



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΜΣ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ
ΕΠΙΣΤΗΜΗ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η μετάβαση από το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) στα
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) στον κλάδο των ξενοδοχειακών
επιχειρήσεων**

Βαμβακά Ν. Μάρθα

Επιβλέπων: Διακομιχάλης Μιχαήλ

Αναπληρωτής Καθηγητής

**Ιωάννινα
Οκτώβριος 2018**



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΜΣ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ
ΕΠΙΣΤΗΜΗ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η μετάβαση από το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) στα
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) στον κλάδο των ξενοδοχειακών
επιχειρήσεων**

Βαμβακά Ν. Μάρθα

Επιβλέπων: Διακομιχάλης Μιχαήλ

Αναπληρωτής Καθηγητής

Ιωάννινα
Οκτώβριος 2018

**THE TRANSITION FROM THE GREEK GENERAL
ACCOUNTING PLAN TO THE GREEK ACCOUNTING
STANDARDS IN THE HOTEL SECTOR**

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Πρέβεζα 31/10/2018

1. Επιβλέπων καθηγητής : ΔΙΑΚΟΜΙΧΑΛΗΣ ΜΙΧΑΗΛ

Αναπληρωτής Καθηγητής

2. Μέλος επιτροπής: ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ ΧΥΤΗΣ

Επίκουρος Καθηγητής

3. Μέλος επιτροπής: ΝΑΞΑΚΗΣ ΧΑΡΙΛΑΟΣ

Καθηγητής

Ο Διευθυντής του ΠΜΣ

Χαρίλαος Ναξάκης

© Βαμβακά Μάρθα, 2018

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.

Βαμβακά Μάρθα

Υπογραφή

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα Διπλωματική Εργασία, εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών “Λογιστική - Χρηματοοικονομική και Διοικητική Επιστήμη” με κατεύθυνση «Λογιστική, Ελεγκτική και Χρηματοοικονομική» του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ Ηπείρου.

Αρχικά θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς ευχαριστίες μου σε όλους τους καθηγητές του Μ.Π.Σ. για τις γνώσεις που μου προσέφεραν κατά τη διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών μου.

Ιδιαίτερα, ευχαριστώ τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Διακομιχάλη Μιχαήλ για την πολύτιμη επιστημονική του καθοδήγηση και τις καθοριστικές του συμβουλές κατά τη συγγραφή της διπλωματικής μου εργασίας.

Τέλος, ευχαριστώ την οικογένεια μου, διότι με για την αμέριστη κατανόηση και την πολύτιμη στήριξή τους, συνέβαλαν στην ολοκλήρωση των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

*Αφιερώνεται στη Σπυριδούλα και το Γιώργο,
τα παιδιά μου*

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να διερευνηθεί το θέμα της εισαγωγής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) στην Ελλάδα που καθιέρωσε ο Ν. 4308/2014, με έναρξη την 1.1.2015, από την σκοπιά της ξενοδοχειακής λογιστικής.

Μέσα από την ανάλυση του νέου θεσμικού πλαισίου της λογιστικής επιστήμης καθώς και την ανάλυση της ξενοδοχειακής δραστηριότητας θα διερευνήσουμε την μετάβαση από το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ), στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και θα προσπαθήσουμε να εστιάσουμε στις διαφορές που προκύπτουν καθώς και σε ειδικά θέματα λογιστικής παρακολούθησης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Απώτερος σκοπός είναι η ανάδειξη των διαφορών των δύο συστημάτων και ο εντοπισμός των πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων από τη εφαρμογή των Ε.Λ.Π. Ειδικότερα εξετάζονται οι επιπτώσεις των νέων αυτών προτύπων στα οικονομικά αποτελέσματα, στην περιουσιακή διάρθρωση, στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στο φορολογικό προφίλ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Η εργασία αποτελείται από έξι κεφάλαια, η διάρθρωση των οποίων έχει ως εξής:

- Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια σύντομη αναφορά στο τουριστικό τομέα και την επίδρασή του, στους δείκτες της ελληνικής οικονομίας καθώς και στον ξενοδοχειακό κλάδο, ο οποίος αποτελεί νευραλγικό κομμάτι της οικονομίας και του τουρισμού. Ακολουθεί μια σύντομη ανάλυση της έννοιας, της λειτουργίας και της διάρθρωσης της ξενοδοχειακής μονάδας, προκειμένου να κατανοήσουμε τις ιδιαιτερότητες που αντιμετωπίζει η ξενοδοχειακή λογιστική.

- Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια προσέγγιση στην λογιστική επιστήμη, από την πρώτη εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου έως τους κανόνες λογιστικής τυποποίησης, που έχουν καθιερώσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α) και την Ελληνική Λογιστική Τυποποίηση η οποία επήλθε αρχικά με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και από 1.1.2015 με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.).

- Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μια σύντομη αναφορά στο θεσμικό πλαίσιο, στους κανόνες και στις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. και στη συνέχεια αναλύεται το θεσμικό πλαίσιο, οι γενικές λογιστικές πολιτικές και οι αλλαγές που εισήγαγαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα με την καθιέρωσή τους.

- Το τέταρτο κεφάλαιο ασχολείται με τα ξενοδοχειακά λογιστικά συστήματα και επιμέρους θέματα που ανακύπτουν από την εφαρμογή του νέου θεσμικού πλαισίου των ΕΛΠ στην λογιστική οργάνωση μιας ξενοδοχειακής μονάδας. Ειδικότερα, προσεγγίζονται λογιστικές πολιτικές που αφορούν στις επιχορηγήσεις, στη χρηματοδοτική μίσθωση, στους φόρους και στην αναβαλλόμενη φορολογία, στην δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων με εύλογές αξίες. Η όλη προσέγγιση γίνεται μέσα από Case Study προκειμένου να φάνουν έμπρακτα οι αλλαγές των λογιστικών πολιτικών.

- Στο πέμπτο κεφάλαιο επιχειρούμε να προσεγγίσουμε την ξενοδοχειακή λογιστική εφαρμόζοντας το σχέδιο λογαριασμών του παραρτήματος Γ' των ΕΛΠ, αναλύοντας ταυτόχρονα και τις αλλαγές λογιστικών πολιτικών που αφορούν σε κάθε ομάδα και λογαριασμό. Η προσέγγιση ολοκληρώνεται με την παράθεση παραδειγμάτων και λογιστικών εγγραφών, προκειμένου να υπάρξει καλύτερη κατανόηση για τα επιμέρους θέματα που προκύπτουν ανά ομάδα από την εφαρμογή του νέου σχεδίου.

- Τέλος στο έκτο κεφάλαιο καταγράφονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των νέων λογιστικών αρχών και κανόνων που εισάγουν τα ΕΛΠ στην ξενοδοχειακή λογιστική.

Λέξεις- κλειδιά: Τουρισμός, Ξενοδοχειακός Κλάδος, Ξενοδοχειακή Λογιστική, Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Μετάβαση από ΕΓΛΣ σε ΕΛΠ.

ABSTRACT

The aim of the present dissertation is to investigate the introduction of the Greek Accounting Standards in Greece established by Law No 4308/2014 with effect from 1.1.2015, from the perspective of hotel accounting.

By analyzing the new institutional framework of the accountancy science as well as the hotel activities, we will explore the transition from the Greek General Accounting Plan to the Greek Accounting Standards and will try to focus on the differences that arise as well as and on specific accounting reporting of hotel business. The ultimate purpose is to highlight the differences between the two systems and to identify the advantages or disadvantages from the Greek Accounting Standards implementation. More specifically, the consequences of these new standards on economic performances, ownership structure, financial conditions and the tax profile of the hotel industry are investigated.

The present dissertation consists of six chapters with the following structure:

- In the first chapter, there is a brief reference to the tourism sector and its effect on the Greek economic indicators as well as to the hotel industry which is a critical point in economy and tourism. A short description of the concept, function and structure of a hotel complex follows in order to better understand the specificities that the hotel accounting faces.
- In the second chapter, there is an approach to the accounting science from the first use of the double-entry method to the standardization of the accounting rules that the International Accounting Standards have implemented and the Greek Accounting Standards that occurred initially with the Greek General Accounting Plan and as of the 1.1.2015 with the implementation of the Greek Accounting Standards .
- In the third chapter there is a brief description of the institutional framework and the principles of the Greek General Accounting Plan . The analysis of the institutional framework follows as well as the General Accounting Policy and the changes that were introduced with the implementation of the Greek Accounting Standards.
- The fourth chapter deals with the hotel accounting systems and the sub themes that arise with the implementation of the new institutional framework of the Greek Accounting Standards in the accounting procedure of a hotel unit. More specifically, there is an approach to the accounting policies that relates to the grants, financial leasing, taxes, deferred tax and to the possibility of asset measurement with fair value. The whole

approach is delivered through a case study in order to present actively the changes of the accounting policies.

- In the fifth unit we are trying to approach the hotel accounting by implementing the draft account of Annex C of the Greek Accounting Standards and by analyzing at the same time the accounting policy changes that relate to each group and account. The approach is completed with examples and accounting documents in order to get a better understanding for the sub themes that arise per group after the implementation of the new plan.

- Finally, in the sixth chapter there is a record of the results arising from the implementation of the new accounting policies and rules that the Greek Accounting Standards introduce in the hotel accounting.

Key words: Tourism, Hotel sector, Hotel Accounting, Greek General Accounting Plan, Greek Accounting Standards, Transition from Greek General Accounting Plan to Greek Accounting Standards.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε	Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Υ.Ο	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
Α.Φ.Α	Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις
Α.Φ.Υ	Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις
Γ.Λ.Σ	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Δ.Λ.Π	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Ο.Υ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ.Π.Χ.Α	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Ε.Γ.Λ.Σ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Ε	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Π.Ε	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Λ.Π	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΦΚΑ	Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης
Ι.Κ.Ε	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
Κ.Β.Σ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Ν	Κωδικοποιημένος Νόμος
Κ.Φ.Α.Σ	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Κ.Φ.Ε	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν. ή ν.	Νόμος
Ο.Ε	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Π.Δ	Προεδρικό Διάταγμα
Σ.Ο.Ε.Λ	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
Φ.Ε.Κ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Φ.Π.Α	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Φ.Σ	Φορολογικός Συντελεστής

Πίνακας περιεχομένων

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	vii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	ix
ABSTRACT.....	xi
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	xiii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	1
ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ.....	1
1.1. Η διαχρονική εξέλιξη του τουρισμού.....	1
1.2. Το τουριστικό προϊόν στην Ελλάδα.....	1
Ειδικά στην οικονομία ο ρόλος του είναι πολλαπλός όσον αφορά, την εξαγωγική του.....	2
1.3. Ο Ξενοδοχειακός Κλάδος.....	3
1.4. Η Ξενοδοχειακή Επιχείρηση.....	4
1.4.1 Κατηγορίες Ξενοδοχείων.....	5
1.4.2 Οι Συντελεστές Παραγωγής στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.....	5
1.4.3 Οργάνωση των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	9
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	9
2.1. Έννοια και Σκοπός.....	9
2.2. Ιστορική Αναδρομή.....	10
2.3. Λογιστική Τυποποίηση.....	11
2.4. Η λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	14
ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ.....	14
3.1. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.).....	14
3.1.1 Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ.....	14
3.1.2 Βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.....	15
3.1.3 Διάρθρωση (ή σχέδιο λογαριασμών) του Ε.Γ.Λ.Σ.....	15
3.1.4 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	17
3.2. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.).....	17
3.2.1 Βασικές Αρχές των ΕΛΠ.....	19
3.2.2 Η Δομή των ΕΛΠ.....	20
3.2.3 Σχέδιο Λογαριασμών των ΕΛΠ.....	21
3.2.4 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων ανά μέγεθος.....	22

3.2.5	Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ΕΛΠ	22
3.2.6	Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων	23
3.3.	Βασικές αλλαγές που εισάγουν τα ΕΛΠ	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	28
ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	28
4.1.	Εισαγωγή	28
4.2.	Ξενοδοχειακά Λογιστικά Συστήματα	28
4.2.1.	Σύστημα MAIN COURANTE.....	29
4.2.2.	Σύστημα USALI.....	30
4.3.	Τα Λογιστικά Αρχεία των Ξενοδοχείων	32
4.4.	Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των Ξενοδοχείων	34
4.5.	Η Φορολογία των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων	35
4.6.	Αναβαλλόμενη Φορολογία	37
4.7	Επιχορηγήσεις Ξενοδοχειακών Μονάδων	44
4.8.	Χρηματοδοτική μίσθωση.....	46
4.9.	Εύλογες αξίες.....	51
4.9.1.	Χρήση Εύλογων Αξιών.....	51
4.9.2	Λογιστική αντιμετώπιση της επιμέτρησης σε εύλογη αξία	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	55
ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	55
5.1.	Εισαγωγή	55
5.2	ΟΜΑΔΑ 1 ^η : Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία	56
5.2.1	Λειτουργία Λογαριασμών Πάγιου Ενεργητικού	56
5.2.2	Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών.....	56
5.2.3	Ανάπτυξη λογαριασμών	59
5.2.4.	Παράδειγμα.....	64
5.3	Ομάδα 2 ^η : Λογαριασμοί Αποθεμάτων	69
5.3.1	Λειτουργία Λογαριασμών	69
5.3.2	Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών.....	69
4.3.3	Ανάπτυξη λογαριασμών	70
5.3.4	Παράδειγμα.....	71
5.4.	Ομάδα 3 ^η : Χρηματοοικονομικά και Λοιπά Στοιχεία	73
5.4.1	Λειτουργία Λογαριασμών	73
5.4.2	Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών.....	74

5.4.3 Ανάπτυξη λογαριασμών.....	74
5.4.4. Παράδειγμα.....	78
5.5 ΟΜΑΔΑ 4 ^η : Καθαρή Θέση.....	81
5.5.1 Λειτουργία λογαριασμών.....	81
5.5.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών.....	81
5.5.3 Ανάπτυξη λογαριασμών.....	82
5.5.4 Παράδειγμα.....	84
5.6 ΟΜΑΔΑ 5 ^η : Υποχρεώσεις.....	88
5.6.1 Λειτουργία λογαριασμών.....	88
5.6.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών.....	88
5.6.3 Ανάπτυξη λογαριασμών.....	89
5.6.4. Παράδειγμα.....	92
5.7 ΟΜΑΔΑ 6 ^η : Έξοδα και Ζημίες.....	95
5.7.1 Λειτουργία λογαριασμών.....	95
5.7.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών.....	95
5.7.3 Ανάπτυξη λογαριασμών.....	96
5.8 ΟΜΑΔΑ 7 ^η : Έσοδα και Κέρδη.....	98
5.8.1 Λειτουργία λογαριασμών.....	98
5.8.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών.....	98
5.8.3 Ανάπτυξη λογαριασμών.....	99
5.9 ΟΜΑΔΑ 8 ^η : Ιδιοπαραγωγή, Υποκαταστήματα και Αποτελέσματα Περιόδου.....	102
5.9.1 Λειτουργία λογαριασμών.....	102
5.9.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών.....	102
5.9.3 Ανάπτυξη λογαριασμών.....	103
5.9.4. Παράδειγμα.....	104
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	120
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	120
6.1 Εισαγωγή.....	120
6.2 Η επίδραση των Ε.Λ.Π. στον Ξενοδοχειακό Κλάδο.....	120
6.3. Η επίδραση των Ε.Λ.Π. στην Ξενοδοχειακή Επιχείρηση.....	122
6.4 Προβληματισμοί από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π.....	125
6.5. Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	126
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	127
ΘΕΣΜΙΚΑ ΚΕΙΜΕΝΑ.....	128

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ

1.1. Η διαχρονική εξέλιξη του τουρισμού

Ο τουρισμός από τον αρχαίο ελληνικό κόσμο όπου δέσποζε το αίσθημα φιλοξενίας των απλών ανθρώπων έως την σημερινή του μορφή, μια οργανωμένη επιχειρηματική δραστηριότητα, ακολούθησε μια εξελικτική διαδικασία στηριζόμενη στην επιθυμία του ανθρώπου να γνωρίσει άλλους λαούς και πολιτισμούς.

Στην ανάπτυξη του τουρισμού συντέλεσε η άνοδος του βιοτικού επιπέδου των λαών του δυτικού κόσμου, η αύξηση της μισθωτής εργασίας, η θεσμοθέτηση προοδευτικών διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας για την ετήσια και την υποχρεωτικά αμειβόμενη άδεια των εργαζομένων σε συνδυασμό με την αλλαγή νοοτροπίας στο ότι το αγαθό «αναψυχή» θεωρείται πλέον επαναλαμβανόμενο ζητούμενο αγαθό πρώτης ανάγκης και όχι αγαθό πολυτελείας (Διακομιχάλης, 2013).

Περαιτέρω, η τεχνολογική πρόοδος βελτίωσε οργανωτικά τον τουρισμό ο οποίος έφτασε στις μέρες μας να αποτελεί έναν από τους κυριότερους τομείς της οικονομίας πολλών ανεπτυγμένων και αναπτυσσόμενων κρατών και ένα φαινόμενο μεγάλης σημασίας για το σύγχρονο κόσμο (Ηγουμενάκης κ.α., 1998).

Κατά την τελευταία εικοσαετία, το διαδίκτυο έχει αποδειχθεί ένα εξαιρετικά χρήσιμο εργαλείο μάρκετινγκ για τον τουρισμό αφού σε παγκόσμιο επίπεδο, η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, έχει εξελιχθεί σε σημαντικό μέσω προώθησης και δραστηριοποίησης ολόκληρης της τουριστικής βιομηχανίας. Συνέπεια αυτού ήταν η πολύ θετική επίδραση στη ζήτηση τουριστικών υπηρεσιών, η οποία σημείωσε ταχύτατο ρυθμό ανάπτυξης, ενώ η τουριστική κατανάλωση αποδείχτηκε ιδιαίτερα ανθεκτική στις οικονομικές διακυμάνσεις και τις πολιτικοκοινωνικές κρίσεις (Maswera et al., 2008).

1.2. Το τουριστικό προϊόν στην Ελλάδα

Ο τουριστικός τομέας στην χώρα μας έχει μεγάλη διάχυση ωφελειών στην οικονομία και στην κοινωνία ενώ συμβάλει καθοριστικά στην πολιτιστική της πρόοδο.

Ειδικά στην οικονομία ο ρόλος του είναι πολλαπλός όσον αφορά, την εξαγωγική του επίδοση, τον όγκο παραγωγής του και τη διασπορά του παραγόμενου οφέλους (Λεκαράκου, 2016).

Η Ελλάδα αποτελεί έναν από τους δημοφιλέστερους προορισμούς αφού την επισκέπτονται ετησίως πάνω από 22 εκατομμύρια τουρίστες ενώ στην παγκόσμια κατάταξη κατέχει την 16^η θέση με κύριους ανταγωνιστές της την Ισπανία, την Αίγυπτο, την Τουρκία και την Κύπρο (insete.gr).

Αυτό φυσικά έχει θετική επίδραση στη διάρθρωση του ισοζυγίου των εξωτερικών συναλλαγών της χώρας αντισταθμίζοντας έτσι το έλλειμμα του εμπορικού ισοζυγίου ενώ ταυτόχρονα επηρεάζει θετικά και άλλους τομείς της οικονομίας δημιουργώντας πολλαπλασιαστικά οφέλη στο ΑΕΠ. Η συμβολή του σε αυτό υπολογίζεται στο 17%. Σύμφωνα με στοιχεία του ΣΕΤΕ οι τουριστικές εισπράξεις καλύπτουν το έλλειμμα του εμπορικού ισοζυγίου κατά το 1/3 αυτού, η τουριστική κατανάλωση επηρεάζει το 60% του κλάδου της ελληνικής οικονομίας ενώ ο τουριστικός πολλαπλασιαστής εκτιμάται σε 2,184 που σημαίνει ότι για κάθε ένα ευρώ τουριστικού εσόδου, το ΑΕΠ της χώρας αυξάνεται κατά 2,2 έως 2,65 ευρώ και δημιουργείται υπερδιπλάσια δευτερογενή κατανάλωση στην ελληνική οικονομία.

Ειδικά για το 2017 σύμφωνα με τα βασικά συμπεράσματα μελέτης του Ινστιτούτου ΣΕΤΕ, η εισερχόμενη τουριστική κίνηση σε σχέση με το 2016 αυξήθηκε κατά 7,4%, αγγίζοντας τους 30,1 εκατομμύρια τουρίστες ενώ η άμεση συνεισφορά στο ΑΕΠ αυξήθηκε από 16,7 δισ. ευρώ σε 18,3 δισ. ευρώ.

Μεγάλη είναι η συμβολή του τουρισμού στις Περιφέρειες της Κρήτης, του Νοτίου Αιγαίου και των Ιονίων Νήσων, αφού συνεισφέρει άμεσα στη δημιουργία άνω του 47,4% του ΑΕΠ των εν λόγω προορισμών. Οι τρεις αυτές Περιφέρειες, έχουν από τα υψηλότερα κατά κεφαλήν εισοδήματα στη χώρα, τεκμηριώνοντας την άποψη ότι ο τουρισμός οδηγεί σε βελτίωση του βιοτικού επιπέδου των περιοχών στις οποίες παρουσιάζει ανάπτυξη (travelling.gr).

Όλα τα παραπάνω στοιχεία καταδεικνύουν ότι τουρισμός παρά τις όποιες προκλήσεις κατάφερε να παραμείνει για ακόμα μια χρονιά ο πρωταγωνιστής στη μεγάλη προσπάθεια ανάκαμψης της ελληνικής οικονομίας.

Σημαντική είναι η συμβολή του τουρισμού και στην απασχόληση, αφού στην αιχμή της τουριστικής περιόδου συμβάλλει άμεσα στο 16,9% της απασχόλησης ενώ αποτελεί βασικό μοχλό μείωσης της ανεργίας. Αντίθετα σύμφωνα με μελέτη του ΙΤΕΠ

μια μείωση των τουριστικών αφίξεων κατά 5% οδηγεί σε απώλεια 69.000 θέσεων εργασίας σε όλους τους τομείς της οικονομίας.

Ο Τουρισμός είναι μια δραστηριότητα με διακλαδικό χαρακτήρα αφού στηρίζεται σε ένα μεγάλο αριθμό κλάδων και υποκλάδων της οικονομίας, οι σημαντικότεροι από τους οποίους είναι (Διακομιχάλης, 2013):

- α) Ξενοδοχεία και άλλου τύπου καταλύματα,
- β) Μεταφορές,
- γ) Τουριστικές υπηρεσίες (Tour Operators, ταξιδιωτικά γραφεία, ενοικιάσεις αυτοκινήτων κ.τ.λ.),
- δ) Εμπόριο,
- ε) Εστίαση,
- στ) Διοικητικές και υποστηρικτικές δραστηριότητες.

1.3. Ο Ξενοδοχειακός Κλάδος

Ο ξενοδοχειακός κλάδος αποτελεί βασικό πυλώνα του τουριστικού τομέα διεθνώς, διότι συμβάλλει αποφασιστικά στα έσοδα κάθε χώρας και στην προβολή της διεθνώς. Ταυτόχρονα δημιουργεί πολλαπλασιαστικά οφέλη και σε άλλους τομείς της οικονομίας όπως στις μεταφορές, στην βιοτεχνία, στο εμπόριο, στη γεωργία (Λεκαράκου, 2016).

Στην Ελλάδα τις τελευταίες δεκαετίες, ο κλάδος γνωρίζει αλματώδη ανάπτυξη τόσο σε επίπεδο κλινών, όσο και σε επίπεδο τρόπου λειτουργίας και παροχής υπηρεσιών. Υπάρχει μια σαφή ποιοτική αναβάθμιση οποία οφείλεται στη σύναψη διεθνών κανόνων και συμβάσεων για τον τουρισμό, στη βελτίωση των όρων ασφάλειας και υγιεινής, αλλά κυρίως στην παροχή επενδυτικών κινήτρων και χρηματοδοτικών επενδύσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο (Διακομιχάλης, 2013).

Ειδικά από το 2004 και μετά, η ξενοδοχειακή υποδομή της χώρας μας αναβαθμίστηκε σημαντικά, καθώς μεγάλος αριθμός ξενοδοχειακών μονάδων ανά την επικράτεια ανακαινίσθηκε, ενώ νέες μονάδες υψηλού επιπέδου υπηρεσιών ξεκίνησαν τη λειτουργία τους.

Αυτό αποτελεί σημαντική εξέλιξη καθόσον το επίπεδο της ποιότητας των παρεχόμενων ξενοδοχειακών υπηρεσιών, είναι καθοριστικής σημασίας για την προώθηση και διαφήμιση του ελληνικού τουριστικού προϊόντος στο εξωτερικό (INSETE, 2017).

Απ' την άλλη οι διαρκώς βελτιούμενες δυνατότητες των τεχνολογιών επικοινωνίας και πληροφορίας μέσω των υπολογιστών, και η ολοένα και μεγαλύτερη εξοικείωση του

κοινού με αυτές έχει θετική επίδραση στον ελληνικό ξενοδοχειακό κλάδο. Το διαδίκτυο έχει ανοίξει την πόρτα στις μικρές επιχειρήσεις ώστε με λίγα κεφάλαια να μπορούν να έχουν πρόσβαση στην παγκόσμια αγορά και πιο αποτελεσματικό μάρκετινγκ μέσω του ιστοτόπου του προορισμού, σε σχέση με τους παραδοσιακούς και συνήθως υψηλού κόστους, τρόπους διαφήμισης, ΜΜΕ, έντυποι τουριστικοί οδηγοί κ.α. (ITEP, 2015). Γενικά η ξενοδοχειακή βιομηχανία στην Ελλάδα θεωρείται ανταγωνιστική με το 38% των εταιρειών να δείχνουν συστηματική ανάπτυξη, κερδοφορία και χαμηλό δανεισμό (enikonomia.gr).

Βέβαια ο ξενοδοχειακός κλάδος αντιμετωπίζει ιδιαιτερότητες και προβλήματα τα κυριότερα από τα οποία είναι (Διακομιχάλης, 2013):

1. Η Εποχικότητα: αποτελεί πρόβλημα για τα περισσότερα ξενοδοχεία της περιφέρειας που λειτουργούν κυρίως κατά τη θερινή σεζόν με συνέπεια τη μείωση του λειτουργικού τους κέρδους.
2. Η πληρότητα: είναι ευμετάβλητη αφού επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες με συνέπεια την επίδραση στην ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών.
3. Οι τιμές: η αυξητική τάση κυρίως τα τελευταία χρόνια στις τιμές των πρώτων και βοηθητικών υλών καθώς και των καυσίμων επηρεάζει αρνητικά το κόστος λειτουργίας . Αυτό σε συνδυασμό με την αδυναμία μετακύλισης στη τιμή του τουριστικού προϊόντος συμπιέζει τα κέρδη προς τα κάτω.
4. Η παγκόσμια οικονομική και κοινωνική αστάθεια που εκφράζεται μέσω των πολέμων, των φυσικών καταστροφών και της οικονομικής κρίσης, επηρεάζει αρνητικά την πληρότητα των ξενοδοχείων.

1.4. Η Ξενοδοχειακή Επιχείρηση

Ξενοδοχειακή επιχείρησή κατά την έννοια του άρθρου 12 του Ν.Δ. 1297/1972 είναι η οργανωμένη επιχείρηση κεφαλαίου και εργασίας που έχει ως σκοπό να παρέχει κατάλυμα στο ευρύ κοινό με ή χωρίς παροχή πρόσθετων υπηρεσιών ανεξάρτητα από την ειδικότερη ονομασία του (hotel, motel, κ.λπ.).

Υπό την παραπάνω έννοια θα ήταν σκόπιμο να κάνουμε τον διαχωρισμό μεταξύ ξενοδοχειακής επιχείρησης και ξενοδοχείου προκειμένου να κατανοήσουμε τις οργανωτικές τους δομές.

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι συγκρότημα εκμεταλλεύσεων όπου με στόχο την μεγιστοποίηση του κέρδους της, μέσω των συντελεστών παραγωγής (γη, εργασία, κεφάλαιο) προσφέρει στέγη, τροφή, άλλες υπηρεσίες όπως κομμώσεις, καθαριστήρια, τραπεζικές συναλλαγές, ειδικές εξυπηρετήσεις, αλλά και οργανωμένη ψυχαγωγία με καφέ μπαρ, καζίνο, μαρίνες, κινηματογράφο, αθλητικές εγκαταστάσεις, κέντρα υδροθεραπείας ή θαλασσοθεραπείας κ.τ.λ. Οι παρεχόμενες υπηρεσίες οργανώνονται έτσι ώστε να είναι προσαρμοσμένες στις ιδιαίτερες επιθυμίες και ανάγκες κάθε πελάτη (Καραχοντζίδης-Καρλής, 1989).

Αντίθετα το ξενοδοχείο με τη στενή έννοια, προσφέρει στους πελάτες του συνήθως μόνο στέγη και τροφή χωρίς ποικιλία υπηρεσιών και διασκέδασεων (Καραχοντζίδης-Καρλής, 1989).

Άρα η ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι μια πολυσύνθετη οικονομική μονάδα γιατί απαρτίζεται από πολλές λειτουργίες προσφέροντας εξειδικευμένα υλικά και άυλα αγαθά. Για το λόγο αυτό ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος χρήζει ιδιαίτερης προσοχής και πολύ καλής οργάνωσης προκειμένου να γίνει σωστός διαχωρισμός των εσόδων και των εξόδων της κάθε εκμετάλλευσης (Λεκαράκου, 2016).

1.4.1 Κατηγορίες Ξενοδοχείων

Τα ξενοδοχεία εντάσσονται υποχρεωτικά σύμφωνα με τη διεθνή κατάταξη σε κατηγορίες αστερών, με ανώτατη την κατηγορία των ξενοδοχείων πολυτελείας, αμέσως μετά τα ξενοδοχεία των πέντε αστερών (5*), τεσσάρων αστερών (4*), τριών αστερών (3*), δύο αστερών (2*) και ενός αστέρα (1*). Η κατάταξη γίνεται βάσει συστήματος υποχρεωτικών προδιαγραφών και βαθμολογούμενων κριτηρίων.

Στην Ελλάδα η κατάταξη σε αστέρια ξεκίνησε με την εφαρμογή του Ν. 2160/1993. Από 1.1.2018, με υπουργική απόφαση ανανεώθηκαν οι λειτουργικές προδιαγραφές και τα βαθμολογούμενα κριτήρια δίνοντας έμφαση στην παροχή υπηρεσιών σε σχέση με τα τεχνικά και κατασκευαστικά χαρακτηριστικά, ιδιαίτερα στις υψηλότερες κατηγορίες ξενοδοχείων.

1.4.2 Οι Συντελεστές Παραγωγής στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις

Όπως κάθε οικονομική μονάδα έτσι και η ξενοδοχειακή στηρίζει την παραγωγική της διαδικασία στο συνδυασμό των συντελεστών παραγωγής, γη, εργασία, κεφάλαιο με στόχο πάντα το μεγαλύτερο δυνατό κέρδος (Λεκαράκου, 2016)

Συντελεστής γη (φύση)

Ο συντελεστής φύση παίζει καθοριστικό ρολό αφού η επιλογή της θέσης που θα εγκατασταθεί ένα ξενοδοχείο είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τη μελλοντική ζήτηση των πελατών και ταυτόχρονα αποτελεί τον μόνιμο τόπο παροχής υπηρεσιών σε αντίθεση με άλλες επιχειρήσεις που ο τόπος παραγωγής και διάθεσης είναι συνήθως διαφορετικός ή μπορούν εύκολα να μεταβάλλουν την έδρα τους. Η κατασκευή της ξενοδοχειακής μονάδας πρέπει να γίνεται με σεβασμό στο περιβάλλον και να εναρμονίζεται με την αρχιτεκτονική της περιοχής.

Συντελεστής εργασία

Η εργασία αποτελεί σημαντικό παράγοντα στην ξενοδοχειακή επιχείρηση αφού η δραστηριότητα της στηρίζεται κατ' εξοχήν στην παροχή υπηρεσίας. Ενδεικτικό είναι το γεγονός ότι σε μια μέση ξενοδοχειακή μονάδα το κόστος προσωπικού αποτελεί το 45% των λειτουργικών της εξόδων (Deloitte, 2010).

Συντελεστής κεφάλαιο

Το κεφάλαιο είναι σημαντικότερος συντελεστής για την ξενοδοχειακή μονάδα αφού θεωρείται επιχείρηση εντάσεως πάγιου ενεργητικού. Το μεγαλύτερο μέρος της επένδυσης της αφορά στα οικόπεδα, στις κτιριακές εγκαταστάσεις, στις επιπλώσεις και στο λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό, απαραίτητο για την λειτουργία της.

1.4.3 Οργάνωση των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Η γνώση της διάρθρωσης και του τρόπου λειτουργίας μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης, αποτελεί προϋπόθεση για την ορθή εφαρμογή της λογιστικής πολιτικής.

Για το λόγο αυτό θα γίνει μια περιληπτική αναφορά στη διάρθρωση και τη λειτουργία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

1. Κλάδοι εκμετάλλευσης

Μια ξενοδοχειακή μονάδα μπορεί να έχει πολλούς κλάδους εκμετάλλευσης οι οποίοι διακρίνονται σε κύριους και βοηθητικούς.

Οι κύριοι κλάδοι στοχεύουν σε υψηλού βαθμού αποδοτικότητα και είναι:

- α. Υπνοδωμάτια,
- β. Εστιατόρια,
- γ. Εκμετάλλευση ποτών,
- δ. Καφέ –μπαρ,
- ε. Ζαχαροπλαστείο ή χώρος παραγωγής γλυκισμάτων.

Οι βοηθητικοί χώροι συμβάλουν στο έργο των κύριων και ενδεικτικά κάποιοι από αυτούς είναι:

- α. Πλυντήριο – σιδερωτήριο,
- β. Υπηρεσία μεσών μεταφοράς,
- γ. Υπηρεσία επισκευών και συντήρησης κτηρίων,
- δ. Σταθμός αυτοκινήτων πελατών,
- ε. Κομμωτήριο.

2. Λειτουργίες - τμήματα

Ο διαχωρισμός των τμημάτων στηρίζεται στην ομαδοποίηση ομοειδών λειτουργιών με συγκεκριμένες αρμοδιότητες και στόχους. Οι βασικές λειτουργίες-τμήματα του ξενοδοχείου είναι:

1. Τμήμα υποδοχής και πληροφοριών

Αποτελεί το κεντρικό τμήμα του ξενοδοχείου αφού είναι το πρώτο τμήμα με το οποίο έρχεται σε επαφή ο πελάτης με την άφιξή του. Έχει ως στόχο την σωστή και έγκυρη εξυπηρέτηση του μέσα από συντονισμένη επικοινωνία με όλα τα υπόλοιπα τμήματα.

2. Τμήμα κρατήσεων

Είναι υπεύθυνο για την σωστή διαχείριση και διάθεση των δωματίων είτε απευθείας προς το πελάτη μέσω τηλεφωνικής επικοινωνίας ή διαδικτύου είτε προς τα τουριστικά πρακτορεία. Στόχος του τμήματος είναι να εξασφαλίσει υψηλό ποσοστό πληρότητας.

3. Τμήμα τηλεπικοινωνιών

Λειτουργεί εντός του χώρου υποδοχής αλλά αποτελεί συνήθως ανεξάρτητο τμήμα το οποίο ασχολείται με τις τηλεφωνικές επικοινωνίες, τα fax, τις αφυπνίσεις των πελατών, την σύνταξη ημερησίας κατάστασης εσόδων κ.τ.λ.

4. Υπηρεσία πωλήσεων

Υφίσταται ως ανεξάρτητο τμήμα συνήθως στα μεγάλα ξενοδοχεία και είναι υπεύθυνο για την διαχείριση των πωλήσεων, των παρεχόμενων υπηρεσιών προς μεμονωμένα άτομα, γκρουπ, ταξιδιωτικά πρακτορεία, αεροπορικές εταιρίες και άλλες επιχειρήσεις.

5. Υπηρεσία ορόφων (House Keeping)

Ασχολείται με την συντήρηση και την έγκαιρη καθαριότητα των δωματίων.

6. Υπηρεσία διασκέδασης

Οργανώνει και συντονίζει τα μέσα ψυχαγωγίας και άθλησης που μπορεί να προσφέρει το ξενοδοχείο ως επιπλέον παροχές στους πελάτες του.

7. Υπηρεσία διαχείρισης

Είναι το τμήμα που ασχολείται με όλες τις προμήθειες, από το στάδιο της παραγγελίας ή ακόμα και της προκήρυξης μειοδοτικού διαγωνισμού, εφόσον οι ποσότητες είναι μεγάλες, έως την αποθήκευση και τη διάθεση τους προς τους διάφορους κλάδους εκμετάλλευσης.

8. Υπηρεσία ταμείου

Στις μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις λειτουργούν συνήθως περισσότερα από ένα ταμεία. Πέρα από το κεντρικό ταμείο στο οποίο συγκεντρώνονται όλες οι εισπράξεις των επιμέρους ταμείων και διαχειρίζεται όλες τις υποχρεώσεις του ξενοδοχείου, υπάρχουν ταμεία στο τμήμα υποδοχής, στο εστιατόριο, στο καφέ – μπαρ κ.τ.λ.

9. Υπηρεσία εσωτερικών ελέγχων

Οργανώνεται και πραγματοποιείται από κατάλληλα εκπαιδευμένους υπαλλήλους της επιχείρησης με σκοπό την αποτελεσματικότερη λειτουργία της μέσα από τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου και αφορά σε όλα τα τμήματα. Διακρίνεται στον προληπτικό έλεγχο που έχει ως στόχο την αποφυγή λαθών και παραλείψεων και στον κατασταλτικό που ασχολείται με τη διόρθωση λαθών και τον καταλογισμό ευθυνών στους υπεύθυνους.

10. Λογιστική υπηρεσία

Όπως σε κάθε επιχείρηση έτσι και στη ξενοδοχειακή, το λογιστήριο είναι πολύ νευραλγικό τμήμα, αφού επιτελεί πολλές σημαντικές λειτουργίες οι οποίες σχετίζονται με την οικονομική πορεία και το έλεγχο της βιωσιμότητας της επιχείρησης.

Μερικές από τις σημαντικότερες λειτουργίες είναι: η παρακολούθηση και καταγραφή των λογιστικών γεγονότων, ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων, η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η παρακολούθηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων, η ανάλυση στατιστικών μελετών και χρηματοοικονομικών δεικτών για τη δράση και την αποδοτικότητα του ξενοδοχείου και η χορήγηση χρήσιμων πληροφοριών στη διοίκηση.

Έτσι ένα λογιστήριο μιας ξενοδοχειακής μονάδας για να λειτουργήσει σωστά θα πρέπει να έχει οργανώσει:

- α) το λογιστικό σύστημα που θα ακολουθήσει το ξενοδοχείο,
- β) τα λογιστικά βιβλία που θα τηρήσει,
- γ) τους λογαριασμούς που θα χρησιμοποιήσει,
- δ) τα εκδιδόμενα δικαιολογητικά ή παραστατικά,
- ε) το σύστημα ελέγχου που θα ακολουθήσει.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

2.1. Έννοια και Σκοπός

Η λογιστική ως κύριος τομέας των οικονομικών επιστημών, είναι μια εφαρμοσμένη επιστημονική τεχνική η οποία εξελίχθηκε διαχρονικά με στόχο την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών που αφορούν μια οικονομική μονάδα και χρησιμεύουν στην λήψη αποφάσεων σχετικά με τη διάθεση των οικονομικών μέσων (Ιγνατιάδης, 1990).

Η επιστήμη της λογιστικής χωρίζεται σε δύο κλάδους:

1. Χρηματοοικονομική λογιστική (financial accounting)

Παρέχει πληροφορίες στους ενδιαφερόμενους εκτός της οικονομικής μονάδας όπως είναι οι τράπεζες, οι πιστωτές, οι επενδυτές κ.α. Αυτή η πληροφόρηση επιτυγχάνεται μέσω των λογιστικών καταστάσεων που δημοσιεύονται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Στηρίζεται σε μια επιστημονική-διπλογραφική μέθοδο παρατήρησης, ανάλυσης, κατάταξης και ελέγχου των άπειρων και πολυσύνθετων λογιστικών γεγονότων που λαμβάνουν χώρα εντός μιας λογιστικής χρήσης (έτος). Η μέθοδος της διπλογραφίας στηρίζεται στην παράλληλη παρακολούθηση των μεταβολών της περιουσιακής διάρθρωσης της επιχείρησης (Ισολογισμός) με την μεταβολή των αντίστοιχων στοιχείων της διαχείρισης (Αποτελέσματα Χρήσης).

Στην καθημερινή πρακτική της Λογιστικής, έχει επικρατήσει ο όρος Χρηματοοικονομική Λογιστική να ταυτίζεται με τη Γενική Λογιστική του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

2. Διοικητική λογιστική (management accounting)

Πολλές φορές ταυτίζεται με την αναλυτική λογιστική παρόλα αυτά είναι ευρύτερη έννοια. Στόχο έχει να βοηθήσει την λειτουργία της επιχείρησης μέσω της εσωτερικής πληροφόρησης που παρέχει στη διοίκηση. Η διοικητική λογιστική:

1. Αναλύει το κόστος λειτουργίας (λογιστική κόστους),
2. Προγραμματίζει τη δράση,
3. Ελέγχει αν τελικά επιτεύχθηκαν οι προγραμματισμένοι στόχοι,
4. Αξιολογεί την απόδοση ατόμων και δραστηριοτήτων.

Ουσιαστικά, η λογιστική κόστους δεν είναι παρά το πρώτο κομμάτι της διοικητικής λογιστικής. Η μεγάλη του όμως σημασία, δηλαδή η βασική ανάγκη παρακολούθησης του κόστους, οδηγεί πολλές φορές στην ταύτιση των δύο εννοιών.

Η χρηματοοικονομική και η διοικητική λογιστική εξυπηρετούν διαφορετικές ανάγκες, γι' αυτό έχουν πολλές διαφορές. Ταυτόχρονα όμως αλληλεπιδρούν μεταξύ τους προκειμένου να παρέχουν ορθή, ουσιαστική και λεπτομερή πληροφόρηση προς την διοίκηση της οικονομικής μονάδας με σκοπό τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων για το μέλλον της.

2.2. Ιστορική Αναδρομή

Οι ιστορικοί της λογιστικής αναφέρουν ότι τα πρώτα λογιστικά βιβλία, τα οποία τηρούνταν από ορισμένο κύκλο προσώπων ως επαγγελματικό μυστικό, διατυπωμένα με την διπλογραφική μέθοδο ήταν αυτά που χρησιμοποιούσαν οι επιχειρήσεις της οικογένειας Messare της Γένοβας από το 1340 αν και νεότερες έρευνες του Raymond de Roover δημιουργούν βάσιμες ενδείξεις ότι η διγραφική μέθοδος χρησιμοποιήθηκε και πριν από το έτος αυτό. Οι πηγές των αρχαιολόγων υποστηρίζουν ότι οι έννοιες της χρέωσης, της πίστωσης και της μεταξύ τους ισότητας καθώς και της διγραφίας ήταν γνωστές στους Ίνκας του Περού των οποίων η αυτοκρατορία ήταν άριστα οργανωμένη διοικητικά και οικονομικά. Η έλλειψη επικοινωνίας όμως την εποχή εκείνη, εμπόδισε την μεταφορά των γνώσεων των Ίνκας στις πόλεις της Ιταλικής Χερσονήσου αλλά και σε άλλες Ευρωπαϊκές πόλεις (Jane Gleeson – White, Διπλογραφία, 2015).

Η χρονιά όμως που σημάδεψε την εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης ήταν το 1494 όπου ο Φραγκισκανός μοναχός και διάσημος μαθητικός της εποχής του FRA LUCA PACIOLI (Λούκα Πατσιολί) δημοσίευσε το έργο του «Summa de Arithmetika, Geometria, Proportioni e Proportionalita» το οποίο αποτέλεσε σημαντική συνεισφορά στα ευρωπαϊκά μαθηματικά αλλά και στη λογιστική επιστήμη. Η περίφημη λογιστική πραγματεία του Πατσιολί, που βρίσκεται στον 1^ο τόμο, 9^ο κεφάλαιο, 11^ο μέρος κατέχει εμβληματική θέση σε όλες τις ιστορίες της τήρησης βιβλίων με τη μέθοδο της διπλογραφίας, θέτοντας τις βάσεις για την καλλιέργεια των θεμελιωδών αρχών της λογιστικής (Jane Gleeson – White, Διπλογραφία, 2015).

Μετά την παρακμή των ιταλικών πόλεων και την ανακάλυψη νέων χωρών και εμπορικών οδών εξαπλώθηκε και η Λογιστική. Η επέκταση της οικονομικής δραστηριότητας δημιούργησε την ανάγκη για περισσότερα κεφάλαια και ο τρόπος

χρηματοδότησης οδήγησε στην δημιουργία των διαφόρων μορφών εταιριών. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με τη εξάπλωση των συναλλαγών επί πιστώσει διεύρυνε τους ορίζοντες της λογιστικής. Ο τρόπος αντιμετώπισης των οικονομικών γεγονότων διαμόρφωσε τις διαφορές «Σχολές» και αναπτύχθηκε έντονη συγγραφική δραστηριότητα και έρευνα γύρω από τη λογιστική (Κόντος, 2015).

Η μεγάλη εξέλιξη όμως στη λογιστική επιστήμη πραγματοποιήθηκε στις αρχές του 20^{ου} αιώνα λόγω της μεγάλης επιρροής που δέχθηκε από την διάδοση των αρχών της «Επιστημονικής Διοικήσεως και Οργανώσεως». Η επιστήμη αυτή προσέδωσε πρωταγωνιστικό ρόλο στην λογιστική αφού της παρείχε τα απαραίτητα πληροφοριακά στοιχεία για το προγραμματισμό της μελλοντικής δραστηριότητας των οικονομικών μονάδων αλλά και για το έλεγχο της επίτευξης των προγραμματισμένων στόχων.

Οι μεγάλες και ραγδαίες κοινωνικοοικονομικές εξελίξεις του 20^{ου} αιώνα με την έντονη ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων καθώς και η θεσμοθέτηση της μορφής της Ανώνυμης Εταιρίας και η ανάπτυξη των χρηματιστηριακών συναλλαγών οδήγησαν στην συστηματοποίηση της λογιστικής γνώσης και στην εξέλιξη της λογιστικής σε επιστήμη (Ιγνατιάδης, 1989).

2.3. Λογιστική Τυποποίηση

Τα πρώτα σχήματα λογιστικής τυποποίησης δημιουργήθηκαν τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, με αφορμή τη μεγάλη ύφεση του 1929, τα οποία οδήγησαν τελικά στη δημιουργία το 1972 του FASB (Financial Accounting Standards Board) το οποίο παραμένει έως σήμερα το κύριο όργανο τυποποίησης στις ΗΠΑ.

Σε μια προσπάθεια δημιουργίας προτύπων για όλο τον υπόλοιπο κόσμο εκτός ΗΠΑ, δημιουργείται το 1973 το πρώτο όργανο λογιστικής τυποποίησης, η Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων IASC, η οποία αφού εξέδωσε συνολικά 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (πολλά από αυτά είναι σε ισχύ μέχρι σήμερα), μετεξελίχθηκε το 2001 στο σημερινό IASB (International Accounting Standards Board) του οποίου η όλη δομή και οργάνωση είναι στηριγμένες στα πρότυπα του αμερικάνικου FASB. Τα πρότυπα που εκδίδονται έκτοτε από το FASB φέρουν την ονομασία Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - ΔΠΧΑ- και αντικαθιστούν σταδιακά τα IAS -Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- (Κόντος, 2015.)

Η ανάγκη για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων ενισχύεται ιδιαίτερα από το 1990 και μετά, λόγω της

διεθνοποίησης των αγορών κεφαλαίου και χρήματος και της αποδοχής από νέες χώρες των κανόνων της αγοράς και της ελεύθερης διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών. Έτσι δημιουργείται έντονα η ανάγκη για την υιοθέτηση κοινών λογιστικών προτύπων τουλάχιστον από τις χώρες μέλη της ΕΕ προκειμένου να διευκολυνθεί ο έλεγχος και να εξασφαλιστούν βασικές λογιστικές αρχές για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως η σαφήνεια, η σχετικότητα, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα αυτών.

Το 2002 η ΕΕ, με τον Κανονισμό 1606 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου αποφάσισε να υιοθετήσει για τις εισηγμένες εταιρίες εντός της επικράτειάς της, τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ, για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων ως μέσο ομογενοποίησης του τρόπου παρουσίασής τους, στις χώρες κράτη-μέλη. Η νομοθεσία τέθηκε σε ισχύ από 1.1.2005 και εφαρμόστηκε σε πάνω από 7.500 εισηγμένες επιχειρήσεις, σε 28 χώρες, μεταξύ αυτών και στην Ελλάδα (Γεωργόπουλος, 2016).

2.4. Η λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα η πρώτη προσπάθεια λογιστικής τυποποίησης έγινε την δεκαετία του 1980 μετά την έκδοση της 4^{ης} και 7^{ης} κοινοτικής οδηγίας περί ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων αντίστοιχα. Οι ανωτέρω οδηγίες ενσωματώθηκαν στο Ελληνικό δίκαιο και συγκεκριμένα στον εταιρικό νόμο 2190/1920. Το 1980 δημιουργήθηκε το Ε.Γ.Λ.Σ. με το προεδρικό διάταγμα 1123 (Π.Δ. 1123/1980), το οποίο καθιέρωσε λογιστικές αρχές, πρότυπα, και ομοιόμορφους κανόνες στο χειρισμό των συναλλαγών και στην απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Είχε υποχρεωτική εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις με Γ' κατηγορίας βιβλία από 1.1.1990 (Γεωργόπουλος, 2016).

Η εφαρμογή των ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ ξεκίνησε με την εφαρμογή των IAS σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2992/2002, όπου καθίσταται υποχρεωτική από 1.1.2005 η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ελληνικές ανώνυμες εταιρίες (Α.Ε.) των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετική για τις υπόλοιπες Α.Ε. που ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές της Σ.Ο.Ε.Λ. Περαιτέρω το άρθρο 1, παρ.3 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζει τις κατηγορίες των οντοτήτων που έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, ατομικών και ενοποιημένων σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Κόντος, 2015).

Σε μια προσπάθεια να επιτύχει ένα σχετικά θεσμοθετημένο ενιαίο λογιστικό περιβάλλον σε όλες τις χώρες μέλη της, η Ευρωπαϊκή Ένωση το 2013 εξέδωσε την Λογιστική Οδηγία 34/26-6-2013. Η Ελλάδα ενσωματώνοντας με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο την εν λόγω οδηγία δημιούργησε το νομοθέτημα 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, στοχεύοντας όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση προς τη Βουλή για τη ψήφιση του εν λόγω νόμου, «στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό – ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες οι οποίες δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

3.1. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Μετά τη λογιστική αναρχία που επικρατούσε στην χώρα μας τόσο προπολεμικά όσο και μεταπολεμικά, ξεκίνησαν οι πρώτες προσπάθειες για λογιστική τυποποίηση καταρχήν από τον ακαδημαϊκό κόσμο με μεταφράσεις λογιστικών σχεδίων διαφόρων χωρών. Μέσα από μια μακροχρόνια πορεία με πολλές διεργασίες, μελέτες και εισηγήσεις από ομάδες εργασίας και αρμόδιους φορείς, με καθοριστική την παρέμβαση του κράτους, καθιερώνεται με τον νόμο 1041/1980 ο θεσμός του Γ.Λ.Σ. (Ιγνατιάδης, 1989).

Με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού εκδόθηκε το Π.Δ. 1123/80 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου της προαιρετικής ενάρξεως του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» το οποίο στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του Γαλλικού μοντέλου. Για να γίνει η αναγκαία προσαρμογή στη λογιστική τυποποίηση πράγματι ξεκίνησε η προαιρετική εφαρμογή από 1.1.1982 αλλά στη συνέχεια με διάφορα Π.Δ. έγινε σταδιακή υποχρεωτική εφαρμογή τμημάτων του σχεδίου μέχρι την οριστική και πλήρη υιοθέτηση απ' όλες τις επιχειρήσεις που επετεύχθη από 1.1.1990. Ακολούθησε η θέσπιση των κλαδικών λογιστικών σχεδίων με πρώτο αυτό των ασφαλιστικών επιχειρήσεων με το Π.Δ. 148/84 (Ιγνατιάδης, 1989).

Με τη καθιέρωσή του σε εθνικό επίπεδο το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), επέβαλε στις επιχειρήσεις την τυποποίηση της λογιστικής απεικόνισης και παρακολούθησης των μεταβολών στα περιουσιακά στοιχεία και την σύνταξη και δημοσιοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μέσα από παραδεκτές λογιστικές αρχές και κανόνες.

3.1.1 Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με το προεδρικό διάταγμα που θέσπισε το Ε.Γ.Λ.Σ. αυτό χωρίζεται στα παρακάτω πέντε μέρη:

- Μέρος πρώτο: Βασικές αρχές Γ.Λ.Σ. – Διάρθρωση σχεδίου λογαριασμών,
- Μέρος δεύτερο: Γενική Λογιστική,

- Μέρος τρίτο: Λογαριασμοί τάξεως,
- Μέρος τέταρτο: Οικονομικές καταστάσεις – Αριθμοδείκτες,
- Μέρος πέμπτο: Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως.

3.1.2 Βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, οι οποίες όπως αναφέραμε καταγράφονται στο πρώτο μέρος του σχεδίου, είναι:

1. Η αρχή της αυτονομίας μεταξύ των τριών μερών του σχεδίου (των λογαριασμών της γενικής λογιστικής, της αναλυτικής και των λογαριασμών τάξεως).
- 2 Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των εσόδων, εξόδων και αποθεμάτων, στους αντίστοιχους λογαριασμούς τους.
3. Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης στο τέλος της χρήσης με λογιστικές εγγραφές (μεταφορά σε αυτόν, των αρχικών και τελικών αποθεμάτων, των αγορών της χρήσης, των οργανικών εξόδων κατ' είδος και των οργανικών εσόδων κατ' είδος).
4. Οι γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών όπου τα έσοδα και τα έξοδα λογιστικοποιούνται με βάση την ύπαρξη του αντίστοιχου παραστατικού.

3.1.3 Διάρθρωση (ή σχέδιο λογαριασμών) του Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο όρος σχέδιο λογαριασμών αναφέρεται στον πίνακα των λογαριασμών που θα χρησιμοποιηθούν, στην κατάταξή τους σε ομάδες και στους κανόνες λειτουργίας και συνδεσμολογίας τους, στα πλαίσια του εφαρμοσμένου λογιστικού σχεδίου (Ιγνατιάδης, 1989)

Το ΕΓΛΣ περιλαμβάνει δέκα (10) ομάδες, επομένως το σύνολο των λογαριασμών οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας πρέπει να καταταχθεί και να αναπτυχθεί κατάλληλα μέσα σε αυτές. Για την ομαδοποίηση των λογαριασμών χρησιμοποιεί το κριτήριο του ισολογισμού.

Οι ομάδες αυτές είναι:

1η ομάδα: Πάγιο Ενεργητικό

2η ομάδα: Αποθέματα

3η ομάδα: Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις και Διαθέσιμα

4η ομάδα: Καθαρή Θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

5η ομάδα: Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

6η ομάδα: Οργανικά έξοδα κατ' είδος

7η ομάδα: Οργανικά έσοδα κατ' είδος

8η ομάδα: Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

9η ομάδα: Αναλυτικοί λογαριασμοί Εκμεταλλεύσεως

0η ομάδα: Λογαριασμοί Τάξεως

Οι παραπάνω δέκα ομάδες διακρίνονται σε τρεις μεγάλες κατηγορίες:

1) Λογαριασμοί γενικής λογιστικής (ομάδες 1-8) οι οποίες είναι κοινές για όλες τις επιχειρήσεις και μπορούν περαιτέρω να διακριθούν ως εξής:

- Ομάδες 1- 5 λογαριασμοί ισολογισμού, ειδικότερα: ομάδες 1-3 λογαριασμοί Ενεργητικού, ομάδα 4 λογαριασμοί Καθακής Θέσης- Προβλέψεων-Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων, ομάδα 5 λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων.

- Ομάδες 6-7 λογαριασμοί διαχείρισης δηλαδή λογαριασμοί οργανικών εξόδων κατ' είδος και λογαριασμοί οργανικών εσόδων κατ είδος αντίστοιχα.

- Ομάδα 8 λογαριασμοί αποτελεσμάτων (λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης, λογαριασμοί έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, αποτελεσμάτων χρήσεως, αποτελεσμάτων προς διάθεση και λογαριασμούς του Ισολογισμού).

2) Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής, (ομάδα 9) προορίζονται για επιχειρήσεις που κοστολογούν (βιομηχανικές, βιοτεχνικές, κτλ) και επιδιώκουν τη διαπίστωση αναλυτικών αποτελεσμάτων.

3) Οι λογαριασμοί τάξεως (ομάδα 0) αφορούν σε λογαριασμούς ειδικής κατηγορίας στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις χωρίς όμως να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.

Οι τρεις παραπάνω κατηγορίες αποτελούν αυτόνομα λογιστικά κυκλώματα τα οποία λειτουργούν ανεξάρτητα μεταξύ τους, δηλαδή οι λογαριασμοί του κάθε κυκλώματος χρεοπιστώνονται μόνο μεταξύ τους (Ιγνατιάδης, 1990).

3.1.4 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται με το ΕΓΛΣ είναι οι εξής:

- Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης
- Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης,
- Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων,
- Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης,
- Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

Το ΕΓΛΣ μαζί με το Ν. 2190/1920 και το ΠΔ 148/1984 αποτελούσαν μέχρι τη ψήφιση του Ν. 4308/2014 κατά βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Πλέον μπορούν να χαρακτηριστούν ως παλαιά Ε.Λ.Π., ενώ αυτά που εισάγει ο Ν. 4308/2014 ως νέα Ε.Λ.Π. (Γεωργόπουλος, 2016).

3.2. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.)

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μια απλοποιημένη εκδοχή των Δ.Λ.Π με στόχο να δώσουν την δυνατότητα στις ελληνικές επιχειρήσεις να υιοθετήσουν με χαμηλό κόστος και χωρίς ιδιαίτερες δυσκολίες, ένα σύγχρονο και κυρίως ευέλικτο πλαίσιο αρχών και κανόνων λογιστικής, συμβατό με τις γενικές αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Κόντος, 2015).

Ο νόμος 4308/2014 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), αποτελούμενος από ένα σύνολο διατάξεων είναι ευθυγραμμισμένος με δυο βασικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

- Την Ευρωπαϊκή λογιστική οδηγία 34/2013,
- Την οδηγία περί τιμολόγησης 115/2001, η οποία έχει ενσωματωθεί στην έκτη οδηγία ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ και συγκεκριμένα στα άρθρα 217 και 249 (Σταματόπουλος, 2015).

Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η έννοια του διοικητικού κόστους.

Ο νόμος των ΕΛΠ περιλαμβάνει σε ένα κείμενο τις λογιστικές και φορολογικές υποχρεώσεις, τον τρόπο τήρησης των βιβλίων, έκδοσης των στοιχείων, τα θέματα απογραφής και αποτίμησης. Ενσωματώνεται σε ένα κείμενο ο ΚΒΣ και το ΕΛΓΣ αλλά

σύμφωνα πλέον με τις ευρωπαϊκές οδηγίες, δημιουργώντας ένα νέο σύστημα λογιστικής τυποποίησης και αλλάζοντας σημαντικά το σχετικό θεσμικό περιβάλλον (Σταματόπουλος, 2015).

Έτσι λοιπόν έρχεται να ενσωματώσει – αντικαταστήσει τους παρακάτω νόμους που ήταν σε εφαρμογή μέχρι τις 31/12/2014 (άρθρο 38 του Ν.4308/2013):

- Το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) (Π.Δ. 1123/1980) που αφορούσε την λογιστική απεικόνιση και τήρηση των λογαριασμών καθώς και την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Οι λογιστικές διατάξεις του εμπορικού νόμου Κ.Ν. 2190/1920 για τις Α.Ε.
- Οι λογιστικές διατάξεις του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Εταιριών.
- Το Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών.
- Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012) που αφορούσε τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων και είχε εφαρμογή τα έτη 2013 και 2014. Ο εν λόγω νόμος αποτελούσε συνέχεια του Κ.Β.Σ.(Π.Δ 186/1992) ο οποίος ίσχυσε από το 1992 έως το 2012.
- Ο νόμος 1809/1988 «περί φορολογικών μηχανισμών και άλλων διατάξεων».
- Τα άρθρα 20-27 του Ν.2065/1992 «περί αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων».
- Άρθρο 22, παρ. 2 του Ν. 3190/1955 (Οικονομικές Καταστάσεις Ε.Π.Ε.).
- Άρθρα 80,96,97,98 παρ. 1 και 101 του Ν.4072/2012 (Οικονομικές Καταστάσεις ΙΚΕ).
- Άρθρα 23β1, 62 -78 του ΝΔ 400/1970.

Τα ΕΛΠ λειτουργούν συνδυαστικά με δυο ακόμα νομοθετικά κείμενα: τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013), τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ - (Ν.4174/2013). Συγκεκριμένα οι βασικές διατάξεις των παραπάνω νόμων που λειτουργούν συνδυαστικά με τα ΕΛΠ είναι:

- Άρθρο 13 του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) για την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων καθώς και την υποχρέωση διαφύλαξης αυτών.
- Άρθρο 14 του ΚΦΔ(Ν.4174/2013) πληροφορίες από τον φορολογούμενο (χρόνος επίδειξης βιβλίων και στοιχείων).
- Άρθρο 27 του ΚΦΔ έμμεσοι μέθοδοι προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.
- Άρθρο 38 του ΚΦΔ γενικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής.

- Άρθρο 28 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) προσδιορισμός εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές.

3.2.1 Βασικές Αρχές των ΕΛΠ

Οι βασικές αρχές που ισχύουν αναφορικά με την εφαρμογή των ΕΛΠ στην τήρηση των λογιστικών αρχείων και την εφαρμογή των φορολογικών κανόνων είναι οι παρακάτω:

Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Βασική αρχή που υποστηρίζεται από τις λογιστικές πολιτικές των Ε.Λ.Π αλλά και από το φορολογικό νόμο (Ν.4172/2013), όπου με το άρθρο 8 εισάγει την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων που σημαίνει ότι κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη, συνεπώς απαγορεύεται ο συμψηφισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων μεταξύ των χρήσεων.

Η αρχή του δεδουλευμένου

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ.1 των ΕΛΠ, συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή του δεδουλευμένου όπου το έσοδο και το έξοδο καταχωρείται και βαραίνει τη χρήση που αφορά και λαμβάνει χώρα το λογιστικό γεγονός που τα προκαλεί και όχι τη χρήση που αυτά διακανονίζονται ταμειακά.

Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ.1 των ΕΛΠ, συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Αυτό σημαίνει ότι η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της εκτίμησης κατά πόσο η οντότητα θα συνεχίσει τη δραστηριότητα της για ένα χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή προτίθεται να τη ρευστοποιήσει ή να παύσει την λειτουργία της από επιλογή ή αναγκαστικά λόγω δυσμενών συνθηκών.

Αρχή του δικαιολογητικού

Σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 των ΕΛΠ κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Αυτό σημαίνει ότι κάθε πράξη και συναλλαγή που δημιουργεί έσοδο ή έξοδο πρέπει να τεκμηριώνεται από το αντίστοιχο παραστατικό το οποίο μπορεί να είναι σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.

3.2.2 Η Δομή των ΕΛΠ

Η ύλη του νόμου 4308/2013 (ΕΛΠ) διαχωρίζεται σε δύο βασικές ενότητες:

Πρώτη Ενότητα: Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων (άρθρα 3-15).

Αφορά τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως ο Κ.Β.Σ. –Κ.Φ.Α.Σ.

Δεύτερη Ενότητα: Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16-36). Αφορά τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920.

Ο νόμος των ΕΛΠ (4308/2013) αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα. Έχει επίσης τέσσερα (4) παραρτήματα.

Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων (άρθρα 1 και 2).

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

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

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

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

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

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

Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 37 έως 44).

Σημειώνεται ότι τα άρθρα 41 έως 43 δεν αναφέρονται στα ΕΛΠ άλλα σε τροπολογίες που αφορούν άλλα νομοθετήματα

Παράρτημα Α: Ορισμοί (για την ορθή, ομοιόμορφη και ασφαλή εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη ορισμοί του παραρτήματος Α).

Παράρτημα Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Περιλαμβάνει δεκαέξι (16) συνολικά υποδείγματα για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων που καλύπτουν τις εξής περιπτώσεις :

α) Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης).

β) Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία).

γ) Ατομικές (Συνοπτικές) χρηματοοικονομικές καταστάσεις πολύ μικρών οντοτήτων.

δ) Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος).

ε) Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία), στ) Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ).

Παράρτημα Γ: Σχέδιο λογαριασμών (Προτεινόμενο και όχι υποχρεωτικό).

Παράρτημα Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Τέλος με τον νόμο 4308/2014 προσδιορίζονται και διευρύνονται οι οντότητες που υποχρεούνται στην εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α). Η υποχρεωτική εφαρμογή, πέρα από οντότητες που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές, αφορά τις οντότητες δημόσιου ενδιαφέροντος όπως ασφαλιστικές και αντασφαλίστες εταιρίες, πιστωτικά ιδρύματα, καθώς και οι οντότητες που καθορίζονται από την νομοθεσία ως δημόσιου ενδιαφέροντος.

Βεβαίως μπορεί να γίνει και προαιρετική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. υπό την προϋπόθεση ότι στη συνέχεια θα εφαρμοστούν για πέντε (5) συνεχή έτη από την 1^η εφαρμογή.

3.2.3 Σχέδιο Λογαριασμών των ΕΛΠ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όπως και το Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο συνδέονται με ένα αντίστοιχο λογιστικό σχέδιο λογαριασμών το οποίο παρατίθεται στο Παράρτημα Γ του νέου νόμου και είναι το εξής:

Το σχέδιο λογαριασμών ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, είναι υποχρεωτικό ως προς:

- την ονοματολογία,
- το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης λογαριασμών,
- το περιεχόμενό τους.

Η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών δεν είναι υποχρεωτική.

Σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 12 του νόμου των ΕΛΠ, η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, προσαρμόζονται αν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας. Κάθε οντότητα ανάλογα με τις πληροφοριακές της ανάγκες μπορεί να αναπτύξει περαιτέρω το σχέδιο λογαριασμών.

Εναλλακτικά του προτεινόμενου σχεδίου η οντότητα έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει το σχέδιο λογαριασμών που ίσχυε κατά την 31/12/2014, σύμφωνα με το Π.Δ.1123/1980 ή των άλλων κλαδικών λογιστικών σχεδίων αρκεί να προβαίνει στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες για την πλήρωση των απαιτήσεων των ΕΛΠ και των πληροφοριακών της αναγκών (Σταματόπουλος, 2015).

3.2.4 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων ανά μέγεθος

Τα ΕΛΠ προκειμένου να εφαρμόσουν την αρχή της Ε.Ε. «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις», με στόχο τη μείωση του λειτουργικού κόστους, κατηγοριοποιούν τις οντότητες με βάση τα κριτήρια μεγέθους που τίθενται με την οδηγία 2013/34/ΕΕ.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 2 έως 6 του Ν. 4308/2013, για τον προσδιορισμό του μεγέθους λαμβάνονται υπόψη, α) το σύνολο του ενεργητικού, β) ο καθαρός κύκλος εργασιών και γ) ο μέσος όρος απασχολούμενου προσωπικού κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Οι οντότητες κατηγοριοποιούνται εφόσον πληρούν σωρευτικά τουλάχιστον δύο εκ των παραπάνω κριτηρίων για δύο συνεχόμενες χρήσεις.

Με βάση τα παραπάνω οι οντότητες ανάλογα με τα κριτήρια κατηγοριοποιούνται σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες οντότητες.

Η ένταξη μιας οντότητας σε «κατηγορία μεγέθους» προσδιορίζει τις λογιστικές της υποχρεώσεις ως προς:

- α) τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων (διπλογραφική ή απλογραφική μέθοδος),
- β) τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, βάσει του άρθρου 16,
- γ) την απλοποιημένη χρήση, απαλλαγή ή απαγόρευση ορισμένων κανόνων επιμέτρησης, καθώς και την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος, βάσει του άρθρου 30.

3.2.5 Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ΕΛΠ

Με τον Ν. 4308/2013, καταρχήν καθορίζονται οι συντασσόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία επιχειρήσεων. Η οικονομική οντότητα ανάλογα με το μέγεθος της, όπως ήδη αναφέραμε, κατατάσσεται σε «κατηγορία μεγέθους» και βάσει αυτού απορρέουν και οι λογιστικές της υποχρεώσεις σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις που οφείλει να συντάξει.

Επιπλέον αλλάζει η μορφή των οικονομικών καταστάσεων ενώ ο Ν. 4308/2013 με το παράρτημα Β, παραθέτει υποδείγματα που πρέπει να εφαρμόζονται κατά περίπτωση.

Έτσι ανάλογα με την κατηγορία οντοτήτων οι οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να τηρούνται έχουν ως εξής:

Μεγάλες οντότητές

- Ισολογισμός ή κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (Υπόδειγμα Β.1.1 & Β.1.2.)
- Κατάσταση αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.2.1 & Β.2.2)
- Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης (Υπόδειγμα Β.3)
- Κατάσταση Χρηματοροών (Υπόδειγμα Β.4)
- Προσάρτημα (Σημειώσεις)

Μεσαίες Οντότητες

- Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Υπόδειγμα Β.1.1 & Β.1.2.)
- Κατάσταση αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.2.1 & Β.2.2)
- Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης (Υπόδειγμα Β.3)
- Προσάρτημα (Σημειώσεις)

Μικρές και πολύ μικρές οντότητες (άρθρου 1 παρ.2 α και 2 β)

- Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Υπόδειγμα Β.5)
- Κατάσταση αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.6)
- Προσάρτημα (Σημειώσεις)

Πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ. 2 γ (ΟΕ, ΕΕ, Ατομικές κ.τ.λ)

- Κατάσταση αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.6)
- Προσάρτημα (Σημειώσεις)

Όλες οι παραπάνω χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται σύμφωνα με τα υποδείγματα που καθορίζουν τα ΕΛΠ ενώ αποκλίσεις από τη δομή και το περιεχόμενο επιτρέπονται στις ρητά οριζόμενες περιπτώσεις της παρ. 11 του άρθρου 16.

3.2.6 Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 των ΕΛΠ, πρέπει να διέπονται από κάποιες αρχές κατά τη σύνταξή τους, οι οποίες είναι:

- . Συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών που καταρτίζονται και παρουσιάζονται ούτως ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.
- . Σαφήνεια στη σύνταξή τους.
- . Σύνεση στην επιμέτρηση των στοιχείων ούτως ώστε τα περιουσιακά στοιχεία και τα έσοδα να μην εμφανίζονται υπερεκτιμημένα και οι υποχρεώσεις και τα έξοδα υποτιμημένα.
- . Αναγνώριση όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων την χρήση που λαμβάνουν χώρα ανεξάρτητα αν το αποτέλεσμα αυτής είναι κέρδος ή ζημία.

3.3. Βασικές αλλαγές που εισάγουν τα ΕΛΠ

Ο νέος νόμος των ΕΛΠ (Ν.4308/2013) εισήγαγε βασικές αλλαγές οι οποίες αφορούν όλες τις επιχειρήσεις που εντάσσονται σε αυτόν και θα μπορούσαν να συνοψιστούν ως εξής:

1. Τα ΕΛΠ διαφοροποιούν έννοιες του προηγούμενου συστήματος (Ε.Γ.Λ.Σ.) όπως οντότητα αντί επιχείρηση, λογιστικά αρχεία αντί βιβλία και στοιχεία, επιμέτρηση αντί αποτίμηση ή εισάγουν καινούριες όπως εύλογη αξία, ανακτήσιμη αξία κ.α. Όλοι οι ορισμοί οι οποίοι παρατίθενται και αναλύονται ετυμολογικά στο Παράρτημα Α του νόμου, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την ομοιόμορφη, ορθή και ασφαλή εφαρμογή των ρυθμίσεων του νέου νομοθετικού πλαισίου.

2. Η οικονομική οντότητα ανάλογα με το μέγεθος της, όπως ήδη αναφέραμε, κατατάσσεται σε «κατηγορία μεγέθους», και βάσει αυτού απορρέουν και οι λογιστικές της υποχρεώσεις σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις που οφείλει να συντάξει.

Έτσι εισάγεται ο «πίνακας μεταβολών κεφαλαίου» ο οποίος αντικαθιστά τον «πίνακα διάθεσης κερδών» και αφορά τις μεγάλες και μεσαίες οντότητες και ο «πίνακας της κατάστασης χρηματοροών» που αφορά τις μεγάλες επιχειρήσεις.

3. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, απλογραφικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες (Ε.Ε, ΟΕ , Ατομική Επιχείρηση), που δε συντάσσουν ισολογισμό και έχουν κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.500.000 €. Όλες οι υπόλοιπες οντότητες ακολουθούν το διπλογραφικό σύστημα και τηρούν ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό και ισοζύγιο.

4. Με τα ΕΛΠ υπάρχει μια τάση απλοποίησης των διαδικασιών σε σχέση με το αυστηρό πλαίσιο που ίσχυε με τον Κ.Β.Σ.- ΚΦΑΣ τα προηγούμενα χρόνια όπως:

- Δεν ορίζεται συγκεκριμένος τόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων ακόμα και αυτών που αφορούν την τρέχουσα χρήση με την προϋπόθεση να μπορούν να τεθούν άμεσα στη διάθεση του ελέγχου όταν ζητηθούν.
- Τίθενται νέοι χρόνοι στη τιμολόγηση των πωλούμενων προϊόντων και παρεχόμενων υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, παρέχεται η δυνατότητα για πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών να εκδίδεται τιμολόγιο μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την πραγματοποίηση της συναλλαγής με αναγραφόμενη την ημερομηνία έκδοσής του. Ουσιαστικά η τιμολόγηση αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση του εσόδου (ΠΟΛ.1003/2015).
- Παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών αρκεί τα στοιχεία αυτά να προκύπτουν από άλλα υποστηρικτικά έγγραφα.
- Προβλέπονται απλοποιήσεις για την ομαλή μετάβαση και την πρώτη εφαρμογή των κανόνων των ΕΛΠ.

5. Τα ΕΛΠ εισάγουν την δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών για επιλεγμένα στοιχεία του ισολογισμού (άρθρο 24), αυστηρά σε προαιρετική βάση ως εναλλακτικό μοντέλο αντί του ιστορικού κόστους. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης πρέπει να γίνεται μόνο εφόσον η αξία αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

6. Τα ακίνητα αποτιμώνται είτε στο ιστορικό κόστος (κόστος κτήσης), το οποίο εξακολουθεί να αποτελεί βασικό μοντέλο επιμέτρησης σύμφωνα με τα άρθρα 18-23 του νέου νόμου είτε στην εύλογη αξία, η οποία πρέπει να προσδιορίζεται από έναν επαγγελματία εκτιμητή. Και στις δύο περιπτώσεις υπολογίζονται και οι σχετικές αποσβέσεις.

7. Τα ΕΛΠ εισάγουν την υποχρέωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας να παρακολουθεί ξεχωριστά την φορολογική και την λογιστική βάση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων (εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης) εφόσον αυτές οι δύο βάσεις σε κάποια από τα εν λόγω στοιχεία διαφέρουν μεταξύ τους, προκειμένου να εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Η παρακολούθηση μπορεί να γίνει με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη

των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των φορολογικών δηλώσεων καθώς και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

8. Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μπορούν να πραγματοποιηθούν με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή (λογιστικές αποσβέσεις) και όχι με βάση φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι καθορίζονται με τον Ν. 4172/2013, αρκεί να παρακολουθούνται οι διαφορές των δύο βάσεων.

9. Σύμφωνα με το άρθρο 24, παρ.3 του νόμου, τα ΕΛΠ δίνουν τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις (χωρίς να τις υποχρεώνουν) να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις οικονομικές τους καταστάσεις ο οποίος προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης.

10. Καταργούνται ορισμένα κονδύλια του ισολογισμού όπως ίσχυαν με τον προηγούμενο νόμο (ΕΓΛΣ) τα οποία δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης σύμφωνα με τον νόμο των ΕΛΠ και επιβαρύνουν πλέον τα αποτελέσματα της χρήσης που πραγματοποιούνται:

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

11. Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Ωστόσο, υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

12. Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους αποτιμώνται είτε με τη χρήση αναλογιστικών τεχνικών ή με βάση τη νομοθεσία.

13. Με τα ΕΛΠ καταργείται η 10^η ομάδα «Λογαριασμοί Τάξεως» του ΕΓΛΣ. Άρα η οντότητα δεν είναι υποχρεωμένη να απεικονίσει μέσω λογιστικών εγγραφών, πληροφορίες και γεγονότα που μπορεί μεν να επιφέρουν νομικές δεσμεύσεις αλλά δεν επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της. Αντίθετα δίνεται η διακριτική ευχέρεια αυτού του είδους οι συναλλαγές να παρακολουθούνται σε ανεξάρτητο κύκλωμα εκτός ισολογισμού ή να καταγράφονται και να παρακολουθούνται ως πληροφορίες στο προσάρτημα, προκειμένου να ικανοποιούνται οι απαιτήσεις της παρ.10 του άρθρου 5 περί ασφαλούς τεκμηρίωσης και ταυτοποίησης κάθε συναλλαγής και γεγονότος.

14. Σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4308/2013 μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές και διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά. Δεν αναγνωρίζονται όμως αναδρομικά οι αλλαγές των λογιστικών εκτιμήσεων διότι αφορούν τον παρόν και μελλοντικές περιόδους.

15. Τα Ε.Λ.Π. δίνουν τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις με σύνθετα λογιστικά θέματα να μπορούν να αναζητήσουν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

4.1. Εισαγωγή

Οι γενικές αρχές της λογιστικής επιστήμης εφαρμόζονται σε όλους τους κλάδους των οικονομικών μονάδων. Οι ιδιαιτερότητες όμως των επιμέρους κλάδων που προκύπτουν λόγω του αντικειμένου δραστηριότητα και της λειτουργικής δομής της κάθε επιχείρησης συντελούν στο να αναφύονται προβλήματα και ιδιομορφίες λογιστικής φύσης. Η ανάγκη για επίλυση αυτών των ειδικών θεμάτων οδήγησε στην ανάπτυξη επιμέρους κλάδων της εφαρμοσμένης λογιστικής. Ένας τέτοιος ειδικός κλάδος είναι και η ξενοδοχειακή λογιστική η οποία έχει εφαρμογή σε κάθε μορφή ξενοδοχειακής επιχείρησης.

Σκοπός της ξενοδοχειακής λογιστικής είναι να προσαρμόσει τις γενικές αρχές της λογιστικής στο ιδιαίτερο και πολύπλοκο λογιστικό κύκλωμα των ξενοδοχειακών μονάδων. Ο ρόλος της είναι σημαντικός γιατί με την ορθή εφαρμογή της προσδιορίζεται η περιουσιακή συγκρότηση και διάρθρωση του ξενοδοχείου σε κάθε χρονική περίοδο, παρακολουθούνται οι όποιες μεταβολές στην περιουσιακή κατάσταση, υπολογίζονται τα οικονομικά αποτελέσματα στο τέλος της χρήσης και συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Η ορθή εφαρμογή επίσης μπορεί να δώσει πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία για την κίνηση του ταμείου, των πελατών, των αναλώσιμων υλικών αλλά και κάθε άλλη πληροφορία που είναι απαραίτητη στους υπεύθυνους για τη λήψη σοβαρών επεκτατικών και μελλοντικών αποφάσεων.

Φυσικά ανάλογα με το μέγεθος και τις ανάγκες της ξενοδοχειακής μονάδας η ξενοδοχειακή λογιστική προσαρμόζεται και ως προς το σχέδιο λογαριασμών που θα ακολουθηθεί και ως προς τις λογιστικές εγγραφές που θα πρέπει να γίνουν χωρίς όμως να παρεκκλίνει από το θεσμικό πλαίσιο και τις γενικές αρχές της λογιστικής (Διακομιχάλης, 2013).

4.2. Ξενοδοχειακά Λογιστικά Συστήματα

Τα λογιστικά συστήματα ξενοδοχειακής παρακολούθησης που χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα είναι δύο: Η μέθοδος Main- Courante, η οποία χρησιμοποιείται ως επί

το πλείστον και η μέθοδος USALI η οποία εφαρμόζεται κυρίως στο εξωτερικό και πολύ λιγότερο στη χώρα μας.

4.2.1. Σύστημα MAIN COURANTE

Το Main Courante ή κατάσταση ημερήσιας κίνησης πελατών είναι ουσιαστικά ένα πολύστηλο λογιστικό βιβλίο, το σπουδαιότερο από άποψη εσόδων, στο οποίο παρακολουθούνται αναλυτικά οι λογαριασμοί των πελατών του ξενοδοχείου. Συγκεκριμένα καταχωρούνται όλες οι ημερήσιες καταναλώσεις τους και τα έσοδα κατά κλάδο εκμετάλλευσης έγκυρα και έγκαιρα.

Με βάση τις συγκεντρωτικές ημερήσιες καταστάσεις του πολύστηλου αυτού βιβλίου ενημερώνεται το λογιστήριο για όλες τις οικονομικές πράξεις που δημιουργούν έσοδα, προκειμένου στη συνέχεια να τις καταχωρίσει ως λογιστικές εγγραφές. Το σύστημα αυτό εντάσσεται στο τμήμα της υποδοχής αλλά αποτελεί ξεχωριστό κομμάτι απαρτιζόμενο από καταρτισμένο προσωπικό το οποίο ανήκει στο λογιστήριο (Διακομιχάλης, 2013).

Για τη Γενική Λογιστική η Main Courante έχει τη χρησιμότητα ενός αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού «Πελάτες» αλλά και του λογαριασμού «Πωλήσεις Εμπορευμάτων». Επίσης παρέχει και άλλες λογιστικές υπηρεσίες όπως, η εφαρμογή δικλίδων ασφαλείας στις κινήσεις του ταμείου, η τακτοποίηση διαφόρων οφειλών της λειτουργικής μονάδας του ξενοδοχείου, η ενημέρωση της διοίκησης με οικονομικές αναφορές για την κερδοφορία και την λειτουργικότητα της επιχείρησης (Διακομιχάλης, 2013).

Για την ομαλή λειτουργία και την ορθή και γρήγορη ενημέρωση της, η Main Courante διασφαλίζει ότι στα σημεία που πραγματοποιούνται συναλλαγές - πωλούνται εμπορεύματα ή παρέχονται υπηρεσίες - τα τερματικά της ή οι ταμειακές μηχανές που συνδέονται μαζί της, μπορούν να καταχωρήσουν τις κινήσεις στους λογαριασμούς των πελατών με όλα τα απαραίτητα στοιχεία όπως όνομα τμήματος, περιγραφή πώλησης, ποσό χρέωσης, όνομα πελάτη και αριθμός δωματίου, συντελεστής ΦΠΑ.

Λογαριασμοί main courante

Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιεί το σύστημα είναι οι εξής:

Οι λογαριασμοί πελατών: Καταχωρούνται οι συναλλαγές των πελατών με το ξενοδοχείο. Κατά την άφιξη του πελάτη στο ξενοδοχείο, αφού συμπληρωθεί το δελτίο άφιξης και υπογραφεί από τον ίδιο, ανοίγεται στη Main Courante ηλεκτρονικός λογαριασμός στο όνομα του, ο οποίος ενημερώνεται με κάθε κατανάλωση – χρέωση

του, έως την αναχώρηση οπότε και εξοφλείται ο λογαριασμός αυτός. Εναλλακτικά η επιχείρηση μπορεί να θέσει ένα πιστωτικό όριο και να απαιτήσει από τον πελάτη την εξόφληση του λογαριασμού μόλις ξεπεράσει το όριο αυτό χωρίς να περιμένει την αναχώρηση του.

Τα διάφορα τμήματα του ξενοδοχείου εκδίδουν ειδικά δελτία στα οποία καταχωρούνται, η κατανάλωση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς τον πελάτη, τα οποία υπογράφονται από τον ίδιο και ένα αντίγραφο πηγαίνει άμεσα στο τμήμα Main Courante προκειμένου να γίνει σχετική καταχώρηση.

Οι λογαριασμοί μη πελατών: Καταχωρούνται με τον ίδιο τρόπο οι οικονομικές συναλλαγές των πελατών που δε διαμένουν στο ξενοδοχείο αλλά κάνουν χρήση των χώρων του ξενοδοχείου για κάποια εκδήλωση, συνέδριο, δεξίωση κ.τ.λ.

Οι χρεώστες: αν για οποιοδήποτε λόγο κάποιος πελάτης αναχωρήσει από το ξενοδοχείο χωρίς να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις τους, το υπόλοιπό του μεταφέρεται από τους παραπάνω λογαριασμούς, στον λογαριασμό «χρεώστες» και παρακολουθείται εκεί ως απαίτηση η οποία μπορεί να αφορά είτε άμεσα τον πελάτη ή το πρακτορείο μέσω του οποίου έκανε την κράτηση.

Το σύστημα Main Courante μπορεί να τηρηθεί με τρεις διαφορετικές μορφές:

- Το χειρόγραφο σύστημα το οποίο είναι αρκετά ξεπερασμένο πλέον αν και χρησιμοποιείται από μικρές ξενοδοχειακές μονάδες λόγω χαμηλότερου κόστους λειτουργίας.
- Το ηλεκτρομηχανικό σύστημα, το οποίο συνδυάζει τα χειρόγραφα και τα μηχανογραφημένα έντυπα αναφορικά με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των πελατών.
- Το αυτοματοποιημένο σύστημα, που είναι πλέον το πιο διαδεδομένο και χρησιμοποιεί εξ ολοκλήρου ηλεκτρονικούς υπολογιστές. Με την άφιξη του πελάτη δημιουργείται ηλεκτρονικός λογαριασμός ο οποίος ενημερώνεται αυτόματα από όλα τα τμήματα για τις όποιες χρεωστικές κινήσεις του. Εξασφαλίζει ταχύτητα στην ενημέρωση και ακρίβεια στην τήρηση.

4.2.2. Σύστημα USALI

Το USALI, Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, είναι ένα Ενιαίο Σύστημα Λογαριασμών, βασισμένο σε πρότυπα λογιστικά άρθρα και κοινή

ορολογία, το οποίο δημιουργήθηκε το 1926 από τον Αμερικάνικό Σύνδεσμο Ξενοδοχείων και Καταλυμάτων.

Σκοπός του ήταν να καλύψει την ανάγκη για ομοιομορφία στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων προκειμένου αυτές να είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους, αφού εκείνη την εποχή δεν είχε εξελιχθεί ακόμα η λογιστική τυποποίηση.

Αυτός είναι και ο κύριος λόγος του μεγάλου βαθμού διάδοσης του USALI διεθνώς αφού ενώ αναπτύχθηκε για την αμερικανική αγορά, είναι πλέον ευρέως διαδεδομένο μεταξύ όλων των διεθνών ξενοδοχειακών αλυσίδων σε παγκόσμιο επίπεδο. Στην Ελλάδα η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από το 12% των ξενοδοχειακών καταλυμάτων, τα οποία ως επί το πλείστον είναι ξενοδοχεία που ανήκουν σε διεθνείς ομίλους και μόνο το 2,9% εξ αυτών είναι αμιγώς ελληνικές επιχειρήσεις. (Παυλάτος- Πάγγιος, 2007).

Το πρόγραμμα ενημερώνεται κάθε 5-10 χρόνια, προκειμένου να συμβαδίσει με τις ανάγκες του δυναμικού περιβάλλοντος του ξενοδοχείου και ήδη χρησιμοποιείται η δέκατη έκδοσή του.

Ο τρόπος λειτουργίας του στηρίζεται στα κέντρα εσόδων και κόστους δηλαδή στο διαχωρισμό των εσόδων και εξόδων με βάση το λειτουργικό τμήμα του ξενοδοχείου από το οποίο προέρχονται (κάτι ανάλογο με τις γραμμές παραγωγής μιας μεταποιητικής μονάδας). Εκτός δηλαδή από τις συνήθεις κατηγορίες που μπορεί να βρει κάποιος σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις, οι επαγγελματίες των ξενοδοχείων που χρησιμοποιούν το USALI είναι σε θέση να πουν με ακρίβεια τι ξοδεύτηκε και που, σε πρώτες ύλες, αναλώσιμα, ιματισμό, ακόμη και στολές προσωπικού.

Όσον αφορά την κατηγοριοποίηση των τμημάτων ενός ξενοδοχείου με βάση τη εν λόγω μέθοδο, αυτά διακρίνονται σε λειτουργικά (operating), τα οποία δημιουργούν έσοδα και έξοδα και τα μη-επιμεριζόμενα (overhead) τα οποία δημιουργούν μόνο έξοδα αλλά στηρίζουν τη σωστή λειτουργία του ξενοδοχείου.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το λογιστικό σύστημα USALI αποκομίζουν μια σειρά ωφελειών τα οποία δημιουργούνται μέσα από ένα ολοκληρωμένο σύστημα εσωτερικού χρηματοοικονομικού ελέγχου και ορθής κοστολόγησης των προϊόντων και υπηρεσιών που προσφέρουν. Έτσι τα βασικά οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του εν λόγω συστήματος είναι:

- Η καλύτερη και γρηγορότερη πληροφόρηση των ιδιοκτητών αλλά και της διοικητικής ομάδας με άμεσα συγκρίσιμα αποτελέσματα μεταξύ των διαχειριστικών χρήσεων, μεταξύ ξενοδοχειακών μονάδων ενός ομίλου, αλλά και μεταξύ ανταγωνιστικών επιχειρήσεων (αν

είναι αυτά διαθέσιμα), με σκοπό την ευελιξία στη λήψη στρατηγικών και λειτουργικών αποφάσεων για προσαρμογή στο ανταγωνιστικό περιβάλλον.

- Ο πλήρης έλεγχος του κόστους λειτουργίας ανά λειτουργικό τμήμα του ξενοδοχείου και τον εντοπισμό των προβληματικών τομέων της ξενοδοχειακής επιχείρησης, ειδικότερα αν αυτά συνδυάζονται από έναν προϋπολογισμό, που συντάσσεται στην αρχή του έτους, για σκοπούς σύγκρισης. Άλλωστε σύμφωνα με μελέτες, η βελτίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου διαφοροποιεί τόσο τη χρηματοοικονομική όσο και τη γενικότερη επίδοση της ξενοδοχειακής επιχείρησης.

- Η καλύτερη παρουσίαση και κατανόηση των επενδυτικών σχεδίων μέσω των οικονομικών καταστάσεων, σε ομάδες επενδυτών, τραπεζικά ιδρύματα, και δημόσιους φορείς που πιθανόν να μη έχουν ιδιαίτερες γνώσεις για τις ιδιαιτερότητες της ξενοδοχειακής βιομηχανίας, επιτυγχάνοντας έτσι δημιουργικότερες διαπραγματεύσεις χρηματοδότησης.

Στην Ελλάδα οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ είναι εύκολο να προσαρμόσουν τον τρόπο παρακολούθησης του λογιστικού συστήματος με το σύστημα USALI. Αντίθετα υπήρχε αυξημένος βαθμός δυσκολίας μέχρι πρότινος στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις που εφαρμόζαν το Ε.Γ.Λ.Σ. το οποίο κινούνταν σε ένα πολύ αυστηρό πλαίσιο και δεν έδινε την ευελιξία για προσαρμογές. Με την εφαρμογή των ΕΛΠ, από 1.1.2015, δίνεται αυτή η ευελιξία αφού η ξενοδοχειακή μονάδα μπορεί να προσαρμόσει το USALI στον τρόπο παρακολούθησης των λογιστικών της αρχείων, για αναλυτικότερη εσωτερική πληροφόρηση, χωρίς καταστράτηγηση των λογιστικών και φορολογικών πολιτικών της Ελληνικής Νομοθεσίας.

4.3. Τα Λογιστικά Αρχεία των Ξενοδοχείων

Με τον όρο λογιστικά αρχεία τα ΕΛΠ εννοούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, παραστατικά και δικαιολογητικά εγγραφών, οικονομικές καταστάσεις και γενικά όλο το λογιστικό σύστημα εμφάνισης των συναλλαγών και αποτελεσμάτων.

Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να τηρούνται ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα ενώ ειδικά τα λογιστικά βιβλία πρέπει να τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Το λογιστικό σύστημα ανάλογα με την νομική μορφή της επιχείρησης μπορεί να είναι διπλογραφικό ή απλογραφικό.

Βασικά λογιστικά αρχεία- βιβλία (άρθρο 3)

Εφόσον η ξενοδοχειακή επιχείρηση έχει υποχρέωση λόγω μορφής ή μεγέθους να συντάξει Ισολογισμό ή το επιλέγει προαιρετικά, είναι υποχρεωμένη να τηρήσει τα κάτωθι αρχεία:

- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (Ημερολόγιο).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (Αναλυτικό Καθολικό)
- γ) Το σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (Ισοζύγιο) .

Σε περίπτωση που η μορφή της επιχείρησης είναι τέτοια που μπορεί να επιλέξει να καταρτίζει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (ΟΕ, ΕΕ, Ατομικές πολύ μικρού μεγέθους) μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα κατάλληλο απλογραφικό σύστημα δηλαδή βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Άλλα λογιστικά αρχεία (άρθρο 4)

Εκτός από τα βασικά αρχεία (βιβλία), η ξενοδοχειακή μονάδα, είτε ακολουθεί διπλογραφικό σύστημα είτε απλογραφικό, πρέπει να τηρεί και πρόσθετα αρχεία για να καταγράφει και να παρακολουθεί την μεταβολή της περιουσίας της προκειμένου να προβεί σε ορθή σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

Τα αρχεία αυτά είναι:

1. Αρχείο ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων
2. Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους,
3. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων
4. Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων
5. Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης
6. Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων
7. Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Τα παραπάνω αρχεία μπορούν να συνενωθούν σε ένα σύμφωνα, με το άρθρο 4, παρ.10 των ΕΛΠ, αρκεί να παρέχονται αναλυτικά και ευκρινώς όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται κατά τη διενέργεια οποιοδήποτε ελέγχου.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία υποχρεούνται ομοίως να τηρούν και τα παραπάνω αρχεία πλην των αρχείων περιουσιακών στοιχείων και καθαρής θέσης.

Βιβλίο κίνησης πελατών ή πόρτας

Το βιβλίο πόρτας ήταν υποχρεωτικό και τηρούνταν θεωρημένο μέχρι τις 31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92). Από 01/01/2014 με τον Ν. 4093/2012 και την ΠΟΛ 1023/2014 καταργήθηκε η υποχρεωτική εφαρμογή του, όποτε για φορολογικούς λόγους καθίσταται προαιρετική η τήρησή του. Εκτός από το βιβλίο πόρτας υπάρχουν και κάποια άλλα πρόσθετα βιβλία που πλέον έπαψε η υποχρεωτική τους τήρηση. Τα βιβλία αυτά είναι: το βιβλίο συναλλάγματος, το βιβλίο εντυπώσεων πελατών, το μηνιαίο δελτίο κίνησης ξενοδοχείου, το δελτίο άφιξης και αναχώρησης πελατών.

Ειδικά βιβλία άλλων διατάξεων

Οι διατάξεις των ΕΛΠ δεν υποχρεώνουν τις ΑΕ, τις Ε.Π.Ε. και τις ΙΚΕ σε τήρηση διοικητικών βιβλίων (βιβλίο πρακτικών γενικής συνέλευσης και διοικητικού συμβούλιου, βιβλίο μετοχών, βιβλίο εταίρων κ,λπ), πλην όμως η υποχρέωση τήρησης προκύπτει από τις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας, με τους νόμους 2190/1920, 3190/1955 και 4072/2012, αντίστοιχα για την κάθε μια από τις παραπάνω εταιρικές μορφές.

4.4. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των Ξενοδοχείων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάξει μια ξενοδοχειακή μονάδα όπως ήδη έχουμε αναπτύξει σε προηγούμενο κεφάλαιο, εξαρτώνται από την κατηγορία μεγέθους στην οποία ανήκει (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη).

Το σύνολο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που προβλέπονται από τα ΕΛΠ και συντάσσουν οι μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι:

Ισολογισμός

Κατάσταση αποτελεσμάτων

Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης

Κατάσταση χρηματοροών

Προσάρτημα

Οι υπόλοιπες ανάλογα με το κατηγοριοποίηση υποχρεούνται στην σύνταξη ορισμένων οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το άρθρο 16 των ΕΛΠ.

Οι επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία υποχρεούνται μόνο στη σύνταξη Συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

4.5. Η Φορολογία των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις επιβαρύνονται με μια σειρά φόρων και τελών οι κυριότεροι από τους οποίους είναι:

α) Φόρος εισοδήματος

Επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, ο οποίος ισχύει από 1.1.2014 και αντικατέστησε τον Ν.2238/1994 (ισχύς μέχρι 31/12/2013), επί του φορολογητέου εισοδήματος της ξενοδοχειακής επιχείρησης. Ειδικότερα το άρθρο 58 του νόμου αναφέρει ότι «τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Οι συντελεστές για τις ατομικές επιχειρήσεις καθορίζονται από την εκάστοτε φορολογική νομοθεσία.

β) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α)

Έμμεσος φόρος επί της κατανάλωσης ο οποίος επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000. Οι συντελεστές ΦΠΑ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχουν υποστεί αρκετές τροποποιήσεις όλα αυτά τα χρόνια εφαρμογής του φόρου με τελευταία αυτή του Ν.4334/2015 «Επείγουσες ρυθμίσεις για τη διαπραγμάτευση και σύναψη συμφωνίας με το ευρωπαϊκό μηχανισμό στήριξης» όπου προέβη σε σταδιακή κατάργηση των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ που ίσχυε σε νησιωτικές περιοχές. Έτσι από 1.1.2017 έχει επέλθει οριστική κατάργηση των μειωμένων συντελεστών σε όλες ανεξαιρέτως τις περιοχές της Ελλάδας. Οι υπηρεσίες διαμονής υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή 13% ενώ όλες οι άλλες υπηρεσίες, (ακόμα και οι υπηρεσίες εστίασης που ήταν στο 13%), υπάγονται στον κανονικό συντελεστή (24%). Εξαιρέση αποτελεί η κατανάλωση του μίνι μπαρ και του ψυγείου που υπάρχει εντός του δωματίου όπου τα προϊόντα αποτελούν παραδόσεις και χρεώνονται με τον ανάλογο συντελεστή του κάθε αγαθού.

γ) Τέλος Επιτηδεύματος

Αποτελεί φόρο ο οποίος επιβάλλεται στα φυσικά και νομικά πρόσωπα σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.3986/2011. Δεν προσδιορίζεται με βάση το εισόδημα αλλά αυτοτελώς και ως εκ τούτου στην κατάσταση αποτελεσμάτων της επιχείρησης καταχωρείται ως «Λοιπά Έξοδα».

δ) Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης

Επιβάλλεται στα φυσικά πρόσωπα σύμφωνα με τον νόμο 3986/2001, άρθρο 29 και στην προκειμένη περίπτωση αφορά τα ξενοδοχεία που λειτουργούν ως ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα).

ε) Παρακρατούμενοι Φόροι Εισοδήματος

Κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και προβαίνει σε πληρωμές που αφορούν σε μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, κ.α., υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κ.Φ.Ε.(Ν. 4172/2013) με συντελεστές που καθορίζονται από το άρθρο 64 του ίδιου νόμου. Ο εν λόγω φόρος παρακρατείται και αποδίδεται εντός προθεσμιών στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. και λαμβάνεται υπόψη στην τελική εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης του υπόχρεου προσώπου.

στ) Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.)

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση υποχρεούται να παρακρατά και να αποδίδει στο δημόσιο τον εν λόγω φόρο οποίος επιβάλλεται στους μισθωτούς εργαζόμενους. Διαμορφώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12-15 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013) ανάλογα με την εκάστοτε φορολογική νομοθεσία, και παρακρατείται από τις επιχειρήσεις σαν προκαταβολή έναντι της εκκαθάρισης η οποία γίνεται ατομικά σε κάθε εργαζόμενο με την φορολογική του δήλωση.

ζ) Ενιαίος Φόρος Ακινήτων

Επιβάλλεται από 1.1.2014 επί της ακίνητης περιουσίας που κατέχει μια ξενοδοχειακή μονάδα (ιδιόκτητα οικοπέδα, κτίρια κ.λπ) την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4223/2013. Εξαιρούνται από την επιβολή του φόρου τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

η) Δημοτικός Φόρος ή Τέλος Παρεπιδημούντων

Είναι δημοτικό τέλος (0,5% επί του καθαρού ποσού) που επιβάλλεται στα ξενοδοχεία που βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων ενώ στις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα το τέλος επιβάλλεται με απόφαση της δημοτικής αρχής. Ο εν λόγω φόρος ή τέλος ουσιαστικά βαρύνει το πελάτη αλλά εισπράττεται και αποδίδεται με ευθύνη της ξενοδοχειακής επιχείρησης, εντός της προθεσμίας απόδοσης του Φ.Π.Α.

4.6. Αναβαλλόμενη Φορολογία

Με τα νέα λογιστικά πρότυπα (Ν.4308/2014), άρθρο 23 παρ.3-4, η ξενοδοχειακή επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αναγνωρίσει αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις εφόσον τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Από τη δυνατότητα αυτή εξαιρούνται οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων, δηλαδή τηρούν απλογραφικά βιβλία (άρθρο 30 παρ. 1 των ΕΛΠ).

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 3, το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης απαιτείται να παρακολουθεί τόσο την λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης. Η προσωρινή διαφορά μεταξύ των δύο βάσεων σημαίνει ότι η επιχείρηση θα μπορεί στο μέλλον να επηρεάσει το φορολογητέο αποτέλεσμα όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή θα διακανονιστεί. Ουσιαστικά ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει διότι οι λογιστικές πολιτικές που υιοθετεί η επιχείρηση αποκλίνουν από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας όποτε θα πληρώσει φόρο για μέρος του εισοδήματος σε διαφορετική χρήση από αυτήν που θα έπρεπε να πληρώσει εάν δεν υπήρχαν οι παραπάνω αποκλίσεις. Έτσι το έσοδο ή έξοδο αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα Χρήσης αλλά το φορολογικό όφελος ή η επιβάρυνση αναβάλλεται και πραγματοποιείται αργότερα.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η σχέση που διαμορφώνεται μεταξύ των φόρων της χρήσης έχει ως εξής:

$$\text{Φόρος Έξοδο} = \text{Τρέχων Φόρος} + \text{Αναβαλλόμενος Φόρος}$$

όπου:

$$\text{- Έξοδο Φόρου} = (\text{Φορολογικό Αποτέλεσμα} - \text{Μόνιμες Διαφορές}) \times \Sigma.\Phi.$$

Απεικονίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της χρήσης.

$$\text{- Τρέχων Φόρος} = \text{Φορολογικό Αποτέλεσμα} \times \Sigma.\Phi.$$

Είναι ο φόρος εισοδήματος που θα επιβαρυνθεί η επιχείρηση για την κλειόμενη χρήση σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία.

- Αναβαλλόμενος φόρος είναι η διαφορά μεταξύ των δύο παραπάνω φόρων. Ισούται με το γινόμενο Προσωρινή Διαφορά \times Συντελεστή Φορολογίας και απεικονίζεται στον Ισολογισμό της χρήσης.

$$\text{- } \Sigma.\Phi. = \text{Συντελεστής Φορολογίας}$$

Ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος μπορεί να εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις, ως περιουσιακό στοιχείο (Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση) ή ως υποχρέωση (Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση).

Σε περίπτωση που η επιχείρηση προβεί στην αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος, υποχρεούται να αναγνωρίσει όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αντίστοιχα η αναγνώριση της φορολογικής απαίτησης, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 3 και 4 των ΕΛΠ, πραγματοποιείται, μόνο εφόσον είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Ιδιαίτερη περίπτωση αποτελεί η μεταφορά ζημιάς μιας χρήσης σε επόμενες χρήσεις όπου η φορολογική νομοθεσία με το άρθρο 27 του Ν.4172/2014 επιτρέπει τον συμψηφισμό ζημιάς με κέρδη που θα προκύψουν μέσα στα επόμενα πέντε (5) έτη.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση με την προϋπόθεση ότι εκτιμά και θεωρεί πολύ πιθανό ότι μέσα στο επόμενο χρονικό διάστημα που προβλέπει ο νόμος (5 έτη) θα έχει επαρκή κέρδη για να συμψηφίσει τη ζημία. Για τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, χρησιμοποιείται είτε ο φορολογικός συντελεστής που ισχύει την ημερομηνία αναφοράς είτε εφόσον είναι γνωστός ο Φ.Σ που αναμένεται να ισχύει την ημερομηνία που θα τακτοποιηθεί η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Λογιστικά, η Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση (ΑΦΥ) παρακολουθείται στον λογαριασμό 59 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού» και η Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση (Α.Φ.Α) παρακολουθείται στον λογαριασμό 39 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού».

Η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά (ως γινόμενο αυτών). Μεταγενέστερα επανεκτιμάται σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού όπου αναγνωρίζονται ή αναστρέφονται προσωρινές διαφορές. Αυτό μπορεί να προκύψει σε περίπτωση αλλαγής των φορολογικών συντελεστών ή επαναξιολόγησης των φορολογικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων (Χύτης, 2015).

Γίνεται αντιληπτό ότι κάθε μεταβολή του φορολογικού συντελεστή επιδρά θετικά ή αρνητικά στις αναβαλλόμενες φορολογικές θέσεις του Ισολογισμού (ΑΦΥ, ΑΦΑ) και κατ' επέκταση οι όποιες διαφορές προσαυξάνουν ή μειώνουν αντίστοιχα το κόστος του αναβαλλόμενου φόρου (εξόδου- εσόδου) που βαραίνει τα αποτελέσματα.

Ειδικότερα, μια αύξηση του φορολογικού συντελεστή θα έχει θετική επίδραση στο ενεργητικό σε περίπτωση που οι Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις του ισολογισμού υπερσχύουν των Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων, αφού ουσιαστικά θα προκύψει αύξηση των Μακροπρόθεσμων Απαιτήσεων αλλά και στα Αποτελέσματα μετά Φόρων, αφού θα προκύψει αύξηση του αναβαλλόμενου φόρου-εσόδου. Εάν όμως υπερσχύουν οι υποχρεώσεις (ΑΦΥ) έναντι των απαιτήσεων, η αύξηση του συντελεστή θα αυξήσει τις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις του παθητικού και θα μειώσει το Αποτέλεσμα μετά Φόρων αφού θα αυξηθεί ο φόρος – έξοδο.

Σε περίπτωση που έχουμε μείωση των φορολογικών συντελεστών αυτό επιδρά με τον ακριβώς αντίθετο τρόπο στις αναβαλλόμενες φορολογικές θέσεις του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων.

Περιπτώσεις προσωρινών διαφορών που μπορεί να οδηγήσουν σε αναβαλλόμενη φορολογία είναι οι αποσβέσεις από την χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς, η πρόβλεψη για παροχές προς τους εργαζομένους μετά την αφυπηρέτησή τους από την επιχείρηση, οι επισφαλείς απαιτήσεις, τα έσοδα χρήσεως εισπρακτέα, οι προπληρωθέντες φόροι ή τα προπληρωθέντα έξοδα επομένων χρήσεων κ.τ.λ.

Παράδειγμα 1^ο

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση «Κ.Μ.» αγόρασε για τις ανάγκες της ένα πάγιο στοιχείο την 1.1.2015 αξίας 100.000 €. Η ωφέλιμη ζωή του προσδιορίστηκε στα 5 έτη και χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης, άρα ο λογιστικός συντελεστής είναι 20%. Η φορολογική νομοθεσία ορίζει συντελεστή 25% ενώ ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 29%. Εάν υποθέσουμε ότι τα κέρδη προ φόρων και αποσβέσεων (EBDT) ανέρχονται στα 80.000 €, σταθερά για κάθε έτος, να υπολογιστούν οι αναβαλλόμενοι φόροι και να διενεργηθούν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Λύση

ΦΟΡΟΣ ΕΞΟΔΟ

ΕΤΟΣ	1 ^ο	2 ^ο	3 ^ο	4 ^ο	5 ^ο	ΣΥΝΟΛΟ
EBDT	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	
Λογιστικές Αποσβέσεις	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	100.000
Λογιστικό Εισόδημα (EBD)	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000	
Φόρος Έξοδο (EBD x Σ.Φ)	17.400	17.400	17.400	17.400	17.400	87.000
ΑΦΥ Χρήσεως	1.450	1.450	1.450	1.450	(5.800)	0
Σωρευτική Α.Φ.Υ	1.450	2.900	4.350	5.800	0	

1. EBD (Earnings before Tax): Κέρδη προ Φόρων

ΤΡΕΧΩΝ ΦΟΡΟΣ

ΕΤΟΣ	1 ^ο	2 ^ο	3 ^ο	4 ^ο	5 ^ο	ΣΥΝΟΛΟ
EBDT	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	
Φορολογικές Αποσβέσεις	25.000	25.000	25.000	25.000	0	100.000
Φορολογητέο Εισόδημα	55.000	55.000	55.000	55.000	80.000	
Τρέχων Φόρος	15.950	15.950	15.950	15.950	23.200	87.000

Παρατηρούμε ότι για τα πρώτα 4 έτη ο Φόρος Έξοδο (Λογιστικό αποτέλεσμα) είναι μεγαλύτερος από τον Τρέχων Φόρος (Φορολογικό Αποτέλεσμα) άρα δημιουργείται Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση (Α.Φ.Υ.) ίση με την διαφορά των δύο φόρων, ήτοι 1.450 €.

Το 5^ο έτος η διαφορά αντιστρέφεται και ο Φόρος Έξοδο (Λογιστικό αποτέλεσμα) θα είναι μικρότερο από το Τρέχων Φόρο κατά 5.800 €.

Εγγραφές από το 1^ο έως το 4^ο έτος

63.00 Έξοδο Φόρου Εισοδήματος	17.400	
59.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση		1.450
54.01 Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος		15.950

Εγγραφές 5^ο έτους

63.00 Έξοδο Φόρου Εισοδήματος	17.400	
59.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	5.800	
54.01 Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος		23.200

Παράδειγμα 2^ο

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση «ΑΣΤΡΟΝ Α.Ε.» κατά τη χρήση 2015 πραγματοποίησε έσοδα ύψους 100.000 € και έξοδα ύψους 70.000 €. Μεταξύ των εξόδων της ήταν και οι προβλέψεις για απώλειες από επισφαλείς πελάτες που υπερέβαιναν το ποσό που ο φορολογική νομοθεσία επιτρέπει να αναγνωριστούν ως έξοδο κατά 10.000 €. Επιπλέον η φορολογική νομοθεσία επιτρέπει την έκπτωση των πραγματικών ζημιών από διαγραφή απαιτήσεων, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα. Την επόμενη χρήση πραγματοποίησε το ίδιο ύψος εσόδων και εξόδων αλλά επιπλέον πραγματοποιήθηκε και η ζημιά από τις επισφαλείς απαιτήσεις. Εάν υποθέσουμε ότι ο φορολογικός συντελεστής είναι 29%, να προσδιοριστεί ο φόρος εισοδήματος της εταιρίας για τις δύο χρήσεις και να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Λύση

ΧΡΗΣΗ 2015

<u>Λογιστικό Αποτέλεσμα</u>		<u>Φορολογητέο Εισόδημα</u>	
Έσοδα	100.000	Λογιστικά Κέρδη	30.000
μείον: έξοδα	70.000	πλέον: προβλέψεις επισφαλών απ/σεων	10.000
Λογιστικά Κέρδη	30.000	Φορολογητέα Κέρδη	40.000

<u>Υπολογισμός Λογιστικού Φόρου</u>		<u>Υπολογισμός Πληρωτέου Φόρου Εισοδήματος</u>	
Λογιστικά κέρδη	30.000	Φορολογητέα Κέρδη	40.000
επί: Σ.Φ.	29%	επί: Σ.Φ.	29%
Φόρος Έξοδο	8.700	Τρέχων Φόρος	11.600

Εγγραφή φόρου εισοδήματος χρήσης

69.01 Έξοδο Φόρου Εισοδήματος	8.700	
39.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση	2.900	
54.01 Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος		11.600

ΧΡΗΣΗ 2016

Λογιστικό Αποτέλεσμα

Έσοδα	100.000
μείον: έξοδα	70.000
Λογιστικά Κέρδη	30.000

Φορολογητέο Εισόδημα

Λογιστικά Κέρδη	30.000
μείον: ζημιές επισφαλών απ/σεων	10.000
Φορολογητέα Κέρδη	20.000

Υπολογισμός Λογιστικού Φόρου

Λογιστικά κέρδη	30.000
επί: Σ.Φ.	29%
Φόρος Έξοδο	8.700

Υπολογισμός Πληρωτέου Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέα Κέρδη	20.000
επί: Σ.Φ.	29%
Τρέχων Φόρος	5.800

Εγγραφή φόρου εισοδήματος χρήσης

69.01 Έξοδο Φόρου Εισοδήματος	8.700
39.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση	2.900
54.01 Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος	5.800

Παρατηρούμε ότι στη διετία με τη χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας, το συνολικό λογιστικό αποτέλεσμα και ο φόρος ταυτίζεται με το φορολογικό αποτέλεσμα, ήτοι 60.000 X 29% = 17.400.

Παράδειγμα 3^ο

Μια ξενοδοχειακή μονάδα που εφαρμόζει στις καταστάσεις της αναβαλλόμενη φορολογία, παρουσίασε κατά τη χρήση 2015 λογιστική ζημία ύψους 40.000 € και φορολογική ζημία ύψους 50.000 € ενώ εκτιμά ότι την επόμενη χρήση θα εμφανίσει κέρδη.

Το 2016 πράγματι τόσο το λογιστικό αποτέλεσμα όσο και το φορολογικό ήταν κέρδος ύψους 90.000 €. Ο φορολογικός συντελεστής και για τα δύο έτη ήταν 29%. Να διενεργηθούν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Λύση

ΧΡΗΣΗ 2015

Για το 2015 η επιχείρηση παρ' όλες τις ζημίες εφόσον εκτιμά ως πολύ πιθανό ότι θα περάσει σε κερδοφορία μπορεί να αναγνωρίσει Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση. Παράλληλα ο νόμος της δίνει το δικαίωμα να μεταφέρει τη ζημία στα επόμενα 5 έτη.

Φορολογική ζημία	50.000
Επί: Φ.Σ.	29%
Έσοδο Φόρου Εισοδήματος	14.500

Εγγραφή Αναβαλλόμενης Φορολογίας

39.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση	14.500	
78.01 Έσοδο Φόρου Εισοδήματος		14.500

ΧΡΗΣΗ 2016

Το 2016 η επιχείρηση συμψηφίζει τη ζημία του προηγούμενου έτους με τα κέρδη της χρήσης:

Κέρδη χρήσης	90.000
μείον: ζημίες προηγ. χρήσης	50.000
Φορολογητέα κέρδη	40.000

<u>Υπολογισμός Λογιστικού Φόρου</u>		<u>Υπολογισμός Πληρωτέου Φόρου Εισοδήματος</u>	
Λογιστικά κέρδη	90.000	Φορολογητέα Εισοδήματα	40.000
επί: Φ.Σ.	29%	επί: Φ.Σ.	29%
Φόρος Έξοδο	26.100	Τρέχων Φόρος	11.600

Εγγραφές χρήσης 2016 (αναβαλλόμενης φορολογίας)

69.01 Έξοδο Φόρου Εισοδήματος	26.100	
39.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση		14.500
54.01 Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος		11.600

4.7 Επιχορηγήσεις Ξενοδοχειακών Μονάδων

Οι ξενοδοχειακές μονάδες συχνά εντάσσονται σε προγράμματα κρατικών επιχορηγήσεων για απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ενδεχομένως με όρους αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με την χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

Συνήθως οι επιλέξιμες δαπάνες των ξενοδοχείων αφορούν στην κατασκευή, την επέκταση ή βελτίωση των κτιριακών τους εγκαταστάσεων και των τεχνικών έργων καθώς και στην αγορά μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που δίδονται για την απόκτηση παγίων αγαθών, επιδρούν σημαντικά στην οικονομική θέση των επιχειρήσεων που τις λαμβάνουν, γι' αυτό χρήζει ιδιαίτερης προσοχής ο τρόπος της λογιστικής απεικόνισης μια τέτοιας συναλλαγής, προκειμένου να είναι ευδιάκριτο και σαφές το αποτέλεσμα της χρηματοδότησης.

Τα ΕΛΠ με το άρθρο 23 αναφέρονται στο λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων είτε για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε για επιχορήγηση εξόδων. Ειδικότερα, οι επιχορηγήσεις για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις (λογαριασμός 58 «Κρατικές Επιχορηγήσεις») στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκριση τους και υπάρχει η βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν.

Η αρχική αναγνώριση γίνεται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά, ενώ μεταγενέστερα αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του παγίου που επιχορηγήθηκε.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση για κάποιο επιχορηγηθέν πάγιο έχει επιλέξει επιμέτρηση στην εύλογη αξία που σημαίνει, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, ότι δεν υπόκεινται σε απόσβεση, τα σχετικά ποσά της επιχορήγησης μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, δηλαδή αναγνωρίζονται στην περίοδο που η επιχείρηση έχει εκπληρώσει όλες τις σχετικές δεσμεύσεις και δύναται να την εισπράξει.

Με τον Ν. 2190/1920 και το ΕΓΛΣ, η αναγνώριση του ποσού της επιχορήγησης πραγματοποιούνταν σε πίστωση ειδικού λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων, (λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις Πάγιων Επενδύσεων») με αντίστοιχη χρέωση των χρηματικών διαθέσιμων, ενώ στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονταν, από τον λογαριασμό 41.10 στο λογαριασμό 81.01.05 οι αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις επενδύσεων.

Με το άρθρο 23 των ΕΛΠ ρυθμίζονται και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε έξοδα της επιχείρησης όπως έξοδα μισθοδοσίας, τόκοι, κ.λπ., οι οποίες αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή γίνεται η οριστική τους έγκριση και στη συνέχεια μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο που τα αντίστοιχα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Το τελευταίο πρόγραμμα κρατικών ενισχύσεων με κίνητρο την περιφερειακή και οικονομική ανάπτυξη της χώρας είναι σε ισχύ με τον Ν. 4399/2016 και αφορά όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες στην ελληνική επικράτεια ανεξαρτήτως νομικής μορφής.

Παράδειγμα

Πάγια επένδυση 100.000€ επιχορηγείται με βάσει αναπτυξιακό νόμο με ποσοστό 40%. Ο συντελεστής απόσβεσης των παγίων είναι 10%. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<u>1.Ληψη επιχορήγησης</u>		
38. Χρηματικά Διαθέσιμα	40.000	
58. Κρατικές επιχορηγήσεις		40.000
<i>(Αντί του λογ. 41.10 Επ/γήσεις Πάγιων Επενδύσεων)</i>		
<u>2.Εγγραφές Αποσβέσεων</u>		
66. Αποσβέσεις Παγίου	10.000	
XX.99 Αποσβεσμένα Πάγια		10.000
<u>3.Μεταφορά στα αποτελέσματα των αναλογουσών επιχορηγήσεων (10.000 X 40%)</u>		
58. Κρατικές Επιχορηγήσεις	4.000	
71.01 Αποσβέσεις Επιχορηγήσεων Πάγιων Στοιχείων		4.000
<i>(Αντί 81.01.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων)</i>		

4.8. Χρηματοδοτική μίσθωση

Η έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει ευρεία εφαρμογή στις ξενοδοχειακές μονάδες δεδομένου ότι είναι μια μορφή χρηματοδότησης που βοηθά στην απόκτηση πάγιων στοιχείων όταν υπάρχει έλλειψη ιδίων κεφαλαίων.

Χρηματοδοτική μίσθωση σημαίνει οποιαδήποτε γραπτή ή προφορική σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (ιδιοκτήτης του αγαθού) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρήσει στον μισθωτή (χρήστη του αγαθού) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου (Χέβας Δ.,2017).

Η μίσθωση για να χαρακτηριστεί ως χρηματοδοτική πρέπει να καλύπτονται ένα από τα παρακάτω κριτήρια:

α) Η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή (χρήστη) με τη λήξη του χρόνου μίσθωσης.

β) Οι όροι της σύμβασης που αφορούν στη μίσθωση περιλαμβάνουν την δυνατότητα εξαγοράς του περιουσιακού στοιχείου από τον μισθωτή σε τιμή κατώτερη της αγοραίας ή εύλογης αξίας, έτσι ώστε κατά την έναρξη της μίσθωσης να θεωρείται βέβαιη η εξάσκηση του δικαιώματος αυτού από τον μισθωτή.

γ) Η διάρκεια της μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος (τουλάχιστον το 90% κατά τον Κ.Φ.Ε) της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου ακόμα και στην περίπτωση που ο τίτλος κυριότητας δεν μεταβιβάζεται κατά την λήξη της μίσθωσης.

δ) Κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων καλύπτει ουσιαδώς την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. Κατά τον ΚΦ.Ε. (Ν. 4172/2013) η παρούσα αξία πρέπει να ανέρχεται τουλάχιστον στο 90% της αγοραίας αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης ώστε μόνο ο μισθωτής δύναται να τα χρησιμοποιήσει χωρίς να προβεί σε σημαντικές τροποποιήσεις.

Τα ΕΛΠ με την παράγραφο 5 του άρθρου 18 του Ν.4308/2014, εισάγουν σημαντικές τροποποιήσεις στον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης της χρηματοδοτικής μίσθωσης σε σχέση με το Ε.Γ.Α.Σ., η οποία συμβαδίζει με αυτή των Δ.Π.Χ.Α. (17). Συγκεκριμένα ορίζει: «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

(υποχρέωσης χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου για τα αντίστοιχα ιδιότητα 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».

Έτσι σύμφωνα με τα ΕΛΠ, περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση καταχωρούνται σε διακριτούς λογαριασμούς των οικείων πρωτοβάθμιων του πάγιου ενεργητικού με ταυτόχρονη αναγνώριση μακροπρόθεσμου δανείου το οποίο καταχωρείται στην 5^η ομάδα. Με αυτό τον τρόπο αυξάνονται τα στοιχεία του ενεργητικού ενώ ταυτόχρονα στο παθητικό δημιουργείται μια μακροπρόθεσμη υποχρέωση. Για τις αποσβέσεις και τις επιμετρήσεις τους ισχύει ότι και για τα ιδιότητα πάγια.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση αποφασίσει να πωλήσει περιουσιακό στοιχείο και στη συνέχεια να το επαναμισθώσει με χρηματοδοτική μίσθωση, λογιστικά αυτό αντιμετωπίζεται ως εγγυημένος δανεισμός. Το τίμημα από την πώληση αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα περιουσιακά στοιχεία εξακολουθούν να αναγνωρίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού ως πάγια στοιχεία.

Με το ΕΓΛΣ τα μισθώματα που καταβάλλονταν σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζονταν όπως τα έξοδα (ενοίκια) της λειτουργικής μίσθωσης τα οποία εξέπιπταν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Το δε πάγιο δεν αναγνωρίζονταν στα βιβλία της επιχείρησης αλλά ενδεχομένως να παρακολουθούνταν σε λογαριασμούς τάξεως. Ειδικά για τα γήπεδα αν η κατάληξη, στο τέλος της χρηματοδοτικής μίσθωσης, ήταν η αγορά τους τότε τα καταβαλλόμενα ενοίκια καταχωρούνταν στον λογαριασμό 15.09 «Προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων» και πιο συγκεκριμένα στον τριτοβάθμιο αυτού 15.09.10 «Μισθώματα Leasing εδαφικών εκτάσεων» το υπόλοιπό του οποίου μετά την μεταβίβαση του οικοπέδου μεταφέρονταν σε οικείο υπολογιστικό του πρωτοβάθμιού 10 «Εδαφικές Εκτάσεις».

Παράδειγμα

Η ξενοδοχειακή μονάδα «ΑΙΓΛΗ» στα πλαίσια της επέκτασης των δραστηριοτήτων της προέβη στην απόκτηση ενός κτηριακού συγκροτήματος στις 2.1.2015 με χρηματοδοτική μίσθωση με τον όρο να αποκτήσει την κυριότητα του κατά την λήξη της σύμβασης.

Η αξία αγοράς του ακινήτου στις 2.1.2015 ήταν	2.000.000
πλέον: ειδικά έξοδα αγοράς	<u>100.000</u>
Σύνολο χρηματοδοτικής μίσθωσης	2.100.000

- . Η διάρκεια μίσθωσης ορίστηκε στα 5 έτη, από 1.1.2015 έως 31.12.2019.
- . Το ετήσιο μίσθωμα καταβλητέο στο τέλος του έτους ορίστηκε στις 498.533 €.
- . Το ετήσιο επιτόκιο ορίστηκε σε 6%.
- . Στις 31.12.2019 που θα λήξει η μίσθωση το ακίνητο θα μεταβιβαστεί στην μισθώτρια εταιρία με αξία 1€.
- . Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του κτιρίου ορίστηκε στα 30 έτη και θα ακολουθείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης.

Να συνταχθεί ο σχετικός πίνακας εξυπηρέτησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης και να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές από την απόκτηση του παγίου έως την λήξη της μίσθωσης.

Λύση

α) Πίνακας εξυπηρέτησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης

Κεφάλαιο Χρηματοδοτικής Μίσθωσης	Ημερομηνία καταβολής μισθώματος	Επιτόκιο	Ετήσιος τόκος	Χρεολύσιο	Τοκοχρεολύσιο (ετήσιο μίσθωμα)	Υπόλοιπο ανεξόφλητου κεφαλαίου
2.100.000	31.12.2015	6 %	126.000	372.533	498.533	1.727.467
1.727.467	31.12.2016	6%	103.648	394.885	498.533	1.332.582
1.332.582	31.12.2017	6%	79.955	418.578	498.533	914.004
914.004	31.12.2018	6%	54.840	443.693	498.533	470.311
470.311	31.12.2019	6%	28.219	470.311	498.533	0
ΣΥΝΟΛΟ			392.662	2.100.000	2.492.662	

β) Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της ξενοδοχειακής μονάδας (σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ).

1.Εγγραφή αρχικής αναγνώρισης του πάγιου στοιχείου

02-01-2015		
12.Κτήρια – Τεχνικά Έργα		
12.70 Κτίρια Leasing		2.100.00
53. Λοιπές υποχρεώσεις		
53.02.03 Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Leasing		2.100.000

2.Καταβολή μισθώματος έτους 2015

31-12-2015		
53. Λοιπές υποχρεώσεις		
53.02.03 Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Leasing		372.533
65. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		
65.03 Τόκοι λοιπών δανείων		
65.03.00 Τόκοι μισθώσεων Leasing		126.000
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως		498.533

3.Εγγραφές αποσβέσεων έτους 2015

31-12-2015		
66. Αποσβέσεις		
66.02 Αποσβέσεις κτιρίων – τεχνικών έργων		
66.02.10 Αποσβέσεις κτιρίων Leasing		21.000
12.Κτήρια –Τεχνικά έργα		
12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίων		
12.02.10 Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίων Leasing		21.000

Στις 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019 οι εγγραφές 2 και 3 θα επαναληφθούν προκειμένου να τακτοποιηθούν τα μισθώματα και οι αποσβέσεις των χρήσεων.

Στις 31/1/2019 που η κυριότητα του ακινήτου θα μεταβιβαστεί στη ξενοδοχειακή μονάδα σύμφωνα με του όρους τα σύμβασης, θα γίνει η εξής εγγραφή:

4.Τακτοποίηση των λογαριασμών Leasing

31-12-2019	
12.Κτίρια- τεχνικά έργα	
12.01 Μικτή αξία κτιρίων	2.100.001
12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίων	
12.02.10 Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίων Leasing	105.000
12.Κτίρια- τεχνικά έργα	
12.10 Κτίρια Leasing	2.100.000
12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις	
12.02. 01 Αποσβεσμένα κτίρια	105.000
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.01 Ταμείο	1

4.9. Εύλογες αξίες

4.9.1. Χρήση Εύλογων Αξιών

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα με το άρθρο 24 του Ν. 4308/2014 έχουν εισάγει την έννοια της εύλογής αξίας για επιλεγμένα στοιχεία του Ισολογισμού, αυστηρά σε προαιρετική βάση ως εναλλακτικό μοντέλο αντί του ιστορικού κόστους.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ως εύλογη αξία ορίζεται το ποσό που θα εισπράττονταν από την πώληση ενός στοιχείου ενεργητικού ή που θα πληρώνονταν για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια συνήθη συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά, κατά την ημερομηνία της αποτίμησης.

Η ξενοδοχειακή μονάδα μπορεί να υιοθετήσει την μέθοδο των εύλογων αξιών προκειμένου να επιμετρήσει, μετά την αρχική αναγνώριση, τα περιουσιακά της στοιχεία, και τις υποχρεώσεις της εφόσον η αξία αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Τα επιλέξιμα στοιχεία που μπορεί να επιμετρήσει στην εύλογη αξία αφορούν στα εξής στοιχεία του Ισολογισμού σύμφωνα με το άρθρο 24.

- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (άρθρο 24, παρ.5)
- Επενδυτικά ακίνητα (άρθρο 24, παρ. 6)
- Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (άρθρο 24,παρ.9)
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του εμπορικού χαρτοφυλακίου (συναλλαγματικές, επιταγές, κ.λπ) (άρθρο 24, παρ.10)
- Παράγωγα για αντιστάθμιση (άρθρο 24, παρ.11)

Ιδιαίτερη βαρύτητα για ένα ξενοδοχείο, το οποίο χαρακτηρίζεται ως επιχείρηση εντάσεως πάγιου ενεργητικού, έχουν τα ακίνητα ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά τα οποία εφόσον επιμετρηθούν σε εύλογες αξίες μπορούν να αλλάξουν σημαντικά την εικόνα της περιουσιακής του διάρθρωσης.

Η εκτίμηση της εύλογης αξίας για τα ακίνητα πρέπει να πραγματοποιείται από επαγγελματία εκτιμητή σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής. Οι επιμετρήσεις σε εύλογη αξία θα πρέπει να γίνονται με τέτοια συχνότητα ώστε να εξασφαλίζεται ότι η λογιστική αξία δεν διαφέρει ουσιωδώς από την εκτιμώμενη ή αξία αναπροσαρμογής. Σε κάθε περίπτωση τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα θα πρέπει να επανεκτιμώνται το αργότερο ανά τετραετία ενώ τα επενδυτικά ανά διετία.

Αναφορικά με τη διενέργεια αποσβέσεων, η παρ. 5 του άρθρου 24 ορίζει ότι τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα με περιορισμένη διάρκεια ζωής, τα οποία παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση. Η απόσβεση αυτή

υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία. Αντίθετα δεν υπόκεινται σε απόσβεση, τα επενδυτικά ακίνητα τα οποία επιμετρώνται σε εύλογες αξίες.

Δεν επιτρέπεται η επιλεκτική εφαρμογή των εύλογων αξιών, οπότε αν η ξενοδοχειακή επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει εύλογες αξίες σε ένα ή περισσότερα κατά την κρίση της κονδύλια, αυτές εφαρμόζονται υποχρεωτικά στο σύνολο των επιμέρους στοιχείων των κονδυλίων του Ισολογισμού. Κατ' εξαίρεση αν κάποιο στοιχείο δεν δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα στην εύλογη αξία τότε αυτό και μόνο το στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους.

Εφόσον η ξενοδοχειακή επιχείρηση επιλέξει τη χρήση των εύλογων αξιών υποχρεούται να χρησιμοποιήσει τα υποδείγματα ισολογισμού, Β.1.2 για ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή το υπόδειγμα Β.7.2 για ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

4.9.2 Λογιστική αντιμετώπιση της επιμέτρησης σε εύλογη αξία

Ενσώματα πάγια- ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά

Οι διαφορές από την επιμέτρηση των ενσώματων παγίων σε εύλογη αξία παρακολουθούνται διακριτά ανά πάγιο.

- Οι θετικές διαφορές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση την περίοδο που προκύπτουν και συγκεκριμένα καταχωρούνται στον λογαριασμό 44.01 «Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων». Επίσης εκεί μεταφέρονται και τα κέρδη που προκύπτουν από αναστροφή προηγούμενης αρνητικής αναπροσαρμογής πάγιου στοιχείου.

Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφερθεί απευθείας στον λογαριασμό 49: «Αποτελέσματα εις νέον» εφόσον το ποσό αυτό θεωρείται πραγματοποιημένο. Η μεταφορά αυτή γίνεται είτε εφάπαξ, αν το εν λόγω στοιχείο πωληθεί ή διαγραφεί, είτε σταδιακά κατά την απόσβεσή του.

- Οι αρνητικές διαφορές αναγνωρίζονται απευθείας στα αποτελέσματα της χρήσης ως ζημίες περιόδου. Σε περίπτωση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στον λογαριασμό «Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων» για εν λόγω στοιχείο, τότε αρχικά πρέπει η αρνητική διαφορά να χρεωθεί σε αυτόν το λογαριασμό και το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης ως ζημιά απομείωσης.

Ειδικά για την αναπροσαρμογή των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, γίνεται αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία και των σωρευμένων αποσβέσεων τους με ποσοστό

που διασφαλίζει ότι η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία (αξία προ αποσβέσεων μείον σωρευμένες αποσβέσεις) είναι η εύλογη αξία.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις

Η παραπάνω λογιστική πολιτική ισχύει και για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται σε εύλογες αξίες και για το σκοπό αυτό στις θετικές διαφορές χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 44.02 «Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση» ενώ οι αρνητικές καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσης. Κατ' εξαίρεση οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση (στον λογαριασμό 44.02) και όχι μέσω αποτελεσμάτων.

Τέλος, οι διαφορές από επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην κατάσταση αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν.

Παράδειγμα

Ένας ξενοδοχειακός όμιλος στα πλαίσια επέκτασης των δραστηριοτήτων του στις 15/4/2014 προέβη στην αγορά ενός οικοπέδου έναντι του ποσού των 350.000 € με επιταγή, προκειμένου να ανεγείρει στο μέλλον ξενοδοχείο.

Η εταιρία αποτιμά τα ενσώματα πάγια της, ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά, σε εύλογες αξίες και ως εκ τούτου στις 31/12/2014 αποτίμησε το οικόπεδο σε εύλογη αξία η οποία εκτιμήθηκε στις 330.000 €.

Στις 31/12/2015 με νέα επιμέτρηση η εύλογη αξία διαμορφώθηκε στις 365.000 €.

Στις 01/09/2016 ο όμιλος αποφάσισε τελικά να πωλήσει το οικόπεδο σε συμφέρουσα τιμή η οποία διαμορφώθηκε στις 400.000 €.

Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Λύση

1.Εγγραφή αρχικής αναγνώρισης του ενσώματου παγίου

15-04-2014	
10.Γη	
10.01 Μικτή αξία (κόστους) γης	350.000
38. Ταμειακά και Λοιπά ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	350.000

2. Εγγραφή αναπροσαρμογής λόγω επιμέτρησης σε εύλογη αξίας (αρνητική διαφορά)

31-12-2014	
61. Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων	
61.07 Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	
61.07.01 Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων	20.000
10. Γη	
10.01 Μικτή αξία γης	20.000

3. Εγγραφή αναπροσαρμογής λόγω επιμέτρησης σε εύλογη αξίας (θετική διαφορά)

31-12-2015	
10. Γη	
10.01 Μικτή αξία γης	35.000
77. Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	
77.01 Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων παγίων	20.000
44. Διαφορές εύλογης αξίας	
44.01 Διαφορές εύλογής αξίας ενσώματων παγίων	15.000

4 α. Εγγραφή πώλησης ενσώματου παγίου

01-09-2016	
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	400.000
10. Γη	
10.01 Μικτή αξία γης	365.000
75. Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	
75.01 Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων	35.000

4 β. Εγγραφή τακτοποίησης λογαριασμών καθαρής θέσης (από κέρδη αναπροσαρμογής)

01-09-2016	
44. Διαφορές εύλογης αξίας	
44.01 Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων	15.000
49. Αποτελέσματα εις νέον	15.000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

5.1. Εισαγωγή

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση εφόσον εντάσσεται ως οντότητα στο Ν. 4308/2013, από 1.1.2015 πρέπει να εφαρμόζει τη λογιστική τυποποίηση και το θεσμικό πλαίσιο των ΕΛΠ. Ανάλογα με το μέγεθός της, υποχρεούται στη σύνταξη συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και λογιστικών υποχρεώσεων, έτσι όπως έχουμε αναλύσει ήδη στο κεφάλαιο 4.

Μπορεί να συνεχίσει να χρησιμοποιεί το σχέδιο λογαριασμών που ίσχυε την 31.12.2014 όσον αφορά την περιγραφή και το περιεχόμενο των λογαριασμών αρκεί να προβεί στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες για να είναι συμβατό με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ. Ωστόσο οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών και τα πρότυπα των ΕΛΠ.

Σταδιακά και προκειμένου να υπάρξει ομοιομορφία, εύκολος και γρήγορος συσχετισμός μεταξύ των λογιστικών αρχείων και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενδεχομένως οι ξενοδοχειακές μονάδες να υιοθετήσουν την πλήρη εφαρμογή του προτεινόμενου λογιστικού σχεδίου των ΕΛΠ και να υπάρξει σταδιακή προσαρμογή προς αυτή την κατεύθυνση.

Για το λόγο αυτό θα επιχειρήσουμε στο κεφάλαιο αυτό να προσεγγίσουμε την ξενοδοχειακή λογιστική εφαρμόζοντας το σχέδιο λογαριασμών έτσι όπως παρατίθεται στο παράρτημα Γ' των ΕΛΠ, αναλύοντας ταυτόχρονα και τις αλλαγές λογιστικών πολιτικών που αφορούν σε κάθε ομάδα. Η προσέγγιση ολοκληρώνεται με την παράθεση παραδείγματος προκειμένου να υπάρξει καλύτερη κατανόηση για τα επιμέρους θέματα που προκύπτουν ανά ομάδα από την εφαρμογή του νέου σχεδίου.

5.2 ΟΜΑΔΑ 1^η : Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία

5.2.1 Λειτουργία Λογαριασμών Πάγιου Ενεργητικού

Στην πρώτη ομάδα περιλαμβάνεται το σύνολο των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού που θα παραμείνουν για μεγάλη χρονική διάρκεια στην ξενοδοχειακή επιχείρηση (άνω του έτους) και προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στη παραγωγή ή διάθεση προϊόντων και υπηρεσιών ή για εκμίσθωση ή για διοικητικούς σκοπούς. Η αρχική τους αναγνώριση στον Ισολογισμό πραγματοποιείται όταν μπορεί να γίνει αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους και αναμένονται να εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Η πρωτοβάθμια ανάλυση σύμφωνα με το νέο σχέδιο λογαριασμών του Ν.4308/2013 έχει ως εξής:

- 10 ΓΗ
- 11 ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΕΙΣ ΓΗΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΕ ΑΠΟΣΒΕΣΗ
- 12 ΚΤΗΡΙΑ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ
- 13 ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
- 14 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΑ
- 15 ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
- 16 ΕΠΥΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ
- 17 ΠΑΓΙΑ ΒΙΟΛΟΓΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
- 18 ΑΥΛΑ

5.2.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών

Ο νόμος 4308/2013 εισήγαγε αρκετές αλλαγές και διαφοροποιήσεις σε σχέση με την ομάδα των παγίων οι κυριότερες από τις οποίες είναι:

1. Η αρχική καταχώρηση αυτών στα βιβλία της ξενοδοχειακής επιχείρησης γίνεται στο κόστος κτήσης στο οποίο μεταξύ άλλων περιλαμβάνονται:

- Τα ειδικά έξοδα απόκτησης του παγίου όπως, συμβολαιογραφικά, έξοδα μεταβίβασης, μεσιτικά και γενικά όλα τα έξοδα που είναι απαραίτητα προκειμένου αυτό να καταστεί έτοιμο για λειτουργία (με το ΕΓΛΣ καταχωρούνταν σε λογαριασμό του ενεργητικού ως «Έξοδα Κτήσεως Ακινήτοποιήσεων» και αποσβένονταν τμηματικά εντός πενταετίας).

- Η υπεραξία ως άυλο στοιχείο.
- Το κόστος αποσυναρμολόγησης ή απομάκρυνσης ή αποκατάστασης εκτός και αν το πάγιο προορίζεται για την παραγωγή προϊόντων οπότε το κόστος επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.
- Οι δαπάνες ανάπτυξης υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 18 παρ. 1 δ. οι οποίες όταν δεν πληρούνται σωρευτικά η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο και επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης. Με το ΕΓΛΣ καταχωρούνταν συνήθως στο λογαριασμό του Ισολογισμού «Έξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως».
- Οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου (με το ΕΓΛΣ καταχωρούνταν στο λογαριασμό του Ισολογισμού «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις» και αποσβένονταν τμηματικά εντός πενταετίας).

Κατά τη διάρκεια ζωής του πάγιου, το κόστος του προσαυξάνεται με:

- Τις δαπάνες βελτίωσης που αφορούν σε κάθε τεχνολογική επέμβαση που έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση της ωφέλιμης ζωής του ή της παραγωγικότητας του ή τη μείωση του κόστους λειτουργίας του.
- Τις σημαντικές επιθεωρήσεις καθώς και τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου διαφορετικά αναγνωρίζονται ως έξοδα χρήσης.

2. Το άρθρο 24 του νέου νόμου δίνει την δυνατότητα μετά την αρχική καταχώρηση των ακινήτων (ιδιοχησιμοποιούμενων και επενδυτικών) στο κόστος κτήσης τους, εκτός από την επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης, να γίνει επιμέτρηση στην εύλογη αξία αρκεί αυτό να μπορεί να γίνει αξιόπιστα από έμπειρο εκτιμητή. Σε αυτή την περίπτωση η επιμέτρηση στην εύλογη αξία πρέπει να γίνει και για τα επί μέρους στοιχεία της ομάδας. Οι όποιες διαφορές από την αναπροσαρμογή σε εύλογη αξία καταχωρούνται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

Πριν την εφαρμογή των ΕΛΠ, η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων γινόταν υποχρεωτικά ανά τέσσερα (4) έτη για φορολογικούς σκοπούς σύμφωνα με τον Ν. 2065/1992 (άρθρα 20-27).

3. Η δυνατότητα για έλεγχο απομείωσης των πάγιων όταν αυτά επιμετρούνται στο κόστος κτήσης και η αναγνώριση της μόνιμη ζημίας απομείωσης στα αποτελέσματα της χρήσης ισχύει και με τα ΕΛΠ. Επιπλέον όμως τα ΕΛΠ αναγνωρίζουν αναστροφή της

ζημίας απομείωσης με την προϋπόθεση η λογιστική αξία του παγίου να μην υπερβαίνει την λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

4 Σύμφωνα με το άρθρο 24 του νέου νόμου, τα εκτός εκμετάλλευσης γήπεδα και κτίρια (για μεγάλο χρονικό διάστημα και όχι προσωρινή παύση εκμετάλλευσης), ιδιότητα ή κατεχόμενα με χρηματοδοτική μίσθωση, τα οποία προορίζονται για εκμίσθωση ή αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους, θεωρούνται πλέον επενδυτικά ακίνητα, οπότε δημιουργείται ιδιαίτερη σειρά λογαριασμών για την παρακολούθηση τους (λογαριασμός 16 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»). Για την αρχική καταχώρηση, την επιμέτρηση και τις αποσβέσεις ισχύει ότι και για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

5. Τα πάγια που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση παρακολουθούνται πλέον διακριτά αφού καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία στα βιβλία της εταιρίας και στο μητρώο παγίων, με την εύλογη αξία της αγοράς.

6. Πέρα από τον υποχρεωτικό διαχωρισμό της αξίας των οικοπέδων με τα υπερκείμενα κτίρια, προβλέπεται διαχωρισμός της γης από τα υπερκείμενα δάση ή φυτείες (λογαριασμός: 14 «πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία»).

7. Σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 4308/2013 αλλάζει ο τρόπος λογιστικής αντιμετώπισης των άυλων παγίων στοιχείων (υπεραξία, δαπάνες ανάπτυξης, έξοδα πρώτης εγκατάστασης κ.λπ) όπως θα δούμε αναλυτικά παρακάτω, οπότε χρήζει ιδιαίτερης προσοχής η καταχώρηση και παρακολούθηση των εν λόγω στοιχείων στα αρχεία της επιχείρησης.

8. Με το άρθρο 18 παρ. 3 του νέου νόμου ορίζονται οι αλλαγές που αφορούν στις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων με περιορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής. Ειδικότερα, η ξενοδοχειακή επιχείρηση έχει πλέον την ευελιξία να επιλέξει μεταξύ τριών μεθόδων απόσβεσης - σταθερή μέθοδος, φθίνουσα μέθοδος, μέθοδος παραγόμενων μονάδων - την μέθοδο εκείνη που κρίνει κατάλληλη καθώς και τους συντελεστές απόσβεσης που θεωρεί ενδεδειγμένους. Οι αποσβέσεις ξεκινούν με την έναρξη χρήσης του παγίου.

Η φορολογική νομοθεσία από την άλλη, με τον νόμο 4172/2013, άρθρο 24, αναγνωρίζει μόνο την σταθερή μέθοδο απόσβεσης και ορίζει συγκεκριμένους συντελεστές απόσβεσης ανά κατηγορία παγίου. Το δε πάγιο ξεκινά να αποσβένεται από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου θα τεθεί σε χρήση ή λειτουργία.

Εάν τελικά η οικονομική διοίκηση της επιχείρησης επιλέξει να χρησιμοποιήσει τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης και όχι τους φορολογικούς δημιουργείται η ανάγκη να τηρεί διπλούς λογαριασμούς απόσβεσης ή δίπλα μητρώα παγίων για την παρακολούθηση της διαφοράς λογιστικής και φορολογικής βάσης.

9. Καταργείται ο λογαριασμός 15 «Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές».

Με το ΕΓΛΣ καταχωρούνταν τα ποσά που καταβάλλονταν για την ιδιοκατασκευή παγίων καθώς και οι προκαταβολές για την απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων. Με τα ΕΛΠ καταργείται αυτός ο λογαριασμός, και τα σχετικά κονδύλια των παγίων παρακολουθούνται σε υπολογισμούς κάθε λογαριασμού παγίου ως την ολοκλήρωση της κατασκευής ή της αγοράς, με ανάλογη πίστωση του λογαριασμού της 5^{ης} ομάδας 50.03 «Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη συνδεδεμένες οντότητές» ο οποίος συνδέεται με κονδύλι του ισολογισμού προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή.

10. Σύμφωνα το άρθρο 18 παρ. 4 του νέου νόμου, η παύση αναγνώρισης ενός παγίου από τα λογιστικά αρχεία και τον ισολογισμό επέρχεται με την εκποίηση του ή την οριστική διαγραφή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την χρήση ή τη διάθεσή του.

5.2.3 Ανάπτυξη λογαριασμών

Ειδικότερα, οι λογαριασμοί της πρώτης ομάδα των ΕΛΠ που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την λογιστική οργάνωση μιας ξενοδοχειακής μονάδας είναι:

Λογαριασμός 10: Εδαφικές Εκτάσεις

Είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης έχει στην κατοχή της η ξενοδοχειακή μονάδα, είτε με αγορά είτε με χρηματοδοτική μίσθωση. Καταχωρούνται με την αξία κτήσης προσαυξημένη υπό προϋποθέσεις με τις διάφορες δαπάνες που αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο. Η αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση διότι έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής. Ωστόσο οι πραγματοποιούμενες βελτιώσεις με περιορισμένη διάρκεια ζωής υπόκεινται σε απόσβεση ενώ τα ΕΛΠ προτείνουν ειδικό λογαριασμό «11: Διαμορφώσεις Γης Υποκείμενες σε Απόσβεση» γι' αυτές τις περιπτώσεις.

-Με το ΕΓΛΣ προβλέπονταν έλεγχος απομείωσης της αξίας για πιθανή οικονομική απαξίωση (όταν το ακίνητο αποτιμάται στο κόστος κτήσης) και καταχώρηση της σχετικής

εγγραφής στον λογαριασμό «44.10: Προβλέψεις Απαξιώσεων και Υποτιμήσεων Πάγιων Στοιχείων»

-Με τα ΕΛΠ προβλέπεται έλεγχος απομείωσης σε περίπτωση που το ακίνητο αποτιμάται στο κόστος κτήσης αλλά εισάγει τον αντίθετο λογαριασμό 10.02 «Σωρευμένες Απομειώσεις Γης» όπου γίνονται οι σχετικές καταχωρήσεις.

Λογαριασμός 12: Κτίρια – Τεχνικά Έργα

Παρακολουθούνται οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρήση οικοδομικών υλικών, οι πρόσθετες ειδικές εγκαταστάσεις όπως ηλεκτρικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές κ.τ.λ., καθώς και τα διάφορα τεχνικά έργα που πραγματοποιούνται για να εξυπηρετήσουν τους παραγωγικούς σκοπούς του ξενοδοχείου όπως δρόμοι, μαρίνες, στάδια, πάρκα, γέφυρες, πισίνες, παρκινγκ, κ.α.

Η καταχώρησή τους γίνεται στο κόστος κτήσης προσαυξημένο με τις δαπάνες μετατροπής και βελτίωσής τους, προκειμένου αυτά να καταστούν έτοιμα για τη χρήση που τα προορίζει η διοίκηση.

Το κόστος κτήσης ειδικά για τα κτίρια και τα τεχνικά έργα προσαυξάνεται κατά την διάρκεια ζωής τους όταν με τη χρήση δομικών υλικών, προκύπτει μόνιμη αύξηση του μεγέθους, του όγκου και της ωφελιμότητάς τους.

Μετά την αρχική καταχώρηση, αποτιμώνται στο κόστος κτήσης ή στην εύλογη αξία και υπόκεινται σε αποσβέσεις οι οποίες σύμφωνα με τα ΕΛΠ ξεκινούν όταν είναι έτοιμα για χρήση.

Ελέγχονται για πιθανή απομείωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ.

Λογαριασμός 13: Μηχανολογικός εξοπλισμός

Παρακολουθούνται όλες οι μηχανολογικές κατασκευές σταθερές ή κινητές, τα εργαλεία, τα φορητά μηχανήματα χειρός, τα μηχανολογικά όργανα, τα μηχανήματα με νομίσματα για τυχερά παιχνίδια, κ.α., τα οποία χρησιμοποιούνται για να επεξεργάζονται αγαθά ή να παράγουν υπηρεσίες. Καταχωρούνται στην αξία αγοράς τους (κόστος κτήσης) προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης τους μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας. Αποτιμώνται στο κόστος κτήσης τους αφού έχουν γίνει οι σχετικές αποσβέσεις τους, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης όταν υπάρχουν ενδείξεις οικονομικής απαξίωσης (σοβαρή βλάβη, παρωχημένη τεχνολογία, κ.λπ). Τυχόν βελτιώσεις, επεκτάσεις, αναβαθμίσεις ή και επισκευές - συντηρήσεις υπό προϋποθέσεις, κατά την διάρκεια ζωής τους, προσαυξάνουν το κόστος τους. Τα ΕΛΠ όπως και το ΕΓΛΣ δε δίνουν τη δυνατότητα για χρήση εύλογων αξιών ενώ πλέον ο μηχανολογικός

εξοπλισμός που κατέχεται με χρηματοδοτική μίσθωση, όπως ήδη έχουμε αναπτύξει στην παράγραφο 3.8, παρακολουθείται διακριτά στο σχέδιο λογαριασμών, ως πάγιο της επιχείρησης.

Λογαριασμός 14: Μεταφορικά μέσα

Παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η ξενοδοχειακή επιχείρηση διενεργεί τις μεταφορές του προσωπικού, των πελατών, των διαφόρων υλικών και εμπορευμάτων εντός και εκτός της ξενοδοχειακής μονάδας. Καταχωρούνται στο κόστος κτήσης, επιμετρούνται μόνο στο κόστος κτήσης (όχι εύλογη αξία), αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους και ελέγχονται για πιθανή απομείωση. Τα μεταφορικά μέσα που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση καταχωρούνται ως πάγια της επιχείρησης, σύμφωνα με όσα ήδη έχουμε αναπτύξει για το θέμα.

Λογαριασμός 15: Λοιπός Εξοπλισμός

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται όλα τα έπιπλα, τα σκεύη, οι ηλεκτρικές συσκευές, οι μηχανές γραφείου, οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συστήματα, τα μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς όπως οι δεξαμενές νερού, ο εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών, καθώς και όλος γενικά ο ξενοδοχειακός υατισμός όπως σεντόνια, κουβέρτες, πετσέτες κ.λπ. Καταχωρούνται στο κόστος κτήσης, επιμετρούνται στο κόστος κτήσης (όχι εύλογη αξία) αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους και ελέγχονται για πιθανή απομείωση.

Λογαριασμός 16: Επενδύσεις σε Ακίνητα

Αποτελεί καινούρια ομάδα για τα ΕΛΠ στην οποία καταχωρούνται όλα τα ακίνητα της ξενοδοχειακής μονάδας τα οποία δεν χρησιμοποιούνται με πάγιο και διαρκή τρόπο για τους παραγωγικούς της σκοπούς. Τα εκτός εκμετάλλευσης, δηλαδή, ακίνητα σύμφωνα με το ΕΓΛΣ (γήπεδα, κτίρια, τεχνικά έργα, λογαριασμοί, 10.10, 11.14, 11.15 αντίστοιχα) θεωρούνται πλέον για λογιστικούς σκοπούς, επενδυτικά ακίνητα. Ιδιαίτερη προσοχή χρήζουν τα ακίνητα τα οποία βρίσκονται προσωρινά εκτός λειτουργίας και πρόκειται σύντομα να ενταχθούν στην παραγωγική διαδικασία γιατί δεν καταχωρούνται σε αυτή την ομάδα.

Σε υποομάδες του λογαριασμού παρακολουθούνται οι αποσβέσεις τους, οι απομειώσεις τους, καθώς και οι διαφορές που προκύπτουν από πιθανή επιμέτρηση στην εύλογη αξία.

Λογαριασμός 18: Άυλα Πάγια

Ουσιαστικά η ομάδα 16 του ΕΓΛΣ «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως» μετονομάζεται πλέον σε «Άυλα Πάγια». Υπάρχουν αρκετοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί οι οποίοι με τα ΕΛΠ δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή αντιμετωπίζονται διαφορετικά.

Λογαριασμοί άυλων παγίων που πληρούν τους κανόνες αναγνώρισης

Αναλυτικότερα μια ξενοδοχειακή μονάδα μπορεί να καταχωρήσει σε αυτή την ομάδα:

- Την Υπεραξία επιχείρησης (goodwill) σε περίπτωση εξαγοράς ή συνένωσης.
- Λοιπά άυλα (δικαιώματα) στα οποία περιλαμβάνονται τα λογισμικά προγράμματα, τα εμπορικά σήματα, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (πατέντες), τα δικαιώματα χρήσης, οι άδειες λειτουργίας.
- Τις Δαπάνες Ανάπτυξης είτε για λογισμικά προγράμματα του λογαριασμού 16.17 «έξοδα αναδιοργάνωσης», είτε για άλλους σκοπούς ανάπτυξης αρκεί να τηρούνται σωρευτικά οι διατάξεις της παρ. 1 δ του άρθρου 18 σύμφωνα με το οποίο:

- Υπάρχει πρόθεση και δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα για χρήση και διάθεση.

Σε κάθε άλλη περίπτωση η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο της χρήσης που πραγματοποιείται.

- Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα παρέχουν πρόσθετα μελλοντικά οφέλη.

- Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

- Τα Δικαιώματα Χρήσης ενσώματων παγίων όπου παρακολουθείται η αξία του κτιρίου που αναγείρεται σε οικόπεδο τρίτου και έχει ωφέλιμη ζωή μεγαλύτερη από το χρόνο μίσθωσης.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 18 των ΕΛΠ διαχωρίζονται σε αυτά που έχουν περιορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής (αυτό καθορίζεται από οικονομικούς, νομικούς κ.α. παράγοντες) όποτε υπόκεινται σε απόσβεση και τα άυλα στοιχεία τα οποία έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής και δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, χωρίς όμως να είναι εφικτή η αναστροφή πιθανής ζημιάς απομείωσης .

Στις περιπτώσεις άυλων πάγιων στοιχείων που η ωφέλιμη ζωή τους δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, προβλέπεται δεκαετής περίοδος απόσβεσης.

Λογαριασμοί άυλων παγίων που δεν πληρούν τους κανόνες αναγνώρισης

Δεν θεωρούνται πλέον άυλα περιουσιακά στοιχεία και αλλάζει ο λογιστικός χειρισμός των παρακάτω λογαριασμών όπως εμφανίζονταν στο ΕΓΛΣ :

16.10 «Έξοδα Ίδρυσης και Πρώτης Εγκατάστασης» όπως νομικά κόστη, έξοδα κατάρτισης και δημοσίευσης του εταιρικού καταστατικού, τα έξοδα προβολής της ίδρυσης, της κάλυψης του εταιρικού κεφαλαίου, γραμματειακή υποστήριξη και κάθε άλλη υποστήριξη που λαμβάνει χώρα μέχρι την έναρξη της λειτουργίας. Τα σχετικά ποσά καταχωρούνται ως έξοδα στη χρήση που προκύπτουν.

16.12 « Έξοδα Έρευνας» που αφορά σε δαπάνες έρευνας γενικά που πραγματοποιείται πριν το άνοιγμα νέας εγκατάστασης ή επέκτασης. Εξαιρέση αποτελούν τα έξοδα τεχνικών μελετών τα οποία, εφόσον το έργο ολοκληρωθεί, ενσωματώνονται στο κόστος του. Τα σχετικά ποσά καταχωρούνται ως έξοδα στη χρήση που προκύπτουν.

16.13 «Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων». Τα σχετικά ποσά καταχωρούνται πλέον σε λογαριασμούς της ομάδας 4 ως δαπάνες καθαρής θέσης ή μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις εκτός και αν η αξία τους είναι αμελητέα οπότε θεωρούνται έξοδα της χρήσης.

16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων», όπως ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, οι αμοιβές δικηγόρων και μεσιτών κ.α.. Προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του παγίου που αφορούν.

16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές δανείων». Αφορά διαφορές συναλλάγματος που προκύπτουν από την μετατροπή σε ευρώ δανείων και πιστώσεων που συνάπτονται για την κατασκευή ή αγορά παγίου. Τα σχετικά ποσά καταχωρούνται ως έξοδα στη χρήση που προκύπτουν.

16.17 «Έξοδα αναδιοργάνωσης». Αφορά έξοδα διάφορων μελετών, εμπορικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης (πλην ερευνών για ανάπτυξη λογισμικών προγραμμάτων) για την κάλυψη νέων αναγκών της επιχείρησης. Αναγνωρίζονται ως έξοδα χρήσης.

16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου». Παρακολουθούνται μόνο οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου για δάνεια που συνδέονται με πάγιο. Λειτουργούν κατά

περίπτωση είτε αυξάνοντας το κόστος κτήσης του παγίου είτε καταχωρούνται ως χρηματοοικονομικά έξοδα χρήσης.

Με την κατάργηση όλων των παραπάνω λογαριασμών παγίου καταργούνται και όλοι οι αντίθετοι λογαριασμοί που παρακολουθούσαν τις σωρευμένες αποσβέσεις τους.

Σύμφωνα με το άρθρο 37, παρ. 5, η επιχείρηση μπορεί να εμφανίζει όλα τα παραπάνω έξοδα στον ισολογισμό και μετά την 1.1.2015 έως την ολοσχερή απόσβεσή τους, με φορολογικό συντελεστή 10%.

5.2.4. Παράδειγμα

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση «ΗΛΕΚΤΡΑ ΠΑΛΛΑΣ» στα πλαίσια επέκτασης των δραστηριοτήτων της σε παραθαλάσσια περιοχή, στις 15/2/2015 προέβη στην αγορά ενός παλαιού ξενοδοχείου το οποίο βρίσκεται εντός οικοπέδου, με σκοπό να το ανακαινίσει και να δημιουργήσει μια καινούρια πτέρυγα πριν το θέσει σε λειτουργία. Η συνολική αξία του ακινήτου ανήλθε στο ποσό των 2.000.000 € εκ των οποίων 1.200.000 € αφορά το οικόπεδο και 800.000 € το κτίριο. Επιπλέον κατέβαλε για φόρο μεταβίβασης το ποσό των 50.000 €, για συμβολαιογραφικά έξοδα 12.000 € και για έξοδα συνεργάτη δικηγόρου το ποσό των 2.500 € (για λόγους ευκολίας δεν υπολογίζεται η παρακράτηση φόρου στην άσκηση).

Οι εργασίες ανακαίνισης και επέκτασης ανατέθηκαν, βάσει συμφωνητικού που υπογράφηκε στις 20/02/2015, σε τεχνική εταιρία, με προκαταβολή 200.000 € που δόθηκε την ίδια μέρα. Το συνολικό κόστος (υλικά και εργασίες) που αφορά στο δομικό μέρος του κτιρίου καθορίστηκε στις 700.000 € πλέον Φ.Π.Α. με εξόφληση κατά την ολοκλήρωση του έργου.

Στις 10/3/2016 οι εργασίες ολοκληρώθηκαν πλήρως, έγιναν οι σχετικές επιμετρήσεις, κόπηκε το τιμολόγιο και καταβλήθηκε με επιταγή το υπόλοιπο ποσό.

Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκαν εργασίες ελαιοχρωματισμού οι οποίες ολοκληρώθηκαν στις 25/03/2016 και κοστολογήθηκαν στις 30.000 € πλέον ΦΠΑ.

Το ξενοδοχείο ξεκίνησε επίσημα τη λειτουργία του την 1/4/2016.

Η απόσβεση του κτιρίου ορίστηκε στα 50 έτη και η υπολειμματική αξία στις 60.000 €.

Στις 30/10/2016 ξενοδοχειακή μονάδα αγόρασε κτίριο- γραφείο αξίας 100.000 € με επιταγή, στο κέντρο της πόλης που εδρεύει, με σκοπό είτε να το εκμεταλλευτεί στο μέλλον με λειτουργική μίσθωση είτε να το ιδιοχρησιμοποιήσει επεκτείνοντας τις

δραστηριότητές της. Προς το παρόν το γραφείο δεν είναι έτοιμο για χρήση. Τα έξοδα αγοράς (φόρος, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά) ανήλθαν στα 15.000 € ενώ θα ακολουθήσει τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης με ετήσιο συντελεστή 5 %.

Την επόμενη χρονιά λόγω υποβάθμισης του κέντρου και πτώσης των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων, η επιχείρηση λόγω σαφών ενδείξεων υποτίμησης της αξίας του γραφείου προχώρησε σε έλεγχο της αξίας του, αναθέτοντας την επιμέτρηση σε έμπειρο εκτιμητή. Η εύλογη αξία διαμορφώθηκε στις 95.000 € ενώ η παρούσα αξία χρήσης διαμορφώθηκε στις 100.000 €.

Η επιχείρηση, μετά την αρχική αναγνώριση, έχει επιλέξει να επιμετρά τα ακίνητά της με την πολιτική του κόστους κτήσης.

Να γίνουν: α) όλες οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές καθώς και οι εγγραφές αποσβέσεων, β) έλεγχος πιθανής απομείωσης και οι σχετικές εγγραφές, έως 31/12/2017.

Λύση

α) Η αρχική αναγνώριση των παγίων στα βιβλία της επιχείρησης θα γίνει με το κόστος απόκτησης προσαυξημένο αναλογικά, για γήπεδα και κτίρια, με το κόστος εξόδων απόκτησης:

Φόρος μεταβίβασης	50.000 €
Συμβολαιογραφικά έξοδα	12.000 €
Έξοδα δικηγόρου	<u>2.500 €</u>
Σύνολο	64.500 €

Ως εκ τούτου η αξία του γηπέδου διαμορφώνεται στα 1.238.700 € (1.200.000 + 38.700) ενώ του στα κτιρίου 825.800 € (800.000 + 25.800).

1. Εγγραφή αρχικής αναγνώρισης των παγίων στα βιβλία της επιχείρησης

15-02-2015	
10. Γη	
10.01 Γήπεδα-οικόπεδα	1.238.700
12.Κτίρια- τεχνικά έργα	
12.01 Κτίρια –εγκαταστάσεις κτιρίων	825.800
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	2.064.500

2. Εγγραφή προκαταβολής για τις εργασίες ανακαίνισης βάσει συμβολαίου

20-02-2015	
50. Προμηθευτές	
50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές -μη συνδεδεμένες οντότητες	
50.03.01 Προκαταβολές σε πρ/τες για μη κυκλοφορούντα στοιχεία	200.000
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	200.000

3. Εγγραφή εργασιών αποπεράτωσης κτιρίου (προσθήκες)

10-03-2016	
12.Κτίρια- τεχνικά έργα	
12.01 Κτίρια –εγκαταστάσεις κτιρίων	700.000
54. Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	
54.02 Φ.Π.Α.	168.000
50. Προμηθευτές	
50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές -μη συνδεδεμένες οντότητες	
50.03.01 Προκαταβολές σε πρ/τες για μη κυκλοφορούντα στοιχεία	200.000
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	668.000

4. Εγγραφή επισκευών κτιρίου (βάψιμο)

25-03-2016		
64. Διάφορα λειτουργικά έξοδα		
64.09 Επισκευές και συντηρήσεις κτηρίου	30.000	
54. Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.02 Φ.Π.Α.	7.200	
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως		37.200

5. Εγγραφή αρχικής αναγνώρισης παγίου (γραφείου)

30-10-2016		
16. Επενδύσεις σε ακίνητα		
16.01 Μικτή αξία (κόστους) επενδύσεων σε ακίνητα	115.000	
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως		115.00

Στις 31/12/2016 θα πρέπει να υπολογιστούν οι αποσβέσεις των ακινήτων.

- Τα γήπεδα δεν αποσβένονται.
- Το γραφείο αποτελεί επενδυτικό ακίνητο αφού η επιχείρηση έχει πρόθεση να το χρησιμοποιήσει στο μέλλον όποτε για το 2016 δεν έχει τεθεί σε χρήση και δεν υπολογίζονται αποσβέσεις.
- Θα υπολογιστούν αποσβέσεις στο ξενοδοχείο το οποίο ξεκίνησε τη λειτουργία του την 1/4/2016.

Συνολική αξία του ξενοδοχείου (αρχικό κόστος συν προσθήκες, επεκτάσεις): 1.525.800

Άρα $\frac{1.525.800 - 60.000}{50} = 29.316$ αποσβέσεις / έτος

Συνεπώς οι αποσβέσεις για το 2016 διαμορφώνονται στις 21.987 (29.316 x 9/12).

6. Εγγραφή αποσβέσεων ξενοδοχείου για το 2016

31-12-2016	
66. Αποσβέσεις κτιρίων	
66.02 Αποσβέσεις κτιρίων –τεχνικών έργων	21.987
12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίων	
12.02.00 Αποσβεσμένα κτίρια	21.987

β) Την επόμενη χρονιά στις 31/12/2017 η επιχείρηση θα προβεί σε έλεγχο πιθανής απομείωσης της αξίας του γραφείου που κατέχει ως επενδυτικό ακίνητο, προσδιορίζοντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών στις 100.000 € ενώ η εύλογη αξία έχει προσδιοριστεί στις 95.000 €

Αρά: Κόστος κτήσης:	115.000 €
Αποσβέσεις:	-
Παρούσα αξία μισθωμάτων:	100.000 €
Εύλογη αξία:	95.000 €

Η Ανακτήσιμη Αξία του κτιρίου δηλαδή η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της Εύλογης Αξίας και της Αξίας Χρήσης (Παρούσα αξία μισθωμάτων) είναι 100.000 € (100.000 > 95.000).

Δεδομένου ότι το κόστος κτήσης, δηλαδή η λογιστική αξία του ακινήτου είναι 115.000 € προκύπτει ότι υπάρχει **απομείωση** του κτιρίου κατά **15.000 €** αφού η λογιστική αξία υπερβαίνει την ανακτήσιμη (115.000-100.000).

7. Εγγραφή απομείωσης αξίας γραφείου

31-12-2017	
61. Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων	
61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων	15.000
16. Επενδύσεις σε ακίνητα	
16.01 Μικτή αξία (κόστους) επενδύσεων σε ακίνητα	15.000

8. Εγγραφή αποσβέσεων ξενοδοχείου για το 2017

31-12-2017	
66. Αποσβέσεις κτιρίων	
66.02 Αποσβέσεις κτιρίων –τεχνικών έργων	29.316
12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίων	
12.02.00 Αποσβεσμένα κτίρια	29.316

5.3 Ομάδα 2^η : Λογαριασμοί Αποθεμάτων

5.3.1 Λειτουργία Λογαριασμών

Στην δεύτερη ομάδα παρακολουθούνται όλα τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην κυριότητα της ξενοδοχειακής επιχείρησης και προορίζονται άμεσα ή κατόπιν επεξεργασίας για πώληση, καθώς και προϊόντα που μπορούν να αναλωθούν αυτούσια από του πελάτες. Επίσης καταχωρούνται διαφορά υλικά και αναλώσιμα προϊόντα που προορίζονται για τη συντήρηση ή επισκευή πάγιων στοιχείων.

Η πρωτοβάθμια ανάλυση του σχεδίου λογαριασμών της ομάδας είναι:

- 20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ
- 21 ΠΡΟΙΟΝΤΑ
- 22 ΒΙΟΛΟΓΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
- 23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ
- 24 ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ ΚΑΙ ΥΛΙΚΑ
- 25 ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ
- 26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ
- 27 ΛΟΙΠΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

5.3.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών

Η λογιστική πολιτική των αποθεμάτων σύμφωνα με τα ΕΛΠ καθορίζεται με το άρθρο 20 του Ν. 4308/2014. Ειδικότερα:

1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης τους προσαυξημένο με το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην επιθυμητή προς χρήση ή προς πώληση θέση και στη συνέχεια επιμετρούνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας ή εκτιμώμενη αξία πώλησης (μειωμένη κατά τα κόστη που είναι απαραίτητα για την πώληση). Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΕΓΛΣ και του ΚΒΣ, η αποτίμηση γινόταν στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αντικατάστασης. Η ρευστοποιήσιμη τιμή λαμβάνονταν υπόψη μόνο αν ήταν χαμηλότερη από τις δύο προηγούμενες.
2. Το κόστος κτήσης των τελικών αποθεμάτων προσδιορίζεται πλέον με δύο μεθόδους, είτε την FIFO (FIRST IN FIRST OUT) ή του Σταθμικού Μέσου Όρου. Δεν επιτρέπεται πλέον η μέθοδος LIFO (LAST IN FIRST OUT). Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.

4172/2013 η μέθοδος αποτίμησης που θα ακολουθήσει η επιχείρηση πρέπει να υιοθετηθεί για τέσσερα (4) έτη μετά το πρώτο φορολογικό έτος εφαρμογής, ενώ η αλλαγή μεθόδου αποτίμησης θεωρείται αλλαγή λογιστικής πολιτικής, συνεπώς πρέπει να γνωστοποιείται και να τεκμηριώνεται επαρκώς η σκοπιμότητα καθώς και οι επιπτώσεις της αλλαγής στις οικονομικές καταστάσεις.

3. Το αρχικό κόστος κτήσης των προϊόντων βάσει του οποίου γίνεται η καταχώρησή τους στα βιβλία παραμένει ίδιο μέχρι την τελική διάθεσή τους, εν αντιθέσει με το ΕΓΛΣ που η επιμέτρηση στο τέλος της περιόδου βάσει της απογραφής που πραγματοποιούνταν με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), αναγνωρίζονταν ως η τιμή κτήσης της νέας περιόδου.

4. Η επιχείρηση έχει την διακριτική ευχέρεια σύμφωνα με τις σημειώσεις της ομάδας 2 του σχεδίου λογαριασμών (Παράρτημα Γ των ΕΛΠ), να παρακολουθεί το κόστος πωληθέντων και το κόστος αναλώσεων σε αντίθετους λογαριασμούς της ομάδας 2. Το υπόλοιπο των λογαριασμών αυτών στο τέλος της περιόδου μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 82.01 «Συγκέντρωση Αποτελεσματικών Λογαριασμών». Εναλλακτικά γίνεται άμεσα χρέωση του λογαριασμού 82.01 με πίστωση των σχετικών λογαριασμών των αποθεμάτων που κινούνται κάθε φορά.

4.3.3 Ανάπτυξη λογαριασμών

Ειδικότερα, οι λογαριασμοί της δεύτερης ομάδας του σχεδίου των ΕΛΠ που θα μπορούσαν να χρησιμοποιούνται πιο συχνά για την λογιστική οργάνωση μιας ξενοδοχειακής μονάδας είναι:

Λογαριασμός 20: Εμπορεύματα

Καταχωρούνται υλικά αγαθά όπως είδη δώρων, αναμνηστικά, εφημερίδες, περιοδικά, τσιγάρα, είδη Μίνι-Μάρκετ, ψιλικά και ζαχαρώδη και γενικά εμπορεύματα που μεταπωλούνται χωρίς επεξεργασία.

Λογαριασμός 24: Πρώτες Ύλες και Υλικά

Καταχωρούνται πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά που προορίζονται για επεξεργασία με σκοπό την παρασκευή τροφίμων και ποτών για κατανάλωση στους χώρους του ξενοδοχείου. Εδώ καταχωρούνται και τα διάφορα υλικά συσκευασίας (χάρτινα κουτιά, ειδή ντεκόρ, κ.α.), που τα συνοδεύουν και κοστολογούνται ενιαία.

Λογαριασμός 25: Υλικά Συσκευασίας

Καταχωρούνται τα υλικά μέσα, όπως κουτιά, φιάλες ποτών, τσάντες, κ.α. που χρησιμοποιούνται για την συσκευασία εμπορευμάτων και προϊόντων τα οποία παραδίδονται στον πελάτη μαζί με το περιεχόμενό τους.

Λογαριασμός 26 : Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων

Καταχωρούνται όλα τα υλικά και τα αναλώσιμα που προορίζονται για την συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού του ξενοδοχείου.

Λογαριασμός 27: Λοιπά Αποθέματα

Παρακολουθούνται τα υλικά αγαθά που δεν εμπίπτουν σε καμία από τις παραπάνω κατηγορίες και προορίζονται να εξυπηρετήσουν την εύρυθμη λειτουργία του ξενοδοχείου. Εδώ συνήθως καταχωρούνται τα αναλώσιμα υλικά της ομάδας 25 του ΕΓΛΣ, δηλαδή, τα μικρά εργαλεία, οικοδομικά υλικά, πετρέλαιο, λοιπά καύσιμα, λιπαντικά, χημικά.

Τέλος, οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της επιχείρησης μπορούν να αντιμετωπιστούν ως έξοδα περιόδου (άρθρο 20 παρ. 8 των ΕΛΠ).

5.3.4 Παράδειγμα

α) Η ξενοδοχειακή μονάδα “AGELIKA HOTEL” προμηθεύτηκε στις 28/6/2015 επί πιστώσει από εταιρία τροφίμων με την οποία συνεργάζεται, διαφορές πρώτες ύλες αξίας 1.500 € πλέον Φ.Π.Α. 24 % προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει για την παρασκευή φαγητών.

Επίσης από την ίδια εταιρία και με το ίδιο τιμολόγιο αγόρασε διάφορα ζαχαρώδη και αναψυκτικά για το μίνι μάρκετ που διαθέτει αξίας 500 € πλέον Φ.Π.Α. Να πραγματοποιηθούν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

β) Η απογραφή έναρξης, λήξης και οι αγορές συνολικά του έτους των εμπορευμάτων και πρώτων υλών, της παραπάνω επιχείρησης, είχαν ως εξής:

20.01 «Εμπορεύματα έναρξης»: 9.000

20.02 «Αγορές εμπορευμάτων χρήσης»: 18.000

20.06 «Εμπορεύματα λήξης»: 7.000

24.01 «Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης»: 3.000

24.02 «Αγορές πρώτων υλών και υλικών»: 13.000

24.06 «Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών»: 4.000

Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές τακτοποίησης στις 31/12/2015 για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Λύση

1. Εγγραφή αγορών πρώτων υλών και εμπορευμάτων

28/06/2015		
24. Πρώτες ύλες και υλικά		
24.02 Αγορές πρώτων υλών	1.500	
20. Εμπορεύματα		
20.02 Αγορές εμπορευμάτων	500	
54. Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.02 Φ.Π.Α.		
54.02.02 Φ.Π.Α εισροών	480	
50. Προμηθευτές		
50.01 Προμηθευτές μη συνδεδεμένες οντότητες		2.480

β) Οι εγγραφές τακτοποίησης των αποθεμάτων στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς θα γίνουν με την υπόθεση ότι δεν τηρούνται αντίθετοι λογαριασμοί «κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων» και «κόστος αναλώσιμων πρώτων υλών» εντός της ομάδας 2.

2. Εγγραφή μεταφοράς λογαριασμών αποθεμάτων έναρξης και αγορών

31/12/2015		
82. Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) Περιόδου		
82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	43.000	
20. Εμπορεύματα		
20.01 Εμπορεύματα έναρξης		9.000
20.02 Αγορές εμπορευμάτων χρήσης		18.000
24. Πρώτες ύλες και υλικά		
24.01 Πρώτε ύλες και υλικά έναρξης		3.000
24.02 Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης		13.000

3.Εγγραφή μεταφοράς λογαριασμών τελικού αποθέματος

31/12/2015		
20 Εμπορεύματα		
20.06 Εμπορεύματα λήξης	7.000	
24.Πρώτες ύλες και υλικά		
24.06 Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών	4.000	
82. Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) Περιόδου		
82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών		11.000

5.4. Ομάδα 3^η : Χρηματοοικονομικά και Λοιπά Στοιχεία

5.4.1 Λειτουργία Λογαριασμών

Η τρίτη ομάδα του λογιστικού σχεδίου παρακολουθεί όλες τις εμπορικές απαιτήσεις της επιχείρησης έναντι πελατών και διαφόρων χρεωστών της, τις μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις, τις μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες συμμετοχές καθώς και τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα. Στον ισολογισμό διαχωρίζονται στα μη κυκλοφορούντα και στα κυκλοφορούντα, ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης και τον χρόνο διακράτησής τους.

Οι κωδικοί λογαριασμοί της ομάδας 3 σύμφωνα με τον Ν. 4308/14 (ΕΛΠ) είναι:

- 30 ΠΕΛΑΤΕΣ
- 31 ΑΞΙΟΓΡΑΦΑ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
- 32 ΧΟΡΗΓΗΘΕΝΤΑ ΔΑΝΕΙΑ
- 33 ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ
- 34 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ
- 35 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ
- 36 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ
- 37 ΠΡΟΠΛΗΡΟΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
- 38 ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΚΑΙ ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ
- 39 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

5.4.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών

Οι κυριότερες αλλαγές λογιστικών πολιτικών της εν λόγω ομάδας είναι οι εξής:

1. Τα ΕΛΠ ακολουθώντας την πολιτική των ΔΠΧΑ, κάνουν τον διαχωρισμό μεταξύ χρηματοοικονομικών και εμπορικών απαιτήσεων.

- Εμπορικές απαιτήσεις (λογ. 30) είναι οι πάσης φύσεως απαιτήσεις από πώληση υπηρεσιών και αγαθών με πίστωση κατά τη συνήθη δραστηριότητα της ομάδας.

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία (λογ. 31 - 36) είναι όλες οι υπόλοιπες απαιτήσεις που σχετίζονται με συμμετοχές, αξιόγραφα, επενδύσεις, δάνεια κ.τ.λ.

2. Στην ομάδα αυτή παρακολουθούνται πλέον και οι μακροπρόθεσμες συμμετοχές της επιχείρησης του λογαριασμού 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» του ΕΛΓΣ.

3. Η απαξίωση και υποτίμηση απαιτήσεων παρακολουθούνται με τριτοβάθμιο αντίθετο λογαριασμό εντός του αντίστοιχου λογαριασμού και όχι στον λογαριασμό 44 «Προβλέψεις» όπως συνέβαινε με το Ε.Γ.Λ.Σ.

4. Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.4308/14, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και στη συνέχεια επιμετρώνται στο κόστος κτήσης μείον τυχόν ζημιές απομείωσης, οι οποίες μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Οι ζημιές απομείωσης μπορούν να αναστραφούν αν οι συνθήκες το επιτρέψουν και να αναγνωριστούν ως κέρδη χρήσης.

Ειδικά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και τα διαθέσιμα προς πώληση, εκτός από τη μέθοδο του κόστους μπορούν να επιμετρηθούν και στην εύλογη αξία σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 12 του νέου νόμου, όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

5.4.3 Ανάπτυξη λογαριασμών

Ειδικότερα, οι λογαριασμοί της τρίτης ομάδα του σχεδίου λογαριασμών των ΕΛΠ, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο συχνά για την λογιστική οργάνωση μιας ξενοδοχειακής μονάδας είναι:

Λογαριασμός 30: Πελάτες

Παρακολουθούνται όλες οι εμπορικές απαιτήσεις που προκύπτουν από πώληση με πίστωση υπηρεσιών ή αγαθών.

Για την ολοκληρωμένη παρακολούθηση των εμπορικών απαιτήσεων της επιχείρησης ο λογαριασμός μπορεί να αναλυθεί σε επιμέρους λογαριασμούς για τους πελάτες εσωτερικού και εξωτερικού, πελάτες μη συνδεδεμένων οντοτήτων ή συνδεδεμένων οντοτήτων (για τις συναλλαγές μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου), προκαταβολές πελατών όπου καταχωρούνται οι απαιτήσεις του ξενοδοχείου που προεισπράττονται.

Οι βασικοί πελάτες ενός ξενοδοχείου που παρακολουθούνται επί πιστώσει και μπορούν να αναπτυχθούν σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 30.01.01. «Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες», είναι:

Πελάτες – πρακτορεία: αναλαμβάνουν έναντι προμήθειας την ενοικίαση δωματίων για λογαριασμό πελατών τους. Σε αυτή την περίπτωση ο πελάτης του πρακτορείου προσκομίζει μια εντολή πληρωμής του πρακτορείου (voucher), αφού αυτό αναλαμβάνει να καλύψει το ύψος της συναλλαγής από την παραμονή του πελάτη του στο ξενοδοχείο. Το λογιστήριο του ξενοδοχείου χρεώνει το συνολικό ύψος της υποχρέωσης στο πρακτορείο.

Πελάτες άλλα ξενοδοχεία: Άλλα ξενοδοχεία λόγω πληρότητας στέλνουν πελάτες τους για προσωρινή διαμονή.

Πελάτες πιστωτικών καρτών: παρακολουθούνται οι πελάτες που εξοφλούν τις οφειλές τους μέσω πιστωτικών καρτών. Ο λογαριασμός πιστώνεται όταν εισπραχθεί το σχετικό ποσό από την τράπεζα.

Στην ομάδα, υπάρχει ο τριτοβάθμιος λογαριασμός 30.01.02 «Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών» όπου με περαιτέρω ανάλυση μπορούν να παρακολουθούνται οι απαιτήσεις εκείνες για τις οποίες το υπόλοιπό τους είναι μεγαλύτερο από το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί τελικά.

Με το ΕΛΓΣ τα ποσά αυτά καταχωρούνταν στον λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις».

Για τη φορολογική αναγνώριση της απομείωσης των εμπορικών απαιτήσεων η οποία εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4172/13 και της ΠΟΛ 1056/2015, για προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που προκύπτουν από 1.1.2014 και μετά, ικανή και αναγκαία συνθήκη είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος της είσπραξης της εν λόγω

απαίτησης, ενώ ο υπολογισμός γίνεται με βάση το ποσό και το χρόνο της ληξιπρόθεσμης απαίτησης.

Λογαριασμός 31: Αξιόγραφα Εμπορικών Απαιτήσεων

Παρακολουθούνται όλα τα αξιόγραφα, όπως συναλλαγματικές, γραμμάτια εισπρακτέα, μεταχρονολογημένες επιταγές, αν και δεν συνηθίζονται αυτού του είδους οι διακανονισμοί στα ξενοδοχεία λόγω της φύσης των συναλλαγών διότι οι πελάτες πληρώνουν συνήθως με μετρητά, χρεωστική ή πιστωτική κάρτα, voucher τουριστικού πρακτορείου και επιταγές.

Λογαριασμός 32: Χορηγηθέντα Δάνεια

Παρακολουθούνται τα πάσης φύσεως χορηγηθέντα δάνεια από την ξενοδοχειακή επιχείρηση. Ενδιαφέρον παρουσιάζει ο λογαριασμός 32.02 «δάνεια χορηγηθέντα στο προσωπικό και στη διοίκηση» που με περεταίρω ανάλυση σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς παρακολουθούνται, οι χρηματικές διευκολύνσεις προς το προσωπικό (προκαταβολές, δάνεια), οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί των εταίρων και γενικά των οργάνων διοίκησης (διαχειριστών, ιδρυτών, γενικών διευθυντών κ.α.).

Οι χρηματικές διευκολύνσεις και τα δάνεια εμπίπτουν στις φορολογικές διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4172/13 όπου θα πρέπει να διαχωρίζεται η απλή προκαταβολή (παροχή κάτω των 3 μηνών) με την χρηματική διευκόλυνση άνω των 3 μηνών (ή τριών μισθών) η οποία θεωρείται δάνειο, για το οποίο απαιτείται έγγραφη συμφωνία και επιβαρύνεται με χαρτόσημο και τόκους.

Ειδικά για τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 25 του άρθρου 29 του Ν. 4308/14 «τα ποσά των προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων πρέπει να εμφανίζονται αναλυτικά στο προσάρτημα του ισολογισμού με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης, των ποσών που επιστράφηκαν ή διαγράφηκαν λόγω αποποίησης, για την πληροφόρηση των πιστωτών και του κοινού».

Λογαριασμός 33: Λοιπές Απαιτήσεις

Παρακολουθούνται εισπρακτέα έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της σχετικά με τους προκαταβαλλόμενους και παρακρατούμενους φόρους και κάθε άλλη απαίτηση έναντι του δημοσίου (επιχορηγήσεις, επιστροφές ΦΠΑ, δασμοί προς επιστροφή κ.λπ), οι μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες εισπρακτέες απαιτήσεις, οι επισφαλείς χρεώστες, κ.α.

Λογαριασμός 34: Επενδύσεις

Παρακολουθούνται οι χρεωστικοί τίτλοι και τα διάφορα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που συνθέτουν το εμπορικό χαρτοφυλάκιο της ξενοδοχειακής μονάδας και προορίζονται για την πραγματοποίηση άμεσης προσόδου. Αφορά επενδύσεις σε μετοχές, ομόλογα, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων κ.α., που με το ΕΓΛΣ παρακολουθούνταν στους λογαριασμούς 18.01 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και 18.15 «Τίτλοι Με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων».

Λογαριασμός 36: Συμμετοχές

Παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της ξενοδοχειακής επιχείρησης από συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες που με το ΕΛΓΣ παρακολουθούνταν στον λογαριασμό 18.00 «συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις».

Λογαριασμός 37: Προπληρωμένα Έξοδα και Έσοδα Περιόδου

Στο προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ έχει καταργηθεί ο λογαριασμός 36 «Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού» και έχει αντικατασταθεί από τους βασικούς πρωτοβάθμιους:

37.01 «Προπληρωμένα Έξοδα», όπου καταχωρούνται τα έξοδα που πληρώνει η επιχείρηση εντός της χρήσης αλλά αφορούν την επόμενη χρήση και είναι ουσιαστικά απαίτηση και όχι έξοδο.

37.02 «Δεδουλευμένα Έσοδα Περιόδου», όπου καταχωρούνται τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση αλλά δεν μπορούν να γίνουν απαιτητά και να εισπραχθούν εντός αυτής της χρήσης.

Λογαριασμός 38: Ταμειακά Διαθέσιμα και Ισοδύναμα

Παρακολουθούνται όλα τα ταμειακά διαθέσιμα της επιχείρησης, όπως μετρητά, καταθέσεις όψεως και προθεσμίας σε ευρώ και ξένο νόμισμα, ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια.

Λογαριασμός 39: Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού

Παρακολουθείται η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δηλαδή το ποσό του φόρου εισοδήματος που θα μπορεί να είναι ανακτήσιμο σε μελλοντικές περιόδους από εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές. Η αναγνώριση, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 3 και 4 των ΕΛΠ, πραγματοποιείται, μόνο εφόσον είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται

αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

Το θέμα της αναβαλλόμενης φορολογίας έχει αναπτυχθεί διεξοδικά στην παράγραφο 4.6.

5.4.4. Παράδειγμα

Η ξενοδοχειακή μονάδα «IONIAN BLUE A.E.» μεταξύ άλλων συναλλαγών της κατά τη διάρκεια του 2016 πραγματοποίησε και τις παρακάτω συναλλακτικές κινήσεις:

1. Στις 31/1/2016 με την ολοκλήρωση των διανυκτερεύσεων ενός group το οποίο είχε αφιχθεί στις 25/01/2016 έκοψε και απέστειλε τιμολόγιο στο συνεργαζόμενο πελάτη-πρακτορείο «EASY TRAVEL» συνολικής αξίας 1.450 € (περιέχει ΦΠΑ 13% και Τέλος Παρεπιδημούντων 0,5%). Το ξενοδοχείο έχει πολιτική πίστωσης 20 ημερών προς τον συγκεκριμένο πελάτη της.

2. Στις 30/06/2016 λόγω ανανέωσης του ασφαλιστήριου συμβολαίου πυρός, πλήρωσε ασφάλιστρα ύψους 15.000 € με επιταγή, τα οποία αφορούν το διάστημα 01/07/2016-30/06/2017.

3. Η επιχείρηση διαπιστώνει ότι συνολικές απαιτήσεις ύψους 25.000 που της οφείλει ο Πελάτης –Πρακτορείο «GOLD TRAVEL» έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες εδώ και έξι μήνες. Ο οικονομικός διευθυντής εκτιμά ότι ποσοστό 1% επί της ληξιπρόθεσμης απαίτησης θα καταστεί ανεπίδεκτο είσπραξης και ως εκ τούτου σχηματίζει στις 31/12/2016 την σχετική πρόβλεψη.

Να γίνουν οι απαραίτητες ημερολογιακές εγγραφές.

Λύση

1 α. Εγγραφή καταχώρησης της συναλλαγής με πελάτη-πρακτορείο κατά την άφιξη group.

25/01/2016	
30. Πελάτες	
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες	
30.01.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες	
30.01.01.00 Πελάτες – Πρακτορεία	1.450
70. Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	
70.07 Πωλήσεις υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες	1.276,81
54. Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	173,19
54.02 Φ.Π.Α. (13%)	166,81
54.05 Λοιποί φόροι εισφορές	
54.05.00 Τέλος Παρεπιδημούντων	6,38

1 β. Εγγραφή καταχώρησης κατά την αναχώρηση του group και της έκδοσης του τιμολογίου

31/01/2016	
33. Λοιπές απαιτήσεις	
33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες	
33.03.01 Χρεώστες - Πρακτορεία	1.450
30. Πελάτες	
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες	
30.01.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες	1.450

1 γ. Εγγραφή κατά την εξόφληση της απαίτησης του Πελάτη – Πρακτορείο EAZY TRAVEL

20/02/2016	
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	1.450
33. Λοιπές απαιτήσεις	
33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες	
33.03.01 Χρεώστες – Πρακτορεία	1.450

2α. Καταχώρηση δαπάνης ασφαλίσεων

30/06/2016		
64. Διάφορα λειτουργικά έξοδα		
64.06 Ασφάλιστρα	15.000	
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως		15.000

2.β Τακτοποίηση δαπάνης ασφαλίσεων επόμενου έτους.

31/12/2016		
37. Προπληρωμένα έξοδα και δεδουλευμένα έσοδα περιόδου		
37.01 Προπληρωμένα έξοδα	7.500	
64. Διάφορα λειτουργικά έξοδα		
64.06 Ασφάλιστρα		7.500

3. Εγγραφή απομείωσης Πελάτη – Πρακτορείου «GOLD TRAVEL» 25.000 x 1%

31/12/2016		
68. Προβλέψεις		
68.09 Προβλέψεις για απομείωση από πελάτες	250	
68.09.00 Ζημίες απομείωσης πελάτη – πρακτορείου		
30. Πελάτες		
30.01 Πελάτες		250
30.01.04 Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών		

5.5 ΟΜΑΔΑ 4^η : Καθαρή Θέση

5.5.1 Λειτουργία λογαριασμών

Στην τέταρτη ομάδα του λογιστικού σχεδίου σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν. 4308/2014, παρακολουθούνται οι λογαριασμοί της καθαρής θέσης, οι λογαριασμοί των διαφόρων αποθεματικών, οι διαφορές από τις επιμετρήσεις στην εύλογη αξία, τα αποτελέσματα της χρήσης και των προηγούμενων χρήσεων κ.α.

Το σχέδιο λογαριασμών της ομάδας 4 σύμφωνα με τα ΕΛΠ έχει ως εξής:

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ

41 ΥΠΕΡ ΤΟ ΑΡΤΙΟ

42 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΙΔΙΟΚΤΗΤΩΝ

43 ΙΔΙΟΙ ΤΙΤΛΟΙ

44 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

45 ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

46 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΝΟΜΩΝ

47 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

48 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

49 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ

5.5.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών

Ο λογιστικός χειρισμός της 4^{ης} ομάδας γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4308/2014 όπου ορίζει ρητά και τα στοιχεία που περιλαμβάνει η καθαρή θέση. Οι σημαντικότερες αλλαγές που εισήγαγε είναι:

1. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ως κεφάλαιο της επιχείρησης αναγνωρίζεται μόνο το εισφερθέν μέρος του κεφαλαίου και όχι το εγκεκριμένο αλλά μη καταβλημένο κεφάλαιο, το οποίο βέβαια για λόγους πληροφόρησης μπορεί να παρουσιάζεται στο λογαριασμό του κεφαλαίου της καθαρής θέσης ή στο προσάρτημα (ισχύει υποχρεωτικά για τις μεσαίες και μεγάλες οντότητές σύμφωνα με το άρθρο 29 των ΕΛΠ.).

2. Το καταβληθέν κεφάλαιο, οι εισφορές των ιδιοκτητών, οι ίδιοι τίτλοι και τα υπερ το άρτιο ποσά, αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρούνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά ποσά που έχουν ληφθεί ή καταβληθεί.

3. Οι διαφορές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων - πάγιων και χρηματοοικονομικών - απεικονίζονται διακριτά στη καθαρή θέση.
4. Ο λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις Παγίων» καταργείται αφού όπως είδαμε και στην παράγραφο 3.7, οι επιχορηγήσεις αντιμετωπίζονται ως μακροπρόθεσμη υποχρέωση (έσοδα επομένων χρήσεων) και όχι ως καθαρή θέση.
5. Οι προβλέψεις για απομείωση περιουσιακών στοιχείων δεν παρακολουθούνται πλέον στον λογαριασμό 44 « Προβλέψεις» αλλά σε αντίθετους λογαριασμούς εντός της ομάδας τους.
6. Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, με το σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ, δεν παρακολουθούνται πλέον σε αυτή την ομάδα αλλά στην πέμπτη 5^η.
7. Σημαντικό κόστος που σχετίζεται άμεσα με κάποιο στοιχείο της καθαρής θέσης όπως έξοδα από την έκδοση μετοχών, παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου στην καθαρή θέση, ενώ τα ασήμαντα σχετικά κόστη (αμοιβές δικηγόρων, λογιστών, έξοδα εκτυπώσεων) αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης.

5.5.3 Ανάπτυξη λογαριασμών

Ειδικότερα, οι λογαριασμοί της τέταρτης ομάδα του σχεδίου λογαριασμών των ΕΛΠ, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο συχνά για την λογιστική οργάνωση μιας ξενοδοχειακής μονάδας είναι:

Λογαριασμός 40: Κεφάλαιο

Παρακολουθείται το εισφερόμενο και καταβλημένο κεφάλαιο της επιχείρησης που εκφράζεται, ανάλογα με την μορφή της επιχείρησης, σε μετοχές για τις ΑΕ, εταιρικά μερίδια για τις ΕΠΕ και τις ΙΚΕ, καθαρή περιουσία για τις προσωπικές εταιρίες και τις ατομικές. Για το οφειλόμενο και μη καταβλημένο κεφάλαιο, σύμφωνα με το άρθρο 26 των ΕΛΠ, δεν προβλέπεται λογιστική παρακολούθηση σε κάποιο λογαριασμό και απεικόνιση αυτού στον ισολογισμό παρά μόνο ως πληροφοριακό στοιχείο.

Λογαριασμός 41: Υπέρ το Άρτιο

Παρακολουθείται η καταβλημένη και η οφειλόμενη διαφορά (για λόγους πληροφόρησης της κάλυψης της διαφοράς) από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, σε περίπτωση αύξησης

του κεφαλαίου της επιχείρησης μέσω διάθεσης μετοχών σε αξία μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία.

Λογαριασμός 42: Καταθέσεις Ιδιοκτητών

Παρακολουθούνται τα ποσά των μετόχων ή εταίρων που κατατίθενται στην επιχείρηση και προορίζονται για αύξηση κεφαλαίου καθώς και τα διαθέσιμα προς αύξηση κεφαλαίου μερίσματα της χρήσης.

Λογαριασμός 43: Ίδιοι Τίτλοι

Ο λογαριασμός αυτός αναλύεται στους εξής δευτεροβάθμιους:

43.01 «Αξία Κτήσης Ιδίων Τίτλων» όπου καταχωρείται η αξία κτήσης των ιδίων μετοχών που με το ΕΓΛΣ παρακολουθούνταν σε λογαριασμό της ομάδας των Χρεογράφων 34.25 «Ίδιες Μετοχές».

43.02 «Αποτελέσματα (κέρδος/ ζημιά) από τη διάθεση ιδίων τίτλων» όπου καταχωρούνται τα κέρδη ή οι ζημιές από την διάθεση ή ακύρωση ιδίων μετοχών.

Οι διαφορές αυτές με τα ΕΛΠ αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση προσθετικά ή αφαιρετικά και όχι στα αποτελέσματα της χρήσης ως κέρδος ή ζημιά όπως αντιμετωπίζονταν με το ΕΛΓΣ σύμφωνα με το οποίο οι ζημιές καταχωρούνταν στο λογαριασμό 64.12.02 «Ζημιές από Πώληση Χρεογράφων» ενώ τα κέρδη στο λογαριασμό 76.04.02 «Κέρδη από Πώληση Χρεογράφων».

Λογαριασμός 44: Διαφορές Εύλογης Αξίας

Παρακολουθούνται οι διαφορές από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, στην περίπτωση που η ξενοδοχειακή μονάδα την έχει επιλέξει για την επιμέτρηση στοιχείων του ισολογισμού της, όπως ενσώματα πάγια και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρησιμοποιώντας τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 44.01 και 44.02 αντίστοιχα. Τα κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν. Ειδική αναφορά για θέματα εύλογων αξιών έχει γίνει στην παράγραφο 4.9

Λογαριασμός 45: Συναλλαγματικές Διαφορές

Εδώ παρακολουθούνται τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την μετατροπή νομισματικών κονδυλίων που αφορούν σε καθαρή επένδυση στην αλλοδαπή έως τη μεταφορά τους στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς των ομάδων 6 και 7.

Λογαριασμός 46 Αποθεματικά Νομών

Περιλαμβάνονται τα τακτικά αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται υποχρεωτικά πριν τη διανομή κερδών, βάσει του νόμου που διέπει την εταιρική μορφή της επιχείρησης. Για τις Ανώνυμες Εταιρίες οι οποίες διέπονται από τον Κ.Ν. 2190/1920, σύμφωνα με το άρθρο 44, είναι υποχρεωτικός ο ετήσιος σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού ο οποίος αντιστοιχεί στο 5 % των κερδών της χρήσης. Η υποχρέωση παύει, όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει το ένα τρίτο (1/3) τουλάχιστον του μετοχικού κεφαλαίου.

Λογαριασμός 47: Αφορολόγητα Αποθεματικά

Περιλαμβάνονται τα αφορολόγητα αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται από κέρδη τα οποία δεν υπάγονται σε φορολογία εισοδήματος βάσει φορολογικών ή άλλων διατάξεων.

Λογαριασμός 48: Αποθεματικά Καταστατικού και Λοιπά Αποθεματικά

Περιλαμβάνει τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

48.01 «Αποθεματικά Καταστατικού» όπου παρακολουθούνται τα αποθεματικά που σχηματίζονται σύμφωνα με ειδικές διατάξεις του καταστατικού της εταιρίας.

48.02 «Προαιρετικά Αποθεματικά Αποφάσεων της Γενικής Συνέλευσης» όπου παρακολουθούνται τα αποθεματικά που σχηματίζονται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των ιδιοκτητών ή μετόχων.

Λογαριασμός 49: Αποτελέσματα εις Νέον

Τα αποτελέσματα εις νέο αποτελούν στοιχεία της καθαρής θέσης και παρακολουθούν τα αποτελέσματα της χρήσης. Συγκεκριμένα, καταχωρούνται «το υπόλοιπο κερδών εις νέο», «το υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο» καθώς και οι ζημιές προηγούμενων χρήσεων ως «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων».

5.5.4 Παράδειγμα

α) Στις 01/03/2014 ιδρύεται μια Α.Ε. με αντικείμενο δραστηριότητας τη ξενοδοχειακή εκμετάλλευση. Το μετοχικό της κεφάλαιο αποτελείται από 200.000 μετοχές με ονομαστική αξία 2 € έκαστη. Τα ιδρυτικά μέλη είναι οι μέτοχοι Α και Β που θα κατέχουν αντίστοιχα το 60% και 40% του κεφαλαίου. Ο μέτοχος Α θα καλύψει το κεφάλαιο σε δύο δόσεις. Το μισό κατά τη σύσταση και το άλλο μισό σε ένα έτος ακριβώς δηλαδή την 01/03/2015.

β) Το 30/06/2017 η Γενική Συνέλευση της επιχείρησης, προκειμένου να αυξήσει το μετοχικό κεφάλαιο, αποφάσισε την έκδοση 20.000 μετοχών με αξία διάθεσης 3 € έκαστη. Η συμμετοχή των μετόχων στην αύξηση θα γίνει με τα ποσοστά συμμετοχής τους στο αρχικό κεφάλαιο. Στις 15. 9.2017 ολοκληρώθηκε επιτυχώς η σχετική διαδικασία.

γ) Η εταιρία για το 2017 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη (μετά φόρων) 65.000 €.

Τα ίδια κεφάλαια την 31/12/2017 έχουν διαμορφωθεί ως εξής:

40. Μετοχικό Κεφάλαιο (220.000 μετ. X 2 € έκαστη)	440.000
41. Υπέρ το άρτιο (20.000 μετ. X 1 € έκαστη)	20.000
46. Τακτικό αποθεματικό	5.400

Η Γ.Σ. των μετόχων σχετικά με τα κέρδη της χρήσης αποφάσισε και ενέκρινε:

- Τον σχηματισμό του κατά νόμου τακτικού αποθεματικού
- Τη διανομή του κατά νόμου υποχρεωτικού μερίσματος
- Το τυχόν υπόλοιπο κερδών να παραμείνει εις νέον

Ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος για εισοδήματα τρίτων είναι 10%.

Λύση

α) Το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας είναι 400.000 € (200.000 μετ. X 2 €)

Με βάση τα ποσοστά συμμετοχής ο κάθε μέτοχος πρέπει να καλύψει:

Μέτοχος Α: $400.000 \times 60\% = 240.000 \text{ €}$

Μέτοχος Β: $400.000 \times 40\% = 160.000 \text{ €}$

1.Εγγραφή κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου

01-03-2014	
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	280.000
40. Κεφάλαιο	
40.01 Κεφάλαιο καταβλημένο	280.000
40.01.00 Μέτοχος Α	120.000
40.01.01 Μέτοχος Β	160.000

Στις 31/12/2015, πρώτο έτος της σύστασης, θα έχει καταβληθεί ένα μέρος του οφειλόμενου κεφαλαίου. Συνεπώς το καταβλημένο κεφάλαιο το οποίο υποχρεωτικά θα απεικονίζεται στον Ισολογισμό της, θα είναι 280.000 €. Η σχετική πληροφόρηση για το οφειλόμενο κεφάλαιο ποσού 120.000 € θα περιλαμβάνεται στο προσάρτημά της.

2.Εγγραφή κάλυψης της β' δόσης του μετοχικού κεφαλαίου

01-03-2015	
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	120.000
40. Κεφάλαιο	
40.01 Κεφάλαιο καταβλημένο	120.000
40.01.00 Μέτοχος Α	120.000

β) Η εταιρία προχωρά στην έκδοση νέων μετοχών με κάλυψη του ποσού από τους υφιστάμενους μετόχους.

- Οι νέες μετοχές έχουν: Αξία ονομαστική 2 € έκαστη. Άρα $20.000 \times 2 = 40.000 \text{ €}$

Αξία διάθεσης 3 € έκαστη. Άρα $20.000 \times 3 = 60.000 \text{ €}$

Συνεπώς η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο είναι 20.000 €.

- Συμμετοχή Εταίρων: Μέτοχος Α (60%): 24.000 € και 12.000 = 36.000

Μέτοχος Β (40%): 16.000 € και 8.000 = 24.000

Σύνολο 60.000

Εγγραφή αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με κατάθεση των ποσών από τους μετόχους

15-09-2017	
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	60.000
40. Κεφάλαιο	
40.01 Κεφάλαιο καταβλημένο	40.000
40.01.00 Μέτοχος Α	24.000
40.01.01 Μέτοχος Β	16.000
41. Υπέρ το άρτιο	
41.01 Υπέρ το άρτιο	20.000
40.01.00 Μέτοχος Α	12.000
40.01.01 Μέτοχος Β	8.000

δ) Η διάθεση των κερδών θα γίνει ως εξής:

- Για τακτικό αποθεματικό* (65.000 X 5 %)	3.250,00
- Για πρώτο μέρισμα (65.000 – 3.250) X 35%	21.612,50
- Υπόλοιπο εις νέον	<u>40.137,50</u>
Σύνολο	65.000,00

Τα μερίσματα υποβάλλονται σε παρακρατούμενο φόρο 10%.

Άρα τα πληρωτέα μερίσματα είναι 19.451,25 € = [21.612,50 – (21.612,50 X 10%)]

Λαμβάνοντας υπόψη ότι τα κέρδη της χρήσης πριν ακριβώς από την διανομή τους βρίσκονται στην πίστωση του λογαριασμού 49 «Αποτελέσματα εις νέον» θα γίνει η παρακάτω εγγραφή διάθεσης των κερδών:

Εγγραφή διάθεσης ετήσιων κερδών

30-06-2017	
49. Αποτελέσματα εις νέον	
49.00 Κέρδη χρήσεως εις νέον	24.862,50
46. Αποθεματικά νόμων	
46.01 Τακτικό αποθεματικό	3.250,00
53. Λοιπές υποχρεώσεις	
53.05 Μερίσματα πληρωτέα	19.451,25
54. Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	
54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων	2.121,25

Εγγραφή εξόφλησης παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων

28-08-2017	
54. Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	
54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων	2.121,25
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	2.121,25

*Σημείωση: Ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτικός έως ότου καλύψει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου

Εγγραφή εξόφληση μερισμάτων

30-08-2017		
53. Λοιπές υποχρεώσεις		
53.05 Μερίσματα πληρωτέα	19.451,25	
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως		19.451,25

5.6 ΟΜΑΔΑ 5^η : Υποχρεώσεις

5.6.1 Λειτουργία λογαριασμών

Στην πέμπτη ομάδα του λογιστικού σχεδίου των ΕΛΠ καταχωρούνται όλες οι υποχρεώσεις της επιχείρησης, μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, δεδομένου ότι δε γίνεται διάκριση μεταξύ τους, παρ' όλο που στον ισολογισμό απαιτείται να εμφανίζονται ξεχωριστά.

Το σχέδιο λογαριασμών της 5^{ης} ομάδας σύμφωνα με τα ΕΛΠ, έχει ως εξής:

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ

51 ΑΞΙΟΓΡΑΦΑ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

52 ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΔΑΝΕΙΑ

53 ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ

55 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ

56 ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

57 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

58 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

59 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

5.6.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών

Η πέμπτη ομάδα παρουσιάζεται αρκετά διαφοροποιημένη σε σχέση με το εννοιολογικό περιεχόμενο που είχε σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ.

1. Βραχυπρόθεσμη υποχρέωση σύμφωνα με τα ΕΛΠ, είναι η υποχρέωση που η οντότητα αναμένεται να διακανονίσει εντός του κανονικού λειτουργικού κύκλου της ή κατέχει για εμπορικούς σκοπούς ή ο οφείλει να διακανονίσει εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων.

2. Τα ΕΛΠ διαχωρίζουν τις εμπορικές υποχρεώσεις από τις χρηματοοικονομικές.

Εμπορικές είναι οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από την συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης και αφορούν αγορές αγαθών ή υπηρεσιών επί πιστώσει.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις προκύπτουν κατόπιν συμβατικής δέσμευσης ή σύμβασης με όρους που δύναται να επηρεάσουν δυσμενώς την περιουσιακή κατάσταση ή την καθαρή θέση της επιχείρησης.

3. Με τα ΕΛΠ παρακολουθούνται διακριτά στην πέμπτη ομάδα και με ιδιαίτερους λογιστικούς χειρισμούς οι επιχορηγήσεις, οι προβλέψεις και οι αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού.

4. Οι προβλέψεις ρυθμίζονται από το άρθρο 22 των ΕΛΠ και έχουν διαφορετικό εννοιολογικό περιεχόμενο από αυτό του ΕΓΛΣ όπου ταύτιζε την πρόβλεψη με την απομείωση. Η πρόβλεψη με τον νέο νόμο είναι μια καθορισμένης φύσεως υποχρέωση η οποία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού είναι πολύ πιθανό ότι θα προκύψει αλλά δεν είναι καθορισμένο το ποσό και ο χρόνος που θα προκύψει. Αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται στη συνέχεια στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να γίνει ο διακανονισμός ή σε παρούσα αξία αν αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στην ομάδα 5 παρακολουθούνται όλες οι προβλέψεις πλην αυτές που αφορούν στις επισφαλείς απαιτήσεις οι οποίες, όπως ήδη έχουμε αναλύσει, παρακολουθούνται εντός του αντίστοιχου λογαριασμού του ενεργητικού.

Φορολογικά οι προβλέψεις όπως έχουμε δει αναγνωρίζονται με την καταβολή των σχετικών ποσών.

5.6.3 Ανάπτυξη λογαριασμών

Ειδικότερα, οι λογαριασμοί της πέμπτης ομάδας του σχεδίου των ΕΛΠ που θα μπορούσαν να χρησιμοποιούνται για την λογιστική οργάνωση μιας ξενοδοχειακής μονάδας είναι:

Λογαριασμός 50: Προμηθευτές

Παρακολουθούνται όλοι οι λογαριασμοί των εμπορικών υποχρεώσεων, δηλαδή των διαφόρων βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων που προκύπτουν από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης (αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών επί πιστώσει).

Επίσης εδώ καταχωρούνται οι προκαταβολές προς τους προμηθευτές για την απόκτηση εμπορευμάτων και πρώτων υλών καθώς και οι προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων, που με το ΕΓΛΣ παρακολουθούνταν στον λογαριασμό 15.09.

Λογαριασμός 51: Αξιόγραφα Εμπορικών Επιχειρήσεων

Καταχωρούνται τα γραμμάτια πληρωτέα καθώς και οι μεταχρονολογημένες πληρωτέες επιταγές που προκύπτουν από μακροχρόνιες και βραχυχρόνιες δεσμεύσεις της επιχείρησης στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων της.

Λογαριασμός 52: Τραπεζικά Δάνεια

Παρακολουθούνται όλα τα μακροπρόθεσμα δάνεια που έχει λάβει η επιχείρηση από το τραπεζικό σύστημα, από συνδεδεμένες οντότητες ή από έκδοση ομολόγων.

Λογαριασμός 53: Λοιπές Υποχρεώσεις

Καταχωρούνται τα δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση εκτός τραπεζικού συστήματος, π.χ από συγγενή επιχείρηση αλλά και κάθε άλλη υποχρέωση που προκύπτει προς συνδεδεμένη επιχείρηση, οι υποχρεώσεις από μερίσματα και προμερίσματα πληρωτέα, ομολογίες πληρωτέες και τοκομερίδια πληρωτέα. Επίσης στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις προς το προσωπικό, όπως οι πληρωτέες ή οφειλόμενες αποδοχές και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους.

Λογαριασμός 54: Υποχρεώσεις από Φόρους και Τέλη

Παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της ξενοδοχειακής επιχείρησης από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τους λοιπούς Οργανισμούς του Δημοσίου. Περαιτέρω οι κυριότεροι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδα είναι:

54.01 «Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος» όπου παρακολουθείται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης. Συγκεκριμένα ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται με το ποσό (ή ένα μέρος) του φόρου-εξόδου με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού από την ομάδα εξόδων 69.01 «Φόρος – έξοδο» της περιόδου, δεδομένου ότι αποτελεί έξοδο. Περαιτέρω αναλύεται σε τριτοβάθμιους αντίθετους λογαριασμούς όπου παρακολουθείται ο προκαταβλητέος και ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος της χρήσης.

54.02 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας» όπου παρακολουθούνται οι εκροές και οι εισροές του συγκεκριμένου έμμεσου φόρου και αναλόγως η υποχρέωση ή απαίτηση που προκύπτει έναντι του δημοσίου.

54.03 «Παρακρατούμενοι Φόροι Εισοδήματος Τρίτων» όπου παρακολουθούνται όλοι οι παρακρατούμενοι φόροι όπως φόροι αμοιβών προσωπικού, αμοιβών τρίτων, ελευθέρων επαγγελματιών, διανεμομένων μερισμάτων.

54.04 «Τέλη Χαρτοσήμου» όπου παρακολουθείται η εν λόγω υποχρέωση η οποία επιβάλλεται σε διαφορές συναλλαγές.

54.05 «Λοιποί Φόροι Τέλη και Εισφορές» όπου παρακολουθούνται οι λοιποί φόροι και εισφορές που δεν υπάγονται σε κάποια από τις παραπάνω κατηγορίες όπως φόροι και τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, τέλη καθαριότητας και φωτισμού, το αγγελιόσημο και ο ειδικός φόρος επί των διαφημίσεων κ.λπ. Επίσης εδώ μπορεί να καταχωρηθεί ο δημοτικός φόρος ή τέλος παρεπιδημούντων ο οποίος επιβάλλεται ειδικά στα ξενοδοχεία.

Λογαριασμός 55: Υποχρεώσεις σε Ασφαλιστικούς Οργανισμούς

Παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης έναντι των ασφαλιστικών οργανισμών όπως ο Ε.Φ.Κ.Α., το ταμείο πρόνοιας ιδιωτικών υπαλλήλων και τα λοιπά ταμεία κύριας και επικουρικής ασφάλισης, από τις κρατήσεις που διενεργούνται στις μεικτές αποδοχές των εργαζομένων αλλά και τις εργοδοτικές εισφορές. Εάν υπάρχουν μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς του οργανισμούς πρέπει να παρακολουθούνται διακριτά για να εμφανίζονται στο ισολογισμό στην κατηγορία των «Λοιπών Μακροπρόθεσμων Απαιτήσεων».

Λογαριασμός 56: Δεδουλευμένα Έσοδα και Έξοδα Επομένων Χρήσεων

Ουσιαστικά ο λογαριασμός αφορά τους μεταβατικούς λογαριασμούς του παθητικού όπως ονομάζονταν με το ΕΓΛΣ, οι οποίοι κινούνται στο τέλος της χρήσης για να ταχτοποιήσουν και να διαχωρίσουν τα έσοδα και τα έξοδα της χρήσης που δημιουργούν υποχρεώσεις για την επιχείρηση.

Οι βασικοί πρωτοβάθμιοι που παρακολουθούν την συγκεκριμένη κατηγορία εσόδων και εξόδων είναι:

56.01 «Έξοδα Χρήσεως Δεδουλευμένα». Αφορά τα πληρωτέα έξοδα, δηλαδή τα έξοδα εκείνα που ενώ πραγματοποιούνται εντός της χρήσης, θα διακανονιστούν ταμειακά στην επομένη χρήση.

56.02 «Έσοδα Επομένων Χρήσεων». Αφορά τα προεισπραχθέντα έσοδα (προκαταβολές) τα οποία θα πραγματοποιηθούν λογιστικά, δηλαδή θα οριστικοποιηθεί η παροχή υπηρεσίας ή η πώληση, την επόμενη χρήση.

Λογαριασμός 57: Προβλέψεις

Παρακολουθούνται οι προβλέψεις που υποχρεούται να σχηματίσει η επιχείρηση όπως προβλέψεις για παροχές προς τους εργαζόμενους, οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος, οι προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου, οι προβλέψεις για αποζημιώσεις και οι επαχθείς συμβάσεις. Οι υπολογαριασμοί της ομάδας πιστώνονται με χρέωση αντίστοιχων λογαριασμών εξόδων της έκτης ομάδας.

Λογαριασμός 58: Κρατικές Επιχορηγήσεις

Παρακολουθούνται όλες οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε πάγια αγαθά αφού με τα ΕΛΠ θεωρούνται πλέον μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Έχει γίνει εκτενής αναφορά στο θέμα των επιχορηγήσεων στην παράγραφο 3.7.

Λογαριασμός 59: Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού

Παρακολουθείται η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση δηλαδή το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο από προσωρινές διαφορές και θα διακανονιστεί στο μέλλον. Το θέμα της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης έχει αναλυθεί στην παράγραφο 3.6.

5.6.4. Παράδειγμα

Η ξενοδοχειακή μονάδα «MEDITERRANEAN A.E.» σχηματίζει κάθε χρόνο προβλέψεις για παροχή σε εργαζόμενους μετά την συνταξιοδότηση ή την απομάκρυνση λόγω απόλυσης, σε ποσοστό 40% επί ποσού που προκύπτει από αναλογιστική μελέτη. Επίσης σχηματίζει πρόβλεψη όπου αλλού κρίνει σχεδόν βέβαιο ότι θα προκύψει κάποια μορφή υποχρέωσης στο μέλλον.

α) Την 01/01/2015 η σχηματισμένη πρόβλεψη, δηλαδή το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 57.01 « Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους» είχε πιστωτικό υπόλοιπο 65.000 €.

Στις 15/12/2015 αποχώρησε ένας υπάλληλος λόγω συνταξιοδότησης στον οποίο καταβλήθηκε ως αποζημίωση το ποσό των 30.000 €.

Για την χρήση 2015 το ποσό που καθορίστηκε βάσει μελέτης ως δικαιούμενη αποζημίωση προσωπικού ήταν 130.000 €.

β) Δεδομένου ότι εκκρεμεί εις βάρος της επιχείρησης, αγωγή η οποία κατατέθηκε εντός του 2015, για πολεοδομικές παραβάσεις, ο νομικός σύμβουλος προσδιόρισε το ποσό που είναι πολύ πιθανό να καταβάλλει η επιχείρηση όταν τελεσιδικήσει η απόφαση, στα 30.000 €.

Το λογιστήριο προέβη στον σχηματισμό της σχετικής πρόβλεψης στις 31/12/2015. Στις 13/05/2016 εκδικάστηκε οριστικά η υπόθεση και η ξενοδοχειακή μονάδα υποχρεώθηκε να καταβάλει το ποσό των 23.000 €.

Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Λύση

α) - Στις 31/12/2015 η ξενοδοχειακή μονάδα θα πρέπει να σχηματίσει πρόβλεψη η οποία θα ισούται με το 40% του εκτιμώμενου ποσού της συνολικής αποζημίωσης, ήτοι 52.000 € (130.000 x 40%).

- Ο λογαριασμός 57.01 «Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους» μετά την καταβολή στον συνταξιοδοτούμενο υπάλληλο παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο 35.000 €. Ως εκ τούτου το λογιστήριο της μονάδας για να απεικονίσει ορθά στον Ισολογισμό τον εν λόγω λογαριασμό, θα πρέπει να τον πιστώσει με το ποσό των 17.000 €.

1. Εγγραφή καταβολής της αποζημίωσης λόγω συνταξιοδότησης

15/12/2015	
57. Προβλέψεις	
57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους	30.000
38. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.00 Καταθέσεις όψεως	30.000

2. Εγγραφή πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού για τη χρήση 2015

31/12/2015	
60. Παροχή σε εργαζόμενους	
60.04 Προβλέψεις για παροχή μετά την έξοδο από την υπηρεσία	17.000
57. Προβλέψεις	
57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους	17.000

β) Η ξενοδοχειακή μονάδα στις 31/12/2015 θα πρέπει να δημιουργήσει πρόβλεψη για το ποσό που αφορά στην εκκρεμή δίκη ενώ το 2016 θα πρέπει να καταβάλει το σχετικό ποσό και να ταχτοποιήσει τον λογαριασμό της σχετικής πρόβλεψης.

3.Σχηματισμός πρόβλεψης για εκκρεμοδικίες

31/12/2015	
68. Προβλέψεις	
68.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες	30.000
57. Προβλέψεις	
57.02 Λοιπές προβλέψεις	
57.02.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες	30.000

4.Καταβολή αποζημίωσης και τακτοποίηση λογαριασμού προβλέψεων

13/05/2016	
57. Προβλέψεις	
57.02 Λοιπές προβλέψεις	
57.02.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες	30.000
38. Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	23.000
76. Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων	
76. 01 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες	7.000

5.7 ΟΜΑΔΑ 6^η : Έξοδα και Ζημίες

5.7.1 Λειτουργία λογαριασμών

Στην έκτη ομάδα καταχωρούνται όλα τα έξοδα που προκύπτουν από τις δραστηριότητες της ξενοδοχειακής επιχείρησης.

Το σχέδιο λογαριασμών της 6^{ης} ομάδας σύμφωνα με τα ΕΛΠ, έχει ως εξής:

60 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

61 ΖΗΜΙΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

62 ΧΡΕΩΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

63 ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΣΥΡΣΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

65 ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

67 ΑΣΥΝΗΘΗ ΕΞΟΔΑ, ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ (ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ)

69 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

5.7.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών

Το άρθρο 25 του νέου νόμου, το οποίο είναι εναρμονισμένο με τα ΔΛΠ, ρυθμίζει τα θέματα που αφορούν στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς.

Εν προκειμένω, στην ομάδα αυτή καταχωρούνται μια σειρά εξόδων που πλέον με τα ΕΛΠ επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορούν, σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ που παρακολουθούνταν σε λογαριασμούς του ισολογισμού και της ομάδας 8.

Επίσης στην ομάδα αυτή δεν υπάρχει πλέον η διάκριση μεταξύ λειτουργικών και εκτάκτων και ανόργανων εξόδων όπως ίσχυαν με τον ΕΛΓΣ και καταχωρούνταν στην ομάδα 8.

Τα «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων» του λογαριασμού 82 αντιμετωπίζονται πλέον είτε ως έξοδα χρήσης με αναφορά στο προσάρτημα όπου συντρέχει περίπτωση είτε ως διόρθωση λαθών κατά το άρθρο 28 του νέου νόμου.

5.7.3 Ανάπτυξη λογαριασμών

Οι προτεινόμενοι λογαριασμοί της έκτης του σχεδίου των ΕΛΠ που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από μια ξενοδοχειακή ομάδα είναι:

Λογαριασμός 60: Παροχές σε Εργαζόμενους

Παρακολουθείται το σύνολο των δαπανών για τις πάσης φύσεως παροχές προς όλους τους εργαζόμενους της ξενοδοχειακής μονάδας, ανεξάρτητα από την είδος της εργασιακής σχέσης και της ασφαλιστικής κάλυψης. Επιπλέον παρακολουθούνται και οι παροχές προς τα μέλη της διοίκησης που με το ΕΓΛΣ καταχωρούνταν στον λογαριασμό 88 ως διανομή κερδών ή στον λογαριασμό 61.01.00 «Αμοιβές Συνεδριάσεων Μελών Διοικητικού Συμβουλίου». Στον λογαριασμό 60.04 παρακολουθούνται και οι προβλέψεις για παροχές στους εργαζόμενους μετά την απομάκρυνση ή συνταξιοδότηση από την επιχείρηση.

Λογαριασμός 61: Ζημιές Επιμέτρησης Περιουσιακών Στοιχείων

Παρακολουθούνται όλες οι ζημιές από απομειώσεις των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων και των επισφαλών απαιτήσεων καθώς και οι απομειώσεις όλων των υπόλοιπων χρηματοοικονομικών στοιχείων και των αποθεμάτων (δεν ίσχυαν με το ΕΓΛΣ). Επίσης παρακολουθούνται και οι ζημιές από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία όλων των παραπάνω στοιχείων.

Λογαριασμός 62: Χρεωστικές Συναλλαγματικές Διαφορές

Με τα ΕΛΠ έχει αλλάξει ο τρόπος αντιμετώπισης των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από τις συναλλαγές με ξένο νόμισμα. Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές πλέον δεν καταχωρούνται στον 81.00.04 όπως γινόταν με το ΕΓΛΣ αλλά στο λογαριασμό αυτόν.

Λογαριασμός 63: Ζημιές από Διάθεση-Απόσυρση μη Κυκλοφορούντων Στοιχείων

Καταχωρούνται οι ζημιές που προκύπτουν από τη διάθεση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων καθώς και των χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Λογαριασμός 64: Διάφορα Λειτουργικά Έξοδα

Παρακολουθούνται όλα έξοδα του ξενοδοχείου που σχετίζονται με την λειτουργία του, όπως δαπάνες για ενέργεια, ύδρευση, τηλεπικοινωνίες, ασφάλιστρα, μεταφορικά, ενοίκια, επισκευές και συντηρήσεις, έξοδα προβολής και διαφήμισης, κ.λπ.

Στον δευτεροβάθμιο λογαριασμό 64.11 «Φόροι και Τέλη πλην Φόρου Εισοδήματος». καταχωρούνται οι λοιποί φόροι προηγούμενων ετών οι οποίοι έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου και θεωρούνται έξοδο για τη χρήση μέσα στην οποία βεβαιώνονται. Τέλος στον λογαριασμό 64.12 «Λοιπά Έξοδα» καταχωρούνται σε περιορισμένη έκταση και με τις σχετικές παρατηρήσεις στο προσάρτημα κάποια έξοδα προηγούμενων χρήσεων και έκτακτα και ανόργανα έξοδα των καταργούμενων ομάδων 81.00 και 82.00 του ΕΓΛΣ.

Λογαριασμός 65: Χρεωστικοί Τόκοι και Συναφή Έξοδα

Καταχωρούνται όλοι οι χρεωστικοί τόκοι περιόδου που προέρχονται από τραπεζικά δάνεια, ομολογιακά δάνεια και τα διάφορα χρηματοοικονομικά έξοδα.

Λογαριασμός 66: Αποσβέσεις

Παρακολουθούνται οι αποσβέσεις όλων των ενσώματων παγίων, κτηρίων, μηχανολογικού εξοπλισμού, επίπλων, μεταφορικών μέσων, καθώς και των άυλων στοιχείων, όταν αποσβένονται. Στο δευτεροβάθμιο 66.06 με περεταίρω ανάλυση ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης, παρακολουθούνται οι αποσβέσεις των επενδυτικών ακινήτων.

Λογαριασμός 67: Ασυνήθη Έξοδα, Ζημιές και Πρόστιμα

Καταχωρούνται οι ζημιές φυσικών και άλλων καταστροφών, που παλαιότερα καταχωρούνταν ως έκτακτες και απρόβλεπτες ζημιές (λογ. 81.00 του ΕΓΛΣ).

Στον δευτεροβάθμιο λογαριασμό 67.04 «Πρόστιμα, Προσαυξήσεις και Ποινές» καταχωρούνται όλα τα ασυνήθη έξοδα, όπως πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις που προέρχονται από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων ετών.

Λογαριασμός 68: Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις που αφορούν στο προσωπικό)

Παρακολουθούνται όλες οι προβλέψεις που σχετίζονται με την εκμετάλλευση (εκκρεμοδικίες, δοσμένες εγγυήσεις κ.λπ) πλην αυτές που αφορούν στο προσωπικό και στις επισφαλείς απαιτήσεις. Οι λογαριασμοί αυτοί, όπως ήδη έχουμε αναφέρει στην προηγούμενη ενότητα, χρεώνονται με πίστωση των αντιστοιχών λογαριασμών προβλέψεων του λογαριασμού 57 «Προβλέψεις».

Λογαριασμός 69: Φόρος Εισοδήματος

Αναλύεται στους εξής δευτεροβάθμιους:

69.01 «Τρέχων Φόρος Έξοδο Περιόδου», όπου χρεώνεται με τον φόρο - έξοδο της χρήσης κατά τον προσδιορισμό του φόρου ως υποχρέωση (λογαριασμός 54.01 «Φόρος Πληρωτέος»).

69.02 «Αναβαλλόμενος Φόρος (έξοδο) Περιόδου»

69.04 «Φόρος Εισοδήματος – Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Προηγούμενων Χρήσεων». Καταχωρείται ο φόρος εισοδήματος προηγούμενων ετών ο οποίος έχει προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου και θεωρείται έξοδο για την χρονιά μέσα στην οποία βεβαιώνεται.

5.8 ΟΜΑΔΑ 7^η : Έσοδα και Κέρδη

5.8.1 Λειτουργία λογαριασμών

Στην ομάδα αυτή η ξενοδοχειακή επιχείρηση παρακολουθεί όλα τα έσοδα που προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών και την πώληση υλικών αγαθών στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητάς της.

Το σχέδιο λογαριασμών της ομάδας σύμφωνα με τα ΕΛΠ είναι:

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

71 ΛΟΙΠΑ ΣΥΝΗΘΗ ΕΣΟΔΑ

72 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

73 ΠΙΣΤΩΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

74 ΕΣΟΔΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ

75 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

76 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΝ

77 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

78 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΣΟΔΟ

79 ΑΣΥΝΗΘΗ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ

5.8.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών

1. Ο λογιστικός χειρισμός και οι κανόνες αναγνώρισης των εσόδων προβλέπονται από το άρθρο 25 του ν. 4308/2014, σύμφωνα με το οποίο τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου που καθίστανται δεδουλευμένα και επιμετρούνται σε ποσά καθαρά από εκπτώσεις και επιστροφές.

Ειδικότερα:

α) Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσής τους και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής.

β) Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή τους, με τα οφέλη και τους κινδύνους που συνδέονται με την κυριότητά τους, ενώ τα οικονομικά οφέλη είναι σφόδρα πιθανόν ότι θα εισρεύσουν και η οντότητα μπορεί να τα επιμετρήσει αξιόπιστα.

γ) Τα έσοδα από μερίσματα λόγω συμμετοχής στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων αναγνωρίζονται όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.

δ) Οι τόκοι αναγνωρίζονται βάσει της χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.

ε) Τα δικαιώματα αναγνωρίζονται βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

2. Με τα ΕΛΠ, δεν υπάρχει η έννοια των «Εσόδων Προηγούμενων Χρήσεων», ή των «Εσόδων από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων». Συνεπώς οι αντίστοιχοι λογαριασμοί 82 και 84 του ΕΛΓΣ έχουν καταργηθεί και τα σχετικά ποσά καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσης με προσθήκη γνωστοποίησης στο προσάρτημα, αν συντρέχει περίπτωση ή αντιμετωπίζονται ως λάθη προηγούμενης περιόδου και γίνονται διορθώσεις σύμφωνα με το άρθρο 28 του νόμου.

Ειδικά οι προβλέψεις αναθεωρούνται σε ετήσια βάση κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η όποια διαφορά θετική ή αρνητική έχει προκύψει σε σχέση με αυτές, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, ως έξοδα (πρόσθετες προβλέψεις) ή έσοδα (αχρησιμοποίητες προβλέψεις).

5.8.3 Ανάπτυξη λογαριασμών

Οι λογαριασμοί των εσόδων του σχεδίου των ΕΛΠ που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι:

Λογαριασμός 70: Πωλήσεις Αγαθών και Υπηρεσιών

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται όλα τα έσοδα από την πώληση αγαθών και υπηρεσιών από τις συνήθεις και κύριες δραστηριότητες του ξενοδοχείου. Οι κύριοι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί είναι:

70.01 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων»: Παρακολουθούνται όλα τα έσοδα από την πώληση των εμπορευμάτων των διαφορεών τμημάτων (τουριστικά καταστήματα, μίνι μάρκετ κ.λπ.), με περεταίρω διάκριση σε εμπορεύματα εσωτερικού και εξωτερικού. Επίσης παρακολουθούνται (ως αντίθετοι λογαριασμοί) οι εκπτώσεις που μπορεί να πραγματοποιούνται στους πελάτες του ξενοδοχείου καθώς και οι τυχόν επιστροφές.

70.03 «Πωλήσεις Προϊόντων Ετοιμών και Ημιτελών», όπου καταχωρούνται τα προϊόντα που παρασκευάζονται και πωλούνται στο εστιατόριο και το καφέ- μπαρ του ξενοδοχείου.

70.06 «Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων» όπου καταχωρούνται οι πωλήσεις από διάφορα άλλα αποθέματα όπως πρώτων και βοηθητικών υλικών, ειδών συσκευασίας, άχρηστου υλικού, ανταλλακτικών παγίων κ.λπ.

70.07 «Πωλήσεις Υπηρεσιών»: Παρακολουθούνται τα έσοδα από την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης που είναι η παροχή υπηρεσιών διαμονής καθώς και οι εκπτώσεις που παρέχονται στους πελάτες.

Τα ξενοδοχεία που ασχολούνται με την χρονομεριστική μίσθωση (Time Sharing) πρέπει να αναπτύξουν και έναν τριτοβάθμιο λογαριασμό στον οποίο θα παρακολουθούν τα έσοδα από αυτήν την παροχή υπηρεσίας. Στις πολυετείς συμβάσεις των χρονομεριστικών μισθώσεων το ποσό της αμοιβής πρέπει να κατανέμεται ανά χρήση με βάση τα έτη που αυτή αφορά και να εκδίδονται οι σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς τους πελάτες.

Λογαριασμός 71: Λοιπά Συνήθη Έσοδα

Τα λοιπά συνήθη έσοδα ενός ξενοδοχείου μπορεί να είναι τα έσοδα που προκύπτουν από επιχορηγήσεις παγίων, τόκων και εξόδων, τα οποία καταχωρούνται σε δευτεροβάθμιους διακεκριμένους λογαριασμούς (71.01, 71.02, 71.03, αντίστοιχα). Ειδικά τα έσοδα από επιχορήγηση παγίων όπως ήδη έχουμε αναφέρει στην ενότητα 3.7, με το ΕΛΓΣ καταχωρούνταν ως έσοδα στην ομάδα 8. Επίσης καταχωρούνται τα έσοδα που προέρχονται από παρεπόμενες ασχολίες.

Λογαριασμός 72: Πιστωτικοί Τόκοι και Συναφή Έσοδα

Παρακολουθούνται τα έσοδα από τόκους καταθέσεων σε τράπεζες του εσωτερικού και εξωτερικού καθώς και οι τόκοι τυχόν χορηγούμενων δανείων προς τρίτους.

Λογαριασμός 73: Πιστωτικές Συναλλαγματικές Διαφορές

Καταχωρούνται έσοδα από όλες τις συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό εμπορικών απαιτήσεων, υποχρεώσεων και άλλων στοιχείων του ισολογισμού που με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούνταν στον λογαριασμό 81.01.04 ως έκτακτα και ανόργανα έσοδα.

Λογαριασμός 74: Έσοδα Συμμετοχών

Παρακολουθούνται τα έσοδα μερισμάτων που προκύπτουν από τις επενδυτικές δραστηριότητες της επιχείρησης σε άλλες επιχειρήσεις μέσω χρεογράφων, μετοχών και ομολόγων.

Λογαριασμός 75: Κέρδη από Διάθεση μη Κυκλοφορούντων Στοιχείων

Παρακολουθούνται τα κέρδη που προκύπτουν από την διάθεση ενσώματων και άυλων πάγιων καθώς και χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Λογαριασμός 76: Κέρδη από Αναστροφή Προβλέψεων και Απομειώσεων

Παρακολουθούνται τα κέρδη που προκύπτουν από κάθε είδους αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων που με το ΕΛΓΣ παρακολουθούνταν στον λογαριασμό 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων». Με τα ΕΛΠ προβλέπονται επιπλέον και κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου (πλην φόρου εισοδήματος) καθώς και κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων.

Λογαριασμός 77: Κέρδη από Επιμέτρηση στην Εύλογη Αξία

Παρακολουθούνται τα κέρδη που προέρχονται από τη επιμέτρηση των ενσώματων παγίων και των χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία που έχουν εισάγει τα ΕΛΠ.

Λογαριασμός 78: Φόρος Εισοδήματος (Έσοδο)

Παρακολουθείται ο «φόρος – έσοδο» ο οποίος λογιστικοποιείται πριν την έναρξη της διαδικασίας κλεισίματος της χρήσης.

Λογαριασμός 79: Ασυνήθη Έσοδα και Κέρδη

Παρακολουθούνται τα έσοδα και κέρδη που προέρχονται από μεμονωμένα και ασυνήθη γεγονότα που παρακολουθούνταν στον λογαριασμό 81.01 του ΕΛΓΣ.

5.9 ΟΜΑΔΑ 8^η : Ιδιοπαραγωγή, Υποκαταστήματα και Αποτελέσματα Περιόδου

5.9.1 Λειτουργία λογαριασμών

Η όγδοη ομάδα του λογιστικού σχεδίου των ΕΛΠ, είναι σαφώς απλοποιημένη ως προς το περιεχόμενό της σε σχέση με το ΕΓΛΣ.

Το σχέδιο λογαριασμών της 8^{ης} ομάδας σύμφωνα με τα ΕΛΠ, έχει ως εξής:

80 ΕΞΟΔΑ ΣΕ ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ

81 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ

82 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ΚΕΡΔΗ Η΄ ΖΗΜΙΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ)

5.9.2 Σημαντικές αλλαγές λογιστικών πολιτικών

1. Με τα ΕΛΠ καταργούνται αρκετοί λογαριασμοί συνθέσεως ή συγκεντρώσεως της ομάδας 8. Συγκεκριμένα καταργούνται οι λογαριασμοί:

80: Γενική Εκμετάλλευση

86: Αποτελέσματα Χρήσης

88: Αποτελέσματα προς Διάθεση

89: Ισολογισμός

2. Λόγω της κατάργησης των παραπάνω λογαριασμών από 1/1/2015 έχουν απλοποιηθεί οι διαδικασίες κλεισίματος των βιβλίων στο τέλος της χρήσης και όλοι οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί μεταφέρονται αρχικά στο λογαριασμό 82.01 «Συγκέντρωση Αποτελεσματικών Λογαριασμών». Ειδικότερα, οι εν λόγω διαδικασίες συνοψίζονται στα εξής βήματα:

1^η ΕΓΓΡΑΦΗ: Μεταφορά Κόστους Πωληθέντων στον λογαριασμό 82.01

2^η ΕΓΓΡΑΦΗ: Μεταφορά πιστωτικών υπολοίπων λογαριασμών ομάδας 7 στον λογ.82.01

3^η ΕΓΓΡΑΦΗ: Μεταφορά χρεωστικών υπολοίπων ομάδας 6 στον λογ. 82.01

4^η ΕΓΓΡΑΦΗ: Μεταφορά εξόδων σε ιδιοπαραγωγή στον λογ. 81.01

5^η ΕΓΓΡΑΦΗ: Μεταφορά των κερδών του λογαριασμού 82.01 (πιστωτικό υπόλοιπο) στον λογαριασμό 82.02 «Καθαρό Κέρδος Περιόδου»

ή

Μεταφορά των ζημιών του λογαριασμού 82.01 (χρεωστικό υπόλοιπο) στον λογαριασμό 82.03 «Καθαρή Ζημιά Περιόδου»

6^η ΕΓΓΡΑΦΗ: Μεταφορά των κερδών του 82.02 ή των ζημιών του 82.03 στον λογαριασμό 49 «Αποτελέσματα Εις Νέον».

Παρατηρήσεις:

- Οι λογαριασμοί εσόδων (6) και εξόδων (7) μεταφέρονται στην ομάδα 8 μετά τις τυχόν τακτοποιήσεις τους.
- Το αποτέλεσμα, κέρδος (λογαριασμός 82.02) ή ζημιά (8.03), είναι μετά από φόρους αφού προσδιορίζεται μετά την λογιστικοποίηση του φόρου εισοδήματος της χρήσης ως λογική συνέπεια της παρακολούθησης της λογιστικής και φορολογικής βάσης.

3. Με τα ΕΛΠ καταργείται το σύνολο των λογαριασμών των έκτακτων αποτελεσμάτων 81-85 του Ε.Γ.Λ.Σ. (εσόδων και εξόδων) , τα οποία αναγνωρίζονται πλέον ως οργανικά αποτελέσματα σύμφωνα με το άρθρο 25 και καταχωρούνται στην ομάδα 6 «Έξοδα και Ζημιές» και στην ομάδα 7 «Έσοδα και Κέρδη». Να αναφέρουμε ότι τα ΕΛΠ αναγνωρίζουν ως έκτακτες ζημιές τα αποτελέσματα που πραγματικά προέρχονται από έκτακτα γεγονότα ανωτέρας βίας όπως σεισμοί, πυρκαγιές, πλημμύρες κ.λπ.

5.9.3 Ανάπτυξη λογαριασμών

Οι λογαριασμοί της όγδοης ομάδας των ΕΛΠ, μπορούν να προσαρμοστούν στην ξενοδοχειακή λογιστική ως εξής:

Λογαριασμός 80: Έξοδα σε Ιδιοπαραγωγή

Παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που σχετίζονται με την ιδιοπαραγωγή περιουσιακών στοιχείων στην περίπτωση που η ξενοδοχειακή μονάδα τα κατασκευάζει η ίδια για μακρά χρονική περίοδο. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στο τέλος της χρήσης αντιπροσωπεύει το τεκμαρτό έσοδο που μειώνει τα έξοδα τα οποία εμφανίζονται με το τελικό τους σύνολο στην ομάδα 6.

Λογαριασμός 81: Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Υποκαταστημάτων Αυτοτελούς Παρακολούθησης

Ενεργοποιούνται σε περίπτωση που η ξενοδοχειακή μονάδα πλην της έδρας της, διαθέτει υποκαταστήματα και αναπτύσσει συναλλαγές με αυτά.

Λογαριασμός 82: Αποτελέσματα (Κέρδη ή Ζημιές Περιόδου)

Από τον λογαριασμό αυτό προσδιορίζονται τα αποτελέσματα της χρήσης μετά από τον φόρο εισοδήματος αφού αυτός έχει υπολογιστεί ήδη σε προηγούμενο στάδιο της διαδικασίας κλεισίματος των βιβλίων. Αποτελείται από τους εξής δευτεροβάθμιους, την λειτουργία των οποίων αναπτύξαμε σε προηγούμενη παράγραφο:

82.01 «Συγκέντρωση Αποτελεσματικών Λογαριασμών»,

82.02 «Καθαρό Κέρδος Περιόδου»,

82.03 «Καθαρή Ζημιά Περιόδου».

Συνοψίζοντας, τα αποτελέσματα της χρήσης σύμφωνα με τα ΕΛΠ, προσδιορίζονται ως εξής:

Έσοδα και κέρδη της ομάδας 7

Μείον: τα έξοδα και οι ζημιές της ομάδας 6

Πλέον: έξοδα σε ιδιοπαραγωγή (λογαριασμός 80)

Μείον: το κόστος των πωληθέντων μονάδων

5.9.4. Παράδειγμα

Η ξενοδοχειακή επιχείρηση “ΜΕΛΙΤΟΝ” Α.Ε. η οποία ανήκει στις μεσαίες οντότητες σύμφωνα με τα ΕΛΠ, συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στις 31/12. Δίνεται το προσωρινό ισοζύγιο για το έτος 2016 στο οποίο έχουν γίνει οι εγγραφές χρονικής τακτοποίησης και έχουν καταχωρηθεί οι αποσβέσεις του έτους.

Ζητείται: α) να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές για το κλείσιμο της χρήσης, β) να συνταχθεί το οριστικό ισοζύγιο, γ) να συνταχθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις του παραρτήματος Β΄ των ΕΛΠ και συγκεκριμένα ο Ισολογισμός (Β.1.1) και τα Αποτελέσματα Χρήσης (Β 2.2).

Για την επιχείρηση δίδονται επίσης τα εξής στοιχεία:

- Η απογραφή της ομάδας 2 έχει ως εξής:

Τελικά αποθέματα (31/12/2016)

20 Εμπορεύματα : 11.450

24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες: 8.430

25 Υλικά συσκευασίας: 2.200

26 Ανταλλακτικά παγίων: 37.000

- Τα λογιστικά κέρδη προ φορολογίας της χρήσης ισούνται με τα αντίστοιχα φορολογητέα κέρδη.

- Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος της χρήσης είναι 29%, ενώ ο συντελεστής προκαταβολής είναι 100%.

2^ο Προσωρινό Ισοζύγιο

Κωδικοί	Λογαριασμός	Χ.Υ.	Π.Υ
10.01	Γη- Μικτή αξία	3.380.000	
12.01	Κτίρια – Τεχνικά Έργα – Μικτή Αξία	7.500.000	
12.02	Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίων		1.236.000
12.03	Σωρευμένες απομειώσεις κτιρίων		97.000
13.01	Μηχανολογικός εξοπλισμός – Μικτή Αξία	862.000	
13.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού		180.000
13.03	Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού		6.300
14.01	Μεταφορικά μέσα – Μικτή Αξία	152.000	
14.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		76.000
15.01	Λοιπός Εξοπλισμός – Μικτή Αξία	790.000	
15.02	Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού		316.000
16.01	Μικτή αξία επενδύσεων σε ακίνητα	320.000	
16.02	Σωρευμένες αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα		37.280
18.01.01	Μικτή αξία κτήσης δαπανών ανάπτυξης	20.000	
18.01.02	Σωρευμένες αποσβέσεις δαπανών ανάπτυξης		12.000
20.01	Εμπορεύματα Έναρξης	13.200	
20.02	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	35.130	
24.01	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης	7.100	
24.02	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης	43.180	
25.01	Υλικά συσκευασίας έναρξης	3.000	
25.02	Αγορές υλικών συσκευασίας	7.800	
26.01	Ανταλλακτικά παγίων έναρξης	33.000	
26.02	Αγορές ανταλλακτικών παγίων	49.000	

30.01	Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.01	Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες-ονομαστικό ποσό	150.000	
30.01.03	Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών		23.000
30.01.04	Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών		31.000
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες	53.000	
37.01	Προπληρωμένα έξοδα	28.300	
37.02	Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου	12.850	
38.01	Ταμείο	56.300	
38.02	Καταθέσεις όψεως	538.800	
40.00	Κεφάλαιο		7.680.000
43.01	Αξία κτήσης ιδίων τίτλων	180.000	
46.01	Τακτικό αποθεματικό		1.275.825
50.01	Προμηθευτές -μη συνδεδεμένες οντότητες		41.100
50.03	Προκαταβολές σε προμηθευτές	13.200	
52.01	Τραπεζικά δάνεια – μη συνδεδεμένες οντότητες		425.200
54.01.02	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος (αντίθετος)	89.800	
54.01.03	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος)	745.000	
54.02	Φ.Π.Α.		52.435
55.01	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης		23.000
56.01	Έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα		2.130
56.02	Έσοδα επομένων χρήσεων		8.240
57.01	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους		190.000
57.02	Λοιπές προβλέψεις		58.000
58	Κρατικές επιχορηγήσεις		72.000
60.01	Μικτές αποδοχές	2.345.000	
60.02	Εργοδοτικές εισφορές	920.000	
60.03	Λοιπές παροχές	130.000	

60.04	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους	15.000	
61.01	Απομείωση ενσώματων παγίων	79.000	
62.01.02	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές διακανονισμού δανείων	15.600	
62.02.01	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης απαιτήσεων και υποχρεώσεων	5.320	
64.01	Αμοιβές για υπηρεσίες	32.000	
64.02	Ενέργεια	123.000	
64.03	Ύδρευση	101.000	
64.04	Τηλεπικοινωνίες	77.540	
64.06	Ασφάλιστρα	136.000	
64.07	Μεταφορικά	87.000	
64.08	Αναλώσιμα	145.000	
64.09	Επισκευές και συντηρήσεις	31.200	
64.10	Διαφήμιση	188.000	
64.11	Φόροι και τέλη	124.000	
64.12	Λοιπά έξοδα	49.000	
66.02	Αποσβέσεις κτιρίων –Τεχνικών έργων	126.000	
66.03	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	48.060	
66.04	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	7.220	
66.05	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού	79.000	
66.06	Αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα	9.320	
66.08	Αποσβέσεις άυλων παγίων	2.000	
67.04	Πρόστιμα προσαυξήσεις και ποινές	25.380	
70.01.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες		76.150
70.03.01	Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων σε μη συνδεδεμένες οντότητες		49.050
70.07.01	Πωλήσεις υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες		7.985.130
71.01	Αποσβέσεις επιχορηγήσεων πάγιων στοιχείων		8.000
72.02	Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων		21.150

73.02	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης		4.950
76.06	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων πάγιων στοιχείων		9.450

Πριν προχωρήσουμε στις εγγραφές που αφορούν στις διαδικασίες κλεισίματος της χρήσης, θα προσδιορίσουμε το αποτέλεσμα προκειμένου να υπολογίσουμε το φόρο εισοδήματος αφού τα ΕΛΠ απαιτούν την λογιστικοποίησή του πριν τη διαμόρφωση του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) της χρήσης από την μεταφορά των αποτελεσματικών λογαριασμών των ομάδων 6 και 7 στον λογαριασμό 82.01 της ομάδας 8.

Αποτέλεσμα χρήσης			
<i>Αρχικά αποθέματα</i>		20 Τελικά αποθέματα	59.080
20 Εμπορεύματα	13.200	70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	8.110.330
24 Πρώτες ύλες	7.100	71 Λοιπά συνήθη έσοδα	8.000
25 Υλικά συσκευασίας	3.000	72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	21.150
26 Ανταλλακτικά παγίων	33.000	73 Πιστωτικές συν/τικές Διαφορές	4.950
<i>Αγορές χρήσης</i>		76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων	9.450
20 Εμπορεύματα	35.000		
24 Πρώτες ύλες	43.180		
25 Υλικά συσκευασίας	7.800		
26 Ανταλλακτικά πάγια	49.000		
60 Παροχές σε εργαζόμενους	3.410.000		
61 Ζημιές επιμέτρησης	79.000		
62 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές	20.920		
64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα	1.093.740		
66 Αποσβέσεις	271.760		
67 Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα	25.380		
Συνολικά έξοδα και ζημιές	5.092.080	Συνολικά έσοδα και κέρδη	8.212.960
		Καθαρά κέρδη προ φόρων	3.120.880

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

Τρέχων Φόρος (έξοδο) Περιόδου (λογ/σμός 69.01)

Καθαρά κέρδη χρήσης (προ φόρων)	3.120.880
Επί: Συντελεστής Φόρου	29%
Κύριος φόρος εισοδήματος χρήσεως (τρέχων φόρος)	905.055
Σύνολο φόρου	905.055

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Κύριος φόρος	905.055
Επί: Συντελεστή προκαταβολής	100%
Σύνολο	905.055
Μείον: Παρακρατούμενοι φόροι	89.800
Οφειλόμενη Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος	815.255

Πληρωτέος φόρος ετήσιας δήλωσης (λογ/σμός 54.01)

Κύριος φόρος	905.055
Πλέον: Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος	815.255
Μείον: Προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους	745.000
Παρακρατούμενοι φόροι	89.800
Σύνολο φόρου εισοδήματος ετήσιας δήλωσης	885.510

Οι εγγραφές κλεισίματος που πρέπει να πραγματοποιηθούν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης, πριν τη σύνταξη του οριστικού ισοζυγίου, σύμφωνα με τις διαδικασίες που υπαγορεύουν τα Ε.Λ.Π, είναι οι εξής:

1^η. Εγγραφή μεταφοράς αποθεμάτων έναρξης και αγορών

31-12-2016		
82. Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες περιόδου)		
82.01	Συγκεντρωτικών αποτελεσματικών λογαριασμών	201.410
20 Εμπορεύματα		
20.01	Εμπορεύματα έναρξης	23.200
20.02	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	35.130
24 Πρώτες ύλες και υλικά χρήσης		
24.01	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης	7.100
24.02	Αγορές χρήσης	43.180
25 Υλικά συσκευασίας		
25.01	Υλικά συσκευασίας έναρξης	3.000
25.02	Αγορές υλικών συσκευασίας	7.800
26. Ανταλλακτικά παγίων		
26.01	Ανταλλακτικά παγίων έναρξης	33.000
26.02	Αγορές ανταλλακτικών παγίων	49.000

2^η. Εγγραφή μεταφοράς τελικών αποθεμάτων

31-12-2016		
20 Εμπορεύματα		
20.06	Εμπορεύματα λήξης	11.450
24 Πρώτες ύλες και υλικά χρήσης		
24.06	Αποθέματα λήξης πρώτων και βοηθητικών υλών	8.430
25 Υλικά συσκευασίας		
25.06	Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών	2.200
26. Ανταλλακτικά παγίων		
26.06	Ανταλλακτικά παγίων λήξης	37.000
82. Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες περιόδου)		
82.01	Συγκεντρωτικών αποτελεσματικών λογαριασμών	59.080

Εγγραφή μεταφοράς εξόδων και ζημιών στον λογαριασμό 82.01

31-12-2016	
82. Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές περιόδου)	
82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	4.900.640
60 Παροχές σε εργαζόμενους	
60.01 Μικτές αποδοχές	2.345.000
60.02 Εργοδοτικές εισφορές	920.000
60.03 Λοιπές παροχές	130.000
60.04 Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία	15.000
61. Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων	
61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων	79.000
62. Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές	
62.01 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές από διακανονισμό δανείων	15.600
62.02 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης	5.320
64. Διάφορα λειτουργικά έξοδα	
64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες	32.000
64.02 Ενέργεια	123.000
64.03 Ύδρευση	101.000
64.04 Τηλεπικοινωνίες	77.540
64.06 Ασφάλιστρα	136.000
64.07 Μεταφορικά	87.000
64.08 Αναλώσιμα	145.000
64.09 Επισκευές και συντηρήσεις	31.200
64.10 Διαφήμιση	188.000
64.11 Φόροι και τέλη	124.000
64.12 Λοιπά έξοδα	49.000
66. Αποσβέσεις	
66.02 Αποσβέσεις κτιρίων –Τεχνικών έργων	126.000
66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	48.060
66.04 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	7.220
66.05 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού	79.000
66.06 Αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα	9.320
66.08 Αποσβέσεις άυλων παγίων	2.000
67. Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα	
67.04 Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές	25.380

Εγγραφή μεταφοράς εσόδων και κερδών στον λογαριασμό 82.01

31-12-2016	
70. Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	
70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων	76.150
70.03 Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων	49.050
70.08 Πωλήσεις υπηρεσιών	7.985.130
71. Λοιπά συνήθη έσοδα	
71.01 Αποσβέσεις επιχορηγήσεων πάγιων στοιχείων	8.000
72. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	
72.02 Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων	21.150
73. Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές	
73.02 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης	4.950
76. Κέρδη από αναστροφή απομειώσεων	
76.06 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων πάγιων	9.450
82. Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές περιόδου)	
82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	8.153.880

Εγγραφή φόρου εισοδήματος έτους 2016

31-12-2016	
69. Φόρος έσοδο	
69.01 Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου	905.055
54. Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	
54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος	905.055

Εγγραφή μεταφοράς τρέχοντος φόρου στον λογαριασμό 82.01

31-12-2016	
82. Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές περιόδου)	
82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	905.055
69. Φόρος εισοδήματος	
69.01 Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου	905.055

Μετά τις παραπάνω εγγραφές τακτοποίησης των αποτελεσματικών λογαριασμών, το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών» διαμορφώνεται ως εξής:

82.01 Συγκέντρωσή αποτελεσματικών λογαριασμών			
<i>Αρχικά αποθέματα</i>		20 Αποθέματα εμπορευμάτων	59.080
20 Εμπορεύματα	13.200	70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	8.110.330
24 Πρώτες ύλες	7.100	71 Λοιπά συνήθη έσοδα	8.000
25 Υλικά συσκευασίας	3.000	72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	21.150
26 Ανταλλακτικά παγίων	33.000	73 Πιστωτικές συν/τικές Διαφορές	4.950
<i>Αγορές χρήσης</i>		76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων	9.450
20 Εμπορεύματα	35.000		
24 Πρώτες ύλες	43.180		
25 Υλικά συσκευασίας	7.800		
26 Ανταλλακτικά πάγια	49.000		
60 Παροχές σε εργαζόμενους	3.410.000		
61 Ζημιές επιμέτρησης	79.000		
62 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές	20.920		
64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα	1.093.740		
66 Αποσβέσεις	271.760		
67 Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα	25.380		
69 Φόρος εισοδήματος χρήσης	905.055		
Κέρδη περιόδου μετά φόρων	2.215.825		
Σύνολο	8.212.960	Σύνολο	8.212.960

Συνεπώς το πιστωτικό υπόλοιπό του λογαριασμού 82.01 θα μεταφερθεί στον λογαριασμό 82.02 «Καθαρό κέρδος περιόδου μετά από φόρους» σύμφωνα με την παρακάτω εγγραφή:

Μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου του λογ. 82.01 στον λογ. 82.02

31-12-2016		
82. Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές περιόδου)		
82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	2.215.825	
82.02 Καθαρό κέρδος περιόδου μετά από φόρους		2.215.825

Όπου στη συνέχεια το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης θα μεταφερθεί στον λογαριασμό 49 «Αποτελέσματα εις νέο»:

Μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου του λογ. 82.02 στον λογαριασμό 49

31-12-2016		
82. Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές περιόδου)		
82.02 Καθαρό κέρδος περιόδου μετά από φόρους	2.215.825	
49. Αποτελέσματα εις νέον		
49.01 Κέρδη χρήσεως εις νέο		2.215.825

Οριστικό Ισοζύγιο

Κωδικοί	Λογαριασμός	Χ.Υ.	Π.Υ
10.01	Γη- Μικτή αξία	3.380.000	
12.01	Κτίρια – Τεχνικά Έργα – Μικτή Αξία	7.500.000	
12.02	Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίων		1.236.000
12.03	Σωρευμένες απομειώσεις κτιρίων		97.000
13.01	Μηχανολογικός εξοπλισμός – Μικτή Αξία	862.000	
13.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού		180.000
13.03	Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού		6.300
14.01	Μεταφορικά μέσα – Μικτή Αξία	152.000	
14.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		76.000
15.01	Λοιπός Εξοπλισμός – Μικτή Αξία	790.000	
15.02	Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού		316.000
16.01	Μικτή αξία επενδύσεων σε ακίνητα	320.000	
16.02	Σωρευμένες αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα		24.000
18.01.01	Μικτή αξία κτήσης δαπανών ανάπτυξης	20.000	
18.01.02	Σωρευμένες αποσβέσεις δαπανών ανάπτυξης		12.000
20.01	Εμπορεύματα Έναρξης	11.450	
24.01	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης	8.430	
25.01	Υλικά συσκευασίας έναρξης	2.200	
26.01	Ανταλλακτικά παγίων έναρξης	37.000	
30.01	Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.01	Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες- ονομαστικό ποσό	150.000	
30.01.03	Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών		23.000
30.01.04	Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών		31.000
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες	53.000	
37.01	Προπληρωμένα έξοδα	28.300	

37.02	Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου	12.850	
38.02	Ταμείο	56.300	
38.02	Καταθέσεις όψεως	538.800	
40.00	Κεφάλαιο		7.680.000
43.01	Αξία κτήσης ιδίων τίτλων	180.000	
46.01	Τακτικό αποθεματικό		1.275.825
49.00	Αποτελέσματα εις νέο		2.215.825
50.01	Προμηθευτές -μη συνδεδεμένες οντότητες		41.100
50.03	Προκαταβολές σε προμηθευτές	13.200	
52.01	Τραπεζικά δάνεια – μη συνδεδεμένες οντότητες		425.200
54.01.01	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης		905.055
54.01.02	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος (αντίθετος)	89.800	
54.01.03	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος)	745.000	
54.02	Φ.Π.Α.		52.435
55.01	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης		23.000
56.01	Έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα		2.130
56.02	Έσοδα επομένων χρήσεων		8.240
57.01	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους		190.000
57.02	Λοιπές προβλέψεις		58.000
58	Κρατικές επιχορηγήσεις		72.000

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

B.1.1. Ισολογισμός- Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης)

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	2016	2015
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα Πάγια		
Ακίνητα	9.547.000	9.550.000
Μηχανολογικός εξοπλισμός	675.700	750.200
Μεταφορικά μέσα	76.000	95.000
Λοιπός εξοπλισμός	474.000	590.000
Επενδύσεις σε Ακίνητα	296.000	320.000
Σύνολο	11.068.700	11.305.200
Άυλα Πάγια Στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	8.000	13.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντων στοιχείων	11.076.700	11.318.200
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Εμπορεύματα	11.450	13.200
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	8.430	7.100
Υλικά συσκευασίας	2.200	3.000
Ανταλλακτικά παγίων	37.000	33.000
Σύνολο	59.080	56.300
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	96.000	115.000
Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου	12.750	13.800
Λοιπές Απαιτήσεις	53.000	42.000
Προπληρωμένα Έξοδα	28.300	37.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	595.100	515.000
Σύνολο	785.150	722.800
Σύνολο κυκλοφορούντων	844.230	779.100

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	11.920.930	12.097.300
	2016	2015
ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα Κεφάλαια		
Κεφάλαιο		
Ίδιοι τίτλοι	7.680.000	7.800.000
	- 180.000	
Σύνολο	7.500.000	7.800.000
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά Νόμων ή Καταστατικού	1.275.945	1.019.030
Αποτελέσματα εις νέον	2.215.825	2.181.500
Σύνολο	3.491.770	3.200.530
Σύνολο καθαρής θέσης	10.991.770	11.000.530
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές στους εργαζόμενους	190.000	220.000
Λοιπές προβλέψεις	58.000	42.000
Σύνολο	248.000	262.000
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις		
Δάνεια	425.200	570.000
Κρατικές επιχορηγήσεις	72.000	88.000
Σύνολο	497.200	658.000
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Εμπορικές υποχρεώσεις	27.900	22.000
Φόρος εισοδήματος	70.255	65.250
Λοιποί φόροι και τέλη	52.435	56.900
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	23.000	24.200
Έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα	2.130	2.250

Έσοδα επομένων χρήσεων	8.240	6.170
Σύνολο	183.960	176.770
Σύνολο Υποχρεώσεων	929.160	1.096.770
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	11.920.930	12.097.300

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Β.2.2. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	2016	2015
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	8.110.330	7.890.100
Μεταβολές εμπορευμάτων	2.780	4.930
Λοιπά συνήθη έσοδα	8.000	8.100
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	- 135.110	-143.310
Παροχές σε εργαζόμενους	- 3.410.000	- 3.360.000
Αποσβέσεις	- 271.600	- 256.900
Λοιπά έξοδα και Ζημίες	- 1.119.120	- 1.040.100
Απομείωση περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	<u>- 69.550</u>	<u>- 35.200</u>
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	3.115.730	3.067.620
Πιστωτικοί τόκου και συναφή έσοδα	+ 26.100	+ 16.200
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>- 20.920</u>	<u>- 22.320</u>
Αποτελέσματα προ φόρων	3.120.910	3.061.500
Φόροι εισοδήματος	<u>- 905.055</u>	<u>- 880.000</u>
Αποτελέσματα περιόδου μετά από φόρους	2.215.825	2.181.500

Σημείωση: Η επιχείρηση ως μεσαία οντότητα εκτός των παραπάνω δύο οικονομικών καταστάσεων υποχρεούται και στη σύνταξη Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης και αναλυτικού Προσαρτήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

6.1 Εισαγωγή

Η ξενοδοχειακή λογιστική ως υφιστάμενος κλάδος ακολουθεί τους ίδιους κανόνες και τις γενικές αρχές με τη Γενική Λογιστική, οι οποίοι μέχρι την 31.12.2014 καθορίζονταν από το θεσμικό πλαίσιο του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Συστήματος (Ε.Γ.Λ.Σ.) ενώ από 1.1.2015, με τη ψήφιση του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, επήλθε διαφοροποίηση του πλαισίου αυτού, προκειμένου να εναρμονιστεί με τις ευρωπαϊκές οδηγίες λογιστικής τυποποίησης.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία επιχειρήθηκε μια προσέγγιση της ξενοδοχειακής λογιστικής μέσα από τις λογιστικές αρχές, τους κανόνες και το λογιστικό σχέδιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ).

Στόχος ήταν να μελετήσουμε τη μετάβαση μεταξύ των δύο συστημάτων προκειμένου να εντοπίσουμε τις θετικές και αρνητικές συνέπειες από την εφαρμογή των διαφορετικών λογιστικών πολιτικών στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την περιουσιακή διάρθρωση, τα οικονομικά αποτελέσματα και το φορολογικό προφίλ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

6.2 Η επίδραση των Ε.Λ.Π. στον Ξενοδοχειακό Κλάδο

Η μετάβαση από τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. σε αυτές των Ε.Λ.Π., όπως προκύπτει από την διεξοδική ανάλυση στο περιεχόμενο της διπλωματικής εργασίας, έχει θετική επίδραση καταρχήν συνολικά στον ξενοδοχειακό κλάδο. Οι θετικές επιδράσεις θα μπορούσαν να συνοψιστούν ως εξής:

- Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ως μια απλοποιημένη εκδοχή των Δ.Λ.Π. δίνουν τη δυνατότητα στις ελληνικές ξενοδοχειακές μονάδες να υιοθετήσουν με χαμηλό κόστος και χωρίς ιδιαίτερες δυσκολίες, ένα σύγχρονο και κυρίως ευέλικτο πλαίσιο αρχών και κανόνων λογιστικής, συμβατό με τις γενικές αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα οποία ούτως ή άλλως μπορούν να ανατρέξουν οι επιχειρήσεις προκειμένου να επιλύσουν σύνθετα λογιστικά θέματα ή να αναζητήσουν ερμηνευτική καθοδήγηση στο

βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014.

- Ειδικά οι μεγάλες και μεσαίες ξενοδοχειακές οντότητες μπορούν να γίνουν εξίσου ανταγωνιστικές, σε σχέση με τις εισηγμένες ξενοδοχειακές που εφαρμόζουν ήδη Δ.Λ.Π. από το 2005, αναφορικά με την αξιοπιστία, την διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, υιοθετώντας ένα απλοποιημένο λογιστικό σύστημα με χαμηλό διοικητικό κόστος, εφάμιλλο των ΔΛΠ.

- Η εφαρμογή του νέου θεσμικού πλαισίου στη ξενοδοχειακή λογιστική καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία. Θέματα με τα οποία ασχολούνταν ο Κ.Β.Σ / Κ.Φ.Α.Σ., το ΕΓΛΣ και οι λογιστικές διατάξεις του εμπορικού νόμου Κ.Ν. 2190/1920, όπως οι λογιστικές και φορολογικές υποχρεώσεις, ο τρόπος τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, οι αρχές τιμολόγησης, απογραφής και αποτίμησης, περιλαμβάνονται πλέον σε ένα και μόνο νόμο προσανατολισμένο στις ευρωπαϊκές λογιστικές αρχές.

- Τα Ε.Λ.Π εισάγουν ένα πιο ευέλικτο θεσμικό πλαίσιο σε σχέση με αυτό του Ε.Γ.Λ.Σ., και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύουν από 1.1.2014 δημιουργούν ένα σταθερό λογιστικό και φορολογικό περιβάλλον, κατάλληλο για επιχειρηματική δράση και ανάπτυξη.

- Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στις ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις εξασφαλίζει ομοιομορφία και αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις οπότε υπάρχει η δυνατότητα για άμεση σύγκριση μεταξύ των επιχειρήσεων του συγκεκριμένου κλάδου. Αυτό το πλεονέκτημα έχει θετικές επιδράσεις σε πηγές χρηματοδότησης είτε μέσω των τραπεζών, είτε μέσω της προσέλκυσης ξένων επενδυτών και άρα στην περαιτέρω ανάπτυξη του νευραλγικού αυτού κλάδου

- Η κατηγοριοποίηση των ξενοδοχειακών μονάδων βάσει μεγέθους και όχι βάσει νομικής μορφής, είναι επίσης ένα μεγάλο πλεονέκτημα που εισήγαγαν τα ΕΛΠ.

Οι λογιστικές και φορολογικές υποχρεώσεις τους απορρέουν πλέον από το μέγεθος, ενώ ο νόμος προβλέπει σημαντικές απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές ξενοδοχειακές οντότητες. Αυτό μεταφράζεται σε μεγαλύτερη ευελιξία στην οργάνωση, χαμηλότερα διοικητικά κόστη και πιο υγιή ανταγωνισμό μεταξύ ομοειδών σε μέγεθος επιχειρήσεων του κλάδου.

6.3. Η επίδραση των Ε.Λ.Π. στην Ξενοδοχειακή Επιχείρηση

Η μετάβαση από το Ε.Γ.Λ.Σ. στα Ε.Λ.Π. έχει επίδραση στον τρόπο λογιστικής οργάνωσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, εφόσον έχουν υιοθετήσει το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών των Ε.Λ.Π. και τον τρόπο που απεικονίζουν τα οικονομικά γεγονότα στα λογιστικά τους αρχεία.

Οι βασικές αλλαγές της μετάβαση από το παλιό λογιστικό σύστημα στα νέα πρότυπα θα μπορούσαν να συνοψιστούν ως εξής:

1. Το θεσμικό πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν πολύ αυστηρό και συντηρητικό στην εφαρμογή του και ως προς το περιεχόμενο και ως προς την λογιστική τυποποίηση του σχεδίου. Αντίθετα τα Ε.Λ.Π. ενώ θεσπίζουν ένα πλαίσιο λογιστικών αρχών, δίνουν στην ξενοδοχειακή επιχείρηση την ευελιξία να επιλέξει την λογιστική πολιτική που επιθυμεί και μπορεί να υποστηρίξει οργανωτικά και οικονομικά, με στόχο πάντα την ακριβέστερη και ορθή πληροφόρηση. Αυτό σημαίνει ότι τα Ε.Λ.Π δίνουν έμφαση στην οικονομική ουσία των γεγονότων και των συναλλαγών και όχι μόνο στη νομική υπόσταση αυτών.

2. Ειδικά η απλοποίηση του τρόπου τήρησης των λογιστικών αρχείων και έκδοσης των στοιχείων, χωρίς το αυστηρό πλαίσιο των κανόνων που είχε ορίσει το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), πέρα από την ευκολία στην καθημερινή λογιστική πρακτική, περιορίζει τον κίνδυνο για παρατυπίες και παραλείψεις και κατ' επέκταση την πιθανότητα επιβολής κυρώσεων από την φορολογική αρχή.

3. Περαιτέρω, η ευελιξία στην εφαρμογή του λογιστικού σχεδίου, η χρήση της λογιστικής βάσης αντί της φορολογικής, η δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων σε εύλογες αξίες εκτός από τη μέθοδο του ιστορικού κόστους, η δυνατότητα χρήσης της αναβαλλόμενης φορολογίας, είναι ουσιαστικά θέματα τα οποία ενώ εισάγουν τα Ε.Λ.Π. παράλληλα δίνουν την δυνατότητα στην ξενοδοχειακή επιχείρηση να τα εφαρμόσει με την δική της λογιστική οργάνωση.

4. Ειδικότερα από την εκτενή αναφορά που έγινε στο κεφάλαιο 4 για τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών σε σημαντικά θέματα όπως αναβαλλόμενη φορολογία, χρηματοδοτική μίσθωση, επιχορηγήσεις παγίων και επιμέτρηση σε εύλογες αξίες, που φαίνεται ότι η εφαρμογή τους έχει σημαντική επίδραση στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, μπορούμε να καταλήξουμε στα εξής συμπεράσματα.:

Χρηματοδοτική μίσθωση: Ο λογιστικός χειρισμός της με τα νέο νόμο είναι σαφές ότι έχει θετική επίδραση στην περιουσιακή διάρθρωση της ξενοδοχειακής μονάδας αφού απεικονίζεται η πραγματική κατάσταση των παγίων που εκμεταλλεύεται. Ταυτόχρονα τα

αποτελέσματα της χρήσης επιβαρύνονται μόνο με το μέρος των τόκων του τοκοχρεολυσίου και όχι με το σύνολο της δαπάνης (όπως συνέβαινε με το Ε.Γ.Λ.Σ.). Συνεπώς επιτυγχάνεται συνολικά ακριβέστερη πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις, Ισολογισμό και Αποτελέσματα Χρήσης.

Επιδοτήσεις: Ακριβέστερη πληροφόρηση επιτυγχάνεται και με τον τρόπο που απεικονίζονται οι επιχορηγήσεις αφού ουσιαστικά αποτελούν μια μακροπρόθεσμη υποχρέωση της επιχείρησης (έσοδα προεισπραχθέντα) και όχι κονδύλι της καθαρής θέσης.

Εύλογες αξίες: Η χρήση εύλογων αξιών μπορεί να αποτυπώσει στις οικονομικές καταστάσεις την πραγματική, τρέχουσα αξία (fair value) της περιουσιακής διάρθρωσης της επιχείρησης κάτι που δεν είναι εφικτό με τη χρήση του ιστορικού κόστους το οποίο εμποδίζει το προσδιορισμό του πραγματικού βαθμού κινδύνου που μπορεί να είναι εκτεθειμένη μια επιχείρηση.

Αναβαλλόμενη φορολογία: Η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας δίνει την δυνατότητα στην οικονομική διοίκηση της ξενοδοχειακής μονάδας να συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις, απαλλαγμένες από φορολογικές πρακτικές που υποβαθμίζουν την ποιότητα της πληροφορίας. Με το Ε.Γ.Λ.Σ. η φορολογική νομοθεσία θα μπορούσαμε να πούμε ότι επηρέαζε σημαντικά τα λογιστικά αποτελέσματα της επιχείρησης, αφού πρωτίστως ενδιαφέρεται να διασφαλίσει ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν είναι μικρότερο από το πραγματικό. Αντίθετα οι επενδυτές επιθυμούν να διασφαλιστεί η μη απεικόνιση πλασματικών αποτελεσμάτων στις οικονομικές καταστάσεις ώστε να λαμβάνουν πιο έγκυρες και αξιόπιστες αποφάσεις. Το άρθρο 23 των Ε.Λ.Π., το οποίο είναι εναρμονισμένο με το διεθνές λογιστικό πρότυπο (IAS 12), δίνει τη δυνατότητα σε μια ελληνική ξενοδοχειακή επιχείρηση να συντάξει τον Ισολογισμό της και τα Αποτελέσματα Χρήσης με τα λογιστικά της δεδομένα και να απεικονίσει ορθά τις υποχρεώσεις της σε φόρους, σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου (οι φόροι που πραγματικά επιβαρύνουν τη κλειόμενη χρήση).

Με βάσει την παραπάνω προσέγγιση των επιμέρους λογιστικών θεμάτων θα μπορούσαμε να πούμε ότι η προσεκτική υιοθέτηση των λογιστικών αρχών των ΕΛΠ μπορεί να οδηγήσει σε δημιουργική αναπροσαρμογή των μεγεθών και κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων με θετικές συνέπειες στους δείκτες αποδοτικότητας της ξενοδοχειακής μονάδας. Σε κάθε περίπτωση αυτό μπορεί να ενισχύσει την διαπραγματευτική δύναμη της επιχείρησης σε μια επικείμενη χρηματοδότηση, εξαγορά ή συγχώνευση. Φυσικά γεννάται το ερώτημα εδώ κατά πόσο η ξενοδοχειακή διοίκηση έχει

συνειδητοποιήσει την σημαντικότητα και βαρύτητα των νέων προτύπων στην χάραξη της επιχειρηματικής της στρατηγικής.

5. Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και τις διαφοροποιήσεις που εισήγαγε στο τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης μιας σειράς δαπανών και εξόδων κυρίως της πρώτης ομάδας λογαριασμών (έξοδα έρευνας, αναδιοργάνωσης κ.α.) δίνει τέλος στην κεφαλαιοποίηση εξόδων και την καταχώρηση τους στο Ισολογισμό. Τα στοιχεία αυτά που δεν πληρούν τις προϋπόθεσης αναγνώρισης των Ε.Λ.Π. εμφανίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης.

6. Με την αρχή του δεδουλευμένου (άρθρο 17, Ν.4308/2014) που συνεπάγεται την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (άρθρο 8, Ν.4172/2013), επιχειρείται η ουδετερότητα μεταξύ των χρήσεων αφού το έσοδο και το έξοδο καταχωρείται και βαραίνει τη χρήση που αφορά και λαμβάνει χώρα το λογιστικό γεγονός που τα προκαλεί και όχι τη χρήση που αυτά διακανονίζονται ταμειακά. Αυτό έχει θετική επίδραση τόσο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης αφού καταγράφουν αυστηρά τα έσοδα και έξοδα που βαρύνουν λογιστικά τη χρήση, αλλά και στον Ισολογισμό αφού τα κονδύλια που αφορούν μελλοντικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις καταχωρούνται στις παρούσες αξίες τους.

7. Ιδιαίτερη βαρύτητα δίνουν οι αρχές των ΕΛΠ, σε σχέση με τις παλαιότερες διατάξεις, και στις προβλέψεις. Ο τρόπος προσέγγισης τους εμπίπτει στην αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων αλλά το σημαντικότερο είναι ότι η επιχείρηση πρέπει να εξασφαλίσει την εκπόνηση αναλογιστικών μελετών για να εξασφαλίσει την αξιοπιστία των σχετικών κονδυλίων στις οικονομικές καταστάσεις.

8. Είναι γεγονός ότι ο όγκος των απαιτούμενων πληροφοριών που απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται πλέον με τα Ε.Λ.Π. έχει περιοριστεί σημαντικά. Για το λόγο αυτό η ξενοδοχειακή μονάδα έχει την υποχρέωση (ουσιαστική και όχι τυπική) να τηρεί ένα αξιόπιστο και καλά ενημερωμένο αρχείο (π.χ. αρχείο παγίων) προκειμένου να είναι σε θέση αποδείξει ανά πάσα στιγμή προς τους τρίτους, τράπεζες, φορολογικές αρχές κ.λπ., αυτά που επικαλείται στις οικονομικές της καταστάσεις.

9. Ουσιαστική είναι η συμβολή του προσαρτήματος στην ενίσχυση της αξιοπιστής πληροφόρησης των δημοσιευομένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Συνεπώς αποτελεί ευθύνη της οικονομικής διοίκησης του ξενοδοχείου η πληροφόρηση αυτή, να είναι στοχευμένη, ουσιαστική και ακριβής ως προς το κονδύλι του ισολογισμού που αναλύει αλλά και στην επιβεβαίωση ή στη διόρθωση προβλέψεων αναφορικά με την έκβαση προηγθέντων, τρεχόντων ή μελλοντικών συμβάντων.

10. Η ξενοδοχειακή επιχείρηση που θα επιλέξει να χρησιμοποιήσει το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών του παραρτήματος Γ' των Ε.Λ.Π. θα έχει την ευελιξία να προσαρμόσει σε αυτό προηγμένα ξενοδοχειακά λογιστικά συστήματα όπως είναι το USALI (έχει γίνει εκτενής αναφορά στο κεφάλαιο 4), με το οποίο μπορεί να εξασφαλίσει ένα βέλτιστο τρόπο παρακολούθησης των λογιστικών της αρχείων και κατ' επέκταση ακριβέστερη και έγκαιρη εσωτερική πληροφόρηση και εσωτερικό έλεγχο των τηρούμενων διαδικασιών, χωρίς καταστρατήγηση των λογιστικών και φορολογικών πολιτικών της Ελληνικής Νομοθεσίας. Το αυστηρό πλαίσιο του Ε.Γ.Α.Σ δεν έδινε πολλά περιθώρια για τέτοιου είδους προσαρμογές.

Εν κατακλείδι, η μετάβαση από το Ε.Γ.Α.Σ στα Ε.Λ.Π εφόσον υιοθετηθούν πλήρως οι καινοτόμες λογιστικές πρακτικές, μπορεί να βοηθήσει την ξενοδοχειακή επιχείρηση, στον αντικειμενικότερο προσδιορισμό των οικονομικών μεγεθών, την ορθότερη απεικόνιση τους στις οικονομικές καταστάσεις και γενικότερα στην πληρέστερη πληροφόρηση προς κάθε ενδιαφερόμενο μέρος, οικονομικούς αναλυτές, εποπτικές αρχές, θεσμικούς επενδυτές.

Επιπρόσθετα, στο εσωτερικό της ξενοδοχειακής μονάδας, η χρήσιμη και ουσιαστική πληροφόρηση που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις με την εφαρμογή των αρχών των Ε.Λ.Π, μπορούν να αποτελέσουν πολύτιμο εργαλείο τόσο για την ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων στις επιμέρους λειτουργικές μονάδες της, όσο και στη λήψη στρατηγικών αποφάσεων εκ μέρους της διοίκησης.

6.4 Προβληματισμοί από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

Στόχος και βασικό μέλημα των Ε.Λ.Π είναι το χαμηλό κόστος από την υιοθέτησή τους. Εντούτοις καταγράφεται ένα κόστος που απαιτείται, αφενός για την προσαρμογή του λογιστικού συστήματος στις νέες λογιστικές πολιτικές και το σχέδιο λογαριασμών που εισάγουν τα Ε.Λ.Π., αφετέρου για την επαρκή εκπαίδευση του υπαλληλικού προσωπικού μιας ξενοδοχειακής μονάδας, ώστε να κατανοήσουν σε βάθος τις αλλαγές, τον λογιστικό χειρισμό αυτών και τις συνέπειες που έχουν στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Αυτός ίσως είναι και ο λόγος που οι περισσότερες επιχειρήσεις του κλάδου δεν έχουν υιοθετήσει ακόμα το ευέλικτο κατά τ' άλλα σχέδιο λογαριασμών των Ε.Λ.Π.

Η ευελιξία και το περιθώριο για δημιουργική αναπροσαρμογή των κονδυλίων του Ισολογισμού που προσφέρει το νέο θεσμικό πλαίσιο με τις αρχές που εισάγει, αφήνει

περιθώρια αμφισβητήσεων τόσο από τους επαγγελματίες του χώρου αλλά κυρίως από τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

6.5. Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Θα είχε ενδιαφέρον να διερευνηθεί μετά από κάποια χρόνια εφαρμογής των ΕΛ.Π. στις ελληνικές επιχειρήσεις (ήδη διανύουν τα τρία έτη εφαρμογής) το πως αντιλαμβάνονται οι επαγγελματίες του χώρου οικονομολόγοι, λογιστές, ελεγκτές κ.λπ την εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη. Κατά πόσο έχει διευκολύνει τις λογιστικές εργασίες, την έγκυρη και έγκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον θα είχε η αξιολόγηση των Ε.Λ.Π. από τους λογιστές - οικονομολόγους που ασχολούνται με την ξενοδοχειακή λογιστική και προσεγγίζουν όλα τα ειδικά θέματα που ήδη έχουμε αναλύσει. Περαιτέρω, θα είχε ενδιαφέρον να διερευνηθεί αν πράγματι η εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών και του ευέλικτου σχεδίου λογαριασμών των ΕΛΠ δίνει τη δυνατότητα στις ξενοδοχειακές μονάδες να οργανώσουν τα λογιστικά τους εργασία με προηγμένα ξενοδοχειακά συστήματα όπως το USALI ή εξελιγμένη έκδοση της Main Courante.

Επίσης θα μπορούσε να διερευνηθεί το ερώτημα, κατά πόσο οι οικονομικές διοικήσεις των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχουν συνειδητοποιήσει την σημαντική επίδραση των νέων προτύπων, μέσω της δημιουργικής αναπροσαρμογής των λογιστικών μεγεθών στην χάραξη της επιχειρηματικής τους στρατηγικής. Αυτό θα μπορούσε να διερευνηθεί και ως βασικό ερώτημα μέσα από αναλύσεις δεικτών αποδοτικότητας στις οικονομικές καταστάσεις μεγάλων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Τέλος ενδεχομένως να είχε ενδιαφέρον, μια χρηματοοικονομική ανάλυση της επίδρασης που έχουν οι αλλαγές λογιστικών πολιτικών, στο μη Κυκλοφορούν Πάγιο, στην Καθαρή Θέση, στις Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις και Υποχρεώσεις και στα Αποτελέσματα Χρήσης, ειδικά στις μεγάλες και μεσαίες ξενοδοχειακές οντότητες που ενδεχομένως να έχουν υιοθετήσει τις καινοτόμες πρακτικές (αναβαλλόμενη φορολογία, εύλογες αξίες κ.α), που έχουν εισάγει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) **Γεωργόπουλος Α.**(2016). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική. Εκδόσεις Ε.Μπένου, Αθήνα
- 2) **Διακομιχάλης Μ., Μανδήλας Αθ., Κελέτζης Σ.** (2013). Ειδικές-Κλαδικές Λογιστικές. Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.
- 3) **Ηγουμενάκης Ν.** (2007). Τουριστική οικονομία. Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.
- 4) **Ιγνατιάδης Α.** (1989). Χρηματοοικονομική Λογιστική (τεύχος ΙΙ). INTERPIPINTER, Θεσσαλονίκη.
- 5) **Ιγνατιάδης Α.** (1990). Χρηματοοικονομική Λογιστική (τεύχος Ι). INTERPIPINTER, Θεσσαλονίκη.
- 6) **Καραγιώργος Θ. & Παπαδόπουλος Δ.** (2003). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη.
- 7) **Καραμάνης Κ. & Βρουστούρης Π.** (2015). Λογιστική οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π. Εκδόσεις ΜΕΝΙΠΠΙΟΣ Ε.Π.Ε, Αθήνα
- 8) **Καραχοντζίτης Δ. & Σαρλής Κ.** (1989). Ξενοδοχειακή Λογιστική. Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.
- 9) **Κόντος Γεώργιος** (2015). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα.
- 10) **Λεκαράκου Κ.** (2016). Ξενοδοχειακή Λογιστική. Αθήνα.
- 11) **Μπατσινίλας Ε. & Πατατούκας Κ.** (2017). Σύγχρονη Λογιστική. Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε, Αθήνα.
- 12) **Παπαδέας Π.** (2013). Χρηματοοικονομική λογιστική πληροφόρηση. Αυτοέκδοση. Αθήνα
- 13) **Ρουσάκη Άννα.** (2005). Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Κωδικοποίηση- ανάλυση-ερμηνεία. Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.
- 14) **Σταματόπουλος Δ. & Καραβοκώρης Α.** (2014). Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Ανάλυση-ερμηνεία. Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.
- 15) **Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π., Σταματόπουλος Γ.** (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση-ερμηνεία. Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.
- 16) **Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Γ., Σταματόπουλος Π.** (2013). Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.
- 17) **Σταματόπουλος Δ.** (2008). Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ανάλυση-ερμηνεία. Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.
- 18) **Φινοκαλιώτης Κ.** (2014). Φορολογικό Δίκαιο. Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.
- 19) **Χέβας Δ.** (2017). Θέματα Φορολογικής Λογιστικής. Εκδόσεις Ε.Μπένου, Αθήνα.
- 20) **Χύτης Ε.** (2015). Αναβαλλόμενοι φόροι σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Η περίπτωση μεταβολής των Φορολογικών Συντελεστών. www.accountancygreece.gr
- 21) **Gleeson-White J.** (2015) Πώς οι έμποροι της Βενετίας δημιούργησαν τα σύγχρονα χρηματοοικονομικά . Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα.

- 22) **Grant Thornton**, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναλυτική παρουσίαση», Αθήνα 2004
- 23) **Maswera T., Dawson R., Edwards J.** (2008). E-commerce adoption of travel and tourism organisations in South Africa, Kenya, Zimbabwe and Uganda. *Telematics and Informatics* 25(3):187-200 · August 2008
- 24) **Pavlatos O. and Paggios I** (2007): *Cost accounting in greek hotel enterprises: an empirical approach*. *TOURISMOS: An International Multidisciplinary Journal of Tourism* , Vol. 2, No. 2 (November 2007).

ΘΕΣΜΙΚΑ ΚΕΙΜΕΝΑ

- Ν.4308/2014. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 251/Α/24-11-2014).
- Ν.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).
- Ν.4174/2013. Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (Φ.Ε.Κ 170/Α/26-07-2013).
- Ν.2238/94. Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 151/Α/16-09-1994).
- Ν.2065/1992. Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 113/Α/30-06-1992).
- Ν.1809/1988. Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 222/Α/06-10-1988)
- Ν.3371/2005. Θέματα Κεφαλαιαγοράς και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 178/Α/14-07-2005).
- Ν.2059/2000. Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 248/Α/07-11-2000).
- Ν.4334/2015. Επείγουσες ρυθμίσεις για τη διαπραγμάτευση και σύναψη συμφωνίας με τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης (Ε.Μ.Σ.). Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 80/Α/16-07-2015).
- Κ.Ν.2190/1920. Περί Ανώνυμων Εταιρειών. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 37/Α/30-3- 1963).
- Π.Δ.1123/1980. Περί ορισμού του Περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 283/Α/15- 2-1980).
- 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/Α/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/Α/16-04-1984).

- Π.Δ.186/1992. Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 84/Α/26-05- 1992).
- Π.Δ.299/2003. Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 255/Α/04-11-2003).
- 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).

ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- 1) *www.elte.org.gr*
- 2) *www.taxheaven.gr*
- 3) *www.e-forologia.gr*
- 4) *www.forin.gr*
- 5) *www.ifrs.org*
- 6) *www.enikonomia.gr*
- 7) *www.insete.gr*
- 8) *www.booking.com*
- 9) *www.travelling.gr*