



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΜΣ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ-ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΣΤΑ Ε.Λ.Π

ΚΑΡΑΛΗ Σ. ΕΥΤΥΧΙΑ

Επιβλέπων: Μιχαήλ Διακομιχάλης
Αναπληρωτής Καθηγητής

Πρέβεζα, Μάιος 2017



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΜΣ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ-ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΣΤΑ Ε.Λ.Π

ΚΑΡΑΛΗ Σ. ΕΥΤΥΧΙΑ

Επιβλέπων: Μιχαήλ Διακομιχάλης
Αναπληρωτής Καθηγητής

Πρέβεζα, Μάιος 2017

**THE TRANSITION FROM THE GREEK GENERAL
ACCOUNTING PLAN TO THE GREEK ACCOUNTING
STANDARDS.**

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Πρέβεζα, 14/07/2017

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Μιχαήλ Διακομιχάλης
Αναπληρωτής καθηγητής
2. Ευάγγελος Χύτης
Επίκουρος καθηγητής
3. Κωνσταντίνος Καραμάνης
Αναπληρωτής καθηγητής

Ο/Η Διευθυντής/τρια του ΠΜΣ

Μιχαήλ Διακομιχάλης
Αναπληρωτής καθηγητής
Υπογραφή

© Καραλή Ευτυχία, 2017.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δήλωση μη λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Καραλή Ευτυχία,

Υπογραφή

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αφιερώνεται στην οικογένειά μου

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία, θα διερευνηθεί το θέμα της μετάβασης από το παλιό λογιστικό πλαίσιο των Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ.1123/1980 και Κ.Ν.2190/1920) στα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ένα επίκαιρο και πλέον διαδεδομένο θέμα συζήτησης, το οποίο απασχολεί έντονα τον κλάδο της λογιστικής σήμερα. Το ΕΓΛΣ καθιέρωσε κανόνες καθολικής ισχύος, όπως και το μέχρι σήμερα ακολουθούμενο σχέδιο λογαριασμών, συμβάλλοντας σημαντικά στη διαφάνεια των λογιστικών δεδομένων των επιχειρήσεων και καθιστώντας ευχερέστερο το ελεγκτικό έργο των φορολογικών αρχών και των υπολοίπων ενδιαφερομένων (μετόχων, τραπεζών κλπ.).

Ωστόσο, με το πέρασμα των χρόνων γεννήθηκαν αδυναμίες και προβλήματα που οδηγούσαν όλο και περισσότερες εταιρείες στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Δεδομένου όμως ότι τα Δ.Λ.Π. απαιτούσαν υψηλό επίπεδο λογιστικής οργάνωσης, ήταν φανερό ότι δεν θα μπορούσαν να εφαρμοστούν, πλήρως, από μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα, το 2013, η Ε.Ε. με την οδηγία 2013/34 έδωσε την ευχέρεια στα κράτη-μέλη της να προσαρμόσουν τις γενικές κατευθύνσεις στις ειδικές οικονομικές και επιχειρηματικές συνθήκες της κάθε χώρας.

Συνεπώς, η αναγκαιότητα εκσυγχρονισμού του λογιστικού πλαισίου που εφαρμόζονταν στη χώρα μας, μας οδήγησε στα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα από 01/01/2015 με το Νόμο 4308/2014, με εφαρμογή νέων λογιστικών πολιτικών και κανόνων επιμέτρησης, προσαρμοσμένα προς τα Δ.Λ.Π.-Δ.Π.Χ.Α. Η αλλαγή αυτή, είχε ως αποτέλεσμα την κατηγοριοποίηση των επιχειρήσεων με βάση το μέγεθός τους σε πολύ μικρές, μικρές και μεγάλες (πληρώντας συγκεκριμένα αριθμητικά κριτήρια) και αντιστοίχως τον ορισμό των υποχρεώσεών τους.

Η εργασία διαρθρώνεται σε δύο κύρια μέρη, το πρώτο μέρος αφορά το θεωρητικό πλαίσιο της εργασίας και αποτελείται από τρία κύρια κεφάλαια. Σκοπός του πρώτου μέρους είναι η σύντομη επεξήγηση των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων (ΕΓΛΣ-ΔΛΠ-ΕΛΠ) στο πέρασμα του χρόνου, η επισήμανση θεμάτων σχετικά με τη μετάβαση από το ΕΓΛΣ στα υφιστάμενα πλέον ΕΛΠ, οι διαφορές των δύο προτύπων και το πώς αυτές επηρεάζουν και τροποποιούν τις υφιστάμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων στην ελληνική επικράτεια. Στο δεύτερο μέρος παρουσιάζονται το μεθοδολογικό πλαίσιο και η πρακτική εφαρμογή.

Λέξεις-κλειδιά:Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, μετάβαση, διαφορές.

ABSTRACT

In this research work the issue of the transition from the old accounting framework of the Greek General Accounting Plan (GGAP) (Presidential Decree 1123/1980 and Codified Law 2190/1920) to the New Greek Accounting Standards will be investigated, a highly topical and commonly-held issue, at the moment, that concerns the sector of accounting. The Greek General Accounting Plan established universal validity rules, like the, hitherto, accounting plan which is followed, contributing, significantly, to the transparency of accounting data of enterprises and making the audit work of tax authorities and other stakeholders (shareholders, banks, etc.) easier.

However, with the passage of time, weaknesses and problems were created that led more and more companies to applying the IAS. Given that the IAS required a high level of organizing accounting, it was obvious that they could not be fully implemented by small and medium-sized enterprises. As a result, in 2013, the EU Directive 2013/34 gave the possibility to the Member States to adapt the general guidelines to the specific economic and business conditions of each country.

Thus, the necessity of modernization of the accounting framework applied in our country, led to the New Greek Accounting Standards which were put into effect from 01/01/2015, after the law 4308/2014 was voted. New accounting policies and measurement rules, adapted to the IFRS, were implemented. This change resulted in the classification of businesses based on their size to very small, small and large (by fulfilling specific numeric criteria) and, respectively, the definition of their liabilities.

Therefore, this work is divided in two main parts. The first part deals with the theoretical framework of the topic and consists of three main chapters. Its purpose is the brief explanation of the accounting standards (GGAP-IAS-GAS) over the passage of time, the highlighting of issues related to the transition from the GAAP to the GAS, the differences between the two standards and how they affect and modify the existing financial statements of enterprises in Greece. In the second part of this paper the context of research and the practical application are presented.

Key-words: Greek General Accounting Plan, International Accounting Standards, Greek Accounting Standards, transition, differences.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	vii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	viii
ABSTRACT	x
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	xi
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ	xv
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	xvi
ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ	1
Κεφάλαιο 1: ΕΓΛΣ.....	1
1.1. Ιστορική αναδρομή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	1
1.2. Λογιστική Τυποποίηση.....	2
1.3. Οι σκοποί και η σημασία του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου	2
1.4. Πλεονεκτήματα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	3
1.5. Κατηγορίες Λογιστικών Σχεδίων	4
1.6. Βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.	6
1.6.1. Η αρχή της αυτονομίας.....	6
1.6.2. Αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές	8
1.6.3. Γενικές αρχές τήρησης λογαριασμών.....	10
1.6.4. Το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ.....	11
1.6.5. Αρίθμηση των λογαριασμών Ε.Γ.Λ.Σ	12
1.6.5.1. Ανάπτυξη των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.....	12
1.6.5.2. Περιορισμοί στη χρήση και τη συμπλήρωση των λογαριασμών.	13
Κεφάλαιο 2: Διεθνή Λογιστική Πρότυπα (ΔΛΠ).....	14
2.1. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)	14

2.2. Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ	15
2.3. Εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Προβλήματα	16
2.4. Ποιες οντότητες εφαρμόζουν ΔΠΧΑ	17
2.5. ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος.....	18
2.5.1. Σκοπός	18
2.5.2 Ορισμοί.....	19
2.5.3. Αναγνώριση τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και τρεχόντων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων	21
2.5.4. Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων	21
2.5.5. Αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης	22
2.5.6. Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι 22	
2.5.7. Επανεκτίμηση των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων.....	23
2.5.8. Επιμέτρηση.....	23
2.5.9. Αναγνώριση του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου	23
2.6. Συγκριτική ανάλυση ΕΛΠ – ΔΛΠ	24
Κεφάλαιο 3: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	28
3.1. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).....	28
3.2. Πεδίο Εφαρμογής	29
3.3. Κατηγορίες οντοτήτων	29
3.4. Νέα ΕΛΠ-Πρώτη Εφαρμογή.....	31
3.5. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	32
3.5.1. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει κατηγορίας οντότητας (Άρθρο 16 ΕΛΠ).....	32
3.6. Εύλογη Αξία	38
3.7. Αναβαλλόμενοι φόροι	38

3.8. Καταργούμενες διατάξεις	40
3.9. Ορισμοί.....	41
3.10. Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία	42
3.11. Χρηματοδοτική μίσθωση	42
3.12. Κύριες Διαφορές ΕΓΛΣ – ΕΛΠ στις οικονομικές καταστάσεις	44
3.13. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία	52
3.13.1. Παραδείγματα λογιστικών αρχείων.....	52
3.13.2. Σχέδιο Λογαριασμών.....	52
3.13.3. Διπλογραφικό σύστημα	53
3.13.4. Απλογραφικό σύστημα.....	54
3.13.5. Αποθέματα – Έμμεσες τεχνικές	55
3.14. Διασφάλιση αξιοπιστίας Λογιστικού Συστήματος (Άρθρο 5)	56
3.14.1. Τεκμηρίωση συναλλαγών με παραστατικά (Άρθρο 5)	56
3.14.2. Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης.....	59
3.14.3. Έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή.....	59
3.15. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων (Άρθρο 6)	60
3.16. Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων (Άρθρο 7).....	60
3.17. Παραστατικά Πωλήσεων.....	60
3.17.1. Τιμολόγιο πώλησης (Άρθρο 8).....	60
3.17.2. Έγγραφα που επέχουν θέση τιμολογίου (Άρθρο 8)	61
3.17.3. Λοιπές συναλλαγές (Άρθρο 8)	61
3.18. Περιεχόμενο Τιμολογίου (Άρθρο 9).....	61
3.18.1. Χαρακτηριστικά τιμολογίου.....	61
3.19. Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο (Άρθρο 10)	62
3.20. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (Άρθρο 11)	63
3.21. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών και υπηρεσιών (Άρθρο 12)	63
3.22. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης (Άρθρο 13).....	63

3.23. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο (Άρθρο 14).....	64
3.24. Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.....	64
3.25. Υποκείμενα του φόρου.....	65
3.26. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα.....	65
ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ.....	67
2.1 Μεθοδολογικό Πλαίσιο.....	67
2.2: Πρακτική εφαρμογή.....	69
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	93
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	96
Ελληνική Βιβλιογραφία.....	96
Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία.....	98
Θεσμικά Κείμενα.....	99

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 3.1 Κατηγορίες οντοτήτων.....	30
Πίνακας 3.2 Παράδειγμα υπολογισμού Μέσου Όρου (Μ.Ο.) προσωπικού.....	31
Πίνακας 3.3 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία οντοτήτων	32
Πίνακας 3.4 Ισολογισμός - Κατάσταση Χρηματοοικονομικής θέσης	34
Πίνακας 3.5 Κατάσταση αποτελεσμάτων	35
Πίνακας 3.6 Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης.....	36
Πίνακας 3.7 Κατάσταση χρηματοροών.....	38
Πίνακας 3.8 Κύριες διαφορές ΕΓΛΣ και ΕΛΠ	46
Πίνακας 3.9 Μητρώο παγίων	47
Πίνακας 3.10 Λογιστικές εγγραφές παγίου	50
Σχήμα 3.1 Επιμέτρηση σε Εύλογη Αξία	42

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΕ [Ανώνυμη Εταιρεία]

ΑΦΑ [Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις]

ΑΦΥ [Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις]

Γ.Λ.Σ.[Γενικό Λογιστικό Σχέδιο]

Δ.Λ.Π [Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα]

Δ.Π.Χ.Α. [Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς]

Ε.Γ.Λ.Σ [Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο]

Ε.Ε [Ευρωπαϊκή Ένωση]

ΕΕ [Ετερόρρυθμη Εταιρεία]

ΕΠΕ [Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης]

Ε.Λ.Π [Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα]

Ε.Σ.Υ.Λ.[Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής]

ΕΟΧ [Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος]

ΙΚΑ [Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων]

ΙΚΕ [Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία]

ΚΒΣ [Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων]

Κ.Ν. [Κωδικοποιημένος Νόμος]

ΚΦΑΣ [Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών]

Κ.Φ.Ε. [Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος]

Ν.Π.Δ.Δ. [Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου]

Ν.Π.Ι.Δ. [Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου]

ΟΕ [Ομόρρυθμη Εταιρεία]

ΟΣΕΚΑ [Οργανισμοί Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες]

Ο.Τ.Α. [Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης]

Π.Δ [Προεδρικό Διάταγμα]

Σ.Ο.Ε.Λ. [Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών]

ΤΑΙΠΕΔ [Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου]

Φ.Π.Α [Φόρος Προστιθέμενης Αξίας]

ΦΣ [Φορολογικός Συντελεστής]

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Κεφάλαιο 1: ΕΓΛΣ

1.1. Ιστορική αναδρομή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Οι πρώτες προσπάθειες για την κατάρτιση του γενικού λογιστικού σχεδίου στην χώρα μας καλύπτουν μια πορεία τριάντα ετών. Έως και το 1950 η χώρα μαστιζόταν από σοβαρά κοινωνικά και οικονομικά προβλήματα από τα οποία επηρεαζόταν και η οργάνωση της λογιστικής.

Κατά την διάρκεια των ετών 1950-1960 έγιναν σοβαρές προσπάθειες για την αναβάθμιση της λογιστικής, της λογιστικής κόστους και της τυποποίησης. Για πρώτη φορά εισήχθησαν μαθήματα στις ανώτατες οικονομικές σχολές όπως «Γενική Λογιστική» και «Λογιστική Κόστους». Παράλληλα μεταφράζονται το Γαλλικό το Αυστριακό και το Ελβετικό λογιστικό σχέδιο. Το 1954 απαρτίζεται η πρώτη επιτροπή από τους καθηγητές Στράτο Παπαϊωάννου, Μάριο Τσιμάρια και Δημήτριο Παπαδημητρίου με σκοπό την κατάρτιση του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (Λεοντάρης, 2002).

Παρόμοιες επιτροπές συντονίστηκαν το 1962, το 1967 και το 1972 προσφέροντας σημαντικό έργο στην προετοιμασία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου. Το 1976 συντονίστηκε η τελευταία ομάδα που αποτελούνταν από ορκωτούς λογιστές, από επαγγελματίες λογιστές, ειδικούς κοστολόγους και οργανωτές. Μετά την πάροδο ενός έτους κατάφεραν να διατυπώσουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, εφεξής ΕΓΛΣ με την Γενική Λογιστική, τους λογαριασμούς τάξεως και τις οικονομικές καταστάσεις. Το 1980 ολοκληρώθηκε και η Αναλυτική λογιστική οπότε έχουμε μια πλήρη εικόνα του ΕΓΛΣ (Λεοντάρης, 1997).

Το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 καθορίζει το ΕΓΛΣ και την εφαρμογή του, που στην αρχή αναφερόταν σε επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας (από 1/1/1982). Έπειτα, μετά από συνεχόμενες αλλαγές και τροποποιήσεις έχουμε την υποχρεωτική εφαρμογή του ΕΓΛΣ (από 1/1/1990) και μάλιστα από 1/1/1998 σε τεταρτοβάθμια ανάπτυξη για τους λογαριασμούς του Φ.Π.Α. (Λεοντάρης, 2002)

1.2. Λογιστική Τυποποίηση

Προκειμένου να ορίσει κάποιος τη λογιστική τυποποίηση θα μπορούσε να πει ότι είναι ένα σύνολο αρχών, κανόνων κι ιδεών ,τα οποία όταν εφαρμόζονται κάνουν τα λογιστικά δεδομένα να έχουν σημασία και να είναι χρήσιμα από οικονομική και κοινωνική άποψη. Σε όποιους κι αν απευθύνονται αυτά τα δεδομένα (διοίκηση ή άλλους –τρίτους), είναι απαραίτητο να μπορούν να συγκρίνονται μεταξύ τους, μέσα στο χρόνο τόσο στα πλαίσια της συγκεκριμένης επιχείρησης όσο και με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις (Κοντάκος, 1999).

Η λογιστική τυποποίηση έχει στόχο να συγκεντρώνει ομοειδή κι έγκυρα στοιχεία και πληροφορίες, που αφορούν: την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα, την οικονομική θέση και την περιουσιακή διάρθρωση του συνόλου των οικονομικών μονάδων της χώρας τόσο κατά κλάδο όσο και συνολικά (Κοντάκος, 1999).

Αυτή η τυποποίηση και συγκρισιμότητα όμως δεν απορρέει μόνο από τις παραδεκτές λογιστικές αρχές. Με την καθιέρωση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, σε εθνικό επίπεδο, επιτυγχάνεται η ομοιομορφία κι η τυποποίηση των λογιστικών μεγεθών κάθε χώρας και δίνει τη λύση στο πρόβλημα που προκύπτει πολλές φορές απ' την αυθαιρεσία λογιστών, οι οποίοι, αυτοσχεδιάζοντας, αλλά χωρίς παράβαση των λογιστικών αρχών, καταστρέφουν τη δυνατότητα σύγκρισης των στοιχείων (Κοντάκος, 1999).

1.3. Οι σκοποί και η σημασία του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Σύμφωνα με την λογιστική τυποποίηση, ο όρος Γενικό Λογιστικό σχέδιο, παρότι έχει καθιερωθεί διεθνώς, καθίσταται ως ένα ατυχές γεγονός, γιατί δίδεται η εντύπωση ότι δεν είναι τίποτε περισσότερο από ένας λογιστικός οδηγός που αποβλέπει αποκλειστικά και μόνο σε μία τυποποιημένη λογιστική διαδικασία. Στην πραγματικότητα το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει πολύ βαθύτερους και ευρύτερους σκοπούς (Λεοντάρης, 1997).

Είναι αυτό που καθιερώνει λογιστικές αρχές, πρότυπα και ομοιόμορφους κανόνες τόσο σε σχέση με το χειρισμό των συναλλαγών και την απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης όλων των ενδιαφερομένων όσο και αυτούς που αφορούν την αποτίμηση των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού τους μέσα από παραδεκτές αρχές. Αποφεύγεται έτσι η «πολυγλωσσία» και οι επακόλουθες παρερμηνείες. Ακόμη προβλέπει

λύσεις για συγκεκριμένα λογιστικά προβλήματα και ορίζει μεθόδους και διαδικασίες με σκοπό την πλήρη εξυπηρέτηση των πληροφοριακών αναγκών των ενδιαφερομένων.

Έτσι έχουμε τον καθορισμό ενιαίων κανόνων κοστολόγησης, ενιαία ονοματολογία λογαριασμών καθώς και συνδεσμολογία μεταξύ τους. Επίσης, καθιερώνεται ενιαίος τύπος για τις οικονομικές καταστάσεις που υποχρεούνται να δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις όπως είναι: (Ισολογισμός, Λογαριασμοί Γενικής εκμετάλλευσης, Αποτελέσματα χρήσης, Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων). Όλοι όσοι έχουν άμεσα συναλλαγές με την οικονομική μονάδα και είναι αποδέκτες των δημοσιευμένων καταστάσεων, διευκολύνονται όχι μόνο στην κατανόησή τους αλλά και στην ακριβή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της μονάδας.

Παρακάτω παρουσιάζεται μια επιγραμματική απεικόνιση των αλλαγών που έχει επιφέρει το Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο από την καθιέρωση του (Λεοντάρης, 1997):

1. Ενιαία Λογιστική Ορολογία
2. Ενιαίοι κανόνες κοστολόγησης και αποτίμησης
3. Ενιαία ονοματολογία λογαριασμών
4. Συνδεσμολογία λογαριασμών
5. Ενιαίος τύπος Οικονομικών καταστάσεων

1.4. Πλεονεκτήματα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Με την καθιέρωση του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού σχεδίου έχουν επιτευχθεί τα παρακάτω (Καραγιάννης και συν, 2011):

- A) Η ορθή και σωστή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων από τα πιστωτικά ιδρύματα, τα οποία ασκούν με καλύτερη ασφάλεια την πιστοδοτική τους πολιτική.
- B) Η διευκόλυνση του κράτους στο καθορισμό της δημοσιονομικής, της φορολογικής και κοινωνικής πολιτικής.
- Γ) Γίνεται αυτόματα η ενημέρωση τόσο των επαγγελματικών ενώσεων όσο και των ιδιωτικών επιχειρήσεων για το πώς εξελίσσονται τα οικονομικά των μονάδων που

συναλλάσσονται, έτσι ώστε να μπορούν να ρυθμίσουν, ανάλογα, τα οικονομικά τους συμφέροντα. Η αυτόματη ενημέρωση των επαγγελματικών ενώσεων και των ιδιωτικών επιχειρήσεων για την πορεία των οικονομικών μονάδων με τις οποίες συναλλάσσονται, βοηθώντας τους στην αποτελεσματικότερη ρύθμιση των οικονομικών τους συμφερόντων.

Δ) Έχουμε αύξηση της παραγωγικότητας καθώς μέσα απ' τη λογιστική τυποποίηση και τους αριθμοδείκτες που συντάσσονται μ' αυτή, έχουν οι ενδιαφερόμενοι, άμεση ενημέρωση για την πορεία των οικονομικών μιας επιχείρησης. Η αύξηση της παραγωγικότητας, που κατορθώνεται με τη λογιστική τυποποίηση και τη σύνταξη αριθμοδεικτών, μας ενημερώνουν άμεσα για την οικονομική πορεία των επιχειρήσεων.

Ε) Η ορθή κοστολόγηση και διευκόλυνση όλων των ελέγχων. Η διενέργεια κι η διευκόλυνση αποτελεσματικών ελέγχων.

Ζ) Η παροχή ομοιόμορφων στοιχείων προς τις τράπεζες για τον έλεγχο της πιστοληπτικής ικανότητας της οικονομικής μονάδας κι η υποβοήθησής τους έτσι στις οικονομικές συναλλαγές και δραστηριότητες. Η υποβοήθηση των ιδιωτικών επιχειρήσεων να διεξάγουν, ευκολότερα και με μεγαλύτερη επιτυχία, τις οικονομικές τους δραστηριότητες και συναλλαγές.

Η) Η προσαρμογή κι εναρμόνιση της χώρας μας με τα λογιστικά συστήματα των χωρών της ΕΕ. Η εναρμόνιση με τα λογιστικά συστήματα που εφαρμόζονται στην ΕΕ της οποίας αποτελούμε μέλος.

1.5. Κατηγορίες Λογιστικών Σχεδίων

Οι επιχειρήσεις διαφόρων χωρών εφαρμόζουν διαφορετικά λογιστικά σχέδια τα οποία διακρίνονται σε (Καραγιάννης και συν, 2011):

Α) Γενικά Ειδικά ή Κλαδικά

Τα γενικά λογιστικά σχέδια είναι ίδια για όλους τους κλάδους οικονομίας. Επομένως, η διάρθρωσή τους, η κατάταξη των λογαριασμών και η μεταξύ τους σύνδεση γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να εξυπηρετούνται οι λογιστικές ανάγκες τόσο των επιχειρήσεων εμπορίας ή παραγωγής (π.χ. βιομηχανικές, βιοτεχνικές, εμπορικές επιχειρήσεις) όσο και εκείνων που παρέχουν υπηρεσίες (π.χ. τράπεζες).

Τα ειδικά ή κλαδικά λογιστικά σχέδια έχουν σκοπό να εξυπηρετήσουν κάθε επιμέρους κλάδο της οικονομίας, τις ειδικές ανάγκες και τις ιδιομορφίες τους. Όταν

υπάρχει Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, είναι αναγκαίο τα ειδικά σχέδια, να συνδέονται μ' αυτό με τρόπο τέτοιο που να μην αναιρείται η λογιστική ομοιομορφία κι ενότητα των κανόνων που αφορούν όλες τις επιχειρήσεις, κάτι το οποίο συνιστά τη βασική επιδίωξη του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια έχουν διαφορές απ' το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και συγκρίνοντάς τα βλέπουμε ότι περιλαμβάνουν μόνο τους λογαριασμούς που χρειάζεται κάθε κλάδος, ώστε να είναι δυνατή η παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων των οικονομικών μονάδων κάθε κλάδου κι όχι όλους, όπως το γενικό λογιστικό σχέδιο. Επομένως είναι λογικό να έχουν μικρότερο πλάτος απ' το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, αλλά μεγαλύτερο βάθος, αφού αυτό είναι απαραίτητο για να καλυφθούν οι ιδιομορφίες των λογαριασμών κάθε κλάδου. Έτσι για παράδειγμα στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των ασφαλιστικών εταιριών δεν υπάρχει η δεύτερη ομάδα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που αφορά τα αποθέματα εμπορευμάτων, έτοιμων Α & Β υλικών κι αγορές εμπορευμάτων, έχει όμως άλλους λογαριασμούς.

Τα Ειδικά ή Κλαδικά Λογιστικά σχέδια στην χώρα μας είναι:

- Των Ασφαλιστικών επιχειρήσεων που είναι υποχρεωτικό από 1/1/1985 (εγκρίθηκε με το Π.Δ.148/12.4.84)
- Των τραπεζών που είναι υποχρεωτικό από 1/1/94 (εγκρίθηκε με το Π.Δ. 384/92 των Δήμων).

B) Νομοθετημένα – Μη Νομοθετημένα

Νομοθετημένα λογιστικά σχέδια είναι το Γαλλικό, το Γερμανικό, το Ουγγρικό, το Ρώσικο, το Ισπανικό, το Ελληνικό. Τα παραπάνω νομοθετημένα λογιστικά σχέδια καταρτίστηκαν είτε με κρατική μέριμνα και πρωτοβουλία, είτε με πρωτοβουλία επιστημονικών ή επαγγελματικών οργανώσεων, αλλά έχουν ψηφιστεί από την βουλή. Υπάρχουν όμως και λογιστικά σχέδια που ισχύουν σε διάφορα άλλα κράτη, τα οποία δεν είναι νομοθετημένα.

Γ) Υποχρεωτικά – Προαιρετικά

Επίσης ένα Λογιστικό σχέδιο μπορεί να είναι Υποχρεωτικής ή προαιρετικής εφαρμογής. Στη χώρα μας το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι υποχρεωτικό για επιχειρήσεις με βιβλία Γ κατηγορίας από το 1990.

1.6. Βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.

1.6.1. Η αρχή της αυτονομίας

Σύμφωνα με την αρχή αυτή το σχέδιο λογαριασμών (με το οποίο καθορίζεται ποιοι λογαριασμοί θα χρησιμοποιηθούν, με ποιους τίτλους, σε ποιες ομάδες ανήκουν οι λογαριασμοί και το πώς λειτουργούν και συνδέονται μεταξύ τους), χωρίζεται σε τρία, σαφώς διακεκριμένα, και ανεξάρτητα μεταξύ τους, τμήματα (Γρηγοράκος, 2008):

- Το τμήμα που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.
- Το τμήμα που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής εκμετάλλευσης.
- Το τμήμα που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς Τάξεως.

Οι λογαριασμοί κάθε τμήματος του σχεδίου συνδέονται και συλλειτουργούν μόνο μεταξύ τους σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Απαγορεύεται η συλλειτουργία λογαριασμών διαφορετικών τμημάτων (όπως λογαριασμοί γενικής λογιστικής με λογαριασμούς αναλυτικής λογιστικής ή λογαριασμούς τάξεως).

Αναλυτικά:

- Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8):

Από τις ομάδες 1-8 που καλύπτουν τις ανάγκες της Γενικής Λογιστικής, οι ομάδες των λογαριασμών είναι:

- Ομάδα 1η Πάγιο Ενεργητικό.
- Ομάδα 2η Αποθέματα.
- Ομάδα 3η Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις – διαθέσιμα.
- Ομάδα 4η Καθαρή θέση– Προβλέψεις– Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις.
- Ομάδα 5η Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- Ομάδα 6η Οργανικά έξοδα κατ' είδος.
- Ομάδα 7η Οργανικά Έσοδα κατ' είδος.
- Ομάδα 8η Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων.

Έχει ως σκοπό (Γρηγοράκος, 2008):

- την παρακολούθηση και καταγραφή των συναλλαγών με τρίτους (διαπίστωση λογιστικών γεγονότων με ορισμένα παραστατικά/δικαιολογητικά π.χ. τιμολόγια)
- τη συγκέντρωση των εσόδων – εξόδων κατά λειτουργία
- τον προσδιορισμό του αποτελέσματος
- την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- τον εσωτερικό έλεγχο
- την κατάρτιση των δηλώσεων φορολογίας
- την ανάλυση (καθορισμό λογιστικής εγγραφής και καταχώρισή της με χρονολογική σειρά στο Ημερολόγιο)
- την κατάταξη (ταξινόμηση στο Καθολικό σε τάξεις) λογιστικών γεγονότων από τα οποία αποκαλύπτει στις ενδιαφερόμενες ομάδες συνοπτικά πληροφοριακά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις.

➤ Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης (ομάδα 9).

Η Αναλυτική ή βιομηχανική Λογιστική επεξεργάζεται τους λογαριασμούς των ομάδων :

- Ομάδα 2 (αποθέματα)
- Ομάδα 6 (οργανικά έξοδα κατ' είδος)
- Ομάδα 7 (οργανικά έσοδα κατ' είδος)
- Ομάδα 8 (λογαριασμοί αποτελεσμάτων μόνο από 81-85)

Σκοπός της Αναλυτικής Λογιστικής είναι η εξαγωγή του κόστους παραγωγής και η παροχή πληροφοριών στη διοίκηση.

Η Αναλυτική λογιστική συμπληρώνει τη γενική λογιστική. Η ομάδα 9 είναι ένας προδιαγεγραμμένος τρόπος παρακολούθησης και αποτύπωσης του κόστους μιας επιχείρησης μέσα από συγκεκριμένη μεθοδολογία κι ενός συνόλου λογαριασμών, ο οποίος παρέχει πληροφορίες για την κατάρτιση των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων και δεν αποτελεί τεχνική ούτε μέθοδο κοστολόγησης.

Η Αναλυτική Λογιστική λέγεται και λογιστική κόστους ή βιομηχανική κι αντικείμενό της είναι:

- Ο προσδιορισμός του πραγματικού κόστους για κάθε λειτουργία της επιχείρησης και για κάθε παραγόμενο προϊόν
- Ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης.
- Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Ο έλεγχος της διαχείρισης

- Η παροχή στοιχείων:
 1. Για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής
 2. Για την άσκηση περιοδικού σχεδιασμού
 3. Για τη λήψη αποφάσεων
 4. Για την κατάρτιση και λειτουργία του πρότυπου κόστους.

➤ Λογαριασμοί Τάξεως (ομάδα 0).

Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον.

Περιλαμβάνονται λογαριασμοί που παρέχουν πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία, όπως αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, εγγυήσεις που λαμβάνονται ή παρέχονται και άλλα.

Οι λογαριασμοί των ομάδων 2,6,7, και 8 (81-85) λειτουργούν κατ' είδος και όχι κατά προορισμό. Σύμφωνα μ' αυτή την αρχή, οι λογαριασμοί των αποθεμάτων και εξόδων – εσόδων, κατά τη διάρκεια της χρήσης, δέχονται μόνο χρεοπιστώσεις και αντιλογισμούς. Στο τέλος της χρήσης τα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα των αποθεμάτων και των οργανικών εξόδων και εσόδων μεταφέρονται στον λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης (Γκίκας & Παπαδάκη, 2012). Οι παραπάνω λογαριασμοί λειτουργούν, επίσης, μόνο κατά είδος και όχι κατά προορισμό. Εσωτερικές διακινήσεις, μεταφορές και οποιεσδήποτε αλλοιώσεις, που νοθεύουν τα πρωτογενή στοιχεία, απαγορεύονται στη Γενική Λογιστική. Τα μεταφορικά, που επιβαρύνουν την οικονομική μονάδα, θα καταχωρηθούν στον οικείο λογαριασμό του Γ.Λ.Σ. ενώ στην Αναλυτική Λογιστική θα γίνει ο μερισμός κατά προορισμό, για παράδειγμα έξοδα διάθεσης εμπορευμάτων, έξοδα μεταφοράς διοικητικού προσωπικού κτλ. (Γρηγοράκος, 2008).

1.6.2. Αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές

Για να καταρτιστεί ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης θα πρέπει τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών, των κατ' είδος αποθεμάτων και των κατ' είδος

εξόδων, να συσχετιστούν με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών των κατ' είδος εσόδων (αφού έχει ληφθεί υπόψη και η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, όπου κριτήριο της καταχώρησης των κονδυλίων είναι το είδος και όχι ο προορισμός τους). Η συσχέτιση αυτή πραγματοποιείται με την μεταφορά (δηλαδή με λογιστικές εγγραφές) των λογαριασμών των αποθεμάτων, των εσόδων και των εξόδων στον λογαριασμό 80 της Γενικής Εκμετάλλευσης. Επομένως το υπόλοιπο του λογαριασμού 80 θα δείχνει το καθαρό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης .

Στον λογαριασμό Γενικής εκμετάλλευσης, που κινείται μόνο στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, για τον προσδιορισμό των οργανικών αποτελεσμάτων μεταφέρονται (Γρηγοράκος, 2008):

- Τα αποθέματα αρχής

- Τα τελικά αποθέματα

- Οι αγορές

(Ομάδα 2η)

- Τα έξοδα

(Ομάδα 6η)

- Τα έσοδα

(Ομάδα 7η)

Οι εμπορικές επιχειρήσεις στο τέλος της χρήσης διενεργούν πραγματική (εξωτερική) απογραφή των αποθεμάτων τους. Τα δεδομένα (υπόλοιπα) των λογαριασμών των ομάδων 2,6 και 7 μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00, ο οποίος πιστώνεται με το κόστος της τελικής απογραφής των αποθεμάτων. Μετά την εγγραφή αυτή, ο λογαριασμός 80.00 δείχνει (με το υπόλοιπο του) το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης. Κατόπιν μεταφέρεται στο λογαριασμό 80.01 «Μικτά αποτελέσματα κέρδη ή ζημιές εκμετάλλευσης». Στην πίστωση του λογαριασμού 80.01 μεταφέρεται επίσης το κόστος των λειτουργιών

1. Διοίκησης

2. Ερευνών – ανάπτυξης

3. Διάθεσης και

4. Χρηματοδότησης

με χρέωση του λογαριασμού 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων». Το κόστος των λειτουργιών αυτών (διοίκησης, ερευνών – ανάπτυξης, διάθεσης, χρηματοδότησης) λαμβάνεται από το λογιστικά – εξωλογιστικά καταρτιζόμενο φύλλο μερισμού των οργανικών κατ' είδος λογαριασμών της ομάδας 6 του Ε.Γ.Λ.Σ με βάση το οποίο σχηματίζεται το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, ερευνών ανάπτυξης, διάθεσης, χρηματοδότησης. Στη χρέωση του λογαριασμού 80.01 μεταφέρονται επίσης τα δεδομένα των λογαριασμών 74,75,76.00, 76.01, 76.04, 76.02, 76.98, και 78.05 του Ε.Γ.Λ.Σ., με πίστωση του λογαριασμού 80.03 «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων». Μετά από αυτές τις εγγραφές θα έχουν σχηματιστεί εσωλογιστικά όλοι οι λογαριασμοί από τους οποίους καταρτίζεται ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσης» στη Γενική Λογιστική (Γρηγοράκος, 2008).

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών συνήθως δεν έχουν αποθέματα και στο τέλος της χρήσης μεταφέρουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών οργανικών εξόδων κατ' είδος και οργανικών εσόδων κατ' είδος των ομάδων 6 & 7 του ΕΓΛΣ στο λογαριασμό της Γενικής εκμετάλλευσης 80.00, για τον σχηματισμό του λογαριασμού αυτού και τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος εκμετάλλευσης. Οι επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα στο τέλος της χρήσης διενεργούν πραγματική (εξωτερική) απογραφή των αποθεμάτων τους και προσδιορίζουν εξωλογιστικά το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών τους με την κατάρτιση φύλλου μερισμού των οργανικών εσόδων κατ' είδος, των λογαριασμών της ομάδας 6 του ΕΓΛΣ και των αποθεμάτων που αναλώθηκαν στη λειτουργία παραγωγής ή και στις άλλες λειτουργίες. Με βάση το φύλλο μερισμού και τα δεδομένα απογραφών των αποθεμάτων, προσδιορίζεται εξωλογιστικά το ολικό πραγματικό κόστος παραγωγής και το μικτό καθαρό αποτέλεσμα. Ο λογαριασμός εκμετάλλευσης 80.00 και ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης καταρτίζονται με εσωλογιστικές εγγραφές (Γρηγοράκος, 2008).

1.6.3. Γενικές αρχές τήρησης λογαριασμών

Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης του παραστατικού (δικαιολογητικού). Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά (τιμολόγια, δελτία λιανικής πώλησης κτλ.) λογιστικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα.

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται, τουλάχιστον, τα παρακάτω στοιχεία (Καραγιάννης και συν, 2011):

1. Ο αύξων αριθμός του παραστατικού, σύμφωνα με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώρηση στο λογαριασμό του συγκεκριμένου ποσού.
2. Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή.

Παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της προτελευταίας βαθμίδας (περιληπτικούς) μόνο με τη συνολική κίνηση (τόσο της χρέωσης όσο και της πίστωσης), καθώς και των αντίστοιχων λογαριασμών της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα.

1.6.4. Το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ

Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών

Το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ περιλαμβάνει δέκα (10) ομάδες λογαριασμών, στις οποίες αντιστοιχούν οι αραβικοί αριθμοί από το 1 έως το 9 και στη δέκατη ομάδα το 0 (Τουρνά– Γερμανού, 2003). Οι ομάδες από 1-8 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς που ικανοποιούν τις ανάγκες της Γενικής Λογιστικής. Συγκεκριμένα οι ομάδες 1, 2 και 3 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του Ενεργητικού. Οι ομάδες 4 και 5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του Παθητικού. Οι ομάδες 6 και 7 τους λογαριασμούς των οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων αντίστοιχα και η ομάδα 8 τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων της Γενικής Λογιστικής. Η ομάδα 9 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς που ικανοποιούν τις ανάγκες της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης. Και τέλος η ομάδα 0 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς τάξεως.

Χρησιμοποιείται δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα αρίθμησης σύμφωνα με το οποίο επιτυγχάνεται (Τουρνά– Γερμανού, 2003):

- με τους μεν δεκαδικούς τυποποιημένη επαρκής ανάπτυξη,
- με τους δε εκατονταδικούς ευχερής ανάπτυξη μεγάλου πλήθους ομάδων (100), ικανών να καλύψουν κάθε δυνατή ανάγκη.

Οι 10 ομάδες του Ε.Γ.Λ.Σ. ακολουθούν την ομαδοποίηση του ισολογισμού ως προς την αρίθμηση. Αν παραθέσουμε τους λογαριασμούς ενός ισολογισμού, αυτοί είναι οι παρακάτω (Τουρνά– Γερμανού, 2003):

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

1. Πάγια
2. Αποθέματα
3. Απαιτήσεις και Διαθέσιμα

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

4. Καθαρή Θέση , Προβλέψεις, Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
5. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

6. Οργανικά έξοδα κατ' είδος,
7. Οργανικά έσοδα κατ' είδος
8. Αποτελεσματικοί λογαριασμοί

1.6.5. Αρίθμηση των λογαριασμών Ε.Γ.Λ.Σ

Οι 10 ομάδες του λογιστικού σχεδίου παίρνουν αρίθμηση ακολουθώντας τη συνεχόμενη αρίθμηση του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, ακολουθώντας με τη σειρά τους αριθμούς από το 0 - 9 με παράλληλη μετάθεση του μηδέν στο τέλος. Έτσι λαμβάνουμε τις ομάδες 10,20,30.....90.

Οι ομάδες 10,20,30,40 και 50 είναι του ισολογισμού και μεταφέρουν τα υπόλοιπα τους στην επόμενη χρήση. Απ' αυτούς οι ομάδες 10-30 είναι του ενεργητικού και οι ομάδες 40,50 του παθητικού. Στις ομάδες 60, 70 και 80 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των αποτελεσμάτων χρήσης, που κλείνουν στο τέλος της χρήσης για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος. Η ομάδα 90 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής. Η ομάδα 0 μηδέν περιλαμβάνει τους λογαριασμούς τάξεως (Τουρνά-Γερμανού, 2003).

1.6.5.1. Ανάπτυξη των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.

Κάθε ομάδα μπορεί να αναπτυχθεί σε 10 το μέγιστο πρωτοβαθμίους λογαριασμούς. Δηλαδή λαμβάνουμε συνολικά 100 πρωτοβαθμίους λογαριασμούς (10

ομάδες επί 10 πρωτοβαθμίους). Για παράδειγμα η ομάδα 3 αναλύεται στους πρωτοβάθμιους 30,31,32..... 39. Αντίστοιχα, οι δευτεροβάθμιοι αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κτλ.

Ο πρώτος αριθμός κάθε λογαριασμού δείχνει την ομάδα. Ο πρώτος και ο δεύτερος δείχνουν ποιος είναι ο πρωτοβάθμιος. Ο πρώτος μαζί με τον δεύτερο τον τρίτο και τον τέταρτο δείχνουν τον δευτεροβάθμιο. Τέλος, ο πρώτος, ο δεύτερος, ο τρίτος, ο τέταρτος, ο πέμπτος, ο έκτος και ο έβδομος δείχνουν τον τριτοβάθμιο. Για παράδειγμα στον λογαριασμό 30.00.001 το 3 δείχνει ότι ο λογαριασμός ανήκει στην ομάδα 3 (Απαιτήσεις και διαθέσιμα), το 30 δείχνει τον πρωτοβάθμιο (πελάτες), το 30.00 το δευτεροβάθμιο (πελάτες εσωτερικού) και το 30.00.001 τον τριτοβάθμιο λογαριασμό (πελάτης Παπαδάκης).

1.6.5.2. Περιορισμοί στη χρήση και τη συμπλήρωση των λογαριασμών.

Οι πρωτοβάθμιοι, δευτεροβάθμιοι και τριτοβάθμιοι λογαριασμοί, του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, χωρίζονται σε υποχρεωτικούς με υπογράμμιση, οι οποίοι πρέπει να τηρούνται υποχρεωτικά από την επιχείρηση που ακολουθεί το Λογιστικό Σχέδιο, εφόσον αυτή έχει συναλλαγές που δημιουργούν την ανάγκη χρησιμοποίησής τους.

Η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί άλλους λογαριασμούς, έστω και αν υπάρχουν κενοί Κ.Α., ούτε προαιρετικούς λογαριασμούς χωρίς υπογράμμιση, που χρησιμοποιούνται προαιρετικά, ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης (Παπαδέας, 2013). Οι προαιρετικοί δευτεροβάθμιοι χρησιμοποιούνται κατά την κρίση της επιχείρησης, είτε ακολουθώντας την ανάπτυξη που προτείνει το Γ.Λ.Σ., είτε δημιουργώντας νέους λογαριασμούς για την κάλυψη των αναγκών της. Στη δεύτερη περίπτωση, τους νέους λογαριασμούς η επιχείρηση θα πρέπει να τους εντάξει στους κενούς λογαριασμούς που τελειώνουν σε 90-99.

Η χρήση των πρωτοβαθμίων και δευτεροβαθμίων λογαριασμών από 1/1/1993 είναι υποχρεωτική. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων σε τριτοβαθμίους μπορεί να γίνει σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης. Για λόγους λογιστικής τυποποίησης σε εθνική κλίμακα και ομοιογένειας των στοιχείων συνιστάται η ανάπτυξη τριτοβαθμίων σύμφωνα με την κωδικοποίηση του Γ.Λ.Σ.

Κεφάλαιο 2: Διεθνή Λογιστική Πρότυπα (ΔΛΠ)

2.1. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)

Εκτός από τα λογιστικά πρότυπα που δημιουργεί και εφαρμόζει κάθε χώρα, υπάρχουν και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που δημιουργήθηκαν το 1970 με συνεργασία επιστημόνων από διάφορες χώρες. Οι κανόνες αυτοί ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) – International Accounting Standards (IAS).

Τα ΔΛΠ συντάσσονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με την Εντολή του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας. Η Επιτροπή εξέδωσε κανονισμό για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποσκοπώντας στη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Σκοπός του Κανονισμού είναι να καταστήσει υποχρεωτικό για τις εταιρίες αυτές να έχουν υψηλής ποιότητας και ενιαία ΔΛΠ για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την οικονομική θέση μίας επιχείρησης και των συναλλαγών που έχει πραγματοποιήσει και έχουν ως στόχο να δώσουν πληροφορίες στους εξωτερικούς χρήστες σχετικά με την οικονομική θέση, τις ταμειακές ροές και την απόδοση της επιχείρησης.

Μία ολοκληρωμένη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιέχει:

- Τον Ισολογισμό
- Τα Αποτελέσματα Χρήσεως
- Τις Μεταβολές Ιδίων Κεφαλαίων
- Τις Ταμιακές ροές
- Το Προσάρτημα (επεξηγηματικές σημειώσεις).

Την ευθύνη για την παρουσίαση και την κατάρτιση όλων των οικονομικών καταστάσεων έχει το Διοικητικό Συμβούλιο ή κάποιο άλλο όργανο που είναι αρμόδιο για τη διοίκηση της επιχείρησης.

2.2. Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι το βασικό και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και στην ουσία πρόκειται για μια κωδικοποίηση λογιστικών πολιτικών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Ακόμα, απεικονίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συντάσσονται συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις. Η συμμόρφωση με τους κανόνες των ΔΛΠ συμβάλει σημαντικά στην ορθή παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Τα ΔΛΠ δίνουν στις επιχειρήσεις την δυνατότητα απευθείας συγκρισιμότητας ενώ καθιστούν ευκολότερο για τις επιχειρήσεις να αντιληφθούν την οικονομική κατάσταση των ανταγωνιστών. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θα έχουν ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις και θα μπορούν έτσι να παίρνουν σωστές οικονομικές αποφάσεις. Εφαρμόζοντας τα ΔΛΠ, που είναι ενιαία για όλους, εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων, εξαιτίας του περιορισμού του εύρους και των πολλαπλών διαφορών που συναντώνται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές και χειρισμούς.

Η χρήση των ΔΛΠ καθιστά πιο εύκολη την απεικόνιση της φιλοσοφίας που ακολουθείται κατά την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Μέσω της χρήσης των ΔΛΠ, επίσης, οι λογιστικές καταστάσεις έχουν μεγαλύτερη συνοχή, καθώς συντάσσονται βάσει ενός συνόλου προτύπων και διαδικασιών τα οποία διέπονται από μια λογική συνέχεια και συνέπεια. Έτσι αποφεύγονται οποιεσδήποτε αντιθέσεις και αντιφάσεις.

Επιπλέον, υπάρχει περισσότερη αξιοπιστία, ακρίβεια και συνέπεια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε διεθνές επίπεδο και ενισχύεται η εμπιστοσύνη των ατόμων που τις χρησιμοποιούν, όχι μόνο προς όφελός τους, αλλά και προς όφελος της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα. Η καθιέρωση των ΔΛΠ αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μία ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων. Πιο συγκεκριμένα, μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων στην ενιαία αγορά, καθίσταται πιο εύκολος ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων. Συγκεκριμένα, για τους χρήστες και τους ενδιαφερόμενους που ενδιαφέρονται κυρίως για τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις, τα ΔΛΠ είναι πολύ πιο απλά από τα ΕΛΠ.

Τέλος, οι αναπτυσσόμενες χώρες εξοικονομούν χρόνο και πόρους, καθώς δε χρειάζεται να δημιουργήσουν δικά τους λογιστικά πρότυπα.

2.3. Εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Προβλήματα

Στη χώρα μας, με το Ν.2992/2002 έγινε προσπάθεια υιοθέτησης των ΔΛΠ από την 01/01/2003. Ωστόσο, η χρήση τους δεν είχε τα αναμενόμενα αποτελέσματα, καθώς οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν ήταν έτοιμες για τόσο μεγάλες αλλαγές. Η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις, που έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, ξεκινά από την 01/01/2005 (Πρωτοψάλτης, 2004). Προφανώς η υιοθέτηση των ΔΛΠ από όλες τις χώρες της ΕΕ έχει σημαντικά πλεονεκτήματα και βοηθάει ουσιαστικά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλα αυτά στην Ελλάδα οι συνθήκες δεν είναι όπως σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης κι έτσι υπήρξαν και αρκετά προβλήματα με την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Στην Ελλάδα κυριαρχούν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις και σε αυτές η υιοθέτηση των ΔΛΠ δεν έχει καμία ουσιαστική συμβολή, σύμφωνα με πολλούς, καθώς το οικονομικό κόστος υιοθέτησης των ΔΛΠ είναι μεγαλύτερο από τα ουσιαστικά οφέλη που θα επιφέρει η εφαρμογή τους στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Τα μεγαλύτερα προβλήματα παρουσιάστηκαν στη διαδικασία εισαγωγής των ΔΛΠ, τα οποία αφορούσαν κυρίως 3 πτυχές (Μυλωνάς, 2006):

- Το πρώτο πρόβλημα αφορά στην αλλαγή που θα έπρεπε να γίνει στην ελληνική νομοθεσία για την εισαγωγή των ΔΛΠ, στο πώς θα αντιμετωπιζόταν το υπάρχον πρόβλημα της εισαγωγής πολλών και διαφόρων τροποποιήσεων με νόμους ή υπουργικές αποφάσεις που μετέβαλαν και υποχρέωναν τις επιχειρήσεις να υιοθετούν διαφορετικές προσεγγίσεις από αυτές που είχαν καθαρά οικονομική βάση, και στο πώς θα συνδυάζονταν οι φορολογικές υποχρεώσεις περί Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αυτές που θα προέκυπταν από τα ΔΛΠ.
- Το δεύτερο πρόβλημα αφορούσε στις επιπτώσεις των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα στο χαρακτήρα των επιπτώσεων στην καθαρή τους θέση και στα αποτελέσματά τους.
- Το τρίτο πρόβλημα ήταν και συνεχίζει να είναι η έλλειψη απαραίτητης εμπειρίας από το λογιστικό κόσμο της Ελλάδας, για τη γρήγορη και αποδοτική υιοθέτηση των ΔΛΠ. Συγκεκριμένα, ένα βασικό πρόβλημα που προκύπτει με την εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, είναι η προσαρμογή του λογιστικού αποτελέσματος, που εμφανίζεται στην

κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως και στο φορολογητέο αποτέλεσμα, που προκύπτει με βάση τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Πριν τη χρήση των ΔΛΠ, η αποτίμηση πολλών κονδυλίων του ισολογισμού γινόταν σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις. Ωστόσο, η τήρηση των Φορολογικών Πινάκων σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι αρκετά δύσκολη για τις ελληνικές επιχειρήσεις, κυρίως λόγω της πολυπλοκότητας του πληροφοριακού συστήματος των επιχειρήσεων. Γενικά, στη χώρα μας πολλά προγράμματα λογιστικής αναβαθμίζονται μόνο όταν προκύπτει κάποια καινούργια ρύθμιση στη φορολογική νομοθεσία και δεν πραγματοποιούν καμία ουσιαστική αλλαγή και μόνο ελάχιστες εταιρίες χρησιμοποιούν προγράμματα ERP (Enterprise Resource Planning).

Για τη χρήση των ΔΛΠ απαιτείται αναβάθμιση των συστημάτων, ωστόσο κάτι τέτοιο θα είχε ως αποτέλεσμα μια αύξηση του κόστους λειτουργίας των λογιστηρίων λόγω της διπλής καταχώρησης των οικονομικών γεγονότων προκειμένου να επιτευχθεί η εναρμόνιση του λογιστικού με το φορολογητέο αποτέλεσμα. Η αύξηση του κόστους για κάποιες επιχειρήσεις μπορεί να είναι δυσβάσταχτη. Το κόστος, βέβαια, όσο περνά ο καιρός θα συρρικνώνεται καθώς τα νέα στελέχη θα έχουν ήδη διδαχθεί τους κανόνες των ΔΛΠ κατά τη φοίτησή τους σε πανεπιστημιακές σχολές, αλλά πολλές επιχειρήσεις δεν έχουν την υπομονή και τα χρήματα για να επενδύσουν τώρα σε κάτι τέτοιο. Επίσης η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει άμεσες επιπτώσεις και στη διοίκηση της επιχείρησης, καθώς πλέον η διοίκηση συμμετέχει ενεργά στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Το «κλείσιμο του ισολογισμού» δεν αφορά πλέον μόνο τις οικονομικές υπηρεσίες μίας επιχείρησης αλλά ολόκληρη τη διοίκηση (Αναστασόπουλος, 2004).

Η διαδικασία μετάβασης από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στα ΔΛΠ είναι αναμφισβήτητα πολύ δύσκολη (Φλώρου, 2005). Ωστόσο, οι οικονομικές διοικήσεις των ελληνικών επιχειρήσεων που έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο έχουν υιοθετήσει και εφαρμόσει τα ΔΛΠ με αποτέλεσμα να είναι άμεσα συγκρίσιμες με τις ομοειδείς επιχειρήσεις των άλλων κρατών μελών της ΕΕ.

2.4. Ποιες οντότητες εφαρμόζουν ΔΠΧΑ

Σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1, τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2003. Τα ΔΛΠ εφαρμόζουν υποχρεωτικά οι:

- Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος

- Θυγατρικές οντότητες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της ΕΕ και μόνο αν αντιπροσωπεύουν ατομικά ή συνολικά ποσοστό πάνω από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του Μ.Ο των εργαζομένων της μητρικής
- Χρηματοδοτικά Ιδρύματα περ. 26 παρ. 1 του αρ. 4 του Κανονισμού ΕΕ 375/2013
- ΑΕ Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών του ν. 3606/2007 - ΑΕ Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005
- ΑΕ Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία του ν. 2278/1999 - ΑΕ Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών του ν. 2367/1995
- ΑΕ Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων του ν. 4099/2012
- Οντότητες Χαρτοφυλακίου (Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών).
- Οντότητες που έχουν υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης
- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

Αν η επιχείρηση επιλέξει να εφαρμόσει ΔΠΧΑ, θα πρέπει να τα εφαρμόσει υποχρεωτικά για 5 συνεχή έτη από την 1η εφαρμογή. Σε αυτά τα 5 έτη συμπεριλαμβάνεται και η πρώτη περίοδος εφαρμογής, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η συγκριτική περίοδος της 1ης εφαρμογής.

2.5. ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος

2.5.1. Σκοπός

Σκοπός του ΔΛΠ 12 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων του παθητικού, με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση, προκειμένου να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία. Το βασικό ζήτημα στη

λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- τη μελλοντική ανάκτηση (διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που εμφανίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής μονάδας,
- τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσης που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας (Πρωτοψάλτης, 2009).

2.5.2 Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι είναι αυτοί που χρησιμοποιούνται στο ΔΛΠ 12:

- *Λογιστικό αποτέλεσμα*: το κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν αφαιρεθεί ο φόρος.
- *Φορολογητέο κέρδος* (ή ζημία): το ποσό του κέρδους (ή της ζημίας) μιας περιόδου.
- *Έξοδο φόρου* (ή έσοδο) είναι ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος.
- *Τρέχων φόρος*: το ποσό των φόρων που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (ή ζημία) μιας περιόδου.
- *Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις*: τα ποσά των φόρων που θα καταβληθούν μελλοντικά.
- *Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία*: οι φόροι που μπορούν να ανακτηθούν μελλοντικά.
- *Προσωρινές διαφορές*: οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του.
- *Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης* είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Φορολογική βάση

Το ποσό που εκπίπτει φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα δημιουργηθούν σε μια οικονομική οντότητα, όταν ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους.

Παραδείγματα

1. Ένα περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 150 έχει λογιστική αναπόσβεστη αξία 100. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 90 και ο φορολογικός συντελεστής είναι 25 %. Η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 60 (κόστος 150 μείον σωρευμένη φορολογική απόσβεση 90). Για να ανακτήσει τη λογιστική αξία των 100, η επιχείρηση πρέπει να κερδίσει φορολογητέο εισόδημα των 100, αλλά έχει δυνατότητα να εκπέσει φορολογική απόσβεση μόνο 60. Συνεπώς, η επιχείρηση θα πληρώσει φόρους εισοδήματος 10 ($40 \times 25\%$), όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η διαφορά μεταξύ του αναπόσβεστου ποσού των 100 και της φορολογικής βάσης των 60 είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 40. Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 10 ($40 \times 25\%$) που αντιπροσωπεύει τους φόρους εισοδήματος που θα πληρώσει, όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

2. Τόκος εισπρακτέος έχει λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκου θα φορολογηθεί σε ταμιακή βάση (όταν εισπραχθεί). Η φορολογική βάση του εισπρακτέου τόκου είναι μηδέν.

3. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο θα εκπεστεί φορολογικά σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι μηδέν.

2.5.3. Αναγνώριση τρέχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και τρεχόντων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων

Ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους θεωρείται υποχρέωση, στο μέρος που δεν έχει καταβληθεί.

Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, θεωρείται περιουσιακό στοιχείο.

2.5.4. Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές

Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός εάν και στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας ή την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (ή τη ζημία).

Συνενώσεις επιχειρήσεων

Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων μοιράζεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία

Τα ΔΠΧΑ επιτρέπουν ή απαιτούν να τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται κάποια περιουσιακά στοιχεία.

Υπεραξία

Η υπεραξία που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων είναι το επιπλέον κόστος της συνένωσης.

2.5.5. Αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης

Μία προσωρινή διαφορά μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Ο τρόπος που θα παρακολουθείται λογιστικά αυτή η διαφορά εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής.

Ο εκδότης ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου κατατάσσει το στοιχείο της υποχρέωσης του χρηματοοικονομικού μέσου στις υποχρεώσεις και το στοιχείο που αφορά ίδια κεφάλαια, στα ίδια κεφάλαια.

Εκπεστές προσωρινές διαφορές

Για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, τέτοια ώστε να δύναται να υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί, αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων κατά τη συναλλαγή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος (ή ζημία).

Όταν μία κρατική επιχορήγηση που δε φορολογείται και συνδέεται με το περιουσιακό στοιχείο, εκπίπτει από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, αλλά όχι από το αποσβέσιμο ποσό του στοιχείου, δημιουργείται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου. Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του κι έτσι δημιουργείται μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά.

2.5.6. Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι

Για τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων θα αναγνωρίζεται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που

αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

2.5.7. Επανεκτίμηση των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων

Σε κάθε ισολογισμό, η οικονομική οντότητα επανεκτιμά τα μη αναγνωρισμένα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρίζει ένα προηγούμενως μη αναγνωρισμένο αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

2.5.8. Επιμέτρηση

Τα περιουσιακά στοιχεία της τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων θα επιμετρούνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές, με τη χρήση φορολογικών συντελεστών που έχουν θεσπιστεί μέχρι την πραγματοποίηση του ισολογισμού.

2.5.9. Αναγνώριση του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου

Η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, γίνεται με τον τρόπο λογιστικοποίησης της ίδιας της συναλλαγής ή γεγονότος.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα αναγνωρίζεται στα έσοδα ή στα έξοδα και θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, εκτός εάν ο φόρος προκύπτει από:

- α) συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο ή
- β) συνένωση επιχειρήσεων.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μπορεί να αλλάξει, ακόμα και χωρίς αλλαγή στο ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών.

Στοιχεία που πιστώνονται ή χρεώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα χρεώνεται ή θα πιστώνεται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια, αν αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο.

Αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει από συνένωση επιχειρήσεων

Προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε μία συνένωση επιχειρήσεων και επηρεάζουν την υπεραξία ή το ποσό κάθε υπέρβασης, αλλά η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

Τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος που απορρέει από αμοιβές που καθορίζονται από την αξία των μετοχών

Σε κάποιες φορολογικές δικαιοδοσίες, η οικονομική οντότητα έχει φορολογική έκπτωση σχετική με απολαβές που καταβάλλονται υπό μορφή μετοχών, μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.

Έξοδο φόρου

Το έξοδο (ή έσοδο) φόρου που σχετίζεται με κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, θα εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

2.6. Συγκριτική ανάλυση ΕΛΠ – ΔΛΠ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ήταν διαφορετικά από τα Λογιστικά Πρότυπα κάθε χώρας. Οι διαφορές σε καμία περίπτωση δεν είναι πολλές, καθώς τα θέματα που

χειρίζονται είναι κοινά. Στη συνέχεια αναφέρονται οι διαφορές των ΕΛΠ (Ν 2190/1920-ΕΓΛΣ-ΠΔ 148/1984) με τα ΔΛΠ, οι οποίες ωστόσο δεν είναι πολλές και μεγάλες.

Στα ΕΛΠ, κορυφαίες αρχές είναι η Αρχή του Ιστορικού Κόστους και η Αρχή της Συντηρητικότητας. Η τελευταία εκφράζεται με ένα πλήθος διατάξεων και ρυθμίσεων, που σχετίζονται κυρίως με τις αποτιμήσεις. Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν παύει να ισχύει η Αρχή του Ιστορικού Κόστους, αλλά υποβαθμίζεται, και δεν αναφέρεται καθόλου η Αρχή της Συντηρητικότητας. Αντίθετα, εφαρμόζεται η Αρχή της «εύλογης αξίας». Η Διοίκηση μπορεί πλέον, κατά τη κρίση της, να εφαρμόζει λογιστικές αρχές προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να είναι πιο λειτουργικές και αξιόπιστες. Στα ΕΛΠ, είχε τη δυνατότητα να επιλέξει μόνο από τις ήδη θεσμοθετημένες λογιστικές αρχές.

Ακόμα μια σημαντική διαφορά είναι η διαφοροποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Με τα ΔΛΠ παραμένει ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, αλλά καταργείται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, ο οποίος ίσχυε με βάση τα ΕΛΠ. Ο Ισολογισμός και τα Αποτελέσματα Χρήσης με τα ΔΛΠ είναι πολύ πιο συνοπτικά σε σχέση με αυτόν με τα ΕΛΠ.

Αντί για τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, στα ΔΛΠ έχουμε τον Πίνακα Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων. Ο πίνακας αυτός εμφανίζει κάποια από τα στοιχεία που εμφανιζόταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, όπως ενδεικτικά το μέρισμα ή τα αποθεματικά τα οποία μεταφέρονταν στην Καθαρή Θέση, αλλά έχει επιπλέον και όλες τις άλλες μεταβολές που έγιναν στην Καθαρή Θέση.

Ακόμα, με τα ΔΛΠ υπάρχουν πολλές περιπτώσεις που κινούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης κατευθείαν οι λογαριασμοί Καθαρής Θέσης, χωρίς να επηρεαστούν τα αποτελέσματα. Αντίθετα, με τα ΕΛΠ, τα ποσά που μεταφέρονταν στην Καθαρή Θέση, συνήθως προέρχονταν από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και η μεταφορά γινόταν μέσω του Πίνακα Διανομής Αποτελεσμάτων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιβάλλουν επιπλέον σαν Οικονομική Κατάσταση, την Κατάσταση των Ταμειακών Ροών. Αυτή η κατάσταση δεν είχε περιληφθεί μέχρι πρόσφατα στο Ν.2190/20, αλλά στην πράξη συντάσσονταν και δημοσιεύονταν από τις εταιρίες οι οποίες ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Σημαντική είναι βεβαίως και η δυνατότητα επαναδιατύπωσης των οικονομικών καταστάσεων σε περίπτωση λαθών, χωρίς επανέγκριση από Γενική Συνέλευση, αλλά πλέον τα συγκρίσιμα δεδομένα στον Ισολογισμό, τις Σημειώσεις και τα Αποτελέσματα να είναι τα ορθά.

Η βασική διαφορά σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, είναι οι Σημειώσεις (Notes) των οικονομικών καταστάσεων με τα ΔΛΠ, που αντιστοιχούν

στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων με τα ΕΛΠ και είναι πολύ πιο αναλυτικά. Επίσης, στα ΔΛΠ απεικονίζεται πολύ περισσότερο η οικονομική ουσία των συναλλαγών.

Μια άλλη ουσιαστική διαφορά αφορά στο λογιστικό χειρισμό των εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης και στα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης δηλαδή στις δαπάνες πολυετούς απόσβεσης. Με βάση τα ΕΛΠ καταχωρούνται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εφάπαξ ή ισόποσα μέσα σε μια πενταετία, όλες οι δαπάνες που οδηγούν στην απόκτηση άυλου στοιχείου. Αντίθετα, με βάση τα ΔΛΠ απαγορεύεται η κεφαλαιοποίηση των περισσότερων «δαπανών πολυετούς απόσβεσης», άσχετα με τον φορολογικό τους χειρισμό. Τα έξοδα ερευνών καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ τα έξοδα ανάπτυξης καταχωρούνται υπό προϋποθέσεις ως άυλα στοιχεία.

Ακόμα μια σημαντική διαφορά έχει να κάνει με το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Με τα ΕΛΠ ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων αφαιρετικά των αποτελεσμάτων προς διάθεση και οι φόροι που καταλογίζονται από έλεγχο προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνται αφαιρετικά στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Ενώ με τα ΔΛΠ τόσο ο φόρος εισοδήματος των κερδών της χρήσης όσο και οι φόροι που καταλογίζονται από έλεγχο προηγούμενων χρήσεων είναι έξοδο για την επιχείρηση και καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσης. Επιπλέον με τα ΔΛΠ ο φόρος διαχωρίζεται σε τρέχων και αναβαλλόμενος.

Όσον αφορά τις συμβάσεις κατασκευής έργων, με το ΔΛΠ 11 εφαρμόζεται η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης με την οποία γίνεται ο λογισμός των εσόδων και των εξόδων ανά χρήση μετά την εκτίμηση του συνολικού κόστους. Αντίθετα, με τα ΕΛΠ η αναγνώρισή τους γίνεται κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους. Επίσης, παρακολουθείται υποχρεωτικά ξεχωριστά κάθε έργο.

Τέλος, σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις η καταχώρισή τους γίνεται όταν είναι βέβαια η είσπραξή , ενώ με τον Ν2190/20 με την έκδοση τιμολογίου και την πραγματική είσπραξή τους. Δεν αντιμετωπίζονται σαν αφορολόγητα αποθεματικά, αλλά σαν υποχρέωση που αποσβένεται κάθε χρόνο με πίστωση αντίστοιχου εσόδου ή μειωτικά του κόστους κτήσης των παγίων.

Ανωτέρω παρατέθηκαν οι πιο βασικές διαφορές. Υπάρχουν, όμως, και κάποιες άλλες που αφορούν:

- Στην αποτίμηση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις

- Στις υποχρεώσεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης
- Στην απομείωση περιουσιακών στοιχείων
- Στην αποτίμηση χρηματοπιστωτικών μέσων
- Στις Συμμετοχές
- Στην αντιμετώπιση των τόκων στην αγορά αποθέματος

Κεφάλαιο 3: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

3.1. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)

Με τον όρο Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αναφερόμαστε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας και στις αρχές και κανόνες που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο σύνταξης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων (Καραγιώργος & Παπαδόπουλος, 2003).

Στην ουσία δεν υπάρχει ένα ενιαίο κείμενο που να λέγεται «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», αλλά διαφορετικά κείμενα, όπως ο Ν.2190/20 για τις ανώνυμες εταιρείες, ο Ν.3190/55 για τις Ε.Π.Ε., ο Ν.400/70 για τις ασφαλιστικές εταιρείες. Επίσης, υπάρχουν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, ο κώδικας βιβλίων στοιχείων και ένα πλήθος ειδικών νομοθετικών ρυθμίσεων για επιχειρήσεις ειδικού τύπου (Καραγιώργος & Παπαδόπουλος, 2003).

Το κυρίαρχο Ε.Λ.Π. είναι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ – Π.Δ.1123/80) του οποίου οι διατάξεις σε πολλά σημεία συγκλίνουν με αυτές των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Καραγιώργος & Παπαδόπουλος, 2003).

Στον ιδιωτικό τομέα έχουμε τρία βασικά λογιστικά σχέδια ως Ελλάδα: το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των ασφαλιστικών επιχειρήσεων και το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των τραπεζών και τέσσερα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια: για τα ασφαλιστικά ταμεία, για τους Ο.Τ.Α., για τα Ν.Π.Δ.Δ. και για τα νοσοκομεία. Από την άλλη, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουμε δύο κατηγορίες: τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα ΔΛΠ του Δημοσίου Τομέα (Καραγιώργος & Παπαδόπουλος, 2003).

Εκτός από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην Ελλάδα, υπάρχει και ο σημαντικός βασικός εμπορικός νόμος για τη λειτουργία των ανωνύμων εταιρειών (Κ.Ν.2190/20) όπως ισχύει σήμερα.

Τέλος, στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συμπεριλαμβάνεται και ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ – Π. 186/92), ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. – Ν.2238/94) και αρκετά, μικρότερης σημασίας, νομοθετήματα όπως το Π.Δ.299/2003 για

τις αποσβέσεις Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, ο κώδικας Φ.Π.Α. (Ν.2059/2000), ο κώδικας φορολογίας χαρτοσήμου, ακινήτων, κ.λπ..

Έτσι λοιπόν, με την εισαγωγή του Ν.4308/2014 τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται από 01/01/2015 σε αρκετές οντότητες και αποτελούν πλέον ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και λογιστικό πλαίσιο, καταργώντας αρκετές από τις προαναφερθείσες διατάξεις. Αποτελούνται από ένα σχέδιο νόμου 8 κεφαλαίων, 40 άρθρων και 4 παραρτημάτων και ακολουθεί η Λογιστική Οδηγία για την εφαρμογή τους.

3.2. Πεδίο Εφαρμογής

Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του Ν.4308/2014 :

- Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές και ΙΚΕ.
- Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ΟΕ ή ΕΕ, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές ή ΙΚΕ.
- Η ΟΕ, ΕΕ, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- 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.

3.3. Κατηγορίες οντοτήτων

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.

Με βάση αυτό το διαχωρισμό οι οντότητες χωρίζονται σε:

- Πολύ μικρές οντότητες
- Μικρές οντότητες
- Μεσαίες οντότητες
- Μεγάλες οντότητες

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα κριτήρια προσδιορισμού του μεγέθους των οντοτήτων.

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

Πίνακας 3.1 Κατηγορίες οντοτήτων

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. Στον ακόλουθο πίνακα παρατίθεται παράδειγμα του υπολογισμού του μέσου όρου προσωπικού.

	Εργαζόμενοι	Μήνες	Τύπος	Μέσος όρος

		απασχόλησης		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				9,46=9

Πίνακας 3.2 Παράδειγμα υπολογισμού Μέσου Όρου (Μ.Ο.) προσωπικού

3.4. Νέα ΕΛΠ-Πρώτη Εφαρμογή

Τα νέα ΕΛΠ (Ν.4308/2014) άρχισαν να εφαρμόζονται από 1^η Ιανουαρίου 2015, αναπροσαρμόζοντας:

- Τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, σύμφωνα με τα ΕΓΛΣ.
- Τα στοιχεία της 31/12/2013, 31/12/2014 και 31/12/2015
- Τα έσοδα, έξοδα, ζημιές και κέρδη της συγκριτικής περιόδου
- Τα στοιχεία της περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014.

Σύμφωνα με τα νέα Ε.Λ.Π., οι οντότητες θα πρέπει να διερευνήσουν αν και σε ποια σημεία επηρεάζονται, ώστε να προσαρμόσουν το λογιστικό τους σύστημα.

3.5. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

3.5.1. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει κατηγορίας οντότητας (Άρθρο 16 ΕΛΠ)

Πλέον περισσότερες κατηγορίες οντοτήτων πρέπει να συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

	Πολύ μικρές	Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
Κατάσταση Χρηματοοικονομικής θέσης	×	×	×	×
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	×	×	×	×
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής θέσης			×	×
Κατάσταση Χρηματοροών				×
Προσάρτημα (Σημειώσεις)	×	×	×	×

Πίνακας 3.3 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία οντοτήτων

Οι πολύ μικρές οντότητες μπορούν να προετοιμάζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, αλλά και μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Οι οντότητες θα πρέπει να εξασφαλίσουν ότι τα λογιστικά αρχεία που τηρούν είναι νόμιμα και μπορούν να πληροφορήσουν σχετικά με τυχόν συμφωνίες και επαληθεύσεις σε περίπτωση ελέγχου.

Σημ	20X1	20X0
-----	------	------

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Χρεωστικοί τίτλοι	X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	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
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβεβλημένα κεφάλαια		

Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας		
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
	X	X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
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
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X

Πίνακας 3.4 Ισολογισμός - Κατάσταση Χρηματοοικονομικής θέσης

Σημ	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	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
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 προφόρων	X	X
Φόροι εισοδήματος	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

Πίνακας 3.5 Κατάσταση αποτελεσμάτων

	Κεφάλαιο
Υπόλοιπο 01.01.20X0	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών	
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X
Εσωτερικές μεταφορές	
Διανομές στους φορείς	
Αποτελέσματα περιόδου	
Υπόλοιπο 31.12.20X0	X

Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	
Διανομές μερισμάτων	
Αποτελέσματα περιόδου	
Υπόλοιπο 31.12.20X1	X

Υπέρ το άρτιο	Καταθέσεις Ιδιοκτητών	Διαφορές εύλογης αξίας	Αποθεματικά νόμων και κατ/κού X
X	X	X	
X		X	
X	X	X	X
			X
		X	
X	X	X	X

Αποτ/τα εις νέο	Σύνολο
X	X
X	X
	X
X	X
X	X
X	X
X	X
	X
X	X
X	X
X	X

Πίνακας 3.6 Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης

Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων παγίων	X	X
Προβλέψεις	X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων	X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	X	X
Κέρδη και ζημίες 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

Πίνακας 3.7 Κατάσταση χρηματοροών

3.6. Εύλογη Αξία

Τα νέα ΕΛΠ δίνουν τη δυνατότητα να επιμετρούνται κάποια περιουσιακά στοιχεία και κάποιες υποχρεώσεις στην εύλογη αξία τους. Η επιμέτρηση αυτή διαφέρει κατά περίπτωση.

3.7. Αναβαλλόμενοι φόροι

Υπάρχει η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ο Αναβαλλόμενος Φόρος προκύπτει όταν ένα έσοδο ή ένα έξοδο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως αλλά το φορολογικό όφελος ή η επιβάρυνση αναβάλλεται και πραγματοποιείται αργότερα. Οι επιχειρήσεις πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις (ΑΦΥ), ενώ οι Φορολογικές Απαιτήσεις (ΑΦΑ) αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανόν ότι θα υπάρχουν κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Ο αναβαλλόμενος φόρος αρχικά αναγνωρίζεται και στη συνέχεια προσμετράται στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά (Χύτης, 2015).

Η Επιμέτρηση των Αναβαλλόμενων Φόρων σύμφωνα με το IAS 12

Για την Επιμέτρηση της Αναβαλλόμενης Φορολογίας το IAS 12 υιοθετεί σε θέματα επιμέτρησης την μέθοδο της υποχρέωσης. Αυτή η μέθοδος συνυπολογίζει τους Φορολογικούς Συντελεστές που αναμένεται να ισχύσουν κατά την χρονική στιγμή της αντιστροφής των προσωρινών διαφορών. Σε περίπτωση αλλαγής των φορολογικών συντελεστών πρέπει να επανεκτιμηθούν οι υπάρχουσες Αναβαλλόμενες Φορολογικές Θέσεις.

Η πρόβλεψη του αριθμού των περιόδων που αναμένεται να διαρκέσει η αναστροφή των προσωρινών διαφορών, καθώς και του ύψους των φορολογικών συντελεστών που θα ισχύσουν, είναι πολύ υποκειμενική. Η δυσκολία και η πολυπλοκότητα μιας αξιόπιστης πρόβλεψης αυξάνει επίσης σε περιπτώσεις που το ύψος των φορολογικών συντελεστών προσδιορίζεται προοδευτικά (Smith & Skousen, 1989).

Οι Αναβαλλόμενες Φορολογικές Θέσεις Ενεργητικού (ΑΦΑ) και Παθητικού (ΑΦΥ) επιμετρούνται στο τέλος κάθε περιόδου με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να ισχύουν την χρονική περίοδο που θα ανακτηθεί το Περιουσιακό Στοιχείο (ΑΦΑ) ή θα τακτοποιηθεί η Υποχρέωση (ΑΦΥ), λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Η λογιστική αξία των Αναβαλλόμενων Φορολογικών Θέσεων (ΑΦΑ/ΑΦΥ) επανεκτιμάται σε κάθε κλείσιμο ισολογισμού όπου αναγνωρίζονται ή αναστρέφονται προσωρινές διαφορές. Αυτό μπορεί να προκύψει αν αλλάξουν οι φορολογικοί συντελεστές, αν αξιολογηθεί εκ νέου η εισπραξιμότητα των Φορολογικών Απαιτήσεων ή αν αλλάξει ο τρόπος που ανακτούνται οι απαιτήσεις. Η εταιρεία θα πρέπει επίσης σε κάθε ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων να επανεκτιμά την ανακτησιμότητα των υφιστάμενων Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων και την δυνατότητα αξιοποίησης μελλοντικών ωφελειών από φόρους και να προβαίνει στις απαραίτητες προσαρμογές των σχετικών κονδυλίων.

Σε περίπτωση λοιπόν μεταβολής των ΦΣ οι Αναβαλλόμενες Φορολογικές Θέσεις του Ισολογισμού (ΑΦΑ/ΑΦΥ) επανεκτιμούνται και οι διαφορές, προσαυξάνουν ή (μειώνουν) αντίστοιχα το κόστος του Φόρου που βαρύνει τα Αποτελέσματα με την μορφή του Αναβαλλόμενου Φόρου – Εξόδου / Εσόδου. Ειδικότερα, σε περίπτωση που οι Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις του Ισολογισμού υπερισχύουν των Υποχρεώσεων, μια αύξηση του ΦΣ προκαλεί αύξηση του Ενεργητικού και των Αποτελεσμάτων μετά Φόρων. Εάν αντιθέτως έχουμε υπεροχή των ΑΦΥ μία αύξηση του ΦΣ προκαλεί αύξηση του Παθητικού και μείωση των καθαρών Αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση μείωσης του ΦΣ καταγράφονται ακριβώς τα αντίθετα αποτελέσματα, δηλαδή στην πρώτη περίπτωση αν μειωθεί το Ενεργητικό και τα Αποτελέσματα μετά φόρων ή αν μειωθεί το Παθητικό και αυξηθούν Αποτελέσματα μετά φόρων.

3.8. Καταργούμενες διατάξεις

Με την εφαρμογή των διατάξεων των νέων ΕΛΠ καταργούνται:

- ΚΦΑΣ
- ΠΔ 1123/1980 περί ΕΓΛΣ
- ΠΔ 148/1984 περί κλαδικού λογιστικού σχεδίου ασφαλιστικών επιχειρήσεων
- ΠΔ 384/1992 περί κλαδικού λογιστικού σχεδίου τραπεζών
- Λογιστικές διατάξεις του ΚΝ 2190/1920
- Τα αρ. 20-27 του ν. 2065/1992 (αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων)
- Το αρ. 23β1, 62-78 του ΝΔ 400/1970 (Οικ. Καταστ. ασφαλιστικών εταιρειών)
- Αρ. 22 παρ. 2 του ΚΝ 3190/1955 (κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων ΕΠΕ)
- Αρ. 80, 96, 97, 98 παρ. 1 και 101 του ν. 4072/2012 (οικονομικές καταστάσεις ΙΚΕ)
- Ν. 1809/1988 και κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία

Ζητήματα που προκύπτουν

- α) Για όλες τις οντότητες, λόγω της κατάργησης του ΚΦΑΣ και του ΕΓΛΣ, δεν αντιμετωπίζονται φορολογικά θέματα, όπως κατά πόσο οι επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εξόδων και εσόδων, με βάση τα νέα ΕΛΠ, θα γίνονται αποδεκτές από τις φορολογικές αρχές.
- β) Προβλέπεται ότι η οντότητα μπορεί να ζητά διευκρινήσεις έτσι ώστε οι ρυθμίσεις των ΔΠΧΑ να είναι συμβατές με τα νέα ΕΛΠ.
- γ) Τροποποιείται το πώς συντάσσονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και προβλέπεται η σύνταξη και νέων καταστάσεων.
- δ) Υπάρχουν νέοι όροι, όπως το αποσβέσιμο κόστος, το πραγματικό επιτόκιο κ.α.
- ε) Επιλογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών έτσι ώστε να είναι ευδιάκριτα τα στοιχεία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να δίνουν ξεκάθαρη εικόνα της οντότητας.
- στ) Εξέταση υιοθέτησης των λογιστικών πολιτικών κατά την πρώτη εφαρμογή των νέων ΕΛΠ και επιλογή της λογιστικής αντιμετώπισης των διαφορών που προκύπτουν από τους νέους κανόνες επιμέτρησης.

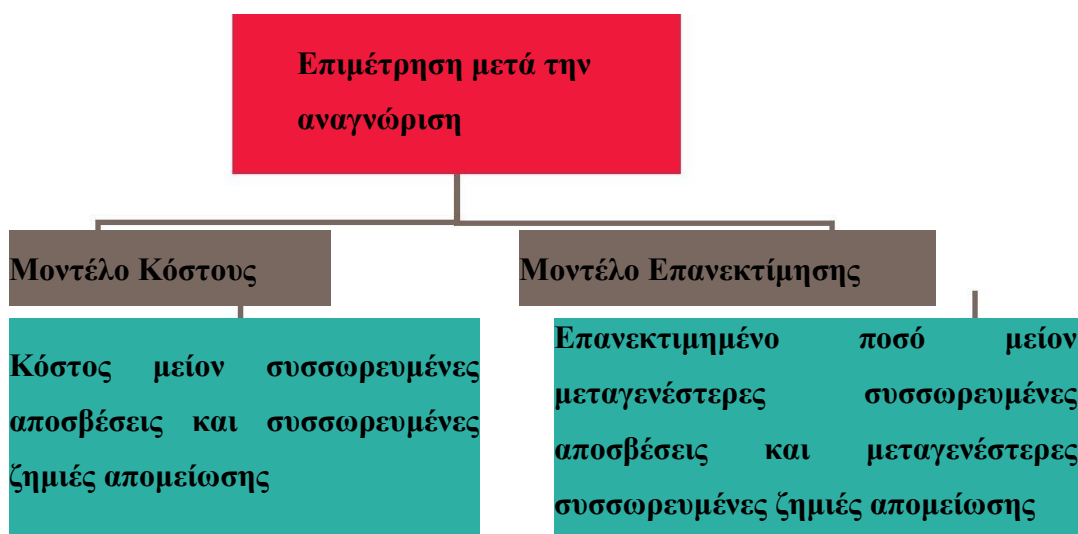
3.9. Ορισμοί

Από το Νόμο 4308/14 (Παράρτημα Α:Ορισμοί) επιλέγονται κάποιοι ορισμοί:

- *Περιουσιακά στοιχεία (ενεργητικό)*: Πόροι που ελέγχονται από την επιχείρηση, καθώς έχουν προκύψει από παρελθοντικές δράσεις και πρόκειται να αποφέρουν όφελος στο μέλλον.
- *Κυκλοφορούν ενεργητικό*: το ενεργητικό που η επιχείρηση σκοπεύει να χρησιμοποιήσει, ή κατέχει για εμπορικούς σκοπούς.
- *Υποχρέωση*: δέσμευση της οντότητας, που προκύπτει από δράσεις του παρελθόντος.
- *Βραχυπρόθεσμη υποχρέωση*: μια υποχρέωση που λήγει εντός 12 μηνών από την κατάθεση του ισολογισμού.
- *Καθαρή θέση*: η διαφορά μεταξύ ενεργητικού και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης.
- *Εισόδημα*: Αυξήσεις σε οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Το εισόδημα περιλαμβάνει τα έσοδα και τα κέρδη.
- *Έσοδο*: Η απολαβή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.
- *Κέρδος*: Αύξηση στα οικονομικά οφέλη.
- *Έξοδο*: Η μείωση του ενεργητικού ή η αύξηση των υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.
- *Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού)*: Τα περιουσιακά στοιχεία που θα χρησιμοποιηθούν πάνω από μία φορά.
- *Βελτίωση παγίου*: έξοδο με σκοπό την επέκταση της ζωής ενός παγίου.
- *Επισκευή παγίου περιουσιακού στοιχείου*: έξοδο επιδιόρθωσης μιας ζημιάς ενός παγίου.
- *Κόστος κτήσης περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών*: Το σύνολο των εξόδων για απόκτηση ή κατασκευή εξοπλισμού.
- *Απόσβεση*: Η ισοκατανομή της αξίας ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του.
- *Ωφέλιμη οικονομική ζωή*: Η περίοδος στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο εκτιμάται ότι θα χρησιμοποιείται οικονομικά.

Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση.

3.10. Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία



Σχήμα 3.1 Επιμέτρηση σε Εύλογη Αξία

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση επιμετρείται σε εύλογη αξία, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης, επιμετρούνται στην εύλογη αξία.

3.11. Χρηματοδοτική μίσθωση

➤ *Χρηματοδοτική μίσθωση*: Η μίσθωση η οποία μεταφέρει 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 ουσιωδώς 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.

Τρόπος αντιμετώπισης (παράγραφος 5, άρθρο 18 Ν 4308/2014):

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.

➤ *Λειτουργική μίσθωση*: Μια μη χρηματοδοτική μίσθωση.

Τρόπος αντιμετώπισης (παράγραφος 6, άρθρο 18 Ν 4308/2014):

- 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.

3.12. Κύριες Διαφορές ΕΓΛΣ – ΕΛΠ στις οικονομικές καταστάσεις

ΕΓΛΣ	ΕΛΠ
Η κατάσταση ταμειακών ροών καταρτίζεται υποχρεωτικά σε περιπτώσεις ομίλων.	Καταρτίζεται υποχρεωτικά σε απλή και ενοποιημένη βάση.
Ο πίνακας διάθεσης καταρτίζεται ως ιδιαίτερο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων.	Δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης. Η αντίστοιχη πληροφόρηση προκύπτει από την κατάσταση αποτελεσμάτων και από τον Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.
Έξοδα ερευνών & ανάπτυξης : Τα κριτήρια χαρακτηρισμού εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης δεν προσδιορίζονται με σαφήνεια.	Ο χαρακτηρισμός των εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης επιτρέπεται υπό αυστηρές προϋποθέσεις, η τήρηση των οποίων επανεξετάζεται κάθε φορά που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις.
Έξοδα εγκατάστασης: Εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εντός πενταετίας.	Καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.
Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων:	Προσαυξάνουν το αρχικό κόστος του

Εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εντός πενταετίας.	παγίου.
Τα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου καταχωρούνται αφαιρετικά της Καθαρής θέσης εάν είναι σημαντικά (σε αντίθετη περίπτωση καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης).	Τα έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων καταχωρούνται αφαιρετικά της σχετικής υποχρέωσης ή αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια του δανείου.
Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου: Εμφανίζονται στην κατηγορία «Ασώματες ακινητοποιήσεις» του Ισολογισμού και αποσβένονται εντός πενταετίας.	Ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης των παγίων στοιχείων ή των αποθεμάτων
Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων καθώς και οι συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων επιβάλλονται από τη Φορολογική Νομοθεσία.	Η επιχείρηση χρησιμοποιεί εκτιμητές προκειμένου να αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων της και αποσβένει τα πάγια της βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους.
Αποτίμηση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, όπου η τρέχουσα προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους: -Μέσο σταθμικό κόστος -FIFO -LIFO	Βασικές μέθοδοι αποτίμησης: -FIFO -Μέσο σταθμικό κόστος
Στη χρηματοδοτική μίσθωση τα μίσθια εμφανίζονται μόνο σε λογαριασμούς τάξεως και τα μισθώματα βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.	Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης ενώ η καταβολή των μισθωμάτων καταχωρείται σε μείωση αντίστοιχης υποχρέωσης.
Οι κρατικές επιχορηγήσεις εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια και αποσβένονται αναλογικά με την απόσβεση του παγίου το οποίο αφορούν.	Εμφανίζονται: -είτε αφαιρετικά του κόστους κτήσης του παγίου -είτε σε μεταβατικό λογαριασμό ως έσοδα επόμενων χρήσεων.

Υπάρχουν πολλές κατηγορίες δαπανών και εσόδων που εντάσσονται στην κατηγορία των εκτάκτων αποτελεσμάτων.	Στο κονδύλι αυτό καταχωρούνται μόνο τα αποτελέσματα πραγματικά έκτακτων γεγονότων (σεισμοί, πυρκαγιές κ.λ.π.)
Ο Φ.Ε., οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης. Δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενος φόρος.	Οι φορολογικές υποχρεώσεις εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.
Συναλλαγματικές διαφορές: οι χρεωστικές καταχωρούνται απ' ευθείας στα αποτελέσματα. Οι πιστωτικές παραμένουν σε λογαριασμό προβλέψεων.	Μεταφέρονται στο σύνολό τους στα αποτελέσματα της χρήσης.

Πίνακας 3.8 Κύριες διαφορές ΕΓΛΣ και ΕΛΠ

Πρακτικά, μια απ' τις πιο σημαντικές αλλαγές είναι η παρακολούθηση τόσο της λογιστικής όσο και της φορολογικής βάσης που απαιτείται ρητά από το νόμο των ΕΛΠ. Οι διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων προκύπτουν απ' την απόκλιση της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας και των λογιστικών κανόνων που βρίσκονται σε ισχύ. Για παράδειγμα:

Μηχάνημα κόστους κτήσης 10000 αποκτήθηκε την 30.06.20X0 και αποσβένεται με συντελεστή 10% για φορολογικούς σκοπούς και συντελεστή 8% για λογιστικούς σκοπούς. Την 31.12.20X2 αναγνωρίσθηκε απομείωση της αξίας του παγίου ποσού 2000 και την 04.01.20X7 το μηχάνημα πωλήθηκε μετρητοίς έναντι 3200.

Τα λογιστικά δεδομένα του παγίου βάσει του μητρώου παγίων έχουν ως εξής:

	Κόστος κτήσης	Φορολογικές αποσβέσεις με 10%	Λογιστικές αποσβέσεις με 8%	Απομείωση 31.12.20X1	Λογιστικές αποσβέσεις μετά την απομείωση	Φορολογική βάση παγίου	Λογιστική βάση παγίου
30.6.20X0	10000					10000	1000

31.12.20X0	10000	500	400		400	9500	9600
31.12.20X1	10000	1000	800		800	8500	8800
31.12.20X2	10000	1000	800	2000	800	7500	6000
31.12.20X3	10000	1000	800		600	6500	5400
31.12.20X4	10000	1000	800		600	5500	4800
31.12.20X5	10000	1000	800		600	4500	4200
31.12.20X6	10000	1000	800		600	3500	3600

Πίνακας 3.9 Μητρώο παγίων

Βάσει των δεδομένων ως ανωτέρω:

Α)το φορολογικό αποτέλεσμα από την πώληση είναι ζημιά $300=3200-3500$, όπου 3500 είναι η αναπόσβεστη φορολογική αξία του παγίου $[10000-(500+1000+1000+1000+1000+1000+1000)]$.

Β)το λογιστικό αποτέλεσμα από την πώληση, λαμβάνοντας υπόψη και την απομείωση, είναι ζημιά $400=3200-3600$, όπου 3600 είναι η αναπόσβεστη λογιστική αξία του παγίου $[10000-(400+800+800+2000+600+600+600+600)]$.

Γ)το λογιστικό αποτέλεσμα από την πώληση, εάν δε ληφθεί υπόψη η απομείωση, είναι ζημιά $1600=3200-4800$ $[10000-(400+800+800+800+800+800)]$.

Οι εγγραφές, σε φορολογική και λογιστική βάση, από την αγορά του παγίου 30.06.20X0 μέχρι και την ημερομηνία πώλησης 04.01.20X7 έχουν ως εξής:

		Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
--	--	-----------------	----------------

		Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
<i>30.06.20X0</i>					
12.00	Μηχανήματα	10000			
38.00	Ταμειακά διαθέσιμα		10000		
<i>31.12.20X0</i>					
66.02.00	Αποσβέσεις μηχ.	500			
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχ.		500		
12.99.50.00	Διαφορές αποσβεσμένων μηχ.			100	
66.02.50.00	Διαφορές αποσβέσεων μηχ.				100
<i>31.12.20X1</i>					
66.02.00	Αποσβέσεις μηχ.	1000			
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχ.		1000		
12.99.50.00	Διαφορές αποσβεσμένων μηχ.			200	
66.02.50.00	Διαφορές αποσβέσεων μηχ.				200
<i>31.12.20X2</i>					
66.02.00	Αποσβέσεις μηχ.	1000			
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχ.		1000		
12.99.50.00	Διαφορές			200	

	αποσβεσμένων μηχ.				
66.02.50.00	Διαφορές αποσβέσεων μηχ.				200
68.40.12	Απομείωση μηχ.			2000	
12.40.00	Απομείωση μηχ.				2000
<i>31.12.20X3</i>					
66.02.00	Αποσβέσεις μηχ.	1000			
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχ.		1000		
12.99.50.00	Διαφορές αποσβεσμένων μηχ.			400	
66.02.50.00	Διαφορές αποσβέσεων μηχ.				400
<i>31.12.20X4</i>					
66.02.00	Αποσβέσεις μηχ.	1000			
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχ.		1000		
12.99.50.00	Διαφορές αποσβεσμένων μηχ.			400	
66.02.50.00	Διαφορές αποσβέσεων μηχ.				400
<i>31.12.20X5</i>					
66.02.00	Αποσβέσεις	1000			

	μηχ.				
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχ.		1000		
12.99.50.00	Διαφορές αποσβεσμένων μηχ.			400	
66.02.50.00	Διαφορές αποσβέσεων μηχ.				400
<i>31.12.20X6</i>					
66.02.00	Αποσβέσεις μηχ.	1000			
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχ.		1000		
12.99.50.00	Διαφορές αποσβεσμένων μηχ.			400	
66.02.50.00	Διαφορές αποσβέσεων μηχ.				400

Πίνακας 3.10 Λογιστικές εγγραφές παγίου

Μετά τις παραπάνω εγγραφές, το ισοζύγιο μηχανημάτων παρουσίαζε την 31.12.20X6 τα εξής ποσά

		Φορολογική βάση		Διαφορά βάσεων	
		Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
12.00	Μηχανήματα	10000			
12.40.00	Απομείωση μηχ.				2000
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχ.		6500		
12.99.50.00	Διαφορές αποσβ. μηχ.			2100	

Βάσει των προαναφερθέντων, η εγγραφή πώλησης του μηχανήματος, σε φορολογική και λογιστική βάση, την 04.01.20X7 έχει ως ακολούθως:

04.01.20X7					
38.00	Ταμειακά διαθέσιμα	3200			
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχ.	6500			
81.02.12.00	Ζημιές από διάθεση μηχ.	300			
12.00	Μηχανήματα		10000		
81.02.50.12	Διαφορές ζημιών από διάθεση μηχ.			100	
12.40.00	Απομείωση μηχ.			2000	
12.99.50.00	Διαφορές-αποσβ. μηχ.				2100

Το αποτέλεσμα από την πώληση του παγίου, σε φορολογική και λογιστική βάση, συνοψίζεται ως εξής:

		Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων	Λογιστική βάση
81.02.12.00	Ζημιά από διάθεση μηχ	-300		-300
81.02.50.12	Διαφορές ζημιών από διάθεση μηχ		-100	-100
Ζημιά		-300	-100	-400

(Πηγή:Καραμάνης-Βρουστούρης, 2015)

3.13. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

3.13.1. Παραδείγματα λογιστικών αρχείων

Ως λογιστικά αρχεία μπορούν να θεωρηθούν:

1. Ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά
2. Τεχνικές προδιαγραφές για την παραγωγή προϊόντων
3. Αρχεία όπου παρακολουθούνται τα αποθέματα
4. Δεδομένα κοστολόγησης
5. Αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα
6. Μισθοδοτικές καταστάσεις, παρουσιολόγια
7. Πρακτικά διαφόρων οργάνων διοίκησης
8. Στοιχεία που λαμβάνονται από τρίτους, συμβάσεις
9. Έγγραφα (π.χ. φορολογικά) που υποβάλλονται για την κάλυψη υποχρεώσεων

3.13.2. Σχέδιο Λογαριασμών

Το Σχέδιο Λογαριασμών είναι υποχρεωτικό ως προς:

- την ονοματολογία,
 - το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών
 - το περιεχόμενό τους
1. Δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών.
 2. Κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014.
 3. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της επιχείρησης είναι ευθύνη της διοίκησης, λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων.

3.13.3. Διπλογραφικό σύστημα

Διπλογραφικό σύστημα εφαρμόζουν (είτε συντάσσουν υποχρεωτικά είτε προαιρετικά Ισολογισμό) οι εξής οντότητες:

1. ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
2. ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι οντότητες ως ανωτέρω ή συγκρίσιμου νομικού τύπου
3. Οντότητες με μορφή ΟΕ και ΕΕ, ατομικές επιχειρήσεις, αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, κοινωνίες αστικού δικαίου, δικηγορικές εταιρείες, κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ
4. Μη κερδοσκοπικά ΝΠΙΔ εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000
5. Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (περιλαμβάνει και τις πωλήσεις υγραερίου) με μορφή ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ.
6. 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),
7. Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία.
8. Η πολύ μικρή οντότητα (καθαρός κύκλος εργασιών μέχρι 1.500.000 ευρώ) η οποία σύμφωνα με το νόμο επιλέγει να συντάξει μόνο (συνοπτική) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, δύναται να μην παρακολουθεί (απαλλαγή) τα στοιχεία ισολογισμού και μεταβολές αυτών, αλλά μόνο τα στοιχεία της Κατάστασης αποτελεσμάτων που περιγράφονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Την ίδια δυνατότητα έχουν και τα πρατήρια καυσίμων και πωλητές πετρελαίου θέρμανσης με καθαρό κύκλο εργασιών μέχρι 8.000.000 ευρώ.
9. Η οντότητα που, σύμφωνα με το νόμο αυτό, έχει το δικαίωμα να συντάσσει μόνο Κατάσταση αποτελεσμάτων απαλλασσόμενη από την υποχρέωση σύνταξης και Ισολογισμού μπορεί να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της Κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων-εξόδων). Σημειώνεται ότι η οντότητα αυτή δύνανται να

χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό.

3.13.4. Απλογραφικό σύστημα

Απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες, όπως:

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

β) Ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ. Διευκρινίζεται ότι η εμπορία υγραερίου εμπίπτει στη δραστηριότητα των πρατηρίων υγρών καυσίμων, δεδομένου ότι το υγραέριο διατίθεται ως καύσιμο από τα εν λόγω πρατήρια με τον ίδιο τρόπο όπως η βενζίνη και το πετρέλαιο κίνησης. Συνεπώς, συνυπολογίζονται στο όριο των 8.000.000 ευρώ από πωλήσεις υγρών καυσίμων (κίνησης – θέρμανσης) και οι πωλήσεις υγραερίου.

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.

Τα λογιστικά αρχεία περιέχουν πληροφορίες όπως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και λογαριασμούς καθαρής θέσης (απογραφή τέλους).

3.13.5. Αποθέματα – Έμμεσες τεχνικές

Η φυσική καταμέτρηση (φυσική απογραφή) μπορεί να αντικατασταθεί από σύστημα κυλιόμενων απογραφών, όταν τηρείται ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανομένων και αποστελλομένων αγαθών.

Οι έμμεσες τεχνικές προσδιορίζουν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων χωρίς να απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων.

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

- Προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα: Σε περίπτωση αποθεμάτων παρεμφερούς είδους, μεγάλου αριθμού και μικρής διαφοράς αξίας ανά τεμάχιο μεταξύ τους, είναι δυνατόν η καταμέτρηση να γίνεται σε γενικές κατηγορίες και με τη χρήση μέσης τιμής, εφόσον δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Εφαρμογή των ανωτέρω για τον προσδιορισμό της ποσότητας απογραφής της 31ης Δεκεμβρίου 2014 και όχι για την επιμέτρηση των αποθεμάτων.

3.14. Διασφάλιση αξιοπιστίας Λογιστικού Συστήματος (Άρθρο 5)

3.14.1. Τεκμηρίωση συναλλαγών με παραστατικά (Άρθρο 5)

Κάθε συναλλαγή τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά, τα οποία εκδίδονται από την οντότητα, τον αντισυμβαλλόμενο ή από κάποιον τρίτο. Όταν εκδίδονται από αντισυμβαλλόμενο ή τρίτο αποστέλλονται στον απαιτούμενο χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

Είναι απαραίτητο να υπάρχουν δικλίδες διασφάλισης παραστατικών προκειμένου να επιτυγχάνεται:

- Ελέγξιμη αλληλουχία
- Συσχέτιση των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Αυθεντικότητα και ακεραιότητα

Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις:

1. όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο,
2. 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,

3. 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,
4. 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 (ζωική 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,
5. τα οριζόμενα στην παράγραφο (δ) έχουν εφαρμογή και σε ανάλογες περιπτώσεις παραλαβής διαφόρων αποθεμάτων από διαφορετικά πρόσωπα,
6. 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.),
7. 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,
8. διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την από Κατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της,
9. διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,
10. 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.),

1. για τις διακινήσεις των αποθεμάτων, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας,
2. για τις διακινήσεις 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),
3. για τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους,
4. για τη διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛ.ΤΑ. και τους συνδρομητές από τις επιχειρήσεις έκδοσης ή διακίνησης των ειδών αυτών,
5. για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται στους ασφαλισμένους,
6. για τη διακίνηση υλικών εκσκαφής (μάζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιόκτητα φορητά ή οχήματα τρίτου, καθόσον τα είδη αυτά δεν συμπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων,
7. για τη 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,

8. για τη διακίνηση από τα γραφεία τελετών ειδών που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών των εν λόγω γραφείων με τα ειδικά διασκευασμένα αυτοκίνητά τους,
9. σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας.

3.14.2. 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.

3.14.3. 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 – email).

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.

3.15. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων (Άρθρο 6)

Όταν η οντότητα συντάσσει Ισολογισμό τα λογιστικά αρχεία πρέπει να ενημερωθούν μέχρι το τέλος του επομένου μήνα. Αντίθετα αν δεν συντάσσει Ισολογισμό πρέπει να ενημερωθούν το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου. Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3.16. Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων (Άρθρο 7)

Τήρηση και διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων (5 έτη από τη λήξη της περιόδου)

- Μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν.
- Δυνατότητα διαφύλαξης σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης αυτών.
- Τα σε έντυπη μορφή (εκδιδόμενα και λαμβανόμενα) μπορούν να ψηφιοποιούνται και να φυλάσσονται στη νέα μορφή ακόμα και κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου

3.17. Παραστατικά Πωλήσεων

3.17.1. Τιμολόγιο πώλησης (Άρθρο 8)

Περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου (Άρθρο 8)

- Πώληση αγαθών
- Παροχή υπηρεσιών
- Σε κάθε συναλλαγή που υπόκειται σε ΦΠΑ
- Αποζημιώσεις
- Οικονομικές ενισχύσεις
- Επιστροφή τόκων, εισφορών

- Η συναλλαγή τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο συμβαλλόμενος

3.17.2. Έγγραφα που επέχουν θέση τιμολογίου (Άρθρο 8)

Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο, με προϋπόθεση αποδοχής από τον παραλήπτη. Κάποια από αυτά είναι:

- Πρωτόκολλο παράδοσης - παραλαβής
- Συμβόλαια
- Έγγραφα επίδοσης, κατασχέσεις
- Λογαριασμοί ΔΕΚΟ
- Έγγραφα ή μηνύματα που συνδέονται με αρχικά εκδοθέν τιμολόγιο, το οποίο και τροποποιούν, θεωρούνται τιμολόγια.
- Προβλέπεται έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ακόμη και για διαφορές ΦΠΑ.

3.17.3. Λοιπές συναλλαγές (Άρθρο 8)

- Συναλλαγές Δημοσίου και ΝΠΔΔ – τότε εκδίδεται τιμολόγιο
 - Υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου μόνο για πράξεις που υπάγονται στο ΦΠΑ.
- Συναλλαγές με μη υπόχρεους
 - Εκδίδονται από την οντότητα παραστατικά για την τεκμηρίωση και της συναλλαγής.
- Υποχρέωση μιας οντότητας να εκδίδει δικό της παραστατικό σε περίπτωση που ως αγοραστής συναλλάσσεται με οντότητα που δεν εκδίδει.
 - Δεν προκύπτει υποχρέωση γνωστοποίησης

3.18. Περιεχόμενο Τιμολογίου (Άρθρο 9)

3.18.1. Χαρακτηριστικά τιμολογίου

- Φέρουν αύξουσα αρίθμηση για μια ή περισσότερες σειρές
- Το είδος και η ποσότητα μπορεί να προκύπτει και από άλλα έγγραφα που σχετίζονται με το τιμολόγιο.
- Την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η παράδοση αγαθών ή ολοκληρώθηκε η παροχή υπηρεσίας εφόσον διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του.
- Συντάσσονται και σε γλώσσα άλλη από την ελληνική
- Τα ποσά εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα
- Το ποσό ΦΠΑ εκφράζεται σε εθνικό νόμισμα
- Δεν απαιτείται υπογραφή του τιμολογίου

3.19. Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο (Άρθρο 10)

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.

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.

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.

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.

3.20. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (Άρθρο 11)

Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου δεν είναι πάντα ο ίδιος. Συγκεκριμένα χωρίζεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

Πώληση αγαθών: Η 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την αποστολή ή παράδοση

Παροχή υπηρεσιών: Η 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την ολοκλήρωση της υπηρεσίας

Συνεχιζόμενη πώληση ή παροχή: Η 15η ημέρα του επόμενου μήνα που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής

Αγοραστής Δημόσιο ή ΝΠΔΔ: Μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου

3.21. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών και υπηρεσιών (Άρθρο 12)

Για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές προβλέπεται η έκδοση πιστωτικών αποδείξεων. Όταν είναι άνω των 50 ευρώ, αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.

Αντίτυπο της απόδειξης λιανικής παραδίδεται ή αποστέλλεται στο πελάτη.

Ανάθεση έκδοσης σε τρίτους (πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης).

3.22. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης (Άρθρο 13)

Για την περίπτωση πώλησης αγαθών (περίπτωση α), το παραστατικό εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής. 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.

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 τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση των αγαθών. Εννοείται πως όταν εκδίδεται παραστατικό λιανικής, δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης.

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.

3.23. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο (Άρθρο 14)

Αφορά τόσο το τιμολόγιο όσο και την απόδειξη λιανικής. Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή είτε μέσω του μηχανογραφημένου λογιστικού συστήματος του εκδότη, είτε μέσω προγραμμάτων επεξεργασίας κειμένου και αποστέλλονται έντυπα στον πελάτη, δεν θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Αντιθέτως, τιμολόγια που εκδόθηκαν έντυπα, σαρώθηκαν, αποθηκεύτηκαν σε ηλεκτρονική μορφή και απεστάλησαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον πελάτη θεωρούνται ηλεκτρονικά.

Κριτήριο για την ορθή εφαρμογή είναι ο τρόπος αποθήκευσης και διαβίβασης του φορολογικού στοιχείου στον λήπτη (με ηλεκτρονικό τρόπο) και όχι η διαδικασία με την οποία αυτό δημιουργήθηκε αρχικά από τον εκδότη.

3.24. Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Με βάση τα νέα ΕΛΠ, ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων ορίζεται ο φόρος που επιβάλλεται κάθε χρόνο στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 2 και 45 του ν. 4172/2013.

Ο φόρος επιβάλλεται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47 του προαναφερθέντος νόμου. Πιο συγκεκριμένα, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ν. 4172/2013).

Τα παραπάνω αφορούν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά και σε αυτά που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση, δεδομένου ότι εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

3.25. Υποκείμενα του φόρου

Ως νομικά πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο θεωρούνται:

- α)** οι κεφαλαιουχικές εταιρείες,
- β)** οι προσωπικές εταιρείες,
- γ)** τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ΝΠΔΔ ή ΝΠΙΔ,
- δ)** οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους,
- ε)** οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες,
- στ)** οι κοινοπραξίες και
- ζ)** άλλες νομικές οντότητες που δε συμπεριλαμβάνονται στα ανωτέρω.

3.26. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα

Σύμφωνα με τα νέα ΕΛΠ από τον φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται τα παρακάτω νομικά πρόσωπα:

- α)** οι φορείς γενικής κυβέρνησης.

β) η Τράπεζα της Ελλάδος,

γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που έχουν έδρα στη χώρα μας ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ),

δ) οι διεθνείς οργανισμοί και

ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. (ΤΑΙΠΕΔ).

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

2.1 Μεθοδολογικό Πλαίσιο

Ανωτέρω παρουσιάστηκε και συζητήθηκε το θεωρητικό πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Επομένως, στο συγκεκριμένο σημείο απαιτείται να αναλυθεί, το μεθοδολογικό πλαίσιο που υιοθετήθηκε και ακολουθήθηκε.

Αρχικά, η μεθοδολογία που υιοθετήθηκε, στη συγκεκριμένη έρευνα, βασίστηκε, κυρίως, στη μελέτη δευτερογενών πηγών. Ως «*Δευτερογενείς πηγές πληροφόρησης (secondary sources) θεωρούνται τα δημοσιεύματα που βασίζονται στα επεξεργασμένα αποτελέσματα πρωτογενών δημοσιευμάτων και τα οποία έχουν με κάποιο τρόπο δεχτεί επεξεργασία ή έχουν τροποποιηθεί. Οι δευτερογενείς πηγές αναλύουν, κάνουν κριτική ή επαναδιατυπώνουν πληροφορίες [...]*» Παραδείγματα δευτερογενών πηγών συνιστούν τα επιστημονικά περιοδικά, τα πρακτικά παρουσιάσεων και εισηγήσεων σε συνέδρια, το διαδίκτυο κτλ. (ΠΑΠΕΙ, 2014:2-3).

Η βιβλιογραφική επισκόπηση, επί της ουσίας, «*[...]συνθέτει και αξιολογεί ένα σώμα γραπτών κειμένων σχετικά με ένα συγκεκριμένο ζήτημα.*» (Knorf, 2006:127). Η βιβλιογραφική επισκόπηση κατέχει διάφορα πλεονεκτήματα, μεταξύ των οποίων είναι η εξοικείωση με τις έρευνες που υπάρχουν, το γεγονός ότι γνωρίζει κάποιος τι έχει ήδη πραγματοποιηθεί κτλ. (Knorf, 2006: 127). Πιο συγκεκριμένα, η ερευνήτρια μελέτησε την κατάλληλη βιβλιογραφία η οποία και άπτεται του ερευνητικού ζητήματος. Επιπλέον, συνέλλεξε προς μελέτη τη νομοθεσία και τα επιστημονικά άρθρα έγκριτων αναλυτών και επαγγελματιών στο πεδίο της οικονομικής επιστήμης. Προκειμένου να αντληθούν τα δεδομένα η ερευνήτρια ανέτρεξε στους κατάλληλους ιστότοπους και βάσεις βιβλιογραφικών δεδομένων. Σύμφωνα με τον Merriam (2002:13), «*Το πλεονέκτημα των εγγράφων ως πηγή πληροφόρησης έγκειται στο γεγονός ότι ήδη υπάρχουν, δεν παρεμβαίνουν ή αλλάζουν το πλαίσιο με τρόπους που πιθανώς να γινόταν με την παρουσία του ερευνητή. Καθώς επίσης, δεν εξαρτώνται από τις στάσεις των ανθρώπων των οποίων η συνεργασία είναι ουσιώδης για τη συλλογή δεδομένων μέσω των συνεντεύξεων και της παρατήρησης.*»

Επίσης, καθοριστικό ρόλο διαδραμάτισε η προσωπική, επαγγελματική μου εμπειρία καθώς και η πραγματοποίηση της αναζήτησης στοιχείων από ένα δείγμα εταιριών οι οποίες βίωσαν τη διαδικασία της μετάβασης από το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ). Τα προαναφερθέντα βοήθησαν τόσο στην εξαγωγή και διατύπωση χρήσιμων συμπερασμάτων όσο και στη δυνατότητα

παρουσίασης μιας πρακτικής εφαρμογής στην οποία αποτυπώνεται η διαδικασία κλεισίματος ισολογισμού βάσει των νέων δεδομένων.

Επιπροσθέτως, εκτός της αναζήτησης και μελέτης των κατάλληλων τεκμηρίων που υιοθετήθηκε, αποφασίστηκε να αξιοποιηθεί και να παρατεθεί, κατωτέρω, η πρακτική εφαρμογή των Κορομηλά & Τσιαουσίδου (2015:2-30) στην οποία και αποτυπώνεται πλήρως η μετάβαση από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στα νέα Ελληνικά Πρότυπα.

Πιο συγκεκριμένα, στην πρακτική εφαρμογή παρουσιάζεται το κλείσιμο ενός ισολογισμού μιας οντότητας. Η οντότητα του παραδείγματος της πρακτικής εφαρμογής τηρεί το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ). Αρχικά εξάγεται το πρώτο ισοζύγιο με τα δεδομένα όπως έχουν διαμορφωθεί μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου. Στη συνέχεια, στη βάση της προετοιμασίας, λαμβάνει χώρα η απογραφή και η αποτίμηση των αποθεμάτων της οντότητας, που στη συγκεκριμένη επιχείρηση η αποτίμηση γίνεται με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου [(αρχικό απόθεμα + αγορές σε αξία)/συνολική ποσότητα].

Κατόπιν, επιμερίζονται τα έξοδα, χρονικά αναλόγως, αν βαρύνουν την κλειόμενη χρήση ή όχι, χρησιμοποιώντας τους κατάλληλους μεταβατικούς λογαριασμούς. Επίσης, η διενέργεια των αποσβέσεων παραμένει απαραίτητη διαδικασία πριν τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος όπως είθισται και με το ΕΓΛΣ. Το νέο στοιχείο ωστόσο, είναι η παρακολούθηση της φορολογικής και λογιστικής βάσης, όπως φαίνεται αναλυτικά στο παράδειγμα του πίνακα 3.9. Στην εφαρμογή μας, για χάριν ευκολίας, οι συντελεστές απόσβεσης είναι ίδιοι με τους φορολογικούς συντελεστές επομένως δεν προκύπτει κάποια προσωρινή διαφορά από τη διαφοροποίηση των συντελεστών ή χρονικά από την ημερομηνία έναρξης των αποσβέσεων. Έτσι λοιπόν, οδηγούμαστε στην εξαγωγή του δεύτερου ισοζυγίου και στο κλείσιμο των λογαριασμών (ομάδες 2, 6 και 7) για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος προ φόρου μεταφέροντάς τους σε λογαριασμό καθαρού αποτελέσματος (86.01).

Ακολουθούν, η αναμόρφωση των αποτελεσμάτων και ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος (φόρος περιόδου, τέλος επιτηδεύματος περιόδου) βάσει της κείμενης νομοθεσίας και ολοκληρώνουμε τις εγγραφές πιστώνοντας τις υποχρεώσεις μας. Τέλος, στο σημείο αυτό έχουμε διαμορφώσει το τελικό ισοζύγιο με το οποίο συντάσσουμε τις χρηματοοικονομικές μας καταστάσεις (ισολογισμό, αποτελέσματα χρήσεως και συνοπτικό προσάρτημα, όντας πολύ μικρή οντότητα).

2.2: Πρακτική εφαρμογή

Η οντότητα του παραδείγματος έχει τηρήσει το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ) και έχει υιοθετήσει την πρακτική εφαρμογή, μεθοδολογικά των Κορομηλά & Τσιαουσίδου (2015:2-30).

Εξαγωγή πρώτου ισοζυγίου – Έλεγχος δεδομένων

Αρχικά εξάγουμε το 1^ο ισοζύγιο, στη χαμηλότερη βαθμίδα ανάλυσης, με τα οικονομικά δεδομένα που έχουν διαμορφωθεί μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου.

Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
13.02.00.00	Φορτηγό Α	20.000,00	
13.99.02.00	Αποσβεσμένα φορτηγά		7.200,00
14.00.00.00	Επιπλα	25.000,00	
14.03.00.00	Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	25.000,00	
14.08.00.00	Εξοπλισμός Τηλεπικοινωνιών	2.000,00	
14.09.00.00	Λοιπός Εξοπλισμός	8.000,00	
14.99.00.00	Αποσβεσμένα Έπιπλα		7.500,00
14.99.03.00	Αποσβεσμένοι Η/Υ & Ηλεκτρονικά Συγκροτήματα		15.000,00
14.99.08.00	Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών		600,00
14.99.09.00	Αποσβεσμένος Λοιπός Εξοπλισμός		2.400,00
16.17.00.00	Λογισμικά προγράμματα Η/Υ	10.000,00	
16.99.17.00	Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα Η/Υ		6.000,00
20.00.00.04	Αποθέματα εμπορευμάτων Φ.Π.Α. 23%	80.000,00	
20.01.00.04	Αγορές χρήσης εσωτερικού Φ.Π.Α. 23%	235.000,00	
20.01.02.04	Αγορές χρήσης εξωτερικού-Ε.Σ. Φ.Π.Α. 23%	55.000,00	
30.00.00.00	Πελάτες εσωτερικού	70.000,00	
30.03.00.00	Ν.Π. . . και Δημόσιες Υπηρεσίες	9.000,00	
31.00.00.00	Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	11.000,00	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	7.000,00	
33.13.10.00	Παρακρατούμενος Φόρος εισοδήματος από πωλήσεις στο δημόσιο	3.000,00	
33.90.00.00	Επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες	100.000,00	

38.00.00.00	Ταμείο κεντρικού	19.000,00	
38.03.00.00	Καταθέσεις όψεως σε€	40.000,00	
40.00.00.00	Μετοχικό Κεφάλαιο		100.000,00
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό		5.000,00
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		15.000,00
50.00.00.00	Προμηθευτές Εσωτερικού		80.000,00
53.90.00.00	Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες		53.500,00
54.00.99.12	Λογαριασμός απόδοσης - εκκαθάρισης Φ.Π.Α. μηνός Δεκεμβρίου		7.500,00
54.03.00.00	Φόρος μισθωτών υπηρεσιών		900,00
54.04.00.00	Φόρος αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών		400,00
55.00.00.00	Ι.Κ.Α. Λογαριασμός τρέχουσας κίνησης		3.500,00
60.00.00.00	Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού	90.000,00	
60.00.03.00	Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)	12.000,00	
60.00.07.00	Επιδόματα κανονικής άδειας	4.000,00	
60.03.00.00	Εργοδοτικές εισφορές Ι.Κ.Α.	35.000,00	
61.00.06.00	Αμοιβές και έξοδα λογιστών	12.000,00	
62.03.00.00	Σταθερή Τηλεφωνία	1.600,00	
62.03.00.02	Κινητή Τηλεφωνία	4.400,00	
62.03.02.00	Ταχυδρομικά	1.500,00	
62.04.01.00	Ενοίκια κτιρίων	16.000,00	
62.05.00.00	Ασφάλιστρα πυρός	1.000,00	
62.05.04.00	Ασφάλιστρα κλοπής	2.000,00	
62.07.04.00	Επισκευές και συντηρήσεις επίπλων	400,00	
62.98.00.00	Φωτισμός	3.000,00	
62.98.02.00	Υδρευση	500,00	
63.03.01.00	Τέλη κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων	500,00	
63.04.00.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	700,00	
63.98.00.00	Χαρτόσημο μισθωμάτων	576,00	
64.00.00.00	Εξοδα κίνησης ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων	11.000,00	
64.01.00.00	Εξοδα ταξιδίων εσωτερικού	10.024,00	
64.01.01.00	Εξοδα ταξιδίων εξωτερικού	7.000,00	
64.02.00.00	Διαφημίσεις από τον τύπο	1.000,00	

64.03.00.00	Εξοδα εκθέσεων εσωτερικού	12.000,00	
64.05.00.00	Συνδρομές σε περιοδικά-εφημερίδες	600,00	
64.05.01.00	Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις	150,00	
64.07.00.00	Εντυπα	1.000,00	
64.07.01.00	Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων	100,00	
64.07.02.00	Εξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων	400,00	
64.07.03.00	Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείου	500,00	
64.08.00.00	Καύσιμα και λοιπά υλικά θέρμανσης	800,00	
64.08.01.00	Υλικά καθαριότητας	200,00	
64.08.02.00	Υλικά φαρμακείου	50,00	
64.98.00.00	Κοινόχρηστες δαπάνες	500,00	
64.98.99.00	Λοιπά διάφορα έξοδα	4.000,00	
65.98.02.00	Προμήθειες και έξοδα εξόφλησης τιμολογίων εσωτερικού	1.000,00	
70.00.00.04	Πωλήσεις εσωτερικού/Χονδρικές Φ.Π.Α. 23%		550.000,00
70.00.01.04	Πωλήσεις εσωτερικού/Λιανικές ΦΠΑ 23%		100.000,00
81.00.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	500,00	
81.00.99.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	500,00	
81.01.99.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα		1.000,00
Σύνολο		955.500,00	955.500,00

Προετοιμασία

Απογραφή και αποτίμηση αποθεμάτων

Η επιχείρηση προέβη στην αναλυτική απογραφή και επιμέτρηση των μενόντων αποθεμάτων σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν. 4308/2014. Η επιμέτρηση έγινε με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου.

Είδος	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	Συνολική αξίας
H/Y A	Τεμ.	84	500	42.000,00
H/Y B	Τεμ.	10	1000	10.000,00

Η/Υ Γ	Τεμ.	20	1.500,00	30.000,00
Η/Υ Δ	Τεμ.	1	2.000,00	2.000,00
Εκτυπωτής Α	Τεμ.	30	200,00	6.000,00
Εκτυπωτής Β	Τεμ.	10	300,00	3.000,00
Οθόνη Α	Τεμ.	35	100,00	3.500,00
Οθόνη Β	Τεμ.	10	150,00	1.500,00
Pda	Τεμ.	10	100,00	1.000,00
Mouse	Τεμ.	40	25,00	1.000,00
Συνολική αξία απογραφής				100.000,00

Χρονική τακτοποίηση δαπανών

Τακτοποίηση δαπανών που βαρύνουν την κλειόμενη χρήση

α) Η επιχείρηση κατέβαλε στις 28.1.2016 για σταθερή τηλεφωνία ποσό 100,00€ από το οποίο :

1. Ποσό 50,00€ είναι τηλεφωνικά τέλη τα οποία αφορούν την χρήση 1.1.2015 - 31.12.2015,
2. Ποσό 50,00€ είναι τηλεφωνικά τέλη τα οποία αφορούν την χρήση 1.1.2016 - 31.12.2016, και
3. Ποσό 23,00€ είναι Φ.Π.Α. ο οποίος θα συμψηφισθεί στην περιοδική δήλωση του Ιανουαρίου 2016.

Η εγγραφή που διενεργήθηκε στις 28.1.2014 έχει ως ακολούθως :

	ΛΟΓ	Χρέωση	Πίστωση
62.03.00.00	Σταθερή τηλεφωνία	50,00	
56.01.62.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα -Τηλεφωνία	50,00	
54.00.29.04	Φ.Π.Α. εισροών – δαπανών 23%	23,00	
38.03.00.00	Καταθέσεις όψεως σε €		123,00

β) Η επιχείρηση κατέβαλε στις 29.1.2016 για κινητή τηλεφωνία ποσό συνολικού ύψους 300,00€ από το οποίο :

1. Ποσό 250,00€ είναι τηλεφωνικά τέλη τα οποία αφορούν την χρήση 1.1.2015 - 31.12.2015,
2. Ποσό 50,00€ είναι τηλεφωνικά τέλη τα οποία αφορούν την χρήση 1.1.2016 - 31.12.2016, και
3. Ποσό 69,00€ είναι Φ.Π.Α. ο οποίος θα συμψηφισθεί στην περιοδική δήλωση του Ιανουαρίου 2016.

Η εγγραφή που διενεργήθηκε στις 28.1.2016 έχει ως ακολούθως :

	ΛΟΓ	Χρέωση	Πίστωση
62.03.00.00	Σταθερή τηλεφωνία	50,00	
56.01.62.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα -Τηλεφωνία	250,00	
54.00.29.04	Φ.Π.Α. εισροών – δαπανών 23%	69,00	
38.03.00.00	Καταθέσεις όψεως σε €		369,00

γ) Η επιχείρηση κατέβαλε στις 25.2.2016 στην .Ε.Η. ποσό συνολικού ύψους 326,00€ από το οποίο :

1. Ποσό ύψους 120,00€ είναι αξία ρεύματος η οποία αφορά την κλειόμενη χρήση 1.1.2015 - 31.12.2015,
2. Ποσό ύψους 80,00€ είναι αξία τελών καθαριότητας και φωτισμού η οποία αφορά την κλειόμενη χρήση 1.1.2015 - 31.12.2015,
3. Ποσό ύψους 80,00€ είναι αξία ρεύματος η οποία αφορά την χρήση 1.1.2016 - 31.12.2016,
4. Ποσό ύψους 20,00€ είναι αξία τελών καθαριότητας και φωτισμού η οποία αφορά την χρήση 1.1.2016 - 31.12.2016, και
5. Ποσό ύψους 30,00€ είναι Φ.Π.Α. ο οποίος θα συμψηφισθεί στην περιοδική δήλωση του Φεβρουαρίου 2016.

Η εγγραφή που διενεργήθηκε στις 25.2.2016 έχει ως ακολούθως :

	ΛΟΓ	Χρέωση	Πίστωση
62.98.00.00	Φωτισμός	80,00	

63.04.00.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	20,00	
56.01.62.01	Εξοδα χρήσης δουλευμένα _ Φωτισμός	120,00	
56.01.63.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα – Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	80,00	
54.00.29.03	Φ.Π.Α. εισροών – δαπανών	26,00	
38.03.00.00	Καταθέσεις όψεως σε €		326,00

Για την χρονική τακτοποίηση των δαπανών οι οποίες βαρύνουν την κλειόμενη χρήση, εξάγουμε ισοζύγιο, στην χαμηλότερη βαθμίδα ανάλυσης του λογαριασμού 56.01, (χρήσης 2016), το οποίο περιέχει τα ποσά τα οποία βαρύνουν την χρήση 1.1.2015 / 31.12.2015.

Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
56.01.62.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα – Τηλεφωνία	300,00	
56.01.62.01	Εξοδα χρήσης δουλευμένα - Φωτισμός	120,00	
56.01.63.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα – Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	80,00	
	Σύνολο	500,00	

Με τα δεδομένα αυτά διενεργούμε στην κλειόμενη χρήση (στην 13^η περίοδο) την ακόλουθη εγγραφή:

	T1	Χρέωση	Πίστωση
62.03.00.00	Σταθερή τηλεφωνία	50,00	
62.03.00.02	Κινητή τηλεφωνία	250,00	
56.01.62.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα - Τηλεφωνία		300,00
62.98.00.00	Φωτισμός	120,00	
56.01.62.01	Εξοδα χρήσης δουλευμένα - Φωτισμός		120,00
63.04.00.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	80,00	
56.01.63.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα – Τέλη καθαριότητας και φωτισμού		80,00

Τακτοποίηση δαπανών που βαρύνουν την επόμενη χρήση

α) Η επιχείρηση είχε καταβάλει την 1.7.2015 για ασφάλιστρα πυρός ποσό συνολικού ύψους 1.000,00€ εκ των οποίων τα 500,00€ αφορούν την περίοδο 1.1.2016 - 30.6.2016.

Η εγγραφή που διενεργήθηκε στις 1.7.2015 έχει ως ακολούθως:

	ΑΣΦ	Χρέωση	Πίστωση
62.05.00.00	Ασφάλιστρα πυρός	1.000,00	
38.03.00.00	Καταθέσεις όψεως σε €		1.000,00

Για την χρονική τακτοποίηση των δαπανών οι οποίες βαρύνουν την επόμενη χρήση, αλλά είχαν καταχωρηθεί στην κλειόμενη, θα μεταφέρουμε τα ποσά που αφορούν την επόμενη χρήση στη χρέωση του λογαριασμού 36.00 «Εξοδα επόμενων χρήσεων», σε πίστωση του σχετικού λογαριασμού της ομάδας 6, έτσι ώστε να παραμείνει στην κλειόμενη χρήση μόνο το ποσό που βαρύνει αυτή.

β) Η επιχείρηση είχε καταβάλλει την 25.11.2015 για τέλη κυκλοφορίας ποσό συνολικού ύψους 500,00€ το οποίο αφορά την περίοδο 1.1.2016 - 30.6.2016.

Η εγγραφή που διενεργήθηκε στις 25.11.2015 έχει ως ακολούθως:

	ΑΣΦ	Χρέωση	Πίστωση
63.03.01.0	Τέλη κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων	500,00	
38.03.00.00	Καταθέσεις όψεως σε €		500

Για την χρονική τακτοποίηση των δαπανών οι οποίες βαρύνουν την επόμενη χρήση, αλλά είχαν καταχωρηθεί στην κλειόμενη, θα μεταφέρουμε τα ποσά που αφορούν την επόμενη χρήση στη χρέωση του λογαριασμού 36.00 «Εξοδα επόμενων χρήσεων», σε πίστωση του σχετικού λογαριασμού της ομάδας 6, έτσι ώστε να παραμείνει στην κλειόμενη χρήση μόνο τα ποσά που βαρύνουν αυτή.

	T2	Χρέωση	Πίστωση
36.00.62.01	Εξοδα επόμενης χρήσης - Ασφάλιστρα πυρός	500,00	
62.05.00.00	Ασφάλιστρα πυρός		500
36.00.63.01	Εξοδα επόμενης χρήσης – Τέλη κυκλοφορίας	500,00	
63.03.01.00	Τέλη κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων		500

Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων χρήσης

Η διοίκηση της Α.Ε. έχει εκτιμήσει την ωφέλιμη οικονομική ζωή των παγίων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τους συντελεστές των φορολογικών αποσβέσεων.

Κατά συνέπεια υπολογίζουμε τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων της χρήσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 και ενημερώνουμε το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων. Στη συνέχεια καταχωρούμε τις εγγραφές των αποσβέσεων ως ακολούθως :

Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

	A1	Χρέωση	Πίστωση
66.03.02.00	Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών	2.400,00	
13.99.02.00	Αποσβεσμένα φορτηγά		2.400,00

Αποσβέσεις επίπλων

	A2	Χρέωση	Πίστωση
66.04.00.00	Αποσβέσεις επίπλων	2.500,00	
14.99.00.00	Αποσβεσμένα έπιπλα		2.500,00

Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων

	A3	Χρέωση	Πίστωση
66.04.03.00	Αποσβέσεις Η/Υ & ηλεκτρονικών συγκροτημάτων	5.000,00	
14.99.03.00	Αποσβεσμένοι Η/Υ & ηλεκτρονικά συγκροτήματα		
			5.000,00

Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών

	A4	Χρέωση	Πίστωση
66.04.08.00	Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών	200,00	
14.99.08.00	Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών		
			200,00

Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού

	A5	Χρέωση	Πίστωση
66.04.09.00	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού	800,00	

14.99.09.00	Αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός		800,00
-------------	--------------------------------	--	--------

Αποσβέσεις προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών

	A6	Χρέωση	Πίστωση
66.05.17.00	Αποσβέσεις λογισμικών προγραμμάτων H/Y	2.000,00	
16.99.17.00	Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα H/Y		2.000,00

Εξαγωγή 2^{ον} ισοζυγίου – Προσδιορισμός αποτελεσμάτων περιόδου

Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
13.02.00.00	Φορτηγό	20.000,00	
13.99.02.00	Αποσβεσμένα φορτηγά		9.600,00
14.00.00.00	Επιπλα	25.000,00	
14.03.00.00	H/Y και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	25.000,00	
14.08.00.00	Εξοπλισμός Τηλεπικοινωνιών	2.000,00	
14.09.00.00	Λοιπός Εξοπλισμός	8.000,00	
14.99.00.00	Αποσβεσμένα Έπιπλα		10.000,00
14.99.03.00	Αποσβεσμένοι H/Y & Ηλεκτρονικά Συγκροτήματα		20.000,00
14.99.08.00	Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών		800,00
14.99.09.00	Αποσβεσμένος Λοιπός Εξοπλισμός		3.200,00
16.17.00.00	Λογισμικά προγράμματα H/Y	10.000,00	
16.99.17.00	Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα H/Y		8.000,00
20.00.00.04	Αποθέματα εμπορευμάτων Φ.Π.Α. 23%	80.000,00	
20.01.00.04	Αγορές χρήσης εσωτερικού Φ.Π.Α. 23%	235.000,00	
20.01.02.04	Αγορές χρήσης εξωτερικού-Ε.Σ. Φ.Π.Α. 23%	55.000,00	
30.00.00.00	Πελάτες εσωτερικού	70.000,00	
30.03.00.00	Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Υπηρεσίες	9.000,00	
31.00.00.00	Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	11.000,00	

33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	7.000,00	
33.13.10.00	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από πωλήσεις στο δημόσιο	3.000,00	
33.90.00.00	Επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες	100.000,00	
36.00.62.01	Εξοδα επόμενης χρήσης - Ασφάλιστρα πυρός	500,00	
36.00.63.01	Εξοδα επόμενης χρήσης- Τέλη κυκλοφορίας	500,00	
38.00.00.00	Ταμείο κεντρικού	19.000,00	
38.03.00.00	Καταθέσεις όψεως σε€	40.000,00	
40.00.00.00	Μετοχικό Κεφάλαιο		100.000,00
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό		5.000,00
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		15.000,00
50.00.00.00	Προμηθευτές Εσωτερικού		80.000,00
53.90.00.00	Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες		53.500,00
54.00.99.12	Λογαριασμός απόδοσης - εκκαθάρισης Φ.Π.Α. μηνός Δεκεμβρίου		7.500,00
54.03.00.00	Φόρος μισθωτών υπηρεσιών		900,00
54.04.00.00	Φόρος αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών		400,00
55.00.00.00	Ι.Κ.Α. Λογαριασμός τρέχουσας κίνησης		3.500,00
56.01.62.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα- Τηλεφωνία		300,00
56.01.62.01	Εξοδα χρήσης δουλευμένα - Φωτισμός		120,00
56.01.63.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα – Τέλη καθαριότητας και φωτισμού		80,00
60.00.00.00	Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού	90.000,00	
60.00.03.00	Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)	12.000,00	
60.00.07.00	Επιδόματα κανονικής άδειας	4.000,00	
60.03.00.00	Εργοδοτικές εισφορές Ι.Κ.Α.	35.000,00	
61.00.06.00	Αμοιβές και έξοδα λογιστών	12.000,00	
62.03.00.00	Σταθερή Τηλεφωνία	1.650,00	
62.03.00.02	Κινητή Τηλεφωνία	4.650,00	
62.03.02.00	Ταχυδρομικά	1.500,00	
62.04.01.00	Ενοίκια κτιρίων	16.000,00	
62.05.00.00	Ασφάλιστρα πυρός	500,00	

62.05.04.00	Ασφάλιστρα κλοπής	2.000,00	
62.07.04.00	Επισκευές και συντηρήσεις επίπλων	400,00	
62.98.00.00	Φωτισμός	3.120,00	
62.98.02.00	Υδρευση	500,00	
63.03.01.00	Τέλη κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων	0,00	
63.04.00.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	780,00	
63.98.00.00	Χαρτόσημο μισθωμάτων	576,00	
64.00.00.00	Εξοδα κίνησης ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων	11.000,00	
64.01.00.00	Εξοδα ταξιδίων εσωτερικού	10.024,00	
64.01.01.00	Εξοδα ταξιδίων εξωτερικού	7.000,00	
64.02.00.00	Διαφημίσεις από τον τύπο	1.000,00	
64.03.00.00	Εξοδα εκθέσεων εσωτερικού	12.000,00	
64.05.00.00	Συνδρομές σε περιοδικά-εφημερίδες	600,00	
64.05.01.00	Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις	150,00	
64.07.00.00	Εντυπα	1.000,00	
64.07.01.00	Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων	100,00	
64.07.02.00	Εξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων	400,00	
64.07.03.00	Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείου	500,00	
64.08.00.00	Καύσιμα και λοιπά υλικά θέρμανσης	800,00	
64.08.01.00	Υλικά καθαριότητας	200,00	
64.08.02.00	Υλικά φαρμακείου	50,00	
64.98.00.00	Κοινόχρηστες δαπάνες	500,00	
64.98.99.00	Λοιπά διάφορα έξοδα	4.000,00	
65.98.02.00	Προμήθειες και έξοδα εξόφλησης τιμολογίων εσωτερικού	1.000,00	
66.03.02.00	Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών	2.400,00	
66.04.00.00	Αποσβέσεις επίπλων	2.500,00	
66.04.03.00	Αποσβέσεις Η/Υ & ηλεκτρονικών συγκροτημάτων	5.000,00	
66.04.08.00	Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών	200,00	
66.04.09.00	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού	800,00	
66.05.17.00	Αποσβέσεις λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ	2.000,00	

70.00.00.04	Πωλήσεις εσωτερικού/Χονδρικές Φ.Π.Α. 23%		550.000,00
70.00.01.04	Πωλήσεις εσωτερικού/Λιανικές Φ.Π.Α. 23%		100.000,00
81.00.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	500,00	
81.00.99.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	500,00	
81.01.99.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα		1.000,00
	Σύνολο	968.900,00	968.900,00

Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) περιόδου

Προσδιορισμός αποτελέσματος περιόδου (λογιστικού)

Μεταφορά αποθεμάτων έναρξης Λ. 20

	1	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	80.000,00	
20.00.00.04	Αποθέματα εμπορευμάτων 23%		80.000,00

Μεταφορά αγορών χρήσης Λ. 20

	2	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	290.000,00	
20.01.00.04	Αγορές χρήσης εσωτερικού Φ.Π.Α. 23%		235.000,00
20.01.02.04	Αγορές χρήσης εξωτερικού - Ε.Σ. Φ.Π.Α. 23%		55.000,00

Μεταφορά τελικών αποθεμάτων Λ. 20

	3	Χρέωση	Πίστωση
20.00.00.04	Αποθέματα εμπορευμάτων 23%	100.000,00	
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων		100.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 60 στη Γενική Εκμετάλλευση

	4	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	141.000,00	
60.00.00.00	Γακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού		90.000,00
60.00.03.00	Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)		12.000,00
60.00.07.00	Επιδόματα κανονικής αδείας		4.000,00
60.03.00.00	Εργοδοτικές εισφορές Ι.Κ.Α.		35.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 61

	5	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	12.000,00	
61.00.06.00	Αμοιβές και έξοδα λογιστών		12.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 62

	6	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	30.320,00	
62.03.00.00	Σταθερή Τηλεφωνία		1.650,00
62.03.00.02	Κινητή Τηλεφωνία		4.650,00
62.03.02.00	Ταχυδρομικά		1.500,00
62.04.01.00	Ενοίκια κτιρίων		16.000,00
62.05.00.00	Ασφάλιστρα πυρός		500,00
62.05.04.00	Ασφάλιστρα κλοπής		2.000,00
62.07.04.00	Επισκευές και συντηρήσεις επίπλων		400,00
62.98.00.00	Φωτισμός		3.120,00
62.98.02.00	Υδρευση		500,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 63

	7	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	1.356,00	

63.04.00.00	Γέλη καθαριότητας και φωτισμού		780,00
63.98.00.00	Χαρτόσημο μισθωμάτων		576,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 64

	8	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	49,324,00	
64.00.00.00	Έξοδα κίνησης ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων		11.000,00
64.01.00.00	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού		10.024,00
64.01.01.00	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού		7.000,00
64.02.00.00	Διαφημίσεις από τον τύπο		1.000,00
64.03.00.00	Έξοδα εκθέσεων εσωτερικού		12.000,00
64.05.00.00	Συνδρομές σε περιοδικά - εφημερίδες		600,00
64.05.01.00	Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις		150,00
64.07.00.00	Έντυπα		1.000,00
64.07.01.00	Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων		100,00
64.07.02.00	Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων		400,00
64.07.03.00	Γραφική ύλη & λοιπά υλικά γραφείου		500,00
64.08.00.00	Καύσιμα και λοιπά υλικά θέρμανσης		800,00
64.08.01.00	Υλικά καθαριότητας		200,00
64.08.02.00	Υλικά φαρμακείου		50,00
64.98.00.00	Κοινόχρηστες δαπάνες		500,00
64.98.99.00	Λοιπά διάφορα έξοδα		4.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 65

	9	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	1.000,00	
65.98.02.00	Προμήθειες και έξοδα εξόφλησης τιμολογίων εσωτερικού		1.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 66

	10	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	12.900,00	
66.03.02.00	Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών		2.400,00
66.04.00.00	Αποσβέσεις επίπλων		2.500,00
66.04.03.00	Αποσβέσεις Η/Υ & ηλεκτρονικών συγκροτημάτων		5.000,00
66.04.08.00	Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών		200,00
66.04.09.00	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού		800,00
66.05.17.00	Αποσβέσεις λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ		2.000,00

Μεταφορά εσόδων Λ. 70

	11	Χρέωση	Πίστωση
70.00.00.04	Πωλήσεις εσωτερικού χονδρικές Φ.Π.Α. 23%	550.000,00	
70.00.01.04	Πωλήσεις εσωτερικού λιανικές Φ.Π.Α.23%	100.000,00	
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων		650.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 81

	12	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	1.000,00	
86.01.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις		500,00
65.98.02.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα		500,00

Μεταφορά εσόδων Λ. 81

	13	Χρέωση	Πίστωση
81.01.99.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα	1.000,00	
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων		1.000,00

Μετά από τις ανωτέρω εγγραφές ο λογαριασμός Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων (συγκέντρωσης των αποτελεσματικών λογαριασμών), γίνεται :

86.01.00.00 Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων

Χρέωση		Πίστωση	
Αρχικά αποθέματα εμπορ.	80.000,00	Τελικά αποθέματα	100.000,00
Αγορές χρήσης εμπορ/των	290.000,00	Πωλήσεις εμπορευμ.	650.000,00
Αμοιβές & έξοδα προσωπ.	141.000,00	Λοιπά έσοδα	1.000,00
Αμοιβές & έξοδα τρίτων	12.000,00		
Παροχές τρίτων	30.320,00		
Φόροι - Τέλη	1.356,00		
Διάφορα έξοδα	49.324,00		
Τόκοι και συναφή έξοδα	1.000,00		
Αποσβέσεις παγίων	12.900,00		
Λοιπά έξοδα	1.000,00		
Κέρδη περιόδου προ φόρων	132.100,00		
Σύνολο	751.000,00	Σύνολο	751.000,00

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 86.01.00.00 είναι πιστωτικό και ανέρχεται στο ποσόν των **132.100,00€**. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.01.00.01 «Καθαρό αποτέλεσμα περιόδου μετά φόρων».

Μεταφορά καθαρού αποτελέσματος περιόδου (κέρδος ή ζημιά) προ φόρων στο λογαριασμό καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων

	14	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων	132.100,00	
86.01.00.01	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων		132.100,00

Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών και του τρέχοντος φόρου εισοδήματος (δαπάνης) της περιόδου

Η επιχείρηση έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της :

- α) Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του διευθύνοντος συμβούλου ύψους **1.400,00€**, και
- β) Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις ύψους **500,00€**.

Κατά συνέπεια πρέπει να προστεθεί στα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης ποσό συνολικού ύψους **1.900,00€** για να προσδιορισθούν τα φορολογητέα κέρδη.

α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Πλέον	Καθαρό εισόδημα (Κέρδος χρήσης)		132.100,00
	Μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	1.900,00	
	Σύνολο φορολογητέων κερδών		134.000,00

β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

	Φορολογητέα κέρδη		134.000,00
Επί	Συντελεστής φορολογίας	29%	
	Φόρος εισοδήματος		38.860,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε	7.000,00	
Μείον	Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	3.000,00	10.000,00
	Χρεωστικό ποσό		28.860,00

γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

	Φόρος εισοδήματος		38.860,00
Επί	Συντελεστή προκαταβολής	100%	
	Αρχικό ποσό		38.860,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	3.000,00	
	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		35.860,00

Λογισμός του φόρου εισοδήματος περιόδου και του τέλους επιτηδεύματος

Λογισμός του τρέχοντος φόρου (εξόδου) περιόδου και του τέλους επιτηδεύματος

Στο παράδειγμά μας, η οντότητα θα προσαρμόσει τους λογαριασμούς 69 και 54.01 σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο παράρτημα Γ' του Ν. 4308/2014 και θα διενεργήσει την ακόλουθη εγγραφή:

	15	Χρέωση	Πίστωση
69.01.00.00	Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου	38.860,00	
69.01.00.01	Τέλος επιτηδεύματος (έξοδο) περιόδου	1.000,00	
54.01.01.00	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης		38.860,00
54.01.01.01	Τέλος επιτηδεύματος ετήσιας δήλωσης		1.000,00

Στη συνέχεια θα μεταφερθεί το καθαρό αποτέλεσμα περιόδου προ φόρων από το λογαριασμό 86.01.00.00, ο φόρος εισοδήματος (έξοδο) περιόδου από το λογαριασμό 69.01.00.00 και το τέλος επιτηδεύματος από το λογαριασμό 69.01.00.01 στο λογαριασμό 86.01.00.01 «Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων».

Μεταφορά τρέχοντος φόρου (έξοδος) περιόδου και του τέλους επιτηδεύματος (έξοδος) περιόδου στο λογαριασμό καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων

	16	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.01	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων	39.860,00	
69.01.00.00	Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου		38.860,00
69.01.00.01	Τέλος επιτηδεύματος (έξοδο) περιόδου		1.000,00

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω, ο λογαριασμός 86.01.00.01 «Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων» έχει την ακόλουθη μορφή:

86.01.00.01 Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων

Χρέωση		Πίστωση	
Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου	38.860,00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	132.100,00
Τέλος επιτηδεύματος (έξοδο) περιόδου	1.000,00		

Καθαρό αποτέλεσμα περιόδου μετά φόρων	92.240,00		
Σύνολο	132.100,00	Σύνολο	132.100,00

Στη συνέχεια το καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου (κέρδος) μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.02.00.00 «Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)».

Μεταφορά καθαρού αποτελέσματος (κέρδους) περιόδου, μετά φόρων, στο λογαριασμό καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)

	17	Χρέωση	Πίστωση
86.01.00.01	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων	92.240,00	
86.02.00.00	Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)		92.240,00

Τέλος το καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους) μεταφέρεται στην καθαρή θέση και ειδικότερα στο λογαριασμό «Υπόλοιπο κερδών εις νέο»

Μεταφορά των κερδών της περιόδου (μετά από φόρους) εις νέο

	18	Χρέωση	Πίστωση
86.02.00.00	Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)	92.240,00	
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών περιόδου εις νέο		92.240,00

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

	17	Χρέωση	Πίστωση
54.01.03.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος)	7.000,00	
54.01.01.00	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος (αντίθετος)	3.000,00	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		7.000,00
33.13.10.00	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από πωλήσεις στο δημόσιο		3.000,00

Τελικό ισοζύγιο (σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Α.Σ.)

Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
13.02.00.00	Φορτηγό ΑΑ-1111	20.000,00	
13.99.02.00	Αποσβεσμένα φορτηγά		9.600,00
14.00.00.00	Έπιπλα	25.000,00	
14.03.00.00	Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	25.000,00	
14.08.00.00	Εξοπλισμός Τηλεπικοινωνιών	2.000,00	
14.09.00.00	Λοιπός Εξοπλισμός	8.000,00	
14.99.00.00	Αποσβεσμένα Έπιπλα		10.000,00
14.99.03.00	Αποσβεσμένοι Η/Υ & Ηλεκτρονικά Συγκροτήματα		20.000,00
14.99.08.00	Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών		800,00
14.99.09.00	Αποσβεσμένος Λοιπός Εξοπλισμός		3.200,00
16.17.00.00	Λογισμικά προγράμματα Η/Υ	10.000,00	
16.99.17.00	Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα Η/Υ		8.000,00
20.00.00.04	Αποθέματα εμπορευμάτων Φ.Π.Α. 23%	100.000,00	
30.00.00.00	Πελάτες εσωτερικού	70.000,00	
30.03.00.00	Ν.Π. . . και Δημόσιες Υπηρεσίες	9.000,00	
31.00.00.00	Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	11.000,00	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	7.000,00	
33.13.10.00	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από πωλήσεις στο δημόσιο	3.000,00	
33.90.00.00	Έπιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες	100.000,00	
36.00.62.01	Εξοδα επόμενης χρήσης - Ασφάλιστρα πυρός	500,00	
36.00.63.01	Εξοδα επόμενης χρήσης - Τέλη κυκλοφορίας	500,00	
38.00.00.00	Ταμείο κεντρικού	19.000,00	
38.03.00.00	Καταθέσεις όψεως σε€	40.000,00	
40.00.00.00	Μετοχικό Κεφάλαιο		100.000,00
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό		5.000,00
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		107.240,00
50.00.00.00	Προμηθευτές Εσωτερικού		80.000,00
53.90.00.00	Έπιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες		53.500,00

54.00.99.12	Λογαριασμός απόδοσης - εκκαθάρισης Φ.Π.Α. μηνός Δεκεμβρίου		7.500,00
54.01.01.00	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης		38.860,00
54.01.01.01	Τέλος επιτηδεύματος ετήσιας δήλωσης		1.000,00
54.01.02.00	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος (Αντίθετος)	3.000,00	
54.01.03.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (Αντίθετος)	7.000,00	
54.03.00.00	Φόρος μισθωτών υπηρεσιών		900,00
54.04.00.00	Φόρος αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών		400,00
55.00.00.00	Ι.Κ.Α. Λογαριασμός τρέχουσας κίνησης		3.500,00
56.01.62.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα τηλεφώνια		300,00
56.01.62.01	Εξοδα χρήσης δουλευμένα φωτισμός		120,00
56.01.63.00	Εξοδα χρήσης δουλευμένα - Τέλη καθαριότητας και φωτισμού		80,00
Σύνολο		450.000,00	450.000,00

Τελικό ισοζύγιο (σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών του παραρτήματος Γ' του Ν.4308/2015)

Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
14.01	Μικτή αξία κτήσης μεταφορικών μέσων	20.000,00	
14.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		9.600,00
15.01	Μικτή αξία κτήσης λοιπού εξοπλισμού	60.000,00	
15.02	Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού		34.000,00
18.03.01	Μικτή αξία κτήσης λοιπών άυλων	10.000,00	
18.03.02	Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων		8.000,00
20.01	Εμπορεύματα έναρξης	100.000,00	
30.01.01	Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες - Ονομαστικό ποσό	79.000,00	
31.01.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - Ονομαστικό ποσό	111.000,00	
37.01.01	Προπληρωμένα έξοδα προς μη συνδεδεμένες οντότητες	1.000,00	
38.01	Ταμείο	19.000,00	

38.02	Καταθέσεις όψεως σε€	40.000,00	
40.00	Κεφάλαιο		100.000,00
48.01.00	Τακτικό αποθεματικό		5.000,00
49.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		107.240,00
50.01	Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		80.000,00
51.01	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες		53.500,00
54.01.01.00	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης		38.860,00
54.01.01.01	Τέλος επιτηδεύματος ετήσιας δήλωσης		1.000,00
54.01.02.00	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος (αντίθετος)	3.000,00	
54.01.03.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος)	7.000,00	
54.02	Φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)		7.500,00
54.03.01	Παρακρατούμενος φόρος από μισθωτή εργασία και συντάξεις		900,00
54.03.02	Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα		400,00
55.01	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης		3.500,00
56.01.01	Έξοδα χρήσης δουλευμένα - μη συνδεδεμένες οντότητες		500,00
Σύνολο		450.000,00	450.000,00

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Κατάσταση αποτελεσμάτων

	<u>2015</u>	<u>2014</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	650.000,00	610.000,00
Λοιπά συνήθη έσοδα	0,00	0,00
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατεργασμένα)	20.000,00	30.000,00
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	-290.000,00	-310.000,00

Παροχές σε εργαζομένους	-141.000,00	-130.000,00
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων και άυλων στοιχείων	-12.900,00	-12.900,00
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-94.000,00	-161.100,00
Λοιπά έσοδα και κέρδη	1.000,00	2.000,00
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	-1.000,00	-3.500,00
Αποτέλεσμα προ φόρων	132.100,00	24.500,00
Φόροι	-39.860,00	-7.000,00
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	92.240,00	17.500,00

Ισολογισμός (Υπόδειγμα Β.5.)

		2015		2014
Περιουσιακά στοιχεία				
Πάγια		90.000,00		90.000,00
Μείον: Αποσβεσμένα	51.600,00		38.700,00	
Απομειωμένα		38.400,00		51.300,00
Αποθέματα		100.000,00		80.000,00
Απαιτήσεις		190.000,00		175.700,00
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα				
Λοιπά		60.000,00		35.000,00
Σύνολο ενεργητικού		388.400,00		342.000,00
Καθαρή θέση και υποχρεώσεις				
Κεφάλαια και αποθεματικά		212.240,00		120.000,00
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		176.160,00		222.000,00
		388.400,00		342.000,00
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων				

Πίνακας διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης

Περιγραφή	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
A. Λογιστικά κέρδη (προ φόρων)			132.100,00
Πλέον: Προσωρινές (αντιστρέψιμες) διαφορές			
α)			
β)			
B. Σύνολο προσωρινών διαφορών			
Πλέον : Μόνιμες (μη αντιστρέψιμες) διαφορές			
α) Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-1.400,00		1.400,00
β) Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	-500,00		500,00
Γ. Σύνολο μόνιμων διαφορών	-1.900,00		1.900,00
Φορολογητέα κέρδη περιόδου (A + B + Γ)			134.000,00
Φόρος εισοδήματος			-39.860,00
Κέρδη μετά φόρων			92.240,00

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Έχοντας ολοκληρώσει τη μελέτη μας θεωρείται σκόπιμο και αναγκαίο να ακολουθήσει μια συζήτηση σχετικά με το σκοπό και τα ευρήματα της ανασκόπησης και της πρακτικής εφαρμογής.

Στη παρούσα εργασία έγινε μια προσπάθεια να συγκριθεί η παλιά πρακτική του ΕΓΛΣ με τη νέα, αυτή των ΕΛΠ αντιλαμβανόμενοι ότι η αλλαγή προήλθε από την ανάγκη για διεθνή ομοιομορφία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ώστε να προκύπτει αξιόπιστα και έγκυρα η πληροφόρηση στους ενδιαφερόμενους χρήστες. Έπειτα από τη βιβλιογραφική επισκόπηση, που προηγήθηκε, είμαστε σε θέση να εξάγουμε ορισμένα συμπεράσματα από την αλλαγή αυτή των λογιστικών προτύπων.

Πρώτον, περιορίζεται η πολυνομία αφού πλέον συγκεντρώνονται οι περισσότεροι κανόνες σ' ένα νομοθέτημα, όμοιο των ΔΛΠ, συμβάλλοντας κατά αυτό τον τρόπο στην εναρμόνιση της χώρας μας με τις διεθνείς πρακτικές. Πλέον, ο Νόμος 4308/2014 καλύπτει θέματα που κάλυπτε και ο Κ.Φ.Α.Σ. όσον αφορά τα λογιστικά αρχεία και τους κανόνες τιμολόγησης και επιπλέον λειτουργεί συμπληρωματικά με τους Κώδικες Φορολογικών Διαδικασιών και Φορολογίας Εισοδήματος.

Ακόμη, είναι προφανές, ότι με δεδομένη την ταχύτητα των αλλαγών στο επιχειρηματικό περιβάλλον, η επανεξέταση του λογιστικού συστήματος και η ελάφρυνση γραφειοκρατικών υποχρεώσεων αφουγκραζόμενοι τις ανάγκες της αγοράς, καλλιεργούν κλίμα εμπιστοσύνης, αυξάνουν τη διαφάνεια και ευνοούν την προσέλκυση νέων επενδυτών.

Επιπροσθέτως διαφαίνεται ότι, η ομοιομορφία που απέκτησαν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις με αυτές των ΔΛΠ αναγνωρίζεται ως σημαντικό πλεονέκτημα. Η προαναφερθείσα ομοιομορφία εξασφαλίζει μια κοινή βάση σύγκρισης των οικονομικών δεδομένων η οποία δεν υπήρχε με το ΕΓΛΣ.

Περαιτέρω, η κατηγοριοποίηση των επιχειρήσεων που δημιουργεί ο Ν.4308/2014 και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν, διαβαθμίζει τις επιχειρήσεις βάσει μεγέθους πλέον και όχι νομικής μορφής, με αποτέλεσμα να υπάρχουν απλοποιήσεις και απαλλαγές χωρίς να επιβαρύνονται με διοικητικά κόστη. Στη πραγματικότητα, είμαστε στην αρχή της πορείας των ΕΛΠ και οι επιχειρήσεις μπορούν είτε να εφαρμόσουν συντηρητικά το νόμο είτε να εκμεταλλευτούν καινοτόμες δυνατότητες, όπως αυτή της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην εύλογη αξία ή αυτήν της αναβαλλόμενης φορολογίας. Σημαντικός είναι βέβαια και ο έλεγχος

απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, καθώς θα επηρεάσει τα αποτελέσματα χρήσης της, όπως είδαμε ενδεικτικά στο παράδειγμα του τρίτου κεφαλαίου (πίνακας 3.9) . Άρα, μπορούμε να πούμε ότι υπάρχει ελαστικότητα στη χρήση του νέου Νόμου σε ορισμένα θέματα κάνοντας πιο εύκολο το έργο των επιχειρήσεων (π.χ στον τρόπο τήρησης των βιβλίων ή της παρακολούθησης φορολογικής - λογιστικής βάσης, τη δυνατότητα χρησιμοποίησης λογιστικού σχεδίου βάσει ΕΓΛΣ, στην επιλογή λογιστικής πολιτικής από τη διοίκηση κ.λ.π.).

Ήδη, πιο συγκεκριμένα, μέσα απ' το δεύτερο μέρος της εργασίας μας, ακολουθώντας τη διαδικασία κλεισίματος του ισολογισμού με τα νέα πρότυπα, παρατηρούμε τις διαφορές των ΕΛΠ με το ΕΓΛΣ που παραθέσαμε στο πρώτο μέρος. αλλά και την εφαρμογή επιμέρους αρχών, όπως για παράδειγμα:

- την αρχική αποτίμηση των εμπορευμάτων στο κόστος κτήσης, έπειτα την επιμέτρησή τους στη κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και ρευστοποιήσιμης και τέλος στην απογραφή λήξης με τις μεθόδους FIFO και μέσο σταθμικό (καταργώντας τη μέθοδο LIFO),
- την αρχή του δεδουλευμένου (π.χ η προκαταβολή φόρου εισοδήματος πλέον αναγνωρίζεται με την καταβολή της στην επόμενη χρήση και όχι στην κλειόμενη, οι δαπάνες και τα έσοδα επιμερίζονται στο χρόνο που αφορούν),
- οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται σε φορολογική και λογιστική βάση, όπως και η κατάταξη διαφόρων δαπανών σε αναστρέψιμες και μη,
- η απλοποίηση της διαδικασίας του κλεισίματος με λιγότερες εγγραφές, εφόσον με βάση το νέο σχέδιο λογαριασμών το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου μπορεί να προσδιορισθεί με μεταφορά με συγκεντρωτικές εγγραφές των αποτελεσματικών λογαριασμών της ομάδας 6 και της ομάδας 7 καθώς και του κόστους πωληθέντων σε ένα λογαριασμό 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών» και το τυχόν θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα στο λογαριασμό 82.02 ή 82.03 «Καθαρό κέρδος/ζημιά περιόδου»,
- την κατάργηση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και τις αντίστοιχες εγγραφές της διανομής του μερίσματος και του τακτικού αποθεματικού, μεταφερόμενες πλέον κατά το χρόνο έγκρισής τους από τη Γενική Συνέλευση και όχι στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης.

Συνεπώς, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι τα ΕΛΠ υπερέχουν εμφανώς των προγενέστερων κανόνων (ΕΓΛΣ), με τη βοήθεια των ερμηνευτικών που δίνονται και από τα ΔΛΠ και εκτιμούμε ότι προκύπτουν θετικές επιδράσεις από τη χρήση τους, σε όλα τα

εμπλεκόμενα μέρη, με απώτερο κοινό σκοπό την ποιότητα και την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αναστασόπουλος Α. (2004). Οι νέοι ρόλοι του μάνατζμεντ και της διοίκησης των επιχειρήσεων. *Ναυτεμπορική*, αρ.φύλ.22715.
- Γκίκας, Χ.Δ. & Παπαδάκη, Ι.Α. (2012). *Χρηματοοικονομική Λογιστική, International Financial Reporting Standards*. 4^η έκδοση. Αθήνα: Μπένου.
- Γρηγοράκος, Θ. (2008). *Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου*. 13^η έκδοση. Αθήνα: Σάκκουλας Αντ.Ν.
- Global training, BDO. (2015). *Ενημερωτική ημερίδα. Ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*. Ανακτήθηκε από: [http://www.bdo.gr/getattachment/News/2015/%CE%97%CE%BC%CE%B5%CF%81%CE%B9%CE%B4%CE%B1-%CE%95%CE%9B%CE%A0-BDO-Globaltraining/%CE%95%CE%9B%CE%A0_BDO_Globaltraining.pdf.aspx].
- Καραγιάννης, Ι.Δ., Καραγιάννης, Δ.Ι. & Καραγιάννη Δ.Α. (2011). *Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου στην πράξη*. 8η έκδοση. Αθήνα: Αυτοέκδοση.
- Καραγιώργος Θ. & Παπαδόπουλος Δ. (2003). *Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Θεσσαλονίκη: Γερμανός.
- Καραμάνης Κ. & Βρουστούρης Π. (2015). *Λογιστική οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π.* Αθήνα: Μένιππος Ε.Π.Ε.
- Κοντάκος, Α.Γ. (1999). *Γενική λογιστική*. Αθήνα: Έλλην.
- Κορομηλάς, Γ.Α. & Τσιαουσίδου, Μ.Θ. (2015). *Κλείσιμο Ισολογισμού Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.* Ανακτήθηκε από : [<http://www.lsr.gr/html/%CF%80%CE%B1%CF%81%CE%AC%CE%B4%CE%B5%CE%B9%CE%B3%CE%BC%CE%B1-%CE%BA%CE%BB%CE%B5%CE%B9%CF%83%CE%AF%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CF%82-%CE%B9%CF%83%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CE%BC%CE%BF%CF%8D/>]

- Λεοντάρης Μ. (2002). *Μετατροπή, Συγχώνευση, Διάσπαση Εταιριών*. Αθήνα: Πάμισος.
- Λεοντάρης Κ. Μ. (1997). *Γενικό λογιστικό σχέδιο*. Αθήνα: Πάμισος.
- Παπαδέας, Π. (2013). *Χρηματοοικονομική λογιστική πληροφόρηση*. Αθήνα: Αυτοέκδοση
- Πανεπιστήμιο Πειραιά (ΠΑΠΕΙ). (2014). Πηγές Πληροφόρησης. Πρωτογενείς, Δευτερογενείς, Τριτογενείς. Ανακτήθηκε από:
 [http://www.lib.unipi.gr/files/Pliroforiakes_Piges/2.%20%CE%A0%CF%81%CF%89%CF%84%CE%BF%CE%B3%CE%B5%CE%BD%CE%B5%CE%AF%CF%82%20%CE%BA%CE%B1%CE%B9%20%CE%94%CE%B5%CF%85%CF%84%CE%B5%CF%81%CE%BF%CE%B3%CE%B5%CE%BD%CE%B5%CE%AF%CF%82%20%CE%A0%CE%B7%CE%B3%CE%AD%CF%82.pdf]
- Πρωτοψάλτης Ν. (2004). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες. *Ναυτεμπορική*, αρ.φύλ. 22491.
- Τουρνά–Γερμανού, Ε. (2003). *Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ* (Δ΄ έκδοση). Αθήνα: Αυτοέκδοση.
- Φλώρου, Α. (2004). Τα ΔΛΠ στην Πράξη – Η Λογιστική των Μισθώσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και οι Επιπτώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις, Μέρος Β. *Account*, 343, 13-18.
- Χύτης, Ε.Θ. (2015). *Αναβαλλόμενοι φόροι σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Η περίπτωση μεταβολής των Φορολογικών Συντελεστών*. Προσπελάστηκε στις 10/04/2017:[http://www.accountancygreece.gr/%ce%b1%ce%bd%ce%b1%ce%b2%ce%b1%ce%bb%ce%bb%cf%8c%ce%bc%ce%b5%ce%bd%ce%bf%ce%b9-%cf%86%cf%8c%cf%81%ce%bf%ce%b9-%cf%83%cf%8d%ce%bc%cf%86%cf%89%ce%bd%ce%b1-%ce%bc%ce%b5-%cf%84%ce%b1-%ce%b5%ce%bb%ce%bb/]

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Knopf, J.W. (2006). Doing a Literature Review, *PS: Political Science & Politics*, 39(1): 127-132. doi:10.1017/S1049096506060264.
- Merriam, S. B. (2002). Introduction to qualitative research. In S. B. Merriam & Associates (Eds.), *Qualitative research in practice: Examples for discussion and analysis*. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Smith, M & Skousen, F (1989). *Intermediate Accounting Edisi Kesembilan Jilid Dua*. Jakarta: Erlangga.

Θεσμικά Κείμενα

- N.4308/2014. *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 251/Α/24-11-2014).
- N.4270/2014. *Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 143/Α/28-6-2014).
- N.4172/2013. *Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν.4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (Φ.Ε.Κ 167/Α/23-07-2013).
- N.4099/2012. *Οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες και ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, Οδηγία 2009/65/ΕΚ. Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις των Οδηγιών 2010/ 78/ ΕΕ, 2010/73/ΕΕ, 2011/96/ΕΕ, 2009/133/ΕΚ, 2004/ 113/ΕΚ. Ευρωπαϊκή Συνεταιριστική Εταιρεία. Μέτρα εφαρμογής των Κανονισμών (ΕΚ) 1338/2001 και (ΕΕ) 1210/2010 περί προστασίας του ευρώ και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 250/Α/20-12-2012).
- N.4072/2012. *Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος – Νέα εταιρική μορφή – Σήματα – Μεσίτες Ακινήτων – Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 86/Α/11-04-2012).
- N.3606/2007. *Αγορές χρηματοπιστωτικών μέσων και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 195/Α/17-08-2007).
- N.3427/2005. *Φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 312/Α/27-12-2005).
- N.3371/2005. *Θέματα Κεφαλαιαγοράς και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 178/Α/14-07-2005).
- N.2992/2002. *Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 54/Α/20-3-2002).
- N.2059/2000. *Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 248/Α/07-11-2000).
- N.2278/1999. *Αμοιβαία Κεφάλαια Ακίνητης Περιουσίας - Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 295/Α/30-12-1999).
- N.2367/1995. *Νέοι χρηματοπιστωτικοί θεσμοί και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 261/Α/29-12-1995).

- N.2238/94. Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 151/A/16-09-1994).*
- N.2065/1992. Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 113/A/30-06-1992).*
- N.1809/1988. Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 222/A/06-10-1988).*
- N.27/1975. Περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της Εμπορικής Ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 77/A/22-4-1975).*
- N.378/1968. Περί συμπληρώσεως του Α.Ν. 89/1967 «περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι Αλλοδαπών Εμποροβιομηχανικών Εταιρειών. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 82/A/17-4-1968).*
- N.89/1967. Περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι αλλοδαπών Εμποροβιομηχανικών Εταιρειών. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 132/A/01-08-1967).*
- Κ.Ν.2190/1920. Περί Ανώνυμων Εταιρειών. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 37/A/30-3-1963).*
- Π.Δ.299/2003. Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 255/A/04-11-2003).*
- Π.Δ.186/1992. Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 84/A/26-05-1992).*
- Π.Δ.384/1992. Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τις Τράπεζες. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ/A/210/31-12-1992).*
- Π.Δ.148/1984. Καθορισμός του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 47/A/16-04-1984).*
- Π.Δ.1123/1980. Περί ορισμού του Περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 283/A/15-2-1980).*
- 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.» Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ Α' 251).*

