

ΤΕΙ Κρήτης



Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό
Ίδρυμα Κρήτης

Πτυχιακή Εργασία

Τήρηση απλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τα ΕΛΠ

Κακουλάκης Χρήστος Α.Μ:4241

Επιβλέπων Καθηγητής: Χρονάκης Ιωάννης

Αθήνα

2017



Copyright© Χρήστος Κακουλάκης,2017

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved

Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων του ΤΕΙ Κρήτης δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
1.1 Ορισμός Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	8
1.2 Νόμος 4308/2014	9
1.3 Πεδίο εφαρμογής Ν. 4308/2014.....	10
1.4 Διάκριση των επιχειρήσεων βάσει μεγέθους.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ.....	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	17
4.1 Καταστάσεις.....	17
4.2 Η αρχή του δεδουλευμένου	18
4.2.1 Ορισμός.....	18
4.2.2 Η εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου στα απλογραφικά βιβλία.....	19
4.2.2.1 Έκδοση τιμολογίου με ημερομηνία της επόμενης χρήσης.....	19
4.2.2.2 Λήψη λογαριασμού που αφορά εν μέρει το κλειόμενο και εν μέρει το επόμενο έτος 21	
4.2.2.3 Πληρωμή λογαριασμού που αφορά το επόμενο έτος.....	23
4.3 Η Απογραφή και η επιμέτρησή της.....	24
4.3.1 Εισαγωγή.....	24
4.3.2 Απαλλαγή – Κανόνες	25
4.3.3 Παραδείγματα.....	26
Αγορές χρήσης: 140.000€	26
Απογραφή 31/12/16: 45.000€.....	26
Κόστος πωληθέντων: $140.000 - 45.000 = 105.000\text{€}$	26
Αγορές χρήσης: 220.000€	26
4.4 Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων	27
4.5 Η κατάρτιση της φορολογικής βάσης στα απλογραφικά βιβλία	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ & ΟΙ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΛΕΙΣΙΣΜΑΤΟΣ.....	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	42
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	44

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Λογιστική από τη φύση της τείνει να αποτελεί ένα πληροφοριακό σύστημα, το οποίο αποτελείται από ένα σύνολο στοιχείων τα οποία «συλλειτουργούν» με σκοπό την επίτευξη ενός συγκεκριμένου στόχου. Ειδικότερα, η λογιστική θεωρείται ως ο κλάδος που ασχολείται με την αναγνώριση, μέτρηση, συστηματική καταχώρηση, συσχέτιση και παρουσίαση χρηματοοικονομικών κυρίως πληροφοριών που αφορούν τις οικονομικές μονάδες, με σκοπό την υποβοήθηση των ενδιαφερομένων γι' αυτές, στην λήψη ορθών αποφάσεων. (Λεοντάρη, 2002)

Σύμφωνα με τον καθηγητή Άγγελο Τσακλάγκανο (2005): λογιστική είναι η διαδικασία η οποία αφού συγκεντρώσει όλες τις χρήσιμες ποσοτικές πληροφορίες, καταγράφει τις συναλλαγές, συγκεντρώνει, ταξινομεί και αναλύει τις σχετικές πληροφορίες και τελικά τις παρουσιάζει στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων. (Τσακλάγκανος, 2005) Ωστόσο, οι Meigs & Meigs (1994) ορίζουν ότι, λογιστική είναι η τέχνη της ερμηνείας, μέτρησης και περιγραφής της οικονομικής δραστηριότητας. Η λογιστική δεν περιλαμβάνει μόνο τη διατήρηση των λογιστικών στοιχείων, αλλά επίσης το σχεδιασμό αποδοτικών λογιστικών συστημάτων, τη διενέργεια ελέγχων, την κατάρτιση προβλέψεων, την υποβολή φορολογικών στοιχείων και την ερμηνεία των λογιστικών πληροφοριών. (Νιφορόπουλος, 2013) Συνεπώς, η λογιστική δεν είναι τίποτα άλλο παρά η καταγραφή της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης και η εξακρίβωση του κατά πόσο αποδοτική είναι αυτή η δραστηριότητα.

Στην Ελλάδα, πριν από τον Β΄ Παγκόσμιο πόλεμο δεν υπήρχε λογιστικό υπόβαθρο, τόσο στη δημόσια διοίκηση όσο και στην ιδιωτική οικονομία. Η Λογιστική διδάσκεται για πρώτη φορά το 1894, στην Εμπορική Ακαδημία του Ρουσσόπουλου και στην Εμπορική σχολή του Γεράκη στην Αθήνα. Αργότερα ιδρύθηκαν κρατικές σχολές, όπως στην Σύρο το 1905, στην Κέρκυρα και το Βόλο το 1908. Ωστόσο, η Ελληνική Νομοθεσία καθυστέρησε αρκετά στην αναγνώριση της Λογιστικής. Τα λογιστικά θέματα τα κάλυπτε ο Εμπορικός Νόμος. Το 1919 η φορολογία εισοδήματος αποκτά δικό της νομοθετικό πλαίσιο και εφαρμόζεται με τις διατάξεις του Νόμου

1640/1919 περί φορολογίας καθαρών προσόδων, όπου οι πηγές εισοδήματος διακρίνονται σε 7 κατηγορίες και η επιβολή του φόρου γινόταν πάνω στο καθαρό εισόδημα της εκάστοτε κατηγορίας. (Νιφορόπουλος, 2013)

Από το 1920, η λογιστική διδασκαλία άρχισε να αναπτύσσεται συστηματικά και εμφανίζονται κάποιες διατάξεις οι οποίες εφάπτονται με την πρακτική της Λογιστικής, με το Νόμο 2190/1920 περί φορολογίας των κερδών των Ανώνυμων Εταιριών και το πλαίσιο τους. Το 1948 για πρώτη φορά καθιερώθηκε με το Ν.Δ. 578/1948 περί τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων υπό των Επιτηδευματιών, το σύστημα τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων, πέρα από τους Συνεταιρισμούς και τις Α.Ε.. Την ίδια χρονιά ίσχυσε και ο Α.Ν. 810/1948 περί συγκεντρώσεως φορολογικών στοιχείων. (Νιφορόπουλος, 2013)

Στις 7/7/1952 θεσπίζεται ο πρώτος Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, το 1954 δημοσιεύεται και κυκλοφορεί στην Ελλάδα το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο και συστήνεται η Πρώτη Επιτροπή Σύνταξης του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου από τους καθηγητές της Ανωτέρας Βιομηχανικής Σχολής Πειραιά, Σ.Παπαϊωάννου και Μ.Τσιμάρα. Το 1955 δημοσιεύεται το βασικό Ν.Δ. 3323/1955, που αφορά τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθιερώνοντας την αρχή του «Ενιαίου ή Προσωπικού Φόρου» σε αντικατάσταση του Ν.1640/1919 περί καθαρών προσόδων. Το 1959, δημοσιεύεται ο Ν.3329/1955 ο οποίος θεσμοθετεί το επάγγελμα του Ορκωτού Λογιστή και τον επόμενο χρόνο γίνεται για πρώτη φορά, νομοθετική ρύθμιση του επαγγέλματος του Λογιστή. Το 1962 με την τροποποίηση του Ν.2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών καθιερώνεται τυποποιημένη μορφή Οικονομικών Καταστάσεων (Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων χρήσης) και το 1963 με Πρωτοβουλία του τότε Πρωθυπουργού Κ.Καραμανλή, συστήθηκε μία επιτροπή κατάρτισης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) χωρίς επιτυχή αποτέλεσμα. Από την 1/1/1969 ίσχυσε το Ν.Δ. 4/1968 περί Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Κ.Φ.Σ.). Το 1972 συστήνεται και πάλι επιτροπή κατάρτισης του Ε.Γ.Λ.Σ., η οποία και αυτή με τη σειρά της αποτυγχάνει λόγω πολιτικής ανωμαλίας. Το 1974 έγινε τροποποίηση του Ν.Δ.4/1968 (Κ.Φ.Σ.) με το Ν.Δ.406/1974 και τελικά ίσχυσε μέχρι το 1977. (Νιφορόπουλος, 2013)

Το 1976 ενόψει της ένταξης της χώρας στην Ευρωπαϊκή Ένωση ανατέθηκε στο τότε Υπουργείο Συντονισμού (Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας) η κατάρτιση του Ε.Γ.Λ.Σ. Συγκροτήθηκε ομάδα η οποία επεξεργάστηκε τα στοιχεία των προηγούμενων επιτροπών και το 1977 τελικά, τυπώνεται το προσχέδιο του σημερινού Ε.Γ.Λ.Σ. Το 1980 με το Νόμο 1041/1980 καθιερώνεται ο θεσμός του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (με τα άρθρα 47,48 και 49) και με το Π.Δ.1123/1980 ΦΕΚ 283 τόμος Α΄, δημοσιεύεται το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. στις 15/12/1980. (Νιφορόπουλος, 2013)

Το 1988 συστήθηκε το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.), έργο του οποίου είναι η παρακολούθηση των εξελίξεων της λογιστικής επιστήμης, η έκδοση γνωμοδοτήσεων, λογιστικών οδηγιών, ερμηνευτικών οδηγιών και η κατάρτιση κλαδικών λογιστικών σχεδίων για την εφαρμογή και την εξέλιξη του Ε.Γ.Λ.Σ. και της λογιστικής επιστήμης και τεχνικής. Το 1991 ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) με το Νόμο 1969/1991 για τον έλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων και οργανισμών. Μέχρι και το 2014 ίσχυε ο Κώδικας Βιβλίων (Π.Δ. 186/1992) και Στοιχείων, ο οποίος ήταν εναρμονισμένος με το Ε.Γ.Λ.Σ. (Νιφορόπουλος, 2013)

Στις 24 Νοεμβρίου 2014 δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης ο Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Το 2015, ήταν το 1ο έτος εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία καθιερώθηκαν με το Νόμο 4308/2014. Τα ΕΛΠ αποτελούνται από οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα, που καταργούν τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών («ΚΦΑΣ»), αντικαθιστούν το επί τρεις δεκαετίες ισχύον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο («ΕΓΛΣ»), και ταυτόχρονα καταργούν τις λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920. Τα Ε.Λ.Π. είναι η νέα διαδικασία διαχείρισης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων. (Ελ.Λο.Π., 2014)

Τα βασικά λογιστικά συστήματα που χρησιμοποιούνται είναι δύο: 1) η Απλογραφική μέθοδος και 2) η Διπλογραφική μέθοδος. Η Απλογραφική Μέθοδος στηρίζεται στη μοναδική καταχώρηση σε ένα βιβλίο και ένα λογαριασμό του λογιστικού γεγονότος. Από την άλλη η Διπλογραφική μέθοδος προκαλεί μεταβολή σε 2 τουλάχιστον λογαριασμούς. Για παράδειγμα, η είσπραξη χρημάτων από πελάτη αυξάνει/χρεώνει το λογαριασμό ταμείο και ταυτόχρονα μειώνει/πιστώνει το λογαριασμό πελάτες. (Σγουρινάκης, 2016)

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αναφέρεται στην τήρηση των απλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Η δομή της εργασίας έχει ως εξής. Στο 1^ο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στο 2^ο κεφάλαιο αναλύεται το λογιστικό σύστημα, στο 3^ο κεφάλαιο περιγράφεται το απλογραφικό λογιστικό σύστημα, στο 4^ο κεφάλαιο αναφέρονται οι αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα, στο 5^ο κεφάλαιο περιγράφεται ο τρόπος κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και οι εγγραφές κλεισίματος και τέλος στο 6^ο κεφάλαιο παρατίθεται ο επίλογος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - ΝΟΜΟΣ 4308/2014

1.1 Ορισμός Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Με την καθιέρωση του Ν.4308/2014, οι επιχειρήσεις της χώρας εισήχθησαν σε νέα λογιστικά δεδομένα, εφαρμόζοντας από 1/1/2015 τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) στην τήρηση των βιβλίων τους αναλογικά του μεγέθους τους, τα οποία βρίσκονται σε πλήρη εναρμόνιση με τα αντίστοιχα Διεθνή. Ειδικότερα, τα Ε.Λ.Π. είναι η ευθυγράμμιση του εθνικού λογιστικού πλαισίου με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.

Με τον Ν.4308/2014 εισήχθη ένα νέο λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Τα Ε.Λ.Π. περιλαμβάνουν σε ένα ενιαίο νομοθέτημα, τόσο τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, όσο και την διατύπωση γενικώς αποδεκτών λογιστικών κανόνων για τις επιχειρήσεις.

Τα Ε.Λ.Π. αντικατέστησαν από 1/1/2015:

- τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ., Ν.4093/2012), ο οποίος είχε αντικαταστήσει την 1/1/2013 τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., Π.Δ.186/1992), καθώς και
- το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ., Π.Δ.1123/1980).

Με βάση τις διατάξεις του νέου νόμου οι οντότητες (επιχειρήσεις κλπ.) διακρίνονται, με βάση τα κριτήρια που θέτει ο νόμος, σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Ανάλογα με το μέγεθός τους, οι οντότητες πρέπει να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τα Ε.Λ.Π.. Όσον αφορά στον τρόπο τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δεν επέρχονται ουσιαστικές μεταβολές σε σχέση με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.. Επιπλέον, διατηρούνται στην πλειοψηφία τους οι απαλλαγές και οι απλοποιήσεις που απολάμβαναν μέχρι σήμερα οι πολύ μικρές επιχειρήσεις. Ωστόσο, στη λογιστική απεικόνιση της δραστηριότητας των επιχειρήσεων, εισάγεται σε μεγάλο βαθμό η λογική των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α., καθώς και έννοιες όπως απομείωση αξίας, αναβαλλόμενη φορολογία, εύλογη αξία κλπ.

1.2 Νόμος 4308/2014

Ο νόμος 4308/2014, δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ τεύχος Α` 251 στις 24/11/2014 και τιτλοφορείται «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Αποτελείται από 8 κεφάλαια (Κεφάλαιο 1 – Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους, Κεφάλαια 2 και 3 – ΚΦΑΣ: Λογιστικά αρχεία και παραστατικά πωλήσεων, Κεφάλαια 4, 5 και 6 – Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κανόνες επιμέτρησης και προσάρτημα (σημειώσεις) και απαλλαγές, Κεφάλαιο 7 – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, Κεφάλαιο 8 – Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις) με 44 άρθρα και 4 παραρτήματα (Α. Ορισμοί, Β. Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, Γ. Σχέδιο λογαριασμών και Δ. Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις). (Νόμος 1308/14, 2014)

Με τον νόμο 4308 της 24/11/2014, καθιερώνονται τα Ε.Λ.Π. στον χώρο της Λογιστικής και της επιχείρησης, σε ότι αφορά τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών στα λογιστικά βιβλία, καθώς και τον τρόπο κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, νέες διατάξεις που στοχεύουν τόσο σε μία απλουστευμένη διαχείριση των λογιστικών δεδομένων, όσο και στην προσαρμογή όλων των διαδικασιών, στα ευρωπαϊκά πρότυπα. (Μαρκάζος, 2015)

Ο Ν. 4308/2014 έχει ενσωματώσει πλήρως το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, καθώς και βέλτιστες διεθνείς πρακτικές. Ειδικότερα, απλοποιείται περαιτέρω ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), και αφετέρου ενοποιεί, βελτιώνει και συμπληρώνει τους λογιστικούς κανόνες της χώρας, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης, που εισήγαγε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πριν από τριάντα πέντε χρόνια. (Μαρκάζος, 2015)

Τα βασικά οφέλη είναι ότι αντιμετωπίζεται αποτελεσματικά η λογιστική πολυνομία. Για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές. Καταργούνται οι χρονοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που είχε ξεκινήσει με τη θέσπιση του Κώδικα

Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Εισάγονται κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές. Αυτοί οι κανόνες συνεπάγονται μειωμένο κόστος λειτουργίας, ενώ, ταυτόχρονα, διασφαλίζουν τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων ελέγχων. Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων με το νέο πλαίσιο γίνονται, ευχερώς, κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές λόγω της ευθυγράμμισης που επιτυγχάνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές. (KPMG, 2015)

Τέλος, ο νέος νόμος παρέχει εναλλακτικά τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών με τους νέους κανόνες ή να υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών. Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει του νέου νόμου αποτελούνται, αναλόγως του μεγέθους κάθε εταιρείας, από: (α) Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, (δ) Προσάρτημα και (ε) Κατάσταση Χρηματοροών. (KPMG, 2015)

1.3 Πεδίο εφαρμογής Ν. 4308/2014

Οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου είναι τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις. Επίσης στις ρυθμίσεις του νόμου εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επιπρόσθετα εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. (Νόμος 4308/14, 2014)

1.4 Διάκριση των επιχειρήσεων βάσει μεγέθους

Η ένταξη μιας επιχείρησης σε κατηγορία μεγέθους (Πίνακας 1) προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις αναφορικά με:

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

Πίνακας 1: Καθορισμός Μεγέθους Οντοτήτων

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ (Άρθρο 2 ΕΛΠ)			
Κατάταξη	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών	Μ/Ο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου
Πολύ μικρές άρθρου 1 § 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)*	-	≤ 1.500.000,00	-
Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1 § 2α (Α.Ε., Ε.Π.Ε., ΙΚΕ κλπ) και 2β**	≤ 350.000,00	≤ 700.000,00	≤ 10
Μικρές άρθρου 1 § 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)***	-	> 1.500.000,00	-
Μικρές Οντότητες**	≤ 4.000.000,00	≤ 8.000.000,00	≤ 50
Μεσαίες Οντότητες**	≤ 20.000.000,00	≤ 40.000.000,00	≤ 250
Μεγάλες Οντότητες****	> 20.000.000,00	> 40.000.000,00	> 250

* Μόνη προϋπόθεση ο κύκλος εργασιών να μην υπερβαίνει το ποσό του € 1.500.000,00.

** Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια 2 τουλάχιστον εκ των 3 κριτηρίων

*** Μια οντότητα εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ. Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει Ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών 1,500.000 ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων (σύνολο ενεργητικού ≤350.000 και μέσος όρος προσωπικού ≤50).

**** Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια 2 τουλάχιστον εκ των 3 κριτηρίων.

Πηγή: Πετράκης, 2015

Σύμφωνα με το άρθρο 2, οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις εξής κατηγορίες (Νόμος 4308/14, 2014):

- **Πολύ μικρές οντότητες:** κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δυο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
 - Α) Σύνολο Ενεργητικού: 350.000 ευρώ
 - Β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ
 - Γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα
- Οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση, ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ.
- **Μικρές οντότητες:** κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δυο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
 - Α) Σύνολο Ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ
 - Β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ
 - Γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα

- **Μεσαίες οντότητες:** κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δυο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
 - A) Σύνολο Ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ
 - B) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ
 - Γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα
- **Μεγάλες οντότητες:** κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δυο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
 - A) Σύνολο Ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ
 - B) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ
 - Γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Η ένταξη μιας οντότητας - επιχείρησης σε κατηγορία μεγέθους, βάσει των ΕΛΠ (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία ή μεγάλη) προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις, στο πλαίσιο του εφαρμοζόμενου λογιστικού συστήματος, οι οποίες αναφέρονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσονται, σύμφωνα με το άρθρο 16 και τις γενικές αρχές του άρθρου 17 του Ν 4308/2014. Συνεπώς, το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει, εκτός από τα διάφορα λογιστικά αρχεία, κυρίως τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώριση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, με τελική επιδίωξη την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το εφαρμοζόμενο λογιστικό σύστημα μπορεί να είναι το διπλογραφικό ή το απλογραφικό. (Πετράκης, 2015)

Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν: α) Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες, β) Ο.Ε. και Ε.Ε. των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε., είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη, γ) οι Ο.Ε., Ε.Ε., οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ, δ) τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ, ε) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (δηλαδή η Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ, στ) κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.), ζ) οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία. (Σγουρινάκης, 2016)

Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συντάσσουν ισολογισμό (ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση κλπ) με κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.500.000 ευρώ οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ. (Σγουρινάκης, 2016)

Τέλος, η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption). Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. (Πετράκης, 2015)

Ειδικότερα, το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα βιβλία και παραστατικά (ηλεκτρονικά ή φυσικά), τα οποία προσαρμόζονται ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση της οντότητας. Η οντότητα τηρεί ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. (Σγουρινάκης, 2016)

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον αυτές διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση με σκοπό τη συμμόρφωση της οντότητας με τη φορολογική νομοθεσία για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. Γενικά με ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. (Πετράκης, 2015)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Η οντότητα που δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων-εξόδων). Εξυπακούεται ότι η καταχώριση των συναλλαγών και γεγονότων στο απλογραφικό σύστημα γίνεται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα (άρθρο 5, Ν 4308/2014). (Νόμος 1308/14, 2014)

Το περιεχόμενο των απλογραφικών βιβλίων δεν διαφοροποιείται σημαντικά από το καθιερωμένο, βάσει των διατάξεων του ΚΒΣ και τελευταία του ΚΦΑΣ, περιεχόμενο. Το απλογραφικό βιβλίο πρέπει να περιέχει τις εξής πληροφορίες (Σγουρινάκης κ.α., 2016):

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

B) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

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

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

E) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

ΣΤ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατ' είδος.

Αν και το περιεχόμενο του απλογραφικού βιβλίου δεν διαφοροποιείται σε μεγάλο βαθμό από το οριζόμενο κατά τον ΚΦΑΣ, υπάρχουν κάποιες επιμέρους διαφοροποιήσεις που είναι οι εξής (Σγουρινάκης κ.α., 2016):

- Αναγράφονται τα κάθε είδους κέρδη και ζημίες. Για παράδειγμα, τυχόν έκτακτα κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν στο πλαίσιο της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, λ.χ. κλοπές, καταστροφή αποθεμάτων ή παγίων, κέρδη από πώληση παγίου κλπ θα πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα σε ειδικές στήλες του βιβλίου.

- Ο διαχωρισμός των εξόδων δεν απαιτείτο από τον ΚΦΑΣ. Ωστόσο, καθιερώνεται νέος διαχωρισμός αντίστοιχος αυτού που εισάγεται για τα διπλογραφικά βιβλία με το νέο σχέδιο λογαριασμών. Για το λόγο αυτό, σε ξεχωριστές στήλες θα πρέπει να παρακολουθούνται:
 - α) Αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
 - β) Αποσβέσεις παγίων
 - γ) Λήψη υπηρεσιών
 - δ) Λοιπά έξοδα
- Εισάγεται η υποχρέωση παρακολούθησης πέραν του ΦΠΑ, όλων των φορέων και τελών διακεκριμένα. Για το σκοπό αυτό θα απαιτηθούν συμπληρωματικές στήλες ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε μονάδας.
Για παράδειγμα μια ατομική επιχείρηση κατέβαλλε
 - 1) για μισθοδοσία υπαλλήλου 1000€, πλέον εργοδοτικών ασφαλιστικών εισφορών 245,6€ και ΦΜΕ 35,9€.
 - 2) για αμοιβή εξωτερικού λογιστή 500€, πλέον ΦΠΑ 120€ ΚΑΙ ΦΕΔ 100€ (20%).

Στο νέο απλογραφικό σύστημα οι κινήσεις θα αποτυπωθούν ως εξής:

ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ	ΑΓΟΡΕΣ & ΔΑΠΑΝΕΣ		ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ		
		ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΛΗΨΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ 24%	ΦΜΕ	ΦΕΔ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ 01/2016	1245,6			35,9	
ΤΙΜ.050	ΛΟΓΙΣΤΗΣ		500	120		100

Τα απλογραφικά βιβλία θα πρέπει να ενημερώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

4.1 Καταστάσεις

Οι πολύ μικρές που τηρούν απλογραφικά βιβλία πρέπει να καταρτίσουν τις εξής καταστάσεις (Νόμος 4308/14, 2014):

A) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Στις πολύ μικρές οντότητες με απλογραφικά βιβλία, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης περιλαμβάνει τα εξής δεδομένα (Σγουρινάκης κ.α., 2016):

:

- Καθαρός κύκλος εργασιών
- Λοιπά συνήθη έσοδα
- Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατεργασμένα)
- Αγορές εμπορευμάτων και υλικών
- Παροχές σε εργαζομένους
- Αποσβέσεις ενσώματων παγίων και άυλων στοιχείων
- Λοιπά έξοδα και ζημιές
- Λοιπά έσοδα και κέρδη
- Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)
- Αποτέλεσμα προ φόρων
- Φόροι
- Αποτελέσματα περιόδου μετά φόρους

Επίσης, θα πρέπει να προσαρμόσουν τις στήλες των λογαριασμών που τηρούν με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να προκύψουν τα παραπάνω δεδομένα, πέρα της μέχρι σήμερα ανάλυσης η οποία είναι προσανατολισμένη στις ανάγκες του ΦΠΑ.

B) Το Προσάρτημα

Όλες οι οντότητες συντάσσουν προσάρτημα, το οποίο αποτελεί μέρος των οικονομικών τους καταστάσεων. Ωστόσο, το εύρος των πληροφοριών που παρέχουν μέσω του προσαρτήματος οι οντότητες διαφοροποιείται ανάλογα με το μέγεθός τους. Παρακάτω γίνεται αναφορά του περιεχομένου του προσαρτήματος των πολύ μικρών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. (Σγουρινάκης κ.α., 2016)

Ειδικότερα, το προσάρτημα περιλαμβάνει:

1) Πληροφορίες σχετικά με:

- Την επωνυμία της οντότητας
- Το νομικό τύπο της οντότητας
- Την περίοδο αναφοράς
- Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας
- Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες κατά περίπτωση.
- Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση
- Την κατηγορία της οντότητας, σύμφωνα με το νόμο
- Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία, με το νόμο.

2) Δήλωση ότι καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6 ή ότι καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6.

4.2 Η αρχή του δεδουλευμένου

4.2.1 Ορισμός

Η αρχή του δεδουλευμένου ορίζει ότι οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων πρέπει να αναγνωρίζονται και να καταχωρίζονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία), όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά (είσπραξη ή πληρωμή). (Παπαγιάννης, 2016)

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας πρέπει να συντάσσονται με σαφήνεια, βάσει των θεμελιωδών αρχών του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας. (Ν. 4308/14) Συνεπώς, κάθε οντότητα που υπάγεται στις διατάξεις του νόμου για τα ΕΛΠ, τόσο κατά την τήρηση του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος θα πρέπει να εφαρμόζει την θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου, όπως ορίζει η παράγραφος 1 του άρθρου 17. (Νόμος 4308/14, 2014)

4.2.2 Η εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου στα απλογραφικά βιβλία

Η εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου στις οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία απαιτεί ως πρώτη εργασία κλεισίματος της χρήσης, να εκτελεστεί η χρονική τακτοποίηση των εσόδων και των εξόδων. Παρακάτω, αναφέρονται αναλυτικά οι περιπτώσεις που απαιτείται να τακτοποιηθούν. (Σταματόπουλος κ.α., 2015)

4.2.2.1 Έκδοση τιμολογίου με ημερομηνία της επόμενης χρήσης

Η έκδοση ή λήψη τιμολογίου με ημερομηνία έκδοσης στο επόμενο του κλειόμενου έτους, που αφορά όμως πώληση που ολοκληρώθηκε στο κλειόμενο έτος. Τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν τη δυνατότητα οποιασδήποτε οντότητας να εκδώσει μέχρι την 15^η μέρα του επόμενου μήνα, με ημερομηνία έκδοσης αυτή που πραγματικά, τιμολόγιο για πωλήσεις του προηγούμενου μήνα. Για παράδειγμα, για εργασίες που εκτελέστηκαν εντός του Δεκεμβρίου του 2016 μπορεί η οντότητα να εκδώσει τιμολόγιο μέχρι την 15 Ιανουαρίου του 2017. Ωστόσο, έχει την υποχρέωση τόσο λογιστικά όσο και φορολογικά (όσον αφορά το εισόδημα) να αναγνωρίσει το σχετικό έσοδο στη χρήση 2016. (Σγουρινάκης κ.α., 2016)

Για να καταστεί εφικτή η εφαρμογή της υποχρέωσης αυτής θεωρούμε απαραίτητη τη δημιουργία ενός ειδικού λογαριασμού εσόδου, ώστε να μην εμπλέκονται οι κανονικοί λογαριασμοί εσόδων, οποίοι χρησιμοποιούνται και για την εξαγωγή και συμφωνία του ΦΠΑ.

Παράδειγμα: Ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών λογιστή – φοροτεχνικού εκδίδει την 10/01/17 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς πελάτη του, που αφορά υπηρεσίες του Δ' τριμήνου του 2016.

Σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου θα πρέπει το σχετικό έσοδο να αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις του 2016, τόσο κατά τα ΕΛΠ όσο και κατά τη φορολογία εισοδήματος. Ωστόσο, στη φορολογία του ΦΠΑ θα ενταχθεί στις συναλλαγές του μήνα ή του τριμήνου έκδοσης του τιμολογίου. (Παπαγιάννης, 2016)

Για τη λογιστική τακτοποίηση των παραπάνω υποχρεώσεων δημιουργείται ο ειδικός μεταβατικός λογαριασμός εσόδου με ονομασία «ΕΣΟΔΑ ΠΑΡ. ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ – ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ».

Αν η αξία του τιμολογίου είναι 1000 ευρώ συν ΦΠΑ 240 ευρώ, η εγγραφή στο βιβλίο την 31/12/16 είναι ως εξής:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡ. ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 24%	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡ. ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ – ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΦΠΑ 24%
31/12/16	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ	ΠΕΛΑΤΗΣ Χ	0,00€	1000,00€	0,00€

Στη συνέχεια στις 10/1/16, θα πρέπει να γίνει η κανονική εγγραφή του τιμολογίου για λόγους ΦΠΑ. Για το λόγο ότι στη φορολογία εισοδήματος το σχετικό έσοδο έχει ήδη αναγνωριστεί, στην προηγούμενη χρήση του 2016, θα πρέπει με κάποιο τρόπο να αφαιρεθεί ούτως ώστε το τελικό έσοδο της περιόδου να είναι μηδενικό. Για το σκοπό αυτό δημιουργείται ειδικός λογαριασμός, στον οποίο θα καταχωρηθεί με αρνητικό πρόσημο το σχετικό ποσό. Η εγγραφή θα γίνει ως εξής:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡ. ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 24%	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡ. ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ – ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΦΠΑ 24%
10/1/17	Τ.Π. 1234	ΠΕΛΑΤΗΣ Χ	1000,00€		240,00€
10/1/17	Τ.Π. 1234	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		- 1000,00 €	

Με τον ίδιο ακριβώς τρόπο θα αντιμετωπιστεί και η αντίθετη περίπτωση, της λήψης παραστατικού με ημερομηνία 2017 που αφορά το 2016, με τη διαφορά ότι θα δημιουργηθεί ο σχετικός λογαριασμός και θα πραγματοποιηθούν οι σχετικές κινήσεις στις αντίστοιχες στήλες λογαριασμών εξόδων. (Σγουρινάκης κ.α., 2016)

4.2.2.2 Λήψη λογαριασμού που αφορά εν μέρει το κλειόμενο και εν μέρει το επόμενο έτος

Σε αυτή την περίπτωση για να εφαρμοστεί η αρχή του δεδουλευμένου θα πρέπει να γνωρίζουμε ποιο μέρος της συνολικής δαπάνης αφορά το 2016 και ποιο το 2017. Μια συνηθισμένη περίπτωση τέτοιου είδους δαπανών, είναι αυτές που αφορούν λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεφωνίας και ύδρευσης. Επειδή στην περίπτωση αυτή δεν γνωρίζουμε βάσει μετρήσεων ποιο μέρος της κατανάλωσης αφορά το 2016 και ποιο το 2017 μπορούμε να μερίσουμε τη σχετική δαπάνη κατά την αναλογία των ημερών. (Σγουρινάκης κ.α., 2016)

Παράδειγμα: Λαμβάνουμε στις 15/2/17 λογαριασμό τηλεφώνου για την περίοδο 10/12/2016 -9/2/2017, ποσού 900 ευρώ συν ΦΠΑ. Το σύνολο των ημερών της κατανάλωσης είναι 62. Εξ αυτών 22 ημέρες αφορούν το 2016 και 40 ημέρες το 2017. Άρα, το $22/62 = 35,48\%$ της δαπάνης αφορά το 2016. Δηλαδή $900 \times 35,48\% = 319,32\text{€}$

Και σε αυτή την περίπτωση κάνουμε χρήση ειδικού – μεταβατικού λογαριασμού εξόδου. Η καταχώρηση γίνεται ως εξής:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ – ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΦΠΑ 24%
31/12/16	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ Χ – ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΧΡΗΣΗΣ		319,32€	

Στο 2017 με την καταχώρηση του λογαριασμού θα πρέπει να αφαιρέσουμε και το μέρος εκείνο της δαπάνης που αναγνωρίστηκε το 2016 ως εξής:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ – ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΦΠΑ 24%
20/02/17	ΛΟΓΑΡ.....	XXX ΠΕΡΙΟΔΟΥ 10/12/2016- 9/2/2017	900,00€		216,00€
20/02/17	ΛΟΓΑΡ.....	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		-319,32€	

Σε αυτές τις περιπτώσεις, βάσει της ΠΟΛ. 1113/2015, «αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κλπ). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν». (Σγουρινάκης κ.α., 2016)

Ταυτόχρονα η ΠΟΛ. 1223/2015 ερμηνεύει την έννοια του φορολογικού έτους ως εξής: «για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δυο προϋποθέσεις:

- A) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους
- B) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του εντός του ίδιου έτους».

Οι δυο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του Ν. 4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δυο παραπάνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Ν. 4308/2014 μέχρι την 15^η ημέρα του

επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο. (Νόμος 4308/14, 2014)

Σύμφωνα με τα παραπάνω, οι λογαριασμοί μπορούν να εκπέσουν στο έτος έκδοσης τους, ανεξάρτητα από το έτος το οποίο αφορούν.

4.2.2.3 Πληρωμή λογαριασμού που αφορά το επόμενο έτος

Τελευταία περίπτωση είναι η ταμειακή τακτοποίηση εντός του 2016 λογαριασμού που αφορά το 2017. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η πληρωμή εντός του 2016 τελών κυκλοφορίας οχήματος, που αφορά το 2017. Σε αυτή την περίπτωση δεν απαιτείται η πραγματοποίηση κάποιας εγγραφής εντός του 2016 δεδομένου ότι στα απλογραφικά βιβλία δεν παρακολουθείται λογαριασμός ταμείου ή διαθεσίμων. Συνεπώς, η σχετική δαπάνη μπορεί να καταχωριστεί απ ευθείας στη χρήση 2017.

Στην περίπτωση όμως που η δαπάνη συνοδεύεται από την ύπαρξη παραστατικού με ημερομηνία έκδοσης 2016, όπως για παράδειγμα η αγορά δικαιώματος χρήσης υπηρεσιών για το 2017 θα χρειαστεί και πάλι η χρήση βοηθητικών λογαριασμών. Ειδικότερα, τόσο κατά τα ΕΛΠ όσο και κατά τον ΚΦΕ η δαπάνη αυτή θα εκπέσει στη χρήση 2017. Όμως για τον ΦΠΑ, θα πρέπει το σχετικό τιμολόγιο να καταχωρηθεί στη χρήση 2016. (Σγουρινάκης κ.α., 2016) Η διαδικασία έχει ως εξής:

1. Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου, πχ 27/12/2016 ποσού 500 ευρώ συν ΦΠΑ θα γίνει η ακόλουθη εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ – ΕΠΟΜ. ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	ΦΠΑ 24%
27/12/2016	Τ.Π.Υ.....	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ Υ		500,00€	120,00€

Ο λογαριασμός ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΟΜ. ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24% είναι βοηθητικός και δεν αθροίζεται στους λογαριασμούς εξόδων της χρήσης 2016.

2. Εντός του 2017 και συγκεκριμένα 1/1 καταχωρείται σε λογαριασμό εξόδου η σχετική δαπάνη:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ – ΕΠΟΜ. ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	ΦΠΑ 24%
01/01/2017	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ	Τ.Π.Υ. 27/12/16		500,00€	0,00€

4.3 Η Απογραφή και η επιμέτρησή της

4.3.1 Εισαγωγή

Η σύνταξη και η αποτίμηση της απογραφής των αποθεμάτων αποτελεί μια από τις σημαντικότερες εργασίες για το κλείσιμο της χρήσης. Οι οντότητες με απλογραφικά βιβλία είχαν υπό προϋποθέσεις τη δυνατότητα απαλλαγής από την πραγματοποίηση της απογραφής. Το βασικό καθεστώς που ίσχυε κατά τα προηγούμενα έτη, στηριζόμενο στις διατάξεις του Ν. 2238/1994, προέβλεπε στις περιπτώσεις που η οντότητα είχε τη δυνατότητα και έκανε χρήση της απαλλαγής αυτής, να λαμβάνει ως απογραφή έναρξης το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης και ως απογραφή λήξης το 10% των αγορών της κλειόμενης χρήσης, για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων. (Σταματόπουλος κ.α., 2016)

Οι οντότητες με απλογραφικά βιβλία είχαν υπό προϋποθέσεις τη δυνατότητα απαλλαγής από την πραγματοποίηση της απογραφής. Το βασικό καθεστώς που ίσχυε κατά τα προηγούμενα έτη, στηριζόμενο στις διατάξεις του Ν. 2238/1994, προέβλεπε στις περιπτώσεις που η οντότητα είχε τη δυνατότητα και έκανε χρήση της απαλλαγής αυτής να λαμβάνει ως απογραφή έναρξης το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης και ως απογραφή λήξης το 10% των αγορών της κλειόμενης χρήσης, για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων. (Νόμος 4308/14, 2014)

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δηλαδή για τις χρήσεις που ξεκίνησαν από 1/1/2015 και μετά, αλλάζει και ο τρόπος προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων σε περίπτωση που δεν πραγματοποιείται απογραφή και λαμβάνεται ως τέτοιο το σύνολο των αγορών της χρήσης. Σχετικά με τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τη διενέργεια απογραφής, αυτή παρέχεται μόνο στις πολύ μικρές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, εφόσον (Σγουρινάκης κ.α., 2016):

- 1) Ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών είναι μικρότερος των 150.000€
- 2) Ασκείται μια από τις δραστηριότητες της ΠΟΛ.1019/2015. Εάν μια πολύ μικρή οντότητα με απλογραφικά βιβλία αποκτά το 50% και άνω του κύκλου εργασιών της από κάποια από τις δραστηριότητες αυτές απαλλάσσεται της υποχρέωσης απογραφής και τήρησης του σχετικού αρχείου.

Αξίζει να σημειωθεί, ότι στην περίπτωση που δεν διενεργείται απογραφή, οι αγορές της περιόδου αντιμετωπίζονται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

4.3.2 Απαλλαγή – Κανόνες

Σύμφωνα με τον Νόμο 4308/2014 ισχύουν τα εξής:

- Η πραγματοποίηση προαιρετικής απογραφής σε μια περίοδο, δημιουργεί την υποχρέωση για διενέργεια απογραφής και για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους. Ειδικά, όταν κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2014 η οντότητα διενήργησε προαιρετικά και για πρώτη φορά απογραφή αποθεμάτων, δεν υποχρεούται, να διενεργήσει απογραφή στις επόμενες 3 περιόδους. Άρα, η σχετική υποχρέωση θα προκύψει εφόσον διενεργηθεί προαιρετική απογραφή την 31/12/2015.
- Στις περιπτώσεις που οι οντότητες είχαν διενεργήσει προαιρετικά απογραφή εμπορεύσιμων αγαθών έως και 31 Δεκεμβρίου 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 και είχαν ως εκ τούτου την υποχρέωση να πραγματοποιήσουν απογραφή και για τις 3 επόμενες χρήσεις εκείνης που διενήργησαν προαιρετικά, πραγματοποιούν υποχρεωτικά απογραφή και για τις υπολειπόμενες χρήσεις.

- Εάν δεν έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και διενεργηθεί απογραφή λήξης, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της περιόδου, το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν.
- Εάν έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης (λήξης προηγ. περιόδου) και δεν διενεργηθεί απογραφή λήξης, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου στην οποία διενεργήθηκε απογραφή δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή.

4.3.3 Παραδείγματα

A) Δεν διενεργήθηκε απογραφή 31/12/15

Αγορές χρήσης: 140.000€

Απογραφή 31/12/16: 45.000€

Κόστος πωληθέντων: $140.000 - 45.000 = 105.000€$

B) Διενεργήθηκε απογραφή 31/12/15

Απογραφή 31/12/2015: 85.000€

Αγορές χρήσης: 220.000€

Δεν διενεργείται απογραφή την 31/12/2016

Κόστος πωληθέντων: 220.000€

Γ) Πωλήσεις αγαθών μικρότερος των 150.000€

Ατομική επιχείρηση ασχολείται με την εμπορία επίπλων και παράλληλα με την επισκευή επίπλων πελατών της. Τα έσοδά της από την πώληση ήταν 140.000 € και από τη παροχή υπηρεσιών 20.000€. Μπορεί να μην διενεργήσει απογραφή γιατί ο κύκλος από τις πωλήσεις αγαθών είναι μικρότερος των 150.000€.

Δ) Δραστηριότητα που ανήκει στην ΠΟΛ.1019/2015

Καφετέρια ΟΕ με απλογραφικά βιβλία, ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητά της 200.000€. Απαλλάσσεται λόγω δραστηριότητας.

4.4 Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων

Το αρχείο ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι επί της ουσίας αυτό που τα προηγούμενα χρόνια ονομαζόταν μητρώο παγίων. Οι πολύ μικρές οντότητες εξακολουθούν να διενεργούν τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών τους στοιχείων με τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης. (Σγουρινάκης κ.α., 2016) Οι συντελεστές αυτοί αναφέρονται στο παρακάτω πίνακα 2.

Πίνακας 2: Φορολογικοί Συντελεστές Απόσβεσης

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές & ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες & σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων του (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	5
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων & σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσο μεταφοράς ατόμων	16
Μέσο μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης (στην περίπτωση που προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία οικονομική διάρκεια ζωής διαφορετική των 10	10

ετών, ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος»)	
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος & περιφερειακός & λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

Πηγή: Σγουρινάκης κ.α., 2016

Η μόνη διαφορά που προκύπτει είναι ο τρόπος παρακολούθησης των παγίων που αποκτούνται ή χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο χρηματοοικονομικής μίσθωσης. Ως σύμβαση χρηματοοικονομικής μίσθωσης θεωρείται για τις ανάγκες εφαρμογής της συγκεκριμένης διάταξης η σύμβαση που πληροί μια από τις παρακάτω προϋποθέσεις (Σγουρινάκης κ.α., 2016):

- Η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου να περιέχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης
- Η σύμβαση της μίσθωσης να περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας για την εξαγορά σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας
- Η περίοδος της μίσθωσης να καλύπτει τουλάχιστον το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου
- Κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων να ανέρχεται τουλάχιστον στο 90% της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται
- Να αφορά περιουσιακά στοιχεία ειδικής φύσης που μόνο ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις

Για τις παραπάνω συμβάσεις διακρίνονται 2 περιπτώσεις:

1^η περίπτωση: Συμφωνίες που έχουν συναφθεί μέχρι 31/12/13

Παρακολουθούνται κατά το συνήθη τρόπο. Τα μισθώματα θεωρούνται έξοδα,

2^η περίπτωση: Συμφωνίες που έχουν συναφθεί μετά την 01/01/14

A) Το μίσθιο θεωρείται στοιχείο του μισθωτή. Εφόσον αφορά πάγιο περιλαμβάνεται από σχετικό αρχείο και διενεργούνται αποσβέσεις από το μισθωτή.

B) Τα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο και τόκους. Στο βιβλίο ως έξοδο καταχωρούνται μόνο οι τόκοι.

Παράδειγμα: Μίσθωση μηχανήματος αξίας 150.000 ευρώ για 10 έτη με επιτόκιο 5%, χωρίς όρο εξαγοράς και τριμηνιαίες καταβολές.

Οικονομική διάρκεια ζωής: υπολογίζεται βάσει του συντελεστή απόσβεσης (10%) δηλαδή 10 έτη. Η περίοδος της μίσθωσης υπερβαίνει το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής. Θεωρείται χρηματοοικονομική μίσθωση και παρακολουθείται ως πάγιο στοιχείο.

Για την τήρηση των απλογραφικών βιβλίων γίνονται οι εξής κινήσεις: Κατά την υπογραφή της σύμβασης σε ειδικό λογαριασμό αγορών παγίων καταχωρείται η αξία κτήσης του μηχανήματος. Εάν αυτή δεν ορίζεται θα ληφθεί ως τέτοια η καθαρή παρούσα αξία των μισθωμάτων.

- **Σύναψη Σύμβασης**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΛΟΓΟΣ ΠΑΓΙΩΝ
1/4/2016	ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ	X LEASING	150.000€

Στη συνέχεια σε κάθε τριμηνιαίο ή περιοδικό γενικά μίσθωμα, θα πρέπει να διαχωρίζεται η αξία του τόκου από το χρεολύσιο. Από τη μια ο τόκος βαρύνει τα έξοδα και καταχωρείται σε λογαριασμό εξόδου, από την άλλη το χρεολύσιο καταχωρείται σε ειδικό λογαριασμό, ο οποίος δεν αποτελεί έξοδο, αλλά χρησιμεύει απλά και μόνο για τον υπολογισμό και τη συμφωνία του αναλογούντος ΦΠΑ.

- **Πρώτο Μίσθωμα**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΟΙ ΜΕ ΦΠΑ 23%	ΦΠΑ 23%
XXX	T.XXX	X LEASING	1875€	3750€	1293,75€

Τέλος στη λήξη κάθε χρήσης θα πρέπει να πραγματοποιείται και η εγγραφή της απόσβεσης σε σχετικό λογαριασμό εξόδου ως εξής:

- **Τέλος Χρήσης**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ
31/12/15	ΑΡΧΕΙΟ ΠΑΓΙΩΝ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ	10.000€

Στο 1^ο έτος χρήσης του παγίου, υπολογίζεται αναλογία αποσβέσεων (10% χ 8/12), καθώς οι φορολογικές αποσβέσεις ξεκινούν από τον επόμενο μήνα από εκείνον εντός του οποίου άρχισε η χρήση του παγίου.

4.5 Η κατάρτιση της φορολογικής βάσης στα απλογραφικά βιβλία

Το νέο στοιχείο των ΕΛΠ είναι η φορολογική βάση των λογαριασμών. Σύμφωνα με το νόμο τα λογιστικά αρχεία και τα βιβλία πρέπει να παρακολουθούν τους λογαριασμούς σε (Σγουρινάκης κ.α., 2016):

- Λογιστική βάση με τέτοιο τρόπο που θα απεικονίζει την οικονομική κατάσταση κάθε οντότητας, με βάση τους ισχύοντες κανόνες της λογιστικής επιστήμης όπως αυτοί εξειδικεύονται στο νόμο
- Φορολογική βάση, όπου θα απεικονίζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών σύμφωνα με τις προβλέψεις της φορολογικής νομοθεσίας

Ο νόμος επίσης προβλέπει ότι στη διάρκεια της χρήσης μπορεί η οντότητα να επιλέγει να τηρεί τα βιβλία της σε μια από τις 2 βάσεις, υπό την προϋπόθεση ότι στο τέλος της χρήσης θα ενημερώνει και την άλλη βάση. Παρόλο που θεωρητικά αφήνεται στην κρίση της οντότητας το ποια από τις δυο βάσεις θα ενημερώνει στη διάρκεια της χρήσης, στην πράξη προφανώς ενημερώνεται η λογιστική βάση, δεδομένου ότι για την κατάρτιση της φορολογικής βάσης πρέπει να ληφθούν υπόψη τα δεδομένα τα οποία μπορεί να μην είναι γνωστά στη διάρκεια της χρήσης. (Νόμος 4308/14, 2014)

Σε αυτή την περίπτωση, στο τέλος της χρήσης θα πρέπει να καταρτιστεί και η φορολογική βάση. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να απεικονιστούν ή να προσαρμοστούν τα λογιστικά υπόλοιπα των λογαριασμών, σε αυτά που προκύπτουν με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Η ολοκλήρωση της διαδικασίας

προβλέπει στην καταγραφή των διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης η οποία αφορά κυρίως τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς εξαιτίας του γεγονότος ότι τα αθροίσματα των διαφορών αυτών των λογαριασμών, θα επηρεάσει τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος προστιθέμενη στο λογιστικό αποτέλεσμα. Ωστόσο, διαφορές λογιστικής & φορολογικής βάσης προκύπτουν και στους λογαριασμούς ισολογισμού, στην περίπτωση που οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι προσωρινές, αναμένεται δηλαδή ότι θα αντιστραφούν στο μέλλον. Έτσι η παρακολούθηση διαχρονικά των διαφορών αυτών είναι αναγκαία και χρήσιμη. (Σγουρινάκης κ.α., 2016)

Οι πολύ μικρές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, στο τέλος της χρήσης θα πρέπει να προσδιορίσουν πριν από την κατάρτιση της κατάστασης των αποτελεσμάτων, τα φορολογικά υπόλοιπα των τηρούμενων λογαριασμών εσόδων και εξόδων.

Οι διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης στα απλογραφικά βιβλία είναι κατά κανόνα μόνιμες. Ωστόσο, καθόλου δεν αποκλείεται το ενδεχόμενο να προκύψουν και προσωρινές διαφορές στην περίπτωση που στο τέλος του έτους δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για την έκπτωση μιας δαπάνης (π.χ. μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές) αλλά αυτό θα συμβεί στην επόμενη ή κάποια από τις επόμενες χρήσεις. (Σταματόπουλος κ.α., 2016)

Για την απεικόνιση της φορολογικής βάσης των λογαριασμών και τον υπολογισμό των διαφορών μπορεί να χρησιμοποιηθεί και ένα απλό υπολογιστικό φύλλο ή ακόμα και μια χειρόγραφη κατάσταση ή να παρέχεται η δυνατότητα αυτή από το μηχανογραφικό πρόγραμμα τήρησης των βιβλίων. Στη φορολογική βάση τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στη φορολογία εισοδήματος.

Παράδειγμα: Ατομική επιχείρηση απασχολεί ένα άτομο μισθωτό. Από την κατάσταση μισθοδοσίας του Δεκεμβρίου προκύπτει ότι η υποχρέωση προς ΙΚΑ-ΕΤΑΜ είναι 420 ευρώ (150 ευρώ κρατήσεις + 270 ευρώ εργοδοτικές εισφορές)

Το ποσό των 420 ευρώ για τη λογιστική βάση είναι δαπάνη. Μέχρι το τέλος Ιανουαρίου δεν καταβάλλει το ποσό στο ΙΚΑ – ΕΤΑΜ. Για το λόγο αυτό στη φορολογική βάση δεν είναι δαπάνη. Εντός του έτους κατέβαλε στο ΙΚΑ – ΕΤΑΜ και

ποσό 2000 ευρώ από ρύθμιση οφειλών του 2014. Τη δαπάνη αυτή δεν την είχε εκπέσει το φορολογικό έτος 2014.

Στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός «παροχές σε εργαζομένους» θα παρουσιάζει διαφορά λογιστικής – φορολογικής βάσης. Αν υποθέσουμε του έτους οι δαπάνες μισθοδοσίας και εργοδοτικών εισφορών ήταν 18.000 ευρώ σε λογιστική βάση, η φορολογική βάση θα διαμορφωθεί ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΞΟΔΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΒ - ΦΒ
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	18.000€	19580€	-1580€

Με άλλα λόγια, η φορολογική βάση περιλαμβάνει τα 18000€ της φορολογικής βάσης μείον τα 420€ που δεν έχουν καταβληθεί στον ασφαλιστικό οργανισμό πλέον τα 2000€, τα οποία δεν περιλαμβάνονται στη λογιστική βάση ως αφορούντα προηγούμενη χρήση, αλλά εκπίπτουν στην τρέχουσα χρήση λόγω της καταβολής τους στον ασφαλιστικό οργανισμό. Επειδή η διαφορά ΛΒ – ΦΒ είναι αρνητική, το ποσό των 1580€ θα αφαιρεθεί από το λογιστικό αποτέλεσμα, ώστε να προκύψει το φορολογητέο εισόδημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ & ΟΙ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΛΕΙΣΙΣΜΑΤΟΣ

5.1 Η κατάσταση αποτελεσμάτων στα απλογραφικά βιβλία

Η κατάσταση αποτελεσμάτων και το προσάρτημα με κάποιες στοιχειώδεις πληροφορίες, είναι οι καταστάσεις που συντάσσουν οι πολύ μικρές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Η κατάσταση αποτελεσμάτων συντάσσεται σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 του Ν. 4308/2014. Ακολουθούν δυο παραδείγματα.

Παράδειγμα 1: Ατομική επιχείρηση με πωλήσεις εμπορευμάτων αξίας 149000€, κέρδος από πώληση παγίου 1500€, αγορές εμπορευμάτων 44000€, αμοιβές προσωπικού (συμπεριλαμβανομένου εργοδοτικών εισφορών) 15000€, εισφορές σε ΟΑΕΕ (λογισμένες) 3000€ - οφειλόμενες ληξιπρόθεσμες 500€, Διάφορα λειτουργικά έξοδα 1800€, τέλος επιτηδεύματος 750€, τεκμαρτή δαπάνη ιδιόχρησης αυτοκινήτου 4500€, τόκοι 800€, φορολογικά πρόστιμα & προσαυξήσεις 150€, μισθώματα leasing αυτοκινήτου από 1/4/2016 – 31/12/2016: 4500€ (2500€ κεφάλαιο & 2000€ τόκος), απογραφή 31/12/2015: 15000€, απογραφή 31/12/2016: δεν διενεργήθηκε. Στο 2017 λαμβάνεται επιπλέον λογαριασμός τηλεφώνου περιόδου 10/12/2016 – 9/2/2017 ποσού 400€ και ΔΕΗ 1/12/2016 – 31/1/2017 ποσού 800€.

Αρχικά γίνεται η χρονική τακτοποίηση των δαπανών.

- Τηλέφωνο: σύνολο ημερών = 22(2016) + 40(2017) = 62 μέρες
Αναλογία δαπάνης 2016 = $400 \times (22/62) = 141,94\text{€}$
- ΔΕΗ: σύνολο ημερών = 31(2016) + 31(2017) = 62 ημέρες
Αναλογία δαπάνης 2016 = $800 \times (31/62) = 400\text{€}$

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αμοιβές για υπηρεσίες με ΦΠΑ 24%	Αμοιβές για υπηρεσίες – Μεταβατικός λογαριασμός
31/12/2016	Λογιστικό Σημείωμα	Τηλέφωνο – Αναλογία Λογαρ. XX		141,94€
31/12/2016	Λογιστικό Σημείωμα	ΔΕΗ – Αναλογία Λογαρ. XX		400€

Στη συνέχεια θα γίνει ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων. Στις 31/12/2016 δεν διενεργήθηκε απογραφή. Για το λόγο αυτό Κόστος = Αγορές 44000€.

Έπειτα πραγματοποιείται ο υπολογισμός των αποσβέσεων και ο υπολογισμός της φορολογικής βάσης.

- Υπολογισμός Αποσβέσεων
Leasing Αυτοκινήτου
Α) Δαπάνη τόκων: 2000€
Β) Αξία κτήσης για αρχείο παγίων: 13334€ (τιμολογιακή αξία κατά σύμβαση)
Γ) Αποσβέσεις: $13334 \times 16\% \times (8/12) = 1422,29€$
- Υπολογισμός Φορολογικής Βάσης
Α) Καταβολές σε ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ρυθμισμένων οφειλών φορολογικού έτους 2015: 4000€
Β) Εξόφληση τιμολογίου αξίας 1200 € με καταβολή μετρητών
Γ) Μη εμπρόθεσμη καταβολή στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ασφαλιστικών εισφορών: 1800€

Ακολουθεί ο πίνακας 3 με τη συγκέντρωση εσόδων – εξόδων ο πίνακας 4 με τις διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης.

Πίνακας 3: Συγκέντρωση εσόδων – εξόδων

ΣΤΗΛΗ – ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΒΙΒΛΙΟΥ	ΠΟΣΟ
ΕΣΟΔΑ	
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	149000€
ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	1500€
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	150500€
ΕΞΟΔΑ	
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	44000€
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	15000€
ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΟΑΕΕ	3000€
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	1800€
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	750€
ΤΕΚΜΑΡΤΗ ΔΑΠΑΝΗ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗΣ	0
ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ	2800€
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΠΟΙΝΕΣ	150€
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	1422,29€
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ – ΧΡΟΝΙΚΗ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ	541,94€
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	69464,23€
ΚΕΡΔΟΣ	81035,77€

Πίνακας 4 : Διαφορές Λογιστικής – Φορολογικής βάσης

ΣΤΗΛΗ – ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΒΙΒΛΙΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	Λ.Β. – Φ.Β.
ΕΣΟΔΑ			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	149000€	149000€	0
ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	1500€	1500€	0
ΕΞΟΔΑ			
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	44000€	42800€	1200€
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	15000€	17200€	-2200€

ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΟΑΕΕ	3000€	2500€	500€
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	1800€	1800€	0
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	750€	0	750€
ΤΕΚΜΑΡΤΗ ΔΑΠΑΝΗ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗΣ	0	4500€	-4500€
ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ	2800€	2800€	0
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΠΟΙΝΕΣ	150€	0	150€
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	1422,29€	1422,29€	0
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ – ΧΡΟΝΙΚΗ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ	541,94€	541,94€	0
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	69464,23€	73564,23€	-4100€
ΕΣΟΔΑ - ΕΞΟΔΑ	81035,77€	76935,77€	-4100€

Παρακάτω παρατίθεται ο πίνακας 5 με τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

Πίνακας 5: Φόρος Εισοδήματος

ΚΕΡΔΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ	81035,77€
ΠΛΕΟΝ ΔΙΑΦΟΡΑ Λ.Β. – Φ.Β.	-4100€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	76935,77€
ΦΟΡΟΣ (Κλίμακα άρθρου 29 ΚΦΕ)	21888,8€

Τέλος, παρατίθεται η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (πίνακας 6).

Πίνακας 6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Αποτελέσματα Χρήσης	2016	2015
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	149000€	X
Λοιπά συνήθη έσοδα	-	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατατεργασμένα)	-	X
Αγορές εμπορευμάτων & υλικών	44000€	X
Παροχές σε εργαζομένους	18000€	X
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων & άυλων στοιχείων	1422,29€	X
Λοιπά έξοδα & ζημιές	3241,94€	X
Λοιπά έσοδα & κέρδη	1500€	X
Τόκοι & συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	2800€	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	81035,77€	X
Φόροι	21888,8€	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	59146,97€	X

Παράδειγμα 2: Ατομική επιχείρηση με αγορές χρήσης 89000€, απογραφή έναρξης 28000€, απογραφή λήξης 19000€, πωλήσεις προϊόντων 140000€, επισκευές προϊόντων 58000€, έσοδα ενοικίων 12000€, έσοδα τόκων 1200€, μισθοδοσία με εργοδοτικές εισφορές 36000€, αμοιβές 3800€, παροχές τρίτων 18000€, διάφορα έξοδα 5900€, αποσβέσεις παγίων 3600€, τόκοι – έξοδο 1900€, πρόστιμα κλπ 800€, μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές 5800€.

ΒΗΜΑ 1: ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ & ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΛΒ – ΦΒ

ΕΣΟΔΑ	€	€	ΛΒ – ΦΒ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	140000€	140000€	0
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	58000€	58000€	0
ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	12000€	12000€	0
ΕΣΟΔΑ ΤΟΚΩΝ	1200€	1200€	0
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	211200€	211200€	0
ΕΞΟΔΑ			
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	89000€	89000€	0
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	28000€	28000€	0
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	19000€	19000€	0
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	36000€	30200€	5800€
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	3800€	3800€	0
ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	18000€	18000€	0
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	5900€	5900€	0
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	3600€	3600€	0
ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ	1900€	1900€	0
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΠΟΙΝΕΣ	800€	0	800€
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	168000€	161400€	6600€
ΚΕΡΔΟΣ	43200€	49800€	6600€

ΒΗΜΑ 2: ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΣΤΗΛΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΒΙΒΛΙΟΥ	– ΠΟΣΟ	Αποτελέσματα Χρήσης	2016	2015
ΕΣΟΔΑ	€	Κύκλος εργασιών (καθαρός)	198000€	
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	140000€	Λοιπά συνήθη έσοδα	12000€	
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	58000€	Μεταβολές αποθεμάτων	9000€	
ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	12000€	Αγορές εμπορευμάτων & υλικών	89000€	
ΕΣΟΔΑ ΤΟΚΩΝ	1200€	Παροχές σε εργαζομένους	36000€	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	211200€	Αποσβέσεις ενσώματων παγίων & άυλων στοιχείων	3600€	
ΕΞΟΔΑ		Λοιπά έξοδα & ζημίες	28500€	
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	89000€	Λοιπά έσοδα & κέρδη	0	
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	28000€	Τόκοι & συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	- 700	
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	19000€	Αποτέλεσμα προ φόρων	43200	
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	36000€	Φόροι		
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	3800€	Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		
ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	18000€			
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	5900€			
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	3600€			
ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ	1900€			
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΠΟΙΝΕΣ	800€			
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	168000€			
ΚΕΡΔΟΣ	43200€			

ΒΗΜΑ 3: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Αποτέλεσμα προ φόρων	43200€
+ Διαφορά ΛΒ - ΦΒ	6600€
Φορολογητέο εισόδημα	49800€
Φόρος (26%)	12948€

ΒΗΜΑ 4: ΤΕΛΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Αποτελέσματα Χρήσης	2016	2015
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	198000€	
Λοιπά συνήθη έσοδα	12000€	
Μεταβολές αποθεμάτων	- 9000€	
Αγορές εμπορευμάτων & υλικών	89000€	
Παροχές σε εργαζομένους	36000€	
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων & άυλων στοιχείων	3600€	
Λοιπά έξοδα & ζημιές	28500€	
Λοιπά έσοδα & κέρδη	0	
Τόκοι & συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	- 700	
Αποτέλεσμα προ φόρων	43200	
Φόροι	12948€	
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	30252€	

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι για το κλείσιμο της χρήσης του 2016 δεν απαιτείται η παρουσίαση στην κατάσταση αποτελεσμάτων των δεδομένων της συγκριτικής χρήσης του 2015.

ΒΗΜΑ 5: ΦΥΛΛΟ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΛΒ - ΦΒ

Λόγω της ύπαρξης της προσωρινής διαφοράς καλό είναι να καταρτίζεται και φύλλο παρακολούθησης της διαφοράς αυτής ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ		2015	2016
ΠΑΡΟΧΕΣ	ΣΕ	5800€	1800€
ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	–		
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ			
ΕΙΣΦΟΕΣ			

Το ποσό των 5800€ μεταφέρεται στο 2016. Εάν υποτεθεί ότι το 2016 καταβάλλεται μέρος των οφειλόμενων εισφορών 4000€, εκπίπτει και απομένει προσωρινή διαφορά 1800€ που μεταφέρεται στο 2017.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τέλος, το προσάρτημα παρέχει μόνο πληροφορίες σχετικά με (Σγουρινάκης κ.α., 2016):

- Την επωνυμία της οντότητας
- Το νομικό τύπο της οντότητας
- Την περίοδο αναφοράς
- Την διεύθυνση της έδρας της οντότητας
- Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή οι αντίστοιχες πληροφορίες κατά περίπτωση
- Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
- Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση
- Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή)
- Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το νόμο
- Δήλωση περί της επιλογής μη σύνταξης ισολογισμού

Τα παραπάνω στοιχεία του προσαρτήματος αναφέρονται από όλες τις οντότητες, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή. Η καταχώριση του ή όχι στο εμπορικό μητρώο είναι θέμα εταιρικού δικαίου και κατά κανόνα δεν προβλέπεται για τις εταιρίες που ανήκουν στην κατηγορία ΟΕ – ΕΕ, ούτε βέβαια και για τις ατομικές επιχειρήσεις. με (Σγουρινάκης κ.α., 2016)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις ελληνικές οντότητες αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο στην προσπάθεια τους για αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό, όσο και σε διεθνές επίπεδο.

Ειδικότερα, το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 του Ν 4308/2014, που δεν συντάσσουν ισολογισμό. Τα λογιστικά αρχεία με ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας πρέπει να:

- α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα για την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές.
- β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.
- γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία να αποκτά εντός ευλόγου χρόνου κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του. Τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο. Ιδιαίτερα, οι πολύ μικρές οντότητες (Ε.Ε., Ο.Ε., ατομικές επιχειρήσεις) που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών, η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο).

Με την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια και καλύτερη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, προσεγγίζοντας με μεγαλύτερη αξιοπιστία την πραγματικότητα. Επίσης, καθίσταται εφικτή η σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ελληνικών οντοτήτων με άλλες ευρωπαϊκές οντότητες και η καλύτερη αξιολόγηση τους, καθώς

οι λογιστικοί κανόνες είναι κοινοί και οι οικονομικές καταστάσεις είναι πλήρως εναρμονισμένες με τις διεθνείς λογιστικές αρχές. Επομένως, με την εφαρμογή των ΕΛΠ υπάρχει καλύτερη και μεγαλύτερη συνέπεια των οικονομικών καταστάσεων στην πληροφόρηση.

Συμπερασματικά, παρατηρείται ότι η εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επιφέρει αρκετά πλεονεκτήματα στην υπόχρεες οντότητες, με το κυριότερο εξ' αυτών να αποτελεί η χρήση κοινών λογιστικών κανόνων με τις οντότητες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελ.Λο.Π. (2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, <http://www.ellop.gr/>

KPMG (2015) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014.pdf>

Λεονταρή Μ. (2002) Γενική Λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος

Νιφορόπουλος Κ. (2013) *Ιστορικά Στοιχεία της εξέλιξης της Λογιστικής στην Ελλάδα*, Μέρος Α

<http://www.accountancygreece.gr/%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%BA%CE%B1-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%B7%CF%83-%CE%B5%CE%BE%CE%B5%CE%BB%CE%B9%CE%BE%CE%B7%CF%83-%CF%84%CE%B7%CF%83-%CE%BB%CE%BF-2/>

Νόμος 4308/2014 (2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ Α 251-2014

Παπαγιάννης Ν. (2016) *Η αρχή του δεδουλευμένου από λογιστική σκοπιά*, <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=200539>

Παπαγιάννης Ν. (2016) *Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής – Η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, 2^η έκδοση, Αθήνα: Οικονομικές Εκδόσεις

Πετράκης Ε. (2015) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν.4308/2014, http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf

Σγουρινάκης Ν. (2016) Το Διπλογραφικό Και Το Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα, <http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/21141/%CE%A4%CE%BF-%CE%B4%CE%B9%CF%80%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CF%81%CE%B1%CE>

F%86%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-
%CF%84%CE%BF-
%CE%B1%CF%80%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CF%81%CE%B1%CF%86%CE
%B9%CE%BA%CF%8C-
%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C-
%CF%83%CF%8D%CF%83%CF%84%CE%B7%CE%BC%CE%B1

Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., Βλησμάς Ο., Ναούμ Β.Χ. (2016) *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Ερμηνευτική Προσέγγιση & Παραδείγματα*, 2^η έκδοση, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π., Σταματόπουλος Γ. (2015) *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση – Ερμηνεία*, Αθήνα: [FORIN](#) - Σταματόπουλος

Τσακλαγκάνος Α. (2005) *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Θεσσαλονίκη: εκδόσεις Κυριακίδη