



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Τα Έσοδα και τα Έξοδα μιας Χρονιάς από μια Επιχείρηση-
Μελέτη Περίπτωσης Practiker»**

Σπουδαστής: Σούγλας Αλέξανδρος

A.M. 15325

Επιβλέπων: Σταυρουλάκης Δημήτριος, Καθηγητής

ΠΕΙΡΑΙΑΣ, 2018

Ευχαριστίες

Μέσα από αυτές τις λίγες γραμμές, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους με βοήθησαν και με στήριξαν κατά την εκπόνηση της πτυχιακής μου εργασίας. Η εκπόνηση της εργασίας αυτής ήταν μια πρόκληση για μένα, διότι, είναι η βασική προϋπόθεση για την ολοκλήρωση του κύκλου σπουδών μου στο ΑΤΕΙ Πειραιά.

Πρώτα απ' όλα θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στον επιβλέπων καθηγητή μου, κύριο Σταυρουλάκη, για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε κατά την ανάθεση της παρούσας πτυχιακής εργασίας και για το τόσο ενδιαφέρον θέμα που επέλεξε. Θερμές ευχαριστίες επίσης απευθύνω σε όλους τους καθηγητές που είχα όλα τα χρόνια της μέχρι στιγμής ακαδημαϊκής μου ζωής, για τις γνώσεις που μου μετέδωσαν.

Ένα μεγάλο και εγκάρδιο ευχαριστώ στους καρδιακούς μου φίλους για τη στήριξη, τη συμπαράσταση και την κατανόησή τους, όπως επίσης, σε όλους όσους συνέβαλαν με οποιονδήποτε τρόπο στην επιτυχή εκπόνηση αυτής της πτυχιακής εργασίας. Τέλος ένα τεράστιο ευχαριστώ αξίζουν δύο ήρωες της καθημερινότητάς μου, οι γονείς μου, που με στήριξαν ηθικά και οικονομικά όλα αυτά τα χρόνια, δίνοντάς μου κουράγιο για να φτάσω στο στόχο μου.

Περίληψη

Η εν λόγω εργασία συντάχθηκε στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης και συγκεκριμένα για τα έσοδα τα έξοδα του παραρτήματος της Praktiker στην χώρα μας. Η εταιρεία Praktiker είναι μια από τις μεγαλύτερες εταιρείες που πωλούν έπιπλα και γενικά οτιδήποτε έχει να κάνει με το στήσιμο και την διακόσμηση του σπιτιού. Έχει έμπειρο προσωπικό όπου μπορεί να βοηθήσει και να συμβουλέψει σε οποιοδήποτε θέμα έχει κανείς με το σπίτι του, είτε κάποιο θέμα που μπορεί να έχει με την κατασκευή του σπιτιού του και όχι μόνο. Το κομμάτι όμως που θα αναλυθεί και θα συζητηθεί στην εν λόγω εργασία είναι αυτό των εσόδων και

εξόδων που είχε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο ο όμιλος της εταιρείας Praktiker έτσι ώστε να βγει το κατάλληλο συμπέρασμα. Η χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης είναι πολύ σημαντικό θέμα γιατί στο τέλος του χρόνου ο οποιοσδήποτε ενδιαφερόμενος μπορεί να την δει και να βγάλει τα ανάλογα συμπεράσματα. Αυτό μπορεί να γίνει και για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (π.χ 6 μηνών) έτσι ώστε να ελέγξει τι μπορεί να μην πηγαίνει καλά και να βελτιωθεί στους επόμενους 6 μήνες της επιχείρησης ή στην αντίθετη περίπτωση εάν όλα κυλούν ομαλά, να προσπαθήσει η επιχείρηση να αυξάνει ακόμα περισσότερο τις δυνάμεις της, για ακόμα καλύτερο αποτέλεσμα. Εν τέλει θέλουμε να διευκρινίσουμε ότι μια χρηματοοικονομική κατάσταση είναι ένας οδηγός που μπορεί να μας συμβουλέψει για την επομένη μας κίνηση. Τις στρατηγικές δηλαδή που πρέπει να πάρει μια επιχείρηση για να βελτιωθεί εάν είναι σε χαμηλά επίπεδα ή για να μείνει στάσιμη και να συνεχίσει την καλή πορεία στο χώρο της. Ο σκοπός της εργασίας λοιπόν είναι να πληροφορήσει για τα έσοδα και τα έξοδα της Praktiker Hellas το έτος 2014, για το πώς πήγε εκείνη η χρονιά από πολλές πλευρές και εάν συνέχισε την καλή πορεία της και τα επόμενα χρόνια. Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε είναι αναφορική για να καταλάβουν όλοι οι αναγνώστες τα στοιχεία που παρατέθηκαν παρακάτω. Τέλος πρέπει να αναφερθεί ότι οι πληροφορίες και τα δεδομένα που παραθέτονται είναι με απλουστευμένο τρόπο έτσι ώστε να μην μπορούν να τα καταλάβουν μόνο οι ειδικοί στην λογιστική αλλά και οι υπόλοιποι αναγνώστες που τους ενδιαφέρει το θέμα.

Λέξεις/Φράσεις κλειδιά : Έσοδα, Έξοδα, Χρηματοοικονομική κατάσταση, Πωλήσεις.

Abstract

This work was made in the context of the financial situation of a company and in particular the revenue of the Praktiker branch in our country. Praktiker is one of the largest companies selling furniture and generally anything that has to do with setting up and decorating the house. He has experienced staff where he can help and advise on any matter he has with his home, or a matter he can have with the construction of his home and not only. The piece that will be analyzed and discussed in this work is that of the revenues and expenses that a Praktiker group had in a certain period of time so that the appropriate conclusion can be drawn. The financial situation of the business is a very important issue because at the end of the year any interested party can see it and draw the appropriate conclusions. This can also be done for a specific period of time (eg 6 months) to check what may not work well and improve in the next six months of the business, or otherwise if everything runs smoothly, try to increase the business even more so, for even better results. Finally, we want to clarify that a financial situation is a guide that can advise us on our next move. The strategies that a business should take to improve if it is low or to stay stagnant and continue the good course in its field. The purpose of the work is to inform Praktiker Hellas's revenues and expenses in the year 2014 about how that year went from many sides and whether it continued its good course in the years to come. The methodology followed is relevant for all readers to understand the elements listed below. Lastly, it should be noted that the information and data quoted are in a simplified way so that not only the accountants, but also the other readers who are interested in it, can understand them.

Key words / phrases: Revenue, Expenses, Financial condition, Sales.

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες.....	2
Περίληψη	3
Abstract.....	4
Περιεχόμενα.....	5
Εισαγωγή	7
Κεφάλαιο 1 ^ο : Τα χαρακτηριστικά της λογιστικής	10
1.1 Ο ορισμός και η έννοια της λογιστικής.....	10
1.2 Ο στόχος της λογιστικής	12
1.3 Η οργάνωση της λογιστικής εργασίας στην επιχείρηση	13
1.4 Οι διακρίσεις της λογιστικής.....	14
1.5 Η λογιστική και η σχέση της με τις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης.....	17
Κεφάλαιο 2 ^ο : Τα χαρακτηριστικά των εξόδων	18
2.1 Ο ορισμός και τα χαρακτηριστικά εξόδων.....	18
2.2 Οι διακρίσεις των γενικών εξόδων.....	20
2.3 Η λειτουργία των λογαριασμών εξόδων	23
2.4 Οι τίτλοι και το περιεχόμενο των λογαριασμών οργανικών εξόδων	25
Κεφάλαιο 3 ^ο : Τα χαρακτηριστικά των εσόδων.....	28
3.1 Ο ορισμός και τα χαρακτηριστικά εσόδων	28
3.2 Ο κύκλος εργασιών	29
3.3 Οι διακρίσεις των εσόδων	30
3.4 Η λειτουργία των λογαριασμών εσόδων.....	32
3.5 Οι τίτλοι και το περιεχόμενο λογαριασμών εσόδων	34
3.6 Η σημασία των λογαριασμών εξόδων και εσόδων	37

Κεφάλαιο 4 ^ο : Το θεωρητικό και νομικό πλαίσιο της λογιστικής	39
4.1 Οι Λογιστικές μέθοδοι	39
4.2 Η κατηγοριοποίηση των οικονομικών μονάδων σε οντότητες	41
4.3 Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντοτήτων	43
4.4 Τα λογιστικά αρχεία οντοτήτων.....	44
4.5 Υποχρεωτικά στοιχεία οντοτήτων	45
4.6 Η ενημέρωση και η διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων.....	46
4.7 Οι διεθνείς λογιστικές παραδοχές και αρχές τήρησης των λογιστικών βιβλίων	48
Κεφάλαιο 5ο : Τα χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	60
5.1 Το πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	60
5.2 Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσεως	64
5.3 Η κατάσταση των αποτελεσμάτων	66
Κεφάλαιο 6 ^ο : Μελέτη περίπτωσης της εταιρείας Praktiker Hellas.....	70
6.1 Το προφίλ της εταιρείας Praktiker Hellas	70
6.2 Η σταδιοδρομία στα Praktiker Hellas	73
6.3 Η ανάλυση S.W.O.T για την εταιρεία Praktiker Hellas.....	75
6.4 Η οικονομική κατάσταση του έτους 2014 του Praktiker Hellas	80
Επίλογος.....	82
Βιβλιογραφία	83

Εισαγωγή

Η εν λόγω εργασία συντάχθηκε για να πληροφορήσει για την χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης και να παραθέσει συγκεκριμένα τα έσοδα και τα έξοδα του παραρτήματος της εταιρείας Praktiker. Για να καλυφθεί όλο το φάσμα των πληροφοριών και δεδομένων και για να μην υπάρχουν πολλές απορίες σε σχέση με το θέμα παραθέτονται τα παρακάτω κεφάλαια έτσι ώστε να ενημερώσουν για όλα τα δεδομένα γύρω από την χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης.

Σαν πρώτο κεφάλαιο το οποίο είναι και εισαγωγικό, παραθέτονται τα χαρακτηριστικά της επιστήμης της λογιστικής. Αρχικά αναφέρεται ο ορισμός και η έννοια της λογιστικής όπου δίνεται να καταλάβει το τι είναι η επιστήμη της λογιστικής και πόσο έχει προοδεύσει. Έπειτα, αναφέρεται ο στόχος της λογιστικής δηλαδή ποιος είναι ο απώτερος σκοπός που ένας λογιστής θέλει να πετύχει, κάνοντας όλες αυτές τις πράξεις. Επιπλέον, αφού αναφέρεται η οργάνωση της λογιστικής εργασίας στην επιχείρηση, δίνει να καταλάβουμε γιατί πρέπει μια επιχείρηση να διενεργεί όλες αυτές τις λογιστικές εργασίες και στο τι θα την ωφελήσουν μετέπειτα. Αφού τελειώσουμε και με αυτό το υποκεφάλαιο, γίνεται αναφορά για το πώς πρέπει να διακρίνουμε την επιστήμη της λογιστικής. Και στο τέλος αυτού του κεφαλαίου, αναφέρεται για το πώς η επιστήμη της λογιστικής συνδέεται και συσχετίζεται με άλλες λειτουργίες εντός της επιχείρησης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφερόμαστε στο πρώτο από τα δύο σκέλη της εργασίας και αυτό είναι τα έξοδα. Αρχικά κάνουμε αναφορά στον ορισμό και τα χαρακτηριστικά των εξόδων για να γίνει εισαγωγή στο βαθύτερο νόημα του ορισμού. Έπειτα, αναφέρονται οι διακρίσεις των γενικών εξόδων που μπορεί να υπάρχουν σε μία χρηματοοικονομική κατάσταση και μετέπειτα, την λειτουργία αυτών των λογαριασμών των εξόδων και με πώς σχετίζονται στην οικονομική κατάσταση. Τέλος στο κεφάλαιο δίνει το υποκεφάλαιο, με τους τίτλους και το περιεχόμενο των λογαριασμών οργανικών εξόδων που αφορά και σχετίζεται άμεσα με την επιχείρηση.

Στο τρίτο κεφάλαιο πάμε στην απέναντι κατηγορία των εσόδων και αρχικά όπως και πριν κάνουμε μια μικρή αναφορά στον ορισμό και τα χαρακτηριστικά των εσόδων. Έπειτα παρουσιάζεται ο κύκλος εργασιών των εσόδων, όπου έρχεται και συμπληρώνεται μαζί με τις διακρίσεις που γίνεται στην κατηγορία των εσόδων. Μετέπειτα, γίνεται αναφορά για την λειτουργία των λογαριασμών των εσόδων όπως ακριβώς και στο προηγούμενο κεφάλαιο με τα έξοδα. Κλείνοντας το κεφάλαιο παραθέτονται από την μία οι τίτλοι και το περιεχόμενο των λογαριασμών των εσόδων όπου είναι το αντίστοιχο του προηγούμενου κεφαλαίου με βάση όμως τα έξοδα, ενώ από την άλλη πλευρά παραθέτετε η σημασία που έχουν οι λογαριασμοί των εξόδων και εσόδων για την επιχείρηση και συγκεκριμένα για την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παραθέτετε το θεσμικό και το νομικό πλαίσιο της επιστήμης της λογιστικής. Αρχικά αναφέρονται οι λογιστικές μέθοδοι που χρησιμοποιούνται σε αυτήν την διαδικασία. Έπειτα κατηγοριοποιούνται οι οικονομικές μονάδες σε οντότητες παρακάτω βλέπουμε τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, και τέλος παραθέτονται τα λογιστικά αρχεία των οντοτήτων. Όσον αφορά για τις οντότητες, παραθέτονται τα υποχρεωτικά στοιχεία. Κλείνοντας το κεφάλαιο γίνεται μια ενημέρωση και διαφύλαξη των βιβλίων της επιχείρησης και των στοιχείων όπου θα πρέπει να κατέχουν, όπως επίσης και οι διεθνείς λογιστικές παραδοχές και αρχές τήρησης των λογιστικών βιβλίων. Έτσι με αυτόν τον τρόπο κλείνουμε ιδανικά το κεφάλαιο και προχωράμε στο επόμενο.

Στο προτελευταίο κεφάλαιο συνεχίζουμε και κλείνουμε με τον επιστημονικό κλάδο της λογιστικής όπου με την σειρά παραθέτονται τα υποκεφάλαια για το πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Έπειτα, αναφέρεται η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης και των αποτελεσμάτων για να δούμε εξ ολοκλήρου τι θα πρέπει να υπάρχει στα βιβλία κάθε επιχείρησης έτσι ώστε να είναι και καλυμμένοι από όλες τις πλευρές αλλά και να μπορούν να ελεγχθούν ανά πάσα ώρα και στιγμή και να διορθωθούν εάν χρειάζεται.

Στο τελευταίο και πιο σημαντικό κεφάλαιο της παρούσας εργασίας είναι στην ουσία το πρακτικό μέρος της πτυχιακής όπου παρουσιάζεται η περίπτωση της εταιρείας Praktiker Hellas. Αρχικά γίνεται μια πρώτη αναφορά για το προφίλ της εταιρείας και

το ποια είναι τα πιστεύω της γύρω από όλα τα θέματα της εταιρείας. Έπειτα παρουσιάζεται το πώς μπορείς να εισχωρήσεις στην εταιρεία και εάν γίνεις μέλος της ποια θα είναι τα καθήκοντα της επιχείρησης σε σένα αλλά και τα δικά σου απέναντι στην επιχείρηση. Εάν επιλέξεις την Praktiker Hellas για να δουλέψεις πιστεύω θα είναι μια καλή ευκαιρία για να μάθεις πολλά. Κλείνοντας, το πιο σημαντικό κομμάτι και υποκεφάλαιο της παρούσας εργασίας είναι η οικονομική κατάσταση του έτους 2014 που παραθέτετε αναλυτικά παρακάτω έτσι ώστε να βγάλουμε τα ανάλογα συμπεράσματα και να βρεθεί μια λύση στο πρόβλημα των μεγάλων ζημιών που προκύπτει.

Κεφάλαιο 1^ο : Τα χαρακτηριστικά της λογιστικής

1.1 Ο ορισμός και η έννοια της λογιστικής

Η Λογιστική αναπτύχθηκε σαν επιστημονικός κλάδος από την ανάγκη παρακολούθησης των οικονομικών πράξεων της οικονομικής μονάδας.

Η παρακολούθηση των οικονομικών πράξεων ενός οικονομικού οργανισμού είναι αναγκαία αφενός για αυτούς που δρουν μέσα στον οικονομικό οργανισμό αφετέρου για τους ενδιαφερόμενους έξω από τον οικονομικό οργανισμό, προκειμένου να λάβουν ορθολογικές αποφάσεις (Βαμβούκας, 2016).

Λογιστική, λοιπόν, είναι εκείνος ο κλάδος που ασχολείται με τη συστηματική καταγραφή και ταξινόμηση όλων των οικονομικών γεγονότων μιας οικονομικής μονάδας και την παροχή πληροφοριών οικονομικού χαρακτήρα στους ενδιαφερόμενους, για τη λήψη ορθών αποφάσεων που έχουν σχέση με την πορεία της.

Η Λογιστική παρέχει χρήσιμες πληροφορίες που βασίζονται σε καταγεγραμμένα πραγματικά οικονομικά γεγονότα, τα οποία βοηθούν στον έλεγχο, στον σωστό προγραμματισμό και στην επίτευξη των στόχων της επιχείρησης.

Οι λογιστικές πληροφορίες των επιχειρήσεων δημοσιοποιούνται με τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα χρήσεως και τον Πίνακα Διάθεσης των αποτελεσμάτων, την κατάσταση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης και το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης (Βαρβάκης, 2012).

Τα τελευταία χρόνια η αλματώδης εξέλιξη όλων των νέων τεχνολογιών και ιδιαίτερα η εισαγωγή των Η/Υ σε όλους τους χώρους λειτουργίας των επιχειρήσεων έχει ως

αποτέλεσμα την όλο και αυξανόμενη σημασία του ρόλου της λογιστικής, με συνέπεια την κάλυψη σημαντικού αριθμού απαιτήσεων.

Τα αποτελέσματα της Λογιστικής και οι σχετικές πληροφορίες μπορούν και πρέπει να γνωστοποιούνται στα όργανα Διοίκησης της επιχείρησης σε κάθε χρονική στιγμή, ώστε να συνεισφέρουν στη λήψη των κατάλληλων αποφάσεων.

Ο έλεγχος όλων των οικονομικών καταστάσεων και μεγεθών έγινε απλούστερος και αποτελεσματικότερος με τη χρήση των Η/Υ.

Είναι γεγονός ότι η χρήση των Η/Υ στα λογιστήρια απλούστευσε κατά πολύ τη λογιστική εργασία και ο λογιστής μετακινήθηκε από λογιστικές εργασίες ρουτίνας σε αποδοτικότερους και πιο ενδιαφέροντες τομείς δράσης, όπως ανάλυση, ερμηνεία και αξιολόγηση των λογιστικών πληροφοριών (Βασίλειος, 2012).

1.2 Ο στόχος της λογιστικής

Η Λογιστική που έχει ως αντικείμενο την παρακολούθηση της περιουσίας της οικονομικής μονάδας επιδιώκει την επίτευξη των παρακάτω σκοπών (Θανόκωστας, 2014) :

- Προσδιορίζει την περιουσιακή κατάσταση της οικονομικής μονάδας σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Καταγράφει αναλυτικά όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία αυτής και αναλύει τις πηγές προέλευσής τους.
- Παρακολουθεί, ταξινομεί και καταγράφει τις διάφορες μεταβολές της περιουσιακής κατάστασης του οικονομικού οργανισμού, που επέρχονται από τις καθημερινές συναλλαγές που πραγματοποιεί ή από άλλες αιτίες.
- Προσδιορίζει τα οικονομικά αποτελέσματα, δηλαδή κέρδη ή ζημιές, που προκύπτουν από τη δράση της οικονομικής μονάδας μέσα σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
- Με βάση τα καταγεγραμμένα στοιχεία δίνει πληροφορίες στη Διοίκηση της οικονομικής μονάδας για τον έλεγχο της διαχειριστικής και διοικητικής ευθύνης, για την αξιολόγηση των προηγούμενων επιλογών, για τον προγραμματισμό και τη σωστή κατανομή των διαθέσιμων πόρων.
- Με βάση τα παραπάνω στοιχεία δίνει πληροφορίες στους εκτός της επιχείρησης ενδιαφερόμενους, προκειμένου να ασκήσουν την ανάλογη πολιτική ή να λάβουν τις κατάλληλες αποφάσεις.

1.3 Η οργάνωση της λογιστικής εργασίας στην επιχείρηση

Η Λογιστική παρέχει στους ενδιαφερόμενους τις οικονομικές πληροφορίες που αναφέρονται στις επιχειρήσεις με τη μορφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμοί, Αποτελέσματα χρήσης, Πίνακας Διανομής Αποτελεσμάτων κ.λπ.).

Προκειμένου να συνταχθούν αυτές οι καταστάσεις, τα στάδια της λογιστικής εργασίας είναι (Καβαλάκης, 2013) :

- Ανάλυση, καταγραφή και καταχώρηση των οικονομικών συναλλαγών.
- Ποσοτικοποίηση και συσσώρευση των ομοειδών οικονομικών στοιχείων.
- Συνοπτική ανακεφαλαίωση των οικονομικών στοιχείων.
- Κατάταξη και ταξινόμηση των οικονομικών στοιχείων ανάλογα με τη φύση τους στο τέλος μιας χρονικής περιόδου.
- Αναφορά των οικονομικών αποτελεσμάτων και στοιχείων στους ενδιαφερόμενους με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Ανάλυση και ερμηνεία των οικονομικών στοιχείων μιας περιόδου.

Τέλος, οι ενδιαφερόμενοι, με βάση τα οικονομικά στοιχεία που παρουσιάστηκαν μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τις απαραίτητες γνώσεις, μπορούν να διενεργήσουν προβλέψεις και να προβούν στη λήψη των ενδεδειγμένων αποφάσεων (Κάντζος, 2011).

1.4 Οι διακρίσεις της λογιστικής

Για τη διάκριση της Λογιστικής σε κατηγορίες μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε τα παρακάτω κριτήρια:

Με βάση το περιεχόμενό της (Καραφάς, 2013) :

- Η Γενική Λογιστική, η οποία περιλαμβάνει τις βασικές αρχές και κανόνες που εφαρμόζονται σε όλες τις ιδιωτικές οικονομικές μονάδες, ανεξάρτητα από τον οικονομικό κλάδο που ανήκουν και τη νομική τους μορφή.
- Η Ειδική Λογιστική κατά κλάδο επιχειρήσεων, που αναλύεται παραπέρα σε Τραπεζική Λογιστική, Ναυτιλιακή, Ασφαλιστική, Εμπορική, Βιομηχανική ή Λογιστική κόστους, η οποία ασχολείται με τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων των επιχειρήσεων.

Με βάση την ομάδα των ανθρώπων που εξυπηρετεί (Καραφάς, 2013) :

- Τη Χρηματοοικονομική Λογιστική, που παρέχει πληροφορίες στους εκτός της επιχείρησης ενδιαφερόμενους, όπως μετόχους, προμηθευτές, τράπεζες, κράτος. Οι πληροφορίες παρέχονται με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η Χρηματοοικονομική Λογιστική έχει το ίδιο περιεχόμενο με τη Γενική Λογιστική.
- Τη Διοικητική Λογιστική, που παρέχει πληροφορίες στους εντός της επιχείρησης ενδιαφερόμενους. Η Διοικητική Λογιστική έχει το ίδιο περιεχόμενο με τη Λογιστική κόστους.

Με βάση την ιδιότητα του φορέα της (Καραφάς, 2013) :

- Δημόσια Λογιστική, που εφαρμόζεται σ' όλες τις κρατικές υπηρεσίες, τα ΝΠΔΔ και τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης.
- Ιδιωτική Λογιστική, που εφαρμόζεται στις Ιδιωτικές Οικονομικές μονάδες.

Με βάση τη Νομική μορφή των Οικονομικών μονάδων (Καραφάς, 2013) :

- Λογιστική Εταιρειών.
- Λογιστική Ατομικών επιχειρήσεων.
- Λογιστική Σωματείων.
- Λογιστική Συλλόγων.
- Λογιστική Ιδρυμάτων.

Με βάση την Ακαδημαϊκή Διδασκαλία της (Καραφάς, 2013) :

- Βασικές Αρχές Λογιστικής, που ασχολείται με τις βασικές έννοιες και αρχές της Λογιστικής και συγκεκριμένα με την Απογραφή και τον Αρχικό ισολογισμό, την καταχώρηση των συναλλαγών στο Ημερολόγιο και το Καθολικό, τη σύνταξη ισοζυγίων, τις εγγραφές προσαρμογής και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο τέλος της χρήσεως.
- Μέση Λογιστική, ασχολείται με θέματα όπως ανάλυση και διερεύνηση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με τη χρήση αριθμοδεικτών, με ειδικά στοιχεία του λογαριασμού Αποτελέσματα χρήσης, όπως ασυνήθιστα και σπάνια στοιχεία, μη συνεχιζόμενες λειτουργίες, κόστος κεφαλαίου, κόστος δανεισμού ή αντιμετώπιση των αποθεματικών, συνταξιοδοτήσεων.
- Προχωρημένη Λογιστική, που ασχολείται πλέον με εξειδικευμένα θέματα, όπως Λογιστική Συναλλάγματος, Λογιστική εταιρειών, με θυγατρικές με μικρό ή μεγάλο ποσοστό συμμετοχής σ' αυτές και τρόπος παρουσίασης των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, εξαγορές μετοχών επικαρπίας και τρόπος αντιμετώπισης, χρηματικές

μετατροπές χρηματοοικονομικής κατάστασης πολυεθνικών και κίνδυνος αυτών, πλάνα συμμετοχών εργαζομένων στις μετοχές της επιχείρησης.

Με βάση τις επιταγές των Νόμων (Καραφάς, 2013) :

- Φοροτεχνική Λογιστική, που ασχολείται με την προσαρμογή και τήρηση των κατάλληλων λογιστικών βιβλίων και στοιχείων από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, με οδηγό τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- Ελεγκτική Λογιστική, που ασχολείται με τον έλεγχο της ορθής καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών και την ορθότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πριν από τη δημοσίευσή τους.

Η ελεγκτική διακρίνεται σε εσωτερική και εξωτερική. Αυτή διενεργείται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές και τους Ορκωτούς Ελεγκτές.

1.5 Η λογιστική και η σχέση της με τις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης

Παλαιότερα οι κύριες λειτουργίες της επιχείρησης δρούσαν ανεξάρτητα η μία από την άλλη και το προσωπικό τους δεν αξιοποιούσε τα στοιχεία από τους άλλους τομείς της επιχείρησης για συγκρίσεις, βελτιώσεις, συνεργασίες, συμπληρωματικότητες κ.λπ (Κεχράς, 2011).

Σήμερα που κάθε επιχείρηση-οργανισμός οδηγείται σε μια διαδικασία φθοράς των περιθωρίων κέρδους του και αντιμετωπίζει πιέσεις στο κόστος, στην ποιότητα, στο Marketing των προϊόντων του, η ανάγκη για αλλαγή στις λειτουργίες της έγινε επιτακτική.

Η συμπληρωματικότητα, η συνεργασία και η σύγκριση των λειτουργιών έχει καταστεί απαραίτητη.

Η Λογιστική, με τη συλλογή στοιχείων από τις διάφορες λειτουργίες, είναι σε θέση να υποδείξει λύσεις για μακροχρόνιο προγραμματισμό των δραστηριοτήτων των λειτουργιών για τη μείωση του κόστους λειτουργίας τους, να προτείνει συνδυασμούς μεταξύ των λειτουργιών για μείωση του συνολικού κόστους των προϊόντων, ώστε να επιτευχθεί ο αντικειμενικός σκοπός της, που είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους (Λιάπης, 2011).

Κεφάλαιο 2^ο : Τα χαρακτηριστικά των εξόδων

2.1 Ο ορισμός και τα χαρακτηριστικά εξόδων

Το έξοδο είναι η κάθε ανάλωση υλικών ή αυλών αγαθών, οι οποίες γίνονται από την επιχείρηση για την πραγματοποίηση του σκοπού της, που είναι το κέρδος.

Τα χαρακτηριστικά του εξόδου είναι (Μάλαμας, 2016) :

- Δημιουργείται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης και από αυτό αναμένεται αντάλλαγμα,
- Είναι χρονικά περιορισμένο, δηλαδή αφορά τη χρήση για χάρη της οποίας πραγματοποιήθηκε.
- Δεν ενδιαφέρει αν έχει εξοφληθεί ή οφείλεται ή αφορά μείωση απαιτήσεως ή αύξηση υποχρεώσεως.

Διαφορετική από την έννοια του εξόδου είναι η έννοια της έκτακτης ζημίας όπου μειώνεται η καθαρή περιουσία από λόγους άσχετους με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και χωρίς να αναμένεται αντάλλαγμα. Έκτακτες ζημιές αποτελούν η καταστροφή εμπορευμάτων, η απώλεια χρημάτων κλπ.

Στη λογιστική πρακτική, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της εκμετάλλευσης έξοδα αποτελούν (Μανδήλας, 2011) :

- Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών τα κόστη κτήσεως ή παραγωγής αγαθών και υπηρεσιών πωλούνται και οι δαπάνες για αγορά ή ανάλωση υπηρεσιών, που αφορούν την χρήση των

λειτουργιών της, εκτός από τις λειτουργίες εφοδιασμού και παραγωγής που αποτελούν κόστη.

- Στις επιχειρήσεις που αγοράζουν αγαθά για μεταπώληση, τα κόστη κτήσεως των αγαθών που πωλούνται και οι δαπάνες για αναλώσεις ή αγορές υπηρεσιών, που έχουν γίνει για χάρη της χρήσεως.

Τα έξοδα διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες (Μανδήλας, 2013) :

- Στα ειδικά έξοδα τα οποία γίνονται ειδικά και συγκεκριμένα για την αγορά ή κατασκευή ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου όπως πληρωμή δασμών για την εισαγωγή ενός εμπορεύματος.
- Στα γενικά έξοδα που διαφέρουν από τα ειδικά στο ότι τα γενικά έξοδα γίνονται δια όλα τα είδη της επιχείρησης όπως το ενοίκιο του καταστήματος πληρώνεται για όλα τα εμπορεύματα που έχει στη κυριότητα της η επιχείρηση, ενώ ο δασμός που προαναφέραμε πληρώνεται μόνο για ένα εμπόρευμα.

2.2 Οι διακρίσεις των γενικών εξόδων

Τα γενικά έξοδα μιας επιχείρησης διακρίνονται στις εξής κατηγορίες (Μέλας, 2010) :

Ανάλογα με το σκοπό στον οποίο αποβλέπει η πραγματοποίησή τους.

- Οργανικά έξοδα τα οποία αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα, για τον προσδιορισμό του οργανισμού αποτελέσματος της εκμετάλλευσης της επιχείρησης.
- Ανόργανα έξοδα, τα οποία δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης. Τα ανόργανα έξοδα αναφέρονται σε τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις και έκτακτα γεγονότα και περιστατικά όπως αγορά αυτοκινήτου από συνεργείο, για άμεση μεταπώληση επειδή το βρήκε σε εξαιρετικά χαμηλή τιμή.

Ανάλογα με την ενσωμάτωσή τους ή μη σε λειτουργικό κόστος.

- Ομαλά έξοδα τα οποία ενσωματώνονται στο κόστος των διαφόρων λειτουργιών της επιχείρησης με τη μορφή που προϋπάρχουν, επειδή βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές. Η ενσωμάτωση δηλαδή των εξόδων στο κόστος των λειτουργιών της επιχείρησης εξαρτάται από την ομαλότητα ή μη της σχέσεως που υπάρχει μεταξύ του έργου που παράγεται από μια δραστηριότητα ή λειτουργία της επιχείρησης και του κόστους της.
- Ανώμαλα έξοδα, τα οποία δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, επειδή δεν βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται. Τα ανώμαλα έξοδα εμφανίζουν έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης ζημιάς. Στη κατηγορία των ανωμάτων εξόδων εντάσσονται και τα τυχαία, απρόβλεπτα, εξαιρετικά και ακανόνιστα έξοδα που πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης. Τέτοια έξοδα μπορεί

να είναι τα πρόστιμα, οι τόκοι υπερημερίας, οι ποινικές ρήτρες, τα ελλείμματα κλπ. Τα ανώμαλα έξοδα μεταφέρονται απευθείας στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως.

2.2.1 Λοιπές διακρίσεις των εξόδων

Ανάλογα με την ενσωμάτωσή τους ή μη στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο ομαδοποιημένο κατά είδος κόστος που πραγματοποιείται στις διάφορες λειτουργίες ή δραστηριότητες της επιχείρησης σε (Νεγκάκης, 2012) :

- Κοστολογήσιμες, που είναι τα οργανικά έξοδα που ενσωματώνονται στο κόστος των διαφόρων φορέων του κόστους,
- Μη κοστολογήσιμες, είναι οι δαπάνες που δεν ενσωματώνονται στο κόστος των λειτουργιών της επιχείρησης, επειδή κρίνεται ότι δεν βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται.

Ανάλογα με το αν αφορούν τη διαχειριστική χρήση (Παπαδόπουλος, 2014).

- Δουλευμένα, τα οποία έχουν γίνει για χάρη της διαχειριστικής χρήσης, άσχετα με το χρόνο που εμφανίστηκαν,
- Μη δουλευμένα, που αφορούν την επόμενη χρήση και εμφανίζονται στο ισολογισμό, σε μεταβατικούς λογαριασμούς.

2.3 Η λειτουργία των λογαριασμών εξόδων

Οι λογαριασμοί των εξόδων προκαλούν μείωση της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης. Κάθε λογαριασμός εξόδου ανοίγει με την πραγματοποίηση του εξόδου και χρεώνεται με κάθε αύξηση αυτού (Παπαδέας, 2013).

Το υπόλοιπο των λογαριασμών εξόδων είναι χρεωστικό κατά τη διάρκεια της χρήσης και κλείνουν στο τέλος κάθε χρήσης με τη μεταφορά του σε ειδικούς λογαριασμούς.

Πιο συγκεκριμένα όλοι οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη διαχειριστική χρήση μεταφέρονται στο λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης και συγκεκριμένα στη χρέωση του λογαριασμού 80.00. Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης και κλείνουν γιατί αφορούν την ομαλή και φυσιολογική λειτουργία της επιχείρησης.

Τα ανόργανα και ανώμαλα έξοδα μεταφέρονται στο λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσεως γιατί δεν αφορούν την ομαλή δράση της επιχείρησης.

Με βάση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου της ομάδας 6, οι λογαριασμοί που απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευσης τη χρήσεως είναι τα εξής (Πομόνης, 2010) :

- 60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- 62. Παροχές τρίτων
- 63. Φόροι τέλη
- 64. Διάφορα έξοδα
- 65. Τόκοι και συναφή έξοδα
- 66. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
- 67.....
- 68. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

Τα έξοδα που δεν αφορούν την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης παρακολουθούνται από λογαριασμούς που ανήκουν στην ομάδα S' του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου όπως (Φίλιος, 2010) :

- 81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα, όπως φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις, κλοπές, υπεξαιρέσεις, συναλλαγματικές διαφορές κλπ.
- 82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως πρόστιμα και προσαυξήσεις, φόροι και τέλη προηγούμενων χρήσεων κλπ.
- 83.00 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, απαξιώσεων, υποτιμήσεων για επισφαλείς απαιτήσεις κλπ.
- 86.03 Αποσβέσεις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος, εδαφικών εγκαταστάσεων, κτιρίων, μηχανημάτων.

2.4 Οι τίτλοι και το περιεχόμενο των λογαριασμών οργανικών εξόδων

Στους λογαριασμούς αυτούς απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατά είδος τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης, καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για την κι ενέργεια αποσβέσεων, η οποία ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος (Πομόνης, 2009).

- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού που καταχωρούνται όλα τα έξοδα που προκύπτουν από τη δουλειά του έμμισθου και ημερομίσθιου προσωπικού της επιχείρησης.
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων που καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζονται από την επιχείρηση για εργασίες τρίτων που δεν συνδέονται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας.
- Αμοιβές και έξοδα μη ελευθέρων επαγγελματιών οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος όπως αμοιβές συνεδριάσεων μελών διοικητικού συμβουλίου, αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων.
- Λοιπές προμήθειες τρίτων. όπως προμήθειες για αγορές, πωλήσεις, εισπράξεις τιμολογίων και φορολογικών εγγράφων, μεσιτείες, επεξεργασίες από τρίτους, όπως επεξεργασίες φασόν, αμοιβές μηχανογραφικής υπηρεσίας, λοιπές αμοιβές τρίτων.
- Παροχές τρίτων όπως ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας ύδρευσης παραγωγικής διαδικασίας, τηλεπικοινωνίες, ενοίκια, ασφάλιστρα, αποθήκευτρα, επισκευές και συντηρήσεις.
- Φόροι - τέλη που καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που επιβαρυνθούν την επιχείρηση και οι φόροι που παρακρατούνται για λογαριασμό τρίτων, όπως φόρος εισοδήματος που δεν συμψηφίζεται, εισφορά ΟΓΑ, τέλη

συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων, τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων, φόροι δημοτικοί, προβλεπόμενοι φόροι - τέλη (χαρτόσημο μισθωμάτων, τέλη υδρεύσεως, λοιποί φόροι , τέλη εξωτερικού), διάφοροι φόροι - τέλη (χαρτόσημο μισθωμάτων, τέλη υδρεύσεως, παραπάνω φόρος ακίνητης περιουσίας, χαρτόσημο κερδών, χαρτόσημο εσόδων από τόκους , χαρτόσημο τιμολογίων αγοράς και πώλησης , χαρτόσημο αμοιβών τρίτων, κρατήσεις υπέρ δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις προς το δημόσιο και τα ΝΠΔΔ, λοιποί φόροι.

- Διάφορα έξοδα που καταχωρούνται όλα κατά είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε άλλο λογαριασμό οργανικών εξόδων, όπως έξοδα μεταφορών, ταξιδιών, προβολής και διαφήμισης, εκθέσεων, επιδείξεων προωθήσεως πωλήσεων, συνδρομές - εισφορές, δωρεές - επιχορηγήσεις έντυπα και γραφική ύλη, υλικά άμεσης αναλώσεως, υλικά δημοσιευμάτων, συμμετοχών και χρεογράφων, διάφορες αποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων, διάφορες ζημίες από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.
- Τόκοι και συναφή έξοδα που καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της επιχειρήσεως, όπως τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων, μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα τραπεζών, τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα, βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χορηγήσεων με εξαγωγές, λοιπών βραχυπρόθεσμών υποχρεώσεων, χαρτόσημα συμβάσεων δανείων χρηματοδοτήσεων, έξοδα ασφαλειών δανείων και χρηματοδοτήσεων , εγγυητικών επιστολών παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου, λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα.
- Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος, που καταχωρούνται οι αποσβέσεις του παγίου ενεργητικού που ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, όπως αποσβέσεις εδαφικών εγκαταστάσεων, κτιρίων εγκαταστάσεων, κτιρίων - τεχνικών έργων, μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού, μεταφορικών μέσων,

επίπλων και λοιπού εξοπλισμού, ασωμάτων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως.

- Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως. Οι προβλέψεις που γίνονται για κινδύνους εκμεταλλεύσεως.

Κεφάλαιο 3^ο : Τα χαρακτηριστικά των εσόδων

3.1 Ο ορισμός και τα χαρακτηριστικά εσόδων

Το έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δυνάμεως που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών υπηρεσιών και δικαιωμάτων.

Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και οι επιχορηγήσεις καθώς και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια, που καταβάλλονται στην επιχείρηση για να τη βοηθήσουν να πετύχει το σκοπό της, από την ανάλυση του ορισμού του εσόδου διαπιστώνουμε ότι (Rice, 2016) :

- Αποκτάται από τις δραστηριότητες της επιχείρησης,
- Προκαλεί αύξηση της καθαρής περιουσίας,
- Προέρχεται από κάποιο έξοδο και θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα αφού το έξοδο είναι το κόστος του εσόδου.

3.2 Ο κύκλος εργασιών

Το σύνολο των εσόδων που αποκτά η επιχείρηση, είτε σε αξίες, είτε σε απαιτήσεις, από τις δραστηριότητές της, αποτελούν τον κύκλο εργασιών της (Σγουρινάκης, 2011).

Ο κύκλος εργασιών της επιχείρησης διακρίνεται σε Μικρό και Καθαρό κύκλο εργασιών (Σιώτης, 2009).

- Μικτός κύκλος εργασιών, είναι τα έσοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση από τις δραστηριότητες της προτού αφαιρεθούν τα σχετικά αφαιρετικά έσοδα.
- Καθαρός κύκλος εργασιών, είναι τα έσοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση από τις δραστηριότητες της αφού αφαιρεθούν τα σχετικά αφαιρετικά έσοδα.

3.3 Οι διακρίσεις των εσόδων

Ανάλογα με την προέλευση τους σε (Φινοκαλιώτης, 2011) :

- Οργανικά που απορρέουν από την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζονται με τα οργανικά έξοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος της επιχείρησης,
- Ανόργανα που προέρχονται από τυχαίες πράξεις, συναλλαγές, ή άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως π.χ τα έσοδα από λαχεία. Στα ανόργανα έσοδα περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που, αν και έχουν σχέση με τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως, πραγματοποιούνται από έκτακτα γεγονότα, όπως π.χ οι συναλλαγματικές διαφορές οι καταπτώσεις εγγυήσεων ή ποινικών ρητρών υπέρ της επιχειρήσεως.

Ανάλογα με την ομαλότητα τους σε (Φινοκαλιώτης, 2011) :

- Ομαλά που πηγάζουν από την κανονική, ομαλή και κατά κανόνα προγραμματισμένη πορεία της δραστηριότητας της επιχείρησης.
- Ανώμαλα που οφείλονται σε απότομες μεταβολές οικονομικής συγκυρίας ή σε έκτακτα περιστατικά και η χρονική τους διάρκεια είναι συνήθως περιορισμένη π.χ οι άνω των προβλεφθέντων εισπράξεις ενός σούπερ μάρκετ, από πανικό του κόσμου επειδή προβλέπονται ανατιμήσεις.

Ανάλογα με το αν αφορούν ή όχι την διαχειριστική χρήση σε (Φινοκαλιώτης, 2011) :

- Δουλεωμένα που έχουν πραγματοποιηθεί για χάρη της χρήσης, άσχετα αν εισπράχθηκαν ή όχι.

- Μη δουλευμένα που αφορούν επόμενη χρήση. Τα μη δουλευμένα έσοδα εμφανίζονται σε μεταβατικούς λογαριασμούς. Παράδειγμα η είσπραξη ενοικίου από 1/12 έως 31/1 του επόμενου έτους 100.000. Από το ποσό αυτό οι 50.000 είναι έσοδο που αφορά την παρούσα χρήση, ενώ το υπόλοιπο που δεν αφορά την χρήση θα εμφανιστεί στον ισολογισμό σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού ως υποχρέωση και θα γίνει έσοδο στην επόμενη χρήση.

Ανάλογα με τον τρόπο εκδήλωσης τους σε (Φινοκαλιώτης, 2011) :

- Εμφανή που οφείλονται σε λογιστικά γεγονότα και έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.
- Αφανή ή τεκμαρτά που υπολογίζονται χωρίς να οφείλονται σε λογιστικά γεγονότα, αλλά λαμβάνονται υπόψη για την ορθολογική διοίκηση της επιχείρησης, όπως π.χ ενοίκιο της επιχείρησης που ιδιοκατοικείται, τόκοι ιδίων κεφαλαίων κτλ.

3.4 Η λειτουργία των λογαριασμών εσόδων

Οι λογαριασμοί των εσόδων λειτουργούν όπως οι λογαριασμοί καθαρής περιουσίας. Δηλαδή πιστώνονται με τα πραγματοποιούμενα έσοδα και έχουν πιστωτικό υπόλοιπο. Κάθε λογαριασμός εσόδου ανοίγει, δηλαδή δημιουργείται κατά την διάρκεια της χρήσης και κλείνει στο τέλος της χρήσης μεταφερόμενος σε ειδικούς λογαριασμούς (Φλώρος, 2010).

Συγκεκριμένα τα ομαλά οργανικά δουλευμένα έσοδα που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, μεταφέρονται στο λογαριασμό Γενική Εκμετάλλευση γιατί αφορούν την ομαλή και φυσιολογική λειτουργία της επιχείρησης.

Τα ανώμαλα και ανόργανα έσοδα, μεταφέρονται στο λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσεως διότι δεν αφορούν τη φυσιολογική δράση της επιχείρησης. Από το λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσης θα προσδιοριστεί το αποτέλεσμά της.

Με βάση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου της ομάδας 7, οι λογαριασμοί που απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατά είδος τα έσοδα που αναφέρονται στη ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως είναι οι εξής (Πομόνης, 2010) :

- 70. Πωλήσεις εμπορευμάτων
- 71. Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- 72. Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
- 73. Πωλήσεις υπηρεσιών
- 74. Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
- 75. Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
- 76. Έσοδα κεφαλαίων
- 77.....
- 78. Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις - εκμεταλλεύσεως

Τα έσοδα και κέρδη που δεν αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της επιχείρησης δηλαδή τα ανόργανα και ανώμαλα έσοδα παρακολουθούνται από λογαριασμού που ανήκουν στη β' ομάδα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου όπως (Φίλιος, 2010) :

- 81.01 Έκτακτα και ανόργανα κέρδη όπως καταπτώσεις εγγυήσεων, ποινικών ρητρών, συναλλαγματικές διαφορές και λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα.
- 81.03 Έκτακτα κέρδη όπως από εκποίηση παγίων, από λαχνούς ομολογιακών δανείων και από λοιπά έκτακτα κέρδη.
- 82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων όπως επιχορηγήσεις πωλήσεων, επιστροφές δασμών, επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών και λοιπά έσοδα προηγούμενων χρήσεων.
- 84. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.

3.5 Οι τίτλοι και το περιεχόμενο λογαριασμών εσόδων

Στους λογαριασμούς των οργανικών εσόδων απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατά είδος τα έσοδα που αναφέρονται στην ομαλοί εκμετάλλευση της χρήσεως.

Αυτοί είναι (Βαμβούκας, 2016) :

- Πωλήσεις εμπορευμάτων, με τον οποίο παρακολουθούνται οι πωλήσεις των εμπορευμάτων της οικονομικής μονάδας. Διασπάται σε Πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού, επιστροφές πωλήσεων, διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων, τόκοι μη δουλευμένοι γραμμάτων εισπρακτέων, εκπτώσεις πωλήσεων, κλπ.
- Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών. Διασπάται όπως ο λογαριασμός πωλήσεις.
- Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού όπως υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων, ειδών συσκευασίας, άχρηστου υλικού, κατά τα λοιπά όπως και οι προηγούμενοι λογαριασμοί.
- Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών). Διασπάται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως και λειτουργεί όπως οι προηγούμενοι.
- Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων με τον οποίο παρακολουθούνται τα έσοδα από κρατικές επιχορηγήσεις, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διαφόρων οργανισμών στο κόστος της και διάφορες άλλες αιτίες. Ο λογαριασμός αυτός διασπάται σε επιχορηγήσεις πωλήσεων, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων, επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών, διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων κλπ.
- Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών. Με το λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιούνται από παρεπόμενες ασχολίες

(δραστηριότητες) σε σχέση με το κύριο αντικείμενο. Διασπάται σε: Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους, έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό, προμήθειες-μεσιτείες, προμήθειες από πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων, έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις, ενοίκια (εδαφικών εκτάσεων, κτιρίων ,τεχνικών έργων, μηχανημάτων-τεχνικών εγκαταστάσεων-λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού, μεταφορικών μέσων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού, ασωμάτων ακινητοποιήσεων) κλπ.

- Έσοδα Κεφαλαίων, με τον οποίο παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιούνται από τοποθετήσεις κεφαλαίων σε συμμετοχές και χρεόγραφα και από δανεισμούς προς τρίτους, τα έσοδα αυτά, αν προέρχονται από δραστηριότητες που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της επιχειρήσεως, καταχωρούνται με ανάλογο τίτλο στους λογαριασμούς των πωλήσεων. Ο λογαριασμός αυτός διασπάται σε έσοδα συμμετοχών, έσοδα χρεογράφων, δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων, λοιποί πιστωτικοί τόκοι (καταθέσεων, χορηγημένων δανείων, τρεχούμενων λογαριασμών πελατών, λοιπών τρεχούμενων λογαριασμών, καθυστερημένων γραμματίων εισπρακτέων, λοιποί πιστωτικοί τόκοι), διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.
- Λοιπά έσοδα κεφαλαίων.
- Ιδιοπαραγωγή και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται με το κόστος παραγωγής των πάγιων στοιχείων που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται ή βελτιώνονται από την επιχείρηση με δικά της μέσα και χρεώνονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Όσον αφορά τις προβλέψεις, αυτές αφορούν τις προβλέψεις που είχαν σχηματιστεί και πιστώνονται με τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν. Ο λογαριασμός αυτός διασπάται σε Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων (εδαφικών εκτάσεων, κτιρίων κλπ.) και Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως (προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

(προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως).

Στους λογαριασμούς των ανόργανων και ανώμαλων εσόδων και έκτακτων κερδών απεικονίζονται τα έσοδα και κέρδη που δεν αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της επιχειρήσεως, όπως (Βαρβάκης, 2012) :

- Έκτακτα και ανόργανα έσοδα όπως καταπτώσεις εγγυήσεων- ποινικών ρητρών, συναλλαγματικές διαφορές, λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα.
- Έκτακτα κέρδη όπως από εκποίηση στοιχείων, από λαχνούς ομολογιακών δανείων, λοιπά έκτακτα κέρδη.
- Έσοδα προηγούμενων χρήσεων όπως επιχορηγήσεις πωλήσεων, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων, επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών. Εισπράξεις αποσβεσμένων απαιτήσεων, επιστροφές αχρεωστήτως καταβλημένων φόρων και τελών (εκτός από φόρους εισοδήματος), λοιπά έσοδα προηγούμενων χρήσεων.
- Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων όπως έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους.

3.6 Η σημασία των λογαριασμών εξόδων και εσόδων

Οι λογαριασμοί των εξόδων και εσόδων είναι λογαριασμοί της καθαρής περιουσίας. Τα έξοδα τη μειώνουν, ενώ τα έσοδα την αυξάνουν (Βασίλειος, 2012).

Ο συσχετισμός των οργανικών, ομαλών και δουλευμένων εξόδων και εσόδων σε μια χρονική περίοδο, συνήθως μια χρήση, δίνει το οργανικό αποτέλεσμα της περιόδου ή της χρήσεως.

Έσοδα - Έξοδα = Αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία)

Στη συνέχεια, ο συσχετισμός των ανόργανων και ανώμαλων εξόδων και εσόδων και των έκτακτων κερδών και ζημιών με το οργανικό αποτέλεσμα, μας δίνει το συνολικό καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου ή της χρήσεως.

Έχουμε δηλαδή

(Οργανικά Κέρδη + Έκτακτα κέρδη + Ανόργανα έσοδα) - (Οργανικές Ζημίες + Έκτακτες Ζημίες + Ανόργανα έξοδα) = + Αποτελέσματα Χρήσεως (Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως).

Τα έσοδα και τα έξοδα είναι αναγκαίο να διασπώνται σε ειδικότερους κατά κατηγορία λογαριασμούς, για την πιο σαφή εμφάνιση τους, η οποία είναι απαραίτητη για (Θανόκωστας, 2014) :

- Τον προσδιορισμό των επιμέρους αποτελεσμάτων,
- Τον έλεγχο τους, για τον περιορισμό υπέρμετρων εξόδων και αύξηση των μειωμένων εσόδων, με κατάλληλους χειρισμούς,

- Τον προγραμματισμό τιμολογιακής πολιτικής με τη σύνταξη προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων.
- Τις διαχρονικές συγκρίσεις της πορείας τους, καθώς και συγκρίσεις με ομοειδείς επιχειρήσεις.

Γενικά, η αναλυτική γνώση της διαμορφώσεως και της πορείας τους συντελεί στην ορθολογική διοίκηση της επιχειρήσεως.

Κεφάλαιο 4^ο : Το θεωρητικό και νομικό πλαίσιο της λογιστικής

4.1 Οι Λογιστικές μέθοδοι

Κατά την εφαρμογή της Λογιστικής στις επιχειρήσεις και την ανάλογη τήρηση λογιστικών βιβλίων χρησιμοποιούνται δύο βασικές μέθοδοι (Καβαλάκης, 2013) :

- Η απλογραφία ή απλογραφική μέθοδος, κατά την οποία οι οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης καταχωρούνται σε ένα μόνο βιβλίο και ένα μόνο λογαριασμό. Το μοναδικό αυτό βιβλίο δίνει τις πληροφορίες για τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και κάθε χρονική στιγμή από τα στοιχεία του βιβλίου αυτού προσδιορίζεται η καθαρή περιουσία της επιχείρησης, αν από το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

Τα μειονεκτήματα της μεθόδου αυτής είναι ότι οι λογιστικές πληροφορίες δεν είναι απολύτως ορθές και συμβαίνει αυτό, γιατί αφενός ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της χρήσης γίνεται εξωλογιστικά και αφετέρου δεν υπάρχουν πλήρη και αναλυτικά τα καταγεγραμμένα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της επιχείρησης. Η απλογραφία βέβαια είναι εύκολη στη χρήση και η εφαρμογή της έχει χαμηλό κόστος, για τους λόγους αυτούς χρησιμοποιείται μόνο από τις μικρές επιχειρήσεις (Κάντζος, 2011).

- Η διγραφική ή διπλογραφική μέθοδος ή διγραφία, κατά την οποία οι οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης καταχωρούνται σε δύο τουλάχιστον λογαριασμούς της επιχείρησης, επιφέροντας σ' αυτούς αντίθετη μεταβολή. Με τη μέθοδο της διπλογραφίας, την ίδια στιγμή ο ένας λογαριασμός αυξάνεται.

Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης με τη διπλογραφική μέθοδο εξασφαλίζει πολλά πλεονεκτήματα στις επιχειρήσεις. Τα σπουδαιότερα απ' αυτά είναι, η ακρίβεια των λογιστικών πληροφοριών, η δυνατότητα ελέγχου των λογιστικών σφαλμάτων κατά την καταχώρησή τους στα βιβλία και ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων της χρήσης με βάση τις οικονομικές πληροφορίες (Καραφάς, 2013).

Επίσης, καθιστά εύκολη τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τις ακριβείς και λεπτομερείς πληροφορίες που συλλέγονται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Η διπλογραφία όμως απαιτεί πολυσύνθετη λογιστική εργασία και έχει υψηλότερο κόστος τήρησης των λογιστικών βιβλίων από την απλογραφία (Καβαλάκης, 2013).

4.2 Η κατηγοριοποίηση των οικονομικών μονάδων σε οντότητες

Με τον νόμο 4308/24.11.2014 καθορίστηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά θα εφαρμόζονται από την 01.01.2015 και μετά, εισάγοντας σημαντικές αλλαγές στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων και αντικαθιστώντας στο σύνολό του τον προηγούμενος ισχύοντα νόμο Ν. 4093/12 Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Φορτσάκης, 2017).

Ο νέος νόμος με τα άρθρα του 1 έως 15 εισάγει νέους κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης παραστατικών πωλήσεων, απλουστεύοντας όσα ίσχυαν μέχρι το 2015 με βάση τον ΚΦΑΣ. Στις ρυθμίσεις του νέου νόμου 4308/14 υπόκεινται νομικά πρόσωπα με τη μορφή ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ και ατομικές επιχειρήσεις, καθώς και κάθε οντότητα του ιδιωτικού δικαίου που υποχρεώνεται στην εφαρμογή του νόμου από άλλη νομοθεσία (Βαμβούκας, 2016).

Οι επιχειρήσεις και οι οντότητες που υποχρεώνονται στην εφαρμογή αυτού του νόμου κατατάσσονται σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες οντότητες με βάση το μέγεθος τους.

Οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους έχουν τα ακόλουθα κριτήρια κατηγοριοποιούνται ως ακολούθως:

Πολύ μικρές οντότητες, όσες δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια (Χέβας, 2017) :

- Σύνολο Ενεργητικού 350.000 ευρώ.
- Κύκλος Εργασιών 700.000 ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων 10 άτομα.

Μικρές οντότητες, όσες δεν είναι πολύ μικρές και δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια:

- Σύνολο Ενεργητικού 4.000.000 ευρώ.
- Κύκλος Εργασιών 8.000.000 ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων 50 άτομα.

Οι μεσαίες οντότητες είναι όσες δεν είναι μικρές και δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια:

- Σύνολο Ενεργητικού 20.000.000 ευρώ.
- Κύκλος Εργασιών 40.000.000 ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων 250 άτομα.

Οι μεγάλες οντότητες είναι όσες υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια:

- Σύνολο Ενεργητικού 20.000.000 ευρώ.
- Κύκλος Εργασιών 40.000.000 ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων 250 άτομα.

Οι προσωπικές ΟΕ, ΕΕ, και οι ατομικές επιχειρήσεις εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, μόνο όταν ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ.

Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή σταματάει να υπερβαίνει κατά περίπτωση τα όρια δύο εκ των τριών ανωτέρω κριτηρίων για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων (Καβαλάκης, 2013).

Η κατάταξη των οντοτήτων στις παραπάνω κατηγορίες προσδιορίζει τις υποχρεώσεις τους αναφορικά με το είδος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που πρέπει να συντάσσουν, καθώς και τις λοιπές οικονομικές και φορολογικές υποχρεώσεις τους.

4.3 Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντοτήτων

Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που τηρούν υποχρεωτικά με τον νόμο 4308/24.11.2014 οι οντότητες ανάλογα του μεγέθους τους είναι (Μάλαμας, 2016) :

Μεγάλες οντότητες

- Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- Προσάρτημα.
- Κατάσταση Χρηματοροών.

Μεσαίες οντότητες

- Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- Προσάρτημα.

Μικρές και πολύ μικρές οντότητες

- Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Προσάρτημα.

Για τις πολύ μικρές οντότητες, τις προσωπικές ΟΕ, ΕΕ και τις ατομικές επιχειρήσεις, όταν ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ, απαιτείται μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Μάλαμας, 2016).

4.4 Τα λογιστικά αρχεία οντοτήτων

Οι οντότητες που υπόκεινται στις διατάξεις του Ν. 4308/14 έχουν υποχρέωση να τηρούν, ως μέρος του λογιστικού τους συστήματος, αρχείο κάθε συναλλαγής που λαμβάνει χώρα στη διάρκεια μιας οικονομικής περιόδου (Rice, 2016).

Όταν μια οντότητα δεν υποχρεούται να συντάσσει ισολογισμό μπορεί να τηρεί τα λογιστικά της αρχεία με απλογραφικό τρόπο. Αντίθετα, οι οντότητες που υποχρεούται στη σύνταξη ισολογισμού τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία με διπλογραφικό τρόπο. Τα λογιστικά βιβλία τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα (Rice, 2016).

4.5 Υποχρεωτικά στοιχεία οντοτήτων

Για την καταχώρηση των συναλλαγών στα απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία είναι υποχρεωτική η έκδοση των απαραίτητων δικαιολογητικών εγγράφων ή στοιχείων ή παραστατικών που αποδεικνύουν τη συναλλαγή (Βαρβάκης, 2012).

Τα λογιστικά στοιχεία συντάσσονται στην Ελληνική γλώσσα, αλλά επιτρέπεται να συντάσσονται και σε άλλη γλώσσα από την Ελληνική, τόσο για τις συναλλαγές τους με το εξωτερικό όσο και για συναλλαγές τους εντός της Ελλάδας.

Τα υποχρεωτικά παραστατικά έγγραφα που εκδίδονται κατά περίπτωση και προβλέπονται από τα ΕΛΠ είναι (Νεγκάκης, 2012) :

- Δελτίο αποστολής.
- Τιμολόγιο πώλησης/δελτίο αποστολής.
- Τιμολόγιο.
- Πιστωτικό τιμολόγιο.
- Απόδειξη λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

4.6 Η ενημέρωση και η διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων

Ο χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων εξαρτάται από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού και γίνεται ως εξής (Κεχράς, 2011) :

- Εντός του επόμενου μήνα από το μήνα που γίνεται η συναλλαγή και εκδίδεται το αντίστοιχο παραστατικό, όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό
- Εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου που έλαβε χώρα η συναλλαγή και εκδόθηκε το αντίστοιχο παραστατικό, όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό.

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

Η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας περιόδου γίνεται και ολοκληρώνεται σε συντομότερο χρόνο από έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή από το χρονικό όριο που ορίζει για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων η φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας (Μέλας, 2010).

Ο χρόνος διαφύλαξης των λογιστικών βιβλίων που τηρεί η οντότητα πρέπει να είναι μεγαλύτερος από το χρονικό διάστημα των πέντε ετών από τη λήξη της περιόδου ή και του χρόνου που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

Τα αρχεία και τα στοιχεία μπορούν να αποθηκεύονται σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή ανεξάρτητα με τον τρόπο τήρησης αυτών, με την προϋπόθεση της ύπαρξης συστήματος το οποίο δύναται να τα ανακτήσει και να τα εκτυπώσει για τη διευκόλυνση και διεξαγωγή οποιουδήποτε ελέγχου (Παπαδέας, 2013).

Ειδικά, θα πρέπει να αποθηκεύονται όλα τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και ακεραιότητα του περιεχομένου των τιμολογίων πώλησης.

Σχετικά με τον τόπο τήρησης και διαφύλαξης αρχείων και στοιχείων δεν ορίζεται κάτι συγκεκριμένο με τα ΕΛΠ, συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται σε οποιοδήποτε τόπο, ακόμη και κατά τη διάρκεια της περιόδου που αφορούν, αρκεί να επιδεικνύονται και να παρέχονται στους αρμόδιους φορείς για τη διευκόλυνση και διεξαγωγή οποιουδήποτε ελέγχου, όποια στιγμή αυτά ζητηθούν (Νεγκάκης, 2012).

4.7 Οι διεθνείς λογιστικές παραδοχές και αρχές τήρησης των λογιστικών βιβλίων

Οι λογιστές, κατά την τήρηση των λογιστικών βιβλίων ή κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, έρχονται αντιμέτωποι με διάφορα θέματα, τα οποία δεν είναι απολύτως ξεκάθαρα, και ο λογιστικός χειρισμός τους μπορεί να είναι πολλαπλός (Rice, 2016).

Σε αυτή την περίπτωση, οι λογιστές πρέπει να στηριχτούν στις διεθνείς λογιστικές αρχές και παραδοχές, προκειμένου να αντιμετωπίσουν το θέμα με τον καλύτερο λογιστικό τρόπο.

Οι διεθνείς λογιστικές παραδοχές και αρχές είναι :

- Η αυτοτέλεια της κάθε λογιστικής μονάδας

Η έννοια της ανεξάρτητης λογιστικής οντότητας σημαίνει ότι η επιχείρηση, ή γενικά η οικονομική μονάδα για την οποία συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είναι ανεξάρτητη και σαφώς διακεκριμένη από τους ιδιοκτήτες της.

Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα είναι μια οικονομική μονάδα που λειτουργεί αυτοτελώς και ανεξάρτητα από άλλα νομικά ή φυσικά πρόσωπα (Σγουρινάκης, 2011).

- Η συνέχεια της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας

Η παραδοχή αυτή θεωρεί ότι η οικονομική μονάδα θα συνεχίσει τη δραστηριότητά της για αόριστο χρονικό διάστημα και της δίνει προοπτική στο μέλλον. Η παραδοχή αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία κατά τη σύνταξη και ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων.

Αν υποθεθεί ότι η οικονομική μονάδα τελεί υπό πτώχευση και βρίσκεται υπό ρευστοποίηση, τότε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν κατά τη σύνταξή τους άλλη μορφή, με άλλες αξίες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και άλλη σειρά ταξινόμησης αυτών, ανάλογα με τη νομική φύση και την προτεραιότητά τους.

Δίχως την παραδοχή της συνέχειας της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις είναι τρέχουσες, με την προσδοκία ότι τα περιουσιακά στοιχεία θα μπορέσουν να ρευστοποιηθούν και οι υποχρεώσεις να εξοφληθούν στο άμεσο μέλλον (Μάλαμας, 2016).

- Η αυτοτέλεια των διαχειριστικών χρήσεων

Ο μόνος ακριβής τρόπος για να υπολογιστεί η επιτυχία ή η αποτυχία μιας οικονομικής μονάδας είναι η συσσωρευτική προσμέτρηση όλων των συναλλαγών της, από την ίδρυσή της μέχρι τη ρευστοποίησή της. Παλαιότερα αυτός ο τρόπος ίσως ήταν δυνατός λόγω της μικρής διάρκειας ζωής των οικονομικών μονάδων.

Σήμερα οι τυπικές επιχειρήσεις έχουν σχετικά μακρά διάρκεια, έτσι είναι αδύνατο να αναμένεται η ρευστοποίησή της για να υπολογιστεί το οικονομικό της αποτέλεσμα. Έτσι η οικονομική ζωή της οικονομικής μονάδας διαχωρίζεται σε μικρότερες χρονικές περιόδους, τις διαχειριστικές χρήσεις, για τις οποίες προσδιορίζεται το οικονομικό αποτέλεσμα και συντάσσονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.

Κάθε χρήση περιλαμβάνει μόνο τις συναλλαγές και τα αποτελέσματα της επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσα σ' αυτή τη χρήση, καμία ανάμειξη και μέτρηση συναλλαγών προηγούμενης ή επόμενης χρήσης δεν πρέπει να γίνεται.

Αποδεχόμενοι την αρχή της αυτοτέλειας των διαχειριστικών χρήσεων, αποδεχόμαστε και μερικές ανακρίβειες στον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος αυτών, διότι οι πληροφορίες δεν είναι ολοκληρωμένες για τις συναλλαγές της επιχείρησης που θα ολοκληρωθούν στο μέλλον ή αφορούν παραπάνω από μία διαχειριστική χρήση.

Η διαχειριστική χρήση μπορεί να είναι ένας μήνας, 3 μήνες, 6 μήνες, ένας χρόνος. Όσο μικρότερη είναι η διαχειριστική χρήση, τόσο μεγαλύτερη είναι η πιθανότητα λάθους υπολογισμών λόγω ελλιπών πληροφοριών.

Στην Ελλάδα η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, το οποίο συνήθως συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος, 1/1 έως 31/12. Κατά την έναρξη, τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης, η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του 12μήνου.

Ο επιχειρηματίας με βιβλία Γ' κατηγορίας μπορεί να έχει διαχειριστική περίοδο μεγαλύτερη του 12μήνου, όχι όμως να υπερβαίνει τους 24 μήνες. Ο επιτηδευματίας με βιβλία Γ' κατηγορίας κλείνει τη διαχειριστική χρήση την 30η Ιουνίου ή την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους (Rice, 2016).

- Η νομισματική μονάδα

Οι λογιστές χρησιμοποιούν σταθερές μονάδες μέτρησης των οικονομικών συναλλαγών, προκειμένου οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται με ένα ενιαίο και κατανοητό περιεχόμενο.

Η σταθερή μονάδα μέτρησης είναι η νομισματική μονάδα της χώρας όπου λειτουργεί η οικονομική μονάδα. Στην Ελλάδα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιείται ως νομισματική μονάδα το Ευρώ.

Το πρόβλημα που παρουσιάζεται από τη χρήση διαφορετικών νομισμάτων σε κάθε χώρα είναι ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων διαφορετικών χωρών δε μπορούν να συγκριθούν ή να προστεθούν μαζί, εάν δεν μετατραπούν σε ένα κοινό αποδεκτό νόμισμα, όπως το δολάριο των Ηνωμένων Πολιτειών.

Επίσης, προβλήματα παρουσιάζονται από τη χρήση της νομισματικής μονάδας της χώρας κατά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, διότι δεν αποτιμώνται όλα σε χρήμα, όπως η αξία του ανθρώπινου δυναμικού που κατέχει η επιχείρηση, η οργάνωση και δομή της επιχείρησης.

Τέλος, ο πληθωρισμός αποτελεί ένα σοβαρό μειονέκτημα κατά τη χρησιμοποίηση των νομισματικών μονάδων για τη μέτρηση της περιουσίας των επιχειρήσεων. Υπάρχουν, βέβαια, διάφοροι τρόποι για να ξεπεραστούν τα παραπάνω προβλήματα (Βαμβούκας, 2016).

- Ιστορικό κόστος

Το ιστορικό κόστος είναι η βάση για τη μέτρηση της αξίας των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και των άλλων οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης (έσοδα / έξοδα).

Η αρχή αυτή καθορίζει το ιστορικό κόστος ως την τιμή κτήσης ή το κόστος παραγωγής ή κατασκευής, ανάλογα με το είδος της επιχείρησης.

Εκτός από το ιστορικό κόστος ή το κόστος κτήσης χρησιμοποιούνται σαν βάσεις μέτρησης του κόστους, η τιμή πώλησης και η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Το ιστορικό κόστος έχει επικρατήσει σαν βάση μέτρησης του κόστους στην πράξη, διότι είναι αντικειμενικό και μπορεί να καθοριστεί εύκολα.

Οι επιχειρήσεις είναι εύκολο να προσδιορίσουν το κόστος της απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών με βάση τα τιμολόγια αγοράς, ενώ είναι δύσκολο να προσδιοριστεί εκ των προτέρων η αξία τους, όταν φτάσει ο χρόνος ρευστοποίησής τους, ή να προσδιοριστεί η παρούσα αξία τους κάθε χρονική στιγμή.

Με τη χρησιμοποίηση του ιστορικού κόστους, η αποτίμηση των στοιχείων της επιχείρησης είναι αντικειμενική, σταθερή, απόλυτα συγκρίσιμη με αντίστοιχα στοιχεία άλλων επιχειρήσεων, που χρησιμοποιούν το ιστορικό κόστος.

Βέβαια η μέθοδος του ιστορικού κόστους παρουσιάζει σοβαρά μειονεκτήματα σε περιόδους υψηλού πληθωρισμού. Σ' αυτή την περίπτωση τα αποτιμώμενα στοιχεία της επιχείρησης με βάση το ιστορικό κόστος υποεκτιμώνται, δεν παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης και δεν μπορούν να συγκριθούν με στοιχεία προηγούμενων χρονικών περιόδων (Φορτσάκης, 2017).

- Συντηρητικότητα

Οι λογιστές συχνά αντιμετωπίζουν το πρόβλημα της επιλογής μεταξύ διαφορετικών μεθόδων μέτρησης των στοιχείων, που προσδιορίζουν την οικονομική κατάσταση ή το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Σύμφωνα με την έννοια της συντηρητικότητας, θα πρέπει να επιλέξουν τη μέθοδο εκείνη με το λιγότερο ευνοϊκό αποτέλεσμα για την περιουσιακή κατάσταση ή για την αυτοτέλεια της επιχείρησης.

Έτσι, όταν αποτιμώνται περιουσιακά στοιχεία και υπάρχουν πολλές αποδεκτές μέθοδοι αποτίμησης, τότε θα πρέπει να επιλεγεί εκείνη που θα παρουσιάζει τη μικρότερη αξία για το αποτιμώμενο στοιχείο. Ενώ, αντίθετα, κατά την αποτίμηση των υποχρεώσεων δεν πρέπει να επιλεγεί η μέθοδος που δίνει τη χαμηλότερη αξία στην υποχρέωση.

Το ίδιο ισχύει κατά την αποτίμηση εσόδων και εξόδων της επιχείρησης, που προσδιορίζουν το τελικό οικονομικό της αποτέλεσμα. Τα έσοδα θα πρέπει να υποεκτιμούνται και τα έξοδα να υπερεκτιμώνται. Οι λογιστές, εφαρμόζοντας την αρχή της συντηρητικότητας, δεν θα πρέπει βέβαια να αποτιμούν αυθαίρετα τα περιουσιακά στοιχεία με χαμηλά ποσά.

Για παράδειγμα, αποτιμώντας τα αποτελέσματα της επιχείρησης σε μια αυθαίρετη χαμηλή τιμή, με σκοπό να καλύψουν μια μελλοντική ζημιά της, αποτελεί ανακριβή λογιστική καταχώρηση, η οποία δεν δικαιολογείται κάτω από την αρχή της συντηρητικότητας.

Μια αποδεκτή εφαρμογή της συντηρητικότητας θα μπορούσε να είναι η αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής.

Ολοκληρώνοντας, πρέπει να γίνει κατανοητό ότι η αρχή της συντηρητικότητας δε σημαίνει σκόπιμη υποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης.

Εφαρμόζοντας την αρχή της συντηρητικότητας, σκοπός είναι η πραγματική παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, που θα δίνει αληθινές και ακριβείς πληροφορίες στους τρίτους που ενδιαφέρονται για την επιχείρηση (μετόχους, τράπεζες, προμηθευτές, κράτος κ.λπ.) (Χέβας, 2017).

- Ο χρόνος πραγματοποίησης των εσόδων

Έσοδο είναι το οικονομικό όφελος εκφρασμένο σε χρήμα, που αποκτάει η επιχείρηση, άμεσα ή έμμεσα, από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Τα έσοδα της επιχείρησης συντελούν στη διαμόρφωση του τελικού οικονομικού αποτελέσματός της μαζί με τα έξοδα.

Όσο μεγαλύτερα είναι τα έσοδα της επιχείρησης τόσο μεγαλύτερο θα είναι και το οικονομικό αποτέλεσμά της, το οποίο συντελεί στην αύξηση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της. Το πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι λογιστές είναι το πότε πρέπει να αναγνωρίσουν το έσοδο, δηλαδή να προσδιορίσουν τον ακριβή χρόνο πραγματοποίησης των εσόδων (Rice, 2016).

Οι περισσότεροι γνωστές μέθοδοι είναι:

❖ Κατά το χρόνο της πώλησης

Τα έσοδα αναγνωρίζονται συνήθως ότι πραγματοποιήθηκαν, όταν ολοκληρωθεί η πώληση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών στους πελάτες, τότε μπορεί να καθοριστεί αντικειμενικά η αξία των πωλουμένων αγαθών ή των παρεχομένων υπηρεσιών.

Είναι βασικό να υπάρχει κάποια ομοιομορφία μεταξύ των επιχειρήσεων για τον χρόνο αναγνώρισης των εσόδων τους, διότι έτσι τα οικονομικά τους στοιχεία έχουν ίδιο νόημα και είναι συγκρίσιμα.

Πολλές φορές όμως η αναγνώριση των εσόδων κατά το χρόνο πώλησης δεν δίνει ένα καθαρό αποτέλεσμα.

Όπως βλέπουμε υπάρχουν ορισμένες εξαιρέσεις από τον παραπάνω κανόνα, που όμως αντιμετωπίζονται με άλλες αποδεκτές μεθόδους αναγνώρισης εσόδων όπως (Κάντζος, 2011) :

1. Μετά την ολοκλήρωση της παραγωγής.
2. Μετά τη λήψη των μετρητών.
3. Αναγνώριση εσόδων κατά τη διάρκεια της παραγωγής.
4. Αναγνώριση εσόδων μετά την ανάκτηση του κόστους.

❖ Μετά την ολοκλήρωση της παραγωγής

Η αναγνώριση εσόδων μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας της παραγωγής είναι αποδεκτή, όταν είναι γνωστός ο ακριβής αριθμός και η τιμή των παραγόμενων προϊόντων και όταν υπάρχει μια έτοιμη αγορά. Τα ορυχεία χρυσού και αργύρου αποτελούν ένα παράδειγμα. Το ίδιο και η ολοκλήρωση της συγκομιδής μερικών γεωργικών προϊόντων (Κεχράς, 2011).

❖ Μετά τη λήψη των μετρητών

Η λήψη όλων των μετρητών της πώλησης είναι μια άλλη βάση αναγνώρισης των εσόδων. Αυτή η μέθοδος θα πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο, όταν οι προοπτικές για τη λήψη μετρητών είναι υπό αμφιβολία κατά το χρόνο της πώλησης.

Οι επιχειρήσεις πώλησης γης, οι οποίες πωλούν αγαθά ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, λαμβάνοντας κατά τη στιγμή της πώλησης μόνο μια μικρή προκαταβολή, αποτελούν μια κατηγορία επιχειρήσεων, όπου η λήψη ολοκλήρου του ποσού πώλησης είναι ιδιαίτερα αμφίβολη.

Πολλές συμφωνίες πώλησης γης αθετούνται ακόμη και τη στιγμή των συμβολαίων. Το ίδιο ισχύει και κατά την πώληση με δόσεις (Λιάπης, 2011).

❖ Κατά το χρόνο που διαρκεί η παραγωγή

Μερικά μακροχρόνια κατασκευαστικά έργα αναγνωρίζουν έσοδα κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της κατασκευής.

❖ Ανάκτηση του κόστους

Η μέθοδος αναγνώρισης εσόδων μετά την ανάκτηση της αρχικής επένδυσης είναι αποδεκτή για υπερβολικές κερδοσκοπικές συναλλαγές.

- Συσχετισμός εσόδων-εξόδων

Με την αρχή της αναγνώρισης των εσόδων, καθορίζεται αριθμητικά το ποσό και ο χρόνος πραγματοποίησης τους.

Παράλληλα, με την έννοια αναγνώρισης των εσόδων χρειάζεται μια σχετική έννοια αναγνώρισης του ποσού και του χρόνου πραγματοποίησης των αντίστοιχων εξόδων, τα οποία θα συσχετιστούν με τα έσοδα, για να προσδιοριστεί το καθαρό οικονομικό αποτέλεσμα της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

Αυτή είναι η έννοια του συσχετισμού των εσόδων-εξόδων. Ο βασικός σκοπός είναι πρώτα ο καθορισμός των εσόδων και κατόπιν ο συσχετισμός τους με τα ανάλογα έξοδα που έγιναν για τη δημιουργία αυτών των εσόδων.

Μερικές δαπάνες-έξοδα, όπως το έξοδο αγοράς των αποθεμάτων, μπορεί εύκολα να συσχετιστεί με το έσοδο από την πώλησή τους. Γενικά, όμως, η εφαρμογή του συσχετισμού εσόδων-εξόδων στην πράξη παρουσιάζει πολλές δυσκολίες.

Μερικά έξοδα δεν συσχετίζονται απευθείας με συγκεκριμένα έσοδα. Έτσι, πρέπει να υιοθετηθεί μια συστηματική πολιτική, για να αντιμετωπιστεί η σωστή και αιτιολογημένη κατανομή τους σε συγκεκριμένα έσοδα.

Παράδειγμα αποτελούν τα έξοδα έρευνας/ανάπτυξης και τα έξοδα διαφήμισης, που δεν συσχετίζονται απευθείας με συγκεκριμένα έσοδα, τα οποία μπορούν να πραγματοποιηθούν σε μελλοντικές χρονικές περιόδους.

Τα έσοδα αυτά συνήθως επιβαρύνουν τη χρονική περίοδο κατά την οποία έλαβαν χώρα και δεν συσχετίζονται με συγκεκριμένα έσοδα. Αυτό, βέβαια, έρχεται σε αντίθεση με την αρχή του συσχετισμού εσόδων-εξόδων, αλλά είναι σε συμφωνία με την αρχή της συντηρητικότητας (Μανδήλας, 2011).

- Συνέπεια των λογιστικών μεθόδων

Η έννοια της συνέπειας απαιτεί η οικονομική μονάδα να αντιμετωπίζει ίδιες ή συγκρίσιμες συναλλαγές με την ίδια μέθοδο, με τον ίδιο τρόπο, από οικονομική περίοδο σε οικονομική περίοδο.

Η αρχή της συνέπειας βοηθάει στη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση, ανιχνεύει τις τάσεις των οικονομικών γεγονότων και έτσι αποφεύγεται η αυθαίρετη μεταβολή των λογιστικών πληροφοριών από διάφορα άτομα.

Πολλές λογιστικές μέθοδοι μπορεί να χρησιμοποιηθούν για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο. Εάν λοιπόν τα αποθέματα αποτιμηθούν τη μία διαχειριστική περίοδο με τη μέθοδο FIFO και την επόμενη περίοδο με τη μέθοδο LIFO, τότε τα αποθέματα, τα κέρδη εμπορευμάτων και το κεφάλαιο κίνησης δεν θα μπορούν να συγκριθούν μεταξύ αυτών των δύο διαχειριστικών χρήσεων, λόγω αλλαγής της μεθόδου.

Μερικές φορές οι οικονομικοί οργανισμοί χρειάζεται να αλλάξουν κάποιες από τις λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποιούν, με σκοπό να προσαρμοστούν στο εξωτερικό οικονομικό περιβάλλον της επιχείρησης, που μεταβάλλεται πολύ γρήγορα.

Εφόσον η οικονομική μονάδα δικαιολογήσει την αλλαγή στη λογιστική μέθοδο και την αναγκαιότητα της νέας μεθόδου, η αλλαγή μπορεί να γίνει.

Όταν η οικονομική μονάδα αποφασίσει αλλαγή της λογιστικής μεθόδου, θα πρέπει η επιχείρηση να δημοσιοποιήσει την ανάγκη για αλλαγή και να επεξηγήσει τα αποτελέσματα αυτής της αλλαγής πάνω στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της (Σγουρινάκης, 2011).

- Πλήρης αποκάλυψη ή ανακοίνωση

Η παραδοχή της πλήρους αποκάλυψης ή ανακοίνωσης των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης επιβάλλει όπως οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανακοινώνουν όλα εκείνα τα γεγονότα τα οποία δύνανται να επηρεάσουν την κρίση ενός ενημερωμένου αναγνώστη αυτών.

Οι λογιστές έχουν συνήθως την ευθύνη των λογιστικών πληροφοριών που θα ανακοινωθούν. Σημαντικές λογιστικές πληροφορίες αποκαλύπτονται είτε μέσα από τις ίδιες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είτε από τις συνημμένες υποσημειώσεις που συνοδεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Υπάρχουν αρκετές μέθοδοι ανακοίνωσης των λογιστικών πληροφοριών. Τέτοιες είναι η παρενθετική αποκάλυψη, οι διασταυρούμενες αναφορές, οι αναλυτικές επεξηγήσεις και υποσημειώσεις μετά από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Το προτιμότερο για την ανακοίνωση των επιπλέον λογιστικών πληροφοριών και την επεξήγηση της κατάστασης είναι η χρήση των υποσημειώσεων μετά το τέλος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης. Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν τις σπουδαιότερες χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Αν όλες οι οικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται με κάθε λεπτομέρεια, θα προκαλέσουν σύγχυση περισσότερο παρά θα βοηθήσουν τους ενδιαφερόμενους.

Η υπερβολική παροχή πληροφοριών θα μπορούσε, αντί να ενισχύσει, να αναιρέσει την αρχή της πλήρους αποκάλυψης. Επομένως, εκείνο που χρειάζεται είναι μια αιτιολογημένη περίληψη των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Η παραδοχή της πλήρους αποκάλυψης έχει γίνει μια από τις πιο δύσκολες έννοιες για τους λογιστές και είναι εξίσου δύσκολη η εφαρμογή της. Το γεγονός αυτό οφείλεται ιδιαίτερα στην πολυπλοκότητα πολλών επιχειρήσεων και στο αυξημένο ενδιαφέρον του κοινού για τις επιχειρήσεις αυτές (Φινοκαλιώτης, 2011).

- Το ουσιώδες των λογιστικών γεγονότων

Οι λογιστές πρέπει να λάβουν υπόψη τους πολλές αρχές και κανόνες, πριν αποφασίσουν πως θα χειριστούν λογιστικά κάθε ιδιαίτερο οικονομικό στοιχείο της επιχείρησης.

Η κατάλληλη χρήση του πλήθους των παραδοχών και κανόνων, πολλές φορές είναι χρονοβόρα και παράλληλα έχει και υψηλό κόστος. Γι' αυτό το λόγο δικαιολογούνται κάποιες αποκλίσεις από τις παραδοχές και τους κανόνες, που πρέπει όμως να είναι ανάλογες με τη φύση και τη σπουδαιότητα του οικονομικού στοιχείου.

Η παραδοχή του ουσιώδους των λογιστικών γεγονότων, αξιολογεί τα λογιστικά γεγονότα και οικονομικά στοιχεία, ανάλογα με το σχετικό μέγεθός τους και τη σπουδαιότητα που έχουν για την επιχείρηση. Δηλαδή ένα ουσιώδες στοιχείο για μια οικονομική μονάδα μπορεί να είναι πολύ μικρής σημασίας για μια άλλη (Βαρβάκης, 2012).

- Πρακτικές κλάδων

Μερικές πρακτικές κλάδων οδηγούν σε λογιστικές αναφορές και δημοσιεύσεις χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που δεν είναι προσαρμοσμένες και σύμφωνες με τη γενική θεωρία της Λογιστικής. Αυτές οι πρακτικές είναι σχετικά λίγες στην πράξη και γίνεται προσπάθεια να απαλειφθούν.

Μερικές από τις ιδιαίτερες λογιστικές πρακτικές που ακολουθούνται από κλάδους επιχειρήσεων, όπως επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, σιδηρόδρομοι, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, σε αντίθεση με την παραδοσιακή Λογιστική, οφείλονται σε κυβερνητικές ρυθμίσεις.

Παρόλα τις προσπάθειες για εφαρμογή ενιαίων λογιστικών αρχών και κανόνων, πάντοτε θα υπάρχουν επιχειρήσεις που θα αποκλίνουν από κάποιες αρχές, λόγω των

ιδιαιτεροτήτων τους στα διάφορα στάδια λειτουργίας τους και έτσι θα ακολουθούνται διαφορετικές αρχές απ' αυτές της παραδοσιακής Λογιστικής (Βασίλειος, 2012).

- Η προσέγγιση των συναλλαγών

Οι συναλλαγές που καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία αφορούν μόνο γεγονότα που επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και την ίδια στιγμή μπορούν αιτιολογημένα να εκφραστούν με χρηματικούς όρους.

- Βάση πληρωμένων εσόδων-εξόδων

Με βάση τα πληρωμένα έσοδα-έξοδα, ως έσοδα αναγνωρίζονται όσα εισπράττονται ως μετρητά και ως έξοδα όσα όταν πληρώνονται μετρητά.

- Βάση δεδουλευμένων εσόδων-εξόδων

Με βάση τα δεδουλευμένα έσοδα-έξοδα, τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν πραγματοποιείται η πώληση ή παρέχεται η υπηρεσία, ανεξάρτητα αν θα εισπραχθούν μετρητά. Τα έξοδα αναγνωρίζονται, όταν πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα εάν πληρώνονται μετρητά (Νεγκάκης, 2012).

Κεφάλαιο 5ο : Τα χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

5.1 Το πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται τουλάχιστον κάθε έτος και αυτές καλύπτουν τις κοινές πληροφοριακές ανάγκες ενός ευρύτερου κύκλου χρηστών.

Το Πλαίσιο, λοιπόν, θέτει τις αρχές που διέπουν την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για εξωτερικούς χρήστες. Το πλαίσιο δεν είναι διεθνές λογιστικό πρότυπο και δεν υπερισχύει των προτύπων.

Οι σκοποί του πλαισίου είναι (Παπαδόπουλος, 2014).

- Να βοηθήσει τα Διεθνή Λογιστικά Σώματα να αναπτύξουν στο μέλλον και να αναθεωρήσουν τα υφιστάμενα ΔΛΠ και να προωθήσουν την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων και διαδικασιών, παρέχοντας μια βάση για τη μείωση των εναλλακτικών λογιστικών χειρισμών που επιτρέπονται σήμερα από τα ΔΛΠ.
- Να βοηθήσει τα αρμόδια εθνικά σώματα στην ανάπτυξη εθνικών προτύπων.
- Να βοηθήσει τους υπεύθυνους λογιστές για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ.
- Να βοηθήσει τους ελεγκτές στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

- Να βοηθήσει τους χρήστες στην ερμηνεία των πληροφοριών που περιέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Θεμελιώδεις παραδοχές για τη σύνταξη και δημοσιοποίηση των παραπάνω καταστάσεων είναι η αυτοτέλεια των χρήσεων και η συνεχιζόμενη δραστηριότητα της οντότητας.

Τα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η δυνατότητα κατανόησης και η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα αυτών από χρονική σε άλλη χρονική περίοδο.

Το άρθρο 17 του Ν. 4308/14 ορίζει τις γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα ΕΛΠ (Μάλαμας, 2016) :

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας.
- Κάθε κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης περιόδου. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν ποσά σε καμία περίοδο, το σχετικό κονδύλι παραλείπεται.
- Στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που ικανοποιούν τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης αναγνωρίζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων, κατά περίπτωση. Η μη αναγνώριση των στοιχείων αυτών δεν υποκαθίσταται από σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα.
- Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των πινάκων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του άρθρου 16.

- Οι απαιτήσεις αυτού του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται, μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική.
- Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων.
- Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο, δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ, στον βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου, αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.
- Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίασης, επιβάλλεται παρέκκλιση από τη διάταξη αυτή, προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα.
- Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιμετρώνται σύμφωνα με το κεφάλαιο 5 του παρόντος νόμου.

- Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου τότε τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους.

5.2 Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσεως

Ο ισολογισμός τέλους χρήσης απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης στη δεδομένη χρονική στιγμή και σε ενιαίο νόμισμα. Ο ισολογισμός περιλαμβάνει τις ομαδοποιημένες αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, όπως έχουν διαμορφωθεί στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η κατάσταση ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία εφόσον υπάρχουν σχετικά κονδύλια (Rice, 2016) :

- ενσώματες ακινητοποιήσεις,
- επενδύσεις σε ακίνητα,
- άυλα περιουσιακά στοιχεία,
- χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,
- αποθέματα,
- εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις,
- ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά,
- κεφάλαιο και αποθεματικά,
- δικαιώματα μειοψηφίας,
- προβλέψεις,
- υποχρεώσεις και απαιτήσεις για τρέχοντες φόρους,
- αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις,
- εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία ότι είναι ελεγχόμενοι πόροι από την επιχείρηση, οι οποίοι δημιουργήθηκαν από παρελθόντα γεγονότα και από τα οποία αναμένεται να εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να παρουσιάζονται στο Ενεργητικό του ισολογισμού ταξινομημένα σε δύο μεγάλες κατηγορίες όπου είναι το Πάγιο Ενεργητικό και το Κυκλοφορούν Ενεργητικό.

Η κατάσταση του ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει στις δύο κατηγορίες του Ενεργητικού τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία, εφόσον υπάρχουν σχετικά ποσά (Φορτσάκης, 2017) :

Πάγιο Ενεργητικό

- Ενσώματα πάγια,
- Επενδύσεις σε ακίνητα,
- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,
- άυλα περιουσιακά στοιχεία,
- επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις,
- αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος,
- διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- πελάτες και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Κυκλοφορούν Ενεργητικό

- Αποθέματα,
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,
- Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις,
- Διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία,
- Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά.

Η κατάρτιση του ισολογισμού με βάση τα ΕΛΠ καθορίζεται στα άρθρα 18 έως και 24, και 26 του νόμου 4308/14.

5.3 Η κατάσταση των αποτελεσμάτων

Κατάσταση αποτελεσμάτων ή Λογαριασμός κερδών-ζημιών, είναι η κατάσταση όπου παρατίθενται ομαδοποιημένα τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης, όπως προκύπτουν στο τέλος της χρήσης.

Όλα τα στοιχεία της οντότητας που αναγνωρίζονται ως έσοδα, έξοδα, δαπάνες, κέρδη και ζημιές σε μία οικονομική περίοδο θα περιλαμβάνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δεδουλευμένα.

Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4308/14, η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία, εφόσον υπάρχουν σχετικά κονδύλια (Χέβας, 2017) :

Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω (Φορτσάκης, 2017) :

- Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.
- Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.
- Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.

Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής. Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους αναγνωρίζονται ως εξής (Rice, 2016) :

- Οι τόκοι βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.
- Τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων, όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.
- Τα δικαιώματα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

Τα έσοδα των παραγράφων 3 έως 4 του παρόντος άρθρου επιμετρώνται σε ποσά καθαρά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων.

Τα έσοδα των παραγράφων 3 έως 5 του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα.

Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και αποζημιώσεων, αναγνωρίζονται βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου.

Τα κέρδη που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων αναγνωρίζονται όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις διαγράφονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Μάλαμας, 2016).

Κάθε άλλο έσοδο ή κέρδος αναγνωρίζεται βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Τα κέρδη παρουσιάζονται κατάλληλα στην κατάσταση αποτελεσμάτων με το καθαρό ποσό τους.

Τα έξοδα περιλαμβάνουν (Βαμβούκας, 2016) :

- Τα έξοδα ίδρυσης.
- Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.
- Τις πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.
- Τα έξοδα έρευνας.
- Τα έξοδα ανάπτυξης.
- Τις επισκευές και συντηρήσεις.
- Τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων.
- Τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.
- Τους τόκους και τα συναφή έξοδα.
- Τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
- Τις ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.
- Τις λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.
- Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο, κατά περίπτωση.
- Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

Όταν συμφωνίες για αγορά ή πώληση περιλαμβάνουν όρους για αναβολή της πληρωμής, είναι πιθανόν το σχετικό ποσό να ενσωματώνει τόκο.

Το αντίστοιχο έσοδο ή κόστος επιμετράται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, αντί της επιμέτρησης στο ονομαστικό ποσό, εάν το αποσβέσιμο κόστος εκτιμάται ότι έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Βαρβάκης, 2012).

Στην περίπτωση αυτή, το ποσό του προκύπτοντος τόκου αναγνωρίζεται κατάλληλα στα αποτελέσματα.

Κεφάλαιο 6^ο : Μελέτη περίπτωσης της εταιρείας Praktiker Hellas

6.1 Το προφίλ της εταιρείας Praktiker Hellas

Η Praktiker Hellas αποτελεί το Νο. 1 ελληνικό Δίκτυο καταστημάτων DIY και Home Improvement, που βρίσκεται στο πλευρό των Ελλήνων καταναλωτών από το 1991. Διαθέτει ένα ταχέως αναπτυσσόμενο e-shop, εξειδικευμένο τμήμα B2B και πανελλαδικό δίκτυο 15 καταστημάτων, συνολικής έκτασης 90.000 τ.μ., ενώ προσφέρει 50.000 προϊόντα σε 6.000.000 πελάτες ετησίως.

Σκοπός της Praktiker είναι η άριστη και προσωποποιημένη εξυπηρέτηση των πελατών της, προσφέροντας τους ολοκληρωμένες ιδέες και λύσεις που ανταποκρίνονται σε όλες τις ανάγκες και ξεπερνούν τις προσδοκίες τους.

Η εταιρία έχει ως προτεραιότητα τη συνεχή βελτίωση της και τη διαμόρφωση των τάσεων της αγοράς, με κινητήριο δυνάμη της σε αυτή την πορεία τους ανθρώπους της.

Τα εγκαίνια του 1^{ου} καταστήματος της Praktiker Hellas στο Ελληνικό, τον Νοέμβριο 1991, σηματοδότησαν την εισαγωγή της φιλοσοφίας «Φτιάξ' το μόνος σου στην Ελλάδα», δίνοντας ολοκληρωμένες ιδέες, λύσεις και υπηρεσίες για το σπίτι, τον κήπο, το αυτοκίνητο, τις κατασκευές και τον ελεύθερο χρόνο.

Στο τέλος του 1995 ολοκληρώθηκε η πρώτη φάση ανάπτυξης του δικτύου της εταιρείας με δύο ακόμη καταστήματα στην Αθήνα και από ένα στις πόλεις Θεσσαλονίκη, Λάρισα και Πάτρα.

Το 2001 ανοίγει το κατάστημα της Μεταμόρφωσης και το 2006 εγκαινιάζεται το 8ο κατάστημά της Praktiker στο Βόλο, το οποίο αποτελεί την αφετηρία της νέας φάσης επέκτασης της εταιρίας, με μεσαίου μεγέθους καταστήματα.

Στη συνέχεια, το 2007 ένα ακόμα κατάστημα μεσαίου μεγέθους ξεκινά τη λειτουργία του, στην πόλη των Ιωαννίνων, ενώ το τέλος του έτους σηματοδοτείται με τα εγκαίνια του 10ου καταστήματος της Praktiker στη Μάνδρα Αττικής.

Το καλοκαίρι του 2008 η εταιρία εγκαινιάζει το 11ο κατάστημά της στην πόλη της Καλαμάτας, το οποίο αποτελεί το δεύτερό της στην Πελοπόννησο, ενώ, δύο χρόνια αργότερα το 12ο σε σειρά κατάστημα στο Ηράκλειο Κρήτης.

Η εταιρία συμπληρώνει την παρουσία της στη Β. Ελλάδα με το κατάστημά της στην Ξάνθη το 2011 και εκείνο της Αλεξανδρούπολης το 2012, ενώ τον Ιανουάριο του ίδιου έτους εγκαινιάζει το ηλεκτρονικό της κατάστημα.

Τον Ιούλιο του 2016, συνεχίζει την ανάπτυξη του δικτύου της με το 15ο της κατάστημα πανελλαδικά εγκαινιάζοντας το Praktiker Ρόδου.

Από τον Απρίλιο του 2014, η Praktiker Hellas αποτελεί μέλος του καναδικού ομίλου Fairfax Financial Holdings Limited, που από το 1985 είναι γνωστός για το σημαντικό του ιστορικό επιτυχημένων επενδύσεων σε διεθνείς εταιρίες με ισχυρές προοπτικές ανάπτυξης καθώς και για τη μακροπρόθεσμη ανάπτυξη εταιρικών αξιών.

Η Praktiker Hellas διατηρεί συνεχώς τον Έλληνα καταναλωτή και τις επιθυμίες του στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος της, ενώ η άρτια εξυπηρέτηση κάθε πελάτη ξεχωριστά αποτελεί κομβικό σημείο της εταιρικής της φιλοσοφίας και παράλληλα, βασικό μοχλό για την εξέλιξη των προϊόντων και υπηρεσιών που προσφέρει.

Μια από τις καινοτομίες της εταιρίας είναι η εκπαίδευση των πελατών της. Μέχρι την εμφάνιση των Praktiker, το DIY δεν ήταν ευρέως διαδεδομένο ως φιλοσοφία και η Praktiker ανέλαβε το έργο της ευρείας διάδοσής του με διάφορα προγράμματα, όπως οι επιδείξεις προϊόντων και λύσεων στα καταστήματά της, που συνεχίζονται μέχρι και σήμερα.

Παράλληλα, η εταιρία αναπτύσσει διαρκώς τον τομέα της Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης, επενδύοντας σε πόρους και δημιουργώντας σημαντικές συνεργασίες, με ενέργειες προς όφελος του περιβάλλοντος και της κοινωνίας.

Η Praktiker Hellas συνεχίζει τη δυναμική της παρουσία και πορεία στην ελληνική αγορά επιδιώκοντας στην όλο και πιο αυξανόμενη εμπιστοσύνη των πελατών της, με τη συνεχή υποστήριξη των ανθρώπων της.

(πηγή : <https://www.praktiker.gr/Company-Profile>)

6.2 Η σταδιοδρομία στα Praktiker Hellas

Προσλαμβάνονται, εκπαιδεύονται και διατηρούνται οι καλύτεροι συνεργάτες, έχοντας ως σκοπό την αύξηση της ατομικής και εταιρικής αποτελεσματικότητας.

Με αυτό τον τρόπο στηρίζονται οι εμπορικοί στόχοι καθώς και η κερδοφόρα ανάπτυξή στην ελληνική αγορά.

Η φιλοσοφία της εταιρείας στηρίζεται στην ομαδική προσπάθεια και συνεργασία. Ο κάθε ένας αποτελεί έναν κρίκο στην αλυσίδα της εταιρίας, συμμετέχοντας στην επίτευξη του συνολικού αποτελέσματος.

Οι βασικές αξίες είναι το πάθος, ο ενθουσιασμός, η δημιουργικότητα, το ομαδικό πνεύμα, η υπευθυνότητα και ο σεβασμός απέναντι σε πελάτες και συναδέλφους.

Μέσα στα πλαίσια της ανάπτυξης της εταιρίας παρουσιάζονται συνεχώς ευκαιρίες ένταξης νέων συνεργατών στην Praktiker Hellas.

Για τα καταστήματά αναζητούνται οι εξής ειδικότητες:

- Στελέχη & Προϊστάμενοι τμημάτων
- Πωλητές – Πωλήτριες
- Ταμίες
- Συνεργάτες Αποθήκης
- Υπάλληλοι τμημάτων Γραμματείας & Λογιστηρίου

Για τα κεντρικά γραφεία αναζητούνται στελέχη για τα τμήματα:

- Αγορών
- Πωλήσεων
- Οικονομικών
- Ανθρώπινου Δυναμικού

- Marketing
- Εσωτερικού Ελέγχου
- Τεχνικών Εργασιών και Επέκτασης

(πηγή : <https://www.praktiker.gr/Careers>)

6.3 Η ανάλυση S.W.O.T για την εταιρεία Praktiker Hellas

Δυνατά σημεία	Αδύνατα σημεία	Ευκαιρίες	Απειλές
Γνώση πελατών.	Αρνητική δημοσιότητα.	Περαιτέρω επέκταση στις αναπτυσσόμενες οικονομίες.	Ενίσχυση του ανταγωνισμού.
Χρησιμοποιώντας συνεχώς καινοτομίες για να μειωθεί το κόστος.	Μείωση της ποιότητας.	Αυξάνοντας τις ηλεκτρονικές πωλήσεις.	Αύξηση του μέσου εισοδήματος των καταναλωτών.
Ενοποίηση της αλυσίδας εφοδιασμού.	Τυποποιημένα προϊόντα.	Επέκταση στις αναπτυσσόμενες αγορές.	
Η φήμη και η παρουσία της εταιρείας στην αγορά.			
Διαφοροποιημένο χαρτοφυλάκιο προϊόντων.			

Πίνακας 1 : Ανάλυση S.W.O.T. για την εταιρεία Praktiker Hellas.

Δυνατά σημεία

Γνώση πελατών : Ένα από τα βασικά ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα της εταιρείας Praktiker Hellas είναι η εκτεταμένη γνώση της για τους πελάτες. Η εταιρεία κατανοεί τους παράγοντες αγοραστικής συμπεριφοράς που επηρεάζουν τους πελάτες να αγοράζουν και να εφαρμόζουν τις βέλτιστες πρακτικές για να επιφέρουν αυτή την απόφαση. Το Praktiker Hellas προσφέρει χαμηλές τιμές και τεράστια γκάμα προϊόντων. Οι σχεδιαστές εισάγουν συνεχώς νέα προϊόντα σχεδιασμού που φαίνονται κομψά στα μάτια των πελατών. Όλα τα προϊόντα σχεδιάζονται έτσι ώστε να είναι εύκολο να μεταφερθούν και να συναρμολογηθούν. Επιπλέον, η εταιρεία προσφέρει την ευρύτερη γκάμα προϊόντων και τη θετική εμπειρία αγορών. Όλοι αυτοί οι παράγοντες ευθυγραμμίζονται με το τι θέλουν και χρειάζονται οι πελάτες έτσι αυτό έχει ως αποτέλεσμα τις υψηλότερες πωλήσεις. Χωρίς τέτοια εκτεταμένη γνώση των πελατών και τις βέλτιστες πρακτικές για να επωφεληθεί από αυτές τις γνώσεις, η Praktiker Hellas δεν θα ήταν σε θέση να εξουσιάσει τους σημερινούς ανταγωνιστές της.

Χρησιμοποιώντας συνεχώς καινοτομίες για να μειωθεί το κόστος : Οι χαμηλές τιμές αποτελούν τον ακρογωνιαίο λίθο της επιχειρηματικής ιδέας του Praktiker Hellas και η εταιρεία προσπαθεί πάντα να κάνει τα πράγματα τόσο αποτελεσματικά όσο και οικονομικά αποδοτικά. Για να μειώσει συνεχώς το κόστος, η εταιρεία πρέπει να βρει νέους και καινοτόμους τρόπους να το κάνει και να τις ενσωματώσει στο μοντέλο των επιχειρήσεων. Οι καινοτομίες των επιχειρήσεων περιλαμβάνουν νέα υλικά που συμβάλλουν περισσότερο στο βιώσιμο περιβάλλον και είναι λιγότερο δαπανηρά ή χρησιμοποιούν τους νεότερους τρόπους συσκευασίας, χειρισμού και μεταφοράς υλικών.

Ενοποίηση της αλυσίδας εφοδιασμού : Το Praktiker Hellas δεσμεύεται για μακροχρόνιες σχέσεις με τους προμηθευτές της. Με αυτόν τον τρόπο, η εταιρεία μπορεί να παραγγείλει μεγάλους όγκους και να επωφεληθεί από χαμηλότερες τιμές και μεγαλύτερη ποιότητα, ενώ οι προμηθευτές είναι διαβεβαιωμένοι για εγγυημένες παραγγελίες. Το Praktiker Hellas εξάγει τα υλικά του κοντά στους προμηθευτές για

να μειώσει το κόστος μεταφοράς. Η εταιρεία χρησιμοποιεί επίσης την προσέγγιση IWAY για να ενσωματώσει στενά τους προμηθευτές με την αλυσίδα εφοδιασμού της. Όλες οι προσπάθειες στενής ενσωμάτωσης της αλυσίδας εφοδιασμού οδηγούν σε χαμηλότερο κόστος και ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Η φήμη του εμπορικού σήματος και η παρουσία της στην αγορά : Σύμφωνα με την Interbrand, το Praktiker Hellas είναι η πιο πολύτιμη μάρκα λιανικής πώλησης προϊόντων στον κόσμο για σπίτι, τον κήπο ή κατάστημα, αξίας περίπου 13,5 δισεκατομμυρίων δολαρίων το 2014. Η επιχείρηση διαθέτει 12 καταστήματα στην Ελλάδα και γενικά είναι παρούσα στις μεγάλες παγκόσμιες αγορές. Περισσότεροι από 600.000 πελάτες επισκέπτονται τα καταστήματα του Praktiker Hellas κάθε χρόνο. Η παγκόσμια παρουσία της αγοράς και η ισχυρή φήμη του εμπορικού σήματος διασφαλίζουν ότι οι πελάτες θα επιλέγουν συχνά το Praktiker Hellas έναντι των ανταγωνιστών του.

Διαφοροποιημένο χαρτοφυλάκιο προϊόντων : Σε αντίθεση με τους μεγαλύτερους ανταγωνιστές του Praktiker Hellas, η εταιρεία διαθέτει αρκετά διαφοροποιημένο στυλ παροχής υπηρεσιών. Εκτός από τα προϊόντα για το σπίτι, τον κήπο και το κατάστημα, η εταιρεία διαθέτει και άλλα πολλά προνόμια στους χώρους του. Αν και η κύρια δραστηριότητα της εταιρείας είναι ο σχεδιασμός, η κατασκευή και η πώληση προϊόντων για το σπίτι, τον κήπο και το κατάστημα, δεν επηρεάζεται τόσο πολύ από τις μεταβαλλόμενες δυνάμεις στην αγορά αυτή, όπως άλλοι λιανοπωλητές παρόμοιων προϊόντων.

Αδύνατα σημεία

Αρνητική δημοσιότητα : Η εταιρεία έχει επικριθεί πολλές φορές για θέματα όπως κακή μεταχείριση των εργαζομένων, αμφισβητήσιμες πρακτικές διαφήμισης ή άσκηση πίεσης σε κυβερνητικές αρχές. Η αρνητική δημοσιότητα μειώνει τη φήμη του εμπορικού σήματος και την αφοσίωση των πελατών.

Χαμηλή ποιότητα προϊόντων και υπηρεσιών: Το Praktiker Hellas δεν είναι σε θέση να συμβιβαστεί μεταξύ της συνεχούς μείωσης του κόστους διατηρώντας παράλληλα την ίδια ποιότητα των προϊόντων. Σύμφωνα με την έκθεση του Πελάτη του

Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με το Praktiker με την απόφαση, οι πελάτες του Praktiker είναι λιγότερο ικανοποιημένοι από την ποιότητα των προϊόντων και των υπηρεσιών της από τον μέσο πελάτη στο Ηνωμένο Βασίλειο που αγοράζει σε άλλα καταστήματα. Η μείωση του κόστους της εταιρείας οδήγησαν στη μείωση της ποιότητας του προϊόντος, η οποία ακολουθήθηκε από τον υψηλότερο αριθμό προϊόντων που επιστράφηκαν και κατέστρεψαν το εμπορικό σήμα.

Τυποποιημένα προϊόντα : Το κύριο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα της Praktiker Hellas απορρέει από το χαμηλό κόστος, το οποίο επιτυγχάνεται εν μέρει λόγω τυποποιημένων προϊόντων. Τα τυποποιημένα προϊόντα προσελκύουν λιγότερα τμήματα πελατών. Ως εκ τούτου, η ανικανότητα των επιχειρήσεων να προσφέρουν καλύτερη ποιότητα στα περισσότερα προσαρμοσμένα προϊόντα επιτρέπει στους ανταγωνιστές τους να καλύψουν αυτή την εξειδίκευση και να ενισχύσουν τη θέση τους σε αυτό.

Ευκαιρίες

Περαιτέρω επέκταση στις αναπτυσσόμενες οικονομίες : Οι αγορές λιανικής αυξήθηκαν κατά τουλάχιστον 5% κατά μέσο όρο στις αναδυόμενες αγορές το τελευταίο έτος, ανοίγοντας τεράστιες ευκαιρίες για αύξηση των εσόδων του Praktiker. Η εταιρεία δραστηριοποιείται επί του παρόντος στις περισσότερες ανεπτυγμένες οικονομίες, αλλά δεν έχει ενταχθεί σταθερά σε αναπτυσσόμενες οικονομίες, εκτός από την Κίνα. Υπάρχουν μεγάλες ευκαιρίες για το Praktiker να επεκταθεί στη Βραζιλία, το Μεξικό, την Ινδονησία και τη Μαλαισία για να αυξήσει την παρουσία του στις αγορές αυτές για να διατηρήσει τη μελλοντική ανάπτυξη.

Αυξανόμενες πωλήσεις μέσω διαδικτύου : Οι ηλεκτρονικές πωλήσεις λιανικής αντιπροσωπεύουν το 21% των συνολικών λιανικών πωλήσεων. Οι πωλήσεις στο διαδίκτυο αυξάνονται διαρκώς και με 870 χιλιάδες επισκέπτες στην ιστοσελίδα του, το Praktiker Hellas θα μπορούσε να εκμεταλλευτεί αυτή την ευκαιρία και να επωφεληθεί από τις αυξημένες πωλήσεις και το χαμηλότερο κόστος.

Επέκταση στην αναπτυσσόμενη αγορά τροφίμων : Η σημερινή τάση της

κατανάλωσης υγιεινότερων τροφίμων έχει οδηγήσει σε μεγαλύτερη ζήτηση για τρόφιμα σε πολλές ανεπτυγμένες οικονομίες. Το Praktiker Hellas έχει την ευκαιρία να επεκτείνει τις δραστηριότητές του μέσω της εισαγωγής περισσότερων προϊόντων στους σημερινούς τόπους λιανικής πώλησης. Η εταιρεία διαχειρίζεται ήδη επιτυχώς τα καταστήματα τροφίμων, οπότε αυτή η ευκαιρία επέκτασης θα ευθυγραμμιστεί καλά με τις τρέχουσες επιχειρήσεις.

Απειλές

Ενίσχυση του ανταγωνισμού : Πολλοί λιανοπωλητές χαμηλού κόστους, όπως η Walmart, η ASDA ή η Tesco, εισέρχονται στην αγορά ειδικών ειδών οικιακής χρήσης, κήπου και καταστημάτων, όπου το Praktiker λειτουργεί. Αυτοί οι μεγάλοι έμποροι λιανικής πώλησης έχουν παρόμοιες ιδιαιτερότητες με το Praktiker, συμπεριλαμβανομένου του χαμηλού κόστους, της άρτιας διαχειριζόμενης αλυσίδας εφοδιασμού και της τεράστιας παρουσίας της στην αγορά και μπορούν εύκολα να κερδίσουν μερίδιο αγοράς από το Praktiker.

Αύξηση του μέσου εισοδήματος των καταναλωτών : Η αύξηση του μέσου εισοδήματος των καταναλωτών σημαίνει ότι οι άνθρωποι αγοράζουν λιγότερο χαμηλές τιμές και προϊόντα χαμηλής ποιότητας, κάτι που ακριβώς προσφέρει το Praktiker Hellas στα καταστήματά του. Με το αυξανόμενο εισόδημα, οι άνθρωποι θα προσελκύονται λιγότερο από το Praktiker Hellas και θα στραφούν σε εμπόρους λιανικής πώλησης που προσφέρουν προϊόντα οικιακού και επαγγελματικού λογισμικού υψηλότερης ποιότητας.

(πηγή : <https://www.praktiker.gr/What-is-new>)

6.4 Η οικονομική κατάσταση του έτους 2014 του Praktiker Hellas

ΠΡΑΚΤΙΚΗΡ ΗΕΛΛΑΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΔΡΑ ΤΑΥΡΟΣ - ΑΡ.Μ.Α.Ε. 235140117Β/122011 - ΑΡ.Γ.Ε.ΜΗ. 000725201000 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2014 23η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (01 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2014 - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2014)									
ΒΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΚΛΕΙΣΜΕΝΗΣ 12ΜΗΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (01.01.2014 - 31.12.2014)			ΠΟΣΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ 12ΜΗΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (01.01.2013 - 31.12.2013)			ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΠΟΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΠΟΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΠΟΣΑ ΚΛΕΙΣΜΕΝΗΣ 12ΜΗΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (01.01.2014 - 31.12.2014) ΣΕ €	ΠΟΣΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ 12ΜΗΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (01.01.2013 - 31.12.2013) ΣΕ €	
Β. ΕΣΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ							Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
1. Έσοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης	327.057,25	323.575,52	3.481,73	328.657,25	322.263,67	6.393,58	I. Κεφάλαιο (ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΜΕΤΩΧΕΣ 80.500 x 100,00 € ΕΚΑΣΤΗ)	8.050.000,00	
4. Λόγια έσοδα εγκαταστάσεως	4.803.543,96	4.575.541,42	228.002,54	4.832.809,21	4.801.306,66	31.502,55	1. Καταβλητό	8.050.000,00	
	4.830.601,21	4.899.116,94	31.484,27	5.161.466,46	5.123.570,33	37.896,13			
Γ. ΠΑΤΟ ΒΕΡΓΗΤΙΚΟ							IV. Αποθεματικά Κεφάλαια		
Α. Ακίνητα ακινητοποιήσιμα							1. Τακτικά Αποθεματικά	1.516.666,67	
1. Γήσιμα-Οικόπεδα	19.357.215,29	-	-	18.357.215,28	-	-	5. Απορροφήσιμα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμου 3220/04	1.171.822,85	
Μέσων-Προβλέψεις αποδόσεων και υπομνησμών	(11.563.902,41)	6.783.312,85	-	(10.188.718,81)	8.168.465,45	-		2.988.489,32	
3. Κτίρια και τεχνικά έργα	34.398.539,61	-	-	34.339.447,70	-	-			
Μέσων-Προβλέψεις αποδόσεων και υπομνησμών	(7.066.373,31)	27.302.196,30	16.047.480,79	(4.873.322,15)	29.366.125,55	14.420.092,91	14.946.032,64		
4. Μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	1.778.069,03	1.694.105,79	113.963,24	1.774.985,69	1.603.896,08	170.690,61			
5. Μεταφορικά μέσα	1.600.142,58	1.498.485,75	141.656,83	1.603.943,21	1.437.430,14	166.513,07			
6. Επάρια και λοιπός εξοπλισμός	18.043.722,11	16.705.714,68	1.278.007,43	17.879.383,68	16.422.943,93	1.456.439,75			
7. Αντικείμενα υπο αδειάση και προκλήδες	81.250,07	-	81.250,07	-	-	-			
	55.598.602,94	35.636.727,01	19.662.875,93	59.792.933,58	33.864.382,26	24.888.141,52			
Επίσολο ακινητοποιήσεων (Π+Π)	59.117.330,70	36.720.031,78	22.397.300,92	59.280.093,83	34.250.894,51	25.042.199,32			
Β. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις							Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ		
7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	-	-	2.888.914,24	-	-	2.873.634,44	1. Προβλέψεις για αποβλητή προσωπική λόγω εφόδου από την υπηρεσία	3.094.646,07	
			2.888.914,24			2.873.634,44	2. Λοιπές προβλέψεις	3.145.281,38	
Επίσολο παγίων ενεργητικού (Π+Π)			29.287.183,23			27.616.633,78		6.239.928,45	
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΒΕΡΓΗΤΙΚΟ							Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
I. Αποθέματα							I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
1. Εμπορεύματα	29.700.755,72	-	-	26.988.687,58	-	-	8. Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	80.537,81	
Μέσων-Απομεινών αξίας αποθεμάτων	(1.791.405,89)	-	27.909.349,83	(2.122.546,91)	-	24.864.440,87		57.404,21	
5. Προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων	-	-	130.606,62	-	-	282.436,89		80.537,81	
			28.039.660,65			25.146.877,53			
II. Απαιτήσεις							II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
1. Πάγια	46.615,63	-	-	46.615,63	-	-	1. Προμηθευτές	41.023.415,67	
3α. Επταετές ομολογιακά (μεταμηνολογιακά)	68.616,16	-	-	68.616,16	-	-	2α. Επιστολές π/κινδύνους	20,00	
5. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων	-	-	8.894,12	-	-	361.228,08	3. Τράπεζες-Αξιογραφούμενες υποχρεώσεις	2.022.966,62	
8. Δασμολογικά λογαριασμοί καταστάσεων	1.153,22	-	-	1.153,22	-	-	4. Προκαταβολές Πιστωτών	294.631,75	
11. Χρεώσεις διάφορα	9.083.803,40	-	-	5.860.758,68	-	-	5. Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη	2.116.511,44	
Μέσων-Προβλέψεις	(879.539,67)	-	6.714.293,53	-	-	5.860.758,68	6. Ασφαλιστικά Οργανισμοί	1.355.220,94	
			17.202,61			700,00	8. Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις	5.640.000,00	
12. Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων	-	-	8.539.777,33	-	-	8.542.233,13	11. Πιστωτές διάφοροι	178.278,53	
								46.389.673,23	
Επίσολο κυκλοφορούντος ενεργητικού ΔΙ+ΔΙΙ+ΔΙΙΙ			39.827.980,16			34.567.548,88	Επίσολο υποχρεώσεων (Π+Π)	52.892.911,03	
Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΕΡΓΗΤΙΚΟΥ								46.448.877,55	
1. Έσοδα επομένων χρήσεων	46.623,77	-	-	26.988,49	-	-	Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		
3. Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	281.735,47	-	-	125.285,44	-	-	2. Έσοδα χρήσεως δεδομένου	473.969,49	
	331.359,24	-	-	152.273,93	-	-	3. Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού	17.921,47	
								491.890,96	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΒΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Β+Γ+Δ+Ε)			65.488.038,83			62.961.730,28	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ)	65.488.038,83	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ							ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ		
1. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία	360.635,40	-	-	272.349,14	-	-	1. Δικαιώματα αλλότρων περιουσιακών στοιχείων	360.635,40	
2. Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυημένων και εμπράγματων ασφαλειών	1.343.004,67	-	-	465.464,00	-	-	2. Πιστωτικοί λέξιμοι και εμπράγμα. ασφαλειών	1.343.004,67	
4. Λοιποί λογαριασμοί τόκων	5.277.163,91	-	-	2.230.510,77	-	-	4. Λοιποί λογαριασμοί τόκων	5.277.163,91	
	6.980.803,98	-	-	6.968.323,91	-	-		6.980.803,98	

Σημειώσεις:

1. Στη θέση Π+Π 7 Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις του παγίου ενεργητικού συμπεριλαμβανεται η επιταγή από το Ελληνικό Δημόσιο ύψους € 1.870.848,00 αναφορικά με αμοιβή/χρέη ποσού που έχει επιβληθεί στην Εταιρεία. Η υπόθεση εκκρεμά στο Διοικητικό Δικαστήριο.
2. Οι χρήσεις 2007-2010 δεν έχουν ελεγχθεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Για τη χρήση 2014 η εταιρεία έχει υποβάλει στο φορολογικό έλεγχο των Ορκισμένων Ελεγκτών Λογιστών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013. Ο έλεγχος αυτός βρίσκεται σε εξέλιξη και το σχετικό φορολογικό πιστοποιητικό προβλέπεται να χορηγηθεί μετά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων χρήσης 2014.
3. Αναφορικά με τα ακόλουθα κονδύλια του ισολογισμού της χρήσης 2013 στα οποία να κατατάσσονται η κλειστή χρήση της 31.12.2014: α) Η θέση Ε3 Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού με ύψους € 2.446.133,41 σε € 125.285,44 και η θέση Δ3 Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού με ύψους € 1.585.761,88 σε € 400.400,24 με αντίστοιχη συνολική μείωση της θέσης Π+Π βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, προμηνυθείς η οποία διαμορφώθηκε σε € 33.843.150,55 σε € 32.707.843,70 β) Η θέση Δ111 Χρεώσεις διάφορα με ύψους € 5.959.831,80 σε € 5.860.758,68 με αντίστοιχη μείωση της θέσης Π+Π Ασφαλιστικά οργανισμοί η οποία διαμορφώθηκε σε € 1.645.641,11 σε € 1.546.567,99.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ (N/86)		ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΒΕΒΗΤΩΤ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (N/88)	
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2014 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2014 - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2014)		ΠΟΣΑ ΚΛΕΙΘΜΕΝΗΣ 12ΜΗΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ 12ΜΗΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
		(01.01.2014 - 31.12.2014)	(01.01.2013 - 31.12.2013)
		ΣΕ €	ΣΕ €
Κίνηλος εργασιών (πωλήσεις)	161.410.595,19	172.410.181,35	Καθάρσι αποπληρώματα κέρδη / (ζημιές) χρήσιμες
Μείωσι Κόστος πωλήσεων	(109.126.583,44)	(113.882.348,80)	Υπόλοιπο αποπληρωμάτων κερδών / (ζημιών) προηγούμενης χρήσης
Μικτά αποτελέσματα κέρδη / (ζημιές) αμοιβαλιστάς	55.281.011,75	59.527.832,55	Επίσολο
Πόσους 1. Άλλα έσοδα εμποτελιστάς	2.384.187,41	3.382.415,31	Μείωσι
Επίσολο	57.665.179,16	61.910.247,76	1. Φόρος εισοδήματος
ΜΒΟΝ: 1 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	2.594.827,90	2.954.079,51	1α Έκτακτη εισφορά κων ανθ. Ν.3845/2010 αρ.5
3 Έξοδα λειτουργίας διαθέσιμους	53.046.494,46	59.751.092,36	1β. Τόκος επιτηδεύματος άρθρο 31, ν.3686/2011
Μικτά αποτελέσματα κέρδη / (ζημιές) αμοιβαλιστάς	2.030.856,80	2.225.075,79	2. Λοιπά μη ενσωματωμένα στο λογιστικό κόστος
ΠΛΕΟΝ:			Κέρδη προς διάθεση / (Ζημιές) εις νέο
4 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	36.512,09	14.893,35	
Μείωσι:	36.512,09	14.893,35	
3 Χρωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα	1.002.874,13	1.387.338,54	
Οικία αποτελέσματα κέρδη / (ζημιές) αμοιβαλιστάς	1.083.382,04	1.387.338,54	
	1.087.524,76	882.599,51	
II. ΠΛΕΟΝ: Έκτακτη αποτελέσματα			
1 Έκτακτη και ανόργανα έσοδα	57.805,34	163.883,22	
2 Έκτακτη κέρδη	178,86	2.353,09	
3 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	324.942,03	132.331,91	
4 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	1.999.478,37	3.218.446,03	
Μείωσι:	2.382.494,70	3.517.114,22	
1 Έκτακτη και ανόργανα έξοδα	484.887,88	162.465,52	
2 Έκτακτη (ζημιές)	232	390.328,37	
3 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	906.531,35	1.027.082,91	
4 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	4.220.832,92	276.568,73	
Όργανα και έκτακτα αποτελέσματα κέρδη / (ζημιές)	5.612.034,57	1.856.425,53	
ΜΒΟΝ:			
Επίσολο απορρίψεων παγίων στοιχείων	2.371.894,73	2.327.780,35	
Μείωσι: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	(2.371.894,73)	(2.327.780,35)	
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ - ΚΕΡΔΗ / (ΖΗΜΙΕΣ) - ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων	(2.142.105,11)	2.913.245,20	

Τετάρτη, 29 Μαΐου 2015

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ	Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΜΕΛΟΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ	Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ
ΙΩΑΝΝΗΣ ΣΕΜΑΜΑΖΙΔΗΣ Α.Δ.Τ. ΑΕ 144192	ΝΕΦΩΤΟΣ ΠΑΠΑΠΟΛΥΟΥ Α.Δ.Τ. 621487	ΜΑΡΜΑΤΩΝΗ ΕΥΣΤΑΘΙΑ Α.Δ.Τ. Α1 602969 - Άδεια Α' Τάξης Αρ. 30389

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή
Προς τους Μετόχους της Εταιρείας «PRAKTIKER HELLAS ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ»
Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας «PRAKTIKER HELLAS ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ», που αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31 Δεκεμβρίου 2014, την κατάσταση αποτελεσμάτων και τον πίνακα διαθέσιμων αποτελεσμάτων της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και το σχετικό προσάρτημα.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις
Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σύστημα και τις διατάξεις των άρθρων 42^ο έως και 43^ο του κωδ. Ν. 2190/1920, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή
Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνώμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχό με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησής των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης.

Βάση για Γνώμη με Επιφύλαξη
Από τον έλεγχό μας προέκυψε ότι:

- Οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας δεν έχουν εξεταστεί από τις φορολογικές αρχές για τις χρήσεις από 2007 έως 2010. Ως εκ τούτου τα φορολογικά αποτελέσματα των χρήσεων αυτών δεν έχουν καταστεί οριστικά. Η εταιρεία δεν έχει προβεί σε εκτίμηση των πρόσθετων φόρων και των προσαυξήσεων που πιθανόν καταλογιστούν σε μελλοντικό φορολογικό έλεγχο και δεν έχει σχηματιστεί σχετική πρόβλεψη για αυτή την ενδεχόμενη υποχρέωση. Από τον έλεγχό μας, δεν έχουμε αποκτήσει εύλογη διασφάλιση σχετικά με την εκτίμηση του ύψους της πρόβλεψής που τυχόν απαιτείται.
- Βρίσκεται σε εξέλιξη ο έλεγχος από τις αρμόδιες αρχές αναφορικά με το σχηματισμένο αφορολόγητο αποθεματικό ειδικών διατάξεων του Ν. 3220/04. Το ύψος του σχετικού φόρου που δύναται να προκύψει για την Εταιρεία ανέρχεται σε € 410 χιλ. πλέον της προσαυξήσεως, για το οποίο δεν έχει σχηματιστεί σχετική πρόβλεψη. Από τον έλεγχό μας, δεν έχουμε αποκτήσει εύλογη διασφάλιση σχετικά με την τελική έκβαση του ελέγχου αυτού και κατά συνέπεια εάν η Εταιρεία θα έπρεπε να σχηματίσει σχετική πρόβλεψη.

Γνώμη με Επιφύλαξη
Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις των θεμάτων που μνημονεύονται στην παράγραφο «Βάση για Γνώμη με Επιφύλαξη», οι ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της Εταιρείας «PRAKTIKER HELLAS ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014 και τη χρηματοοικονομική της επίδοση για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σύστημα και τις διατάξεις των άρθρων 42^ο έως και 43^ο του κωδ. Ν. 2190/1920.

Αναφορά επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Θεμάτων
Επαινεθούμε τη συμμόρφωση και την αντιποίηση του περιεχομένου της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των οριζόμενων από τα άρθρα 43^ο και 37 του Κ.Ν. 2190/1920.

ΠράξασουπερχειραουΚούπερ
Ανώμη Ελεγκτική Εταιρεία
Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές
Αρ. Μ. ΣΟΕΛ 113

Αθήνα, 10 Ιουνίου 2015
Η ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΛΟΠΣΤΗΤΗΣ

ΜΑΡΙΝΟΥ ΔΕΣΠΟΙΝΑ
Α.Μ. ΣΟΕΛ 17681

(πηγή : https://s3.praktiker.gr/Content/images/PRAKTIKER_ISOLOGISMOS_31122014_new.pdf)

Επίλογος

Όπως είδαμε αναλυτικά όλα τα στοιχεία και τα δεδομένα είναι πολύ σημαντικό να βλέπεις την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης όσο γίνεται πιο συχνά έτσι ώστε να μπορείς να κάνεις διορθωτικές κινήσεις εάν χρειάζεται ή να συνεχίσεις την καλή πορεία που ακολουθείς ήδη. Είναι πολύ σημαντικό να ελέγχεις τα έσοδα που έχουν μπει στο ταμείο της επιχείρησης έτσι ώστε εάν δεν είναι ισόποσα με τα έξοδα που έχεις πραγματοποιήσει, να μπορείς να βρεις νέους πελάτες που θα σου αποφέρουν πολλά έσοδα έτσι ώστε να μην βγεις ζημιωμένος. Εκτός όμως από τα έσοδα πρέπει να βλέπεις και τα έξοδα, για να δεις πόσα ξοδεύει η επιχείρηση ή εάν κάνει περιττές σπατάλες που δεν χρειάζονται ή να τις μειώσεις. Από κει και πέρα όπως είπαμε η χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης είναι ο οδηγός που μπορεί να πει στον ενδιαφερόμενο ποια θα είναι η επόμενη κίνηση που πρέπει να κάνει έτσι ώστε ή να διατηρήσει την καλή οικονομική θέση που κατέχει ή να κάνει διορθώσεις στις καταστάσεις έτσι ώστε να βγάζει όσα περισσότερα γίνεται και να ξοδεύει όχι όσο λιγότερα γίνεται αλλά να κάνει τα απαραίτητα έξοδα τα οποία χρειάζεται η επιχείρηση. Από την άλλη, σε περίπτωση που ο ιδιοκτήτης ή ο επικεφαλής της επιχείρησης δεν έχει εξειδικευμένες γνώσεις πάνω σε τέτοια θέματα θα πρέπει να αναθέσει σε κάποιο έμπειρο άτομο να ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις του έτσι ώστε να υπάρχει ομαλή λειτουργία στα οικονομικά της επιχείρησης. Στην περίπτωση μας και όσον αφορά το παράρτημα της Praktiker στην χώρα μας, η οικονομική κατάσταση για το έτος του 2014 είναι μειωθείσα και παρουσιάζει μια αρκετή μείωση των καθαρών κερδών όπως είδαμε και στο παράρτημα της οικονομικής κατάστασης παραπάνω. Επιπλέον μπορούμε να έχουμε ένα παραπάνω μέτρο σύγκρισής γιατί παραθέτονται και τα αποτελέσματα και για το έτος 2013 όποτε όπως είδαμε η ζημίες διπλασιάζονται σε ένα ημερολογιακό και εργασιακό έτος. Αυτό είναι αρκετά κακό για την επιχείρηση να διπλασιάσει τις ζημίες της και το επόμενο χρόνο αντί για κέρδη να έχει και πάλι ζημίες και μάλιστα τις διπλάσιες. Σαν αποτέλεσμα που προκύπτει κατά την δική μου γνώμη, θα πρέπει η επιχείρηση να ελαττώσει τα περιττά έξοδα και να προσπαθήσει να βρει τακτικές έτσι

ώστε να αυξήσει τους πελάτες της, για να έχει περισσότερα έσοδα και να μπορεί με κάποιον τρόπο να καλύψει την ζημία που είναι σημαντική σε περίοδο κρίσης.

Βιβλιογραφία

Βαμβούκας, Γ. (2016). *Διεθνείς οικονομικές σχέσεις*. Αθήνα : Μπένου.

Βαρβάκης, Κ. (2012). *Κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση*. Αθήνα : Παπαζήση.

Βασίλειος, Φ. (2012). *Διοικητική Λογιστική*. Αθήνα : Μπένου.

Θανόκωστας, Α. (2014). *Μεθοδολογία εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων Δ.Λ.Π. - Δ.Π.Χ.Α*. Αθήνα : Αρναούτη.

Καβαλάκης, Γ. (2013). *Κωδικοποίηση φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*. Αθήνα : Αρναούτη.

Κάντζος, Κ. (2011). *Λογιστική δεοντολογία*. Αθήνα : Σύγχρονη Εκδοτική.

Καραφάς, Ι. (2013). *Κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν 4172/2013. Κώδικας φορολογικών διαδικασιών Ν 4174/2013*. Αθήνα : Δίσιγμα.

Κεχράς, Ι. (2011). *Κοστολόγηση*. Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη.

Λιάπης, Κ. (2011). *Οικονομική των επιχειρήσεων και λογιστική*. Αθήνα : Μπένου.

Μάλαμας, Φ. (2016). *Φορολογία νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα*. Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη.

Μανδήλας, Α. (2011). *Γενικό λογιστικό σχέδιο*. Αθήνα : Δίσιγμα.

Μανδήλας, Α. (2013). *Σύγχρονα θέματα χρηματοοικονομικής λογιστικής και ΕΓΛΣ*. Αθήνα : Δίσιγμα.

Μέλας, Χ. (2010). *Η νέα φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων*. Αθήνα : Σάκκουλας.

Νεγκάκης, Χ. (2012). *Λογιστική εταιρειών*. Αθήνα : Σοφία Α.Ε.

Παπαδόπουλος, Ν. (2014). *Στοιχεία Δημοσίου και Φορολογικού Δικαίου*. Αθήνα : Δίσιγμα.

Παπαδέας, Π. (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*. Αθήνα : Μπένου.

Πομόνης, Ν. (2010). *Γενική λογιστική*. Αθήνα : Σταμούλη Α.Ε.

Πομόνης, Ν. (2009). *Κώδικας βιβλίων και στοιχείων*. Αθήνα : Σταμούλη Α.Ε.

Πομόνης, Ν. (2008). *Κοστολόγηση*. Αθήνα : Σταμούλη Α.Ε.

Rice, A. (2016). *Εφαρμοσμένη λογιστική και χρηματοοικονομική ανάλυση*. Αθήνα : Rosili.

Σγουρινάκης, Ν. (2011). *Λογιστικές εφαρμογές*. Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη.

Σιώτης, Θ. (2009). *Χρηματοοικονομική λογιστική*. Αθήνα : Μπαρμουνάκης.

Φίλιος, Β. (2010). *Λογιστική θεωρία*. Αθήνα : Σύγχρονη Εκδοτική.

Φινοκαλιώτης, Κ. (2011). *Φορολογικό δίκαιο*. Αθήνα : Σάκκουλας.

Φλώρος, Α. (2010). *Φορολογική λογιστική*. Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη.

Φορτσάκης, Θ. (2017). *Φορολογική νομοθεσία*. Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη.

Χέβας, Δ. (2017). *Θέματα φορολογικής λογιστικής*. Αθήνα : Μπένου.

Πηγές

www.praktiker.gr