάξεις, ή με ό,τι καθορίσθηκε ως περιεχόμενο από τον εκδότη του. Συνεπώς, ένα τιμολόγιο χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα όταν αφενός μεν κατά την έκδοσή του περιέχει όλα τα απαιτούμενα στοιχεία από τον νόμο, αφετέρου δε, το περιεχόμενό του δεν έχει με οποιονδήποτε τρόπο αλλοιωθεί εκ των υστέρων.

Εν κατακλείδι, το ισχύον πλαίσιο για την έκδοση των παραστατικών πωλήσεων, απαιτεί, εκτός των άλλων, ο εκδότης να εφαρμόζει τα κατάλληλα μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης αυτών και της ακεραιότητας του περιεχομένου τους, είτε εκδίδονται σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλείδες, βάσει των οποίων θα διασφαλίζεται η αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο, τόσο με τον λήπτη του, όσο και με τα, αναγραφόμενα σε αυτό, στοιχεία.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι εναπόκειται στην διοίκηση της επιχείρησης να επιλέξει τον τρόπο έκδοσης των τιμολογίων με χειρόγραφο ή μηχανογραφικό τρόπο, με την προσθήκη ιδιαίτερης σειράς, εφόσον έτσι διασφαλίζεται η ακεραιότητα του περιεχομένου του κάθε τιμολογίου.

**Απόσβεση παγίου που βρίσκεται σε αδράνεια**

*Αριθ. πρωτ. 295/20.3.2018*

**Ερώτημα**

Όταν ένα μηχάνημα δεν χρησιμοποιείται καθόλου, επειδή δεν υπάρχει ζήτηση των προϊόντων που παράγει ή επειδή είναι ασύμφορη για την εταιρεία η χρήση του, τότε τίθεται σε αδράνεια;

Θα υπολογιστούν αποσβέσεις μέσα στο έτος για το συγκεκριμένο μηχάνημα;

Η εταιρεία είναι ΑΕ.

Επίσης, τα πάγια ξεκινούν αποσβέσεις όταν είναι έτοιμα προς χρήση, ή όταν ξεκινήσει η χρήση τους;

Υπάρχει συσχέτιση δηλαδή, φθοράς και αποσβέσεων, από άποψη ΕΛΠ;

**Απάντηση**

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, η αξία των οποίων μειώνεται με την πάροδο του χρόνου, έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και χαρακτηρίζονται ως αποσβέσιμα πάγια στοιχεία.

Οι παράγοντες που προκαλούν τη μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων διακρίνονται:

α) Σε φυσικούς, στους οποίους περιλαμβάνονται:

i) Η συνήθης ή ασυνήθης λειτουργική φθορά.

ii) Η χρονική φθορά.

β) Σε οικονομικούς, οι οποίοι διακρίνονται:

i) Σε ενδογενείς που οφείλονται σε γεγονότα που λαμβάνουν χώρα εντός της επιχειρήσεως. Τέτοια γεγονότα είναι:

- Η αύξηση της γενικής παραγωγικής δυναμικότητας του εργοστασίου, οπότε τα μικρής δυναμικότητας προϋπάρχοντα μηχανήματα δεν ανταποκρίνονται στις νέες συνθήκες.

- Η αντικατάσταση της πρώτης ή της καύσιμης ύλης.

- Η αύξηση του πλήθους των παραγόμενων, με τα ίδια μηχανήματα, προϊόντων ενώ τα παλαιά μηχανήματα δεν προσφέρονται για τέτοια ποικιλία παραγωγής.

- Η μετεγκατάσταση του εργοστασίου.

ii) Σε εξωγενείς που οφείλονται σε γεγονότα που λαμβάνουν χώρα εκτός της επιχειρήσεως. Τέτοια γεγονότα είναι:

- Η οικονομική απαξίωση που σημαίνει αχρήστευση των παραγωγικών στοιχείων εξαιτίας της τεχνολογικής προόδου, η οποία συμβάλλει στην παραγωγή μηχανημάτων οικονομικότερης λειτουργίας. Αυτή εκδηλώνεται με την επίτευξη χαμηλότερου κόστους παραγωγής ή με τη βελτίωση της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων.

- Η μείωση της ζήτησης του παραγόμενου προϊόντος, οφειλόμενη, κυρίως, στην αλλαγή του συρμού (μόδας), έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της μελλοντικής χρησιμοποίησης των μηχανημάτων που συμβάλουν στην παραγωγή του προϊόντος αυτού.

Συνήθως η μείωση της αξίας των ενσώματων πάγιων στοιχείων προκαλείται από ταυτόχρονη επίδραση όλων αυτών των παραγόντων με αναλογίες δυσκόλως προσδιορίσιμες.

Σκοπός της επιχειρήσεως δεν είναι η παραγωγή αγαθών, αλλά η μέσω της πώλησεως αυτών πραγματοποίηση εσόδων, ικανών να καλύψουν τα έξοδα και να αφήσουν ένα πλεόνασμα που αντιπροσωπεύει το κέρδος. Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζεται η επανείσπραξη όλων των εξόδων, συμπεριλαμβανόμενης της αγοραστικής δυνάμεως που είχε επενδυθεί σε πάγια στοιχεία.

Επομένως η αιτιολογική βάση των αποσβέσεων είναι η επανείσπραξη της αγοραστικής δυνάμεως που επενδύθηκε σε πάγια στοιχεία και όχι η απεικόνιση της μείωσης της αξίας των στοιχείων αυτών. Απόσβεση πρέπει να διενεργείται ακόμα και αν η τρέχουσα αξία του πάγιου στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την αναπόσβεστη αξία του και ανεξαρτήτως του αν το πάγιο στοιχείο χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της οικονομικής οντότητας ή με απόφαση της διοικήσεως έχει τεθεί σε αδράνεια.

Αναφορικά με τα πάγια στοιχεία που έχουν τεθεί σε αδράνεια, το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε την καταχώριση της αξίας κτήσεώς τους, των σωρευμένων αποσβέσεων και του ετήσιου εξόδου αποσβέσεων σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, οι τίτλοι των οποίων περιλαμβάνουν τη φράση «εκτός εκμεταλλεύσεως».

Οι ετήσιες αποσβέσεις των στοιχείων αυτών, επειδή δεν συνδέονται με παραγωγή προϊόντων και συνακόλουθα με την πραγματοποίηση εσόδων, δεν πρέπει να επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος της επιχειρήσεως, αλλά να λογίζονται ως κόστος αδράνειας.

Στην παράγραφο 20.3.4 της λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του ν. 4308/2014, αναφέρεται ότι «η

απαίτηση για εύλογη κατανομή συνεπάγεται ότι το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων».

Κατά τη γνώμη μας, το κόστος υποαπασχόλησης ή αδράνειας, επειδή δεν συμβάλει στην πραγματοποίηση εσόδων, δεν μπορεί να έχει ως φορέα του τα έσοδα και, κατά συνέπεια δεν πρέπει να καταχωρίζεται σε προσαύξηση του κόστους πωληθέντων. Το κόστος υποαπασχόλησης ή αδράνειας έχει ως φορέα του τα μικτά αποτελέσματα και πρέπει να καταχωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, είτε σε διακεκριμένο λογαριασμό με τίτλο «κόστος υποαπασχολήσεως και αδράνειας», είτε να ενσωματώνονται στο λογαριασμό «λοιπά μη συνήθη έξοδα και ζημίες».

Ορισμοί και απαιτήσεις του λογιστικού πλαισίου του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Προσαρμογή αξίας είναι η μείωση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα αποσβέσεως ή και απομειώσεως.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου, στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Ωφέλιμη οικονομική ζωή είναι η εκτιμώμενη περίοδος, στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται παραγωγικά ή ο αριθμός των παραγομένων ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκτηθούν από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

Το επίθετο «ωφέλιμη», προσδίδει το πραγματικό περιεχόμενο της έννοιας «οικονομική ζωή» και σημαίνει ότι η χρησιμοποίηση του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου στις λειτουργικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, στοχεύει σε μια θετική λειτουργική επίδραση, δηλαδή στην επίτευξη ενός θετικού αποτελέσματος, στο πλαίσιο του επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Κατά την εκτίμηση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής και συνακόλουθα του συντελεστή αποσβέσεως, η διοίκηση της οικονομικής οντότητας πρέπει να λαμβάνει υπόψη την επίδραση όλων των παραγόντων που προκαλούν τη μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων.

Τα πάγια στοιχεία μετά την αρχική καταχώριση αποτιμούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.

Αποσβέσιμο κόστος κτήσεως είναι το ποσό στο οποίο ένα πάγιο στοιχείο αποτιμάται κατά την αρχική καταχώριση, προσαυξημένο με το τυχόν μεταγενέστερο κόστος και μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις. Ειδικότερα:

α) Τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση της αξίας τους η οποία διενεργείται σε κάθε χρήση και ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία.

β) Τα πάγια στοιχεία με τεκμηριωμένα απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

γ) Όλα τα πάγια στοιχεία και ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, υπόκεινται σε έλεγχο απομειώσεως της αξίας τους, εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει προκύψει απομείωση και η απομείωση αυτή είναι μόνιμη, δηλαδή δεν προβλέπεται κατά το χρόνο που έχει προκύψει ότι θα αναστραφεί.

Απομείωση είναι το ποσό, κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

Ανακτήσιμη αξία είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διαθέσεως ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών) και της αξίας χρήσεως αυτού.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή διαθέσεως ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διαθέσεως.

Αξία χρήσεως είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας

χρηματοροών), και από την διάθεσή του (της) στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του (της).

Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση, για την οποία προορίζεται (παρ. 3α.1, άρθρο 18 του Ν 4308/2014), με βάση δωδεκατημόρια (Λογιστική Οδηγία, παρ. 18.3α.5).

Σημειώνουμε ότι τα παραπάνω αφορούν τις λογιστικές αποσβέσεις. Σε κάθε περίπτωση, όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές, η επιχείρηση οφείλει, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 5 του νόμου 4308/2014 (ΕΛΠ), να παρακολουθεί τόσο την λογιστική όσο και την φορολογική βάση. Συνεπώς, σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει στο αρχείο του παγίου (Μητρώο), να καταχωρίζονται τόσο οι λογιστικές όσο και οι φορολογικές αποσβέσεις (Λογιστική Οδηγία, παρ. 18.3α.10).

Αναφορικά με τα ερωτήματα που θέσατε, η γνώμη μας είναι η ακόλουθη:

α) Όταν ένα πάγιο στοιχείο δεν χρησιμοποιείται καθόλου, είτε επειδή δεν υπάρχει ζήτηση των προϊόντων που παράγει, είτε επειδή είναι ασύμφορη για την εταιρεία η χρήση του, πρέπει να τίθεται σε αδράνεια.

β) Πρέπει να διενεργούνται αποσβέσεις σε κάθε χρήση, οι οποίες δεν θα βαρύνουν το κόστος παραγωγής, αλλά θα καταχωρίζονται απευθείας στα αποτελέσματα.

γ) Οι αποσβέσεις σχετίζονται με όλους τους παράγοντες που προκαλούν μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων και όχι μόνο με τη φθορά (λειτουργική ή χρονική). Στην περίπτωση του μηχανήματός σας, ιδιάζουσα συμβολή στη μείωση της αξίας του έχουν οι οικονομικοί και ειδικότερα οι εξωγενείς παράγοντες.

δ) Οι αποσβέσεις ξεκινούν όταν τα πάγια είναι έτοιμα για τη χρήση, για την οποία προορίζονται.

ε) Επειδή η λογιστική αξία του μηχανήματός σας δεν μπορεί να ανακτηθεί μέσω της χρήσεώς του, ο μόνος τρόπος ανακτήσεώς της είναι η ρευστοποίηση. Επομένως, θα πρέπει να εκτιμηθεί η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του και εφόσον αυτή υπολείπεται της λογιστικής (αναπόσβεστης) αξίας του, η διαφορά πρέπει να καταχωριστεί ως ζημία απομειώσεως.

### **Προεισπραχθέντα έσοδα με απλογραφικά βιβλία**

*Αριθμ. πρωτ. 338/27.3.2018*

#### **Ερώτημα**

Σε εταιρεία με απλογραφικά βιβλία (Σχολή Θεάτρου), που ανήκει στις πολύ μικρές οντότητες του Ν 4308/2014, τα ετήσια δίδακτρα από ΟΚΤ 2017 – ΙΟΥΝ 2018 ανέρχονται σε € 4.000. Η εταιρεία στις περιπτώσεις ολικής εξόφλησης κατά τον ΟΚΤ 2017, χορηγεί έκπτωση 20% και προεισπράττει τα δίδακτρα, εκδίδοντας το αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό.

Το ερώτημα είναι, επειδή υπάρχουν έσοδα επόμενης χρήσης (προεισπραχθέντα) κατά την χρήση 2017, θα αναμορφωθούν τα έσοδα χρήσης 2017, άρα και τα αποτελέσματα και η φορολογική υποχρέωση αντίστοιχα, δεδομένου ότι εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες;

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την παράγραφο 17.1.1 της Λογιστικής Οδηγίας ΕΛΤΕ, η οποία ερμηνεύει την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της κατηγορίας τήρησης λογιστικών βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά), ή της υποχρέωσης σύνταξης ισολογισμού.

Εξάλλου, από τις σχετικές διατάξεις που καθορίζουν το πεδίο εφαρμογής του Ν 4308/2014 (άρθρα 1 και 2), προκύπτει, ότι όλες οι οντότητες της παραγράφου 2, του άρθρου 1, όπως το μέγεθός τους ορίζεται στα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 2, έχουν υποχρέωση τήρησης του πλαισίου των διατάξεων του παραπάνω νόμου.

Κατά συνέπεια, η εταιρεία του ερωτήματος (απλογραφικά βιβλία, πολύ μικρή οντότητα), έχει υποχρέωση να εφαρμόζει την αρχή του δεδουλευμένου και να τακτοποιεί τα έσοδα και τα έξοδα, που αφορούν την κλειόμενη ή την επόμενη λογιστική χρήση, κατά περίπτωση.

Πάντως, η προείσπραξη των διδάκτρων που περιγράφετε στο ερώτημά σας, αναφέρεται, κατά την γνώμη μας, στην περίπτωση που λαμβάνεται προκαταβολή για μη προσφερθέν έργο, οπότε δεν γεννάται αμέσως, η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Για τεκμηρίωση της είσπραξης εκδίδεται απλή «Απόδειξη είσπραξης» και στη συνέχεια εκδίδεται το τιμολόγιο, σύμφωνα με τους κανόνες της συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου (παρ. 11.2.3 κ.ε. της ΠΟΛ.1003/31.12.2014). Συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «το τιμολόγιο (ή η απόδειξη λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών) εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την λήξη της περιόδου, στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί». (βλέπε το σχετικό παράδειγμα στην ως άνω Πολ., παρ. 11.2.1).

### **Ακατάλληλα αποθέματα - επιστροφές - καταστροφές αποθεμάτων**

Αριθ. πρωτ. 393/22.5.2018

#### **Ερώτημα**

Αξιότιμοι Κύριοι / Κυρίες, παρακαλώ να μου υποδείξετε τον σωστό χειρισμό στις κάτωθι περιπτώσεις όσον αφορά τη διακίνηση, καταστροφές και επιστροφές αποθεμάτων για εταιρεία υγρών τροφίμων.

1. Προμηθευτής αποστέλλει 30 φορτία και τα τιμολογεί συγκεντρωτικά όλα στο τέλος του μήνα βάση ΕΛΠ. Λόγω ότι μεταφέρει υγρά τρόφιμα κάποιος έλεγχος για την καταλληλότητα του προϊόντος γίνονται μόνο στο εργοστάσιο και πριν ξεφορτωθεί το προϊόν στη δεξαμενή του εργοστασίου.

α) Σε περίπτωση όπου ένα φορτίο δεν χαρακτηριστεί κατάλληλο μπορεί να γίνει τιμολόγηση μόνο για τα 29 ή πρέπει να τιμολογηθούν όλα και να κοπεί πιστωτικό για το φορτίο που δεν έγινε δεκτό.

β) Λόγω του ότι ο έλεγχος διενεργείται (Πριν γίνει εισαγωγή στην παραγωγή ή προς ανάλωση) στο εργοστάσιο πρέπει στην παραπάνω περίπτωση να γίνει εισαγωγή και εξαγωγή από την αποθήκη των ποσοτήτων; (Η επιστροφή θα γίνει με Δελτίο Αποστολής του προμηθευτή)

2. Προμηθευτής αποστέλλει φορτίο υγρών τροφίμων σε δεξαμενή φορτηγού μαζί με προϊόν και δεύτερο προμηθευτή. Κατά τον έλεγχο στο εργοστάσιο εξετάζεται δείγμα και των 2 στο εργαστήριο. Μετά τον έλεγχο ο προμηθευτής όχι μόνο έχει ακατάλληλο προϊόν αλλά η ζημία έχει καταστήσει και το σύνολο της ποσότητας και του δεύτερου προμηθευτή ακατάλληλη.

Ερωτήσεις:

α) Ο προμηθευτής δέχεται τον εργαστηριακό έλεγχο και ζητά το προϊόν του να πάει για καταστροφή. Επίσης δέχεται και τη ζημία που προκάλεσε. Είναι σωστό να γίνει εξαγωγή από την Αποθήκη προς καταστροφή του προϊόντος και ο προμηθευτής να εκδώσει Πιστωτικό Τιμολόγιο για το σύνολο της αξίας που κατέστρεψε (Και των 2 προμηθευτών); Σε αυτήν την περίπτωση πρέπει να ακολουθήσουμε και εγγραφές λογιστικής με απομείωση του λογ. αποθεμάτων με χρέωση εξόδων; (Ακολουθούμε τον τρόπο της ΣΛΟΤ 556 ΕΞ 6.4.2017 απάντησής σας σε περίπτωση όπου δεν εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον προμηθευτή και δεν δέχεται την ζημία.)

β) Ο προμηθευτής δεν δέχεται τον εργαστηριακό έλεγχο όπως παραπάνω αλλά θέλει το προϊόν που κρίθηκε ακατάλληλο από εμάς (το δικό του και του δεύτερου προμηθευτή να το παραλάβει αυτός). Πρέπει να γίνει τιμολόγηση όλου του φορτίου ως πώληση ή πρέπει να εκδοθεί πιστωτικό από τον προμηθευτή για τη δική του ποσότητα και πώληση για την ποσότητα του δεύτερου προμηθευτή;

**Απάντηση**

Η απάντησή μας στηρίζεται στην παραδοχή ότι η οριστική παραλαβή πραγματοποιείται μετά την διενέργεια του ποιοτικού ελέγχου από την παραλήπτρια εταιρεία (εργοστάσιο).

Σύμφωνα με την παράγραφο 8, του άρθρου 5, του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), θέτοντας ως στόχο την



διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος, η οντότητα οφείλει να παρακολουθεί με κατάλληλες δικλείδες, τόσο τα παραλαμβανόμενα από προμηθευτές ή τρίτους, όσο και τα αποστελλόμενα από την ίδια, αποθέματα (όπως η έννοια αυτών ορίζεται στο Παράρτημα Α του νόμου), ανεξαρτήτως εάν αυτά έχουν τιμολογηθεί ή όχι.

Ο προμηθευτής (οντότητα) του ερωτήματος, εφόσον τιμολογεί, τα διακινούμενα, με σκοπό την πώληση, αποθέματα στο τέλος του μήνα, άρα δεν εκδίδει αμέσως τιμολόγιο πώλησης, υποχρεούται στην έκδοση του παραστατικού διακίνησης. Το παραστατικό διακίνησης (Δελτίο Αποστολής) εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο για την παράδοση των αποθεμάτων, συνοδεύει δε αυτά, μέχρι τον τελικό προορισμό τους. Στην περίπτωση, κατά την οποία μέρος του φορτίου ή ένα ολόκληρο φορτίο κρίνεται ακατάλληλο από την παραλήπτρια οντότητα (εργοστάσιο) και συνεπώς δεν παραλαμβάνεται, θα τηρηθούν κατ' αναλογία, τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5.8.3 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 (άρθρο 5), σύμφωνα με την οποία η παρατιθέμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη. Εάν το σύνολο των φορτίων (30) έχει καταχωρισθεί στην αποθήκη κατά ποσότητα, για την εξαγωγή του ενός (1) ακατάλληλου φορτίου, πρέπει να εκδοθεί δελτίο αποστολής, είτε το φορτίο επιστραφεί στον προμηθευτή, είτε καταστραφεί για λογαριασμό του. Θα ακολουθήσει η τιμολόγηση των φορτίων που πράγματι παρελήφθησαν οριστικά, στο εργοστάσιο (δηλαδή των 29). Ειδικώς δε, αν τα υγρά τρόφιμα που αναφέρετε στο ερώτημά σας, αφορούν διακίνηση γάλακτος, θα εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στην περίπτωση (δ) της παραγράφου 5.8.4 της ως άνω Πολ., εφόσον ο προμηθευτής είναι αγρότης.

Οίκοθεν νοείται, ότι στην περίπτωση αυτή, παρέλκει η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου από τον προμηθευτή.

Αναφορικά με το δεύτερο σκέλος του ερωτήματός σας ισχύουν οι ίδιοι χειρισμοί, ανεξαρτήτως του εάν πρόκειται για δύο προμηθευτές.

Στη τελευταία περίπτωση, ο διακανονισμός της ζημίας του δεύτερου προμηθευτή, δεν αφορά την παραλήπτρια εταιρεία και πρέπει να γίνει σε συνεννόηση με τον πρώτο προμηθευτή.

Και για τις δύο περιπτώσεις, αν έχουν εκδοθεί τιμολόγια από τον προμηθευτή ή τους προμηθευτές, θα πρέπει να ακολουθήσει η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων.

### **Λογιστικός χειρισμός εσόδων και εξόδων για έρευνα και ανάπτυξη φαρμακευτικής εταιρείας** *Αριθ. πρωτ. 400/22.5.2018*

#### **Ερώτημα**

Ως φαρμακευτική εταιρεία, έχουμε την ανάπτυξη διαφόρων φαρμάκων, η οποία απεικονίζεται λογιστικά στην ομάδα 1 ως πάγια R&D. Όμως για την ανάπτυξη ορισμένων φαρμάκων θα συνεργαστούμε με άλλες φαρμακευτικές εταιρίες στην Ελλάδα και στο Εξωτερικό, όπου θα μοιραζόμαστε τα έξοδα κατά την ανάπτυξη και τα αντίστοιχα έσοδα που αφορούν στα φάρμακα.

Σε αυτές τις περιπτώσεις τα τιμολόγια εσόδων που θα εκδίδουμε στις εταιρίες αυτές προκειμένου να χρεώσουμε το ποσοστό των δαπανών που έχουμε καταβάλει, θέλουμε να τα απεικονίζουμε και να τα χειριζόμαστε λογιστικά ως απομείωση του παγίου στην ομάδα 1.

Αυτή η αντιμετώπιση των τιμολογίων εσόδων θα έχει κάποιο αντίκτυπο στην φορολογία;

Επιπλέον, λόγω ενδοκοινοτικών τιμολογίων, εφόσον αυτά καταχωρούνται στην ομάδα 1, θα συνεχίσουμε να υποβάλλουμε Φ4 και αντίστοιχα στη δήλωση του ΦΠΑ στις εκφορές;

Πριν απευθυνθώ σε εσάς, έχω μιλήσει με το εισόδημα το οποίο με παρέπεμψε στον πρώην κώδικα και το τελευταίο τμήμα του συνέστησε να μιλήσω με εσάς;

#### **Απάντηση**

Η απάντηση στο ερώτημα θα επικεντρωθεί στον λογιστικό χειρισμό των γεγονότων καθώς η φορολογική αντιμετώπιση των σχετικών θεμάτων που αναφέρεστε δεν αποτελεί αρμοδιότητα του ΣΛΟΤ, αλλά του Υπουργείου Οικονομικών. Το αυτό ισχύει και για ζητήματα ΦΠΑ/ VIES όπου αρμόδια να σας δώσει διευκρινίσεις είναι η ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ - Δ14

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ, του Υπουργείου Οικονομικών.

Επομένως, σύμφωνα με την ανωτέρω περιγραφή σας και προκειμένου περί της εκδόσεως τιμολογίου εσόδου για τα έξοδα που θα επιβαρύνουν τους συνεργάτες σας καθώς και την λογιστική απεικόνιση των εσόδων αυτών, αφαιρετικά των άυλων παγίων, για την έρευνα και ανάπτυξη ως απομείωση, σας αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Δεν είναι ορθό να τηρείται λογαριασμός έρευνας και ανάπτυξης (R&D), ως άυλο περιουσιακό στοιχείο καθώς τα ποσά της έρευνας ενός προϊόντος αποτελούν έξοδο που επιβαρύνει τα αποτελέσματα. Προκειμένου όμως για τις δαπάνες ανάπτυξης, αυτές δύναται να καταχωρισθούν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο (Ομάδα 1), εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του Άρθρου 18 του Ν.4308/2014 και συγκεκριμένα αν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου όπως αναφέρονται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 εδ. δ σύμφωνα με το οποίο: «Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο, όταν και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους».

Μια εταιρεία εξετάζει την απομείωση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εφόσον υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης, οι οποίες ορίζονται στο άρθρο 18 παράγραφος 3:

«β.2) Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν:

(i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του,

(ii) (ii) δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας,

(iii) (iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και

(iv) (iv) απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου».

Εκτιμούμε ότι μεταξύ της εταιρείας σας και των συνεργατών, οι οποίοι συμμετέχουν στο κόστος ανάπτυξης και στα έσοδα από την εκμετάλλευση του φαρμάκου θα υπάρχει κάποια σύμβαση με την αναλογία συμμετοχής κάθε μέρους.

Όταν πραγματοποιούνται τα έξοδα ανάπτυξης θα πρέπει η αναλογία της εταιρείας σας να καταχωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και η αναλογία των τρίτων στα αποτελέσματα ως έξοδο. Όταν τιμολογείτε τους συνεργάτες με την αναλογία τους στα έξοδα, το σχετικό τιμολόγιο πρέπει να καταχωρίζεται στα αποτελέσματα ως έσοδο.

Στην περίπτωση που έχετε καταχωρίσει το σύνολο του κόστους ανάπτυξης στη χρέωση του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει με διορθωτικές εγγραφές να μεταφέρετε την αναλογία των συνεργατών σας στα αποτελέσματα. Η έννοια της απομείωσης, όπως ορίζεται ανωτέρω, δεν συνάδει με την περίπτωση του ερωτήματός σας.

### Τιμολόγηση στην επόμενη χρήση (αρχή δεδουλευμένου)

Αριθ. πρωτ. 614/29.5.2018

#### Ερώτημα

Εντός της χρήσης 2017 (Δεκέμβριος) εκδόθηκαν δελτία αποστολής, τα οποία τιμολογήθηκαν εντός του Ιανουαρίου 2018. Σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου προβλέπεται η αναγνώριση του εσόδου αυτού εντός της χρήσης 2017, χωρίς ΦΠΑ, μάλιστα δε ο ΦΠΑ αναγνωρίζεται στον μήνα έκδοσης του φορολογικού στοιχείου. Η ερώτηση είναι, σε ποιον λογαριασμό του λογιστικού σχεδίου μπορώ να καταχωρίσω αυτά τα μη τιμολογημένα έσοδα του 2017, ώστε να αναγνωριστούν



κανονικά στις οικονομικές καταστάσεις 31/12/2017;

**Απάντηση**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με την οποία ερμηνεύτηκε, εκτός των άλλων, και το άρθρο 11 του Ν 4308/2014, σχετικώς με τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών, η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή, ή η παράδοση των αγαθών. Ρητώς δε επισημαίνεται, ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου, διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσής του, η οποία καθορίζεται ως γενική αρχή: «ότι το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή της αποστολής των αγαθών, κατά περίπτωση».

Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου, σχετικώς με την καταχώριση του εσόδου των πωλήσεων. Η υποχρέωση καταχώρισης των εσόδων, στην χρήση που αυτά πραγματοποιήθηκαν, είναι θέμα πραγματικών περιστατικών και δεν προϋποθέτει, απαραίτητως και αυτοστιγμεί, την έκδοση τιμολογίου, η οποία, σε κάθε περίπτωση, ενδέχεται να συμβεί σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό δε, ισχύει ανεξαρτήτως του τρόπου τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή είτε αυτά τηρούνται με απλογραφικό είτε με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Σε ότι αφορά το ερώτημά σας.

Είναι σαφές ότι το έσοδο των πωλήσεων που περιγράφετε, βάσει πραγματικών περιστατικών, πρέπει να συναθροιστεί στα έσοδα της λογιστικής χρήσης 2017, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης του τιμολογίου, το οποίο ωστόσο, πρέπει να εκδοθεί το αργότερο μέχρι την 15η Ιανουαρίου 2018. Υπογραμμίζεται, ότι το «δελτίο αποστολής» δεν είναι παραστατικό αξίας και για τον λόγο αυτόν, δεν μπορεί να χρεωθεί ο λογαριασμός «πελάτες», αλλά θα γίνει χρήση μεταβατικών λογαριασμών.

Την 31η Δεκεμβρίου 2017, θα πρέπει να διενεργηθεί η παρακάτω λογιστική εγγραφή.

Ενδεικτικό παράδειγμα: [Αξία πωλήσεων 100 ευρώ και ΦΠΑ 24 ευρώ].

[Παρατίθενται τόσο οι λογαριασμοί ΕΓΛΣ, όσο και του Σχεδίου Λογαριασμών ΕΛΠ]

.....31/12/2017.....

37.02 Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου (ΕΛΠ).....100,00

ή [36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα (ΕΓΛΣ)]

70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων (ΕΛΠ).....100,00

ή [70 Πωλήσεις εμπορευμάτων (ΕΓΛΣ)]

Δεδουλευμένα έσοδα πωλήσεων που θα τιμολογηθούν την επόμενη χρήση

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 37.02, θα εμφανιστεί στον Ισολογισμό 31/12/2017.

Κατά την επόμενη χρήση οπότε θα εκδοθεί το παραστατικό αξίας (τιμολόγιο), εντός της νόμιμης προθεσμίας, θα διενεργηθεί η παρακάτω λογιστική εγγραφή:

.....15/1/2018.....

30 Πελάτες.....124,00

37.02 Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου (ΕΛΠ).....100,00

ή [36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα (ΕΓΛΣ)]

54.02 Φόρος προστιθέμενης Αξίας (ΕΛΠ).....24,00

ή [54.00.70 ΦΠΑ πωλήσεων εμπορευμάτων (ΕΓΛΣ)]

Ως τιμολόγιο.....

Η δήλωση ΦΠΑ Ιανουαρίου 2018, θα συμπληρωθεί κανονικά, για την απόδοση του αναλογούντος φόρου.

**Εξόφληση οφειλής προς μέλος ΔΣ, σε είδος**

*Αριθ. πρωτ. 617/10.7.2018*

**Ερώτημα**

Τεχνική ΑΕ η οποία έχει στη κατοχή της ακίνητο αποφασίζει να εξοφλήσει πιστωτή της, ιδιώτη.

Συγκεκριμένα τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ο οποίος έχει διενεργήσει κάποιες πληρωμές για λογαριασμό της εταιρείας με δικά του χρήματα. Ο τρόπος εξόφλησης του λογιστικού υπολοίπου του θα είναι να του πουλήσει το ακίνητο της τηρώντας τους συμβολαιογραφικούς τύπους αλλά χωρίς να λάβει μετρητά αφού υπάρχει ισάξια πίστωση στο λογαριασμό του. Το ερώτημα είναι εάν είναι έγκυρη σύμφωνα με τα ΕΛΠ μια τέτοια πράξη; Ποια παραστατικά πρέπει να υπάρχουν για να θεωρηθεί έγκυρη;

#### Απάντηση

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) δεν ορίζουν με σαφήνεια πότε ένα λογιστικό γεγονός θεωρείται έγκυρο ή μη. Ωστόσο ο Νόμος 4308/2014 ορίζει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και τα αντίστοιχα τεκμήρια (στοιχεία), όπως είναι τα παραστατικά πώλησης.

Στην προκειμένη περίπτωση, της μεταβίβασης κυριότητας ακινήτου, το συμβολαιογραφικό έγγραφο αντιστοιχεί σε τιμολόγιο πώλησης, υπό την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του ως άνω νόμου: «Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό».

Ως προς το ερώτημά σας, η οντότητα, λόγω της νομικής της μορφής (ΑΕ), καταρχήν, θα πρέπει να τηρήσει τις σχετικές διατάξεις του ΚΝ 2190/1920, σχετικώς με τις υποχρεώσεις της εταιρείας προς τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, ειδικώς δε προς τον Διευθύνοντα Σύμβουλο.

Από τα δεδομένα του ερωτήματός σας διαφαίνεται, ότι ο Διευθύνων Σύμβουλος έχει δανειοδοτήσει προσωρινά την εταιρεία (απαραίτητη η καταβολή των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου). Θα πρέπει, κατά συνέπεια, η Γενική Συνέλευση των μετόχων, να λάβει τις αντίστοιχες αποφάσεις αναγνώρισης της σχετικής υποχρέωσης προς αυτόν (ΚΝ 2190/1920, άρθρο 23α)1.

Ωστόσο στο ερώτημα σας δεν διευκρινίζεται αν η υποχρέωση προς τον Διευθύνοντα Σύμβουλο είναι ισάξια προς την λογιστική (αναπόσβεστη) ή την εύλογη (τρέχουσα) αξία του ακινήτου. Η Γενική Συνέλευση των μετόχων, επιβάλλεται, να αποφασίσει την μεταβίβαση του ακινήτου προς τον Διευθύνοντα Σύμβουλο σε (τρέχουσα) εύλογη αξία. Αν η υποχρέωση προς τον Διευθύνοντα Σύμβουλο είναι μικρότερη από την εύλογη (τρέχουσα) αξία του ακινήτου θα πρέπει να υπάρχει και καταβολή συμπληρωματικού τιμήματος. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του τελικού τιμήματος και της λογιστικής (αναπόσβεστης) αξίας του ακινήτου συνιστά αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά).

#### Κύκλος εργασιών συνεταιρισμών του Ν.4384/2016

Αριθμ. πρωτ. 678/26.6.2018

#### Ερώτημα

Λαμβάνοντας υπόψη τον ορισμό του κύκλου εργασιών στα ΕΛΠ:

«Η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων της καθαρής θέσης από συνεισφορές των ιδιοκτητών. Στο ποσό του κύκλου εργασιών δεν προσμετρούνται οι εκπώσεις και επιστροφές, ο φόρος προστιθέμενης αξίας και άλλοι φόροι που συνδέονται άμεσα με τον κύκλο εργασιών».

αλλά και τις διατάξεις του ν.4384/2016:

Άρθρο 1 Ορισμός - Σκοπός - Νομική μορφή

1. Αγροτικός Συνεταιρισμός, στο εξής ΑΣ, είναι αυτόνομη ένωση προσώπων, η οποία συγκροτείται εθελοντικά και επιδιώκει, με την αμοιβαία βοήθεια και την αλληλεγγύη των μελών της, τη συλλογική οικονομική, κοινωνική, πολιτιστική ανάπτυξη και προαγωγή τους, μέσω μίας συνιδιοκτητικής και δημοκρατικά διοικούμενης επιχείρησης.

Ποια έσοδα αποτελούν τον κύκλο εργασιών των Αγροτικών Συνεταιρισμών, οι πωλήσεις για λογαριασμό των μελών τους ή τα έσοδα του νομικού προσώπου από προμήθειες ή από λοιπές πράξεις κατά την υλοποίηση των καταστατικών του σκοπών; και δεύτερον ποιο κονδύλι (κύκλος

εργασιών) θα παρθεί ως βάση για την κατάταξη της οντότητας στις κατηγορίες μεγέθους των ΕΛΠ (άρθρο 1 παρ.2γ ν.4308/2014);

#### **Απάντηση**

Ο ορισμός που περιλαμβάνεται στο «Παράρτημα Α – Ορισμοί» του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), για τον «κύκλο εργασιών», έχει ως εξής: «Κύκλος εργασιών (καθαρός), είναι, η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων της καθαρής θέσης από συνεισφορές των ιδιοκτητών. Στο ποσό του κύκλου εργασιών δεν προσμετρούνται οι εκπτώσεις και επιστροφές, ο φόρος προστιθέμενης αξίας και άλλοι φόροι που συνδέονται άμεσα με τον κύκλο εργασιών».

Ακολουθώντας, στο Παράρτημα Δ, του νόμου: «Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις», καθώς και στα υποδείγματα των καταστάσεων αποτελεσμάτων Β.2.1 και Β.2.2 (κατά λειτουργία και κατ' είδος, αντίστοιχα), το κονδύλι «κύκλος εργασιών (καθαρός)» συνδέεται μονοσήμαντα με τον λογαριασμό 70 «Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών». Στον λογαριασμό αυτόν και σε κατάλληλους υπολογαριασμούς καταχωρίζονται οι πωλήσεις εμπορευμάτων, προϊόντων, λοιπών αποθεμάτων και οι πωλήσεις υπηρεσιών. Υπενθυμίζεται ότι αυτή ήταν και η θέση του ΕΓΛΣ (Π.Δ. 1123/1980), όπου ο κύκλος εργασιών οριζόταν ως το άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών 70, 71, 72 και 73.

Σε περίπτωση κατά την οποία ο συνεταιρισμός αγοράζει απευθείας από παραγωγό, μη υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, εκδίδοντας τίτλο κτήσης (τιμολόγιο αγοράς), η πώληση γίνεται για λογαριασμό του (συνεταιρισμός), οπότε τα σχετικά ποσά καταχωρίζονται στον λογαριασμό 70 «Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών» και συνιστούν κύκλο εργασιών.

Περαιτέρω Όπως προκύπτει από το ερώτημά σας ο συνεταιρισμός πραγματοποιεί πωλήσεις για λογαριασμό των μελών του. Ο Ν. 4384/2016 δεν επιτρέπει στους αγροτικούς συνεταιρισμούς να πραγματοποιούν διαμεσολαβητικές εργασίες για λογαριασμό των μελών τους. Παρά ταύτα, στην περίπτωση που ο αγροτικός συνεταιρισμός παραλαμβάνει από τα μέλη του αποθέματα προκειμένου να πωληθούν για λογαριασμό τους, κατά την πραγματοποίηση της πώλησης θα πιστώνει ενδιάμεσο λογαριασμό υποχρέωσης, με τον τίτλο πχ «Πωλήσεις για λογαριασμό παραγωγών» και εν συνεχεία, θα εκδίδει προς τον παραγωγό εκκαθάριση, με την οποία θα αποδίδει το προϊόν των πωλήσεων σε αυτόν. Ακολουθώντας, θα χρεώνεται ο ως άνω ενδιάμεσος, με πίστωση προσωπικού λογαριασμού του παραγωγού (υπολογαριασμού του 50), καθώς και του λογαριασμού 70.07 «Πωλήσεις υπηρεσιών», με το ποσό που αντιστοιχεί στην προμήθεια του συνεταιρισμού, το οποίο επίσης, συνιστά κύκλο εργασιών.

Συνεπώς, οτιδήποτε καταχωρίζεται στους υπολογαριασμούς του 70 (κατά ΕΛΠ), ή στους λογαριασμούς 70, 71, 72 και 73 (κατά ΕΓΛΣ), χαρακτηρίζεται κύκλος εργασιών και αποτελεί το κονδύλι που λαμβάνεται υπόψη, τόσο για τον προσδιορισμό των λογιστικών αποτελεσμάτων, όσο και για την κατάταξη της οντότητας σε κατηγορία μεγέθους (άρθρο 2, Ν 4308/2014).

#### **Υπολογισμός των απουσιών και αδειών άνευ αποδοχών στην διαμόρφωση του μέσου όρου προσωπικού**

*Αριθ. πρωτ. 710/26.6.2018*

#### **Ερώτημα**

Θα ήθελα να θέσω ένα ερώτημα σε σχέση με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού μιας εταιρείας (άρθρο 2 του Ν.4308/2014 και παράγραφοι 2.4 και 2.5 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014).

Σε σχέση με αυτό, λαμβάνονται υπόψη οι αδικαιολόγητες απουσίες και οι άδειες άνευ αποδοχών στην διαμόρφωση του μέσου όρου προσωπικού;

Συγκεκριμένα, έστω ότι μια εταιρεία έχει 13 μισθωτούς υπαλλήλους πλήρους απασχόλησης και ο καθένας εξ' αυτών λάβει κατά την διάρκεια του χρόνου 15 ημερολογιακές ημέρες άδεια άνευ

αποδοχών, πως θα υπολογισθεί ο μέσος όρος προσωπικού; Θα είναι  $13 \cdot (11,5/12) = 12,46$ , όπου με την στρογγυλοποίηση θα γίνει 12;

#### **Απάντηση**

Δεδομένου ότι η σχετική διάταξη στον Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), δεν διευκρινίζει το θέμα της προσμέτρησης των χρονικών διαστημάτων περιπτώσεων αδικαιολόγητης απουσίας, ή άδειας άνευ αποδοχών των εργαζομένων κατά την διαμόρφωση του τρίτου κριτηρίου ένταξης σε κατηγορία οντότητας, συνεπάγεται ότι αυτή παραπέμπει στον γενικό κανόνα απασχόλησης, υπό την στενή ή την ευρεία έννοια του ισχύοντος εργατικού νομοθετικού πλαισίου. Υπό το πρίσμα αυτό, ο μέσος όρος του προσωπικού, για τις ανάγκες προσδιορισμού του τρίτου κριτηρίου, υπολογίζεται στην βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια εργασία, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν, εργασία έμμισθης απασχόλησης.

Συγκεκριμένα, ρητώς αναφέρεται στην ως άνω διάταξη, ότι περιλαμβάνονται στον υπολογισμό, οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί, ιατροί, όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ασφαλώς, ανεξαρτήτως του τρόπου που αμείβονται (είτε δηλαδή βάσει εξαρτημένης εργασίας, ή αμοιβή με «μπλοκάκι»). Πάντως, σημειώνεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια (Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ, άρθρο 2, παρ. 2.4).

Ακολούθως, στην ισχύουσα εργατική και ασφαλιστική νομοθεσία (2018), δεν υφίσταται διάταξη, με την οποία να καθορίζονται θέματα άδειας χωρίς αποδοχές, σε ότι αφορά τουλάχιστον τον ιδιωτικό τομέα. Ωστόσο, τόσο η θεωρία, όσο και η δικαστηριακή νομολογία δέχονται, ότι είναι απολύτως νόμιμη η χορήγηση άδειας χωρίς αποδοχές, χωρίς μάλιστα να λύεται ή να επηρεάζεται η σύμβαση εργασίας. Υπό την έννοια αυτή, καταγράφεται απλώς μία αναστολή της εργασιακής σύμβασης. Συνεπώς, κατά την χορήγηση άδειας χωρίς αποδοχές, ο μισθωτός δεν έχει υποχρέωση να εργαστεί, ο δε εργοδότης, σαφέστατα, δεν έχει την υποχρέωση καταβολής μισθού (αφού δεν παρασχέθηκε υπηρεσία εργασίας από τον εργαζόμενο). Αυτονόητο είναι ότι, η εργασιακή σχέση δεν έχει λήξει, ούτε ασφαλώς έχει λυθεί, εφόσον δεν υφίσταται διμερής συμφωνία, ή έστω μονομερής απόφαση ενός μέρους, για την λήξη και διάρρηξη αυτής.

Σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, ασφαλέστατα προκύπτει, ότι από την στιγμή που δεν έχει διακοπεί με οποιονδήποτε τρόπο ή λόγο, η εργασιακή σχέση, η δε διακοπή να θεμελιώνεται βάσει νόμιμων και τυπικών διαδικασιών, ο απασχολούμενος εξακολουθεί να προσμετράται στην δύναμη του εργατικού δυναμικού της οντότητας, άρα να περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του τρίτου κριτηρίου, ως προς την ένταξη στην κατηγορία του μεγέθους αυτής (ΕΛΠ).

Η περίπτωση κατά την οποία, υπερβαίνονται τα όρια της συνήθους πρακτικής δεοντολογίας και ένας απασχολούμενος απουσιάζει αδικαιολογήτως, ή ζητά άδεια άνευ αποδοχών για μεγάλο χρονικό διάστημα, αφορά κρίσιμο σημείο, κατά το οποίο η διοίκηση της οντότητας πρέπει να λάβει άμεση απόφαση για την διακοπή της εργασιακής σχέσης ή της εξωτερικής συνεργασίας (ελεύθερου επαγγελματία), κατά περίπτωση, ώστε το συγκεκριμένο πρόσωπο να μην προσμετρηθεί στην εργατική δύναμη της επιχείρησης.

#### **Σύστημα κυλιόμενων απογραφών**

*Αριθ. πρωτ. 863/24.7.2018*

#### **Ερώτημα**

Θα παρακαλούσα να έχω τις απαντήσεις σας στα ακόλουθα ερωτήματα με δεδομένο ότι πρόκειται για ανώνυμη εταιρία παραγωγής και εμπορίας καλλυντικών.

Η εταιρία ανήκει στις μικρές οντότητες.

Ειδικότερα σας παραθέτω αρχικά το κείμενο της παρ. 4.4.3 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 που αφορά τα ερωτήματά μου

Ι « Όταν, κατ' απόλυτη επιλογή της οντότητας, τηρείται ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αγαθών,

η διενέργεια φυσικής καταμέτρησης στο τέλος της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού) δύναται να αντικαθίσταται από τη λειτουργία αξιόπιστου συστήματος κυλιόμενων απογραφών για διαφορετικές κάθε φορά ομάδες αποθεμάτων (στην διάρκεια της περιόδου), ώστε συνολικά να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση περί της αξιοπιστίας των ποσοτήτων των αποθεμάτων.»

1. Το ερώτημα μου αφορά την ενότητα:

«.....δύναται να αντικαθίσταται από τη λειτουργία αξιόπιστου συστήματος κυλιόμενων απογραφών.»

Στο σημείο αυτό θα σας ζητούσα να μου περιγράψετε στο βαθμό που είναι δυνατό την μεθοδολογία με την οποία επιτυγχάνεται η έννοια «λειτουργία αξιόπιστου συστήματος»

2. Το ερώτημά μου αναφέρεται στην «διάρκεια της περιόδου» για τον Ισολογισμό της 31/12/2017 και εκτιμώ ότι αφορά την περίοδο 1/1-31/12/2017.

Η Εν συνέχεια σας παραθέτω το περιεχόμενο της παρ. 6.2.3 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014.

«Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από το χρόνο που διενεργείται ο ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων, η οντότητα είναι υποχρεωμένη να έχει τεκμηριώσει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες απογραφής εντός των χρονικών ορίων της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου.»

Το κοινό σημείο της ως άνω παραγράφου σε σχέση με την παράγραφο 4.4.3 είναι η έννοια της τεκμηρίωσης με αξιόπιστο τρόπο για την οποία θα σας παρακαλούσα να μου παραθέσετε στοιχεία τεκμηρίωσης και της περίπτωσης που δεν επιλέγεται τελικά το σύστημα των «κυλιόμενων απογραφών».

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 4, του Ν 4308/2014, κάθε οντότητα που διαχειρίζεται αποθέματα, με εξαίρεση, υπό προϋποθέσεις (κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών < 150.000 ευρώ) των πολύ μικρών οντοτήτων με τήρηση απλογραφικών βιβλίων, υποχρεώνεται στη τήρηση του «Αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων».

Στο αρχείο αυτό καταγράφονται τα εξής:

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

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

Σημειώνεται επίσης ότι τα αναλώσιμα υλικά που δεν είναι σημαντικά είναι δυνατόν να μην απογράφονται (περ. δ).

Στην ίδια ως άνω παράγραφο (περ. γ) ορίζεται ότι: «γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες». Υπό την έννοια αυτή, ο νόμος καθιερώνει την δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων, βάσει αξιόπιστων και τεκμηριωμένων έμμεσων τεχνικών, οριοθετώντας ταυτόχρονα τον όρο: «τεκμηριωμένες τεχνικές», ως τις τεχνικές που είναι γενικώς αποδεκτές και εφαρμόζονται στην διεθνή πρακτική.

Ακολούθως, ερμηνεύοντας την διάταξη αυτή η ΠΟΛ.1003/31.12.2014, αναφέρει ότι ο στόχος που τίθεται από τον νομοθέτη, είναι η επίτευξη εύλογης διασφάλισης, σε σχέση με την προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τις δυσχέρειες, όσο και το κόστος μιας ακριβούς καταμέτρησης. Με απλά λόγια, ο νομοθέτης επιδιώκει, να επιτυγχάνεται πλήρως, αφενός μεν, η αξιοπιστία της μέτρησης της ποσότητας των αποθεμάτων, αφετέρου δε, ο περιορισμός του κόστους και η παράκαμψη των όποιων δυσχερειών.

Ωστόσο, αμέσως μετά επισημαίνεται ότι αυτό που επηρεάζει την κρίση περί της αξιοπιστίας



των έμμεσων τεχνικών, για τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων, είναι το είδος των δικλίδων που χρησιμοποιεί η οντότητα, ώστε «να παρακολουθεί και να ελέγχει τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα», βάσει της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν 4308/2014. Ως προϋπόθεση δηλαδή, για την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων των έμμεσων τεχνικών, τίθενται οι δικλίδες διασφάλισης που χρησιμοποιεί η οντότητα για την διαδικασία προσδιορισμού των αποθεμάτων.

Ενδεικτικά, η οντότητα προκειμένου να τεκμηριώνει την αξιοπιστία των κινήσεων, σχετικώς με τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων, μπορεί:

(α) να τηρεί κατ' επιλογήν της, αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης για τα εισερχόμενα ή και τα αποστελλόμενα ή πωλούμενα αποθέματα (το γνωστό βιβλίο αποθήκης),

(β) να εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές, οι οποίες είναι καθιερωμένες στη διεθνή πρακτική,

(γ) να προσαρμόζει τα ανωτέρω στην ιδιαίτερη φύση των αποθεμάτων της (πχ υγρά αποθέματα).

Στο πλαίσιο αυτό της αξιοπιστίας, εντάσσεται και η περίπτωση των κυλιόμενων απογραφών. Το σύστημα της κυλιόμενης απογραφής, στηρίζεται και λειτουργεί, κάτω από συνεχή έλεγχο των παραλαμβανομένων και αποστελλομένων αποθεμάτων, ώστε μετά από κάθε διακίνηση ή αριθμό διακινήσεων συγκεκριμένου είδους αποθέματος, να γίνεται καταμέτρηση και επαλήθευση του υπολοίπου της ποσότητας. Αυτό ασφαλώς επιτυγχάνεται, όταν η οντότητα τηρεί, κατ' απόλυτη επιλογήν της, ένα ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων. Σε μία τέτοια περίπτωση και εφόσον διασφαλίζονται τα αποτελέσματα και μπορούν να τεκμηριώνονται οι εισαγωγές / εξαγωγές των αποθεμάτων προς και από τους αποθηκευτικούς χώρους, η διενέργεια φυσικής καταμέτρησης στο τέλος της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού) δύναται να αντικαθίσταται από την λειτουργία συστήματος κυλιόμενων απογραφών.

Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι το σύστημα των κυλιόμενων απογραφών εντάσσεται στο γενικότερο πλαίσιο των έμμεσων τεχνικών, ενώ πράγματι αποτελεί καθιερωμένη διεθνή πρακτική, εφόσον ασφαλώς, τηρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις.

Επομένως, ως προς το πρώτο ερώτημα σας, η εν λόγω Οδηγία δεν ορίζει ρητώς την έννοια του «αξιόπιστου συστήματος». Ωστόσο ευλόγως συνάγεται, πως το οποιοδήποτε αρχείο που αποφασίσει να τηρήσει η οντότητα για τις απογραφές των αποθεμάτων της, πρέπει να πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 4, του άρθρου 4 του νόμου, ως προς το λογιστικό αρχείο των ιδιόκτητων αποθεμάτων. Υπό την ίδια έννοια, και σε ό,τι αφορά το δεύτερο ερώτημα σας, θεωρούμε ότι τα στοιχεία τεκμηρίωσης πρέπει να είναι σε μορφή αρχείων, ηλεκτρονικών ή μη, ώστε να προκύπτει σε εύλογο χρονικό διάστημα η συνολική κίνηση της ποσότητας του αποθέματος και το υπόλοιπο της απογραφής.

Κατά συνέπεια, παρόλο που τόσο η έννοια του αξιόπιστου, όσο και αυτής της τεκμηρίωσης, δεν προκύπτουν με σαφήνεια από τις διατάξεις του Ν 4308/2014, η διοίκηση της οντότητας θα πρέπει να εφαρμόζει, κατά την κρίση της, κατάλληλες διαδικασίες, ώστε να μπορεί να παρακολουθεί με αξιόπιστο και τεκμηριωμένο τρόπο τις κινήσεις των αποθεμάτων και το υπόλοιπο των ποσοτήτων (απογραφή).

### **Τήρηση λογιστικού αρχείου σε ηλεκτρονική μορφή**

*Αριθ. πρωτ. 873/15.5.2018*

#### **Ερώτημα**

εξετάσετε το ενδεχόμενο το Ταμείο μας, ως Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου που εφαρμόζει το Π.Δ. 205/1998, να τηρεί το λογιστικό του αρχείο σε ηλεκτρονική και όχι σε έντυπη μορφή, δεδομένου του όγκου των ετήσιων εκτυπώσεων που απαιτούνται (αναλυτικά καθολικά, ημερολόγια, ισοζύγια κτλ). Σημειώνεται ότι οι περισσότερες διατάξεις του Π.Δ. 205/1998 προέρ-

χονται από το ΕΓΛΣ (Π.Δ. 1123/1980) και τον ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) ενώ βάσει του Ν. 4308/2014 που αφορά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) καταργήθηκαν οι διατάξεις του ΕΛΓΣ (Π.Δ. 1123/1980) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ο οποίος αντικατέστησε τον ΚΒΣ). Επιπλέον στο άρθρο 7 παρ 2. του Ν. 4308/2014 αναφέρεται: «Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου». Το Ταμείο μας εφαρμόζει μηχανογραφικό σύστημα λογιστικής παρακολούθησης και μπορεί να αναπαράγει και να εκτυπώνει τα λογιστικά αρχεία οποτεδήποτε παραστεί ανάγκη.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), όπως αυτό ερμηνεύθηκε με την Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ, παρέχεται η δυνατότητα διαφύλαξης των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική), ανεξαρτήτως του τρόπου τήρησης αυτών, δηλαδή, είτε αυτά τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά. Μάλιστα δε, υφίσταται η δυνατότητα για λογιστικά αρχεία που, ενώ αρχικώς τηρήθηκαν σε έντυπη μορφή, να ψηφιοποιηθούν εν συνεχεία και να φυλάσσονται στην νέα τους μορφή, ακόμη και κατά την διάρκεια της τρέχουσας περιόδου.

Η δυνατότητα διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, παρέχεται για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων, βιβλίων και παραστατικών κατά περίπτωση, μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

Τέλος, σημειώνεται ότι το Π.Δ. 1123/1980 δεν καταργήθηκε στο σύνολό του, δεδομένου ότι με βάση την παράγραφο 9 του άρθρου 3 του Ν 4308/2014, παρέχεται στις οντότητες η δυνατότητα να εφαρμόζουν το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει την 31/12/2014. Με βάση την διάταξη αυτήν διατηρούνται σε ισχύ τα παρακάτω σχέδια λογαριασμών:

(α) το Π.Δ. 1123/1980 «Περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου»,

(β) το Π.Δ. 148/1984 «Περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων και

(γ) το Π.Δ. 384/1992 «Περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών».

Αυτονόητο είναι, ότι με τα σχέδια λογαριασμών διατηρούνται, ως παρακολουθήματα αυτών, και οι κανόνες λειτουργίας, συλλειτουργίας και συνδεσμολογίας των λογαριασμών.

Το Π.Δ. 205/1998 δεν επηρεάζεται από τις προαναφερόμενες μεταβολές.

#### **Ένταξη Οντότητας σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014**

*Αριθμ. πρωτ. 1005/17.7.2018*

#### **Ερώτημα**

Με το παρόν ηλεκτρονικό μήνυμα θα ήθελα να μου γνωρίσετε σε ποια κατηγορία οντότητας κατατάσσεται Ανώνυμη Εταιρεία κατά την οποία κατά την 1η εταιρική χρήση είχε:

1. Σύνολο Ενεργητικού 1.195.144,18 €
2. Καθαρό κύκλο Εργασιών 1.838.186,74 €
3. Μέσο όρο απασχολούμενων 7 άτομα.

4. Στο Προσάρτημα η εταιρεία δήλωσε ότι κατατάσσεται στην κατηγορία «μικρή οντότητα» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 4 του Ν. 4308/2014.

Η οντότητα σωστά εφάρμοσε τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου ή θα έπρεπε να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 9 του Ν. 4308/2014, δηλαδή να κλείσει δύο διαχειριστικές περιόδους και να ενταχθεί σε κατηγορία κατά την τρίτη διαχειριστική περίοδο, και να δηλώσει για τις δύο πρώτες χρήσεις «πολύ μικρή οντότητα»;

#### **Απάντηση**

Ο Ν 4308/2014 στο άρθρο 2, παράγραφος 1, ορίζει τα κριτήρια κατάταξης μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη), ενώ στην παράγραφο 9 του ως άνω



άρθρου, ο νόμος, προβλέπει την προϋπόθεση για την αλλαγή κατηγορίας μεγέθους, δηλαδή την υπέρβαση ή την μη υπέρβαση των ορίων δύο εκ των τριών κριτηρίων (ήτοι: σύνολο ενεργητικού, κύκλος εργασιών, αριθμός απασχολούμενων ατόμων) για δύο διαδοχικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

Υπενθυμίζουμε ότι το ΣΛΟΤ έχει απαντήσει σε παρόμοια ερώτηση κατάταξης εταιρείας με κριτήριο το μέγεθος (Α.Π. 822/17.5.2016). Σύμφωνα με την απάντηση αυτή η κατάταξη, θα γίνει με βάση το άρθρο 2 του Νόμου 4308/2014, την Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του και την εγκύκλιο 62784/2017 της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου που απευθύνεται στις Περιφερειακές Ενότητες και στις Υπηρεσίες Γ.Ε.ΜΗ. της Χώρας.

Σύμφωνα με τον Νόμο 4308/2014, προκειμένου μία οντότητα ή ένας όμιλος να ενταχθεί σε μία από τις κατηγορίες του άρθρου 2, πρέπει να υπερβαίνει τα όρια τουλάχιστον δύο από τα κριτήρια του ως άνω άρθρου για δύο διαδοχικές περιόδους (με εξαίρεση την ειδική κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παρ. 3 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου).

Επειδή οι διατάξεις του Νόμου 4308/2014 αποτελούν εφαρμογή της Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Οδηγία 2013/34/ΕΕ) ανατρέξαμε στις σχετικές αποφάσεις της εν λόγω Ευρωπαϊκής Οδηγίας. Η σχετική ερμηνεία παραπέμπει στην «Σύσταση της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων».

Στην σύσταση της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφέρονται τα εξής: «(4) Το κριτήριο του αριθμού των απασχολούμενων ατόμων (εφεξής «το κριτήριο των απασχολούμενων ατόμων») παραμένει αναμφισβήτητα ένα από τα σημαντικότερα και πρέπει να θεωρείται ως βασικό, αλλά η θέσπιση και ενός χρηματοοικονομικού κριτηρίου αποτελεί αναγκαίο συμπλήρωμα προκειμένου να προσδιοριστεί η πραγματική σημασία και απόδοση μιας επιχείρησης και η θέση της σε σχέση με τους ανταγωνιστές της. Ωστόσο, δεν είναι ευκαταίο να υιοθετηθεί ο κύκλος εργασιών ως αποκλειστικό χρηματοοικονομικό κριτήριο, κυρίως διότι οι επιχειρήσεις του τομέα του εμπορίου και της διανομής έχουν, από τη φύση τους, μεγαλύτερο κύκλο εργασιών από τις επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα. Το κριτήριο του κύκλου εργασιών πρέπει επομένως να συνδυαστεί με το κριτήριο του συνολικού ισολογισμού, το οποίο αντικατοπτρίζει το συνολικό πλούτο μιας επιχείρησης, με δυνατότητα υπέρβασης του ενός από τα δύο αυτά κριτήρια...»

Σημειώνεται ότι ούτε η Οδηγία 2013/34/ΕΕ, ούτε ο Ν.4308/2014 περιλαμβάνουν ρυθμίσεις για νεοϊδρυθέισες εταιρείες που δεν έχουν ιστορικό δύο ετών.

Συνεπώς, η ανώνυμη εταιρεία του ερωτήματος, κατά τα δύο πρώτα έτη λειτουργίας της, θα ενταχθεί στις πολύ μικρές οντότητες και το τρίτο έτος θα ενταχθεί σε κατηγορία με βάση τα μεγέθη των δύο πρώτων ετών.

Διευκρινίζεται ότι η οικειοθελής ένταξη οντότητας σε μεγαλύτερη κατηγορία δεν αντίκειται στο νόμο.

#### **Αναγκαστικοί Δασικοί Συνεταιρισμοί**

*Αριθμ. πρωτ. 1092/17.7.2018*

#### **Ερώτημα**

Στο πλαίσιο της συνεργασίας των φορέων μας, παρακαλούμε όπως μας δώσετε απάντηση στα παρακάτω ερωτήματα και αναλυτικότερα:

Αναγκαστικός δασικός συνεταιρισμός διαχείρισης συνιδιόκτητου εξ αδιαρέτου δάσους ΣΥΝ. ΠΕ που συστήθηκε σύμφωνα με τον Αναγκαστικό Νόμο 1627/1939, έχει 2.100 μέλη τα οποία δραστηριοποιούνται ως ελεύθεροι επαγγελματίες, έμποροι, συνταξιούχοι, δημόσιοι υπάλληλοι, αγρότες, βιοτέχνες κλπ.

Η κύρια δραστηριότητα του συνεταιρισμού είναι η επιμέλεια για την πλέον παραγωγική εκμετάλλευση του δασικού πλούτου (υλοτόμηση και πώληση των δασικών προϊόντων και

εκμίσθωση των βοσκοτόπων - γαιών του συνιδιόκτητου εξ αδιαιρέτου δάσους των συνεταίρων). Ο συνεταιρισμός τηρεί διπλογραφικά βιβλία και ανήκει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων.

Ερωτήματα:

1. Κατά τη διανομή μερίσματος πρέπει να προβεί σε κατάθεση δήλωσης απόδοσης 15% με συνημμένη την κατάσταση των δικαιούχων του μερίσματος ή μπορεί να την προσκομίσει αργότερα λόγω μη ύπαρξης των στοιχείων των μελών;

2. α) Είναι δυνατή η τήρηση απλογραφικών βιβλίων από τον συνεταιρισμό ενώ από το καταστατικό υποχρεούται σε σύνταξη ισολογισμού και τα μέλη του ευθύνονται προς τρίτους περιορισμένα το καθένα μέχρι το ύψος της αξίας της συνεταιριστικής τους μερίδας;

β) Εάν ο συνεταιρισμός μεταβεί στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων και αποφασίσει η Γενική Συνέλευση να διανέμει τα κέρδη της χρήσης και κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Ποιος ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος από τα μέλη; Ο χρόνος απόφασης της Γενικής Συνέλευσης πχ 2018 ή ο χρόνος λήψης του μερίσματος από το μέλος πχ 2019 και αργότερα;

**Απάντηση**

Το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα να απαντά σε ερωτήματα φορολογικού περιεχομένου, όπως είναι τα με αριθμό: 1 και 2 (β). Αρμοδιότητα έχει η Διεύθυνση Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών.

Στο ερώτημά σας αναφέρετε τον ιδρυτικό νόμο του συνεταιρισμού. Κατά την γνώμη μας για την λειτουργία και την οικονομική διαχείριση του δασικού συνεταιρισμού εφαρμόζονται τόσο οι διατάξεις του νόμου 4384/2016 (άρθρα 21, 22 και 23), όσο και του Ν 4423/2016 (άρθρο 27, περ. στ). Συγκεκριμένα, από τις παραπάνω διατάξεις προβλέπεται ότι, κατά τη λήξη της χρήσης «κλείνονται τα λογιστικά βιβλία του ΑΣ, ενεργείται η απογραφή της περιουσίας του, καταρτίζονται οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4308/2014 και υποβάλλονται από το διοικητικό συμβούλιο στην τακτική γενική συνέλευση μαζί με την έκθεση των ελεγκτών και την έκθεση διαχείρισης πεπραγμένων του διοικητικού συμβουλίου για το έτος που έληξε».

Ως προς το ερώτημα με αριθμό 2 (α), σας αναφέρουμε, ότι σύμφωνα με την Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ, στην οποία ενσωματώθηκε και η ΠΟΛ.1003/31.12.2014 (παρ. 3.10.1), ενδεικτικά απαριθμούνται οι οντότητες που εφαρμόζουν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Μεταξύ αυτών, είναι και οι συνεταιρισμοί (περ. ζ), καθώς και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία.

Η παράγραφος 3.10. 1 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 αναφέρει : «Ενδεικτικά, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν: (α)...(ζ) Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία. Ωστόσο, οι οντότητες αυτές (συνεταιρισμοί, κλπ.) οι οποίες εκ του ιδρυτικού τους νόμου ή του καταστατικού τους υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού και όχι σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 και εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ)».

Παρά τα ανωτέρω αναφερόμενα, εκτιμούμε ότι από απλογραφικό λογιστικό σύστημα δεν είναι πρακτικά εφικτό να καταρτιστεί μία πλήρης σειρά αξιόπιστων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επομένως, εφόσον από τον νόμο και το καταστατικό του συνεταιρισμού επιβάλλεται η υποχρέωση καταρτίσεως πλήρους σειράς χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός κ.λπ.), είναι αναγκαίο ο συνεταιρισμός να τηρεί πλήρες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

**Ενημέρωση διπλογραφικών βιβλίων για συναλλαγές μέσω pos**

Αριθ. πρωτ. 1248/24.7.2018

**Ερώτημα**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 και πιο συγκεκριμένα με το άρθρο 5, παρ.7:

«5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο.

Θα ήθελα να με πληροφορήσετε αν μπορώ σε επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικά βιβλία να ενημερώνω στο τέλος εκάστου μηνός με μια ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ εγγραφή τους λογαριασμούς ταμείου, εισπράξεων μέσω pos και λογαριασμών καταθέσεων σύμφωνα με την μηνιαία ανάλυση της τράπεζας-αντί καθημερινώς.

Για να γίνω κατανοητότερος μέχρι στιγμής διαχωρίζω ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΑ τις πωλήσεις με μετρητά από τις πωλήσεις μέσω pos χρεώνοντας τους λογ/σμούς 38.00 και 33.95 αντίστοιχα και τέλος μήνα πιστώνω τον 33.95 με χρέωση του 38.03 και 65.98(με το ποσό προμήθειας της τράπεζας).

Θα ήθελα λοιπόν να με πληροφορήσετε αν παρέχεται η δυνατότητα να ενημερώνω καθημερινά τις εγγραφές πωλήσών μου σαν πληρωμές μετρητοίς και στο τέλος του μήνα με μια εγγραφή μπορώ να αντιλογίζω τον λογαριασμό ταμείου μου σύμφωνα με το σύνολο που προκύπτει από την αναλυτική κίνηση της τράπεζας.

Δηλ, καθημερινώς οι κινήσεις:

38.00 X

70.01 Π

54.00 Π

και τέλος μήνα μία εγγραφή συγκεντρωτική:

33.95 X

38.00 Π

-----  
38.03 X

65.98 X

33.95 Π  
-----

Κατά αυτόν τον τρόπο δεν συμφωνούν με την πραγματικότητα τα πραγματικά χρηματικά διαθέσιμα σε καθημερινή βάση-αλλά συμφωνούν στο τέλος του μήνα παρέχοντας τις ίδιες δυνατότητα κάθε ελεγκτικής διαδικασίας, αφού υποχρέωση της επιχείρησης είναι τα λογιστικά της βιβλία να είναι ενημερωμένα μέχρι την ημερομηνία υποβολής του ΦΠΑ (πχ σε έλεγχο την 10/7 τα βιβλία βάση νόμου θα είναι ενημερωμένα μέχρι 31/5).

**Απάντηση**

Από τις διατάξεις του Ν 4308/2014, δεν προκύπτει συγκεκριμένος τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων. Ωστόσο, η διοίκηση της οντότητας θα πρέπει να εφαρμόζει, κατά την κρίση της, κατάλληλες δικλίδες, ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος, για κάθε συναλλαγή ή λογιστικό γεγονός, από τον χρόνο που αυτά προκύπτουν, μέχρι τον τελικό διακανονισμό τους.

Επιπλέον, ο τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων, θα πρέπει να επικεντρώνεται στο κατά πόσον επιτυγχάνεται ο στόχος της πληρέστερης ενημέρωσης της διοίκησης της οντότητας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο τρόπος που προτείνετε στο ερώτημά σας, με καθημερινή χρέωση του ταμείου, για πράξεις που αφορούν πωλήσεις μέσω POS, δεν ανταποκρίνεται

στην πραγματικότητα, αφού δεν θα επαληθεύεται, σε ενδεχόμενο έλεγχο, η καταμέτρηση του χρήματος στη φυσική του μορφή (ταμείο μετρητών).Υπό την έννοια αυτή, δεν καλύπτεται η προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας του συγκεκριμένου ελέγχου (ταμείο), με αποτελεσματικό τρόπο.

Εξάλλου οι χρεώσεις και οι πιστώσεις του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο» (ή 38.01, κατά Σχέδιο Λογαριασμών ΕΛΠ) πρέπει να επαληθεύονται με αντίστοιχα παραστατικά χρεώσεως (γραμμάτια εισπράξεων), πιστώσεως (εντάλματα πληρωμής), ταμειακών ποσών. Συνεπώς, η πίστωση του λογαριασμού 38.00, με χρέωση του 33.95 δεν είναι ορθή.

Η διενέργεια αντιλογιστικών εγγραφών στον λογαριασμό 38.00 «Ταμείο » δεν είναι επιτρεπτή.

Κατά την γνώμη μας, η αληθής έννοια της ερμηνείας που διατυπώνει η ΠΟΛ.1003/31.12.2014, στην παράγραφο 5.7.3, ως προς την διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 του άρθρου 5 του Ν 4308/2014, αφορά περιπτώσεις εσόδων ή εξόδων, με κοινά χαρακτηριστικά, που μπορούν να καταχωριστούν στα βιβλία με συγκεντρωτική εγγραφή σε ημερήσια βάση, ώστε να απλοποιούνται καταχωρίσεις αυτής της μορφής, χωρίς όμως να προκαλείται ζήτημα στο πραγματικό ταμείο (διπλογραφικό σύστημα).

### Εγγραφές Ανακαίνισης

Αριθ. πρωτ. 1263/24.7.2018

#### Ερώτημα

Η Εταιρεία μας XXXX δραστηριοποιείται στον χώρο Αρτοποιίας – Ζαχαροπλαστικής και εμπορίας τροφίμων.

Η εταιρεία για την άσκηση της δραστηριότητάς της στεγάζεται σε εκμισθωμένο ακίνητο, υπόγειο και ισόγειο τα οποία αποτελούν και ξεχωριστές οριζόντιες ιδιοκτησίες. Στα πλαίσια του εκσυγχρονισμού των κτιριακών υποδομών της και των μηχανημάτων της κατήρτισε σύμβαση έργου με τεχνική εταιρεία για την αποπεράτωση των παραπάνω εργασιών.

Οι εργασίες που αφορούν τις αριθμήσεις από 8 έως και 16, αποτελούν νέες εργασίες αφού όμως έχουν αποψιλωθεί οι παλιές εγκαταστάσεις, το κόστος των αποψιλώσεων αναφέρεται στην αρίθμηση 3.

Οι εργασίες που αφορούν το υπόγειο με το κόστος του, είναι οι κάτωθι:

1)	Μελέτες Εισφορές	3.120,00 €
2)	Χωματοουργικά	5.900,00 €
3)	Καθαιρέσεις-αποκομιδή	19.310,00 €
4)	Σκυροδέματα	25.760,00 €
5)	Δάπεδα –Επενδύσεις	54.165,00 €
6)	Ξηρά Δόμηση	7.788,00 €
7)	Μεταλλική Κατασκευή	700,00 €
8)	Κουφώματα	3.700,00 €
9)	Βαφές	12.230,00 €
10)	Υδραυλικές εργασίες	22.362,32€
11)	Εργασίες Αποχέτευσης	7.070.01 €
12)	Είδη Υγιεινής	420,00 €

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

13)	Κλιματισμός-αερισμός	58.293,72 €
14)	Πυρόσβεση	7.914,24 €
15)	Υγραέριο	5.622,60 €
16)	Ηλεκτρολογική εγκατάσταση	72.918,28 €

Οι εργασίες του ισογείου με το κόστος τους, είναι οι κάτωθι:

1)	Μελέτες Εισφορές	3.680,00 €
2)	Χωματοργικά	4.500,00 €
3)	Καθαιρέσεις-αποκομιδή	12.145,00 €
4)	Σκυροδέματα	8.300,00 €
5)	Δάπεδα –Επενδύσεις	117.905,00 €
6)	Ξηρά Δόμηση	4.032,00 €
7)	Μεταλλική Κατασκευή	68.050,00 €
8)	Κουφώματα	11.400,00 €
9)	Βαφές	13.500,00 €
10)	Υδραυλικές εργασίες	4.958,08€
11)	Εργασίες Αποχέτευσης	1.767,51 €
12)	Είδη Υγιεινής	180,00 €
13)	Κλιματισμός-αερισμός	13.845,92 €
14)	Πυρόσβεση	1.978,56 €
15)	Υγραέριο	0,00 €
16)	Ηλεκτρολογική εγκατάσταση	29.395,95 €

Με την παρούσα αίτηση παρακαλούμε να μας υποδείξετε τον λογιστικό χειρισμό των παραπάνω δαπανών με βάση τις λογιστικές αρχές όπως διέπονται από το ισχύον δίκαιο και τα Ε.Λ.Π (δηλαδή ποιες δαπάνες θα παγιοποιηθούν και ποιες θα καταλογισθούν στα έξοδα της χρήσης με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και αν για κάποιες από τις παραπάνω εργασίες στην περίπτωση που παγιοποιηθούν θα αποτελέσουν διακεκριμένα - ξεχωριστά - πάγια που θα έχω διαφορετικό συντελεστή απόσβεσης) που ξεκίνησαν στο φορολογικό έτος 2017 και θα αποπερατωθούν κατά το φορολογικό έτος 2018.

**Απάντηση**

Η Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του Ν.4308/2014 (η «Οδηγία») και ειδικότερα η ενότητα 18.1.13, αναφέρεται στην περίπτωση κατά την οποία γίνονται δαπάνες ανέγερσης ακινήτου σε οικόπεδο τρίτου. Ως γνωστόν, τα διαλαμβανόμενα στις οικείες διατάξεις του Ν 4308/2014, όπως έχουν ερμηνευθεί από την Λογιστική Οδηγία ως άνω, που αφορούν στην ανέγερση κτίσματος σε οικόπεδο τρίτου, εφαρμόζονται ομοίως και για εκείνες τις περιπτώσεις, κατά τις οποίες πραγματοποιούνται από τον μισθωτή, δαπάνες για βελτιώσεις ή προσθήκες σε μισθωμένο ακίνητο με λειτουργική μίσθωση (παρ. 18.1.14).

Περαιτέρω, ως προς το ερώτημά σας, ακολουθώντας την παραπάνω ενότητα 18.1.13, θα πρέπει να διευκρινισθεί κατά πόσον η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από την περίοδο που η μισθώτρια έχει δικαίωμα να το χρησιμοποιεί. Η απάντηση στο ερώτημα σας θα διαφέρει ανάλογα με το αν η ωφέλιμη οικονομική ζωή είναι χαμηλότερη, ή ταυτίζεται με την διάρκεια μίσθωσης του κτιρίου.

Συγκεκριμένα η Οδηγία αναφέρει για την μισθώτρια τα εξής:

«(α) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τον χρόνο της μίσθωσης (χρόνος χρήσης), το κόστος κατασκευής του ακινήτου αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο (συμβατική χρήση ακινήτου), υποκείμενο στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης)...» και

«β) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου παγίου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια συμβατικά το χρησιμοποιεί, η σύμβαση είναι στην ουσία χρηματοδοτική μίσθωση, με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από τη μισθώτρια. Η οντότητα αναγνωρίζει το πάγιο ως ακίνητο (κτήριο), το οποίο υπόκειται στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης).

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση που χαρακτηριστεί ως χρηματοδοτική μίσθωση, τότε, η απάντηση στο ερώτημά σας επί της ουσίας έγκειται στο κατά πόσο τα παραπάνω έξοδα μπορούν σύμφωνα με τον Νόμο 4308/2014, να ενσωματωθούν στο κόστος κτήσης του παγίου. Το άρθρο 18 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι ανάμεσα στα έξοδα που μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν περιλαμβάνονται:

«γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο.

Από την περιγραφή των δαπανών που αναγράφονται στο ερώτημά σας, εκτιμούμε ότι στοιχειοθετείται η κεφαλαιοποίησή τους, ως δαπανών βελτίωσης του υφιστάμενου ακινήτου.

Σημειώνεται ότι για την ορθή εφαρμογή των σχετικών ρυθμίσεων, η ανεγειρόμενη οντότητα (μισθωτής) θέτει στη διάθεση της εκμισθώτριας (ιδιοκτήτης) την απαιτούμενη τεκμηρίωση του κόστους του κτιρίου, στην περίπτωση που η εκμισθώτρια οντότητα αναγνωρίζει το σχετικό πάγιο, ενώ σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να αναφέρονται κατάλληλες γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα.

## Λογιστικός χειρισμός πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ

Αριθμ. πρωτ. 1406/24.7.2018

### Ερώτημα

Θα ήθελα παρακαλώ να με ενημερώσετε αναφορικά με την ύπαρξη ή όχι κάποιας γνωμοδότησης που αφορά, λογιστικό χειρισμό, σε φύλλο πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για εταιρεία με διπλογραφικά βιβλία. Κάπου που θα μπορούσα να ανατρέξω ή κάποια σχετική βιβλιογραφία.

### Απάντηση

Σύμφωνα με τη νομοθεσία:

1. Άρθρο 49 του Κώδικα ΦΠΑ («Πράξη προσδιορισμού του φόρου») και με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο (παρ. 1).

2. Ακολουθώντας, πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εφόσον περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊστάμενου ΔΟΥ συμπληρωματικά στοιχεία, μετά την έκδοση της αρχικής πράξης, οπότε προκύπτει ότι ο φόρος είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίστηκε ως άνω, ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι συνοδευτικές καταστάσεις αποδεικνύονται ανακριβή (παρ. 3).



3. Άρθρο 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/2013) «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων»: η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) .....

Η Λογιστική αντιμετωπίζει τις διαφορές των φόρων, που αφορούν προηγούμενες χρήσεις και εντοπίζονται από τον φορολογικό έλεγχο, καθώς και τις προσαυξήσεις τους ή τα τυχόν επιβαλλόμενα πρόστιμα, ως έξοδα προηγούμενων χρήσεων με απευθείας καταχώριση στους οικείους υπολογαριασμούς εξόδων.

Με το ΕΓΛΣ, τα ποσά αυτών των φόρων καταχωρίζονταν σε αναλυτικούς, του λογαριασμού 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων», πλην του φόρου εισοδήματος, ο οποίος δεν θεωρούταν έξοδο, αλλά κονδύλι που έπρεπε να βαρύνει τη διανομή των κερδών, οπότε οι διαφορές φορολογικού ελέγχου (φόρου εισοδήματος), καταχωρίζονταν σε χρέωση του προαιρετικού 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», ή αμέσως στον 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον» (ή 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών εις νέον», αναλόγως).

Στο πλαίσιο των ΕΛΠ (Ν 4308/2014, άρθρο 25), ο φόρος εισοδήματος, είναι στοιχείο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, συνεπώς και οι προκύπτουσες διαφορές φορολογικού ελέγχου, κατά μείζονα λόγο δε και κάθε διαφορά άλλης φορολογίας (ΦΠΑ κ.λπ.) που αφορά προηγούμενη χρήση και εντοπίζεται από τον φορολογικό έλεγχο, θα καταχωρίζεται ομοίως, ως έξοδο. Η καταχώριση των σχετικών κονδυλίων, σε ότι αφορά τις διαφορές φορολογικού ελέγχου που προκύπτουν για τον φόρο εισοδήματος, θα γίνεται στον λογαριασμό: «Φόρος εισοδήματος», ενώ οι διαφορές φορολογικού ελέγχου λοιπών φορολογιών, θα γίνεται στη γραμμή «Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα».

Ως προς την έκπτωση των κονδυλίων αυτών για σκοπούς φορολογίας, αρμόδια να απαντήσει είναι η Διεύθυνση Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών.

**Διευκρινίσεις για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ΑΕ που προήλθε από μετατροπή Μ.Ε.Π.Ε. με βάση τον ν. 2166/1993**

*Αριθμ. πρωτ. 1552/6.11.2018*

**Ερώτημα**

Η εταιρία μας Α.Ε. προήλθε από την μετατροπή υφιστάμενης Μ. ΕΠΕ, με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993 (άρθρα 1-5) (Εγκρ. Απόφαση της Περιφέρειας Αττικής με Αρ. πρωτ. 30126/2016 / 27.12.2016).

Η απόφαση του μοναδικού εταίρου της μετατρεπόμενης Μ.ΕΠΕ λήφθηκε με βάση το σχετικό πρακτικό στις 30/12/2015 όπου και ορίστηκε ως ημερομηνία για την σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού η 31η Δεκεμβρίου 2015.

Για την εκτίμηση της περιουσίας της μετατρεπόμενης εταιρίας και την ορθότητα των κονδυλίων του ισολογισμού μετατροπής διορίστηκε Ορκωτός Ελεγκτής - Λογιστής.

Το καταστατικό της εταιρίας περιβλήθηκε του συμβολαιογραφικού τύπου συντασσόμενου από Συμβολαιογράφο Αθηνών.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω θα θέλαμε να θέσουμε υπόψη σας τα εξής ερωτήματα:



1. Αν ορθώς στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας μας, που συντάξαμε κατά την λήξη της πρώτης διαχειριστικής χρήσης μετά τον μετασχηματισμό της Μ.ΕΠΕ σε ΑΕ, συμπεριλάβαμε συγκριτική περίοδο.

2. Στη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως της προελθούσας από την μετατροπή Α.Ε. θα πρέπει να περιλαμβάνονται τα έσοδα και τα έξοδα από 1/1/2016 μέχρι 31/12/2016 ή μόνο αυτά που αφορούν το διάστημα από 27/12/2016 έως 31/12/2016.

3. Αν ορθώς, εφόσον δεν συνέτρεξε περίπτωση της παρ. 9 του άρθρου 16 για την εταιρία μας, δεν παρείχαμε σχετική πληροφόρηση στο προσάρτημα ή στον ισολογισμό.

4. Αν ορθώς διατυπώσαμε το προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει του νόμου περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (άρθρα 29 και 30 ν.4308/2014) κρίνοντας ότι οι πληροφορίες και το περιεχόμενό του καθορίζονται για κάθε μία οντότητα (μικρές, μεσαίες κ.λπ.) περιοριστικά και όχι ενδεικτικά.

και

5. Αν η μετατροπή ΕΠΕ έχει υποχρέωση σύνταξης και δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων για την περίοδο 1/1/2016 – 26/12/2016 (ημερομηνία ολοκλήρωσης μετασχηματισμού).

#### **Απάντηση**

Με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του ν. 2166/1993, ρυθμίστηκαν θέματα μετασχηματισμών επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η μετατροπή οποιασδήποτε μορφής εταιρείας, ακόμη και ατομικής επιχείρησης, σε ΑΕ ή ΕΠΕ.

Η επιχείρηση που μετατρέπεται θα πρέπει να τηρεί βιβλία κατά την διπλογραφία και να έχει συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο διάστημα, ενώ υποχρεούται να συντάξει απογραφή και ισολογισμό μετασχηματισμού, κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην απόφαση της γενικής συνέλευσης των εταίρων. Τα οικονομικά δεδομένα των παραπάνω καταστάσεων θα αποτελέσουν τα στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρείας που θα προέλθει από τον μετασχηματισμό.

Ο όρος «νέα εταιρεία» χρησιμοποιείται μόνο για σκοπούς εφαρμογής του νόμου 2166/1993, δεδομένου ότι στην περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε σε Α.Ε., δεν προκύπτει νέο νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με ρητή διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 67 «Μετατροπή Ε.Π.Ε σε Α.Ε.» του κ.ν. 2190/1920, στο οποίο αναφέρεται ότι «Μετά την τήρηση των διατυπώσεων αυτών η από τη μετατροπή προερχόμενη εταιρεία συνεχίζεται ως ανώνυμη εταιρεία». Οι διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 εφαρμόζονται και στην περίπτωση μετασχηματισμών που πραγματοποιούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2166/1993, εκτός από αυτές που ρητά αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του νόμου αυτού. Η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 67 του κ.ν. 2190/1920 δεν περιλαμβάνεται στις διατάξεις, κατά παρέκκλιση των οποίων πραγματοποιείται η μετατροπή.

Η διαπίστωση της λογιστικής αξίας των στοιχείων του ισολογισμού μετασχηματισμού, ενεργείται είτε από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, ύστερα από υποβολή σχετικής αίτησης, είτε από ορκωτό ελεγκτή. Σημειώνεται ότι δεν απαιτείται η σύσταση εκτιμητικής επιτροπής του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, καθότι η μετατροπή γίνεται με βάση τις τρέχουσες λογιστικές αξίες όπως αποτυπώνονται στον ισολογισμό του μετασχηματισμού.

Η μετατρεπόμενη Ε.Π.Ε., μετά την σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού, συνεχίζει να υφίσταται ως επιχείρηση και να διενεργεί συναλλαγές επ' ονόματι της και να εκδίδει τα προβλεπόμενα παραστατικά στοιχεία, τα οποία καταχωρίζει στα τηρούμενα από αυτήν βιβλία. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 2 του ν. 2166/1993, αλλά και την ερμηνεία που δόθηκε από την Διοίκηση, με την ΠΟΛ.1080/5.4.1994, ορίζεται ότι, όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μέσα στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του χρόνου σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και του χρόνου ολοκλήρωσης της μετατροπής, θεωρούνται ότι ενεργούνται για λογαριασμό της προερχόμενης από την μετατροπή

Α.Ε.1. Τα ποσά των πιο πάνω πράξεων προβλέπεται ότι θα μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της Α.Ε.

Επισημαίνεται ότι η μετατρεπόμενη Ε.Π.Ε. δεν θα προβεί σε κατάρτιση ισολογισμού κατά τον χρόνο που ολοκληρώνεται η διαδικασία του μετασχηματισμού (σύσταση της ανώνυμης εταιρείας).

Επομένως, ο τελευταίος ισολογισμός που συντάσσει η μετατρεπόμενη Ε.Π.Ε. είναι ο ισολογισμός μετασχηματισμού και ο πρώτος ισολογισμός της προερχόμενης από τη μετατροπή Α.Ε. περιλαμβάνει περίοδο από την ημερομηνία μετασχηματισμού μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Συμπερασματικά, σε σχέση με τα στοιχεία του ερωτήματός σας προκύπτει ότι:

1. Σύμφωνα με την διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του κ.ν. 2190/1920, ορθώς στις οικονομικές καταστάσεις της Α.Ε. που συντάξατε κατά την λήξη της πρώτης διαχειριστικής περιόδου μετά τον μετασχηματισμό της Ε.Π.Ε. σε ΑΕ, συμπεριλάβατε συγκριτική περίοδο. Επειδή οι οικονομικές αυτές καταστάσεις θα αναφέρονται σε πρώτη διαχειριστική περίοδο, με κατάλληλη διευκρινιστική σημείωση θα γνωστοποιείται ότι η συγκριτική πληροφόρηση αφορά την μετατραπείσα Ε.Π.Ε.

2. Στη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως της προερχόμενης από τη μετατροπή Α.Ε. θα πρέπει να περιλαμβάνονται τα έσοδα και τα έξοδα της περιόδου από 1/1/2016 μέχρι 31/12/2016.

3. Εφόσον δεν συνέτρεξε η περίπτωση της παραγράφου. 9 του άρθρου 16 για την εταιρεία σας, ορθώς δεν παρείχате σχετική πληροφόρηση στο προσάρτημα ή στον ισολογισμό.

4. Οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται μέσω του προσαρτήματος επί των οικονομικών καταστάσεων, κατ' ελάχιστο, είναι αυτές που περιλαμβάνονται στα άρθρα 29 και 30 ν. 4308/2014. Η εταιρεία θα πρέπει να παρέχει οποιαδήποτε άλλη πληροφορία που θα βοηθούσε τους χρήστες να κατανοήσουν τις οικονομικές καταστάσεις. Στην περίπτωση σας, θα έπρεπε να περιλάβετε εκτενή γνωστοποίηση σχετική με το μετασχηματισμό.

5. Ορθώς ο πρώτος ισολογισμός της προερχόμενης από τη μετατροπή Α.Ε. περιλαμβάνει περίοδο από 1/1/2016 έως 31/12/2016. Η μετατραπείσα Ε.Π.Ε. δεν έχει υποχρέωση σύνταξης και δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων για την περίοδο από 1/1/2016 έως 26/12/2016 (ημερομηνία ολοκλήρωσης μετασχηματισμού).

### **Εισφορά σε χρήμα για ένταξη ακινήτου σε επιχειρηματικό πάρκο**

*Αριθ. πρωτ.1622/24.7.2018*

#### **Ερώτημα**

Ποιος είναι ο ενδεδειγμένος λογιστικός χειρισμός της εισφοράς σε χρήμα, που επιβάλλεται στους ιδιοκτήτες ακινήτων εντός επιχειρηματικών πάρκων από την αρμόδια υπηρεσία της αποκεντρωμένης διοίκησης και καταβάλλεται μέσω της οικείας Δ.Ο.Υ στην Εταιρεία Ανάπτυξης επιχειρηματικού πάρκου (ΕΑΝ.ΕΠ) μετά την έγκριση της πράξης εφαρμογής, για την υλοποίηση των κοινόχρηστων χώρων και των έργων υποδομής (Αρ.52, Παρ.6, Ν.3982/2011) περί επιχειρηματικών πάρκων.

Σημειώνεται η εισφορά αυτή είχε κριθεί (Σ.Τ.Ε 4099/1980 ΤΜΗΜΑ Β) ότι αποτελεί φόρο και είναι εκπεστέος κατά τη χρήση που καταβλήθηκε και δεν προσ αυξάνει την αξία του ακινήτου.

Επίσης ποιος είναι ο ενδεδειγμένος λογιστικός χειρισμός της εισφοράς σε γη.

#### **Απάντηση**

Στο Παράρτημα Α (ΟΡΙΣΜΟΙ) του Ν. 4308/2014 αναφέρονται τα εξής:

«Βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset): Μία δαπάνη με σκοπό την επέκταση ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσης του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.»

Η εισφορά σε χρήμα που επιβάλλεται στους ιδιοκτήτες ακινήτων που βρίσκονται εντός

επιχειρηματικών πάρκων έναντι των προνομίων που τα επιχειρηματικά πάρκα παρέχουν, πληροί τα κριτήρια του ορισμού «βελτίωση παγίου» και θα πρέπει να καταχωρίζεται σε αύξηση του κόστους κτήσεως των ακινήτων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014, άρθρο 18 ,παράγραφος 1β.

Για την εισφορά σε γη ισχύουν τα ανωτέρω αλλά δεν απαιτείται να διενεργηθεί κάποια λογιστική εγγραφή πέραν της προσαρμογής του αριθμού των τετραγωνικών μέτρων που παραμένουν στο ακίνητο μετά την πραγματοποίηση της εισφοράς.

Για την φορολογική αντιμετώπιση της εισφοράς σε χρήμα αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

### **Χειρισμός επιχορηγήσεων κατά την αρχική αναγνώριση στα ΕΛΠ**

*Αριθμ. πρωτ. 1717/18.9.2018*

#### **Ερώτημα**

Θα ήθελα μία διευκρίνιση αν οι παλιές επιχορηγήσεις επενδύσεων (προ της 01.01.2015), με βάση την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Νόμου 4308/2014 κατά την αρχική αναγνώριση, μπορούν να εξακολουθήσουν να εμφανίζονται σε λογαριασμό της καθαρής θέσης και όχι στις υποχρεώσεις. Είναι κατανοητό το παράδειγμα στη σελίδα 187 της έκδοσής σας «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014 - ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» για τα αφορολόγητα αποθεματικά. Ισχύει κάτι τέτοιο και για τις επιχορηγήσεις που μέχρι το 2014 απεικονίζονταν στο πεδίο «Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων».

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του Ν 4308/2014, όπως αυτή ερμηνεύτηκε με την Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Νόμου 4308/2014, (παρ. 37.5.1 της Λογιστικής Οδηγίας) στο πλαίσιο της πρώτης εφαρμογής των ΕΛΠ, παρέχεται η δυνατότητα «για κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, για τις επιχορηγήσεις επενδύσεων προ της 1/1/2015, είτε πρόκειται για επιχορηγήσεις που μεταφέρονταν σταδιακά στα αποτελέσματα (έσοδα), μέσω του λογαριασμού 81.01.05 «Αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», είτε πρόκειται για επιχορηγήσεις του Ν 3299/2004, για τον οποίον δεν ίσχυε η διαδικασία αυτή, παρέχεται από τον νόμο η δυνατότητα εξαίρεσής τους από το λογιστικό πλαίσιο του Ν.4308/2014 και κατά συνέπεια η εμφάνισή τους σε λογαριασμό καθαρής θέσεως για το χρονικό διάστημα που προβλέπεται από την φορολογική νομοθεσία, μέχρι την πλήρη απόσβεση των επιχορηγηθέντων παγίων περιουσιακών στοιχείων, ή την τυχόν διάθεσή τους.

### **Αγροτικός Συνεταιρισμός ως ομάδα παραγωγών και χρηματοδότηση των επιχειρησιακών προγραμμάτων του**

*Αριθμ. πρωτ. 1754/16.10.2018*

#### **Ερώτημα**

Πρόσφατα ανέλαβα την λογιστική επίβλεψη πρωτοβάθμιου αγροτικού συνεταιρισμού. Με την παρούσα θα ήθελα να πληροφορηθώ:

Α) Αν εξακολουθούν να ισχύουν οι γνωματεύσεις 105/1800/1992, 123/1860/1993 του ΕΣΥΛ και οι 19/331/2004 του ΣΛΟΤ μετά την ισχύ του Ν 4308/2014.

Στην περίπτωση που έπαυσαν να ισχύουν ποιον λογιστικό χειρισμό προτείνετε για τα θέματα που ρύθμιζαν οι ανωτέρω γνωματεύσεις;

Β) Ο συνεταιρισμός είναι αναγνωρισμένη Ομάδα Παραγωγών του Υπουργείου Αγροτικής

Ανάπτυξης. Στο πλαίσιο λειτουργίας της ΟΠ είναι υποχρεωμένος να υλοποιεί επιχειρησιακά προγράμματα. Τα προγράμματα αυτά χρηματοδοτούνται από εισφορές των μελών του κατά 50% περίπου και από το Ελληνικό Δημόσιο και την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι δράσεις που περιλαμβάνονται στα επιχειρησιακά προγράμματα είναι διάφορες δαπάνες και επενδύσεις. Οι επενδύσεις αφορούν είτε τον συνεταιρισμό (π.χ. μηχανήματα), είτε τους ίδιους παραγωγούς μεμονωμένα.

Η ερώτησή μου είναι:

1) Ισχύει για την περίπτωση αυτή η γνωμάτευση 56/1351/1990 του ΕΣΥΛ;

2) Για τις επενδύσεις που αφορούν τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις των ίδιων παραγωγών, στις οποίες ο συνεταιρισμός δεν αποκτά ιδιοκτησία (φυτά, πάσσαλοι στήριξης, συστήματα ποτίσματος κ.λπ.), ποιον λογιστικό χειρισμό προτείνετε;

3) Η επιδότηση αποτελεί έσοδο (λογ.73) ή αποθεματικό; Πρέπει να καταχωρείται αφαιρετικά των δαπανών ή επενδύσεων που αφορά;

4) Οι εισφορές των μελών πρέπει να μειώνουν τις δαπάνες ή τις επενδύσεις ή να παραμένουν σαν αποθεματικό;

#### **Απάντηση**

Επί του ερωτήματος (Α)

Οι Γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. και του Σ.ΛΟ.Τ. πρέπει να εφαρμόζονται, εκτός αν μεταγενέστερες αλλαγές στο νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο τις έχουν καταστήσει μη εφαρμόσιμες.

Οι Γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. 105/1800/1992 «Λογιστικός χειρισμός πωλήσεων για λογαριασμό παραγωγών – μελών» και 123/1860/1993 «Λογιστικός χειρισμός πωλήσεων προϊόντων παραγωγών – μελών για λογαριασμό τους» εκδόθηκαν με βάση την οργανωτική δομή των Αγροτικών Συνεταιρισμών που προέβλεπε η ισχύουσα τα έτη 1992 και 1993 νομοθεσία (ν. 1541/1985, όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα).

Με το νόμο 2169/1993 και κυρίως με τον αντικαταστήσαντα αυτόν νόμο 2810/2000 ρυθμίστηκαν διαφορετικά ο ρόλος και η σχέση του Συνεταιρισμού με τα μέλη του. Ειδικότερα ο συνεταιρισμός δεν επιτρέπεται να πραγματοποιεί διαμεσολαβητικές εργασίες (συναλλαγές αγορών και πωλήσεων) για λογαριασμό των παραγωγών – μελών του.

Επομένως η γνωμάτευση 19/331/2004 του Σ.ΛΟ.Τ., η οποία συνιστά την εφαρμογή της γνωματεύσεως 123/1860/1993 του Ε.ΣΥ.Λ., είναι εσφαλμένη διότι δεν έλαβε υπόψη την επελθούσα νομοθετική αλλαγή.

Οι σχετικές με το εξεταζόμενο θέμα διατάξεις του νόμου 2810/2000, περιελήφθησαν χωρίς ουσιαστική διαφοροποίηση στον αντικαταστήσαντα αυτόν και σήμερα ισχύοντα νόμο 4384/2016 «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί, μορφές συλλογικής οργάνωσης του αγροτικού χώρου και άλλες διατάξεις», στον οποίο ορίζονται τα εξής:

(α) Στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 ορίζεται ότι «Αγροτικός Συνεταιρισμός, στο εξής ΑΣ, είναι αυτόνομη ένωση προσώπων, η οποία συγκροτείται εθελοντικά και επιδιώκει, με την αμοιβαία βοήθεια και την αλληλεγγύη των μελών της, τη συλλογική οικονομική, κοινωνική, πολιτιστική ανάπτυξη και προαγωγή τους, μέσω μίας συνιδιοκτήτης και δημοκρατικά διοικούμενης επιχείρησης» (δηλαδή, ο Συνεταιρισμός χαρακτηρίζεται επιχείρηση με συνιδιοκτήτες τα μέλη του).

(β) Στην παράγραφο 1 του άρθρου 23 ορίζεται ότι «Αν από τα ακαθάριστα έσοδα του ΑΣ αφαιρεθούν οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημιές, οι αποσβέσεις και οι τόκοι των προαιρετικών μεριδών, το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το διαχειριστικό υπόλοιπο της χρήσης. Το διαχειριστικό υπόλοιπο περιλαμβάνει πλεονάσματα και κέρδη. Τα πλεονάσματα προέρχονται από τις συναλλαγές του ΑΣ με τα μέλη του και με μέλη – επενδυτές που συναλλάσσονται με τον ΑΣ. Το πέραν του πλεονάσματος υπόλοιπο λογίζεται ότι προέρχεται από τις συναλλαγές με τρίτους και αποτελεί κέρδος.».

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει σαφέστατα ότι ο Συνεταιρισμός δεν διενεργεί πωλήσεις για λογαριασμό των μελών του.

Συμπερασματικά καταλήγουμε ότι:

(α) Οι γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. 105/1800/1992 και 123/1860/1993 δεν πρέπει να εφαρμόζονται, δεδομένης της μεταγενέστερης αλλαγής του νομοθετικού πλαισίου, ενώ η γνωμάτευση του Σ.ΛΟ.Τ. 19/331/2004 είναι εσφαλμένη, διότι δεν έλαβε υπόψη της αυτή την αλλαγή του νομοθετικού πλαισίου.

(β) Οι υπαγόμενοι στις διατάξεις του νόμου 4384/2016 Συνεταιρισμοί πρέπει:

i) Να καταχωρίζουν τα παραλαμβανόμενα από τα μέλη τους προϊόντα ως αγορές (ενδεχομένως αρχικά με προσωρινές τιμές) σε υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 20 ή 24, ανάλογα εάν θα πωληθούν αυτούσια ή μετά από επεξεργασία, με κατάλληλους τίτλους, όπως «Αγορές εμπορευμάτων από μέλη» ή «αγορές πρώτων υλών από μέλη».

ii) Να καταχωρίζουν τα έσοδα από τις πωλήσεις σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 70 και 71.

iii) Να προσδιορίζουν τα αποτελέσματα κατ' είδος (ενδεχομένως και κατά μέλος) σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής 96.70 και 96.71 και αν δεν τηρείται η Αναλυτική λογιστική σε κατάλληλα εξωλογιστικά αρχεία ή με οποιονδήποτε άλλο αξιόπιστο τρόπο επιτρέπει το μηχανογραφικό σύστημα του συνεταιρισμού.

Επί του ερωτήματος (B)

1. Ο λογιστικός χειρισμός που προτείνει η Γνωμάτευση ΕΣΥΛ 56/1351/1990: «Λογιστικός χειρισμός ορισμένων επιχορηγήσεων – επιδοτήσεων», ήταν εναρμονισμένη με την καταργηθείσα 4η Οδηγία ΕΟΚ και εναρμονίζεται με την νέα οδηγία 2013/34/ΕΕ, η οποία ενσωματώθηκε στην Ελληνική νομοθεσία με τον νόμο 4308/2014, καθώς και με το ΔΛΠ 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης». Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν 4308/2014, άρθρο 23), απαιτούν την ταξινόμηση των κρατικών επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, ως αναβαλλόμενων εσόδων στην κατηγορία των υποχρεώσεων και όχι ως στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, όπως προέβλεπε το Ε.Γ.Λ.Σ. και η προαναφερόμενη γνωμάτευση στην παράγραφο (βα). Επομένως, αντί του λογαριασμού 41.10, οι επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρίζονται στην πίστωση κατάλληλου υπολογαριασμού του 45 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις», όπως 45.80 «Κρατικές επιχορηγήσεις για πάγιες επενδύσεις», στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους από την αρμόδια υπηρεσία και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Κατά τα άλλα τα Ε.Λ.Π. υιοθετούν τον παραπάνω λογιστικό χειρισμό, δηλαδή την απόσβεση των κρατικών επιχορηγήσεων (μετά την καταχώρισή τους ως υποχρεώσεων), με την μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως εσόδων, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε (αποσβέσεων). Ανάλογες οδηγίες παρέχονται με την Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του Ν 4308/2014 (παρ. 23.1.2 και 23.1.3). Συνεπώς, μεταφέρεται από τον λογαριασμό των επιχορηγήσεων (υποχρέωση) στα αποτελέσματα στο λογαριασμό εσόδων 81.01.03 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», ποσό ανάλογο με τις διενεργηθείσες αποσβέσεις των επιχορηγημένων πάγιων στοιχείων που έχουν καταχωριστεί στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 66.

2. Οι επενδύσεις που πραγματοποιούνται σε γεωργικές εκμεταλλεύσεις των ιδίων των παραγωγών, στις οποίες ο συνεταιρισμός δεν αποκτά ιδιοκτησία, πρέπει να καταχωρίζονται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6, ανάλογα με το είδος τους. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν αυτά τα έξοδα καταχωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις (αναβαλλόμενα έσοδα) στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους από την αρμόδια υπηρεσία και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν και στη συνέχεια μεταφέρονται στα αποτελέσματα και ειδικότερα στο λογαριασμό εσόδων 74.03 «Ειδικές επιχορηγήσεις – Επιδοτήσεις», στην ίδια περίοδο που πραγματοποιούνται και καταχωρίζονται στην ομάδα 6 τα αντίστοιχα έξοδα.



3. Με βάση τα προεκτεθέντα, οι κρατικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις καταχωρίζονται αρχικά στις υποχρεώσεις ως αναβαλλόμενα έσοδα και στη συνέχεια μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα, προκειμένου για επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων, τμηματικά, κατ' αναλογία των αποσβέσεων και, προκειμένου για επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις εξόδων, στην περίοδο, κατά την οποία τα επιχορηγούμενα έξοδα πραγματοποιήθηκαν και βάρυναν τα αποτελέσματα (άρθρο 23, παρ. 2 ν. 4308/2014). Δεν επιτρέπεται η καταχώριση των επιχορηγήσεων ως αποθεματικών ή ως μειωτικού στοιχείου των πάγιων επενδύσεων ή των εξόδων.

4. Οι εισφορές των μελών αποτελούν συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες και καταχωρίζονται στην καθαρή θέση ως κεφαλαιοδότηση. Αρχικά μπορεί να καταχωρίζονται σε κατάλληλο υπολογαριασμό του λογαριασμού 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου», όπως 43.02 «Καταθέσεις μελών» και με τη λήψη της σχετικής απόφασης για την αύξηση του συνεταιριστικού κεφαλαίου θα μεταφέρονται στο κεφάλαιο.

### **Πρώτη εφαρμογή Ε.Λ.Π.**

*Αριθμ. πρωτ. 2171/3.4.2018*

#### **Ερώτημα**

Ανώνυμος εταιρεία, μη εισηγμένη σε χρηματιστήριο αξιών εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α. με πρώτη περίοδο εφαρμογής την χρήση 1/1-31/12/2007. Κατά την 31/12/2017 και ενώ έχει παρέλθει η 5ετής περίοδος υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α., προτίθεται να μεταβάλλει το λογιστικό πλαίσιο σύνταξης των Οικονομικών της Καταστάσεων από Δ.Π.Χ.Α. σε Ε.Λ.Π.

Ερωτάται, εάν κατά την ημερομηνία μετάβασης 1/1/2016 από Δ.Π.Χ.Α. σε Ε.Λ.Π. έχουν πλήρη εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 37 Ν.4308/2014 και πιο συγκεκριμένα εάν τυχόν προσαρμογές δύνανται να επιβαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα εις νέον της 1/1/2016;

#### **Απάντηση**

Το άρθρο 37 «Πρώτη Εφαρμογή» του Ν.4308/2014 εφαρμόζεται κατά την έναρξη οποιασδήποτε λογιστικής περιόδου αποφασισθεί η μετάβαση, από το Λογιστικό Πλαίσιο των Δ.Π.Χ.Α. στο Λογιστικό πλαίσιο των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), υπό την προϋπόθεση ότι δεν υφίστανται οι περιορισμοί που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 1 παράγραφος 4 του Ν.4308/2014 (πενταετία).

Οι διαφορές που προκύπτουν από την προσαρμογή, καταχωρίζονται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέον».

### **Τήρηση βιβλίων Ε.Ε. με ένα μέλος φυσικό πρόσωπο και δεύτερο μέλος μονοπρόσωπη Ι.Κ.Ε.**

*Αριθμ. πρωτ. 2205/6.11.2018*

#### **Ερώτημα**

Ιδρύεται μια ετερόρρυθμη εταιρία (Ε.Ε.) με ένα μέλος, φυσικό πρόσωπο και το δεύτερο μέλος, μια μονοπρόσωπη Ι.Κ.Ε.. Η ετερόρρυθμη εταιρία πρέπει να τηρεί απλογραφικά η διπλογραφικά βιβλία;

#### **Απάντηση**

Στην οντότητα του ερωτήματος (ΕΕ), το φυσικό πρόσωπο είναι ο ομόρρυθμος εταίρος (απεριόριστη ευθύνη), ενώ η ΙΚΕ έχει περιορισμένη ευθύνη (ετερόρρυθμος εταίρος).

Περαιτέρω, τις ρυθμίσεις του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, εφαρμόζουν οι παρακάτω οντότητες:

«α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου

συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

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

δ).....

ε).....

Ακολουθως, επισημαίνονται τα εξής:

Για τις οντότητες των περιπτώσεων (α) και (β), οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2014/34/ΕΕ, ισχύει ο συνδυασμός των τριών κριτηρίων (σύνολο Ενεργητικού, ύψος καθαρού κύκλου εργασιών και αριθμός απασχολουμένων), ως προς την κατάταξή τους στις πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες ή μεγάλες οντότητες.

Για τις οντότητες της περίπτωσης (γ), οι οποίες ευρίσκονται εκτός της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2014/34/ΕΕ, ισχύουν διαφορετικά κριτήρια για την κατάταξή τους στις πολύ μικρές ή μικρές οντότητες<sup>2</sup>. Επιπλέον οι υποχρεώσεις των πολύ μικρών οντοτήτων αυτής της ομάδας (της περ. γ) διαφέρουν από αυτές των πολύ μικρών οντοτήτων της πρώτης ομάδας (των περ. α και β). Η βασικότερη διαφορά, ως προς τις υποχρεώσεις, έχει σχέση με την δυνατότητα των πολύ μικρών οντοτήτων της ομάδας αυτής (δηλαδή, της περ. γ) να μην καταρτίζουν ισολογισμό, σε αντίθεση με τις πολύ μικρές οντότητες της πρώτης ομάδας (δηλαδή, των περ. α και β), οι οποίες έχουν την υποχρέωση αυτή. Η μη κατάρτιση ισολογισμού με την σειρά της, δίνει την δυνατότητα στις οντότητες αυτές να μην τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Ωστόσο θα πρέπει να εξετάζεται και η τυχόν υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού από άλλη νομοθεσία, καθώς στην περίπτωση αυτή δεν μπορούν να τηρούνται απλογραφικά βιβλία.

Το αποκλειστικό κριτήριο βάσει του οποίου εντάσσονται, οι οντότητες της περίπτωσης γ, στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων είναι ο κύκλος εργασιών. Το όριο προσδιορίζεται στο 1.500.000 ευρώ, ενώ απαιτείται η υπέρβαση του ορίου αυτού για δύο συνεχόμενες χρήσεις, προκειμένου να ενταχθούν στις μικρές οντότητες (οπότε πλέον, υποχρεούνται σε τήρηση πλήρους διπλογραφικού λογιστικού συστήματος).

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει, ότι η ετερόρρυθμη εταιρεία του ερωτήματος, πρέπει να τηρεί απλογραφικά βιβλία.

## Πρώτη εφαρμογή Ε.Λ.Π.

Αριθμ. πρωτ. 2171/3.4.2018

### Ερώτημα

Ανώνυμος εταιρεία, μη εισηγμένη σε χρηματιστήριο αξιών εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α. με πρώτη περίοδο εφαρμογής την χρήση 1/1-31/12/2007. Κατά την 31/12/2017 και ενώ έχει παρέλθει η 5ετής περίοδος υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α., προτίθεται να μεταβάλλει το λογιστικό πλαίσιο σύνταξης των Οικονομικών της Καταστάσεων από Δ.Π.Χ.Α. σε Ε.Λ.Π.

Ερωτάται, εάν κατά την ημερομηνία μετάβασης 1/1/2016 από Δ.Π.Χ.Α. σε Ε.Λ.Π. έχουν πλήρη εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 37 Ν.4308/2014 και πιο συγκεκριμένα εάν τυχόν προσαρμογές δύνανται να επιβαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα εις νέον της 1/1/2016;

### Απάντηση

Το άρθρο 37 «Πρώτη Εφαρμογή» του Ν.4308/2014 εφαρμόζεται κατά την έναρξη οποιασδήποτε λογιστικής περιόδου αποφασισθεί η μετάβαση, από το Λογιστικό Πλαίσιο των Δ.Π.Χ.Α. στο Λογιστικό πλαίσιο των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), υπό την προϋπόθεση ότι δεν υφίστανται οι περιορισμοί που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 1 παράγραφος 4 του Ν.4308/2014 (πενταετία).

Οι διαφορές που προκύπτουν από την προσαρμογή, καταχωρίζονται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέον».



**Λογιστικός χειρισμός προεξόφλησης συμβάσεων πώλησης και επαναμίσθωσης ακινήτων**

Αριθμ. πρωτ. 2256/22.11.2018

**Ερώτημα**

Ανώνυμη Ξενοδοχειακή εταιρία έχει συνάψει συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης ακινήτων (Sales & Lease back) με εταιρία Leasing πριν την 01.01.2014 οι οποίες λήγουν μεταξύ των ετών 2023 έως 2026 και τις οποίες επιθυμεί να εξοφλήσει πλήρως εντός του έτους 2018. Η επιχείρηση αντιμετωπίζει τις συγκεκριμένες συμβάσεις έως τώρα σαν λειτουργικές εκπίπτοντας τα μισθώματα από τα φορολογητέα έσοδα της, χωρίς να αναγνωρίζει για έκπτωση το τμήμα που αναλογεί στο μέρος του οικοπέδου.

**Ερωτήματα**

1. Πώς θα αντιμετωπιστεί λογιστικά το συνολικό ποσό των καταβολών που θα γίνουν για την πρόωγη εξόφληση της κάθε σύμβασης από την εταιρία;

2. Μπορεί η εταιρία να παγιοποιήσει τα ακίνητα που θα περάσουν στην κατοχή της μετά την πρόωγη εξόφληση των συμβάσεων με εκτίμηση της εύλογης αξίας τους από ανεξάρτητο εκτιμητή;

**Απάντηση**

Με την παράγραφο 37.5.2 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του ν. 4308/2014 παρέχεται η δυνατότητα για περιουσιακά στοιχεία, οι συναλλαγές των οποίων έχουν πραγματοποιηθεί πριν την ημερομηνία έναρξης της περιόδου πρώτης εφαρμογής και πληρούν τα κριτήρια καταχώρισης του νόμου 4308/2014, αλλά δεν καταχωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να λογιστικοποιούνται εφεξής βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, για το χρονικό διάστημα που προβλέπεται από αυτή τη νομοθεσία. Ειδικότερα, για τις υπάρχουσες κατά την 01.01.2014 συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι οποίες με την προϊσχύουσα φορολογική νομοθεσία του ν. 2238/1994 αντιμετωπίζονταν ως λειτουργικές μισθώσεις, παρέχεται (από την παρ. 18 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013) η δυνατότητα να συνεχίσουν να λογιστικοποιούνται ως λειτουργικές μέχρι την 31.12.2018. Οι συμβάσεις αυτές από 1.1.2019 και εφεξής θα λογιστικοποιούνται ως συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης με καταχώριση του υποκείμενου πάγιου περιουσιακού στοιχείου και της αντίστοιχης υποχρέωσης που αντιπροσωπεύει την χρηματοδότηση του στοιχείου αυτού. Διευκρινίζεται ότι η παράγραφος 18 του άρθρου 72, αναφέρεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου, η οποία καταργήθηκε με την παράγραφο 5β του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα. Κατόπιν αυτού έχουμε την γνώμη ότι οι προαναφερόμενες συμβάσεις πρέπει να λογιστικοποιούνται ως συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης από 1.1.2018 και όχι από 1.1.2019.

Στο εδάφιο γ της παραγράφου 5 του άρθρου 18 του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι «πώληση περιουσιακών στοιχείων που στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση, λογιστικά αντιμετωπίζεται από τον πωλητή ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία.».

Με βάση την προϊσχύουσα φορολογική νομοθεσία του ν. 2238/1994, στην περίπτωση πώλησης περιουσιακού στοιχείου που στη συνέχεια επαναμισθώνεται με χρηματοδοτική μίσθωση, το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο έπρεπε να διαγράφεται από τα λογιστικά βιβλία του πωλητή (μισθωτή) και με το ποσό της διαφοράς (κέρδους) μεταξύ του ποσού του ληφθέντος δανείου και της λογιστικής (αναπόσβεστης) αξίας του στοιχείου έπρεπε να σχηματίζεται ισόποσο ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό.

Από το ερώτημα διαπιστώνουμε ότι η εταιρία επιθυμεί να διακόψει τη μίσθωση κατά το έτος 2018, καταβάλλοντας όλα τα υπολειπόμενα μισθώματα και να αποκτήσει εκ νέου τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία.

Η δυνατότητα αποτιμήσεως των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους και η εφεξής χρησιμοποίηση της αξίας αυτής ως τεκμαρτού κόστους κτήσεως παρασχέθηκε μόνο για την ημερομηνία μετάβασης στα Ε.Λ.Π. (1.1.2014).

Στην περίπτωση που η εταιρεία σας επιθυμεί να παρακολουθεί όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα στο αποσβέσιμο κόστος τους θα αντιμετωπίσει τη συναλλαγή της επαναπόκτησης ως μεταβολή λογιστικής αρχής, η οποία απαιτεί την αναδρομική επαναδιατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο τέλος της συγκριτικής περιόδου θα απεικονίσει τα ακίνητα που θα περιέλθουν στην κατοχή της μετά την πρόωρη εξόφληση των συμβάσεων, στην αξία που αυτά θα είχαν την ημερομηνία αυτή αν η εταιρεία εφάρμοζε ανέκαθεν τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π., και τις υφιστάμενες την ίδια ημερομηνία δανειακές υποχρεώσεις. Η διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων και των αντίστοιχων υποχρεώσεων θα διαχωριστεί σε σωρευμένο κατά την έναρξη της συγκριτικής περιόδου ποσό, το οποίο θα απεικονιστεί στο λογαριασμό της καθαρής θέσης 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» και το υπόλοιπο που αφορά τη συγκριτική περίοδο θα απεικονιστεί ως έσοδο στα αποτελέσματα της συγκριτικής περιόδου. Στην τρέχουσα περίοδο θα απεικονιστούν οι προκύπτουσες μεταβολές, όπως αποσβέσεις κτηρίων, τόκοι δανείων, αναστροφή καταβληθέντων στην περίοδο μισθωμάτων και διαγραφή της υποχρέωσης.

Για την κατανόηση της περιπτώσεως αυτής, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

**Δεδομένα**

Την 1.1.2012 η εταιρεία συνήψε σύμβαση πώλησεως και επαναμίσθωσης ακινήτου με εταιρεία leasing για ποσό € 500.000. Η σύμβαση είναι δεκαετούς διάρκειας και λήγει την 31.12.2021. Το ποσό της σύμβασεως θα εξοφληθεί με δέκα ετήσιες δόσεις των € 60.000, καταβλητέες στο τέλος κάθε έτους. Το ακίνητο είχε αγοραστεί την 1.1.2008, αντί € 500.000. Το ποσό αυτό διαχωρίστηκε σε κόστος οικοπέδου € 80.000 και κόστος κτηρίου € 420.000. Το κτήριο, με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αποσβενόταν με ετήσιο συντελεστή 5%. Η εταιρεία αποσβένει τα ιδιοχρησιμοποιούμενα κτήρια με συντελεστή 2%. Η εταιρεία αποφάσισε την πρόωρη εξόφληση της σύμβασης την 31.12.2018.

**Ζητείται**

1. Να υπολογιστεί το κέρδος από την πώληση του ακινήτου με το οποίο σχηματίστηκε το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό.

2. Να καταρτιστεί ο πίνακας τοκοχρεολυτικής αποσβέσεως του δανείου με τη μέθοδο του πραγματικού (αποτελεσματικού) επιτοκίου, προκειμένου να προσδιοριστεί το ανεξόφλητο υπόλοιπο του δανείου την 31.12.2017 και την 31.12.2018.

3. Να υπολογιστεί η αξία του γηπέδου και του κτηρίου την 31.12.2017 και την 31.12.2018.

4. Να διενεργηθούν οι προσήκουσες λογιστικές εγγραφές την 31.12.2018.

5. Να καταρτιστεί ο πίνακας αναδρομικής επαναδιατύπωσης που θα παρατεθεί στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**Απάντηση**

1. Το κέρδος από την πώληση του ακινήτου με το οποίο σχηματίστηκε το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται ως εξής:

Αξία κτήσεως κτηρίου		420.000,00
Σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι 31.12.2011	$420.000 \times 5\% \times 4 =$	84.000,00
Αναπόσβεστη αξία 31.12.2011		336.000,00
Αξία οικοπέδου 31.12.2011		80.000,00
Αξία ακινήτου 31.12.2011		416.000,00

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ - Σ.ΛΟ.Τ.**

Αξία πωλήσεως (ποσό δανείου)		500.000,00
Κέρδος από την πώληση		84.000,00

2. Το πραγματικό επιτόκιο του δανείου υπολογίστηκε σε 3,46015379965333%. Οι τόκοι κάθε έτους υπολογίζονται με την εφαρμογή του πραγματικού επιτοκίου στο εκάστοτε αναπόσβεστο υπόλοιπο του δανείου. Ο πίνακας τοκοχρεολυτικής αποσβέσεως του δανείου έχει ως ακολούθως:

Πίνακας τοκοχρεολυτικής αποσβέσεως δανείου				
Ημερομηνία	Δόσεις	Τόκος	Κεφάλαιο	Υπόλοιπο
1/1/2012				500.000,00
31/12/2012	60.000,00	17.300,77	42.699,23	457.300,77
31/12/2013	60.000,00	15.823,31	44.176,69	413.124,08
31/12/2014	60.000,00	14.294,73	45.705,27	367.418,81
31/12/2015	60.000,00	12.713,26	47.286,74	320.132,07
31/12/2016	60.000,00	11.077,06	48.922,94	271.209,13
31/12/2017	60.000,00	9.384,25	50.615,75	220.593,38
31/12/2018	60.000,00	7.632,87	52.367,13	168.226,25
31/12/2019	60.000,00	5.820,89	54.179,11	114.047,14
31/12/2020	60.000,00	3.946,21	56.053,79	57.993,35
31/12/2021	60.000,00	2.006,65	57.993,35	0
	600.000,00	100.000,00	500.000,00	

Από τον πίνακα προκύπτει ότι το ανεξόφλητο υπόλοιπο του δανείου ανέρχεται την 31.12.2016 σε € 271.209,13, την 31.12.2017 σε € 220.593,38 και την 31.12.2018 σε € 168.226,25. 3. Η αξία του οικοπέδου την 31.12.2016, την 31.12.2017 και την 31.12.2018 θα ταυτίζεται με την αρχική αξία κτήσεώς του, ήτοι € 80.000. Η αξία του κτηρίου την 31.12.2016, την 31.12.2017 και την 31.12.2018 υπολογίζεται ως ακολούθως:

Αξία κτήσεως κτηρίου		420.000,00
Σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι 31.12.2016	$420.000 \times 2\% \times 9 =$	75.600,00
		344.400,00
Αποσβέσεις χρήσεως 2017	$420.000 \times 2\% =$	8.400,00
Αναπόσβεστη αξία 31.12.2017		336.000,00
Αποσβέσεις χρήσεως 2018	$420.000 \times 2\% =$	8.400,00
Αναπόσβεστη αξία 31.12.2018		327.600,00

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

4. Οι προσήκουσες λογιστικές εγγραφές την 31.12.2018 έχουν ως ακολούθως:

Κ.Α.	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
10.00.00	Γήπεδα – Οικόπεδα ιδιοχρησιμοποιούμενα	80.000,00	
11.00.00	Κτήρια – Εγκαταστάσεις κτηρίων		
	ιδιοχρησιμοποιούμενα	420.000,00	
65.60	Τόκοι και έξοδα από συμβάσεις χρηματοδοτικής		
	μισθώσεως	7,632.87	
66.01.00.00	Αποσβέσεις κτηρίων - εγκαταστάσεων κτηρίων		
	ιδιοχρησιμοποιούμενων	8.400,00	
11.99.00.00	Αποσβεσμένα κτήρια - εγκαταστάσεις κτηρίων		
	ιδιοχρησιμοποιούμενα		92.400,00
38	Χρηματικά διαθέσιμα		168.226,25
42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		195.406,62
62.04.11	Ενοίκια μισθώσεως leasing ακινήτων		60.000,00
Επαναπόκτηση ακινήτου και εξόφληση δανείου		516.032,87	516.032,87

Κ.Α.	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
41.90.01	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα		
	της φορολογίας έσοδα	84.000,00	
42.00.90	Αφορολόγητα κέρδη συμβάσεων πώλησης και		
	επαναπόκτησης με χρηματοδοτική μίσθωση		84.000,00
Μεταφορά ειδικού αποθεματικού στα κέρδη εις νέο		84.000,00	84.000,00

5. Ο πίνακας αναδρομικής επαναδιατύπωσης που θα παρατεθεί στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της 31.12.2018 έχει ως ακολούθως:

Προσαρμογές σε κονδύλια του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου 2017				
	Οικόπεδα	Κτήρια	Δάνεια	Κέρδη εις νέο
Δημοσιοποιημένα υπόλοιπα 1.1.2017	0,00	0,00	0,00	0,00

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

Προσαρμογή	80.000,00	344.400,00	271.209,13	153.190,87
Διορθωμένα υπόλοιπα 1.1.2017	80.000,00	344.400,00	271.209,13	153.190,87
Δημοσιοποιημένα υπόλοιπα 31.1.2017	0,00	0,00	0,00	0,00
Προσαρμογή	80.000,00	336.000,00	220.593,38	195.406,62
Διορθωμένα υπόλοιπα 31.12.2017	80.000,00	336.000,00	220.593,38	195.406,62
Προσαρμογές σε κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου 2017				
	Μισθώματα	Αποσβέσεις	Χρεωστικοί τόκοι	Αποτέλεσμα περιόδου
Δημοσιοποιημένα υπόλοιπα 2017	-60.000,00	0,00	0,00	-60.000,00
Προσαρμογή	60.000,00	-8.400,00	-9.384,25	42.215,75
Διορθωμένα υπόλοιπα 2017	0,00	-8.400,00	-9.384,25	-17.784,25

Στην περίπτωση που η εταιρεία σας επιθυμεί να παρακολουθεί εφεξής όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα στην εύλογη αξία τους, θα καταχωρίσει τα ακίνητα που θα περιέλθουν στην κατοχή της μετά την πρόωρη εξόφληση των συμβάσεων, στο κόστος κτήσεως σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη περίπτωση και στη συνέχεια θα αποτιμήσει τα περιουσιακά αυτά στοιχεία στην εύλογη αξία τους, όπως αυτή θα εκτιμηθεί από επαγγελματία εκτιμητή. Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του κόστους κτήσεως που καταχωρίστηκε προηγουμένως, θα καταχωριστεί στη καθαρή θέση ως διαφορά εύλογης αξίας, αν είναι θετική, ή στα αποτελέσματα ως ζημία απομείωσης, αν είναι αρνητική.

Σε κάθε περίπτωση, το σχηματισμένο «ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό» θα παραμείνει στη φορολογική βάση, ενώ στη λογιστική βάση θα μεταφερθεί σε ιδιαίτερο υπολογαριασμού του λογαριασμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο», όπως 42.00.90 «αφορολόγητα κέρδη συμβάσεων πώλησης και επαναπόκτησης με χρηματοδοτική μίσθωση», προκειμένου να αποφευχθεί η διανομή του. Η μεταφορά θα απεικονιστεί στον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης.

Η τυχόν χρηματική ποινή που θα επιβληθεί στην εταιρεία για την πρόωρη εξόφληση των συμβάσεων και τα σχετικά έξοδα θα καταχωριστούν στα αποτελέσματα.

**Τιμολόγιο Παραγωγού – Αυτοτιμολόγηση**

*Αριθ. πρωτ. 2265/13.2.2018*

**Ερώτημα**

Ανώνυμη Εταιρεία αγοράζει κηπευτικά από παραγωγούς και εκδίδει τιμολόγια αυτοτιμολόγησης με την σύμφωνη γνώμη του παραγωγού (ΠΟΛ.1004/4.1.2013).

Με το νόμο 4492/2017 άρθρο 2, παύει να έχει την δυνατότητα η εταιρεία να αυτοτιμολογεί τους παραγωγούς;

**Απάντηση**

Με την ΠΟΛ.1004/4.1.2013, που αναφέρετε στο ερώτημά σας, δόθηκαν οδηγίες από την Διοίκηση για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του Ν 4093/2012, περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ».

Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 38 («Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις»), του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ): «από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του Ν 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992».

Συνεπώς, από 1/1/2015 για την αυτοτιμολόγηση εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 8 των ΕΛΠ, σύμφωνα με τις οποίες, «η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη».

Κατά την γνώμη μας, η διάταξη του άρθρου 2 («Εμπορική συναλλαγή»)1 του Ν 4492/2017, δεν εμποδίζει την αυτοτιμολόγηση, στο πλαίσιο της εξασφάλισης ότι πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο σε κάθε πώληση αγαθών.

### **ΠΟΛ 1003/2014 σε σχέση με τον προσδιορισμό του κύκλου εργασιών για την ένταξη της οντότητας σε κατηγορία βιβλίων**

*Αριθ. πρωτ. 2313/20.2.2018*

#### **Ερώτημα**

Ως κύκλος εργασιών θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας.

Η ερώτηση μας έχει να κάνει με το εάν οι επιδοτήσεις που λαμβάνει κάποια οντότητα λόγω της ενασχόλησης της με τον πρωτογενή τομέα προσμετρώνται στον κύκλο εργασιών. Επίσης εάν ναι ποια μπορεί να είναι η αντιμετώπιση ως προς την αλλαγή κατηγορίας βιβλίων δεδομένου ότι αυτές λαμβάνονται πολύ αργότερα από την λήξη της φορολογικής χρήσης.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με τον ορισμό του κύκλου εργασιών («Παράρτημα» του Ν 4308/2014) και με την Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του ως άνω νόμου, της ΕΛΤΕ, ως κύκλος εργασιών ορίζεται: «Η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων της καθαρής θέσης από συνεισφορές των ιδιοκτητών. Στο ποσό του κύκλου εργασιών δεν προσμετρώνται οι εκπτώσεις και επιστροφές, ο φόρος προστιθέμενης αξίας και άλλοι φόροι που συνδέονται άμεσα με τον κύκλο εργασιών».

Επίσης, στο ως άνω «Παράρτημα» και στην Λογιστική Οδηγία, αναφέρεται ότι ως επιχορήγηση ορίζεται η «ενίσχυση από το κράτος με τη μορφή μεταφοράς πόρων σε μια οντότητα, σε ανταπόδοση για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση με συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Δεν περιλαμβάνονται στις κρατικές επιχορηγήσεις εκείνες οι μορφές κρατικής ενίσχυσης στις οποίες δεν μπορεί εύλογα να αποδοθεί μια αξία καθώς και συναλλαγές με το κράτος, οι οποίες δεν μπορούν να διακριθούν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της οντότητας».

Παρά το γεγονός ότι στον Νόμο 4308/2014 δεν υπάρχει ορισμός της επιδότησης, θεωρούμε πως η επιδότηση είναι όρος παρεμφερής με την επιχορήγηση, καθώς επιχορήγηση και επιδότηση αποτελούν το χρηματικό ποσό που παρέχεται από το κράτος ή άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο ως ενίσχυση προς άλλα νομικά ή φυσικά πρόσωπα.

Κατά συνέπεια, η επιδότηση όπως και η επιχορήγηση δεν αποτελούν μέρος του κύκλου



εργασιών καθώς είναι μια εισροή προς την εταιρεία που δεν προκύπτει από τις δραστηριότητες της, αλλά προέρχεται από τρίτον συνήθως για την κάλυψη δαπανών, ή για την ενίσχυση στην πραγματοποίηση δαπανών ή επενδύσεων.

Τα άρθρα 3 και 4 του Νόμου 4308/2014 ορίζουν τα κριτήρια για την ένταξη σε κατηγορία και για την τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλία).

### **Δεν επιτρέπεται η τήρηση βιβλίων και η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σε ξένο νόμισμα**

*Αριθ. πρωτ. 2316/20.11.2018*

#### **Ερώτημα**

Αντικείμενο της εταιρείας, είναι η εμπορία αεροπορικών καυσίμων καθώς και η παροχή υπηρεσιών εφοδιασμού αεροσκαφών. Στο πλαίσιο αυτό συμμετέχει μαζί με αντίστοιχο σκοπού ξένες εταιρείες στο Διεθνές σύστημα πωλήσεων αεροπορικών καυσίμων της..... για ανεφοδιασμό πελατών της σε αεροδρόμια του εξωτερικού, καθώς και για τον ανεφοδιασμό πελατών είτε δικών της είτε των αλλοδαπών εταιρειών που μετέχουν στο εν λόγω Σύστημα σε αεροδρόμια της Ελλάδας. Στα πλαίσια της εμπορικής της δραστηριότητας, η εταιρεία μας πωλεί και παραδίδει σε Ελληνικούς Αερολιμένες καύσιμα αεροπορικού τύπου σε αεροσκάφη συμβεβλημένων με την ίδια ή με μετέχουσα στο Σύστημα αλλοδαπή εταιρεία πελατών, που εκτελούν ιδιωτικές ή εμπορικές πτήσεις. Καθ' όσον δε αφορά το τίμημα των εν λόγω πωλήσεων, τούτο καταβάλλεται σ' εμάς από την αλλοδαπή εταιρεία διαχείρισης του συστήματος ..... (CENTRAL SETTLEMENTS AVIATION), η οποία το λαμβάνει από την εκάστοτε συμβεβλημένη με τον πελάτη αλλοδαπή εταιρεία εμπορίας καυσίμων που διατηρεί τη σχέση με τον πελάτη, του οποίου φέρει και τον πιστωτικό κίνδυνο. Στην εν λόγω εταιρεία εμπορίας της αλλοδαπής, αποδίδουμε τη συμφωνημένη της προμήθεια για τις πωλήσεις μας προς τους πελάτες της. (Αντίστοιχα και αντίστροφα, λαμβάνουμε προμήθεια από τις αλλοδαπές εταιρείες εμπορίας που συμμετέχουν στο σύστημα για τις πωλήσεις που πραγματοποιούν στη χώρα δραστηριοποίησής τους προς αεροσκάφη συμβεβλημένων με εμάς Ελληνικών αεροπορικών εταιρειών σε αεροδρόμια της αλλοδαπής).

Ήτοι η εταιρεία μας ως κύρια δραστηριότητα έχει τη διενέργεια πωλήσεων αεροπορικών καυσίμων σε αεροπορικές εταιρείες που διενεργούν διεθνείς πτήσεις.

Όπως προκύπτει από την προηγηθείσα περιγραφή της εμπορικής δραστηριότητας της εταιρείας μας, από τη φύση αυτής της εμπορικής δραστηριότητας, είμαστε αναγκασμένοι ένα μεγάλο μέρος των τιμολογήσεών μας (μεγαλύτερο του 65%) να το πραγματοποιούμε σε ξένο νόμισμα αλλά και να εισπράττουμε τις προμήθειές μας σε ξένο νόμισμα από τις αντισυμβαλλόμενες μας αλλοδαπές εταιρείες. Επειδή μεταξύ του χρόνου τιμολογήσεως και του χρόνου καταβολής του τιμήματος, κατά την εμπορική συμφωνία η οποία λαμβάνει χώρα, είτε μεσολαβεί ένα χρονικό διάστημα (πιστούμενο τίμημα), είτε ο πελάτης μας προπληρώνει, η ισοτιμία του νομίσματος με το οποίο γίνεται η εξόφληση της οφειλής κάθε φορά, τυχαίνει να διαφοροποιείται από αυτή που ίσχυε κατά το χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου. Το γεγονός αυτό δημιουργεί εκ των πραγμάτων συναλλαγματικές διαφορές, τις οποίες η εταιρεία μας δεν ελέγχει ούτε και δύναται να επηρεάσει με κάποιο τρόπο. Όταν η ισοτιμία ευρώ/ξένου νομίσματος (π.χ. δολαρίου) είναι υπέρ του ευρώ έχουμε έσοδα, όταν η ισοτιμία ευρώ/ξένου νομίσματος είναι υπέρ του ξένου νομίσματος, έχουμε συναλλαγματική διαφορά ως δαπάνη της εταιρείας.

Αντίστοιχα, το ίδιο πραγματοποιείται και στις αγορές μας (και αντίστοιχες πληρωμές μας) του αεροπορικού καυσίμου, για τις οποίες στο μεγαλύτερο μέρος τους (μεγαλύτερο του 80%) η τιμολογίση τους από τους προμηθευτές μας είναι σε ξένο νόμισμα.

Προκειμένου να μην εμφανίζεται αυτό το φαινόμενο, της καταχώρησης δηλαδή στα βιβλία της εταιρείας εσόδων και εξόδων από συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τον ετεροχρονισμό της μετατροπής σε ευρώ των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της εταιρείας, που

αρχικά είχαν εκφραστεί σε ξένο νόμισμα, εξετάζουμε την περίπτωση να τηρούνται τα βιβλία μας και να εκδίδονται τα στοιχεία μας σε δολάρια. Εξυπακούεται ότι τα λαμβανόμενα παραστατικά που εκφράζονται σε ευρώ θα μετατρέπονται για την καταχώρισή τους στα βιβλία μας επίσης σε δολάρια.

Παρακαλούμε όπως έχουμε την άποψή σας κατά πόσον από τις ισχύουσες διατάξεις παρέχεται αυτή η δυνατότητα τήρησης των βιβλίων, έκδοσης των στοιχείων και σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων σε διαφορετικό νόμισμα από το επίσημο νόμισμα της χώρας, συγκεκριμένα σε δολάρια, δεδομένου ότι ο μεγαλύτερος όγκος των συναλλαγών μας πραγματοποιείται σε δολάρια καθώς και τον τρόπο εφαρμογής.

**Απάντηση**

Σε σχέση με το ερώτημά σας , στον Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» προβλέπονται οι κατωτέρω ορισμοί και διατάξεις, που αφορούν όλες τις οντότητες που υποχρεούνται στην εφαρμογή του Νόμου αυτού, ανεξαρτήτως του λογιστικού πλαισίου που χρησιμοποιούν (ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ)

Συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

α) ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ

- Λογιστικά αρχεία (accounting records): Λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων.

- Λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) (supporting documentation): Λογιστικά στοιχεία ή παραστατικά είναι τα πάσης φύσεως στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραστατικών πώλησης, που εκδίδονται από την οντότητα ή από τρίτο σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

«.....»

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6.....»

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

8.....»

γ) Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος -

«.....»

17. Η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί, μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα, αντίστοιχα. Η μετάφραση αυτή δίδεται εντός ευλόγου χρόνου που ορίζεται από τις αρμόδιες αρχές. Η μετατροπή ποσών στο εθνικό νόμισμα γίνεται, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου.

Επιπλέον στη λογιστική οδηγία εφαρμογής του Ν. 4308/2014 αναφέρονται τα εξής:

Άρθρο 3

Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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

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

Δεδομένης της αναφοράς της παραγράφου 7 του άρθρου 3: «...Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα», κατά τη γνώμη μας, η αληθής αναφορά στην παράγραφο 17 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 «.....μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί .....» είναι : «... μετάφραση κάθε λογιστικού στοιχείου που έχει συνταχθεί ...».

Κατά συνέπεια, από τις ανωτέρω διατάξεις του Νόμου παρέχεται η δυνατότητα της σύνταξης μόνο των λογιστικών στοιχείων (παραστατικά) σε ξένη γλώσσα και σε διαφορετικό από το Ευρώ νόμισμα και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 17 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014, ενώ δεν προβλέπεται η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και η σύνταξη των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε άλλη γλώσσα και σε διαφορετικό νόμισμα από το Ευρώ.

Σε ότι αφορά την Φορολογική βάση καταχώρισης των συναλλαγών, της οποίας η τήρηση είναι υποχρεωτική (Παράγραφος 5 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014), είναι προφανές ότι δεν παρέχεται άλλη δυνατότητα πλην της τήρησώς της στην Ελληνική γλώσσα και σε Ευρώ.

**Κοσμήματα-Ωρολόγια μετατροπή και απογραφή**

*Αριθ. πρωτ. 2318/27.2.2018*

**Ερώτημα**

1) ΕΡΩΤΗΣΗ: Επιχείρηση εμπορίας κοσμημάτων, που τηρεί απλογραφικά βιβλία, έχει την δυνατότητα, κοσμήματα που δεν είναι επίκαιρα από άποψη μόδας, να τα στείλει για λιψίμο και κάποια από αυτά να γίνουν κοσμήματα με νέα μορφή και κάποια άλλα να γίνουν ράβδοι χρυσού; Αν ναι, πως θα αποτιμηθούν κατά το χρόνο της απογραφής των αποθεμάτων; Πως θα αποτιμηθούν οι πέτρες που φέρουν κάποια , αφού διαχωριστούν από αυτά.

2) ΕΡΩΤΗΣΗ: Επιχείρηση εμπορίας ωρολογίων, που τηρεί απλογραφικά βιβλία, έχει την δυνατότητα, ρολόγια παλιάς μόδας, άνω της δεκαετίας, να τα διαλύσει και υπό μορφή ανταλλακτικών, να τα πουλήσει; Και σε ποια αξία; Αν δεν τα πουλήσει αυτά τα ανταλλακτικά σε ποια αξία θα απογραφούν.

**Απάντηση**

Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων σε οντότητα που τηρεί απλογραφικά βιβλία περιγράφεται στο άρθρο 20 του Νόμου 4308/2014 και στην ερμηνευτική εγκύκλιο Π.Ο.Λ.1003/31.12.2014. Επιπλέον διευκρινίσεις παρέχονται στην λογιστική οδηγία που έχει εκδώσει η Ε.Λ.Τ.Ε.

Σύμφωνα με το Ν.4308/2014 τα αποθέματα καταχωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

Δεδομένου ότι η οικονομική οντότητα κατασκευάζει ή μεταποιεί υλικά αγαθά με σκοπό την πώληση τους, λαμβάνει χώρα μεταποιητική διαδικασία, δηλαδή παραγωγή προϊόντων.

Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές

μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:

α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και

β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

Μετά την αρχική καταχώριση, τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Σημειώνουμε ότι, στο άρθρο 30 «Απλοποιήσεις κι απαλλαγές» του Νόμου 4308/2014 ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο.

### Υπεραξία εκτίμησης επιτροπής του άρθρου 9 του ΚΝ 2190/20

Αριθμ. πρωτ. 2363/4.12.2018

#### Ερώτημα

Στην Ομόρρυθμη Εταιρεία «Α Ο.Ε.» συμμετέχουν ως ομόρρυθμοί εταίροι δυο νομικά πρόσωπα Η εταιρεία «Β Α.Ε.» και η «Γ Α.Ε.»

Η Ομόρρυθμη εταιρεία με αρχικό κεφάλαιο 50.000 € μετατρέπεται σε Ανώνυμη εταιρεία με τις διατάξεις του ΝΔ 1297/1972 όπου η επιτροπή του άρθρου 9 του ΚΝ2190/1920 υπολόγισε υπεραξία 50.000 €. Επομένως το νέο Κεφάλαιο της «Α. ΑΕ» που προέκυψε από την μετατροπή της «Α ΟΕ» ανέρχεται στις 100.000 €.

Ποιες λογιστικές εγγραφές με βάση τα ΕΛΠ πρέπει να γίνουν στα βιβλία των δύο νομικών προσώπων «Β ΑΕ» και « Γ. ΑΕ» για να αποτυπωθεί το νέο ύψος της συμμετοχής τους στο κεφάλαιο της «Α ΑΕ» όπως αυτό διαμορφώθηκε μετά την μετατροπή της, λόγω της υπεραξίας που προέκυψε από την εκτίμηση της επιτροπής;

Και εφόσον αναγνωρίσουμε στο ενεργητικό των δύο εταιρειών χρεώνοντας τον λογ/σμό «Συμμετοχές» με το αντίστοιχο αναλογούν ποσό της υπεραξίας για κάθε εταιρεία, ποιο λογ/σμό θα πιστώσουμε βάσει ΕΛΠ;

#### Απάντηση

Στο Παράρτημα Α «Ορισμοί» του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» περιλαμβάνεται και ο κάτωθι ορισμός:

«Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (financial assets): Κάθε στοιχείο το οποίο είναι οποιοδήποτε από τα παρακάτω:

α).....

β) Στοιχείο καθαρής θέσης μιας άλλης οντότητας (συμμετοχικοί τίτλοι).

γ).....»

Στα άρθρα 19 και 24 Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 19. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

1. Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος.

2. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης.....

Άρθρο 24. Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

1. Εναλλακτικά των οριζόμενων στα άρθρα 18 έως 23, παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους.

2. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται, σύμφωνα με το παρόν άρθρο, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας

φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

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

Διευκρινίζεται ότι η επιτροπή του άρθρου 9 του ΚΝ2190/1920 προσδιόρισε την τρέχουσα αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της μετατρεπομένης ΟΕ σε ΑΕ κατά την ημερομηνία της μετατροπής και όχι την εύλογη αξία αυτής.

Λαμβάνοντας υπόψη την προαναφερόμενη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» η αποτίμηση της συμμετοχής θα γίνει στο κόστος κτήσεως, δεδομένης της αδυναμίας αξιόπιστης αποτίμησης της εύλογης αξίας.

Κατά συνέπεια στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών «Β Α.Ε.» και «Γ Α.Ε.» δεν θα διενεργηθούν λογιστικές εγγραφές σε σχέση με την αξία της συμμετοχής στην εταιρεία «Α Α.Ε.».

### Λογιστική απεικόνιση Κοινωφελούς Ιδρύματος

Αριθ. πρωτ. 2364/20.2.2018

#### Ερώτημα

Κοινωφελές ίδρυμα συστάθηκε το 2017 η περιουσία του οποίου προέρχεται από δωρεές του ιδρυτή και οι δαπάνες ενεργούνται μέσα στα πλαίσια της εκπλήρωσης του σκοπού του ιδρύματος μετά από έγκριση της Διεύθυνσης Κοινωφελών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών. Παρακαλώ όπως με ενημερώσετε σε ποια κατηγορία οντοτήτων και λογιστικού συστήματος πρέπει να ενταχθεί και ποιο λογιστικό σχέδιο είναι υπόχρεο να ακολουθεί. Εξακολουθεί να ισχύει η παρ.2 του άρθρου 73 του Ν.4182/2013;

#### Απάντηση

- Στο άρθρο 1 παράγραφος 2 γ του Ν 4308/2014 αναφέρονται τα εξής:

«Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

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

- Στην «Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014» που δημοσιεύθηκε στις 18/5/2015, αναφέρονται τα εξής:

«1.2.1 Με την παράγραφο 2 καθορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων αυτού του νόμου. Ιδιαίτερα, με την περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 υπόκειται στις ρυθμίσεις του νόμου και κάθε οντότητα που βάσει της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας υποχρεούται στην τήρηση λογιστικών αρχείων.

1.2.2 Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

- Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016), στο μέρος που αφορά την τροποποίηση του Ν.4308/2014, αναφέρονται τα εξής:

«...Έτσι, μεταξύ άλλων, υπάγονται οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού, μεταξύ αυτών και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα (Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. εποπτευόμενα ή ελεγχόμενα από το Δημόσιο, κοινωφελή ιδρύματα, ναοί, κλπ.), που δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου



156 του Ν.4270/2014 (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή υποχρεούνται από άλλη διάταξη νόμου στην τήρηση λογιστικών βιβλίων. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εφαρμόζουν τις διατάξεις του Ν.4308/2014 και ως εκ τούτου τηρούν βιβλία και εκδίδουν στοιχεία, μόνο εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή υποχρεούνται σε τήρηση λογιστικών βιβλίων από άλλες διατάξεις. Στην αντίθετη περίπτωση δεν τηρούν τα βιβλία και δεν εκδίδουν τα στοιχεία του ν. 4308/2014 (άρθρο 41)».

- Στο άρθρο 73 παράγραφος 2 του Ν 4182/2013 «Κώδικας κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών και λοιπές διατάξεις» αναφέρονται τα εξής :

«Ιδρύματα και λοιπές περιουσίες του παρόντος Κώδικα τηρούν ειδικό κλαδικό λογιστικό σχέδιο με κωδικούς αριθμούς εσόδων και εξόδων σε αντιστοίχιση με τους προβλεπόμενους από τα προεδρικά διατάγματα 205/1998 και 15/2011 κωδικούς του κλαδικού λογιστικού σχεδίου που ισχύει για το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται το ειδικό κλαδικό λογιστικό σχέδιο του προηγούμενου εδαφίου και η έναρξη εφαρμογής αυτού και μπορούν να ορίζονται κατηγορίες ιδρυμάτων ή περιουσιών για τις οποίες, κατ' εξαίρεση, η εφαρμογή του κλαδικού λογιστικού σχεδίου.....».

Κατά συνέπεια επειδή ο Ν.4308/2014 είναι μεταγενέστερος του Ν.4182/2013 και επιπρόσθετα μέχρι σήμερα το ειδικό κλαδικό λογιστικό σχέδιο που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 73 του Ν. 4182/2013 δεν έχει εκδοθεί, το κοινωφελές ίδρυμα υπάγεται στις διατάξεις του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), εφόσον δεν εμπίπτει στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν.4270/2014 (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης).

Σχετιζόμενη με το ερώτημα είναι και η απάντηση του ΣΛΟΤ ΑΠ 258 ΕΞ 21.2.2017.

### **Αγοραπωλησία εισιτηρίων**

*Αριθ. πρωτ. 2376/13.2.2018*

#### **Ερώτημα**

Κύριο αντικείμενο της εταιρείας XXXX από της ιδρύσεώς της, το έτος 2001, είναι η μηχανογραφική διαχείριση εισιτηρίων Θεαμάτων, δηλαδή η έκδοση και πώληση στο κοινό εισιτηρίων καλλιτεχνικών εκδηλώσεων κατ' εξουσιοδότηση και αντιπροσώπευση των διοργανωτών - παραγωγών αυτών των καλλιτεχνικών εκδηλώσεων είτε είναι θέατρα είτε συναυλίες που πραγματοποιούνται σε διάφορους χώρους. Ο ΚΑΔ της XXXX είναι: XXXXX

Η όλη διαδικασία της διακίνησης των εισιτηρίων γίνεται μέσω του συστήματος πληροφορικής κατασκευής της XXXX υπό την εμπορική ονομασία XXXX. Το πρόγραμμα XXXX είναι εγκατεστημένο σε κεντρικούς υπολογιστές της XXXX και είναι διαθέσιμο προς χρήση μέσω του διαδικτύου στους ταμίες των εκδοτηρίων εισιτηρίων των θεάτρων αλλά και των εκδοτηρίων της XXXX και άλλων σημείων που με σύμβαση με την XXXX εξυπηρετούν το κοινό στην προμήθεια εισιτηρίων θεάτρων κλπ. Τέτοια σημεία, σήμερα, αποτελούν τα καταστήματα XXXXX.

Εξάλλου το ίδιο σύστημα είναι κατάλληλα διαθέσιμο μέσω του ιστότοπου XXXX στο κοινό ώστε να μπορεί ο καθένας να βρει πληροφορίες και να αγοράσει διαδικτυακά το εισιτήριο για την παράσταση που επιθυμεί. Η πληρωμή των εισιτηρίων γίνεται από τον αγοραστή με μετρητά ή με πιστωτική κάρτα και τα ποσά που εισπράττονται στα εκδοτήρια της XXXX και των με αυτήν συμβεβλημένων άλλων εκδοτηρίων, κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό της XXXX (XXXX - XXXX - XXXX και XXXX) και εν συνεχεία μεταφέρονται από την XXXX σε τραπεζικούς λογαριασμούς των θεάτρων ή των παραγωγών που αναλογούν.

Αυτά γίνονταν νόμιμα από πάντοτε μέχρι που ο ν. 4446/2016 (άρθρο 65) απαγόρευσε την είσπραξη ποσών για λογαριασμό τρίτων από μη πιστοποιημένα ιδρύματα πληρωμών και σε σχετικό ερώτημά μας προς την Γραμματεία υφυπουργού XXXX, δόθηκε η απάντηση ότι για να είμαστε



σύννομοι μπορούμε να αγοράζουμε εισιτήρια από τους παραγωγούς και να τα «μεταπωλούμε» στο κοινό.

Κατόπιν αυτού, και για να αντιμετωπίσουμε το πρόβλημα: με τι παραστατικό μπορούμε να αγοράσουμε ένα άλλο παραστατικό (το εισιτήριο) και με τι παραστατικό μπορούμε να μεταπώσουμε το αγορασμένο παραστατικό στο κοινό», ακολουθούμε την παρακάτω διαδικασία και κάνουμε τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές:

1. Η ΧΧΧΧ προμηθεύεται από τον παραγωγό τα προς πώληση εισιτήρια και με την αξία τους πιστώνει τον λογαριασμό του παραγωγού (Πιστωτές 53-ΧΧ-ΧΧΧ) με αντίστοιχη χρέωση ενδιάμεσου λογαριασμού (33-ΧΧ-ΧΧΧ). Δηλαδή γίνεται η αγορά των εισιτηρίων από την ΧΧΧΧ.

2. Πωλούνται τα αγορασμένα εισιτήρια στους αγοραστές (παραδίδονται τα πρωτότυπα εισιτήρια, που αναγράφουν τα Φορολογικά στοιχεία του παραγωγού), και το τίμημα που εισπράττεται (δηλαδή η αξία του εισιτηρίου) χρεώνει το ταμείο (38-00-ΧΧΧ) ή την τράπεζα (38-03-ΧΧΧ), με πίστωση του ενδιάμεσου (33-ΧΧ-ΧΧΧ). Δηλαδή γίνεται η πώληση των εισιτηρίων από την ΧΧΧΧ.

3. Τα εισπραχθέντα μεταφέρονται στον παραγωγό και πιστώνεται το ταμείο ή η τράπεζα με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού του παραγωγού (53-00-ΧΧΧ). Έτσι απεικονίζεται πλήρως η διακίνηση των εισιτηρίων και αποτυπώνεται η δραστηριότητα της αγοραπωλησίας.

Αντίστοιχα ο παραγωγός:

1. Προμηθεύει την ΧΧΧΧ με τα προς πώληση εισιτήρια και χρεώνει τον λογαριασμό Π|ς ΧΧΧΧ (Χρεώστες 33-00-ΧΧΧ) και πιστώνει τις πωλήσεις (73-ΧΧ-ΧΧΧ).

2. Η ΧΧΧΧ διαθέτει (μεταπωλεί) τα εισιτήρια στο κοινό και μεταφέρει την είσπραξη στον παραγωγό.

3. Τα μεταφερθέντα ποσά χρεώνουν το ταμείο ή την τράπεζα του παραγωγού και πιστώνουν τον ήδη χρεωμένο λογαριασμό της ΧΧΧΧ (33-00-ΧΧΧ). Έτσι αποτυπώνεται πλήρως η πώληση και η είσπραξη της αξίας των εισιτηρίων.

Παρακαλούμε για την απάντησή σας στο ερώτημα αν η παραπάνω διαδικασία είναι σύννομη και σύμφωνη με την ληφθείσα απάντηση από την Γραμματεία της υφυπουργού, δηλαδή αν με αυτόν τον τρόπο πραγματοποιούμε αγορά εισιτηρίων και μεταπώλησή τους στο κοινό.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), το εισιτήριο παροχής δικαιώματος παρακολούθησης θεαμάτων, αποτελεί αυτοτελές στοιχείο λιανικής πώλησης (παροχής) υπηρεσιών. Ενσωματώνει επομένως, για τον κάτοχό του, την απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, κατά τον χρόνο έκδοσής του.

Εξ άλλου, βάσει της παρ. 12 του άρθρου 8 του ως άνω νόμου, εξ αντιδιαστολής συνάγεται, ότι η πώληση για λογαριασμό τρίτου, είναι εφικτή μόνο αν πρόκειται για αγαθά και όχι για υπηρεσίες.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν δύναται να νοηθεί «διακίνηση» παραστατικού στοιχείου, ως αγαθού. Δηλαδή, δεν μπορεί να εκδοθεί παραστατικό (τιμολόγιο) που να αναφέρει ως διακινούμενο / πωλούμενο αγαθό, ένα άλλο παραστατικό (εισιτήρια).

Συνεπώς, οι παραπάνω κινήσεις λογαριασμών που αναφέρετε, δεν έχουν ως βάση διακινούμενο / πωλούμενο αγαθό και εξ αυτού του λόγου, δεν μπορούν να υλοποιηθούν.

Ως προς το άρθρο 65 του Ν 4446/2016, η σχετική διάταξη, αναφέρεται στην είσπραξη για λογαριασμό τρίτου, εν γένει, όπου: «οι δικαιούχοι πληρωμής απαγορεύεται να συμβάλλονται με οντότητες οι οποίες δεν αποτελούν νομίμως αδειοδοτημένους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών ή Αντιπροσώπους αυτών, εκτός αν άλλως ορίζεται ρητά στην οικεία ισχύουσα νομοθεσία». Η παραπάνω διάταξη, ορίζει τον τρόπο είσπραξης του αντιτίμου, μέσω των POS και δεν εμποδίζει την διαμεσολάβηση της οντότητας (ΧΧΧΧ) για την προώθηση των εισιτηρίων προς τους καταναλωτές, με προμήθεια, βάσει συμφωνίας με τους διοργανωτές – παραγωγούς εκδηλώσεων κ.λπ.

**Μελέτες πυρασφάλειας και έκδοση πιστοποιητικών**

Αριθ. πρωτ. 2427/27.2.2018

**Ερώτημα**

Η Τράπεζά μας, αναθέτει σε συνεργαζόμενους μηχανικούς, την σύνταξη «ΜΕΛΕΤΩΝ ΠΥΡΟΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ-ΠΥΡΑΣΦΑΛΕΙΑΣ» καθώς και την έκδοση των αντίστοιχων «ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΩΝ».

Η τιμολόγηση από τον συνεργαζόμενο μηχανικό αφορά αποκλειστικά την μελέτη και την έκδοση του σχετικού πιστοποιητικού, το οποίο έχει συγκεκριμένη διάρκεια ισχύος, με μέγιστη τα 5 έτη.

Δεν τιμολογούνται οι εργασίες που πιθανόν να παρεμβληθούν μεταξύ της μελέτης και της έκδοσης του πιστοποιητικού.

Αναφορικά με τον ορθό λογιστικό χειρισμό, τα ερωτήματα μας είναι τα εξής:

Α) Το κόστος της μελέτης και του αντίστοιχου πιστοποιητικού πρέπει να βαρύνει τις δαπάνες ή μπορεί να βαρύνει και τα πάγια και να αποσβένεται παράλληλα;

Β) Αν βαρύνει τα πάγια, σε ποιο λογαριασμό είναι λογιστικά ορθό να καταχωρηθεί, με δεδομένη τη μέγιστη διάρκεια ισχύος (5ετία) του σχετικού πιστοποιητικού πυροπροστασίας;

Γ) Υπάρχει διαφοροποίηση όταν το κτίριο για το οποίο γίνεται η μελέτη, είναι ιδιόκτητο ή μισθωμένο;

Μέχρι σήμερα οι χρεώσεις για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις, γίνονται στο λογαριασμό 61\* Αμοιβές και έξοδα τρίτων.

**Απάντηση**

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 «Άυλα στοιχεία», ως άυλο περιουσιακό στοιχείο ορίζεται: «ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς φυσική υπόσταση». Παρεμφερής ορισμός υπάρχει και στο άρθρο 18 του Ν. 4308/2014, για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (βλέπε στο Παράρτημα του νόμου: «Ορισμοί»).

Στην απάντησή μας επικεντρωθήκαμε στο αν η δαπάνη που αφορά στην σύνταξη «Μελετών Πυροπροστασίας-Πυρασφάλειας» καθώς και στην έκδοση των αντίστοιχων «πιστοποιητικών», εμπίπτει στην έννοια του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ή στην έννοια της δαπάνης βελτίωσης του παγίου, ή στην έννοια της δαπάνης ανάπτυξης.

Από τις πληροφορίες του ερωτήματος, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η δαπάνη της ως άνω μελέτης που αναφέρετε στο ερώτημά σας, αποτελεί μία υποχρέωση της εταιρείας που επαναλαμβάνεται κάθε πέντε έτη.

Ωστόσο, από την δαπάνη αυτή δεν φαίνεται να υπάρχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την εταιρεία, ούτε να αυξάνεται η επίδοση κάποιου παγίου, δεδομένου ότι έχει, κατά την γνώμη μας, καθαρά προληπτικό και όχι βελτιωτικό ή αναπτυξιακό χαρακτήρα. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, αλλά και τον παραπάνω ορισμό του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 38, η δαπάνη δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

Επομένως, η εν λόγω δαπάνη θα πρέπει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα, ως λειτουργικό έξοδο.

Η παρακολούθηση σε συγκεκριμένο λογαριασμό δαπανών αποτελεί επιλογή της επιχείρησης.

**Εφαρμογή Ε.Α.Π.**

Αριθ. πρωτ. 2476/27.2.2018

**Ερώτημα**

Ανώνυμη εταιρεία (Α) θυγατρική ανωνύμου εταιρείας εισηγμένης στο Χ.Α.Α. (Β) εφάρμοσε πρώτη φορά τα Δ.Π.Χ.Α. την περίοδο 2009 - 2010 και συνεχίζει να τα εφαρμόζει μέχρι σήμερα. Μέχρι και τις 20.6.2017 η εισηγμένη (Β) κατείχε το 100% των μετοχών της (Α) ενώ από τις 21.6.2017 κατείχε το 33%. Το ερώτημα είναι αν η (Α) μπορεί να εφαρμόσει τα Ελληνικά Λογιστικά

Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) από την 1.1.2018 ή εμπίπτει στην παράγραφο 4 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, περί προαιρετικής εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α., ήτοι να θεωρηθεί η περίοδος του 2016 ως περίοδος πρώτης προαιρετικής εφαρμογής άρα θα πρέπει να εφαρμόσει τα Δ.Χ.Π.Α. για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με τα δεδομένα του ερωτήματος καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία Α είχε υπαχθεί στην εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α υποχρεωτικά και όχι προαιρετικά, (ως θυγατρική εισηγμένης στο Χ.Α. εταιρείας) με βάση προϊσχύουσες νομικές διατάξεις οι οποίες έχουν πλέον καταργηθεί.

Συγκεκριμένα οι διατάξεις που προέβλεπαν την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α για τις θυγατρικές εταιρείες των εισηγμένων στο Χ.Α. εταιρειών ήταν:

α) Το άρθρο 134 του Ν.2190/1920 (καταργήθηκε με το άρθρο 38 παράγραφος 3α του Ν.4308/2014) και

β) Το άρθρο 1 παράγραφος 3β του Ν. 4308/2014 (καταργήθηκε με το άρθρο 41 παράγραφος 1δ του Ν.4410/2016.)

Κατά συνέπεια εφόσον η υπαγωγή της εταιρείας Α στην εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α ήταν υποχρεωτική και όχι προαιρετική δεν έχουν εφαρμογή οι περιορισμοί (5ετία) που προβλέπονται από το άρθρο 1 παράγραφος 4 του Ν.4308/2014 περί προαιρετικής εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. και η εταιρεία Α μπορεί να εφαρμόσει τα Ε.Λ.Π. από 1/1/2018.

#### **Λήψη τιμολογίου ξένου οίκου για κάλυψη εξόδων**

*Αριθ. πρωτ. 2522/13.3.2018*

#### **Ερώτημα**

Το ερώτημα που θα ήθελα να θέσω αφορά τις συναλλαγές που απεικονίζονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων/αποκτήσεων.

Έχω πελάτη μου ο οποίος έχει υπογράψει ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας με έναν Διεθνή Οργανισμό στην Αυστρία. Η παροχή υπηρεσιών γίνεται από την Ελλάδα. Στα πλαίσια της συνεργασίας, όμως ο πελάτης μου απαιτείται να κάνει κάποια επαγγελματικά ταξίδια στο εξωτερικό. Οι δαπάνες των επαγγελματικών ταξιδιών καταβάλλονται, αρχικά, από τον πελάτη μου και στη συνέχεια εκδίδεται ένα τιμολόγιο από τον Διεθνή Οργανισμό προς τον πελάτη μου ως αποζημίωση για τις δαπάνες αυτές, στην ουσία δηλαδή του εξοφλούν αυτές τις δαπάνες πλήρως.

Η απορία μου είναι η εξής, λοιπόν:

1. Τι είδους λογιστική εγγραφή θα πρέπει να κάνω για αυτό το «τιμολόγιο αποζημίωσης» σε απλογραφικό σύστημα και εάν αυτή η λογιστική εγγραφή θα πρέπει να απεικονιστεί και στον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Παροχής Υπηρεσιών;

Παρακάτω σας επισυνάπτω το «τιμολόγιο αποζημιώσεως» για το οποίο σας κάνω αναφορά παραπάνω.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με τα δεδομένα του ερωτήματος, το «INVOICE» που εκδίδεται από τον Διεθνή Οργανισμό (Αυστρία), προς τον πελάτη σας, έχει ως σκοπό την έγκριση (υπό μία έννοια) των συγκεκριμένων εξόδων που πραγματοποιήθηκαν από τον δεύτερο, στο πλαίσιο της μεταξύ τους συνεργασίας. Στο ερώτημά σας, δεν διευκρινίζετε, στο όνομα τίνος εκ των συμβαλλομένων έχουν εκδοθεί τα σχετικά παραστατικά των εξόδων. Η απάντησή μας στηρίζεται στην υπόθεση ότι τα παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του ξένου οίκου. Από τα δεδομένα του ερωτήματος προκύπτει, ότι ο πελάτης σας έχει αποστείλει τα παραστατικά των εξόδων στον Διεθνή Οργανισμό, ο οποίος εν συνεχεία τιμολογεί με το ισόποσο, εκδίδοντας το παραπάνω INVOICE. Ο πελάτης σας καταχωρίζει το INVOICE, ως έξοδο, στα δικά του απλογραφικά βιβλία (παρ. 12, άρθρο 4, Ν 4308/2014), τηρώντας τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 4308/2014, ως προς την διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος.

Ωστόσο, η καταχώριση του INVOICE στα βιβλία του πελάτη σας, δημιουργεί υποχρέωση προς τον ξένο οίκο, γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με τον τίτλο του ληφθέντος INVOICE: «τιμολόγιο αποζημίωσης». Αυτό σημαίνει ότι το INVOICE του ξένου οίκου, όχι μόνο δεν εξοφλεί τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες του πελάτη σας, αλλά σχηματίζει απαίτηση του ξένου οίκου προς αυτόν. Η σωστή κίνηση θα ήταν να γίνει έμβασμα του ποσού των εξόδων από τον ξένο οίκο προς τον πελάτη σας, με βάση τα παραστατικά των εξόδων που απεστάλησαν.

Συνεπώς, υπό το πρίσμα των πραγματικών περιστατικών, στο τιμολόγιο που θα εκδώσει ο πελάτης σας προς τον ξένο οίκο βάσει του ιδιωτικού συμφωνητικού συνεργασίας, θα πρέπει να περιληφθούν και τα σχετικά ποσά των εξόδων που πραγματοποίησε ο πελάτης σας.

Στο απλογραφικό σύστημα η καταχώριση του INVOICE του οίκου του εξωτερικού θα καταχωριστεί ως έξοδο και το τιμολόγιο που εκδόθηκε από τον πελάτη σας, ως ισόποσο έσοδο (άρθρο 8 του Ν 4308/2014, σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 3).

Για ζητήματα ΦΠΑ/ VIES, αρμόδια να σας δώσει διευκρινίσεις είναι η ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ - Δ14 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ, του Υπουργείου Οικονομικών.

Πάντως, ως προς το πληροφοριακό σύστημα VIES, για το INVOICE του Διεθνούς Οργανισμού (που επισυνάπτετε στο ερώτημά σας), θα υποβληθεί ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών της περιόδου που αφορά, ενώ για τα τιμολόγια που εκδίδονται προς τον Διεθνή Οργανισμό, για τις παρεχόμενες υπηρεσίες βάσει συνεργασίας, θα υποβληθεί Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, ομοίως για την περίοδο που αφορά.

#### **Λογιστική αντιμετώπιση διαγραφής υποχρεώσεων Α.Ε., λόγω πλειστηριασμού ακινήτου μετόχου της**

*Αριθμ. πρωτ. 2706/11.12.2018*

##### **Ερώτημα**

Η Τράπεζα ΧΧΧ προέβη σε πλειστηριασμό προσωπικών ακινήτων μετόχου ανώνυμης εταιρείας, τα οποία είχε προσημειώσει ως εξασφάλιση δανείων του νομικού προσώπου.

Σύμφωνα με τον πίνακα κατάταξης της συμβολαιογράφου το εκπλειστηρίασμα μοιράστηκε μεταξύ:

1. της τράπεζας
2. της ΔΟΥ και
3. του ΕΦΚΑ

Μπορείτε παρακαλώ να μου πείτε ποιες λογιστικές εγγραφές πρέπει να γίνουν στα βιβλία της ανώνυμης εταιρείας;

##### **Απάντηση**

Από τα αναφερόμενα στο ερώτημά σας, προκύπτει ότι η προσημείωση υποθήκης σε ακίνητα τρίτου (εν προκειμένω, του μετόχου της ανώνυμης εταιρείας), αφορά την εξασφάλιση δανείου που έλαβε το νομικό πρόσωπο από το συγκεκριμένο τραπεζικό ίδρυμα.

Σε κάθε περίπτωση, εφόσον εκ του προϊόντος του εκπλειστηριάσματος επέρχεται ολοσχερής διαγραφή του δανείου, ή μέρος αυτού, καθώς και λοιπών υποχρεώσεων προς ΔΟΥ, ΕΦΚΑ, το αποτέλεσμα της πράξεως αυτής ωφελεί ευθέως το νομικό πρόσωπο, υπό την έννοια, ότι δεν θα εμφανίζονται εφεξής στα βιβλία του τα ποσά που αντιπροσωπεύουν τις ληξιπρόθεσμες αυτές οφειλές, ενώ δεν καταγράφεται, εξ αυτού του λόγου, οποιαδήποτε μείωση αξίας περιουσιακών του στοιχείων, αφού δεν διενεργούνται καταβολές, κατασχέσεις, ή άλλοι διακανονισμοί.

Συνεπώς, η απάλειψη της δανειακής υποχρέωσης της ανώνυμης εταιρείας, οφείλεται σε κατάσχεση της περιουσίας τρίτου και όχι σε μείωση των ενεργητικών της στοιχείων.

Το ληφθέν δάνειο της ανώνυμης εταιρείας, από τραπεζικό ίδρυμα, με εξασφάλιση την

προσημείωση ακινήτων τρίτου, χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση αυτής (άρθρο 23 Ν 4308/2014), οπότε καταχωρίζεται στα βιβλία, βάσει του αρχικώς οφειλόμενου ποσού του. Μεταγενέστερα της ως άνω αρχικής καταχώρισης, το τραπεζικό δάνειο θα αποτιμάται (επιμέτρηση) στο τρέχον, κάθε φορά, οφειλόμενο υπόλοιπό του.

Ακολουθως, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, «η οντότητα παύει να αναγνωρίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση όταν, και μόνον όταν, η συμβατική δέσμευση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει».

Κατά ρητή διατύπωση στον νόμο (παρ. 9, άρθρο 22, Ν 4308/2014, βλέπε και την Λογιστική Οδηγία ΕΛΤΕ, παρ. 22.9.1), αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα η διαφορά μεταξύ:

α) της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που παύει να υφίσταται και  
β) του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας τυχόν άλλων, εκτός μετρητών, μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων, ή ενδεχομένων, νέων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται.

Τα παραπάνω ισχύουν αναλόγως και για την περίπτωση της απάλειψης λοιπών υποχρεώσεων προς άλλους Φορείς (ΔΟΥ, ΕΦΚΑ κ.λπ.). Ωστόσο, οι υποχρεώσεις αυτές είναι μη χρηματοοικονομικές, αφού δεν προκύπτουν από συμβατική δέσμευση της οντότητας, αλλά αντιθέτως προβλέπονται από διατάξεις νόμων. Πάντως και για τις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις οι διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή τους είτε κατά τον διακανονισμό τους, καταχωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές της περιόδου, κατά την οποία οριστικοποιούνται (άρθρο 22, παρ. 14, Ν 4308/2014).

Κατά συνέπεια, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του ποσού που καταβάλλεται για την εξόφλησή της, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς.

Στην προκειμένη περίπτωση των ως άνω υποχρεώσεων, η διαφορά αυτή ισούται με το συνολικό τρέχον υπόλοιπο του δανείου και των λοιπών υποχρεώσεων που απαλείφονται, λόγω μη καταβολής ανταλλάγματος από την ανώνυμη εταιρεία, αφού η κάλυψή τους συντελείται από το προϊόν του εκπλειστηριάσματος, το οποίο ωστόσο, προέρχεται από κατάσχεση ακινήτων τρίτου (μετόχου).

Με την διαγραφή (χρέωση) των ως άνω υποχρεώσεων πρέπει να πιστωθούν κατά περίπτωση οι ακόλουθοι λογαριασμοί:

Στην περίπτωση που ο μέτοχος διατηρεί δικαίωμα αποζημίωσης από την εταιρεία και η σχετική υποχρέωση θα διακανονιστεί με μετρητά, πρέπει να πιστωθεί ιδιαίτερος λογαριασμός χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προς τον μέτοχο.

Στην περίπτωση που ο μέτοχος, ομοίως, διατηρεί δικαίωμα αποζημίωσης από την εταιρεία και η σχετική υποχρέωση θα διακανονιστεί με συμμετοχικούς τίτλους, πρέπει να πιστωθεί ο λογαριασμός καθαρής θέσης: «Ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου».

Τέλος, στην περίπτωση που ο μέτοχος δεν διατηρεί οποιοδήποτε δικαίωμα αποζημίωσης από την εταιρεία, πρέπει να πιστωθεί ιδιαίτερος υπολογαριασμός του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον», με κατάλληλη ονομασία, δηλωτική του αντικειμένου της συναλλαγής, όπως για παράδειγμα: «Καταπτώσεις εγγυήσεων ιδιοκτητών».

Σκόπιμη θεωρείται, σε κάθε περίπτωση, η αναφορά του συγκεκριμένου γεγονότος στο Προσάρτημα (σημειώσεις), των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

### **Άδειες ΕΟΦ και λογιστική μεταχείρισή τους**

*Αριθ. πρωτ. 2721/20.2.2018*

#### **Ερώτημα**

Για την παραγωγή και διάθεση ιατρικών αερίων θα δαπανηθεί ένα αρκετά μεγάλο ποσό, προκειμένου να λάβουμε τις απαραίτητες άδειες από τον ΕΟΦ. Θα θέλαμε να γνωρίζουμε αν

η δαπάνη αυτή αποτελεί άυλο στοιχείο και θεωρείται πάγιο με τις αντίστοιχες αποσβέσεις ή θεωρείται έξοδο για την επιχείρηση.

#### **Απάντηση**

Η ερώτηση καλύπτει τις περιπτώσεις που η εταιρεία ακολουθεί είτε τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είτε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Νόμος 4308/2014) για σκοπούς σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ο Νόμος 4308/2014 (Άρθρο 18) αναφέρεται στην αποτίμηση ενσωμάτων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Στον ορισμό του Παραρτήματος του Ν 4308/2014, ως προς την έννοια του άυλου παγίου περιουσιακού στοιχείου, η αναφορά γίνεται σε «εξατομικεύσιμο και μη νομισματικό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση», ενώ ορίζεται με σαφήνεια ότι: «ένα άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις παρακάτω περιπτώσεις: (α) είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση και (β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξαρτήτως του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις».

Ο ίδιος ορισμός υπάρχει και στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 «Άυλα στοιχεία».

Επειδή η δαπάνη για την απόκτηση άδειας από τον ΕΟΦ δημιουργεί τις προϋποθέσεις προσθήκης οικονομικού οφέλους για την εταιρεία, καθώς αφορά το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της εταιρείας, συνεπάγεται ότι η συγκεκριμένη δαπάνη αποτελεί άυλο περιουσιακό στοιχείο και υπόκειται σε αποσβέσεις κατά την διάρκεια χρήσης της άδειας. Στην αξία κτήσης μπορούν να ενσωματωθούν οι άμεσες δαπάνες για την απόκτηση της άδειας μέχρι το σημείο εκείνο και εφόσον θεμελιώνεται η άποψη, ότι θα αποφέρουν ισόποσο οικονομικό όφελος στο μέλλον.

#### **Παρακολούθηση αποθεμάτων ανά αποθηκευτικό χώρο**

*Αριθμ. πρωτ. 2755/27.11.2018*

#### **Ερώτημα**

Η επιχείρηση ..... δραστηριοποιείται στο χώρο της παραγωγής και τυποποίησης ελαιολάδων, πυρηνέλαιων και σπορέλαιων. Μέχρι τώρα στο χώρο του εργοστασίου παρακολουθούντο τα αποθέματα των διάφορων λαδιών ανά δεξαμενή και κατηγορία είδους. Με το νέο έτος έχοντας υπόψη ότι θα αλλάξει το λογιστικό πρόγραμμα διατυπώνουμε το ερώτημα αν τα χύμα λάδια μπορούμε να τα παρακολουθούμε λογιστικώς χωρίς να αναφέρουμε την δεξαμενή που θα αποθηκεύονται αλλά φυσικά και συνεχίζουμε να τα χαρακτηρίζουμε με τη κατηγορία του το κάθε είδος όπως και πριν. Διαβάσαμε στα λογιστικά πρότυπα τα αποθέματα πρέπει να παρακολουθούνται ξεχωριστά ανά αποθηκευτικό χώρο. Τι εννοούν αποθηκευτικό χώρο; τον ξεχωριστό χώρο που είναι το κάθε ένα είδος στον ενιαίο αποθηκευτικό χώρο της επιχείρησης (παράδειγμα ανά δεξαμενή) ή τον κάθε αποθηκευτικό χώρο που έχει η επιχείρηση σε άλλα μέρη τα οποία είναι δηλωμένα και στην εφορία

#### **Απάντηση**

Με δεδομένο ότι ο Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), δεν εξειδικεύει, τόσο την έννοια του είδους, όσο και αυτήν του αποθηκευτικού χώρου, θα πρέπει να υιοθετηθεί η γενική παραδοχή που ανέκαθεν ίσχυε, ως προς το περιεχόμενο και την λογιστική αντιμετώπιση των εννοιών αυτών.

Υπό αυτήν την προϋπόθεση, ως είδος, για σκοπούς λογιστικής διαχείρισης, χαρακτηρίζεται ένα αγαθό (πρώτη ύλη, τελικό εμπόρευμα, παραχθέν προϊόν κ.λπ.), όταν βασίμως, αυτό μπορεί να ληφθεί διακεκριμένα από άλλα όμοιά του, ως προς τα παρακάτω κριτήρια, λαμβανόμενα αθροιστικά:

(α) Κριτήριο των τεχνικών και ποιοτικών του χαρακτηριστικών, τα οποία επηρεάζουν την απόδοσή του.



(β) Κριτήριο της τελικής του τιμής ή του κόστους παραγωγής του.

Ακολούθως, σε ότι αφορά τον «διακεκριμένο» αποθηκευτικό χώρο, η γενικώς κρατούσα παραδοχή παραπέμπει στο γεγονός ότι τα αποθέματα αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο, με άλλον ή άλλους αποθηκευτικούς χώρους της οντότητας, είναι δυνατόν να καταχωρίζονται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς χώρους. Για παράδειγμα, οι όροφοι ενός ενιαίου κτιρίου, ή δύο συνεχόμενα κτίρια / οικόπεδα κ.λπ. Συνεπώς, κατά την γνώμη μας, δεν απαιτείται ιδιαίτερη απογραφή, εάν η οντότητα διαθέτει πολλά κτίρια ή δεξαμενές ή κοντέινερς, αλλά σε ενιαίο οικόπεδο, από το οποίο δεν διέρχεται δημόσιος δρόμος, ή δεν μεσολαβεί ξένη ιδιοκτησία. Ασφαλώς, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση, η παραπάνω αντιμετώπιση, δηλαδή η θεώρηση ως ενιαίου αποθηκευτικού χώρου πολλών επιμέρους τμημάτων που βρίσκονται στο ίδιο οικόπεδο ή κτίριο, να μην κλονίζει την πίστη στα τηρούμενα βιβλία / αρχεία της οντότητας, να μην καθιστά ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό και να μην εμποδίζει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Περαιτέρω, εφιστούμε την προσοχή σας, ως προς τις διατάξεις που αναφέρονται στην διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος (ΕΛΠ, άρθρο 5). Οι διατάξεις αυτές ορίζουν ότι «η ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών», ανατίθεται στην διοίκηση της οντότητας. Εξ άλλου, κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται, ως προς την αξιοπιστία τους, ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά (ΠΟΛ.1003/31.12.2014, παρ. 5.1.1).

Ομοίως, θα πρέπει να εφαρμόζονται οι ιδιαίτεροι κανόνες των ΕΛΠ, για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων (όπως ορίστηκε πιο πάνω η έννοια του είδους), είτε αυτά έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Οίκοθεν νοείται, ότι η οντότητα «απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στην διάρκεια του χρόνου, τις για οποιονδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας, ή μέσω τρίτου».

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης (δελτίου αποστολής), πλην των άλλων περιπτώσεων και στις εξής δύο:

α) όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο,

β) όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε παρακείμενα ακίνητα ή σε ακίνητα κείμενα το ένα αντίκρυ του άλλου και είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της οντότητας (ΠΟΛ.1003/31.12.2014).

### Διαγραφή Παγίου

Αριθμ. πρωτ. 2929/11.12.2018

#### Ερώτημα

Ποιο δικαιολογητικό πρέπει να προσκομίσω σε περίπτωση διαγραφής παγίου;

Το πάγιο αυτό (μηχάνημα) δεν βρίσκεται πλέον στις εγκαταστάσεις μου και δεν γνωρίζω που μπορεί να βρίσκεται.

Τι πρέπει να κάνω; Ποιο δικαιολογητικό προσκομίζω;

#### Απάντηση

Η παύση καταχώρισης ενός παγίου ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 18 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ).

Ένα πάγιο στοιχείο παύει να εμφανίζεται στον ισολογισμό, όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται (δηλαδή πωλείται, δωρίζεται ή αυτοπαραδίδεται), ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την χρήση ή την διάθεσή του. Αν το πάγιο που αναφέρετε στο ερώτημά σας εξακολουθεί να βρίσκεται καταχωρισμένο στα λογιστικά αρχεία της οντότητας, με την λογιστική του αξία, ενώ δεν υφίσταται, εν τοις πράγμασι, στις εγκαταστάσεις της, θα πρέπει να συνταχθεί

σχετικό πρωτόκολλο, με την ανάλογη περιγραφή της απώλειάς του (καταστροφή, κλοπή κ.λπ.). Θα προηγηθεί συνεδρίαση του ΔΣ (αν πρόκειται για ΑΕ), όπου στο σχετικό Πρακτικό θα ορίζεται Επιτροπή, η οποία θα συγκροτηθεί και θα πιστοποιήσει την απώλεια του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Ανάλογα πρακτικά θα συνταχθούν, αν πρόκειται για ΕΠΕ ή ΙΚΕ (Βιβλίο Πρακτικών Διαχείρισης ή Ενιαίο Βιβλίο Πρακτικών Αποφάσεων Εταίρων και Αποφάσεων της Διαχείρισης, αντιστοίχως).

Ακολούθως, το αποτέλεσμα (ζημιά) που θα προκύψει από την παύση καταχώρισης του παγίου στοιχείου, θα προσδιορισθεί ως η διαφορά μεταξύ της μηδενικής εισροής, λόγω της απώλειας και της λογιστικής αξίας του (αρνητική διαφορά).

Η παραπάνω ζημιά από την παύση καταχώρισης του παγίου στοιχείου, θα περιληφθεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων, κατά τον χρόνο που το στοιχείο αυτό θα παύσει να εμφανίζεται στα βιβλία της οντότητας.

### **Εκθλιπτικό δικαίωμα**

*Αριθμ. πρωτ. 28/29.1.2019*

#### **Ερώτημα**

Στην περίπτωση που το εκθλιπτικό δικαίωμα του ελαιотριβείου καταβάλλεται σε είδος (ποσοστό επί του παραχθέντος ελαιόλαδου) από τους αγρότες-παραγωγούς του ειδικού ή του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. για την παροχή υπηρεσιών προς αυτούς θεωρείται ότι συνίσταται ανταλλαγή υπηρεσιών με αγαθά και εφαρμόζεται ο συντελεστής που ισχύει επί των υπηρεσιών για τη γεωργική παραγωγή 13% από 1.7.2017 (ν. 4472/2017 - Α' 74, σχετ. αριθ. Π.Ο.Λ.1119/2017 - ΑΔΑ: Ψ26546ΜΠ3Ζ-Α5Κ Εγκύκλιος του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Ερώτημα: Το εκθλιπτικό παραπάνω δικαίωμα για τον αγρότη του ειδικού καθεστώτος είναι έξοδο, είναι ταυτόχρονα και έσοδο;

#### **Απάντηση**

Ο εκμεταλλευτής ελαιотριβείου εισπράττει, από τους αγρότες-παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ (στην προκειμένη περίπτωση του ερωτήματος, από αγρότη του ειδικού καθεστώτος), την αμοιβή του σε είδος (ποσοστό επί του παραχθέντος ελαιόλαδου) για την παροχή υπηρεσιών προς αυτούς, συνεπώς, θεωρείται ότι προβαίνει σε ανταλλαγή υπηρεσιών με αγαθά.

Συγκεκριμένα προσφέρει υπηρεσίες στον αγρότη του ειδικού καθεστώτος (έκθλιψη), για την αμοιβή των οποίων υποχρεούται στην έκδοση τιμολογίου, ενώ ταυτοχρόνως θεωρείται και αγοραστής, για την λαμβανόμενη, ως αμοιβή από αυτόν, ποσότητα αγροτικού προϊόντος.

Υπενθυμίζεται ότι, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δηλαδή δεν υποχρεούνται σε τήρηση λογιστικών βιβλίων και έκδοση παραστατικών πωλήσεων (τιμολόγια, στοιχεία λιανικών συναλλαγών). Κατά συνέπεια, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, όταν συναλλάσσονται με οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις των ΕΛΠ, όπως είναι οι εκμεταλλευτές ελαιотριβείων, τόσο για τις πωλήσεις όσο και για τις αγορές αγαθών ή τις λήψεις των υπηρεσιών τους, τα παραστατικά πωλήσεων εκδίδονται από τον αντισυμβαλλόμενο (ελαιотριβείο).

Συνεπώς, η αμοιβή σε είδος του ελαιотριβείου είναι ταυτοχρόνως έσοδο και έξοδο. Άρα, σύμφωνα με τα παραπάνω, ο εκμεταλλευτής ελαιотριβείου για τις υπηρεσίες που παρέχει και αμείβεται σε είδος (ποσοστό επί του παραχθέντος ελαιόλαδου) υποχρεούται σε έκδοση τιμολογίου προς τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ (μη υπόχρεοι σε έκδοση παραστατικού πώλησης). Ακολούθως, για την ποσότητα αγροτικού προϊόντος που λαμβάνει για την αμοιβή του, εκδίδει παραστατικό πώλησης (π.χ. τίτλο κτήσης, τιμολόγιο αγοράς) της παραγράφου 10, του άρθρου 8 των ΕΛΠ, το οποίο μπορεί να συνενώνεται με το παραστατικό πώλησης που αφορά την ως άνω

παροχή υπηρεσίας, με την προϋπόθεση ότι στο συνενωμένο παραστατικό θα είναι διαθέσιμες όλες οι ενδείξεις και πληροφορίες που αφορούν τις προαναφερόμενες συναλλαγές, διακριτά (δείτε: Υπ. Οικ.: Δ15 1039443 ΕΞ 2015/23.3.2015, καθώς και την ΠΟΛ.1003/2014, παρ. 8.10.1).

Το παραστατικό αυτό για τον αγρότη του ειδικού καθεστώτος, αποτελεί ταυτόχρονα παραστατικό εξόδου και εσόδου.

### **Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικού Ν.2065/92**

*Αριθμ. πρωτ. 163/19.2.2019*

#### **Ερώτημα**

Ανώνυμη Εταιρεία την 31/12/2014 εμφάνιζε στον Ισολογισμό της Αποθεματικό του Ν. 2065/1992 (διαφορά αναπροσαρμογής πάγιων περιουσιακών στοιχείων) ύψους 35.288 €.

Με απόφαση Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων την 28/12/2018 αποφασίστηκε η κεφαλαιοποίηση μέρους του ανωτέρω αποθεματικού με τροποποίηση του καταστατικού της.

Παρακαλούμε να μας γνωρίσετε εάν από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί το ανωτέρω αποθεματικό.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Ν 4308/2014, για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, παύουν εφεξής να ισχύουν:

α) .....

β) Τα άρθρα 20 έως 27 του Ν 2065/1992 (περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων).

Ακολουθώς, βάσει του άρθρου 23 του Ν 2065/1992, το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας λόγω της αναπροσαρμογής, που απομένει μετά την αφαίρεση τυχόν υφιστάμενων, κατά την ημερομηνία εκείνη, λογιστικών ζημιών, κεφαλαιοποιείται, όσον αφορά την περίπτωση της ανώνυμης εταιρείας, με αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από τον χρόνο της αναπροσαρμογής. Πέραν του συμψηφισμού τυχόν ζημιών και της κεφαλαιοποίησης του υπολοίπου, δεν προβλέπεται οποιοσδήποτε άλλος λογιστικός χειρισμός της διαφοράς από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων του Ν 2065/1992. Η τελευταία αναπροσαρμογή έλαβε χώρα την 31/12/2012, συνεπώς, η όποια κεφαλαιοποίηση, έπρεπε να είχε ολοκληρωθεί μέχρι την 31/12/2014.

Κατά ρητή διατύπωση στον νόμο (παρ. 3, άρθρο 23, Ν 2065/1992), σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν προβεί μέσα στον χρόνο αυτόν, σε αύξηση του κεφαλαίου, υπό τις συγκεκριμένες προϋποθέσεις, επιβάλλονται σε βάρος των υπευθύνων οι κυρώσεις, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 56 του ΚΝ 2190/1920.

Από τις διατάξεις του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), δεν προκύπτει κάποια συγκεκριμένη αντιμετώπιση της διαφοράς από αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων του Ν 2065/1992. Δεδομένου ότι ο Ν 2065/1992, πέραν των κυρώσεων του άρθρου 56 του ΚΝ 2190/1920, δεν ορίζει την περαιτέρω τύχη της διαφοράς αναπροσαρμογής, στην περίπτωση μη εμπρόθεσμης κεφαλαιοποίησης, ενώ ο μοναδικός επιτρεπόμενος λογιστικός χειρισμός της, είναι η κεφαλαιοποίησή της, έχουμε την γνώμη ότι έστω και εκπρόθεσμα αυτή μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί, τηρουμένων των διατάξεων του άρθρου 56 του ΚΝ 2190/1920. Παρά ταύτα, αρμόδιο να παράσχει αυθεντική ερμηνεία του άρθρου 23 του Ν 2065/1992, είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

Τέλος, σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 23 του Ν 2065/1992, σχετικά με την εμφάνιση της υπεραξίας και της επακόλουθης κεφαλαιοποίησής της, δεν έχουν εφαρμογή για τις εταιρείες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (η διάταξη αυτή προστέθηκε με το άρθρο 20, παρ. 4 του Ν 3756/2009 και ισχύει για αναπροσαρμογές της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιούνται από 31/12/2008).

**Υπολογισμός ΕΜΕ για ωρομίσθιους καθηγητές Φροντιστηρίων**

Αριθμ. πρωτ. 186/26.2.2019

**Ερώτημα**

Στις 8/1/2019 υπάρχει μια γνωμοδότηση σας σχετικά με τον ορθό τρόπο υπολογισμού των ΕΜΕ.

Επειδή στα παραδείγματα που δίνεται δεν περικλείεται η περίπτωση ωρομισθίων (π.χ. καθηγητές σε φροντιστήρια) που εργάζονται κάποιες ημέρες την εβδομάδα και με διαφορετικές ώρες εργασίας ανά ημέρα θα θέλαμε να σας ρωτήσουμε σε αυτήν την περίπτωση ποιος είναι ορθός τρόπος υπολογισμού των ΕΜΕ.

Είναι σωστό να αθροίσουμε το σύνολο ωρών εργασίας της περιόδου της σύμβασης του εργαζόμενου και στην συνέχεια να το διαιρέσουμε με το 1092;

Το 1092 προκύπτει από το γινόμενο των 52 εβδομάδων επί τις 21 ώρες ανά εβδομάδα που αντιστοιχούν σε πλήρη απασχόληση για τους καθηγητές σε φροντιστήρια.

Επίσης στην περίπτωση εργαζόμενου με σύμβαση ορισμένου χρόνου που η διάρκειά της δεν είναι ακέραιος αριθμός μηνών, ποια είναι η σωστή διαδικασία υπολογισμού των ΕΜΕ:

π.χ. Εργαζόμενος με σύμβαση 4 μηνών και 20 ημερών και απασχόληση 4 ημερών την εβδομάδα και 3ώρη απασχόληση ανά ημέρα εργασίας ποιο είναι το κλάσμα της ΕΜΕ που συνεισφέρει στην επιχείρηση;

**Απάντηση**

Η διάταξη του άρθρου 2 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) που αφορά το τρίτο κριτήριο κατάταξης των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, διατυπώνεται ως: «ο μέσος όρος απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου». Ως περίοδος, νοείται το δωδεκάμηνο διάστημα (λογιστική χρήση), είτε: 1/1 – 31/12, είτε: 1/7 – 30/6 του επόμενου έτους.

Εν συνεχεία, η Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ, για την εφαρμογή του Ν 4308/2014, ερμήνευσε την εν λόγω διάταξη ως τον μέσο όρο του προσωπικού μίας οντότητας, ο οποίος υπολογίζεται «στη βάση πλήρους απασχόλησης, σε ημερησία και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης».

Υπό την έννοια αυτή, αν έχουμε συμβάσεις ορισμένου χρόνου, όπως κατά κανόνα συμβαίνει με τα φροντιστήρια και λοιπά ιδιωτικά εκπαιδευτήρια, θα λαμβάνεται υπόψη, σχετικώς με τον προσδιορισμό της ισοδύναμης μονάδας ετήσιας απασχόλησης, το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα της σύμβασης και ακολούθως, θα εξετάζεται αν η απασχόληση είναι πλήρης, τόσο σε εβδομαδιαία, όσο και ημερησία βάση (η σύμβαση δηλαδή δεν αφορά σε μερική, ή σε εκ περιτροπής, απασχόληση).

Επισημαίνεται, ότι η πλήρης απασχόληση των καθηγητών φροντιστηρίων, θα ακολουθεί το πλαίσιο που ισχύει για την ασφάλισή τους, σύμφωνα με τους νόμους 4415/2016 (άρθρο 30) και 4472/2017 (άρθρο 56), αλλά και τις οδηγίες του Υπουργείου Εργασίας [«Εγγραφο Φ.10141/οικ.33777/878/2018/27-6-2018 Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης: «Ασφάλιση καθηγητών εργαζομένων σε Φροντιστήρια και Κέντρα ξένων γλωσσών»]. Με βάση τις οδηγίες αυτές, το Υπουργείο Εργασίας δέχεται την ιδιομορφία της απασχόλησης των καθηγητών φροντιστηρίων, καθώς και των κέντρων ξένων γλωσσών, προσδιορίζοντας ως πλήρες εβδομαδιαίο ωράριο, αυτό των 21 ωρών (που αντιστοιχεί σε 25 ημέρες ασφάλισης / μήνα), «ενώ στις περιπτώσεις των καθηγητών με μειωμένο ωράριο διδακτικής απασχόλησης την εβδομάδα, δηλαδή κάτω των 21 ωρών, για τον υπολογισμό των ημερών ασφάλισης αυτών ανά μήνα θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ».

Συνεπώς, με μέτρο τις 21 ώρες εβδομαδιαίας εργασίας του καθηγητή και τις 4,2 ώρες ημερησίως (21 / 5 = 4,2), οι οποίες αντιστοιχούν σε πλήρη απασχόληση, θα εξετάζεται η διάρκεια της σύμβασής του, κατά το διδακτικό έτος, οπότε θα προκύπτει η συμμετοχή του στον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων ετήσιας απασχόλησης. Αναλόγως, θα υπολογίζεται και η περίπτωση

κατά την οποία ο καθηγητής απασχολείται λιγότερες από 21 ώρες (μειωμένη απασχόληση) την εβδομάδα, ή λιγότερες ημέρες, με ανάλογη κατανομή των ωρών. Αν δεν έχουμε ακέραιο μήνα θα λαμβάνουμε κλασματικό αριθμό. Για παράδειγμα, τέσσερις (4) μήνες και είκοσι (20) ημέρες, είναι 4,666 μήνες (ή 4 και 2/3 του μήνα). Αν έχουμε διαφορετικό αριθμό ωρών ανά ημέρα, θα πρέπει να λαμβάνεται μέσος όρος, ο οποίος δεν πρέπει να υπερβαίνει τον αριθμό 4,2 που θεωρείται πλήρες ημερήσιο ωράριο. Οίκοθεν νοείται ότι ο εκπαιδευτικός που έχει σύμβαση αορίστου χρόνου και εργασία 21 ωρών εβδομαδιαίως, λαμβάνεται ως μία ισοδύναμη μονάδα ετήσιας απασχόλησης.

Η διατύπωση αναφορικά με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού μπορεί είναι η εξής:  
 $[\text{Ωρες ημερήσιας εργασίας} / 4,2] \times [\text{Αριθμός ημερών} / 5] \times [\text{Αριθμός μηνών σύμβασης} / 12]$

Παράδειγμα:

Φροντιστήριο απασχολεί τέσσερις (4) εκπαιδευτικούς, με τις παρακάτω συμβάσεις:

1. Σύμβαση αορίστου χρόνου και 21 ώρες εβδομαδιαίως (μέσος όρος 4,2 ώρες)
2. Σύμβαση ορισμένου χρόνου τεσσάρων (4) μηνών με εργασία 15 ώρες εβδομαδιαίως (3 ώρες ημερησίως)
3. Σύμβαση ορισμένου χρόνου τεσσάρων (4) μηνών και είκοσι (20) ημερών και απασχόληση τεσσάρων (4) ημερών την εβδομάδα και 3ώρη απασχόληση ανά ημέρα εργασίας.
4. Σύμβαση ορισμένου χρόνου οκτώ (8) μηνών και απασχόληση τριών (3) ημερών την εβδομάδα, ως εξής: Δευτέρα 5 ώρες, Τετάρτη 3 ώρες και Πέμπτη 4 ώρες ( $12 / 3 = 4$ ).

Λύση:

$$(A) 1 \times [4,2 / 4,2] \times [5 / 5] \times [12 / 12] = 1$$

$$(B) 1 \times [3 / 4,2] \times [5 / 5] \times [4 / 12] = 0,24$$

$$(Γ) 1 \times [3 / 4,2] \times [4 / 5] \times [4,666 / 12] = 0,22$$

$$(Δ) 1 \times [4 / 4,2] \times [3 / 5] \times [8 / 12] = 0,38$$

Έστω ότι το φροντιστήριο απασχολεί επί πλέον έναν μισθωτό λογιστή, με σύμβαση αορίστου χρόνου, πλήρους απασχόλησης και δύο άτομα για την γραμματειακή υποστήριξη, με σύμβαση μερικής απασχόλησης (έξι ώρες ημερησίως), αορίστου χρόνου, για κάθε ένα. Επιπλέον, λαμβάνεται ως μία ισοδύναμη μονάδα ετήσιας απασχόλησης και ο ιδιοκτήτης του φροντιστηρίου.

Για τα άτομα με σύμβαση μερικής απασχόλησης, αορίστου χρόνου είναι:

$$1 \times [6 / 8] \times [12 / 12] = 0,75 \text{ (για κάθε ένα)}$$

Οι ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης υπολογίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Οι ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης υπολογίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	Εργαζόμενοι	Μήνες απασχόλησης	Τύπος	Μέσος όρος εργαζομένων
Με πλήρη απασχόληση	2	12	2 X [12/12]	2
Μερική απασχόληση έξι ωρών ημερησίως όλες τις εργάσιμες ημέρες του χρόνου	2	12	[2X [12/12] X[6/8]	1,5
Σύμβαση αορίστου χρόνου και 21 ώρες εβδομαδιαίως (A)	1	12	[4,2 / 4,2] X [5 / 5] X [12 / 12]	1
Σύμβαση ορισμένου χρόνου τεσσάρων (4) μηνών με εργασία 15 ώρες εβδομαδιαίως (3 ώρες ημερησίως) (B)	1	4	[3 / 4,2] X [5 / 5] X [4 / 12]	0,238

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

Σύμβαση ορισμένου χρόνου τεσσάρων (4) μηνών και είκοσι (20) ημερών και απασχόληση τεσσάρων (4) ημερών την εβδομάδα και 3ώρη απασχόληση ανά ημέρα εργασίας. (Γ)	1	4,666	[3 / 4,2] X [4 / 5] X [4,666 / 12]	0,222
Σύμβαση ορισμένου χρόνου οκτώ (8) μηνών και απασχόληση τριών (3) ημερών την εβδομάδα, ως εξής: Δευτέρα 5 ώρες, Τετάρτη 3 ώρες και Πέμπτη 4 ώρες (12 / 3 = 4). (Δ)	1	8	[4 / 4,2] X [3 / 5] X [8 / 12]	0,381
Σύνολο εργαζομένων	8			5,341
Σύνολο εργαζομένων (Στρογγυλοποίηση)				5

**Ένταξη κοινοπραξίας σε κατηγορία μεγέθους οντοτήτων κατά τον ν 4308/2014 και τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων**

*Αριθμ. πρωτ. 304/5.3.2019*

**Ερώτημα**

Πρόκειται να ιδρυθεί μια κοινοπραξία με κοινοπρακτούντα μέλη μια Ανώνυμη Εταιρεία, μια Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης και μια Ετερόρρυθμη εταιρεία. Στην ετερόρρυθμη εταιρεία όλα τα μέλη είναι φυσικά πρόσωπα και τα ομόρρυθμα μέλη έχουν ποσοστό συμμετοχής 99%. Ερωτάται εάν η κοινοπραξία θα πρέπει να τηρήσει απλογραφικά βιβλία καθώς εμπίπτει στην περίπτωση του άρθρου 1, παράγραφος 2γ και όχι 2β καθώς δεν έχουν όλοι (οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι περιορισμένη ευθύνη, άρα το αποκλειστικό κριτήριο ένταξης είναι ο κύκλος εργασιών), ή διπλογραφικά;

**Απάντηση**

Οι κοινοπραξίες για σκοπούς λογιστικής παρακολούθησης εντάσσονται στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν 4308/2014. Επίσης, στην παράγραφο 1.2.2 την Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του Ν 4308/2014, αναφέρεται ότι στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2, ως άνω, εντάσσονται μεταξύ άλλων και οι κοινοπραξίες. Μία κοινοπραξία δεν δύναται να ενταχθεί στις οντότητες της παραγράφου 2β του άρθρου 1 του νόμου 4308/2014, καθώς η παράγραφος αυτή αφορά μόνο «νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής».

Συνεπώς, μπορούν να συντάξουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων και να τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, αν ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό των € 1.500.000.

Ακολούθως, η ένταξη της κοινοπραξίας σε κατηγορίες μεγέθους, γίνεται βάσει των κριτηρίων του νόμου που ισχύουν για όλες τις οντότητες. Συνεπώς, μια κοινοπραξία της οποίας ο κύκλος εργασιών, για δύο συνεχή έτη, υπερβεί το ποσό των € 1.500.000, εντάσσεται στην προβλεπόμενη κατηγορία, τηρεί διπλογραφικό σύστημα και συντάσσει ισολογισμό.



**Προσδιορισμός μεγέθους οντότητας και διερεύνηση ύπαρξης υποχρέωσης ελέγχου από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές**

Αριθμ. πρωτ. 336/26.2.2019

**Ερώτημα**

Πρόκειται για ΙΚΕ που συστάθηκε τον Αύγουστο του 2016 και ανάρτησε για τη χρήση του 2016 στο ΓΕΜΗ (δημοσιεύτηκαν) ΕΟΚ για το 2016 ως πολύ μικρή οντότητα.

Για τη χρήση του 2017 παρουσιάζει τα εξής στοιχεία:

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 2021313.63

ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ 8351065.78

ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ 97

Η εταιρεία αυτή έχει υποχρέωση μαζί με τις ΕΟΚ να αναρτήσει για δημοσίευση και Έκθεση Ελεγκτών;

Η εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν έχει υποχρέωση, διότι δεν έκλεισε δύο διαχειριστικές χρήσεις ως μικρή οντότητα.

**Απάντηση**

Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις κατηγορίες των παραγράφων 2 έως 6 του άρθρου 2 του Ν 4308/2014 (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη).

Επιπλέον, στην παράγραφο 9 του ως άνω άρθρου, ο νόμος, προβλέπει ως προϋπόθεση για την αλλαγή κατηγορίας μεγέθους την υπέρβαση ή την μη υπέρβαση των ορίων δύο εκ των τριών κριτηρίων (ήτοι: σύνολο ενεργητικού, κύκλος εργασιών, αριθμός απασχολούμενων ατόμων) για δύο διαδοχικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

Λόγω της σύστασης της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας τον Αύγουστο του 2016 για την υποδωδεκάμηνη χρήση ο κύκλος εργασιών για την εφαρμογή του ως άνω άρθρου υπολογίζεται κατ' αναλογία σε ετήσια βάση. Οδηγίες σχετικά με την αναγωγή παρέχονται από την παράγραφο 2.12 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του νόμου 4308/2014 της Ε.Λ.Τ.Ε στην οποία αναφέρονται: «Αν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερόμενες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση.

Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη, αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετρείται το σύνολο του κύκλου εργασιών για την αναγωγή σε ετήσια βάση. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους».

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία του ερωτήματος, κατά τα δύο πρώτα έτη λειτουργίας της (2016 και 2017), θα καταταχθεί στις πολύ μικρές οντότητες και το τρίτο έτος (2018) θα καταταχθεί σε κατηγορία με βάση τα μεγέθη των δύο πρώτων ετών. Υπενθυμίζεται ότι το ΣΛΟΤ έχει απαντήσει σε παρόμοια ερώτηση κατάταξης νεοϊδρυθείσας εταιρείας με κριτήριο το μέγεθος (Α.Π. 822 ΕΞ 17.5.2016 και Α.Π. 1005 ΕΞ 17.7.2018).

Στη χρήση 2018, σε περίπτωση που η Ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία κατατάσσεται στην κατηγορία των μεσαίων οντοτήτων υπόκειται σε υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Ειδικότερα, στον Ν 4336/2015 ΜΕΡΟΣ Β, Άρθρο 2, ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Α.: ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΘΕΜΑΤΩΝ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ, ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ, ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Α.1, εδάφιο 1 προβλέπεται ότι:

«1. Ι) Υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία του ν. 3693/2008 (Α>174), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 της παρούσας

υποπαραγράφου:

α) Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων των περιπτώσεων α) και β) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251), όταν βάσει των κριτηρίων μεγέθους του άρθρου 2 του ίδιου νόμου χαρακτηρίζονται ως μεσαίες και μεγάλες οντότητες.

β) .....

Επιπλέον στο εδάφιο 2 της ίδιας υποπαραγράφου αναφέρεται ότι:

«Μικρές οντότητες κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν. 4308/2014 (Α' 251) μπορούν να προβλέπουν στο καταστατικό τους ή, εάν δεν προβλέπεται σε αυτό, να αποφασίζουν δια της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή της συνέλευσης των εταίρων, την προαιρετική υποβολή των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε έλεγχο, σύμφωνα με τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα».

Συμπερασματικά, η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία του ερωτήματός σας στη χρήση 2017 κατατάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και δεν υπόκειται σε υποχρεωτικό έλεγχο από τακτικούς ελεγκτές.

### **Προσδιορισμός κόστους απόκτησης και εγκατάστασης ιδιοχρησιμοποιούμενων παγίων**

*Αριθμ. πρωτ. 352/26.2.2019*

#### **Ερώτημα**

Πολυεθνική εταιρία που δραστηριοποιείται στον χώρο των κατασκευών θα προβεί σε επένδυση ανέγερσης εργοστασιακής μονάδας στην Βοιωτία. Το κόστος της επένδυσης θα περιλαμβάνει αγορά έκτασης, κτιριακών εγκαταστάσεων και μηχανημάτων για την παραγωγή. Κατά την διάρκεια της επένδυσης και για την ολοκλήρωσή αυτής ομαλά, η εταιρεία θα προβεί στις παρακάτω δαπάνες:

1. Συμβουλευτικές υπηρεσίες συνεργάτη για την ορθή εγκατάσταση και λειτουργία των μηχανών παραγωγής
2. Τεχνικές εργασίες εγκατάστασης της μονάδας
3. Έξοδα διαμονής συνεργατών που θα παραμείνουν στην περιοχή για τον σκοπό του έργου
4. Έξοδα μετακίνησης συνεργατών για τον σκοπό του έργου

Εμπίπτουν οι παραπάνω περιπτώσεις στην κατηγορία των εξόδων πρώτης εγκατάστασης, ώστε να μπορέσει η εταιρία να προβεί σε παγιοποίησης;

#### **Απάντηση**

Η έκταση, οι κτηριακές εγκαταστάσεις και τα μηχανήματα που θα αποκτηθούν θα πρέπει να καταχωριστούν ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, καθώς προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 18.1.12 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του Ν 4308/2014: «Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο».

Στο πλαίσιο της λήψης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα Δ.Π.Χ.Α., που προβλέπεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Ν 4308/2014, σας παραθέτουμε τις παραγράφους 17 και 19 του ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις» όπου αναφέρονται παραδείγματα δαπανών που είναι άμεσα επιρριπτές στο κόστος ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και δαπανών που δεν δύναται να αποτελέσουν τμήμα του κόστους κατασκευής:

«17. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

- (α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε Ερ-

γαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου,

(γ) το αρχικό κόστος παράδοσης και μεταφοράς,

(δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης,

(ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού) και

(στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

19. Παραδείγματα δαπανών που δε θεωρούνται κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:

(α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας,

(β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και προώθησης),

(γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού) και

(δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά έξοδα».

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, οι δαπάνες που μας αναφέρετε στο ερώτημά σας αποτελούν, κατά τη γνώμη μας, μέρος του κόστους των ενσώματων παγίων με τα οποία σχετίζονται, καθώς κρίνονται ως απαραίτητες για να φθάσει το εκάστοτε πάγιο (μηχανήματα και κτηριακές εγκαταστάσεις) στην κατάσταση λειτουργίας, για την οποία προορίζεται.

#### **Οντότητες με διπλογραφικά βιβλία και υποχρέωση εφαρμογής του λογιστικού πλαισίου των ΕΛΠ**

*Αριθμ. πρωτ. 358/26.2.2019*

##### **Ερώτημα**

Οι εταιρείες που έχουν διπλογραφικά βιβλία πρέπει από 01/01/2019 υποχρεωτικά να χρησιμοποιούν τα ΕΛΠ;

##### **Απάντηση**

Τις περιόδους που άρχισαν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, τέθηκαν σε ισχύ οι κανόνες του νέου λογιστικού πλαισίου των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ, Ν 4308/2014), οι οποίοι εφαρμόζονται εφεξής. Εξ άλλου, από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργήθηκε η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του Ν 4093/2012 (ΚΦΑΣ), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει του Κώδικα αυτού, ή του προϊσχύσαντος Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ).

Ακολούθως, βάσει της παραγράφου 10, του άρθρου 3 του λογιστικού πλαισίου των ΕΛΠ, όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα, για την παρακολούθηση και καταχώριση κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής, που πραγματοποιείται κατά την διάρκεια της περιόδου αναφοράς (λογιστικής χρήσης).

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 38, παράγραφος 3, του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, παύουν εφεξής να ισχύουν:

α).....β).....γ).....δ).....ε).....

στ) «Το ΠΔ 1123/1980 (Περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου), με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου».

Σημειώνεται ότι η παράγραφος 9 του άρθρου 3 του Ν 4308/2014, ως άνω, για την οποία επιφυλάσσεται ο νομοθέτης, αναφέρει: «Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου (σ.σ.: δηλαδή των ΕΛΠ), κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο (σ.σ.: εννοεί τον Ν 4308/2014), έχει την δυνατότητα να εφαρμόζει το

σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014».

Συνεπώς, καταργείται μεν, για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 το προεδρικό διάταγμα Π.Δ. 1123/1980 περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ωστόσο η κατάργησή του γίνεται, με τέτοιο τρόπο, ώστε να παρέχεται με ασφάλεια η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να εξακολουθούν να χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ, αντί του σχεδίου λογαριασμών των ΕΛΠ. Η ρύθμιση αυτή έχει μόνιμο χαρακτήρα.

Σε κάθε περίπτωση, ρητά διευκρινίζεται από τις σχετικές διατάξεις, ότι η δυνατότητα αυτή, δηλαδή η συνέχιση της χρήσης του σχεδίου λογαριασμών του ΕΓΛΣ, αφορά αποκλειστικά το σχέδιο των λογαριασμών, ήτοι την ονομασία, το περιεχόμενο, την λειτουργία και την συνδεσμολογία, δεδομένου ότι οι κανόνες αποτίμησης και τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων του ΕΓΛΣ, έχουν οριστικά καταργηθεί, δια της υποχρεωτικής εφαρμογής, εφεξής, των σχετικών ρυθμίσεων του Ν 4308/2014.

### **Αντιμετώπιση χρηματοδοτικών μισθώσεων (leasing) πολύ μικρών οντοτήτων**

*Αριθμ. πρωτ. 368/19.3.2019*

#### **Ερώτημα**

Στο άρθρο 30 «Απλοποιήσεις και απαλλαγές» του Ν 4308/2014, στην παράγραφο 1, αναφέρεται:

ι) Αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία.

Μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις του άρθρου 24 του Ν 4172/2013, με τον Ν 4549/2018, ορίζεται πλέον ότι:

1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περ. β΄,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια του Ν 4308/2014, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν.

Δεδομένου ότι ο Ν 4308/2014 παραπέμπει για τις πολύ μικρές οντότητες σχετικά με τις χρηματοδοτικές μισθώσεις στον Ν 4172/2013, ο οποίος με την σειρά του παραπέμπει πλέον στον Ν 4308/2014, συμπεραίνει κανείς ότι και οι πολύ μικρές οντότητες αντιμετωπίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις όπως και οι λοιπές οντότητες, αφού δεν προβλέπεται κάτι διαφορετικό στη φορολογική νομοθεσία.

Βάσει των ανωτέρω παρακαλούμε όπως διευκρινίσετε ποια είναι τελικά η ορθή αντιμετώπιση των μισθωμάτων από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης πάγιου εξοπλισμού που συνάπτουν πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2 (γ) του άρθρου 1 του Ν 4308/2014 που τηρούν απλογραφικό σύστημα.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 4172/2013), κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού καταχωρίζονται στα τηρούμενα βιβλία της οντότητας και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, ως εξής:

α) από τον κύριο (ιδιοκτήτη) των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της οντότητας σε όλες τις περιπτώσεις, εκτός από την επόμενη περίπτωση (β),

β) από τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου 24, αρχικά αναφερόταν η φράση: «χρηματοοικονομικής μίσθωσης», η οποία αντικαταστάθηκε από την φράση «χρηματοδοτικής μίσθωσης» που συνιστά, κατά την γνώμη μας, την ορθή εκδοχή του

όρου διεθνώς, αλλά και κατά την έννοια του Ν 4308/2014 (δείτε: άρθρο 115 παράγραφος 5α του Ν 4549/2018, την σχετική διάταξη με την οποία έγινε η αντικατάσταση). Τα ανωτέρω εφαρμόζονται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα.

Ακολουθώς, βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν 4308/2014: «για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α». Συνεπώς, σε συνδυασμό με τις λοιπές διατάξεις του νόμου, γίνεται δεκτός ο ορισμός της έννοιας της χρηματοδοτικής μίσθωσης, όπως διατυπώνεται στο Παράρτημα Α. Τα ΕΛΠ, ορίζουν ότι κατά την χρηματοδοτική μίσθωση, ελέγχεται η ουσιαστική μεταφορά όλων των κινδύνων και των ωφελημάτων, τα οποία προκύπτουν από το, αντιστοίχως, αμιγώς ιδιοκτησιακό καθεστώς του περιουσιακού στοιχείου. Υπογραμμίζεται επίσης, ότι ο τίτλος ιδιοκτησίας του παγίου μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι.

Παραδείγματα καταστάσεων και προϋποθέσεων, οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι τα εξής (Παράρτημα Α του νόμου 4308/2014):

α) Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά την λήξη της μισθωτικής περιόδου.

β) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.

γ) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.

δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιαστικά το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι οι εξής:

α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.

β) Κέρδη και ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).

γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μισθώματα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Σχετικώς με το ερώτημά σας, σημειώνεται ότι δεν υφίσταται στον νόμο διάταξη που να ορίζει διαφορετική αντιμετώπιση της χρηματοδοτικής μίσθωσης από οντότητες που εντάσσονται στο απλογραφικό ή στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Εξάλλου, μετά την νομοτεχνική προσαρμογή που συντελέστηκε στον ΚΦΕ (άρθρο 115 παράγραφος 5α του Ν 4549/2018), οι φορολογικές διατάξεις σε κάθε περίπτωση τηρούμενου λογιστικού συστήματος, υιοθετούν το λογιστικό πλαίσιο στο ζήτημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η αντιμετώπιση συνεπώς, είναι κοινή τόσο στο διπλογραφικό όσο και στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Παραθέτουμε παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης της χρηματοδοτικής μίσθωσης, από οντότητα με απλογραφικά βιβλία:

Παράδειγμα:

Έστω σύμβαση μίσθωσης μηχανήματος αξίας 150.000 ευρώ για 10 έτη με ετήσιες καταβολές

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

μισθωμάτων € 22.500. Η απόσβεση του μηχανήματος θα υπολογιστεί με συντελεστή απόσβεσης 10% σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την φορολογική νομοθεσία.

Η σύμβαση πληροί τα κριτήρια της χρηματοδοτικής μίσθωσης και το πάγιο παρακολουθείται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας.

Στα απλογραφικά βιβλία θα γίνουν οι εξής καταχωρίσεις:

Κατά την υπογραφή της σύμβασης σε ειδικό λογαριασμό αγορών παγίων καταχωρίζεται η αξία κτήσης του μηχανήματος. Σημειώνεται ότι εάν δεν ορίζεται αξία κτήσης, θα ληφθεί ως τέτοια η καθαρή παρούσα αξία των μισθωμάτων.

**(Α) Σύναψη σύμβασης:**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΑΓΙΑ
1/1/2019	Σύμβαση	Χρηματοδοτική Μίσθωση	150.000,00

Στη συνέχεια κάθε ετήσιο μίσθωμα, θα πρέπει να διαχωρίζεται σε τόκο και σε χρεολύσιο, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΙΣΘΩΜΑ	ΤΟΚΟΣ	ΧΡΕΟΛΥΣΙΟ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
1/1/2019				150.000,00
31/12/2019	22.500,00	12.216,25	10.283,75	139.716,25
31/12/2020	22.500,00	11.378,72	11.121,28	128.594,97
31/12/2021	22.500,00	10.472,99	12.027,01	116.567,96
31/12/2022	22.500,00	9.493,49	13.006,51	103.561,45
31/12/2023	22.500,00	8.434,22	14.065,78	89.495,66
31/12/2024	22.500,00	7.288,67	15.211,33	74.284,34
31/12/2025	22.500,00	6.049,84	16.450,16	57.834,18
31/12/2026	22.500,00	4.710,11	17.789,89	40.044,29
31/12/2027	22.500,00	3.261,27	19.238,73	20.805,56
31/12/2028	22.500,00	1.694,44	20.805,56	0,00
	225.000,00	75.000,00	150.000,00	

Ο τόκος καταχωρίζεται σε λογαριασμό χρηματοοικονομικού εξόδου, το δε χρεολύσιο μειώνει εξωλογιστικά το ποσό της υποχρέωσης.



**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

**(Β) Πρώτο μίσθωμα**

ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑ-ΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	ΧΡΕΟΛΥΣΙΟ (ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΜΕ ΦΠΑ 24%)	ΦΠΑ 24%
31/12/2019	Τιμολόγιο	Δόση Χρηματοδοτικής Μίσθωσης (22.500)	12.216,25	10.283,75	5.400,00*

\*Ο ΦΠΑ υπολογίζεται επί της τοκοχρεολυτικής δόσης: 22.500,00 X 24% = 5.400,00 ευρώ. Τέλος, στη λήξη κάθε χρήσης θα πρέπει να πραγματοποιείται και η εγγραφή της απόσβεσης σε σχετικό λογαριασμό εξόδου ως εξής:

**(Γ) Τέλος χρήσης 2019**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ
31/12/2019	Αρχείο παγίων	Αποσβέσεις χρήσης	13.750,00*

\*150.000,00 χ 10% χ 11 / 12 = 13.750,00 ευρώ.

Στο πρώτο έτος χρήσης του παγίου, η απόσβεση υπολογίζεται για ένδεκα (11) μήνες, καθώς οι φορολογικές αποσβέσεις υπολογίζονται από τον επόμενο μήνα, από εκείνον, εντός του οποίου άρχισε η χρήση του παγίου.

**Αρχή Δεδουλευμένου**

*Αριθμ. πρωτ. 401/19.3.2019*

**Ερώτημα**

Σε συνέχεια ερωτήματος μου για την αρχή του δεδουλευμένου σε συνεχιζόμενη παροχή (απλογραφικά βιβλία) και ως προς τις πολύ μικρές οντότητες της παραγρ.2. (γ) του άρθρου 1 του νόμου 4308/2014, ερωτάται αν μπορώ βάσει της παραγράφου 25.4.7 περίπτωση (β) να μην μεταφέρω λογιστικώς δεδουλευμένο έσοδο το 2018 αλλά να το περάσω όλο το ποσό στο 2019;

Υπενθυμίζω το παράδειγμα που είχα θέσει και πήρα απάντηση με Α.Π.: 3118/2019.

Μηχανικός είχε μία επίβλεψη με διάρκεια (20/06/2018-20/06/2019). Αποκτάται το δικαίωμα είσπραξης στο τέλος της επίβλεψης και εκδίδεται το τιμολόγιο, έστω την 10/07/2019 αξίας 20.000,00 ευρώ.

Μπορώ τα 20.000,00ευρώ να τα καταχωρίσω βάσει της παρ. 25.4.7 (β) στο 2019;

Να μην επιμερίσω δηλαδή τα 20.000,00 στο 2018 και στο 2019.

**Απάντηση**

Ως γνωστόν, η «αρχή του δεδουλευμένου» συνιστά διαχρονική βασική λογιστική αρχή, σύμφωνα με την οποία οι επιπτώσεις των συναλλαγών μίας οικονομικής μονάδας, καταχωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της «όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά» [Παράρτημα Α, Ορισμοί του Ν 4308/2014].

Από την άλλη πλευρά, η Φορολογική Νομοθεσία είχε ανέκαθεν υιοθετήσει την παραπάνω

λογιστική αρχή, ορίζοντας ως χρόνο κτήσης του εισοδήματος, την συγκεκριμένη χρονική στιγμή, κατά την οποία ο δικαιούχος αποκτά το δικαίωμα της εισπραξής του και όχι κατά τον (ενδεχομένως μεταγενέστερο) χρόνο, όπου αυτό εισπράττεται [βλέπε: ΝΔ 3323/1955 και μετέπειτα Ν 2238/1994: διάσπαρτες διατάξεις, κατά περίπτωση, αναλόγως με την πηγή του εισοδήματος].

Με ελάχιστες εξαιρέσεις, κατά παρέκκλιση των γενικών διατάξεων για λόγους διευκόλυνσης των φορολογουμένων [πχ ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, ή τυχόν ανείσπρακτα μισθώματα, υπό ορισμένες προϋποθέσεις], το ισχύον φορολογικό πλαίσιο (Ν 4172/2013, ΚΦΕ), στο άρθρο 8, παράγραφο 4, ορίζει:

«Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του».

Επομένως, αποσυσχετίζεται το δικαίωμα εισπραξής από τον χρόνο εισπραξής του εισοδήματος. Σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου τα λογιστικά γεγονότα καταχωρίζονται στα βιβλία όταν συμβαίνουν και όχι όταν διακανονίζονται.

Έτσι, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 25, του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ, αρχή δουλευμένου): «Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα».

Ακολούθως, στην παράγραφο 4 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου (μέθοδος ποσοστού ολοκλήρωσης), αναφέρονται τα εξής :

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

Η Λογιστική Οδηγία ΕΛΤΕ, για την εφαρμογή του Ν 4308/2014 [παρ. 25.4.6 (α)], ερμηνεύοντας την παραπάνω διάταξη, επισημαίνει τα παρακάτω:

«...η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί να χρησιμοποιείται όταν εκτιμάται τεκμηριωμένα ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έναντι της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης. Θεωρείται, ενδεικτικά, ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν τα έργα που αναλαμβάνει η οντότητα είναι σχετικά μεγάλου αριθμού, μικρής διάρκειας (π.χ. λίγων μηνών), μικρής σχετικά αξίας το κάθε ένα, και εξελίσσονται ομαλά στην παρέλευση του χρόνου και χωρίς σημαντικές εποχικές διακυμάνσεις στην πρόοδο ολοκλήρωσης ή στον αριθμό των αναλαμβανόμενων έργων».

«Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί επίσης να χρησιμοποιείται:

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

β) από τις πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου» [25.4.7].

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 11 του Ν 4308/2014 (χρόνος έκδοσης τιμολογίου):

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή, ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) .....

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

Περαιτέρω, η ερμηνεία που δόθηκε με την ΠΟΛ.1003/2014, σε ότι αφορά το ως άνω άρθρο 11

[Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)] των ΕΛΠ, είναι η παρακάτω:

«...Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα). Είναι σαφές από τον νόμο, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, ότι το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε».

Από τα παραπάνω αναφερθέντα προκύπτει ότι, ο νομοθέτης των ΕΛΠ, σε καμία περίπτωση, δεν παραβλέπει την αρχή του δουλευμένου, σχετικώς με την εφαρμογή της μεθόδου της ολοκληρωμένης σύμβασης. Κατά την ερμηνεία των διατάξεων, προτείνεται εναλλακτική λύση, με σκοπό την παράκαμψη τυχόν δυσκολιών λογιστικής αποτύπωσης των συμβάσεων, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, με την ιδιαίτερη επισήμανση να μην υφίσταται κίνδυνος σημαντικών επιπτώσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυτός είναι ο λόγος που εξειδικεύεται το θέμα και περιορίζεται σε περιπτώσεις, κατά τις οποίες η οντότητα αναλαμβάνει έργα σχετικά μεγάλου αριθμού, αλλά μικρής διάρκειας, μικρής σχετικά αξίας το κάθε ένα, με ομαλή εξέλιξη στην παρέλευση του χρόνου, χωρίς σημαντικές χρονικές διακυμάνσεις στην πρόοδο ολοκλήρωσής τους.

Συνεπώς, η φράση που περιλαμβάνεται στον νόμο: «εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» κατά την άποψή μας είναι σαφής και αφορά την λογιστική αντιμετώπιση του θέματος, υπό την προϋπόθεση ότι δεν επηρεάζονται σημαντικά μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πάντως, στην προκειμένη περίπτωση του ερωτήματος, η υποχρέωση καταχώρισης ενός εσόδου, είναι θέμα πραγματικό και όχι αποτέλεσμα ενός αυθαίρετου χαρακτηρισμού από την ίδια την οντότητα, ότι δηλαδή το δικαίωμα εισπραξης αποκτάται κατά την έκδοση του τιμολογίου, στο τέλος της επίβλεψης του έργου, όταν είναι φανερό ότι καθόλο το χρονικό διάστημα που αναφέρεται στο ερώτημα εκτελούνται εργασίες επίβλεψης. Συνεπώς, το έσοδο καθίσταται δουλευμένο σταδιακά, κατά τον χρόνο διάρκειας της σύμβασης και όχι στη λήξη αυτής. Άρα, ένα σημαντικό μέρος των εσόδων πραγματοποιήθηκε κατά το 2018 (20/6/-31/12/2018) και αυτό ακριβώς το γεγονός, κατά την γνώμη μας, έχει ιδιαίτερη επίπτωση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Συμπερασματικά λοιπόν, εφόσον επιλέξετε την εναλλακτική πρόταση του νόμου, ή την περίπτωση της παραγράφου 25.4.7 (β), σχετικώς με την εφαρμογή της μεθόδου ολοκλήρωσης, θα πρέπει η διοίκηση της οντότητας να είναι σε θέση να τεκμηριώσει την επιλογή της αυτή, υπό την έννοια ότι δεν θα επέρχονται σημαντικές επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενώ ταυτοχρόνως η οντότητα θα εμπίπτει στις ενδεικτικές περιπτώσεις που αναφέρονται στην Λογιστική Οδηγία [παρ. 25.4.6 (α)].

Για την φορολογική διάσταση του θέματος αρμόδια είναι η διεύθυνση Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών.

**Ερώτημα για υποχρέωση έκδοσης Παραστατικών Παρεχόμενων Υπηρεσιών (τίτλος κτήσης, απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης)**

Αριθμ. πρωτ. 433/26.2.2019

#### **Ερώτημα**

Διαβίβαση στην ΕΛΤΕ του από 7-02-2019 εγγράφου από το Κέντρο Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Οικονομικού Δικαίου (ΚΔΕΟΔ) προς Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με το κάτωθι

περιεχόμενο:

Σύμφωνα με το Εγχειρίδιο Διαχείρισης Προγραμμάτων Διδυμοποίησης (Twinning Manual, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα της ΕΕ για τη διεύρυνση [https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/tenders/twinning\\_en](https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/tenders/twinning_en)), τα ευρωπαϊκά προγράμματα διδυμοποίησης (twinning contracts) χρηματοδοτούνται στο πλαίσιο προγραμμάτων εξωτερικής βοήθειας της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η διαχείρισή τους μπορεί να γίνει με έναν από τους δυο τρόπους που προβλέπονται στον Δημοσιονομικό Κανονισμό της ΕΕ: είτε με άμεση διαχείριση από την ίδια την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, είτε με έμμεση διαχείριση, η οποία ανατίθεται στην χώρα λήψης της τεχνογνωσίας (beneficiary country). Στην περίπτωση της άμεσης διαχείρισης, οι συμβάσεις διδυμοποίησης συνάπτονται απευθείας με την Επιτροπή, η οποία λειτουργεί ως Αναθέτουσα Αρχή (Ενότητα 1.2 του Εγχειριδίου).

Σκοπός των προγραμμάτων διδυμοποίησης είναι η συνεργασία μεταξύ των δημοσίων διοικήσεων δύο κρατών και η μεταφορά τεχνογνωσίας από τη δημόσια διοίκηση ενός κράτους μέλους της ΕΕ προς τη δημόσια διοίκηση τρίτου κράτους, σε συγκεκριμένο κάθε φορά τομέα. Η χρηματοδότηση παρέχεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή προς το Κράτος Μέλος το οποίο επιλέγεται μέσω ανοιχτής διαδικασίας και στο οποίο ανατίθεται η υλοποίηση του έργου. Στην περίπτωση μας το πρόγραμμα αφορά τη συνεργασία των Φορολογικών Διοικήσεων Ελλάδας και Αζερμπαϊτζάν και την αντίστοιχη μεταφορά τεχνογνωσίας σε ζητήματα ενδοομιλικών συναλλαγών και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής.

Εκτός από φορείς του στενού δημοσίου τομέα, ΝΠΔΔ ή ΝΠΙΔ (semi-public bodies), τα οποία αποτελούν φορείς της γενικής κυβέρνησης έχουν τη δυνατότητα να υλοποιούν προγράμματα διδυμοποίησης εφόσον έχουν εγκριθεί ως «εντεταλμένοι φορείς» (mandated bodies) από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ο λόγος για αυτή τη δυνατότητα είναι αφενός πως το Δημόσιο δεν έχει πάντα την απαιτούμενη τεχνογνωσία για την υλοποίηση προγραμμάτων διδυμοποίησης, αφετέρου ότι οι εν λόγω φορείς έχουν αναλάβει την άσκηση δημόσιας διοίκησης από τα κράτη μέλη. Τέτοιο mandated body είναι το ΚΔΕΟΔ, το οποίο, σύμφωνα με την περιγραφή στην οικεία ιστοσελίδα της Επιτροπής ([https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/sites/near/files/list\\_of\\_mandated\\_bodies\\_manual\\_2017\\_15.11.2018.pdf](https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/sites/near/files/list_of_mandated_bodies_manual_2017_15.11.2018.pdf)) παρέχει υπηρεσίες γενικής διαχείρισης (General management).

Στο πλαίσιο του προγράμματος, το ΚΔΕΟΔ συνεργάζεται με την ΑΑΔΕ, η οποία παρέχει στο πρόγραμμα εμπειρογνώμονες υπαλλήλους της. Οι εν λόγω υπάλληλοι παρέχουν την τεχνογνωσία τους στη χώρα υποδοχής και αμειβονται για τον σκοπό αυτό σύμφωνα με τις ειδικές προβλέψεις αμοιβών του Εγχειριδίου για τη διαχείριση ανάλογων προγραμμάτων (Twinning Manual, [https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/tenders/twinning\\_en](https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/tenders/twinning_en)) (συγκεκριμένο ποσό αμοιβής και ημερήσιας αποζημίωσης).

Με βάση τα παραπάνω, παρακαλείσθε να επιβεβαιώσετε ότι στην τριμερή αυτή σχέση κατά την οποία τα στελέχη της ΑΑΔΕ δεν έχουν άμεση σχέση εργασίας με το ΚΔΕΟΔ, δεν απαιτείται το ΚΔΕΟΔ να εκδίδει τίτλους κτήσης κατά την καταβολή αμοιβής στους εν λόγω υπαλλήλους της ΑΑΔΕ, λόγω του ότι τα πρόσωπα αυτά δεν συνδέονται με σχέση εργασίας ή έργου με το ΚΔΕΟΔ, η δε παρεχόμενη υπηρεσία γίνεται όχι προς το ΚΔΕΟΔ αλλά προς τη δημόσια διοίκηση τρίτης χώρας.

Παρακαλούμε ιδιαίτερα για την όσο το δυνατόν αμεσότερη απάντησή σας.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ερώτημα και εκ του γεγονότος ότι δεν υφίσταται οποιαδήποτε σχέση εργασίας των στελεχών της ΑΑΔΕ με το Κέντρο Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Οικονομικού Δικαίου (ΚΔΕΟΔ), αλλά η συγκεκριμένη αμοιβή και ημερήσια αποζημίωση προς τα ως άνω στελέχη καταβάλλεται από προβλεπόμενα κονδύλια Προγραμμάτων, δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης του παραστατικού της παραγράφου 10, του άρθρου 8, του Ν 4308/2014 (τίτλος κτήσης

ή απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης).

Τα ποσά των παραπάνω αμοιβών θα αποδεικνύονται από τα σχετικά πιστοποιητικά συμμετοχής των στελεχών στο Πρόγραμμα.

### **Αντικειμενικά κριτήρια ως προς την κατάταξη μίσθωσης ως χρηματοδοτικής**

*Αριθμ. πρωτ. 479/26.3.2019*

#### **Ερώτημα**

Με την τροποποίηση που έγινε στην παρ. 1(β) του άρθρου 24 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ – Ν. 4172/2013) με την παρ. 5 του άρθρου 115 του Ν 4549/2018, η έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης καθώς και τα κριτήρια που εκπληρώνουν αυτή, όπως περιγραφόταν στον φορολογικό νόμο (παρ. 2 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013), καταργήθηκε από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα. Ταυτόχρονα ορίστηκε ότι ο όρος «χρηματοδοτική μίσθωση» για φορολογικούς σκοπούς εναρμονίζεται με τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ - Ν. 4308/2014), ούτως ώστε να χρησιμοποιείται και στο φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο η λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων αυτών.

Ωστόσο, σε αντίθεση με τις προ ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ, στο παράρτημα Α (Ορισμοί) των ΕΛΠ τα κριτήρια (ενδείξεις) για την κατηγοριοποίηση μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής αφενός είναι περισσότερα (από 5 που υπήρχαν στον ΚΦΕ είναι 8 στα ΕΛΠ) και αφετέρου οι χαρακτηρισμοί που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των κριτηρίων δεν είναι αυστηρά καθορισμένοι όπως ήταν στο φορολογικό νόμο.

Για παράδειγμα, τα κριτήρια (ενδείξεις) περιέχουν φράσεις όπως «σε τιμή που αναμένετε να είναι επαρκώς χαμηλότερη», «να θεωρείται ευλόγως βέβαιο», «να εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής», «καλύπτει ουσιαδώς το σύνολο της εύλογης αξίας», «με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο» κλπ.

Περαιτέρω, μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί κάποια διευκρινιστική εγκύκλιος ή γνωμοδότηση που να καθορίζει αντικειμενικά τις ανωτέρω έννοιες.

Επειδή, όπως αντιλαμβανόμαστε, τα ανωτέρω οκτώ κριτήρια θα χρησιμοποιούνται πλέον και για φορολογικούς σκοπούς από τις επιχειρήσεις και, ως εκ τούτου, θα αποτελούν αντικείμενο ελέγχου από τους φορολογικούς ελεγκτές, παρακαλούμε όπως μας παρασχεθούν διευκρινίσεις με τις οποίες να μπορούν τα κριτήρια αυτά να γίνουν περισσότερο αντικειμενικά. Για παράδειγμα, η αναφορά στο ορισμό στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου σημαίνει πάνω από 50% ; και την οικονομική ζωή ποιος θα την καθορίζει; ο εκμισθωτής ή ο μισθωτής; τι ποσοστό πιθανότητας αντιπροσωπεύει το ευλόγως βέβαιο; κλπ.

Όπως γίνεται αντιληπτό, αν δεν διευκρινιστούν με κάποιο αντικειμενικό τρόπο αυτές οι έννοιες και για φορολογικούς σκοπούς, κάθε αντισυμβαλλόμενο μέρος των συμβάσεων μίσθωσης αλλά και ο φορολογικός έλεγχος θα μπορεί να εφαρμόσει την υποκειμενική του κρίση με αποτέλεσμα να υπάρχουν διαρκείς προστριβές με απροσδιόριστα αποτελέσματα (π.χ. η μη έκπτωση των φορολογικών αποσβέσεων).

#### **Απάντηση**

Ο Ν 4308/2014 ορίζει ότι χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease) είναι:

«Η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιαδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι. Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι τα εξής:

α) Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.

β) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος,



έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.

γ) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.

δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιαδώς το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.

β) Κέρδη και ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).

γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς».

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, από τα οποία δύναται να αναζητείται ερμηνευτική καθοδήγηση και συγκεκριμένα από το ισχύσαν έως και την 31η Δεκεμβρίου 2018 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17, σχετικά με την κατάταξη των μισθώσεων, εστιάζουν στον βαθμό που οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στον μισθωτή. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται, ενδεικτικά, οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης, καθώς και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του, καθώς και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής του αξίας.

Τα δύο προαναφερθέντα Λογιστικά Πλαίσια δεν περιλαμβάνουν ποσοτικά κριτήρια για την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής. Η επιλογή αυτή είναι συνειδητή και είναι συμβατή με την γενικότερη προσέγγιση βάσει αρχών που έχει υιοθετήσει ο Ν. 4308/2014.

Ακολουθώς, ο ως άνω νόμος συνεπής με την παράγραφο 6 του άρθρου 17 ορίζει ότι: «Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων», αναφέρεται σε παραδείγματα καταστάσεων, οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής εφόσον τέτοια είναι η ουσία της συναλλαγής. Σε κάθε περίπτωση, κατά την εξέταση των όρων μίας σύμβασης μίσθωσης, απαιτείται η άσκηση κρίσης τόσο από τις Διοικήσεις των εταιρειών όσο και από τους ελεγκτές, ώστε να προσδιοριστεί αν οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στον μισθωτή.

Ειδικά οι «μη ποσοτικοποιημένες» αναφορές στα στοιχεία (γ) «εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου» και (δ) «καλύπτει ουσιαδώς το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου», για τις οποίες αναφέρετε ότι ενδέχεται να προκαλέσουν στο μέλλον αμφισβητήσεις, θα θέλαμε να θέσουμε υπόψη σας τα προβλεπόμενα από τα US GAAP, και συγκεκριμένα από το ASC 840, στο οποίο ποσοτικοποιούνταν τα ανωτέρω μεγέθη. Ειδικότερα, για την αναφορά του στοιχείου (γ) προβλεπόταν πως αν η μισθωτική περίοδος είναι ίση με το 75% ή περισσότερο της οικονομικής ζωής του μισθωμένου ακινήτου



τότε η μίσθωση είναι χρηματοδοτική, ενώ για την αναφορά του στοιχείου (δ) χρησιμοποιούταν το όριο του 90% της εύλογης αξίας του μισθωμένου ακινήτου. Το τελευταίο όριο του 90% προβλεπόταν και από την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία (καταργηθείσα παρ.2 του άρθρου 24 του Ν 4172/2013).

Η ποσοτικοποίηση των προαναφερθέντων κριτηρίων στις Ηνωμένες Πολιτείες είχε προκαλέσει σοβαρούς προβληματισμούς καθώς συναλλαγές μισθώσεων με ασημαντες διαφορές απεικονίζονταν στις οικονομικές καταστάσεις με τελείως διαφορετικό τρόπο. Συνέπεια αυτής της αδυναμίας, αλλά και στο πλαίσιο της σύγκλισης των US GAAP και των ΔΠΧΑ, τα κριτήρια κατάταξης των μισθώσεων στο ASC 842 που εκδόθηκε το 2016 σε αντικατάσταση του ASC 840 δεν είναι πλέον ποσοτικοποιημένα.

Κατά τη γνώμη μας, η διαδικασία της κατάταξης δεν πρέπει να εξελιχθεί σε μια δοκιμασία υπέρβασης ή μη κάποιου ποσοτικού κριτηρίου ή κατάσταση, αλλά θα πρέπει να συνεξετάζονται όλες οι ενδείξεις με σκοπό να προσδιοριστεί αν οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στον μισθωτή.

### **Αλλαγή τρόπου τήρησης λογιστικών βιβλίων**

*Αριθμ. πρωτ. 537/19.3.2019*

#### **Ερώτημα**

Να με ενημερώσετε σχετικά με τη διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθήσει Α.Ε., που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, προκειμένου να αλλάξει τον τρόπο σύνταξης των Ετήσιων Οικονομικών Καταστάσεων που δημοσιεύει από Δ.Π.Χ.Α. σε Ε.Λ.Π. Οι λόγοι σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. εκλείπουν και για το λόγο αυτό η εταιρεία επιθυμεί να συντάξει αυτές σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

#### **Απάντηση**

Οι κατηγορίες των οντοτήτων που έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - Υποχρεωτική Εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), τόσο για τις ατομικές, όσο και για τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, απαριθμούνται στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 του Ν 4308/2014.

Ακολούθως, στην επόμενη παράγραφο 4, του ως άνω άρθρου, αναφέρεται, ότι «κάθε άλλη οντότητα που υπάγεται στις ρυθμίσεις των ΕΛΠ (Ν 4308/2014), δύναται με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Προαιρετική Εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή, η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή τους»

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ερώτημά σας, εάν και εφόσον η ΑΕ δεν έχει πλέον την υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων βάσει των ΔΠΧΑ, σε συνδυασμό με όσα προβλέπονται στις παραπάνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 1 του Ν 4308/2014, δύναται να συντάσσει, εφεξής, τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, ακολουθώντας το λογιστικό πλαίσιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ).

Για την μετάβαση από τα ΔΠΧΑ στα ΕΛΠ, αρκεί σχετική απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου, η οποία ενδέχεται να ληφθεί και σε ημερομηνία μεταγενέστερη αυτής του κλεισίματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι τα θέματα της πρώτης εφαρμογής των ΕΛΠ που πρέπει να λάβετε υπόψη σας, σε σχέση με τη συγκριτική περίοδο, ρυθμίζονται από το άρθρο 37 του Ν 4308/2014 «Πρώτη εφαρμογή» (σχετική η Γνωμοδότηση ΣΛΟΤ με ΑΠ 2171 ΕΕ 3.4.2018).

**Λογιστικός χειρισμός δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών, σε περίπτωση μεταβολής του προσώπου του μισθωτή, διαρκούς της μισθωτικής σχέσης**

Αριθμ. πρωτ. 563/26.3.2019

#### **Ερώτημα**

Η Εταιρεία του Ν 3427/2005, “ΧΧ1”, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία, είχε συνάψει στις 21/10/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης με την εταιρεία “ΧΧ2” για τη στέγαση των γραφείων της με εννεαετή διάρκεια, ήτοι από τις 01/03/2012 μέχρι τις 28/02/2021.

Στο συμφωνητικό αναφέρεται το εξής: «Σημειώνεται ότι τα φωτιστικά ψευδοροφής και τα κινητά χωρίσματα τα οποία έχουν αγοραστεί και τοποθετηθεί με δαπάνες της μισθώτριας θα παραμείνουν προς όφελος του μισθίου μετά την αποχώρησή της από αυτό»

Η εταιρεία “ΧΧ1” κατένειμε τις δαπάνες για βελτιώσεις/προσθήκες ισόποσα στα έτη της μίσθωσης. Το αναπόσβεστο υπόλοιπο στα βιβλία της ανερχόταν σε € 50.000,00, την 31/12/2018.

Στο πλαίσιο ενδοομιλικής αναδιάρθρωσης αποφασίστηκε όπως το ως άνω γραφείο στην Ελλάδα συνεχίσει την λειτουργία του ως εγκατάσταση μιας άλλης εταιρείας του ίδιου ομίλου με επωνυμία “ΧΧ3.,” αντί της εταιρείας “ΧΧ1”, όπως ήταν σήμερα. Κατά τα λοιπά, το γραφείο στην Ελλάδα συνεχίζει τη λειτουργία του με τον ίδιο ακριβώς τρόπο, παρέχει τις ίδιες ακριβώς υπηρεσίες προς τα κεντρικά, ο νόμιμος εκπρόσωπος, το προσωπικό και η εν γένει εκμετάλλευση παραμένει η ίδια.

Ως εκ τούτου συνήφθη δήλωση τροποποίησης του αρχικού συμφωνητικού, όπου δηλώθηκε ότι η νέα εταιρεία “ΧΧ3.” στο πλαίσιο έναρξης των δραστηριοτήτων της υπεισήλθε πλήρως από τις 1/1/2019, σε όλα τα δικαιώματα και υποχρεώσεις της αρχικής μισθώτριας “ΧΧ1” και ταυτόχρονα υπομίσθωσε μέρος του κτιρίου στην “ΧΧ1” έως ότου οριστικοποιηθεί η αίτηση ανάκλησης της λειτουργίας της στην Ελλάδα.

Κατόπιν όλων αυτών προκύπτουν τα ακόλουθα ερωτήματα σε σχέση με τον λογιστικό χειρισμό του ανωτέρω αναπόσβεστου υπολοίπου:

1. Δύναται η εταιρεία “ΧΧ3.,” με την ιδιότητα της ως νέας μισθώτριας στη μισθωτική σχέση μεταξύ της εκμισθώτριας “ΧΧ2” και της αρχικής μισθώτριας “ΧΧ1” να αναγνωρίσει την 1/1/2019 στα βιβλία της το υπόλοιπο των € 50.000,00 και να το κατανέμει ισόποσα μέχρι την λήξη της μίσθωσης (28/02/2021) και αν ναι, με ποιες εγγραφές;

2. Εάν όχι, ποιες είναι οι εγγραφές που πρέπει να κάνει η “ΧΧ1”;

#### **Απάντηση**

Από τα αναφερόμενα στο ερώτημα προκύπτει ότι πρόκειται για δύο διαφορετικές εταιρείες (“ΧΧ1” και “ΧΧ3.”), όπου η πρώτη αποχωρεί από μισθωμένο ακίνητο (εκμισθώτρια η “ΧΧ2”) και η δεύτερη εγκαθίσταται στον ίδιο ως άνω επαγγελματικό χώρο, αναλαμβάνοντας πλήρως τις υποχρεώσεις, που περιλαμβάνονταν στο αρχικό συμφωνητικό μίσθωσης έναντι του εκμισθωτή. Το γεγονός ότι, μετά την αλλαγή της μισθωτικής σχέσης (ως προς το πρόσωπο του μισθωτή), η “ΧΧ3.” υπεκμισθώνει για κάποιο χρονικό διάστημα μέρος του ακινήτου στην αρχική μισθώτρια “ΧΧ1”, έως ότου ανακληθεί η λειτουργία της τελευταίας στην Ελλάδα, δεν επηρεάζει τον λογιστικό χειρισμό του θέματος, του οποίου αναζητείται η λύση, δηλαδή η αντιμετώπιση του αναπόσβεστου υπολοίπου των δαπανών βελτίωσης.

Οι δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών πραγματοποιήθηκαν από την πρώτη μισθώτρια “ΧΧ1” και καταχωρίστηκαν στα λογιστικά της βιβλία. Υπό την έννοια αυτή, απετέλεσαν και αποτελούν, σε κάθε περίπτωση, ένα διακριτό περιουσιακό στοιχείο του ενεργητικού της. Συνεπώς, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των € 50.000, που εμφανίζεται στα βιβλία της, δεν μπορεί να μεταφερθεί αυτομάτως στα βιβλία της “ΧΧ3.,” με μοναδικό δικαιολογητικό την ιδιότητά της ως νέας μισθώτριας στη μισθωτική σχέση, μεταξύ της εκμισθώτριας “ΧΧ2” και της αρχικής μισθώτριας “ΧΧ1”.

Για να καταχωριστεί το εν λόγω «ιδιότυπο πάγιο» στα βιβλία της νέας μισθώτριας “ΧΧ3.,” θα

πρέπει να υπάρξει πώληση του περιουσιακού αυτού στοιχείου από την “ΧΧ1” προς την “ΧΧ3”. Οίκοθεν νοείται, ότι με την πώληση η “ΧΧ1” θα διαγράψει το πάγιο από τα βιβλία της (παύση καταχώρισης). Το κέρδος ή η ζημία που θα προκύψει από την διαγραφή του παγίου στοιχείου θα προσδιοριστεί ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

Ακολουθως, η νέα μισθώτρια “ΧΧ3.” θα καταχωρίσει την αξία των αποκτώμενων βελτιώσεων και προσθηκών, αρχικά στο κόστος κτήσεως, ενώ μεταγενέστερα, η αποτίμηση θα γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Η απόσβεση θα διενεργείται με την σταθερή μέθοδο και με ωφέλιμη οικονομική ζωή, την εναπομένουσα διάρκεια (έτη) του μισθωτηρίου συμβολαίου.

Ωστόσο, κατά την άποψή μας, είναι κρίσιμο να εξεταστεί αν η ωφέλιμη οικονομική ζωή των βελτιώσεων και προσθηκών είναι σημαντικά μεγαλύτερη, σε σχέση με τον εναπομένοντα χρόνο της μίσθωσης (χρόνος χρήσεως αυτών). Στην περίπτωση που από την εξέταση των δεδομένων προκύψει ότι ισχύει η ανωτέρω συνθήκη, τότε το κόστος των βελτιώσεων και προσθηκών στο μισθωμένο ακίνητο, καταχωρίζεται ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο (συμβατική χρήση ακινήτου), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 18.1.13 και 18.1.14 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του νόμου 4308/2014, τόσο για τον αρχικό μισθωτή, όσο και για τον νέο, εφόσον αποφασιστεί η πώλησή του. Το άυλο πάγιο στοιχείο, θα είναι υποκειμένο στον προβλεπόμενο από τον νόμο λογιστικό χειρισμό, δηλαδή διενέργεια αποσβέσεων κατά την διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχος για ενδεχόμενη απομείωση της αξίας του, σύμφωνα με τα, επίσης, οριζόμενα στις παραγράφους 18.3α.9 και 18.3.β.3 και 18.1.14 της παραπάνω Λογιστικής Οδηγίας.

Τέλος, στην περίπτωση κατά την οποία δεν επιλέγεται η πώληση του αναπόσβεστου υπολοίπου της αξίας των βελτιώσεων και προσθηκών, μεταξύ της αρχικής μισθώτριας και της νέας μισθώτριας, η πρώτη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 18 του Ν 4308/2014, παύει να καταχωρίζει την αξία αυτή στα λογιστικά της βιβλία και μεταφέρει το σχετικό ποσό στην κατάσταση αποτελεσμάτων (ζημία). Κατά τα λοιπά, η μισθωτική σύμβαση εξελίσσεται κανονικά, βάσει των συμφωνηθέντων.

Για τον φορολογικό χειρισμό της ανωτέρω συναλλαγής, αρμόδια να απαντήσει είναι η Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών.

#### **Δαπάνες υλικών διαφημιστικών κατασκευών**

*Αριθμ. πρωτ. 628/16.4.2019*

#### **Ερώτημα**

Εταιρεία διαφημιστικών κατασκευών λαμβάνει τιμολόγια για έξοδα τα εξής:

Τιμολόγια με τον μουσαμά και την εκτύπωση αυτού, τιμολόγια ξυλείας για την δημιουργία τελάρων που θα μπει ο μουσαμάς, τιμολόγια για πανί, ύφασμα ή μοκέτα που θα ντύσει το τελάρο έτσι ώστε να μπορεί να μπει στην δουλειά που έχει αναλάβει.

Μετά την περάτωση της δουλειάς όλα τα προαναφερόμενα δεν υπάρχουν διότι έχει γίνει η κατασκευή και η τοποθέτηση και πηγαίνουν στους πελάτες.

Όλα τα αναφερόμενα έξοδά μπορεί να θεωρηθούν έξοδα άμεσης ανάλωσης μιας και χρησιμοποιούνται για συγκεκριμένο σκοπό, και πως πρέπει να τα απεικονίζουμε στα βιβλία μας πρόκειται για διπλογραφικά;

Επίσης ορισμένα τελάρα μπορεί να επιστραφούν στην εταιρεία, αλλά μόνο τα τελάρα χωρίς το διαφημιστικό.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με τον ορισμό του ν 4308/2014: «τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία:

- α) κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή
- β) στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή

γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών».

Οι δαπάνες που αναφέρονται στο ερώτημα για:

- την αγορά μουσαμά,
- την δαπάνη για την εκτύπωση του διαφημιστικού μηνύματος,
- την αγορά ξυλείας για την δημιουργία τελάρων που θα μπει ο μουσαμάς, και
- την αγορά πανιών, υφασμάτων ή μοκετών που θα ντύσουν τα τελάρα,

αφορούν υλικά που αναλώνονται για τις υπηρεσίες που παρέχονται από την εταιρεία διαφημιστικών κατασκευών.

Όπως αναφέρεται και στην παράγραφο 20.2.2 της Λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του ν 4308/2014 «το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόσθη παράδοσης και άλλα κόσθη άμεσα επιρριπτά στην απόκτηση των ετοιμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων».

Ωστόσο, στην παράγραφο 8 του άρθρου 20 του ν.4308/2014 αναφέρεται ότι: «Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου».

Συνεπώς, οι προαναφερόμενες δαπάνες αν είναι σημαντικές θα πρέπει να καταχωρίζονται ως αποθέματα της εταιρείας. Σημειώνουμε ότι σε κάθε περίπτωση, είτε οι δαπάνες του ερωτήματος απεικονιστούν ως έξοδα αναλώσιμων υλικών, είτε ως αναλώσεις αποθεμάτων, θα πρέπει να απεικονιστούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ως κόστος παροχής υπηρεσιών (κόστος πωληθέντων).

Σχετικά με τα τελάρα που μπορεί να επιστραφούν στην εταιρεία, επειδή το κόστος κτήσης τους έχει ήδη ενσωματωθεί στο κόστος της υπηρεσίας που παρασχέθηκε, με την επιστροφή τους στην εταιρεία δεν θα διενεργηθεί λογιστική εγγραφή αξίας. Εφόσον αυτά χρησιμοποιηθούν σε νέα σύμβαση παροχής υπηρεσιών δεν θα βαρύνουν το κόστος της νέας υπηρεσίας. Εφόσον η αξία τους είναι σημαντική, για λόγους ορθής διαχείρισης, θα ήταν δυνατό η ποσοτική τους διακίνηση να παρακολουθείται εξωλογιστικά.

## Βραχυρόνιες μισθώσεις και λογιστική τήρηση

Αριθμ. πρωτ. 642/ 23.4.2019

### Ερώτημα

Ι.Κ.Ε. δραστηριοποιείται στη βραχυρόνια μίσθωση ακινήτων μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας (ΑΙΡΒΝΒ). Οι ενοικιαστές πελάτες αφού κάνουν κράτηση της μίσθωσης μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας, καταβάλουν την αξία της μίσθωσης στην ηλεκτρονική πλατφόρμα και η πλατφόρμα καταβάλει σε εμάς κατά τη διάρκεια της μίσθωσης την αμοιβή μας παρακρατώντας την προμήθειά της (εκδίδεται ανάλογο παραστατικό από ΑΙΡΒΝΒ). Την ίδια μέρα που καταβάλλεται η αμοιβή στο λογαριασμό της ΙΚΕ εκδίδεται απόδειξη είσπραξης ενοικίου από την ΙΚΕ με τη συνολική αξία (καταβαλλομένη αξία συν την προμήθεια της πλατφόρμας). Ουσιαστικά λοιπόν έχουμε πωλήσεις μετρητοίς και εξόφληση προμήθειας μετρητοίς την ίδια μέρα. Δεδομένου α) του μεγάλου αριθμού πελατών (ενοικιαστών), β) ότι η καταβολή της αμοιβής στο λογαριασμό όψεως είναι την ίδια ημερομηνία με την έκδοση της απόδειξης είσπραξης ενοικίου και το παραστατικό προμήθειας της πλατφόρμας, γ) ότι το υπόλοιπο της καρτέλας του πελάτη είναι πάντα μηδενικό, δ) το υπόλοιπο του ισοζυγίου των πελατών είναι πάντα μηδενικό και ε) του έντονου γραφειοκρατικού και οικονομικού κόστους της τήρησης ξεχωριστών καρτελών ανά ιδιώτη πελάτη, ερωτάται αν είναι ορθή

σύμφωνα με τα ΕΛΠ η μη τήρηση καρτελών ανά πελάτη (ιδιώτες) ή η τήρησης ενιαίας καρτέλας για όλους τους ιδιώτες πελάτες σύμφωνα με τις παρακάτω προτάσεις. Η επιχείρηση έχει στην κατοχή της αναλυτικά αρχεία με τα στοιχεία των πελατών, τις ημερομηνίες κράτησης, καταβολής σε όψεως, χρέωσης των προμηθειών κλπ.

Οι προτεινόμενες λογιστικές εγγραφές, εφόσον συμφωνείτε είναι οι παρακάτω και θα ήθελα να μας απαντήσετε αν μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε κάποια από τις δύο και ποια:

Α' ΠΡΟΤΑΣΗ (τήρησης ενιαίας καρτέλας για όλους τους ιδιώτες πελάτες)

Α) με την καταβολή της αμοιβής και τη χρέωση της προμήθειας πχ. 50,00 € (48,00€ συν 2,00€ προμήθεια πλατφόρμας).

ΧΡΕΩΣΗ ΛΟΓ. ΟΨΕΩΣ 48,00 €

ΧΡΕΩΣΗ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ 2,00 €

ΠΙΣΤΩΣΗ ΙΔΙΩΤΕΣ ΠΕΛΑΤΕΣ 50,00€

Β) με την έκδοση της απόδειξη εισπραχης ενοικίου 50,00€

ΧΡΕΩΣΗ ΙΔΙΩΤΕΣ ΠΕΛΑΤΕΣ 50,00€

ΠΙΣΤΩΣΗ ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ 50,00€

Β' ΠΡΟΤΑΣΗ

με την καταβολή της αμοιβής, τη χρέωση της προμήθειας και την έκδοση της απόδειξη εισπραχης ενοικίου που είναι την ίδια ημερομηνία, πχ. 50,00 € (48,00€ συν 2,00€ προμήθεια πλατφόρμας)

ΧΡΕΩΣΗ ΛΟΓ. ΟΨΕΩΣ 48,00 €

ΧΡΕΩΣΗ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ 2,00 €

ΠΙΣΤΩΣΗ ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ 50,00€

Σημείωση: Με την Β' πρόταση ουσιαστικά ερωτάται και το αν είναι δυνατή δύο, τρεις ή και περισσότερες συναφείς και με την ίδια ημερομηνία πράξεις να περαστούν στα βιβλία σε μία εγγραφή, έτσι που να αποτυπώνει το σύνολο των πράξεων.

#### **Απάντηση**

Στην παράγραφο 7 του άρθρου 5 του νόμου 4308/2014, αναφέρεται ότι:

«Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες, κατά την κρίση της, δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Ερμηνευτική σχετικά με την ανωτέρω παράγραφο είναι η παράγραφος 5.7.3 της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ όπου αναφέρεται ότι «τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο».

Στην παράγραφο 10 του άρθρου 3 του νόμου 4308/2014 αναφέρεται ότι: «Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα ... και τηρεί: α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο)».

Κατά τη γνώμη μας, ο λογιστικός χειρισμός που καταγράφεται στην πρόταση Α' του ερωτήματος είναι ο ενδεδειγμένος για την περίπτωση. Αντιθέτως, ο συμψηφισμός και η μη εμφάνιση, στις



διενεργούμενες εγγραφές καταχώρισης εσόδου από τη μίσθωση και είσπραξης αυτού, του λογαριασμού των μισθωτών - πελατών, που προτείνεται στην πρόταση Β' του ερωτήματος δεν απεικονίζει αναλυτικά στο ημερολόγιο κάθε συναλλαγή και ως εκ τούτου δεν είναι ενδεδειγμένη.

Δεδομένου ότι η επιχείρηση έχει στην κατοχή της αναλυτικά αρχεία με τα στοιχεία των πελατών, τις ημερομηνίες κράτησης, καταβολής σε όψεως, χρέωσης των προμηθειών κλπ., που αντιστοιχούν σε κάθε εγγραφή εσόδου και προμήθειας, διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο.

Για ενδεχόμενες φορολογικές πτυχές του ανωτέρω θέματος αρμόδιο είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

**Υποχρέωση συνεταιρισμού του Ν. 1667/1986 για κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων**

Αριθμ. πρωτ. 740/23.4.2019

**Ερώτημα**

Σύμφωνα με το Ν. 4308/2014, α 32 § 6 «Μια μητρική οντότητα και όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται ανεξαρτήτως της έδρας των θυγατρικών οντοτήτων». Επίσης, σύμφωνα με την § 8 του ίδιου άρθρου «Οι οντότητες που αναφέρονται στις παραγράφους 6 και 7 και όλες οι θυγατρικές τους οντότητες ενοποιούνται, όταν μία ή περισσότερες από αυτές τις οντότητες εμπίπτουν στις κατηγορίες των οντοτήτων που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' ή β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου».

Συνεπώς κατά τη δική μας άποψη, σε περίπτωση που η μητρική οντότητα τυγχάνει Προμηθευτικός Συνεταιρισμός του Ν. 1667/1986 (δεν ανήκει στις περιπτώσεις α' ή β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου 4308/2014) αλλά όλες οι θυγατρικές εταιρείες του εν λόγω Συνεταιρισμού, έχουν τη μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας και συνεπώς οι θυγατρικές αυτές ανήκουν στην κατηγορία α' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου 4308/2014, υπάρχει υποχρέωση ενοποίησης (με δεδομένο ότι πληρούνται τα ποσοτικά κριτήρια του νόμου - μεγάλος όμιλος).

Παρακαλούμε ενημερώστε μας αν θεωρείται τη θέση μας αυτή ορθή.

**Απάντηση**

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν 4308/2014: «οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

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

δ).....»

ε).....»

Ένας προμηθευτικός συνεταιρισμός του ν 1667/1986, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν 4308/2014, εντάσσεται στην περίπτωση (γ) της ίδιας παραγράφου. Μάλιστα, στην παράγραφο 1.2.2 της Λογιστικής Οδηγίας για την εφαρμογή του ν 4308/2014 αναφέρεται ενδεικτικά, ότι εντάσσονται στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2, μεταξύ άλλων, οι συνεταιρισμοί που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Για τη διερεύνηση της ύπαρξης υποχρέωσης ενοποίησης για ένα προμηθευτικό συνεταιρισμό



του ν 1667/1986 είναι κατ' αρχάς σχετικές οι παράγραφοι 6 και 8 του άρθρου 32 του ν 4308/2014.

Συγκεκριμένα, στην παράγραφο 6 αναφέρεται, σχετικά, ότι: «Μια μητρική οντότητα και όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται ανεξαρτήτως της έδρας των θυγατρικών οντοτήτων». Στην παράγραφο 8 του άρθρου 32 του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι: «Οι οντότητες που αναφέρονται στις παραγράφους 6 και 7 και όλες οι θυγατρικές τους οντότητες ενοποιούνται, όταν μία ή περισσότερες από αυτές τις οντότητες εμπίπτουν στις κατηγορίες των οντοτήτων που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' ή β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου».

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ένας συνεταιρισμός του ν 1667/1986 είναι υπόχρεος για κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μόνο στην περίπτωση που κατέχει συμμετοχές σε οντότητες που εντάσσονται στις περιπτώσεις α' ή β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν 4308/2014. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι ο συνεταιρισμός του ερωτήματός σας έχει υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Επισημαίνεται ότι κατά τη διαδικασία διερεύνησης της υποχρέωσης κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, πέραν των ποσοτικών ορίων του άρθρου 31 του ν 4308 σχετικά με τον μεγάλο όμιλο, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και τα προβλεπόμενα από τις παραγράφους 6 και 7 του άρθρου 33 του ίδιου νόμου σχετικά με τις κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση.

#### **Λογιστικός χειρισμός διαφορών απογραφής αποθεμάτων**

*Αριθμ. πρωτ. 1059/4.6.2019*

##### **Ερώτημα**

Ζητάμε την άποψη σας όσον αφορά τον λογιστικό χειρισμό του εξής θέματος. Το εμπόρευμα είναι «αλάτι χυμά» σε ποσότητες άνω των 50.000 τόνων που βρίσκεται σε εξωτερικό χώρο, ανοιχτό, συνεπώς ευαίσθητο στις καιρικές συνθήκες (λιώνει το αλάτι και υπό βροχή και υπό τον ήλιο). Ως αποτέλεσμα, η λογιστική απογραφή δεν συμφωνεί με την φυσική, και οι διαφορές είναι πολύ μεγάλες και αξιακά και ποσοτικά. Πώς δικαιολογείται η διαφορά μεταξύ λογιστικής και πραγματικής ποσότητας εμπορεύματος;

##### **Απάντηση**

Κατά την φυσική επαλήθευση του συγκεκριμένου αποθέματος «χύμα αλάτι», η διαπίστωση σημαντικής απώλειας του βάρους του, καταγράφεται ως διαφορά απογραφής. Ο Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), δεν αντιμετωπίζει το ζήτημα των διαφορών απογραφής. Κατόπιν αυτού θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου (ΕΓΛΣ). Κατά το ΕΓΛΣ, στην γενική λογιστική, οι συνήθειες (φυσιολογικές) διαφορές απογραφής όλων των κατηγοριών αποθεμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών, προϊόντων, εμπορευμάτων κ.λπ.) επηρεάζουν την αξία της απογραφής των αποθεμάτων λήξης και κατ' επέκταση το κόστος των πωληθέντων και το μεικτό αποτέλεσμα της χρήσης.

Στην περίπτωση που το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) τηρείται εξωλογιστικά, κατά την απογραφή θα τακτοποιείται ποσοτικά η οικεία μερίδα, με διακεκριμένη καταχώριση και με την ένδειξη «ελλείμματα», προσθετικά στην στήλη των εξαγωγών, ή «πλεονάσματα» στη στήλη των εισαγωγών. Στην περίπτωση αυτή, δεν θα γίνει ιδιαίτερη λογιστική εγγραφή αξίας για τις διαφορές απογραφής που διαπιστώνονται, είτε πρόκειται για ελλείμματα, είτε πρόκειται για πλεονάσματα. Οι διαφορές απογραφής, θα επηρεάσουν το κόστος πωληθέντων, το οποίο υπολογίζεται με τον τύπο: «αποθέματα έναρξης + αγορές χρήσης – αποθέματα λήξης».

Στην περίπτωση που το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) είναι ενταγμένο στο κύκλωμα των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9 ΕΓΛΣ), τα ελλείμματα καταχωρίζονται στην πίστωση του οικείου υπολογαριασμού του λογαριασμού 94 «Αποθέματα», με χρέωση του λογαριασμού 97.10.00.00 «Ελλείμματα», ενώ τα πλεονάσματα καταχωρίζονται στην χρέωση του οικείου υπολογαριασμού του λογαριασμού 94 «Αποθέματα»,

με πίστωση του λογαριασμού 97.10.00.01 «Πλεονάσματα».

Ακολούθως, ο λογαριασμός 97, μεταφέρεται στην χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού 98 «Αναλυτικά αποτελέσματα» (98.99.03).

Τα μη συνήθη (μη φυσιολογικά) ελλείμματα (καταστροφή, απώλεια, κλοπή κ.λπ.) καταχωρίζονται ως έκτακτες (μη συνήθεις) ζημιές.

Η κρίση για το εάν ένα έλλειμμα είναι φυσιολογικό ή μη, είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από τις συνθήκες που το προκάλεσαν. Η διοίκηση της οικονομικής μονάδας έχει την ευθύνη της απόκτησης κατάλληλης τεκμηρίωσης για τη διαπίστωση του φυσιολογικού ή μη του ελλείμματος. Σε περίπτωση αδυναμίας τεκμηρίωσης μπορεί να προσφύγει στις υπηρεσίες εμπειρογνώμονα.

Μετά την τακτοποίηση των διαφορών απογραφής, ακολουθεί η αποτίμηση. Βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014, άρθρο 20) τα αποθέματα, μετά την αρχική τους απόκτηση και καταχώριση στα λογιστικά αρχεία, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα αποτιμούνται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο. Σύμφωνα με την παράγραφο 20.6.2 της Οδηγίας εφαρμογής του ν. 4308/2014, «όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα».

#### **Λογιστική αντιμετώπιση μερικής διάσπασης κλάδου εταιρείας στα βιβλία της επωφελούμενης**

*Αριθμ. πρωτ. 1105/4.6.2019*

##### **Ερώτημα**

Η Εταιρεία XXX Α.Ε., η οποία είναι θυγατρική αλλοδαπής εταιρείας, συντάσσει τις Χρηματοοικονομικές της Καταστάσεις βάσει του Ν. 4308/2014. Κατά το 2019, η Εταιρεία (εφεξής η «Εταιρεία» ή «Διασπώμενη») αποφάσισε τη μερική διάσπασή της, χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζοντας, σε μία εταιρεία του ίδιου Ομίλου (επωφελούμενη εταιρεία), τον καθοριζόμενο στο σχέδιο διάσπασης κλάδο δραστηριότητάς της, με τη διάθεση στους κοινούς μετόχους τους εταιρικών συμμετοχών της επωφελούμενης εταιρείας (εφεξής «Επωφελούμενη»). Η Επωφελούμενη ιδρύθηκε κατά το 2019 με μετοχικό κεφάλαιο ΕΥΡΩ 25 χιλιάδων και βάσει απόφασης των μετόχων της θα ενισχύσει τη δραστηριότητα της μέσω του κλάδου που θα εισφερθεί από την διασπώμενη. Η μερική διάσπαση θα πραγματοποιηθεί βάσει των διατάξεων του Ν. 4601/2019, του Ν. 4548/2018 καθώς και του Ν. 4172/2013.

Βάσει της σχετικής νομοθεσίας, η Εταιρεία, μεταξύ άλλων, συνέταξε Ισολογισμό Μετασχηματισμού με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2018, στο πλαίσιο του οποίου προχώρησε στον προσδιορισμό της αξίας των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του εν λόγω κλάδου, τα οποία ανήλθαν σε ΕΥΡΩ xx εκατ. περίπου βάσει της λογιστικής αξίας τους στα βιβλία της Διασπώμενης και προσδιόρισε την εύλογη αξία του συνόλου του μεταβιβαζόμενου κλάδου, η οποία ανήλθε σε ΕΥΡΩ yy εκατ. περίπου, βάσει του μοντέλου μελλοντικών ταμειακών ροών. Τα σχετικά ποσά επιβεβαιώνονται στην Έκθεση Εκτίμησης της Αξίας των Εισφερόμενων Στοιχείων Ενεργητικού και Παθητικού της Εταιρείας που συνέταξαν ανεξάρτητοι ορκωτοί ελεγκτές ως εμπειρογνώμονες βάσει του Ν.4601/2019. Βάσει των ανωτέρω ποσών, στον Ισολογισμό Μετασχηματισμού περιλαμβάνεται μετοχικό κεφάλαιο ΕΥΡΩ yy εκατ. περίπου, το οποίο αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία του συνόλου του εισφερόμενου κλάδου, υπεραξία ΕΥΡΩ ψ εκατ. περίπου και λοιπά καθαρά περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία ενεργητικού-παθητικού) ΕΥΡΩ xx εκατ. περίπου.

Σημειώνεται ότι το ποσό υπεραξίας προέκυψε λόγω της αποτίμησης σε εύλογη αξία του συνόλου του εισφερόμενου κλάδου, βάσει της σχετικής νομοθεσίας (Ν. 4548/2018), όπου απαιτείται η

αποτίμηση των εισφορών σε είδος όλων των στοιχείων ενεργητικού που εισφέρονται, τα οποία μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης. Τα στοιχεία αυτά συνίστανται στα πάγια και λοιπά περιουσιακά στοιχεία και κυρίως στο ότι εισφέρονται στην Επωφελούμενη εμπορικές συμφωνίες της διασπώμενης με πελάτες, τις οποίες θα εκμεταλλεύεται εμπορικά η Επωφελούμενη μετά τη μερική διάσπαση αποκομίζοντας μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα οποία περιλαμβάνονται στο ποσό υπεραξίας του Ισολογισμού Μετασχηματισμού. Σημειώνουμε ότι η Εταιρεία δεν έχει προβεί στον επιμερισμό του ποσού της υπεραξίας που προέκυψε σε επιμέρους εξατομικεύσιμα καθαρά περιουσιακά στοιχεία βάσει της εύλογης αξίας τους, καθώς και σε τυχόν λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία που πιθανόν να μπορούν να αναγνωριστούν, σύμφωνα με τους σχετικούς ορισμούς του Ν. 4308/2014.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το σχετικό ορισμό, άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα εξατομικευμένο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις: α) είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Σύμφωνα με την παράγραφο 34.4.3 της Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 που εξέδωσε η ΕΛΤΕ, λαμβάνοντας υπόψη το κριτήριο της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, γίνεται δεκτό ότι σε συναλλαγές όπως αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 34.4.2 (πχ απορρόφηση μιας εταιρείας ενός ομίλου από άλλη εταιρεία του ομίλου) μπορεί να εφαρμόζονται εναλλακτικά οι προβλέψεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης (α) και η περίπτωση (β) της παραγράφου 34.4.1 της σχετικής Οδηγίας (ή άρθρο 34, παρ. 4 του Ν. 4308/2014).

Με βάση τα παραπάνω, το ερώτημα μας συνίσταται στο εξής:

Α) πώς πρέπει να καταχωρήσει η Επωφελούμενη την υπεραξία που προέκυψε βάσει της ανωτέρω Έκθεσης Εκτίμησης της Αξίας των Εισφερόμενων Στοιχείων Ενεργητικού και Παθητικού της Εταιρείας;

Β) πρέπει να προβεί Εταιρεία σε προσδιορισμό της εύλογης αξίας των επιμέρους εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων του μεταβιβαζόμενου κλάδου, συμπεριλαμβανομένων των ανωτέρω άυλων περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται, κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης του στην Επωφελούμενη, ούτως ώστε το τελικό ποσό υπεραξίας να αφορά τη διαφορά εύλογης αξίας του μεταβιβαζόμενου κλάδου και των εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων, ώστε αυτό να καταχωρηθεί στα βιβλία της Επωφελούμενης;

Γ) Σε περίπτωση που δε δύναται να καταχωρηθεί τυχόν εισφερόμενη υπεραξία στα λογιστικά βιβλία της Επωφελούμενης, σε ποιο κονδύλι της καθαρής θέσης (πχ κέρδη εις νέον, μετοχικό κεφάλαιο κλπ) θα πρέπει να καταχωρηθεί η διαφορά μεταξύ μετοχικού κεφαλαίου (το οποίο υπολογίστηκε ως εύλογη αξία του συνόλου του εισφερόμενου κλάδου) και εύλογης αξίας εισφερόμενων καθαρών περιουσιακών στοιχείων που δύνανται να αναγνωριστούν λογιστικά;

#### **Απάντηση**

Ι. Διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας σχετικές με εταιρικούς μετασχηματισμούς

Οι εταιρικοί μετασχηματισμοί που πραγματοποιούνται από 15.4.2019 διέπονται από τις διατάξεις του ν. 4601/2019 (ΦΕΚ Α' 44/9.3.2019).

Η περίπτωση του ερωτήματός σας αφορά σε μερική διάσπαση εταιρείας με σύσταση νέας εταιρείας.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 56 αναφέρεται:

«3. Μερική διάσπαση με σύσταση νέας εταιρείας ή νέων εταιρειών είναι η πράξη, με την οποία

μία εταιρεία (διασπώμενη), χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει σε μία ή περισσότερες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες) τον καθοριζόμενο ή τους καθοριζόμενους στο σχέδιο διάσπασης κλάδο ή κλάδους δραστηριότητας, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους της διασπώμενης εταιρείας εταιρικών συμμετοχών της επωφελούμενης ή των επωφελούμενων εταιρειών και ενδεχομένως χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που αποδίδονται στους μετόχους ή στους εταίρους της διασπώμενης εταιρείας ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας.»

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 αναφέρεται:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για την ελαττωματική ίδρυση, οι γενικές και ειδικές διατάξεις που διέπουν τη διάσπαση με απορρόφηση, εφαρμόζονται ανάλογα στη διάσπαση με σύσταση νέας εταιρείας ή νέων εταιρειών. Ως επωφελούμενες εταιρείες νοούνται οι νέες εταιρείες.»

Διευκρινίζεται ότι η διάσπαση με απορρόφηση διέπεται από τα άρθρα 58 έως και 73.

Στο άρθρο 62 αναφέρεται:

«Για καθεμία από τις εταιρείες που μετέχουν στη διάσπαση, ένας ή περισσότεροι ανεξάρτητοι εμπειρογνώμονες εξετάζουν το σχέδιο σύμβασης διάσπασης και συντάσσουν γραπτή έκθεση που απευθύνεται στη συνέλευση ή προς τους εταίρους της. Για τις κατηγορίες επαγγελματιών που μπορούν να διοριστούν ως εμπειρογνώμονες, τα κριτήρια ανεξαρτησίας τους, τον διορισμό τους ως εμπειρογνώμονων και τα δικαιώματά τους, το περιεχόμενο και τη δημοσιότητα της γραπτής έκθεσής τους, καθώς και για την εξαίρεση από τις υποχρεώσεις του παρόντος εφαρμόζεται το άρθρο 10.»

Στην παράγραφο 5 του άρθρου 10 αναφέρεται

«5. Στην έκθεση της παραγράφου 1, οι εμπειρογνώμονες δηλώνουν σε κάθε περίπτωση αν, κατά τη γνώμη τους, η προτεινόμενη σχέση ανταλλαγής των εταιρικών συμμετοχών είναι δίκαιη και λογική. Στην ίδια έκθεση, . . . . . , περιλαμβάνονται δε τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

α. η μέθοδος ή οι μέθοδοι αποτίμησης που υιοθετήθηκαν για τον καθορισμό της προτεινόμενης σχέσης ανταλλαγής,

β. γνώμη για το αν η μέθοδος ή οι μέθοδοι αυτές είναι κατάλληλες για τη συγκεκριμένη περίπτωση,

γ. γνώμη για τις αξίες που προέκυψαν από την εφαρμογή κάθε μεθόδου,

δ. γνώμη για τη βαρύτητα που αποδόθηκε σε ορισμένη ή ορισμένες μεθόδους για τον προσδιορισμό των παραπάνω αξιών, καθώς και περιγραφή των δυσκολιών που προέκυψαν κατά την αποτίμηση.»

Στο εδάφιο γ της παραγράφου 1 και στην παράγραφο 3 του άρθρου 63 αναφέρεται:

«1. Κάθε μέτοχος ή εταίρος έχει το δικαίωμα να λαμβάνει γνώση . . . . . των εξής τουλάχιστον εγγράφων:

α. . . . . ,

γ. της λογιστικής κατάστασης που έχει συνταχθεί σε ημερομηνία που δεν είναι προγενέστερη από την πρώτη ημέρα του τρίτου μήνα πριν από την ημερομηνία του σχεδίου σύμβασης διάσπασης, αν οι τελευταίες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναφέρονται σε χρήση που έχει λήξει έξι (6) τουλάχιστον μήνες πριν από την ημερομηνία του σχεδίου σύμβασης διάσπασης. Η λογιστική κατάσταση περιλαμβάνει τουλάχιστον ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων και περίληψη των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξή τους,

δ. . . . .

3. Η λογιστική κατάσταση που προβλέπεται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 συντάσσεται, σύμφωνα με τις ίδιες μεθόδους και την ίδια διάταξη και εμφάνιση όπως οι τελευταίες ετήσιες

χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Για την κατάρτιση της λογιστικής αυτής κατάστασης ισχύουν τα εξής:

α. δεν είναι απαραίτητο να γίνει νέα φυσική απογραφή των αποθεμάτων,  
β. οι επιμετρήσεις που εμφανίζονται στον τελευταίο ετήσιο ισολογισμό πρέπει να προσαρμόζονται προς τις λογιστικές εγγραφές της ενδιάμεσης περιόδου, χωρίς να απαιτούνται νέες επιμετρήσεις. Σε κάθε περίπτωση στην λογιστική κατάσταση αναγνωρίζονται:

(αα) οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις της ενδιάμεσης περιόδου,

(ββ) οι σημαντικές αλλαγές πραγματικής αξίας που δεν εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία.»

Από τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 4601/2019 διαπιστώνουμε τα ακόλουθα:

1. Η παράγραφος 5 του άρθρου 10 αναφέρεται σε μεθόδους αποτίμησης και σε αξίες που προέκυψαν από την εφαρμογή κάθε μεθόδου, όμως δεν διευκρινίζεται:

α) αν οι αποτιμήσεις αυτές γίνονται μόνο για να διαπιστωθεί το κατά πόσο η προτεινόμενη σχέση ανταλλαγής των εταιρικών συμμετοχών είναι δίκαιη και λογική ή

β) αν τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία θα περιληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με τις αξίες που προέκυψαν από την αποτίμηση.

2. Το στοιχείο (ββ) του εδαφίου (β) της παραγράφου 3 του άρθρου 63 αναφέρει ότι στη λογιστική κατάσταση του εδαφίου (γ) της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου πρέπει να καταχωρίζονται οι σημαντικές αλλαγές πραγματικής αξίας που δεν εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία. Όμως η κατάσταση αυτή δεν είναι υποχρεωτικό να συντάσσεται σε κάθε περίπτωση.

Επομένως από τις διατάξεις του ν. 4601/2019 δεν προκύπτει με σαφήνεια αν τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να καταχωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με την εκτιμηθείσα εύλογη αξία τους ή με την προηγούμενη λογιστική αξία τους.

Οι προϊσχύουσες διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, σε όλες τις περιπτώσεις μετασχηματισμών, προέβλεπαν με σαφήνεια ότι τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία έπρεπε να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με την εκτιμηθείσα τρέχουσα (εύλογη) αξία τους, όπως αυτή είχε προσδιοριστεί από τα πρόσωπα που αναφέρονταν στο άρθρο 9 του νόμου.

II. Διατάξεις της φορολογικής και αναπτυξιακής νομοθεσίας σχετικές με εταιρικούς μετασχηματισμούς

Σχετικά με εταιρικούς μετασχηματισμούς είναι σε ισχύ τα φορολογικού και αναπτυξιακού περιεχομένου νομοθετήματα ν. 2166/1993, ν.δ. 1297/1972 και ν. 4172/2013.

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993 αναφέρεται:

«2. Προς το σκοπό διευκόλυνσης του μετασχηματισμού, οι προς μετασχηματισμό επιχειρήσεις μπορούν με αίτηση τους προς τον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) να ζητήσουν την διενέργεια φορολογικού ελέγχου κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Στην περίπτωση αυτή το αποτέλεσμα του ελέγχου πρέπει να κοινοποιηθεί στην αιτούσα, εντός τριμήνου από την ημερομηνία της αιτήσεώς της. Η προθεσμία αυτή με αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και του αρμόδιου επιθεωρητή Δ.Ο.Υ. και για εξαιρετικούς λόγους μεγέθους επιχειρήσεως ή ελεγκτικών επαληθεύσεων, μπορεί να παραταθεί για άλλους τρεις μήνες ακόμα. Οι εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των φοροτεχνικών εμπειρογναμώνων, που θα συνταγούν για καθεμία μετασχηματιζόμενη επιχείρηση, θα περιέχουν για το σκοπό του μετασχηματισμού ειδικό κεφάλαιο περί του ύψους της λογισμικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Εάν δεν ζητηθεί η διενέργεια ελέγχου κατά τα ανωτέρω η διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων ενεργείται από Ορκωτό ελεγκτή ή από την κατά το άρθρο 9 του κωδ. ν.2190/1920 προβλεπόμενη επιτροπή εμπειρογναμώνων.»

Επομένως ο ν. 2166/1993, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ.ν. 2190/1920, προβλέπει ότι τα



εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με τη λογιστική αξία τους.

Στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 2 του ν.δ. 1297/1972 αναφέρεται:

«1. Η εκ της κατά το άρθρον 1 συγχωνεύσεως ή μετατροπής προκύπτουσα υπεραξία δεν υπόκειται, κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, εις φόρον εισοδήματος.

2. Η κατά την προηγούμενη παράγραφον υπεραξία, διαπιστούμενη δι' απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συσυχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων και εμφανιζόμενη अपαραιτήτως εις ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνεύσεως ή της νέας εταιρείας μέχρι του χρόνου διαλύσεώς της, θεωρείται περιερχομένη εις ταύτην και φορολογείται κατά τον χρόνον της καθ' οιονδήποτε τρόπον διαλύσεώς της, .....»

Επομένως το ν.δ.1297/1972 προβλέπει ότι τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με την εκτιμηθείσα τρέχουσα (εύλογη) αξία τους.

Στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 54 του ν. 4172/2013 αναφέρεται:

«8. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της λογιστικής αξίας τους.

9. Η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.»

Από την παράγραφο 8 εμμέσως τεκμαίρεται ότι τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με την εκτιμηθείσα πραγματική (εύλογη) αξία τους. Παρά ταύτα από την παράγραφο 9 προκύπτει ότι οι αποσβέσεις επί των εισφερόμενων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται επί της προηγούμενης λογιστικής αξίας τους.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4601/2019 διευκρινίστηκε ότι:

«1. Οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), των νόμων 2166/1993 (Α' 137), 4172/2013 (Α' 167) και άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, οι οποίες αναφέρονται σε μετασχηματισμούς που αποτελούν αντικείμενο του παρόντος, διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις φορολογικές τους ρυθμίσεις και τα παρεχόμενα πλεονεκτήματα ή κίνητρα. Κατά τα λοιπά, οι αναφερόμενοι στα νομοθετήματα αυτά μετασχηματισμοί διέπονται από τις διατάξεις του παρόντος, ιδίως όσον αφορά το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία πραγματοποίησης και τα αποτελέσματά τους.»

Επομένως, από τα ανωτέρω νομοθετήματα διατηρούνται σε ισχύ μόνο οι φορολογικές τους ρυθμίσεις και τα παρεχόμενα πλεονεκτήματα ή κίνητρα, ενώ οι προτεινόμενοι λογιστικοί χειρισμοί καταργούνται.

### III. Συμπέρασμα

Το στοιχείο (ββ) του εδαφίου (β) της παραγράφου 3 του άρθρου 63 αναφέρει ότι στη λογιστική κατάσταση του εδαφίου (γ) της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου πρέπει να καταχωρίζονται οι σημαντικές αλλαγές πραγματικής αξίας που δεν εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία. Όμως η κατάσταση αυτή δεν είναι υποχρεωτικό να συντάσσεται σε κάθε περίπτωση.

Το άρθρο 34 του ν. 4308/2014 αναφέρεται στην κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε εταιρικούς μετασχηματισμούς. Ειδικότερα, η παράγραφος 4 αναφέρεται στην εφαρμογή της μεθόδου της απόκτησης, κατά την απόκτηση μιας θυγατρικής εταιρείας και την κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ορίζει ότι τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, κατ' αρχήν, περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις με



τη λογιστική αξία τους, όμως, μετά την, κατά το δυνατόν, κατανομή της διαφοράς που προκύπτει από το συμψηφισμό της λογιστικής αξίας της συμμετοχής της μητρικής με τη λογιστική αξία των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής, στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, τελικά τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής θα περιληφθούν στον ενοποιημένο ισολογισμό με την εύλογη αξία τους.

Τα προαναφερόμενα εξειδικεύονται στις παραγράφους 34.4.1 έως 34.4.3 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του ν. 4308/2014 που εξέδωσε η ΕΛΤΕ. Δεδομένου ότι η ενοποίηση αντιπροσωπεύει μια μορφή λογιστικής «συγχώνευσης με απορρόφηση», η παράγραφος 34.4.3 της Λογιστικής Οδηγίας ήθελε να καταδείξει ότι «στην περίπτωση απορρόφησης θυγατρικής από μητρική, για τις οποίες συντάσσονταν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής κατά την απορρόφηση είναι οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, αμέσως πριν την απορρόφηση».

Συμπερασματικά, στο ν. 4601/2019 δεν διευκρινίζεται, αν τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία θα περιληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης με τη λογιστική ή με την εύλογη αξία τους.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 17 του ν. 4548/2018 αναφέρεται:

«3. Για την εξακρίβωση της αξίας των εισφορών σε είδος κατά τη σύσταση της εταιρείας, καθώς και σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, συντάσσεται έκθεση αποτίμησης από δύο ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτική εταιρεία ή, κατά περίπτωση, από δύο ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές. Επιτρέπεται η πρόσληψη από τους ελεγκτές ή τους πιστοποιημένους εκτιμητές ειδικών εκτιμητών, ημεδαπών ή αλλοδαπών, για την εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων που απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις ή διεθνή εμπειρία.»

Στην περίπτωση του ερωτήματός σας:

α) Με βάση την προαναφερθείσα διάταξη, τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία θα περιληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με την εκτιμηθείσα εύλογη αξία τους. Το ποσό εύλογης αξίας του εισφερόμενου κλάδου, το οποίο δεν μπορεί να επιμεριστεί σε εξατομικεύσιμα καθαρά περιουσιακά στοιχεία θα καταχωριστεί ως υπεραξία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης.

β) Η επωφελούμενη εταιρεία σε αντάλλαγμα των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που απέκτησε θα αυξήσει ισόποσα το μετοχικό της κεφάλαιο, εκδίδοντας συμμετοχικούς τίτλους, τους οποίους θα παραχωρήσει δωρεάν στους ιδιοκτήτες της εισφέρουσας εταιρείας.

γ) Αν η εισφέρουσα εταιρεία και η επωφελούμενη εταιρεία ανήκουν σε όμιλο, ο οποίος καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι διαφορές εύλογης αξίας των εισφερθέντων καθαρών περιουσιακών στοιχείων, κατά την ενοποίηση, πρέπει να απαλείφονται, ώστε αυτά να περιλαμβάνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό με τις προηγούμενες λογιστικές αξίες, όπως αυτές διαμορφώνονται σε κάθε περίοδο.

δ) Η εισφορά καθαρών περιουσιακών στοιχείων (κλάδου) από την εισφέρουσα εταιρεία στην επωφελούμενη εταιρεία χωρίς αντάλλαγμα άλλου περιουσιακού στοιχείου, συνεπάγεται τη μείωση της καθαρής θέσης της εισφέρουσας εταιρείας. Στην παράγραφο 5 του άρθρου 56 του ν. 4601/2019 αναφέρεται ότι «. . . η απόφαση της συνέλευσης ή των εταίρων της διασπώμενης εταιρείας σύμφωνα με το άρθρο 66 περιλαμβάνει και τα απαιτούμενα μέτρα, συμπεριλαμβανομένων των απαραίτητων τροποποιήσεων του καταστατικού της, για την πραγματοποίηση της μερικής διάσπασης. Στα μέτρα αυτά μπορεί να περιλαμβάνεται και η μείωση του κεφαλαίου της διασπώμενης εταιρείας, η οποία γίνεται σύμφωνα . . . ».

**Παρουσίαση κατάπτωσης χρηματοοικονομικών εγγυήσεων**

Αριθμ. πρωτ. 1223/25.6.2019

**Ερώτημα**

Απευθυνόμαστε στο Συμβούλιό σας ως αρμόδιο για τη θέσπιση και εποπτεία των Λογιστικών Προτύπων που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα, και σας παραθέτουμε προς γνωμοδότηση ερώτημα το οποίο αποτελεί σημαντικό δεδομένο για την λήψη κρίσιμων αποφάσεων για την Τράπεζά μας σε απαιτήσεις μεγάλου ύψους κατά οφειλετών της.

Το ερώτημα αφορά στην ορθή συμπλήρωση του πεδίου Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις Πληρ. Στην Επομ. Χρήση, σύμφωνα με τα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Ειδικότερα:

Η Εταιρία «ΑΛΦΑ» έχει συνολικό υπόλοιπο οφειλής προς την Τράπεζα 6.266.389€. Ο δανεισμός της Εταιρίας διασφαλίζεται από την ίδια και τις εταιρίες «ΒΗΤΑ», «ΓΑΜΑ», «ΔΕΛΤΑ», οι οποίες δεν ανήκουν σε έναν Όμιλο καθώς δεν καταρτίζουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, ο δανεισμός της Εταιρίας διασφαλίζεται από προσωπικές εγγυήσεις των ιδιοκτητών της εταιρίας. Όλες οι εταιρίες είναι συνδεδεμένες μεταξύ τους και με διάφορες δραστηριότητες.

Η εταιρία «ΑΛΦΑ» διασφαλίζει επιπλέον τις οφειλές της εταιρίας «ΓΑΜΑ» οι οποίες ανέρχονται σε 288.769 €. Οι εν λόγω υποχρεώσεις διασφαλίζονται επίσης από προσωπικές εγγυήσεις των ιδιοκτητών της εταιρίας.

Η εταιρία «ΒΗΤΑ» έχει οφειλές προς την τράπεζά μας ύψους 882.355€.

Η εταιρία «ΔΕΛΤΑ» δεν έχει οφειλές στην τράπεζά μας όμως ενέχεται στο δανεισμό της «ΑΛΦΑ».

Όλες οι εταιρίες έχουν ακίνητη περιουσία η οποία διασφαλίζει τόσο την τράπεζα μας όσο και άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Δεν έχουν προχωρήσει διαδικασίες πλειστηριασμών εις βάρος καμίας εταιρίας

Οι εταιρίες «ΒΗΤΑ», «ΓΑΜΑ» και «ΔΕΛΤΑ» οι οποίες ενέχονται στο δανεισμό της «ΑΛΦΑ» έχουν εγγράψει στον Ισολογισμό τους τις οφειλές τους (εξ εγγυήσεως) προς την Τράπεζα, λόγω διαταγής πληρωμής, οι οποίες απορρέουν από το δανεισμό της πιστούχου εταιρίας «ΑΛΦΑ» ως «Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις Πληρ. Στην Επόμ. Χρήση». Να τονιστεί ότι τα προηγούμενα έτη το συγκεκριμένο πεδίο ήταν μηδενικό.

Επιπλέον, οι εταιρίες «ΒΗΤΑ», «ΓΑΜΑ» και «ΔΕΛΤΑ» έχουν εκπονήσει επιχειρησιακά σχέδια (η κάθε μία ξεχωριστό) με σκοπό την αναδιάρθρωση των υφιστάμενων δανειακών τους υποχρεώσεων, στα οποία λαμβάνονται υπόψη τόσο οι δανειακές υποχρεώσεις, στις οποίες ενέχονται ως πιστούχοι όσο και οι δανειακές υποχρεώσεις της εταιρίας «ΑΛΦΑ» στην οποία ενέχονται εξ εγγυήσεως. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, αφενός όλα τα επιχειρηματικά σχέδια να κρίνονται μη βιώσιμα και αφετέρου να εμφανίζεται η τράπεζα μας ως μεγαλύτερος πιστωτής (ενώ στην πραγματικότητα δεν είναι) και να μας ζητείται συναίνεση για την υπαγωγή των εταιριών στο Ν. 3588/2007.

Είναι προφανές ότι πρόκειται για λογιστική αποτύπωση, ίσως εσφαλμένη, καθώς το χρέος της εταιρίας «ΑΛΦΑ» είναι 6.266.389€ ενώ αποτυπώνεται τρεις φορές εις ολόκληρον το ποσό, στα βιβλία των λοιπών ενεχομένων εταιριών.

Αξίζει να τονιστεί και να σημειωθεί ότι, ενώ η εταιρία «ΔΕΛΤΑ» δεν είναι πιστούχος της Τράπεζας μας, σύμφωνα με την συγκεκριμένη αποτύπωση, εμφανιζόμαστε ως ο μεγαλύτερος πιστωτής και μας ζητείται συναίνεση για την υπαγωγή των εταιριών στο Ν. 3588/2007 εις βάρος άλλου χρηματοπιστωτικού ιδρύματος.

Προκειμένου να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα αφενός για την χρηματοοικονομική θέση όλων των εταιριών και αφετέρου για τις πραγματικές δυνατότητες αποπληρωμής των υποχρεώσεων τους προς την Τράπεζα μας, χρειαζόμαστε γνωμάτευση για την ορθή εφαρμογή των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων και πιο συγκεκριμένα για την ορθή συμπλήρωση του

πεδίου Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις Πληρ. Στην Επομ. Χρήση, με ότι αυτό συνεπάγεται. καθώς, όπως και παραπάνω αναφέραμε, θα παρθούν κρίσιμες αποφάσεις και για τα δύο μέρη.

#### **Απάντηση**

Στον ν. 4308/2014 δεν γίνεται αναφορά στις χρηματοοικονομικές εγγυήσεις. Στο πλαίσιο αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης που προβλέπεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς «συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης είναι ένα συμβόλαιο που προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές από πλευράς του εκδότη για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου».

Για τον εκδότη το συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης καταχωρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση όταν επέλθει το γεγονός της αθέτησης. Για την αρχική καταχώριση καθώς και τη μεταγενέστερη αποτίμηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αυτών, δύναται να αναζητηθεί ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον ν. 4308/2014, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του ίδιου νόμου.

Στην περίπτωση του ερωτήματός σας, το γεγονός της αθέτησης τεκμηριώνεται, επιπροσθέτως, με την έκδοση της σχετικής διαταγής πληρωμής.

Το Σ.Δ.Λ.Π. κλήθηκε στο παρελθόν να υιοθετήσει την εξαίρεση από τις απαιτήσεις αποτίμησης του ΔΛΠ 39 των εγγυήσεων που χορηγούνται μεταξύ μητρικής και των θυγατρικών της καθώς και μεταξύ οντοτήτων υπό κοινό έλεγχο. Υποστηρίχθηκε ότι η απαίτηση καταχώρισης αυτών των συμβάσεων χρηματοοικονομικής εγγύησης στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα προκαλούσε δυσανάλογες δαπάνες σε σχέση με τα πιθανά οφέλη, δεδομένου ότι οι ενδοομιλικές αυτές συναλλαγές απαλείφονται κατά την ενοποίηση. Ωστόσο, για να αποφευχθεί η παράλειψη καταχώρισης σημαντικών υποχρεώσεων στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, το Σ.Δ.Λ.Π. αποφάσισε να μην υιοθετήσει σχετική απαλλαγή. (ΔΛΠ 39.BC23C, ΔΠΧΑ 9.BCZ2.14). Συνεπώς, οι εταιρείες που εγγυώνται το δανεισμό μιας άλλης υπό κοινό έλεγχο εταιρείας, θα πρέπει να καταχωρίζουν την εγγύηση ως υποχρέωση στις ατομικές χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις.

Κατά τη γνώμη μας, οι εγγυήτριες εταιρείες θα πρέπει, για την δέσμευση που έχει προκύψει από την αδυναμία των πιστούχων εταιρειών να εκπληρώσουν τις δανειακές τους υποχρεώσεις, να καταχωρίσουν στα βιβλία τους, υπό μορφή προβλέψεως το ποσό που κάθε μια εκτιμά ότι θα κληθεί να καταβάλει και όχι δανειακή υποχρέωση προς την τράπεζα για το σύνολο της υποχρέωσης. Συνεπώς, η χρήση του λογαριασμού «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση» για τις εγγυήτριες εταιρείες δεν είναι ενδεδειγμένη.

Όταν καθοριστεί ποια ή ποιες εκ των εγγυητριών εταιρειών δύνανται και θα αναλάβουν την αποπληρωμή του χρέους, τότε θα εγγράψουν σχετική υποχρέωση προς την Τράπεζα Χ από κατάπτωση εγγύησης το ποσό που κάθε μια θα αναλάβει να αποπληρώσει.

**Κατάταξη ενεργειακής κοινότητας (αστικός συνεταιρισμός) σε κατηγορία οντοτήτων του ν. 4308/2014 και υποχρέωση τήρησης ή μη διπλογραφικού συστήματος**

*Αριθμ. πρωτ. 1270/18.6.2019*

#### **Ερώτημα**

Νεοσυσταθείσα Ενεργειακή Κοινότητα Περιορισμένης Ευθύνης του ν. 4513/2018 έχει υποχρέωση τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων κατά το έτος σύστασης αυτής;

Δηλαδή, αντιμετωπίζεται ως οντότητα της παραγράφου 2β ή 2γ του άρθρου 1 του ν. 4308/2014;

Να σημειώσω ότι βράσει του ν. 4513/2018 «η Ενεργειακή Κοινότητα (Ε. Κοιν.) είναι αστικός συνεταιρισμός αποκλειστικού σκοπού...» και «για όσα θέματα δεν ορίζονται ειδικότερα στον παρό-

να, οι Ενεργειακές Κοινότητες διέπονται συμπληρωματικά από τις διατάξεις του ν. 1667/1986».

#### **Απάντηση**

Στην παράγραφο 7 του άρθρου 8 του ν. 4513/2018 (Ενεργειακές Κοινότητες και άλλες διατάξεις), αναφέρεται ότι:

«Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης μαζί με την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών δημοσιεύονται στο Γ.Ε.ΜΗ. μέσα σε ένα (1) μήνα από την έγκρισή τους από την ετήσια τακτική γενική συνέλευση».

Από τα παραπάνω προκύπτει με σαφήνεια η αναφορά στην δημοσίευση ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης στο ΓΕΜΗ, από τον αστικό συνεταιρισμό «Ενεργειακή Κοινότητα», γεγονός που προϋποθέτει την κατάρτιση των ως άνω καταστάσεων.

Παρόμοια διάταξη υπάρχει και στον νόμο 1667/1986 (άρθρο 9), στον οποίο παραπέμπει ο ν. 4513/2018 για όσα θέματα δεν ορίζονται σε αυτόν.

Ωστόσο, στην παράγραφο 3.10.1, της ΠΟΛ.1003/2014, η οποία ενσωματώθηκε στην Λογιστική Οδηγία για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, αναφέρεται:

«Ενδεικτικά, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν: (α)...(ζ) Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία. Ωστόσο, οι οντότητες αυτές (συνεταιρισμοί, κλπ.) οι οποίες εκ του ιδρυτικού τους νόμου ή του καταστατικού τους υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού και όχι σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 και εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ)».

Κατά την γνώμη μας, η οποία έχει διατυπωθεί και στην γνωμοδότηση ΣΛΟΤ, με ΑΠ 1092/2018, από την τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος δεν είναι πρακτικά εφικτό να καταρτιστεί μία αξιόπιστη πλήρης σειρά χρηματοοικονομικών καταστάσεων. (ισολογισμός κ.λπ.).

Επομένως, εφόσον από τον νόμο και το καταστατικό του συνεταιρισμού επιβάλλεται η υποχρέωση καταρτίσεως πλήρους σειράς χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός κ.λπ.), είναι αναγκαίο ο συνεταιρισμός να τηρεί πλήρες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

#### **Παράλειψη καταχώρισης εσόδου από επιχορηγήσεις εξόδων προηγούμενων χρήσεων**

*Αριθμ. πρωτ. 1304/18.6.2019*

#### **Ερώτημα**

Εντός της χρήσης 2018, ο ΟΑΕΔ μας απέστειλε ενημερωτικό σημείωμα με ημερομηνία πρωτοκόλλου 2018, στο οποίο αναφέρει ότι κατά τις χρήσεις 2012-2015, κατέβαλλε στην επιχείρηση ποσά επιδοτήσεων με τη μορφή τραπεζικών καταθέσεων.

Κατά την περίοδο 2012-2015, η επιδοτούμενη επιχείρηση τηρούσε απλογραφικά βιβλία και εφόσον δεν εκδόθηκαν τιμολόγια επιδοτήσεων, οι επιδοτήσεις αυτές δεν μείωσαν το κόστος μισθοδοσίας των ετών αυτών για τις οποίες χορηγήθηκαν.

Το ερώτημα που ανακύπτει είναι εάν πρέπει να γίνουν τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος της επιχείρησης για το ποσό επιδότησης ανά έτος ή εάν παρέχεται η δυνατότητα, λόγω και της ημερομηνίας του πρωτοκόλλου ΟΑΕΔ, να καταχωρηθούν εντός της χρήσης 2018 και να μειώσουν το μισθοδοτικό κόστος του έτους αυτού;

#### **Απάντηση**

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του ν. 4308/2014, για τις κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων αναφέρεται ότι:

«Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται

στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα».

Επίσης, κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αντιστάθμιση για έξοδα ή ζημίες που ήδη πραγματοποιήθηκαν καταχωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.

Συνεπώς, η είσπραξη των επιχορηγήσεων από των ΟΑΕΔ στην περίοδο 2012-2015 σε κάθε περίπτωση συνεπαγόταν την καταχώριση του εσόδου στα αποτελέσματα της εκάστοτε χρήσης και την φορολόγηση του κέρδους που προέκυπτε από αυτό.

Στην παράγραφο 28.1.3 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του νόμου 4308/2014 της ΕΛΤΕ ορίζεται η έννοια του λάθους: «Ως λάθη (σφάλματα, σκόπιμα ή μη) νοούνται παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες:

α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για εκείνες τις περιόδους εγκρίθηκαν για έκδοση, και

β) εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων».

Στην παράγραφο 28.1.4 αναφέρεται ότι: «Στην έννοια του λάθους (σφάλματος) συμπεριλαμβάνεται και η εσφαλμένη χρήση ενός ισχύοντος λογιστικού κανόνα ή η παράλειψη χρήσης του». Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι πρόκειται περί λάθους και η οντότητα θα πρέπει να διορθώσει το λάθος άμεσα κατά τον εντοπισμό του.

Η διόρθωση του λάθους θα γίνει κατά τα προβλεπόμενα της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν 4308/2014: «Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και

β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου».

Καθώς από το ερώτημα δεν προκύπτει η κατηγορία της οντότητας κατά την ημερομηνία εντοπισμού του λάθους σας γνωρίζουμε και ότι οι πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α, 2β και 2γ του άρθρου 1, στο πλαίσιο των απλοποιήσεων και των απαλλαγών του άρθρου 30 του ν 4308/2014, «δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται».

Για την υποχρέωση της εταιρείας να προχωρήσει σε υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2012-2015 αρμόδια να απαντήσει είναι η Διεύθυνση Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών.

**Διακίνηση, παρακολούθηση και πώληση άχρηστων αποθεμάτων (ειδών συσκευασίας, άνευ αξίας)**

Αριθμ. πρωτ. 1875/1.10.2019

#### **Ερώτημα**

Παρακαλώ για τη συμβουλή σας στη λογιστική διαχείριση των κάτωθι θεμάτων:

Εταιρεία εμπορίας φυραμάτων για ζώα αγοράζει παλέτες με ζωοτροφή από τον προμηθευτή της. Ο προμηθευτής δεν χρεώνει χωριστά την παλέτα αλλά το θεωρεί ως είδος συσκευασίας οπότε δεν επιστρέφονται προς έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.



Η εταιρεία εκτελεί τις παραγγελίες με παράδοση σε πελάτες στους οποίους αφού ξεφορτωθούν μόνο τα σακιά στις περισσότερες περιπτώσεις η ξύλινη παλέτα μένει στο φορτηγό και επιστρέφει στην έδρα. Η παλέτες αυτές επίσης δεν χρεώνονται στους παραγωγούς αλλά ούτε και εκδίδεται κάποιο άλλο παραστατικό, όπως ακριβώς κάνει και ο προμηθευτής. Δεν έχει κάποια αξία ούτε για τους πελάτες.

Ερωτήματα:

1. Πρέπει αφού αποσυσκευάσουν τις παλέτες να εκδίδεται κάποιο παραστατικό για να γίνεται εισαγωγή στην αποθήκη κατά την επιστροφή από τον πελάτη;

2. Πρέπει να παρακολουθείται στην αποθήκη σε μερίδα αποθήκης;

3. Μέχρι το σημείο που θα αποφασίσει η εταιρεία πώς θα τα χειριστεί δεν αποτελούν πάγια αλλά ούτε αποθέματα. Εάν τα παρακολουθεί σε διακριτή μερίδα «Παλέτες – άχρηστα υλικά» θα είναι λάθος;

4. Εφόσον παραδοθεί στον πελάτη με την παλέτα και αυτός θέλει να την επιστρέψει στην εταιρεία χωρίς κάποιο αντίτιμο αργότερα με μεταγενέστερη παράδοση, λόγω του ότι δεν έχουν χρεωθεί από την εταιρεία, πρέπει να εκδοθεί κάποιο παραστατικό; (Στους πελάτες δεν έχει κάποια αξία και υπάρχει και δέσμευση χώρου). Και σε αυτή την περίπτωση δεν θα κοπεί κάποιο πιστωτικό.

5. Η εταιρεία λόγω του ότι δεσμεύει αρκετό χώρο, έχει δύο λύσεις:

A) Να δοθούν προς απόρριψη με έκδοση ΔΑ που θα αναφέρει το πλήθος των παλετών και την αναγραφή ως «άχρηστου υλικού – παλέτες»

B) Να πωληθούν σε μια χαμηλή τιμή ως άχρηστο υλικό.

Τι διαδικασία πρέπει να ακολουθηθεί; (Εγγραφές αποθήκης, δελτία διακίνησης κ.λπ.)

Σαφώς και στην πώληση θα εκδοθεί τιμολόγιο με ΦΠΑ και την αναγραφή «παλέτες – άχρηστο υλικό»

Επιπροσθέτως των παραπάνω ερωτημάτων σε περίπτωση τριγωνικής πώλησης με μεταφορικό μέσο τρίτου το οποίο θα σταματήσει καθοδόν για τον τελικό πελάτη μας στην έδρα της εταιρείας για παραλαβή δείγματος, μπορεί να εκδοθεί νέο Δελτίο Αποστολής από την εταιρεία προς τον πελάτη και να συνοδεύουν και τα δύο δελτία το προϊόν προς τον πελάτη και να παραδοθεί μόνο το δεύτερο; Πέραν του δείγματος καταλληλόλητας φορτίου, χρειάζεται η εταιρεία και για εμπορικούς λόγους την μη γνωστοποίηση στον πελάτη του προμηθευτή της.

#### Απάντηση

Ο προμηθευτής (πωλητής) των ζωοτροφών, χρησιμοποιεί τις παλέτες ως υλικά συσκευασίας και ενσωματώνει την αξία τους στο κόστος παραγωγής των παραχθέντων προϊόντων

Η εταιρεία σας στη συνέχεια, μεταπωλεί τα συσκευασμένα στις παλέτες αποθέματα (ζωοτροφές), ως έχουν, χωρίς επίσης να προσθέτει ιδιαίτερη χρέωση για την συσκευασία στους πελάτες της.

Σύμφωνα με τον ορισμό των «αποθεμάτων» του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014: «Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία:

(α) κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας ή

(β) στη παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω ή

(γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών».

Με βάση τα ανωτέρω, αλλά και τα αναφερόμενα στο ερώτημά σας, οι παλέτες συσκευασίας των ζωοτροφών έχουν μηδενική ή ασήμαντη αξία, χαρακτηρίζονται ως άχρηστο υλικό και, κατά συνέπεια, δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων, οπότε δεν απαιτείται ιδιαίτερος χειρισμός στο πλαίσιο των παραλαμβανομένων και αποστελλόμενων αποθεμάτων της παραγράφου 8, του άρθρου 5 του ν. 4308/2014.

Σε ότι αφορά το τελευταίο ερώτημά σας, η εταιρεία, προκειμένου να αποφύγει να γίνει γνωστή η ταυτότητα του προμηθευτή της, θα πρέπει πρώτα να παραλαμβάνει τα αποθέματα από αυτόν, και εν συνεχεία, να τα αποστέλλει προς τους πελάτες της εκδίδοντας το προβλεπόμενο παραστατικό.



**Λογιστική απεικόνιση των αφορολόγητων αποθεματικών βάσει του Ν. 3299/2004 και διανομή του ποσού της επιχορήγησης**

*Αριθμ. πρωτ. 2363/26.11.2019*

**Ερώτημα**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3299/2004 Άρθρο 8 παρ. 6: Λογιστική απεικόνιση των ποσών των ενισχύσεων στα βιβλία της επιχείρησης, τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο δεν μπορεί να διανεμηθεί πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. Τα αποθεματικά αυτά εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Σε περίπτωση διανομής τους πριν την παρέλευση πενταετίας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10. Το αποθεματικό αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει αμετάβλητο και δεν θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο του σχηματισμού του. Αν κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί μετά την παρέλευση του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή ο οποίος αντιστοιχεί στο ένα τρίτο του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος που ισχύει, κατά το χρόνο κεφαλαιοποίησης ή διανομής, για τα νομικά πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 και στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με τον 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α).

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20, παράγραφοι 24 και 26, η επιχορήγηση αυτή θα πρέπει να εμφανίζεται ως έσοδο επομένων περιόδων και μέσω του λογαριασμού αυτού να προσαυξάνει τα έσοδα κάθε περιόδου κατ' αναλογία της ωφέλιμης ζωής του περιοριστικού στοιχείου και συνεπώς μέσω των αποτελεσμάτων χρήσης να μετέχει στη διανομή κερδών. Από τα παραπάνω προκύπτει τα εξής:

1. Η λογιστική απεικόνιση του ανωτέρω νόμου είναι σε πλήρη αντίθεση των ΔΠΧΠ. Επομένως η ενδεδειγμένη λογιστική αντιμετώπιση είναι, το ποσό της απόσβεσης της επιχορήγησης που αναγνωρίζεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων, και μέσω αυτής οδηγείται στα Αποτελέσματα εις Νέον, στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης, αποχωρίζεται από τον λογαριασμό αυτό και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό Αφορολόγητου Αποθεματικού, έτσι ώστε, σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, το άθροισμα του υπολοίπου του αποθεματικού αυτού και του αναπόσβεστου υπολοίπου της επιχορήγησης στις κατά τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις, να ισούται με το ποσό της επιχορήγησης, όπως αυτό εμφανίζεται στον λογαριασμό που τηρείται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος. Παρακαλώ όπως επιβεβαιώσετε.

2. Θα μπορούσε ο συγκεκριμένος νόμος να έχει δημιουργηθεί για συγκεκριμένη επιχείρηση και να επιτρέπει την άμεση μεταφορά της επιχορήγησης από τα έσοδα επομένων χρήσεων, απευθείας στα αποθεματικά χωρίς την σταδιακή απόσβεση του γι' αυτή την συγκεκριμένη επιχείρηση και κατά παράβαση του ΔΛΠ 20;

3. Με βάση την πρόνοια του ως άνω άρθρου 8 παρ. 6, τα ποσά των επιχορηγήσεων θα μπορούσαν να διανεμηθούν μετά την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. Κατά συνέπεια, θα μπορούσε σε κάποια χρήση (μετά την παρέλευση 5 ετών), να διανεμηθεί ως μέρος της αναπόσβεστης επιχορήγησης που θα εμφανιστεί σε λογαριασμό εσόδων επομένων χρήσεων, χωρίς την σταδιακή ή την απευθείας μεταφορά του, στα αποθεματικά;

**Απάντηση**

Οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, αντιμετωπίζουν λογιστικά τις κρατικές επιχορηγήσεις με βάση τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης».

Οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014), αντιμετωπίζουν λογιστικά τις κρατικές επιχορηγήσεις με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23 «Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι» του ν. 4308/2014, οι οποίες δεν διαφοροποιούνται από τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 20, εκτός από την περίπτωση καταχώρισης των κρατικών επιχορηγήσεων αφαιρετικά της αξίας των επιχορηγηθέντων πάγιων στοιχείων, η οποία είναι αποδεκτή από το ΔΛΠ 20 όχι όμως από τα Ε.Λ.Π.

Ο ν. 3299/2004 είναι φορολογικός νόμος με αναπτυξιακό περιεχόμενο, δεδομένου ότι θεσπίζει φορολογικά κίνητρα για την πραγματοποίηση νέων επενδύσεων, των οποίων χρήση μπορούν να κάνουν όλες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού οι λαμβανόμενες επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρίζονται στα ίδια κεφάλαια ως «αφορολόγητο αποθεματικό», δεν υπόκεινται σε απόσβεση και δεν επιτρέπεται η διανομή τους πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 37 «Πρώτη εφαρμογή» του ν. 4308/2014 παρασχέθηκε η δυνατότητα, επιχορηγήσεις που είχαν ληφθεί πριν την 1.1.2015 (ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π.), να συνεχίσουν να παρακολουθούνται στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. ή σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και εφαρμόζουν το άρθρο 23 του ν. 4308/2014, θα παρακολουθούν τις κρατικές επιχορηγήσεις ως υποχρέωση (αναβαλλόμενο έσοδο) στη λογιστική βάση και ως «αφορολόγητο αποθεματικό» στη φορολογική βάση. Με την τμηματική απόσβεση της υποχρέωσης (αναβαλλόμενου εσόδου) θα ανασυστήνεται το «αφορολόγητο αποθεματικό» και στη λογιστική βάση.

Θέματα διανομής, ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες, ρυθμίζονται από τον ν. 4548/2018, ο οποίος επιτρέπει την διανομή μόνο πραγματοποιημένων λογιστικών κερδών της περιόδου ή σωρευμένων ποσών μη διανεμηθέντων κερδών προηγούμενων περιόδων.

Επομένως οι οικονομικές οντότητες της προηγούμενης παραγράφου, κατά τη γνώμη μας, μπορούν, μετά παρέλευση πενταετίας, να διανείμουν το ποσό του «αφορολόγητου αποθεματικού» που έχει ανασυσταθεί στη λογιστική βάση, αποκλειόμενης της διανομής του ποσού που παραμένει ως υποχρέωση (αναβαλλόμενο έσοδο).

Για οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και εφαρμόζουν την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του ν. 4308/2014, το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα να αποφανθεί, κατά πόσο η διανομή ολόκληρου του «αφορολόγητου αποθεματικού» μετά παρέλευση πενταετίας συνάδει με τις «περί διανομής» διατάξεις του ν.4548/2018.

#### **Αποθεματικό από διαγραφή χρέους**

*Αριθμ. πρωτ. 2502/3.12.2019*

#### **Ερώτημα**

Παρακαλώ όπως με ενημερώσετε για την εγγραφή σχετικά με την δημιουργία ειδικού αποθεματικού που πρέπει να γίνει σε επιχείρηση παροχής υπηρεσιών Α, η οποία διακανόνισε εξωδικαστικά με τράπεζα μέρος πόσου δάνειου της, κάτι το οποίο είχε ως αποτέλεσμα η τράπεζα να της διαγράψει από απαίτηση, πόσο 159.000 ευρώ.

Βάσει του άρθρου 62,παρ. 1, ν. 4389/2016 η ωφέλεια νομικού προσώπου, η οποία προκύπτει από την διαγραφή χρέους μέρους ή συνόλου του προς πιστωτικό ίδρυμα, δεν θεωρείται δωρεά και απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος. Με την Ε.2021/2019 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, παράγραφος 2, δίνονται οδηγίες για την αντιμετώπιση του πόσου αυτού στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν) και επιπλέον αναφέρεται ότι το ποσό αυτό παρακολουθείται σε ειδικό αποθεματικό, καθόσον σε περίπτωση διανομής έχουν εφαρμογή οι

διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.

Το θέμα για την εγγραφή του αποθεματικού προκύπτει στην περίπτωση της εταιρείας Α, η οποία στον ισολογισμό της 31/12/2018, όπου πρέπει να γίνει και ο παραπάνω απαιτούμενος σχηματισμός αποθεματικού, εμφανίζει σωρευμένες λογιστικές ζημίες 600.000 ευρώ, όταν το ποσό που διαγράφηκε από την τράπεζα ήταν 159.000 ευρώ. Αφού δεν έχω να μοιράσω κέρδη με ποιον τρόπο θα σχηματίσω λογιστικά το ειδικό αποθεματικό που μου ζητεί ο φορολογικός νομοθέτης;

Περισσότερο δε που η εταιρεία θα μπει σε λύση και εκκαθάριση μέσα στο 2019.

Πως θα διαγράψω αυτό το αποθεματικό λογιστικά;

Πιστώνονται τις ζημίες που φαίνονται στον ισολογισμό;

#### **Απάντηση**

Στις παραγράφους 22.8.1 και 22.8.2 της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι, η, για οποιονδήποτε λόγο τροποποίηση όρων μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αντιμετωπίζεται ως παύση καταχώρισης (διαγραφή) της αρχικής και καταχώριση νέας υποχρέωσης, εάν οι όροι της αρχικής και της νέας υποχρέωσης διαφέρουν ουσιωδώς.

Επειδή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ν. 4308/2014) δεν παρέχουν καθοδήγηση, αναφορικά με την διαπίστωση του ουσιώδους της διαφοράς των όρων, βάσει της παραγράφου 7 του άρθρου 17 του ως άνω νόμου, δύναται να αναζητηθεί ερμηνευτική καθοδήγηση από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Στην παράγραφο Β3.3.6 του ΔΠΧΑ 9 ορίζεται ότι «οι όροι διαφέρουν ουσιωδώς εάν η προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμειακών ροών, βάσει των νέων όρων, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε αμοιβών έχουν καταβληθεί και αφαιρουμένων οποιωνδήποτε αμοιβών ελήφθησαν και προεξοφλήθηκαν με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου, διαφέρει κατά τουλάχιστον 10 τοις εκατό από την προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμειακών ροών που απομένουν από την αρχική χρηματοοικονομική υποχρέωση».

Στην παράγραφο 22.9.1 της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι «σε περιπτώσεις σημαντικών έντοκων υποχρεώσεων, τόσο από πλευράς αξίας όσο και από πλευράς τροποποίησης των όρων, ενδεχομένως να απαιτείται προεξόφληση των νέων χρηματοροών που προκύπτουν από την τροποποίηση με το επιτόκιο της υποχρέωσης, προκειμένου να προσδιορισθεί ακριβέστερα το ποσό του προκύπτοντος αποτελέσματος με στόχο την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων».

Από την φορολογική νομοθεσία προβλέπεται ότι το κέρδος από την διαγραφή μέρους του δανείου καταχωρίζεται στην καθαρή θέση ως «ειδικό αποθεματικό». Το εν λόγω αποθεματικό θα σχηματιστεί στην φορολογική βάση, ανεξάρτητα από την ύπαρξη λογιστικών κερδών στην περίοδο ή μεταφερόμενων λογιστικών ζημιών προηγούμενων χρήσεων.

Σχετική είναι και η γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ 1367/2016, όπου αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι: «τα αφορολόγητα αποθεματικά σχηματίζονται με βάση τα φορολογητέα αποτελέσματα της περιόδου, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα λογιστικά κέρδη».

Στην παράγραφο 5 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι: «Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων». Επομένως, στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα γίνεται σαφής διαχωρισμός της λογιστικής από την φορολογική βάση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Με βάση τα ανωτέρω:

- Στην λογιστική βάση, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του δανείου προ της διαγραφής και της λογιστικής αξίας του νέου δανείου, υπολογιζόμενης σύμφωνα με τις οδηγίες της προαναφερόμενης παραγράφου Β3.3.6 του ΔΠΧΑ 9, θα καταχωριστεί στα αποτελέσματα.

- Στην φορολογική βάση, το ποσό του δανείου που διαγράφηκε θα καταχωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση ως «ειδικό αποθεματικό».

Κατά την διαδικασία ολοκλήρωσης της εκκαθάρισης, με την διανομή του καθαρού προϊόντος της εκκαθάρισης στους μετόχους, όλα τα στοιχεία της καθαρής θέσης, τόσο της λογιστικής, όσο και της φορολογικής βάσης θα διαγραφούν.

Όσον αφορά τις φορολογικές επιδράσεις του θέματος, αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

### Υπολογισμός ετήσιων μονάδων εργασίας (ΕΜΕ)

Αριθμ. πρωτ. 2971/8.1.2019

#### Ερώτημα

Παρακαλούμε όπως μας διευκρινιστεί, πώς θα πρέπει να γίνει ο υπολογισμός του μέσου όρου σε εργαζόμενο πλήρους είτε μερικής καθημερινής είτε εποχιακής απασχόλησης, ο οποίος έχει πρόσληψη ή αποχώρηση στα μέσα του μήνα ή τυχόν απουσία.

Παράδειγμα. Έστω εργαζόμενος πλήρους απασχόλησης με πρόσληψη 15/8/2018 ο υπολογισμός του μέσου όρου θα γίνει  $1 \cdot 5/12 = 0,41666$ , δηλαδή ο 8ος μήνας θα πάρει ολόκληρη την μονάδα ή θα πρέπει να έχει αναλογία σύμφωνα με τις ημέρες ασφάλισης δηλαδή έστω 15 ημέρες ασφ./25 συνολικά ασφαλιστικά του 8ου μήνα=0,6+4 (υπόλοιποι μήνες) άρα  $1 \cdot 4,6/12=0,38333$ .

Στην σχετική ΠΟΛ.1003/31.12.2014 αναφέρει ότι:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ

Άρθρο 2: Κατηγορίες οντοτήτων

2.5 Αναφορικά με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού, ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω και ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω. Για παράδειγμα, μια οντότητα απασχολεί 5 άτομα σε πλήρη απασχόληση, 2 άτομα με εποχιακή απασχόληση 5 μηνών αλλά πλήρους ημερήσιας απασχόλησης και 7 άτομα πλήρους ετήσιας απασχόλησης αλλά μερικής ημερήσιας απασχόλησης τριών ωρών, καθώς και έναν επαγγελματία πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τιμολόγιο. Ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε στην περίοδο είναι  $(5 \cdot 12/12) + (2 \cdot 5/12) + (7 \cdot 12/12 \cdot 3/8) + 1 = 9,46$  και για την στρογγυλοποίηση 9 (σε ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης).

	Εργαζόμενοι	Μήνες απασχόλησης	Τύπος	Μέσος όρος εργαζομένων
Με πλήρη απασχόληση	5	12	$5 \cdot (12/12)$	5
Εποχιακή πλήρης απασχόληση 5 μηνών	2	5	$2 \cdot (5/12)$	0,83
Μερική απασχόληση τριών ωρών ημερησίως όλες τις εργάσιμες ημέρες του χρόνου	7	12	$[7 \cdot (12/12)] \cdot (3/8)$	2,63

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

Μηχανικός με πλήρη απασχόληση αμειβόμενος με Τιμολόγιο	1	12	1	1
Σύνολο εργαζομένων				9,46 = 9

Δεν αναγράφεται όμως τι θα πρέπει να γίνει στην αναφερόμενη περίπτωση όπως επίσης και σε περιπτώσεις εκ περιτροπής απασχόλησης.

**Απάντηση**

Ο μέσος όρος απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου, συνιστά το τρίτο κριτήριο για την ένταξη μίας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία και μεγάλη), βλέπε το άρθρο 2 του Ν 4308/2014.

Σύμφωνα με την ερμηνεία που δόθηκε από την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, ως προς το τρίτο αυτό κριτήριο, ο μέσος όρος του απασχολούμενου προσωπικού υπολογίζεται: «στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξαρτήτως του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο). Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια» (παρ. 2.4, ΠΟΛ.1003/31.12.2014). «Αναφορικά με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού, ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω και ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω» (παρ. 2.5, ΠΟΛ.1003/31.12.2014).

Η έννοια της στρογγυλοποίησης εδώ, όπως είναι προφανές, αναφέρεται στον τελικό αριθμό που θα προκύψει σε ετήσια βάση, για το σύνολο των απασχολούμενων και σύμφωνα με τα εργασιακά χαρακτηριστικά στοιχεία κάθε ενός εξ αυτών, ή σύμφωνα με την σχέση του εξωτερικού συνεργάτη (συνεχής ή κατά περίπτωση).

Συνεπώς, για τον αριθμό των απασχολούμενων, όπως προσδιορίστηκαν πιο πάνω, πρέπει να υπολογιστεί ο μέσος όρος για την κάθε χρονική περίοδο, ο οποίος στρογγυλοποιείται αναλόγως.

**Παράδειγμα:**

Σε οντότητα με μορφή ΙΚΕ έχουμε τα εξής δεδομένα:

- Ο διαχειριστής παρέχει εργασία για την οποία εισπράττει αμοιβή.
- Ο λογιστής της εταιρείας αν και πλήρους απασχόλησης, αμείβεται με την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο (εξωτερικός συνεργάτης).
- Ο δικηγόρος της εταιρείας λαμβάνει πάγια αμοιβή και παρέχει τις υπηρεσίες αν και όταν του ζητηθεί.
- Απασχολεί επίσης τρία άτομα με πλήρη απασχόληση.
- Απασχόλησε εντός του έτους ένα άτομο με τρίμηνη σύμβαση ορισμένου χρόνου και πλήρη απασχόληση.
- Απασχολεί και δύο άτομα καθ' όλη την διάρκεια του έτους με μερική απασχόληση. Τον ένα σε τριώρη καθημερινή απασχόληση και τον άλλο σε πεντάωρη καθημερινή απασχόληση.
- Τέλος, απασχόλησε και έναν εργαζόμενο σε τετράωρη καθημερινή απασχόληση με σύμβαση ορισμένου χρόνου διάρκειας τεσσάρων μηνών.

**Απάντηση:**

Ο διαχειριστής και ο λογιστής θεωρούνται εργαζόμενοι πλήρους απασχόλησης. Άρα το σύνολο

των εργαζόμενων πλήρους απασχόλησης είναι:  $1+1+3 = 5$ .

Ο δικηγόρος δεν λαμβάνεται υπόψη αφού δεν εργάζεται με πλήρη απασχόληση, αλλά παρέχει τις υπηρεσίες του ευκαιριακά και κατά περίπτωση.

Για τον εργαζόμενο επί τρίμηνο (πλήρους απασχόλησης) θα προχωρήσουμε σε αναγωγή σε ετήσια βάση:

$$1 \chi (3 / 12) = 0,25$$

Για τον εργαζόμενο με τρίωρη ημερήσια απασχόληση, σε ολόκληρο το έτος, επίσης:

$$1 \chi (3 / 8) = 0,375$$

Για τον εργαζόμενο με πεντάωρη ημερήσια απασχόληση, σε ολόκληρο το έτος:

$$1 \chi (5 / 8) = 0,625$$

Για τον εργαζόμενο με τετράωρη απασχόληση για 4 μήνες:

$$1 \chi (4 / 8) \chi (4 / 12) = 0,167$$

Άρα, έχουμε σύνολο:

$$5 + 0,25 + 0,375 + 0,625 + 0,167 = 6,417 \text{ και κατά στρογγυλοποίηση } 6.$$

Συνεπώς, ο αριθμός των απασχολούμενων για την συγκεκριμένη περίοδο, είναι έξι (6).

Η περίπτωση της εκ περιτροπής απασχόλησης.

Η, καθ' ερμηνεία, διατύπωση της σχετικής διάταξης (άρθρο 2, Ν 4308/2014), αναφέρεται σε αριθμό απασχολούμενων, στην βάση πλήρους απασχόλησης. Όπως είναι γνωστό, (παρ. 3, άρθρο 2 του Ν 3846/2010), κατά την κατάρτιση της σύμβασης εργασίας ή κατά την διάρκειά της, ο εργοδότης και ο μισθωτός, μπορούν με έγγραφη ατομική σύμβαση να συμφωνήσουν κάθε μορφή απασχόλησης εκ περιτροπής. Περαιτέρω, εκ περιτροπής απασχόληση θεωρείται η απασχόληση του εργαζόμενου κατά λιγότερες ημέρες την εβδομάδα ή κατά λιγότερες εβδομάδες τον μήνα ή κατά λιγότερους μήνες το έτος ή και συνδυασμός αυτών, αλλά πάντα κατά πλήρες ημερήσιο ωράριο εργασίας.

Υπό την έννοια αυτή έχουμε τις παρακάτω περιπτώσεις:

(1) Εργαζόμενος λιγότερες ημέρες την εβδομάδα (πάντα κατά πλήρες ωράριο):

$$[\text{Ημέρες εργασίας} / 5 (\text{πενθήμερο}) \text{ ή } 6 (\text{εξαήμερο})] \chi [\text{μήνες} / 12]$$

Παράδειγμα:

Εργαζόμενος προσλήφθηκε με την συμφωνία να εργάζεται τρεις (3) ημέρες την εβδομάδα (με πλήρες ωράριο), σε ετήσια βάση, σε επιχείρηση που υπάγεται στο καθεστώς της πενθήμερης εβδομαδιαίας απασχόλησης. Έχουμε:  $(3 / 5) \chi (12 / 12) = 0,6$

Συνεπώς, ο αριθμός που θα ληφθεί υπόψη στο γενικό σύνολο των απασχολούμενων στην οντότητα θα είναι ο 0,6. Η στρογγυλοποίηση θα γίνει, βάσει του τελικού αριθμού που θα προκύψει από την απασχόληση του συνόλου των εργαζομένων. Δηλαδή το 0,6 δεν στρογγυλοποιείται σε καμιά περίπτωση (=1), αλλά αθροίζεται στους συντελεστές και των λοιπών εργαζομένων, ώστε ο τελικός αριθμός που θα προκύψει, να στρογγυλοποιηθεί, κατά τα γνωστά. Αν όμως, αυτός είναι ο μοναδικός εργαζόμενος στην επιχείρηση, προφανέστατα θα στρογγυλοποιηθεί σε (=1), πράγμα το οποίο είναι αληθές, αφού η οντότητα απασχολεί έναν και μοναδικό εργαζόμενο.

Αν η επιχείρηση ακολουθούσε το καθεστώς της εξαήμερης εβδομαδιαίας εργασίας, ο παρανομαστής του πρώτου κλάσματος θα ήταν: 6.

Αν η απασχόληση αφορούσε χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους, δηλαδή λιγότερους μήνες, θα προσαρμοζόταν αναλόγως ο αριθμητής του δεύτερου κλάσματος.

(2) Εργαζόμενος λιγότερες εβδομάδες τον μήνα (πάντα κατά πλήρες ωράριο):

Με το δεδομένο ότι το έτος έχει 52 εβδομάδες, θα έχουμε:

$$\text{Αριθμός εβδομάδων} / 52 \chi 12 (\text{μήνες})$$

Παράδειγμα:

Εργαζόμενος προσλήφθηκε με την συμφωνία να εργάζεται τρεις (3) εβδομάδες τον μήνα (με πλήρες ωράριο), σε ετήσια βάση. Έχουμε:  $(3 / 52) \chi 12 = 0,69$



Συνεπώς, ο αριθμός που θα ληφθεί υπόψη στο γενικό σύνολο των απασχολουμένων στην οντότητα θα είναι ο 0,69. Η στρογγυλοποίηση θα γίνει, βάσει του τελικού αριθμού που θα προκύψει από την απασχόληση του συνόλου των εργαζομένων.

(3) Εργαζόμενος λιγότερους μήνες το έτος (πάντα κατά πλήρες ωράριο):

Εδώ νοείται ως σύμβαση ορισμένου χρόνου, συνεπώς θα είναι:

Αριθμός μηνών / 12

Παράδειγμα:

Εργαζόμενος προσλήφθηκε με την συμφωνία να εργασθεί τέσσερις (4) μήνες κατά το 2018 (με πλήρες ωράριο). Έχουμε:  $(4 / 12) = 0,33$

Συνεπώς, ο αριθμός που θα ληφθεί υπόψη στο γενικό σύνολο των απασχολουμένων στην οντότητα θα είναι ο 0,33. Η στρογγυλοποίηση θα γίνει, βάσει του τελικού αριθμού που θα προκύψει από την απασχόληση του συνόλου των εργαζομένων

Η περίπτωση της διαλείπουσας εργασίας.

Η διαλείπουσα εργασία είναι μορφή μερικής απασχόλησης, πλην όμως αρρυθμιστής από το Εργατικό Δίκαιο. Η μορφή αυτή της εργασίας συνίσταται στην απασχόληση για ορισμένες ημέρες τον μήνα, εντός της εβδομάδας, η οποία απασχόληση, ωστόσο, παρέχεται ακανόνιστα, χωρίς η περιοδικότητά της να είναι προβλεπτή. Ισχύουν πάντως, τα αναφερόμενα ως άνω για την μερική ή την εκ περιτροπής απασχόληση.

Τέλος, επισημαίνεται ότι για εργαζόμενο που αποχωρεί η καταγγέλλεται η σύμβασή του εντός του μήνα, θα λαμβάνεται κλάσμα του μήνα αυτού.

Παράδειγμα:

Εργαζόμενος προσλήφθηκε με την συμφωνία να εργάζεται τρεις (3) ημέρες την εβδομάδα (με πλήρες ωράριο), σε ετήσια βάση, σε επιχείρηση που υπάγεται στο καθεστώς της πενθήμερης εβδομαδιαίας απασχόλησης. Ο εργαζόμενος απεχώρησε οικειοθελώς μετά από τέσσερις μήνες και 10 ημέρες. Έχουμε:

$(3 / 5) \times (4,3 / 12) = 0,215$

Για το ζήτημα της απουσίας του εργαζόμενου, παρακαλούμε να ανατρέξετε στην γνωμ. ΣΛΟΤ με αριθμό Πρωτοκόλλου 710 ΕΕ 26.6.2018.

## Επιχορήγηση ΕΣΠΑ και λογιστικός χειρισμός

Αριθμ. πρωτ. 3382/29.1.2019

### Ερώτημα

Σε νομικό πρόσωπο με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα έχει οριστική έγκριση επιχορήγησης από ΕΣΠΑ στις 20/11/2018 ποσό αξίας 150.000,00 και η εκταμιεύσει θα γίνει το 2019.

Με βάση των κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013) ο χρόνος φορολόγησης είναι ο χρόνος οριστικής έγκρισης ήτοι 20/11/2018.

Ο τρόπος φορολόγησης (με βάση τον Ν.4172/2013) είναι με αρνητική χρέωση των παγίων και τον εξόδων αντίστοιχα, ολοκληρωτικά όμως, μέσα στην χρήση της οριστικής έγκρισης.

Κάποια έξοδα που καλύπτει η επιχορήγηση έχουν πραγματοποιηθεί στις χρήσεις 2016, 2017 και 2018.

Εδώ υπάρχει ακόμη ένα το πρόβλημα, από την πλευρά της φορολογίας, πως θα μειώσω τα έξοδα τα οποία έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις από την οριστική έγκριση.

Τα ΕΛΠ έχουν μια άλλη αντιμετώπιση όπου το ποσό της επιχορήγησης θα μεταφέρεται στα έσοδα ανάλογα με τον συντελεστή απόσβεσης και θα κατανέμονται μέσα στις επόμενες χρήσεις. Καταρχάς υπάρχει μια απόκλιση των δύο διαδικασιών από την οποία προκύπτει κάποια αναντιστοιχία σε κάθε χρήση.

Προφανώς θα έχουμε μια διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης για κάθε χρήση.

ΕΡΩΤΗΣΗ:

Μπορείτε να μου πείτε ποιες εγγραφές πρέπει να κάνω και πώς θα αντιμετωπίσω το πρόβλημα, μέσω ενός παραδείγματος, με τα συγκεκριμένα θέματα;

**Απάντηση**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ, άρθρο 23) οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία καταχωρίζονται στα βιβλία ως υποχρεώσεις [κατάλληλος υπολογαριασμός του 45, παράδειγμα 45.80 «Κρατικές επιχορηγήσεις για πάγιες επενδύσεις» Σχέδιο Λογαριασμών ΕΓΛΣ ή λογ. 58 «Κρατικές επιχορηγήσεις» του Σχεδίου Λογαριασμών ΕΛΠ], εντός της περιόδου που εισπράττονται ή εντός της περιόδου, κατά την οποία καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν.

Τονίζεται, ότι οι λογαριασμοί 45.80, ή 58, πιστώνονται κατά την έγκριση της επιχορήγησης, με χρέωση λογαριασμού απαιτήσεων και εν συνεχεία, κατά την είσπραξη του επιχορηγηθέντος ποσού, γίνεται η μεταφορά στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της οντότητας.

Ακολούθως, τα ποσά των κρατικών επιχορηγήσεων, αποσβένονται σταδιακά, με την μεταφορά τους στα αποτελέσματα, υπό την μορφή εσόδων, στην ίδια χρήση και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε. Συνεπώς, έχει εφαρμογή η λογιστική διαδικασία, κατά την οποία το μέρος των αποσβέσεων των επιχορηγουμένων παγίων που αντιστοιχεί στο ποσοστό της επιχορήγησης, να μεταφέρεται σταδιακά στα έσοδα, μέσω του λογαριασμού 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» (ΕΓΛΣ), ή 71.01 «Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων» (ΕΛΠ).

Έστω ότι η επιχείρηση λαμβάνει επιχορήγηση 40% για την αγορά παγίου (εξοπλισμός Η/Υ), τιμολογιακής αξίας (χωρίς τον ΦΠΑ) € 120.000, την 1/1/2019. Συνεπώς, το ποσό που θα πιστωθεί στον 45.80 ή 58, είναι € 48.000. Υποθέτουμε ότι το πάγιο τίθεται σε λειτουργία, την πρώτη ημέρα της χρήσης, κατά την οποία αποκτήθηκε και επιχορηγήθηκε. Η διοίκηση της επιχείρησης αποφασίζει να διενεργεί τις λογιστικές αποσβέσεις, βάσει του συντελεστή φορολογικής απόσβεσης, ήτοι: 20% (άρθρο 24, ΚΦΕ). Υπό την έννοια αυτή, για το συγκεκριμένο πάγιο, δεν θα προκύψει διαφορά λογιστικής / φορολογικής βάσης.

Τέλος πρώτης χρήσης, διενέργεια αποσβέσεων:

$$120.000,00 \times 20\% = 24.000,00 \text{ ευρώ}$$

Άρα, έχουμε:

Αποσβέσεις Παγίου.....	24.000,00	
Αποσβεσμένο Πάγιο.....		24.000,00
Αποσβέσεις, άρθρο 24 ΚΦΕ		

Ως προς τις αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις, αυτές θα είναι ποσοστό 40% των διενεργηθεισών αποσβέσεων. Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων:

$$48.000,00 \times 20\% = 9.600,00 \text{ ευρώ}$$

Η λογιστική εγγραφή που θα λάβει χώρα, θα είναι:

Κρατικές επιχορηγήσεις για πάγιες επενδύσεις.....	9.600,00	
Αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων		9.600,00
Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων επενδύσεων		

Συνεπώς, το έξοδο των € 24.000, που αντιπροσωπεύει η απόσβεση του επιχορηγούμενου παγίου, αντικρίζεται με το έσοδο από την απόσβεση της επιχορήγησης € 9.600. Εξάλλου, με την εγγραφή

αυτή και των επόμενων που θα ακολουθήσουν, στο τέλος κάθε χρήσης, επέρχεται σταδιακά και η μείωση της υποχρέωσης, που σχηματίστηκε λόγω της λήψης της κρατικής επιχορήγησης.

Διαφορά λογιστικής / φορολογικής βάσης θα υφίστατο αν η οντότητα εκτιμούσε διαφορετικό αριθμό ετών ωφέλιμης ζωής του παγίου (πχ: 3 ή 6 έτη), από αυτόν που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του συντελεστή φορολογικής απόσβεσης (ο οποίος είναι:  $100\% / 20\% = 5$  έτη). Αν υποθέσουμε ότι οι λογιστικές αποσβέσεις διενεργούνταν με συντελεστή 33,33% ( $100\% / 3$ ), θα προέκυπτε διαφορά στη φορολογική βάση: € 16.000 [40.000,00 – 24.000,00], ως προς την απόσβεση του παγίου και € 6.400 [16.000,00 – 9.600,00], ως προς τις αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις.

Περαιτέρω, οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα παρουσιάζονται επίσης ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα. Συνεπώς, θα πρέπει εντός της ίδιας περιόδου να εμφανιστούν τόσο τα έξοδα (που επιχορηγούνται), όσο και τα έσοδα (που προέρχονται από την επιχορήγηση).

Στην περίπτωση του ερωτήματός σας, για τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις 2016 και 2017, η οριστικώς εγκριθείσα επιχορήγηση κατά το 2018, θα καταχωριστεί ως έσοδο εντός της χρήσης αυτής, στην οποία και θα φορολογηθεί.

#### **Λογιστική απεικόνιση προσόδου Φορέα Γενικής Κυβέρνησης προερχόμενη από την Τράπεζα της Ελλάδος**

*Αριθμ. πρωτ. 111/20.2.2020*

##### **Ερώτημα**

Το ΧΧΧΧΧ ως Φορέας της Γενικής Κυβέρνησης (ν. 4270/2014 άρθρο 69Α) σύμφωνα με το ν. 2469/1997 άρθρο 15 παρ. 11 όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4549/2018 άρθρο 81 διατηρεί λογαριασμό ταμειακής διαχείρισης στην Τράπεζα της Ελλάδος.

Η Τράπεζα της Ελλάδος αποδίδει στην αρχή του επομένου έτους καθαρή πρόσοδο στον Φορέα μας από την διαχειριστική χρήση του Κοινού Κεφαλαίου σύμφωνα με τον ν. 2469/1997 για το Β' εξάμηνο της προηγούμενης χρήσης (πρόσοδοι 2020 που αφορούν το Β' εξάμηνο 2019).

Σύμφωνα με τα παραπάνω θα θέλαμε να ρωτήσουμε σε ποιο λογαριασμό των ΕΛΠ (ν. 4308/2014) απεικονίζεται η παραπάνω πρόσοδος και εάν αναγνωρίζεται ως δεδουλευμένο για την προηγούμενη χρήση καθώς και η αντιμετώπιση τους ως προς την φορολογία εισοδήματος (ν. 4172/2013).

Είμαστε στην διάθεση για οποιαδήποτε συμπληρωματική πληροφορία θελήσετε.

##### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ): «οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας...».

Στην παράγραφο 17.1.2 της Λογιστικής Οδηγίας ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, αναφέρεται: «Η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στον χρόνο που προκύπτουν και όχι στον χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται).».

Σύμφωνα με την περίπτωση δ του άρθρου 11 του ν. 2469/1997 [«Περιορισμός και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των κρατικών δαπανών και άλλες διατάξεις»], όπως ισχύει: «η διαχειριστική χρήση του Κοινού Κεφαλαίου έχει τη διάρκεια του ημερολογιακού εξαμήνου, στο τέλος του οποίου οι καθαρές πρόσοδοι κατανέμονται στους δικαιούχους ανάλογα με το ύψος και τη διάρκεια της συμμετοχής τους στο Κοινό Κεφάλαιο.».

## ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.

Με βάση τα ανωτέρω, εφόσον η καθαρή πρόσδοδος αποδίδεται στον Φορέα σας από την Τράπεζα της Ελλάδος, εντός του 2020, αλλά αφορά το Β εξάμηνο του 2019, θα πρέπει να διενεργηθεί σχετική λογιστική εγγραφή την 31/12/2019 για την τακτοποίηση του εσόδου.

### Α. Σχέδιο Λογαριασμών ΕΛΠ:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
37.02 Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου	XXXXXX	
71. Λοιπά συνήθη έσοδα		XXXXXX
Αιτιολογία: Καθαρή πρόσδοδος Β εξαμήνου 2019 (άρθρο 11, ν. 2469/1997)		

### Β. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	XXXXXX	
75. Έσοδα παρεπομένων ασχολιών		
75.90 Λοιπά έσοδα καθαρών προσόδων		XXXXXX
Αιτιολογία: Καθαρή πρόσδοδος Β εξαμήνου 2019 (άρθρο 11, ν. 2469/1997)		

Για τις φορολογικές επιπτώσεις αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

### Καταχώριση ασφαλιστικών εισφορών σε ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία

Αριθμ. πρωτ. 338/3.3.2020

#### Ερώτημα

Το 2018 η επιχείρηση αναγράφει στα βιβλία της κάθε μήνα τις ασφαλιστικές εισφορές που εκδίδει ο ΕΦΚΑ. Μέσα στο έτος δεν πληρώνει τίποτα και γι' αυτό το ποσό αυτό το παρουσιάζει στον πίνακα Ε για να μην εκπέσει φορολογικά. Το 2019 πληρώνει όλες τις εισφορές του 2018.

Το ερώτημά μου είναι το εξής:

1. Θα πρέπει να γίνει εγγραφή στο βιβλίο για την πληρωμή των ασφαλιστικών εισφορών της προηγούμενης χρονιάς ή θα δηλωθεί μόνο στο πίνακα Ε στο Ε3 για να εκπέσει φορολογικά;

2. Στη περίπτωση που η επιχείρηση έχει ενταχθεί σε ρύθμιση των 120 δόσεων για ασφαλιστικά ταμεία, θα κάνει εγγραφή στα βιβλία τις πληρωμές αυτές;

#### Απάντηση

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014 («Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων»): «Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας...».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 3.4 («Λοιπές επεξηγήσεις») του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1003/31-12-2014 («Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν 4308/2014, περί των «Ελληνικών Λογιστικών προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»): «...η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των

συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.».

Ακολουθως, βάσει της παραγράφου 3.5.1 του άρθρου 3 της ως άνω Πολ. «Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας...».

Με την έναρξη εφαρμογής (1/1/2015) του λογιστικού πλαισίου των ΕΛΠ (ν. 4308/2014), οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014, ως προσωρινή διαφορά ορίζεται: «η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα». Σε αντιδιαστολή προς τις προσωρινές διαφορές, οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι αυτές που δεν αντιστρέφονται (πχ τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις).

Στην κατηγορία των προσωρινών διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται και οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές της περίπτωσης γ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Οι ασφαλιστικές εισφορές των μη μισθωτών, δηλαδή του ατομικού επιχειρηματία που αναφέρονται στο ερώτημα, καταχωρίζονται στα λογιστικά βιβλία βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και αναγνωρίζονται (εκπίπτουν) για σκοπούς φορολογίας, κατά το έτος καταβολής τους, χωρίς να εξετάζεται αν έχουν καταβληθεί εκπρόθεσμα ή εμπρόθεσμα.

Στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα καταχωρίζονται (λογιστικοποιούνται) οι πρωτογενείς πράξεις και όχι ο τρόπος διακανονισμού τους (δηλαδή οι δευτερογενείς συναλλαγές, εισπράξεις-πληρωμές). Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές καταχωρίζονται στο βιβλίο εσόδων – εξόδων κατά τους μήνες και το έτος που αφορούν (αρχή δεδουλευμένου, λογιστική βάση) και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του ίδιου έτους, για σκοπούς φορολογίας (φορολογική βάση), εφόσον ταυτοχρόνως καταβάλλονται τα αντίστοιχα ποσά, δηλαδή χαρακτηρίζονται ως μη οφειλόμενες. Σε περίπτωση μη καταβολής τους, αποτελούν προσωρινή διαφορά, δηλαδή αναστρέφονται σε επόμενη χρήση, οπότε θα συμπληρωθούν οι κατάλληλες ενδείξεις στον Πίνακα Ε του Εντύπου Ε3 και θα αναμένεται ο διακανονισμός τους κατά το έτος καταβολής τους, ώστε να ληφθούν υπόψη στην φορολογική βάση του ίδιου έτους. Τα παραπάνω ισχύουν αναλόγως και στην περίπτωση της ρύθμισης της οφειλής.

### **Λογιστική αντιμετώπιση συναλλαγών που απορρέουν από τη συμμετοχή του XXXXX στη Συμφωνία Συνιδιοκτησίας PCR**

*Αριθμ. πρωτ. 366/28.4.2020*

#### **Ερώτημα**

Σχετικά με το ως άνω θέμα, θα θέλαμε να θέσουμε υπόψη σας τα εξής:

#### **α. Πραγματικά Περιστατικά**

Η εταιρεία με την επωνυμία «XXXXX», (εφεξής «XXXXX» ή η «Εταιρεία») ιδρύθηκε σύμφωνα με το άρθρο 117β του Ν. 4001/2001, όπως εισήχθη με το Ν. 4512/2018. Η εταιρεία συστήθηκε την 18/06/2018 (με αριθμό Γ.Ε.ΜΗ. XX και Α.Φ.Μ. XX) ως επίγονος της εταιρείας «XXXXXX» («XXXXXX»), η οποία εισέφερε στην εταιρεία όλες εκείνες τις δραστηριότητες που της είχαν ανατεθεί με τον Ν 4001/2011 για τη λειτουργία της αγοράς ενέργειας.

Στο πλαίσιο της δραστηριότητας της, η Εταιρεία αποτελεί τον διαχειριστή αγοράς ηλεκτρικής

ενέργειας (NEMO) στην Ελλάδα στο πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Κανονισμού ΕΕ 2015/1222.0 κανονισμός προβλέπει το ρυθμιστικό πλαίσιο για την επίτευξη του στόχου της Ευρωπαϊκής Ένωσης να δημιουργήσει μια ενιαία Ευρωπαϊκή αγορά ενέργειας. Κάποιοι από τους συμμετέχοντες διαχειριστές αγορών ηλεκτρικής ενέργειας (δηλαδή τα αντίστοιχα χρηματιστήρια ενέργειας άλλων κρατών-μελών της ΕΕ.), προκειμένου να ανταποκριθούν στον ρόλο τους ως διαχειριστές σύζευξης αγορών, υιοθέτησαν τη λύση της Συμφωνίας Συνιδιοκτησίας «Price Coupling of Regions» (εφεξής: PCR). Στο πλαίσιο της συμφωνίας αυτής, τα συμμετέχοντα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια ενέργειας συμφώνησαν να αναπτύξουν από κοινού έναν αλγόριθμο σύζευξης τιμών των περιφερειών για την αγορά επόμενης ημέρας. Ο αλγόριθμος ανήκει στους συνιδιοκτήτες και όλοι οι NEMO's οι οποίοι επιθυμούν να είναι Συνιδιοκτήτες οφείλουν να έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση Συνιδιοκτησίας.

Η εταιρεία έχει προσχωρήσει στην εν λόγω συμφωνία συνιδιοκτησίας εντός του έτους 2018 (30.06.2018) και έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές (κόστη και έσοδα) που απορρέουν από το ρόλο της τελευταίας ως Συνιδιοκτήτης του αλγορίθμου. Πιο συγκεκριμένα, η εταιρεία:

Επιβαρύνθηκε με το κόστος προσχώρησης στη Συμφωνία PCR, δηλαδή επιμερίστηκε το ιστορικό κόστος που είχαν επωμισθεί τα ήδη συμμετέχοντα χρηματιστήρια. Σημειώνεται ότι το κόστος προσχώρησης, καταβλήθηκε από την Εταιρεία εντός του έτους 2018, με την έκδοση τιμολογίου από τα συμμετέχοντα χρηματιστήρια, ενώ ο αλγόριθμος παρελήφθη και εγκαταστάθηκε στους servers της Εταιρείας μας εντός του έτους 2019.

Επιβαρύνθηκε με το κόστος προϋπολογισμού για την ανάπτυξη, λειτουργία και συντήρηση του αλγορίθμου.

Εισέπραξε το αναλογούν ποσό που κατέβαλε ένα άλλο ευρωπαϊκό χρηματιστήριο για την προσχώρηση του ως νέο Μέρος στη Συμφωνία PCR.

Εισέπραξε μέρος του κόστους ανάπτυξης και λειτουργίας του αλγορίθμου, το οποίο αποτελούσε εν τελεί κοινό κόστος όλων των συμμετεχόντων της Ευρωπαϊκής αγοράς ενέργειας, και όχι μόνων των συμμετεχόντων της Συμφωνίας PCR, και για αυτό το λόγο επιμερίστηκε αναδρομικά.

Τέλος, σημειώνεται ότι η Εταιρεία συντάσσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ).

#### Β. Νομοθετικό Πλαίσιο

Περιληπτικό, για να θεωρηθεί ένα στοιχείο ως πάγιο άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τα ΔΠΠ (ΔΠΠ 38), θα πρέπει να χαρακτηρίζεται σωρευτικά από τα παρακάτω στοιχεία:

Αναγνωρισιμότητα, που επιτυγχάνεται όταν το στοιχείο μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την εταιρεία και να πουληθεί, μεταβιβαστεί, εκμισθωθεί ή ανταλλαχθεί ή προκύπτει από συμβατικά ή νομικά και άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις

Έλεγχος επί του στοιχείου, δηλαδή η εταιρεία θα πρέπει να έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το στοιχείο και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη (παράγραφος 13, ΔΠΠ 38).

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα οποία μπορούν να περιλαμβάνουν έσοδα από πωλήσεις, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και πιθανολογούνται να εισρεύσουν στην Εταιρεία (παράγραφος 17, ΔΠΠ 38),

Κόστος, το οποίο θα πρέπει να δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τη λογιστική αρχή του δεδουλευμένου (που διέπει τόσο τα Ελληνικά όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα), τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται λογιστικά και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας «όταν 3 προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά» (Παράρτημα Α, Ορισμοί του Ν. 4308/2014).

#### Γ. Συμπεράσματα

Σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά, ο αλγόριθμος του οποίου η Εταιρεία είναι Συνιδιοκτήτης, χαρακτηρίζεται μεν από το στοιχείο της αναγνωρισιμότητας (καθώς αυτός μπορεί



να μεταβιβαστεί σε άλλα Ευρωπαϊκά Χρηματιστήρια και προκύπτει από τη Συμφωνία PCR), αλλά όχι από το στοιχείο του ελέγχου, των μελλοντικών οφελών και του αξιόπιστα επιμετρήσιμου κόστους, πιο συγκεκριμένα:

Σύμφωνα με τη Συμφωνία PCR, τα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια ενέργειας που συμμετέχουν σε αυτή αποφασίζουν από κοινού και με ομοφωνία για τη χρήση, ανάπτυξη και γενικά για κάθε απόφαση (π.χ. για την αποδοχή συμμετοχής νέου χρηματιστηρίου στη Συμφωνία) που πρέπει να ληφθεί όσον αφορά τον εν λόγω αλγόριθμο. Επιπλέον, κάθε χρηματιστήριο ενέργειας που συμμετέχει στη Συμφωνία PCR έχει μη-αποκλειστικό δικαίωμα χρήσης του εν λόγω αλγορίθμου, ενώ για τη χρήση του αλγορίθμου πέραν της λειτουργίας της αγοράς ενέργειας κάθε συμμετέχοντος χρηματιστηρίου, προβλέπονται ειδικές διαδικασίες ενημέρωσης και λήψης έγκρισης από κάθε ένα από αυτά.

Η χρήση του αλγορίθμου δεν αναμένεται να οδηγήσει στην άμεση εισροή εσόδων στην εταιρεία ή στην άμεση εξοικονόμηση κόστους (αλλά να βοηθήσει την Εταιρεία να ανταποκριθεί στο ρόλο της ως NEMO σύμφωνα με τον Ευρωπαϊκό Κανονισμό). Η όποια εισροή εσόδων στην Εταιρεία προερχόμενη από την παροχή υπηρεσιών σε άλλα χρηματιστήρια ενέργειας ή αγορές εν γένει που σχετίζονται με το PCR είναι, σε κάθε περίπτωση, περιστασιακή και παρεπόμενη του κύριου σκοπού της Συμφωνίας PCR.

Το κόστος απόκτησης του αλγορίθμου δεν δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα, καθώς αυτό υπόκειται σε συνεχείς αλλαγές, εξαρτώμενες από συμμετοχές νέων μερών στη Συμφωνία PCR και από τον αναδρομικό επιμερισμό του κοινού κόστους μεταξύ των μερών και λοιπών NEMO - διαχειριστών.

Επομένως, ο αλγόριθμος φαίνεται να μην πληροί συσσωρευτικά τα χαρακτηριστικά του πάγιου άυλου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα ΔΛΠ και, σε κάθε περίπτωση, δεν πληροί το χαρακτηριστικό του αξιόπιστα επιμετρήσιμου κόστους. Συνεπώς, τόσο οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτός (δηλαδή το κόστος προσχώρησης στη Συμφωνία Συνιδιοκτησίας PCR) όσο και οι δαπάνες για να αναπτυχθεί και να λειτουργήσει (δηλαδή το κόστος προϋπολογισμού), θα μπορούσαν να αναγνωριστούν ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Αντιστοίχως, τα έσοδα που προέρχονται από την προσχώρηση νέων Μερών στη Συμφωνία PCR και από τον επιμερισμό του κοινού κόστους θα μπορούσαν να αποτελούν έσοδο που προκύπτει κατά την περίοδο που πραγματοποιείται.

Επιπλέον, με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, η Εταιρεία οφείλει να αναγνωρίσει λογιστικά τα έξοδα που αφορούν στο κόστος προσχώρησης στη Συμφωνία PCR κατά την υλοποίηση αυτής, δηλαδή κατά το χρόνο που ο αλγόριθμος εγκαταστάθηκε στους servers της Εταιρείας μας (δηλαδή κατά το έτος 2019), και όχι κατά το χρόνο που η Εταιρεία προσχώρησε στη Συμφωνία PCR και ανέλαβε (ταμειακά) το σχετικό κόστος (δηλαδή κατά το έτος 2018).

#### Δ. Ερώτημα

Με βάση τα προαναφερθέντα, ζητούμε την επιβεβαίωση σας ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους προσχώρησης στη Συμφωνία PCR και του κόστους προϋπολογισμού για την ανάπτυξη και λειτουργία του αλγορίθμου, ως έξοδα, τα οποία πρέπει να αναγνωρισθούν λογιστικά στο έτος κατά το οποίο ο αλγόριθμος παρελήφθη και εγκαταστάθηκε στους servers της Εταιρείας και κατέστη διαθέσιμος για χρήση.

Παρακαλούμε για την τοποθέτησή σας για το ανωτέρω από άποψη ΔΛΠ καθώς και ΕΛΠ.

#### Απάντηση

Οι γνωμοδοτήσεις μας που αναφέρονται σε θέματα εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) / Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), δεν συνιστούν ερμηνεία αυτών, αλλά έκφραση γνώμης επί των εφαρμοστέων επιμέρους προτύπων και δεν έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα.

Η εταιρεία έχει προσχωρήσει σε σύμβαση συνιδιοκτησίας του αλγορίθμου (PCR) προκειμένου

να ανταποκριθεί στον ρόλο της ως διαχειριστή σύζευξης αγορών.

Στον Κανονισμό 2015/1222 Της Επιτροπής της 24ης Ιουλίου 2015 σχετικά με τον καθορισμό κατευθυντήριων γραμμών για την κατανομή της δυναμικότητας και τη διαχείριση της συμφόρησης, μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 7

Καθήκοντα NEMO (Nominated Electricity Market Operator)

1. ....

2. Οι NEMO εκτελούν τις λειτουργίες ΔΣΑ (Διαχειριστής Σύζευξης Αγορών) από κοινού με άλλους NEMO. Στις λειτουργίες αυτές περιλαμβάνονται οι εξής:

(α) ανάπτυξη και συντήρηση των αλγορίθμων, των συστημάτων και των διαδικασιών για την ενιαία σύζευξη επόμενης ημέρας και την ενιαία ενδοημερήσια σύζευξη σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 51,

(β). ....».

Από την ανωτέρω διάταξη απορρέει η ανάγκη χρησιμοποίησης του αλγορίθμου από την Εταιρεία.

Το ερώτημά σας επικεντρώνεται στο κατά πόσο το κόστος συμμετοχής στη συμφωνία συνιδιοκτησίας στον αλγόριθμο (PCR) αποτελεί άυλο περιουσιακό στοιχείο ή έξοδο.

Στο ΔΛΠ 38 παρατίθενται οι ακόλουθοι ορισμοί:

«Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος:

(α) που ελέγχεται από μια οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και

(β) από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα».

«Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση».

Περαιτέρω, στην παράγραφο 21 του ΔΛΠ 38 αναφέρεται:

«Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα καταχωρίζεται όταν και μόνον όταν:

(α) πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και

(β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.»

Στα Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) παρατίθενται οι ακόλουθοι ορισμοί:

«Περιουσιακά στοιχεία (ενεργητικό): Πόροι επί των οποίων η επιχείρηση ασκεί έλεγχο, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και από τους οποίους αναμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη».

«Άυλο περιουσιακό στοιχείο: Είναι ένα εξατομικεύσιμο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις:

(α) είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται, ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ή

(β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις».

«Καταχώριση: Καταχώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή/και στην κατάσταση αποτελεσμάτων ενός στοιχείου που εμπίπτει στους σχετικούς ορισμούς του παρόντος νόμου και ικανοποιεί τα επόμενα κριτήρια:

(α) είναι σφόδρα πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη σχετιζόμενα με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση ή θα εκρεύσουν από αυτή.

(β) το στοιχείο έχει ένα κόστος ή μια αξία που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, τόσο στο λογιστικό πλαίσιο των Δ.Π.Χ.Α., όσο και σε αυτό των

Ε.Λ.Π., ένα στοιχείο καταχωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, όταν αυτό πληροί τον σχετικό ορισμό και τα κριτήρια καταχώρισης, δηλαδή αν έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

1. Είναι αναγνωρίσιμο (εξατομικεύσιμο).
2. Ελέγχεται από την οικονομική οντότητα.
3. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται σε αυτό αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.
4. Το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

#### 1. Αναγνωρισιμότητα

Στην παράγραφο 12 του ΔΛΠ 38 αναφέρεται:

«Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αναγνωρίσιμο εάν είτε:

(α) διαχωρίζεται, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να αποχωριστεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγή είτε μεμονωμένα είτε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, προσδιοριζόμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ασχέτως εάν η οικονομική οντότητα προτίθεται να το πράξει, ή

(β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως εάν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις».

Με βάση τις έννοιες που παρατέθηκαν ανωτέρω, ο αλγόριθμος του ερωτήματος είναι ένα «αναγνωρίσιμο (εξατομικεύσιμο)» περιουσιακό στοιχείο.

#### 2. Έλεγχος

Στην παράγραφο 13 του ΔΛΠ 38 αναφέρεται:

«Η οικονομική οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα μιας οικονομικής οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρευε κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχτεί ο έλεγχος. Όμως, το δικαστικώς εκτελεστό ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για έλεγχο, διότι η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο».

Από τα δεδομένα του ερωτήματος κατανοούμε ότι η σύμβαση PCR είναι ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο που δεν είναι δομημένο μέσω χωριστού φορέα (οικονομικής οντότητας).

Στην παράγραφο Β18 του ΔΠΧΑ 11 περιγράφεται ένα τέτοιο σχήμα:

«Σε άλλες περιπτώσεις, τα μέρη ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο θα μπορούσαν να συμφωνήσουν, για παράδειγμα, να μοιράζονται και να λειτουργούν από κοινού ένα περιουσιακό στοιχείο. Σε τέτοια περίπτωση, η συμβατική ρύθμιση καθιερώνει τα δικαιώματα των μερών στο περιουσιακό στοιχείο που λειτουργεί από κοινού και τον τρόπο με τον οποίο η παραγωγή ή τα έσοδα από το περιουσιακό στοιχείο και τα λειτουργικά έξοδα επιμερίζονται ανάμεσα στα μέρη. Κάθε συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση οριστικοποιεί το μερίδιό του στο κοινό περιουσιακό στοιχείο και το συμφωνημένο μερίδιό του σε τυχόν υποχρεώσεις και καταχωρίζει το μερίδιό του από την παραγωγή, τα έσοδα και τις δαπάνες σύμφωνα με τη συμβατική ρύθμιση».

Οίκοθεν νοείται ότι στη συμβατική ρύθμιση μπορεί να προβλέπεται και η δημιουργία περιουσιακού στοιχείου. Επίσης πρέπει να αναφερθεί ότι η συμμετοχή μιας οικονομικής οντότητας σε ένα τέτοιο σχήμα δεν δύναται να καταχωριστεί ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (συμμετοχή).

Στα Ε.Λ.Π. παρατίθενται οι ακόλουθοι ορισμοί:

«Κοινός έλεγχος: Συμβατική κατανομή του ελέγχου μιας διευθέτησης, ο οποίος υφίσταται μόνο όταν οι αποφάσεις για τις σχετικές δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη γνώμη των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο».

«Κοινή δραστηριότητα: Κοινή δραστηριότητα είναι μια διευθέτηση στην οποία τα εμπλεκόμενα μέρη έχουν κοινό έλεγχο καθώς και δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις για τις υποχρεώσεις που προκύπτουν. Η κοινή δραστηριότητα διενεργείται από κοινού από τα εμπλεκόμενα μέρη».

Από το συνδυασμό των ανωτέρω προκύπτει ότι, τόσο στο λογιστικό πλαίσιο των Δ.Π.Χ.Α., όσο και σε αυτό των Ε.Λ.Π., προβλέπεται η καταχώριση περιουσιακών στοιχείων επί των οποίων υφίσταται από κοινού έλεγχος. Στην περίπτωση του αλγόριθμου υφίσταται από κοινού έλεγχος της Εταιρείας μαζί με τους άλλους συνιδιοκτήτες και κανένας άλλος δεν μπορεί να τον χρησιμοποιήσει χωρίς τη σύμφωνη γνώμη όλων των συνιδιοκτητών.

3. Εισροή μελλοντικών οικονομικών οφελών

Στην παράγραφο 25 του ΔΛΠ 38 αναφέρεται:

«Κανονικά, η τιμή που καταβάλει η οικονομική οντότητα ώστε να αποκτήσει ξεχωριστά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αντανακλά τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα αναμένει να υπάρχει εισροή οικονομικών οφελών, ακόμα κι αν υπάρχει αβεβαιότητα για τον χρόνο ή το ποσό της εισροής. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για καταχώριση της παραγράφου 21 (α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ξεχωριστά».

Περαιτέρω, στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 16 αναφέρεται:

«Στοιχεία των ενσώματων παγίων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων παγίων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων παγίων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οικονομική οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων παγίων πληρούν τις προϋποθέσεις για καταχώριση ως περιουσιακών στοιχείων, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα ενσώματα πάγια, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες μεταφοράς χημικών προϊόντων, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις καταχωρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία γιατί, χωρίς αυτές, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απογείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απογείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων».

Τα Ε.Λ.Π., πέραν του κριτηρίου της αναμονής μελλοντικών οικονομικών οφελών από ένα στοιχείο, προκειμένου αυτό να πληροί τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, δεν παρέχουν περαιτέρω καθοδήγηση για τον τρόπο διαπίστωσης, ότι πληρούται αυτό το κριτήριο. Στην παράγραφο 7 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι: «οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στον βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο».

Με βάση την εξουσιοδότηση αυτή η καθοδήγηση που παρέχεται από τις ανωτέρω αναφορές των ΔΛΠ 38 και 16, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες των Ε.Λ.Π.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω αναφορών προκύπτει ότι, παρότι η κατοχή του αλγόριθμου δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αυτός είναι αναγκαίος, προκειμένου η Εταιρεία να λάβει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά της στοιχεία, όπως και οι άλλοι συνιδιοκτήτες, εταιρείες του κλάδου στην Ευρώπη.

4. Αξιόπιστη αποτίμηση

Στην παράγραφο 26 του ΔΛΠ 38 αναφέρεται:

«Επιπλέον, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να αποτιμάται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά, όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων».

Στο λογιστικό πλαίσιο των Δ.Π.Χ.Α. αναφέρονται δύο περιπτώσεις αποκτήσεως περιουσιακού στοιχείου με μεταβαλλόμενο τίμημα:

(α) Στις παραγράφους 45 και 46 του ΔΠΧΑ 3, σύμφωνα με τις οποίες η αποτίμηση του ανταλλάγματος για την απόκτηση θυγατρικής οικονομικής οντότητας, καθώς και των αποκτηθέντων καθαρών περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να οριστικοποιείται εντός ενός έτους από την ημερομηνία αποκτήσεως του ελέγχου της θυγατρικής.

(β) Στη Διερμηνεία Ε.Δ.Δ.Χ.Α. 1 «Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις». Σύμφωνα με τη Διερμηνεία αυτή, το κόστος παροπλισμού και αποκατάστασης, το οποίο σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 καταχωρίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, μεταβάλλεται, καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του στοιχείου, όταν μεταβάλλονται διάφοροι παράγοντες που επιδρούν στην αποτίμηση της σχετιζόμενης υποχρέωσης.

Στο λογιστικό πλαίσιο των Ε.Λ.Π. δεν αναφέρονται ανάλογες περιπτώσεις, ούτε παρέχεται περαιτέρω καθοδήγηση για την διαπίστωση του αξιόπιστου μιας τέτοιας αποτίμησης, όμως και στην περίπτωση αυτή μπορεί να αναζητείται καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α.

Κατά τη γνώμη μας, το κόστος απόκτησης του αλγόριθμου ορθότερο είναι να περιλαμβάνει το ποσό που κατέβαλλε η Εταιρεία για την προσχώρηση στη σύμβαση συνιδιοκτησίας PCR και το κόστος της ανάπτυξης, εφόσον μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος λειτουργίας και συντήρησης. Το κόστος λειτουργίας και συντήρησης δεν πληροί τα κριτήρια του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης στο κόστος απόκτησης θα προστίθεται τυχόν μεταγενέστερο κόστος που πληροί τα κριτήρια του περιουσιακού στοιχείου, όπως το κόστος βελτίωσης (αναβάθμισης) του στοιχείου. Τυχόν μεταβολές λόγω εισόδου ή εξόδου ενός μέλους δεν θα διαφοροποιούν το κόστος απόκτησης του αλγόριθμου, αλλά θα καταχωρίζονται στα αποτελέσματα.

Ωστόσο, εναλλακτικά, η Εταιρεία θα μπορούσε να περιλάβει στο κόστος απόκτησης του αλγόριθμου και τις μεταβολές του κόστους λόγω εισόδου ή εξόδου ενός μέλους. Στην περίπτωση μιας τέτοιας επιλογής δεν προσιδιάζει ο λογιστικός χειρισμός των παραγράφων 45 και 46 του Δ.Π.Χ.Α. 3 και επομένως δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί, αλλά προσιδιάζει ο λογιστικός χειρισμός της Διερμηνείας Ε.Δ.Δ.Χ.Α. 1, ο οποίος όμως θα οδηγήσει σε αύξηση της πολυπλοκότητας της μεταγενέστερης αποτίμησης του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οίκοθεν νοείται, ότι ύστερα από κάθε μεταβολή του κόστους απόκτησης, λόγω εισόδου ή εξόδου ενός μέλους, πρέπει να αναθεωρείται η εφεξής περιοδική απόσβεση.

Σε κάθε περίπτωση, ο τρόπος που θα επιλεγεί πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια και στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρέχονται κατάλληλες γνωστοποιήσεις.

Συμπέρασμα

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, καταλήγουμε στο συμπέρασμα, ότι ο αλγόριθμος πληροί όλα τα κριτήρια καταχώρισής του ως άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή είναι αναγνωρίσιμο (εξατομικεύσιμο) στοιχείο, ελέγχεται από κοινού από την οικονομική οντότητα και τα λοιπά συμμετέχοντα μέλη και ο έλεγχος αυτός επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των οφελών που θα μπορούσε να έχει από αυτά, χωρίς την απόκτηση του αλγόριθμου.

**Προσδιορισμός μίσθωσης ως χρηματοδοτικής ή λειτουργικής**

*Αριθμ. πρωτ. 391/10.3.2020*

**Ερώτημα**

Σας παραθέτω τους βασικούς όρους ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού φωτοβολταϊκού σταθμού:

1. Η εταιρεία Α εκμισθώνει στον Β (ατομική επιχείρηση) μηχανολογικό εξοπλισμό φωτοβολταϊκού σταθμού.

2. Ο μηχανολογικός εξοπλισμός ανήκει και θα παραμείνει στην αποκλειστική κυριότητα της Α. Η ασφάλιση του μηχανολογικού εξοπλισμού βαρύνει την Α η οποία θα είναι δικαιούχος του ασφαλισματος, έστω και αν η ασφάλιση γίνει στο όνομα του Β. Μετά την λήξη ή τον οποιοδήποτε τρόπο λύση της παρούσας μίσθωσης η Α δικαιούται και υποχρεούται να αναλάβει με δαπάνη και φροντίδα της το σύνολο του μηχανολογικού εξοπλισμού.

3. Ο Β δεν μπορεί χωρίς την προηγούμενη εγγραφή συναίνεση της Α να υπεκμισθώσει η να παραχωρήσει σε άλλον, ολικά ή μερικά, την χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού.

4. Η δαπάνη των επισκευών που απαιτούνται για την κατά προορισμό χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού βαρύνουν την Α και σε καμία περίπτωση τον Β.

5. Διάρκεια μίσθωσης συμφωνείται ίση με την διάρκεια σύμβασης πώλησης ηλεκτρικής ενέργειας που υπέγραψε ο Β με την ΛΑΓΗΕ.

6. Η παρούσα λύεται αζημίως για τους συμβαλλομένους στο παρόν σε περίπτωση μεταβίβασης του φωτοβολταϊκού σταθμού.

7. Ως μίσθωμα ορίζεται το 95% του καθαρού ποσού των τιμολογίων πώλησης της ηλεκτρικής ενέργειας.

8. Το μίσθωμα είναι καταβλητέο ταυτόχρονα με την εξόφληση των τιμολογίων.

9. Ο Β είναι υπόχρεος να είναι ασφαλιστικά και φορολογικά ενήμερος καθ' όλη την διάρκεια λειτουργίας της μεταξού του σύμβασης και του ΛΑΓΗΕ.

10. Για την μεγαλύτερη εξασφάλιση των απαιτήσεων της εταιρείας Α ο Β συναινεί σε δικαστική εγγραφή προσημείωσης υποθήκης 40.000,00€.

Σημειώσεις

α) Τα έτη σύμβασης με ΛΑΓΗΕ είναι είκοσι (20)

β) Τιμή συμφωνίας με ΛΑΓΗΕ είναι 0,3775 ανά kw

γ) Εκτιμωμένη αξία φωτοβολταϊκού σταθμού κατά την υπογραφή της παρούσας σύμβασης είναι 450.000,00 €

Παρακαλώ να μου απαντήσετε πώς να εκλάβω την παρούσα σύμβαση ως χρηματοδοτική ή ως λειτουργική.

**Απάντηση**

Στους ορισμούς του ν.4308/2014 ως Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease) ορίζεται: «Η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιαδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι.

Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι τα εξής:

α) Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.

β) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.

γ) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.

δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων,



στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιαστικά το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.

β) Κέρδη και ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολοίπου ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).

γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς».

Από την μελέτη των όρων της σύμβασης προκύπτουν τα εξής:

α) η μίσθωση δεν μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου,

β) ο μισθωτής δεν έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου και

γ) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία δεν είναι ειδικής φύσης.

Οι ανωτέρω καταστάσεις αρχικά συνεπάγονται την κατάταξη της μίσθωσης ως λειτουργικής.

Η διάρκεια της μίσθωσης, η οποία είναι εικοσαετής φαίνεται να εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του μηχανολογικού εξοπλισμού. Η κατάσταση αυτή συνεπάγεται την κατάταξη της μίσθωσης ως χρηματοδοτικής.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η διερεύνηση της ουσιαστικής κάλυψης της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η οποία ανέρχεται σε ευρώ 450.000, από την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων.

Σε σχέση με τον υπολογισμό των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της εξεταζόμενης σύμβασης μίσθωσης αποτελεί το γεγονός ότι το μίσθωμα δεν είναι καθορισμένο αλλά εξαρτάται εξ ολοκλήρου από την παραγόμενη ενέργεια του φωτοβολταϊκού πάρκου. Ο ν.4308/2014 και η Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του νόμου αυτού δεν παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τέτοιου τύπου μισθώματα και συγκεκριμένα αν πρέπει να συμπεριληφθούν με κάποιο τρόπο αυτά, στα ελάχιστα μισθώματα. Για την γνωμοδότησή μας αναζητήσαμε ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., όπως προβλέπεται στην παράγραφο 7 του άρθρου 17 του ν.4308/2014.

Στο ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις» το ενδεχόμενο μίσθωμα ορίζεται ως το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που βασίζεται στο μελλοντικό ποσό ενός συντελεστή που αλλάζει με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί των μελλοντικών πωλήσεων, πλήθος μελλοντικών χρησιμοποιήσεων, μελλοντικοί δείκτες τιμών, επιτόκια που θα ισχύουν μελλοντικά). Στην παράγραφο 25 του ΔΛΠ 17, σχετικά με την αποτίμηση της υποχρέωσης, αναφέρεται ότι: «Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων θα επιμερίζονται στην χρηματοδοτική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα αναγνωρίζονται ως έξοδα στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται». Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα ενδεχόμενα μισθώματα δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό της υποχρέωσης και ως εκ τούτου η μίσθωση θα απεικονιστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως λειτουργική.

Το ΔΛΠ 17 δεν δίνει περαιτέρω καθοδήγηση για την περίπτωση όπου μεταβλητά μισθώματα

ενδέχεται στην ουσία τους να είναι σταθερά. Στην περίπτωση του ερωτήματος η παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια δύναται να εκτιμηθεί με βάση στατιστικά στοιχεία προηγούμενων ετών λαμβάνοντας υπόψη την παραγωγική δυναμικότητα του φωτοβολταϊκού πάρκου και τον δείκτη ηλιοφάνειας της περιοχής στην οποία είναι εγκατεστημένο. Περισσότερη καθοδήγηση σχετικά με το θέμα αυτό δίδεται από το ΔΠΧΑ 16 «Μισθώσεις» που αντικατέστησε το ΔΛΠ 17 από την 01.01.2019.

Το ΔΠΧΑ 16 χρησιμοποιεί τον όρο κυμαινόμενο μίσθωμα αντί του όρου ενδεχόμενο μίσθωμα, το οποίο ορίζεται ως: «Το μέρος των καταβολών τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια μίσθωσης το οποίο κυμαίνεται λόγω μεταβολών σε γεγονότα ή καταστάσεις που επέρχονται μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, εκτός από την πάροδο του χρόνου». Το ΔΠΧΑ 16 διαχωρίζει τα κυμαινόμενα μισθώματα σε δύο κατηγορίες. Στα κυμαινόμενα μισθώματα που εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, τα οποία περιλαμβάνονται στον υπολογισμό της υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώριση και στα κυμαινόμενα μισθώματα που βασίζονται στην απόδοση ή τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και που δεν περιλαμβάνονται στον ως άνω υπολογισμό της υποχρέωσης.

Όσον αφορά τα σταθερά μισθώματα που θα προεξοφληθούν, σε αυτά θα πρέπει να περιληφθούν και τα «ουσιαστικά σταθερά μισθώματα».

Στην παράγραφο Β42 του ΔΠΧΑ 16 αναφέρεται ότι:

«Τα μισθώματα περιλαμβάνουν οποιαδήποτε ουσιαστικά σταθερά μισθώματα. Τα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα αφορούν καταβολές οι οποίες, τυπικά, περιλαμβάνουν κάποια μεταβλητότητα, αλλά, ουσιαστικά, είναι αναπόφευκτες. Για παράδειγμα, ουσιαστικά σταθερά μισθώματα υπάρχουν εάν:

α) οι καταβολές είναι δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα, αλλά χωρίς να υπάρχει πραγματική μεταβλητότητα των καταβολών. Δηλαδή αυτές οι καταβολές περιλαμβάνουν ρήτρες μεταβλητότητας οι οποίες δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα αυτών των τύπων καταβολών:

i) καταβολές οι οποίες πρέπει να γίνουν μόνο εάν το περιουσιακό στοιχείο αποδειχθεί ικανό να λειτουργεί κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ή εάν επέλθει ένα γεγονός για το οποίο δεν υπάρχει πραγματική πιθανότητα να μην επέλθει: ή

ii) καταβολές οι οποίες είναι αρχικά δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία συνδέονται με τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, αλλά των οποίων η μεταβλητότητα θα καθοριστεί σε κάποιο χρονικό σημείο μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου οπότε και οι καταβολές θα γίνουν σταθερές για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης. Οι εν λόγω καταβολές γίνονται ουσιαστικά σταθερές καταβολές όταν καθοριστεί η μεταβλητότητα.

β) υπάρχουν περισσότερες από μία σειρές καταβολών τις οποίες θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ο μισθωτής, αλλά μόνο μία εξ αυτών είναι ρεαλιστική. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η ρεαλιστική σειρά καταβολών αντιστοιχεί στα μισθώματα.

γ) υπάρχουν περισσότερες από μία σειρές καταβολών τις οποίες θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ο μισθωτής, αλλά πρέπει να πραγματοποιήσει τουλάχιστον μία εξ αυτών. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η σειρά καταβολών με το χαμηλότερο συνολικό ποσό (μετά από προεξόφληση) αντιστοιχεί στα μισθώματα».

Παρά το γεγονός ότι υπάρχει η βεβαιότητα ότι με την έναρξη λειτουργίας του πάρκου θα συντελεστεί η παραγωγή και η παραγωγή αυτή μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το κυμαινόμενο μίσθωμα της σύμβασης δεν μπορεί να θεωρηθεί ουσιαστικά σταθερό, καθώς εξαρτάται εξ ολοκλήρου από την παραγόμενη ενέργεια.

Από τα ανωτέρω, κατά τη γνώμη μας, συνάγεται ότι δεν μεταφέρονται όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες από τον εκμισθωτή στον μισθωτή, αφού λόγω της έλλειψης σταθερού ελάχιστου

μισθώματος και της διακράτησης της κυριότητας του εξοπλισμού, στο τέλος της μίσθωσης από τον εκμισθωτή, ο κίνδυνος σε όλη την ωφέλιμη οικονομική ζωή του εξοπλισμού παραμένει στον εκμισθωτή. Συνεπώς, η σύμβαση θα καταταχθεί ως λειτουργική. Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα καταχωρίζει στα αποτελέσματα το κυμαινόμενο μίσθωμα όπως θα προκύπτει.

**Κρατική ενίσχυση δοθείσα στο πλαίσιο του ν.3908/2011, λογιστικός χειρισμός και απεικόνιση στις οικονομικές καταστάσεις**

*Αριθ. πρωτ. 862/19.5.2020*

### **Ερώτηση**

Ξενοδοχειακή ΑΕ ιδρυθείσα το 2008 προέβη σε επένδυση ανέγερσης ξενοδοχειακού συγκροτήματος, η οποία υπήχθη στον ν.3299/2004. Η επιχορήγηση εισπράχθηκε κατά το 1/2 το 2010 και κατά το υπόλοιπο 1/2 το 2013.

Ακολούθως, το 2014 η ίδια ΑΕ προέβη σε νέα επένδυση ανέγερσης ξενοδοχειακού συγκροτήματος, η οποία υπήχθη στον ν.3908/2011. Η επιχορήγηση εισπράχθηκε κατά τα 2/7 το 2018 και κατά τα υπόλοιπα 5/7 το 2020.

Σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ.1 του ν. 4308/2014 και τη συναφή Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του: «Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν (...)».

Η εν λόγω ΑΕ για την πρώτη επιχορήγηση αναγνώρισε το ποσό ως αποθεματικό στο λογαριασμό 41.10 “επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων”, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και το αποτυπώνει εφεξής στις οικονομικές της καταστάσεις στην Καθαρή Θέση και όχι στις Υποχρεώσεις, κάνοντας χρήση της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 37 του ως άνω νόμου.

Για τη δεύτερη επιχορήγηση, προκύπτουν τα εξής ερωτήματα:

1. Ποιος είναι ο ορθός λογιστικός χειρισμός επιχορήγησης παγίων που καταβάλλεται από το Δημόσιο σύμφωνα με τον ν.3908/2011, εφόσον αυτή εισπράχθηκε μετά την 1.1.2015; Πρέπει επί της επιχορήγησης να διενεργηθούν αποσβέσεις και να μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα ως έσοδο, όπως προβλέπει το άρθρο 23 παρ. 1 του ν. 4308/2014 και η σχετική Λογιστική Οδηγία, ή πρέπει να παραμείνει ως ειδικό φορολογικό αποθεματικό σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 10 του ν. 3908/2011;

2. Σε περίπτωση που υπερισχύει η ειδικότερη διάταξη του ν.3908/2011, ερωτάται εάν τυγχάνει εφαρμογής η πρόβλεψη του ν.4308/2014 και της Λογιστικής Οδηγίας περί αναγνώρισης της επιχορήγησης ως υποχρέωσης, ή η επιχορήγηση αναγνωρίζεται ως αποθεματικό απευθείας σε λογαριασμό ιδίων κεφαλαίων (καθαρή θέση), όπως συνέβαινε μέχρι 31.12.2014 σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.;

### **Απάντηση**

Οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014), αντιμετωπίζουν λογιστικά τις κρατικές επιχορηγήσεις με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23 «Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι» του ν. 4308/2014.

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 23 του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι: «Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που

επιχορηγήθηκε».

Ο ν. 3908/2011 είναι φορολογικός νόμος με αναπτυξιακό περιεχόμενο, δεδομένου ότι θεσπίζει φορολογικά κίνητρα για την πραγματοποίηση νέων επενδύσεων, των οποίων χρήση μπορούν να κάνουν όλες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού οι λαμβανόμενες επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρίζονται στα ίδια κεφάλαια ως «αφορολόγητο αποθεματικό», δεν υπόκεινται σε απόσβεση και δεν επιτρέπεται η διανομή τους πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 37 «Πρώτη εφαρμογή» του ν. 4308/2014 παρασχέθηκε η δυνατότητα, επιχορηγήσεις που είχαν ληφθεί πριν την 1.1.2015 (ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π.), να συνεχίσουν να παρακολουθούνται στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Επομένως, οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και άρα εφαρμόζουν το άρθρο 23 του ν. 4308/2014, θα παρακολουθούν τις κρατικές επιχορηγήσεις, οι οποίες έχουν εισπραχθεί ή η είσπραξή τους έχει καταστεί οριστική μετά την 1.1.2015, ως υποχρέωση (αναβαλλόμενο έσοδο) στη λογιστική βάση και ως «αφορολόγητο αποθεματικό» στη φορολογική βάση. Με την τμηματική απόσβεση της υποχρέωσης (αναβαλλόμενου εσόδου) θα ανασυστήνεται το «αφορολόγητο αποθεματικό» και στη λογιστική βάση.

### **Λογιστικός χειρισμός επιστρεπτέας προκαταβολής**

*Αριθμ. πρωτ. 957/4.8.2020*

#### **Ερώτημα**

Ποιον λογιστικό χειρισμό προτείνεται για την «Επιστρεπτέα προκαταβολή»;

Να αποτυπωθεί πχ σαν υποχρέωση στους πιστωτές;

#### **Απάντηση**

Με τις διατάξεις του άρθρου τρίτου του Μέρους Α' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Μέτρα αντιμετώπισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις», που κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο τέταρτο της από 13.4.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Μέτρα για την αντιμετώπιση των συνεχιζόμενων συνεπειών της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις», που κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4690/2020, θεσπίζεται καθεστώς ενίσχυσης με την μορφή της επιστρεπτέας προκαταβολής για ιδιωτικές επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως κλάδου, που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης της νόσου του κορωνοϊού COVID-19, για τους μήνες Μάρτιο, Απρίλιο και Μάιο το 2020. Η σχετική νομοθεσία έχει ως εξής:

(1) Άρθρο τρίτο: [Προσωρινό μέτρο κρατικής ενίσχυσης με τη μορφή επιστρεπτέας προκαταβολής] «1. Σε επιχειρήσεις που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19, δύναται να χορηγείται ενίσχυση επιστρεπτέα, εν όλω ή εν μέρει, με τη μορφή της «επιστρεπτέας προκαταβολής».

2. Η ενίσχυση χορηγείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην C(2020) 1863/19.3.2020 Ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής «Προσωρινό πλαίσιο για τη λήψη μέτρων κρατικής ενίσχυσης με σκοπό να στηριχθεί η οικονομία κατά τη διάρκεια της τρέχουσας έξαρσης της νόσου COVID-19» και κατόπιν έγκρισης σχετικού καθεστώτος ενίσχυσης από την Επιτροπή.

3. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων καθορίζονται οι δικαιούχοι, το ύψος της ενίσχυσης, οι προϋποθέσεις χορήγησης και επιστροφής της, η διαδικασία υποβολής σχετικής αίτησης, τα απαιτούμενα στοιχεία, ο τρόπος καταβολής και επιστροφής της ενίσχυσης, οι υποχρεώσεις των δικαιούχων, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.

4. Η ενίσχυση με τη μορφή της «επιστρεπτέας προκαταβολής» είναι ακατάσχετη, αφορολόγητη και δεν συμψηφίζεται με οποιαδήποτε οφειλή.».

(II) Άρθρο τέταρτο: [Επέκταση χορηγούμενων ενισχύσεων «επιστρεπτέας προκαταβολής»] «Στο τέλος της παρ. 2 του τρίτου άρθρου της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχόμενου προ-στίθεται, από τότε που ίσχυσε, εδάφιο ως εξής: «Η ενίσχυση μπορεί να χορηγείται και σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΕ) 1407/2013 της Επιτροπής της 18ης Δεκεμβρίου 2013 (L 352/1) σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας.»

(III) Εξουσιοδοτική κοινή απόφαση (Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων) ΓΔΟΥ 148/3.7.2020 «Διαδικασία και προϋποθέσεις χορήγησης ενίσχυσης με τη μορφή επιστρεπτέας προκαταβολής σε επιχειρήσεις που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης της νόσου του κορωνοϊού COVID-19, κατά τους μήνες Μάρτιο, Απρίλιο και Μάιο 2020».

Κατά ρητή διατύπωση στον νόμο, ορίζονται, αφενός μεν, ως επιστρεπτέα προκαταβολή: «η ενίσχυση, η οποία χορηγείται σε επιχειρήσεις και η οποία επιστρέφεται, εν όλω ή εν μέρει, υπό συγκεκριμένους όρους και προϋποθέσεις», αφετέρου δε, ως επιτόκιο αναφοράς ποσοστό: «0,94% το οποίο αντιστοιχεί στο βασικό επιτόκιο που έχει ορίσει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή για την Ελλάδα και ισχύει κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας, σύμφωνα με την ανακοίνωση την τελευταίας υπ' αρ. 2008/C 14/02 (C 14/6 της 19.1.2008), ήτοι - 0,15, προσαυξημένο κατά 109 μονάδες βάσης.» [σ.σ.: δηλαδή είναι:  $1,09\% - 0,15 = 0,94\%$ ].

Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 10 της ως άνω ΚΥΑ (ΓΔΟΥ 148/3.7.2020), το ποσό της ενίσχυσης επιβαρύνεται με επιτόκιο αναφοράς, όπως αυτό ορίζεται ανωτέρω (παράγραφος 4 του άρθρου 2), ενώ για το χρονικό διάστημα ως την 31η Δεκεμβρίου 2021 «παρέχεται άτοκη περίοδος χάριτος κατά την οποία η δικαιούχος επιχείρηση δεν υποχρεούται να επιστρέψει οιοδήποτε τμήμα κεφαλαίου ή τόκων.». Μετά την παρέλευση της περιόδου χάριτος, «το ποσό της ληφθείσας ενίσχυσης επιστρέφεται σε σαράντα (40) ισόποσες τοκοχρεωλυτικές μηνιαίες δόσεις, εκάστης εξ αυτών καταβλητέας την τελευταία ημέρα του μήνα.».

Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα επιστροφής:

(α) μόνο ποσοστού 70% της ενίσχυσης, εφόσον ο κύκλος εργασιών της επιχείρησης, ένα έτος μετά την λήψη της ενίσχυσης, είναι μειωμένος κατά 70% ή σε μεγαλύτερο ποσοστό, σε σχέση με το ύψος του κύκλου εργασιών αναφοράς ή των ακαθάριστων εσόδων αναφοράς, όπως αυτά ορίζονται στις σχετικές παραγράφους της ΚΥΑ, ή

(β) μόνο ποσοστού 60% της ενίσχυσης, για τις επιχειρήσεις που απασχολούσαν την 1η Ιουνίου 2020 περισσότερους από είκοσι (20) εργαζόμενους, εφόσον διατηρήσουν κατά μέσο όρο τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούσαν κατά την 1η Ιουνίου 2020, βάσει των στοιχείων του πληροφοριακού συστήματος ΕΡΓΑΝΗ, έως και την 1η Ιουνίου 2021.

Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ως κρατική επιχορήγηση ορίζεται «η ενίσχυση από το κράτος με τη μορφή μεταφοράς πόρων σε μια οντότητα, σε ανταπόδοση για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση με συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Δεν περιλαμβάνονται στις κρατικές επιχορηγήσεις εκείνες οι μορφές κρατικής ενίσχυσης στις οποίες δεν μπορεί εύλογα να αποδοθεί μια αξία καθώς και συναλλαγές με το κράτος, οι οποίες δεν μπορούν να διακριθούν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της οντότητας». Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν γίνεται κάποια αναφορά στον λογιστικό χειρισμό των χαριστικών δανείων και των ωφελειών από κρατικό δάνειο με επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο της αγοράς. Σύμφωνα με τις προβλέψεις της παραγράφου 7 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014, δύναται να αναζητηθεί ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ, στον βαθμό που οι ρυθμίσεις των Προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον ως άνω νόμο.

Στους ορισμούς του ΔΛΠ 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση



της κρατικής υποστήριξης», ορίζεται ότι: «Χαριστικά δάνεια είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες προϋποθέσεις». Στην παράγραφο 10 του εν λόγω Προτύπου αναφέρεται ότι: «Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η οικονομική οντότητα θα εκπληρώσει τους όρους της μη αποπληρωμής του». Στη συνέχεια στην παράγραφο 10Α σχετικά με την χορήγηση χαμηλότοκων δανείων από το κράτος, αναφέρονται τα εξής: «Το όφελος κρατικού δανείου με επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο της αγοράς, θεωρείται κρατική επιχορήγηση. Το δάνειο θα αναγνωρίζεται και θα επιμετράται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9: -Χρηματοοικονομικά Μέσα-: Αναγνώριση και Επιμέτρηση. Το όφελος του χαμηλότερου επιτοκίου από εκείνου της αγοράς, θα επιμετράται ως η διαφορά μεταξύ της αρχικής λογιστικής αξίας του δανείου προσδιοριζόμενου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 και του ληφθέντος προϊόντος. Το όφελος λογιστικοποιείται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Η οικονομική οντότητα θα εξετάσει τους όρους και τις δεσμεύσεις που έχουν ικανοποιηθεί ή που πρέπει να ικανοποιηθούν, όταν προσδιορίζεται το κόστος το οποίο προορίζεται να αποζημιώσει το όφελος του δανείου».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει, ότι η επιστρεπτέα προκαταβολή συγκεντρώνει, κατά βάση, τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της επιχορήγησης, δεδομένου ότι μεταφέρονται πόροι, ως κρατική ενίσχυση, σε ανταπόδοση, από την οικονομική οντότητα, για μελλοντική συμμόρφωση με συγκεκριμένες συνθήκες που να σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες (πχ μη απόλυση εργαζομένων). Η κρατική ενίσχυση παρέχεται τόσο με άτοκη, κατ' αρχάς, και, εν συνεχεία, με χαμηλότοκη χρηματοδότηση, όσο και με χαριστικό δάνειο για το 30% ή το 40% της επιστρεπτέας προκαταβολής σε περίπτωση που πληρωθούν συγκεκριμένοι όροι από την οικονομική οντότητα που πλήττεται λόγω της πανδημίας.

Α. Λογιστική αντιμετώπιση στο πλαίσιο των Δ.Π.Χ.Α.

Η εταιρεία θα πρέπει να αποτιμήσει την υποχρέωση από το κρατικό δάνειο στο ποσό που θα προκύψει από την προεξόφληση των μελλοντικών καταβολών με το επιτόκιο που θα δανειζόταν στην αγορά ένα παρόμοιο ποσό. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του δανείου και του αποτελέσματος της προεξόφλησης είναι το μέρος της επιστρεπτέας προκαταβολής που αρχικά λογίζεται ως κρατική επιχορήγηση και καταχωρίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο (έσοδο επομένων χρήσεων). Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς θα καταχωρίζεται, για την υποχρέωση τόκος έξοδο, ενώ η απόσβεση του αναβαλλόμενου εσόδου θα καταχωρίζεται στα έσοδα. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, τα χρηματικά ποσά της επιστρεπτέας προκαταβολής που θα μεταφερθούν στους επαγγελματικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων οντοτήτων, θα χρεωθούν στην λογιστική σε λογαριασμό χρηματικών διαθεσίμων, σε πίστωση υπολογαριασμών υποχρεώσεων «Κρατικού δανείου» και «Κρατικής επιχορήγησης» (έσοδα επομένων χρήσεων).

Ακολουθεί παράδειγμα με υποθετικά δεδομένα

Έστω οικονομική οντότητα λαμβάνει την 1.7.2020 επιστρεπτέα προκαταβολή ποσού ευρώ 100.000. Το ποσό της ενίσχυσης επιβαρύνεται με επιτόκιο 1%, ενώ το επιτόκιο με το οποίο θα δανειζόταν η επιχείρηση αντίστοιχο ποσό ανέρχεται σε 5%. Για το χρονικό διάστημα ως την 31η Δεκεμβρίου 2021 παρέχεται άτοκη περίοδος χάριτος κατά την οποία η δικαιούχος επιχείρηση δεν υποχρεούται να επιστρέψει οιοδήποτε τμήμα κεφαλαίου ή τόκων.».

Μετά την παρέλευση της περιόδου χάριτος, το ποσό της ληφθείσας ενίσχυσης «επιστρέφεται σε σαράντα (40) ισόποσες τοκοχρεωλυτικές μηνιαίες δόσεις, εκάστης εξ αυτών καταβλητέας την τελευταία ημέρα του μήνα.

Το σταθερό τοκοχρεολύσιο Α, θα υπολογισθεί σύμφωνα με την τιμή της χρηματοσειράς (ράντας):



ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ - Σ.ΛΟ.Τ.

$$A = EP / [(1+i)^n - 1 / i \cdot (1+i)^n]$$

Την 01/07/2020 η εταιρεία θα καταχωρίσει το δάνειο στο ποσό που θα προκύψει από την προεξόφληση των μελλοντικών πληρωμών που θα υπολογιστούν με το επιτόκιο αναφοράς (1%). Οι μελλοντικές πληρωμές θα προεξοφληθούν με το επιτόκιο της αγοράς (5%).

Η εύλογη αξία του δανείου ανέρχεται σε ποσό ευρώ 86.770,65. Η διαφορά μεταξύ του ληφθέντος ποσού των 100.000 και της αξίας του δανείου ποσού ευρώ 13.229,35 θα καταχωριστεί ως επιχορήγηση στα έσοδα επομένων χρήσεων. Το έσοδο από επιχορήγηση θα καταχωρίζεται στα αποτελέσματα αναλογικά σε σχέση με τον τόκο που τα βαρύνει. Τον μήνα Ιούλιο του 2020 θα μεταφερθεί στα έσοδα ποσό ευρώ 320,00 το οποίο προκύπτει ως εξής:

$$(Τόκος περιόδου/Συνολικός τόκος) \times \text{Επιχορήγηση} = (361,54/14.946,94) \times 13.229,35 = 320,00$$

Μήνας	Υπόλοιπο Έναρξης	Τόκος	Καταβολή-Τουλάχιστο	Κεφάλαιο Κεφάλαιο	Υπόλοιπο Μήκ	Έσοδο Επι/ση	Υπαρξίση (Ποσά Ευρώ)
Ιουλ-20	86.770,65	361,54	0,00	-361,54	87.132,19	320,00	13.229,35
Αυγ-20	87.132,19	363,05	0,00	-363,05	87.495,24	321,33	12.588,02
Σεπ-20	87.495,24	364,56	0,00	-364,56	87.859,81	322,67	12.265,35
Οκτ-20	87.859,81	366,08	0,00	-366,08	88.225,89	324,02	11.941,34
Νοε-20	88.225,89	367,61	0,00	-367,61	88.593,50	325,37	11.615,97
Δεκ-20	88.593,50	369,14	0,00	-369,14	88.962,64	326,72	11.289,25
Ιαν-21	88.962,64	370,68	0,00	-370,68	89.333,31	328,08	10.961,17
Φεβ-21	89.333,31	372,22	0,00	-372,22	89.705,54	329,45	10.631,72
Μαρ-21	89.705,54	373,77	0,00	-373,77	90.079,31	330,82	10.300,90
Απρ-21	90.079,31	375,33	0,00	-375,33	90.454,64	332,20	9.969,70
Μαϊ-21	90.454,64	376,89	0,00	-376,89	90.831,53	333,58	9.638,11
Ιουν-21	90.831,53	378,46	0,00	-378,46	91.210,00	334,97	9.306,14
Ιουλ-21	91.210,00	380,04	0,00	-380,04	91.590,04	336,37	8.973,77
Αυγ-21	91.590,04	381,63	0,00	-381,63	91.971,67	337,77	8.641,96
Σεπ-21	91.971,67	383,22	0,00	-383,22	92.354,88	339,18	8.310,81
Οκτ-21	92.354,88	384,81	0,00	-384,81	92.739,69	340,59	7.980,22
Νοε-21	92.739,69	386,42	0,00	-386,42	93.126,11	342,01	7.650,21
Δεκ-21	93.126,11	388,03	0,00	-388,03	93.514,13	343,44	7.320,77
Ιαν-22	93.514,13	389,64	2.542,94	2.153,30	91.360,84	344,87	6.991,94
Φεβ-22	91.360,84	380,67	2.542,94	2.162,27	89.198,57	336,93	6.578,98
Μαρ-22	89.198,57	371,66	2.542,94	2.171,28	87.027,29	328,95	6.250,03
Απρ-22	87.027,29	362,61	2.542,94	2.180,33	84.846,96	320,95	5.920,08
Μαϊ-22	84.846,96	353,53	2.542,94	2.189,41	82.657,55	312,90	5.600,18
Ιουν-22	82.657,55	344,41	2.542,94	2.198,53	80.459,02	304,83	5.310,35
Ιουλ-22	80.459,02	335,25	2.542,94	2.207,69	78.251,32	296,72	5.040,63
Αυγ-22	78.251,32	326,05	2.542,94	2.216,89	76.034,43	288,58	4.790,05
Σεπ-22	76.034,43	316,81	2.542,94	2.226,13	73.808,30	280,40	4.460,64
Οκτ-22	73.808,30	307,53	2.542,94	2.235,40	71.572,90	272,20	4.170,45
Νοε-22	71.572,90	298,21	2.542,94	2.244,72	69.328,18	263,95	3.900,49
Δεκ-22	69.328,18	288,87	2.542,94	2.254,07	67.074,11	255,67	3.650,62
Ιαν-23	67.074,11	279,48	2.542,94	2.263,46	64.800,64	247,36	3.420,84
Φεβ-23	64.800,64	270,04	2.542,94	2.272,89	62.507,75	239,01	3.210,05
Μαρ-23	62.507,75	260,57	2.542,94	2.282,37	60.195,38	230,63	2.998,22
Απρ-23	60.195,38	251,06	2.542,94	2.291,88	57.863,51	222,21	2.794,40
Μαϊ-23	57.863,51	241,51	2.542,94	2.301,42	55.502,09	213,76	2.598,94
Ιουν-23	55.502,09	231,93	2.542,94	2.311,01	53.121,07	205,27	2.402,57
Ιουλ-23	53.121,07	222,30	2.542,94	2.320,64	50.720,42	196,75	2.206,82
Αυγ-23	50.720,42	212,63	2.542,94	2.330,31	48.300,11	188,19	1.999,62
Σεπ-23	48.300,11	202,93	2.542,94	2.340,02	45.860,09	179,60	1.791,02
Οκτ-23	45.860,09	193,17	2.542,94	2.349,77	43.400,32	170,97	1.580,05
Νοε-23	43.400,32	183,38	2.542,94	2.359,56	41.000,76	162,30	1.387,75
Δεκ-23	41.000,76	173,54	2.542,94	2.369,39	38.280,36	153,60	1.244,15
Ιαν-24	38.280,36	163,67	2.542,94	2.379,27	36.000,09	144,86	1.099,20
Φεβ-24	36.000,09	153,76	2.542,94	2.389,18	34.151,91	136,09	963,19
Μαρ-24	34.151,91	143,80	2.542,94	2.399,14	32.113,77	127,28	855,91
Απρ-24	32.113,77	133,81	2.542,94	2.409,13	29.704,64	118,43	717,40
Μαϊ-24	29.704,64	123,77	2.542,94	2.419,17	27.285,47	109,55	607,90
Ιουν-24	27.285,47	113,69	2.542,94	2.429,25	24.856,22	100,63	507,31
Ιουλ-24	24.856,22	103,57	2.542,94	2.439,37	22.416,85	91,67	415,64
Αυγ-24	22.416,85	93,40	2.542,94	2.449,54	19.967,31	82,67	332,97
Σεπ-24	19.967,31	83,20	2.542,94	2.459,74	17.507,57	73,64	259,34
Οκτ-24	17.507,57	72,95	2.542,94	2.469,99	15.037,58	64,57	194,77
Νοε-24	15.037,58	62,66	2.542,94	2.480,28	12.557,30	55,46	139,31
Δεκ-24	12.557,30	52,32	2.542,94	2.490,62	10.066,68	46,31	93,00
Ιαν-25	10.066,68	41,94	2.542,94	2.501,00	7.565,68	37,12	55,88
Φεβ-25	7.565,68	31,52	2.542,94	2.511,42	5.054,27	27,90	27,98
Μαρ-25	5.054,27	21,06	2.542,94	2.521,88	2.532,39	18,64	9,34
Απρ-25	2.532,39	10,55	2.542,94	2.532,39	0,00	9,34	0,00
	14.946,94	101.717,58	86.770,65			13.229,35	

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

Οι εγγραφές κατά την αρχική καταχώριση της ενίσχυσης και των μηνών Ιουλίου 2020 και Ιανουαρίου 2022 θα είναι οι κάτωθι:

1/7/2020	Χρέωση	Πίστωση
Ταμείο	100.000,00	
	Δάνειο Κρατικό	86.770,65
	Έσοδο επομένων χρήσεων	13.229,35
31/7/2020		
Τόκος έξοδο	361,54	
	Δάνειο Κρατικό	361,54
31/7/2020		
Έσοδο επομένων χρήσεων	320,00	
	Έσοδο από επιχορήγηση	320,00
31/1/2022		
Τόκος έξοδο	389,64	
Δάνειο Κρατικό	2.153,30	
	Ταμείο	2.542,94
31/1/2022		
Έσοδο επομένων χρήσεων	344,87	
	Έσοδο από επιχορήγηση	344,87

Η επίδραση στον ισολογισμό και τα αποτελέσματα από την επιστρεπτέα προκαταβολή στη διάρκεια της εξαετίας συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Μέθοδος πραγματικού επιτοκίου	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Υπόλοιπο έναρξης	86.770,65	88.962,64	93.514,13	67.074,11	39.281,36	10.066,68
Καταβολή περιόδου	0,00	0,00	30.515,27	30.515,27	30.515,27	10.171,76
Απόσβεση Υποχρέωσης	-2.191,99	-4.551,50	26.440,03	27.792,75	29.214,68	10.066,68
Τόκοι έξοδα περιόδου	2.191,99	4.551,50	4.075,25	2.722,53	1.185,62	105,08
Έσοδα από επιχορηγήσεις	-1.940,10	-4.028,48	-3.606,95	-2.409,67	-1.151,14	-93,00
Υπόλοιπο λήξης	88.962,64	93.514,13	67.074,11	39.281,36	10.066,68	0,00

**Β. Λογιστική αντιμετώπιση στο πλαίσιο των Ε.Λ.Π.**

Εάν η αποτίμηση του κρατικού δανείου με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (παρ. 4, άρθρο 22 ΕΛΠ), εφαρμόζονται όσα παρατέθηκαν ανωτέρω, στο λογιστικό πλαίσιο των ΔΠΧΑ, με όμοιο τρόπο. Διευκρινίζεται ότι στο πλαίσιο των ΕΛΠ το αποσβέσιμο κόστος μπορεί να εφαρμόζεται και με τη σταθερή μέθοδο (ισοκατανομή των τόκων).

Εάν η αποτίμηση του κρατικού δανείου με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου δεν έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τότε δύναται η υποχρέωση να καταχωριστεί αρχικά στο οφειλόμενο ποσό της και μεταγενέστερα να αποτιμάται ομοίως στο οφειλόμενο ποσό, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 3 του άρθρου 22 του ν. 4308/2014. Με αυτό τον λογιστικό χειρισμό δεν παρουσιάζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κάποια επίδραση, πέραν αυτής των χρεωστικών τόκων που υπολογίζονται με βάση το επιτόκιο αναφοράς της επιστρεπτέας προκαταβολής.

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι υπολογισμοί σύμφωνα με τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος.

Ακολουθεί ο πίνακας του κρατικού δανείου στο ονομαστικό ποσό, καθώς και η σταδιακή τοκοχρεολυτική εξόφλησή του:

Μήνας	Υπόλοιπο Έναρξης	Τόκος	Καταβολή -		Υπόλοιπο Λήξης
			Τοκοχρεωλώσιο	Χρεωλύσιο	
Ιουλ-20	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Αυγ-20	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Σεπ-20	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Οκτ-20	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Νοε-20	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Δεκ-20	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Ιαν-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Φεβ-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Μαρ-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Απρ-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Μαϊ-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Ιουν-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Ιουλ-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Αυγ-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Σεπ-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Οκτ-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Νοε-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Δεκ-21	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Ιαν-22	100.000,00	83,33	2.542,94	2.459,61	97.540,39
Φεβ-22	97.540,39	81,28	2.542,94	2.461,66	95.078,74
Μαρ-22	95.078,74	79,23	2.542,94	2.463,71	92.615,03
Απρ-22	92.615,03	77,18	2.542,94	2.465,76	90.149,27
Μαϊ-22	90.149,27	75,12	2.542,94	2.467,82	87.681,46
Ιουν-22	87.681,46	73,07	2.542,94	2.469,87	85.211,58
Ιουλ-22	85.211,58	71,01	2.542,94	2.471,93	82.739,65
Αυγ-22	82.739,65	68,95	2.542,94	2.473,99	80.265,66
Σεπ-22	80.265,66	66,89	2.542,94	2.476,05	77.789,61
Οκτ-22	77.789,61	64,82	2.542,94	2.478,11	75.311,50
Νοε-22	75.311,50	62,76	2.542,94	2.480,18	72.831,32
Δεκ-22	72.831,32	60,69	2.542,94	2.482,25	70.349,07
Ιαν-23	70.349,07	58,62	2.542,94	2.484,32	67.864,75
Φεβ-23	67.864,75	56,55	2.542,94	2.486,39	65.378,37
Μαρ-23	65.378,37	54,48	2.542,94	2.488,46	62.889,91
Απρ-23	62.889,91	52,41	2.542,94	2.490,53	60.399,38
Μαϊ-23	60.399,38	50,33	2.542,94	2.492,61	57.906,77
Ιουν-23	57.906,77	48,26	2.542,94	2.494,68	55.412,09
Ιουλ-23	55.412,09	46,18	2.542,94	2.496,76	52.915,33
Αυγ-23	52.915,33	44,10	2.542,94	2.498,84	50.416,48
Σεπ-23	50.416,48	42,01	2.542,94	2.500,93	47.915,56
Οκτ-23	47.915,56	39,93	2.542,94	2.503,01	45.412,55
Νοε-23	45.412,55	37,84	2.542,94	2.505,10	42.907,45
Δεκ-23	42.907,45	35,76	2.542,94	2.507,18	40.400,27
Ιαν-24	40.400,27	33,67	2.542,94	2.509,27	37.891,00
Φεβ-24	37.891,00	31,58	2.542,94	2.511,36	35.379,63
Μαρ-24	35.379,63	29,48	2.542,94	2.513,46	32.866,18
Απρ-24	32.866,18	27,39	2.542,94	2.515,55	30.350,62
Μαϊ-24	30.350,62	25,29	2.542,94	2.517,65	27.832,98
Ιουν-24	27.832,98	23,19	2.542,94	2.519,75	25.313,23
Ιουλ-24	25.313,23	21,09	2.542,94	2.521,85	22.791,39
Αυγ-24	22.791,39	18,99	2.542,94	2.523,95	20.267,44
Σεπ-24	20.267,44	16,89	2.542,94	2.526,05	17.741,39
Οκτ-24	17.741,39	14,78	2.542,94	2.528,16	15.213,23
Νοε-24	15.213,23	12,68	2.542,94	2.530,26	12.682,97
Δεκ-24	12.682,97	10,57	2.542,94	2.532,37	10.150,60
Ιαν-25	10.150,60	8,46	2.542,94	2.534,48	7.616,12
Φεβ-25	7.616,12	6,35	2.542,94	2.536,59	5.079,53
Μαρ-25	5.079,53	4,23	2.542,94	2.538,71	2.540,82
Απρ-25	2.540,82	2,12	2.542,94	2.540,82	0,00
	<b>1.717,58</b>	<b>101.717,58</b>	<b>100.000,00</b>		

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.Λ.Ο.Τ.**

Οι εγγραφές κατά την αρχική καταχώριση της ενίσχυσης και των μηνών Ιουλίου 2020 και Ιανουαρίου 2022 θα είναι οι κάτωθι:

<b>1/7/2020</b>		<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
Ταμείο		100.000,00	
	<b>Δάνειο Κρατικό</b>		100.000,00
<b>31/1/2022</b>			
Τόκος έξοδο		83,33	
Δάνειο Κρατικό		2.459,61	
	<b>Ταμείο</b>		2.542,94

Η επίδραση στον ισολογισμό και τα αποτελέσματα από την επιστρεπτέα προκαταβολή στη διάρκεια της εξαετίας συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

<b>Μέθοδος ονομαστικού ποσού</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>	<b>2025</b>
Υπόλοιπο έναρξης	100.000,00	100.000,00	100.000,00	70.349,07	40.400,27	10.150,60
Καταβολή περιόδου	0,00	0,00	30.515,27	30.515,27	30.515,27	10.171,76
Απόσβεση Υποχρέωσης	0,00	0,00	29.650,93	29.948,80	30.249,67	10.150,60
Τόκοι έξοδα περιόδου	0,00	0,00	864,35	566,47	265,61	21,16
Υπόλοιπο λήξης	100.000,00	100.000,00	70.349,07	40.400,27	10.150,60	0,00

Οποτεδήποτε η οικονομική οντότητα αποκτήσει την εύλογη βεβαιότητα ότι έχει εκπληρώσει τους όρους της μη αποπληρωμής μέρους του κρατικού δανείου κατά 30% ή 40% τότε θα μειώσει την υποχρέωση και θα καταχωρίσει το μέρος του δανείου που δεν θα αποπληρώσει στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έσοδο από κρατική επιχορήγηση.

Σημειώνεται ότι για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 ισχύουν τα προβλεπόμενα από τα σημεία ιδ) και ιστ) της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν.4308/2014: «Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που κάνουν, σύμφωνα με το νόμο, χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16:

α).....»

ιδ) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 4 του άρθρου 22 περί χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.

ιστ) Αναγνωρίζουν τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 23.

ιθ).....»

Συνεπώς, οι πολύ μικρές οντότητες της κατηγορίας αυτής (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), θα αντιμετωπίσουν την κρατική ενίσχυση της επιστρεπτέας προκαταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

**Λογιστικός χειρισμός εγκεκριμένης επιχορήγησης για την οποία δεν θα υπάρξει μελλοντική συμμόρφωση με τους όρους της**

*Αριθμ. πρωτ. 1000/23.6.2020*

**Ερώτημα**

Σε νομική οντότητα, στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων, με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εγκρίνεται στις π.χ. 10/07/2019 επιχορήγηση ΕΣΠΑ, σχετικά με την συμμετοχή της σε πέντε εκθέσεις στο εξωτερικό ποσό αξίας 50.000,00.

Η νομική οντότητα όμως πραγματοποιεί μόνο την μία έκθεση και συνεπώς παίρνει τελικά μόνο το ποσό των 7.000,00.

Το γεγονός αυτό μπορεί να οριστικοποιηθεί είτε μέσα στο 2019, είτε μέσα στην χρήση του 2020.

Δεν υπάρχει προφανώς κάποιο επίσημο κρατικό έγγραφο για αυτή την οριστικοποίηση, απλά η νομική οντότητα αποφασίζει κάποια στιγμή να μην προχώρηση στην πραγματοποίηση των υπόλοιπων εκθέσεων.

Με την έγκριση της επιχορήγησης στις 10/07/2019 καταχωρώ προφανώς στα βιβλία μου το ποσό των 50.0000,00 πιστώνοντας τον 45.80.00.0000 και χρεώνοντας τον 30.00.00.0000.

Με την οριστικοποίηση ότι τελικά θα πραγματοποιηθεί μόνο η μία έκθεση και θα εκταμιεύσω μόνο το ποσό των 7.0000,00 θα χρεώσω τον 45.80.00.0000 και θα πιστώσω τον 30.00.00.0000 με το ποσό των 43.000,00 δηλ. την διαφορά, έτσι ώστε να απεικονιστεί η πραγματική αξία της επιχορήγησης;

Σε ποιο χρόνο θα γίνει αυτό την στιγμή που δεν έχω κάποιο επίσημο έγγραφο που θα μου πιστοποιεί τον συγκεκριμένο χρόνο;

Έχει μεγάλη σημασία γιατί το ύψος της αξίας της επιχορήγησης, καθώς και ο χρόνος εγγραφής συνδέονται και με το σε ποια περιοδική δήλωση ΦΠΑ θα απεικονιστούν και ποια ποσά θα απεικονιστούν, γεγονός που μπορεί με την σειρά του να επηρεάσει και άλλα φορολογικά και όχι μόνο γεγονότα.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με τον ορισμό του παραρτήματος Α' του ν. 4308/2014, «Επιχορηγήσεις, κρατικές (Government grants): Ενίσχυση από το κράτος με τη μορφή μεταφοράς πόρων σε μια οντότητα, σε ανταπόδοση για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση με συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες».

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι: «Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα».

Περαιτέρω, στην παράγραφο 23.1.2. της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι: «οι κρατικές επιχορηγήσεις, είτε αφορούν απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε επιχορήγηση εξόδων, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους, και με την προϋπόθεση ότι είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισπραχθούν. Συνήθως, η έγκριση των επιχορηγήσεων θεωρείται οριστική, όταν η οντότητα έχει τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν την χορήγησή τους. Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται, αναλόγως».

Στην περίπτωση του ερωτήματος η επιχορήγηση έχει εγκριθεί σε ανταπόδοση για μελλοντική συμμόρφωση προς συγκεκριμένες συνθήκες, δηλαδή την πραγματοποίηση των πέντε εκθέσεων.

Το γεγονός ότι από τις πέντε εκθέσεις πραγματοποιήσατε μόνο μία, υποδηλώνει ότι δεν έχετε τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν την χορήγησή τους και, κατά συνέπεια, δεν υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν.

Επομένως στις 10/7/2019 με την «έγκριση» της επιχορήγησης δεν θα διενεργηθεί καμία λογιστική εγγραφή. Όταν οριστικοποιηθεί το κόστος της μίας έκθεσης που αποφασίσατε να πραγματοποιήσετε και έχετε τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν την χορήγηση της σχετικής επιχορήγησης, τότε θα καταχωρίσετε ως επιχορήγηση το εισπρακτέο ποσό.

Για τις φορολογικές πτυχές του ερωτήματος αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

**Φορολογική μεταχείριση συμβάσεων μίσθωσης κινητού εξοπλισμού**

*Αριθμ. πρωτ. 1074/3.11.2020*

**Ερώτημα**

Με την παρούσα επιστολή μας επιθυμούμε τη θέση της Διοίκησης αναφορικά με Συμβάσεις που έχει συνάψει η εταιρεία μας αφενός με εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων και αφετέρου με Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) ειδικότερα με Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.).

**1. Σχετικές διατάξεις**

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 1 του Ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4549/2018, ορίζεται ότι:

«Φορολογικές Αποσβέσεις:

1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι «φορολογικές» αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση «χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια του ν. 4308/2014, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν».

Περαιτέρω, καταργήθηκε από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, με το άρθρο 115 παρ.5α και 18<sup>α</sup> Ν.4549/2018, η παρ. 2 του παραπάνω άρθρου (η οποία παρείχε ορισμό της έννοιας της χρηματοδοτικής μίσθωσης), όπως αυτή είχε συμπληρωθεί με το άρθρο 22 παρ.10.β. Ν.4223/2013 και με την παρ. Δ υποπαρ.1 περ.5 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014 και ο νομοθέτης ορίζει πλέον την έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης δια παραπομπής στον ν.4308/2014.

Σύμφωνα δε με τους Ορισμούς του Παραρτήματος Α του ν.4308/2014:

«Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease): Η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι. Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι τα εξής:

α) Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.

β) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.

γ) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.

δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιαστικά το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:



α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.

β) Κέρδη και ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).

γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Ενώ ως Λειτουργική μίσθωση (operating lease) ορίζεται: «Μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική».

Ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση του ζητήματος της χρηματοδοτικής μίσθωσης, το άρθρο 18 παρ. 5 του ν.4308/2014, προβλέπει ότι:

«5. Χρηματοδοτική μίσθωση

α) Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκόψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου για τα αντίστοιχα ιδιόκτητα στοιχεία. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

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

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

Ως προς το Φ.Π.Α.

Από τη συνδυαστική εφαρμογή των άρθρων 8 και 22 παρ. 1 περ. κστ του ν. 2859/2000 προκύπτει ότι τόσο η λειτουργική μίσθωση κινητών πραγμάτων όσο και η χρηματοδοτική μίσθωση αυτών υπάγεται κανονικά σε Φ.Π.Α με συντελεστή 24%, καθώς η σχετική απαλλαγή αφορά μόνο σε περιπτώσεις μίσθωσης ακινήτων.

2. Πραγματικά Περιστατικά - Οι Συμβάσεις.

Α. Στην εταιρεία μας ανατέθηκε η προμήθεια κινητού εξοπλισμού (φορητών οχημάτων) σε Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Δήμο), προς κάλυψη των αναγκών του, μετά από σχετικό δημόσιο διαγωνισμό («Διαγωνισμός για την Προμήθεια με Χρηματοδοτική Μίσθωση Οχημάτων Μηχανολογικού Εξοπλισμού και Μηχανημάτων Έργου»). Η εταιρεία μας, ως ανάδοχος, προέβη στη σύναψη σχετικής Σύμβασης Προμήθειας με τον Ο.Τ.Α., όπου εξειδικεύονται οι όροι της συμφωνίας.

Β. Σε εκτέλεση της παραπάνω Σύμβασης Προμήθειας, η εταιρεία μας συνήψε σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (finance lease-sale and lease back) του παραπάνω κινητού εξοπλισμού με εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων (Εταιρεία Leasing), διάρκειας πέντε ετών.

Σύμφωνα με την εν λόγω σύμβαση:

- η Εταιρεία Leasing (εκμισθώτρια) εκμισθώνει στην εταιρεία μας (μισθώτρια) τον εν λόγω εξοπλισμό, ο οποίος παραμένει στην κυριότητα της εκμισθώτριας καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης

ενώ ρητά συμφωνείται ότι η μισθώτρια δύναται να προβεί, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, στην υπεκμίσθωση του εξοπλισμού,

- η μισθώτρια ευθύνεται να ασφαλίσει τον εξοπλισμό καθώς και να αποζημιώσει εάν δεν ληφθεί το ασφάλισμα) την εκμισθώτρια σε κάθε περίπτωση απώλειας ή καταστροφής του από οιαδήποτε αιτία, συμπεριλαμβανομένης της ανωτέρας βίας, ενώ καρπώνεται τα οφέλη από τη χρήση του και ειδικότερα εισπράττει τα μισθώματα (πολιτικοί καρποί) από την υπεκμίσθωσή του,

- κατά τη λήξη της μίσθωσης, η μισθώτρια έχει δικαίωμα εξαγοράς του εξοπλισμού με τίμημα αξίας πέντε (5,00) ευρώ, το οποίο είναι προφανώς επαρκώς χαμηλότερο από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος.

Γ. Στη συνέχεια και πάντα σε εκτέλεση της Σύμβασης Προμήθειας, η εταιρεία μας (υπεκμισθώτρια), προέβη στη σύναψη σύμβασης υπομίσθωσης των παραπάνω φορτηγών οχημάτων με τον ανωτέρω Ο.Τ.Α. (υπομισθωτής), διάρκειας πέντε ετών, υπό τις προϋποθέσεις που το επιτρέπει η παραπάνω σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Σύμφωνα με την ανωτέρω σύμβαση υπομίσθωσης:

- ο εν λόγω κινητός εξοπλισμός παραμένει στην κυριότητα της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης, ωστόσο, έχει παραδοθεί από την υπεκμισθώτρια εταιρεία μας στον υπομισθωτή Ο.Τ.Α., ο οποίος τον κατέχει και τον χρησιμοποιεί για τις καθημερινές του ανάγκες, καταβάλλοντας -στην υπεκμισθώτρια εταιρεία μας- το συμφωνηθέν μίσθωμα.

- κατά τη διάρκεια της υπομίσθωσης, η υπεκμισθώτρια εταιρεία μας φέρει την υποχρέωση ασφάλισης του εξοπλισμού για κάθε κίνδυνο, της διατήρησης σε ισχύ όλων των αναγκαίων αδειών για τη νόμιμη χρήση και λειτουργία των εν λόγω οχημάτων καθώς επίσης και πληρωμής των τελών κυκλοφορίας, όλα τα παραπάνω με δικά της έξοδα. Αντίθετα, ο υπομισθωτής φέρει αποκλειστικά την αστική ευθύνη έναντι τρίτων από την κυκλοφορία και χρήση των οχημάτων από τους προστηθέντες, από αυτόν, οδηγούς ενώ, επίσης όλες οι υποχρεώσεις της υπεκμισθώτριας εταιρείας μας έναντι της εκμισθώτριας (εταιρείας Leasing) σχετικά με τη διαφύλαξη, τη συντήρηση και τις ζημιές ή φθορές του εξοπλισμού, δεσμεύουν και τον υπομισθωτή Ο.Τ.Α.

- μετά την αποπληρωμή των μισθωμάτων ο εξοπλισμός περιέρχεται στην κυριότητα του υπομισθωτή, έναντι του συμβολικού τιμήματος ποσού ενός (1,00) ευρώ ανά τεμάχιο.

Οι ανωτέρω συμβάσεις, αφενός μεταξύ εταιρείας Leasing και της εταιρείας μας, αφετέρου μεταξύ της εταιρείας μας και του Ο.Τ.Α.), τελούν σε σχέση κύριας και παρεπόμενης, αντίστοιχα.

Δ. Από τα παραπάνω φαίνεται ότι από οικονομικής άποψης, όλοι οι κίνδυνοι αλλά και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία του υπό συζήτηση κινητού εξοπλισμού μεταφέρονται ουσιαστικά στον Ο.Τ.Α. Ο τελευταίος, μέσω των αρμοδίων οργάνων του, αποφάσισε υπέρ της αναγκαιότητας για την προμήθεια του εξοπλισμού, προκήρυξε το δημόσιο διαγωνισμό σε εκτέλεση του οποίου συνάφθηκαν οι μετέπειτα συμβάσεις, έχει στην κατοχή του και χρησιμοποιεί τα οχήματα για τις ανάγκες του και εν τέλει, θα τα αποκτήσει κατά τη λήξη της σύμβασης για το συμβολικό τίμημα του ενός (1) ευρώ ανά τεμάχιο.

Επιπλέον, η εταιρεία μας, ποτέ δεν είχε την πρόθεση ούτε να κάνει χρήση του εν λόγω μηχανολογικού εξοπλισμού πόσω μάλλον να αποκτήσει την κυριότητά του. Εξάλλου, η αποκομιδή και η διαχείριση απορριμμάτων (καθώς ο εν λόγω εξοπλισμός αποτελείται κατά κύριο λόγο από απορριμματοφόρα οχήματα) είναι κατά κανόνα ευθύνη των Ο.Τ.Α. ενώ η εταιρεία μας δεν παρέχει τέτοιας φύσης υπηρεσίες. Συνεπώς, η σύναψη των υπό συζήτηση συμβάσεων αποτελεί ουσιαστικά για την εταιρεία μας παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης, χωρίς να αποσκοπεί στη χρήση ή ιδιοποίηση του εξοπλισμού. Άλλωστε, το γεγονός ότι ο εξοπλισμός θα χρησιμοποιηθεί από τον Ο.Τ.Α. και εν τέλει θα περιέλθει στην κυριότητά του, ήταν εξ αρχής γνωστό και στην εταιρεία leasing, καθώς, η υπεκμίσθωσή του εξοπλισμού στον Ο.Τ.Α. γνωστοποιείται ήδη με σχετικό παράρτημα της σύμβασης στην οποία συμβάλλονται η εταιρεία leasing και η εταιρεία μας.

Συνεπώς, κατά τη γνώμη μας, από οικονομικής άποψης, ουσιαστικά, η μισθωτική σχέση με την έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης του εξοπλισμού — υφίσταται μεταξύ της εταιρείας χρηματοδοτικών μισθώσεων και του Ο.Τ.Α., ο οποίος καταβάλλει το συμφωνηθέν μηνιαίο μίσθωμα και στον οποίο θα περιέλθει, εν τέλει, η κυριότητα του εξοπλισμού. Αντίθετα, η εταιρεία μας, παρέχει υπηρεσίες της στον Ο.Τ.Α., μεσολαβώντας στην παραπάνω οικονομική συναλλαγή και συνεπώς τα έσοδά της (η διαφορά μεταξύ του μισθώματος που εισπράττει από τον Ο.Τ.Α. και εκείνου που καταβάλλει στην εταιρεία leasing) προέρχονται ουσιαστικά από την παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης.

## 2. Λογιστική και Φορολογική Μεταχείριση

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Τις παραπάνω συμβάσεις η εταιρεία μας τις μεταχειρίζεται λογιστικά και φορολογικά ως εξής: αφενός, το μηνιαίο μίσθωμα που εισπράττουμε από τον Ο.Τ.Α., αποτελεί ακαθάριστο έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα (παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης), για το οποίο εκδίδουμε σχετικό τιμολόγιο με Φ.Π.Α με συντελεστή 24%. Αφετέρου, το μίσθωμα που καταβάλλουμε στην εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων αποτελεί δαπάνη της εταιρείας μας, την οποία εκπίπτουμε από τα ακαθάριστα έσοδα. Συνεπώς, καθαρό κέρδος της εταιρείας μας από την εν λόγω διαμεσολάβηση αποτελεί η διαφορά μεταξύ των δύο μισθωμάτων (αυτού που εισπράττεται από τον υπομισθωτή Ο.Τ.Α. και αυτού που καταβάλλεται στην εκμισθώτρια εταιρεία Leasing), η οποία αποτελεί έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα (και όχι χορηγηθέν δάνειο) και φορολογείται με βάση τις οικείες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. Από την άλλη, ο Ο.Τ.Α. προβαίνει στις αποσβέσεις των εν λόγω παγίων κατά τα άρθρα 18 παρ. 5 του ν.4308/2014 και 24 παρ. 1 του Ν.4172/2013.

Άλλωστε, η λογιστική και φορολογική μεταχείριση των ανωτέρω συμβάσεων δύσκολα θα μπορούσε να είναι διαφορετική χωρίς αυτό να αποτελεί λογική ανακολουθία.

Πρώτον, η σύμβαση υπομίσθωσης δε θα μπορούσε να λειτουργήσει — και μάλιστα αυτοτελώς - ως σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης δεδομένου ότι η εταιρεία μας δεν έχει ούτε στην κυριότητά της ούτε στην κατοχή της τον υπό συζήτηση εξοπλισμό και άρα δεν είναι σε θέση να τον μεταβιβάσει, αντί τιμήματος ενός (1) ευρώ ανά τεμάχιο, στον Ο.Τ.Α. κατά τη λήξη της σύμβασης.

Σε κάθε περίπτωση, εάν οι εκατέρωθεν συμβάσεις (αφενός μεταξύ εταιρείας Leasing και της εταιρείας μας, αφετέρου μεταξύ της εταιρείας μας και του Ο.Τ.Α.), αντιμετώπιζονταν αμφοτέρως ως αυτοτελείς συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, τότε:

- τόσο η εταιρεία μας όσο και ο Ο.Τ.Α. θα έπρεπε να αναγνωρίζουν παράλληλα τον ίδιο εξοπλισμό ως περιουσιακό στοιχείο τους, λόγω της ιδιότητάς τους ως μισθωτές σε διαφορετικές σχέσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (η εταιρεία μας ως μισθωτής στη σύμβαση με την εταιρεία Leasing ενώ ο Ο.Τ.Α. στη σύμβαση υπομίσθωσης),

- ως εκ τούτου, στις λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις των εν λόγω παγίων θα προβαίνουν, παραδόξως, παράλληλα δύο οντότητες, δηλαδή τόσο η εταιρεία μας όσο και ο Ο.Τ.Α.

Η οικονομική σημασία των παραπάνω συμβάσεων βρίσκεται στην τελική απόκτησή του εξοπλισμού από τον Ο.Τ.Α.

Ως προς το Φ.Π.Α.

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, από τη συνδυαστική εφαρμογή των άρθρων 8 και 22 παρ. 1 περ. κστ του ν. 2859/2000 προκύπτει ότι τόσο η λειτουργική μίσθωση κινητών πραγμάτων όσο και η χρηματοδοτική μίσθωση αυτών υπάγεται κανονικά σε Φ.Π.Α με συντελεστή 24%.

Εν προκειμένω συνεπώς, η εταιρεία μας, στα πλαίσια της μισθωτικής σχέσης της με την εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων, καταβάλλει το μηνιαίο συμφωνηθέν μίσθωμα, πλέον του Φ.Π.Α., (φόρου εισροών).

Από την άλλη, όσον αφορά στη σύμβαση υπομίσθωσης (παροχή υπηρεσιών, σύμφωνα με τις παραπάνω σκέψεις), η εταιρεία μας εκδίδει τιμολόγια με τα οποία χρεώνει τον Ο.Τ.Α με το μηνιαίο

συμφωνηθέν μίσθωμα πλέον του αναλογούντος Φ.Π.Α. (φόρου εκροών) με συντελεστή 24% ενώ για τη διαμόρφωση της τελικής φορολογικής υποχρέωσής της, ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α.

Ο παραπάνω χειρισμός, από πλευράς Φ.Π.Α., των εν λόγω συμβάσεων, άλλωστε, δε μεταβάλλεται από το χαρακτηρισμό των μισθωτικών συμβάσεων, δεδομένου ότι και στις δύο περιπτώσεις επιβάλλεται Φ.Π.Α., άρα δεν τίθεται ζήτημα εσόδων για τα οποία δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης (pro rata έκπτωση του Φ.Π.Α.).

#### 4. Το Ερώτημα

Σε συνέχεια των ανωτέρω, παρακαλούμε όπως μας επιβεβαιώσετε τα εξής:

Η εταιρεία μας μεταχειρίζεται ορθά, από λογιστική και φορολογική άποψη, τις εν λόγω συμβάσεις καθώς η διαφορά μεταξύ του ποσού που εισπράττει η εταιρεία μας από τον υπομισθωτή Ο.Τ.Α. και του μισθώματος που καταβάλλει στην εκμισθώτρια εταιρεία Leasing, αποτελεί έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα (παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης στον Ο.Τ.Α.) και φορολογείται με βάση τις οικείες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. Άλλωστε, η μισθωτική σχέση - με την έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης του εξοπλισμού — υφίσταται μεταξύ της εταιρείας χρηματοδοτικών μισθώσεων και του Ο.Τ.Α., οι ανάγκες του οποίου εξυπηρετούνται. Από οικονομικής άποψης, όλοι οι κίνδυνοι αλλά και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία του υπό συζήτηση κινητού εξοπλισμού μεταφέρονται ουσιαστικά στον Ο.Τ.Α. καθώς επίσης, σε αυτόν θα περιέλθει, εν τέλει, η κυριότητα του εξοπλισμού. Άλλωστε, το γεγονός ότι ο εξοπλισμός θα χρησιμοποιηθεί από τον Ο.Τ.Α. και εν τέλει θα περιέλθει στην κυριότητά του, ήταν εξ αρχής γνωστό και στην εταιρεία leasing. Ως εκ τούτου, ο Ο.Τ.Α. ορθώς προβαίνει στις αποσβέσεις των εν λόγω παγίων κατά τα άρθρα 18 παρ. 5 του ν.4308/2014 και 24 παρ. 1 του Ν.4172/2013.

#### 2) Ως προς Φ.Π.Α..

Η εταιρεία μας, καταβάλλοντας Φ.Π.Α. πλέον του μηνιαίου μισθώματος στην εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων και εισπράττοντας, αντίστοιχα, τον αναλογούντα Φ.Π.Α. με βάση τα τιμολόγια που εκδίδει προς τον υπομισθωτή Ο.Τ.Α., μεταχειρίζεται ορθά, από πλευράς Φ.Π.Α., τις εν λόγω συμβάσεις και δε γεννάται ζήτημα σχετικά με την επιβολή του φόρου ή την ορθή άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης (ζητήματα εκπεσιμότητας της δαπάνης ή pro rata). Άλλωστε, η μεταχείριση τους σε σχέση με το Φ.Π.Α. δε μεταβάλλεται από το χαρακτηρισμό των μισθωτικών συμβάσεων, δεδομένου ότι και στις δύο περιπτώσεις επιβάλλεται ο φόρος.

Στη διάθεσή σας να σας παράσχουμε και επιπλέον πληροφορίες εφόσον το θεωρείτε κρίσιμο.

#### Απάντηση

Στους ορισμούς του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014 η χρηματοδοτική μίσθωση ορίζεται ως: «Η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι. Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι τα εξής:

α) Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.

β) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.

γ) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.

δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιαστικά το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού

στοιχείου.

ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.

β) Κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).

γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς».

Στην παράγραφο 5 του άρθρου 18 του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι:

«α) Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου για τα αντίστοιχα ιδιόκτητα στοιχεία. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

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

Η εταιρεία μισθώνει από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης οχήματα και μηχανολογικό εξοπλισμό με σκοπό αυτός να υπεκμισθωθεί απ' ευθείας σε πελάτη της Ο.Τ.Α. και άρα λειτουργεί ως ενδιάμεσος εκμισθωτής.

Όσον αφορά το πρώτο σκέλος της συναλλαγής, δηλαδή τη μίσθωση του μηχανολογικού εξοπλισμού και των οχημάτων από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, από τους όρους της σύμβασης προκύπτει ότι η μίσθωση θα πρέπει να καταταχθεί ως χρηματοδοτική. Για τον λογιστικό χειρισμό των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης για τους μισθωτές ισχύουν τα προβλεπόμενα από το σημείο α της παραγράφου 5 του άρθρου 18 του ν. 4308/2014.

Ο ν. 4308 και η Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του νόμου δεν παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των υπομισθώσεων. Για την γνωμοδότησή μας αναζητήσαμε ερμηνευτική καθοδήγηση από τα Δ.Π.Χ.Α., όπως προβλέπεται στην παράγραφο 7 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014.

Στους ορισμούς του ΔΠΧΑ 16 «Μισθώσεις» ορίζεται ότι υπομίσθωση είναι «η συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας ο μισθωτής («ενδιάμεσος εκμισθωτής») εκμισθώνει εκ νέου το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο σε τρίτο μέρος, ενώ η μίσθωση («κύρια μίσθωση») μεταξύ του κυρίως εκμισθωτή και του μισθωτή παραμένει σε ισχύ».

Σχετικά με την υπομίσθωση ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός για τον ενδιάμεσο εκμισθωτή του ερωτήματος εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής:

1. Εάν, ύστερα από την υπομίσθωση των οχημάτων και του μηχανολογικού εξοπλισμού, συνεχίζουν να υφίστανται οι υποχρεώσεις του ενδιάμεσου μισθωτή προς τον κυρίως εκμισθωτή, τότε ο ενδιάμεσος μισθωτής δρα ως εντολέας και θα πρέπει να κατατάξει την σύμβαση της υπομίσθωσης ως χρηματοδοτική ή λειτουργική. Η σύμβαση της υπομίσθωσης στο ερώτημα είναι χρηματο-



δοτική, γιατί ο τελικός μισθωτής (Ο.Τ.Α.) έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος (€ 1 ανά τεμάχιο), έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί. Οι δύο συμβάσεις (αρχική μίσθωση και υπομίσθωση) θα πρέπει να αντιμετωπιστούν λογιστικά ως μία ενιαία σύμβαση, αφού η διαπραγμάτευση των συμβάσεων φαίνεται ότι γίνεται σε συνολική βάση με συνολικό εμπορικό στόχο. Συνεπώς, για τα οχήματα και τον μηχανολογικό εξοπλισμό, η εταιρεία του ερωτήματος, παράλληλα ως μισθωτής και εκμισθωτής, θα πρέπει να παρουσιάσει στον ισολογισμό απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη υπομίσθωση και υποχρέωση από τη μίσθωση χωριστά από τις άλλες υποχρεώσεις δίχως να καταχωρίσει και στη συνέχεια διαγράψει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία. Σε περίπτωση που η απαίτηση διαφέρει από την υποχρέωση η διαφορά θα καταχωριστεί στα αποτελέσματα χρήσης. Στη συνέχεια, τα εισπραττόμενα και καταβαλλόμενα μισθώματα θα αναλύονται σε τόκο και χρεολύσιο και η εταιρεία θα παρουσιάζει στα αποτελέσματά της έσοδα και έξοδα από τόκους.

2. Εάν ως ενδιάμεσος εκμισθωτής η εταιρεία δεν αναλαμβάνει ουσιώδεις κινδύνους και ωφέλειες από τη μίσθωση των οχημάτων και του μηχανολογικού εξοπλισμού τότε, είναι πιθανό, να δρα ως εντολοδόχος και, κατά συνέπεια, για τις συναλλαγές αυτές θα πρέπει να καταχωρίσει έσοδο προμήθειας αντί της καταχώρισης απαιτήσεων και υποχρεώσεων όπως περιγράφονται ανωτέρω. Σημειώνεται ότι για να δρα ως εντολοδόχος θα πρέπει η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να συνίσταται αποκλειστικά στη διευθέτηση της παροχής των αγαθών από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης στον Ο.Τ.Α.

Από τα δεδομένα του ερωτήματος προκύπτει ότι η εταιρεία εκτίθεται σε πιστωτικό κίνδυνο για το εισπρακτέο από τον Ο.Τ.Α. ποσό μισθώματος και ότι καθόρισε η ίδια τους όρους της υπομίσθωσης. Επομένως, έχει αναλάβει τους ουσιώδεις κινδύνους και ωφέλειες από τη μίσθωση των οχημάτων και του μηχανολογικού εξοπλισμού και κατά συνέπεια λειτουργεί ως εντολέας και θα πρέπει να παρουσιάζει στον ισολογισμό απαίτηση και υποχρέωση και στην κατάσταση αποτελεσμάτων έσοδα και έξοδα από τόκους.

Για τις φορολογικές πτυχές του ερωτήματος αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

### **Σημαντικό μέγεθος για αναλώσιμα υλικά**

*Αριθμ. πρωτ. 1430/4.8.2020*

#### **Ερώτημα**

Στο νόμο των Ε.Λ.Π. άρθρο 4 παράγραφος 4δ αναφέρει:

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

Θα ήθελα να μου δώσετε ένα παράδειγμα για τη σημαντικότητα των αποθεμάτων αναλωσίμων υλικών.

Τα δεδομένα είναι τα εξής:

Επιχείρηση με αντικείμενο τεχνικά έργα (χωματουργικές εργασίες), κύκλο εργασιών € 1.364.000, έξοδα και αναλώσιμα υλικά χρήσεως € 710.000 και αποθέματα αναλωσίμων υλικών τέλους χρήσης (πετρέλαιο κίνησης, λιπαντικά κ.λπ.) € 15.900.

Τα αποθέματα αυτά θεωρούνται σημαντικά και πρέπει να απογραφούν;

Ποιο είναι το ύψος των αποθεμάτων που θεωρείται σημαντικό;

Με ποια κριτήρια καθορίζεται η σημαντικότητα των αποθεμάτων (κύκλος εργασιών, ύψος εξόδων);

Πιστεύω ότι η απάντηση είναι ίδια ανεξάρτητα κατηγορίας βιβλίων που τηρεί η επιχείρηση.

#### **Απάντηση**

Τα Ε.Λ.Π. παραθέτουν τον ακόλουθο ορισμό, σχετικά με την έννοια του σημαντικού μεγέθους:



«Σημαντικό μέγεθος (material): Παραλείψεις ή σφάλματα σε κονδύλια είναι σημαντικά εάν θα μπορούσαν ατομικά ή αθροιστικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το σημαντικό μέγεθος εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή του σφάλματος, κρινόμενο υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Το μέγεθος ή η φύση του κονδυλίου, ή ένας συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγων.»

Περαιτέρω για τα αναλώσιμα στην παράγραφο 8 του άρθρου 20 του ν.4308/2014, αναφέρεται ότι: «Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου».

Το Δ.Λ.Π. 1 «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», στους ορισμούς της παραγράφου 7, παραθέτει τα ακόλουθα, σχετικά με την έννοια της σημαντικότητας:

«Σημαντικότητα:

Οι πληροφορίες είναι σημαντικές όταν η παράλειψη, η ανακριβής αναφορά ή η συγκαλύψη τους θα μπορούσε να αναμένεται ευλόγως ότι θα επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι κύριοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης βάσει των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες παρέχουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες για συγκεκριμένη αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

Η σημαντικότητα εξαρτάται από τη φύση ή το μέγεθος των πληροφοριών ή και από τα δύο. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν οι πληροφορίες, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, είναι σημαντικές στο πλαίσιο των οικονομικών της καταστάσεων συνολικά.

Οι πληροφορίες συγκαλύπτονται όταν γνωστοποιούνται κατά τρόπο που θα μπορούσε να έχει για τους κύριους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αποτέλεσμα παρόμοιο με την παράλειψη ή την ανακριβή αναφορά των εν λόγω πληροφοριών.

Ακολουθούν παραδείγματα περιστάσεων που ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα τη συγκαλύψη σημαντικών πληροφοριών:

α) οι πληροφορίες σχετικά με ένα σημαντικό στοιχείο, μια σημαντική συναλλαγή ή άλλο σημαντικό γεγονός γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά η γλώσσα που χρησιμοποιείται είναι αόριστη ή ασαφής,

β) οι πληροφορίες σχετικά με ένα σημαντικό στοιχείο, μια σημαντική συναλλαγή ή άλλο σημαντικό γεγονός είναι διάσπαρτες στις οικονομικές καταστάσεις,

γ) ανόμοια στοιχεία, ανόμοιες συναλλαγές ή άλλα ανόμοια γεγονότα έχουν συναθροιστεί ως μη όφειλαν,

δ) όμοια στοιχεία, όμοιες συναλλαγές ή άλλα όμοια γεγονότα έχουν διαχωριστεί ως μη όφειλαν και

ε) η κατανοησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων μειώνεται λόγω της απόκρυψης σημαντικών πληροφοριών από μη σημαντικές πληροφορίες, σε βαθμό που ένας κύριος χρήστης δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει ποιες πληροφορίες είναι σημαντικές.

Για να αξιολογείται αν θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι οι πληροφορίες θα επηρεάσουν τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τους κύριους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης μιας συγκεκριμένης αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα χαρακτηριστικά των εν λόγω χρηστών, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη και τις περιστάσεις της ίδιας της οικονομικής οντότητας.

Πολλοί υφιστάμενοι και δυνητικοί επενδυτές, δανειοδότες και άλλοι πιστωτές δεν μπορούν να απαιτούν από τις αναφέρουσες οικονομικές οντότητες να παρέχουν πληροφορίες απευθείας σε αυτούς και είναι υποχρεωμένοι να βασίζονται στις οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης για πολλές από τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρειάζονται. Κατά συνέπεια, αυτοί είναι οι κύριοι χρήστες στους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης. Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για τους χρήστες που διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις

των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και οι οποίοι εξετάζουν και αναλύουν τις πληροφορίες επιμελώς. Μερικές φορές, ακόμη και οι καλά ενημερωμένοι και επιμελείς χρήστες ενδέχεται να χρειαστεί να ζητήσουν τη βοήθεια συμβούλου για να κατανοήσουν πληροφορίες που αφορούν πολύπλοκα οικονομικά φαινόμενα».

Παρατηρούμε ότι, τόσο τα Ε.Λ.Π., όσο και το ΔΛΠ 1 αντιμετωπίζουν το ουσιώδες μέγεθος από την οπτική των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Θέτουν μόνο αρχές και δεν παρέχουν περαιτέρω οδηγίες για τον προσδιορισμό του, αφήνοντας τη σχετική κρίση στη διοίκηση της οικονομικής οντότητας.

Συνήθως, στην πράξη το κρινόμενο ποσό συγκρίνεται ως ποσοστό πάνω σε βασικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων, όπως τα κέρδη προ φόρων, ο κύκλος εργασιών, το σύνολο των εξόδων, το σύνολο του ενεργητικού, το σύνολο της καθαρής θέσης κ.λπ.

Το απόθεμα αναλώσιμων υλικών € 15.900, με βάση τα μεγέθη που μας γνωστοποιείτε, αντιπροσωπεύει ποσοστό  $(15.900/1.364.000=)$  1,17% επί του κύκλου εργασιών και ποσοστό  $(15.900/710.000=)$  2,24% επί των εξόδων. Κατά την γνώμη μας, με βάση τα στοιχεία που μας παραθέσατε, το ποσό των αποθεμάτων αναλώσιμων υλικών φαίνεται να μην είναι σημαντικό.

Δεν γνωρίζουμε αν τα ως άνω προτεινόμενα είναι αποδεκτά από το Υπουργείο Οικονομικών, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να απαντήσει για τις φορολογικές πτυχές του ερωτήματος.

#### **Λογιστικός χειρισμός επιδότησης δώρου Πάσχα για το διάστημα της αναστολής εργασίας εργαζομένων**

*Αριθμ. πρωτ. 2106/22.9.2020*

##### **Ερώτημα**

Κατατέθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας μας η αναλογία του ΔΩΡΟΥ ΠΑΣΧΑ, που αντιστοιχεί στην περίοδο της αναστολής της εργασίας εργαζομένων.

Ποιος είναι ο σωστός λογιστικός και φορολογικός χειρισμός της παραπάνω επιδότησης για ΑΕ; Καταχώριση στον 81.01 και φορολόγηση τους στο τέλος της χρήσης;

##### **Απάντηση**

Με την Κοινή Υπουργική Απόφαση (ΚΥΑ) των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας & Κοινωνικών Υποθέσεων, με Αριθμό 21036/1737/2.6.2020 (ΦΕΚ 2141/Β/3-6-2020), καθορίστηκε το επίδομα εορτών Πάσχα 2020, ο χρόνος καταβολής του, ο τρόπος κάλυψής του από τον κρατικό προϋπολογισμό, λόγω της πανδημίας, καθώς και η διαδικασία πληρωμής του.

Στις επιχειρήσεις - εργοδότες που συγκέντρωναν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 5 του άρθρου δέκατου ένατου της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Μέτρα αντιμετώπισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID - 19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 75), όπως κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), δόθηκε η δυνατότητα καταβολής του επιδόματος Πάσχα στους εργαζομένους των ως άνω επιχειρήσεων, σε χρόνο μεταγενέστερο από την καθορισμένη ημερομηνία καταβολής του, που ήταν η 15/4/2020, σε κάθε περίπτωση όμως, όχι πέραν της 30/6/2020.

Ακολούθως, η σχετική διάταξη ορίζει ότι, στην περίπτωση κατά την οποία η εργασιακή σχέση των απασχολούμενων στις ανωτέρω επιχειρήσεις - εργοδότες τέθηκε σε αναστολή, το μέρος του ποσού του επιδόματος εορτών Πάσχα που αντιστοιχούσε στο χρονικό διάστημα της αναστολής της εργασιακής σχέσης θα καταβληθεί από τον κρατικό προϋπολογισμό.

Ωστόσο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω ΚΥΑ, οι επιχειρήσεις - εργοδότες θα πρέπει να καταβάλλουν στους εργαζομένους το σύνολο του επιδόματος εορτών Πάσχα, δηλαδή τόσο το ποσό που καλύπτεται από τον ίδιο τον εργοδότη, όσο και το ποσό που θα καλυφθεί από τον κρατικό προϋπολογισμό και, περαιτέρω, θα πρέπει να αποδώσουν τις οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές και κρατήσεις στους οικείους φορείς, για το συνολικό ποσό του επιδόματος.

Για την πληρωμή προς τους εργοδότες του μέρους του επιδόματος εορτών Πάσχα, με το

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

οποίο βαρύνεται ο κρατικός προϋπολογισμός, προηγήθηκε η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης, σε ειδικό προς τούτο έντυπο, στο Πληροφοριακό Σύστημα «ΕΡΓΑΝΗ» του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, με όλα τα απαραίτητα στοιχεία, στα οποία μεταξύ άλλων συμπεριελήφθησαν και τα ποσά του επιδόματος εορτών Πάσχα 2020, τα οποία αντιστοιχούσαν στο χρονικό διάστημα αναστολής της εργασιακής σχέσης κάθε εργαζόμενου και τα οποία θα καλυφθούν από τον κρατικό προϋπολογισμό, δηλαδή οι μικτές αποδοχές και οι αναλογούσες εργοδοτικές εισφορές.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ): «Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.».

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι η επιχείρηση λογιστικοποιεί την μισθοδοτική κατάσταση του επιδόματος εορτών Πάσχα 2020, στα συνολικά της ποσά και καταβάλλει στο ακέραιο τα οφειλόμενα, τόσο προς τους εργαζόμενους, όσο και προς τα ασφαλιστικά ταμεία (ΕΦΚΑ).

Ταυτοχρόνως με την λογιστικοποίηση της μισθοδοτικής κατάστασης, δεδομένου ότι η επιχορήγηση αφορά δαπάνη της χρήσεως 2020, η επιχείρηση θα διενεργήσει την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

Λογαριασμοί	X	Π
33.03.01 Άλλες απαιτήσεις (ονομαστικό ποσό)		
33.03.01.00 Απαιτούμενο ποσό επιδόματος Πάσχα 2020 (covid)	A	
74. Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων		
74.03.01 Επιχορήγηση δώρου Πάσχα 2020 (covid)		A
Αιτιολογία: Αποζημίωση ειδικού σκοπού που αφορά το επίδομα Πάσχα 2020		

Όταν τα ποσά καταβληθούν και πιστωθούν στον τραπεζικό λογαριασμό όψεως της επιχείρησης, θα διενεργηθεί η εγγραφή:

Λογαριασμοί	X	Π
38. Χρηματικά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως	A	
33.03.01 Άλλες απαιτήσεις (ονομαστικό ποσό)		
33.03.01.00 Απαιτούμενο ποσό επιδόματος Πάσχα 2020 (covid)		A
Αιτιολογία: Είσπραξη αποζημίωσης ειδικού σκοπού που αφορά το επίδομα Πάσχα 2020		

Για τις φορολογικές επιπτώσεις του θέματος, αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

**Παραστατικά Ελαιοτριβείου**

Αριθμ. πρωτ. 2186/29.9.2020

**Ερώτημα**

Θα ήθελα να με ενημερώσετε όταν ένα ελαιοτριβείο αγοράζει καρπό από αγρότη με σκοπό την παραγωγή ελαιολάδου, τι παραστατικά πρέπει να γραφτούν, ώστε ο καρπός που αγόρασε το ελαιοτριβείο, μετά την παραγωγική διαδικασία να απεικονίζεται λογιστικά το ελαιολάδο που έχει παραχθεί;

Έτσι ώστε να είναι ενημερωμένη η αποθήκη με την ποσότητα του ελαιολάδου για την παραγωγή και την ιχνηλασιμότητα.

**Απάντηση**

Από τα δεδομένα του ερωτήματος, δεν προκύπτει με σαφήνεια, αν το ελαιοτριβείο, ως οντότητα που ενεργεί με την ιδιότητα του αγοραστή (απόκτηση του ελαιοκάρπου), συναλλάσσεται με αγρότη του ειδικού καθεστώτος του ΦΠΑ ή με αγρότη που ανήκει στο κανονικό καθεστώς αυτού του φόρου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), σε συνδυασμό με την περίπτωση (α) της παραγράφου 1, του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, στην πρώτη περίπτωση, το ελαιοτριβείο θα έχει την υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού αγοράς προς τεκμηρίωση της συναλλαγής, ενώ, αντιθέτως στην δεύτερη περίπτωση, ο αγρότης του κανονικού καθεστώτος είναι αυτός που θα πρέπει να προχωρήσει στην έκδοση του τιμολογίου, ως πωλητής (άρθρο 8 ΕΛΠ).

Περαιτέρω, βάσει των αναφερομένων στην παράγραφο 8.10.1, της ΠΟΛ.1003/31-12-2014, η οποία ενσωματώθηκε στην Λογιστική Οδηγία για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, το σχετικό παραστατικό που εκδίδει η οντότητα – αγοραστής, όταν συναλλάσσεται με πρόσωπο μη υπόχρεο στην έκδοση τιμολογίου, μπορεί να έχει την μορφή της έγγραφης συμφωνίας (συμφωνητικό), υπεύθυνης δήλωσης, τιμολογίου (αγοράς), «τίτλου κτήσης» ή «απόδειξης δαπάνης» και πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα παρακάτω στοιχεία, κατά περίπτωση αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών:

α) Την ημερομηνία έκδοσής του.

β) Την επωνυμία, την διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) του αντισυμβαλλόμενου.

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

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

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

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.».

Οίκοθεν νοείται, όπως ήδη σημειώθηκε πιο πάνω, ότι αν η αγορά του ελαιοκάρπου (από το ελαιοτριβείο) πραγματοποιείται από αγρότη του κανονικού καθεστώτος, ο τελευταίος θα εκδώσει το τιμολόγιο του άρθρου 8 του ν. 4308/2014, προς τεκμηρίωση της συναλλαγής, εκτός αν τα αγαθά παραδοθούν με στοιχείο διακίνησης (δελτίο αποστολής), οπότε η έκδοση του ως άνω τιμολογίου θα ακολουθήσει μεταγενέστερα, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας (άρθρο 11, ν. 4308/2014).

Σε κάθε περίπτωση, η οικονομική οντότητα (ελαιοτριβείο), πρέπει να εφαρμόζει κατάλληλες ασφαλιστικές δικλίδες, σε ότι αφορά τις παραλαμβανόμενες ποσότητες πρώτων υλών (ελαιοκάρπος), ώστε να διασφαλίζει την αξιοπιστία του λογιστικού της συστήματος. Επισημαίνεται ότι, εφόσον η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή, εν προκειμένω, τα τιμολόγια αγοράς ελαιοκάρπου και, βεβαίως, τα τιμολόγια πώλησης κ.λπ. προς τρίτους, ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις

διακινήσεις αυτών, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία, δηλαδή δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης (παρ. 5.9.1, ΠΟΛ.1003/31-12-2014).

Αναφορικά με την επεξεργασία του ελαιοκάρπου για την παραγωγή του ελαιόλαδου και των υγρών ή στερεών αποβλήτων που προκύπτουν (ελαιοπυρήνας κ.λπ.), θα πρέπει να παρακολουθούνται τα στάδια μετασχηματισμού της πρώτης ύλης (ελαιοκάρπος) σε έτοιμο προϊόν (ελαιόλαδο) και να εφαρμόζονται οι κανόνες κοστολόγησης, με στόχο, τόσο την παρακολούθηση της πορείας των αποθεμάτων κατά την παραγωγική διαδικασία, όσο και τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής. Το κόστος παραγωγής προϊόντος προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:

α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και

β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

Σημειώνεται ότι τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής (άρθρο 20, παρ. 3 και 4 του ν. 4308/2014).

Το ελαιοτριβείο μπορεί να εφαρμόζει οποιαδήποτε εσωτερική λογιστική οργάνωση διακινήσεων αγαθών, με σκοπό την παρακολούθηση της εξέλιξης του κόστους παραγωγής του ελαιόλαδου, με την προϋπόθεση όμως ότι θα «παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου» (παρ. 10, άρθρο 5 ν. 4308/2014).

### **Προαιρετική μετάπτωση κατάρτισης και δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων**

*Αριθμ. πρωτ. 2389/3.11.2020*

#### **Ερώτημα**

Είμαστε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία που από τη χρήση 2015 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2015 – 31.12.2015 – πρώτη εφαρμογή), εφαρμόζουμε προαιρετικά κατά άρθρο 1 παρ. 4 ν.4308/2014 για τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, καταρτίζοντας και δημοσιεύοντας τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με αυτά.

Κλείνοντας τη χρήση του 2019 ( διαχειριστική περίοδος 01.01.2019 – 31.12.2019 ) , συμπληρώνουμε 5 χρόνια εφαρμογής τους.

Η βούληση της εταιρίας είναι για την τρέχουσα χρήση 2020 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2020 – 31.12.2020), να συνεχίσει να εφαρμόζει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Ενόψει της βούλησης της εταιρίας και την συνέχιση της στην εφαρμογή των ΔΠΧΑ, επιθυμούμε να θέσουμε τα παρακάτω ερωτήματα:

1. Η εφαρμογή των ΔΠΧΑ από την χρήση 2020 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2020 – 31.12.2020), σημαίνει ότι θα πρέπει να συνεχίσει να εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ για άλλα πέντε χρόνια υποχρεωτικά ( Διαχειριστικές Χρήσεις 2020, 2021, 2022, 2023, 2024);

2. Αν εφαρμόσει ΔΠΧΑ την διαχειριστική χρήση 2020 και 2021, αλλά η διοίκηση αποφασίσει να αλλάξει την τήρηση την διαχειριστική χρήση 2022 από ΔΠΧΑ σε ΕΛΠ, θα μπορεί να το κάνει με απόφαση ΔΣ( πριν το κλείσιμο πενταετίας);

3. Εφόσον μπορεί την διαχειριστική χρήση 2022 να εφαρμόσει ΕΛΠ, θα πρέπει να κρατήσει την τήρηση για τις επόμενες 5 διαχειριστικές χρήσεις (2022-2023-2024-2025-2026);

#### **Απάντηση**

Στην παράγραφο 4 του Άρθρου 1 του ν.4308/2014 αναφέρεται ότι:

«Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησης της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι

υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.»

Διευκρινιστική στην ανωτέρω παράγραφο είναι η παράγραφος 1.4.1 της Λογιστικής Οδηγίας για την εφαρμογή του ν.4308/2014 της ΕΛΤΕ όπου αναφέρεται ότι: «Όταν μια οντότητα εφαρμόζει προαιρετικά το λογιστικό πλαίσιο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, στον υπολογισμό των πέντε ετών για την υποχρέωση παραμονής σε αυτό το λογιστικό πλαίσιο προσμετρείται και η πρώτη περίοδος εφαρμογής, χωρίς ωστόσο να λαμβάνεται υπόψη η συγκριτική περίοδος της πρώτης εφαρμογής».

Από το ερώτημά σας προκύπτει ότι η Εταιρεία έχει καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, τα τελευταία πέντε έτη, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Συνεπώς, καθώς δεν υφίσταται πλέον κάποιος περιορισμός, με απόφαση του Δ.Σ, η εταιρεία δύναται να επιλέξει να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε οποιαδήποτε χρήση εφεξής.

Αναφορικά με την υποχρεωτική εφαρμογή των Ε.Λ.Π. για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή τους, διευκρινίζεται ότι τέτοιος περιορισμός δεν προβλέπεται από τον ν.4308/2014.

### **Ερώτημα για την διαχείριση εξόδου σε εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό**

*Αριθμ. πρωτ. 2453/3.11.2020*

#### **Ερώτημα**

Έχω μία εταιρία που είναι αποκλειστικός αντιπρόσωπος μίας μάρκας ειδών κομμωτηρίου (βαφές, σαμπουάν κ.α.).

Στο τιμολόγιο που λαμβάνουμε από την εταιρία του εξωτερικού (ενδοκοινοτική συναλλαγή), υπάρχει ένας κωδικός που αφορά ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΡΑΣΗΣ. Τα έξοδα αυτά είναι ουσιαστικά η αναγραφή της ελληνικής γλώσσας στις συσκευασίες των εμπορευμάτων.

Μπορείτε παρακαλώ να με ενημερώσετε εάν αυτά τα έξοδα μετάφρασης που εμπεριέχονται στο τιμολόγιο του προμηθευτή θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν ως ειδικά έξοδα αγορών στην ομάδα 2, δηλαδή να επιμεριστεί το έξοδο της μετάφρασης στα εμπορεύματα του τιμολογίου ή να καταχωρηθούν ως έξοδα στην ομάδα 6 και να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης.

Να επισημάνω ότι τα εν λόγω έξοδα μετάφρασης που βρίσκονται στο εκάστοτε τιμολόγιο αγοράς δεν αφορούν τα εμπορεύματα του συγκεκριμένου τιμολογίου αλλά μπορεί να αφορούν προϊόντα από προηγούμενα ή επόμενα τιμολόγια.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 20 του ν. 4308/2014: «το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάσταση τους.».

Στην Λογιστική Οδηγία για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, παράγραφοι 20.2.1 & 20.2.2, αναφέρονται τα εξής: «Ο όρος “παρούσα θέση” αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται (π.χ. σε αποθήκη στην Αθήνα ή στη Θεσσαλονίκη). Ο όρος “κατάσταση” αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα. Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.».

Από τα στοιχεία που παρατίθενται στο ερώτημα, προκύπτει, κατ αρχήν, ότι τα «έξοδα μετάφρασης», με τα οποία επιβαρύνονται τα εμπορεύματα για την αναγραφή οδηγιών στην συσκευασία τους στην Ελληνική γλώσσα, αποτελούν δαπάνη που πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος κτήσης. Περαιτέρω, επισημαίνεται στο ερώτημα, ότι το ως άνω έξοδο που εμφανίζεται



στο εκάστοτε τιμολόγιο του ξένου οίκου, δεν αφορά αποκλειστικά την ποσότητα του αποθέματος της συγκεκριμένης εισαγωγής, αλλά ενδέχεται να επιβαρύνει τις ποσότητες προηγούμενων ή και επόμενων εισαγωγών. Το γεγονός αυτό καθιστά δυσχερή τον υπολογισμό της, κατά μονάδα εισαγόμενου εμπορεύματος, επιβάρυνσης, με αποτέλεσμα να υφίσταται κίνδυνος μη ορθής εφαρμογής, της ως άνω διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 20.

Ωστόσο, με βάση την παράγραφο 5 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014: «Οι απαιτήσεις αυτού του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται, μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική.». Η έννοια του «σημαντικού μεγέθους» καθορίζεται στο Παράρτημα Α των όρων του νόμου, ως εξής: «Σημαντικό μέγεθος: Παραλείψεις ή σφάλματα σε κονδύλια είναι σημαντικά εάν θα μπορούσαν ατομικά ή αθροιστικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το σημαντικό μέγεθος εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή του σφάλματος, κρινόμενο υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Το μέγεθος ή η φύση του κονδυλίου, ή ένας συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγων.».

Τα παραπάνω αποτελούν εφαρμογή της «αρχής του ουσιώδους των λογιστικών γεγονότων», η οποία υιοθετείται από την Ελληνική νομοθεσία (ως άνω) και επιτρέπει παρέκκλιση από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, εφόσον πρόκειται για λογιστικά γεγονότα με ασήμαντα ποσά, τα οποία δεν επηρεάζουν τόσο τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όσο και την δυνατότητα λήψης των επιχειρηματικών αποφάσεων. Σημειώνεται πάντως, ότι η έννοια της σημαντικότητας, σε κάθε περίπτωση, είναι σχετική και θα πρέπει να εξετάζεται σε σχέση με λοιπά συγγενή μεγέθη του υπό εξέταση λογιστικού γεγονότος.

Συνεπώς, εάν το κονδύλι που αφορά στο συγκεκριμένο έξοδο του ερωτήματος, συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά του μη σημαντικού μεγέθους, ώστε να δικαιολογείται η, κατά παρέκκλιση, αποτίμηση των εισαγόμενων εμπορευμάτων, ενώ ταυτοχρόνως βοηθά στο να εξαλειφεται ο κίνδυνος λανθασμένων υπολογισμών, είναι δυνατή η καταχώριση των σχετικών ποσών σε λογαριασμό εξόδου της ομάδας 6 και η μεταφορά του στα αποτελέσματα χρήσης.

Τέλος, ο συνδυασμός των ανωτέρω οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι η διοίκηση της οντότητας, θα πρέπει να κρίνει, σε ποιο βαθμό η μη συμπερίληψη του επίμαχου εξόδου στο τελικό κόστος κτήσης των εισαγομένων αγαθών, είναι σύννομη με την έννοια του «σημαντικού μεγέθους» και δεν επηρεάζει την περιουσιακή κατάσταση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Σε διαφορετική περίπτωση θα πρέπει να εξευρεθεί τρόπος κατανομής της δαπάνης στο τελικό, κατά μονάδα κόστος εισαγωγής, των εμπορευμάτων.

#### **Απεικόνιση μέσου όρου προσωπικού και αναστολή συμβάσεων εργασίας**

*Αριθμ. πρωτ. 2593/10.11.2020*

#### **Ερώτηση**

Το ερώτημα που θέλω να σας θέσω έχει να κάνει με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού και την απεικόνιση αυτού στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, που κάνουν χρήση των μέτρων του Κορωνοϊού (αναστολή συμβάσεων εργασίας και Συνεργασία).

Η Π.Ο.Α.1003/2014 αναφέρει ότι δεν προσμετρώνται στον μέσο όρο προσωπικού οι εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια (πχ άδεια εγκυμοσύνης ή λοχείας). Επίσης, στην περίπτωση που κάποιος εργαζόμενος απασχολείται με μερική απασχόληση, προσμετράται στον μέσο όρο προσωπικού κατά αναλογία του πραγματικού χρόνου απασχόλησής του προς το ωράριο απασχόλησης των εργαζόμενων πλήρους απασχόλησης.

Θα εκδώσετε κάποια γνωμοδότηση για τον ενιαίο υπολογισμό του μέσου όρου απασχόλησης προσωπικού, στην περίπτωση που γίνεται εφαρμογή των ανωτέρω μέτρων;

### Απάντηση

Η σχετική διάταξη του ν. 4308/2014, άρθρο 2 [«Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων»], δεν παρέχει πληροφόρηση, αναφορικά με το θέμα του «μέσου όρου των απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου», ως του τρίτου κριτηρίου ένταξης μίας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους, σε περιπτώσεις αναστολής συμβάσεων εργασίας. Ομοίως, και η ΠΟΛ.1003/2014 (παρ. 2.4 και 2.5), η οποία ενσωματώθηκε στην Λογιστική Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε. για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, δεν διευκρινίζει το θέμα της προσμέτρησης ή μη, κατά την διαμόρφωση του ως άνω κριτηρίου, των χρονικών διαστημάτων περιπτώσεων αναστολής συμβάσεων εργασίας των εργαζομένων.

Ο μέσος όρος των απασχολούμενων, για τις ανάγκες προσδιορισμού του τρίτου κριτηρίου, «υπολογίζεται στην βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια εργασία, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν, εργασία έμμισθης απασχόλησης» (παρ. 2.4, ΠΟΛ.1003/2014). Ωστόσο, στην ίδια παράγραφο σημειώνεται, περιοριστικά και όχι ενδεικτικά, ότι: «δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια».

Σύμφωνα με το άρθρο δέκατο τρίτο [«Μηχανισμός στήριξης των εργαζομένων»] της Π.Ν.Π. της 14/3/2020, η οποία κυρώθηκε με τον ν. 4682/2020: «Θεσπίζεται ειδικός μηχανισμός στήριξης των εργαζομένων με σχέση εξαρτημένης εργασίας σε επιχειρήσεις - εργοδότες, των οποίων η λειτουργία έχει προσωρινά απαγορευθεί λόγω των έκτακτων μέτρων αντιμετώπισης του κορωνοϊού covid-19, συμπεριλαμβανομένων μέτρων οικονομικής στήριξης, αποζημίωσης ειδικού σκοπού, ασφαλιστικής κάλυψης, έκτακτων επιδομάτων και επιταγών κατάρτισης. (παρ. 1). Οι εργαζόμενοι, οι οποίοι εργάζονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας σε επιχειρήσεις - εργοδότες της παραγράφου 1, υποβάλλουν ατομικά υπεύθυνη δήλωση σε ηλεκτρονική πλατφόρμα, που τηρείται για τον σκοπό αυτό στο Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων. Οι εργαζόμενοι δηλώνουν τα προσωπικά τους στοιχεία, τα στοιχεία του προσωπικού τους τραπεζικού λογαριασμού (IBAN), καθώς και τα στοιχεία της επιχείρησης στην οποία εργάζονται, προκειμένου να συμπεριληφθούν στον ειδικό μηχανισμό στήριξης της παραγράφου 1 (παρ. 3). Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων καθορίζονται το είδος, το ύψος και η διαδικασία υλοποίησης των μέτρων του ειδικού μηχανισμού στήριξης της παρ. 1 (παρ. 5).».

Βάσει διατάξεων του Α.Κ. (άρθρα 656, 657, 658), αλλά και της ισχύουσας δικαστηριακής νομολογίας, ως αναστολή εργασίας λογίζεται η περίπτωση, κατά την οποία διακόπτεται μεν η εκτέλεση της εργασίας, χωρίς όμως να επέρχεται και διακοπή της σύμβασης εργασίας. Η διάταξη της Π.Ν.Π., ως άνω, δια της οποίας προβλέπεται ο μηχανισμός στήριξης των εργαζομένων, ορίζει την αναστολή συμβάσεων εργασίας, με κρατική εντολή για ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων ή με επιλογή του εργοδότη για συγκεκριμένες κατηγορίες πληττόμενων Κ.Α.Δ., οφειλόμενη σε λόγους ανωτέρας βίας. Το κράτος αναλαμβάνει την επιδότηση των εργαζομένων για το διάστημα της αναστολής και την ασφαλιστική τους κάλυψη (επί των ονομαστικών αποδοχών), θεωρεί δε άκυρες τις τυχόν καταγγελίες των συμβάσεων εργασίας, από πλευράς εργοδότη (Κ.Υ.Α. Υπουργού Οικονομικών, Ανάπτυξης και Επενδύσεων και Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων: 39162 ΕΞ 2020/15.4.2020 και Απόφαση Υπουργού Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων: 17788//346/8-5-2020). Συνεπώς, κατά την διάρκεια της περιόδου αναστολής, δεν παρέχεται εργασία από τον εργαζόμενο, ούτε οφείλεται μισθός από τον εργοδότη (άρθρο 656 Α.Κ.), αλλά υφίσταται προσωρινή διακοπή της σύμβασης εργασίας. Η εργασιακή σχέση δεν έχει λήξει, εκ του λόγου της αναστολής, ούτε ασφαλώς έχει λυθεί η σύμβαση εργασίας, ενώ θεωρείται άκυρη η τυχόν καταγγελία της.

Σημειώνεται, ότι γεγονός ανωτέρας βίας αποτελεί η απομάκρυνση του εργαζόμενου από την εργασία του, κατόπιν επιταγής του νόμου ή εντολής δημόσιας αρχής (άρθρο 380 ΑΚ και Έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας 2014/7-1-2002).

Από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει, ότι εφόσον δεν έχει λυθεί με οποιονδήποτε τρόπο ή λόγο

η εργασιακή σχέση, αντιθέτως δε, ενδεχόμενη λύση της είναι άκυρη, η δε διακοπή της εργασίας, λόγω αναστολής, θεμελιώνεται βάσει νόμιμων και τυπικών διαδικασιών, ο απασχολούμενος εξακολουθεί να προσμετρείται στην δύναμη του εργατικού δυναμικού της οικονομικής οντότητας, άρα και να περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του τρίτου κριτηρίου, ως προς την ένταξη της σε κατηγορία μεγέθους.

Αναφορικά με τον Μηχανισμό ενίσχυσης της απασχόλησης «ΣΥΝ-ΕΡΓΑΣΙΑ» (άρθρο 31 του ν. 4690/2020), προβλέπονται τα εξής:

(α) Οι επιχειρήσεις - εργοδότες του ιδιωτικού τομέα δύνανται να προβαίνουν σε μείωση του χρόνου εβδομαδιαίας εργασίας μέχρι και 50% είτε για μέρος, είτε για το σύνολο των εργαζομένων τους, ανάλογα με τις λειτουργικές τους ανάγκες.

(β) Η ως άνω μείωση του χρόνου εβδομαδιαίας εργασίας δεν επιφέρει μετατροπή της σύμβασης εργασίας των εργαζομένων.

(γ) Ο μηχανισμός αυτός εφαρμόζεται αποκλειστικά σε εργαζομένους με εξαρτημένη σύμβαση εργασίας, πλήρους απασχόλησης.

(δ) Στους εργαζομένους αυτούς, καταβάλλεται οικονομική ενίσχυση βραχυχρόνιας εργασίας που ανέρχεται σε ποσοστό 60% επί των καθαρών αποδοχών τους, οι οποίες αντιστοιχούν στον χρόνο κατά τον οποίο δεν εργάζονται.

(ε) Κατά ρητή διατύπωση στον νόμο, οι επιχειρήσεις-εργοδότες, που επιλέγουν την ένταξη τους στον μηχανισμό «ΣΥΝ-ΕΡΓΑΣΙΑ», έχουν την υποχρέωση κάλυψης του συνόλου των ασφαλιστικών εισφορών, οι οποίες υπολογίζονται επί του αρχικού ονομαστικού μισθού των εργαζομένων που εμπíπτουν στον μηχανισμό και για το χρονικό διάστημα που ορίζεται για κάθε έναν από αυτούς. Τα οριζόμενα στην περίπτωση αυτή ισχύουν και για το επίδομα αδείας, καθώς και για το επίδομα (δώρο) Χριστουγέννων έτους 2020.

Συνεπώς και στην περίπτωση του Μηχανισμού ενίσχυσης «ΣΥΝ-ΕΡΓΑΣΙΑ», ο απασχολούμενος εξακολουθεί να προσμετρείται κανονικά στην δύναμη του εργατικού δυναμικού της οικονομικής οντότητας, άρα και να περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του τρίτου κριτηρίου, ως προς την ένταξη σε κατηγορία μεγέθους, αφού έχουμε σύμβαση εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης, η οποία δεν διακόπτεται [μολονότι μειώνεται το ωράριο εργασίας], έχει προσωρινό χαρακτήρα, επιδοτείται ο εργαζόμενος από το κράτος για τον χρόνο που δεν εργάζεται, ενώ καταβάλλεται το σύνολο των ασφαλιστικών του εισφορών, σε κάθε περίπτωση.

Τέλος, σημειώνεται ότι για τις περιπτώσεις συμβάσεων μερικής απασχόλησης, αναφορικά με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού (3ο κριτήριο), έχουν εκδοθεί και αναρτηθεί στον διαδικτυακό τόπο της Ε.Λ.Τ.Ε., οι Γνωμοδοτήσεις Σ.Λ.Ο.Τ. με Α.Π. 2971/8-1-2019 και Α.Π. 186/26-2-2019.

### **Συναλλαγές αγροτικού συνεταιρισμού με τα μέλη του**

*Αριθμ. πρωτ. 2671/10.3.2020*

#### **Ερώτημα**

Η οργάνωση μας διέπεται από τον αναγκαστικό νόμο 359/1947, ν.δ.2857/1953. Η Ένωση ως αναγκαστική συνεταιριστική οργάνωση διατηρήθηκε σε ισχύ με το 73 του Ν. 1541/1981, το άρθρο 47 του Ν. 2169/1993, το άρθρο 39 του Ν. 2810/2000 και με το άρθρο 50 παρ. 1 β) του Ν. 4384/2016.

Οι βασικές εργασίες της Ένωσης είναι:

α) Συγκέντρωση – παραλαβή σταφυλιών, οινοποίηση αυτών, εμφιάλωση και εμπορία των τελικών προϊόντων.

β) Συγκέντρωση – παραλαβή βιομηχανικής τομάτας μεταποίηση αυτής και εμπορία των τελικών προϊόντων.

γ) Διαχείριση (προμήθεια – πώληση) λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, ζωοτροφών και λοιπών

προϊόντων.

Όλες οι παραπάνω εργασίες της Ένωσης γίνονται για λογαριασμό των φυσικών – παραγωγών μελών της (όπως προβλέπεται στον βασικό νόμο 359/1947 άρθρο 2 παρ. 4 και του ισχύοντος καταστατικού άρθρο 3 παρ. 2).

Ειδικότερα για την κυριότερη εργασία της που είναι η συγκέντρωση – οινοποίηση σταφυλιών και η εμπορία των κρασιών (εμφιαλωμένων ή χύμα) η ένωση παραλαμβάνει τα σταφύλια από τους παραγωγούς – φυσικά μέλη της, τα οινοποιεί και εμπορεύεται τα τελικά προϊόντα για λογαριασμό των φυσικών – παραγωγών μελών της. Δηλαδή η Ένωση ΔΕΝ ΑΓΟΡΑΖΕΙ τα σταφύλια από τους παραγωγούς. Τους χορηγεί μία ενδεικτική προκαταβολή με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της και στο τέλος της χρήσης διανέμει το αποτέλεσμα – πλεόνασμα από τις δραστηριότητες της.

Υπάρχουν δύο διαφορετικές απόψεις για τον χειρισμό των ανωτέρω:

Α) Η μία λέει ότι εκδίδουμε στον κάθε παραγωγό που μας παραδίδει τα σταφύλια του ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΑΓΟΡΑΣ των σταφυλιών από την Ένωση (αναγράφοντας κιλά – τιμή ανά κιλό – συνολική αξία). Η τιμή ανά κιλό είναι αυτή που αποφάσισε το Δ.Σ. ως προκαταβολή. Εξοφλείται το τιμολόγιο αγοράς στον παραγωγό από την Ένωση. Και στο τέλος της χρήσης γίνεται η διανομή του πλεονάσματος με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης.

Ουσιαστικά εδώ έχουμε:

1. ΑΓΟΡΑ των σταφυλιών, που προέρχονται από τα φυσικά μέλη της, από την Ένωση κάτι που δεν ισχύει στην πράξη και κατά παράβαση του νόμου και του καταστατικού της.

2. ΚΥΡΙΩΣ με την έκδοση τιμολογίων αγοράς στους παραγωγούς είναι υποχρεωμένοι αυτοί (τα φυσικά μέλη) να δηλώσουν την αξία των σταφυλιών που παρέδωσαν στην Ένωση (συνολική αξία τιμολογίων) ως εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα και όχι ως αγροτικό εισόδημα, που θα προέλθει από την διανομή του πλεονάσματος, όπως προβλέπει το καταστατικό της οργάνωσης.

Β) Η άλλη άποψη λέει ότι εκδίδουμε στον κάθε παραγωγό μέλος, που μας παραδίδει τα σταφύλια του, ΔΕΛΤΙΟ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΛΛΑΒΗΣ (αναφέροντας μόνο τα κιλά και όχι αξία).

Χορηγούμε στον κάθε παραγωγό την ενδεικτική προκαταβολή (τιμή ανά κιλό) που αποφάσισε το Δ.Σ. της οργάνωσης, εκδίδοντας ένταλμα πληρωμής προς τον κάθε παραγωγό μέλος για τα σταφύλια που παρέδωσε για επεξεργασία και για λογαριασμό του.

Στο τέλος της χρήσης γίνεται εκκαθάριση και διανομή του πλεονάσματος συμπεριλαμβανομένης της προκαταβολής που χορηγήθηκε στον παραγωγό μέλος.

Ουσιαστικά εδώ έχουμε:

1. Η ΠΑΡΑΔΟΣΗ των σταφυλιών από τους παραγωγούς μέλη γίνεται όπως προβλέπεται από το καταστατικό της Ένωσης. Δηλαδή όχι αγορά αλλά παράδοση για λογαριασμό των παραγωγών μελών.

2. ΚΥΡΙΩΣ όμως και ειδικότερα με τον νέο νόμο “περί πλεονασμάτων των αγροτικών συνεταιρισμών” Ν. 4612/2019, οι αγρότες μέλη της οργάνωσης θα δηλώσουν το συνολικό εισόδημα τους (προκαταβολή +διανομή πλεονάσματος) ως «εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα» και όχι από εμπορική δραστηριότητα. Και αυτό γιατί η προκαταβολή που χορηγεί με απόφαση του το Δ.Σ. της Ένωσης στα φυσικά μέλη δεν αποτελεί εξόφληση των τιμολογίων αγοράς για τα σταφύλια που παρέδωσαν (αφού δεν τα αγοράζει η οργάνωση) αλλά έναντι της συνολικής αξίας των που θα προέλθει από την διαχείριση που θα γίνει από την Ένωση για λογαριασμό τους.

Μετά απ’ όλα τα παραπάνω τίθενται συνοπτικά τα παρακάτω ερωτήματα προς απάντηση:

Η ..... , που λειτουργεί βάση των παραπάνω αναφερομένων νόμων και με βάση αυτούς και το καταστατικό της οι κύριες εργασίες της γίνονται για λογαριασμό των μελών της ή των παραγωγών φυσικών μελών και στην περίπτωση μας για λογαριασμό των παραγωγών – φυσικών μελών της και όχι αγορά των παραγομένων προϊόντων από αυτούς.

1. Τι παραστατικά πρέπει να εκδίδει η Ένωση ..... κατά την παραλαβή των σταφυλιών – το-

μάτας από τους παραγωγούς μέλη της με σκοπό να τα επεξεργαστεί για λογαριασμό τους.

2. Πώς πρέπει να εμφανίζεται η προκαταβολή που χορηγεί στους παραγωγούς η οργάνωση προκειμένου αυτή να συμπεριλαμβάνεται στο συνολικό εισόδημα του παραγωγού μέλους ως εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα και όχι από εμπορική δραστηριότητα.

3. Πώς πρέπει να εμφανίζει η Ένωση την όλη διαδικασία λογιστικώς (παραστατικά – λογαριασμοί) από την παραλαβή των προϊόντων από τους παραγωγούς μέλη μέχρι την εκκαθάριση και την διανομή του πλεονάσματος σ' αυτούς, προκειμένου και η οργάνωση να είναι σύμφωνη με τα λογιστικά πρότυπα αλλά και οι αγρότες μέλη να φορολογηθούν για αγροτικό εισόδημα και όχι από εμπορική δραστηριότητα.

#### Απάντηση

Στην παράγραφο 2.11 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του ν.4308/2014 της ΕΛΤΕ αναφέρεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ως «κύκλος εργασιών» θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α. Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου».

Θα πρέπει να προσδιοριστεί εάν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, οι οποίοι σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία διενεργούν πωλήσεις για λογαριασμό των μελών τους, λειτουργούν ως εντολείς ή ως εντολοδόχοι (παραγγελιοδόχοι). Ερμηνευτική καθοδήγηση σχετικά με το θέμα αυτό δύναται να αναζητηθεί τόσο στην παράγραφο 21 των επεξηγηματικών παραδειγμάτων όσο και στις παραγράφους 34 έως 38 του οδηγού εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15.

Στην παράγραφο Β37 Ε του οδηγού εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 περιλαμβάνονται ενδείξεις που οδηγούν στο συμπέρασμα ότι μια η οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος:

α) Κάποιο τρίτο μέρος είναι πρωτίστως υπεύθυνο για την εκπλήρωση της σύμβασης.

β) Η οικονομική οντότητα δεν διατρέχει κίνδυνο αποθέματος πριν ή μετά την παραγγελία των αγαθών από τον πελάτη, στη διάρκεια της αποστολής ή κατά την επιστροφή.

γ) Ο καθορισμός τιμών για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες του τρίτου μέρους δεν είναι στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας και, επομένως, το όφελος το οποίο δύναται να αποκομίσει η οικονομική οντότητα από τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι περιορισμένο.

δ) Το αντάλλαγμα που λαμβάνει η οικονομική οντότητα έχει τη μορφή προμήθειας.

ε) Η οικονομική οντότητα δεν εκτίθεται σε πιστωτικό κίνδυνο για το εισπρακτέο από τον πελάτη ποσό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες του τρίτου μέρους».

Από τον τρόπο που λειτουργούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί προκύπτει ότι:

α) είναι εκτεθειμένοι στον πιστωτικό κίνδυνο για το εισπρακτέο ποσό από τον τελικό πελάτη,

β) αναλαμβάνουν την ευθύνη έναντι τρίτων μερών για την εκτέλεση συμβάσεων πώλησης αγαθών, και

γ) διατρέχουν οι ίδιοι τον κίνδυνο αποθέματος πριν ή μετά την παραγγελία των αγαθών από τον πελάτη, στη διάρκεια της αποστολής ή κατά την επιστροφή.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, λειτουργούν ως εντολείς και όχι ως εντολοδόχοι, καθώς τα υποσχόμενα αγροτικά προϊόντα, είτε ως εμπορεύματα, είτε ως πρώτη ύλη, βρίσκονται υπό τον έλεγχό τους, προτού αυτά μεταβιβαστούν στον πελάτη και σε αυτό το πλαίσιο καταχωρίζουν έσοδο ίσο με το μεικτό ποσό του ανταλλάγματος, το οποίο εκτιμούν ότι δικαιούνται για τα μεταβιβασθέντα αγαθά.

Συνεπώς, όπως άλλωστε αναφέρεται και στην προηγούμενη γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ 1754/2018, οι υπαγόμενοι στις διατάξεις του νόμου 4384/2016 Συνεταιρισμοί πρέπει:

«ι) Να καταχωρίζουν τα παραλαμβανόμενα από τα μέλη τους προϊόντα ως αγορές (ενδεχομένως



αρχικά με προσωρινές τιμές) σε υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 20 ή 24 (Ε.Γ.Λ.Σ), ανάλογα εάν θα πωληθούν αυτούσια ή μετά από επεξεργασία, με κατάλληλους τίτλους, όπως «Αγορές εμπορευμάτων από μέλη» ή «Αγορές πρώτων υλών από μέλη».

ii) Να καταχωρίζουν τα έσοδα από τις πωλήσεις σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 70 και 71 (Ε.Γ.Λ.Σ).

iii) Να προσδιορίζουν τα αποτελέσματα κατ' είδος (ενδεχομένως και κατά μέλος) σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής 96.70 και 96.71 και αν δεν τηρείται η Αναλυτική λογιστική σε κατάλληλα εξωλογιστικά αρχεία ή με οποιονδήποτε άλλο αξιόπιστο τρόπο επιτρέπει το μηχανογραφικό σύστημα του συνεταιρισμού».

Ο συνεταιρισμός, σύμφωνα με τον ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», έχει την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) τις ανωτέρω συναλλαγές και γεγονότα που θα καταχωρίζονται στα λογιστικά του αρχεία (βιβλία).

Σχετικά με την υποχρέωση των Αγροτικών Συνεταιρισμών στην έκδοση παραστατικών κατά την παραλαβή των αγροτικών αγαθών από τα μέλη στην παράγραφο 13 του άρθρου 8 του ν.4308/2014 αναφέρεται ότι: «Εξαιρητικά, για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο για λογαριασμό αγρότη παραγωγού, το έγγραφο της προηγούμενης παραγράφου (εκκαθάριση) εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση και αποστέλλεται στον αγρότη παραγωγό έγκαιρα για εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

«Οι ρυθμίσεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως και για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αγροτικό συνεταιρισμό για λογαριασμό μέλους του, μη φυσικού προσώπου και συγκεκριμένα, άλλου αγροτικού συνεταιρισμού ή άλλου νομικού προσώπου, όπως αυτό ορίζεται στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4384/2016 (Α' 78)».

Στην παράγραφο 5.8.4 της ΠΟΛ.1003/31-12-2014 αναφέρεται ότι:

«Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις:

α).....

β).....

γ) παράδοσης αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών (οντότητα). Στην περίπτωση αυτή αντίγραφο του παραστατικού διακίνησης παραδίδεται ή αποστέλλεται στον παραγωγό».

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι κατά την παράδοση των αγαθών από τα μέλη στον αγροτικό συνεταιρισμό, ο Συνεταιρισμός θα εκδίδει παραστατικό διακίνησης π.χ. ΔΕΛΤΙΟ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΛΛΑΒΗΣ σε κάθε παραγωγό μέλος, αναφέροντας μόνο την ποσότητα και όχι την αξία των παραδοθέντων αγαθών.

Για κάθε παραγωγό στον οποίο θα καταβάλλεται η ενδεικτική προκαταβολή (τιμή ανά κιλό) που αποφάσισε το Δ.Σ. της οργάνωσης, για τα σταφύλια που παρέδωσε προς επεξεργασία, μπορεί να εκδίδεται ένταλμα πληρωμής. Στο τέλος της χρήσης θα εκδίδεται η εκκαθάριση, η αξία της οποίας θα καταχωρίζεται ως αγορά αποθεμάτων.

Σχετικά με τις φορολογικές πτυχές των ερωτημάτων σας αρμόδια να σας απαντήσει είναι η Διεύθυνση Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών.

**Αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων κοινωφελούς ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ. υπαγόμενο στον έλεγχο και την εποπτεία του Υπουργείου Οικονομικών)**

Αριθμ. πρωτ. 2693/22.12.2020

**Ερώτημα**

Ενός του 2019 χορηγήθηκε έγκριση σύστασης κοινωφελούς ιδρύματος, η οποία σύσταση έλαβε χώρα το 2008 με διαθήκη ενώ ο διαθέτης απεβίωσε το 2012.

Τα περιουσιακά στοιχεία του ιδρύματος κατά τα οριζόμενα στην ιδρυτική πράξη (διαθήκη)



αποτελούνται από ακίνητα, στα οποία κατέχει την ψιλή κυριότητα, από κινητές αξίες (μετοχές εταιρειών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών) καθώς και από καταθέσεις μετρητών.

Τα προαναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία περιήλθαν στην κυριότητα του ιδρύματος το Β' εξάμηνο του 2020 όπως προκύπτει από τους τίτλους μεταβίβασης ακινήτων, αποθετήριο αξιών και τραπεζικοί λογαριασμοί.

Τα έσοδα από την κινητή περιουσία, χρεόγραφα και καταθέσεις, έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων στο όνομα του Ιδρύματος από την ημερομηνία θανάτου του διαθέτει και εντεύθεν.

Ερώτημα : Τα ανωτέρω περιουσιακά στοιχεία θα αναγνωρισθούν στις οικονομικές καταστάσεις με 31.12.2019 ή στο 2020 όπου περιήλθαν και επισήμως στην κυριότητα του ιδρύματος; Με ποιές αξίες θα πρέπει να αναγνωρισθούν στις οικονομικές καταστάσεις;

#### **Απάντηση**

Στο Παράρτημα Α του ν.4308/2014 αναφέρεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία (ενεργητικό) είναι πόροι επί των οποίων η επιχείρηση ασκεί έλεγχο, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και από τους οποίους αναμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Επειδή στα Ε.Λ.Π. δεν αναλύεται περαιτέρω η έννοια του ελέγχου, αναζητήσαμε καθοδήγηση στο «Εννοιολογικό Πλαίσιο για τη Χρηματοοικονομική Αναφορά» των Δ.Π.Χ.Α.1, στο οποίο αναφέρεται ότι μια οικονομική οντότητα ελέγχει έναν οικονομικό πόρο εάν έχει την παρούσα ικανότητα να κατευθύνει την χρήση του οικονομικού πόρου και την λήψη των οικονομικών ωφελειών που μπορεί να απορρέουν από αυτόν. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την παρούσα ικανότητα αποτροπής άλλων μερών από την κατεύθυνση της χρήσης του πόρου και την απόκτηση των οικονομικών ωφελειών που μπορεί να απορρέουν από αυτόν. Επομένως, συνεπάγεται ότι εάν ένα μέρος ελέγχει έναν οικονομικό πόρο, κανένα άλλο μέρος δεν ελέγχει αυτόν τον πόρο. Μια οικονομική οντότητα έχει την παρούσα ικανότητα να κατευθύνει την χρήση ενός οικονομικού πόρου εάν έχει το δικαίωμα να τον αξιοποιήσει και να τον εκμεταλλευτεί, στο πλαίσιο άσκησης της οικονομικής της δραστηριότητας ή, εάν δύναται, να επιτρέψει σε ένα άλλο μέρος να εκμεταλλευτεί τον οικονομικό πόρο στις δραστηριότητές του.

Το κρίσιμο σημείο για την απάντηση στο ερώτημά σας, είναι ο προσδιορισμός του χρονικού σημείου κατά το οποίο το Ίδρυμα ασκεί έλεγχο επί των περιουσιακών στοιχείων, καθώς τα περιουσιακά στοιχεία, στα οποία αναφέρεστε είναι πόροι που έχουν την δυναμική να αποκομίσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Στην ιδρυτική πράξη (διαθήκη) ορίζονται ρητώς τα στοιχεία του ιδρύματος (δικαιώματα ακινήτων, μετοχές και μετρητά) και, κατά συνέπεια, κανένα άλλο μέρος δεν ελέγχει τους πόρους. Παρά ταύτα, όπως μας αναφέρετε, η κυριότητα των στοιχείων περιήλθε στο ίδρυμα εντός της χρήσεως 2020 και μόνο μέσω αυτής αποκτήθηκε το δικαίωμα να αξιοποιηθούν οι πόροι, στο πλαίσιο της άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας του ιδρύματος. Επομένως, με την πλήρη μεταβίβαση της κυριότητας αποκτάται ο έλεγχος επί των στοιχείων και, άρα, πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Στην χρήση 2019 το ίδρυμα θα πρέπει να γνωστοποιήσει τους τίτλους ψιλής κυριότητας, τα χρεόγραφα και τα ταμειακά διαθέσιμα όπως αυτά ορίζονται στην ιδρυτική πράξη.

Η απουσία κόστους κτήσης για τα στοιχεία του ερωτήματος, καθώς αυτά αποκτήθηκαν χωρίς αντάλλαγμα (με διαθήκη), φυσικά δεν αποκλείει την πιθανότητα καταχώρισης αυτών ως περιουσιακών στοιχείων στον ισολογισμό εάν πληρούν τα κριτήρια του ανωτέρω ορισμού.

Αναφορικά με τις αξίες, στις οποίες θα καταχωριστούν τα περιουσιακά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις, σας γνωρίζουμε ότι, υπό το πρίσμα των απαιτήσεων των Ε.Λ.Π., τα αποκτηθέντα με διαθήκη πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να καταχωρίζονται στην εύλογη αξία τους, η οποία θα προσδιορίζεται με βάση την εκτίμηση επαγγελματιών εκτιμητών. Είναι δυνατόν να μην ορίζεται επαγγελματίας εκτιμητής, όταν οι συνθήκες της αγοράς και η προσέγγιση διασφαλίζουν

την αξιοπιστία της εκτίμησης. Σημειώνεται ότι, η αντικειμενική αξία, παρά το γεγονός ότι χρησιμοποιήθηκε στο παρελθόν και για σκοπούς λογιστικής (βλέπε Γνωμ. 292/2355/1997 Ε.ΣΥ.Λ.), είναι πολύ πιθανό να μην αποτελεί την τιμή ανταλλαγής των περιουσιακών στοιχείων, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές, στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία της μέτρησης.

### **Παραγγελιοδοχικές εργασίες πώλησης αγαθών και ΕΛΠ**

*Αριθμ. πρωτ. 2743/15.12.2020*

#### **Ερώτημα**

Είμαστε λογιστές επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην πώληση νωπών οπωροκηπευτικών με το σύστημα των παραγγελιοδοχικών πωλήσεων (πώληση για λογαριασμό τρίτου).

Ζητάμε την γνώμη του ΣΛΟΤ σχετικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων και εμφάνισης των οικονομικών δεδομένων (κύκλο εργασιών) στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αυτών.

Ερωτάμε εάν έχουν αναλογική εφαρμογή οι γνωματεύσεις του ΣΛΟΤ 1754/2018 & ΣΛΟΤ 2671/2020 και η αναφερόμενη σε αυτή ερμηνεία του ΔΠΧΑ 15.

Επιπλέον πως μπορεί να έχει εφαρμογή η Ε.2181/2020 (ΑΑΔΕ) που αναφέρεται στον χειρισμό ΦΠΑ σε αυτές τις περιπτώσεις η οποία καταργεί την έννοια της προμήθειας σε αυτές τις συναλλαγές και εμμέσως υποδεικνύει την λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγών αυτών σε λογαριασμούς αγορών και πωλήσεων και όχι σε ενδιάμεσους λογαριασμούς υποχρεώσεων (50.90).

Παρακαλούμε για την γνωμάτευσή του ΣΛΟΤ επί των ανωτέρω.

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της Εμπορικής νομοθεσίας (άρθρα 90 – 94 του ΕμπΝ): «παραγγελιοδόχος είναι αυτός που ενεργεί με δικό του όνομα ή υπό εταιρικό όνομα για λογαριασμό κάποιου παραγγελέως». Από τον ορισμό αυτόν συνάγεται ευθέως και η έννοια της «σύμβασης παραγγελίας». Ως τέτοια νοείται η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας των συμβαλλομένων (παραγγελέας/εντολέας) παρέχει την «σχετική εντολή», ο δε άλλος (παραγγελιοδόχος) αναλαμβάνει επ' ονόματί του, αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα, την διενέργεια εμπορικών πράξεων επί προμήθεια (αμοιβή). Η σύμβαση της παραγγελίας είναι αμφοτεροβαρής και συνιστά πράξη εξ αντικειμένου εμπορική, η δε προμήθεια αποτελεί συστατικό στοιχείο αυτής.

Η οικονομική οντότητα, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που ενεργεί και συναλλάσσεται με την ιδιότητα του παραγγελιοδόχου, έχει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το λογιστικό πλαίσιο των ΕΛΠ. Συγκεκριμένα, εφαρμόζει τις διατάξεις των άρθρων 3 έως και 7 του ν. 4308/2014, που αναφέρονται τόσο στην ένταξή της στο κατάλληλο λογιστικό σύστημα (απλογραφικό ή διπλογραφικό), όσο και στην ενημέρωση, τήρηση και διαφύλαξη των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (λογιστικά βιβλία).

Ακολούθως, η οικονομική οντότητα που πωλεί εμπορεύματα τρίτου για λογαριασμό του, έχει υποχρέωση να τα παρακολουθεί, κατ' είδος και ποσότητα, διακεκριμένα ανά αποθηκευτικό χώρο. Στην παράγραφο 4.5.1 της ΠΟΛ.1003/31-12-2014, η οποία ενσωματώθηκε στην Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), αναφέρεται ότι η ως άνω παρακολούθηση των αποθεμάτων τρίτων δύναται να γίνεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο, χωρίς να απαιτείται η φυσική καταμέτρησή τους. Υπό την έννοια αυτή, η οντότητα/παραγγελιοδόχος οφείλει να τεκμηριώνει τα αποθέματα αυτής της κατηγορίας που βρίσκονται στην κατοχή της, «τηρώντας με τάξη και πληρότητα το σύνολο των λαμβανόμενων και εκδιδόμενων παραστατικών διακίνησης ή ενημερώνοντας επιπρόσθετα άλλα αρχεία».

Περαιτέρω, βάσει της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014: «Ο τρίτος που πωλεί

αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας. Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.». Η διάταξη αυτή, ορίζει την υποχρέωση του παραγγελιοδόχου, ως τρίτου, ο οποίος πωλεί αγαθά για λογαριασμό μίας άλλης οντότητας (έναντι αμοιβής) και εκδίδει ο ίδιος το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, να εκδίδει και ένα έγγραφο – παραστατικό (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για την τεκμηρίωση των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων. Η εκκαθάριση αυτή περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη/παραγγελιοδόχο στην άλλη οντότητα, εγκαίρως, για την εκπλήρωση κάθε μορφής νόμιμης υποχρέωσης της.

Στην παράγραφο 2.11 της ΠΟΛ.1003/31-12-2014, η οποία ενσωματώθηκε στην Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, αναφέρεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ως “κύκλος εργασιών” θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α. Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου».

Όσον αφορά τον λογιστικό χειρισμό από την οντότητα/παραγγελιοδόχο που πωλεί για λογαριασμό τρίτου, για τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις, προβαίνει στις παρακάτω ενέργειες:

- Κατά την πώληση των αγαθών, θα χρεώνεται ο λογαριασμός του πελάτη και θα πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 50.90 «Τρίτοι - λογαριασμοί πωλήσεων εμπορευμάτων για λογαριασμό τους». Ο λογαριασμός αυτός, θα αναλύεται σε προσωπικούς λογαριασμούς τρίτων (εντολέων).

- Κατά την ημερομηνία που η οντότητα/παραγγελιοδόχος εισπράττει από τον πελάτη το ποσό της συναλλαγής ή μέρος αυτού, θα χρεώνεται ο λογαριασμός χρηματικών διαθεσίμων (καταθέσεων όψεως) με το ποσό που κατατίθεται σε αυτόν, με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού του πελάτη.

- Κατά την εξόφληση του τρίτου (του εντολέα, για λογαριασμό του οποίου γίνονται οι παραπάνω κινήσεις), από την οντότητα/παραγγελιοδόχο, με την έκδοση της εκκαθάρισης, θα χρεώνεται ο ως άνω λογαριασμός 50.90 «Τρίτοι - λογαριασμοί πωλήσεων εμπορευμάτων για λογαριασμό τους» με το συνολικό ποσό που καταβάλλεται και θα πιστώνονται οι λογαριασμοί: 73. «Έσοδα από παροχή υπηρεσιών» (κατάλληλος υπολογαριασμός) με το ποσό της προμήθειας, ο αντίστοιχος υπολογαριασμός του ΦΠΑ με το ποσό που αναλογεί στην προμήθεια και ο λογαριασμός χρηματικών διαθεσίμων με το υπόλοιπο που απομένει.

Επισημαίνεται ότι, με την Ε.2181/2020 (ΑΑΔΕ), παρέχονται αρμοδίως διευκρινίσεις, αναφορικά με τις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις, με σκοπό την ερμηνεία διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), για την ορθή και ομοιόμορφη τήρησή τους (συμπλήρωση δηλώσεων ΦΠΑ).

Τέλος, οι Γνωμοδοτήσεις ΣΛΟΤ 1754/2018 & ΣΛΟΤ 2671/2020, αναφέρονται σε αγροτικούς συνεταιρισμούς, οι οποίοι διέπονται από ειδικές διατάξεις νόμων.

Για τις φορολογικές επιδράσεις του θέματος αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

**Μέγεθος οντότητας μετά από μετατροπή από ΕΕ σε ΑΕ**

Αριθμ. πρωτ. 2754/15.12.2020

**Ερώτημα**

Ετερόρρυθμη εταιρία με απλογραφικά βιβλία και τζίρους χρήσεων 2017 =1.000.000,00€ και 2018=1.700.000,00€, μετατρέπεται σε ΑΕ τον Δεκέμβριο του 2019 κρατώντας το ίδιο ΑΦΜ. (Τζίρος 2019-όλης της χρήσης- είναι 2.242.000,00€) και το κεφάλαιο σύστασης της ΑΕ είναι 300.000,00€

Για το 2019 θα δημοσιεύσει Οικονομικές καταστάσεις σαν μικρή Οντότητα ή σαν Πολύ μικρή;

**Απάντηση**

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2.16 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του ν.4308/2014 της ΕΛΤΕ: «Σε περίπτωση αλλαγής νομικού τύπου ή της ιδιοκτησίας μιας οντότητας που εντασσόταν στις περιπτώσεις της παραγράφου 2α ή 2β του άρθρου 1, με αποτέλεσμα την ένταξη της στην περίπτωση 2γ του ίδιου άρθρου, για την ένταξη σε κατηγορία μεγέθους λαμβάνονται υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία».

Στο ερώτημα, αντιθέτως, η οντότητα εντασσόταν στην περίπτωση της παραγράφου 2γ του άρθρου 1, με την μορφή της ετερόρρυθμης εταιρείας, ενώ μετά την μετατροπή της σε ανώνυμη εταιρεία, εντάχθηκε στην περίπτωση 2α του ίδιου άρθρου.

Για τον καθορισμό του μεγέθους της, η ανώνυμη εταιρεία θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τα τρία κριτήρια που αναφέρονται στις παραγράφους 2, 4, 5 και 6 του άρθρου 2 του ν.4308/2014 και σε κάθε περίπτωση, «όλα τα διαθέσιμα στοιχεία». Εάν η ανώνυμη εταιρεία υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων των παραγράφων 2 και 4 έως 6, του άρθρου 2, για δύο διαδοχικές περιόδους (χρήσεις 2017 και 2018), για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού του νόμου η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων (χρήση 2019).

Οίκοθεν νοείται ότι λόγω της μη διαθεσιμότητας της πληροφορίας για το ύψος του ενεργητικού στις χρήσεις 2017 και 2018, θα ληφθούν υπόψη μόνο τα κριτήρια του κύκλου εργασιών και του μέσου όρου του προσωπικού.

**Ένταξη σε κατηγορία λογιστικού συστήματος ετερόρρυθμης εταιρείας με ομόρρυθμο εταίρο ανώνυμη εταιρεία**

Αριθμ. πρωτ. 2835/4.2.2020

**Ερώτημα**

Ετερόρρυθμη εταιρεία με ομόρρυθμο εταίρο μία Ανώνυμη Εταιρεία (90%) και ετερόρρυθμο εταίρο ένα φυσικό πρόσωπο (10%) και συνολικά έσοδα κάτω του 1.500.000 €, δύναται να τηρήσει απλογραφικά βιβλία;

**Απάντηση**

Όπως είναι γνωστό, με το ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ενσωματώθηκε στο Ελληνικό δίκαιο η Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013, εφεξής η «Οδηγία».

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής» του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι:

«Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

(α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

(β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης (α) της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου 1 με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

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

(δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014.».

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής» της «Οδηγίας» αναφέρεται ότι:

«Τα μέτρα συντονισμού που προβλέπει η παρούσα οδηγία αφορούν τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις των κρατών μελών σχετικά με τις μορφές επιχειρήσεων οι οποίες απαριθμούνται:

(α) στο παράρτημα Ι 2 ,

(β) στο παράρτημα ΙΙ 3, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι της επιχείρησης οι οποίοι σε άλλες περιπτώσεις έχουν απεριόριστη ευθύνη, στην πραγματικότητα έχουν περιορισμένη ευθύνη επειδή οι εν λόγω εταίροι είναι επιχειρήσεις:

(i) των μορφών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα Ι ή

(ii) που δεν διέπονται από το δικαιο κράτους μέλους, αλλά έχουν νομική μορφή συγκρίσιμη με εκείνες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι.».

Στην παράγραφο 3 του προοιμίου της «Οδηγίας» αναφέρεται ότι:

«Ο συντονισμός των εθνικών διατάξεων που αφορούν τη μορφή και το περιεχόμενο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων διαχείρισης, τις χρησιμοποιούμενες βάσεις αποτίμησης, καθώς και τη δημοσιοποίηση των εγγράφων αυτών, ιδίως όσον αφορά ορισμένες μορφές επιχειρήσεων περιορισμένης ευθύνης, έχει ιδιαίτερη σημασία για την προστασία των μετόχων, των εταίρων και των τρίτων. Επιβάλλεται ταυτόχρονος συντονισμός στους τομείς αυτούς για αυτές τις μορφές επιχειρήσεων εφόσον, αφενός, ορισμένες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη και, αφετέρου, οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν παρέχουν διασφαλίσεις σε τρίτους για ποσά που υπερβαίνουν την εταιρική τους περιουσία.».

Στην παράγραφο 5 του προοιμίου της «Οδηγίας» αναφέρεται ότι:

«Το πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας θα πρέπει να περιλαμβάνει ορισμένες επιχειρήσεις που έχουν περιορισμένη ευθύνη, όπως οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης. Επιπλέον υπάρχει σημαντικός αριθμός ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, στις οποίες όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρείες ή εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και, επομένως, οι εν λόγω εταιρείες θα πρέπει να υπόκεινται στα μέτρα συντονισμού της παρούσας οδηγίας. Η παρούσα οδηγία θα πρέπει επίσης να εξασφαλίζει ότι αυτές οι εταιρείες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εφόσον οι εταίροι που δεν είναι ανώνυμες εταιρείες ή εταιρείες περιορισμένης ευθύνης έχουν στην πράξη περιορισμένη ευθύνη έναντι των υποχρεώσεων της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, δεδομένου ότι η ευθύνη αυτή περιορίζεται από άλλες επιχειρήσεις που εμπίπτουν στην παρούσα οδηγία.».

Από το συνδυασμό των αναφερόμενων στις ανωτέρω παραγράφους 3 και 5 του προοιμίου της «Οδηγίας», προκύπτει ότι βασικός σκοπός των συγκεκριμένων διατάξεων είναι η διασφάλιση των τρίτων (δανειστών, προμηθευτών και λοιπών πιστωτών), εξαιτίας του περιορισμένου της ευθύνης των εταίρων ορισμένων μορφών εταιρειών.

Η περίπτωση (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 ορίζει ότι η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρεία, εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του νόμου όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας ή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τις μορφές αυτές εταιρειών.

Η αντίστοιχη διάταξη της περιπτώσεως (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της «Οδηγίας»



ορίζει ότι η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρεία, εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του νόμου όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι, οι οποίοι σε άλλες περιπτώσεις έχουν απεριόριστη ευθύνη (ομόρρυθμοι εταίροι), στην πραγματικότητα έχουν περιορισμένη ευθύνη επειδή οι εν λόγω εταίροι είναι επιχειρήσεις . . . . .

Παρατηρούμε ότι η διατύπωση «όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι» της περιπτώσεως (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, αναφέρεται στο σύνολο των εταίρων, ενώ η αντίστοιχη διατύπωση της περιπτώσεως (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της «Οδηγίας», αναφέρεται στο σύνολο των ομόρρυθμων εταίρων.

Έχουμε τη γνώμη ότι η διατύπωση της περιπτώσεως (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 οδηγεί σε διαφορετικά συμπεράσματα σε σχέση με την διατύπωση της περιπτώσεως (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της «Οδηγίας».

Στην περίπτωση ετερόρρυθμης εταιρείας, με ομόρρυθμους εταίρους, εταιρείες με περιορισμένη ευθύνη και ετερόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα με επίσης περιορισμένη ευθύνη, δεν υπάρχει εταίρος με απεριόριστη ευθύνη. Η ετερόρρυθμη εταιρεία της περιπτώσεως αυτής, σύμφωνα με τη διάταξη της περιπτώσεως (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της «Οδηγίας», πρέπει να εφαρμόζει τις ρυθμίσεις του νόμου, ώστε να διασφαλίζονται οι τρίτοι, ενώ με βάση τη διατύπωση του ν.4308/2014 δεν εμπίπτει στην περίπτωση (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 και δεν υποχρεούται να εφαρμόσει τις ρυθμίσεις του νόμου.

Η ετερόρρυθμη εταιρεία του ερωτήματος έχει έναν ομόρρυθμο εταίρο, ανώνυμη εταιρεία με ποσοστό 90% και έναν ετερόρρυθμο εταίρο φυσικό πρόσωπο με ποσοστό 10%. Δεδομένου ότι το σύνολο των εταίρων της έχουν περιορισμένη ευθύνη, έχουμε τη γνώμη ότι η εταιρεία αυτή εντάσσεται στην περίπτωση (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 και υποχρεούται να εφαρμόζει τις ρυθμίσεις του νόμου αυτού. Διαφορετική θέση θα ερχόταν σε αντίθεση με το βασικό σκοπό της «Οδηγίας».

#### **Μεταφορά χρημάτων από υποκατάστημα σε ταμείο έδρας**

*Αριθμ. πρωτ. 2882/21.1.2020*

#### **Ερώτημα**

Νομική οντότητα (ΕΠΕ) με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, λειτουργεί πέραν από την έδρα της και υποκατάστημα.

Συναλλαγές έχει στην έδρα και στο υποκατάστημα.

Λογιστικά η έδρα και το υποκατάστημα τηρούν ξεχωριστό λογαριασμό ταμείου.

Λογαριασμός ταμείου έδρας 38.00.00.0000 και λογαριασμό ταμείου υποκαταστήματος 38.00.00.0001.

#### **Ερώτηση**

Η μεταφορά από το ταμείο του υποκαταστήματος στο ταμείο της έδρας και αντίστροφα, των ταμειακών διαθεσίμων, γίνεται με μια απλή απόδειξη είσπραξης αντίστοιχα ή χρειάζεται και κάτι άλλο για την τεκμηρίωση της μεταφοράς;

#### **Απάντηση**

Κάθε συναλλαγή και κάθε λογιστικό γεγονός που αφορά την οικονομική οντότητα, πρέπει να θεμελιώνεται με κατάλληλα παραστατικά, τα οποία ο νόμος αποκαλεί «τεκμήρια», δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία και τα οποία αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή λογιστικού γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις.

Ο ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζει με σαφήνεια στο άρθρο 5, τα στοιχεία διασφάλισης της αξιοπιστίας του τηρούμενου λογιστικού συστήματος, καθιστώντας παράλληλα, υπεύθυνη την διοίκηση της οικονομικής οντότητας, αναφορικά με την τήρηση κατάλληλων λογιστικών αρχείων, προκειμένου, αφενός μεν, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις



να συντάσσονται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του λογιστικού πλαισίου (ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ, κατά περίπτωση), αφετέρου δε, να είναι ευχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 5, ως άνω, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες, κατά την κρίση της, δικλίδες για:

α) Την διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή λογιστικό γεγονός, από τον χρόνο που προέκυψαν μέχρι τον διακανονισμό τους.

β) Την δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Σε ότι αφορά το ερώτημά σας, το παραστατικό (τεκμήριο) που θα θεμελιώνει την διακίνηση ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οικονομικής οντότητας, αποτελεί μέρος της λογιστικής οργάνωσης των αρχείων και αποκλειστική επιλογή της διοίκησης, ανεξαρτήτως του τρόπου λογιστικής παρακολούθησης των υποκαταστημάτων, ήτοι, είτε του συστήματος της αυτοτελούς λογιστικής είτε του συστήματος της εξαρτημένης λογιστικής, δεδομένου ότι σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να διενεργείται σχετική λογιστική εγγραφή στα αρχεία της επιχείρησης, η οποία θα δικαιολογείται καταλλήλως, σύμφωνα με τα ανωτέρω (σχετ. Γνωμ. ΣΛΟΤ ΑΠ 2601/10-12-2019). Το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα να υποδεικνύει τον τρόπο οργάνωσης του λογιστηρίου μιας επιχείρησης.

Τέλος, σκόπιμο θεωρείται να τονισθεί, ότι η διακίνηση (μεταφορά) ταμειακών διαθεσίμων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οικονομικής οντότητας, μέσω τραπεζικών λογαριασμών, με το παραστατικό που εκδίδει η τράπεζα ή με βάση την κίνηση των πράξεων (statement), συνιστά πρακτική που διασφαλίζει πλήρως και χωρίς αμφισβητήσεις την εγκυρότητα των συγκεκριμένων συναλλαγών.

### Έξοδα αποθήκευσης παγίου εξοπλισμού

Αριθμ. πρωτ. 2887/11.2.2020

#### Ερώτημα

Ξενοδοχειακή επιχείρηση πραγματοποιεί ανακαίνιση και αγοράζει έπιπλα και φωτιστικά και λοιπό εξοπλισμό (σεντόνια, μαξιλάρια, πιάτα κλπ.) από τρίτη χώρα τα οποία εκτελωνίζει καταβάλλοντας όλους τους σχετικούς δασμούς, φόρους και λοιπά έξοδα. Επίσης πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση βιομηχανικών πλυντηρίων και ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού.

Επειδή στις κτηριακές εγκαταστάσεις του ξενοδοχείου πραγματοποιούνται οικοδομικές εργασίες και δεν είναι εφικτό να αποθηκευτούν όλα τα ανωτέρω, για τα μισά είδη περίπου από τις ανωτέρω κατηγορίες μισθώνεται αποθήκη για την φύλαξη τους έως ότου ολοκληρωθεί η κατασκευή του κτηρίου που θα στεγάσει όλα τα ανωτέρω. Εκτιμάται ότι ο χρόνος φύλαξης στις μισθωμένες αποθήκες θα διαρκέσει αρκετούς μήνες και το κόστος μίσθωσης θα είναι αρκετά υψηλό.

Ερωτάται:

1. Το κόστος μίσθωσης θα προσαυξήσει την αξία των παγίων, ή θα θεωρηθεί έξοδο της χρήσης.  
2. Αν θεωρηθεί ότι προσαυξάνει την αξία των παγίων, δεδομένου ότι για παράδειγμα για το ίδιο είδος επίπλου, οι μισές ποσότητες φυλάσσονται στο ξενοδοχείο και δεν επιβαρύνονται με κόστος αποθήκευσης.

Για τα υπόλοιπα μισά έπιπλα που φυλάσσονται στις εκμισθωμένες αποθήκες, θα προσαυξάνεται η αξία τους με κόστος αποθήκευσης;

Στους λογαριασμούς των παγίων τα έπιπλα αυτά θα πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς παρότι πρόκειται για το ίδιο είδος, λόγω του ότι θα έχουν διαφορετικό κόστος;

3. Αν μέρος των εισαγόμενων παγίων παραληφθεί λίγο πριν ολοκληρωθούν οι οικοδομικές εργασίες και αποθηκευτούν για λίγες ημέρες στις μισθωμένες αποθήκες με μικρό κόστος αποθήκευσης, το κόστος αυτό θα επιβαρύνει τα πάγια, ή θα προσαυξήσει τα έξοδα της χρήσης; Επιπλέον δηλαδή το ύψος του κόστους αποθήκευσης την απόφαση αν τα εν λόγω έξοδα θα προσαυξήσουν την αξία των παγίων, ή θα επιβαρύνουν τα έξοδα της χρήσης;

#### **Απάντηση**

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα και άυλα) καταχωρίζονται στα αρχεία της οικονομικής μονάδας, αρχικά στο κόστος κτήσεώς τους και εν συνεχεία αποτιμούνται στο αποσβέσιμο κόστος. Το κόστος κτήσεως περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που καταβάλλεται κατά τον χρόνο αποκτήσεως ή ενδεχομένως, κατά τον χρόνο κατασκευής τους. Ως «παρούσα θέση» νοείται ο χώρος ή η επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία ευρίσκεται το πάγιο (πχ στην έδρα της επιχείρησης στην Αθήνα ή στην αποθήκη στον Πειραιά κ.λπ.), ενώ ο όρος «παρούσα κατάσταση» παραπέμπει στον βαθμό ετοιμότητας του παγίου, ως προς την ικανότητα λειτουργίας του και αποδόσεώς του.

Με βάση το λογιστικό πλαίσιο των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014, άρθρο 18, παρ. 1, άρθρο 25, παρ. 12, ορισμοί του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014, Λογιστική Οδηγία ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, παρ. 18.1.1 έως και 18.1.12), αλλά και αυτό των Δ.Π.Χ.Α., τα έξοδα εκμισθώσεως χώρου για την προσωρινή φύλαξη παγίων στοιχείων δεν συνιστούν άμεσα (ειδικά) έξοδα αποκτήσεώς τους, ούτε σχετίζονται με τη βελτίωση της λειτουργικότητας ή τον βαθμό ετοιμότητας αυτών, ώστε να μπορούν να θεωρηθούν ως στοιχείο αυξητικό της αξίας τους.

Στη λογιστική θεωρία το κόστος αποθηκείσεως περιουσιακών στοιχείων (πάγων ή αποθεμάτων), όπως μισθώματα ή αποσβέσεις και χρηματοοικονομικό κόστος για τους μισθωμένους αποθηκευτικούς χώρους, αποσβέσεις για τους ιδιόκτητους αποθηκευτικούς χώρους, δαπάνες προσωπικού, χρηματοοικονομικό κόστος επενδυμένων κεφαλαίων και λοιπές δαπάνες διαχειρίσεως, χαρακτηρίζονται ως επιγενόμενο κόστος, το οποίο δεν μπορεί να θεωρηθεί στοιχείο προσαυξητικό του κόστους του περιουσιακού στοιχείου και, για το λόγο αυτό, καταχωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδο.

Συνεπώς, το κόστος εκμισθώσεως χώρου για την φύλαξη του εξοπλισμού δεν μπορεί να θεωρηθεί στοιχείο προσαυξητικό του κόστους του περιουσιακού στοιχείου και πρέπει να καταχωριστεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδο.

#### **Συνεχόμενη αριθμηση παραστατικών εσόδων. Επανεκκίνηση αριθμησης**

*Αριθ. πρωτ. 49/19.1.2021*

#### **Ερώτηση**

Παρακαλώ να με ενημερώσετε, εάν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014, η αριθμηση παραστατικών εσόδων, τιμολογίων (παροχής υπηρεσιών ή πώλησης) και αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΠΟΛ.1002/2015), μπορεί για κάθε χρήση από 01/01/2015, να ξεκινάει από τον αριθμό 1 και να αυξάνεται συνεχόμενα για την διάρκεια της συγκεκριμένης χρήσης.

Δηλαδή, εάν για κάθε νέα χρήση, από 01/01/2015, μπορεί να γίνεται επανεκκίνηση της αριθμησης των παραστατικών εσόδων, στην αρχή κάθε νέου έτους.

#### **Απάντηση**

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4308/2014, αναφορικά με το περιεχόμενο του τιμολογίου, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

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

γ).....μέχρι, ιζ).....».

Ομοίως, στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, σε ότι αφορά τα εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, αναφέρεται: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ).....δ).....ε).....».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 5, του άρθρου 5, του ν. 4308/2014, για την διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος: «κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Τέλος, στην παράγραφο 7, του ίδιου ως άνω άρθρου, αναφέρεται: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ο αύξων αριθμός θα πρέπει να χαρακτηρίζει το παραστατικό πώλησης (τιμολόγιο ή στοιχείο λιανικής πώλησης) με μοναδικό τρόπο, ενώ, κατά ρητή αναφορά στον νόμο, αποτελεί μέρος του περιεχομένου του, αλλά και απαραίτητη πληροφορία για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής, σε συνδυασμό με την ορθή αναγραφή και των λοιπών υποχρεωτικών ενδείξεων.

Υπό την έννοια αυτή, τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) πρέπει να έχουν ενιαία αρίθμηση κατά διαχειριστική περίοδο (λογιστική χρήση). Η επανάληψη της αρίθμησης εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου δεν επιτρέπεται, ωστόσο, είναι δυνατόν να γίνεται χρήση διαφορετικών σειρών, ανά παραστατικό.

Με δεδομένο ότι δεν υπάρχει διάταξη στον νόμο, αναφορικά με την, εξ αρχής, έναρξη αρίθμησης των παραστατικών σε κάθε νέα διαχειριστική περίοδο, κατά την γνώμη μας, αυτό μπορεί να υιοθετηθεί ως πρακτική, υπό τον περιορισμό να μην εμποδίζει την ασφαλή ταυτοποίηση των συναλλαγών, αλλά και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις.

**Λογιστικός και φορολογικός χειρισμός εσόδου που τιμολογείται την προηγούμενη χρήση από την χρήση που αφορά**

*Αριθ. πρωτ. 103/23.2.2021*

**Ερώτηση**

«Εταιρεία Α» τιμολογεί στις 31/12/2020 με τιμολόγιο πώλησης, πώληση εμπορευμάτων αξίας 1.000,00 €.

**ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΤΕ – Σ.ΛΟ.Τ.**

Τα εμπορεύματα αυτά δεν βρίσκονται στην κατοχή της εταιρείας Α παρά μόνο έχει γίνει μια παραγγελία σε προμηθευτή της η οποία θα εκτελεστεί τον Ιανουάριο του 2021, τον Ιανουάριο του 2021 θα εκδοθεί και το τιμολόγιο από τον προμηθευτή ώστε να καταχωρηθεί η αγορά από την εταιρεία Α και να γίνει η αποστολή των εμπορευμάτων στον πελάτη της στις 30/01/2021.

Ο παρακάτω λογιστικός χειρισμός είναι σωστός;

31/12/2020

	X	Π
70.00.00.0024		1.000,00
54.00.70.0024		240,00
30.00.00.0000	1.240,00	
70.00.00.0024	1.000,00	
56.00.00.0000		1.000,00

30/1/2021

56.00.00.0000	1.000,00	
70.00.00.0024		1.000,00

Το έσοδο σε ποια χρήση θα φορολογηθεί; Θα φορολογηθεί στη χρήση 2021; Εάν φορολογηθεί στην χρήση 2021 δεν υπάρχουν προσωρινές λογιστικές διαφορές;

**Απάντηση**

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του ν. 4308/2014, εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου, ως παραστατικού χονδρικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. Περαιτέρω, στην παράγραφο 2 του άρθρου 11, της Π.Ο.Λ.1003/31-12-2014 αναφέρεται ότι:

“Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση”.

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 513 του Αστικού Κώδικα: «Με τη σύμβαση της πώλησης ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος ή το δικαίωμα, που αποτελούν το αντικείμενο της πώλησης, και να παραδώσει το πράγμα και ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να πληρώσει το τίμημα που συμφωνήθηκε».

Για την χρονική καταχώριση του εσόδου στα λογιστικά βιβλία στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 του ν.4308/2014 αναφέρεται ότι:

«Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω:

α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.

β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.

γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα».

Περαιτέρω στην παράγραφο 25.3 της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του

ν.4308/2014 διευκρινιστικά αναφέρεται ότι:

25.3.1 «Τα έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, στο χρόνο κατά τον οποίο εκπληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3. Ιδιαίτερα, το έσοδο αναγνωρίζεται εφόσον μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και κατά τη στιγμή της πώλησης θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του σχετικού τιμήματος στην οντότητα».

25.3.2 «Ο όρος «σφόδρα πιθανό» (probable) υποδηλώνει πολύ υψηλή πιθανότητα, σχεδόν βεβαιότητα, είσπραξης κατά το χρόνο της πώλησης.

25.3.3 Όταν κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης δεν εκπληρούνται η προϋπόθεση της σφόδρα πιθανής μελλοντικής είσπραξης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει το έσοδο. Πάντως, για διαχειριστικούς ή άλλους λόγους, π.χ. φορολογικούς, η οντότητα μπορεί να υποχρεούται να διενεργεί σχετική καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία της, αλλά να μη λαμβάνει υπόψη το σχετικό ποσό για σκοπούς σύνταξης των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.»

Η έκδοση του παραστατικού αξίας για την πώληση (τιμολόγιο), κατά κανόνα, γίνεται κατά την παράδοση των αγαθών ή την έναρξη της αποστολής τους στον πελάτη. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση όπου γίνεται τιμολόγηση με την αποδοχή του πελάτη ενώ η παράδοση καθυστερεί κατά ρητή απαίτησή του. Ειδικότερα, σε αυτή την περίπτωση θα καταχωρίζεται έσοδο όταν μεταβιβαστεί η κυριότητα του πωλούμενου αγαθού στον πελάτη και εφόσον η πιθανότητα να γίνει η παράδοση είναι υψηλή και το αγαθό είναι διαθέσιμο και έτοιμο για παράδοση στον πελάτη κατά το χρόνο της καταχώρισης του εσόδου.

Οίκοθεν νοείται ότι εάν τα αγαθά δεν είναι διαθέσιμα κατά την ημερομηνία, στην οποία αναφέρεστε στο ερώτημά σας (31 Δεκεμβρίου 2020) δεν δύναται να καταχωριστεί έσοδο. Παράλληλα, δεν θα πρέπει να εκδοθεί τιμολόγιο, διότι θεωρείται ότι δεν έχει λάβει χώρα η οικονομική συναλλαγή, δηλαδή η πώληση των αγαθών.

Για την χρήση του 2020 η εταιρεία θα πρέπει να εξετάσει αν έχει δεσμευτεί στην προθεσμιακή αγορά υλικού από τον προμηθευτή ή/και την προθεσμιακή πώληση στον πελάτη για να καταχωρίσει την πράξη. Αν δεν υπάρχει τέτοια συμφωνία θεωρούμε ότι δεν πρέπει να διενεργήσει καμία λογιστική εγγραφή.

Για τις φορολογικές πτυχές του ερωτήματος αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

**Προσδιορισμός της έννοιας του κύκλου εργασιών, ως κριτηρίου μεγέθους κατηγορίας οντότητας, όταν υπάρχουν έσοδα επόμενης χρήσης**

*Αριθμ. πρωτ. 108/26.1.2021*

#### **Ερώτηση**

Επιχείρηση (άρθρου 1 παρ. 2γ, ν. 4308/2014: ΟΕ, ΕΕ, ατομικές, κ.λπ.) με απλογραφικά βιβλία, πραγματοποίησε το 2020 ακαθάριστα έσοδα ύψους € 1.650.000,00, εκ των οποίων τα € 200.000,00 αφορούν έσοδα επόμενων χρήσεων (2021).

Για τον προσδιορισμό του κριτηρίου «Καθαρός κύκλος εργασιών» θα λάβουμε υπόψη, το 2020, το ποσό των € 1.650.000,00 ή το ποσό των € 1.450.000,00.

#### **Απάντηση**

Βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ): «Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας».

Στην παράγραφο 17.1.1 (β' εδάφιο) της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, αναφέρεται: «Ιδιαίτερα τονίζεται ότι η αρχή του δεδουλευμένου εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού».

Εξάλλου, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014: «Για την εφαρμογή των

ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'».

Στο Παράρτημα Α' (Ορισμοί) του ν. 4308/2014, αναφέρεται:

«Δουλευμένο ή Πραγματοποίηση, παραδοχή (accrual assumption): Λογιστική αρχή σύμφωνα με την οποία οι επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά».

Από τα ανωτέρω, προκύπτει με σαφήνεια, ότι η χρηματική αξία των € 200.000 του ερωτήματος (έσοδα), ανεξαρτήτως του χρόνου του ταμειακού διακανονισμού της και εφόσον, σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά, χαρακτηρίζεται έσοδο της επόμενης λογιστικής χρήσης 2021, δεν προσμετράται στο κύκλο εργασιών της περιόδου 2020 και δεν αθροίζεται στα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Ωστόσο, ιδιαίτερα τονίζεται, ότι συνιστά αποκλειστική ευθύνη της διοίκησης της οικονομικής οντότητας να ενεργήσει βάσει πραγματικών γεγονότων και να είναι σε θέση, σε κάθε περίπτωση ελεγκτικής διαδικασίας, να θεμελιώσει με τεκμήρια την λογιστική καταχώριση του κονδυλίου αυτού στα έσοδα της επόμενης χρήσης.

### **Χρήση λογαριασμών Λογιστικής 63.98.08 και 63.98.09**

*Αριθ. πρωτ. 171/5.2.2021*

#### **Ερώτηση**

Θα θέλαμε να μας ενημερώσετε για τις περιπτώσεις λογιστικών εγγραφών, για τις οποίες χρησιμοποιείται πλέον ο λογαριασμός λογιστικής "63.98.09.0000 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος". Λαμβάνονται υπόψη στη φορολογική αναμόρφωση που πραγματοποιείται στο τέλος της χρήσης;

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 1 του ν. 4308/2014, καθώς και την ερμηνεία που δόθηκε με την Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του νόμου αυτού (παρ. 18.1.2): «Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση».

Ακολουθως, στο άρθρο 20, παράγραφος 2 του ίδιου ως άνω νόμου, αναφέρεται: «Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους». Για το θέμα αυτό, στην Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014 (παρ. 20.2.2), αναφέρεται: «Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων».

Οι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ.: 63.98.08 «Μη συμψηφιζόμενος ΦΠΑ, εκπιπτόμενος στην Φορολογία εισοδήματος» και 63.98.09 «Μη συμψηφιζόμενος ΦΠΑ, που δεν εκπίπτει στην Φορολογία εισοδήματος», σχηματίστηκαν με την Γνωμ. 243/2162/1995 του Ε.ΣΥ.Λ., με την προοπτική να χρεώνονται με τα ποσά του ΦΠΑ, που αφορούν πράξεις, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, από τον φόρο των εκρών. Ο ΦΠΑ, δηλαδή των πράξεων αυτών, δεν περιλαμβάνεται στον αφαιρετέο όρο της διαφοράς: «ΦΠΑ εκρών – ΦΠΑ εισρών».

Κατά την γνώμη μας, οι ανωτέρω λογαριασμοί, δεν θεωρείται σκόπιμο να χρησιμοποιούνται, αφού ο ΦΠΑ εισρών, ο οποίος, βάσει ειδικότερων διατάξεων του ν. 2859/2000 («περί ΦΠΑ»), δεν συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ εκρών, πρέπει να αντιμετωπίζεται ως «ειδικό έξοδο κτήσης»



του περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται, ανεξαρτήτως αν πρόκειται για πάγιο ή απόθεμα. Συνεπώς, το ποσό αυτό του μη συμψηφιζόμενου ΦΠΑ, πρέπει να αθροίζεται στην αξία κτήσης του αποκτώμενου περιουσιακού στοιχείου και να συνδιαμορφώνει το τελικό κόστος. Στην περίπτωση που ο μη εκπιπτόμενος ΦΠΑ αφορά έξοδο, μπορεί να καταχωρίζεται διακεκριμένα στον λογαριασμό 63.98 ή να προσαυξάνει το ποσό του συγκεκριμένου εξόδου.

Για τις φορολογικές πτυχές του ερωτήματός σας, αρμόδια να απαντήσει είναι η Διεύθυνση Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών.

### **Αντιστοιχία του Λογαριασμού 32 στα Ε.Λ.Π.**

*Αριθ. πρωτ. 262/23.3.2021*

#### **Ερώτηση**

Σας στέλνουμε αυτό το email από λογιστικό γραφείο καθώς έχουμε μια εταιρεία που χρησιμοποιούσε το παλιό λογιστικό σχέδιο και συγκεκριμένα έκανε χρήση του λογαριασμού 32 «Παραγγελίες στο εξωτερικό». Η εταιρεία πλέον μας αναγκάζει να χρησιμοποιήσουμε το νέο λογιστικό σχέδιο. Έπειτα από έλεγχο που κάναμε δεν βρήκαμε κάποια αντιστοίχιση του λογαριασμού 32 στα Ε.Λ.Π. Τι κάνουμε σε αυτή την περίπτωση;

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β'. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παραγράφου 10 του άρθρου 5 (1)».

Εν συνεχεία, στην επόμενη παράγραφο 9 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, αναφέρεται: «Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014».

Περαιτέρω, στην Λογιστική Οδηγία για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, αναφορικά με τις παραπάνω διατάξεις, διευκρινίζονται τα εξής: «Η διάταξη του νόμου ορίζει ότι το σχέδιο των λογαριασμών του παραρτήματος Γ είναι υποχρεωτικό σε ό,τι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κλπ), καθώς και το περιεχόμενό τους, όπως αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Συνεπώς, και σύμφωνα με τις επικρατούσες διεθνείς πρακτικές, δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών (παρ. 3.8.1). Οι οντότητες, με επιλογή τους, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, κατά περίπτωση. Οίκοθεν νοείται ότι οι οντότητες οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών (παρ.3.9.1)».

Επειδή ο λογαριασμός 32, στο σχέδιο λογαριασμών των Ε.Λ.Π., είναι κατελημμένος, μπορείτε να χρησιμοποιήσετε οποιονδήποτε κενό λογαριασμό του σχεδίου αυτού, όπως, για παράδειγμα, τον 19 «Παραγγελίες πάγιων στοιχείων» και τον 29 «Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων».

Η επιλογή της χρήσης των εν λόγω λογαριασμών είναι σύνομη με τις προαναφερθείσες

διατάξεις, δεδομένου ότι δεν διαπιστώνεται παρέκκλιση από το γράμμα του νόμου, αναφορικά με την υποχρεωτική τήρηση σχεδίου λογαριασμών, αφενός, το οποίο αφορά την ονοματολογία τους, τον βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης αυτών σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους κ.λπ. υπολογαριασμούς, καθώς και το περιεχόμενό τους, αφετέρου. Η δε χρησιμοποίηση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών των Ε.Λ.Π. (Παράρτημα Γ'), κατά ρητή διατύπωση στην Λογιστική Οδηγία, δεν είναι υποχρεωτική.

**Λογιστικός χειρισμός κονδυλίου διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, βάσει των Ε.Λ.Π.**

*Αριθ. πρωτ. 432/30.3.2021*

### **Ερώτηση**

Πρόκειται για ποσό καταλογισμού φορολογικών διαφορών, βάσει ελέγχου των χρήσεων 1993-2000, ο οποίος έλεγχος έλαβε χώρα το έτος 2002.

Επίσης για επιπλέον φορολογικές επιβαρύνσεις που καταλογίστηκαν στη Εταιρεία μας, μετά από αποδοχή εκκαθαριστικών σημειωμάτων περαιώσης, για τα έτη 2001-2009, τα οποία καταλογίστηκαν πριν το έτος 2014, έτος εφαρμογής των Ε.Λ.Π.

Τα κονδύλια αυτά καταχωρίστηκαν, βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ., στους υπολογαριασμούς του 42.04 (διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων), μειώνοντας τα ίδια κεφάλαια.

Βάσει των Ε.Λ.Π., οι καταλογισμοί κατόπιν φορολογικού ελέγχου, καταχωρούνται σαν δαπάνες της χρήσης στην οποία καταλογίστηκαν.

Επειδή τα αναφερόμενα ποσά, αφορούν σε έτη πριν την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., και ο καταλογισμός και η αποδοχή τους έγινε πριν την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. επίσης, σε ποιο λογαριασμό των Ε.Λ.Π. θα καταχωρούνται;

### **Απάντηση**

Στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014, αναφέρεται:

«Φόρος εισοδήματος (έξοδο ή έσοδο): Το άθροισμα τρέχοντος φόρου (έξοδο ή έσοδο) και, κατά περίπτωση, αναβαλλόμενου φόρου (έξοδο ή έσοδο) της κατάστασης αποτελεσμάτων. Περιλαμβάνει τον τρέχοντα φόρο (έξοδο ή έσοδο) που αναλογεί στην περίοδο, τις διαφορές φορολογικού ελέγχου για φόρο εισοδήματος και προσαυξήσεις που προκύπτουν στην περίοδο από φορολογικό έλεγχο της τρέχουσας ή προηγούμενων περιόδων, και τον αναβαλλόμενο φόρο (έξοδο ή έσοδο).»

Στην Γνωμοδότηση ΣΛΟΤ ΑΠ 1406 ΕΞ 24.7.2018, μεταξύ άλλων, αναφέρονται και τα εξής:

«Η Λογιστική αντιμετωπίζει τις διαφορές των φόρων, που αφορούν προηγούμενες χρήσεις και εντοπίζονται από τον φορολογικό έλεγχο, καθώς και τις προσαυξήσεις τους ή τα τυχόν επιβαλλόμενα πρόστιμα, ως έξοδα προηγούμενων χρήσεων με απευθείας καταχώριση στους οικείους υπολογαριασμούς εξόδων. Με το ΕΓΛΣ, τα ποσά αυτών των φόρων καταχωρίζονταν σε αναλυτικούς, του λογαριασμού 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων», πλην του φόρου εισοδήματος, ο οποίος δεν θεωρούταν έξοδο, αλλά κονδύλι που έπρεπε να βαρύνει την διανομή των κερδών, οπότε οι διαφορές φορολογικού ελέγχου (φόρου εισοδήματος), καταχωρίζονταν σε χρέωση του προαιρετικού 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», ή αμέσως στον 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον» (ή 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών εις νέον», αναλόγως. Στο πλαίσιο των ΕΛΠ (Ν 4308/2014, άρθρο 25), ο φόρος εισοδήματος, είναι στοιχείο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, συνεπώς και οι προκύπτουσες διαφορές φορολογικού ελέγχου, κατά μείζονα λόγο δε και κάθε διαφορά άλλης φορολογίας (ΦΠΑ κ.λπ.) που αφορά προηγούμενη χρήση και εντοπίζεται από τον φορολογικό έλεγχο, θα καταχωρίζεται ομοίως, ως έξοδο. Η καταχώριση των σχετικών κονδυλίων, σε ότι αφορά τις διαφορές φορολογικού ελέγχου που προκύπτουν για τον φόρο εισοδήματος, θα γίνεται στον λογαριασμό: «Φόρος εισοδήματος», ενώ οι διαφορές φορολογικού ελέγχου λοιπών φορολογιών, θα γίνεται στη γραμμή «Ασυνήθη έξοδα,

ζημιές και πρόστιμα».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η οικονομική οντότητα θα εμφανίζει όλους τους φόρους, ήτοι τον φόρο εισοδήματος, τις διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (πχ τέλος επιτηδεύματος), ως στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (άρθρο 25, ν. 4308/2014), στον χρόνο που προκύπτουν, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Περαιτέρω, η διάθεση των κερδών, στην οποία συμπεριλαμβάνεται τόσο η διανομή, όσο και η αποθεματοποίηση αυτών, λαμβάνει χώρα κατά τον χρόνο έγκρισής της από την Γ.Σ. των μετόχων ή των εταίρων. Επομένως, αν έχουν καταβληθεί ή λογιστικοποιηθεί ποσά που αφορούν φόρους και προσαυξήσεις από φορολογικούς ελέγχους, αυτά έχουν επηρεάσει το υπόλοιπο του λογαριασμού των αποτελεσμάτων σε νέο (λογ. 49, ΕΛΠ), ο οποίος θα εμφανιστεί στον αρμοδίου οργάνου της οντότητας, για την πραγματοποίηση της διάθεσης.

Επισημαίνεται ότι, στον λογαριασμό 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» (ΕΓΛΣ, Π.Δ. 1123/1980) καταχωρίζονταν μόνο οι διαφορές φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων που προέκυπταν από τον φορολογικό έλεγχο. Τυχόν άλλες διαφορές από λοιπές φορολογίες καταχωρίζονταν απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου 82.00 «Εξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Η χρήση του λογαριασμού 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» (ΕΓΛΣ, Π.Δ. 1123/1980), ήταν προαιρετική, δεδομένου ότι δεν ήταν υπογραμμισμένος στο Σχέδιο Λογαριασμών.

Εάν δεν είχε επιλεγεί από την επιχείρηση η τήρησή του, οι καταλογισθείσες διαφορές του φορολογικού ελέγχου, καταχωρίζονταν, κατά περίπτωση, στους λογαριασμούς 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον», ή 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών εις νέον».

Εάν είχε επιλεγεί από την επιχείρηση η τήρησή του, το υπόλοιπο του 42.04, στο τέλος της χρήσης, θα έπρεπε να είχε μεταφερθεί στον δευτεροβάθμιο 88.06 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» και μέσω του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων να είχε μεταφερθεί, κατά περίπτωση, στους λογαριασμούς 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον», ή 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών εις νέον».

Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση, τα κονδύλια του 42.04 έπρεπε να έχουν καλυφθεί με κέρδη της χρήσεως, στην οποία προέκυψαν οι διαφορές ή με κέρδη επόμενων χρήσεων. Εφόσον δεν έγιναν οι ενδεδειγμένοι λογιστικοί χειρισμοί, τα ποσά του 42.04 θα μεταφερθούν στη χρέωση του λογαριασμού 42.00 για να καλυφθούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως και εφόσον η κλειόμενη χρήση καταλείπει ζημιές, θα μεταφερθούν στη χρέωση του λογαριασμού 42.01 για να καλυφθούν με κέρδη της επόμενης ή των επόμενων χρήσεων.

**Ποια χρονική στιγμή θα απεικονισθεί η αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου στα λογιστικά βιβλία ΑΕ**

*Αριθ. πρωτ. 554/6.4.2021*

**Ερώτηση**

Παράδειγμα:

Ημερομηνία γενικής συνέλευσης μετόχων Α.Ε. (τροποποίηση καταστατικού, αύξηση ή μείωση μετοχικού κεφαλαίου): 1/12/2020.

Αίτηση στο ΓΕΜΗ το ίδιο έτος: 31/12/2020.

Έγκριση και δημοσίευση στο ΓΕΜΗ το επόμενο έτος: 1/1/2021.

Η μεταβολή του μετοχικού κεφαλαίου θα απεικονισθεί στις οικονομικές καταστάσεις χρήσης 2020, χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η γενική συνέλευση ή στις οικονομικές καταστάσεις χρήσης 2020, χρήση στην οποία υποβλήθηκε η αίτηση ή στις οικονομικές καταστάσεις χρήσης

2021, χρήση στην οποία δημοσιεύθηκε η έγκριση;

Νομικός διατύπωσε την άποψη ότι, για το παράδειγμά μας, η μεταβολή του μετοχικού κεφαλαίου θα απεικονισθεί στις οικονομικές καταστάσεις χρήσης 2020, διότι:

1. η αίτηση στο ΓΕΜΗ υποβλήθηκε το έτος 2020.

2. η τροποποίηση του καταστατικού εγκρίθηκε και δημοσιεύθηκε το έτος 2021, πριν την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων χρήσης 2020.

Ποια είναι η άποψη σας;

Ποια είναι η σχετική νομοθεσία;

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με τις παραγράφους 1 (περ. α και β) & 2 (περ. α, β, και γ) του άρθρου 85, το οποίο είναι το πρώτο άρθρο του ΜΕΡΟΥΣ ΙΣΤ΄(Γ.Ε.ΜΗ.), του ΠΡΩΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΛΑΙΣΙΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ Γ.Ε.ΜΗ.), του ν. 4635/2019 [Επενδύω στην Ελλάδα και άλλες διατάξεις]:

«Ορισμοί:

1. Το Γενικό Εμπορικό Μητρώο (εφεξής Γ.Ε.ΜΗ.) είναι:

α) το Εθνικό Μητρώο εμπορικής δημοσιότητας, στο οποίο πραγματοποιείται η δημοσιότητα πράξεων, στοιχείων ή και δηλώσεων των υπόχρεων προσώπων, και

β) το ελληνικό ηλεκτρονικό εθνικό δελτίο δημοσιότητας κατά την έννοια των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 16 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/1132.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου νοούνται ως:

α. «Εμπορική δημοσιότητα»: Η εγγραφή ή καταχώριση και δημοσίευση στο Γ.Ε.ΜΗ., πράξεων ή στοιχείων που απαιτούν δημοσιότητα.

β. «Συστατική δημοσιότητα»: η καταχώριση και ταυτόχρονη δημοσίευση πράξεων, στοιχείων ή δηλώσεων στο Γ.Ε.ΜΗ., τα έννομα αποτελέσματα των οποίων σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις εκκινούν από την ημερομηνία καταχώρισης και ταυτόχρονης δημοσίευσης στο Γ.Ε.ΜΗ.

γ. «Δηλωτική δημοσιότητα»: η καταχώριση και ταυτόχρονη δημοσίευση πράξεων, στοιχείων ή δηλώσεων στο Γ.Ε.ΜΗ., τα έννομα αποτελέσματα των οποίων, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, εκκινούν από την ημερομηνία τέλεσής τους.»

Ακολούθως, σύμφωνα με την παράγραφο 1 (περ. β) του άρθρου 12 [Πράξεις και στοιχεία που υποβάλλονται σε δημοσιότητα στο Γ.Ε.ΜΗ.], του ν. 4548/2018:

«1. Σε δημοσιότητα υποβάλλονται οι εξής πράξεις και στοιχεία:

α).....β) Οι αποφάσεις για τροποποίηση του καταστατικού με την εγκριτική απόφαση της Διοίκησης, όπου τυχόν απαιτείται, καθώς και ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού μαζί με τις γενόμενες τροποποιήσεις.», ενώ βάσει της επόμενης παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου: «2. Για τα αποτελέσματα της εγγραφής της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ. και των καταχωρίσεων σε αυτό ισχύουν τα άρθρα 15 και 16 του ν. 3419/2005.»

Η τροποποίηση καταστατικού, το οποίο είναι συστατικό στοιχείο του νομικού προσώπου, συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της «συστατικής δημοσιότητας», υπό την έννοια ότι απαιτείται να προηγηθεί έλεγχος πληρότητας της διαδικασίας.

Συνεπώς, τα έννομα αποτελέσματα της τροποποίησης καταστατικού, εκκινούν από την ημερομηνία καταχώρισης και ταυτόχρονης δημοσίευσης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης του αρμόδιου εταιρικού οργάνου για την αύξηση ή τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν.4308/2014, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι στα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνεται μόνο «το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας». Περαιτέρω, στην παράγραφο 26.1.1 της Λογιστικής Οδηγίας της Ε.Α.Τ.Ε. για την εφαρμογή του ν.4308/2014, αναφέρεται ότι «Ως στοιχείο του κεφαλαίου μιας οντότητας αναγνωρίζεται μόνο το, σε οποιαδήποτε μορφή, ήδη εισφερθέν μέρος του κεφαλαίου. Δηλαδή, δεν αναγνωρίζεται το εγκεκριμένο να καταβληθεί αλλά μη εισέτι καταβληθέν, κατά την ημερομηνία

του ισολογισμού, μέρος του κεφαλαίου.».

Στην περίπτωση του ερωτήματος, εάν έχει γίνει η καταβολή από τους ιδιοκτήτες και έχει τηρηθεί η σχετική νομοθεσία από την εταιρεία, δεδομένου ότι οι αιτήσεις που αφορούν την πιστοποίηση του ποσού της αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου και υποβάλλονται στο Γ.Ε.ΜΗ, καταχωρίζονται από τις αρμόδιες Υ.Γ.Ε.ΜΗ, μετά από τυπικό έλεγχο (έλεγχο πληρότητας), κατά τη γνώμη μας, είναι δυνατή η παρουσίαση των εισφερθέντων ποσών ως καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας. Σχετικά με την εκκρεμότητα, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, της δημοσιότητας της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου από το ΓΕΜΗ, η εταιρεία θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, το άρθρο 29 του ν. 4308/2014 καθορίζει τις υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις επί του θέματος.

Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει μόνο μετά τη δημοσίευση στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης του αρμόδιου εταιρικού οργάνου.

Το αποδεσμευμένο με τη μείωση ποσό δεν επιτρέπεται να καταβληθεί στους μετόχους πριν παρέλθει η προθεσμία και τελεσφορήσουν οι διαδικασίες που προβλέπονται στο άρθρο 30 του ν. 4548/2018, για την προστασία των δανειστών.

### **Κατασκευαστική εταιρεία αγοράζει ακίνητο προς κατεδάφιση και κατασκευάζει νέα διαμερίσματα προς πώληση**

*Αριθ. πρωτ. 902/11.5.2021*

#### **Ερώτηση**

Έχουμε μια κατασκευαστική εταιρεία, η οποία αγόρασε ένα ακίνητο με 4 διαμερίσματα, το κατεδάφισε και έβγαλε νέα άδεια για 4 νεόδμητα διαμερίσματα.

ΕΡΩΤΗΣΗ 1

Η αγορά του κτιρίου, θα μπει σε λογαριασμό 11\*\* (κτίρια – γενικές εγκαταστάσεις);

Ή σε 2;

ΕΡΩΤΗΣΗ 2

Για το διάστημα που είχε στην κατοχή της το παραπάνω ακίνητο και πριν την κατεδάφιση, δικαιούται να κάνει αποσβέσεις;

ΕΡΩΤΗΣΗ 3

Όταν, στην συνέχεια χτίζει τα 4 νεόδμητα αυτά διαμερίσματα, τα υλικά της οικοδομής που αγοράζει περνάνε από τον λογαριασμό 15 αγορές υπό εκτέλεση; Και εφόσον ολοκληρωθεί το κάθε διαμέρισμα μεταβαίνει σε άλλον λογαριασμό;

ΕΡΩΤΗΣΗ 4

Για την πώληση διαμερίσματος υπό κατασκευή (από τα μεττά), θα πιστώσουμε κατευθείαν λογαριασμό 71, 72;

Αμέσως με το συμβόλαιο πώλησης, ή όταν γίνει η παράδοση του ακινήτου;

Όπως γνωρίζετε, τις περισσότερες φορές η παράδοση του ακινήτου γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο από το συμβόλαιο, όταν ολοκληρωθεί το ακινήτου και αυτό αναγράφεται πάντα στο συμβόλαιο.

#### **Απάντηση**

Η αξία αγοράς του ακινήτου που αποκτήθηκε με σκοπό να κατεδαφιστεί και στην ίδια θέση να ανεγερθούν νέες κατοικίες προς πώληση, εξομοιώνεται με αξία πρώτων υλών βιομηχανικής επιχείρησης και καταχωρίζεται σε υπολογαριασμούς του 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας» (Ε.Γ.Α.Σ.) ή του 24 «Πρώτες ύλες και υλικά» (Ε.Λ.Π.). Δεν αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο και συνεπώς, δεν διενεργούνται αποσβέσεις. Ομοίως, όλα τα υλικά που αγοράζονται μεταγενέστερα, για την ολοκλήρωση της κατασκευής, καταχωρίζονται στους παραπάνω υπολογαριασμούς του 24. Η αξία του οικοπέδου και οι αναλώσεις των υλικών



αποτελούν το πρώτο στοιχείο κόστους (άμεσα υλικά).

Δαπάνες μισθοδοσίας (ημερομίσθια και ασφαλιστικές εισφορές) εργατοτεχνιτών, βάσει μισθοδοτικών καταστάσεων, καταχωρίζονται σε οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6 και συνιστούν το δεύτερο στοιχείο του κόστους (άμεση εργασία).

Λοιπές δαπάνες, βάσει τιμολογίων ή άλλων νόμιμων παραστατικών, έναντι παροχής υπηρεσιών από τεχνίτες/επαγγελματίες ή αποσβέσεις που ενδεχομένως διενεργούνται επί του εξοπλισμού της κατασκευαστικής οντότητας, καθώς και λοιπά συναφή έξοδα με την ανέγερση, καταχωρίζονται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6 και αποτελούν το τρίτο στοιχείο του κόστους (Γενικά Βιομηχανικά/Κατασκευαστικά Έξοδα).

Οι ανεγειρόμενες κατοικίες από την κατασκευαστική οντότητα, που προορίζονται για πώληση, εξομοιώνονται με τα παραγόμενα προϊόντα από βιομηχανική επιχείρηση. Υπό αυτήν την έννοια, κατάλληλος λογαριασμός (με τους οικείους υπολογαριασμούς) για την παρακολούθηση των διαμερισμάτων/κατοικιών, σύμφωνα με τα ανωτέρω, είναι ο 21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» (Ε.Γ.Α.Σ.) ή ο 21 «Προϊόντα» (Ε.Λ.Π.). Τα στοιχεία του κόστους συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη», όπου προσδιορίζεται το τελικό κόστος των διαμερισμάτων (ως προϊόντων), με την εν συνεχεία μεταφορά του στον λογαριασμό 21.

Σχετικά με τον χρόνο καταχώρισης του εσόδου στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 του ν.4308/2014 προβλέπεται ότι:

«Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω:

α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.

β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.

γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα».

Στην περίπτωση της κατάρτισης συμβολαίου πώλησης επί ακινήτου που θα κατασκευαστεί μελλοντικά ή επί ακινήτου του οποίου η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί με καταβολή προκαταβολής ή με ολοσχερή εξόφληση του τιμήματος αγοράς κατά τη σύναψη του συμβολαίου δεν θα πρέπει να καταχωριστεί έσοδο αλλά υποχρέωση (προκαταβολή). Έως την ολοκλήρωση και την παράδοση του ακινήτου το τίμημα που έχει εισπραχθεί από τον κατασκευαστή είναι επιστρεπτέο εάν αυτός αποτύχει να ολοκληρώσει το κατασκευαζόμενο ακίνητο σύμφωνα με τις δεσμεύσεις που απορρέουν από το συμβόλαιο πώλησης. Παράλληλα, έως την παράδοση του ακινήτου δεν έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή ουσιαστικοί κίνδυνοι που συνδέονται με την κυριότητα του ακινήτου.

Συνεπώς, στην περίπτωση του ερωτήματος, η καταχώριση του εσόδου θα πρέπει να πραγματοποιηθεί με την παράδοση των διαμερισμάτων όταν αυτά γίνουν αποδεκτά από τους αγοραστές και μεταβιβαστούν σε αυτούς οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητα των διαμερισμάτων. Οι πωλήσεις των διαμερισμάτων καταχωρίζονται στον 71 «Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών» (Ε.Γ.Α.Σ.) ή στον 70.03 «Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών» (Ε.Λ.Π.).

Τα ανωτέρω ισχύουν για την περίπτωση όπου στο πλαίσιο της λογιστικής πολιτικής του κατασκευαστή έχει επιλεγεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης για τις συμβάσεις πώλησης διαμερισμάτων. Σημειώνεται ότι τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης μπορεί να εφαρμόζεται, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Για τις φορολογικές πτυχές του θέματος αρμόδιες να απαντήσουν είναι οι διευθύνσεις Άμεσης και έμμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε.



**Λογιστική μεταχείριση ωφέλειας διαγραφής χρέους κατά τη διάσπαση εταιρείας**

Αριθ. πρωτ. 976/11.6.2021

**Ερώτηση**

Σας παραθέτουμε τα παρακάτω ερωτήματα, επί των οποίων θα θέλαμε την γνώμη σας προς επιβεβαίωση της κατανόησής μας:

Δεδομένα:

Εταιρεία που τηρεί τα βιβλία της βάσει των Δ.Π.Χ.Α., πρόκειται να διασπαστεί υπαγόμενη στις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4172/2013. Κατά την κλειόμενη χρήση (προ της διάσπασης) προέκυψε για την εταιρεία ωφέλεια από διαγραφή χρέους (άρθρου 62,παρ.1, ν. 4389/2016).

Το ποσό του δανείου που διαγράφηκε θα τηρηθεί σε αποθεματικό στην φορολογική βάση (δεδομένου πως σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης θα πρέπει να υπαχθεί σε φορολόγηση σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2021/2019), ενώ στην λογιστική βάση η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του δανείου προ της διαγραφής και της λογιστικής αξίας του νέου δανείου (υπολογιζόμενη σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9), θα καταχωριστεί στα αποτελέσματα της εταιρείας, κατ' εφαρμογή της γνωμοδότησης ΣΛΟΤ 2502/2019.

Κατά την διάσπαση, το αποθεματικό θα αποτελέσει στοιχείο της εισφερόμενης καθαρής θέσης (φορολογική βάση) προς την μία εκ των δύο ληπτριών εταιρειών, η οποία θα συσταθεί κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της διάσπασης και θα έχει μετοχικό κεφάλαιο ίσο με την διαφορά των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που θα εισφερθούν σε αυτήν.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 26 του ν.4308/2014 “τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν: α)...β) τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.

Ερωτήματα:

1) Πως εφαρμόζεται η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 26 του ν.4308/2014 στην παραπάνω περίπτωση; Στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης, το αποθεματικό θα τηρείται ξεχωριστά ως κονδύλι μόνο στην φορολογική βάση της εταιρείας ή θα πρέπει κάποιο ποσό να τηρείται ξεχωριστά και στην λογιστική βάση σε κάποιον ειδικό υπολογαριασμό των κερδών εις νέον (καθώς πρόκειται για κέρδη τα οποία έχουν προσωρινά απαλλαχθεί από την φορολόγηση);

2) Σε περίπτωση που πρέπει να τηρείται ξεχωριστά κάποιο ποσό και στην λογιστική βάση, ποιος είναι ο ορθός λογιστικός χειρισμός του εν λόγω ποσού κατά την διάσπαση δεδομένου πως το αποθεματικό της φορολογικής βάσης θα μεταφερθεί αυτούσιο;

Μπορεί να συμψηφιστεί με τις λογιστικές ζημιές και να αποτελέσει μέρος του μετοχικού κεφαλαίου της νεοσυσταθείσας εταιρείας (ως μέρος της καθαρής θέσης των εισφερομένων, προς αυτήν, στοιχείων ενεργητικού και παθητικού) ή πρέπει να εξακολουθεί να εμφανίζεται ξεχωριστά και στα βιβλία της λήπτριας εταιρείας στην λογιστική βάση;

3) Μπορεί να εισφερθεί ένα μέρος των λογιστικών ζημιών της διασπώμενης στην νεοσυσταθείσα εταιρεία ως χρεωστικό υπόλοιπο χωρίς να συμψηφιστεί με τα λοιπά μεταφερόμενα στοιχεία της εισφερόμενης καθαρής θέσης (με αποτέλεσμα η λήπτρια εταιρεία να εμφανίζει λογιστικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων στον ισολογισμό έναρξής της) ή υπάρχει κάποιος λογιστικός ή εταιρικός περιορισμός;

**Απάντηση**

Το Σ.ΛΟ.Τ έχει την αρμοδιότητα οι γνωμοδοτήσεις του να αναφέρονται σε θέματα εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. Οι γνωμοδοτήσεις δεν συνιστούν ερμηνεία των προτύπων αλλά έκφραση γνώμης επί της εφαρμογής τους.

Τα ΔΠΧΑ δεν πραγματεύονται θέματα μετασχηματισμών επιχειρήσεων, ούτε θέματα διαθέσεως κερδών και συνακόλουθα σχηματισμού αποθεματικών.

Θέματα μετασχηματισμών επιχειρήσεων πραγματεύεται ο ν. 4601/2019, ο οποίος δεν υπεισέρχεται σε επιμέρους λογιστικούς χειρισμούς.

Θέματα φορολογικών απαλλαγών επί μετασχηματισμών επιχειρήσεων πραγματεύεται το άρθρο 54 του ν. 4172/2013. Άλλοι νόμοι θεσπίζουν φορολογικά κίνητρα για να διευκολύνουν τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων, όπως το ν.δ. 1297/1972 και ο ν. 2166/1993.

Θέματα διαθέσεως κερδών πραγματεύονται οι εταιρικοί νόμοι και ειδικότερα για την ανώνυμη εταιρεία, τα άρθρα 158 έως 163 του ν. 4548/2018.

Στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 160 «Καθαρά κέρδη – Διανομή κερδών» του ν. 4548/2018 αναφέρεται:

«1. Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και είναι τα προκύπτοντα κατ' εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Τα καθαρά κέρδη, εφόσον και στο μέτρο που μπορούν να διατεθούν, σύμφωνα με το άρθρο 159, διατίθενται με απόφαση της γενικής συνέλευσης κατά την εξής σειρά:

α) Αφαιρούνται τα ποσά των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη.

β) Αφαιρείται η κατά τον παρόντα νόμο και το καταστατικό κράτηση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

γ) Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του ελάχιστου μερίσματος, όπως τούτο ορίζεται στο άρθρο 161.

δ) Το υπόλοιπο των καθαρών κερδών, όπως και τα τυχόν λοιπά κέρδη, που μπορεί να προκύψουν και να διατεθούν, σύμφωνα με το άρθρο 159, διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης.»

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι αντικείμενο διαθέσεως είναι τα καθαρά πραγματοποιημένα κέρδη.

Επί των ερωτημάτων

1) Σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2021/2019, προκειμένου το κέρδος από διαγραφή υποχρεώσεων, με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 62 του ν. 4389/2016, να μην υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος, απαιτείται ο σχηματισμός ισόποσου «ειδικού αποθεματικού».

Από λογιστική άποψη, το κέρδος από διαγραφή υποχρεώσεων είναι στοιχείο της κατάστασης αποτελεσμάτων. Το κέρδος αυτό, μαζί με τα λοιπά στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων θα διαμορφώσουν τα καθαρά αποτελέσματα της περιόδου.

Τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) της περιόδου μεταφέρονται από την κατάσταση αποτελεσμάτων στην καθαρή θέση (λογαριασμός 42 «Αποτελέσματα εις νέο»). Εφόσον το αποτέλεσμα είναι κέρδος, μέσω του πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης, καλύπτονται τυχόν ζημίες προηγούμενων περιόδων και το υπόλοιπο, προσαυξημένο με τυχόν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων περιόδων (κέρδη εις νέο και αποθεματικά που επιτρέπεται η διάθεσή τους), διατίθενται σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 160 του ν. 4548/2018.

Στο πλαίσιο της προαναφερόμενης διάθεσης, πρέπει να σχηματιστεί στη λογιστική βάση και το απαιτούμενο «ειδικό αποθεματικό». Δύναται να χρησιμοποιηθεί νεοδημιουργούμενος λογαριασμός κάτω από τον πρωτοβάθμιο 42, για παράδειγμα ο 42.90 «Ειδικό αποθεματικό του άρθρου 62 του ν. 4389/2016». Στην περίπτωση μη υπάρξεως ή ανεπάρκειας κερδών, ο σχηματισμός του αποθεματικού αυτού θα προσαυξήσει το υπόλοιπο του λογαριασμού 42.01 «Ζημίες χρήσεως εις νέο».

Το απαιτούμενο «ειδικό αποθεματικό» θα σχηματιστεί οπωσδήποτε και στη φορολογική βάση.

2) Στην παράγραφο 10 του άρθρου 54 του ν. 4172/2013 αναφέρεται:

«Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.»

Επομένως, το «ειδικό αποθεματικό» που σχηματίστηκε στη λογιστική βάση, μπορεί να μεταφερθεί στην επωφελούμενη εταιρεία ως «ειδικό αποθεματικό» και όχι ως κάποιο άλλο στοιχείο της καθαρής θέσης.

3) Στην παράγραφο 11 του άρθρου 54 του ν. 4172/2013 αναφέρεται:

«Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τις ζημιές της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα».

Επομένως, οι λογιστικές ζημιές της εισφέρουσας εταιρείας μπορεί να μεταφερθούν στις επωφελούμενες εταιρείες.

Άλλωστε, στην περίπτωση ολικής διάσπασης, η εισφέρουσα εταιρεία παύει να υφίσταται, οπότε πρέπει να μεταφέρει στις επωφελούμενες εταιρείες το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, το σύνολο των υποχρεώσεων και το σύνολο των στοιχείων καθαρής θέσεως, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι σωρευμένες ζημιές.

Δεδομένου ότι η εισφερόμενη καθαρή θέση είναι ίση με τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία μείον υποχρεώσεις), με το ποσό των αποθεματικών του δεύτερου (2) ερωτήματος θα εμφανιστεί μειωμένο το μετοχικό κεφάλαιο, ενώ με το ποσό των ζημιών του τρίτου (3) ερωτήματος θα εμφανιστεί αυξημένο το μετοχικό κεφάλαιο.

Για τις φορολογικές πτυχές του ερωτήματός σας, αρμόδιες να απαντήσουν είναι οι αντίστοιχες Διευθύνσεις της ΑΑΔΕ.

#### **Αποτίμηση ακινήτου σε εύλογη αξία**

*Αριθμ. πρωτ. 1023/11.6.2021*

#### **Ερώτηση**

Ως υπεύθυνος λογιστηρίου Ανώνυμης Εταιρείας, θα ήθελα να σας θέσω ένα ερώτημα, καθώς η εταιρεία Ορκωτών Λογιστών με την οποία συνεργαζόμαστε μας πρότεινε να απευθυνθούμε σε εσάς.

Πρόκειται για το εάν είναι εφικτό να αποτιμηθεί ένα ακίνητο (ή το σύνολο των ακινήτων) στην εύλογη αξία, καθώς η πραγματική διαφέρει κατά πολύ από την τρέχουσα εμπορική αξία αυτών. Σας αναφέρω τα χαρακτηριστικά της εν λόγω ανώνυμης εταιρείας:

Η εταιρεία δραστηριοποιείται στον τομέα αγοραπωλησίας ακινήτων. Το εν λόγω ακίνητο (πρόκειται για κτίριο διαμερισμάτων και επαγγελματικών χώρων) έχει αγοραστεί προ πολλών ετών από την εταιρεία και με δαπάνες της το διαμόρφωσε ώστε να αξιοποιηθεί προς πώληση. Το πρώτο ερώτημα που προκύπτει είναι εάν το ακίνητο αυτό θεωρείται επενδυτικό. Καθόσον η αξία στην οποία αγοράστηκε το κτίριο διαφέρει κατά πολύ (είναι μικρότερη) σε σχέση με την τρέχουσα, βάσει βεβαίωσης που υπάρχει από εκτιμητή, επιθυμούμε την τροποποίηση των αξιών του ενεργητικού και αποτίμησή τους στην αξία αυτή.

Το μέγεθος της εταιρείας είναι πολύ μικρή, επομένως δεν υπάρχει η υποχρέωση εφαρμογής των ΕΛΠ.

Υπάρχει η δυνατότητα αποτίμησης στην εύλογη αξία;

Εάν όντως υπάρχει αυτή η δυνατότητα, η αναπροσαρμογή θα πρέπει να γίνει αναδρομικά ή κατά το έτος στο οποίο έχει εκδοθεί η βεβαίωση αποτίμησης;

Παρακαλούμε για την όσο το δυνατόν αμεσότερη απάντησή σας.

#### **Απάντηση**

Στο Παράρτημα Α του ν.4308/2014 δίνονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

«Επενδυτικά ακίνητα (investment property): Ακίνητα (γη ή κτήριο ή τμήμα ενός κτηρίου, ή και τα δύο) που είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε για εκμίσθωση, είτε για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους, είτε και για τα δύο, αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση ή πώληση αυτών στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας.»

«Αποθέματα (inventories): Περιουσιακά στοιχεία:

- α) κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή
- β) στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή
- γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών».

Από τους ανωτέρω ορισμούς προκύπτει ότι εφόσον η εταιρεία έχει ως κύρια δραστηριότητα την πώληση ακινήτων τότε τα ακίνητα που κατέχει για πώληση στη συνήθη δραστηριότητά της θα πρέπει να καταχωριστούν ως αποθέματα και όχι ως επενδυτικά ακίνητα.

Ειδικά, για την μεταγενέστερη επιμέτρηση των αποθεμάτων στην παράγραφο 20.6.1 της Λογιστικής Οδηγίας της Ε.Λ.Τ.Ε. για την εφαρμογή του ν.4308/2014, αναφέρονται τα εξής: «Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο».

Επομένως, η εταιρεία του ερωτήματος, έχοντας ως κύρια δραστηριότητά της την πώληση ακινήτων, θα πρέπει να παρακολουθεί τα ακίνητα ως αποθέματα και να τα αποτιμά μεταγενέστερα στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Η δυνατότητα που δίδεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 24 του ν.4308/2014 για την αποτίμηση των αποθεμάτων στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους δεν έχει εφαρμογή στην υπό εξέταση περίπτωση, καθώς αφορά μόνο εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στο πλαίσιο κερδοσκοπικών συναλλαγών.

Τέλος, σημειώνεται ότι σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν.4308/2014, όλα τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου. Στην περίπτωση των οντοτήτων που επενδύουν σε ακίνητη περιουσία του ν.2778/1999, υπάρχει εκ του νόμου υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).

**Αλλαγή λογιστικής πολιτικής πολύ μικρής οντότητας, που καταρτίζει συνοπτικό ισολογισμό, για την επιμέτρηση στην εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της**

*Αριθμ. πρωτ. 1073/13.10.2021*

#### **Ερώτηση**

Επιχείρηση Ανώνυμη εταιρεία που ανήκει στις πολύ μικρές οντότητες (άρθρου 2, παρ. 2 ν. 4308/2014) και έχει επιλέξει να συντάσσει Συνοπτικό Ισολογισμό και Προσάρτημα σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 16, παρ.7 των Ε.Λ.Π, επιθυμεί στη χρήση 2020 να κάνει αλλαγή λογιστικής πολιτικής και να εφαρμόσει το άρθρο 24 του Νόμου για την επιμέτρηση στην εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της. Μπορεί να γίνει αυτό εφόσον πάρει απόφαση στην ίδια χρήση να συντάξει κανονικές οικονομικές καταστάσεις (της παρ.5 του Άρθρου 16) ώστε να μην ισχύει ο περιορισμός της παρ. 7β του Άρθρου 30 του Νόμου των ΕΛΠ;

#### **Απάντηση**

Η ανώνυμη εταιρεία του ερωτήματος ανήκει κατ' αρχάς, αναφορικά με την εφαρμογή των ρυθμίσεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), στις οικονομικές οντότητες της παραγράφου 2(α) του άρθρου 1 του νόμου αυτού και ειδικότερα κατατάσσεται στις «πολύ μικρές οντότητες». Περαιτέρω, η διοίκηση της εν λόγω εταιρείας, κάνοντας χρήση της πρόνοιας της παραγράφου 7 του άρθρου 16, επέλεξε να καταρτίζει συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6. Εξάλλου, σύμφωνα με τα παραπάνω, ως πολύ μικρή οντότητα, έχει την δυνατότητα να παρέχει μόνο τις πληροφορίες των παραγράφων 3, 16, 25 και 34 του άρθρου 29 [Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών Καταστάσεων], χωρίς να έχει την υποχρέωση να σημειώνει τις λοιπές πληροφορίες του άρθρου αυτού (βλέπε την

παρ. 8 του άρθρου 30).

Στην παράγραφο 28.1.1 της Λογιστικής Οδηγίας για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, αναφέρεται ότι σύμφωνα με τον σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α του νόμου, στις «λογιστικές πολιτικές» που εφαρμόζει μία οικονομική οντότητα ανήκει και η επιμέτρηση (αποτίμηση) στο ιστορικό κόστος ή στην εύλογη αξία.

Για τις πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2(α) και 2(β) του άρθρου 1, οι οποίες κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 του άρθρου 16 (όπως η ΑΕ του ερωτήματος), σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 30 [Απλοποιήσεις και απαλλαγές] του ν. 4308/2014 ισχύουν τα παρακάτω:

«(α).....»

(β) Δεν εφαρμόζουν το άρθρο 24 του παρόντος νόμου περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

(γ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.»

Στην παράγραφο 17.1.8 της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν.4308/2014 μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής: «Αλλαγή των λογιστικών πολιτικών είναι επιτρεπτή σε δύο μόνο περιπτώσεις. Πρώτον, όταν η αλλαγή επιβάλλεται από τροποποίηση του λογιστικού πλαισίου, εν προκειμένω του παρόντος νόμου. Δεύτερον, όταν η αλλαγή αποφασίζεται από την ίδια την οντότητα και με την προϋπόθεση ότι, κατά την τεκμηριωμένη κρίση της οντότητας, η νέα πολιτική παρέχει πιο αξιόπιστη και πιο σχετική πληροφόρηση για τις επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων στη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις χρηματοροές της οντότητας (υπηρετεί καλύτερα στο στόχο της εύλογης παρουσίας). Στην δεύτερη αυτή περίπτωση, η νέα πολιτική πρέπει να προβλέπεται από το πλαίσιο του παρόντος νόμου, διότι αν δεν προβλέπεται, η υιοθέτησή της συνιστά λάθος και όχι αλλαγή λογιστικής πολιτικής».

Συνεπώς, η αλλαγή λογιστικής πολιτικής, με την οποία θα υιοθετηθεί η χρήση εύλογων αξιών έναντι του ιστορικού κόστους που χρησιμοποιούσε η οντότητα για την αποτίμηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, δεδομένου ότι η ερωτώσα οντότητα δεν θα κάνει χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 του άρθρου 16, είναι επιτρεπτή. Το γεγονός ότι στις προηγούμενες χρήσεις η ερωτώσα οντότητα έκανε χρήση της πρόνοιας της παραγράφου 7 του άρθρου 16, καταρτίζοντας συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν φαίνεται να δημιουργεί κάποιο περιορισμό.

Λαμβάνοντας υπόψη την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του ν.4308/2014 που ορίζει ότι οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο του νόμου δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο, σημειώνουμε ότι στην παράγραφο 17 του ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη» αναφέρεται ότι: «Η αρχική εφαρμογή μιας πολιτικής αναπροσαρμογής της αξίας περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια ή ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι μία μεταβολή λογιστικής πολιτικής, αλλά αυτό αντιμετωπίζεται ως μία αναπροσαρμογή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ΔΛΠ 38 μάλλον παρά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο». Επομένως, με βάση τα παραπάνω, ειδικά και μόνο στην περίπτωση αλλαγής λογιστικής αποτίμησης ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων από το κόστος κτήσης σε αναπροσαρμοσμένες αξίες δεν απαιτείται αναδιατύπωση των συγκριτικών μεγεθών.

Ωστόσο, θα πρέπει επί πλέον, να παρατεθεί συνοπτική αναφορά στο Προσάρτημα, βάσει της παραγράφου 5 του άρθρου 29 των Ε.Λ.Π., ώστε να εξηγηθούν οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή της λογιστικής πολιτικής, αλλά και να σημειωθούν οι τυχόν επιπτώσεις που αυτή επιφέρει στα λοιπά κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.



**Χαρακτηρισμός εργασιών φωτογράφου**

Αριθ. πρωτ. 1163/11.5.2021

**Ερώτηση**

1) Η επιχείρηση φωτογραφίζει και βιντεοσκοπεί εκδηλώσεις (γάμους και βαπτίσεις) καθώς φωτογραφίζει και βιντεοσκοπεί άτομα και αντικείμενα, των οποίων μετά από επεξεργασία οι φωτογραφίες δίνονται σε έντυπη μορφή (σε άλμπουμ ή άπλες φωτογραφίες), είτε σε cd ή DVD και το βίντεο δίνεται σε dvd, αυτή η εργασία από την επιχείρηση θεωρείται εμπορία αγαθού αφού παράγει νέο αγαθό η παροχή υπηρεσιών;

2) Και όταν η ίδια επιχείρηση δίνει τις φωτογραφίες και το βίντεο σε πελάτες του σε ηλεκτρονική μορφή (e-mail, η σε στικάκι) αυτή εργασία είναι εμπορία η παροχή υπηρεσιών;

3) Και όταν τις παραπάνω εργασίες η επιχείρηση κρατά αρχείο για να το εκμεταλλευτεί αργότερα (σε κάποια έκθεση) τότε αυτή η εργασία θεωρείται παροχή υπηρεσιών η εμπορία αγαθού;

Παρακαλώ αναμένω την άμεση απάντησή σας στα παραπάνω ερωτήματα.

**Απάντηση**

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 8 [«Τιμολόγιο πώλησης»], του ν. 4308/2014 αναφέρεται: «Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.» Εξάλλου, στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου σημειώνεται ότι ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

Στην περίπτωση (στ) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 [«Περιεχόμενο του τιμολογίου»] του ως άνω νόμου, αναφέρεται ότι το τιμολόγιο, μεταξύ άλλων, φέρει υποχρεωτικά και την ακόλουθη ένδειξη: «Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.»

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 12 [Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών] του ίδιου νόμου αναφέρεται: «Κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Από την παραπάνω σειρά διατάξεων προκύπτει ότι ο ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) διατυπώνει τον γενικό όρο «τιμολόγιο» και δεν εξειδικεύει την διάκριση των εννοιών «πώληση αγαθών» και «παροχή υπηρεσιών», αναφορικά με την υποχρέωση έκδοσής του. Αυτό δε, ισχύει τόσο για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών μεταξύ των ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα (χονδρικές πωλήσεις), όσο και για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών της οικονομικής οντότητας προς ιδιώτες καταναλωτές (λιανικές πωλήσεις).

Υπό την έννοια αυτή, σε ότι αφορά τον ορισμό της «παροχής υπηρεσίας», σε αντιδιαστολή με την «πώληση αγαθών», θα πρέπει να υιοθετηθεί η γενική παραδοχή ότι πρόκειται για επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά την εκτέλεση της οποίας δεν διακινούνται, με οποιονδήποτε τρόπο, αγαθά προς πώληση.

«Παροχή υπηρεσίας», όταν χρησιμοποιούνται και υλικά ή βοηθητικές ύλες, θα πρέπει να θεωρείται και η περίπτωση εκείνη κατά την οποία το κόστος των υλικών αυτών δεν κρίνεται σημαντικό σε σχέση με την συνολική αμοιβή που τιμολογεί ο παρέχων την υπηρεσία. Οίκοθεν νοείται, ότι δεν θεωρείται παροχή υπηρεσίας, εάν από την χρησιμοποίηση υλικών ή βοηθητικών υλών, μετά από κάποια μορφής επεξεργασία, παράγεται νέο είδος αγαθού.

Αναφορικά με τα ερωτήματά σας, διευκρινίζεται ότι οι δραστηριότητες που περιγράφετε,



όπως εμφανίσεις φιλμ και εκτυπώσεις φωτογραφιών, φωτογραφίσεις/βιντεοσκοπήσεις εντός ή εκτός του εργαστηρίου σας κ.λπ., υπό την έννοια ότι από τις δραστηριότητες αυτές προκύπτει (παράγεται) νέο είδος (όπως είναι η φωτογραφία, το video, το μέσο αποθήκευσης, τα ηλεκτρονικά αρχεία κ.λπ.) εξομοιώνονται με παραγωγή αγαθού, κατά κανόνα δε μετά από παραγγελία του πελάτη. Συνεπώς, το παραστατικό αξίας που θα εκδοθεί θα φέρει τον χαρακτηρισμό «τιμολόγιο πώλησης αγαθών» ή «απόδειξη λιανικής πώλησης», κατά περίπτωση, ανεξαρτήτως ύψους της τελικής αμοιβής. Έγγραφο ή προφορική συμφωνία με τον πελάτη, θα πρέπει να αναφέρεται στο περιεχόμενο του παραστατικού, σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 του ν. 4308/2014.

### **Ερώτημα για ένταξη αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας σε κατηγορία μεγέθους**

*Αριθμ. πρωτ. 1386/15.6.2021*

#### **Ερώτηση**

Με το παρόν ηλεκτρονικό μήνυμα θα ήθελα σας παρακαλώ να μου διευκρινίσετε αν σε Αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία (Α.Μ.Κ.Ε.) τα ποσά τα οποία λαμβάνει από κρατικές επιδοτήσεις λαμβάνονται υπόψη στον κύκλο εργασιών της για την κατάταξη της σε κατηγορία μεγέθους οντότητας.

#### **Απάντηση**

Στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παρατίθενται οι ορισμοί:

(α) του κύκλου εργασιών (καθαρός) μίας οντότητας, ως «η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων της καθαρής θέσης από συνεισφορές των ιδιοκτητών. Στο ποσό του κύκλου εργασιών δεν προσμετρούνται οι εκπτώσεις και επιστροφές, ο φόρος προστιθέμενης αξίας και άλλοι φόροι που συνδέονται άμεσα με τον κύκλο εργασιών».

(β) των κρατικών επιχορηγήσεων, ως την «ενίσχυση από το κράτος με τη μορφή μεταφοράς πόρων σε μια οντότητα, σε ανταπόδοση για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση με συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Δεν περιλαμβάνονται στις κρατικές επιχορηγήσεις εκείνες οι μορφές κρατικής ενίσχυσης στις οποίες δεν μπορεί εύλογα να αποδοθεί μια αξία καθώς και συναλλαγές με το κράτος, οι οποίες δεν μπορούν να διακριθούν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της οντότητας».

Σημειώνεται ότι, κατά ρητή διατύπωση στον νόμο, για την εφαρμογή των ρυθμίσεών του, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του Παραρτήματος Α.

Στην ΠΟΛ.1003/31-12-2013 (παρ. 1.2.2), η οποία ενσωματώθηκε στην Λογιστικής Οδηγίας της Ε.Λ.Τ.Ε. για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, αναφέρεται ότι: «Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 (σ.σ.: εννοεί του άρθρου 1 του ν. 4308/2014) εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα ΝΠΙΔ, τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Περαιτέρω, στην ίδια ως άνω Πολ. (παρ. 2.11) διευκρινίζεται ότι: «δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου».

Συνεπώς, για την εφαρμογή των διατάξεων του Λογιστικού πλαισίου των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) ως «κύκλος εργασιών (καθαρός)» θεωρείται αυτός που περιλαμβάνει έσοδα από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας. Οι επιχορηγήσεις/επιδοτήσεις δεν εντάσσονται στις συνήθεις

δραστηριότητες μίας οντότητας (συμπεριλαμβανομένης και της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας), υπό την έννοια ότι, αφενός μεν, εγκρίνονται και λαμβάνονται κατά περίπτωση, αφετέρου δε, το δικαίωμα λήψης τους (εφόσον τηρηθούν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις), δεν συνεπάγεται την δήλωση ιδιαίτερου κωδικού αριθμού δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) στο φορολογικό Μητρώο.

Βάσει των ανωτέρω, οι επιχορηγήσεις/επιδοτήσεις, όπως η έννοιά τους ορίζεται στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014, δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον σχηματισμό του κύκλου εργασιών μίας οντότητας του ιδιωτικού τομέα, εν γένει, συνεπώς ούτε και στην διαμόρφωση του δεύτερου κριτηρίου για τον καθορισμό του μεγέθους αυτής.

Παρά ταύτα, στην περίπτωση των Α.Μ.Κ.Ε. οι επιχορηγήσεις αποτελούν συνήθως τη σημαντικότερη πηγή εσόδων και υποκαθιστούν το έσοδο που θα εισέπραττε η Α.Μ.Κ.Ε. από τα πρόσωπα στα οποία παρέχει τις υπηρεσίες της και για τον λόγο αυτό οι επιχορηγήσεις εξομοιώνονται με έσοδα από την παροχή υπηρεσιών. Εξάλλου το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου όριζε ότι τα έσοδα των λογαριασμών 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» και 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» όταν αποτελούν το αντικείμενο κύριας και δευτερεύουσας δραστηριότητας, καταχωρίζονται στον λογαριασμό 73 «Έσοδα από παροχή υπηρεσιών» και συμπεριλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών.

Κατά τη γνώμη μας, η ιδιαιτερότητα των Α.Μ.Κ.Ε. και γενικότερα των φορέων του ιδιωτικού τομέα, τα έξοδα των οποίων καλύπτονται από κρατικές επιχορηγήσεις, δικαιολογεί μια εξαίρεση στον κανόνα ότι οι επιχορηγήσεις δεν συμπεριλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών. Η άποψη αυτή ενισχύεται από το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις που προσφέρουν ομοειδείς με τις Α.Μ.Κ.Ε. υπηρεσίες, εμφανίζουν έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατά συνέπεια κύκλο εργασιών, οπότε για λόγους ομοιομορφίας οι Α.Μ.Κ.Ε. δεν θα πρέπει να διαφοροποιούνται.

#### **Λογιστική αντιμετώπιση μελετών κτηρίων και ελέγχου αυθαιρεσιών**

*Αριθ. πρωτ. 1556/13.7.2021*

##### **Ερώτηση**

Θα μπορούσατε σας παρακαλώ να διευκρινίσετε σε ποιον λογαριασμό θα πρέπει να καταχωρηθεί υπηρεσία που αφορά αποτύπωση αρχιτεκτονικών και στατικών μελετών, έλεγχο αυθαιρεσιών, σχέδια τακτοποίησης βιομηχανικού χώρου και μελέτη εσωτερικών και εξωτερικών χώρων και εκτέλεση εργασιών που αφορούν διαρρύθμιση και προμήθεια υλικών και εξοπλισμού για την εγκατάσταση εταιρείας.

Η απορία μου είναι εάν αυτά θα καταχωρηθούν ως πάγια στον 11 ή ως δαπάνη και με τι κριτήριο θα επιλέγω με ορθότητα κάθε φορά.

##### **Απάντηση**

Από την διατύπωση του ερωτήματος προκύπτει, ότι αναζητείται ο χαρακτηρισμός των περιγραφόμενων δαπανών, είτε ως δαπανών βελτιώσεων / προσθηκών σε υφιστάμενες κτηριακές εγκαταστάσεις, είτε ως εξόδων στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ν. 4308/2014, ως βελτίωση ενσώματου παγίου χαρακτηρίζεται η δαπάνη που πραγματοποιείται με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του, ή και την βελτίωση της επίδοσής του, σε σύγκριση με την αρχική του κατάσταση και το αρχικό κόστος. Συνεπώς, είναι κάθε μεταβολή που συντελείται στο πάγιο, μετά από τεχνική ή τεχνολογική επέμβαση, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του ή την αύξηση της παραγωγικότητάς του, με στόχο την μείωση, σε έναν βαθμό, του κόστους λειτουργίας, αλλά και την βελτίωση των συνθηκών χρήσης του.

Περαιτέρω, ως προσθήκη ή επέκταση κτηριακών εγκαταστάσεων και τεχνικών έργων χαρακτηρίζεται οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους αλλά και της αναμενόμενης ωφέλειας από την χρησιμοποίηση ή και την εκμετάλλευση αυτών, η οποία, κατά κανόνα,

πραγματοποιείται με την χρήση δομικών υλικών, συμπεριλαμβανομένων αμοιβών για την κατάρτιση αρχιτεκτονικών σχεδίων ή και τεχνικών μελετών και λοιπών συναφών, με το έργο, εξόδων.

Οι δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά του παγίου και προσαξάνουν το αρχικό κόστος κτήσης αυτού, εφόσον εμπίπτουν στο πλαίσιο του ορισμού του Παραρτήματος Α, ως άνω (άρθρο 18, παρ. 1, ΕΛΠ).

Επομένως, οι δαπάνες που αναφέρονται στο ερώτημα πληρούν τα κριτήρια του περιουσιακού στοιχείου και καταχωρίζονται σε προσαύξηση της αξίας του κτηρίου.

Επισημαίνεται ότι ο διακεκριμένος εξοπλισμός (μηχανολογικός ή λοιπός) αποτελεί ιδιαίτερη κατηγορία παγίου και η αξία κτήσης του καταχωρίζεται στους οικείους λογαριασμούς.

Για τις φορολογικές πτυχές του θέματος αρμόδιες να απαντήσουν είναι οι Διευθύνσεις Άμεσης και Έμμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε.

**Εγγραφές σε διπλογραφικά βιβλία οικοδομικής εταιρείας από την πληρωμή με συμβόλαιο ημιτελούς ακινήτου η παράδοση του οποίου θα γίνει με την ολοκλήρωση της κατασκευής**

*Αριθ. πρωτ. 1568/6.7.2021*

#### **Ερώτηση**

Παρακαλώ ενημερώστε με ποιες θα είναι οι λογιστικές εγγραφές σε διπλογραφικά βιβλία οικοδομικής εταιρείας από την πληρωμή με συμβόλαιο ημιτελούς διαμερίσματος η κατασκευή του οποίου συνεχίζεται και στην επόμενη χρήση όταν και θα παραδοθεί στον αγοραστή.

#### **Απάντηση**

Στην γνωμοδότηση του Σ.ΛΟ.Τ με ΑΠ.902/2021, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι:

«Σχετικά με τον χρόνο καταχώρισης του εσόδου στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 του ν.4308/2014 προβλέπεται ότι:

«Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω:

α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.

β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.

γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα».

Στην περίπτωση της κατάρτισης συμβολαίου πώλησης επί ακινήτου που θα κατασκευαστεί μελλοντικά ή επί ακινήτου του οποίου η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί με καταβολή προκαταβολής ή με ολοσχερή εξόφληση του τιμήματος αγοράς κατά τη σύναψη του συμβολαίου δεν θα πρέπει να καταχωριστεί έσοδο αλλά υποχρέωση (προκαταβολή). Έως την ολοκλήρωση και την παράδοση του ακινήτου το τίμημα που έχει εισπραχθεί από τον κατασκευαστή είναι επιστρεπτέο εάν αυτός αποτύχει να ολοκληρώσει το κατασκευαζόμενο ακίνητο σύμφωνα με τις δεσμεύσεις που απορρέουν από το συμβόλαιο πώλησης. Παράλληλα, έως την παράδοση του ακινήτου δεν έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή ουσιαστικοί κίνδυνοι που συνδέονται με την κυριότητα του ακινήτου».

Στην περίπτωση κατάρτισης συμβολαίου ημιτελούς ακινήτου προτείνεται η πίστωση του λογαριασμού 30.05 «Προκαταβολές πελατών» (σχέδιο λογαριασμών Ε.Γ.Α.Σ.) ή 30.01.03 «Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών» (σχέδιο λογαριασμών Ε.Λ.Π.) ως προκαταβολή που έλαβε η επιχείρηση έναντι της πώλησης.

Για τις φορολογικές πτυχές του θέματος αρμόδιες να απαντήσουν είναι οι Διευθύνσεις Άμεσης και Έμμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε.

**Αναφορικά με την μεταβίβαση μεταχρονολογημένων επιταγών σε προμηθευτές στα ΔΠΧΑ**

*Αριθ. πρωτ. 1820/2.11.2021*

**Ερώτηση**

Η εταιρεία Α συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Στις 31/12/2018 είχε εκχωρήσει μεταχρονολογημένες επιταγές πελατών της προς εξόφληση προμηθευτών της. Λογιστικά καταχωρίστηκε ως εξής: μείωση των επιταγών εισπρακτέων με ισόποση μείωση των υποχρεώσεων. Στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης που έληξε 31/12/2018 της εταιρείας Α οι απαιτήσεις της και οι υποχρεώσεις της εμφανίσθηκαν ισόποσα μειωμένες με το ποσό των καταχωρισμένων μεταχρονολογημένων επιταγών οι οποίες είχαν ημερομηνία λήξης στην επόμενη χρήση (πχ Μάρτιο του 2019).

Σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.6 (α-γ) του ΔΠΧΑ 9 η οποία αναφέρει ότι:

«Όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 3.2.4), αξιολογεί την έκταση κατά την οποία διατηρεί τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή:

α) εάν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις κάθε δικαίωμα και δέσμευση που δημιουργήθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση

β) εάν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο

γ) εάν η οικονομική οντότητα ούτε μεταβιβάσει ούτε διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή: i) εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο, παύει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις όλα τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που δημιουργήθηκαν ή διατηρήθηκαν κατά τη μεταβίβαση· ii) εάν η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο, συνεχίζει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στον βαθμό που συνεχίζει η ανάμειξή της στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 3.2.16)».

Αλλά και την παράγραφο 3.3.1 του ΔΠΧΑ 9 η οποία αναφέρει ότι: «Η οικονομική οντότητα διαγράφει χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) από την κατάσταση οικονομικής θέσης της όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται — δηλαδή όταν η δέσμευση που καθορίζεται στη σύμβαση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.»

Όταν η εταιρεία Α μεταβίβασε τις μεταχρονολογημένες επιταγές πελατείας της προς εξόφληση των προμηθευτών της ο κίνδυνος της μη εξόφλησης των επιταγών παρέμεινε στην εταιρεία Α και η υποχρέωση προς τους προμηθευτές της θα εξοφλούνταν με την είσπραξη των μεταχρονολογημένων επιταγών (πχ Μάρτιο του 2019), εκτός αν ήταν ακάλυπτες. Στην περίπτωση που οι επιταγές είναι ακάλυπτες επιστρέφουν στην εταιρεία Α η οποία τις καταχωρεί στις απαιτήσεις της ως επιταγές σε καθυστέρηση και εμφανίζει ισόποση υποχρέωση προς τους προμηθευτές της.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καθώς και τις παραγράφους 3.2.3-3.3.4 του Δ.Π.Χ.Α 9 αλλά και τις παραγράφους Β.3.1.1-Β.3.3.7 του Δ.Π.Χ.Α 9, το ερώτημα που ανακύπτει είναι αν στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2018 της εταιρείας Α οι απαιτήσεις της και οι υποχρεώσεις της θα έπρεπε να ήταν αυξημένες με το συνολικό ποσό των μεταχρονολογημένων επιταγών των πελατών οι οποίες είχαν καταχωρισθεί σε μείωση των προμηθευτών της και οι οποίες μέχρι

της 31/12/2018 δεν είχαν εισπραχθεί από τους προμηθευτές της καθώς είχαν μεταγενέστερη ημερομηνία λήξης, ή αν ορθά απεικονίστηκαν μειωμένες οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις της.

#### Απάντηση

Οι προβλέψεις του ΔΠΧΑ 9 σχετικά με την διαγραφή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εστιάζουν περισσότερο στην νομική υποχρέωση, με συνέπεια η οικονομική ουσία του ερωτήματος, εάν μια οικονομική οντότητα έχει μια υποχρέωση προς ένα τρίτο μέρος ή όχι, να καθορίζεται από τα νομικά δικαιώματα και δεσμεύσεις που υφίστανται από την συναλλαγή μεταξύ τους.

Στην παράγραφο 3.3.1 του ΔΠΧΑ 9 αναφέρεται ότι: «Η οικονομική οντότητα διαγράφει χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) από την κατάσταση οικονομικής θέσης της όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται — δηλαδή όταν η δέσμευση που καθορίζεται στη σύμβαση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει».

Ερμηνευτικά της ανωτέρω παραγράφου, στην παράγραφο Β3.3.1 του ίδιου προτύπου αναφέρεται ότι: «Μια χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) εξαλείφεται όταν ο οφειλέτης:

α) απαλλάσσεται της υποχρέωσης (ή μέρους αυτής) εξοφλώντας τον πιστωτή, συνήθως με μετρητά, άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αγαθά ή υπηρεσίες· ή

β) απαλλάσσεται νομίμως από την πρωταρχική ευθύνη της υποχρέωσης (ή μέρους αυτής) είτε μέσω νομικής διαδικασίας είτε από τον πιστωτή».

Στα δεδομένα του ερωτήματος αναφέρεται ότι η εταιρεία Α μεταβίβασε τις μεταχρονολογημένες επιταγές πελατείας της προς εξόφληση των προμηθευτών της και ότι ο κίνδυνος της μη εξόφλησης των επιταγών παρέμεινε στην εταιρεία Α αφού από την μεταξύ τους συμφωνία προβλέπεται ότι εάν οι επιταγές καταστούν ακάλυπτες θα επιστραφούν στην εταιρεία Α και η υποχρέωση προς τον προμηθευτή θα συνεχίσει να υφίσταται.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η υποχρέωση προς τον προμηθευτή της εταιρείας Α δεν θα πρέπει να εξαλειφθεί αφού η εταιρεία δεν έχει απαλλαχθεί από την πρωταρχική ευθύνη της υποχρεώσεως προς αυτόν.

Αντιστοίχως, σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.6 του ΔΠΧΑ 9 η εταιρεία δεν έχει μεταβιβάσει το χρηματοοικονομικό στοιχείο των μεταχρονολογημένων επιταγών, αφού διατηρεί πλήρως τον κίνδυνο της μη εξόφλησής τους και, κατά συνέπεια, θα πρέπει να συνεχίσει να καταχωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

Διευκρινίζεται ότι το Ε.Γ.Α.Σ. για τη μεταβίβαση γραμματίων σε εξόφληση προμηθευτών είχε υιοθετήσει τον ακόλουθο λογιστικό χειρισμό:

1. Με την αξία των γραμματίων που μεταβιβάζονται χρεώνεται ο λογαριασμός του προμηθευτή και πιστώνεται, κατά περίπτωση, ο λογαριασμός 31.04 «Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους (αντίθετος λογαριασμός)» ή ο λογαριασμός 31.11 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. μεταβιβασμένα σε τρίτους (αντίθετος λογαριασμός)».

2. Αν κατά τη λήξη του το γραμμάτιο δεν πληρωθεί, οπότε θα επιστραφεί από τον προμηθευτή στην οικονομική μονάδα, με χρέωση, κατά περίπτωση, των λογαριασμών 31.04 ή 31.11 πιστώνεται ο λογαριασμός του προμηθευτή.

3. Αν μετά την παρέλευση εύλογου χρόνου από τη λήξη του γραμματίου αυτό δεν επιστραφεί από τον προμηθευτή, τεκμαίρεται ότι εισπράχθηκε, οπότε με χρέωση, κατά περίπτωση, των λογαριασμών 31.04 ή 31.11 πιστώνεται, αντιστοίχως, ο λογαριασμός 31.00 «Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο» ή ο λογαριασμός 31.07 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στο χαρτοφυλάκιο».

Αντίστοιχος λογιστικός χειρισμός υιοθετήθηκε και για τη μεταβίβαση μεταχρονολογημένων επιταγών σε εξόφληση προμηθευτών.

Ο λογιστικός αυτός χειρισμός δεν συνάδει με τις απαιτήσεις:

1. Των παραγράφων 3.2.6. και 3.3.1. του Δ.Π.Χ.Α. 9, για την παύση καταχωρίσεως, αντιστοίχως, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

2. Της παραγράφου 9 του άρθρου 19 και της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του ν. 4308/2014,



για την παύση καταχωρίσεως, αντιστοίχως, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

Για την αντιμετώπιση του θέματος, για όσες οικονομικές οντότητες συνεχίζουν να χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Α.Σ., προτείνεται ο ακόλουθος λογιστικός χειρισμός:

1. Οι λογαριασμοί 31.04 και 31.11 να παύσουν να χρησιμοποιούνται ως αντίθετοι λογαριασμοί και να χρησιμοποιούνται ως κύριοι λογαριασμοί με τίτλο 31.04 «Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους» και 31.11 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. μεταβιβασμένα σε τρίτους».

2. Με την αξία των γραμματίων που μεταβιβάζονται χρεώνεται, κατά περίπτωση, ο λογαριασμός 31.04 «Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους» ή ο λογαριασμός 31.11 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. μεταβιβασμένα σε τρίτους» και πιστώνεται, αντιστοίχως, ο λογαριασμός 31.00 «Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο» ή ο λογαριασμός 31.07 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στο χαρτοφυλάκιο». Με τον τρόπο αυτό δεν διαγράφονται από τον ισολογισμό ούτε τα γραμμάτια ούτε οι αντίστοιχες υποχρεώσεις.

3. Αν το γραμμάτιο δεν πληρωθεί κατά τη λήξη του, θα επιστραφεί από τον προμηθευτή στην οικονομική μονάδα. Στην περίπτωση αυτή, διενεργείται αντίστροφη της προηγούμενης λογιστική εγγραφή.

4. Αν μετά την παρέλευση εύλογου χρόνου από τη λήξη του γραμματίου αυτό δεν επιστραφεί από τον προμηθευτή, τεκμαίρεται ότι εισπράχθηκε, οπότε με πίστωση, κατά περίπτωση, των λογαριασμών 31.04 ή 31.11 (διαγραφή γραμματίων) χρεώνεται ο λογαριασμός του προμηθευτή (διαγραφή υποχρεώσεων).

Ο προτεινόμενος λογιστικός χειρισμός είναι κατάλληλος και για τη μεταβίβαση μεταχρονολογημένων επιταγών. Προς τούτο προτείνεται να χρησιμοποιηθεί ο δημιουργούμενος νέος λογαριασμός 33.93 «Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες) μεταβιβασμένες σε τρίτους».

Επίσης, ο προτεινόμενος λογιστικός χειρισμός μπορεί να εφαρμόζεται και σε κάθε άλλη περίπτωση που εκχωρούνται σε τρίτους, συνήθως τράπεζες ή εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring), απαιτήσεις, ενσωματωμένες σε τίτλο αξιογράφου ή σε ανοικτό λογαριασμό, για είσπραξη, εγγύηση χρηματοδοτήσεων ή προεξόφληση, όταν ο τρίτος διατηρεί το δικαίωμα αναγωγής κατά του εκχωρητή της απαιτήσεως, αν η απαίτηση δεν εισπραχθεί κατά τη λήξη της.

Οι οικονομικές οντότητες που χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών του Παραρτήματος Γ του ν. 4308/2014 πρέπει να δημιουργήσουν αντίστοιχους λογαριασμούς για την παρακολούθηση των προαναφερόμενων λογιστικών γεγονότων.

**Επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην εκτροφή γουνοφόρων ζώων (ΠΟΛ 1110/2008), αναφορικά με τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου, με ενδεικτική τιμή πώλησης**

*Αριθ. πρωτ. 3118/19.1.2021*

#### **Ερώτηση**

Η παραγωγική λειτουργία των εν λόγω επιχειρήσεων έχει ως εξής:

Υπάρχουν οι γεννήτορες (μητέρες ζώα προς πάγια εκμετάλλευση) και ετησίως τα παράγωγα που γεννούν (περίπου τέσσερα έως έξι ετησίως) εκτρέφονται και κατά τον Νοέμβριο κάθε έτους θανατώνονται και τα δέρματα (προϊόντα), περνάνε από ξήρανση και στη συνέχεια διοχετεύονται σε διεθνή δημοπρατήρια προς πώληση.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1110/2008 με την αποστολή των δερμάτων θα πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο με ενδεικτική τιμή πώλησης και όταν θα γίνει η εκκαθάριση από τα δημοπρατήρια γίνεται διόρθωση τιμής.

Τα προβλήματα που δημιουργούνται με την εν λόγω ΠΟΛ είναι ότι τα προϊόντα στέλνονται ΝΟΕΜΒΡΙΟ – ΔΕΚΕΜΒΡΙΟ και οι εκκαθαρίσεις των προϊόντων ολοκληρώνονται μέχρι τον ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟ του άλλου έτους, και μερικές φορές, όπως τώρα με την πανδημία, δεν



εκκαθαρίστηκαν ακόμη και θα πάνε για μεθεπόμενα έτη.

Επομένως, υπάρχει ασυμφωνία από χρήση προηγούμενη με την επόμενη.

Ερωτήματα προς απάντηση:

1ον Είναι υποχρεωτική η τιμολόγηση με την αποστολή (π.χ. αν κάποιος τιμολογεί κάθε φορά που γίνεται εκκαθάριση από την δημοπρασία και απογράφει τα προϊόντα που δεν πουλήθηκαν αντιμετωπίζει λογιστική παράβαση);).

2ον Σε διπλογραφικά βιβλία αν τιμολογώ με την εκκαθάριση και είμαι σε πλήρη συμφωνία με τα υπόλοιπα και τις λογιστικές χρήσεις κάθε έτους και εκδίδω και τιμολόγια κατά την αποστολή των προϊόντων και τα παρακολουθώ σε λογαριασμούς τάξεως είναι σωστό;

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 («Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις.»): «Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του Ν 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992.».

Από 1/1/2015, σε ότι αφορά τον χρόνο έκδοσης των παραστατικών πώλησης, ισχύουν οι διατάξεις του ν. 4308/2014, άρθρα 11 & 13, όπως αυτές ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014, η οποία ενσωματώθηκε στην Λογιστική Οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε. για την εφαρμογή του νόμου αυτού.

Τα δέρματα γούνας (αγροτικό προϊόν) που παράγονται σε όλο τον κόσμο, και στην χώρα μας, είναι χρηματιστηριακό προϊόν και πωλούνται στις μεγάλες διεθνείς δημοπρασίες. Οι τελικές τιμές πώλησης διαμορφώνονται στα διεθνή δημοπρατήρια, σύμφωνα με τον νόμο προσφοράς και ζήτησης.

Κατόπιν των ανωτέρω, σημειώνονται τα εξής:

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του ν. 4308/2014, εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου, ως παραστατικού χονδρικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 2 του άρθρου 11, της ΠΟΛ.1003/31-12-2014 αναφέρεται ότι:

«Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.».

Ωστόσο, για την χρονική καταχώριση του εσόδου στα λογιστικά βιβλία, στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 του ν.4308/2014, αναφέρονται τα εξής:

«Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω:

α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.

β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.

γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.».

Ακολουθώντας, προς διευκρίνιση της ανωτέρω διάταξης, στην παράγραφο 25.3.1 της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, αναφέρεται ότι: «Τα έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, στο χρόνο κατά τον οποίο εκπληρώνονται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3 [σ.σ.: του άρθρου 25]. Ιδιαίτερα, το έσοδο αναγνωρίζεται εφόσον μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και κατά τη στιγμή της πώλησης θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του σχετικού τιμήματος στην οντότητα».

Αναφορικά με το πρώτο ερώτημά σας, για την υποχρεωτική ή μη έκδοση τιμολογίου κατά την

αποστολή των αγαθών, αρμόδιο να σας απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

Διευκρινίζεται ότι η καταχώριση του εσόδου γίνεται βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και αποσυνδέεται από τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου.

Κατά τη γνώμη μας, η αποστολή των δερμάτων γούνας (προϊόντων) προς τα διεθνή δημοπρατήρια δεν συνιστά πώληση, αλλά διακίνηση αγαθών με σκοπό την πώληση για λογαριασμό του αποστολέα. Το έσοδο από την πώληση θα καταχωρίζεται με την πραγματοποίηση της πώλησης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 25, ως άνω, η οποία θα πιστοποιείται με την λήψη της εκκαθάρισης του δημοπρατηρίου.

### Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Αριθ. πρωτ. 3201/12.1.2021

#### Ερώτηση

Θα θέλαμε να ρωτήσουμε αν μπορεί εταιρεία να πουλήσει εμπορεύματα σε Δημοτική Αρχή με ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ που θα εκδοθεί εντός του 2020 (πχ 29/12/2020) γιατί το απαιτεί ο Δήμος για Δημοσιονομικούς λόγους και τα εμπορεύματα να παραδοθούν εντός του Ιανουαρίου του 2021, όταν δηλαδή θα είναι διαθέσιμα. Φυσικά υπάρχουν ΟΛΕΣ οι απαραίτητες αποφάσεις Δημοτικού Συμβουλίου κλπ και έχουν πραγματοποιηθεί ΟΛΟΙ οι απαιτούμενοι έλεγχοι (ελεγκτικό συνέδριο, πάρεδρος κ.λπ.).

#### Απάντηση

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του ν. 4308/2014, εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου, ως παραστατικού χονδρικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 2 του άρθρου 11, της ΠΟΛ.1003/31-12-2014 αναφέρεται ότι:

«Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.»

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 513 του Αστικού Κώδικα: «Με τη σύμβαση της πώλησης ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος ή το δικαίωμα, που αποτελούν το αντικείμενο της πώλησης, και να παραδώσει το πράγμα και ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να πληρώσει το τίμημα που συμφωνήθηκε».

Για την χρονική καταχώριση του εσόδου στα λογιστικά βιβλία στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 του ν.4308/2014 αναφέρεται ότι:

«Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω:

α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.

β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.

γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα».

Στην παράγραφο 25.3.1 της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν.4308/2014 διευκρινιστικά αναφέρεται ότι: «Τα έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, στο χρόνο κατά τον οποίο εκπληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3. Ιδιαίτερα, το έσοδο αναγνωρίζεται εφόσον μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και κατά τη στιγμή της πώλησης θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του σχετικού τιμήματος στην οντότητα».

Η έκδοση του παραστατικού αξίας για την πώληση (τιμολόγιο), κατά κανόνα, γίνεται κατά την παράδοση των αγαθών ή την έναρξη της αποστολής τους στον πελάτη. Εξαίρεση αποτελεί

η περίπτωση όπου γίνεται τιμολόγηση με την αποδοχή του πελάτη ενώ η παράδοση καθυστερεί κατά ρητή απαίτησή του. Ειδικότερα, σε αυτή την περίπτωση θα καταχωρίζεται έσοδο όταν μεταβιβαστεί η κυριότητα του πωλούμενου αγαθού στον πελάτη και εφόσον η πιθανότητα να γίνει η παράδοση είναι υψηλή και το αγαθό είναι διαθέσιμο και έτοιμο για παράδοση στον πελάτη κατά το χρόνο της καταχώρισης του εσόδου.

Ο πωλητής δύναται να κρατήσει τα αγαθά σε δικούς του αποθηκευτικούς χώρους, ως «Εμπορεύματα ή προϊόντα τρίτων», μέχρι να πραγματοποιηθεί η διακίνησή τους.

Οίκοθεν νοείται ότι εάν τα αγαθά δεν είναι διαθέσιμα κατά την ημερομηνία, στην οποία αναφέρεστε στο ερώτημά σας (29η Δεκεμβρίου 2020) δεν δύναται να καταχωριστεί έσοδο. Παράλληλα, δεν θα πρέπει να εκδοθεί τιμολόγιο, διότι θεωρείται ότι δεν έχει λάβει χώρα η οικονομική συναλλαγή, δηλαδή η πώληση των αγαθών.

### Λογιστικός χειρισμός εμπορευμάτων χωρίς χρέωση

Αριθ. πρωτ. 1442/25.5.2022

#### Ερώτηση

Εμπορική εταιρεία Α.Ε. μερικές φορές λαμβάνει εμπορεύματα από τους προμηθευτές της free of charge.

α) Τα εμπορεύματα αυτά πρέπει να καταχωρούνται με μηδενική αξία ή με αξία 0,01€;

β) Στην ετήσια απογραφή εφόσον δεν υπάρχουν άλλα αγαθά του ίδιου είδους που να έχουν αγοραστεί έναντι αντιτίμου, τα αγαθά αυτά μπορούν να εμφανίζονται με μηδενική αξία ή με αξία 0,01€;

#### Απάντηση

Σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 20 [«Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών»] του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), τα αποθέματα καταχωρίζονται στα λογιστικά αρχεία της οικονομικής οντότητας «αρχικά στο κόστος κτήσης, το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους». Μετά την αρχική καταχώρισή τους, τα αποθέματα αποτιμώνται «στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας».

Περαιτέρω, το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος προσδιορίζεται, είτε με την μέθοδο της σειράς εξάντλησης: «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (F.I.F.O.), είτε με την μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Όρου (Μ.Σ.Ο.). Είναι δυνατόν να εφαρμόζεται άλλη, γενικώς αποδεκτή μέθοδος, η οποία ωστόσο, πρέπει να τεκμηριώνεται.

Τέλος, ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, ορίζεται «η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης» (Ορισμοί του ν. 4308/2014, Παράρτημα Α).

Αναφορικά με το ερώτημά σας, στην απογραφή τέλους περιόδου, εφ' όσον υπάρχουν αποθέματα, τα οποία, για λόγους που αφορούν την οικονομική οντότητα, αποκτώνται με μηδενικό κόστος αγοράς ή (και) χωρίς άλλες δαπάνες που ενδεχομένως απαιτούνται για την φθάσουν στην παρούσα κατάσταση τους, θα μετρηθούν και θα καταγραφούν κανονικά, ως προς τις ποσότητες. Τα αποθέματα αυτά, στη συνέχεια, θα αποτιμηθούν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις (κατ' είδος χαμηλότερη αξία), λαμβάνοντας υπόψη την μηδενική αξία κτήσης τους.

Η αποτίμησή τους θα εξαρτηθεί, κατ' αρχάς, από την ύπαρξη ή όχι αποθεμάτων με κοινά χαρακτηριστικά και ιδιότητες, ώστε να ανήκουν στο ίδιο είδος, αποκτηθέντων με κανονικές συνθήκες αγοράς, σε συνδυασμό με την μέθοδο αποτίμησης που έχει υιοθετήσει και εφαρμόζει η οικονομική οντότητα. Εάν για παράδειγμα, εφαρμόζεται η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου, τα αγαθά αυτής της κατηγορίας, θα εμφανιστούν με ενιαία τιμή αποτίμησης, στον αριθμητικό υπολογισμό της οποίας, θα έχει ληφθεί υπόψη η μηδενική αξία κτήσης της συγκεκριμένης

παρτίδας των αποθεμάτων.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν ίδια αποθέματα, αγορασθέντα με κανονικές συνθήκες, θα απογραφούν με μηδενική αξία κτήσης, οπότε το όφελος για την οικονομική οντότητα θα καταγραφεί κατά την πώλησή τους, με μικτό κέρδος 100%, δεδομένου ότι το κόστος πωληθέντων είναι μηδέν.

Για τυχόν ελεγκτικές επαληθεύσεις, κρίνεται σκόπιμο, η διοίκηση της οικονομικής οντότητας να είναι σε θέση να αποδεικνύει την παραλαβή και διακίνηση αυτών των αποθεμάτων, βάσει των προβλεπομένων παραστατικών και λοιπών τεκμηρίων.

### **Υποχρεωτικότητα χρήσης του σχεδίου λογαριασμών του Ν.4308/2014**

*Αριθ. πρωτ. 2334/13.9.2022*

#### **Ερώτηση**

Θα ήθελα να σας κάνω μια ερώτηση εκ μέρους της εταιρείας XXXXX η οποία προσφάτως έχει εισέλθει στην Ελληνική αγορά, και θα υιοθετήσει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για την παρουσίαση και καταγραφή των οικονομικών της στοιχείων.

Σύμφωνα με:

1) Νόμος 4308/2014 : Νόμος 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, , κωδικοποιημένος με τον 4876/2021.

2) ΠΟΛ.1003/2014 : ΠΟΛ.1003/31.12.2014 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» παρουσιάζονται οι οδηγίες και οι λογαριασμοί που πρέπει να χρησιμοποιηθούν.

Θα ήθελα να ρωτήσω αν είναι υποχρεωτική η χρήση αυτής της κατηγοριοποίησης των λογαριασμών (Παράρτημα Γ, αριθμός και ονομασία λογαριασμού) και αν στο άνοιγμα νέων λογαριασμών ή υπολογισμών (σύμφωνα με το Ν 4308/2014, Παράρτημα Γ, παράγραφος 30) πρέπει να ακολουθηθεί η προτεινόμενη από τη νομοθεσία αρίθμηση και χαρακτηρισμός

#### **Απάντηση**

Στην παράγραφο 9 του άρθρου 3 του ν.4308/2014 αναφέρεται ότι:

«Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014».

Τα θέματα του τηρούμενου σχεδίου λογαριασμών προβλέπονται από τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 3 του νόμου 4308/2014.

Στην παράγραφο 8 του του άρθρου 8 του ν.4308/2014 αναφέρεται ότι:

«Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β'».

Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16».

Στην παράγραφο 3.8.1 της Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του ν.4308/2014 αναφέρεται ότι:

«Η διάταξη του νόμου ορίζει ότι το σχέδιο των λογαριασμών του παραρτήματος Γ είναι υποχρεωτικό σε ό,τι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των

λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κ.λπ.), καθώς και το περιεχόμενό τους, όπως αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Συνεπώς, και σύμφωνα με τις επικρατούσες διεθνείς πρακτικές, δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών».

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η οντότητα έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει ή το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. ή το σχέδιο λογαριασμών που προτείνουν τα Ε.Λ.Π., προβαίνοντας στις απαιτούμενες προσαρμογές για την κάλυψη των απαιτήσεων των Ε.Λ.Π. (παράγραφος 3.9.1 της Οδηγίας της ΕΛΤΕ) και της νομοθεσίας (παράγραφος 10 του άρθρου 5). Περαιτέρω, βάσει της παραγράφου 3.8.1 της Οδηγίας της ΕΛΤΕ, η χρήση των κωδικών είναι ελεύθερη κατά την κρίση της οντότητας λαμβάνοντας υπόψη την κάλυψη των υφιστάμενων πληροφοριακών αναγκών.

Σημειώνεται ότι το λογιστικό σχέδιο είναι ένα εσωτερικό λογιστικό αρχείο της επιχείρησης, μέρος του λογιστικού της συστήματος. Αυτό που έχει σημασία δεν είναι ποιοι κωδικοί κινούνται και πως τηρούνται αλλά το εάν οι εν λόγω λογαριασμοί περιλαμβάνουν τα προβλεπόμενα από τη νομοθεσία ποσά και απεικονίζονται ορθά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Συνεπώς η επιχείρηση μπορεί να δημιουργεί πρόσθετους λογαριασμούς ανάλογα με τις ανάγκες της, τις συναλλαγές που διενεργεί και τα άλλα γεγονότα που αντιμετωπίζει.

### **Εταιρικοί μετασχηματισμοί και υπεραξία**

*Αριθ. πρωτ. 2696/8.3.2022*

#### **Ερώτηση**

Η Γνωμοδότηση Σ.ΛΟ.Τ. Αριθμ. Πρωτ.: 1105 ΕΞ / 04.06.2019 αναφέρεται σε μερική διάσπαση και εισφορά του αποσχιζόμενου κλάδου σε ήδη υφιστάμενη εταιρεία.

Στην εν λόγω γνωμοδότηση αναφέρεται ότι στην μορφή αυτή μετασχηματισμού μπορεί να προκύψει υπεραξία (goodwill).

Το ερώτημά μας είναι, αν σε κάθε περίπτωση μετασχηματισμού μπορεί να προκύψει υπεραξία και με ποιες προϋποθέσεις.

#### **Απάντηση**

Οι εταιρικοί μετασχηματισμοί που πραγματοποιούνται από 15.4.2019 διέπονται από τις διατάξεις του ν. 4601/2019 (ΦΕΚ Α' 44/9.3.2019). Ο ν. 4601/2019 δεν παρέχει καθοδήγηση για τη λογιστική αντιμετώπιση των εταιρικών μετασχηματισμών.

Ο νόμος 4601/2019 προβλέπει τις κατωτέρω μορφές εταιρικών μετασχηματισμών:

1. Συγχώνευση.
2. Διάσπαση.
3. Μετατροπή.

Καθοδήγηση για τη λογιστική της συνένωσης επιχειρήσεων παρέχεται στις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4308/2014. Για το λογιστικό χειρισμό των εταιρικών μετασχηματισμών στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της απορροφώσας ή της προκύπτουσας από τη συγχώνευση νέας εταιρείας ή της επωφελούμενης στην περίπτωση διάσπασης, παρέχεται καθοδήγηση μόνο για την περίπτωση απορρόφησης θυγατρικής από τη μητρική της. Ειδικότερα, στην παράγραφο 34.4.3 της Λογιστικής Οδηγίας της Ε.Λ.Τ.Ε. για την εφαρμογή του ν.4308/2014 αναφέρεται ότι:

«Περαιτέρω, για σκοπούς εύλογης παρουσίασης, στην περίπτωση απορρόφησης θυγατρικής από μητρική, για τις οποίες συντάσσονταν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής κατά την απορρόφηση είναι οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, αμέσως πριν την απορρόφηση (predecessor accounting method). Η υιοθετούμενη μέθοδος ακολουθείται για όλες τις συναλλαγές και γνωστοποιείται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων».

Για τις λοιπές περιπτώσεις μετασχηματισμών, όπου δεν καλύπτονται από τα Ε.Λ.Π., σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 17, δύναται να αναζητείται ερμηνευτική καθοδήγηση από τα



σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον ν. 4308/2014. Το ΔΠΧΑ 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων» καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των συνενώσεων και ειδικότερα θέτει απαιτήσεις ως προς τον τρόπο, με τον οποίο ο αποκτών καταχωρίζει την υπεραξία που αποκτάται στη συνένωση επιχειρήσεων ή το κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας.

Οι μετασχηματισμοί στην πλειονότητά τους λαμβάνουν χώρα μεταξύ οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο, οι οποίοι εξαιρούνται ρητά από το πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3. Μια συνένωση επιχειρήσεων που αφορά οικονομικές οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο, είναι μια συνένωση επιχειρήσεων, στην οποία όλες οι συνενωμένες οικονομικές οντότητες ή επιχειρήσεις τελικά ελέγχονται από το ίδιο μέρος ή τα ίδια μέρη, πριν και μετά τη συνένωση επιχειρήσεων και ο έλεγχος αυτός δεν είναι παροδικός.

Σχετικά με το θέμα αυτό, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε το έγγραφο συζήτησης (DP) «Επιχειρηματικές Συνενώσεις υπό Κοινό Έλεγχο» (BCUCC) τον Νοέμβριο του 2020, όμως δεν έχει εκπονήσει μέχρι σήμερα λογιστικούς κανόνες για την αντιμετώπιση μιας συνένωσης επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο.

Σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 8, εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή σε άλλο γεγονός ή κατάσταση, η διοίκηση κάθε εταιρείας θα πρέπει να αναπτύξει και να εφαρμόσει κατά την κρίση της μία λογιστική πολιτική από την οποία προκύπτουν πληροφορίες που είναι σχετικές με τις ανάγκες λήψης οικονομικών αποφάσεων των χρηστών και παράλληλα αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας και να αντανakλούν την οικονομική ουσία των συναλλαγών.

Για τις συνενώσεις μεταξύ επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο στη διεθνή βιβλιογραφία καταγράφονται και εφαρμόζονται στη διεθνή πρακτική δύο μέθοδοι:

1. Η μέθοδος της απόκτησης (acquisition method) η οποία συνεπάγεται την αποτίμηση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων που συμμετέχουν στην συνένωση στην τρέχουσα (εύλογη) αξία τους και την καταχώριση υπεραξίας ή κέρδους από αγορά ευκαιρίας.

2. Η μέθοδος της συνένωσης δικαιωμάτων (pooling of interests method) κατά την εφαρμογή της οποίας, τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα κεφάλαια συνεχίζουν να καταχωρίζονται στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε συνενωμένης οικονομικής μονάδας με την υφιστάμενη λογιστική αξία τους, προσαρμοσμένη μόνο για λόγους συμμορφώσεως προς τις λογιστικές μεθόδους των συνενωμένων οικονομικών μονάδων. Διευκρινίζεται ότι τόσο το ΔΠΧΑ 3, όσο και οι περιπτώσεις (α) και (β) της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του ν. 4308/2014 έχουν υιοθετήσει τη μέθοδο της απόκτησης μόνο για τις συνενώσεις επιχειρήσεων που δεν βρίσκονται υπό κοινό έλεγχο. Η μέθοδος της συνένωσης δικαιωμάτων είχε υιοθετηθεί από το προϊσχύσαν για τις συνενώσεις επιχειρήσεων ΔΛΠ 22 και δύναται να χρησιμοποιηθεί μόνο για συνενώσεις εκτός πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 και των ανωτέρω διατάξεων των Ε.Λ.Π.

Όσον αφορά την λογιστική απεικόνιση των συνενώσεων υπό κοινό έλεγχο, τόσο του αποκτώντα, όσο και του αποκτώμενου, στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις τους, μπορεί να χρησιμοποιηθούν δύο προσεγγίσεις:

Η υφιστάμενη λογιστική αξία: Με την προσέγγιση αυτή γίνεται η παραδοχή ότι οι εμπλεκόμενες οντότητες στην συνένωση αποτελούν μέρος ενός μεγαλύτερου συνόλου και ότι τα μεγέθη αυτού του μεγαλύτερου συνόλου είναι αυτά που πρέπει να χρησιμοποιούνται. Με την προσέγγιση αυτή οι συναλλαγές αναγνωρίζονται ως διανομές ή εισφορές από συναλλαγές με μετόχους.

Η εύλογη αξία: Με την προσέγγιση αυτή γίνεται η παραδοχή ότι τα μέρη μιας συνένωσης είναι ξεχωριστές οντότητες και δεν θα πρέπει να συγχέονται με τον Όμιλο, στον οποίον ανήκουν, με συνέπεια ο λογιστικός χειρισμός της συναλλαγής να είναι παρόμοιος με αυτόν μεταξύ οντοτήτων που δεν βρίσκονται υπό κοινό έλεγχο.



Συνεπώς, όπου χρησιμοποιείται η μέθοδος της απόκτησης ενδέχεται να προκύψει υπεραξία, συνήθως από την εκτίμηση της αξίας μιας επιχείρησης ως συνόλου (δρώσας επιχειρηματικής μονάδας) που δημιουργεί ταμειακές ροές.

Στο Παράρτημα 1 το ν.4308 αναφέρεται πως:

«Υπεραξία (Goodwill): Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικευσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Θετική υπεραξία αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την εξαγορά μιας οντότητας. Αρνητική υπεραξία συνήθως υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας.»

Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι τα Ε.Λ.Π. περιλαμβάνουν περιορισμένες περιπτώσεις, όπου δύναται περιουσιακά στοιχεία να αποτιμηθούν στην εύλογη αξία και δεν επιτρέπεται ως αρχή την αναγνώριση εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας. Στο πλαίσιο αυτό, μια συναλλαγή υπό κοινό έλεγχο δεν πρέπει να χρησιμοποιείται τεχνηέντως, ώστε να παρακαμφθούν αυτοί οι περιορισμοί και ως εκ τούτου θα πρέπει να διερευνάται κατά πόσο η συναλλαγή έχει ουσία. Για την αξιολόγηση του εάν η συναλλαγή δεν στερείται ουσίας θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η συμμετοχή τρίτων μερών ή η ύπαρξη μη ελέγχουσας συμμετοχής στην συναλλαγή, οι υπάρχουσες δραστηριότητες των εμπλεκόμενων οντοτήτων, η συμμετοχή υφιστάμενων ή νεοϊδρυόμενων οντοτήτων κ.ά.

Για την λογιστική μέθοδο που θα επιλεγεί καταλυτικό ρόλο παίζει και το νομικό πλαίσιο.

Στον ν. 4601/2019 δεν διευκρινίζεται αν, στην περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιχείρησης ή κλάδου καταχωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης επιχείρησης (ή των επωφελούμενων επιχειρήσεων) με την εκτιμηθείσα εύλογη αξία τους ή με την προηγούμενη λογιστική αξία τους. Από το πνεύμα των διατάξεων του νόμου φαίνεται ότι οι προβλεπόμενες αποτιμήσεις γίνονται, προκειμένου να καθοριστεί μια δίκαιη σχέση ανταλλαγής των ανταλλασσόμενων συμμετοχικών τίτλων και όχι για σκοπούς λογιστικής καταχώρισης.

Για την περίπτωση που το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας καλύπτεται με εισφορές σε είδος, είτε κατά την ίδρυση της εταιρείας, είτε σε μεταγενέστερη αύξηση, στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 17 του ν. 4548/2018 προβλέπεται η εξακρίβωση της αξίας των εισφορών σε είδος από ειδικούς εμπειρογνώμονες.

Ειδικότερα για μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται με βάση τις διατάξεις του ν.2166/1993, οι οποίες αποτελούσαν εξαίρεση από τις διατάξεις περί μετασχηματισμών του κ.ν.2190/1920, το Υπουργείο Οικονομικών με την παράγραφο 6 της Εγκυκλίου 2048/2019 έκανε δεκτά τα εξής: «Ειδικότερα, όσον αφορά στο ν.2166/1993, με τον οποίο προβλέπεται απλή λογιστική ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υπό το πρίσμα των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν.4601/2019, η λογιστική ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, σύμφωνα με τον ν. 2166/1993, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 4 του ν. 4601/2019, θα παραμένει δυνατή στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) εφόσον όλοι οι εταίροι των μετασχηματιζόμενων εταιρειών συμφώνησαν να μην εξετασθεί το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης ή διάσπασης από ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα και να μην συσταθεί σχετική έκθεση (άρθρα 10 παρ. 7 και 62 ν.4601/2019), και

(β) στην περίπτωση που στη συγχώνευση ή στη διάσπαση μετέχουν προσωπικές εταιρείες, υπό την προϋπόθεση ότι κανένας εταίρος δεν ζήτησε την εξέταση του σχεδίου από εμπειρογνώμονες (άρθρα 28 παρ. 1 και 81 παρ. 1 ν.4601/2019)».

Ειδικότερα, για τον λογιστικό χειρισμό της μερικής διάσπασης, δύναται να ληφθεί καθοδήγηση από την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 17 για τον λογιστικό χειρισμό της διασπώμενης επιχείρησης. Αν η

συναλλαγή είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής της προαναφερόμενης διερμηνείας, όπως, για παράδειγμα, είναι οι διανομές μη-ταμειακού περιουσιακού στοιχείου που τελικά ελέγχεται από το ίδιο μέρος ή μέρη πριν και μετά τη διανομή, τότε η διάσπαση δύναται να λογιστικοποιηθεί στα βιβλία της διασπώμενης είτε με την χρήση των υφιστάμενων λογιστικών αξιών είτε με την χρήση εύλογων αξιών. Στην τελευταία περίπτωση ενδέχεται να προκύψει υπεραξία στις οικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης

Τέλος, κρίνεται επιτακτικό να αναφερθούμε στην μετατροπή, όπου, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 123 του ν. 4601/2019, προβλέπεται ότι, σε περίπτωση μετατροπής προσωπικής σε κεφαλαιουχική επιχείρηση, απαιτείται προηγούμενη εξακρίβωση της αξίας της περιουσίας της υπό μετατροπή επιχείρησης από τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του ν. 4548/2018. Αντίστοιχα, υποχρέωση εξακρίβωσης της αξίας της περιουσίας της υπό μετατροπή επιχείρησης προκύπτει και στην περίπτωση μετατροπής κεφαλαιουχικής σε κεφαλαιουχική επιχείρηση από την παράγραφο 2 του άρθρου 131 του ν. 4601/2019.

Σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 17 του ν. 4548/2018, οι εισφορές σε είδος αποτελούνται μόνο από στοιχεία ενεργητικού, τα οποία μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης και για την εξακρίβωση της αξίας των εισφορών σε είδος συντάσσεται έκθεση αποτίμησης από δύο ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτική εταιρεία ή, κατά περίπτωση, από δύο ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές. Επομένως, η φράση «εξακρίβωση της αξίας των εισφορών σε είδος» υπονοεί την αποτίμηση των εισφορών σε είδος στην εκτιμηθείσα εύλογη (τρέχουσα) αξία τους.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι η φράση «εξακρίβωση της αξίας της περιουσίας της υπό μετατροπή επιχείρησης» της παραγράφου 1 του άρθρου 123 του ν. 4601/2019, εννοεί την αποτίμηση της περιουσίας της υπό μετατροπή επιχείρησης στην εκτιμηθείσα εύλογη (τρέχουσα) αξία της.

Επομένως, για τη μετατροπή εταιρείας οποιασδήποτε νομικής μορφής σε κεφαλαιουχική εταιρεία, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 123 του ν. 4601/2019 απαιτούν την αποτίμηση της περιουσίας της υπό μετατροπή επιχείρησης στην εκτιμηθείσα εύλογη (τρέχουσα) αξία της.

Στην περίπτωση της μετατροπής, δεν πραγματοποιείται απόκτηση, κατά την έννοια του ΔΠΧΑ 3 ή του άρθρου 34 του ν. 4308/2014 και, κατά συνέπεια, είναι αυτονόητο ότι δεν μπορεί να προκύψει υπεραξία.

Έχουμε τη γνώμη ότι είναι αναγκαίο το Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων, με σχετική ερμηνευτική εγκύκλιο να εξειδικεύσει τα ανακύπτοντα θέματα από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4601/2019 και του άρθρου 17 του ν.4548/2018.

Για τις φορολογικές πτυχές των μετασχηματισμών αρμόδιες να απαντήσουν είναι οι υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.

Η Γνωμοδότηση Σ.ΛΟ.Τ. Αριθμ. Πρωτ.: 1105 ΕΞ / 04.06.2019 αφορά μόνο στην περίπτωση μερικής διάσπασης και, επειδή δεν διευκρινίζει επαρκώς τα ανακύπτοντα θέματα, προς αποφυγή παρανοήσεων, πρέπει να εφαρμόζεται σε συνδυασμό με την παρούσα.

#### **Ενοποίηση συγγενούς εταιρείας βάσει του Ν. 4308/2014**

*Αριθ. πρωτ. 88/9.3.2023*

#### **Ερώτηση**

Η εταιρεία Α δεν εμπίπτει στον ορισμό της μητρικής εταιρείας του Ν. 4308/2014 και δεν ανήκει σε κανένα όμιλο με την έννοια που αναφέρεται στο άρθρο 31 του Ν. 4308/2014 και έχει συμμετοχή σε μία ή περισσότερες συγγενείς εταιρείες των οποίων τα οικονομικά μεγέθη είναι σημαντικά.

Τα ερωτήματα που ανακύπτουν είναι τα κάτωθι:

Υποχρεούται η εταιρεία Α βάσει των άρθρων 31-35 του Ν. 4308/2014 να ενοποιήσει τις συγγενείς εταιρείες με την μέθοδο της καθαρής θέσης και να συντάξει ενοποιημένες οικονομικές

καταστάσεις;

Θα πρέπει η εταιρεία Α να ενοποιήσει τις συγγενείς εταιρείες λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ;

**Απάντηση**

Δεδομένου ότι η εταιρεία Α δεν ελέγχει τις συμμετοχές της, οι οποίες έχουν χαρακτηριστεί ως συγγενείς, η εταιρεία Α δεν εμπίπτει στον ορισμό της μητρικής και ως εκ τούτου δεν υποχρεούται να συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα άρθρα 31-34 του ν.4308/2014.

Σύμφωνα με το άρθρο 35 του ίδιου νόμου η υποχρέωση χρήσης της μεθόδου της καθαρής θέσης για την επιμέτρηση συμμετοχών σε συγγενείς ή κοινοπραξίες υφίσταται μόνο στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Στις ατομικές καταστάσεις, οι συμμετοχικοί τίτλοι, είτε αυτοί αφορούν συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία, είναι χρηματοοικονομικά μέσα και ως εκ τούτου σύμφωνα με το άρθρο 19 επιμετρούνται στο κόστος κτήσεως μείον πιθανές ζημιές απομείωσης. Αν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να επιμετρήσει μια συμμετοχή σε συγγενή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, κατά τη γνώμη μας, η επιλογή θεωρείται ότι αποτελεί παρέκκλιση από τις αρχές του νόμου προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 17.

**Ερώτημα σχετικά με την κατάταξη των νεοϊδρύνμενων Ανωνύμων Εταιρειών**

*Αριθμ. πρωτ. 497/16.3.2023*

**Ερώτηση**

Με την παρούσα θα θέλαμε την πολύτιμη βοήθειά σας, ως προς την κατάταξη των νεοϊδρύνμενων Ανωνύμων Εταιρειών σύμφωνα με τον ορισμό που δίνει το άρθρο 2 ια του Ν. 4548/2018 και το εάν ο ορισμός αυτός επεκτείνεται και στις υποχρεώσεις που έχουν οι νεοϊδρύνμενες Α.Ε. ως προς την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4308/2014) και ως προς την υπαγωγή σε τακτικό έλεγχο σύμφωνα με την υποπαρ. Α.1. του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 τόσο για την πρώτη υποδωδεκάμηνη χρήση όσο και για τις μεταγενέστερες χρήσεις.

Παραθέτουμε σχετικό παράδειγμα για την κατανόηση του ερωτήματος.

Ιδρύεται Ανώνυμη Εταιρεία την 01/09/2022 με κεφάλαιο € 1.150.000. Η ανωτέρω εταιρεία δεν έχει κύκλο εργασιών ούτε απασχόλησε προσωπικό το 2022 ενώ δεν προβλέπεται να έχει προσωπικό και κύκλο εργασιών το 2023. Τα έτη 2024 έως και 2026 ας υποθεθεί ότι η εταιρεία θα απασχολεί 40 άτομα προσωπικό και θα έχει € 7.000.000 κύκλο εργασιών ανά έτος.

Ερωτάται ποια θα είναι η κατηγορία μεγέθους της εταιρείας για τους σκοπούς σύνταξης οικονομικών καταστάσεων και αν θα υπόκειται σε τακτικό έλεγχο για τις χρήσεις 2022, 2023, 2024, 2025 και 2026.

**Απάντηση**

Το Σ.ΛΟ.Τ. έχει απαντήσει σε παρόμοιες ερωτήσεις κατάταξης νεοϊδρυθείσας εταιρείας με κριτήριο το μέγεθος (Α.Π. 822 ΕΞ 17.5.2016, Α.Π. 1005 ΕΞ 17.7.2018 και Α.Π. 336 ΕΞ 26/02/2019).

Το κριτήριο του κεφαλαίου που προβλέπεται στο άρθρο 2 του Ν.4548/2018 για την κατάταξη σε κατηγορία μεγέθους νεοϊδρύνμενων εταιρειών ισχύει μόνο για τους σκοπούς του Ν.4548/2018 και δεν επεκτείνεται στις υποχρεώσεις που έχουν οι νεοϊδρύνμενες Α.Ε. ως προς την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4308/2014) και ως προς την υπαγωγή σε τακτικό έλεγχο σύμφωνα με την υποπαρ. Α.1. του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, τόσο για την πρώτη υποδωδεκάμηνη χρήση όσο και για τις μεταγενέστερες χρήσεις.

**Οικονομικές καταστάσεις από μεταφορά έδρας στην Ελλάδα, αλλοδαπής εταιρείας**

Αριθμ. πρωτ. 689/5.4.2023

**Ερώτηση**

Κυπριακή εταιρεία με ελληνικό υποκατάστημα στην Ελλάδα, σκοπεύει να μεταφέρει την έδρα της στην Ελλάδα. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η κυπριακή εταιρεία έχει και έξοδα τα οποία δεν αποτυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις του ελληνικού υποκαταστήματος όπως επίσης και το γεγονός ότι οι Κυπριακές εταιρείες εφαρμόζουν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προκύπτουν τα κάτωθι ερωτήματα:

- Ποιες θα είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ελληνικής εταιρείας που θα παρουσιαστούν στο τέλος του έτους, μετά την ολοκλήρωση της μεταφοράς έδρας;

Πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής κυπριακής εταιρείας να εναρμονιστούν σε ΕΛΠ και να είναι πλέον αυτές οι κανονικές και εάν ναι οι διαφορές που θα προκύψουν από την εναρμόνιση πώς θα αποτυπωθούν στα λογιστικά βιβλία της ελληνικής εταιρείας;

Μήπως πρέπει να συνεχιστεί η τήρηση των καταστάσεων του ελληνικού υποκαταστήματος χωρίς να ληφθούν υπόψη οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της κυπριακής εταιρείας; Μερικά ζητήματα που ανακύπτουν είναι,

- Ο συντελεστής απόσβεσης των κτηρίων στην Κύπρο είναι 3% αντί 4% που χρησιμοποιούμε στην Ελλάδα

- Τα κέρδη εις νέον ή οι ζημίες εις νέον δεν συμφωνούν αφού η Κυπριακή εταιρεία έχει έξοδα στην Κύπρο τα οποία δεν αποτυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις του υποκαταστήματος

- Είναι συνήθης πρακτική των κυπριακών εταιρειών να αναπροσαρμόζουν τα πάγια τους κάθε 2 χρόνια στην εύλογη αξία. Τα πάγια του υποκαταστήματος όμως παραμένουν στην αξία κτήσης. Πως θα αποτυπωθεί αυτή η διαφορά;

- Το ελληνικό υποκατάστημα τηρεί λογαριασμό 48 για τις εισφορές της μητρικής. Πρέπει ο λογαριασμός αυτός, μετά την μεταφορά και εφόσον η ελληνική μητρική εταιρεία αποκτήσει νομική μορφή ΑΕ, να κεφαλαιοποιηθεί με 0.5% και 1% τέλος υπέρ Επιτρ. Ανταγωνισμού;

- Η μητρική κυπριακή εταιρεία παρουσιάζει κεφάλαιο 1.000€ και δανειακές υποχρεώσεις προς μετόχους 1.000.000€ με βάση δανειστικά συμβόλαια που καταρτίστηκαν στην Κύπρο.

- Θα παρουσιαστούν αυτές οι απαιτήσεις στα λογιστικά βιβλία της ελληνικής εταιρείας;

- Θα απαιτηθεί νέα σύναψη δανείων κάτω από το ελληνικό δίκαιο;

- Δεν θα αποτυπωθούν λογιστικά οι δανειακές συμβάσεις, αλλά θα αποτυπωθούν λογιστικά μόνο οι εισφορές της Κυπριακής εταιρείας ανεξαρτήτως της πηγής προέλευσης των σχετικών χρημάτων (δανεισμός κ.λπ.);

**Απάντηση**

Αν και δεν προκύπτει από το ερώτημα, η απάντησή μας βασίζεται στην παραδοχή ότι η Κυπριακή εταιρεία με υποκατάστημα στην Ελλάδα, θα μεταφέρει τις δραστηριότητές της στην Ελλάδα και με την ολοκλήρωση της μεταφοράς το υποκατάστημά της θα πάψει να υφίσταται και θα διαγραφεί.

Το λογιστικό πλαίσιο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, είτε αυτό θα είναι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) είτε τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), μετά τη μετεγκατάσταση της εταιρείας, αποτελεί ελεύθερη επιλογή της Διοίκησής της, εκτός αν η εταιρεία emπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, όπου ορίζονται οι κατηγορίες οντοτήτων που έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Δ.Π.Χ.Α. Σημειώνεται ότι εάν επιλεχθούν να εφαρμοστούν προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή τους.

Αν επιλεχθεί η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να γίνεται με βάση τα Δ.Π.Χ.Α. δεν θα προκύψει μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές της εταιρείας και στη μέθοδο ενσωμάτωσης

των λογαριασμών του υποκαταστήματος εξαιτίας της μεταφοράς της έδρας της.

Αν επιλεχθεί η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να γίνεται με βάση τα Ε.Λ.Π. θα πρέπει να εφαρμοστούν τα προβλεπόμενα από το άρθρο 37 «Πρώτη Εφαρμογή».

Οι απαντήσεις στα υπόλοιπα ερωτήματα λογιστικού ενδιαφέροντος που θέτετε καλύπτονται από τα πλαίσια των Ε.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α., ανάλογα με την επιλογή της Διοίκησης της εταιρείας και δεν χρίζουν ερμηνείας από το Σ.ΛΟ.Τ.

Δεν αποτελεί αρμοδιότητα του Σ.ΛΟ.Τ. να παρέχει καθοδήγηση για θέματα ίδρυσης εταιρειών και εφαρμογής των σχετικών διατάξεων του εμπορικού νόμου.

Για τις φορολογικές πτυχές του ερωτήματος θα πρέπει να απευθυνθείτε στις αρμόδιες Διευθύνσεις της Α.Α.Δ.Ε.

### **Προκαταβολές προμηθευτών σε ξένο νόμισμα και λήψη τιμολογίου την επόμενη χρήση**

*Αριθ. πρωτ. 846/22.5.2023*

#### **Ερώτηση**

Νομική οντότητα προκαταβάλει σε προμηθευτή Τρίτης χώρας στη χρήση 2022 ένα ποσό 50.000,00 για αγορά αγαθών που θα πραγματοποιηθεί το 2023.

Η Νομική οντότητα έκανε την εγγραφή στα βιβλία της σε ευρώ με βάση τη ισοτιμία πραγματικής αγοράς των δολαρίων. Ο προμηθευτής θα αποστείλει τα αγαθά την επόμενη χρήση (Μάιος 2023) με το τιμολόγιο. Στις 31/12/2022 στην νομική οντότητα δεν υπάρχει ανάγκη μετατροπής του υπολοίπου σε ευρώ.

Όταν η νομική οντότητα παραλάβει τα αγαθά από τον προμηθευτή το 2023 με βάση ποια ισοτιμία θα κάνει την μετατροπή; Αν ήταν πελάτης τι θα συμβεί;

#### **Απάντηση**

Σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 4308/2014 μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

Όπως έχει αναφερθεί σε προηγούμενες γνωμοδοτήσεις του Σ.ΛΟ.Τ. η ημερομηνία της συναλλαγής σε περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, ανάληψης υποχρεώσεων, πραγματοποίησης εξόδων ή εσόδων είναι η ημερομηνία όπου η συναλλαγή πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Στην πράξη, για λόγους ευκολίας, ως ημερομηνία συναλλαγής συχνά ορίζεται η ημερομηνία του εκδιδόμενου παραστατικού, πρακτική που κατά τη γνώμη μας είναι αποδεκτή εάν δεν υπάρχει μεγάλο διάστημα μεταξύ αυτών των ημερομηνιών και δεν υπάρχουν σημαντικές διακυμάνσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών στο διάστημα αυτό.

Στο ερώτημα τίθεται το ζήτημα του προσδιορισμού της ημερομηνίας της συναλλαγής όταν καταβάλλονται προκαταβολές σε ξένο νόμισμα.

Γενικότερα, στην πράξη ακολουθούνται δύο προσεγγίσεις για τον προσδιορισμό της «συναλλαγής» με σκοπό τον προσδιορισμό της ισχύουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας που θα χρησιμοποιηθεί στην αρχική αναγνώριση όταν καταβάλλονται ή εισπράττονται προκαταβολές σε ξένο νόμισμα:

(α) η προσέγγιση της «μίας συναλλαγής», σύμφωνα με την οποία η είσπραξη ή η πληρωμή ανταλλάγματος και η μεταβίβαση των αγαθών ή των υπηρεσιών θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος της ίδιας συναλλαγής καθώς αυτές είναι εγγενώς αλληλεξαρτώμενες. Συνεπακόλουθα, η ημερομηνία της συναλλαγής καθορίζεται από την ημερομηνία κατά την οποία το πρώτο στοιχείο της συναλλαγής πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης. Συνεπώς, εάν στο πρώτο στάδιο της συναλλαγής αναγνωριστεί προκαταβολή ως μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο ή μη νομισματική υποχρέωση, η ημερομηνία της προκαταβολής θα καθορίσει την ημερομηνία της συναλλαγής για τους σκοπούς της αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης, του εσόδου ή του εσόδου είτε για το σύνολο του ποσού είτε για μέρους αυτού αν η προκαταβολή υπολείπεται



του συνολικού ανταλλάγματος.

(β) η προσέγγιση των «πολλαπλών συναλλαγών» σύμφωνα με την οποία η παραλαβή ή η πληρωμή του ανταλλάγματος και η μεταβίβαση των αγαθών ή των υπηρεσιών θεωρείται ότι είναι ξεχωριστές συναλλαγές, καθεμία από τις οποίες έχει τη δική της «ημερομηνία συναλλαγής» όταν η συναλλαγή πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης σύμφωνα με τις προβλέψεις των Ε.Λ.Π. Σύμφωνα με αυτή την προσέγγιση η ημερομηνία της συναλλαγής είναι ίδια με την ημερομηνία της αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης, του εξόδου ή εσόδου, ανεξάρτητα από την χρονική στιγμή της πληρωμής ή της παραλαβής του ανταλλάγματος.

Στον ν. 4308/2014 και στην Λογιστική Οδηγία για την εφαρμογή του νόμου δεν δίνεται καθοδήγηση σε σχέση με την προσέγγιση που θα πρέπει να ακολουθείται.

Για τον προσδιορισμό της «ημερομηνίας της συναλλαγής» έχει ερωτηθεί στο παρελθόν η Επιτροπή Διερμηνειών των Δ.Π.Χ.Α., η οποία στη συνέχεια εξέδωσε την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 22 «Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές».

Στην Διερμηνεία αναφέρεται ότι η ημερομηνία της συναλλαγής για τον καθορισμό της συναλλαγματικής ισοτιμίας προς χρήση κατά την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης, του εξόδου ή εσόδου (ή μέρους αυτού) είναι η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αρχικά το μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή τη μη χρηματική υποχρέωση που προκύπτει από την πληρωμή ή την είσπραξη προκαταβολής τιμήματος, αναγνωρίζοντας την προσέγγιση της «μίας συναλλαγής» ως περισσότερο κατάλληλη για την ορθή απεικόνιση της συναλλαγής σε ξένο νόμισμα.

Με βάση την παραπάνω Διερμηνεία, η προσέγγιση της «μίας συναλλαγής» συστήνεται να υιοθετείται για σκοπούς εύλογης παρουσίασης καθώς η οικονομική οντότητα για το μέρος της προκαταβολής, που είναι μη νομισματικό στοιχείο, δεν εκτίθεται πλέον σε συναλλαγματικό κίνδυνο.

Ωστόσο, η επιλογή της προσέγγισης των «πολλαπλών συναλλαγών» από τις οικονομικές οντότητες δεν αποτελεί παρέκκλιση από τις λογιστικές αρχές των Ε.Λ.Π.

### **Αλλαγή Λογιστικού Πλαισίου από ΔΛΠ σε ΕΛΠ**

*Αριθμ. πρωτ. 916/22.5.2023*

#### **Ερώτηση**

Ανώνυμη εταιρεία δημοσιεύει χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε ΔΛΠ από τη χρήση 2020. Επειδή η εταιρεία διακόπτει τη δραστηριότητά της σταδιακά, θέλει να μην εφαρμόζει από τη χρήση 2023 τα ΔΛΠ και να γυρίσει σε δημοσίευση σε ΕΛΠ. Σημειώνω επίσης ότι μέχρι τακτοποίησης των εκκρεμοτήτων της η εταιρεία δεν θα μπει σε εκκαθάριση. Είναι δυνατόν κάτι τέτοιο; Μήπως πρέπει να γίνει κάποιο αίτημα στην Υπηρεσία σας; Σε περίπτωση που δε γίνεται η αλλαγή δημοσίευσης σε ΕΛΠ αλλά παρόλα αυτά η ΕΤΑΙΡΕΙΑ, για λογούς κόστους, δημοσιεύσει σε ΕΛΠ ποιο είναι το πρόστιμο και για ποσό καιρό επαναλαμβάνεται;

#### **Απάντηση**

Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της εκτίμησης του κατά πόσον η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας γίνεται δεκτή κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η απάντηση του ερωτήματος γίνεται με την παραδοχή ότι η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι κατάλληλη για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ερωτώσας οντότητας.

Στο άρθρο 25 του Δ.Λ.Π. 1 αναφέρονται τα εξής: «Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Μια οικονομική οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να εκκαθαρίσει την οικονομική οντότητα ή να παύσει κάθε συναλλαγή ή εάν δεν έχει



εναλλακτική λύση παρά να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο. Όταν κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησής της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρές αμφιβολίες όσον αφορά τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται από την οικονομική οντότητα, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οικονομική οντότητα δεν θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα».

Στο θέμα της μη συνέχισης της δραστηριότητας αναφέρεται και η παράγραφος 14 του Δ.Λ.Π. 10 όπου αναφέρονται τα εξής: «Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), αν η διοίκηση προσδιορίσει μετά την περίοδο αναφοράς είτε ότι προτίθεται να προβεί σε εκκαθάριση της οικονομικής οντότητας είτε ότι θα παύσει να εμπορεύεται ή ότι δεν έχει εναλλακτική δυνατή λύση από το να πράξει κατ' αυτόν τον τρόπο».

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, δεν δίδεται καθοδήγηση από τα Δ.Π.Χ.Α. σχετικά με την βάση αποτίμησης που θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί. Παράλληλα, δεν προκύπτει από τη μη χρήση της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας η αδυναμία συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. Δεδομένου όμως ότι η οντότητα διακόπτει τη δραστηριότητά της το γεγονός αυτό συνεπάγεται την ανάκτηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μέσω της ρευστοποίησής τους και τον διακανονισμό των υποχρεώσεων με τα ποσά που θα απαιτηθούν για το σκοπό αυτό. Στο πλαίσιο αυτό η οντότητα θα πρέπει να επιλέξει εκ νέου τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές ώστε να επιτευχθεί ο σκοπός της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. θα πρέπει να υιοθετηθεί μια τροποποιημένη βάση που είναι συνεπής με τα Δ.Π.Χ.Α. Οι πολιτικές αυτές θα περιλαμβάνουν απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων στο ρευστοποιήσιμο ποσό τους με βάση τις υπάρχουσες συνθήκες στο τέλος της περιόδου αναφοράς και προβλέψεις για συμβατικές ή νομικές δεσμεύσεις που μπορεί να έχουν καταστεί επαχθείς ως συνέπεια της απόφασης της Διοίκησης της οντότητας να τεθεί σε εκκαθάριση ή να διακόψει την δραστηριότητά της.

Στην παράγραφο 4 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι: «Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν προβλέπεται εκ του νόμου η μη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. σε περίπτωση που η Διοίκηση της οντότητας εκτιμήσει ότι η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι κατάλληλη κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αν δεν έχουν παρέλθει πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α..

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

Το Σ.ΛΟ.Τ. είναι αρμόδιο για θέματα λογιστικής τυποποίησης και κατάρτισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεν γνωμοδοτεί για τις νομικές συνέπειες που απορρέουν από τη σύνταξή τους.

**Λογιστικές εγγραφές αγοράς λογισμικού/ανανέωσης άδειας χρήσης**

Αριθμ. πρωτ. 1402/26.7.2023

**Ερώτηση**

Παρακαλούμε για την καθοδήγησή σας, αναφορικά με τις λογιστικές εγγραφές – λογαριασμοί λογιστικού σχεδίου, για την αγορά λογισμικού και ανανέωση της άδειας χρήσης αυτών σε τήρηση διπλογραφικών και απλογραφικών βιβλίων:

Οντότητα θα προβεί σε αγορά λογισμικού (π.χ. λογιστικό πρόγραμμα, πρόγραμμα μισθοδοσίας, κ.ο.κ.). Σε ποιο λογαριασμό γενικής λογιστικής θα καταχωριστεί η αγορά του λογισμικού;

Στη συνέχεια, κάθε έτος, η οντότητα θα ανανεώνει την άδεια χρήσης του λογισμικού. Σε ποιο λογαριασμό γενικής λογιστικής θα καταχωριστεί η αξία της ανανέωσης της άδειας χρήσης του λογισμικού;

Η ανανέωση της άδειας χρήσης του λογισμικού προσαυξάνει το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου ή αποτελεί συντήρηση του άυλου παγίου περιουσιακού στοιχείου;

Σε τι συντελεστή απόσβεσης υπόκειται η αγορά λογισμικού και η ανανέωση της άδειας χρήσης αυτού εφόσον θεωρείται πάγιο περιουσιακό στοιχείο;

Εφόσον δεν επιτρέπεται η χρήση του λογισμικού και μετά τη λήξη της άδειας χρήσης του κατά την αγορά του θα καταχωριστεί ως έξοδο της χρήσης;

Σε αντίθετη περίπτωση εφόσον επιτρέπεται η χρήση του λογισμικού και μετά τη λήξη της άδειας χρήσης του, χωρίς όμως βελτιώσεις/αναβαθμίσεις του, κατά την αγορά του θα καταχωριστεί ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο;

**Απάντηση**

Σε περίπτωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων: για την αρχική αναγνώριση του λογισμικού, σε περίπτωση που πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης περιουσιακού στοιχείου, αν η εταιρεία έχει υιοθετήσει το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. θα χρησιμοποιήσει τον λογαριασμό 16.17.00 «Λογισμικά προγράμματα Η/Υ», ενώ αν έχει υιοθετήσει το σχέδιο λογαριασμών του Παραρτήματος Γ του ν. 4308/2014 θα χρησιμοποιήσει έναν υπολογαριασμό του λογαριασμού 18.03 «Λοιπά άυλα».

Για το σκέλος του ερωτήματος σχετικά με την αναγνώριση της ετήσιας άδειας χρήσης λογισμικού, είτε ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο είτε ως έξοδο, το Σ.ΛΟ.Τ. έχει δώσει σχετική απάντηση με την υπ. αριθ. 2294/2022 γνωμοδότηση.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η απόσβεση του παγίου στοιχείου, υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Κατ' εξαίρεση, οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν εφαρμόζουν τις σχετικές ρυθμίσεις των παραγράφων 3(α)(1) έως και 3(α)(4) του άρθρου 18 του ν. 4308/2014.

**Απαλλαγή υποχρέωσης παροχής πληροφοριών στο προσάρτημα για εταιρείες που επιλέγουν προαιρετικά να συντάξουν πλήρεις και όχι συνοπτικές καταστάσεις χωρίς να υποχρεούνται**

Αριθμ. πρωτ. 1529/22.6.2023

**Ερώτηση**

Νομική οντότητα με μορφή Α.Ε. λόγω δεδομένων, ανήκει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων για τη χρήση του 2022.

Μπορεί να συντάξει Ισολογισμό Β.1.1 και κατάσταση αποτελεσμάτων Β.2.1, δηλαδή σε κανονική μορφή, αλλά Προσάρτημα το οποίο θα παρέχει μόνο τις πληροφορίες του άρθρου 29 παρ. 3, 16, 25 και 34;

Δηλαδή να εφαρμόσει την παράγραφο 8 άρθρο 30 του ν. 4308/2014;

**Απάντηση**

Με την παράγραφο 7 του άρθρου 30 του ν. 4308/2014 παρέχονται απλοποιήσεις στις πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1 που κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 του άρθρου 16 (κατάρτιση συνοπτικού Ισολογισμού του υποδείγματος Β.5 και συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6) σχετικά με τις επιμετρήσεις στην εύλογη αξία, τη δυνατότητα απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη μη εφαρμογή των διατάξεων περί αναδρομικής εφαρμογής σε περίπτωση αλλαγής λογιστικής πολιτικής και διόρθωσης λάθους.

Στην παράγραφο 30.7.2 της Λογιστικής Οδηγίας της Ε.Λ.Τ.Ε. για την εφαρμογή του ν. 4308/2014 διευκρινίστηκε ότι οι πρόνοιες της παραγράφου 7 του άρθρου 30 ισχύουν και για εκείνες τις πολύ μικρές οντότητες των περιπτώσεων (α), (β) και (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, που επιλέγουν προαιρετικά να συντάξουν πλήρεις και όχι συνοπτικές καταστάσεις (Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων), χωρίς να υποχρεούνται.

Στην παράγραφο 8 του άρθρου 30 αναφέρεται ότι: «Οι οντότητες της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των παραγράφων 3, 16, 25 και 34 του άρθρου 29. Δύνανται να μην παρέχουν τις λοιπές πληροφορίες του άρθρου 29».

Κατ' αναλογία της ερμηνείας που δόθηκε με την παράγραφο 30.7.2 της Λογιστικής Οδηγίας για τη χρήση των απλοποιήσεων της παραγράφου 7 του άρθρου 30 και από τις πολύ μικρές οντότητες των περιπτώσεων (α), (β) και (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, που επιλέγουν προαιρετικά να συντάξουν πλήρεις και όχι συνοπτικές καταστάσεις (Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων), χωρίς να υποχρεούνται, ισχύει για τις οντότητες αυτές και η δυνατότητα παροχής μόνο των πληροφοριών των παραγράφων 3, 16, 25 και 34 του άρθρου 29 στο προσάρτημα.

### **Ασφαλιστική Αποζημίωση Πυρκαγιάς**

*Αριθ. πρωτ. 1555/26.7.2023*

#### **Ερώτηση**

Εμπορική επιχείρηση με διπλογραφικά βιβλία, υπέστη καταστροφή από πυρκαγιά στην κλειόμενη χρήση 2022. Καταστράφηκε πλήρως το ισόγειο μέρος αποθήκης (σιδηροκατασκευή και πάνελ) και περίπου τα 2/3 των εμπορευμάτων, ενώ διασώθηκε το υπόγειο του κτιρίου (μπετό). Στην επόμενη χρήση 2023 και πριν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του 2022, εισέπραξε ενιαία ασφαλιστική αποζημίωση για την αντικατάσταση της ισόγειας κατασκευής και για το κόστος των εμπορευμάτων που καταστράφηκαν.

Ερωτάμε αν συμφωνείτε με τους κατωτέρω χειρισμούς:

Α) Για τα εμπορεύματα συντάχθηκε πρωτόκολλο καταστροφής και μέσω του μειωμένου τελικού αποθέματος επιβαρύνεται η κλειόμενη χρήση 2022. Κατά την γνώμη μας, μέρος της αποζημίωσης, ίσο με το κόστος των κατεστραμμένων εμπορευμάτων, πρέπει να λογισθεί στην ίδια χρήση 2022 ώστε να μην επιβαρυνθεί με ζημία που δεν υφίσταται. Μάλιστα, το έσοδο αυτό να εμφανισθεί αφαιρετικά από το κόστος πωληθέντων, ώστε να διατηρηθεί η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναφορικά με τον κύκλο εργασιών.

Β) Η αποκατάσταση του ισόγειου μέρους του κτιρίου ξεκίνησε και θα ολοκληρωθεί στην επόμενη χρήση 2023. Κατά τη γνώμη μας, οι δαπάνες για την αντικατάσταση της σιδηροκατασκευής με πάνελ του ισόγειου αποτελούν έξοδα της χρήσης 2023 και όχι νέο πάγιο, δεδομένου ότι δεν υπήρξε καταστροφή ολόκληρου του κτιρίου. Από την άλλη, το υπόλοιπο μέρος της αποζημίωσης αποτελεί έσοδο της ίδιας χρήσης. Εναλλακτικά, αν καταχωρηθεί η αποκατάσταση ως πάγιο, πώς θα λογισθεί η ζημία της πυρκαγιάς επί του κτιρίου και πώς η αναλογούσα αποζημίωση;

#### **Απάντηση**

Οι απομειώσεις ή ζημιές των κτιρίων και των αποθεμάτων, οι σχετικές απαιτήσεις για

πληρωμές αποζημίωσης από ασφαλιστική εταιρεία και κάθε μεταγενέστερη αγορά, κατασκευή ή αποκατάσταση περιουσιακών στοιχείων είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:

α) απομειώσεις αξίας των κτιρίων και των αποθεμάτων αναγνωρίζονται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 18 και 20 του ν. 4308/2014.

β) η παύση αναγνώρισης στοιχείων των κτιρίων και αποθεμάτων που καταστράφηκαν ολοσχερώς θα λάβει χώρα την χρονική στιγμή όπου η οντότητα δεν αναμένει πλέον οικονομικά οφέλη.

γ) η αποζημίωση από την ασφαλιστική εταιρεία για τα κτίρια και αποθέματα που απομειώθηκαν ή διαγράφηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση συνολικών εσόδων όταν καθίσταται απαιτητή και

δ) το κόστος στοιχείων των κτιρίων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 18 και 20 του ν. 4308/2014.

Το δικαίωμα είσπραξης της αποζημίωσης μπορεί να τεκμηριώνεται με κάθε πρόσφορο μέσο (π.χ. αλληλογραφία με την ασφαλιστική εταιρεία).

Αν κατά την ημερομηνία αναφοράς η αποζημίωση δεν έχει καταστεί απαιτητή, τότε δεν θα αναγνωριστεί. Η αποδοχή της αποζημίωσης από την ασφαλιστική εταιρεία ή είσπραξή της, εάν λάβει χώρα έως την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο επόμενο έτος, θα πρέπει να γνωστοποιηθεί ως μη διορθωτικό γεγονός.

Το Σ.ΛΟ.Τ. έχει αρμοδιότητα την ερμηνευτική καθοδήγηση σε θέματα λογιστικής τυποποίησης σχετικά με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α. Η εκάστοτε εφαρμογή συγκεκριμένων λογιστικών χειρισμών αποτελεί ευθύνη της Διοίκησης με βάση τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία το Σ.ΛΟ.Τ. δεν έχει αρμοδιότητα να αξιολογεί.

### **Λογιστικός χειρισμός συναλλαγματικής διαφοράς από ενσωμάτωση οικονομικών καταστάσεων υποκαταστήματος στην αλλοδαπή**

*Αριθ. πρωτ. 1556/4.7.2023*

#### **Ερώτηση**

Υφιστάμενη Κατάσταση: Ανώνυμη βιομηχανική εταιρεία έχει υποκατάστημα στην αλλοδαπή με λογιστική αυτοτέλεια. Οι δοσοληψίες κεντρικού και υποκαταστήματος παρακολουθούνται στο λογαριασμό συνδέσμου με το υποκατάστημα με κωδικό 48.

Η ενσωμάτωση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του υποκαταστήματος στο κεντρικό, γίνεται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής, με βάση το άρθρο 34 του ν. 4308/2014 και τη σχετική Λογιστική Οδηγία του (παράγραφος 27.4.2).

Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει κατά την ενσωμάτωση των οικονομικών καταστάσεων, θα βαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσης του κεντρικού ή θα αναγνωρισθεί κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση και θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα κατά την διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας – υποκαταστήματος.

#### **Απάντηση**

Στην παράγραφο 4 του άρθρου 27 του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι: «Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας».

Συνεπώς, η συναλλαγματική διαφορά από την μετατροπή των στοιχείων του υποκαταστήματος θα αναγνωριστεί κατευθείαν ως στοιχείο της καθαρής θέσης και θα παρουσιαστεί στον ισολογισμό

στο κονδύλι της καθαρής θέσης με τίτλο «Συναλλαγματικές διαφορές».

**Λογιστικός χειρισμός διάσπασης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις**

Αριθ. πρωτ. 1999/19.11.2023

**Ερώτηση**

Η εταιρία Α (μητρική) συμμετέχει στην εταιρία Β (θυγατρική) με ποσοστό 99%. Η εταιρία Β εντός του 2022 διασπάστηκε με την εισφορά κλάδου της σε νέα ΑΕ, την εταιρία Γ στην οποία η Α συμμετείχε επίσης με 99% (οι μέτοχοι της Β έλαβαν μετοχές της Γ κατά την αναλογία της συμμετοχής τους στην Β). Εντός του 2022, η Α μεταβιβάζει το ποσοστό της στην Γ σε τρίτο εκτός ομίλου έστω αντί τιμήματος 1.000.000,00€ ευρώ. Η καθαρή θέση του κλάδου που διεγράφη από τις οικονομικές καταστάσεις της Β κατά την διάσπαση με μείωση μετοχικού κεφαλαίου ανήλθε έστω στο ποσό των 200.000,00€.

Ερωτήματα:

- Πώς θα παρουσιαστεί στον ενοποιημένο ισολογισμό, την ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και την ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων η ανωτέρω συναλλαγή;

- Θα επηρεαστούν οι διαφορές ενοποίησης κατά τον αρχικό συμψηφισμό

**Απάντηση**

Η διάσπαση της Β με σύσταση της Γ, δεν έχει καμία επίπτωση στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση του Ομίλου.

Έλεγχος μια μητρικής σε θυγατρική, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. υφίσταται όταν «...άμεση ή έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) οντότητας, η οποία είτε από μόνη της (συμμετοχική ιδιότητα) είτε σε συνδυασμό με άλλες προϋποθέσεις, παρέχει στη μητρική τη δυνατότητα ελέγχου επί της άλλης οντότητας (θυγατρικής)». Ως συνέπεια της πώλησης της άμεσης συμμετοχής της Α στη Γ σε τρίτο, η Α παύει να την ελέγχει.

Στα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχει καθοδήγηση σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό της απώλειας ελέγχου. Σύμφωνα με τις προβλέψεις της παραγράφου 7 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014, για την περίπτωση αυτή δύναται να αναζητηθεί ερμηνευτική καθοδήγηση από τα Δ.Π.Χ.Α. Στην παράγραφο 25 του ΔΠΧΑ 10, προβλέπεται ότι: «...Εάν μια μητρική εταιρεία απωλέσει τον έλεγχο θυγατρικής, τότε αυτή:

α) παύει να αναγνωρίζει τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της πρώην θυγατρικής στην ενοποιημένη κατάσταση της οικονομικής θέσης.

β) αναγνωρίζει τυχόν επενδύσεις που διακρατούνται στην πρώην θυγατρική στην εύλογη αξία τους κατά τον χρόνο απώλειας του ελέγχου και στη συνέχεια τις λογιστικοποιεί μαζί με οποιαδήποτε ποσά που οφείλονται από ή προς την πρώην θυγατρική σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ. Η εύλογη αξία αυτή θα θεωρείται ως η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 ή, κατά περίπτωση, το κόστος κατά την αρχική αναγνώριση μιας επένδυσης σε μια συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

γ) αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία που συνδέεται με την απώλεια του ελέγχου που αναλογεί στην πρώην ελέγχουσα συμμετοχή.»

Συνεπώς, δεδομένου ότι πωλήθηκε το σύνολο της συμμετοχής, το αποτέλεσμα της πώλησης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, θα προσδιοριστεί ως εξής:

Τίμημα πώλησης	XXXX
Μείον	
Λογιστική αξία καθαρών περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία της πώλησης (XXX)	
Πλέον	
Λογιστική αξία δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο (δικαιώματα μειοψηφίας)	XXX
<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ</b>	



Το αποτέλεσμα από την πώληση της οντότητας θα επηρεαστεί από την υπεραξία που αναγνωρίστηκε στην αρχική απόκτηση της Β και αντιστοιχεί στον κλάδο που εισφέρθηκε στη Γ.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, στον ενοποιημένο ισολογισμό θα αφαιρεθούν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της πωλούμενης οντότητας, ενώ στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων θα εμφανιστεί το ως άνω αποτέλεσμα της πώλησης και τα αποτελέσματα της πωλούμενης οντότητας μέχρι την στιγμή που θα απολεσθεί ο έλεγχος.

### Τρόπος αποτίμησης και λογιστικός χειρισμός προϊόντων

Αριθ. πρωτ. 2067/17.9.2023

#### Ερώτηση

Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) δραστηριοποιείται στην επεξεργασία κατεψυγμένων φρούτων. Πιο συγκεκριμένα, παραλαμβάνει φρούτα όπως είναι ροδάκινα, βερίκοκα, φράουλες και κεράσια τα κόβει σε διάφορα μεγέθη για παράδειγμα σε 10mm και εν συνέχεια ακολουθώντας μία διαδικασία τα ψύχει σε θερμοκρασίες πολύ κάτω του μηδενός σε διάφορες συσκευασίες των 10 ή 15 κιλών. Η παραγωγική διαδικασία αρχίζει περίπου τον Ιούνιο και τελειώνει περίπου τον Σεπτέμβριο (ανάλογα με τις καιρικές συνθήκες και τις ποσότητες φρούτων που υπάρχουν). Αυτά αποτελούν το τελικό προϊόν της επιχείρησης το οποίο το πουλάει σε βιομηχανίες τροφίμων του εξωτερικού, κυρίως.

Οι κύριοι πελάτες της Α.Ε. (οι οποίοι είναι βιομηχανίες) για να παραλάβουν το τελικό προϊόν και εν συνέχεια να το επεξεργαστούν για λογαριασμό της δικής τους παραγωγικής διαδικασίας απαιτούν από την Α.Ε. το τελικό προϊόν να τηρεί κάποιες προϋποθέσεις. Συνήθως, μετά το πέρας της παραγωγικής διαδικασίας η Α.Ε. προβαίνει σε έλεγχο του τελικού προϊόντος για να διαπιστώσει αν η παραχθείσα ποσότητα καλύπτει τις προϋποθέσεις των πελατών της. Κάθε χρόνο (και ανάλογα με τη χρονιά) ένα μέρος της παραχθείσας ποσότητας ΔΕΝ καλύπτει τα standards των πελατών και είτε πωλούνται σε χαμηλότερη τιμή σε βιομηχανίες χυμού, είτε μεταφέρονται σε εταιρείες ανακύκλωσης (καταστροφή) είτε ανά συσκευάζονται, ανάλογα με τα «ελαττώματα» που παρουσιάζει το τελικό προϊόν.

Για παράδειγμα, στη χρήση του 2022 σε έναν κωδικό τον 071-001-001 ΡΟΔΑΚΙΝΑ ΣΥΜΠΗΡΗΝΑ ΚΑΤ/ΝΑ 10X10 IQF (10 KG) παρήχθησαν 4.511.033 κιλά με κόστος παραγωγής 2.599.570,33€ (συμπεριλαμβάνονται στο κόστος η αξία της Α' ύλης, η μισθοδοσία, τα Γ.Β.Ε. κ.ό.κ). Από την παραχθείσα ποσότητα τα 1.973.208,79 κιλά κρίθηκαν ως Γ' διαλογής (δηλαδή, ακατάλληλα προς πώληση στους κύριους πελάτες μας). Πρακτικά, έγινε εξαγωγή της ποσότητας αυτής από τον κωδικό 071-001-001 σε έναν άλλο κωδικό τον 071-001-001Γ ΡΟΔΑΚΙΝΑ ΣΥΜΠΗΡΗΝΑ ΚΑΤ/ΝΑ 10X10 IQF (10 KG) – Γ' ΔΙΑΛΟΓΗΣ. Πέρα των ανωτέρω, θα πρέπει να γίνει γνωστό ότι κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας της Α.Ε. όταν διαπιστώνεται ότι κάποιες ποσότητες ΔΕΝ πληρούν τις προϋποθέσεις για να καταστούν έτοιμες προς πώληση, οι ποσότητες αυτές καταχωρούνται σε έναν άλλο κωδικό τον 071-001-001Α ΡΟΔΑΚΙΝΑ ΣΥΜΠΗΡΗΝΑ ΚΑΤ/ΝΑ 10X10 IQF (10 KG) REJECT.

Συνεπώς, για κάθε έτοιμο προϊόν υπάρχουν και άλλοι δύο κωδικοί σχετικοί με το προϊόν που ενημερώνονται:

1. Ο 071-001-001 ΡΟΔΑΚΙΝΑ ΣΥΜΠΗΡΗΝΑ ΚΑΤ/ΝΑ 10X10 IQF (10 KG) – σύμφωνα με το Δελτίο παραγωγής, κατά την διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας – αποτιμώνται με τη Μέση Τιμή

2. Ο 071-001-001Α ΡΟΔΑΚΙΝΑ ΣΥΜΠΗΡΗΝΑ ΚΑΤ/ΝΑ 10X10 IQF (10 KG) REJECT – σύμφωνα με το Δελτίο Παραγωγής, κατά την διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας – αποτιμώνται με τη Μέση Τιμή και ο

3. 071-001-001Γ ΡΟΔΑΚΙΝΑ ΣΥΜΠΗΡΗΝΑ ΚΑΤ/ΝΑ 10X10 IQF (10 KG) – Γ' ΔΙΑΛΟΓΗΣ,



με λογιστικά σημειώματα και μετά το πέρας της παραγωγικής μας διαδικασίας – αποτιμώνται στην ρευστοποιήσιμη αξία ( η οποία είναι χαμηλότερη από την τιμή κόστους).

Η Α.Ε. αποτιμάει τα προϊόντα της με τη μέθοδο της Μέσης Τιμής. Σύμφωνα με τον Νόμο 4308/2014 άρθρο 20 «Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο.»

Το ερώτημά μας είναι: η αποτίμηση του κωδικού 071-001-001 θα πρέπει να γίνει στο σύνολο της παραχθείσας ποσότητας (ήτοι στα 4.511.033 κιλά) ή στα 2.537.824,21 κιλά (4.511.033 – 1.973.208,79);

#### **Απάντηση**

Στην παρ.6 του άρθρου 20 του ν. 4308/2014 αναφέρεται ότι μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Από τον Νόμο και τη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του δεν διευκρινίζεται εάν η αποτίμηση θα πρέπει να γίνει στο σύνολο της παραγωγής ή για κάθε κωδικό παραγόμενο προϊόντος όπως αναφέρετε στο ερώτημά σας.

Στην περίπτωση αυτή, ερμηνευτική καθοδήγηση δύναται να ληφθεί από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α. Συγκεκριμένα, στην παράγραφο 29 του ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» αναφέρονται τα εξής:

«Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κατ' είδος. Σε ορισμένες περιπτώσεις όμως μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν χωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση αποθεμάτων με βάση τη γενική κατάταξή τους, όπως για παράδειγμα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός συγκεκριμένου λειτουργικού τομέα».

Στην περίπτωση του ερωτήματος, δεδομένου ότι κάθε προϊόν (κωδικός) είναι δυνατό να αποτιμηθεί χωριστά από τα άλλα είδη αυτής της γραμμής και μπορεί να πωληθεί σε διαφορετικό χρόνο, η αποτίμηση στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας θα πρέπει να διενεργηθεί ανά παραγόμενο προϊόν (κωδικό).

Σε κάθε περίπτωση πάντως, συνιστά αποκλειστική ευθύνη της διοίκησης της οικονομικής οντότητας να επιλέξει τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό βάσει πραγματικών γεγονότων.

## ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

### ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ

(Οι αριθμοί παραπέμπουν στα άρθρα και στις παραγράφους του Ν. 4308/2014)

- Α -

#### **Αγορά/ές**

αναλώσιμων υλικών, 20 § 8

#### **Αγρότες ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ**

μη υπαγωγή στις ρυθμίσεις του νόμου, 39 § 1α

#### **Αγροτικά προϊόντα**

πωλήσεις από τρίτο για λογ/σμό αγρότη παραγωγού, 8 § 13

#### **Αεροπορικές αλλοδαπές επιχ/σεις**

υποκαταστήματα που λειτουργούν στην Ελλάδα, 30 § 13β'

#### **Ακεραιότητα περιεχομένου λογιστικού στοιχείου**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

#### **Ακίνητα**

επενδυτικά· επιμέτρηση στην εύλογη αξία, 24 § 6

ιδιοχρησιμοποιούμενα· επιμέτρηση στην εύλογη αξία, 24 § 5

#### **Αλλοδαπές επιχειρήσεις**

που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των νόμων 89/67, 378/68, 30 § 13α

#### **Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση**

μεταβολές στο ποσό του ισολογισμού, 23 § 5 ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

#### **Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση**

μεταβολές στο ποσό του ισολογισμού, 23 § 5 ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

#### **Αναβαλλόμενοι φόροι**

αναγνώριση στις χρημ/κές καταστάσεις, 23 § 3-4

#### **Αναγνώριση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

#### **Ανακτήσιμη αξία**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

#### **Αναλογική ενοποίηση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

#### **Αναπροσαρμογή**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

#### **Ανάπτυξη**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

#### **Αντιστάθμιση**

εύλογης αξίας· ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

λογιστική, 24 § 11δ'

παράγωγων ταμειακών ροών, 24 § 11β'

ταμειακών ροών· ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

#### **Αξία χρήσης**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

#### **Απαιτήσεις και δάνεια**

βλ. δάνεια και απαιτήσεις

#### **Απαλλαγές**

από την ενοποίηση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, 33

οντοτήτων, 30

#### **Απλογραφικό λογιστικό σύστημα**

επί μη συντάξεως ισολογισμού, 3 § 12

#### **Απλοποιημένο τιμολόγιο**

περιεχόμενο, 10 § 2

πότε εκδίδεται, 10 § 1

#### **Απλοποιήσεις και απαλλαγές**

μεσαιών οντοτήτων, 30 § 10

μικρών οντοτήτων, 30 § 9

πολύ μικρών οντοτήτων, 30 § 1-8

#### **Απόδειξη/εις λιανικής πώλησης ή π.υ.**

τρόπος έκδοσης, 12 § 10-13

υποχρεωτικό περιεχόμενο, 12 § 2-3

χρόνος έκδοσης, 13

#### **Αποθέματα**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

χρόνος προσδιορισμού ποσότητας, 6 § 2

#### **Αποθέματα εμπορευμάτων**

επιμέτρηση στην εύλογη αξία τους, 24 § 8

#### **Αποθέματα και υπηρεσίες**

επιμέτρηση, 20 § 1-6

μέθοδοι προσδιορισμού κόστους κτήσης, 20 § 7

#### **Αποθεματικά**

ως στοιχεία της καθαρής θέσης, 26 § 1β'

#### **Απομείωση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

παγίων περιουσιακών στοιχείων, 18 § 3β'

**Απόσβεση/εις**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

παγίων περιουσιακών στοιχείων, 18 § 3α'

**Αποσβέσιμο κόστος**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Αποτελέσματα εις νέον**

ως στοιχεία της καθαρής θέσης, 26 § 1γ'

**Αποτελεσματική αντιστάθμιση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Αποτελεσμάτων κατάσταση**

βλ. κατάσταση αποτελεσμάτων

**Αρχεία (βλ. και λογιστικά αρχεία)**

αποθεμάτων τρίτων, 4 § 5

ενσώματων και άυλων στοιχείων, 4 § 2

επενδύσεων σε τίτλους, 4 § 3

ιδιόκτητων αποθεμάτων, 4 § 4

λογαριασμών καθαρής θέσης, 4 § 7

λογαριασμών υποχρεώσεων, 4 § 8

λοιπών περιουσιακών στοιχείων, 4 § 6

περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, 4 § 9

**Αρχική αναγνώριση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Αυθεντικότητα προέλευσης τιμολογίου**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία**

ενδεικτική απαρίθμηση, 18 § 1

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Αυτοτιμολόγηση**

έκδοση στοιχείων από τον λήπτη, 8 § 5, 8

- B -

**Βελτίωση παγίου**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Βιβλία (βλ. και λογιστικά αρχεία)**

χρόνος ενημέρωσης, 6 § 1

**Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**

επιμέτρηση στην εύλογη αξία, 24 § 7

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Βραχυπρόθεσμη υποχρέωση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

- Γ -

**Γεγονός**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Γνωστοποίηση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

- Δ -

**Δάνεια και απαιτήσεις**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Δαπάνη**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Διαθέσιμα ή μετρητά**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Διακρατούμενες επενδύσεις**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Διαφύλαξη**

βιβλίων, 6 § 1

λογιστικών αρχείων, 7

**Διεθνή Πρότυπα Χρημ/κής Αναφοράς**

(Δ.Π.Χ.Α.)

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

προαιρετική εφαρμογή, 1 § 4

υποχρεωτική εφαρμογή, 1 § 3

**Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα**

επί συντάξεως ισολογισμού, 3 § 10

**Δουλεμένη παραδοχή**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

- E -

**Εισηγητές σεμιναρίων**

μη υπαγωγή στις ρυθμίσεις του νόμου, 39 §

1γ'

**Εισόδημα**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Εκδιδόμενα στοιχεία**

για χονδρικές πωλήσεις, 8-11

για λιανικές πωλήσεις, 12

**Εκκαθάριση**

έκδοση από τρίτο για λογ/σμό της οντότητας,

8 § 12

**Εκτιμητής επαγγελματίας**

για την εκτίμηση των επενδυτικών ακινήτων,

24 § 6γ'

- Έλεγχος**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Εμπορεύματα**  
επιμέτρηση στην εύλογη αξία, 24 § 8
- Εμπορικές απαιτήσεις**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Εμπορικές υποχρεώσεις**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Έναρξη ισχύος**  
Ν. 4308/2014, 44
- Ενδεχόμενη υποχρέωση**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Ενεργός αγορά**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Ενημέρωση**  
λογιστικών αρχείων (βιβλίων), 6
- Ενοποιημένες χρηματοδοτικές καταστάσεις**  
κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων, 31
- Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις**  
κανόνες κατάρτισης, 34  
μεταβατικές διατάξεις, 37  
πρώτη εφαρμογή κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης, 37 § 2  
σημειώσεις, 36  
συμμετοχή σε συγγενή και κοινοπραξία, 35
- Ενοποίηση**  
οντότητες που απαλλάσσονται, 33  
προϋποθέσεις υποχρεωτικής, 32
- Ενώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία**  
ενδεικτική απαρίθμηση, 18 § 1
- Εξαιρέσεις**  
αγρότες ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, 39 § 1α'  
ευκαιριακά απασχολούμενοι, 39 § 1β'  
συγγραφείς ή εισηγητές σεμιναρίων, 39 § 1γ'
- Έξοδο**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Επενδυτικά ακίνητα**  
επιμέτρηση στην εύλογη αξία, 24 § 6  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Επενδυτικές δραστηριότητες**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Επενδυτική οντότητα**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Επιμέτρηση**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Επισκευή παγίου στοιχείου**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Επιτροπή**  
αξιολόγησης προτάσεων για τη βελτίωση του νόμου, 39 § 3
- Επιχείρηση**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Επιχορηγήσεις κρατικές**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Έρευνα**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Έσοδο**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Ευθύνη**  
επί αναθέσεως υποχρεώσεων σε τρίτο πρόσωπο, 5 § 19
- Ευκαιριακά απασχολούμενοι**  
μη υπαγωγή στις ρυθμίσεις του νόμου, 39 § 1β'
- Εύλογη αξία**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Εύλογη παρουσίαση**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Z -
- Ζημιά**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- H -
- Ηλεκτρονικό τιμολόγιο**  
έκδοση, 14
- Ημερομηνία αναφοράς ή ισολογισμού**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Θ -
- Θυγατρική οντότητα**  
μη υπαγόμενη στο Ν. 4308/14, 5 § 15  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- I -
- Ιδιοπαραγόμενα**  
πάγια περιουσιακά στοιχεία, 18 § 2
- Ιδιοπαραγόμενα περιουσιακά στοιχεία**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')
- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα**  
επιμέτρηση στην εύλογη αξία, 24 § 5

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Ιδιώτες**

πωλήσεις προς αυτούς· έκδοση στοιχείων, 12 § 7

**Ισολογισμός**

σύνταξη από την Τράπεζα της Ελλάδος, 1 § 8  
σύνταξη με το διπλογραφικό σύστημα, 3 § 10  
υπόδειγμα σύνταξης (βλ. Παράρτ. Β')

**Ισολογισμός ενοποιημένων χρημ/κών καταστάσεων**

υπόδειγμα (βλ. Παράρτ. Β')

**Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων**

υπόδειγμα (βλ. Παράρτ. Β')

**Ισχύς**

έναρξη ισχύος του νόμου, 44

- Κ -

**Καθαρή επένδυση σε αλλοδαπή δραστηριότητα**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Καθαρή επένδυση σε χρηματοδοτική μίσθωση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Καθαρή θέση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
περιλαμβανόμενα στοιχεία, 26

**Καθαρή λογιστική αξία**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Καθαρό αποτέλεσμα**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Καθεστώς περιθωρίου κέρδους**

περιεχόμενο τιμολογίου, 9 § 1

**Καταργούμενες διατάξεις**

κανονιστικές πράξεις, εγκύκλιες και οδηγίες, 38 § 4

Κ.Ν. 2190/1920, 38 § 3α'

ΚΦΑΣ, 38 § 1

Ν. 1809/1988, 38 § 2

Ν. 3190/1955 (άρθρο 22 § 2), 38 § 3δ'

Ν. 4072/2012 (άρθρα 80, 96, 97, 98 § 1, 101), 38 § 3ε'

Ν. 2065/1992 (άρθρ. 20-27), 38 § 3β'

Ν.Δ. 400/1970 (άρθρ. 62-78), 38 § 3γ'

Π.Δ. 148/1984, 38 § 3ζ'

Π.Δ. 384/1992, 38 § 3η'

Π.Δ. 1123/1980, 38 § 3στ'

**Κατασκευαστικά συμβόλαια**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Κατάσταση αποτελεσμάτων**

στοιχεία εσόδων, 25 § 1-11

στοιχεία εξόδων, 25 § 12-14

συνοπτική, 30 § 13

υπόδειγμα (βλ. Παράρτ. Β')

**Κατάσταση χρηματοροών**

υπόδειγμα (βλ. Παράρτ. Β')

**Κέρδος**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Κεφάλαιο**

καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες της οντότητας, 26 § 1α'

**Κοινή δραστηριότητα**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Κοινή διευθέτηση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Κοινοπραξία**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Κοινός έλεγχος**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Κόστος**

για τη διάθεση περιουσιακού στοιχείου·

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

κτήσης περιουσιακών στοιχείων· ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

κτήσης υποχρεώσεων· ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

παραγωγής· ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Κρατικές επιχορηγήσεις**

αναγνώριση και απόσβεση, 23 § 1

εξόδων, 23 § 2

**Κύκλος εργασιών**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

υπολογισμός, 2 § 7-8

**Κυκλοφορούν ενεργητικό**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Κυριαρχική επιρροή**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

- Λ -

**Λειτουργικές δραστηριότητες**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Λειτουργική μίσθωση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Λειτουργικός κύκλος**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών**  
εκδιδόμενα στοιχεία

**Λογιστής**  
εξωτερικός, 5 § 18-19  
υπογραφή χρηματ/κών καταστάσεων, 5 § 4

**Λογιστικά αρχεία**  
άλλα λογιστικά αρχεία, 4  
γλώσσα τήρησης, 3 § 7  
μετάφραση, 5 § 17  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Λογιστικές πολιτικές**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Λογιστικές πολιτικές και εκτιμήσεις**  
διόρθωση λαθών, 28

**Λογιστική αξία**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Λογιστική εκτίμηση**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Λογιστικό σύστημα**  
απλογραφικό, 3 § 12  
διπλογραφικό, 3 § 10  
διασφάλιση αξιοπιστίας, 5  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

παρακολούθηση λογιστικής και φορολογικής βάσης, 3 § 5

- M -

**Μακροπρόθεσμη ενημέρωση**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Μερίσματα**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Μεταβατικές διατάξεις**  
χρηματοοικονομικών καταστάσεων, 37  
φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, 40

**Μετάφραση αρχείων**

υποχρέωση της οντότητας όταν της ζητηθεί, 5 § 17

**Μετρητά**  
βλ. διαθέσιμα ή μετρητά

**Μητρική επιχείρηση**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Μητρική οντότητα**  
βλ. οντότητα

**Μη νομισματικά στοιχεία**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Μίσθωση**  
λειτουργική παγίων στοιχείων, 18 § 6  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

χρηματοδοτική παγίων στοιχείων, 18 § 6

**Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

- N -

**Νόμισμα παρουσίασης**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

- Ξ -

**Ξένο νόμισμα**  
συναλλαγές και στοιχεία, 27

- O -

**Οικονομική ουσία των συναλλαγών**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Όμιλος**  
μεγάλος, 31 § 3  
μεσαίος, 31 § 2  
μικρός, 31 § 1  
όρια ενεργητικού και κύκλου εργασιών, 31 § 4-6  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Οντότητα**  
μητρική που έχει θυγατρική μη υποκείμενη στο Ν. 4308/2014, 5 § 15  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Οντότητες**  
δημοσίου ενδιαφέροντος· ορισμός (βλ.



Παράρτ. Α')  
καθορισμός μεγέθους· κατηγορίες, 2 § 1  
κερδοσκοπικές ή μη, 1 § 7  
μεγάλες, 2 § 6  
μεσαίες, 2 § 5  
μικρές, 2 § 4  
πολύ μικρές, 2 § 2  
που εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του νόμου, 1 § 2  
που εφαρμόζουν προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., 1 § 4  
που υποχρεούνται σε σύνταξη των  
χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων  
βάσει των Δ.Π.Χ.Α. 1 § 3  
**Οντότητες ομίλου**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Οντότητες χαρτοφυλακίου**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Οργανισμοί Επενδύσεων**  
σε κινητές αξίες· επιμέτρηση ενεργητικού  
βάσει των Δ.Π.Χ.Α., 1 § 9  
**Όρια κριτηρίων καθορισμού οντοτήτων**  
υπέρβαση, 2 § 9  
**Ουσιώδης επιρροή**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

- Π -

**Πάγια περιουσιακά στοιχεία**  
αποσβέσεις, 18 § 3α'  
ενσώματα και άυλα, 18 § 1  
ιδιοπαραγόμενα, 18 § 2  
λειτουργική μίσθωση, 18 § 6  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
παύση αναγνώρισης, 18 § 4  
χρηματοδοτική μίσθωση, 18 § 5  
**Παράγωγα περιουσιακά στοιχεία**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία**  
για αντιστάθμιση, 24 § 11  
**Παραπεμπτικές διατάξεις**  
Κ.Ν. 2190/1920, 38 § 5  
**Παραρτήματα**  
ορισμοί (βλ. Παράρτ. Α')  
σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και χρηματο-  
οικονομικών καταστάσεων (Παρ. Δ')  
σχέδιο λογαριασμών (Παράρτημα Γ')  
υποδείγματα (παράρτημα Β')

**Παραστατικά**

βλ. λογιστικά στοιχεία  
**Παρούσα αξία**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης  
παραστατικών πωλήσεων**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Πεδίο εφαρμογής**  
ρυθμίσεις του νόμου, 1 § 1  
**Περίοδος αναφοράς**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Περίοδος διαφορετική του 12μήνου**  
υπολογισμός κύκλου εργασιών, 2 § 8  
**Περιουσιακά στοιχεία**  
επιμέτρηση στην εύλογη αξία, 24 § 1-4  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης**  
πότε εκδίδεται, 12 § 4  
**Πλοίων δεύτερης κατηγορίας εκμ/τής**  
σύνταξη συνοπτικής κατάστασης αποτελε-  
σμάτων, 30 § 13γ'  
**Πραγματικό επιτόκιο**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Πρόβλεψη/εις**  
αναγνώριση και επιμέτρηση, 22 § 11-14  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Προκαταβολές δαπανών**  
αναγνώριση στο κόστος κτήσης, 21 § 1-2  
**Προσαρμογή αξίας**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Προσάρτημα (σημειώσεις)**  
επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,  
29  
**Προσωρινή διαφορά**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Πρώτη εφαρμογή**  
κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματο-  
οικονομικών καταστάσεων, 37  
**Πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών**  
λιανικές, 12  
χονδρικές, 8

- Σ -

**Σεμιναρίων εισηγητές**  
βλ. εισηγητές σεμιναρίων  
**Σημαντικό μέγεθος**  
ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')  
**Σημειώσεις**

των χρηματοοικονομικών καταστάσεων· ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Στενό μέλος οικογένειας**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Στοιχεία λιανικής πώλησης**

εκδιδόμενα, 12

χρόνος έκδοσης, 13

**Στοιχεία κατάστασης αποτελεσμάτων**

έσοδα, 25 § 1-11

έξοδα, 25 § 12-14

**Στοιχεία καθαρής θέσης**

τι περιλαμβάνουν, 26 § 1-4

**Στοιχεία σε ξένο νόμισμα**

επιμέτρηση, 27

**Συγγενής οντότητα**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Συγγραφείς υπάλληλοι**

μη υπαγωγή στις ρυθμίσεις του νόμου, 39 §

1γ'

**Συγκεντρωτικό τιμολόγιο**

περιεχόμενο, 10 § 3

**Συγχώνευση ή συνένωση**

λογιστικών αρχείων, 5 § 13

οντοτήτων, 5 § 16

**Συμμετοχικά δικαιώματα**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Συμμετοχικός τίτλος**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Συναλλαγές**

σε ξένο νόμισμα, 27

**Συναλλαγή**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Συναλλαγματικές διαφορές**

αναγνώριση ως στοιχείο στην καθαρή θέση,

27 § 3-4

**Συνδεδεμένο μέρος**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Σύνδεση Σχεδίου Λογαριασμών και Χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

πίνακες καθοδήγησης (βλ. Παράρτ. Δ')

**Συνέχιση δραστηριότητας**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Συντήρηση παγίου**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Σχέδιο λογαριασμών**

εφαρμογή όπως ισχύει κατά την 31.12.2014,

3 § 9

παρουσίαση (βλ. Παράρτ. Γ')

**Σχέδιο λογαριασμών Παρατήματος Γ'**

ως μέρος του λογιστικού συστήματος, 3 § 8

**Σφάλματα προηγούμενων χρήσεων**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

- T -

**Ταμειακά ισοδύναμα**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Τιμολόγιο**

απλοποιημένο, 10 § 1-2

αυθεντικότητα, 15

αυτοτιμολόγηση, 8 § 5 και § 8

έκδοση από τρίτο (εκκαθάριση), 8 § 12

έκδοση προς ιδιώτες, 12 § 7

έκδοση προς πρόσωπα μη υπόχρεα στην

έκδοση τιμολογίου, 8 § 10

έννοια, 8 § 1-3

ευθύνη οντότητας για έκδοση, 8 § 5

ηλεκτρονικό, 14 § 3-4

μη έκδοση από Δημόσιο, 8 § 9

νόμισμα που εκφράζονται τα ποσά, 9 § 2

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

πιστωτικό, 8 § 6

πώλησης αγροτικών προϊόντων από τρίτο, 8

§ 13

συγκεντρωτικό, 10 § 3

υπογραφή, 9 § 3

υποκατάσταση, 8 § 4

υποχρεωτικό περιεχόμενο, 9 § 1

χρόνος γένεσης υποχρέωσης έκδοσης, 11 § 1

χρόνος έκδοσης, 11 § 2

ως μέρος των λογιστικών αρχείων, 8 § 7

**Τράπεζα της Ελλάδος**

εφαρμογή άρθρων 3-15 του νόμου· σύνταξη

ισολογισμού, 1 § 8

**Τρέχων φόρος**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Τροποποιούμενες διατάξεις**

άρθρ. 42α παρ. 6 Κ.Ν. 2190/1920, 38 § 6

- Y -

**Υλικά αναλώσιμα**

αγορές μη σημαντικές, 20 § 8

**Υπέρ το άρτιο**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Υπεραξία**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Υπογραφή**

τιμολογίου, 9 § 3

χρηματοοικονομικών καταστάσεων, 5 § 4

**Υποδείγματα**

βλ. Παράρτ. Β'

**Υποκαταστήματα**

αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων, 30 § 13β'

**Υπολειμματική αξία**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Υποχρέωση/εις**

επιμέτρηση στην εύλογη αξία, 24 § 1-4

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

χρηματοοικονομικές, 22 § 1-9

μη χρηματοοικονομικές, 22 § 10

- Φ -

Φόροι αναβαλλόμενοι

αναγνώριση, 23 § 3-5

**Φορολογική βάση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί**

έκδοση στοιχείων με τη χρήση αυτών, 12 § 8-11 και § 14

καταργούμενες διατάξεις, 38 § 2

μεταβατικές διατάξεις, 40

**Φόρος εισοδήματος**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

- Χ -

**Χρεωστικός τίτλος**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Χρηματικό ή νομισματικό στοιχείο**

βλ. νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία

**Χρηματοδοτικές καταστάσεις**

ενοποιημένες, 31-36

**Χρηματοδοτική μίσθωση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

πάγιων περιουσιακών στοιχείων, 18 § 5

**Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**

αναγνώριση στο κόστος, 19 § 1

διαθέσιμα για πώληση, 24 § 9

εμπορικού χαρτοφυλακίου, 24 § 10

επιμέτρηση στο κόστος, 19 § 2-3

ζημίες απομείωσης, 19 § 6 και § 8

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

παρουσίαση στον ισολογισμό, 19 § 11

παύση αναγνώρισης, 19 § 9-10

υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, 19 § 4

**Χρηματοοικονομικά στοιχεία εμπορικού χαρτοφυλακίου**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Χρηματοοικονομικές καταστάσεις**

απόκλιση δομής και περιεχομένου, 16 § 11

γενικές αρχές σύνταξης, 17

έγκριση και υπογραφή, 5 § 4

κατάρτιση, 16 § 6

μη μεταβολή δομής και περιεχομένου, 16 § 10

ορισμός, 16

περιεχόμενο, 16 § 3-5 και § 7-8

προσαρμογή μορφής, περιεχομένου και

ονοματολογίας λογαριασμών, 16 § 12

προσάρτημα (σημειώσεις), 29

χρόνος κατάρτισης, 6 § 3

**Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις**

βλ. υποχρεώσεις

**Χρηματοοικονομική υποχρέωση**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Χρηματοοικονομικό μέσο**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')

**Χρόνος**

διαφύλαξης λογιστικών αρχείων, 7

εκδόσεως εγγράφου από τρίτο επί πωλήσεως

αγροτικών προϊόντων, 8 § 13

ενημέρωσης βιβλίων, 6 § 1

κατάρτισης χρηματοοικονομικών

καταστάσεων, 6 § 3

προσδιορισμού ποσότητας αποθεμάτων, 6 § 2

- Ω -

**Ωφέλιμη οικονομική ζωή**

ορισμός (βλ. Παράρτ. Α')



**ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΕΠΤΑΨΗΦΙΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ,  
ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΚΑΤΑ ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΚΗ ΣΕΙΡΑ**

**Έτος 2015**

	<b>Σελ.</b>
ΕΓΚ. Δ15 1039443 .....	88
ΕΓΚ. ΔΕΛΖ 1137542 .....	81
ΕΓΚ. ΔΕΛΖ 1142901 .....	89

**Έτος 2017**

	<b>Σελ.</b>
ΕΓΚ. 42059 .....	105
ΕΓΚ. ΔΕΑΦ Δ 1102975 .....	51

**Έτος 2018**

	<b>Σελ.</b>
ΕΓΚ. ΔΕΑΦ Δ 1190552 .....	52

**Έτος 2019**

	<b>Σελ.</b>
ΕΓΚ. ΔΕΛ Ζ 1131086 .....	73





