

Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής
Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

**Ημερίδα για την Λογιστική
Τυποποίηση**

8/5/2019

Νίκος Σγουρινάκης:

**«ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΤΗΝ
ΕΛΛΑΔΑ»**

**Από το ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980) στα Ελληνικά
Λογιστικά Πρότυπα (Ν 4308/2014)**

Η καθιέρωση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΓΛΣ)

- Το ΓΛΣ καθιερώθηκε στην χώρα μας με τον **N 1041/1980**, οι διατάξεις του οποίου περιελάμβαναν την έννοια και τον σκοπό του νέου θεσμού.
- Βάσει εξουσιοδότησης του ως άνω νόμου εκδόθηκε το **ΠΔ 1123/1980** «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του ΓΛΣ»

Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής

- Η καθιέρωση του θεσμού του ΕΓΛΣ, δημιούργησε την ανάγκη εισαγωγής του **Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής**, το οποίο απετέλεσε το ειδικό όργανο κάλυψης των αναγκών **εισηγήσεων και γνωμοδοτήσεων** για την λειτουργία συστήματος λογιστικών και οικονομικών κανόνων, με τελικό στόχο την διευκόλυνση του έργου εφαρμογής του ΕΓΛΣ.

ΕΓΛΣ

- **Μέρος πρώτο:** Γενικές αρχές, διάρθρωση Σχεδίου Λογαριασμών
- **Μέρος δεύτερο:** Γενική Λογιστική
- **Μέρος τρίτο:** Λογαριασμοί τάξεως
- **Μέρος τέταρτο:** Οικονομικές καταστάσεις – Αριθμοδείκτες
- **Μέρος Πέμπτο:** Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9)

ΕΓΛΣ

- **Αρχή της αυτονομίας** (Γενική Λογιστική: Ομάδες 1 – 8 / Λογαριασμοί τάξεων: Ομάδα 10^η / Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης: Ομάδα 9^η)
- **Αρχή της κατ είδος συγκέντρωσης** των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής, των αποθεμάτων (2), των εξόδων (6) και των εσόδων (7)
- **Αρχή της κατάρτισης** του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης (Λογ. 80)

Παράλληλη Νομοθεσία

- Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων (ΚΦΣ, ΠΔ 99/1977) **[Καταργήθηκε το 1992]**
- Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων (ΚΒΣ, ΠΔ 186/1992)
- Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ Ν 4093/2012)
[Καταργήθηκαν από 1/1/2015]

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

N 4308/2014

Ορισμοί (Παράρτημα Α του νόμου)

- **Πεδίο Εφαρμογής - Οντότητες**
- **Λογιστικά Αρχεία**
- **Παραστατικά Πωλήσεων**
- **Αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**
- **Κανόνες επιμέτρησης (Αποσβέσεις- Προσαρμογή αξιών- Αποτίμηση)**
- **Προσάρτημα (σημειώσεις)**
- **Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις**
- **Μεταβατικές διατάξεις για την πρώτη εφαρμογή**

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

- **Αρχή του ιστορικού κόστους**
- **Εύλογη αξία:** 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:** Πιστή παρουσίαση των επιπτώσεων των συναλλαγών και άλλων γεγονότων της οντότητας, σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια καταχώρισης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, του εισοδήματος (εσόδων και κερδών) και των εξόδων.

(Άρθρο 24 Ν 4308/2014)

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Σχέδιο Λογαριασμών:

Ομάδες Λογαριασμών

- **(1) ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ (ΠΑΓΙΑ) ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**
- **(2) ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**
- **(3) ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**
- **(4) ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ**
- **(5) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**
- **(6) ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ**
- **(7) ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ**
- **(8) ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ**

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

N 4308/2014

- Κύριο χαρακτηριστικό είναι η ενσωμάτωση των διατάξεων για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων (αρχείων) και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων (στην ουσία: παραστατικών πώλησης και διακίνησης αγαθών).
- Διατήρηση του τηρούμενου Σχεδίου Λογαριασμών (παρ. 9 άρθρο 3): Κάθε οντότητα που υπόκειται στον N 4308/2014, έχει την δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014.
- Απλογραφικό λογιστικό σύστημα (Εσοδα – Έξοδα)
- Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (Σύνταξη Ισολογισμού)

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ N 4308/2014

- **Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ**

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

N 4308/2014

- Η οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των μεταβολών των περιουσιακών της στοιχείων των και τηρεί (τουλάχιστον):
 - **α) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ** [Αρχείο στο οποίο καταχωρίζεται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός]
 - **β) ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΚΑΘΟΛΙΚΑ** [Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού]
 - **γ) ΙΣΟΖΥΓΙΑ** [Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού]

ΕΛΠ (Κατηγορίες Οντοτήτων)

- I. Πολύ μικρές οντότητες*
- II. Μικρές οντότητες*
- III. Μεσαίες οντότητες*
- IV. Μεγάλες οντότητες*

Οντότητες Ιδιωτικού τομέα

- 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 ως άνω περίπτωσης α' 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 (εκτός της Ευρωπαϊκής Οδηγίας).

ΕΛΠ (Κριτήρια μεγέθους Οντοτήτων)

(α) σύνολο Ενεργητικού

(β) ύψος κύκλου εργασιών (τζίρος)

***(γ) μέσος όρος απασχολουμένων στην
διάρκεια της λογιστικής χρήσης***

Πολύ μικρές οντότητες

- Στην κατηγορία αυτή κατατάσσονται οι επιχειρήσεις, όταν δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των τριών κριτηρίων:
 - - Σύνολο ενεργητικού.....350.000 ευρώ
 - - Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών.....700.000 ευρώ
 - - Μέσος όρος απασχολουμένων κατά την διάρκεια της περιόδου..... 10 άτομα

Μικρές Οντότητες

- Στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων εντάσσονται οι επιχειρήσεις όταν δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των τριών κριτηρίων:
 - - Σύνολο ενεργητικού..... 4.000.000 ευρώ
 - - Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών.....8.000.000 ευρώ
 - - Μέσος όρος απασχολουμένων κατά την διάρκεια της περιόδου..... 50 άτομα

Μεσαίες Οντότητες

- Στις μεσαίες οντότητες εντάσσονται οι επιχειρήσεις, όταν δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των τριών κριτηρίων:
 - - Σύνολο ενεργητικού..... 20.000.000 ευρώ
 - - Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών..... 40.000.000 ευρώ
 - - Μέσος όρος απασχολουμένων κατά την διάρκεια της περιόδου.....250 άτομα

Μεγάλες Οντότητες

- Στην περίπτωση των μεγάλων οντοτήτων αντιστρέφονται οι απαιτήσεις για την κάλυψη των κριτηρίων και η ένταξη καθορίζεται από την υπέρβαση των ορίων. Έτσι, στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι επιχειρήσεις όταν **υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:**
 - - Σύνολο ενεργητικού..... 20.000.000 ευρώ
 - - Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών.....40.000.000 ευρώ
 - - Μέσος όρος απασχολουμένων κατά την διάρκεια της περιόδου..... 250 άτομα

Προσωπικές εταιρείες και ατομική επιχείρηση

- Ωστόσο, η ετερόρρυθμη εταιρεία (ΕΕ), η ομόρρυθμη εταιρεία (ΟΕ), η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη, εντάσσεται στην κατηγορία **των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ.**
- **Στην περίπτωση αυτή τηρείται το απλογραφικό λογιστικό σύστημα**

Αλλαγή κατηγορίας μεγέθους

- Επισημαίνεται ότι όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια **δύο εκ των τριών κριτηρίων**, ή το **κριτήριο του κύκλου εργασιών του 1.500.000 ευρώ (ΟΕ, ΕΕ και ατομικές)** για **δύο διαδοχικές περιόδους**, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο **που έπεται των** δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.
- Συνεπώς θα πρέπει να συμβεί υπέρβαση για δύο συνεχόμενες χρήσεις.

Τα υπόλοιπα λογιστικά αρχεία (βιβλία)

- *I. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.*
- *II. Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.*
- *III. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων.*
- *IV. Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.*
- *V. Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων*
- *VI. Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.*
- *VII. Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.*
- *VIII. Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.*

Βασικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Άρθρο 17 Ν 4308/2014

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, **σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές:**

(α) του δεδουλευμένου και

(β) της συνέχισης της δραστηριότητας

[Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού]

Λογιστική – Φορολογική Βάση

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί την 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 Ν 4308/2014.

Ωστόσο, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και την φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης

- Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση καταχωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη καταχώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα **(υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης)**.
- 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.

Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης

- 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.

Αποσβέσεις παγίων

- **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.
- **Η απόσβεση διενεργείται είτε με την σταθερή ή με την φθίνουσα μέθοδο, είτε με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.** Μέθοδος του σταθερού συντελεστή και του φθίνοντος υπολοίπου. Μέθοδος του αθροίσματος των ετών της ωφέλιμης οικονομικής ζωής.
- **Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση.**
- **Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση.** Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.
- **Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.**

Απομείωση αξίας παγίου

- 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 τη λογιστική του αξία.
- Η καταχώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.
- Οι ζημίες απομείωσης καταχωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.
- Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.

Επιμέτρηση - Αποτίμηση

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.
- Μετά την αρχική καταχώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

- **α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή την 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**

Κρατικές επιχορηγήσεις

Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων

- Καταχωρίζονται 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 καταχώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με την μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε (αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις).

Κρατικές επιχορηγήσεις

Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα καταχωρίζονται 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.

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

- *Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας)*
- *2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας)*
- *3. Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας)*
- *4. Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας)*
- *5. Προσάρτημα (Σημειώσεις)*

Διάθεση αποτελεσμάτων

- Ο φόρος εισοδήματος είναι έξοδο
- Η διάθεση των αποτελεσμάτων πραγματοποιείται όταν λαμβάνει απόφαση το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και όχι κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- **Διάθεση κερδών = διανομή + αποθεματικοποίηση**

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

- Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία
- Κατάσταση αποτελεσμάτων κατ είδος
- Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων
- Στοιχεία της καθαρής θέσης