

Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας
Τμήμα Επιχειρηματικού Σχεδιασμού και Πληροφοριακών
Συστημάτων

Πτυχιακή Εργασία

*«Συνθεσμολογία των ομάδων 1,2,3,4 και 5
του Ε.Γ.Α.Ε.»*

Από τις Επιουδάστριες :

Ζάννη Σπυριγίου – Αντιγόνη (Α.Μ. 172)

Παραδεισή Αλεξάνδρα (Α.Μ. 207)

Επιβλέπων Καθηγητής : *Δημητράκης Αθανάσιος*

Πάτρα, Σεπτέμβριος 2005

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	6876
----------------------	------



**«Συνδεσμολογία των ομάδων
1,2,3,4 και 5 του Ε.Γ.Λ.Σ.»**

ΑΝΤΙ ΠΡΟΛΟΓΟΥ

**“Ευχαριστούμε θερμά
όλους τους καθηγητές της σχολής,
για την γνώση που μας μετέδωσαν
και τις οικογένειές μας
για τις αξίες που μας δίδαξαν
και την συμπαράσταση που μας έδειξαν”**

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η πτυχιακή αυτή εργασία, περιγράφει και αναλύει την συνδεσμολογία και την λειτουργία των πέντε πρώτων ομάδων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.). Σκοπό της έχει, όχι μόνο την αναφορά και εξήγηση των Πρωτοβάθμιων και Δευτεροβάθμιων λογαριασμών του Ενεργητικού και του Παθητικού της Γενικής Λογιστικής, αλλά και την ανάδειξη της αξίας της λογιστικής τυποποίησης και την βοήθεια που προσέφερε στην επιστήμη της Λογιστικής.

Για το λόγο αυτό, στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται μια εισαγωγή στο Ε.Γ.Λ.Σ., στην οποία αναφέρονται τόσο γενικές παρατηρήσεις για τα λογιστικά σχέδια, όσο και η έννοια, η σπουδαιότητα και η σημασία της λογιστικής τυποποίησης. Αναλύονται επίσης, η δομή και το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ., τα χαρακτηριστικά του γνωρίσματα, τα πλεονεκτήματα και οι βασικές του αρχές. Επιδιώκεται μια σύγκριση με ξένα Λογιστικά Σχέδια και καταγράφονται οι ομοιότητες και οι διαφορές του Ελληνικού με το Γαλλικό Γ.Λ.Σ. Το πρώτο κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την ταξινόμηση και κωδικαρίθμηση των λογαριασμών, την διάρθρωση και ομαδοποίησή τους καθώς και τους γενικούς κανόνες τηρήσεως των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, παρατίθενται οι ομάδες 1 έως και 5 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με ανάλυσή τους σε Πρωτοβάθμιο και δευτεροβάθμιο επίπεδο. Για κάθε έναν από τους λογαριασμούς των πέντε αυτών ομάδων, αναφέρεται η έννοια, το περιεχόμενό του, χρήσιμα σημεία του, αλλά και η λειτουργία του μέσα στο Λογιστικό Σχέδιο.

Για την καλύτερη παρουσίαση της συνδεσμολογίας των ομάδων, στο τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζουμε παραδείγματα όλων των λογαριασμών του Ενεργητικού και του Παθητικού. Οι ημερολογιακές εγγραφές και η επεξήγηση της κίνησης κάθε λογαριασμού, δίνουν μια πιο ρεαλιστική εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας του Ε.Γ.Λ.Σ.

Συντομογραφίες

Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρία
Αρθρ.	Άρθρο
Β.Δ.	Βασιλικό Διάταγμα
Βλ.	Βλέπε
Γ.Λ.Σ.	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Π.Ε.	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και στοιχείων
Κ.Λ.Σ.	Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο
Κλπ.	Και λοιπά
κ.ο.κ.	Και ούτω καθεξής
Κτλ.	Και τα λοιπά
Λ.Σ.	Λογιστικό Σχέδιο
λ.χ.	Λόγου χάρη
ν	Νόμος
Ν.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Παραδ.	Παράδειγμα
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
π.χ.	Παραδείγματος χάριν
σελ	Σελίδα
Ξ.Ν.	Ξένο Νόμισμα

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ιστορικό της κατάρτισης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	1
Θεσμικό πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ.....	3

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1. Γενικές παρατηρήσεις για τα λογιστικά σχέδια.....	7
2. Έννοια της λογιστικής τυποποίησης.....	8
3. Πως με τα γενικά λογιστικά σχέδια επιτυγχάνεται η λογιστική τυποποίηση.....	9
4. Σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης και σημασία του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	10
4.1 Από άποψη εθνικής οικονομίας καθώς και της κοινωνικής, της οικονομικής και της δημοσιονομικής πολιτικής.....	12
4.2 Από άποψη ιδιωτικής οικονομίας.....	13
4.3 Από άποψη της Επιστήμης, της επαγγελματικής εκπαίδευσης και του λογιστικού επαγγέλματος.....	14
5. Νομοθετική καθιέρωση και εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	16
6. Συνοπτική παρουσίαση της δομής και του περιεχομένου του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	17
6.1 Δομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	17
6.2 Περιεχομένου του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	18
6.2.1 Βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου – Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών.....	18
6.2.2 Γενική Λογιστική.....	19
6.2.3 Λογαριασμοί τάξεως.....	19
6.2.4 Οικονομικές καταστάσεις – Αριθμοδείκτες.....	19
6.2.5 Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως.....	19
6.2.6 Παράρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως.....	19
7. Κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα και πλεονεκτήματα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	20
7.1 Παρουσιάζει γενικότητα εφαρμογής.....	20
7.2 Παρουσιάζει σημαντική ελαστικότητα.....	21
7.3 Παρουσιάζει σημαντική προσαρμοστικότητα.....	25
7.4 Χαρακτηρίζεται για επαρκή πληρότητα.....	25
7.5 Χαρακτηρίζεται για επαρκή σαφήνεια.....	26
7.6 Χαρακτηρίζεται για ταχύτητα συγκεντρώσεως των πληροφοριακών στοιχείων.....	27
7.7 Χαρακτηρίζεται από οργάνωση ελέγχου.....	27
8. Ομοιότητες και Διαφορές με το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	27
9. Βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	31
9.1 Η Αρχή της Αυτονομίας.....	31
9.2 Η Αρχή κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εσόδων και εξόδων.....	33
9.3 Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.....	33
10. Ταξινόμηση και κωδικαρίθμηση των λογαριασμών.....	37
11. Διάρθρωση, ομαδοποίηση και αριθμηση των λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	39
11.1 Ομάδες λογαριασμών.....	40
11.2 Κωδική αριθμηση λογαριασμών.....	41

11.2.1 Αρίθμηση των ομάδων.....	41
11.2.2 Ανάπτυξη και αρίθμηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών.....	41
11.2.3 Ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων λογαριασμών σε δευτεροβάθμιους και αρίθμηση αυτών.....	41
11.2.4 Όμιλοι λογαριασμών.....	44
11.3 Λογαριασμοί υποχρεωτικής και προαιρετικής τηρήσεως.....	44
11.3.1 Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση.....	44
11.3.2 Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση.....	45
11.3.3 Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί χωρίς υπογράμμιση.....	45
11.3.4 Οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση.....	46
12. Κενοί κωδικοί αριθμοί.....	46
13. Γενικοί κανόνες τηρήσεως των λογαριασμών.....	47
14. Διάγραμμα διαρθρώσεως του Σχεδίου Λογαριασμών.....	48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

1. ΟΜΑΔΑ 1^Η : ΕΝΣΩΜΑΤΟ ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

1.1 Έννοια και περιεχόμενο του πάγιου ενεργητικού.....	53
1.1.1 Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις ή υλικά πάγια στοιχεία.....	53
1.1.2 Οι ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία.....	54
1.1.3 Τα έξοδα πολυτελούς αποσβέσεως.....	55
1.1.4 Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις.....	55
1.1.5 Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.....	58
1.2 Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών του πάγιου ενεργητικού.....	59
<u>Λογαριασμός 10 -Εδαφικές εκτάσεις.....</u>	59
Λογαριασμοί 10.01 «Ορυχεία»- 10.02 «Μεταλλεία».....	61
Λογαριασμός 10.03 «Λατομεία».....	62
Λογαριασμοί 10.04 «Αγροί», 10.05 «Φυτείες», και 10.06 «Δάση».....	63
Λογαριασμοί 10.10 έως και 10.16 «Εδαφικών εκτάσεων εκτός εκμεταλλεύσεως».....	63
<u>Λογαριασμός 11 -Κτήρια - Εγκαταστάσεις κτηρίων – Τεχνικά έργα.....</u>	64
Λογαριασμός 11.00 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτηρίων».....	66
Λογαριασμός 11.01 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών».....	66
Λογαριασμός 11.02 «Λοιπά τεχνικά έργα».....	66
Λογαριασμός 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων».....	66
Λογαριασμός 11.07 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτηρίων σε ακίνητα τρίτων», Λογαριασμός 11.08 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων», Λογαριασμός 11.09 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων».....	67
<u>Λογαριασμός 12 -Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός.....</u>	67
Λογαριασμός 12.00 «Μηχανήματα».....	68
Λογαριασμός 12.01 «Τεχνικές εγκαταστάσεις».....	69
Λογαριασμός 12.02 «Φορητά μηχανήματα χειρός».....	69
Λογαριασμός 12.03 «Εργαλεία».....	69
Λογαριασμός 12.04 «Καλούπια – Ιδιοσυσκευές».....	69
Λογαριασμός 12.05 «Μηχανολογικά όργανα».....	69
Λογαριασμός 12.06 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός».....	69
Λογαριασμός 12.07, 12.08, 12.09 «Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις Μηχανολογικός εξοπλισμός επί ακινήτων τρίτων».....	69
Λογαριασμός 12.10-12.19 «Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις μηχανολογικός εξοπλισμός εκτός εκμεταλλεύσεως».....	70
<u>Λογαριασμός 13 -Μεταφορικά μέσα.....</u>	70
<u>Λογαριασμός 14 -Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.....</u>	70
Λογαριασμός 14.00 «Έπιπλα».....	71
Λογαριασμός 14.01 «Σκεύη».....	71

Λογαριασμός 14.02 «Μηχανές γραφείων».....	71
Λογαριασμός 14.03 «Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα».....	71
Λογαριασμός 14.04 «Μέσα αποθηκείωσης και μεταφοράς».....	71
Λογαριασμός 14.05 «Επιστημονικά όργανα».....	71
Λογαριασμός 14.06 «Ζώα για πάγια εκμετάλλευση».....	71
Λογαριασμός 14.08 «Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών».....	72
Λογαριασμός 14.09 «Λοιπός εξοπλισμός».....	72
Λογαριασμός 15 -Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων	72
I. Περιεχόμενο του λογαριασμού.....	72
II. Λειτουργία του λογαριασμού.....	72
III. Εμφάνιση του λογαριασμού 15 στον ισολογισμό.....	74
Λογαριασμός 16 -Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	74
Λογαριασμός 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)».....	74
Λογαριασμός 16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας».....	75
Λογαριασμός 16.02 «Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων».....	76
Λογαριασμός 16.03 «Λοιπές παραχωρήσεις».....	76
Λογαριασμός 16.04 «Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων».....	76
Λογαριασμός 16.05 «Λοιπά δικαιώματα».....	76
Λογαριασμός 16.98 «Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακίνητοποιήσεων».....	77
Λογαριασμός 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως».....	77
Λογαριασμός 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων».....	77
Λογαριασμός 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών».....	77
Λογαριασμός 16.13 «Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων».....	78
Λογαριασμός 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακίνητοποιήσεων».....	78
Λογαριασμός 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων».....	78
Λογαριασμός 16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών».....	78
Λογαριασμός 16.17 «Έξοδα αναδιοργανώσεως».....	78
Λογαριασμός 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου».....	79
Λογαριασμός 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως».....	79
Λογαριασμός 17 -	79
Λογαριασμός 18 -Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	80
Λογαριασμός 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις», Λογαριασμός 18.02 «Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις».....	81
Λογαριασμός 18.07 «Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε ευρώ», Λογαριασμός 18.08 «Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν.».....	81
Λογαριασμός 18.09 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε ευρώ», Λογαριασμός 18.10 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ξ.Ν.».....	81
Λογαριασμός 18.11 «Δοσμένες εγγυήσεις».....	82
Λογαριασμός 18.12 «Οφειλόμενο κεφάλαιο».....	82
Λογαριασμός 18.13 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε ευρώ», Λογαριασμός 18.14 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν.».....	82
Λογαριασμός 19 -Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων	82
2. ΟΜΑΔΑ 2^Η : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	
2.1 Περιεχόμενο της ομάδας 2.....	84
2.2 Έννοια των αποθεμάτων.....	84
2.3 Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών αποθεμάτων.....	85
Λογαριασμός 20 -Εμπορεύματα	85
Λογαριασμός 21 -Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	85
Λογαριασμός 22 -Υποπροϊόντα και υπολείμματα	86

<u>Λογαριασμός 23 -Παραγωγή σε εξέλιξη</u>	86
<u>Λογαριασμός 24 -Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας</u>	86
<u>Λογαριασμός 25 -Αναλώσιμα υλικά</u>	87
<u>Λογαριασμός 26 -Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων</u>	87
<u>Λογαριασμός 27</u>	87
<u>Λογαριασμός 28 -Είδη συσκευασίας</u>	88
<u>Όμιλος λογαριασμών 29 -Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων</u>	88

3. ΟΜΑΔΑ 3^Η ΠΕΛΑΤΕΣ

3.1 Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών Πελατών.....	90
<u>Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 30</u>	90
Λογαριασμός 30.00 «Πελάτες εσωτερικού».....	90
Λογαριασμός 30.01 «Πελάτες εξωτερικού».....	90
Λογαριασμός 30.02 «Ελληνικό Δημόσιο».....	90
Λογαριασμός 30.03 «Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις».....	90
Λογαριασμός 30.04 «Πελάτες – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας».....	90
Λογαριασμός 30.05 «Προκαταβολές πελατών».....	91
Λογαριασμός 30.06 «Πελάτες – παρακρατημένες εγγυήσεις».....	91
Λογαριασμός 30.07 «Πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας».....	91
Λογαριασμός 30.97 «Πελάτες επισφαλείς».....	91
Λογαριασμός 30.98 «Ελληνικό Δημόσιο λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων».....	91
Λογαριασμός 30.99 «Λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων».....	91
<u>Λογαριασμός 31 –Γραμμάτια εισπρακτέα</u>	91
Λογαριασμός 31.00 «Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο».....	92
Λογαριασμός 31.07 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στο Χαρτοφυλάκιο».....	92
Λογαριασμός 31.01 «Γραμμάτια στις τράπεζες για εισπραξη», Λογαριασμός 31.08 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στις τράπεζες για εισπραξη».....	92
Λογαριασμός 31.02 «Γραμμάτια στις Τράπεζες σε εγγύηση», Λογαριασμός 31.09 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στις Τράπεζες σε εγγύηση».....	92
Λογαριασμός 31.03 «Γραμμάτια σε καθυστέρηση», Λογαριασμός 31.10 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. σε καθυστέρηση».....	92
Λογαριασμός 31.04 «Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους», Λογαριασμός 31.11 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. μεταβιβασμένα σε τρίτους».....	93
Λογαριασμός 31.05 «Γραμμάτια προεξοφλημένα», Λογαριασμός 31.12 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. προεξοφλημένα».....	93
Λογαριασμός 31.06 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», Λογαριασμός 31.13 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε Ξ.Ν.».....	93
<u>Λογαριασμός 32 –Παραγγελίες στο εξωτερικό</u>	93
Λογαριασμός 32.00 «Παραγγελίες πάγιων στοιχείων», Λογαριασμός 32.01 «Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων».....	93
Λογαριασμός 32.02 «Προεμβάσματα μέσω Τραπεζών», Λογαριασμός 32.03 «Ανέκκλητες πιστώσεις μέσω Τραπεζών».....	93
Λογαριασμός 32.04 «Δεσμευμένα περιθώρια και δασμοί εισαγωγής».....	94
<u>Λογαριασμός 33 –Χρεώστες διάφοροι</u>	94
Λογαριασμός 33.00 «Προκαταβολές προσωπικού».....	94
Λογαριασμός 33.01 «Χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού».....	94
Λογαριασμός 33.02 «Δάνεια προσωπικού».....	94
Λογαριασμοί 33.03 «Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου», 33.04 «Οφειλόμενο κεφάλαιο, 33.05 «Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση».....	94
Λογαριασμός 33.06 «Προμερίσματα».....	95
Λογαριασμός 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταιρών».....	95

Λογαριασμοί 33.08 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών», 33.09 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών διοικητικού συμβουλίου», 33.10 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί γενικών διευθυντών ή διευθυντών Α.Ε.».....	95
Λογαριασμοί 33.11 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεως σε ευρώ», 33.12 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεως σε Ξ.Ν.».....	95
Λογαριασμοί 33.21 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεως σε ευρώ», 33.22 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεως σε Ξ.Ν.».....	96
Λογαριασμός 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι».....	96
Λογαριασμοί 33.14 «Ελληνικό Δημόσιο – λοιπές απαιτήσεις».....	96
Λογαριασμοί 33.15 «Λογαριασμοί ενεργοποιήσεως εγγυήσεων προμηθευτών σε ευρώ (Guarantee), 33.16 «Λογαριασμοί ενεργοποιήσεως εγγυήσεων προμηθευτών σε Ξ.Ν.» (Guarantee).....	96
Λογαριασμοί 33.17 «Λογαριασμοί δεσμευμένων (Bloques) καταθέσεων σε ευρώ», 33.18 «Λογαριασμοί δεσμευμένων (Bloques) καταθέσεων σε Ξ.Ν.».....	97
Λογαριασμός 33.98 «Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου».....	97
Λογαριασμός 33.90 «Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)».....	97
Λογαριασμός 34 –Χρεόγραφα	99
I. Έννοια των χρεογράφων.....	99
II. Περιεχόμενο του λογαριασμού 34.....	100
Λογαριασμοί 34.00 «Μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού», 34.01 «Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού», 34.10 «Μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού», 34.11 «Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού».....	100
Λογαριασμοί 34.02 «Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού», 34.03 «Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού», 34.12 «Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού», 34.13«Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού».....	101
Λογαριασμοί 34.04 «Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εσωτερικού», 34.14 «Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εξωτερικού».....	101
Λογαριασμός 34.08 «Έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου».....	101
Λογαριασμός 35 –Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων	101
Λογαριασμός 35.03 «Πάγιες προκαταβολές».....	102
Λογαριασμός 35.04 «Πιστώσεις υπέρ τρίτων».....	102
Λογαριασμός 36 –Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	102
Λογαριασμός 36.00 «Έξοδα επόμενων χρήσεων».....	103
Λογαριασμός 36.01 «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα».....	103
Λογαριασμός 36.02 «Αγορές υπό παραλαβή».....	103
Λογαριασμός 36.03 «Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό».....	104
Λογαριασμός 37 -	104
Λογαριασμός 38 –Χρηματικά διαθέσιμα	104
I. Έννοια των διαθεσίμων και περιεχόμενο του λογαριασμού 38.....	104
II. Αποτίμηση διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα.....	105
Λογαριασμός 38.00 «Ταμείο».....	105
Λογαριασμός 38.01 «Διάμεσος λογαριασμός ελέγχου διακινήσεως μετρητών».....	106
Λογαριασμοί 38.03 «Καταθέσεις όψεως σε ευρώ», 38.05 «Καταθέσεις όψεως σε Ξ.Ν.».....	106
Λογαριασμοί 38.04 «Καταθέσεις προθεσμίας σε ευρώ», 38.06 «Καταθέσεις προθεσμίας σε Ξ.Ν.».....	106
Όμιλος λογαριασμών 39 –Απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων	107

4. ΟΜΑΔΑ 4^Η ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

4.1 Έννοια και περιεχόμενο των λογαριασμών της ομάδας 4.....	109
4.2 Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 4	109
<u>Λογαριασμός 40 –Κεφάλαιο.....</u>	109
<u>Λογαριασμός 41 -Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδυτών.....</u>	110
Λογαριασμός 41.02 «Τακτικό αποθεματικό».....	110
Λογαριασμός 41.03 «Αποθεματικά καταστατικού».....	111
Λογαριασμός 41.04 «Ειδικά αποθεματικά».....	111
Λογαριασμός 41.05 «Έκτακτα αποθεματικά».....	111
<u>Λογαριασμός 42 -Αποτελέσματα εις νέο.....</u>	112
Εμφάνιση του λογαριασμού 42 στον ισολογισμό.....	112
Λογαριασμός 42.00 «Υπόλοιπο εις νέο».....	112
Λογαριασμός 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».....	112
Λογαριασμός 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων».....	112
<u>Λογαριασμός 43 -Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου.....</u>	112
Λογαριασμός 43.00 «Καταθέσεις μετοχών».....	113
Λογαριασμός 43.01 «Καταθέσεις εταιρών».....	113
Λογαριασμός 43.02 «Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου».....	113
<u>Λογαριασμός 44 –Προβλέψεις.....</u>	113
Λογαριασμός 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».....	114
Λογαριασμός 44.14 «Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων».....	114
<u>Λογαριασμός 45 -Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.....</u>	114
Λογαριασμός 45.00 – 45.09 «Ομολογιακά δάνεια».....	115
Λογαριασμοί 45.10 – 45.12 «Δάνεια τραπεζών».....	115
Λογαριασμός 45.13 «Δάνεια Ταμειυτηρίων».....	116
Λογαριασμός 45.18 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταιρούς και διοικούντες».....	116
Λογαριασμοί 45.18 – 45.21 και 45.24 – 45.26 «Γραμμάτια πληρωτέα».....	116
Λογαριασμός 45.22 «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)».....	116
Λογαριασμός 45.23 «Ασφαλιστικοί οργανισμοί»	117
<u>Λογαριασμός 46 -.....</u>	117
<u>Λογαριασμός 47 -.....</u>	117
<u>Λογαριασμός 48 -Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα.....</u>	117
<u>Λογαριασμός 49 –Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις Υποκαταστημάτων η άλλων κέντρων.....</u>	117
5. ΟΜΑΔΑ 5^Η : ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	119
5.1 Περιεχόμενο της ομάδας 5.....	120
5.2 Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 5.....	120
<u>Λογαριασμός 50 –Προμηθευτές.....</u>	120
Λογαριασμοί 50.00 «Προμηθευτές εσωτερικού», 50.01 «Προμηθευτές εξωτερικού».....	121
Λογαριασμοί 50.02 «Ελληνικό Δημόσιο», 50.03 «Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις».....	121
Λογαριασμός 50.04 «Προμηθευτές – Εγγυήσεις ειδών συσκευασίας».....	121
Λογαριασμός 50.05 «Προκαταβολές σε προμηθευτές».....	121
Λογαριασμός 50.06 «Προμηθευτές – παρακρατημένες εγγυήσεις».....	122

Λογαριασμός 50.07 «Προμηθευτές αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας».....	122
<u>Λογαριασμός 51 –Γραμμάτια πληρωτέα</u>	122
Λογαριασμοί 51.03 – 51.05 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων».....	122
<u>Λογαριασμός 52 –Τράπεζες –λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων</u>	123
I. Περιεχόμενο του λογαριασμού.....	123
II. Εμφάνιση του λογαριασμού 52 στον Ισολογισμό.....	123
<u>Λογαριασμός 53 –Πιστωτές διάφοροι</u>	123
Λογαριασμοί 53.00 «Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες», 53.03 «Οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού».....	123
Λογαριασμός 53.02 «Προμερίσματα πληρωτέα».....	124
Λογαριασμός 53.08 «Δικαιούχοι αμοιβών».....	124
Λογαριασμός 53.15 «Δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών επί πλέον τόκου».....	124
<u>Λογαριασμός 54 –Υποχρεώσεις φόρους – τέλη</u>	124
I. Περιεχόμενο του λογαριασμού.....	124
II. Εμφάνιση του λογαριασμού 54 στον Ισολογισμό.....	125
Λογαριασμός 54.00 «Φόρος προστιθέμενης αξίας».....	125
Λογαριασμός 54.03 «Φόροι – Τέλη αμοιβών προσωπικού»	125
Λογαριασμός 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων – τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος».....	126
Λογαριασμός 54.99 «Φόροι – Τέλη προηγούμενων χρήσεων».....	126
<u>Λογαριασμός 55 –Ασφαλιστικοί οργανισμοί</u>	126
I. Περιεχόμενο του λογαριασμού.....	126
II. Εμφάνιση του λογαριασμού 55 στον Ισολογισμό.....	126
Λογαριασμός 55.99 «Κρατήσεις και εισφορές καθυστερούμενες προηγούμενων χρήσεων».....	127
<u>Λογαριασμός 56 –Μεταβατικοί Λογαριασμοί</u>	127
Έννοια και περιεχόμενο των μεταβατικών λογαριασμών παθητικού.....	127
Λογαριασμός 56.00 «Έσοδα επόμενων χρήσεων».....	128
Λογαριασμός 56.01 «Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)».....	128
Λογαριασμός 56.02 «Αγορές υπό τακτοποίηση».....	128
Λογαριασμός 56.03 «Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό»	129
<u>Λογαριασμός 57 -</u>	129
<u>Λογαριασμός 58 – Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής</u>	129
I. Ανάπτυξη του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 58.....	131
II. Τρόποι λειτουργίας του λογαριασμού 58.....	133
<u>Λογαριασμός 59 –Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων</u>	136

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΟΜΑΔΑ 1

Παράδειγμα πώλησης εδαφικής έκτασης από επιχείρηση, που την εμφάνιζε στα λογιστικά της βιβλία ως πάγιο στοιχείο.

(Λογαριασμός 10)..... 137

Παράδειγμα ιδιοκατασκευής μαντρότοιχου (περίφραξης οικοπέδου), όταν η κατασκευή του ολοκληρώνεται μέσα στο ίδιο έτος, που άρχισε να κατασκευάζεται.

(Λογαριασμός 11) 140

Παράδειγμα πώλησης μηχανήματος που έχει αποσβεστεί πλήρως.

(Λογαριασμός 12)..... 143

Παράδειγμα αντικατάστασης παλαιού αυτοκινήτου με καινούργιο.

(Λογαριασμός 13).....	146
Παράδειγμα αγοράς επίπλων και στην συνέχεια αντικατάστασής τους με άλλα έπιπλα.	
(Λογαριασμός 14).....	158
Παράδειγμα ιδιοκατασκευής αποθηκευτικού χώρου.	
(Λογαριασμός 15).....	163
Παράδειγμα χειρισμού συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από αγορά παγίων στοιχείων.	
(Λογαριασμός 16).....	169
Παράδειγμα συμμετοχής Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. και διανομή των κερδών της Ε.Π.Ε. στις περιπτώσεις αυτές.	
(Λογαριασμός 18).....	171

ΟΜΑΔΑ 2

Παράδειγμα τακτοποίησης ποσοτικής διαφοράς που προκύπτει σε απογραφή εμπορεύσιμου αγαθού, όταν τηρείται και βιβλίο αποθήκης.

(Λογαριασμός 20).....	183
-------------------------	-----

Παράδειγμα συμπαραγωγών προϊόντων.

(Λογαριασμός 21).....	187
------------------------	-----

Παράδειγμα αγοράς α΄ ύλης με μετρητά, επιταγές πληρωτέες και με αποδοχή έντοκης συναλλαγματικής.

(Λογαριασμός 24).....	188
-------------------------	-----

ΟΜΑΔΑ 3

Παράδειγμα χαρακτηρισμού ενός πελάτη ως επισφαλή ή ανεπίδεκτο είσπραξης.

(Λογαριασμός 30).....	194
------------------------	-----

Παράδειγμα αποστολής συναλλαγματικών στην τράπεζα για είσπραξη.

(Λογαριασμός 31).....	196
-------------------------	-----

Παράδειγμα εισαγωγής από το εξωτερικό εμπορεύσιμων αγαθών (εμπορευμάτων, α΄ και β΄ υλών κτλ.).

(Λογαριασμός 32).....	199
-------------------------	-----

Παράδειγμα αποτίμησης χρεογράφων και ομολογιών που έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο.

(Λογαριασμός 34).....	205
-------------------------	-----

Παράδειγμα χειρισμού δαπάνης με ημερομηνία 31/12, που κατά ένα μέρος είναι δουλεμένη και κατά ένα άλλο μέρος δεν είναι δουλευμένη.

(Λογαριασμός 36).....	207
-------------------------	-----

ΟΜΑΔΑ 4

Παράδειγμα σύστασης εταιρείας με εισφορά από εταίρο ολόκληρης ατομικής επιχείρησης.

(Λογαριασμός 40).....	211
-------------------------	-----

Παράδειγμα που αφορά σχηματισμένα αφορολόγητα αποθεματικά, τα οποία δεν αναγνωρίζονται από τον διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο.

(Λογαριασμός 41).....	215
-------------------------	-----

Παράδειγμα χειρισμού υπολοίπου κερδών ή ζημιών εις νέο.

(Λογαριασμός 42).....	216
-------------------------	-----

Παράδειγμα πρόβλεψης αποζημιώσεων προσωπικού.

(Λογαριασμός 44).....	217
-------------------------	-----

Παράδειγμα λήψης τοκοχρεολυτικού δανείου από επιχείρηση σε ξένο νόμισμα για απόκτηση παγίου στοιχείου της, αποτίμησης του σε € με 31/12 και χειρισμού της συναλλαγματικής διαφορά που προκύπτει.

(Λογαριασμός 45).....	226
-------------------------	-----

Παράδειγμα μεταφοράς αποτελεσμάτων από το Υποκατάστημα στο Κεντρικό και καταχώρηση των ισολογισμών στα βιβλία του Υποκαταστήματος και του Κεντρικού.

(Λογαριασμός 49).....	235
-------------------------	-----

ΟΜΑΔΑ 5

Παράδειγμα εξόφλησης υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

(Λογαριασμός 50).....	239
-------------------------	-----

Παράδειγμα διαχωρισμού μιας δαπάνης σε δουλευμένη και σε μη δουλευμένη.

(Λογαριασμός 56).....	240
-------------------------	-----

ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	244
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	245

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ιστορικό της καταρτίσεως του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Στην Ελλάδα, νομοθεσία σχετικά με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, ήταν, ως τα πρώτα μεταπελευθερωτικά χρόνια, σχεδόν ανύπαρκτη. Με το Ν.Δ. 578/1948 επιβλήθηκε η τήρηση ορισμένων βιβλίων και έγινε υποχρεωτική η έκδοση στοιχείων. Το διάταγμα αυτό αντικαταστήθηκε το 1952 από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, ο οποίος έχει υποστεί από τότε σειρά τροποποιήσεων και ισχύει σήμερα όπως έχει διαμορφωθεί με το πρόσφατο Π.Δ. 186/1992 ως «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων». Ο κώδικας περιέχει αρκετές διατάξεις λογιστικού περιεχομένου. Ο σκοπός του όμως είναι κυρίως φορολογικός και για αυτό οι σχετικές με τα λογιστικά βιβλία διατάξεις του πολύ απέχον από το να καθιερώνουν λογιστική τυποποίηση με τη ευρύτητα ενός γενικού λογιστικού σχεδίου. Ανεπαρκείς επίσης, από αυτή την άποψη, υπήρξαν οι λογιστικού περιεχομένου διατάξεις του Ν.Δ. 4237/1962 «περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του ν.2190 περί Ανώνυμων Εταιρειών και άλλων τινών διατάξεων», όπως κωδικοποιήθηκε με το Β.Δ. 174/1963, καθώς και οι διατάξεις του ν.3190/1955 «περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» αν και δεν αμφισβητείται ότι έχουν συμβάλλει αισθητά στη βελτίωση της καταστάσεως που επικρατούσε.

Μέσα σε ένα τέτοιο θεσμικό πλαίσιο ήταν φυσικό, στα λογιστήρια των περισσότερων ελληνικών επιχειρήσεων, να επικρατεί κατάσταση λογιστικής ανομοιογένειας και αυτοσχεδιασμού. Για αυτό η ιδέα της λογιστικής τυποποιήσεως άρχισε νωρίς να κερδίζει έδαφος και στη χώρα μας. Η ανάγκη της καταρτίσεως Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) άρχισε να προβάλλεται και να υποστηρίζεται από τους περισσότερους λογιστικούς συγγραφείς. (Μάριος Τσιμαράς, Στράτος Παπαιωάννου, Δημήτρης Παπαδημητρίου, Δημήτριος Αδαμόπουλος).

Η πρώτη επιτροπή για τη σύνταξη λογιστικού σχεδίου συστήθηκε το 1954, αλλά δεν μπόρεσε να προχωρήσει στην ολοκλήρωση του έργου της – η ιδέα δεν είχε ακόμα ωριμάσει. Ακολούθησαν στα επόμενα χρόνια, και συγκεκριμένα κατά τα έτη 1963, 1967 και 1972, νέες προσπάθειες, με τη σύσταση Επιτροπών οι οποίες πραγματοποίησαν σοβαρό έργο που έμενε όμως κάθε φορά ανολοκλήρωτο

εξαιτίας των κυβερνητικών ή πολιτικών μεταβολών της περιόδου αυτής. Τέλος, το 1976, με απόφαση του Υπουργού Συντονισμού συγκροτήθηκε πολυμελής Ομάδα Εργασίας, η οποία εργάσθηκε πάνω από μια τετραετία και εκπόνησε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), το κείμενο του οποίου κυρώθηκε με το Π.Δ. 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Έτσι, μετά από προσπάθειες τριάντα σχεδόν ετών, η χώρα μας απέκτησε το Λογιστικό της Σχέδιο, το κείμενο του οποίου εκδόθηκε, σε ένα ογκώδη τόμο, από το ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ, το Σεπτέμβριο του 1981 σε πρώτη έκδοση και το 1987 σε δεύτερη, που έλαβε υπόψη τις τροποποιήσεις που είχαν επέλθει στο μεταξύ.

Ημερομηνία προαιρετικής ενάρξεως εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου έχει ορισθεί η 1^η Ιανουαρίου 1982 (αρθρ. 2 Π.Δ. 1123/1980). Συγχρόνως έχει παρασχεθεί η δυνατότητα, με προεδρικά διατάγματα να αρχίσει η τμηματική κατά κλάδους επιχειρήσεως υποχρεωτική εφαρμογή του (αυτό έγινε για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις με το Π.Δ. 148/84).

Η υποχρεωτική εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου άρχισε με το Π.Δ. 148/84 και ολοκληρώθηκε με τα άρθρα 7 του ν.1882/90 και 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92). Σύμφωνα με τα νομοθετήματα αυτά:

☉ Όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (υποχρεωτικά ή προαιρετικά), υποχρεούνται να εφαρμόζουν από 01/01/1993 το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο μόνο, όμως, ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της αναλυτική λογιστικής (ομάδα 9). (αρθρ. 7 Κ.Β.Σ. και ερμηνευτική εγκύκλιο 1118148/3/24.11.92).

☉ Αντίθετα, όλες οι Α.Ε. και Ε.Π.Ε., που υποχρεούνται να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Λ. (Σώμα Ορκωτών Λογιστών) πρέπει να εφαρμόζουν πλήρως το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (δηλαδή και την αναλυτική λογιστική) από την χρήση του 1992 (αρθρ. 7 ν.1882/90).

Αλλά και οι λοιπές ανώνυμες εταιρείες και Ε.Π.Ε. που δεν έχουν την υποχρέωση να ελέγχονται από το Σ.Ο.Λ., υποχρεώθηκαν από το 1987 να καταρτίζουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, λογαριασμός λογιστικής εκμεταλλεύσεως, προσάρτημα ισολογισμού) σύμφωνα με τα υποδείγματα του Π.Δ. 1123/80 περί Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τούτο ορίζεται

από το άρθρο 42γ του Κ.Ν. 2190/20, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 31 του Π.Δ. 409/86.

Ο νέος Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (άρθρο 7 Π.Δ. 186/92) ορίζει ότι όλες οι επιτηδευματίες της τρίτης κατηγορίας (και όχι μόνο οι Ανώνυμες Εταιρείες και Ε.Π.Ε.) υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/80). Η υποχρεωτική εφαρμογή αναφέρεται στην δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, που δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τριτοβάθμιων κτλ. λογαριασμών γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της εκάστοτε οικονομικής μονάδας.

Θεσμικό πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο θεσμός του λογιστικού σχεδίου καθιερώθηκε στη χώρα μας με το άρθρο 47 του ν.1041/1980 «περί αυξήσεως των αποδοχών των δημοσίων εν γένει υπαλλήλων...και καθιερώσεως του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», ενώ τα άρθρα 48 και 49 ορίζουν με σαφήνεια την έννοια και το σκοπό του σχεδίου και οριοθετούν το περιεχόμενο του. Παραθέτουμε αυτούσιο το κείμενο του άρθρου 47 και 48 :

Άρθρον 47

Καθιέρωσις του θεσμού του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

«Δια του παρόντος νόμου εισάγεται εν Ελλάδι το Γενικόν Λογιστικόν Σχέδιον (Γ.Λ.Σ.) του οποίου η έννοια και ο σκοπός ορίζονται εις επόμενον άρθρον»

Πηγή : Γρηγοράκος Θεόδωρος, «Πρακτικό βοήθημα εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», σελ. 227.

Άρθρον 48

Έννοια - Σκοπός

«1. Το Γενικόν Λογιστικόν Σχέδιον αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπεύεται η τυποποίησις των υπό των οικονομικών μονάδων της Χώρας τηρουμένων λογαριασμών, η καθ' ενιαίων τρόπον λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και

μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξις και δημοσίευσις τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής εις εθνικήν κλίμακα.

2. Δια του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου επιδιώκεται ίδια ο καθ' ομοιόμορφον τρόπον λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών, η αληθής και ομοιόμορφος απεικόνισις της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διαρθρώσεως των οικονομικών μονάδων, η ορθή εκτίμησις της πιστοληπτική ικανότητας αυτών, η διευκόλυνσις των μετ' αυτών συναλλασσομένων και του επενδυτικού κοινού εις την κατανόησιν των δημοσιευομένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, η άντλησις πάσης φύσεως αξιοπίστων πληροφοριών εννοιολογικώς τυποποιημένου περιεχομένου προς αξιοποίησιν τόσον υπ' αυτών τούτων των οικονομικών μονάδων, όσο και υπό των αρμοδίων κρατικών υπηρεσιών, ως και υπό των επαγγελματικών οργανώσεων, η απλούστευσις και διευκόλυνσις των πάσης φύσεως ελέγχων, η εκ της λογιστικής τυποποιήσεως αύξησις της παραγωγικότητος, η ανύψωσις της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος, η διευκόλυνσις της εξειδικευμένης διδασκαλίας μαθημάτων εις τας μέσας και ανωτάτας σχολάς».

Το περιεχόμενο του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου περιελήφθηκε στο Π.Δ. 1123/80, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 49 του Ν. 1041/80 και τροποποιήθηκε στη συνέχεια με τα Π.Δ. 502/84 και 186/86.

Πηγή : Γρηγοράκος Θεόδωρος, «Πρακτικό βοήθημα εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», σελ. 227.

Άρθρον 49

Εξουσιοδοτήσεις

1. Δια Προεδρικών Διαταγμάτων εκδιδομένων εντός δύο ετών από της ισχύος του παρόντος νόμου προτάσει των Υπουργών Συντονισμού, Οικονομικών και Εμπορίου, μετά γνώμην της Ομάδος Εργασίας, της συσταθείσης δυνάμει των υπ' αριθ. ΕΛ. 70/21.1.1976 (ΦΕΚ 89/26.1.1976 τ. Β'), ΕΛ. 334/23.3.1976 (ΦΕΚ 451/6.4.1976 τ. Β'), ΕΛ. 773/26.8.1977 (ΦΕΚ 834/31.8.1977 τ. Β'), ΕΛ.

158/6.2.1978 (ΦΕΚ 132/17.2.1978 τ. Β'), ΕΛ. 982/8.8.1978, ΛΚ. 1432/8.2.1979 και ΕΛ 586/26.6.1979 αποφάσεων του Υπουργού Συντονισμού ή ως αυτή ήθελεν ανασυγκροτηθή δια μεταγενεστέρων αποφάσεων του αυτού Υπουργού, ορίζεται το περιεχόμενον του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ως ακολούθως:

α. Το σύνολον του περιεχομένου του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου κατανέμεται εις τρία, κεχωρισμένα αλλήλων, μέρη, εκάστου αποτελούντος ιδιαίτερον και ανεξάρτητον σύστημα λογιστικής, ήτοι :

- την Γενικήν Λογιστικήν, η οποία παρακολουθεί τας μετά των τρίτων συναλλαγάς της οικονομικής μονάδος και εμφανίζει την δομήν της περιουσιακής συγκοπήσεως, την διαχείρισιν ή εκμετάλλευσιν αυτής, κατ' είδος εξόδων και εσόδων ως και τα αποτελέσματα εκ της δραστηριότητός της.

- την Αναλυτικήν Λογιστικήν Εκμεταλλεύσεως, η οποία παρακολουθεί την αυτήν δραστηριότητα δια κατατάξεως ή ανακατατάξεως των στοιχείων κατά προορισμόν και αποσκοπεί εις τον προσδιορισμόν του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

- τους Λογαριασμούς Τάξεως, οι οποίοι εμφανίζουν σημαντικά πληροφορίας και παρέχουν χρήσιμα στατιστικά στοιχεία.

β. Δύναται να συγχωνεύονται και να λειτουργούν εις εν ενιαίον σύστημα λογιστικής η Γενική Λογιστική και η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, υπό την προϋπόθεσιν όμως ότι δεν θα αλλοιώνονται οι κανόνες και αι αρχαί της Γενικής Λογιστικής.

γ. Εις το Σχέδιον Λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αυτού κατατάσσονται κατά το δεκαδικόν σύστημα εις τας ακολούθους δέκα ομάδας :

- Ομάς πρώτη (κωδικός αριθμός 1) : «Πάγιον Ενεργητικών». Εις την πρώτην ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των αγαθών και αξιών, των προοριζομένων να παραμείνουν διαρκώς, υπό την αυτήν μορφήν, εντός της οικονομικής μονάδος, ως και αι δαπάναι πολυετούς αποσβέσεως και αι μακροπρόθεσμοι απαιτήσεις.

- Ομάς δευτέρα (κ.α. 2): «Αποθέματα». Εις την δευτέραν ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των αποθεμάτων, των προερχομένων εξ απογραφής ή εξ αγοράς ή εξ ίδιας παραγωγής.

- Ομάς Τρίτη (κ.α. 3): «Απαιτήσεις και Διαθέσιμα». Εις την τρίτην ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων, των αξιογράφων και των διαθέσιμων.

- Ομάς τέταρτη (κ.α. 4): «Καθαρά θέσις – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμοι Υποχρεώσεις». Εις την τετάρτην ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί της καθαρής θέσεως, των προβλέψεων και των πάσης φύσεως μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.

- Ομάς πέμπτη (κ.α. 5): «Βραχυπρόθεσμοι Υποχρεώσεις». Εις την Πέμπτη ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των πάσης φύσεως βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

- Ομάς έκτη (κ.α. 6): «Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος». Εις την έκτην ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος.

- Ομάς εβδόμη (κ.α. 7): «Οργανικά Έσοδα κατ' Είδος». Εις την εβδόμη ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος.

- Ομάς ογδόη (κ.α. 8): «Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων». Εις την ογδόην ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί της γενικής εκμεταλλεύσεως, των εκτάκτων και ανοργάνων εξόδων και εσόδων και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

- Ομάς ενάτη (κ.α. 9): «Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως». Εις την ενάτην ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως, δια των οποίων προσδιορίζεται το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα της οικονομικής μονάδος.

- Ομάς δεκάτη (κ.α. 0): «Λογαριασμοί Τάξεως». Εις την δεκάτην ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως, δια των οποίων παρέχονται σημαντικά πληροφορία και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία.

Πηγή : Γρηγοράκος Θεόδωρος, «Πρακτικό βοήθημα εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», σελ. 228-229.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1. Γενικές παρατηρήσεις για τα λογιστικά σχέδια

Η επιστήμη της λογιστικής, ανέκαθεν, επιχείρησε να καθιερώσει κανόνες λογιστικής συμπεριφοράς, δηλαδή, πάντοτε μαζί με τη θεωρητική ανάλυση κάθε θέματος, υποδείκνυε και τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. Έτσι διαμορφώθηκε μια λογιστική πρακτική, που στηρίζονταν σε δύο πηγές : η μια ήταν τα διάφορα επιστημονικά συγγράμματα (στα οποία οι λογιστές κατέφευγαν για τα σοβαρότερα και πιο εξειδικευμένα θέματα) και η άλλη ήταν αυτή η ίδια η πρακτική, όπως διαμορφώνονταν με τις καθημερινές, τρέχουσες ανάγκες λογιστικής απεικόνισης των οικονομικών πράξεων, που γίνονταν σε κάθε συγκεκριμένη επιχείρηση.

Όπως γίνεται αντιληπτό, ο τρόπος αυτός εργασίας των λογιστηρίων – που μπορούσε σε πολλές περιπτώσεις να ήταν από ικανοποιητικός μέχρι άψογος – δεν ήταν δυνατό να επιτύχει με κανένα τρόπο ομοιομορφία λογιστικής απεικόνισης των οικονομικών δεδομένων ακόμα και μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων (του αυτού κλάδου). Αυτό οφείλονταν στο γεγονός ότι κάθε οργανωτής λογιστηρίου ή και λογιστής ενεργούσε κατά το δικό του τρόπο – σύμφωνα με τις γνώσεις του ή και τις εμπνεύσεις του.

Μετά την τεράστια ανάπτυξη, όμως, των επιχειρήσεων (και κυρίως της βιομηχανίας), που παρατηρείται από τις αρχές του αιώνα μας, προβάλλει αναπόφευκτα – μέσα στο γενικό οργανωτικό οργασμό που συνεπαίρνει τον επιχειρηματικό κόσμο – και η ανάγκη της λογιστικής οργανώσεως και τυποποιήσεως. Ιδίως αυτό το τελευταίο έγινε αναπόφευκτο από την ανάγκη συγκεντρώσεως και παρουσιάσεως ομοειδών οικονομικών κλπ. στατιστικών στοιχείων. Τότε – πριν ακόμα από τον πρώτο παγκόσμιο πόλεμο – αρχίζουν και οι πρώτες προσπάθειες συντάξεως και εφαρμογής τυποποιημένου λογιστικού σχεδίου σε πολλές χώρες. Οι καταβληθείσες στις διάφορες χώρες προσπάθειες δεν απέδωσαν ούτε άμεσα, ούτε ενιαία αποτελέσματα. Πάντως, σήμερα, όλες σχεδόν οι αναπτυγμένες οικονομικά χώρες διαθέτουν Εθνικό γενικό λογιστικό σύστημα (ενιαίο ή κλαδικό ή και αμφότερα).

Τα Εθνικά λογιστικά σχέδια που εφαρμόζουν οι διάφορες χώρες διακρίνονται σε Νομοθετημένα και Ελεύθερα. Τα Νομοθετημένα διακρίνονται σε Υποχρεωτικά

και σε Προαιρετικά ενώ τα Ελεύθερα διακρίνονται σε Συμβατικώς υποχρεωτικά και σε Προαιρετικά. Τα υποχρεωτικά εφαρμόζουν κυρίως οι χώρες με διαφόρων ειδών και αποχρώσεων σοσιαλιστικά καθεστώτα, κατά λογική συνέπεια του κρατικού σχεδιασμού της οικονομίας που εφαρμόζεται σε αυτές, ενώ στα Προαιρετικά, έχουν προτίμηση οι χώρες με οικονομία που στηρίζεται στις αρχές του καπιταλισμού. Αλλά και πολλές από τις τελευταίες αυτές χώρες υπάρχει τάση υποχρεωτικής εφαρμογής είτε του γενικού, είτε ορισμένων κλάδων λογιστικών σχεδίων.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, σύμφωνα με τον Ε. Σακέλλη (Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο-τόμος Α', 1990) είναι ένας λογιστικός οδηγός περιορισμένης συλλήψεως, που αποβλέπει κυρίως σε μια τυποποιημένη λογιστική διαδικασία. Το Γ.Λ.Σ. αναφέρεται σε όλους τους κλάδους της οικονομίας και υπό τύπο πλαισίου θέτει αρχές και ρυθμίσεις που πρέπει να εφαρμόζονται καθολικά από όλες τις οικονομικές μονάδες μιας χώρας. Γι' αυτό το Γ.Λ.Σ. ρυθμίζει τα βασικά λογιστικά θέματα και δίνει το πλαίσιο μέσα στο οποίο οι παντοειδείς οικονομικές μονάδες να είναι σε θέση να αντιμετωπίσουν τις ιδιορρυθμίες και τις ανάγκες τους. Θα πρέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο να διαθέτει την ανάλογη γενικότητα και ελαστικότητα, ώστε να τυποποιήσει τη λογιστική εργασία σε εθνική κλίμακα.

2. Έννοια της λογιστικής τυποποιήσεως

Κύριος σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών στους, κατά περίπτωση, ενδιαφερόμενους (διοικούντες, επενδυτές, συναλλασσόμενους τρίτους, Κράτος). Η πληροφόρηση αυτή επιτυγχάνεται με την υποβολή των οικονομικών καταστάσεων σε δημοσιότητα (δημοσίευση και καταχώρηση στο οικείο μητρώο).

Τα πληροφοριακά αυτά στοιχεία έχουν μεγαλύτερη χρησιμότητα όταν είναι συγκρίσιμα, τόσο σε επίπεδο συγκεκριμένης επιχείρησης, όσο και σε επίπεδο κλάδων ομοειδών επιχειρήσεων ή διαφόρων κλάδων της οικονομίας.

Η συγκρισιμότητα επιτυγχάνεται με την κατάρτιση ειλικρινών και ομοιόμορφων οικονομικών καταστάσεων. Για να γίνει αυτό δυνατό απαιτείται η θέσπιση κανόνων για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και για το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας των τηρούμενων λογαριασμών, η

εφαρμογή ενιαίων λογιστικών αρχών, μεθόδων και διαδικασιών επεξεργασίας των αριθμητικών μεθόδων των περιουσιακών στοιχείων, για την καταχώρησή τους στον ισολογισμό και για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Απαιτείται, δηλαδή, τυποποίηση ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής εργασίας που απεικονίζει και παρακολουθεί την όλη δράση της επιχείρησης.

Η λογιστική τυποποίηση επικράτησε στην πράξη να αποκαλείται «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», το οποίο πήρε, στις διάφορες χώρες, νομοθετημένη ή όχι μορφή και έτυχε υποχρεωτικής ή προαιρετικής εφαρμογής. Όταν θεσπίζονται κανόνες τυποποίησης της λογιστικής σε ορισμένο κλάδο επιχειρήσεων, η μερική αυτή τυποποίηση αποκαλείται «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο».

3. Πως με τα γενικά λογιστικά σχέδια επιτυγχάνεται η λογιστική τυποποίηση

Η τυποποίηση της λογιστικής εργασίας σε εθνική κλίμακα επιτυγχάνεται, όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Ε. Σακέλλης (Το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής-1992, σελ. 38), με τη μελέτη και επιτυχή καθιέρωση :

⊕ ***Ενιαίας Λογιστικής Ορολογίας***: Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώνει με σαφήνεια και ακρίβεια τη λογιστική ορολογία: π.χ. οργανικά και ανόργανα έσοδα – έξοδα, μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις. Έτσι καταργούνται οι λογιστικές διάλεκτοι και υιοθετείται ενιαία λογιστική γλώσσα και οι λογιστές με τις αυτές λέξεις εκφράζουν τις ίδιες έννοιες και αποφεύγονται οι παρανοήσεις και οι παρερμηνείες.

⊕ ***Ενιαίων κανόνων κοστολογήσεως και αποτιμήσεως***: Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθορίζει με σαφήνεια ποιες δαπάνες ενσωματώνονται στο κόστος κτήσεως των πάγιων στοιχείων, των αγορών και ιδίως στο κόστος παραγωγής, τέμνει κατά τρόπο αυθεντικό τις αμφισβητήσεις της επιστήμης και καθιερώνει ομοιόμορφους κανόνες λογαριασμού του κόστους. Έτσι, κάθε μορφή κόστους περιέχει ορισμένα στοιχεία που καθορίζονται αντικειμενικά και όχι υποκειμενικά κατά την κρίση του κοστολόγου – λογιστή της επιχείρησης.

⊕ ***Ενιαίας ονοματολογίας των λογαριασμών***: Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αίρει τη λογιστική αναρχία που παρατηρείται στην πράξη σχετικά με τη δημιουργία

πληθώρας λογαριασμών με ανομοιόμορφο περιεχόμενο με τίτλους που δεν ανταποκρίνονται προς το περιεχόμενο αυτών. Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιβάλλει τη τήρηση λογαριασμών με ομοιογενές περιεχόμενο και με ονοματολογία που ανταποκρίνεται στο περιεχόμενο τους.

⊕ **Συνδεσμολογία των λογαριασμών:** Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώνει συνδεσμολογία των λογαριασμών, δηλαδή καθορίζει για καθένα λογαριασμό ποιος η ποιοι πιστώνονται όταν αυτός χρεώνεται και ποιος ή ποιοι χρεώνονται όταν αυτός πιστώνεται.

⊕ **Ενιαίου τύπου οικονομικών καταστάσεων:** καθιερώνει ενιαίο τύπο ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και πίνακα αποτελεσμάτων.

4. Σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης και σημασία του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Η λογιστική τυποποίηση που επιτυγχάνεται με την καθιέρωση του θεσμού του Γ.Λ.Σ. έχει ευνοϊκές επιπτώσεις στους διάφορους τομείς της ζωής μιας χώρας.

Με την καθιέρωση του θεσμού του Γ.Λ.Σ. επιδιώκεται ο σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα. Ο σχεδιασμός αυτός στηρίζεται στην τυποποίηση και την απλούστευση της λογιστικής εργασίας των οικονομικών μονάδων και αποβλέπει στην εξασφάλιση ομοιογενών, σαφώς και ορθών στοιχείων και πληροφοριών, σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωση, την οικονομική κατάσταση και την δραστηριότητά τους και διευκολύνει τους αρμόδιους στην λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Ο λογιστικός σχεδιασμός αποβλέπει επίσης, από την άποψη μεν της ιδιωτικής οικονομίας στην καθιέρωση ενιαίου τύπου όλων των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων και από την άποψη της μακροοικονομίας, της δημόσιας οικονομίας και των κρατικών υπηρεσιών στην δυνατότητα εξασφάλισης αξιόπιστων στοιχείων για τον προγραμματισμό και την παρακολούθηση της οικονομίας, καθώς και στην δυνατότητα απλουστεύσεως και διευκόλυνσεως κάθε είδους και φύσεως ελέγχων.

Το Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο-1987, σελ. 35-36) ορίζει ότι με την καθιέρωση του θεσμού του Γ.Λ.Σ. βασικά επιδιώκεται:

☉ Η ενιαία εφαρμογή παραδειγμάτων λογιστικών αρχών που αναφέρεται στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, στον υπολογισμό των αποσβέσεων, στον ομοιόμορφο προσδιορισμό του κόστους, στην κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως, στον ενιαίο τρόπο λειτουργίας και συλλειτουργίας των λογαριασμών, στον τρόπο λειτουργίας και συνδεσμολογίας της γενικής και αναλυτικής λογιστικής, στην κατάρτιση κρίσιμων αριθμοδεικτών κτλ.

☉ Η αύξηση της παραγωγικότητας, που θα προέλθει από την τυποποίηση και την οργάνωση σε ορθολογικές και ενιαίες βάσεις της λογιστικής στην χώρα μας.

☉ Η επιβοήθηση των αρμοδίων στην άσκηση ορθολογικής κρατικής οικονομικής πολιτικής.

☉ Ο σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα.

☉ Η μείωση του κόστους εργασιών.

☉ Η διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου.

☉ Η ορθή κοστολόγηση και η επιτυχής πολιτική των τιμών.

☉ Η βελτίωση των αποτελεσμάτων από τη συνεργασία μεταξύ των οικονομικών μονάδων, των επαγγελματικών τους οργανώσεων και των αρμόδιων κρατικών υπηρεσιών, εξ' αιτίας της καθιέρωσης κοινής ορολογίας.

☉ Η διευκόλυνση εκείνων που συνεργάζονται με τις οικονομικές μονάδες, αλλά και του επενδυτικού κοινού, στην κατανόηση των δημοσιευμένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων και ο ευχερέστερος έλεγχος της πιστοληπτικής ικανότητας των μονάδων αυτών.

☉ Μέσω της εξασφάλισης αξιόπιστων στοιχείων, η διευκόλυνση του έργου κεντρικών κρατικών υπηρεσιών, όπως της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας, της Υπηρεσίας Εθνικών λογαριασμών κτλ., στην αρτιότερη και την πλέον αποτελεσματική εκπλήρωση της αποστολής τους.

☉ Η ανύψωση της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος.

☉ Η διευκόλυνση της εξειδικευμένης διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων στις μέσες και ανώτατες σχολές.

Για να εκτιμηθούν βαθύτερα η σημασία της καθιέρωσης του θεσμού του γενικού λογιστικού σχεδίου και οι ευνοϊκές επιπτώσεις που έχει ο θεσμός αυτός στους διάφορους τομείς της ζωής της χώρας, αναφέρονται στην συνέχεια κατά τομείς οι ειδικότερες επιδιώξεις του.

4.1 Από άποψη εθνικής οικονομίας καθώς και της κοινωνικής, της οικονομικής και της δημοσιονομικής πολιτικής:

Η λογιστική τυποποίηση έχει ιδιαίτερως σημαίνουσα βαρύτητα για την εθνική οικονομία και την κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική του κράτους. Όπως αναφέρει χαρακτηριστικά και το Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας (Ελληνικόν Γενικόν Λογιστικόν Σχέδιον: γενική λογιστική προσχέδιον-1977, σελ. 19-20), με το σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα που συντελείται με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιτυγχάνεται :

♦ Παροχή αντικειμενικών πληροφοριακών στοιχείων στους διοικούντες των επιχειρήσεων (managers), τα οποία αποτελούν την πρώτη ύλη για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων, ενώ παράλληλα το επενδυτικό κοινό και οι τράπεζες, με βάση τα δημοσιευόμενα αντικειμενικά και σε εθνική κλίμακα συγκρίσιμα στοιχεία, κατευθύνουν τις αποταμιεύσεις και τα κεφάλαια τους παραγωγικότερα. Έτσι επιτυγχάνεται ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και αύξηση της παραγωγικότητας.

♦ Η εξασφάλιση ομοιογενών, ορθών και ακριβών στοιχείων σχετικά με την οικονομική κατάσταση, την δραστηριότητα και τα αποτελέσματα των κάθε είδους και φύσεως οικονομικών μονάδων των επιμέρους κλάδων της οικονομίας αποτελούν την πρώτη ύλη για την κατάρτιση με αξιοπιστία των Εθνικών Λογαριασμών και τη δημοσίευση αληθινών στοιχείων από την Εθνική Στατιστική Υπηρεσία. Με βάση τα δεδομένα προγραμματίζεται και ασκείται η οικονομική πολιτική του κράτους.

♦ Η εξασφάλιση προσφορότερων στοιχείων για τον καθορισμό της κρατικής εισοδηματικής πολιτικής σχετικά με τις αμοιβές των εργαζομένων, τα κέρδη των επιχειρήσεων κλπ.

♦ Η εξασφάλιση αξιόπιστων στοιχείων για την άσκηση της προστατευτικής οικονομικής πολιτικής μέσω του δασμολογικού, φορολογικού και οικονομικού συστήματος.

♦ Η απλούστευση και η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων, όπως διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών, ελέγχων δικαστικών πραγματογνωμόνων, τραπεζικών οργάνων, ορκωτών λογιστών, ορκωτών εκτιμητών κτλ.

♦ Η ευχερής συγκέντρωση πληροφοριών συγκριτικής σημασίας και ο σχηματισμός αριθμοδεικτών σχετικών με την στατική και τη δυναμική μορφή των οικονομικών μονάδων.

♦ Η διευκόλυνση της καταρτίσεως οικονομικών αναλύσεων και μελετών, τόσο γενικότερης σημασίας όσο και κατά κλάδους της οικονομίας.

♦ Η διευκόλυνση της συνεννοήσεως μεταξύ των οικονομικών μονάδων και των κρατικών υπηρεσιών, με την εξασφάλιση κοινής ορολογίας ή κοινής λογιστικής γλώσσας.

♦ Η εύκολη ενημέρωση των μετόχων και ειδικά της μειοψηφίας αυτών και γενικότερα η πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού.

♦ Η παροχή ακριβών και ομοιόμορφων στοιχείων για την επιτυχεστέρα άσκηση της πιστωτικής πολιτικής από το κράτος, τις τράπεζες και τους άλλους πιστωτικούς οργανισμούς.

4.2 Από άποψη ιδιωτικής οικονομίας :

Ο Ε. Σακέλλης (Το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής-1992, σελ. 41), παραθέτει τα ακόλουθα:

♦ Η λογιστική οργάνωση της οικονομικής μονάδας εκσυγχρονίζεται επί ορθολογικών βάσεων και ταυτόχρονα καταργείται ο αυτοσχεδιασμός και οι λογιστικές αυθαιρεσίες των λογιστών που αίρουν τη συγκριτική ικανότητα των αριθμών. Το προσωπικό εξοικειώνεται γρήγορα στην πάγια κατάταξη των λογαριασμών, το συμβολισμό αυτών, τη συλλειτουργία τους και γίνεται ευχερής η αναπλήρωση, μετάταξη και αντικατάσταση υπαλλήλων. Επίσης διευκολύνεται η μηχανοργάνωση των οικονομικών μονάδων με σύγχρονα μηχανολογιστικά, ηλεκτρονικά κλπ. συστήματα, με συνέπεια τη μείωση του λειτουργικού κόστους και την παροχή στους ιδύνοντες των οικονομικών μονάδων πολλών και σημαντικών πληροφοριακών στοιχείων σε σύντομο χρόνο, τα οποία είναι αναγκαία σε αυτούς για την καλύτερη διεξαγωγή του έργου τους.

♦ Επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας κατά τμήμα ή κλάδο της δραστηριότητάς της.

♦ Ο φορολογικός έλεγχος καθίσταται ευχερέστερος αλλά και αντικειμενικότερος, καθώς ο φορολογικός ελεγκτής γνωρίζει το ακριβές περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας κάθε λογαριασμού και ο τυπτοποιημένος

λογαριασμός Εκμεταλλεύσεως παρέχει σε αυτόν ουσιώδη στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Παράλληλα προστατεύεται και η οικονομική μονάδα από τυχόν αυθαιρεσίες των φορολογικών οργάνων.

♦ Ο έλεγχος των Ορκωτών Λογιστών καθίσταται ευχερέστερος, χρονικά συντομότερος και συνεπώς φθηνότερος.

Επιπλέον, το Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας (Ελληνικόν Γενικόν Λογιστικόν Σχέδιον: γενική λογιστική προσχέδιον-1977, σελ. 20-21) προσθέτει στα παραπάνω και τα ακόλουθα :

♦ Η καλύτερη και ορθολογικότερη λογιστική και διαχειριστική οργάνωση και η μείωση του σχετικού λειτουργικού κόστους. Συγχρόνως επιτυγχάνεται η κατάργηση του αυτοσχεδιασμού και της τηρήσεως της λογιστικής συμφωνίας με τις στιγμιαίες διαισθήσεις του υπεύθυνου λογιστηρίου.

♦ Η διευκόλυνση της εφαρμογής σύγχρονων μεθόδων διεξαγωγής της λογιστικής και γενικά της οικονομικής δραστηριότητας μέσω μηχανολογιστικών, ηλεκτρονικών κτλ. συστημάτων.

♦ Ο ενιαίος τρόπος κατάρτισης του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως, η ομοιόμορφη κατάρτιση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και ο ενιαίος τύπος ισολογισμού, όχι μόνο στην εξωτερική του εμφάνιση, αλλά και στο ουσιαστικό του περιεχόμενο.

♦ Η παροχή ορθών στοιχείων και πληροφοριών στους ιδύνοντες της οικονομικής μονάδας για την καλύτερη διαχείριση της διοίκησής της.

♦ Η διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου, αλλά και η παράλληλη προστασία της οικονομικής μονάδας από τυχόν αυθαιρεσίες των φορολογικών οργάνων.

♦ Η άμεση παροχή ομοιόμορφων στοιχείων προς τις τράπεζες κτλ. για τον έλεγχο της πιστοληπτικής ικανότητας της οικονομικής μονάδας.

♦ Η παροχή ορθών και ομοιόμορφων στοιχείων και πληροφοριών στις διοικήσεις των επαγγελματικών οργανώσεων, που αξιοποιούνται για την επιτυχεστέρα άσκηση της πολιτικής του κλάδου.

4.3 Από άποψη της Επιστήμης, της επαγγελματικής εκπαίδεύσεως και του λογιστικού επαγγέλματος :

Τα Λογιστικά Σχέδια απλοποιούν την εκπαίδευση των σπουδαστών της Λογιστικής και προάγουν το λογιστικό επάγγελμα. Γενικά η λογιστική νομοθεσία

είναι για το λογιστή ό,τι για το νομικό οι βασικοί κώδικες των νόμων. Ο Ε. Σακέλλης, στο βιβλίο του, (Το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής-1992) αναπτύσσει την σημασία του Γ.Λ.Σ. από άποψη της Επιστήμης, της επαγγελματικής εκπαίδευσής και του λογιστικού επαγγέλματος. Η άσκηση του λογιστικού επαγγέλματος προϋποθέτει τη βαθιά γνώση των διατάξεων και ρυθμίσεων του Γενικού και των Κλαδικών Σχεδίων.

Τα Εθνικά λογιστικά σχέδια, τόσο τα γενικά όσο και τα κλαδικά, στις διάφορες χώρες που καθιερώθηκαν, έχουν ασκήσει ευεργετική επίδραση στην επαγγελματική εκπαίδευση. Η σαφήνεια ως προς τον σκοπό και το εννοιολογικό περιεχόμενο των λογαριασμών, ο ακριβής καθορισμός του εννοιολογικού περιεχομένου και της συλλειτουργίας αυτών, η ομοιόμορφη ορολογία κλπ. διευκολύνουν τη συστηματική και ομοιόμορφη διδασκαλία και κατάρτιση των σπουδαστών, μέσης και ανώτερης εκπαίδευσης.

Είναι τόση η επίδραση ενός γενικού λογιστικού σχεδίου στην θεωρητική και την πρακτική θεμελίωση και ανάπτυξη της λογιστικής και στην διαμόρφωση του τρόπου και της μεθόδου της διδασκαλίας της, ώστε στις χώρες στις οποίες εφαρμόστηκαν καλά μελετημένα και επιστημονικά θεμελιωμένα γενικά λογιστικά σχέδια, όπως για παράδειγμα στην Γαλλία, τα περισσότερα από τα επιστημονικά συγγράμματα αλλά και τα διδακτικά που προορίζονται για τις μέσες και ανώτερες εμπορικές, βιομηχανικές και λοιπές σχολές, βασίζονται στα Γ.Λ.Σ. και ακολουθούν τη δομή, τις αρχές και τις οδηγίες τους.

Η ομοιόμορφη κατάρτιση των σπουδαστών σε θέματα λογιστικής, η οποία επιτυγχάνεται με την καθιέρωση του θεσμού του γενικού και των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, συντελεί στην βελτίωση και προαγωγή του λογιστικού επαγγέλματος, η άσκηση του οποίου προϋποθέτει βαθιά γνώση των διατάξεων και ρυθμίσεών τους.

5. Νομοθετική καθιέρωση και εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Βασικό νομοθέτημα με το οποίο καθιερώθηκε στην Ελλάδα το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ο νόμος 1041/1980, το άρθρο 47 του οποίου ορίζει, ότι εισάγεται στην Ελλάδα το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Με το άρθρο 48 του προαναφερθέντος νόμου ορίζεται η έννοια και ο σκοπός του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Με την διάταξη αυτή ορίζεται επίσης ότι το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεθόδων, με το οποίο επιδιώκονται τα ακόλουθα:

- ▶ Η τυποποίηση των λογαριασμών που τηρούνται από τις οικονομικές μονάδες.
- ▶ Η κατά ενιαία τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία των λογαριασμών αυτών.
- ▶ Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, βάση παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων.
- ▶ Η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων.
- ▶ Ο σχεδιασμός εν γένει της λογιστικής σε εθνική κλίμακα.

Ειδικότερα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιδιώκονται:

- ▶ Ο ομοιόμορφος τρόπος λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών.
- ▶ Η ομοιόμορφη απεικόνιση της περιουσιακής κατάστασης των επιχειρήσεων.
- ▶ Η άντληση κάθε είδους αξιόπιστων πληροφοριών.
- ▶ Η απλούστευση και διευκόλυνση των διαφόρων ελέγχων.
- ▶ Η αύξηση της παραγωγικότητας που θα επέλθει από την λογιστική τυποποίηση.
- ▶ Η ανύψωση της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος.
- ▶ Η διευκόλυνση της διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων στις μέσες και ανώτατες σχολές.

Επιπλέον, με τη διάταξη του άρθρου 49 του νόμου αυτού, εξουσιοδοτούνται οι αρμόδιοι υπουργοί Συντονισμού (Εθνικής Οικονομίας), Οικονομικών και

Εμπορίου να προτείνουν Προεδρικά Διατάγματα με τα οποία θα καθορίζεται το περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Με βάση τις παραπάνω εξουσιοδοτήσεις του ν.1041/1980 εκδόθηκε το Π.Δ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Με το διάταγμα αυτό:

I.Καθορίστηκε το περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που περιλαμβάνει 5 μέρη.

II.Ορίστηκε ως ημερομηνία ενάρξεως προαιρετικής εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου η 1 Ιανουαρίου 1982.

III.Ορίστηκε ότι τα έννομα αποτελέσματα από την προαιρετική εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου επέρχονται εφόσον αυτή που μπορεί να είναι γενική ή να καταλαμβάνει ορισμένα μόνο μέρη ή κεφάλαια του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου γνωστοποιηθεί εγγράφως στο Υπουργείο Εμπορίου και στην αρμόδια Οικονομική Εφορία.

6. Συνοπτική παρουσίαση της δομής και του περιεχομένου του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

6.1 Δομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Ο Τόσης (Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: ανάλυση και ερμηνεία-1991, σελ. 7-8) αναφέρει ότι λογιστικό σχέδιο είναι ένας πίνακας λογαριασμών, μεθοδικά καταταγμένων, βάση του οποίου ενεργούνται οι λογιστικές έγγραφες στα βιβλία της εκάστοτε επιχείρησης. Επομένως, είναι τυποποιημένο λογιστικό σύστημα με το οποίο επιτυγχάνεται η απλούστευση του ελέγχου και διευκολύνεται η συγκέντρωση των πληροφοριών.

Στην πραγματικότητα δεν υπάρχουν δύο επιχειρήσεις απόλυτα όμοιες, ώστε να είναι δυνατό να ενταχθούν στο ίδιο «καλούπι», στο ίδιο λογιστικό σχέδιο. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να υπάρξει ένα μοναδικό λογιστικό σχέδιο που να εφαρμόζεται για όλα τα είδη των επιχειρήσεων. Ωστόσο, ο μεγαλύτερος αριθμός επιχειρήσεων παρουσιάζει κοινά χαρακτηριστικά και αυτό επιτρέπει στην υπαγωγή των επιχειρήσεων στους κανόνες ενός γενικού λογιστικού σχεδίου. Όπου

συναντώνται κλάδοι επιχειρήσεων με σοβαρές ιδιομορφίες, η λογιστική πρακτική επιτρέπει την χρησιμοποίηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων.

Τα λογιστικά σχέδια περιλαμβάνουν συνήθως τα εξής στοιχεία:

- ◆ Τις γενικές αρχές της λογιστικής, την ορολογία και το σχέδιο των λογαριασμών.

- ◆ Την γενική λογιστική με τους λογαριασμούς του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής περιουσίας.

- ◆ Την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως.

Η λογιστική δεν αναφέρεται μόνο στον λογιστικό κόσμο, αλλά απευθύνεται σε πολύ ευρύ κύκλο ενδιαφερομένων, όπως αναφέρει ο Ε. Σακέλλης (Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο-1990). Ειδικότερα ενδιαφέρει:

- ◆ Την φοροτεχνική υπηρεσία προς εξακρίβωση των κερδών των επιχειρήσεων για την επιβολή του φόρου. Το λογιστικό σχέδιο διευκολύνει τον φορολογικό έλεγχο και προστατεύει την επιχείρηση από τις αυθαιρεσίες των φοροτεχνικών οργάνων,

- ◆ Τις επιχειρήσεις γενικά, για τις οποίες η ορθολογιστική λογιστική οργάνωση επιτυγχάνει τη μείωση του κόστους και την αύξηση της παραγωγικότητας.

- ◆ Το κόστος, το οποίο διευκολύνεται στην κατάρτιση των Εθνικών λογαριασμών και διαφόρων στατιστικών.

- ◆ Το κρατικό σύνολο, το οποίο από μία καλή λογιστική οργάνωση αντλεί τις πληροφορίες που τον ενδιαφέρουν.

- ◆ Τη λογιστική υπηρεσία κάθε επιχείρησης.

6.2 Περιεχομένου του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Ο Λεοντέρης (Γενικό Λογιστικό Σχέδιο-1997, σελ. 13) χωρίζει ολόκληρη την ύλη του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στη γενική εισαγωγή και στα ακόλουθα 6 μέρη σύμφωνα με το Π.Δ. 1123/80:

6.2.1 Βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου – Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών:

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ακολουθεί το δεκαδικό σύστημα. Οι ομάδες 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 και 8 αποτελούν τον πρώτο κύκλο της γενικής λογιστικής. Η ομάδα 9 αποτελεί τον δεύτερο κύκλο της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (κοστολογήσεως) και η ομάδα 10 αποτελεί τον τρίτο κύκλο των λογαριασμών

τάξεως. Οι τρεις κύκλοι λειτουργούν ανεξάρτητα ο ένας από τους άλλους, χωρίς να αποκλείεται και η μεταξύ τους συνεργασία.

6.2.2 Γενική Λογιστική:

Περιέχει το σχέδιο των λογαριασμών της γενικής λογιστικής και οδηγίες για την λειτουργία και την συνδεσμολογία των λογαριασμών αυτών με διευκρινήσεις στην ορολογία και το περιεχόμενο τους. Η γενική λογιστική, όπως σημειώνεται και παραπάνω περιλαμβάνει τις ομάδες λογαριασμών 1, 2, 3, 4, 5, 6, ,7 και 8.

6.2.3 Λογαριασμοί τάξεως:

Περιλαμβάνει τους λογαριασμούς που ανήκουν στην ομάδα 10 και εμφανίζουν αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, απαιτήσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις, στοιχεία από λαμβανόμενες ή παρεχόμενες εγγυήσεις εμπράγματα ή άλλου είδους ασφάλειες. Ακόμη μπορεί να περιλαμβάνει και λογαριασμούς, που παρέχουν διάφορα στατιστικά στοιχεία και άλλες πληροφορίες. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν ως γνωστόν κατά ζεύγη.

6.2.4 Οικονομικές καταστάσεις – Αριθμοδείκτες:

Περιλαμβάνει τον ισολογισμό τέλους χρήσεως, τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, το λογαριασμό γενικής εκμεταλλεύσεως και το προσάρτημα επί του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως. Επίσης στο μέρος αυτό περιλαμβάνονται και οι αριθμοδείκτες (εννοιολογία και ανάλυση αυτών).

6.2.5 Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως

6.2.6 Παράρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως:

Το Παράρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως δεν περιλαμβάνει κανόνες δικαίου, αλλά οδηγίες και υποδείξεις, οι οποίες δεν είναι, ούτε προβλέπεται να γίνουν υποχρεωτικής εφαρμογής. Οι οδηγίες και οι υποδείξεις αυτές αναφέρονται στην κατάρτιση του προγράμματος δράσης των επιχειρήσεων, την πρότυπη κοστολόγηση και τον προϋπολογιστικό έλεγχο. Η προσθήκη του παραρτήματος αυτού, όπως επίσης και η μεγάλη, για λογιστικό σχέδιο, έκταση που δίνεται στις αρχές λογισμού του κόστους στο πέμπτο μέρος, κρίθηκαν απαραίτητες στα πλαίσια των συνθηκών ασκήσεως του λογιστικού επαγγέλματος στην Ελλάδα και στοχεύουν στην ανύψωση της θεωρητικής κατάρτισεως και της επαγγελματικής στάθμης των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις λογιστών, πολλοί από τους οποίους δεν προέρχονται από σχολές πανεπιστημιακού

επιπέδου ή άλλες όπου να διδάσκεται με πληρότητα η αναλυτική λογιστική και η οικονομική των εκμεταλλεύσεων.

7. Κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα και πλεονεκτήματα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχέδιο

Με στόχους την επιδίωξη αυξήσεως της παραγωγικότητας των οικονομικών μονάδων και την εξασφάλιση ευκολότερης και ασφαλέστερης αντλήσεως αξιόπιστων στοιχείων, καθώς και την προσαρμογή σε διεθνοποιημένους οικονομικούς μηχανισμούς, η όλη δομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αποβλέπει στο σχεδιασμό της λογιστικής σε κλίμακα εθνική. Ο σχεδιασμός αυτός, σύμφωνα με το Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο-1987, σελ. 12-13), περιλαμβάνει το χώρο της γενικής λογιστικής, στον οποίο οι ανάγκες των οικονομικών μονάδων, κατά κανόνα, είναι ομοιόμορφες. Αντίθετα, στο χώρο της αναλυτικής λογιστικής, στον οποίο οι ανάγκες διαφέρουν, όχι μόνο από δραστηριότητα σε δραστηριότητα της οικονομίας, αλλά και από μονάδα σε μονάδα, ο σχεδιασμός περιορίζεται σε γενικά πλαίσια και σε γενικούς κανόνες και αρχές, κατά τρόπο που να διευκολύνονται οι ενδιαφερόμενοι στην πραγματοποίηση του δικού τους λεπτομερειακού σχεδιασμού του μηχανισμού προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι το πρώτο εναρμονισμένο με τις οδηγίες της ΕΟΚ γενικό λογιστικό σχέδιο. Επίσης οι διατάξεις του έχουν εναρμονιστεί με όσα προβλέπονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπου η εναρμόνιση αυτή ήταν δυνατή, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των σχετικών οδηγιών της ΕΟΚ και της Ελληνικής νομοθεσίας. Οι διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου υπερισχύουν των διατάξεων άλλων νομοθετημάτων που ισχύουν σήμερα στην χώρα μας, όταν πρόκειται για ρύθμιση του θέματος.

Τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι τα ακόλουθα:

7.1 Παρουσιάζει γενικότητα εφαρμογής:

Η κατάρτιση και η διατύπωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου παρέχει τη δυνατότητα εφαρμογής του από όλες τις οικονομικές μονάδες της

χώρας, τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα. Συγκεκριμένα, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι δυνατό να εφαρμόζεται από ιδιωτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα, από δημόσιες επιχειρήσεις, από οργανισμούς και Ν.Π.Δ.Δ. που διέπονται από τις διατάξεις περί δημόσιου λογιστικού (Ν.Δ. 312/1973 196/1973 κτλ.), από συνεταιρισμούς, από συλλόγους και άλλες οργανώσεις, ακόμη και από δημόσιες υπηρεσίες.

Οι ιδιορρυθμίες και τα ειδικά προβλήματα μονάδων ορισμένων κλάδων του ιδιωτικού τομέα (π.χ. τραπεζών, ασφαλιστικών εταιρειών κλπ.) και μονάδων κλάδων του δημόσιου τομέα (Ν.Π.Δ.Δ. και Οργανισμών που διέπονται από τις διατάξεις του Δημόσιου Λογιστηρίου) αντιμετωπίζονται από τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (Κ.Λ.Σ.) τα οποία καταρτίζονται από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, με την συνεργασία των επαγγελματικών οργανώσεων και των διοικήσεων των ενδιαφερόμενων κλάδων.

Τα Κλαδικά Λογιστικά Συστήματα έχουν ως βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. Τα σχέδια αυτά περιλαμβάνουν διαρρυθμίσεις που φθάνουν από αλλαγές λογαριασμών μέχρι αλλοίωση ολόκληρων ομάδων, όταν κρίνεται ότι τα διάφορα προβλήματα που δημιουργούνται δεν είναι δυνατόν να αντιμετωπίζονται με άλλο τρόπο.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. όπως είναι διατυπωμένο, απευθύνεται στις οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (διγραφία). Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής προβλέπεται να καταρτίσει απόσπασμα του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο θα είναι δυνατό να εφαρμόζεται από τις μονάδες που τους επιτρέπεται και επιθυμούν την εφαρμογή απλογραφικών λογιστικών συστημάτων.

Κρίθηκε απόλυτα αναγκαία η κάλυψη από το Ε.Γ.Λ.Σ. και του ζωτικής σημασίας χώρου του δημόσιου τομέα, επειδή, στην αντίθετη περίπτωση, ο σχεδιασμός της λειτουργίας και η τυποποίηση σε εθνική κλίμακα δε θα ήταν δυνατό να παρέχει τους σκοπούς που προσδοκούνται. Υπενθυμίζεται ότι μεταξύ των σκοπών αυτών περιλαμβάνεται και η εξασφάλιση τυποποιημένου συστήματος πληροφοριών που ζητούνται από τις κεντρικές κρατικές υπηρεσίες – Εθνική Στατιστική Υπηρεσία, Εθνικοί Λογαριασμοί κτλ.

7.2 Παρουσιάζει σημαντική ελαστικότητα:

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, το γενικό λογιστικό σχέδιο πρέπει να είναι συντεταγμένο έτσι ώστε να μην αποτελματώνει την λογιστική τεχνική και παρακωλύει την βελτίωσή της, αλλά αντίθετα, να εξασφαλίζει την δυνατότητα της

προσαρμογής και ευθυγραμμισέως του προς τις ανάγκες που δημιουργούνται μιας συνεχώς εξελισσόμενης οικονομίας και προς τις απαιτήσεις της επιστήμης.

Ομοίως, Ο Ε. Σακέλλης, (Το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής-1992, σελ. 60-61) τονίζει επισταμένως ότι, πρέπει να έχει την ελαστικότητα να προσαρμόζεται προς ειδικές ανάγκες των διαφόρων επαγγελματικών κλάδων και ειδικότερα προς τις ανάγκες της κάθε οικονομικής μονάδας.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ελαστικότερο και πλεονεκτικότερο από το Γαλλικό και άλλα γενικά λογιστικά σχέδια ξένων χωρών, επειδή με τη διάρθρωση του παρέχει τη δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες να οργανώνονται σύμφωνα με τις ανάγκες τους, χωρίς να παραβλέπεται ο πρωταρχικός σκοπός του, δηλαδή ο σχεδιασμός της λογιστικής σε κλίμακα Εθνική. Εκτός από την δυνατότητα συλλειτουργίας της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής, αναφέρεται η δυνατότητα της ελευθερίας αναπτύξεως των δευτεροβάθμιων λογαριασμών κατά ειδικό (περιορισμένο) εκατονταδικό σύστημα, η δυνατότητα της ελευθερίας αναπτύξεως των τριτοβάθμιων, τεταρτοβάθμιων κτλ., λογαριασμών, η δυνατότητα εφαρμογής εναλλακτικών τρόπων και συστημάτων για την αντιμετώπιση των αναγκών της λογιστικής των υποκαταστημάτων, των υπολογιστικών εξόδων, της κοστολόγησεως, των αναλυτικών αποτελεσμάτων, των προϋπολογισμένων εσόδων-εξόδων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρουσιάζει υψηλού βαθμού ελαστικότητα και παρέχει τη δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες να αναπτύσσουν, μέσα στα βασικά του πλαίσια, το δικό τους σχέδιο λογαριασμών και να επιλέγουν ελεύθερα λογιστικά συστήματα και τρόπους διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας.

Όσο λεπτομερειακή ανάπτυξη και αν έχει το γενικό λογιστικό σχέδιο, ακόμη και τα κλαδικά, δεν είναι δυνατόν να προβλέψουν τις ιδιαίτερες ανάγκες της κάθε επιχείρησης, όπως αυτές μπορούν να προκύψουν από την πρακτική εφαρμογή. Για το λόγο αυτό, ο υπεύθυνος λογιστηρίου της επιχείρησης μπορεί να δημιουργεί λογαριασμούς για την εξυπηρέτηση μιας ειδικότερης περίπτωσης, αλλά πάντοτε με σεβασμό της γενικής οικονομικής του σχεδίου, με μεγάλη προσοχή και αφού είναι βέβαιος ότι δεν είναι δυνατόν, η ειδική αυτή περίπτωση από τους προβλεπόμενους, από το γενικό ή κλαδικό λογιστικό σχέδιο, λογαριασμούς, ή από οδηγίες του Λογιστικού Οδηγού. Είναι γνωστή η τάση πολλών λογιστών να συσσωρεύουν σχεδόν τα πάντα σε «εκκρεμής ή προσωρινούς λογαριασμούς», οι

οποίοι συχνά, παρουσιάζοντας αξιόλογα υπόλοιπα, εξελίσσονται σε πάσης φύσεως άγνοιας, προχειρολογίας κλπ.

Προκειμένου να αποφευχθούν όλες οι προαναφερόμενες αυθαιρεσίες, οι οποίες αλλοιώνουν την επιδιωκόμενη τυποποίηση, έχουν προβλεφθεί τα «Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια», οι «Λογιστικοί Οδηγοί» και το «Ανώτατο Συμβούλιο Λογιστικής», τα οποία ρυθμίζουν με υπευθυνότητα τα σχετικά θέματα.

Κατά την σύνταξη του Ε.Γ.Λ.Σ. έχουν ληφθεί διάφορα μέτρα, τα οποία εξασφαλίζουν έναν ικανοποιητικό βαθμό ελαστικότητας, όπως πολύ καλά αυτό μπορεί να γίνει αντιληπτό κατά την αναλυτική ανάπτυξη του σχεδίου, και παρέχεται στις επιχειρήσεις η ευχέρεια ελεύθερης επιλογής λογιστικών συστημάτων καθώς και τρόπων διεξαγωγής της εκάστοτε λογιστικής τους λειτουργίας.

Στο σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα πρωταρχικό σκοπό και στόχο αποτέλεσε η απόλυτη εξυπηρέτηση των αναγκών των οικονομικών μονάδων. Ο στόχος αυτός προτάχθηκε και ακολούθησαν όλοι οι άλλοι.

Για την επίτευξη και άλλων στόχων, στους οποίους αποβλέπει η καθιέρωση και εφαρμογή του θεσμού του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, κρίνονται αναγκαίες ανάλογες διαρρυθμίσεις και προσαρμογές ώστε να επιτυγχάνεται η επαφή εκείνη που να επιτρέπει την επίτευξη μικροοικονομικών και μακροοικονομικών στόχων. Στο σημείο αυτό, τονίζεται με έμφαση, ότι κρίνεται απαραίτητη η αναδιοργάνωση και τυποποίηση του συστήματος συγκεντρώσεως πληροφοριών από την Εθνική Στατιστική Υπηρεσία, από τη Γενική Διεύθυνση των Εθνικών Λογαριασμών, από τα Υπουργεία, από την Νομική Επιτροπή, από τις Τράπεζες και αριθμό άλλων Οργανισμών, που σήμερα, καθένας με το δικό του τρόπο, απευθύνεται στον ιδιωτικό τομέα ο οποίος ταλαιπωρείται χωρίς πολλές φορές να επιτυγχάνεται ο σκοπός στον οποίο αποβλέπει η συγκέντρωση των πληροφοριών που ζητούνται.

Ο σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, που γίνεται με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, σε καμία περίπτωση δεν αποδυναμώνει τη δυνατότητα πραγματώσεως των στόχων των λογιστικών σχεδίων των οικονομικών μονάδων. Η ελαστικότητα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι τέτοια ώστε παρέχεται η δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες να αναπτύσσουν, μέσα στα βασικά του πλαίσια, το δικό τους σχέδιο λογαριασμών και να επιλέγουν ελεύθερα λογιστικά συστήματα και τρόπους διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας.

Ενδεικτικά αναφέρουμε τα εξής σημεία που χαρακτηρίζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ως απόλυτα ελαστικό:

⊕ Η δυνατότητα αναπτύξεως του μεγαλύτερου αριθμού δευτεροβάθμιων λογαριασμών, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, όπως καθορίζεται σε κάθε μία περίπτωση του σχεδίου λογαριασμών.

⊕ Η δυνατότητα αναπτύξεως των κυριότερων πρωτοβάθμιων λογαριασμών των ομάδων «αποθέματα» (2) και «έσοδα κατ' είδος» (7), σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

⊕ Η δυνατότητα αναπτύξεως των κυριότερων πρωτοβάθμιων λογαριασμών σε δευτεροβάθμιους κατά το περιορισμένο εκατονταδικό σύστημα, παρέχει τις εξής δύο δυνατότητες: (1)στις οικονομικές μονάδες, να δημιουργούν νέους αναλυτικότερους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς προς αντιμετώπιση των αναγκών τους και, (2) στο Εθνικό Συμβούλιο λογιστικής, να δημιουργεί νέους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς γενικότερης εφαρμογής.

⊕ Η δυνατότητα συγκεντρώσεως των εξόδων της ομάδας 6, των εσόδων της ομάδας 7 και των εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων της ομάδας 8, στο επίπεδο των τριτοβάθμιων λογαριασμών, είτε κατ' είδος, είτε κατ' είδος και προορισμό, είτε κατά προορισμό και κατ' είδος.

⊕ Η δυνατότητα της μη ενημερώσεως ορισμένων παρεμβαλλόμενων λογαριασμών, όταν οι σχετικές πληροφορίες προκύπτουν με άλλο τρόπο (π.χ. από τα μηνιαία ισοζύγια κτλ.).

⊕ Η δυνατότητα διπλασιασμού των πρωτοβάθμιων λογαριασμών για την ανάπτυξη των λογαριασμών υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων δραστηριοτήτων των οικονομικών μονάδων, που δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια.

⊕ Η δυνατότητα ενσωματώσεως στους οικείους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής προϋπολογισμένων αγορών (ομάδας 2), εξόδων (ομάδας 6), εσόδων (ομάδας 7) και εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδας 8), χωρίς να θίγεται η αρχή της συσχετίσεως των λογιστικών εγγράφων με τα αντίστοιχα δικαιολογητικά, με βάση τα οποία κάθε έσοδο και έξοδο γίνεται οριστικό και εκκαθαρισμένο.

⊕ Η δυνατότητα αναπτύξεως λογαριασμών τέταρτου, πέμπτου κτλ. βαθμού μέσα στα πλαίσια της αναπτύξεως των λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών.

⊕ Η δυνατότητα εναρμονίσεως της αναλυτικής λογιστικής στη γενική και συλλειτουργίας των δύο τομέων της λογιστικής, με οποιοδήποτε σύστημα που εξασφαλίζει την μη νόθευση των βασικών αρχών της γενικής λογιστικής. Η

ευχέρεια αυτή εξασφαλίζει την αποφυγή διπλών εγγραφών, κυρίως στους λογαριασμούς αποθεμάτων - αγορών κτλ.

⊕ Η δυνατότητα εντάξεως στην αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως και υπολογιστικών εξόδων-τόκων ιδίων κεφαλαίων, αμοιβής επιχειρηματία, αυτασφαλιστρων, διαφόρων αποσβέσεων και εσόδων που δεν τιμολογούνται μέσα στην χρήση, χωρίς τη νόθευση των αποτελεσμάτων της γενικής εκμεταλλεύσεως και χωρίς τη νόθευση του κόστους των τελικών αποθεμάτων, στο οποίο δεν περιλαμβάνονται υπολογιστικά έξοδα.

⊕ Η δυνατότητα αντιμετώπισεως των ιδιορρυθμιών κλάδων της οικονομίας και ορισμένων οργανισμών με κλαδικά λογιστικά σχέδια, καθώς και η δυνατότητα κατάρτισεως λογιστικών οδηγών από τις επαγγελματικές οργανώσεις των παραγωγικών τάξεων και τους φορείς ευθύνης της δημόσιας διοικήσεως. Οι λογιστικοί οδηγοί περιλαμβάνουν αναλυτικές οδηγίες σχετικές με τις λεπτομερειακές λογιστικές διαδικασίες.

7.3 Παρουσιάζει σημαντική προσαρμοστικότητα:

Ακόμη ένα πολύ βασικό χαρακτηριστικό του Ε.Γ.Λ.Σ., άμεσα συνδεδεμένο με το παραπάνω, είναι η εύκολη προσαρμογή του στις ανάγκες των επιχειρήσεων κάθε μεγέθους, φύσεως και κάθε νομικής μορφής, καθώς επίσης και σε όλα τα είδη λογιστικών συστημάτων, λογιστικών μεθόδων και τεχνικών μέσων διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας (μηχανημάτων λογιστικών μηχανών, ηλεκτρονικών υπολογιστών κλπ.).

7.4 Χαρακτηρίζεται για επαρκή πληρότητα:

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, εντός βεβαίως των πλαισίων που το χαρακτηρίζουν ως γενικό, πρέπει να προβλέπει κατά το δυνατόν μεγαλύτερο αριθμό περιπτώσεων. Αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία, διότι όσο πιο ανεπτυγμένη είναι η πληρότητα των διατάξεων του σχεδίου, τόσο περισσότερο μειώνεται η αυθαιρεσία και ο αυτοσχεδιασμός όσων το εφαρμόζουν, που οδηγούν σε σύγχυση και νοθεύουν την έννοια της τυποποίησης.

Βεβαίως, όπως χαρακτηριστικά αναφέρει και το Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο-1987, σελ. 58), αυτό δε σημαίνει ότι το γενικό λογιστικό σχέδιο καλείται να προβλέψει και να επιλύσει όλες τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται στην πράξη, διότι σκοπός του δεν είναι να

καθορίσει τις λογιστικές διαδικασίες με λεπτομέρεια. Αυτό καθορίζεται από τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και ειδικότερα από τους Λογιστικούς Οδηγούς, οι οποίοι συντάσσονται και καταρτίζονται από τις κλαδικές επαγγελματικές οργανώσεις, προς χρήση όσων υπάγονται στις οικονομικές μονάδες, οι οποίες αντιμετωπίζουν τις ανάγκες αυτές και μπαίνουν σε εφαρμογή μετά από γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν περιλαμβάνει λεπτομερείς λογιστικές διαδικασίες. Αυτές καθορίζονται από τα τυχόν Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και ειδικότερα από τους Λογιστικούς Οδηγούς. Το Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίζεται από ικανοποιητική πληροφοριακή πληρότητα, δεδομένου ότι έχει καταρτιστεί κατά τέτοιο τρόπο που με τα λιγότερα μέσα να εξασφαλίζει το ανώτατο όριο πληροφοριών. Οι πληροφορίες που παρέχει εξυπηρετούν τόσο τις οικονομικές μονάδες που το εφαρμόζουν, όσο και τις κεντρικές κρατικές υπηρεσίες (Υπηρεσία Εθνικών Λογαριασμών, Εθνική Στατιστική Υπηρεσία) οι οποίες με τη συγκέντρωση τυποποιημένων στοιχείων αποβλέπουν σε μια ομοιόμορφη σύνθεση που σήμερα αποτελεί ανάγκη. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι, οι πληροφορίες της Υπηρεσίας Εθνικών Λογαριασμών και της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας κρίνονται απόλυτα αναγκαίες, επειδή εξυπηρετούν τα όργανα της Πολιτείας, αλλά εξίσου και τους φορείς ευθύνης σε όλα τα επίπεδα της ιδιωτικής οικονομίας.

7.5 Χαρακτηρίζεται για επαρκή σαφήνεια:

Δεδομένου ότι, το Ε.Γ.Λ.Σ. προορίζεται για όλες τις μορφές επιχειρήσεων, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, είναι διατυπωμένο με εξαιρετική σαφήνεια, αφού προορίζεται να εφαρμοστεί από πλήθος λογιστών με διαφορετική στάθμη επαγγελματικής και επιστημονικής κατάρτισης. Το εννοιολογικό περιεχόμενο των λογαριασμών είναι σαφές και πλήρες, ώστε να μην επιτρέπει παρερμηνείες για την κατάταξη των διαφόρων στοιχείων. Επίσης, απόλυτη σαφήνεια χαρακτηρίζει τις διατάξεις της συλλειτουργίας και συνδεσμολογίας των διαφόρων λογαριασμών, καθώς και τις διατάξεις που αναφέρονται στους εναλλακτικούς τρόπους αντιμετώπισης διαφόρων ειδικών περιπτώσεων.

7.6 Χαρακτηρίζεται για ταχύτητα συγκεντρώσεως των πληροφοριακών στοιχείων:

Ιδιαίτεροι προσοχή δόθηκε κατά την διαμόρφωση της δομής του Ε.Γ.Λ.Σ. ώστε να είναι δυνατή, ταχύτερη και εύκολη η συγκέντρωση των κάθε φύσεως στοιχείων και πληροφοριών, για την αποτελεσματικότερη διαχείριση, τον έλεγχο, την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, η κατάρτιση των αριθμοδεικτών, η συμπλήρωση ερωτηματολογίων κλπ.

7.7 Χαρακτηρίζεται από οργάνωση ελέγχου:

Εκτός των καθαρών αριθμητικών ελέγχων, όπως ο έλεγχος του ισοζυγίου κτλ., οι οποίοι υπάγονται εξ' ολοκλήρου στην λογιστική τεχνική και απορρέει από αυτή, υφίστανται και άλλης μορφής γενικότερων ελέγχων, οι οποίες συνδέονται στενά προς την όλη διοικητική οργάνωση της οικονομικής μονάδας. Οι έλεγχοι αυτοί διευκολύνουν ουσιαστικά την εφαρμογή του γενικού λογιστικού σχεδίου.

Η χώρα μας, όπως είναι γνωστό, στερείται εμπειρίας εφαρμογής ενιαίων λογιστικών αρχών. Η λογιστική αναρχία και η αυθαιρεσία πολλών από εκείνους που εφαρμόζουν την λογιστική έχουν εξελιχθεί σε κατάσταση με συνεχώς αυξανόμενα αρνητικά αποτελέσματα. Η συνεννόηση μεταξύ των παραγωγικών τάξεων και της δημόσιας διοίκησης έγινε δύσκολη. Τα στοιχεία τα οποία συγκεντρώνονται σε κεντρικές κρατικές υπηρεσίες στερούνται του βαθμού αξιοπιστίας που απαιτείται στις περιπτώσεις αυτές. Και όμως, με γνώμονα τα στοιχεία αυτά καταρτίζονται δείκτες της οικονομίας, στους οποίους βασίζονται κρίσιμες για τον τόπο αποφάσεις.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, έργο όλων των ενδιαφερόμενων, όπως φαίνεται και από την σύνθεση της τριακονταμελούς Ομάδας που το κατάρτισε, θα αποτελέσει τον κοινό μηχανισμό και την κοινή γλώσσα συνεννοήσεως, όχι μόνο μεταξύ διοικήσεως και διοικούμενων, αλλά και μεταξύ των οικονομικών μονάδων και των επαγγελματικών τους οργανώσεων.

8. Ομοιότητες και Διαφορές με το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ο Ε. Σακέλλης, (Το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής-1992, σελ.58-59) παραθέτει τις ομοιότητες

και τις διαφορές του Ελληνικού με το Γαλλικό Γ.Λ.Σ. Με τη σύγκριση αυτή, επιδιώκεται η βαθύτερη κατανόηση της χρησιμότητας του Ε.Γ.Λ.Σ. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο υιοθετεί την αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, την οποία έχουν υιοθετήσει το Γαλλικό και άλλα Γενικά Λογιστικά Σχέδια. Δεν αποκλείεται όμως η συγχώνευση και η συλλειτουργία σε ένα ενιαίο σύστημα της αναλυτικής και της γενικής λογιστικής, με την προϋπόθεση ότι δε θα αλλοιώνονται οι κανόνες και οι αρχές της γενικής λογιστικής.

Παρά το γεγονός ότι οι βασικές αρχές στις οποίες θεμελιώνεται το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο συμπίπτουν με τις βασικές αρχές του Γαλλικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, το Ελληνικό διαφέρει από το Γαλλικό κατά το ότι η δομή του βασίζεται και σε νέες αρχές, οι οποίες επιτρέπουν τη διάρθρωσή του με τρόπο που εξουδετερώνει τις αδυναμίες και τα μειονεκτήματα του Γαλλικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Ενδεικτικά αναφέρεται η ένταξη των αγορών αποθεμάτων στην ομάδα 2 "Αποθέματα", αντί της ομάδας 6 "Οργανικά έξοδα κατ' είδος" στην οποία το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει εντάξει τις αγορές αποθεμάτων. Με τη θεμελιώδη αυτή μεταβολή ανοίγεται ο δρόμος για την εφαρμογή συστημάτων συλλειτουργίας της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής, χωρίς να αλλοιώνονται οι κανόνες και οι αρχές της γενικής λογιστικής.

Οι ομοιότητες των δύο γενικών λογιστικών σχεδίων είναι οι ακόλουθες:

- Η γενική λογιστική διαχωρίζεται από την αναλυτική και κάθε ένας από τους δύο αυτούς τομείς λειτουργεί σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.
- Υιοθετείται η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, παρέχεται όμως η δυνατότητα της συγχωνεύσεως και λειτουργίας σε ένα ενιαίο σύστημα των δύο τομέων της λογιστικής, με την προϋπόθεση ότι δεν θα αλλοιώνονται οι κανόνες και οι αρχές της γενικής λογιστικής.
- Οι βασικές αρχές της γενικής λογιστικής είναι, αφενός η αρχή της καταγραφής των εσόδων και εξόδων κατ' είδος και αφετέρου, η αρχή του σχηματισμού του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως μετά από λογιστική μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των τελικών αποθεμάτων, των κατ' είδος οργανικών εξόδων και των κατ' είδος οργανικών εσόδων.
- Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.
- Η κωδικαρίθμηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών γίνεται με το δεκαδικό σύστημα.

• Οι παραδεδεγμένες λογιστικές αρχές που αναφέρονται στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, στον υπολογισμό των αποσβέσεων, στον ομοιόμορφο προσδιορισμό του κόστους, στον ενιαίο τρόπο λειτουργίας και συλλειτουργίας των λογαριασμών του σχεδίου, στην κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως και σε άλλα θέματα, περιλαμβάνονται στα οικεία μέρη και κεφάλαια του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο διαφέρει από το Γαλλικό κατά το ότι η δομή του έχει θεμελιωθεί και σε νέες αρχές, οι οποίες επιτρέπουν τη διάρθρωση του με τρόπο που να εξουδετερώνονται οι αδυναμίες και τα μειονεκτήματα του Γαλλικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Συγκεκριμένα, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει τις εξής καινοτομίες, οι οποίες το κάνουν ελαστικότερο και πλεονεκτικότερο από το Γαλλικό και από τα άλλα Γενικά Λογιστικά Σχέδια που έχουν μέχρι σήμερα δημοσιευτεί στις διάφορες χώρες.

• Οι λογαριασμοί των αγορών του σχεδίου λογαριασμών περιλαμβάνονται στην ομάδα 2 των αποθεμάτων και όχι στην ομάδα 6 των εξόδων κατ' είδος, όπως γίνεται στο Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Η θεμελιακή αυτή αλλαγή κάνει δυνατή την εφαρμογή συστημάτων ενσωματώσεως της αναλυτικής λογιστικής στην γενική και συλλειτουργίας των δύο τομέων της λογιστικής, χωρίς να θίγονται οι βασικές αρχές της γενικής λογιστικής.

• Οι λογαριασμοί του ισολογισμού στο σχέδιο λογαριασμών κατατάσσονται σε ομάδες (1, 2 και 3), οι οποίες αφορούν το ενεργητικό του ισολογισμού και σε ομάδες (4 και 5), οι οποίες αφορούν το παθητικό του ισολογισμού.

• Η κωδικαρίθμηση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών γίνεται με το περιορισμένο εκατονταδικό σύστημα, των δε τρίτου και επόμενων βαθμού αναπτύξεως η κωδικαρίθμηση γίνεται ελεύθερα κατά το εκατονταδικό, χιλιαδικό κτλ., σύστημα. Το σύστημα αυτό κάνει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ελαστικότερο και περισσότερο ευέλικτο στην αντιμετώπιση όλων των αναγκών των οικονομικών μονάδων της χώρας μας. Στο Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, η κωδικαρίθμηση όλων των λογαριασμών πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων, τριτοβάθμιων κτλ., γίνεται με το δεκαδικό σύστημα.

• Η διάταξη των λογαριασμών της ομάδας 8 περιέχει τη δυνατότητα του λογιστικού προσδιορισμού των συνολικών μικτών κερδών της οικονομικής μονάδας μέσω των λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

- Παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής εναλλακτικών τρόπων λογιστικής αντιμετώπισης των υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων δραστηριότητας των οικονομικών μονάδων τα οποία δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια.

- Παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής εναλλακτικών τρόπων εμφανίσεως, στην γενική λογιστική, προϋπολογισμένων εξόδων και εσόδων, για τα οποία για διάφορους λόγους δεν είναι δυνατή η λογιστικοποίηση στους οικείους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

- Παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής εναλλακτικών τρόπων χειρισμού στην αναλυτική λογιστική των υπολογιστικών εξόδων και εσόδων.

- Παρέχεται η δυνατότητα αναπτύξεως των αναλυτικών λογαριασμών εξόδων και εσόδων, κατ' είδος και προορισμό ή κατά προορισμό και κατ' είδος.

- Παρέχεται η δυνατότητα αναπτύξεως ορισμένων πρωτοβάθμιων λογαριασμών (ομάδων 2 και 7) καθώς και των τριτοβάθμιων λογαριασμών όλων των ομάδων, εκτός από λίγες εξαιρέσεις, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας. Η ευχέρεια αυτή εξασφαλίζει σε κάθε μία από τις οικονομικές μονάδες τη δυνατότητα να αναπτύσσει το σχέδιο λογαριασμών της σύμφωνα με τις ανάγκες και ιδιορρυθμίες της.

- Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν κατά ζεύγη πρωτοβάθμιων λογαριασμών ώστε να αποφεύγεται ο συνεχής μηδενισμός τους, όπως γίνεται στο Γαλλικό λογιστικό σχέδιο. Με τον τρόπο αυτό οι λογαριασμοί τάξεως εμφανίζονται με χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, καινοτομώντας, σε σύγκριση προς όλα τα γενικά λογιστικά σχέδια που δημοσιεύτηκαν μέχρι σήμερα στις διάφορες χώρες, περιλαμβάνει και κεφάλαια για «αριθμοδείκτες», «προγράμματα δράσεως των οικονομικών μονάδων», «πρότυπη κοστολόγηση» και «προϋπολογιστικό έλεγχο». Επίσης, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προετοίμασε το έδαφος για την υλοποίηση της δυνατότητας που παρέχεται για την ενσωμάτωση και συλλειτουργία της αναλυτικής και της γενικής λογιστικής, χωρίς να θίγονται οι αρχές της τελευταίας.

9. Βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο διέπεται από τρεις βασικές προτάσεις τις οποίες αποκαλεί αρχές και οι οποίες, με την σειρά που προτείνονται από το σχέδιο είναι:

- ✦ Αρχή της Αυτονομίας
- ✦ Αρχή κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων
- ✦ Αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές (εσωλογιστικά)

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι τρεις αυτές αρχές δεν είναι ισοδύναμες. Μέσα στο όλο πνεύμα του λογιστικού σχεδίου κυρίαρχη θέση έχει η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές. Προϋπόθεση της αρχής αυτής αποτελεί η αρχή κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, ενώ συνέπεια της είναι η αρχή της αυτονομίας. Στην συνέχεια εξετάζονται αναλυτικότερα οι αρχές αυτές με έχοντας ως βάση τη μελέτη του Α. Παπαναστασάτο (Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: θεωρητική προσέγγιση και πρακτική εφαρμογή-1992, σελ.36-42).

9.1 Η Αρχή της Αυτονομίας:

Οι λογαριασμοί του Λογιστικού Σχεδίου κατανέμονται σε 3 μέρη, τη Γενική Λογιστική, την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως και τους Λογαριασμούς Τάξεως, καθένα από τα οποία λειτουργεί σε ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Αποκλείεται δηλαδή, να κινηθούν με την ίδια εγγραφή λογαριασμοί που ανήκουν σε διαφορετικά τμήματα του σχεδίου. Συγκεκριμένα:

✦ Τη Γενική Λογιστική (ομάδες 1 ως 8): Ως Γενική ή Χρηματοοικονομική Λογιστική εννοούμε τη λογιστική που αποσκοπεί στην παρακολούθηση των σχέσεων της επιχείρησης προς τους τρίτους και στον προσδιορισμό των εσόδων και εξόδων συγκεντρωτικά, ώστε να καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός του συνολικού αποτελέσματος. Ειδικότερα η Γενική Λογιστική αποσκοπεί :

- ✦ στην παρακολούθηση των συναλλαγών της οικονομικής μονάδας με τους τρίτους.
- ✦ στην συγκέντρωση των ολικών, με ανάλυση κατά λειτουργία, εσόδων και εξόδων.
- ✦ στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας.

- ♦ στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- ♦ στον εσωτερικό έλεγχο της διαχείρισεως.
- ♦ στην κατάρτιση των φορολογικών δηλώσεων.

Λέγοντας ότι οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής λειτουργούν σε ανεξάρτητο κύκλωμα εννοούμε ότι οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 9 και 10.

☛ Την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9) : Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (ή Βιομηχανική Λογιστική ή Διοικητική Λογιστική) αποσκοπεί στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων και την παροχή πληροφοριακών στοιχείων στους διοικούντες των οικονομικών μονάδων. Ειδικότερα ασχολείται :

- ♦ με την κατάταξη, καταχώρηση, κατανομή, συγκέντρωση και αναφορά των πραγματοποιούμενων και προβλεπόμενων εξόδων

- ♦ με τον προσδιορισμό του προκαθορισμένου και του πραγματικού κόστους κατά τμήματα, λειτουργία, βαθμό ευθύνης, δραστηριότητες, προϊόντα, περιοχές, περιόδους και άλλες μονάδες.

- ♦ με τη σύγκριση των πραγματικών δαπανών των διαφόρων περιόδων έναντι των προτύπων.

- ♦ με την εμφάνιση και ερμηνεία των κοστολογικών δεδομένων για τον έλεγχο της τρέχουσας και μέλλουσας δραστηριότητας.

Οι λογαριασμοί της ομάδας 9 συνδέονται και λειτουργούν χρεωπιστούμενοι μόνο μεταξύ τους σε κλειστό κύκλωμα λογαριασμών ανεξάρτητο από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Δηλαδή, οι λογαριασμοί της ομάδας 9 χρεοπιστώνονται μόνο μεταξύ τους μέσα στο αυτοτελές και ανεξάρτητο κύκλωμα της ομάδας αυτής. Απαγορεύεται, συνεπώς, η χρέωση ή πίστωση λογαριασμού της ομάδας 9 με πίστωση ή χρέωση λογαριασμού των άλλων ομάδων (1-8 και 10).

☛ Τους Λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 10) : Οι λογαριασμοί τάξεως που αναπτύσσονται στη δέκατη (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Δηλαδή οι λογαριασμοί τάξεως χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 1-9. Η αρχή της αυτονομίας είναι αυτονόητη για τους λογαριασμούς τάξεως, που όπως είναι γνωστό από την λογιστική θεωρία,

ανοίγονται κατά ζεύγη και κινούνται αμοιβαία με απόλυτη αντιστοιχία, ώστε εξ' ορισμού αποτελούν ανεξάρτητη λογιστική περιοχή.

9.2 Η Αρχή κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εσόδων και εξόδων:

Σύμφωνα με αυτή την αρχή οι αγορές, τα έξοδα και έσοδα καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδα 2), εξόδων (ομάδα 6), εσόδων (ομάδα 7) και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδα 8), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αγορές των αποθεμάτων, τα έσοδα και έξοδα.

Η έννοια της σχολιαζόμενης αρχής είναι ότι οι παραπάνω λογαριασμοί ανοίγονται και λειτουργούν κατ' είδος, δηλαδή ότι δέχονται χρεώσεις ή πιστώσεις και αντιλογισμούς, αλλά, στη διάρκεια της χρήσεως δεν επιτρέπονται μεταφορές σε άλλους λογαριασμούς των κονδυλίων που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς αυτούς. Έτσι, τα υπόλοιπά τους διαμορφώνουν στο τέλος της χρήσεως τα οικονομικά μεγέθη που πρέπει να μεταφερθούν στον λογαριασμό γενικής εκμεταλλεύσεως. Είναι λοιπόν φανερό ότι η αρχή αυτή αποτελεί προϋπόθεση της επόμενης.

Τα υπόλοιπα των παραπάνω λογαριασμών, στο τέλος κάθε χρήσεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό γενικής εκμεταλλεύσεως ή στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

9.3 Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές:

Ο λογαριασμός της Γενικής Εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται στο τέλος της χρήσεως με λογιστικές εγγραφές, μεταφοράς σε αυτόν :

- ⊕ Της αξίας των αποθεμάτων
(αποθέματα ενάρξεως + αγορές – αποθέματα λήξεως)
- ⊕ Των οργανικών εξόδων κατ' είδος (ομάδα 6)
- ⊕ Των οργανικών εσόδων κατ' είδος (ομάδα 7)

Με τη μεταφορά των παραπάνω λογαριασμών στο λογαριασμό 80.00 «Γενική εκμετάλλευση» οι λογαριασμοί των ομάδων 6,7 εξισώνονται, ενώ οι λογαριασμοί

των αποθεμάτων της ομάδας 2 εμφανίζουν την αξία των αποθεμάτων λήξεως με την οποία εμφανίζονται στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσεως.

Η κατά τον παραπάνω τρόπο τήρηση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως» παρέχει το πλεονέκτημα ο λογαριασμός αυτός να εμφανίζει τη συνολική κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποδίδει ιδιαίτερη σημασία στην κατάρτιση του με λογιστικές εγγραφές. Και από την απαίτηση αυτή απορρέει η αναγκαιότητα υιοθέτησεως των δύο προηγούμενων αρχών. Αυτό όμως δεν αποτελεί επιταγή της Λογιστικής ως επιστήμη. Απλώς το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποδέχτηκε ένα λογιστικό υπόδειγμα (model) ανάμεσα σε περισσότερα δυνατά, τα οποία επίσης δεν μειονεκτούν επιστημονικώς.

Η αυτονομία όμως της Αναλυτικής Λογιστικής σε σχέση με την Γενική Λογιστική απαιτεί κάποιες διευκρινίσεις. Όπως είναι γνωστό, όταν λειτουργεί λογιστική κόστους, τα κονδύλια που το διαμορφώνουν:

- ♦ Εγγράφονται σε λογαριασμούς κατ' είδος,
- ♦ Ομαδοποιούμενα μεταφέρονται σε λογαριασμούς κατά προορισμό (θέσεις κόστους),
- ♦ Από τους λογαριασμούς αυτούς βαρύνουν τους τελικούς κοστολογικούς φορείς (προϊόντα ή υπηρεσίες) ώστε συσχετίζοντας τα κόστη των πωληθέντων τελικών φορέων με τα αντίστοιχα έσοδα, να λάβουμε τα αναλυτικά αποτελέσματα.

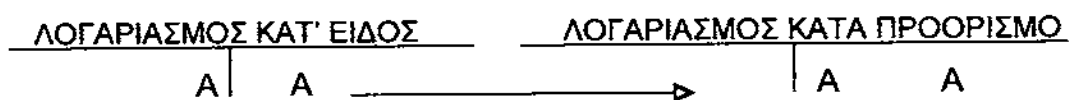
Με την διαδικασία όμως αυτή, οι σχετικοί λογαριασμοί της κατ' είδος λογιστικής κατατάξεως των στοιχείων του κόστους αλλοιώνονται λόγω μεταφοράς των κονδυλίων τους στους λογαριασμούς κατά προορισμό και στη συνέχεια λόγω ενσωματώσεως τους στο κόστος των τελικών φορέων. Ανάλογο συμβαίνει και με τα έσοδα, όπου και πάλι καταλήγουμε σε μία κατά τελικό φορέα συσχέτιση του εσόδου προς το αντίστοιχο κόστος. Έτσι όμως δεν είναι δυνατό να συγκροτηθεί ο λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές, αλλά μπορεί να γίνει κάτι τέτοιο μόνο εξωλογιστικά.

Αν πάλι η οικονομική μονάδα θέλει να καταρτίσει το λογαριασμό γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές —όπως επιβάλλει το Ε.Γ.Λ.Σ.— θα βρεθεί σε αδυναμία να έχει με λογιστικές εγγραφές κοστολόγηση και αναλυτικά αποτελέσματα.

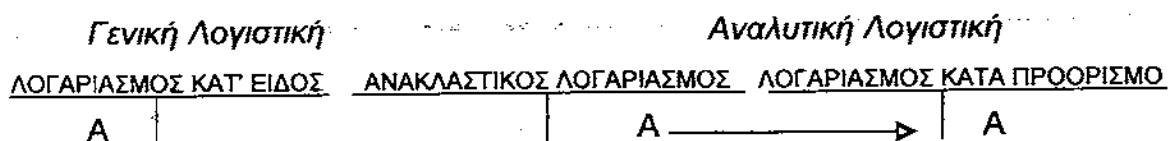
Το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο του 1947 κατόρθωσε –και εδώ είναι η σημαντική συμβολή του στην προαγωγή της λογιστικής- να συγκεράσει τις δύο αυτές αντίθετες επιδιώξεις, εισάγοντας την αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής, ώστε να επιτυγχάνονται ταυτόχρονα με εσωλογιστικές διαδικασίες και οι δύο στόχοι, δηλαδή:

- ♦ Η Γενική Λογιστική να οδηγεί στην κατάρτιση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως,
- ♦ Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως να οδηγεί στον υπολογισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά κοστολογικό φορέα, κλάδο δραστηριότητας κτλ.

Η ανεξαρτησία των δύο λογιστικών διασφαλίζεται με τους λεγόμενους *ανακλαστικούς λογαριασμούς* (comptes reflexis) ή *διάμεσους – αντικριζόμενους λογαριασμούς*, όπως τους αποκαλεί το Ε.Γ.Λ.Σ., οι οποίοι ανοίγονται στο χώρο της αναλυτικής λογιστικής. Ο κανόνας λειτουργίας τους είναι ότι ένας λογαριασμός της Αναλυτικής Λογιστικής πρόκειται να δεχθεί κατά προορισμό ένα κονδύλι, δεν κινείται αντίστοιχα ο λογαριασμός της Γενικής Λογιστικής όπου το ποσό αυτό εμφανίζεται κατ' είδος, αλλά δημιουργείται στην Αναλυτική Λογιστική ένας ανακλαστικός λογαριασμός με υπόλοιπο αντίθετο εκείνου της Γενικής Λογιστικής. Αντί δηλαδή, για την μεταφορά ενός ποσού Α, που είναι καταχωρημένο κατ' είδος, να έχουμε το σχήμα:



Όταν Γενική και Αναλυτική Λογιστική συλλειτουργούν στο ίδιο λογιστικό κύκλωμα, έχουμε το ακόλουθο:



Έτσι, οι λογαριασμοί κατ' είδος παραμένουν, στην Γενική Λογιστική, ανόθευτοι για να μεταφερθούν τα υπόλοιπα τους στο τέλος της χρήσεως, στον λογαριασμό γενικής εκμεταλλεύσεως, ενώ η Αναλυτική Λογιστική μπορεί να

λειτουργήσει αυτοδύναμα, διασφαλίζοντας τον υπολογισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων στο ανεξάρτητο πια λογιστικό κύκλωμά της. Είναι ευνόητο ότι ανακλαστικοί λογαριασμοί ανοίγουν τόσο για τα στοιχεία κόστους όσο και για τα έσοδα.

Το ότι η αναλυτική λογιστική λειτουργεί σε ιδιαίτερο λογιστικό κύκλωμα, επιτρέπει την τήρησή της και σε ιδιαίτερα λογιστικά βιβλία (ημερολόγια – καθολικά), ανεξάρτητα από εκείνα της Γενικής Λογιστικής, αν η οικονομική μονάδα επιθυμεί κάτι τέτοιο. Αυτό όχι μόνο τονίζει την αυτοτέλεια των δύο λογιστικών κυκλωμάτων, αλλά παρουσιάζει και τα ακόλουθα πρακτικά πλεονεκτήματα:

1. Καλύτερη ενημερότητα στο τέλος κάθε κοστολογικής περιόδου, επειδή η Γενική Λογιστική μπορεί να προχωρήσει απρόσκοπτα, χωρίς να χρειάζεται να περιμένει την ολοκλήρωση των διαδικασιών της κοστολογήσεως που συνήθως καθυστερούν.
2. Ανάθεση της τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής σε μία ολιγομελή ομάδα έμπειρων στελεχών της οικονομικής μονάδας, ώστε να διασφαλισθεί η μυστικότητα της, πράγμα που πολλές φορές είναι απαραίτητο επειδή οι λογαριασμοί κοστολογήσεως ενδέχεται να αποκαλύπτουν απόρρητες τεχνολογικές διαδικασίες, συνθέσεις προϊόντων, ή άλλες πληροφορίες που η οικονομική μονάδα επιθυμεί να μη γίνουν ευρύτερα γνωστές.
3. Κατά την υποχρεωτική εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι δυνατόν αυτή να περιοριστεί μόνο στην Γενική Λογιστική, σε εκείνες τις κατηγορίες επιχειρήσεων για τις οποίες η πολιτεία κρίνει ότι είναι υπερβολικό το βάρος τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πάντως παρέχει την δυνατότητα να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ενιαίο σύστημα η γενική και η αναλυτική λογιστική, με την προϋπόθεση όμως από την συγχώνευση δε θα θιγούν οι αρχές 2 και 3 που αναφέραμε παραπάνω.

10. Ταξινόμηση και κωδικαρίθμηση των λογαριασμών

Σε κάθε λογιστικό σχέδιο, το σύστημα που θα επιλεγεί για την ταξινόμηση των λογαριασμών έχει μεγάλη σημασία. Και τούτο επειδή η βάση της ταξινόμησης, το πλήθος δηλαδή των πρωτοβάθμιων λογαριασμών που θα αποτελέσει την χωρητικότητα κάθε ομάδας, και η δυνατότητα αναλύσεως κάθε λογαριασμού σε περισσότερους ή λιγότερους λογαριασμούς της αμέσως επόμενης βαθμίδας, αποτελεί καθοριστικό παράγοντα της δομής του σχεδίου.

Κάθε σχέδιο χαρακτηρίζεται από το πλάτος και το βάθος του. Λέμε ότι ένα σχέδιο είναι πλατύ όταν η βάση του συστήματος ταξινόμησης των λογαριασμών επιτρέπει το άνοιγμα πολλών λογαριασμών στις ανώτερες βαθμίδες (πρώτη και δεύτερη). Ένα πλατύ λογιστικό σχέδιο επιτρέπει την άντληση λεπτομερειακής πληροφορίας από τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς και σπάνια η ανάλυση των λογαριασμών φτάνει ως την τρίτη βαθμίδα, την οποία σχεδόν ποτέ δεν ξεπερνάει.

Αν όμως έχουμε ένα λογιστικό σχέδιο με ταξινόμηση λογαριασμών στενής βάσεως, τότε για να επιτύχουμε την ίδια αναλυτική πληροφόρηση πρέπει να παραχωρήσουμε την ανάπτυξη των λογαριασμών σε διαφορετικά αναλυτικά επίπεδα, να αυξήσουμε δηλαδή το βάθος του σχεδίου, εννοώντας με τον όρο αυτό το πλήθος των βαθμίδων αναλύσεως των λογαριασμών.

Είναι φανερό ότι οι έννοιες του πλάτους και του βάθους ενός λογιστικού σχεδίου έχουν μεταξύ τους αντίστροφη σχέση: «όσο αυξάνεται το πλάτος μειώνεται το βάθος» και αντίστροφα

Σύστημα ταξινόμησης λογαριασμών έχουν κατά καιρούς προταθεί διάφορα. Αναφέρουμε, χωρίς να είμαστε περιοριστικοί, σαν πιο συνηθισμένα, τα αλφαβητικά, τα αριθμητικά και αλφαριθμητικά. Στο Δημόσιο Λογιστικό είναι γνωστή η κατάταξη των διαφόρων κονδυλίων των προϋπολογισμών κατά κεφάλαια και άρθρα.

Στην πρακτική των σύγχρονων λογιστικών σχεδίων έχουν επικρατήσει αριθμητικά συστήματα ταξινόμησης των λογαριασμών. Το ευρύτερα χρησιμοποιούμενο είναι το δεκαδικό, το οποίο έχει υιοθετήσει δεκαδική βάση ταξινόμησης για όλες τις βαθμίδες λογαριασμών. Ιδιαίτερη ανάπτυξή του ακολουθεί στην συνέχεια. Σε γενικές όμως γραμμές θα μπορούσαμε να πούμε ότι κατά το σύστημα αυτό:

⊕ Υπάρχουν 10 ομάδες λογαριασμών, χαρακτηρισμένες με μονοψήφιο αριθμό, από το 1 έως το 9, ενώ η δέκατη χαρακτηρίζεται με το 0. Σημειώνεται ότι, από αυστηρή θεωρητική άποψη, το μηδέν πρέπει να χαρακτηρίζει την πρώτη και όχι την τελευταία ομάδα.

⊕ Σε κάθε ομάδα μπορούν να καθοριστούν μέχρι 10 πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, χαρακτηριζόμενοι με διψήφιο αριθμό, που το πρώτο του ψηφίο είναι το χαρακτηριστικό της ομάδας και το δεύτερο φανερώνει την τάξη του λογαριασμού μέσα στην ομάδα.

⊕ Κάθε λογαριασμός, οποιασδήποτε βαθμίδας, μπορεί να αναλυθεί το πολύ σε δέκα υπολογαριασμούς, της αμέσως κατώτερης βαθμίδας, που χαρακτηρίζονται από τον κωδικό αριθμό του αναλυτικού λογαριασμού, με την προσθήκη ενός ακόμη ψηφίου για να εξατομικευτεί ο λογαριασμός στην κατώτερη βαθμίδα.

Η δεκαδική ταξινόμηση έχει το μειονέκτημα να είναι στενή και να οδηγεί στην ανάπτυξη των λογαριασμών κατά βάθος. Έχει όμως το μεγάλο πλεονέκτημα να οδηγεί σε κατάταξη των λογαριασμών με βάση μια αυστηρά πειθαρχημένη εννοιολογική δομή, από τα συνθετικά και τα περιεκτικά στην συμπύκνωσή τους οικονομικά μεγέθη, που αντιπροσωπεύουν οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, στην αναλυτική πληροφορία που καταλήγει στους λογαριασμούς των κατώτερων βαθμίδων. Σε αυτή την μετάδοση από το γενικό στο ατομικό, περνάμε από διάφορα επίπεδα, που το καθένα τους μας δίνει πληροφόρηση με διάφορο βαθμό γενικεύσεως. Η αξία της δεκαδικής ταξινομήσεως καταφαίνεται από την εφαρμογή της σε μία περιοχή πολύ ευρύτερη από το λογιστικό σχέδιο.

Ανάλογη με την δεκαδική είναι η αμιγής εκατονταδική ταξινόμηση που, αντίθετα με την προηγούμενη, αυξάνει το πλάτος περιορίζοντας το βάθος.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επέλεξε ένα μικτό σύστημα ταξινομήσεως των λογαριασμών. Ακολούθησε την δεκαδική ταξινόμηση μόνο ως προς της ομάδες και τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, ενώ για τους δευτεροβάθμιους υιοθέτησε εκατονταδική ταξινόμηση, με περιορισμούς. Τέλος, για τους λογαριασμούς από την τρίτη βαθμίδα και πέρα, παρέχεται η ευχέρεια να

ταξινομούνται ελεύθερα, κατά οποιοδήποτε σύστημα που να εξυπηρετεί καλύτερα την οικονομική μονάδα (δεκαδικό, εκατονταδικό, χιλιαδικό κτλ.).

Με το μικτό αυτό σύστημα επιδιώχθηκε να περιοριστεί το πλάτος του σχεδίου χωρίς υπερβολική έκταση σε βάθος. Κατά την εφαρμογή του:

1. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί χαρακτηρίζονται από διψήφιο αριθμό, του οποίου το πρώτο ψηφίο είναι ο κωδικός της ομάδας και το δεύτερο δηλώνει την σειρά του λογαριασμού μέσα στην ομάδα.
2. Για την κωδικαρίθμηση των δευτεροβάθμιων ενός πρωτοβάθμιου λογαριασμού, αρκεί στον κωδικό του πρωτοβάθμιου να προσθέσουμε ένα διψήφιο τμήμα, από 00 ως 99. Έτσι, π.χ. οι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 20 μπορούν να κωδικαριθμηθούν από 20.00 ως 20.99.
3. Η κωδικαρίθμηση των κατώτερων βαθμίδων εξαρτάται από το σύστημα που θα επιλέξει η οικονομική μονάδα για την ανάπτυξή τους. Έτσι για την κωδικαρίθμηση των τριτοβάθμιων:
 - Αν επιλεγεί δεκαδικό σύστημα, στον κωδικό του αναλυμένου δευτεροβάθμιου παραθέτουμε ένα ακόμη ψηφίο, από 0 ως 99. Τύπος κωδικού ΧΧ.ΧΧ.Χ
 - Αν επιλεγεί εκατονταδικό σύστημα, στον κωδικό του δευτεροβάθμιου παραθέτουμε ένα διψήφιο τμήμα, από 00 ως 99. Τύπος κωδικού ΧΧ.ΧΧ.ΧΧ
 - Αν επιλεγεί χιλιαδικό σύστημα, στον κωδικό του δευτεροβάθμιου παραθέτουμε ένα τριψήφιο τμήμα, από 000 ως 999. Τύπος κωδικού ΧΧ.ΧΧ.ΧΧΧ

11. Διάρθρωση, ομαδοποίηση και αρίθμηση των λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Είναι πίνακας μεθοδικής κατατάξεως των λογαριασμών. Η κατάταξη γίνεται κατά ομάδες λογαριασμών και συνήθως κατά το δεκαδικό σύστημα ταξιοθέτησεως των λογαριασμών. Περιλαμβάνει δέκα ομάδες πρωτοβάθμιων λογαριασμών και κάθε ομάδα αναπτύσσεται σε δέκα λογαριασμούς. Άρα οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί δεν μπορούν να υπερβαίνουν τους εκατό συνολικά. Ο περιορισμός

φαίνεται να αποτελεί μειονέκτημα, αλλά στην πραγματικότητα συντελεί στην αποφυγή της υπερβολικής αναπτύξεως και διασποράς των λογαριασμών, που διευκολύνουν σε τελική ανάλυση τη χρήση του λογιστικού σχεδίου και την συγκέντρωση και παρακολούθηση των λογαριασμών και στατιστικών πληροφοριών. Η κωδικοποίηση και ταξινόμηση των λογαριασμών γίνεται κατά βάση με το δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα

11.1 Ομάδες λογαριασμών:

Οι λογαριασμοί ομαδοποιούνται και ταξιθετούνται με συγκεκριμένο τρόπο. Με τον όρο ομαδοποίηση εννοούμε την ταξινόμηση των λογαριασμών σε ομάδες και με τον όρο ταξινόμηση την κατάταξη των λογαριασμών μέσα σε κάθε ομάδα και την ανάπτυξη αυτών σε υπολογισμούς. Το σχέδιο λογαριασμών περιλαμβάνει 10 ομάδες, οι οποίες αριθμούνται σύμφωνα με τη φυσική σειρά των αριθμών 1-9 και 0. Για την ομαδοποίηση των λογαριασμών επιλέχθηκε, από τους συντάκτες του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, το κριτήριο του ισολογισμού.

Οι ομάδες 1-8 καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής, η ομάδα 9 καλύπτει τις ανάγκες της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως και η ομάδα 0 καλύπτει τις ανάγκες των λογαριασμών τάξεως.

Από τις ομάδες της γενικής λογιστικής, οι 1-5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή εκείνους που, κατά το τέλος της χρήσεως, κατά κανόνα παρουσιάζουν υπόλοιπα, (χρεωστικά ή πιστωτικά), τα οποία συνθέτουν την κατάσταση του ισολογισμού, ενώ οι 6-8 περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς οι οποίοι στο τέλος κάθε χρήσεως μηδενίζονται, έπειτα από τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού.

Στις ομάδες 1-3 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού, στις ομάδες 4-5 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του παθητικού, στην ομάδα 6 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος, στην ομάδα 7 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος, στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί γενικής εκμεταλλεύσεως, έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, αποτελεσμάτων χρήσεως, αποτελεσμάτων προς διάθεση και ο λογαριασμός του ισολογισμού.

11.2 Κωδική αρίθμηση λογαριασμών:

Το σύστημα ταξινομήσεως και ταξιθετήσεως των λογαριασμών που επιλέχτηκε από τους συντάκτες του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, συνδυάζει το δεκαδικό με το εκατονταδικό σύστημα και διέπεται από τις εξής βασικές αρχές :

11.2.1 Αρίθμηση των ομάδων:

Οι λογαριασμοί κάθε ομάδας λαβαίνουν ως πρώτο ψηφίο το ψηφίο (τον αριθμό) της ομάδας. Έτσι, πρώτο ψηφίο όλων των λογαριασμών της πρώτης ομάδας είναι ο αριθμός 1, όλων των λογαριασμών της δεύτερης ομάδας 2 κ.ο.κ.

11.2.2 Ανάπτυξη και αρίθμηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών:

Σε κάθε ομάδα είναι δυνατό να σχηματίζονται μέχρι 10 πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με την προσθήκη, στο ψηφίο της ομάδας, των ψηφίων 0-9 δηλαδή ακολουθεί το δεκαδικό σύστημα αρίθμησης των λογαριασμών. Η αρίθμηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών κάθε ομάδας γίνεται με την προσθήκη στον αριθμό της ομάδας των αριθμών 0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 και 9.

Παράδειγμα 1

<u>Νομός κάθε ομάδας</u>	<u>Ομάδα</u>									
<u>(λ.χ.)</u>	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>8</u>	<u>9</u>	<u>10</u>
1ος	10	20	30	40	50	60	70	80	90	00
5ος	10	24	34	44	54	64	74	84	94	04
9ος	18	28	38	48	58	68	78	88	98	08

Εξαίρεση από την υπό συζήτηση αρχή αποτελεί η δυνητική ευχέρεια σχηματισμού διπλάσιου αριθμού πρωτοβάθμιων λογαριασμών για την παρακολούθηση των λειτουργιών των υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων.

11.2.3 Ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων λογαριασμών σε δευτεροβάθμιους και αρίθμηση αυτών:

Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός μπορεί να αναπτύσσεται σε 100, κατά ανώτατο όριο, δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Η ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων λογαριασμών σε δευτεροβάθμιους γίνεται με τους εξής περιορισμούς:

•Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του Σχεδίου με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί για την οικονομική μονάδα. Οι χωρίς υπογράμμιση λογαριασμοί

δεν είναι υποχρεωτικοί, απλά πρέπει να χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα.

☉ Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες της, εκτός από εκείνους που αναγράφονται στο Λογιστικό Σχέδιο, με την προϋπόθεση ότι στους λογαριασμούς που δημιουργεί υποχρεούται να τους εντάσσει στους τελευταίους δέκα (αρίθμηση 90-99) και μόνο στους κενούς κωδικούς αριθμούς.

☉ Οι κενές θέσεις κωδικών αριθμών δευτεροβάθμιων λογαριασμών που τελειώνουν σε 00-89 του Σχεδίου είναι δυνατό να συμπληρώνονται μόνο από το κατά νόμο αρμόδιο όργανο (νομοθετικά), δηλαδή, από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, και τούτο για να επιτυγχάνεται η βασική αρχή της ομοιομορφίας. Απαγορεύεται στην οικονομική μονάδα η συμπλήρωση των θέσεων των κενών δευτεροβάθμιων λογαριασμών με κωδικούς αριθμούς από 00 μέχρι 89 κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού. Από τον κανόνα αυτό εξαιρούνται:

☉ Όλοι (και οι 100) δευτεροβάθμιοι κάθε πρωτοβάθμιοι της ομάδας 2, οι οποίοι αναπτύσσονται ελεύθερα, σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

☉ Οι κενοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 30 «Πελάτες», δηλαδή οι θέσεις των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 30.08-30.89, οι οποίοι είναι δυνατό να συμπληρωθούν από την οικονομική μονάδα με την προϋπόθεση ότι θα προκύπτουν κατά οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα ισοζύγια) οι πληροφορίες που θα προέκυπταν αν είχαν αναπτυχθεί οι δευτεροβάθμιοι που είναι:

- 30.00 Πελάτες εσωτερικού
- 30.01 Πελάτες εξωτερικού
- 30.02 Ελληνικό Δημόσιο
- 30.03 Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις
- 30.04 Πελάτες – Εγγυήσεις ειδών συσκευασίας

☉ Οι προαιρετικοί και κενοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 7 αναπτύσσονται ελεύθερα από την οικονομική μονάδα με την προϋπόθεση ότι θα τηρούνται κατάλληλοι λογαριασμοί για την διάκριση των πωλήσεων σε πωλήσεις εσωτερικού και πωλήσεις εξωτερικού.

ΦΟι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 52 «Τράπεζες-λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων», που αναπτύσσονται ελεύθερα σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

ΦΟι δευτεροβάθμιοι όλων των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της δεύτερης ομάδας (Αποθέματα) αναπτύσσονται επίσης ελεύθερα κατά τις ανάγκες της εκάστοτε επιχείρησης.

ΦΚάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους και αναλυτικότερης βαθμίδας λογαριασμούς, κατά το δεκαδικό, εκατονταδικό, χιλιαδικό ή αναλυτικότερο σύστημα, κατά την κρίση της οικονομικής μονάδας. Από τα παραπάνω καταφαίνεται ότι οι βαθμίδες των λογαριασμών διαχωρίζονται με τελείες έτσι ώστε να καθίσταται εφικτή η διάκριση των τριτοβάθμιων από τους τεταρτοβάθμιους κτλ. Ανακεφαλαιώνοντας τα περί ταξινόμησης και αριθμησης των λογαριασμών σύμφωνα με το Σχέδιο έχουμε:

Ομάδες=10, αριθμούμενες κατά τη φυσική σειρά των αριθμών 1-9 και 0, π.χ. λογαριασμός 63 «Φόροι – Τέλη».

Πρωτοβάθμιοι = Μέχρι 100, συμβολίζονται με 2 ψηφία από τα οποία, το πρώτο από αριστερά συμβολίζει την ομάδα ενώ το δεύτερο τον αριθμό του λογαριασμού μέσα στην ομάδα (δεκαδικό σύστημα) π.χ. πρωτοβάθμιος 63 «Φόροι – Τέλη» (ομάδα 6^η, αριθμός λογαριασμού 3).

Δευτεροβάθμιοι = Κάθε πρωτοβάθμιος μέχρι 100 δευτεροβάθμιους (περιορισμένο εκατονταδικό σύστημα). Τα δύο πρώτα ψηφία από αριστερά συμβολίζουν τον πρωτοβάθμιο, ενώ τα επόμενα 3^ο και 4^ο το δευτεροβάθμιο, π.χ. πρωτοβάθμιος 63 «Φόροι – Τέλη», δευτεροβάθμιοι 63.00 – 63.99 = 100 δευτεροβάθμιοι.

Τριτοβάθμιοι = Αναπτύσσονται ελεύθερα κατά την κρίση της οικονομικής μονάδας σε 100, 1.000, 10.000 κτλ. υπολογαριασμούς. Συμβολίζονται με τα ψηφία μετά το 4^ο από αριστερά

11.2.4 Ομίλοι λογαριασμών:

Για την λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων, στις περιπτώσεις που αυτά δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια, το Σχέδιο αφιερώνει τον τελευταίο πρωτοβάθμιο λογαριασμό κάθε ομάδας, δηλαδή τους λογαριασμούς 19, 29, 39, 49, 59, 69, 79, 89, 99 και 09, που είναι λογαριασμοί προαιρετικής τηρήσεως. Πρόκειται για ομίλους λογαριασμών, γιατί σε αυτούς στεγάζονται όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί κάθε ομάδας, οι οποίοι λειτουργούν ως δευτεροβάθμιοι των λογαριασμών των ομίλων.

11.3 Λογαριασμοί υποχρεωτικής και προαιρετικής τηρήσεως:

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει καταρτίσει την τήρηση ορισμένων λογαριασμών υποχρεωτική για την οικονομική μονάδα, με την έννοια ότι αν η λογιστική απεικόνιση μιας οικονομικής πράξεως εμπίπτει σε κάποιον από αυτούς, θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί υποχρεωτικά ο λογαριασμός αυτός, χωρίς να υπάρχει η δυνατότητα να δημιουργηθεί άλλος. Επίσης, στο Λογιστικό Σχέδιο ορισμένοι λογαριασμοί είναι υπογραμμισμένοι και άλλοι όχι. Σχετικά με την έννοια της υπογραμμίσεως των λογαριασμών και τον τρόπο αναπτύξεως αυτών ορίζονται τα ακόλουθα

11.3.1 Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση

Είναι υποχρεωτικοί (εκτός από τους ομίλους λογαριασμών 19, 29, 39, 49, 59, 69, 79, 99 και 09 καθώς και τους 58, 04 και 08) με την έννοια ότι κάθε οικονομική μονάδα, για κάθε πράξη που χρειάζεται λογιστική παρακολούθηση, είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό που προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών, εφόσον διενεργεί πράξεις που κατά το σχέδιο λογαριασμών πρέπει να καταχωρηθούν στο λογαριασμό αυτόν. Αντίθετα η οικονομική μονάδα δεν είναι υποχρεωμένη να ανοίγει στα βιβλία της υπογραμμισμένους λογαριασμούς του σχεδίου λογαριασμών οι οποίοι δεν είναι δυνατό να παρουσιάσουν κίνηση, π.χ.: η βιομηχανική επιχείρηση που δεν πωλεί εμπορεύματα δεν υποχρεούται να ανοίξει στα βιβλία της τον 70 «πωλήσεις εμπορευμάτων», όπως επίσης και η καθαρώς εμπορική επιχείρηση που υποχρεωτικά τηρεί το λογαριασμό αυτόν δεν υποχρεούται να ανοίξει στα βιβλία της τον υπογραμμισμένο λογαριασμό 71 «πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών».

Η οικονομική μονάδα δεν έχει την δυνατότητα να δημιουργεί πρωτοβάθμιους λογαριασμούς έστω και αν στο σχέδιο λογαριασμών υπάρχουν κενοί κωδικοί αριθμοί (ασυμπλήρωτοι). Οι κενοί αυτοί κωδικοί αριθμοί συμπληρώνονται με τους νέους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου (Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής).

11.3.2 Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση

Είναι επίσης υποχρεωτικοί, με την έννοια της υποχρεωτικότητας που καθορίζεται στην προηγούμενη περίπτωση. Δηλαδή, η οικονομική μονάδα υποχρεούται να χρησιμοποιεί τον υπογραμμισμένο δευτεροβάθμιο λογαριασμό, εφόσον διενεργεί πράξη που κατά το Λογιστικό Σχέδιο πρέπει να καταχωρηθούν στον λογαριασμό αυτό π.χ. αν η οικονομική μονάδα δεν σφείλει ομολογιακό δάνειο, δεν υποχρεούται να ανοίξει στα βιβλία της τον υπογραμμισμένο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 65.00 «τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων» που προβλέπει το Σχέδιο Λογαριασμών.

11.3.3 Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί χωρίς υπογράμμιση

Είναι προαιρετικοί με την έννοια ότι είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται κατά την κρίση της οικονομικής μονάδας, είτε όπως παρουσιάζονται στο σχέδιο λογαριασμών, είτε μετά από ανάπτυξη τους σε περισσότερους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Στην τελευταία αυτή περίπτωση η οικονομική μονάδα, αντί να χρησιμοποιεί έναν προαιρετικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό έχει την δυνατότητα να δημιουργεί περισσότερους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς για την παρακολούθηση εκείνων των λογιστικών πράξεων για τις οποίες το Λογιστικό Σχέδιο προβλέπει την παρακολούθησή τους από τον προαιρετικό αυτόν δευτεροβάθμιο λογαριασμό.

Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών στους οποίους διασπάται οποιοσδήποτε προαιρετικός δευτεροβάθμιος λογαριασμός είναι δυνατό να γίνεται στους κωδικαριθμούς του αντίστοιχου πρωτοβάθμιου, οι οποίοι έχουν τα δύο τελευταία τους ψηφία 90-99 και στον κωδικαριθμό του προαιρετικού δευτεροβάθμιου λογαριασμού που διασπάται.

Παράδειγμα 2: ο λογαριασμός 18.13 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ευρο» είναι δευτεροβάθμιος (δεν έχει υπογράμμιση). Αν η οικονομική μονάδα επιθυμεί να παρακολουθεί τις λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε ευρώ σε περισσότερους από έναν δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, όπως π.χ. «μακροπρόθεσμοι λογαριασμοί πελατών σε ευρώ», «μακροπρόθεσμοι

– λογαριασμοί καταθέσεων σε τράπεζες σε ευρώ», «μακροπρόθεσμα δάνεια προσωπικού σε ευρώ», είναι δυνατό τους λογαριασμούς αυτούς να τους αναπτύσσει κατά τους εξής δύο τρόπους:

Πρώτος τρόπος

- 18.90 «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά πελατών σε ευρώ»
- 18.91 «μακροπρόθεσμοι λογαριασμοί καταθέσεων σε τράπεζες σε ευρώ»
- 18.92 «μακροπρόθεσμα δάνεια προσωπικού σε ευρώ» κ.ο.κ.

Δεύτερος τρόπος

- 18.13 «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά πελατών σε ευρώ»
- 18.90 «μακροπρόθεσμοι λογαριασμοί καταθέσεων σε τράπεζες σε ευρώ»
- 18.91 «μακροπρόθεσμα δάνεια προσωπικού σε ευρώ» κ.ο.κ.

Πηγή : Λεοντέρης Μιλτιάδης, «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», σελ.18.

11.3.4 Οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση

Είναι υποχρεωτικοί, εφόσον βέβαια η οικονομική μονάδα διενεργεί πράξεις που κατά το Λογιστικό Σχέδιο πρέπει να καταχωρηθούν στους λογαριασμούς αυτούς.

Το Λογιστικό Σχέδιο, ειδικότερα για τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των εξόδων (ομάδα 6), των εσόδων (ομάδα 7) καθώς και για τους τριτοβάθμιους των πρωτοβάθμιων 81-85 (ομάδα 8) παρέχει την ευχέρεια στην οικονομική μονάδα αντί να τους αναπτύσσει κατ' είδος, όπως προβλέπεται στο Σχέδιο Λογαριασμών, να τους αναπτύσσει κατά προορισμό. Προϋπόθεση του τρόπου αυτού αναπτύξεως είναι ότι οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του Σχεδίου Λογαριασμών θα γίνονται τεταρτοβάθμιοι και θα λειτουργούν ως αναλυτικοί των τριτοβάθμιων λογαριασμών κατά προορισμό.

12. Κενοί κωδικοί αριθμοί

Στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πολλοί αριθμοί έχουν αφεθεί κενοί, δηλαδή δεν ορίζεται λογαριασμός γι' αυτούς. Στην πρώτη βαθμίδα οι κενοί λογαριασμοί είναι ελάχιστοι: συγκεκριμένα οι λογαριασμοί των 8 πρώτων ομάδων που λήγουν σε 7 και ο λογαριασμός 46. Κενός επίσης εμφανίζεται και ο κωδικός 00, που κρίθηκε σκόπιμο να μην χρησιμοποιηθεί, για λόγους διευκόλυνσεως

ορισμένων μηχανογραφικών εφαρμογών. Στην δεύτερη βαθμίδα υπάρχει σημαντικός αριθμός κενών κωδικών.

Οι κενοί κωδικοί των δύο πρώτων βαθμίδων προορίζονται για να καλύψουν ανάγκες δημιουργίας νέων λογαριασμών, που ενδέχεται να ανακύψουν στο μέλλον. Η οικονομική μονάδα δεν έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιήσει τους κενούς κωδικούς των πρωτοβάθμιων για να ανοίξει εκεί λογαριασμούς κατά την κρίση της. Στην δεύτερη βαθμίδα μπορεί να κάνει κάτι τέτοιο μόνο εκεί που αυτό επιτρέπεται ρητά από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Έτσι, ο προσδιορισμός του περιεχομένου και του τίτλου όλων των πρωτοβάθμιων και των περισσότερων δευτεροβάθμιων λογαριασμών που θα καλύψουν στο μέλλον κενούς κωδικούς, θα γίνεται έπειτα από γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. ώστε να διασφαλίζεται η ομοιόμορφη εφαρμογή του Σχεδίου. Η χρησιμοποίηση των κενών κωδικών της τρίτης και κατώτερων βαθμίδων είναι ελεύθερη.

13. Γενικοί κανόνες τηρήσεως των λογαριασμών

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο θέτει ορισμένους γενικούς κανόνες τηρήσεως των λογαριασμών. Αυτοί είναι οι ακόλουθοι:

☉ Ο κανόνας του δικαιολογητικού. Κάθε οικονομική πράξη που λογιστικοποιείται πρέπει να στηρίζεται σε έγγραφο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση της (τιμολόγιο, δελτίο λιανικής πώλησης, φορτωτική, απόδειξη παροχής υπηρεσιών κτλ). Αποκλείσεις επιτρέπονται στις ακόλουθες περιπτώσεις, στις οποίες πάντως το παραστατικό έγγραφο θα εκδοθεί ή θα ληφθεί ετεροχρονισμένα σε σχέση με την εγγραφή:

☉ Το παραστατικό εκδίδεται με καθυστέρηση ή με περιοδικότητα που υπερβαίνει τον ένα μήνα (π.χ. λογαριασμοί ΔΕΗ, ΟΤΕ κτλ.).

☉ Το παραστατικό για διάφορους λόγους καθυστερεί να περιέλθει στην οικονομική μονάδα ή έχει χαθεί κατά την διακίνησή του.

☉ Η έκθεση του παραστατικού καθυστερεί δικαιολογημένα π.χ. δεν είναι γνωστό το κόστος και αναμένεται η ολοκλήρωση των κοστολογικών διαδικασιών.

☉ Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας πρέπει να καταχωρούνται και τα εξής στοιχεία:

☛ Ο αύξων αριθμός του παραστατικού του εγγράφου στο οποίο στηρίζεται η πράξη.

☛ Σύντομη αιτιολογία της καταχωρούμενης πράξεως.

☛ Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών μερίδων σε καρτέλες ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Για την αναλυτική λογιστική προβλέπονται κάποιες ειδικότερες ρυθμίσεις.

☛ Οι λογαριασμοί της προτελευταίας βαθμίδας μπορούν να ενημερώνονται μόνο με την συνολική κίνηση της χρεώσεως και της πιστώσεως των αναλυτικών τους λογαριασμών της τελευταίας βαθμίδας. Αυτή η ενημέρωση πρέπει να γίνει τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα.

14. Διάγραμμα διαρθρώσεως του Σχεδίου Λογαριασμών

Στην παρούσα παράγραφο περιλαμβάνεται το διάγραμμα διαρθρώσεως του Σχεδίου Πρωτοβάθμιων Λογαριασμών. Στο επόμενο κεφάλαιο ακολουθεί ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών των ομάδων 1 έως και 5 σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ν.1041/80, Π.Δ. 1123/80). Πρέπει να επισημάνουμε ότι στο Σχέδιο Λογαριασμών (πρωτοβάθμιοι, δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι) με την πάροδο των χρόνων έχουν γίνει οι εξής δύο παρεμβάσεις:

1. παραλείφθηκε ένα μέρος από το πλήθος των τριτοβάθμιων λογαριασμών, που κρίθηκε πως δεν έχουν παρά σπάνια εφαρμογή. Σε κάποιες άλλες περιπτώσεις αποφεύχθηκε η επανάληψη όμοιων δευτεροβάθμιων ή τριτοβάθμιων λογαριασμών. Έτσι συντομεύτηκε το μέγεθος του Σχεδίου Λογαριασμών, χωρίς όμως η συντόμευση αυτή αν αποβαίνει σε βάρος της πιστότητας του.
2. ενημερώθηκε το σχέδιο λογαριασμών και συμπληρώθηκε, όπου χρειάστηκε, με τις εκδοθείσες στο μεταξύ σχετικές αποφάσεις του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας. Για παράδειγμα, ο λογαριασμός 54.00 «Φόρος κύκλου εργασιών» αντικαταστάθηκε με τον λογαριασμό 54.00 «Φόρος προστιθέμενης αξίας» και παραλήφθηκαν οι λογαριασμοί 54.03.03 «Φόρος Α.Ν. 843/48» και 54.04.01 «Χαρτόσημο

αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών» που δεν έχουν λόγο ύπαρξης μετά την κατάργηση των φόρων αυτών.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
Πάγιο Ενεργητικό	Αποθέματα	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα	Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις
ΟΜΑΔΑ 1 ^η	ΟΜΑΔΑ 2 ^η	ΟΜΑΔΑ 3 ^η	ΟΜΑΔΑ 4 ^η	ΟΜΑΔΑ 5 ^η
10 Εδαφικές Εκτάσεις.	20 Εμπορεύματα	30 Πελάτες	40 Κεφάλαιο	50 Προμηθευτές
11 Κτήρια- Εγκαταστάσεις κτηρίων-Τεχνικά Έργα.	21 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή	31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	41 Αποθεματικά- Διαφορές Αναπροσαρμογής- Επιχορηγήσεις Επενδυτών	51 Γραμμάτια Πληρωτέα
12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις- Λοιπός μηχανολογικ. εξοπλισμός.	22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα	32 Παραγγελίες στο Εξωτερικό	42 Αποτελέσματα εις Νέο	52 Τράπεζες- Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων
13 Μεταφορικά Μέσα.	23 Παραγωγή σε Εξέλιξη	33 Χρεώστες Διάφοροι	43 Ποσά Προορισμένα για Αύξηση Κεφαλαίου	53 Πιστωτές Διάφοροι
14 Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός.	24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες- Υλικά Συσκευασίας	34 Χρεόγραφα	44 Προβλέψεις	54 Υποχρεώσεις Φόρους - Τέλη
15 Ακίνητ/σεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων Στοιχείων.	25 Αναλώσιμα Υλικά	35 Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων	45 Μακρ/σμες Υποχρεώσεις	55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
16 Ανώματες Ακίνητοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως.	26 Ανταλλακτικά Πάγιων Στοιχείων	36 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού	46	56 Μεταβατικοί Λογαριασμοί
17	27	37	47	57
18 Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις.	28 Είδη συσκευασίας	38 Χρηματικά Διαθέσιμα	48 Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκατ.	58 Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής
19 Πάγιο Ενεργητικό Υποκαταστημάτων ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λ/μων)	29 Αποθέματα Υποκαταστημάτων ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λ/μων)	39 Απαιτήσεις και Διαθέσιμα Υποκαταστημάτω ν ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λ/μων)	49 Προβλέψεις- Μακρ/σμες Υποχρεώσεις Υποκαταστ. ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λ/μων)	59 Βραχυ/σμες Υποχρεώσεις Υποκαταστημάτων ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λ/μων)
Σύνολο υπολοίπων των ομάδων 1, 2, και 3 (-) Σύνολο υπόλοιπων των ομάδων 4 και 5		XXXX XXXX		
Καθαρό κέρδος (+) ή καθαρή ζημία (-)		XXXX Υπολ. Λ/86		

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ			ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
Λ/ΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
Οργανικά Έξοδα κατ' είδος	Οργανικά Έσοδα κατ' είδος			
ΟΜΑΔΑ 6η	ΟΜΑΔΑ 7η	ΟΜΑΔΑ 8η	ΟΜΑΔΑ 9η	ΟΜΑΔΑ 10η
60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	70 Πωλήσεις Εμπορευμ.	80 Γενική Εκμετάλλευση	90 Διάμεσοι Ανπικριζόμενοι Λογαριασμοί	00
61 Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	71 Πωλήσεις Προϊόντων Ετοιμών και Ημιτελών	81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	91 Ανακατάταξη Εξόδων-Αγορών και Εσόδων	01 Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία
62 Παροχές Τρίτων	72 Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και Αχρηστού Υλικού	82 Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	92 Κέντρα (θέσεις) Κόστους	02 Χρεωστικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων και Εμπρ. Ασφαλειών
63 Φόροι-Τέλη	73 Πωλήσεις Υπηρεσιών (Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)	83 Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους	93 Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)	03 Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
64 Διάφορα Έξοδα	74 Επιχορηγήσεις και Διάφορα Έσοδα Πωλήσεων	84 Έξοδα από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων	94 Αποθέματα	04 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί
65 Τόκοι και Συναφή Έξοδα	75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	85 Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος	05 Δικαιούχοι Αλλότριων Περιουσιακών Στοιχείων
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμ. στο Λειτουργικό Κόστος	76 Έσοδα Κεφαλαίου	86 Αποτελέσματα προς Διάθεση	96 Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	06 Πιστωτικοί λογαριασμοί Εγγυήσεων και Εμπράγματος Ασφαλειών
67	77	87.....	97 Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού	07 Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	78 Ιδιοπαραγωγή Παγίων και Χρησ/νες Προβλέψεις Εκμ/σεων	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση	98 Αναλυτικά Αποτελέσματα	08 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί
69 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος Υπ/των ή άλλων Κέντρων (Ομίλος Μ/μων)	79 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος Υποκαταστημάτων ή άλλων Κέντρων (Ομίλος Μ/μων)	89 Ισολογισμός	99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις	09 Λογαριασμοί Τάξεως Υποκαταστημάτων ή άλλων Κέντρων (Ομίλος Μ/μων)
Σύνολο εσόδων ομάδας 7		XXXX		
(-) 1) Σύνολο εξόδων ομάδας 6		XXX		
2) Σύνολο ομάδας 2 μείον τελική Απογραφή		XXX	XXXX	
Αποτέλεσμα Εκμεταλλεύσεως			XXXX Υπολ. Ν/80	
(+) ή (-) Υπόλοιπα λογ. 81 - 85			XXXX	
Καθαρό Κέρδος (+) ή Καθαρή Ζημία (-)			XXXX Υπολ. Ν/86	

Πηγή : Λεοντέρης Μιλτιάδης, «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», σελ. 21-22

-ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο**Ομάδα 1**

Λογαριασμός 10 -Εδαφικές εκτάσεις.

Λογαριασμός 11 -Κτήρια - Εγκαταστάσεις κτηρίων – Τεχνικά έργα.

Λογαριασμός 12 -Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός.

Λογαριασμός 13 -Μεταφορικά μέσα.

Λογαριασμός 14 -Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.

Λογαριασμός 15 -Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων.

Λογαριασμός 16 -Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Λογαριασμός 17 -

Λογαριασμός 18 -Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Λογαριασμός 19 -Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

1. ΟΜΑΔΑ 1^η: ΕΝΣΩΜΑΤΟ ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

1.1 Έννοια και περιεχόμενο του πάγιου ενεργητικού

Η κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων στο ενεργητικό του ισολογισμού γίνεται με βάση τον προορισμό τους και κυρίως με βάση την ταχύτητα κυκλοφορίας τους. Έτσι, με βάση τα κριτήρια αυτά, πάγια στοιχεία είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για διαρκή και μόνιμη χρησιμοποίηση στην οικονομική μονάδα και τα οποία κυκλοφορούν βραδύτατα σε περισσότερες χρήσεις.

Την παραπάνω επιστημονικά ορθή έννοια των παγίων υιοθετεί το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο ν.2190/1920, που με τη διάταξη του άρθρου 42 παρ. 2 ορίζει ότι: «στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της. Επίσης περιλαμβάνονται οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις».

Επισημαίνεται ότι δεν είναι η φύση αλλά ο προορισμός του στοιχείου το κριτήριο για την κατάταξή του στην κατηγορία του πάγιου ή του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Ταυτόχρονα είναι δυνατό για τη μια επιχείρηση να αποτελεί πάγιο και για την άλλη κυκλοφορούν. Τα αυτοκίνητα λ.χ. για την βιομηχανία αυτοκινήτων αποτελούν κυκλοφορούν, ενώ για την βιομηχανική επιχείρηση, που τα προορίζει για τη μεταφορά των προϊόντων της, αποτελούν πάγια στοιχεία.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., αλλά και το νόμο, στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικές κατηγορίες στοιχείων :

1. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις ή υλικά πάγια στοιχεία.
2. Οι ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία.
3. Τα έξοδα πολυτελούς αποσβέσεως.
4. Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις.
5. Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

1.1.1 Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις ή υλικά πάγια στοιχεία

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα

έτους. Τον αυτό ορισμό δίνει και η διάταξη του άρθρου 42 ε παρ. 4 του ν.2190/1920.

(Κατά τους ερμηνευτές του Αστικού Κώδικα, ενσώματο είναι το πράγμα που έχει υλική υπόσταση, αδιάφορα αν αυτή εμφανίζεται σε στερεή, υγρή ή αερώδη μορφή.)

Η αλλοδαπή θεωρία και πράξη διακρίνει τα πάγια στοιχεία (ενσώματα και ασώματα) σε λειτουργικά και μη λειτουργικά. Λειτουργικά στοιχεία είναι τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για τη λειτουργική της δραστηριότητα, ενώ μη λειτουργικά είναι τα στοιχεία που κατέχει για εισοδηματικούς σκοπούς ή για πώληση.

Τα λειτουργικά πάγια στοιχεία διακρίνονται στις υποκατηγορίες:

- ◆ Στα υποκείμενα σε απόσβεση π.χ. μηχανήματα, κτίρια, έπιπλα
- ◆ Στα υποκείμενα σε εξάντληση π.χ. μεταλλεία, ορυχεία, λατομεία
- ◆ Στα μη υποκείμενα σε απόσβεση ή εξάντληση, π.χ. γήπεδα, αγροκτήματα

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., μη λειτουργικά πάγια στοιχεία είναι εκείνα που δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής.

1.1.2 Οι ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία

Είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά, τα οποία είναι δεκτικά οικονομικής αποτιμήσεως, αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για ένα χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα ως ενιαίο σύνολο. Τα άυλα αυτά οικονομικά αγαθά διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

◆ Δικαιώματα, όπως, π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα, πνευματική ιδιοκτησία.

◆ Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, οι οποίες δεν προστατεύονται από την νομοθεσία ως δικαιώματα, όπως, π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας, η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Δηλαδή, στην δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο την έννοια του γνωστού όρου «Υπεραξία» ή «Φήμη και πελατεία» (Goodwill, Fonds de Commerce) της

οικονομικής μονάδας τα οποία της προσδίδουν, όταν αυτή λειτουργεί παραγωγικά, συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία, τα οποία η οικονομική μονάδα αποκτά από τρίτους, παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 16.00 έως και 16.05 και καταχωρούνται σ' αυτούς με την αξία κτήσεως τους, η οποία αποτελείται από το ποσό που καταβλήθηκε στους τρίτους και από τα τυχών έξοδα αποκτήσεως (δικηγορικές αμοιβές, συμβολαιογραφικά κτλ.). όταν στους τρίτους, πέραν του εφάπαξ ποσού, καταβάλλεται ετησίως και κάποιο ποσό (Royalties), το οποίο υπολογίζεται με βάση το όφελος από την εκμετάλλευση του άυλου στοιχείου, το ποσό αυτό βαρύνει τα έξοδα εκμεταλλεύσεως και καταχωρείται στο λογαριασμό 61.98.00.

Τα άυλα πάγια στοιχεία, τα οποία δημιουργούνται από την ίδια την οικονομική μονάδα, δεν απεικονίζονται λογιστικά, εκτός εάν για την δημιουργία τους πραγματοποιήθηκαν έξοδα, τα οποία υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση, οπότε τα ποσά αυτά θεωρούνται ότι αποτελούν την αξία κτήσεως του άυλου πάγιου στοιχείου. Και αυτά τα πάγια στοιχεία παρακολουθούνται στους λογαριασμούς της αμέσως προηγούμενης παραγράφου.

1.1.3 Τα έξοδα πολυτελούς αποσβέσεως

Είναι τα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και την επέκταση και την αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας για χρονική περίοδο μεγαλύτερη του έτους και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά. Τα έξοδα αυτά παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 16.10 έως και 16.19.

1.1.4 Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις

Είναι οι μετοχές Ανώνυμων Εταιρειών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες των άλλης μορφής εταιρειών, των οποίων η διαρκής κατοχή κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως διότι της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρείες. Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται ως πάγια επένδυση όταν κατά την απόκτηση τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επιπλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρείας. Σε αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζονται ως

χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34. Οι συμμετοχές παρακολουθούνται στους υπολογαριασμούς των 18.00 έως και 18.01 και καταχωρούνται σε αυτούς με την αξία κτήσεως τους, η οποία αποτελείται από:

- ♦ Το ποσό που καταβάλλεται απευθείας στην εταιρεία κατά την συγκρότηση του κεφαλαίου της.

- ♦ Το ποσό που καταβάλλεται για την αγορά της συμμετοχής από τρίτους.

- ♦ Την ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα σε περίπτωση νομικής αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρείας ή κεφαλαιοποίησεως αποθεματικών της.

Σε περίπτωση λήψεως τίτλων χωρίς αντάλλαγμα χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 18.00 ή 18.01, με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων».

Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10.00 «Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων».

Όταν αναλαμβάνεται η κάλυψη μέρους του μετοχικού κεφαλαίου Ανώνυμης Εταιρείας, με τον όρο η καταβολή του σχετικού ποσού να γίνει σε δόσεις, οι μετοχές που αποκτούνται με τον τρόπο αυτό καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του αξία, ενώ το ποσό των 18.00 ή 18.01 με την συνολική τους οφειλόμενων δόσεων καταχωρείται σε πίστωση του λογαριασμού 53.06 «Οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών». Ο λογαριασμός αυτός εμφανίζεται στον ισολογισμό αφαιρετικά από τον αντίστοιχο λογαριασμό των συμμετοχών.

Οι συμμετοχές σε Ανώνυμες Εταιρείες αποτιμούνται μαζί με τα χρεόγραφα, εκτός από τους τίτλους που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακών καταθέσεων και δεν είναι εισαγμένοι στο χρηματιστήριο, στην συνολικά χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή αποτιμήσεως του στην προηγούμενη απογραφή και της τρέχουσας τιμής τους.

Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις, που δεν έχουν την μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους.

Οι τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως που δεν είναι εισαγμένοι στο χρηματιστήριο, αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε τίτλου.

Ως τρέχουσα τιμή ορίζεται:

♦ Για τους εισαγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες κτλ.), ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

♦ Για τις μετοχές ανωνύμων εταιρειών που δεν είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και τις συμμετοχές σε άλλες εταιρείες (Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε.) που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, η εσωτερική λογιστική αξία τους, όπως προκύπτει από τον νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους. Η εσωτερική λογιστική αξία ισούται με το πηλίκο της διαιρέσεως της λογιστικής καθαρής θέσεως της εταιρείας δια του συνολικού αριθμού των μετοχών της. Η λογιστική καθαρή θέση της εταιρείας προκύπτει, εάν από το άθροισμά των ιδίων κεφαλαίων (κατηγορία Α. «Ιδια κεφάλαια» του παθητικού) του ισολογισμού, αφαιρεθούν από το οφειλόμενο κεφάλαιο και τα προορισμένα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ποσά.

♦ Για τις λοιπές συμμετοχές, τα μη εισαγμένα στο χρηματιστήριο χρεόγραφα και τους λοιπούς τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεως, η τιμή κτήσεώς τους.

♦ Για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

Σε περίπτωση που η συνολική τρέχουσα τιμή είναι μικρότερη από την αντίστοιχη τιμή κτήσεως, η μεταξύ τους διαφορά καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού 64.11 «Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων», με χρεοπίστωση των οικείων λογαριασμών συμμετοχών και χρεογράφων, εκτός από την περίπτωση των συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις, για τις οποίες η σχετική διαφορά καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις», με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών 18.00.19 ή 18.01.19 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις».

Σε περίπτωση πωλήσεως συμμετοχών, το τίμημα πωλήσεως καταχωρείται στην πίστωση του οικείου υπολογαριασμού 18.00 ή 18.01, στην οποία μεταφέρεται και η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη (από το λογαριασμό 18.00.19 ή 18.01.19), όταν πρόκειται για συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις και το αποτέλεσμα που προκύπτει καταχωρείται στο λογαριασμό 64.12.00 ή 64.12.01, κατά περίπτωση, αν πρόκειται για ζημία, και στον λογαριασμό 76.04.00 ή 76.04.01, κατά περίπτωση, αν πρόκειται για κέρδος.

1.1.5 Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως και παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 18.02 έως και 18.16. Κατά την κατάρτιση του ισολογισμού, κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση που έχει καταστεί βραχυπρόθεσμη και τα ποσά των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων που είναι εισπρακτέα μέσα στην επόμενη χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 18.02-18.14 στους λογαριασμούς 33.19 και 33.20 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση» (σε ευρώ και σε Ξένο Νόμισμα) και επαναφέρονται στους πρώτους κατά την έναρξη της νέας χρήσεως, εφόσον η επαναφορά είναι επιθυμητή. Παρέχεται η δυνατότητα να μην διενεργούνται λογιστικές εγγραφές μεταφοράς και επαναφοράς, αλλά να γίνεται μόνο διαχωρισμός και να καταχωρούνται μόνο εξωλογιστικά τα σχετικά ποσά στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων του ισολογισμού.

Σε περίπτωση που μακροπρόθεσμη απαίτηση γίνει επισφαλής, μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 3.

Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται σε ευρώ με την τιμή (αγοράς οι απαιτήσεις και πωλήσεως οι υποχρεώσεις) του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την ως άνω μετατροπή, με εξαίρεση εκείνες που αφορούν υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για την αγορά παγίων στοιχείων, παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής:

♦ Καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα, που έχουν τον τίτλο «Πρόβλεψη για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του λογαριασμού 44.14 «Πρόβλεψη για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων».

♦ Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στην χρέωση του λογαριασμού 81.00.04, από δε τα πιστώτικά των υπολογαριασμών αυτών μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στην χρήση, εφόσον δεν προηγήθηκε η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη ή πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Στην περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί

συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του 44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές, το μέρος που μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού 81.01.04 προσδιορίζεται κατά αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.14.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη ή πληρωμή των ανωτέρω απαιτήσεων και υποχρεώσεων καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στην χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

1.2 Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών του πάγιου ενεργητικού **Λογαριασμός 10 -Εδαφικές εκτάσεις**

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσια ή εργοτάξια της οικονομικής μονάδας ή έχουν ανεγερθεί λοιπά κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. για γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών, δηλαδή εκτάσεις γης που χρησιμοποιούνται για την λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Είναι, δηλαδή, τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκτασης γης, της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα.

Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σε εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής, όπως παραδείγματος χάριν είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή αγροτεμάχια, και σε εκείνα που η διάρκεια ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα, όπως παραδείγματος χάριν τα ορυχεία λατομεία και μεταλλεία. Η αξία κτήσεως των τελευταίων αποσβένεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Π.Δ. 88/1973.

Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 10 με καταχώρηση σε αυτούς της αξίας κτήσεως τους, η οποία αποτελείται:

♦ Σε περίπτωση αγοράς, από την αξία που αναφέρεται στο σχετικό συμβόλαιο αγοράς.

♦ Σε περίπτωση συγχωνεύσεως εταιρειών ή εισφοράς σε είδος από την αξία εκτιμήσεως της αρμόδιας επιτροπής.

◆ Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως με βάση ειδικό νόμο, η αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει είναι η νέα αξία κτήσεως (για το μέλλον).

Τα έξοδα κτήσεως των ακινήτων, όπως είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά και τα μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως των στοιχείων αυτών, αλλά καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» και αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποιήσεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Τα έργα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

◆ Σε εκείνα που δεν φθείρονται (π.χ. εκβραχυσμοί ή ισοπεδώσεις) και επομένως προσδίδουν αξία στο γήπεδο, οπότε τα σχετικά έξοδα προσαυξάνουν την αξία κτήσεώς του.

◆ Σε εκείνα που φθείρονται (π.χ. μαντρότοιχους, πλακόστρωση, αποχέτευση) και επομένως υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση. Τα έξοδα αυτά εάν δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτηρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε αποσβέσεις διαμορφώσεις γηπέδων» και αποσβένονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 88/1973.

Σε περίπτωση εκποιήσεως μη οικοδομημένης εδαφικής εκτάσεως ισχύουν τα εξής:

Στην περίπτωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής εκτάσεως καταχωρείται το τίμημα πωλήσεως και μεταφέρονται η τυχών σχηματισμένη πρόβλεψη από το λογαριασμό 44.10 και οι σωρευμένες αποσβέσεις από τον οικείο υπολογαριασμό του 10.99.

Στην χρέωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής εκτάσεως καταχωρούνται τα τυχών έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πωλήσεως και μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεώς της από τον λογαριασμό 16.14 και των εξόδων διαμορφώσεώς της από τον λογαριασμό 11.03. Οι μεταφορές αυτές θα γίνουν αφού προηγηθεί η μεταφορά στους προαναφερόμενους λογαριασμούς των διενεργημένων αποσβέσεων αντίστοιχα από τους λογαριασμούς 16.99.14 και 11.99.03.

Το αποτέλεσμα, το οποίο προκύπτει μετά από τις ανωτέρω καταχωρήσεις και μεταφορές, μεταφέρεται αναλόγως στους λογαριασμούς 81.02.00 «Ζημιές από εκποίηση ακινήτων» ή 81.03.00 «Κέρδη από εκποίηση ακινήτων».

Επισημαίνεται ότι η αξία κτήσεως των οικοδομημένων οικοπέδων εμφανίζεται στον παρόντα λογαριασμό και όχι στο λογαριασμό 11 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα». Ο κυριότερος λόγος διαχωρισμού της αξίας των οικοπέδων από την αξία κτήσεως των κτιρίων είναι ότι τα μεν οικόπεδα δεν αποσβένονται, ενώ τα κτίρια αποσβένονται. Σε περίπτωση λοιπόν που η οικονομική μονάδα αγοράσει ένα εργοστάσιο αντί ενός συνολικού ποσού ή ακόμη και ένα διαμέρισμα, θα πρέπει το συνολικό αυτό ποσό να διαχωριστεί σε αξία γηπέδου, κτισμάτων κτλ, βάσει εκθέσεως ειδικού τεχνικού.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 10, Κεφάλαιο 3^ο σελ.137)

Λογαριασμοί 10.01 «Ορυχεία», 10.02 «Μεταλλεία»

Ορυχεία – Μεταλλεία είναι οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται ο υπόγειος ή υπέργειος (επιφανειακός) φυσικός πλούτος τους, δηλαδή τα μεταλλευτικά ορυκτά ή μεταλλεύματα.

Ο χαρακτηρισμός των εκτάσεων ως ορυχείων, μεταλλείων ή λατομείων γίνεται από την αρμόδια Αρχή, έπειτα από χορήγηση σχετικής άδειας εκμεταλλεύσεως τους.

Σύμφωνα με τη νομοθεσία περί μεταλλείων (άρθρα 3 και 65 Ν.Δ. 210/1973) «Το δικαίωμα της κυριότητας επί του εδάφους δεν επεκτείνεται επί των μεταλλευτικών ορυκτών, είτε ταύτα ευρίσκονται επί της επιφανείας είτε υπό αυτήν. Το δικαίωμα ερεύνης και εκμεταλλεύσεως των ορυκτών τούτων παραχωρείται εις πάντα, κατά τας διατάξεις του παρόντος. Τα μεταλλεία ως και τα συστατικά αυτών είναι ακίνητα, από της δημοσιεύσεως δε εις την εφημερίδα της Κυβερνήσεως του υπό του άρθρου 59 προβλεπόμενου παραχωρητηρίου Π.Δ., συνιστάται το δικαίωμα κυριότητας επί του μεταλλείου, (το δικαίωμα της μεταλλιοκτησίας), το οποίο είναι αυτοτελές εμπράγματο δικαίωμα, όλως διακεκριμένον από της κυριότητας επί του εδάφους».

Σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται αμέσως πιο πάνω τα μεταλλεία – ορυχεία καταχωρούνται στην αξία κτήσεως τους (αγοράς είτε από το Κράτος είτε από τρίτο, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή την αξία η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως.

Τα έξοδα κτήσεως των περιουσιακών αυτών στοιχείων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποιήσεως ορυχείου ή μεταλλείου παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων».

Η αξία κτήσεως του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου, καθώς και τα σχετικά έξοδα που πραγματοποιούνται για την χορήγηση, από την αρμόδια Αρχή, του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε ιδιόκτητο έδαφος, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.02 «Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων».

Οι σχολιαζόμενοι λογαριασμοί 10.01 και 10.02 δημιουργούνται ως εξής :

◆ Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.00 «Γήπεδα – οικόπεδα» ή το 10.10 «Γήπεδα – οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως» της αξίας κτήσεως των ιδιόκτητων γηπέδων τα οποία χαρακτηρίζονται από αρμόδια Αρχή ως ορυχεία ή μεταλλεία έπειτα από χορήγηση σχετικής άδειας εκμεταλλεύσεως τους. Η μεταφορά γίνεται τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους, ενώ πριν από αυτήν η παρακολούθηση των χαρακτηρισμένων ως ορυχείων ή μεταλλείων ιδιόκτητων γηπέδων γίνεται στους λογαριασμούς 10.11 ή 10.12.

◆ Με καταχώρηση της αξίας κτήσεως των αγορασμένων ή με άλλο νόμιμο τρόπο αποκτημένων (π.χ. με εισφορά σε είδος) ορυχείων ή μεταλλείων, δηλαδή των γηπέδων τα οποία είναι ήδη χαρακτηρισμένα, με σχετική άδεια αρμόδιας Αρχής, ως ορυχεία ή μεταλλεία και τα οποία, μαζί με την άδεια αυτήν, αποκτούνται κατά πλήρη κυριότητα.

◆ Με μεταφορά από το λογαριασμό 10.11 «Ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως» ή το 10.12 «Μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως» των ορυχείων ή μεταλλείων που ήταν εκτός εκμεταλλεύσεως, τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους.

Τα ορυχεία, μεταλλεία καθώς και τα λατομεία και οι πετρελαιοπηγές αποσβένονται, επειδή η αξία τους μειώνεται λόγω της προοδευτικής εξαντλήσεως των αποθεμάτων τους.

Λογαριασμός 10.03 «Λατομεία»

Λατομεία είναι οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, γίνεται εξόρυξη λατομικών προϊόντων. Λατομικά προϊόντα είναι τα

ορυκτά εκείνα τα οποία δε χαρακτηρίζονται ως μεταλλεύματα από τη νομοθεσία περί μεταλλείων, όπως είναι ιδίως τα διάφορα πετρώματα, τα μάρμαρα, οι κοινοί λίθοι, τα κονιάματα και τα χώματα.

Ο χαρακτηρισμός της εκτάσεως ως λατομείου γίνεται από την αρμόδια Αρχή, η οποία χορηγεί σχετική άδεια εκμεταλλεύσεως.

Τα λατομικά ορυκτά ανήκουν στον ιδιοκτήτη του εδάφους στο οποίο βρίσκονται, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των ειδικών διατάξεων περί λατομείων.

Το ποσό που η οικονομική μονάδα καταβάλλει σε τρίτο για την απόκτηση του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του λατομείου δεν καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό αλλά στο λογαριασμό 16.02 «Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων».

Σχετικά με τη δημιουργία του παρόντος λογαριασμού και την απόσβεση του, ισχύουν ανάλογα τα όσα αναφέρονται σχετικά με τους λογαριασμούς 10.01 και 10.02.

Λογαριασμοί 10.04 «Αγροί», 10.05 «Φυτείες», και 10.06 «Δάση»

Σ' αυτούς παρακολουθούνται οι καλλιεργήσιμες καθώς και οι με οποιοδήποτε άλλο φυσικό τρόπο εκμεταλλεύσιμες εκτάσεις γης.

Λογαριασμοί 10.10 έως και 10.16 «Εδαφικών εκτάσεων εκτός εκμεταλλεύσεως»

Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις οι οποίες δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής.

Πίνακας 1: Εμφάνιση του λογαριασμού 10 στον ισολογισμό

Υπολογαριασμοί του 10	Λογαριασμοί ισολογισμού (ενεργητικό)
10.00 Γήπεδα – Οικόπεδα + 10.00 Γήπεδα – Οικόπεδα εκτός Εκμ/σεως	Γήπεδα - Οικόπεδα
10.01 Ορυχεία + 10.11 Ορυχεία	

εκτός Εκμ/σεως	
10.02 Μεταλλεία + 10.12 Μεταλλεία εκτός Εκμ/σεως	
10.03 Λατομεία + Λατομεία εκτός Εκμ/σεως	Ορυχεία – Μεταλλεία – Λατομεία – Αγροί – Φυτείες - Δάση
10.04 Φυτείες + 10.15 Φυτείες εκτός Εκμ/σεως	
10.06 Δάση + Δάση εκτός Εκμ/σεως	

Πηγή : Σακέλλης Εμμανουήλ, «Το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής», σελ. 270.

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις πρέπει να γίνεται διάκριση των γηπέδων – οικοπέδων και γενικότερα των εδαφικών εκτάσεων που συμμετέχουν στην παραγωγική δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και τα οποία εμφανίζονται στους παραπάνω λογαριασμούς, από τα γήπεδα – οικόπεδα και γενικότερα τις εδαφικές εκτάσεις που δε συμβάλλουν στη δραστηριότητα αυτήν, αλλά αγοράστηκαν για να πωληθούν μελλοντικά με κέρδος, δηλαδή τις εδαφικές εκτάσεις που αγοράστηκαν για κερδοσκοπικούς σκοπούς, καθώς επίσης και εκείνες που αποκτήθηκαν για μελλοντική επέκταση των εγκαταστάσεων της εταιρείας. Η δεύτερη αυτή κατηγορία γηπέδων – οικοπέδων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονται στον ισολογισμό στο σχολιαζόμενο λογαριασμό, ενώ κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις πρέπει να εμφανίζονται στο λογαριασμό «Επενδύσεις».

Λογαριασμός 11 -Κτήρια - Εγκαταστάσεις κτηρίων – Τεχνικά έργα

Τα κτήρια – εγκαταστάσεις κτηρίων και τα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 11 με καταχώρηση σε αυτούς της αξίας κτήσεως τους, η οποία αποτελείται:

◆ Σε περίπτωση αγοράς, από την αξία που αναφέρεται στο σχετικό συμβόλαιο αγοράς.

◆ Σε περίπτωση ιδιοκατασκευής με το κόστος κατασκευής τους, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.01 «Κτήρια-εγκαταστάσεις κτηρίων-τεχνικά έργα υπό εκτέλεση».

♦ Σε περίπτωση συγχωνεύσεως εταιρειών ή εισφοράς σε είδος, από την αξία εκτιμήσεως της αρμόδιας επιτροπής.

♦ Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως με βάση ειδικό νόμο, η αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει είναι η νέα αξία κτήσεως (για το μέλλον).

Τα έξοδα κτήσεως των ακινήτων, όπως είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά και τα μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως των στοιχείων αυτών αλλά καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεως» και αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Σε περίπτωση εκποίησης ακινήτου ισχύουν τα εξής:

♦ Στην περίπτωση του οικείου λογαριασμού του ακινήτου καταχωρείται το τίμημα πωλήσεως και μεταφέρονται οι τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη από το λογαριασμό 44.10 και οι σωρευμένες αποσβέσεις από τον οικείο υπολογαριασμό του 11.99.

♦ Στην χρέωση του οικείου λογαριασμού του ακινήτου καταχωρούνται τα τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πωλήσεως και μεταφέρεται η αξία κτήσεως του γηπέδου από τον αντίστοιχο υπολογαριασμό του 10, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως του γηπέδου και κτηρίου από το λογαριασμό 16.14 και των εξόδων διαμορφώσεως του γηπέδου από τον λογαριασμό 11.03. Οι μεταφορές αυτές θα γίνουν αφού προηγηθεί η μεταφορά στους προαναφερόμενος λογαριασμούς των διενεργημένων αποσβέσεων αντίστοιχα από τους λογαριασμούς 16.99.17 και 11.99.03.

Το αποτέλεσμα, το οποίο προκύπτει μετά από τις ανωτέρω καταχωρήσεις και μεταφορές, μεταφέρεται αναλόγως στους λογαριασμούς 81.02.00 «Ζημιές από εκποίηση ακινήτων» ή «Κέρδη από εκποίηση ακινήτων».

Η αναπόσβεστη αξία παλαιού κτιρίου, το οποίο κατεδαφίστηκε, μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» και αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε μέσα σε μια πενταετία.

Τα έξοδα κατεδαφίσεως παλαιού κτηρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων», εκτός εάν επακολουθεί ανέγερση νέου κτηρίου οπότε προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτηρίου, προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεώς του νέου.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 11, Κεφάλαιο 3^ο σελ.140)

Λογαριασμός 11.00 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων»

Παρακολουθούνται τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις κτιρίων που ανήκουν κατά κυριότητα στην οικονομική μονάδα. Οι εγκαταστάσεις κτιρίων που καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό αποτελούν συστατικό των κτιρίων, αφού συνδέονται με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς ουσιαστική βλάβη αυτών ή του κτιρίου.

Λογαριασμός 11.01 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών»

Παρακολουθούνται τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν τις μεταφορές της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμους, γέφυρες, διώρυγες, σήραγγες αεροδρόμια).

Λογαριασμός 11.02 «Λοιπά τεχνικά έργα»

Παρακολουθούνται τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν άλλους σκοπούς της οικονομικής μονάδας, εκτός από τις μεταφορές που παρακολουθούνται στον προηγούμενο λογαριασμό (π.χ. λιμάνια, πλατείες, φράγματα). Ο παρών λογαριασμός είναι προαιρετικής τηρήσεως.

Λογαριασμός 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων»

Παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις :

♦ Οι δαπάνες αυτές να μην είναι από εκείνες που περιλαμβάνονται στο κόστος των κτιρίων ή των τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους. Δηλαδή, οι δαπάνες να μην προσδίδουν αξία στα γήπεδα και στις λοιπές εδαφικές εκτάσεις.

♦ Οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για τον λόγο αυτόν το κόστος τους να αποσβένεται.

Στις περιπτώσεις που τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται εκτός εκμεταλλεύσεως χρησιμοποιούνται αντίστοιχα οι λογαριασμοί 11.14 – 11.17.

Στους λογαριασμούς 11.00 – 11.03 και 11.14 – 11.17 καταχωρείται:

♦ Η αξία κτήσεως των κτιρίων και τεχνικών έργων ή η διαφορά που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας αυτής.

♦ Το κόστος κατασκευής των στοιχείων αυτών όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές καθώς και η υπεραξία που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή του κόστους αυτού. Το κόστος κατασκευής προκύπτει από το λογαριασμό 15.01 «Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα υπό εκτέλεση».

♦ Η αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, οι οποίες γίνονται κάθε φορά.

♦ Τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων.

Λογαριασμός 11.07 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων», Λογαριασμός 11.08 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων», Λογαριασμός 11.09 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων»

Με τους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που κατασκευάζονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, καθώς και τα έξοδα που γίνονται για την διαμόρφωση των ακινήτων αυτών, στις περιπτώσεις που η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως αυτών για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα.

Για τις παραπάνω περιπτώσεις που τα παραπάνω κτίρια, τεχνικά έργα και διαμορφώσεις γηπέδων επί ακινήτων τρίτων δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες της, το Ε.Γ.Λ.Σ. αποβλέπει την τήρηση των υπολογαριασμών 11.21 – 11.24. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται :

♦ Το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων

♦ Το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα

♦ Τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων

Λογαριασμός 12 -Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

Τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 12 έπειτα από καταχώρηση σε αυτούς της αξίας κτήσεως τους η οποία αποτελείται:

◆ Σε περίπτωση αγοράς, από την αξία που αναφέρεται στο σχετικό τιμολόγιο αγοράς, από τα ειδικά έξοδα αγοράς και από τα τυχόν έξοδα εγκαταστάσεως. Δεν περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως οι τυχόν τόκοι, οι οποίοι καταβάλλονται στους προμηθευτές ή σε τρίτους για τις πιστώσεις ή τα δάνεια που χορηγήθηκαν για την αγορά των μηχανημάτων.

◆ Σε περίπτωση ιδιοκατασκευής με το κόστος της κατασκευής τους, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.02 «Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση».

◆ Σε περίπτωση συγχωνεύσεως εταιρειών ή εισφοράς σε είδος, από την αξία εκτιμήσεως της αρμόδιας επιτροπής.

◆ Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως με βάση ειδικό νόμο, η αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει είναι η νέα αξία κτήσεως (για το μέλλον).

◆ Σε περίπτωση εκποίησης μηχανήματος ή άλλου περιουσιακού στοιχείου του λογαριασμού 12 ισχύουν τα εξής:

◆ Σε περίπτωση του οικείου λογαριασμού του μηχανήματος καταχωρείται το τίμημα πώλησεως και μεταφέρονται οι σωρευμένες αποσβέσεις από τον οικείο λογαριασμό του 12.99.

Στην χρέωση του οικείου λογαριασμού του ακινήτου καταχωρούνται τα τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πώλησης.

Το αποτέλεσμα, το οποίο προκύπτει μετά από τις ανωτέρω καταχωρήσεις και μεταφορές, μεταφέρονται αναλόγως στους λογαριασμούς 81.02.02 «Ζημιές από εκποίηση μηχανημάτων - Τεχνικών εγκαταστάσεων – Λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού».

Σε περίπτωση ολοκληρωτικής αχρηστεύσεως ή καταστροφής μηχανήματος, ή τυχόν αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημιές».

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 12, Κεφάλαιο 3^ο σελ.143)

Λογαριασμός 12.00 «Μηχανήματα»

Παρακολουθούνται τα μηχανήματα κυριότητας της οικονομικής μονάδας που είναι εγκατεστημένα σε ακίνητα ιδιοκτησίας της, καθώς και τα φορτηγά μηχανήματα.

Λογαριασμός 12.01 «Τεχνικές εγκαταστάσεις»

Παρακολουθούνται οι τεχνικές εγκαταστάσεις που βρίσκονται επί ακινήτων της οικονομικής μονάδας.

Λογαριασμός 12.02 «Φορητά μηχανήματα “χειρός”»

Παρακολουθούνται τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00 «Μηχανήματα».

Λογαριασμός 12.03 «Εργαλεία»

Παρακολουθούνται τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος.

Λογαριασμός 12.04 «Καλούπια – Ιδιοσυσκευές»

Παρακολουθούνται οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν.

Λογαριασμός 12.05 «Μηχανολογικά όργανα»

Παρακολουθούνται τα διάφορα μηχανολογικά όργανα (π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων).

Λογαριασμός 12.06 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός»

Παρακολουθείται ο μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, ο οποίος δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες εξοπλισμού των παραπάνω λογαριασμών 12.00 – 12.05.

Λογαριασμοί 12.07, 12.08 12.09 «Μηχανήματα–Τεχνικές εγκαταστάσεις και μηχανολογικός εξοπλισμός επί ακινήτων τρίτων»

Στους λογαριασμούς 12.07, 12.08 και 12.09 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και των οποίων

η κυριότητα, μετά παρέλευση ορισμένου χρόνου συμβατικά καθορισμένου, περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα .

Λογαριασμοί 12.10-12.19 «Μηχανήματα–Τεχνικές εγκαταστάσεις και μηχανολογικός εξοπλισμός εκτός εκμεταλλεύσεως»

Στους λογαριασμούς 12.10 έως και 12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός :

◆Όταν δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας ή για τις παρεπόμενες ασχολίες της.

◆Όταν θεωρούνται ως οριστικά εκτός εκμεταλλεύσεως, είτε έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους γίνεται με μια λογιστική μονάδα, είτε δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους γίνεται με την αξία κτήσεώς τους.

Λογαριασμός 13 -Μεταφορικά μέσα

Στους οικείους λογαριασμούς του 13 παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της, είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως, είτε έξω από αυτούς.

Σχετικά με την λειτουργία και τις άλλες λεπτομέρειες που αφορούν τους υπολογαριασμούς του 13 ισχύουν όσα αναφέρονται στην ανάλυση του λογαριασμού 12.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 13, Κεφάλαιο 3^ο σελ.146)

Λογαριασμός 14 -Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

Σχετικά με την λειτουργία και άλλες λεπτομέρειες που αφορούν τους υπολογαριασμούς του 14 ισχύουν ανάλογα όσα αναφέρονται στην ανάλυση του λογαριασμού 12.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 14, Κεφάλαιο 3^ο σελ.158)

Λογαριασμός 14.00 «Έπιπλα»

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκατεστημένα αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα, και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται κατά κανόνα, από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν.

Λογαριασμός 14.01 «Σκεύη»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων (π.χ. ψυγεία, σκεύη κουζίνας).

Λογαριασμός 14.02 «Μηχανές γραφείων»

Παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανές γραφείων της οικονομικής μονάδας.

Λογαριασμός 14.03 «Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα»

Παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας (π.χ. οι ηλεκτρονικές οθόνες).

Λογαριασμός 14.04 «Μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς»

Παρακολουθούνται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, δοχεία).

Λογαριασμός 14.05 «Επιστημονικά όργανα»

Παρακολουθούνται τα φορητά μέσα τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. ζυγοί ακριβείας).

Λογαριασμός 14.06 «Ζώα για πάγια εκμετάλλευση»

Παρακολουθούνται τα ζώα τα οποία προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση, ιδίως από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές μονάδες (π.χ. άλογα που χρησιμοποιούνται για μεταφορές).

Λογαριασμός 14.08 «Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών»

Παρακολουθούνται τα κάθε είδους φορητά ή εγκατεστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα).

Λογαριασμός 14.09 «Λοιπός εξοπλισμός»

Παρακολουθούνται τα είδη εξοπλισμού που δεν υπάγονται στις παραπάνω υπομερίδες του 14, όπως π.χ. οι φωτεινές επιγραφές που προβάλλουν την επιχείρηση και τα προϊόντα της, στις περιπτώσεις που το κόστος κατασκευής και εγκαταστάσεως τους είναι σημαντικό και πρέπει να υποβληθεί σε τμηματική απόσβεση.

Λογαριασμός 15 -Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων***I. Περιεχόμενο του λογαριασμού***

Στον παρόντα λογαριασμό παρακολουθούνται :

◆ Τα ποσά που διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων παγίων στοιχείων και

◆ Τα ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά ενσώματων παγίων στοιχείων.

Ο λογαριασμός αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς αντίστοιχούς των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των ενσώματων παγίων στοιχείων.

II. Λειτουργία του λογαριασμού***Κατασκευή παγίων στοιχείων από την ίδια την οικονομική μονάδα***

Το κόστος κατασκευής των παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα παρακολουθείται και προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9 (αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως) ή υπολογίζεται εξωλογιστικά αν η οικονομική μονάδα δεν εφαρμόζει σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως.

Το κόστος που προσδιορίζεται με τον τρόπο αυτό καταχωρείται στη χρέωση των υπολογαριασμών του παρόντος λογαριασμού 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00. Το κόστος αυτό, μέχρι την ολοκλήρωση

της κατασκευής, παραμένει στους υπολογαριασμούς του 15 και μεταφέρεται στη νέα χρήση, εφόσον κατά το τέλος της χρήσεως, δεν ολοκληρώθηκε η κατασκευή. Στη νέα χρήση οι υπολογαριασμοί του 15 χρεώνονται με το κόστος κατασκευής που πραγματοποιείται κατά την νέα χρήση. Μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής, το συνολικό κόστος κατασκευής του πάγιου στοιχείου μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15 στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16).

Κατασκευή πάγιων στοιχείων από τρίτους

Το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από τρίτους με υλικά που παρέχονται από την οικονομική μονάδα προσδιορίζεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του σχολιαζόμενου λογαριασμού 15, στη χρέωση των οποίων καταχωρείται η αξία των υλικών που αγοράζονται και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών. Στην περίπτωση κατά την οποία τα υλικά που αγοράζονται εισάγονται πρωτίτερα στις αποθήκες με καταχώρησή τους στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 και από τις αποθήκες αυτές παραδίνονται στους τρίτους, ή γενικά στην περίπτωση που τα υλικά χορηγούνται στους τρίτους από τις αποθήκες, η αξία των υλικών αυτών καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 78.00.

Όταν στους τρίτους κατασκευαστές, εκτός από τα χορηγούμενα υλικά παρέχονται και υπηρεσίες από την οικονομική μονάδα, οι οποίες υπηρεσίες συνεπάγονται κόστος επιπλέον των υλικών, ακολουθείται η διαδικασία που περιγράφεται στην προηγούμενη παράγραφο.

Προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων

Στο λογαριασμό καταχωρούνται οι προκαταβολές που δίνονται από την οικονομική μονάδα :

- ♦ Σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων,
- ♦ Σε προμηθευτές για την προμήθεια υλικών κατασκευής πάγιων στοιχείων,
- ♦ Σε προμηθευτές για την προμήθεια ολοκληρωμένων πάγιων στοιχείων.

Μετά την λήψη του σχετικού τιμολογίου ή, προκειμένου για εισαγωγή από το εξωτερικό, μετά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς, πιστώνεται ο παρών λογαριασμός 15.09 με χρέωση άλλων υπολογαριασμών του 15 ή των οικείων λογαριασμών των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16)

Παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να παρακολουθούν τις προκαταβολές για κτήση πάγιων στοιχείων, ως εξής :

◆Οι προκαταβολές που δίνονται για εισαγωγή υλικών ή αυτούσιων πάγιων στοιχείων από το εξωτερικό, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 32.00 «Παραγγελίες πάγιων στοιχείων».

◆Οι προκαταβολές που δίνονται σε προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων του εσωτερικού, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 50.08 «Προμηθευτές εσωτερικού πάγιων στοιχείων».

III. Εμφάνιση του λογαριασμού 15 στον ισολογισμό

Το κατά το τέλος της χρήσεως χρεωστικό υπόλοιπο του παρόντος λογαριασμού 15, μαζί με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών 32.00 «Παραγγελίες πάγιων στοιχείων» και 50.08 «Προμηθευτές εσωτερικού λογαριασμός πάγιων στοιχείων», εμφανίζονται στον ισολογισμό με ένα ενιαίο κονδύλι με το τίτλο «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές»

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 15, Κεφάλαιο 3^ο σελ.163)

Λογαριασμός 16 -Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι ακόλουθες δύο κατηγορίες στοιχείων :

◆Τα ασώματα (ή άϋλα) περιουσιακά στοιχεία (υπολογαριασμοί 16.00 – 16.09 και 16.98)

◆Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (υπολογαριασμοί 16.10 – 16.19)

Η συστέγαση των δύο αυτών διαφόρων κατηγοριών ενεργητικών στοιχείων – κονδυλίων υπό τον αυτόν πρωτοβάθμιο λογαριασμό έγινε, προφανώς, επειδή δεν υπάρχει άλλος διαθέσιμος πρωτοβάθμιος λογαριασμός στην 1^η ομάδα.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 16, Κεφάλαιο 3^ο σελ.169)

Λογαριασμός 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)»

Το άυλο στοιχείο της υπεραξίας της επιχειρήσεως (Goodwill) θεωρείται ότι υπάρχει όταν η επιχείρηση έχει την ικανότητα να πραγματοποιεί κέρδη σε ποσοστό μεγαλύτερο από εκείνο που θεωρείται σαν «κανονικό κέρδος».

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητα της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστεως στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερης της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού.

Στο λογαριασμό 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως» παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας η οποία είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση συγχωνεύσεως η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδας προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του ν.2190/1920.

Λογαριασμός 16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας»

Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία η κατοχή και αξιοποίηση των οποίων προσδίνει στην οικονομική μονάδα πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί λ.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών.

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα αγοράς ή παραγωγής των άυλων στοιχείων που χαρακτηρίζονται ως βιομηχανική ιδιοκτησία.

Γι την καταχώρηση εξόδων αγοράς ή παραγωγής στον παρόντα λογαριασμό 16.01 πρέπει να προσδοκάται ότι τα δικαιώματα για την απόκτηση των οποίων γίνονται τα έξοδα θα αποφέρουν έσοδα στην οικονομική μονάδα. Απαγορεύεται η αποθεματοποίηση εξόδων στους υπολογαριασμούς 16.01, όταν είναι βέβαιο ότι δεν προσδοκάται οποιοδήποτε έσοδο από την πραγματοποίηση των εξόδων αυτών.

Λογαριασμός 16.02 «Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων»

Στο λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται :

◆ Το κόστος κτήσεως δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων και μεταλλείων και των δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως λατομείων. Στο κόστος κτήσεως περιλαμβάνονται πρώτιστα τα ποσά που καταβάλλει η οικονομική μονάδα στους κυρίους των περιουσιακών αυτών στοιχείων για να παραχωρήσουν σε αυτήν το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως τους.

◆ Τα έξοδα που πραγματοποιεί η εταιρία για να της παραχωρήσει η αρμόδια Αρχή δικαίωμα εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε έδαφος ιδιοκτησίας της, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση εναπόκειται στην εταιρεία.

Λογαριασμός 16.03 «Λοιπές παραχωρήσεις»

Πολλά επαγγέλματα είναι κλειστά και για τη νόμιμη άσκηση τους απαιτείται άδεια των διοικητικών αρχών, που χορηγείται εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις (π.χ. παραχώρηση αδείας κυκλοφορίας αυτοκινήτου δημόσιας χρήσεως).

Το ποσό που καταβάλλει η επιχείρηση στον τρίτο ή στη διοικητική αρχή για την απόκτηση του δικαιώματος φέρεται στον παραπάνω λογαριασμό.

Λογαριασμός 16.04 «Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην οικονομική μονάδα, ενσώματων πάγιων στοιχείων για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με τη νόμιμη διαδικασία εκτιμήσεως.

Λογαριασμός 16.05 «Λοιπά δικαιώματα»

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε μια από τις προηγούμενες κατηγορίες λογαριασμών 16.00 – 16.04 (π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα).

Λογαριασμός 16.98 «Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων»

Παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνει η οικονομική μονάδα για την απόκτηση ασώματων ακινητοποιήσεων. Μετά τη λήψη του σχετικού δικαιολογητικού (τιμολογίου κλπ.), ο παρών λογαριασμός πιστώνεται με χρέωση των οικείων λογαριασμών των πάγιων στοιχείων.

Λογαριασμός 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα έξοδα κατάρτισεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι της έναρξης της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Δηλαδή, στον προκείμενο λογαριασμό καταχωρούνται :

- ♦ Τα έξοδα ιδρύσεως ή συστάσεως της εταιρίας
- ♦ Τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα μέχρι την έναρξη της παραγωγικής της δράσεως
- ♦ Τα έξοδα οργανώσεως και επεκτάσεως της οικονομικής μονάδας που πραγματοποιούνται μετά την έναρξη της παραγωγικής της δράσεως.

Λογαριασμός 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποιήσεως ορυχείου ή μεταλλείου.

Λογαριασμός 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία – μεταλλεία – λατομεία.

Λογαριασμός 16.13 «Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων»

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την εταιρία :

♦ Για την αύξηση του κεφαλαίου της (έξοδα εκτυπώσεως μετοχών, δημοσιεύσεων, αμοιβές συμβολαιογράφων για την τροποποίηση του καταστατικού κλπ.).

♦ Για την έκδοση από αυτήν ομολογιακού δανείου.

Λογαριασμός 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων»

Σ' αυτόν παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων (π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων), τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσauξάνουν το κόστος κτήσεως τους.

Λογαριασμός 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων»

Στον προκείμενο λογαριασμό εμφανίζονται οι συναλλαγματικές διαφορές των δανείων ή πιστώσεων σε ξένο νόμισμα που συνήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση (αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση) πάγιων στοιχείων και οι οποίες προκύπτουν :

♦ Κατά την πληρωμή – εξόφληση δόσεων ή ολόκληρου του δανείου ή της πιστώσεως και

♦ Κατά την αποτίμηση σε ευρώ κατά το τέλος της χρήσεως των υπολοίπων των δανείων αυτών.

Λογαριασμός 16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών»

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

Λογαριασμός 16.17 «Έξοδα αναδιοργανώσεως»

Στο λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία

επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

Λογαριασμός 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου»

Στον λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται οι τόκοι «κατασκευαστικής περιόδου» των δανείων ή πιστώσεων τα οποία διατέθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Για να εγγραφούν τόκοι δανειακών κεφαλαίων στον παρόντα λογαριασμό πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

◆Οι τόκοι να αφορούν δάνειο που συνήφθη ειδικά για την κατασκευή πάγιου στοιχείου ή να προέρχονται από πιστώσεις των προμηθευτών τέτοιων στοιχείων (π.χ. μηχανήματα που εγκαθίστανται στο υπό κατασκευή εργοστάσιο)

◆Οι τόκοι να αφορούν μόνο την «κατασκευαστική περίοδο», δηλαδή μόνο την περίοδο από την έναρξη κατασκευής του πάγιου στοιχείου μέχρις ότου το στοιχείο να είναι έτοιμο (στην κατάλληλη κατάσταση και θέση) να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του.

Λογαριασμός 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για περισσότερες χρήσεις και συνεπώς είναι δυνατό, να υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση και τα οποία δεν εντάσσονται σε μια από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10 – 16.18 (π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου που κατεδαφίστηκε).

Λογαριασμός 17 -

Ο λογαριασμός 17 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από σχετική απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

Λογαριασμός 18 -Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις**Περιεχόμενο του λογαριασμού**

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται:

♦Οι συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες επιχειρήσεις (συνδεδεμένες και μη) : Συμμετοχές είναι η μετοχές ανώνυμων εταιρειών, τα εταιρικά μερίδια ΕΠΕ και οι εταιρικές μερίδες των εταιρειών άλλης νομικής μορφής, που αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους για την επιρροή τους στις αντίστοιχες εταιρείες και εφόσον το ποσοστό συμμετοχής τους στις εταιρείες αυτές υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρείας. Αν το ποσοστό συμμετοχής στις πιο πάνω εταιρείες είναι μέχρι 10%, τότε οι μετοχές και τα εταιρικά μερίδια κλπ. θεωρούνται χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34 του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

♦Οι τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων : Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. στο λογαριασμό αυτό εμφανίζονται «Οι μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις κεφαλαίων» για τις οποίες εκδίδονται τίτλοι διάφοροι από εκείνους που εντάσσονται στις συμμετοχές των λογαριασμών 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και 18.01 «Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις». Εξάλλου, η διάταξη του άρθρου 43 παρ. 6^α του ν.2190/1920 ορίζει ότι «Οι συμμετοχές σε ανώνυμες εταιρείες και τα χρεόγραφα, καθώς και οι μετοχές ανώνυμων εταιρειών και η κάθε φύσης τίτλοι χρεογράφων, με χαρακτήρα κινητοποιήσεων, αποτιμούνται...».

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στον προκείμενο λογαριασμό περιλαμβάνονται:

♦Οι κατεχόμενες από την οικονομική μονάδα μετοχές Ανώνυμων Εταιρειών, που δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως συμμετοχές ή ως χρεόγραφα.

♦Τα κατεχόμενα από την οικονομική μονάδα μερίδια ΕΠΕ και οι μερίδες συμμετοχής σε άλλης μορφής εταιρείες, που αντιπροσωπεύουν ποσοστό μικρότερο από το 10% του κεφαλαίου κάθε εκδότριας εταιρείας.

♦Οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του δημοσίου, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, τα ομόλογα τραπεζών και γενικά οι τίτλοι που από τη φύση τους αποτελούν χρεόγραφα, τους οποίους όμως δεν μπορεί ελεύθερα να διαθέσει η οικονομική μονάδα.

Γενικότερα πρέπει να δεχθούμε ότι στον σχολιαζόμενο λογαριασμό καταχωρούνται οι παραπάνω τίτλοι που είτε δεν μπορούν να ρευστοποιηθούν εύκολα είτε κατέχονται από την οικονομική μονάδα ως πάγια επένδυση.

Από τα όσα εκτέθηκαν εξάγεται το συμπέρασμα ότι στον προκείμενο λογαριασμό καταχωρούνται οι τίτλοι εκδόσεως εταιρειών, οργανισμών, Δημοσίου κτλ που δεν αποτελούν ούτε συμμετοχές ούτε χρεόγραφα.

♦ *Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (βλ. Κεφάλαιο 1^ο σελ.17 και 54)*
(βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 18, Κεφάλαιο 3^ο σελ.171)

***Λογαριασμός 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις»,
Λογαριασμός 18.02 «Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις»***

Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται οι μετοχές Ανώνυμων Εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιριών, που η διαρκής κατοχής τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρίες.

***Λογαριασμός 18.07 «Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε ευρώ»,
Λογαριασμός 18.08 «Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν.»***

Στους λογαριασμούς αυτούς είναι δυνατόν να παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα των οποίων η λήξη υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες από το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού.

Επισημαίνεται ότι δεν είναι υποχρεωτική η χρησιμοποίηση των σχολιαζόμενων λογαριασμών, γιατί το Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει την ευχέρεια παρακολουθήσεως στο λογαριασμό 31 «Γραμμάτια εισπρακτέα» των μακροπρόθεσμων γραμματίων εισπρακτέων.

Λογαριασμός 18.09 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε ευρώ», Λογαριασμός 18.10 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ξ.Ν.»

Ο υπολογισμός των μην δουλευμένων τόκων που περιλαμβάνονται στα άληκτα, στο τέλος της χρήσεως, γραμμάτια και η εμφάνιση τους στον ισολογισμό αφαιρετικά από την αξία των γραμματίων δεν είναι υποχρεωτικός για την οικονομική μονάδα, η οποία έχει την δυνατότητα να μην υπολογίζει και να μην εμφανίζει στον ισολογισμό τους μη δουλευμένους τόκους. Αν όμως οι μη δουλευμένοι τόκοι υπολογιστούν και εμφανιστούν σε κάποια χρήση, υποχρεωτικά

οι τόκοι αυτοί πρέπει να υπολογίζονται και εμφανίζονται στον ισολογισμό στις επόμενες χρήσεις.

Λογαριασμός 18.11 «Δοσμένες εγγυήσεις»

Εδώ παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται ως εγγύηση, όταν η επιστροφή τους δεν προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως (π.χ. εγγυήσεις στη ΔΕΗ).

Λογαριασμός 18.12 «Οφειλόμενο κεφάλαιο»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι μετά το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως, καταβλητές δόσεις του οφειλόμενου κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας, το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί, καθώς και το οφειλόμενο κεφάλαιο που δεν έχει κληθεί να καταβληθεί.

Λογαριασμός 18.13 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε ευρώ»,

Λογαριασμός 18.14 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν.»

Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας που δεν εντάσσονται σε κανένα άλλο υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 18.

Λογαριασμός 19 -Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

(Όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 19, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσεως, συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών 10 – 18.

Ομάδα 2

Λογαριασμός 20 –Εμπορεύματα

Λογαριασμός 21 -Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

Λογαριασμός 22 -Υποπροϊόντα και υπολείμματα

Λογαριασμός 23 -Παραγωγή σε εξέλιξη

Λογαριασμός 24 -Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας

Λογαριασμός 25 -Αναλώσιμα υλικά

Λογαριασμός 26 -Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

Λογαριασμός 27 -

Λογαριασμός 28 -Είδη συσκευασίας

Όμιλος λογαριασμών 29 -Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

2. ΟΜΑΔΑ 2^η : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

2.1 Περιεχόμενο της ομάδας 2

Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας, τα οποία προέρχονται είτε από :

- ◆ Απογραφή
- ◆ Αγορά
- ◆ Ιδιοπαραγωγή
- ◆ Ανταλλαγή
- ◆ Εισφορά σε είδος
- ◆ Δωρεά

2.2 Έννοια των αποθεμάτων

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση, τα οποία :

- ◆ Προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της,
- ◆ Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν, όταν πάρουν την μορφή των έτοιμων προϊόντων
- ◆ Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
- ◆ Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων
- ◆ Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση

Τα αποθέματα στις περισσότερες επιχειρήσεις αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό τμήμα του κυκλοφορούντος ή ακόμη και του συνολικού ενεργητικού και από την πώληση τους προέρχονται τα σημαντικότερα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών.

Οι κυριότερες διακρίσεις των αποθεμάτων σχετίζονται με τον κλάδο στον οποίο ανήκει η κάθε επιχείρηση. Η εμπορική επιχείρηση κατέχει εμπορεύματα, η βιομηχανική πρώτες και βοηθητικές ύλες, καύσιμα, προϊόντα κλπ. Έτσι, τα αποθέματα διακρίνονται βασικά σε εμπορικά και βιομηχανικά.

Η λογιστική διάκριση των αποθεμάτων δε στηρίζεται στην αντικειμενική φύση των στοιχείων, αλλά στον προορισμό αυτών στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

2.3 Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών αποθεμάτων

Λογαριασμός 20 – Εμπορεύματα

Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Η επιχείρηση δε μεταβάλλει τη φυσική μορφή των αγαθών αυτών, αλλά τα διαθέτει με τη μορφή που τα απέκτησε.

Με βάση αυτόν τον ορισμό, στην κατηγορία των εμπορευμάτων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που αγοράζονται με σκοπό να μεταπωλούνται με τη μορφή που η επιχείρηση τα αγόρασε.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 20, Κεφάλαιο 3^ο σελ.183)

Λογαριασμός 21 - Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που έχουν παραχθεί, κατασκευαστεί ή συναρμολογηθεί από την επιχείρηση και είναι ολοκληρωμένα και έτοιμα για πώληση, (π.χ. στην τσιμεντοβιομηχανία οι σάκοι τσιμέντων, στην αλευροβιομηχανία τα συσκευασμένα άλευρα, στην καπνοβιομηχανία τα κυτία σιγαρέτων κλπ.).

Με βάση αυτόν τον ορισμό και τα όσα αναπτύχθηκαν περί λειτουργικού προορισμού των στοιχείων, στην κατηγορία των έτοιμων προϊόντων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που παράγονται από την επιχείρηση με σκοπό να πωλούνται, λ.χ. έτοιμα προϊόντα θεωρούνται για την βαρελοποιία τα βαρέλια που παράγει για τη συσκευασία προϊόντων άλλων επιχειρήσεων ή για τη χημική βιομηχανία οι χημικές ύλες που παράγει για να τις πωλήσει στις φαρμακευτικές βιομηχανίες.

Ημιτελή (ή ημικατεργασμένα) προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια) είναι έτοιμα για παραπέρα

βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση λ.χ. στην τσιμεντοβιομηχανία το κλίνκερ.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 21, Κεφάλαιο 3^ο σελ.187)

Λογαριασμός 22 -Υποπροϊόντα και υπολείμματα

Υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα), που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια, λ.χ. σε μια ελαιουργία ο πυρήνας, σε μια αλευροβιομηχανία τα πίτυρα.

Υπολείμματα είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας. Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

Λογαριασμός 23 -Παραγωγή σε εξέλιξη

Είναι οι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή κατά την απογραφή τέλους χρήσεως βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

Τα υλικά που χαρακτηρίζονται ως «παραγωγή σε εξέλιξη» αποτιμούνται στο κόστος παραγωγής, που περιλαμβάνει: α) το κόστος των άμεσων υλικών, β) το κόστος της άμεσης εργασίας και γ) αναλογία γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Λογαριασμός 24 -Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας

Πρώτες ύλες είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων. Δηλαδή πρόκειται περί ενσωμάτων αγαθών που αγοράζει ή λαμβάνει από φυσικές πηγές η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει για την παραγωγή προϊόντων για πώληση, λ.χ. στην ελαιουργία το

ελαιόλαδο, στη σαπωνοποιία το πυρηνέλαιο, στην αλευροβιομηχανία το σιτάρι, στην καπνοβιομηχανία τα καπνά κλπ.

Βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που είναι αναγκαία για την επεξεργασία των πρώτων υλών, οι οποίες δεν ενσωματώνονται από φυσική άποψη στο τελικό προϊόν της παραγωγής, λ.χ. τα αρώματα στη σαπωνοποιία.

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φθάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στη πελατεία.

Τα υλικά συσκευασίας είναι μίας μόνο χρήσεως και δεν επιστρέφονται στην πωλούσα τα προϊόντα επιχείρηση (π.χ. χαρτί περιτυλίγματος, χαρτοσάκκοι, πλαστικά ή χάρτινα κουτιά, πλαστικές φιάλες κλπ), που χρησιμοποιούνται για τη συσκευασία των πωλούμενων προϊόντων.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 24, Κεφάλαιο 3^ο σελ.188)

Λογαριασμός 25 -Αναλώσιμα υλικά

Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της (π.χ. υλικά καθαριότητας των τμημάτων παραγωγής, τα λάδια συντηρήσεως των μηχανών).

Λογαριασμός 26 -Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

Είναι τα υλικά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

Λογαριασμός 27

Ο λογαριασμός 27 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

Λογαριασμός 28 -Είδη συσκευασίας

Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτά ή μη επιστρεπτά, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά τη πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη (π.χ. οι φιάλες αναψυκτικών ή υγραερίων, πλαστικά ή ξύλινα βαρέλια).

**Όμιλος λογαριασμών 29 «Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων»
(όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)**

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 29, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσεως, συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών 20 - 28.

Ομάδα 3

Λογαριασμός 30 -Πελάτες

Λογαριασμός 31 -Γραμμάτια εισπρακτέα

Λογαριασμός 32 -Παραγγελίες στο εξωτερικό

Λογαριασμός 33 -Χρεώστες διάφοροι

Λογαριασμός 34 -Χρεόγραφα

Λογαριασμός 35 -Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων

Λογαριασμός 36 -Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Λογαριασμός 37 -

Λογαριασμός 38 -Χρηματικά διαθέσιμα

Όμιλος λογαριασμών 39 -Απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

3. ΟΜΑΔΑ 3^η ΠΕΛΑΤΕΣ

3.1 Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών Πελατών

Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 30

Στους υπολογαριασμούς του 30 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις και κατ'εξαίρεση, για λόγους ενιαίας παρακολουθήσεως, ορισμένες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας έναντι πελατών της, που απορρέουν από τις πωλήσεις της.

Παρέχεται στις οικονομικές μονάδες η δυνατότητα, αντί να αναπτύσσουν σε τρίτο και πέρα βαθμούς τους υποχρεωτικούς και προαιρετικούς υπολογαριασμούς του 30, να χρησιμοποιούν για την ανάπτυξη αυτών τους κενούς δευτεροβάθμιους 30.08 – 30.96, με την προϋπόθεση ότι θα προκύπτουν κατά οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα ισοζύγια) οι πληροφορίες που θα προέκυπταν αν είχαν αναπτυχθεί οι δευτεροβάθμιοι 30.00 – 30.04.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 30, Κεφάλαιο 3^ο σελ.194)

Λογαριασμός 30.00 «Πελάτες εσωτερικού»

Παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας.

Λογαριασμός 30.01 «Πελάτες εξωτερικού»

Παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις στο εξωτερικό.

Λογαριασμός 30.02 «Ελληνικό Δημόσιο»

Παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις που γίνονται προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Λογαριασμός 30.03 «Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις»

Παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις που γίνονται προς Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και Δημόσιες Επιχειρήσεις.

Λογαριασμός 30.04 «Πελάτες – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας»

Παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα από πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδίνονται σε αυτούς χωρίς να τιμολογούνται.

Λογαριασμός 30.05 «Προκαταβολές πελατών»

Παρακολουθούνται οι προκαταβολές που λαμβάνονται από πελάτες για παραγγελίες που γίνονται προς την οικονομική μονάδα, όταν αυτή δεν επιθυμεί την παρακολούθησή τους στους οικείους λογαριασμούς 30.00 – 30.03.

Λογαριασμός 30.06 «Πελάτες – παρακρατημένες εγγυήσεις»

Παρακολουθούνται τα ποσά που, με βάση κάποιο συμβατικό όρο, παρακρατούν για εγγύηση οι πελάτες της οικονομικής μονάδας.

Λογαριασμός 30.07 «Πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας»

Παρακολουθείται η αξία των τιμολογημένων ειδών συσκευασίας, για τα οποία οι πελάτες διατηρούν το δικαίωμα της επιστροφής.

Λογαριασμός 30.97 «Πελάτες επισφαλείς»

Παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά πελατών που η είσπραξή τους γίνεται επισφαλής (αμφίβολης ρευστοποιήσεως).

Λογαριασμός 30.98 «Ελληνικό Δημόσιο λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων», Λογαριασμός 30.99 «Λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων»

Παρακολουθούνται όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά πελατών της μετατρέπονται σε επίδικες.

Λογαριασμός 31 –Γραμμάτια εισπρακτέα

Στους υπολογαριασμούς του 31 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά τρίτων που είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων «εις διαταγήν». Οι τίτλοι αυτοί φέρονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. με την ονομασία «Γραμμάτια εισπρακτέα».

Στο λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται οι ενσωματωμένες σε τίτλους γραμματίων και συναλλαγματικών απαιτήσεις κατά πελατών (εμπορικές απαιτήσεις) και απαιτήσεις κατά χρεωστών (μη εμπορικές απαιτήσεις). Ο

λογαριασμός, κατά κάποιο τρόπο, αποτελεί προέκταση των λογαριασμών «Πελάτες» και «Χρεώστες».

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 31, Κεφάλαιο 3^ο σελ.196)

Λογαριασμός 31.00 «Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο»

Καταχωρούνται όλα τα γραμμάτια εισπρακτέα σε ευρώ που λαμβάνει η οικονομική μονάδα έναντι των απαιτήσεων κατά πελατών και χρεωστών.

Λογαριασμός 31.07 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στο Χαρτοφυλάκιο»

Καταχωρούνται όλα τα γραμμάτια εισπρακτέα σε ξένο νόμισμα που περιέρχονται στην οικονομική μονάδα από τους πελάτες και χρεώστες της.

Λογαριασμός 31.01 «Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη», Λογαριασμός 31.08 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στις τράπεζες για είσπραξη»

Με τους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται τα γραμμάτια σε ευρώ και ξένο νόμισμα που μεταβιβάζονται στις Τράπεζες για είσπραξη.

Λογαριασμός 31.02 «Γραμμάτια στις Τράπεζες σε εγγύηση», Λογαριασμός 31.09 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στις Τράπεζες σε εγγύηση»

Σε αυτούς καταχωρούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα σε ευρώ και Ξ.Ν. που μεταβιβάζονται στις τράπεζες σε εγγύηση (π.χ. σε ενέχυρο δανείου της Τράπεζας προς την οικονομική μονάδα).

Λογαριασμός 31.03 «Γραμμάτια σε καθυστέρηση», Λογαριασμός 31.10 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. σε καθυστέρηση»

Σε αυτούς παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά οφειλετών γραμματίων εισπρακτέων, τα οποία δεν εξοφλούνται κατά την ημερομηνία λήξεως τους και παραμένουν απλήρωτα στα χέρια της οικονομικής μονάδας.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, αλλά κατά τέτοιο τρόπο που να προκύπτει η απαίτηση της από κάθε οφειλέτη.

**Λογαριασμός 31.04 «Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους»,
Λογαριασμός 31.11 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. μεταβιβασμένα σε τρίτους»**

Στους παραπάνω αντίθετους λογαριασμούς, που είναι προαιρετικής τηρήσεως, είναι δυνατόν να παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα που μεταβιβάζονται κατά κυριότητα σε τρίτους (π.χ. τίρομηθευτές, με χρέωση του προσωπικού λογαριασμού του τρίτου).

**Λογαριασμός 31.05 «Γραμμάτια προεξοφλημένα», Λογαριασμός 31.12
«Γραμμάτια σε Ξ.Ν. προεξοφλημένα»**

Στους παραπάνω αντίθετους λογαριασμούς, που είναι προαιρετικής τηρήσεως, είναι δυνατόν να παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα που προεξοφλούνται, δηλαδή τα γραμμάτια που έχουν μεταβιβαστεί κατά κυριότητα στις Τράπεζες με οπισθογράφηση πριν από την λήξη τους και η οικονομική μονάδα εισπράττει την παρούσα αξία αυτών.

**Λογαριασμός 31.06 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων»,
Λογαριασμός 31.13 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε Ξ.Ν.»**

Ισχύει ότι και για τους λογαριασμούς 18.09 και 18.10.

Λογαριασμός 32 – Παραγγελίες στο εξωτερικό

Στους υπολογαριασμούς του 32, για κάθε παραγγελία, συγκεντρώνεται και παρακολουθείται προσωρινά η αξία κτήσεως των αγαθών που εισάγονται από το εξωτερικό. Μετά από την παραλαβή των αγαθών και την ολοκλήρωση της συγκεντρώσεως της αξίας κτήσεως τους, η τελευταία μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς των ομάδων 1 και 2, κατά περίπτωση.
(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 32, Κεφάλαιο 3^ο σελ.199)

**Λογαριασμός 32.00 «Παραγγελίες πάγιων στοιχείων», Λογαριασμός
32.01 «Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων»**

Στον πρώτο λογαριασμό παρακολουθούνται, κατά παραγγελία, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εισάγονται από το εξωτερικό, ενώ στον δεύτερο τα λοιπά που εισάγονται από το εξωτερικό.

Λογαριασμός 32.02 «Προεμβάσματα μέσω Τραπεζών», Λογαριασμός 32.03 «Ανέκκλητες πιστώσεις μέσω Τραπεζών»

Πρόκειται για διάμεσους λογαριασμούς με τους οποίους είναι δυνατό να παρακολουθούνται, προσωρινά, προεμβάσματα που γίνονται ή ανέκκλητες πιστώσεις που ανοίγονται για πολλές παραγγελίες μαζί, όταν ο άμεσος διαχωρισμός τους κατά παραγγελία, είτε είναι αδύνατος, είτε είναι δυσχερής.

Λογαριασμός 32.04 «Δεσμευμένα περιθώρια και δασμοί εισαγωγής»

Σε αυτόν καταχωρούνται τα ποσά τα οποία καταβάλλονται για να παραμείνουν δεσμευμένα για ορισμένο χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τους κανόνες περί εισαγωγών που ισχύουν κάθε φορά.

Λογαριασμός 33 –Χρεώστες διάφοροι

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 33 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε κατηγορία απαιτήσεων από εκείνες που υπάγονται και παρακολουθούνται στους λοιπούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 3.

Λογαριασμός 33.00 «Προκαταβολές προσωπικού»

Με το λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται στο προσωπικό έναντι των τρεχουσών αποδοχών (π.χ. μήνα ή εβδομάδας). Ο λογαριασμός χρεώνεται κατά την καταβολή και πιστώνεται εξισούμενος με τα ποσά που παρακρατούνται κατά την εκκαθάριση της μισθοδοσίας της οικείας περιόδου.

Λογαριασμός 33.01 «Χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού»

Με αυτόν παρακολουθούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό και δεν αποτελούν δάνεια αλλά προσωρινές χρηματικές διευκολύνσεις.

Λογαριασμός 33.02 «Δάνεια προσωπικού»

Με αυτόν παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό με μορφή δανείου και τα οποία, συνεπώς, υποβάλλονται σε χαρτοσήμανση.

Λογαριασμοί 33.03 «Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου», 33.04 «Οφειλόμενο κεφάλαιο», 33.05 «Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση»

Οι λογαριασμοί αυτοί χρησιμοποιούνται κατά την κάλυψη και εξόφληση του μετοχικού κεφαλαίου της Ανώνυμης Εταιρίας.

Λογαριασμός 33.06 «Προμερίσματα»

Ο λογαριασμός χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού 53.02 «Προμερίσματα πληρωτέα» με το συνολικό ποσό που αποφασίζεται νόμιμα να καταβληθεί ως προμερίσματα. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού το υπόλοιπο του λογαριασμού 33.06 μεταφέρεται στο λογαριασμό 53.01 «Μερίσματα πληρωτέα».

Λογαριασμός 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων»

Με αυτόν παρακολουθούνται όλες οι χρηματικές δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τα πρόσωπα που συμμετέχουν σε εταιρίες κεφαλαίου, προσωπικές και συμμετοχικές, ή, όταν πρόκειται για ατομικές επιχειρήσεις, με τον επιχειρηματία, οπότε ο λογαριασμός αυτός μετονομάζεται σε «Ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία».

Λογαριασμοί 33.08 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών», 33.09 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών διοικητικού συμβουλίου», 33.10 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί γενικών διευθυντών ή διευθυντών Α.Ε.»

Με τους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται οι χρηματικές δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τα όργανα διοικήσεως της, κατά τρόπο που να είναι δυνατή η εμφάνιση των υπολοίπων των λογαριασμών αυτών στον ισολογισμό για την πληροφόρηση των πιστωτών και του κοινού.

Λογαριασμοί 33.11 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεως σε ευρώ», 33.12 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεως σε Ξ.Ν.»

Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι

οποίες απαιτήσεις δεν προέρχονται από συναλλαγές που αφορούν το αντικείμενο της επιχειρήσεως.

Έτσι στον παρόντα λογαριασμό περιλαμβάνονται λ.χ. οι απαιτήσεις από πώληση πάγιων στοιχείων, από δάνεια κλπ. προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ενώ αντίθετα, οι απαιτήσεις από πωλήσεις προϊόντων, εμπορευμάτων, υπηρεσιών κλπ. προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν περιλαμβάνονται στον παρόντα λογαριασμό, αλλά στο λογαριασμό 30 «Πελάτες»

Λογαριασμοί 33.21 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε ευρώ», 33.22 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.»

Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων οι οποίες δεν προέρχονται από συναλλαγές που αφορούν το αντικείμενο δράσεως της οικονομικής μονάδας (πωλήσεις εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπηρεσιών). Δηλαδή, στο παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις παγίων, από δάνεια κλπ. προς τις λοιπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Λογαριασμός 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι»

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίες προέρχονται από φόρους που προκαταβάλλονται ή παρακρατούνται κατά την είσπραξη μερισμάτων ή άλλων εισοδημάτων.

Λογαριασμός 33.14 «Ελληνικό Δημόσιο – λοιπές απαιτήσεις»

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι λοιπές απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίες δεν προέρχονται από συναλλαγές που αφορούν το αντικείμενο της.

Λογαριασμοί 33.15 «Λογαριασμοί ενεργοποίησης εγγυήσεων προμηθευτών σε ευρώ (Guarantee)», 33.16 «Λογαριασμοί ενεργοποίησης εγγυήσεων προμηθευτών σε Ξ.Ν. (Guarantee).

Πρόκειται για λογαριασμούς προαιρετικής τηρήσεως στους οποίους παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται από την οικονομική μονάδα για αποκατάσταση ζημιών πελατών της σε αγαθά που πωλήθηκαν από αυτή με σύγχρονη χορήγηση εγγυήσεως του οικείου προμηθευτή της. Τα ποσά που εισπράττει η οικονομική μονάδα από τους προμηθευτές της, σε αναγνώριση της εγγυήσεως που αυτοί χορηγούν, καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των 33.15 και 33.16, κατά περίπτωση.

Λογαριασμοί 33.17 «Λογαριασμοί δεσμευμένων (Bloques) καταθέσεων σε ευρώ», 33.18 «Λογαριασμοί δεσμευμένων (Bloques) καταθέσεων σε Ξ.Ν.»

Σε αυτούς παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται, κατά κύριο λόγο στις Τράπεζες, με τη μορφή δεσμεύσεως για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για την έκδοση εγγυητικών επιστολών ή την παροχή εγγυήσεως για χορήγηση πιστώσεων σε τρίτους.

Λογαριασμός 33.98 «Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου»

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά του Ελληνικού Δημοσίου που μετατρέπονται σε επίδικες.

Ο λογαριασμός χρεώνεται με τα ποσά των φόρων που βεβαιώνονται σε βάρος της οικονομικής μονάδας, για τα οποία έχει προηγηθεί η άσκηση προσφυγών στα διοικητικά δικαστήρια, με πίστωση του λογαριασμού 54.99 «Φόροι – τέλη προηγούμενων χρήσεων».

Λογαριασμός 33.90 «Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)»

Η επιταγή είναι πάντοτε πληρωτέα «εν όψει», κάθε δε αντίθετη μνεία που αναγράφεται σε αυτή θεωρείται «με γεγραμμένη». Αν η επιταγή εμφανιστεί για πληρωμή πριν από την ημέρα που σημειώνεται ως χρονολογία εκδόσεως, είναι πληρωτέα κατά την ημερομηνία της εμφανίσεως (άρθρο 28 ν.5960/1933). Με την έννοια αυτή και οι μεταχρονολογημένες επιταγές θα ήταν δυνατό να συμπεριληφθούν στο ταμείο σαν μετρητά, όπως και οι μη μεταχρονολογημένες επιταγές. Επειδή όμως πριν από τις χρονολογίες που αναγράφονται σε αυτές ως ημερομηνίες εκδόσεως δεν υπάρχει, συνήθως, το αντίστοιχο κάλυμμα στις πληρώτριες τράπεζες και οι επιταγές είναι συνήθως ακάλυπτες, δεν πρέπει οι

επιταγές αυτές να εμφανίζονται στο λογαριασμό «Ταμείο», αλλά σε λογαριασμό του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

Την λύση αυτή υιοθέτησε και η Ομάδα εργασίας του Ε.Γ.Λ.Σ., η οποία, με τη γνωμοδότηση της αριθ. 971/16.1.1988, αποφάνθηκε τα ακόλουθα:

♦ Όπως καθορίζεται στην περιπτ. 1 της παραγρ. 2.2.309 του Γ.Λ.Σ., στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 38 «Χρηματικά διαθέσιμα» καταχωρούνται και παρακολουθούνται – μαζί με τα μετρητά κλπ – μόνο οι «Εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως» και τέτοιες επιταγές είναι εκείνες που είναι συνταγμένες σύμφωνα με τον τύπο που καθορίζεται από την ειδική νομοθεσία περί επιταγής και περιέχουν όλα τα στοιχεία που απαιτεί η νομοθεσία αυτή.

♦ Οι μεταχρονολογημένες επιταγές, οι οποίες, χρησιμοποιούνται σε μεγάλη έκταση τα τελευταία χρόνια αντί των συναλλαγματικών, δεν είναι πληρωτέες «εν όψει», γιατί λαμβάνονται εν γνώσει της μεταχρονολογημένης εκδόσεως τους και με την ειδική συμφωνία να μην εμφανιστούν προς πληρωμή πριν από την αναφερόμενη χρονολογία εκδόσεως τους, συνεπώς, δεν επιτρέπεται να καταχωρούνται στο λογαριασμό 38 «Χρηματικά διαθέσιμα». Οι επιταγές αυτές καταχωρούνται στο κενό δευτεροβάθμιο λογαριασμό 33.90 και κατά την έλευση την αναφερόμενης χρονολογίας εκδόσεως, οπότε γίνονται όψεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό 38.

♦ Επιταγή που δεν φέρει χρονολογία εκδόσεως («λευκή επιταγή»), δεν συγκεντρώνει τα απαραίτητα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος περί επιταγής και δεν είναι επιταγή, συνεπώς δεν καταχωρείται στους λογαριασμούς που παρακολουθούνται οι επιταγές, αλλά σε ειδικό ζεύγος λογαριασμών τάξεως.

♦ Σε περίπτωση που η «εν όψει πληρωτέα» επιταγή εμφανιστεί εμπρόθεσμα, και σύμφωνα με το νόμο, προς πληρωμή και δεν πληρωθεί και η άρνηση αυτή βεβαιωθεί δια σχετικής «σφραγίσεως» της επιταγής ή δια συντάξεως διαμαρτυρικού, γίνεται μεταφορά, της επιταγής αυτής, από το λογαριασμό 38 «Χρηματικά διαθέσιμα» στον κενό δευτεροβάθμιο λογαριασμό 33.91 ο οποίος συμπληρώνεται με τον τίτλο «Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)».

♦ Σε περίπτωση που η «εν όψει πληρωτέα» επιταγή δεν εμφανιστεί εμπρόθεσμα – και σύμφωνα με το νόμο – προς πληρωμή, οπότε δεν θα συνταχθεί βεβαίωση αρνήσεως πληρωμής (δηλαδή δεν θα σφραγιστεί) γίνεται μεταφορά, της επιταγής αυτής, από τον λογαριασμό 38, στο λογαριασμό αρχικής (βασικής) αιτίας

εκδόσεως της (π.χ. σε χρέωση του προσωπικού λογαριασμού του πελάτη, από τον οποίο είχε ληφθεί η επιταγή).

Λογαριασμός 34 -Χρεόγραφα

I. Έννοια των χρεογράφων

Χρεόγραφα είναι έγγραφα, ανώνυμα ή ονομαστικά, που εγκλείουν αξίωση για παροχή και για τα οποία η αγορά διαμορφώνει τιμή άσχετη με την τιμή που αναγράφεται πάνω σε αυτά. Δεν είναι, συνεπώς, χρεόγραφα όλα τα αξιόγραφα, αλλά εκείνα μόνο που η αξία τους στις συναλλαγές διαμορφώνεται άσχετα με την αξία που αναγράφεται πάνω σε αυτά.

Με βάση τον ορισμό αυτόν, χρεόγραφα είναι κυρίως οι μετοχές Ανώνυμων Εταιριών, οι ομολογίες, τα μερίδια των αμοιβαίων κεφαλαίων, τα ομόλογα των τραπεζών, για τα οποία η αγορά διαμορφώνει ιδιαίτερες τιμές. Αντίθετα, μολονότι αξιόγραφα, δεν είναι χρεόγραφα οι συναλλαγματικές, τα γραμμάτια «εις διαταγήν», οι επιταγές, οι φορτωτικές και τα ασφαλιστήρια, γιατί στις συναλλαγές τα έγγραφα αυτά διαπραγματεύονται στις τιμές που αναγράφονται σε αυτά, άσχετα αν, για ειδικούς λόγους, ειδικά η συναλλαγματική ή η φορτωτική δυνατό να «αγοράζονται» σε τιμή διαφορετική από εκείνη που αναγράφεται στον τίτλο. Τα τελευταία αυτά έγγραφα κατατάσσονται από το νόμο και τη λογιστική στην ευρύτερη κατηγορία των απαιτήσεων.

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις οι επενδύσεις σε χρεόγραφα διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Βραχυπρόθεσμες θεωρούνται οι επενδύσεις που συγκεντρώνουν τις εξής προϋποθέσεις :

- ♦ Τα χρεόγραφα να είναι εύκολα εμπορεύσιμα (ρευστοποιήσιμα), δηλαδή να είναι δυνατό να ρευστοποιηθούν εύκολα στη συγκεκριμένη αγορά, χωρίς η πώληση τους να επιφέρει πτώση στις τιμές τους. Εύκολα ρευστοποιήσιμα θεωρούνται τα εισαγμένα στο χρηματιστήριο χρεόγραφα.

- ♦ Να μην υπάρχει πρόθεση της διοικήσεως της οικονομικής μονάδας να διατηρήσει τα χρεόγραφα πέρα του έτους ή του λειτουργικού κύκλου της επιχειρήσεως αν αυτός είναι μεγαλύτερος του έτους.

Το δεύτερο αυτό κριτήριο είναι κάπως ρευστό, αφού εξαρτάται από την «πρόθεση» της διοικήσεως, η οποία πρόθεση μπορεί να αλλάξει από τη μια χρήση στην άλλη.

II. Περιεχόμενο του λογαριασμού 34

Στους υπολογαριασμούς του 34 παρακολουθούνται τα χρεόγραφα που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτά άμεσης προσόδου, όπως είναι :

- ◆ Οι μετοχές Ανώνυμων Εταιριών
- ◆ Οι ομολογίες ομολογιακών δανείων
- ◆ Τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου
- ◆ Τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων
- ◆ Τα ομόλογα Τραπεζών
- ◆ Οι μερισματαποδείξεις των μετόχων που έχουν αποκοπεί από τις μετοχές μετά την γνωστοποίηση της ημερομηνίας πληρωμής των μερισμάτων

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, χρεόγραφα που καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό είναι :

◆ Οι μετοχές των Ανώνυμων Εταιριών που αντιπροσωπεύουν συμμετοχή κάτω του 10% του κεφαλαίου των εκδοτριών εταιριών, για τις οποίες υπάρχει πρόθεση της εταιρίας να τις πωλήσει μέσα στην επόμενη χρήση. Αν δεν υπάρχει τέτοια πρόθεση, οι μετοχές αυτές πρέπει να εμφανίζονται ως «Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων». Η λύση αυτή πρέπει να ακολουθείται ιδιαίτερα για τις μετοχές που δεν είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο. Αφού η ρευστοποίηση τους αντιμετωπίζει, κατά κανόνα, δυσχέρειες.

◆ Οι ομολογίες και τα λοιπά παραπάνω χρεόγραφα που απαριθμεί το Ε.Γ.Λ.Σ., εφόσον όμως κατά την γνώμη μας, η εταιρία προτίθεται να τα ρευστοποιήσει μέσα στην επόμενη χρήση. Αν δεν υπάρχει τέτοια πρόθεση και οι τίτλοι αυτοί (εκτός φυσικά από τις μερισματαποδείξεις) πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό ως «Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων».

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 34, Κεφάλαιο 3^ο σελ.205)

Λογαριασμοί 34.00 «Μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού», 34.01 «Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού», 34.10 «Μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού», 34.11 «Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού»

Στους παραπάνω λογαριασμούς παρακολουθούνται οι ολοσχερώς εξοφλημένες μετοχές που αποκτά κατά κυριότητα η οικονομική μονάδα.

Λογαριασμοί 34.02 «Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού», 34.03 «Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού», 34.12 «Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού», 34.13 «Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού»

Στους παραπάνω λογαριασμούς καταχωρείται αντίστοιχα η συνολική αξία των μετοχών που η οικονομική μονάδα αποκτά – χωρίς πρόθεση διαρκούς κατοχής – από την κάλυψη μέρους του μετοχικού κεφαλαίου Ανώνυμης Εταιρίας, με τον όρο της τμηματικής καταβολής αυτού.

Λογαριασμοί 34.04 «Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εσωτερικού», 34.14 «Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εξωτερικού»

Παρακολουθούνται οι μερισματαποδείξεις που αποκόπτονται μετά την έγκριση του ισολογισμού της οικείας (εκδότριας) Ανώνυμης Εταιρίας από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της και τη γνωστοποίηση της ημερομηνίας πληρωμής των μερισμάτων.

Λογαριασμός 34.08 «Έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου»

Πρόκειται για τίτλους που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο για να καλύψει επείγουσες χρηματικές ανάγκες, που ικανοποιούνται ουσιαστικά με προεξόφληση των εσόδων του Δημοσίου.

Λογαριασμός 35 – Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων

Στους υπολογαριασμούς του 35 παρακολουθούνται οι ομοιογενούς φύσεως και έντονου διαχειριστικού χαρακτήρα απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας από τους υπαλλήλους και τους λοιπούς συνεργάτες της, που προέρχονται από καταβολές ποσών που γίνονται σε αυτούς προσωρινά για την εκτέλεση, για λογαριασμό της, συγκεκριμένου έργου ή εργασίας (π.χ. εκτελωνισμός ή ταξίδι για λήψη παραγγελιών).

Οι υπολογαριασμοί του 35 χρεώνονται με τα ποσά που καταβάλλονται στους προσωρινούς διαχειριστές της οικονομικής μονάδας και πιστώνονται με αντίστοιχη

χρέωση των οικείων κατά περίπτωση λογαριασμών (π.χ. αποθεμάτων ή εξόδων), όταν εκτελείται το έργο ή η εργασία και γίνεται η σχετική απόδοση λογαριασμού. Η απόδοση λογαριασμού γίνεται αμέσως μετά την εκτέλεση του έργου ή της εργασίας, ή αυτοτελούς τμήματος αυτών.

Λογαριασμός 35.03 «Πάγια προκαταβολές»

Παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται σε διαχειριστές και μετά από κάθε απόδοση συμπληρώνονται και πάλι, ώστε οι διαχειριστές να κρατούν πάγια το αυτό συνολικό ποσό, όπως συμβαίνει λ.χ. στα εργοτάξια, στα κινητά συνεργεία, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις αντιμετώπισης μικροεξόδων.

Λογαριασμός 35.04 «Πιστώσεις υπέρ τρίτων»

Πρόκειται για πιστώσεις που η οικονομική μονάδα «ανοίγει» στις τράπεζες για λογαριασμό συνεργατών της (π.χ. αντιπροσώπων).

Λογαριασμός 36 –Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Οι βασικές λογιστικές αρχές της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αντιπαραθέσεως εσόδων – εξόδων υπαγορεύουν όπως τα αποτελέσματα κάθε χρήσεως προκύπτουν από το συσχετισμό των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως με τα έξοδα που αντιστοιχούν στα έσοδα αυτά.

Συμβαίνει όμως πολλές φορές ορισμένες πράξεις που επιφέρουν αύξηση στα έξοδα ή τα έσοδα να μην έχουν ολοκληρωθεί μέσα στη χρήση ή αντίθετα συμβαίνει να έχουν ολοκληρωθεί πράξεις από τις οποίες δημιουργήθηκαν έξοδα ή έσοδα, τα οποία όμως, αφορούν την προσεχή ή ακόμη και προσεχείς χρήσεις. Για τους λόγους αυτούς, στο τέλος της χρήσεως, κατά την προσαρμογή των λογιστικών προς τα πραγματικά δεδομένα της απογραφής, γεννάται η ανάγκη της δημιουργίας των καλούμενων *μεταβατικών λογαριασμών* ή, όπως αλλιώς λέγονται, των λογαριασμών *οριοθετήσεως των χρήσεων*.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματα της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πράγματι αφορούν τη

συγκεκριμένη αυτή χρήση. Με την τακτοποίηση αυτήν πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθος τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως.

Ο νόμος, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζει ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού εμφανίζονται χωριστά :

♦ Τα έξοδα που πληρώθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, αλλά αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις (έξοδα προπληρωμένα).

♦ Τα έσοδα που αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράχθηκαν ή δεν επιτρέπεται η καταχώρησή τους στη χρέωση προσωπικών λογαριασμών απαιτήσεων, επειδή δεν είναι ακόμη απαιτητά.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 36, Κεφάλαιο 3^ο σελ.207)

Λογαριασμός 36.00 «Έξοδα επόμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται τα έξοδα που δεν αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία καταβλήθηκαν, αλλά αφορούν την επόμενη ή επόμενες χρήσεις. Συνήθεις περιπτώσεις τέτοιων εξόδων που συναντούνται στην πράξη είναι οι προπληρωθέντες μισθοί, τα προπληρωθέντα έξοδα (π.χ. ενοίκια, ασφάλιστρα κλπ.).

Λογαριασμός 36.01 «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα»

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7, τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση αλλά δεν εισπράττονται μέσα σε αυτήν και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά και για τον λόγο αυτόν δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων. Συνηθισμένες περιπτώσεις εισπρακτέων εσόδων είναι οι τόκοι και οι προμήθειες.

Λογαριασμός 36.02 «Αγορές υπό παραλαβή»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται, στο τέλος της χρήσεως, οι υπό παραλαβή αγορές, για τις οποίες έχουν περιέλθει στην οικονομική μονάδα τα σχετικά τιμολόγια πριν από την λήξη της χρήσεως, ενώ τα αγαθά δεν είχαν, μέχρι το τέλος της χρήσεως, παραληφθεί.

Σχετικά με τη λειτουργία του λογαριασμού το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει τα εξής : σε περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέρχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δε διενεργούνται εγγραφές. Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του παραπάνω λογαριασμού. Αν τα αγορασμένα αγαθά δεν έχουν φορτωθεί μέχρι το τέλος της χρήσεως, δε διενεργείται καμία λογιστική εγγραφή, αφού η οικονομική μονάδα δεν απέκτησε ακόμη την κυριότητα των αγορασμένων.

Ο λογαριασμός αυτός τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών των αποθεμάτων. Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

Λογαριασμός 36.03 «Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό»

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται, στο τέλος της χρήσεως, τα ποσά που η οικονομική μονάδα δικαιούται για εκπτώσεις επί των αγορών της, με βάση τις συμφωνίες που έχει με τους προμηθευτές της, αλλά τα οποία δεν της έχουν αναγγελθεί μέχρι το τέλος της χρήσεως, δηλαδή δεν έχουν περιέλθει στην κατοχή της τα σχετικά πιστωτικά σημειώματα των προμηθευτών της.

Λογαριασμός 37 -

Ο λογαριασμός 37 είναι κενός. Η συμπλήρωση του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

Λογαριασμός 38 –Χρηματικά διαθέσιμα

1. Έννοια των διαθεσίμων και περιεχόμενο του λογαριασμού 38

Στην κατηγορία των διαθεσίμων περιλαμβάνονται τα μετρητά και όλα τα στοιχεία που μπορούν να μετατραπούν αμέσως σε μετρητά και να αποδώσουν

από τη μετατροπή τους ποσό αντίστοιχο με τη λογιστική τους αξία. Έτσι, οι λογαριασμοί του διαθέσιμου ενεργητικού διαφέρουν από τους λοιπούς λογαριασμούς του κυκλοφορούντος κατά το ότι οι δεύτεροι αφορούν στοιχεία που δεν μπορούν πρακτικά να ρευστοποιηθούν αμέσως, αλλά η ρευστοποίηση τους απαιτεί κάποιο σύντομο χρόνο και ακόμη ότι δεν παρέχουν τη βεβαιότητα ότι η ρευστοποίηση τους θα αποδώσει ποσό ίσο προς τη λογιστική τους αξία. Έτσι, λ.χ. τα εμπορεύματα διατίθενται σε διαφορετική τιμή από την τιμή κτήσεως τους, οι απαιτήσεις και τα εισπρακτέα γραμμάτια μπορεί να αποδειχτούν κατά ένα μέρος ανεπίδεκτα εισπράξεως και συνεπώς τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως διαθέσιμα στοιχεία.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στην κατηγορία των διαθεσίμων υπάγονται :

- ♦ Τα μετρητά και οι εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως,
- ♦ Τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια,
- ♦ Οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας, εκτός αν υπάρχει ειδικός απαγορευτικός λόγος αναλήψεως τους, οπότε πρόκειται για δεσμευμένες καταθέσεις.

II. Αποτίμηση διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 43 παρ. 8β του ν.2190/1920, «...τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των δραχμών που προκύπτει από τη μετατροπή του κάθε ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού... Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα, μεταφέρονται, στα αποτελέσματα χρήσης».

Ως επίσημη τιμή των ξένων νομισμάτων θεωρείται η τιμή αγοράς της Διατραπεζικής Αγοράς Συναλλάγματος.

Οι συναλλαγματικές διαφορές θεωρούνται από το Ε.Γ.Λ.Σ. ως έκτατο αποτέλεσμα και καταχωρούνται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως στα «Έκτατα και ανόργανα έξοδα» ή «Έκτατα και ανόργανα έσοδα» κατά περίπτωση.

Λογαριασμός 38.00 «Ταμείο»

Στο λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται βασικά τα χρήματα και στην πράξη έχει επικρατήσει ο όρος μετρητά. Έτσι, στο λογαριασμό ταμείο περιλαμβάνονται συνήθως :

- ♦ Τα χαρτονομίσματα
- ♦ Τα κέρματα
- ♦ Τα αξιόγραφα που γίνονται δεκτά από τις τράπεζες για κατάθεση ως μετρητά όπως είναι οι εισπρακτέες επιταγές και οι τραπεζικές εντολές πληρωμής υπέρ της οικονομικής μονάδας.

Λογαριασμός 38.01 «Διάμεσος λογαριασμός ελέγχου διακινήσεως μετρητών»

Ο λογαριασμός είναι προαιρετικής τηρήσεως και παρέχει στις οικονομικές μονάδες τη δυνατότητα να παρακολουθούν τα μετρητά που διακινούνται από το ταμείο ενός κέντρου (π.χ. έδρας) στο ταμείο άλλου κέντρου (π.χ. υποκαταστημάτων) και αντίστροφα.

Λογαριασμοί 38.03 «Καταθέσεις όψεως σε ευρώ», 38.05 «Καταθέσεις όψεως σε Ξ.Ν.»

Οι καταθέσεις όψεως είναι αποδοτέες σε πρώτη ζήτηση του δικαιούχου. Οι καταθέσεις αυτές γίνονται δεκτές από την τράπεζα ανεξάρτητα από το ύψος του ποσού που κατατίθεται και την ιδιότητα του καταθέτη. Το μεγαλύτερο μέρος των καταθέσεων όψεως προέρχεται από επιχειρήσεις, οι οποίες διεκπεραιώνουν τις πληρωμές τους με έκδοση επιταγών σε βάρος των λογαριασμών καταθέσεων όψεως που έχουν στις τράπεζες. Έτσι οι τράπεζες μεταβάλλονται σε ταμίες των επιχειρήσεων.

Λογαριασμοί 38.04 «Καταθέσεις προθεσμίας σε ευρώ», 38.06 «Καταθέσεις προθεσμίας σε Ξ.Ν.»

Οι καταθέσεις προθεσμίας είναι αποδοτέες στους δικαιούχους μετά την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος από την χρονολογία της καταθέσεως. Το χρονικό αυτό διάστημα συμφωνείται μεταξύ τράπεζας και καταθέτη, το οποίο κατά τα ισχύοντα, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από ένα τρίμηνο όταν δικαιούχος της καταθέσεως είναι φυσικό πρόσωπο, ή από ένα εξάμηνο όταν ο δικαιούχος της καταθέσεως είναι νομικό πρόσωπο. Σαν αντιστάθμισμα, για τη δέσμευση αυτή του καταθέτη, παρέχεται υψηλότερο επιτόκιο σε σχέση με τα επιτόκια των άλλων μορφών καταθέσεων, το οποίο κλιμακώνεται με το ποσό και τη διάρκεια της καταθέσεως.

Κατά τη δημιουργία της κατάθεσης η τράπεζα χορηγεί στον πελάτη σχετικό αποδεικτικό έγγραφο που λέγεται «έντοκος ομολογία» ή «ομόλογο».

Όμιλος λογαριασμών 39 –Απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

(όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 39, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσεως συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών 30 - 38.

Ομάδα 4

Λογαριασμός 40 -Κεφάλαιο

Λογαριασμός 41 -Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις
επενδυτών

Λογαριασμός 42 -Αποτελέσματα εις νέο

Λογαριασμός 43 -Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

Λογαριασμός 44 -Προβλέψεις

Λογαριασμός 45 -Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Λογαριασμός 46 -

Λογαριασμός 47 -

Λογαριασμός 48 -Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα

Λογαριασμός 49 -Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Υποκαταστημάτων η άλλων κέντρων

4. ΟΜΑΔΑ 4^η ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

4.1 Έννοια και περιεχόμενο των λογαριασμών της ομάδας 4

Στην ομάδα 4 παρακολουθούνται η καθαρή θέση της οικονομικής μονάδας, οι προβλέψεις και οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία είναι το ίδιο κεφάλαιο κάθε οικονομικής μονάδας, το οποίο για τις εταιρείες αποτελείται από το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) εις νέο.

Οι έννοιες των προβλέψεων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων δίνονται παρακάτω στους λογαριασμούς 44 και 45.

4.2 Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 4

Λογαριασμός 40 -Κεφάλαιο

Το κεφάλαιο των ατομικών επιχειρήσεων αντιστοιχεί στην καθαρή περιουσία τους, ενώ στις εταιρείες αντιπροσωπεύει την ονομαστική αξία των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων ή μερίδων.

Το μετοχικό κεφάλαιο της Ανώνυμης Εταιρείας διαιρείται σε μετοχές που δίνονται στους μετόχους της. Το κεφάλαιο αυτό σχηματίζεται:

- ♦ από τις εισφορές των μετόχων που καταβάλλονται κατά την σύσταση της εταιρείας για να συγκροτηθεί το αρχικό κεφάλαιό της, καθώς και μεταγενέστερα για την αύξησή του και,

- ♦ από την διάθεση αποθεματικών ή αδιανέμητων καθαρών κερδών, εφόσον η διάθεση αυτή αποφασίζεται και πραγματοποιείται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Για την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου, αρχικού και αυξήσεών του, εφαρμόζεται όσα ορίζονται από την νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Το εταιρικό κεφάλαιο των λοιπών εταιρειών σχηματίζεται:

- ♦ από τις εισφορές των εταίρων που καταβάλλονται κατά την σύσταση της εταιρείας, καθώς και μεταγενέστερα για την αύξησή του και,

- ♦ από την διάθεση αποθεματικών ή κερδών, εφόσον η διάθεση αυτή αποφασίζεται και πραγματοποιείται για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

Οι υπολογαριασμοί 40.00 – 40.05 αφιερώνονται για την παρακολούθηση του μετοχικού κεφαλαίου της Ανώνυμης Εταιρίας. Στο λογαριασμό 40.06 «Εταιρικό κεφάλαιο» παρακολουθείται το κεφάλαιο των λοιπών, εκτός από τις Ανώνυμες, εταιριών, ενώ στο λογαριασμό 40.07 «Κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων», παρακολουθείται το κεφάλαιο που καταθέτει ο επιχειρηματίας στην ατομική του επιχείρηση.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 40, Κεφάλαιο 3^ο σελ.211)

Λογαριασμός 41 -Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδυτών

Στους υπολογαριασμούς του 41 παρακολουθούνται τα αποθεματικά, δηλαδή τα σωρευμένα καθαρά κέρδη τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί, η διαφορά από έκδοση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο, η διαφορά από αναπροσαρμογή, δηλαδή η υπεραξία που προκύπτει από αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, η οποία γίνεται σύμφωνα με διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά και οι επιχορηγήσεις που δίνονται στην οικονομική μονάδα για χρηματοδότηση επενδύσεων σε πάγια στοιχεία.

Σε περίπτωση που θα χρησιμοποιηθεί αποθεματικό για την κάλυψη ζημιάς ή για να διανεμηθεί στους μετόχους, το σχετικό ποσό μεταφέρεται από τον οικείο λογαριασμό του 41 στην πίστωση του λογαριασμού 88.07 «Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση».

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 41, Κεφάλαιο 3^ο σελ.215)

Λογαριασμός 41.02 «Τακτικό αποθεματικό»

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν.2190/1920 «ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμό αποθεματικού αφαιρέσεις παύει ούσα υποχρεωτική, άμα ως τούτο φθάση τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικόν τούτο χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωσιν προ πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών».

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό, που προβλέπεται από την παραπάνω διάταξη, τυγχάνει υποχρεωτική με την έννοια ότι επιβάλλεται από το νόμο και μάλιστα από διάταξη αναγκαστικής εφαρμογής. Δεν είναι, δηλαδή, δυνατό ούτε με διάταξη του καταστατικού ούτε με απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, έστω και αν λήφθηκε με παμψηφία, να περιοριστεί το προβλεπόμενο από τη διάταξη ποσοστό ή να μεταβληθεί ο προορισμός του αποθεματικού που θεσπίζεται από τη διάταξη αυτή.

Μόνη προϋπόθεση για να γεννηθεί υποχρέωση της εταιρίας για διενέργεια κρατήσεως τακτικού αποθεματικού είναι η συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με κέρδη. Αν η χρήση δεν αποφέρει κέρδη ή καταλείπει ζημιά, καμία υποχρέωση της εταιρίας δεν υπάρχει για κράτηση τακτικού αποθεματικού από τυχόν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, που υπάρχουν στην εταιρία.

Η υποχρέωση της εταιρίας για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού υπάρχει έστω και αν, με απόφαση της γενικής συνελεύσεως που λήφθηκε με παμψηφία, κανένα ποσό κερδών δε διανέμεται, αλλά ολόκληρο το ποσό των κερδών διατίθεται για το σχηματισμό άλλων αποθεματικών

Λογαριασμός 41.03 «Αποθεματικά καταστατικού»

Αποθεματικά καταστατικού είναι τα αποθεματικά που δεν προβλέπονται από το νόμο, αλλά από ειδικές διατάξεις του καταστατικού της εταιρίας.

Η εταιρία, εφόσον υπάρχουν κέρδη, είναι υποχρεωμένη να σχηματίζει τα αποθεματικά καταστατικού και για αυτό τα αποθεματικά αυτά εντάσσονται στην κατηγορία των υποχρεωτικών αποθεματικών.

Λογαριασμός 41.04 «Ειδικά αποθεματικά»

Ειδικά είναι τα αποθεματικά που έχουν ειδικό – συγκεκριμένο προορισμό λ.χ. το αποθεματικό για την επέκταση του εργοστασίου της εταιρίας, το αποθεματικό για διανομή μερισμάτων στους μετόχους, το αποθεματικό για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών ή απωλειών από επισφαλείς πελάτες.

Λογαριασμός 41.05 «Έκτακτα αποθεματικά»

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι τα αποθεματικά που σχηματίζονται με απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων.

Λογαριασμός 42 -Αποτελέσματα εις νέο

Ο λογαριασμός εμφανίζει το σωρευτικό υπόλοιπο κερδών και ζημιών στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως, το οποίο μεταφέρεται στη νέα χρήση προς διάθεση αν είναι κέρδος ή προς κάλυψη αν είναι ζημία.

Εμφάνιση του λογαριασμού 42 στον ισολογισμό

Ο λογαριασμός 42 εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού, στην κατηγορία των ίδιων κεφαλαίων ως V υποκατηγορία με τον τίτλο «Αποτελέσματα εις νέο», αναλυμένος στους επιμέρους υπολογαριασμούς αυτού, με εξαίρεση τον υπολογαριασμό 42.04.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 42, Κεφάλαιο 3^ο σελ.216)

Λογαριασμός 42.00 «Υπόλοιπο εις νέο»

Σε αυτόν μεταφέρεται από τον λογαριασμό 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» το τελικό υπόλοιπο που απομένει μετά τη διάθεση των κερδών.

Λογαριασμός 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο»

Σε αυτόν μεταφέρεται από το λογαριασμό 88.98 «Ζημιές εις νέο» το ποσό των ζημιών που τελικά απομένει ακάλυπτο.

Λογαριασμός 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων»

Σε αυτόν μεταφέρεται από το λογαριασμό 42.01 το ποσό εκείνων των ζημιών που δεν καλύπτεται κατά την επόμενη χρήση από κέρδη της ή από διάθεση αποθεματικών.

Λογαριασμός 43 -Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται από τους φορείς της εταιρίας ή παρακρατούνται από τα κέρδη που πραγματοποιεί με σκοπό την αύξηση του κεφαλαίου της. Τα ποσά αυτά εμφανίζονται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό μέχρις ότου ολοκληρωθεί τυπικά η διαδικασία αυξήσεως του κεφαλαίου.

Λογαριασμός 43.00 «Καταθέσεις μετοχών»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι καταθέσεις των μετοχών που γίνονται για να καλυφθεί, μερικά ή ολικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της Ανώνυμης Εταιρίας. Για τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού αυτού, το Ε.Γ.Λ.Σ. θέτει τις εξής προϋποθέσεις : α) να μην έχει ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου και β) να έχει ληφθεί ανάλογη απόφαση του Δ.Σ. της εταιρίας.

Λογαριασμός 43.01 «Καταθέσεις εταίρων»

Σε αυτόν παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται από τους εταίρους των λοιπών, εκτός από τις Ανώνυμες, εταιριών για να καλυφθεί η προσεχής αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

Λογαριασμός 43.02 «Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου»

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρείται το μέρισμα που προτείνεται στη γενική συνέλευση να μη διανεμηθεί σε μετρητά, αλλά να διατεθεί για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, δηλαδή να διανεμηθεί στους μετόχους σε μετοχές.

Λογαριασμός 44 -Προβλέψεις

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεων, κατά το κλείσιμο που ισολογισμού της οικονομικής μονάδας. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημιάς ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού ή υποτιμήσεως στοιχείων του παθητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος της πραγματοποιήσεώς τους ή και τα δύο.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων αποσκοπεί στην εξασφάλιση της βιωσιμότητας της οικονομικής μονάδας, με την αποτροπή διαμονής πλασματικών κερδών (ουσιαστικά κεφαλαίων ιδίων ή ξένων) στους μετόχους (μερίσματα) και το Δημόσιο (φόροι), δηλαδή η υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων πηγάζει από την θεμελιώδη αρχή της συντηρητικότητας του ισολογισμού. Ο σχηματισμός

προβλέψεων για αντιμετώπιση ζημιογόνων γεγονότων πρέπει να γίνεται, έστω και με την ύπαρξη απλών ενδείξεων για την πιθανότητα επελεύσεως τους, ενώ τα έσοδα πρέπει να είναι βέβαια και πραγματικά και επομένως δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων εσόδων.

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, ο σχηματισμός προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, ανεξάρτητα αν η χρήση παρουσιάζει κερδοφόρο ή ζημιογόνο αποτέλεσμα.

Οι προβλέψεις διακρίνονται στις ακόλουθες τρεις βασικές κατηγορίες:

- ♦ Προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί 44.00 – 44.09)
 - ♦ Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (λογαριασμοί 44.10 – 44.13 και 44.98)
 - ♦ Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές (λογαριασμοί 44.14 – 44.15)
- (Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 44, Κεφάλαιο 3^ο σελ.217)

Λογαριασμός 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις»

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, με πίστωση του λογαριασμού της οικείας απαιτήσεως, όταν αυτή χαρακτηριστεί, για το σύνολο ή μέρος, σαν ανεπίδεκτη εισπράξεως.

Λογαριασμός 44.14 «Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων»

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, τόσο των βραχυπρόθεσμων όσο και των μακροπρόθεσμων.

Λογαριασμός 45 -Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Μακροπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως. Οι λοιπές υποχρεώσεις, δηλαδή εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει έως το τέλος της επόμενης χρήσεως, θεωρούνται βραχυπρόθεσμες και παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 5.

Για την τακτοποίηση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, κατά την κατάρτιση του ισολογισμού, εφαρμόζονται τα εξής:

Κάθε μακροπρόθεσμη υποχρέωση που μετατρέπεται σε βραχυπρόθεσμη μεταφέρεται στον αρμόδιο λογαριασμό της ομάδας 5. Ειδικότερα:

- ♦ Οι ομολογίες που είναι πληρωτέες μέσα στην νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 45.00 – 45.05 στο λογαριασμό 53.04 «Ομολογίες πληρωτέες».

- ♦ Ποσά των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων των λογαριασμών 45.10 – 45.99 που είναι πληρωτέα μέσα στην νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 53.17 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε ευρώ» και 53.18 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε ξένο νόμισμα» και επαναφέρονται στους λογαριασμούς 45.10 – 45.99 κατά την έναρξη της νέας χρήσεως, εφόσον για την ενότητα της παρακολουθήσεως ή για άλλο λόγο, η οικονομική μονάδα επιθυμεί αυτή την μεταφορά. Παρέχεται η δυνατότητα τα προαναφερόμενα ποσά να εμφανίζονται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του ισολογισμού, χωρίς να μεσολαβεί το άνοιγμα των λογαριασμών 53.17 και 53.18 στα λογιστικά βιβλία και η σχετική μεταφορά επαναφορά τους.

Για την αποτίμηση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και το χειρισμό των σχετικών συναλλαγματικών διαφορών ισχύουν όσα καθορίζονται στην παράγραφο 1.1.5 (από ανάλυση ομάδας 1), εκτός από τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για την αγορά παγίων στοιχείων, για τις οποίες ισχύουν όσα καθορίζονται στον λογαριασμό 16.15.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 45, Κεφάλαιο 3^ο σελ.226)

Λογαριασμός 45.00 – 45.09 «Ομολογιακά δάνεια»

Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται τα ομολογιακά δάνεια. Η καταχώρηση των σχολιαζόμενων δανείων στους λογαριασμούς 45.00 γίνεται στην τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να εξοφλήσει τις ομολογίες. Έτσι, στο τέλος της χρήσεως, ο λογαριασμός αυτός εμφανίζει το ποσό που οφείλει η οικονομική μονάδα να καταβάλει στους ομολογιούχους για την εξόφληση των ομολογιών εκδόσεως της, που βρίσκονται σε κυκλοφορία και είναι εξοφλητέες μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Λογαριασμοί 45.10 – 45.12 «Δάνεια τραπεζών»

Το Ε.Γ.Α.Σ. διακρίνει τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς τις τράπεζες σε : ευρώ, με ρήτρα ξένου νομίσματος και σε ξένο

νόμισμα. Για την λογιστική παρακολούθηση αυτών αφιερώνει τους συγκεκριμένους υπολογαριασμούς.

Λογαριασμός 45.13 «Δάνεια Ταμιευτηρίων»

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς τα Ταμιευτήρια από μακροπρόθεσμα δάνεια που τυχόν έλαβε από αυτά.

Λογαριασμός 45.18 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες»

Σε αυτόν παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς τους εταίρους της ή προς τους διοικούντες αυτήν. Στο λογαριασμό λοιπόν, αυτόν καταχωρούνται τα πάσης φύσεως δάνεια που χορηγούν οι εταίροι ή οι διοικούντες την εταιρία προς αυτήν και κάθε άλλη οφειλή προς αυτούς που πρόκειται να εξοφληθεί μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, όπως λ.χ. η οφειλή της εταιρίας από αγορά πάγιων στοιχείων από εταίρο.

Λογαριασμοί 45.18 – 45.21 και 45.24 – 45.26 «Γραμμάτια πληρωτέα»

Με τους λογαριασμούς 45.18 – 45.21 παρακολουθούνται τα μακροπρόθεσμα λήξεως γραμμάτια πληρωτέα, ενώ με τους λογαριασμούς 45.24 – 45.26 παρακολουθούνται αντίστοιχα οι μη δουλευμένοι τόκοι αυτών. Με εξαίρεση το λογαριασμό 45.21 «Γραμμάτια πληρωτέα εκδόσεως Ν.Π.Δ.Δ. και Δημοσίων επιχειρήσεων», η τήρηση των υπολοίπων δεν είναι υποχρεωτική, γιατί επιτρέπεται όλα τα γραμμάτια, ανεξάρτητα από τη λήξη τους, να παρακολουθούνται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 51 «Γραμμάτια πληρωτέα», η τήρηση του οποίου είναι υποχρεωτική.

Λογαριασμός 45.22 «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)»

Σε αυτόν καταχωρούνται τα τυχόν οφειλόμενα από την οικονομική μονάδα ποσά φόρων και τελών, η προθεσμία εξοφλήσεως των οποίων λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Λογαριασμός 45.23 «Ασφαλιστικοί οργανισμοί»

Σε αυτόν καταχωρούνται οι τυχόν οφειλόμενες από την οικονομική μονάδα εισφορές προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς, η προθεσμία εξοφλήσεως των οποίων λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Λογαριασμός 46 -

Ο λογαριασμός 46 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από σχετική απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

Λογαριασμός 47 -

Ο λογαριασμός 47 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από σχετική απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

Λογαριασμός 48 -Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι δοσοληψίες μεταξύ κεντρικού και υποκαταστημάτων της οικονομικής μονάδας, στις περιπτώσεις εκείνες που τα υποκαταστήματα έχουν λογιστική αυτοτέλεια, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο αντίστοιχο κεφάλαιο του ομίλου λογαριασμών του 19.

Λογαριασμός 49 -Προβλέψεις - Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις Υποκαταστημάτων η άλλων κέντρων**(Όμιλος λογαριασμός προαιρετικής χρήσεως)**

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 49, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό χρήσεως, συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών 44 -48.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 49, Κεφάλαιο 3^ο σελ.235)

Ομάδα 5

Λογαριασμός 50 -Προμηθευτές

Λογαριασμός 51 -Γραμμάτια πληρωτέα

Λογαριασμός 52 -Τράπεζες –λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

Λογαριασμός 53 -Πιστωτές διάφοροι

Λογαριασμός 54 -Υποχρεώσεις φόρους – τέλη

Λογαριασμός 55 -Ασφαλιστικοί οργανισμοί

Λογαριασμός 56 -Μεταβατικοί λογαριασμοί

Λογαριασμός 57 -

Λογαριασμός 58 -Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής

Λογαριασμός 59 -Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

5. ΟΜΑΔΑ 5^η : ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

5.1 Περιεχόμενο της ομάδας 5

Στην ομάδα 5 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας.

Κατά το ν.2190/1920 (άρθρο 42ε παρ. 6) και το Ε.Γ.Λ.Σ., βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέσα στην επόμενη χρήση.

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις που λήγουν μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού ή μέσα στο λειτουργικό κύκλο της επιχειρήσεως στις περιπτώσεις που ο κύκλος αυτός είναι μεγαλύτερος από ένα έτος.

Σύμφωνα με μια άλλη άποψη (Committee on Accounting Procedure του A.I.C.P.A.), βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις εκείνες οι οποίες αναμένεται λογικά να εξοφληθούν με τη χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων που υπάρχουν και έχουν σωστά καταχωρηθεί στο κυκλοφορούν ενεργητικό ή με τη δημιουργία άλλων υποχρεώσεων. Πρόκειται για τις υποχρεώσεις που δημιουργούνται από το λειτουργικό κύκλωμα της επιχειρήσεως (operating cycle).

Σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται και οι κατόπιν εκτιμήσεως προσδιοριζόμενες υποχρεώσεις, καθώς και τα οφειλόμενα σε άγνωστα πρόσωπα ποσά, δηλαδή: (α) οι υποχρεώσεις που μόνο κατά προσέγγιση είναι δυνατό να εκτιμηθούν (π.χ. υποχρεώσεις από προσφερόμενα στους πελάτες δώρα) και (β) οι υποχρεώσεις, οι δικαιούχοι των οποίων δεν έχουν ακόμη προσδιοριστεί (π.χ. το κόστος που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί για την επιδιόρθωση πωλημένων προϊόντων).

Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις δεν περιλαμβάνονται οι λήγουσες σε σύντομο χρόνο (μικρότερο του έτους) συμβατικές υποχρεώσεις, που αναμένεται όμως να ανανεωθούν, οι οφειλές που πρόκειται να εξοφληθούν με κεφάλαια που εμφανίζονται σε λογαριασμούς που ορθά δεν έχουν καταχωρηθεί στο κυκλοφορούν ενεργητικό, καθώς και οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν για να παρέχουν αυξημένα ποσά κεφαλαίου κινήσεως για μεγάλες χρονικές περιόδους.

Στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων περιλαμβάνονται ακόμη και οι δόσεις των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων που είναι πληρωτέες μέσα στην επόμενη χρήση.

Τέλος, σημειώνεται ότι στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων οι επιχειρήσεις εμφανίζουν και τις καλούμενες *λήξασες* υποχρεώσεις, δηλαδή τις υποχρεώσεις που, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, έχουν ήδη λήξει.

5.2 Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 5

Λογαριασμός 50 - Προμηθευτές

Στους υπολογαριασμούς του 50 παρακολουθούνται οι κάθε φύσεως δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τους προμηθευτές της, από τους οποίους αγοράζει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες.

Ακόμη και όταν οι αγορές περιουσιακών στοιχείων γίνονται τοις μετρητοίς, απαιτείται ένα ορισμένο χρονικό διάστημα από τη λήψη των αγαθών που αγοράστηκαν μέχρι την τελική εξόφληση της αξίας τους. Στο διάστημα αυτό η υποχρέωση της οικονομικής μονάδας εμφανίζεται στον παρόντα λογαριασμό.

Από νομική άποψη οι υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές γεννιούνται όταν η κυριότητα των αγοραζόμενων αγαθών περιέρχεται στην αγοράστρια οικονομική μονάδα. Για αυτό πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στις αγορές που γίνονται στο τέλος της χρήσεως και να ερευνάται αν η κυριότητα των αγαθών περιήλθε στην οικονομική μονάδα, έστω και αν αυτά δεν έχουν ακόμη παραληφθεί, οπότε πρέπει να γίνεται σχετική καταχώρηση στα βιβλία της οικονομικής μονάδας (χρέωση του λογαριασμού αποθεμάτων με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή). Στην πράξη όμως οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στα βιβλία με την παραλαβή των αγαθών που αγοράστηκαν.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., η πώληση, και συνεπώς η αγορά, θεωρείται ότι πραγματοποιείται τη στιγμή που το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον αγοραστή ή ταξιδεύει για λογαριασμό του ή, κατά περίπτωση, τη στιγμή που η υπηρεσία παρέχεται στον πελάτη, εκτός και αν έχει συμφωνηθεί να παραμείνει το εμπόρευμα στην πωλήτρια οικονομική μονάδα προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή, οπότε η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιείται τη στιγμή που ο κίνδυνος μετατίθεται στον αγοραστή.

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 50, Κεφάλαιο 3^ο σελ.239)

Λογαριασμοί 50.00 «Προμηθευτές εσωτερικού», 50.01 «Προμηθευτές εξωτερικού»

Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από τις «επί πιστώσει» αγορές της από προμηθευτές εσωτερικού και εξωτερικού, αντίστοιχα.

Λογαριασμοί 50.02 «Ελληνικό Δημόσιο», 50.03 «Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις»

Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από τις «επί πιστώσει» αγορές της από το Ελληνικό Δημόσιο ή από τα Ν.Π.Δ.Δ. και τις Δημόσιες Επιχειρήσεις, όταν έχουν την ιδιότητα του προμηθευτή.

Λογαριασμός 50.04 «Προμηθευτές – Εγγυήσεις ειδών συσκευασίας»

Σε αυτόν παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλει η οικονομική μονάδα στους προμηθευτές της ως εγγύηση για την κανονική επιστροφή των ειδών συσκευασίας που παραλαμβάνει με την υποχρέωση να τα επιστρέψει.

Λογαριασμός 50.05 «Προκαταβολές σε προμηθευτές»

Πρόκειται περί προαιρετικής τηρήσεως του λογαριασμού με τον οποίο είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται σε προμηθευτές ως προκαταβολές για προμήθειες αγαθών ή υπηρεσιών που δεν αφορούν πάγια στοιχεία.

Ο λογαριασμός 50.05 κινείται στις περιπτώσεις που, κατά την κρίση της οικονομικής μονάδας, οι προκαταβολές οι οποίες δίνονται σε προμηθευτές αφορούν σημαντικές παραγγελίες, η εκτέλεση των οποίων απαιτεί πολύ χρόνο. Στις άλλες περιπτώσεις οι προκαταβολές σε προμηθευτές χρεώνονται απευθείας στους οικείους προσωπικούς λογαριασμούς αυτών. Με την ολική ή μερική εκτέλεση της παραγγελίας το υπόλοιπο – ολικό ή μερικό – του λογαριασμού 50.05 μεταφέρεται στη χρέωση του οικείου προσωπικού λογαριασμού του προμηθευτή.

Λογαριασμός 50.06 «Προμηθευτές – παρακρατημένες εγγυήσεις»

Στον λογαριασμό αυτόν είναι δυνατόν να παρακολουθούνται τα ποσά που η οικονομική μονάδα παρακρατεί για εγγύηση, σύμφωνα με σχετικούς συμβατικούς όρους συμφωνίας με τον προμηθευτή της.

Λογαριασμός 50.07 «Προμηθευτές αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας»

Πρόκειται περί λογαριασμού προαιρετικής τηρήσεως στον οποίο είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα επιτρεπτά στους προμηθευτές είδη συσκευασίας.

Λογαριασμός 51 –Γραμμάτια πληρωτέα

Στο λογαριασμό 51 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις –σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα- της οικονομικής μονάδας, οι οποίες είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή «γραμματίων εις διαταγήν» (λογαριασμοί 51.00 – 51.02). Οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται με την αποδοχή των συναλλαγματικών ή την έκδοση των γραμματίων και χρεώνονται με την πληρωμή τους.

Τα γραμμάτια πληρωτέα προέρχονται κυρίως από αγορές αγαθών ή υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, αποτελούν προέκταση του λογαριασμού «Προμηθευτές».

Σε περίπτωση διαμαρτυρήσεως και γενικά περιελεύσεως γραμματίου πληρωτέου σε καθυστέρηση, διδάσκεται ότι δεν γίνεται καμιά εγγραφή, γιατί από νομική άποψη, το γραμμάτιο παραμένει σε πλήρη ισχύ. Λόγοι όμως απεικονίσεως της οικονομικής καταστάσεως της επιχειρήσεως, κυρίως από πλευράς προσδιορισμού της ρευστότητας αυτής, επιβάλλουν, πολλές φορές, το διαχωρισμό των γραμματίων που βρίσκονται σε καθυστέρηση και την καταχώρηση τους σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του παρόντος πρωτοβάθμιου.

Λογαριασμοί 51.03 – 51.05 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων»

Τα γραμμάτια πληρωτέα εμφανίζονται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό στην ονομαστική τους αξία, μολονότι η εξόφληση τους θα γίνει σε χρόνο μεταγενέστερο της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού και συνεπώς η παρούσα αυτών αξία, κατά την ημέρα αυτήν, είναι μικρότερη από την ονομαστική τους αξία.

Λογαριασμός 52 – Τράπεζες – λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων***I. Περιεχόμενο του λογαριασμού***

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από βραχυπρόθεσμες κάθε φύσεως, τραπεζικές χρηματοδοτήσεις προς αυτήν (πρόκειται για τραπεζικά δάνεια που προορίζονται να καλύψουν έκτατες ανάγκες, οι οποίες δημιουργούνται στη διάρκεια του λειτουργικού κύκλου της επιχειρήσεως, εξαιτίας κυρίως του ετεροχρονισμού εισπράξεων και πληρωμών). Πρόκειται για δάνεια κεφαλαίου κινήσεως, δηλαδή για δάνεια που διατίθενται από την οικονομική μονάδα για την απόκτηση αποθεμάτων και την παροχή πιστώσεων στην πελατεία της.

II. Εμφάνιση του λογαριασμού 52 στον Ισολογισμό

Όλοι οι υπολογαριασμοί του 52 εμφανίζονται στον ισολογισμό στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων με τον τίτλο «Τράπεζες λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων».

(Οι εγγυήσεις που δίνονται στις τράπεζες για την εξασφάλιση των δανείων παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς τάξεως και οι δουλεμένοι τόκοι των δανείων καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του αποτελεσματικού λογαριασμού 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα».

Λογαριασμός 53 – Πιστωτές διάφοροι

Στους υπολογαριασμούς του 53 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας που δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε κατηγορία υποχρεώσεων από εκείνες που παρακολουθούνται στους λοιπούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 5.

Λογαριασμοί 53.00 «Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες», 53.03 «Οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού»

Ο λογαριασμός 53.00 χρησιμοποιείται στην περίπτωση που η λογιστικοποίηση των μισθοδοτικών καταστάσεων πληρωμής του προσωπικού γίνεται συμψηφιστικά.

Οι αποδοχές οι οποίες, μέσα σε εύλογο χρόνο, δε ζητούνται από τους δικαιούχους, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 53.03.

Λογαριασμός 53.02 «Προμερίσματα πληρωτέα»

Ο λογαριασμός πιστώνεται, με χρέωση του λογαριασμού 33.06 «Προμερίσματα», με το συνολικό ποσό το οποίο αποφασίζεται νόμιμα να καταβληθεί στους μετόχους ως προμερίσματα. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα προμερίσματα που καταβάλλονται μέχρι το τέλος της χρήσεως στους μετόχους και με τον παρακρατημένο φόρο που αναλογεί σε αυτά.

Λογαριασμός 53.08 «Δικαιούχοι αμοιβών»

Στο λογαριασμό καταχωρούνται οι αμοιβές που οφείλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες, σε μέλη του Δ.Σ. της οικονομικής μονάδας και σε τρίτους.

Λογαριασμός 53.15 «Δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών επί πλέον τόκου»

Εδώ καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους της οικονομικής μονάδας, πέρα από τον τόκο των τοκομεριδίων.

Λογαριασμός 54 –Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη***I. Περιεχόμενο του λογαριασμού***

Στους υπολογαριασμούς του 54 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου, που είναι πληρωτέες στην επόμενη χρήση. Οι υποχρεώσεις από φόρους και τέλη που είναι εξοφλητέες μετά το τέλος της επόμενης χρήσης δεν παρακολουθούνται στο παρόντα λογαριασμό, αλλά στο λογαριασμό 45.22 «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)».

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, η οικονομική μονάδα οφείλει ποσά φόρων, που έπρεπε ήδη να τα είχε εξοφλήσει στο Δημόσιο, θα πρέπει να υπολογίζονται τα μέχρι της ημερομηνίας αυτής πρόστιμα, τα οποία πρέπει να επαυξάνουν το πιστωτικό υπόλοιπο του οικείου υπολογαριασμού του σχολιαζόμενου πρωτοβάθμιου λογαριασμού, με χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 81.00.00 «Έκτατα και ανόργανα έξοδα / φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις», εφόσον οι οφειλόμενοι φόροι αφορούν τη χρήση, ή του επίσης αποτελεσματικού

λογαριασμού 82.00.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων / φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις» εφόσον οι οφειλόμενοι φόροι αφορούν προηγούμενες χρήσεις.

II. Εμφάνιση του λογαριασμού 54 στον Ισολογισμό

Τα πιστωτικά υπόλοιπα όλων των υπολογαριασμών του 54, τα οποία απεικονίζουν τα εξοφλητέα μέσα στην επόμενη χρήση ποσά οφειλόμενων φόρων και τελών, εμφανίζονται στον ισολογισμό στην κατηγορία του βραχυπρόθεσμου παθητικού με τον τίτλο «Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη».

Οι υποχρεώσεις από φόρους – τέλη που είναι εξοφλητέες μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, οι οποίες παρακολουθούνται, όχι στον 54, αλλά στο λογαριασμό 45.22 «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)», εμφανίζονται στον ισολογισμό στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις με τον τίτλο «Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις».

Λογαριασμός 54.00 «Φόρος προστιθέμενης αξίας»

Από 1.1.1987 καθιερώθηκε στη χώρα μας ο φόρος προστιθέμενης αξίας – Φ.Π.Α. – (ν.1642/1986 όπως τροποποιήθηκε με το ν.1676/1986) και ταυτόχρονα καταργήθηκαν ο Φόρος Κύκλου Εργασιών, το χαρτόσημο τιμολογίων, η εισφορά του άρθρου 5 του α.ν. 843/48 και διάφοροι φόροι πολυτελείας.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνει διάταξη (παρ. 2.2.505 περ.2), που προβλέπει ότι : «σε περίπτωση που ο Φ.Κ.Ε. αντικατασταθεί από το φόρο προστιθέμενης αξίας, ο λογαριασμός 54.00 θα χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που θα ισχύουν κάθε φορά».

Λογαριασμός 54.03 «Φόροι – Τέλη αμοιβών προσωπικού»

Στην πίστωση του λογαριασμού καταχωρούνται :

- ♦ Ο φόρος που παρακρατείται από τις αποδοχές του προσωπικού
- ♦ Τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ που παρακρατούνται από τις αμοιβές του προσωπικού καθώς κι αυτά που επιβαρύνουν την οικονομική μονάδα μισθωτών υπηρεσιών αναλογία εργοδότη και εργαζομένου.

♦ Ο φόρος που παρακρατείται από τις αποζημιώσεις του προσωπικού λόγω απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.

Λογαριασμός 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων – τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος»

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, όλοι οι λογαριασμοί που απεικονίζουν ποσά φόρων τα οποία περιλαμβάνονται στη δήλωση του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως.

Στη χρέωση του παρόντος λογαριασμού καταχωρούνται οι καταβολές που γίνονται στην επόμενη χρήση για την εξόφληση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.

Λογαριασμός 54.99 «Φόροι – Τέλη προηγούμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι φόροι και τα τέλη προηγούμενων χρήσεων που, για διάφορους λόγους, δε προηγήθηκε η καταχώρησή τους στους οικείους υπολογαριασμούς του 54, ούτε ασκήθηκε προσφυγή στα αρμόδια δικαστήρια.

Λογαριασμός 55 – Ασφαλιστικοί οργανισμοί

I. Περιεχόμενο του λογαριασμού

Στους υπολογαριασμούς του 55 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς τους διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς από εισφορές εργοδότη και εργαζομένων.

Στις περιπτώσεις που, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οικονομική μονάδα έχει υποχρεώσεις προς ασφαλιστικούς οργανισμούς που όφειλε να είχε εξοφλήσει, πρέπει να υπολογίζονται τα μέχρι την ημερομηνία αυτήν πρόσθετα τέλη, πρόστιμα κ.λ.π., τα οποία πρέπει να επαυξάνουν το πιστωτικό υπόλοιπο του παρόντος λογαριασμού, με χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 81.00.01 «Έκτατα και ανόργανα έξοδα /προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων», εφόσον οι υποχρεώσεις αφορούν προηγούμενες χρήσεις.

II. Εμφάνιση του λογαριασμού 55 στον Ισολογισμό

Τα πιστωτικά υπόλοιπα όλων των υπολογαριασμών του 55 απεικονίζουν τις εξοφλητέες μέσα στην επόμενη χρήση οφειλές της οικονομικής μονάδας προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς και εμφανίζονται στον ισολογισμό στην κατηγορία του βραχυπρόθεσμου παθητικού με τον τίτλο «Ασφαλιστικοί Οργανισμοί».

Οι υποχρεώσεις προς ασφαλιστικούς οργανισμούς, που είναι εξοφλητέες μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 45.23 «Ασφαλιστικοί Οργανισμοί» και εμφανίζονται στον ισολογισμό στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις με τον τίτλο «Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις».

Λογαριασμός 55.99 «Κρατήσεις και εισφορές καθυστερούμενες προηγούμενων χρήσεων»

Σε αυτόν παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς ασφαλιστικούς οργανισμούς, όταν οι υποχρεώσεις αυτές αφορούν την προηγούμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις και καθυστερεί η πληρωμή τους πέρα από την ημερομηνία κατά την οποία γίνονται ληξιπρόθεσμες.

Λογαριασμός 56 –Μεταβατικοί λογαριασμοί

Έννοια και περιεχόμενο των μεταβατικών λογαριασμών παθητικού

Ειδικότερα για τους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού, το Ε.Γ.Λ.Σ. αποσαφηνίζει ότι, «όπως και οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, έτσι και οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού εξυπηρετούν το σκοπό της αναμορφώσεως των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθος τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως».

Ο ν.2190/1920, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζει ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού εμφανίζονται χωριστά (άρθρο 42ε παρ.12) :

♦ Τα έσοδα που εισπράχτηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, αλλά αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις (έσοδα προεισπραγμένα),

♦ Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν και αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώθηκαν ή δεν πιστώθηκαν σε προσωπικούς λογαριασμούς μέσα σε αυτήν, ούτε είναι δυνατή η πίστωση τους σε τέτοιους λογαριασμούς, επειδή δεν είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσεως.

Σύμφωνα με το υπόδειγμα ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ., οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού εμφανίζονται σε ιδιαίτερη κατηγορία στο τέλος του παθητικού. Παρατηρούμε σχετικώς ότι οι λογαριασμοί αυτοί, στο μέτρο που αφορούν την επόμενη χρήση, είναι λογαριασμοί βραχυπρόθεσμου παθητικού και στο μέτρο που αφορούν τη μεθεπόμενη χρήση είναι λογαριασμοί μακροπρόθεσμου παθητικού.

Τονίζεται ότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42ε του ν.2190/1920 «όταν το σύνολο των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν και αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώθηκαν ή δεν πιστώθηκαν μέσα σε αυτήν, είναι σημαντικό, γίνεται σχετική ανάλυση στο προσάρτημα».

(Βλ. Παράδειγμα Λογαριασμού 56, Κεφάλαιο 3^ο σελ.240)

Λογαριασμός 56.00 «Έσοδα επόμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται τα έσοδα που εισπράχτηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, τα οποία όμως αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις. Συνήθεις περιπτώσεις τέτοιων εσόδων είναι τα προεισπραγμένα ενοίκια ακινήτων και γενικά τα προεισπραγμένα έσοδα.

Λογαριασμός 56.01 «Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)»

Στο λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα που αφορούν (είναι δουλευμένα) την κλειόμενη χρήση και δεν καταβλήθηκαν (πληρώθηκαν) μέσα σε αυτήν και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά από τους δικαιούχους και για τον λόγο αυτόν δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων. Τις υποχρεώσεις αυτές η πράξη εμφανίζει συνήθως με τον τίτλο «Πληρωτέα (ή οφειλόμενα) έξοδα». Τονίζεται ότι τα ποσά που καταχωρούνται στην πίστωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού συνιστούν υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας οριστικές και εκκαθαρισμένες και συνεπώς δεν πρόκειται για προβλέψεις εξόδων οι οποίες περικλείουν αβεβαιότητα.

Λογαριασμός 56.02 «Αγορές υπό τακτοποίηση»

Στο λογαριασμό καταχωρείται η οφειλόμενη, συμφωνημένη με τους προμηθευτές, αξία αγορασμένων αγαθών, τα οποία έχει παραλάβει η οικονομική μονάδα μέσα στη χρήση και, συνεπώς, έχει καταχωρήσει στους οικείους λογαριασμούς των αποθεμάτων της, ενώ τα σχετικά δικαιολογητικά (τιμολόγια προμηθευτών κλπ.) δεν έχουν εκδοθεί από τους αντισυμβαλλόμενους με την οικονομική μονάδα προμηθευτές με ημερομηνία της κλειόμενης χρήσεως ή έχουν μεν εκδοθεί με τέτοια ημερομηνία δεν έχουν όμως περιέλθει στην οικονομική μονάδα μέχρι το χρόνο ολοκλήρωσεως της συντάξεως του ισολογισμού.

Λογαριασμός 56.03 «Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό»

Στο λογαριασμό εμφανίζονται οι οφειλόμενες από την οικονομική μονάδα προς τους πελάτες της εκπτώσεις επί των πωλήσεων της χρήσεως, το ακριβές ύψος των οποίων δεν είναι γνωστό κατά το κλείσιμο του ισολογισμού και, για τον λόγο αυτόν, δεν είναι δυνατή ή δεν κρίνεται σκόπιμη η πίστωση των λογαριασμών των πελατών με τα ποσά των εκπτώσεων αυτών.

Λογαριασμός 57 -

Ο λογαριασμός 57 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

Λογαριασμός 58 – Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής

Το μέγιστο χρονικό διάστημα προσδιορισμού των αποτελεσμάτων είναι δωδεκάμηνη χρονική περίοδος που, όπως είναι γνωστό, καλείται χρήση. Το σύγχρονο όμως management απαιτεί τον προσδιορισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων (π.χ. μηνιαίων, τριμηνιαίων).

Το πρόβλημα στον προσδιορισμό ορθών βραχύχρονων αποτελεσμάτων εστιάζεται στους εξής δύο λόγους :

♦ Στο ότι ο χρόνος πραγματοποιήσεως ορισμένων δαπανών δε συμπίπτει με την περίοδο που αφορούν οι δαπάνες π.χ.:

♦ Οι τόκοι των δανείων τραπεζών καταχωρούνται με τη λήψη των ειδοποιητηρίων εγγράφων των τραπεζών ανά τρίμηνο ή εξάμηνο κλπ.

♦ Τα ασφάλιστρα καταχωρούνται στον οικείο λογαριασμό δαπάνης με τη λήψη του λογαριασμού της ασφαλιστικής επιχειρήσεως και είναι ενδεχόμενο να αφορούν ολόκληρη δωδεκάμηνη περίοδο.

♦ Στο ότι ορισμένα έξοδα είναι υπολογιστικά, δηλαδή λογίζονται συνήθως στο τέλος της χρήσεως, όπως συμβαίνει π.χ. με τις αποσβέσεις.

Για τους παραπάνω λόγους τα έξοδα που έχουν καταχωρηθεί στους κατά είδους λογαριασμούς εξόδων σε μια ορισμένη περίοδο είναι ενδεχόμενο να μην ανταποκρίνονται στο κατά λειτουργία και φορέα κόστος της περιόδου.

Οι αυτοί παραπάνω λόγοι είναι ενδεχόμενο να συντρέχουν και για τα έσοδα και συνεπώς τα ποσά των εσόδων που έχουν καταχωρηθεί στους κατ' είδος λογαριασμούς αυτών να μην ανταποκρίνονται προς τα έσοδα της περιόδου.

Για τον προσδιορισμό, λοιπόν, ορθών βραχύχρονων αποτελεσμάτων είναι ανάγκη να γίνεται τακτοποίηση των λογαριασμών εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του μηνός, του τριμήνου) ώστε στους λογαριασμούς των εσόδων και εξόδων να περιλαμβάνονται τα δουλευμένα έσοδα και έξοδα που αφορούν την περίοδο λογισμού και οι λογαριασμοί των αποθεμάτων να εμφανίζουν, έστω και κατά προσέγγιση, την αξία των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου λογισμού και συνεπώς το κόστος των αναλωμένων κατά την περίοδο αποθεμάτων να προσδιορίζεται έστω και κατά προσέγγιση.

Ο προαιρετικής τηρήσεως λογαριασμός 58 συμβάλλει αποφασιστικά στον προσδιορισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων στην περίπτωση που δεν λειτουργεί το σύστημα της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, αλλά και στις περιπτώσεις που τηρείται το σύστημα αυτό, με τη λειτουργία του λογαριασμού 58 επιτυγχάνεται αριθμητική συμφωνία των βραχύχρονων αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής με τα βραχύχρονα αναλυτικά αποτελέσματα της αναλυτικής λογιστικής. Έτσι, με τη λειτουργία του λογαριασμού 58 επιτυγχάνεται :

♦ Να καταχωρούνται στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των ομάδων 2,6,7 και 8 :

♦ Τα δουλευμένα και μη λογιστικοποιημένα έξοδα, δηλαδή τα έξοδα που αφορούν τη βραχύχρονη περίοδο αλλά δεν έχουν ακόμα λογιστικοποιηθεί. Τα ποσά των εξόδων αυτών ή είναι επακριβώς γνωστά (π.χ. ενοίκια, ασφάλιστρα, δώρα εορτών) ή είναι δυνατό να προσδιορίζονται προϋπολογίστηκα με ικανοποιητική προσέγγιση (π.χ. αποζημιώσεις απολυόμενου προσωπικού, φόροι – τέλη, τόκοι δανείων Τραπεζών).

♦ Τα δουλευμένα και μη λογιστικοποιημένα έσοδα, δηλαδή τα έσοδα που αφορούν τη βραχύχρονη περίοδο αλλά δεν έχουν ακόμη λογιστικοποιηθεί, κυρίως επειδή δεν έχουν ακόμη εισπραχθεί ή καταστεί απαιτητά. Τα ποσά των εσόδων αυτών είναι επακριβώς γνωστά (π.χ. έσοδα από ενοίκια) ή μπορούν να υπολογιστούν με ικανοποιητική προσέγγιση (π.χ. τόκοι τραπεζικών καταθέσεων, τόκοι χορηγούμενων δανείων).

◆Να αποχωρίζονται από τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των ομάδων 2,6,7 και 8 :

◆Τα προπληρωμένα έξοδα, δηλαδή τα ποσά εξόδων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και δεν αφορούν τη βραχύχρονη περίοδο, αλλά τις επόμενες περιόδους,

◆Τα προεισπραγμένα έσοδα, δηλαδή τα ποσά εσόδων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και δεν αφορούν τη βραχύχρονη περίοδο αλλά επόμενες περιόδους.

Ι. Ανάπτυξη του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 58

Ο λογαριασμός 58 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που είναι αντίστοιχοι με τους ενδιάμεσους λογαριασμούς παρακολουθήσεως των προϋπολογισμένων – προπληρωμένων εξόδων της ομάδας 6, των προϋπολογισμένων – προπληρωμένων έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων της ομάδας 8 (λογαριασμοί 81 – 85), των προϋπολογισμένων αγορών της ομάδας 2 και των προϋπολογισμένων εσόδων της ομάδας 7.

Σημειώνεται ότι η τήρηση τόσο του λογαριασμού 58 όσο και των αντίστοιχων λογαριασμών των ομάδων 2,6,7 και 8 είναι προαιρετική και συνεπώς η οικονομική μονάδα έχει την ευχέρεια κατάλληλης κωδικαριθμώσεως αυτών για την διευκόλυνση της μηχανογραφήσεώς της.

Η αντιστοιχία των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του σχολιαζόμενου λογαριασμού και των δευτεροβάθμιων λογαριασμών των παραπάνω ομάδων, όπως προβλέπεται στο Σχέδιο έχει ως εξής :

Πίνακας 2: Αντιστοιχία των δευτεροβάθμιων λογαριασμών

Δευτεροβάθμιοι του 58	Αντίστοιχοι δευτεροβάθμιοι των ομάδων 2,6,7,8	Προϋπολογισμένα-προπληρωμένα ποσά εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων
58.00	60.99	Αμοιβές, έξοδα και παροχές προσωπικού
58.01	61.99	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
58.02	62.99	Παροχές τρίτων

58.03	63.99	Φόροι - τέλη
58.04	64.99	Διάφορα έξοδα
58.05	65.99	Τόκοι και συναφή έξοδα
58.06	66.99	Αποσβέσεις εκμεταλλεύσεως
.....	
58.08	68.99	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
58.09	81.99	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
58.10	82.99	Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων
58.11	83.99	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
58.12	84.99	Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
58.13	85.99	Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις
58.14	20.99	Αγορές εμπορευμάτων
58.15	24.99	Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών – υλικών συσκευασίας
58.16	25.99	Αγορές αναλώσιμων υλικών
58.17	26.99	Αγορές ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
58.18	28.99	Αγορές ειδών συσκευασίας
.....	
58.20	70.99	Πωλήσεις εμπορευμάτων
58.21	71.99	Πωλήσεις έτοιμων και ημιτελών προϊόντων

58.22	72.99	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
58.23	73.99	Πωλήσεις υπηρεσιών
58.24	74.99	Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
58.25	75.99	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
58.26	76.99	Έσοδα κεφαλαίων
.....	
58.28	78.99	Παραγωγή ιδιοχρησιμοποιούμενων πάγιων στοιχείων και χρησιμοποίηση προβλέψεων

Πηγή : Σακέλλης Εμμανουήλ, «Το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής», σελ. 656 - 657.

II. Τρόποι λειτουργίας του λογαριασμού 58

Ο λογαριασμός 58 είναι δυνατό να λειτουργήσει κατά τους ακόλουθους δύο τρόπους :

◆ Με παρεμβολή ενδιάμεσων λογαριασμών εξόδων , εσόδων αποτελεσμάτων και αποθεμάτων.

Ο λογαριασμός 58 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, οι οποίοι είναι αντίστοιχοι με τους ενδιάμεσους λογαριασμούς παρακολουθήσεως των προϋπολογισμένων εξόδων της ομάδας 6, των προϋπολογισμένων έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων της ομάδας 8, των προϋπολογισμένων αγορών της ομάδας 2 και των προϋπολογισμένων εσόδων της ομάδας 7, όπως παραπάνω εκτέθηκε.

Στο τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του μήνα ή τριμήνου), ο λογαριασμός 58 λειτουργεί ως εξής :

Πίνακας 3: Λειτουργία λογαριασμού 58**Χρεώνεται:**

- ◆ Με τα προϋπολογισμένα έσοδα, με πίστωση των αντίστοιχων ενδιάμεσων λογαριασμών των ομάδων 7 και 8
- ◆ Με τα προπληρωμένα έξοδα που εμφανίζονται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων των ομάδων 6 και 8, με πίστωση των αντίστοιχων ενδιάμεσων λογαριασμών των ομάδων αυτών (6 και 8)

Πιστώνεται :

- ◆ Με τα προϋπολογισμένα έξοδα, με χρέωση των αντίστοιχων ενδιάμεσων λογαριασμών των ομάδων 6 και 8
- ◆ Με τις προϋπολογισμένες αγορές, με χρέωση των αντίστοιχων ενδιάμεσων λογαριασμών τη ομάδας 2
- ◆ Με τα προεισπραγμένα έσοδα που εμφανίζονται στους οικείους λογαριασμούς εσόδων των ομάδων 7 και 8, με χρέωση των αντίστοιχων ενδιάμεσων λογαριασμών των ομάδων αυτών (7 και 8)

Πηγή : Σακέλλης Εμμανουήλ, «Το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής», σελ. 657.

Στο τέλος τη επόμενης περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του επόμενου μήνα ή τριμήνου) ακυρώνονται οι παραπάνω εγγραφές :

◆ των προϋπολογισμένων εξόδων, εσόδων και αγορών και διενεργούνται νέες εγγραφές προϋπολογισμένων εξόδων, εσόδων και αγορών για τη νέα (επόμενη) περίοδο λογισμού.

◆ των προπληρωμένων εξόδων και των προεισπραγμένων εσόδων και διενεργούνται νέες εγγραφές προπληρωμένων εξόδων και προεισπραγμένων εσόδων για τη νέα (επόμενη) περίοδο λογισμού.

Τόσο στις περιπτώσεις των προϋπολογισμένων π.χ. εξόδων, όσο και στις περιπτώσεις των προπληρωμένων εξόδων και προεισπραγμένων εσόδων, παρέχεται η δυνατότητα, αντί να ακυρώνονται οι εγγραφές της προηγούμενης περιόδου λογισμού και να γίνονται νέες στο τέλος της νέας (επόμενης) περιόδου λογισμού, να γίνονται συμπληρωματικές εγγραφές, έτσι ώστε οι παραπάνω λογαριασμοί, οι οποίοι λειτουργούν κατά το σύστημα των αντικριζόμενων

χρεοπιστώσεων, να απεικονίζουν τα πράγματι προϋπολογισμένα, προπληρωμένα και προεισπραγμένα ποσά στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού.

Ο λογαριασμός 58, στο τέλος της χρήσεως, εξισώνεται, για τους λόγους που αναφέρονται παρακάτω στην περιγραφή του δεύτερου τρόπου λειτουργίας του:

♦ Με απευθείας χρεοπίστωση των λογαριασμών εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων.

Ο λογαριασμός 58 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους και αναλυτικότερους λογαριασμούς, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας. Οι υπολογαριασμοί του 58, στο τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του μήνα ή τριμήνου) :

Πίνακας 4: Οι υπολογαριασμοί του Λογαριασμού 58

Χρεώνεται:

♦ Με τα προϋπολογισμένα έσοδα (π.χ. μη πραγματοποιημένες επιχορηγήσεις ή πριμοδοτήσεις), με πίστωση των οικείων λογαριασμών των ομάδων 7 και 8

Πιστώνεται :

♦ Με τα προϋπολογισμένα έξοδα, με χρέωση των οικείων λογαριασμών των ομάδων 6 και 8

♦ Με τις προϋπολογισμένες αγορές (π.χ. αγορές που δε συνοδεύονται με τιμολόγιο ή άλλο πάραστατικό αξίας), με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2

Πηγή : Σακέλλης Εμμανουήλ, «Το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής», σελ. 658.

Η χρέωση ή πίστωση των αναλυτικών λογαριασμών του 58, που ακολουθεί το λογισμό των προϋπολογισμένων εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων, γίνεται κατά το διακανονισμό τους, με πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των προσωπικών λογαριασμών των τρίτων ή κατά το λογισμό των αποσβέσεων και των προβλέψεων, με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών του ισολογισμού.

Στο τέλος της χρήσεως ο λογαριασμός 58 εξισώνεται, επειδή σε περίπτωση που έχουν πραγματοποιηθεί έξοδα ή έσοδα που αφορούν την επόμενη χρήση ή,

προκειμένου για προϋπολογισμένες αγορές, δεν έχει παραληφθεί το οικείο παραστατικό αξίας, τα αντίστοιχα ποσά μεταφέρονται στους οικείους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού (36) ή παθητικού (56).

Αν στη διάρκεια της χρήσεως διαπιστωθεί ότι τα προϋπολογισμένα ποσά που λογίστηκαν χρειάζεται να τροποποιηθούν για την ισομερή κατανομή τους (π.χ. αλλαγή προγράμματος διαφημίσεων), οι τροποποιήσεις γίνονται έτσι ώστε, στο τέλος της χρήσεως, τα ποσά που λογίζονται να είναι ίσα με τα ποσά που πραγματοποιούνται.

Ο λογαριασμός 58 είναι δυνατό να λειτουργεί και στις περιπτώσεις προπληρωμένων εξόδων και προεισπραγμένων εσόδων, ώστε τα έξοδα και τα έσοδα που αφορούν επόμενες περιόδους να εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς αυτού. Στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, τα έξοδα και έσοδα που αναλογούν στην περίοδο αυτή μεταφέρονται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 58 στους οικείους λογαριασμούς των ομάδων 6 και 7.

Λογαριασμός 59 – Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

(Ομίλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 59, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσεως, συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών 50 – 58.

Σημείωση : Η ανάπτυξη και περιγραφή των λογαριασμών που περιλαμβάνονται σε αυτό το κεφάλαιο (Πρωτοβάθμιων και Δευτεροβάθμιων), στηρίχθηκε στην ανάλυση των Σακέλλης Εμμανουήλ, «Το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής», 1992 και Ξένος Χρήστος, «Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», 1996.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο**ΟΜΑΔΑ 1**

Παράδειγμα πώλησης εδαφικής έκτασης από επιχείρηση, που την εμφάνιζε στα λογιστικά της βιβλία ως πάγιο στοιχείο.

(Λογαριασμός 10)

10/02

Η βιομηχανική επιχείρηση ΑΣΤΗΡ Α.Ε. είχε υπό την κατοχή της ένα αγρόκτημα συνολικής έκτασης 5 στρεμμάτων, που το πούλησε στις 10/02 αντί 60.000€, με οριστικό συμβόλαιο στον Α. Κανάρη. Από το ποσό αυτό εισέπραξε η επιχείρηση αμέσως με την μορφή μετρητών τα 45.000€ και για το υπόλοιπο ποσό υπογράφηκε μια συναλλαγματική ίσης ονομαστικής αξίας αποδοχής Α. Κανάρη, λήξης 20/11 του ίδιου έτους.

Καταβλήθηκαν για φόρο υπεραξίας, μεσιτικά και λοιπά έξοδα 1.800€. Η εδαφική αυτή έκταση εμφανίζεται στο πάγιο ενεργητικό της επιχείρησης και ειδικότερα στον κωδικό 10.04.000 «Αγρόκτημα περιοχής....», με τιμή κτήσης 40.000€.

(Θα γίνουν όλες οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας ΑΣΤΗΡ Α.Ε. που αφορούν την πώληση αυτής της εδαφικής έκτασης).

α) Με το συνολικό ποσό της αξίας πώλησης που είναι 60.000€ στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η παρακάτω εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/02</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30	ΠΕΛΑΤΕΣ			60.000	
30.00.000	Α. Κανάρης (1)		60.000		
10	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣ				60.000
10.04.000	Αγρόκτημα περιοχής....		60.000		
<u>Πώληση αγροκτήματος περιοχής ...ως συμβόλαιο....</u>					

(1) αντί του λογαριασμού 30.00.000 θα μπορούσε να χρεωθεί ο λογαριασμός 33.95.000

β) Από τον ταμεία της επιχείρησης εισπράχθηκαν μόνο τα 45.000€. Για το ποσό αυτό και με αποδεικτικό το οριστικό συμβόλαιο, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38		ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		45.000	
38.00.000		Ταμείο επιχείρησης	45.000		
	30	ΠΕΛΑΤΕΣ			45.000
	30.00.000	A. Κανάρης	45.000		
<u>Έναντι λογαριασμού ως συμβόλαιο</u>					

γ) Για το υπόλοιπο ποσό των 15.000€ υπογράφεται από τον Α. Κανάρη μια συναλλαγματική λήξης 20/11 του ίδιου έτους. Ο λογιστής της ΑΣΤΗΡ Α.Ε. παίρνοντας την συναλλαγματική στα χέρια του, εκδίδει μία απόδειξη παραλαβής, που το πρωτότυπό της δίνεται στον Α. Κανάρη. Στη συνέχεια, η συναλλαγματική καταχωρείται στο θεωρημένο (ή αθεώρητο ανάλογα με την οργάνωση του λογιστηρίου) βιβλίο γραμματίων εισπρακτέων. Η τήρηση του βιβλίου αυτού δεν είναι υποχρεωτική.

Με παραστατικό την απόδειξη παραλαβής της συναλλαγματικής, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/02</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
31		ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ		15.000	
31.00.000		Γραμμάτιο λήξης 2004	15.000		
	30	ΠΕΛΑΤΕΣ			15.000
	30.00.000	A. Κανάρης	15.000		
<u>Συναλλαγματική αποδοχής Α. Κανάρη λήξης 20/11</u>					

δ) Τα έξοδα πώλησης της εδαφικής έκτασης είναι 1.800€. Για το ποσό αυτό γίνεται η επόμενη εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/02</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
10		ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ		1.800	

10.04.000 Αγρόκτημα

περιοχής.... 1.800

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣ.

1.800

38.00.000 Ταμείο επιχείρησης 1.800Έξοδα Πώλησης αγροκτήματος περιοχής.....

ε) Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογαριασμός 10.04.000 «Αγρόκτημα περιοχής....» εμφανίζεται ενημερωμένος ως εξής:

Χρέωση	10.04.000 Αγρόκτημα περιοχής....	Πίστωση	
Αρχική αξία κτήσης	40.000	Αξία πώλησης	60.000
Έξοδα πώλησης	<u>1.800</u>		
	41.800		

δηλαδή εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο 18.200€.

Το ποσό αυτό είναι το κέρδος από την πώληση της εδαφικής έκτασης. Στην συνέχεια, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων και με λογιστικό σημείωμα χρεώνεται ο λογαριασμός 10.04.000 με το ποσό των 18.200€ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 81.03.000 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/02</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
10		ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣ		18.200	
10.04.000		Αγρόκτημα			
		περιοχής....	18.200		
		81 ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓ.			
		ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			18.200
		81.03.000 Κέρδη από εκπ.			
		ακινήτου	18.200		

Κέρδη από πώληση αγροκτήματος περιοχής...20/11

Εξοφλείται η συναλλαγματική. Με το ποσό αυτό, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/02</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38		ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣ.		15.000	
38.00.000		Ταμείο επιχείρησης	15.000		
	31	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ			15.000
	31.00.000	Γραμμάτιο			
		λήξης 2004	15.000		
<u>Είσπραξη συναλλαγματικής Νο ... λήξης 20/11</u>					

31/12

α) Ο λογαριασμός 81.03.000 «Κέρδη από εκποίηση ακινήτων» είναι πιστωμένος με 18.200€. στην συνέχεια χρεώνεται για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 86.02.001 «έκτακτα κέρδη» με ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/11</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81		ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓ			
		ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		18.200	
81.03.000		Κέρδη από εκπ.			
		ακινήτου	18.200		
	86	ΑΠΟΤΕΛ. ΧΡΗΣΗΣ			18.200
	86.01.001	Έκτακτα κέρδη	18.200		

Κέρδη από πώληση ακινήτου

β) Το ποσό 18.200€ που είναι κέρδη από πώληση ακινήτου δεν φορολογείται. Δηλαδή, αν τα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης είναι 28.200€, θα φορολογηθούν τα 10.000€.

Παράδειγμα ιδιοκατασκευής μαντρότοιχου (περίφραξης οικοπέδου), όταν η κατασκευή του ολοκληρώνεται μέσα στο ίδιο έτος, που άρχισε να κατασκευάζεται.

(Λογαριασμός 11)

Στις 20/05/2004, η εταιρία ΑΛΦΑ Α.Ε. μετά από άδεια της πολεοδομίας, άρχισε να κατασκευάζει την περίφραξη του οικοπέδου της. Η κατασκευή θα γίνει από 2 εργάτες της ίδιας εταιρίας. Δηλαδή, οι εργάτες αυτοί αντί να εργάζονται μέσα στην παραγωγή, θα απασχολούνται ορισμένες μέρες με την κατασκευή της περίφραξης. Για το λόγο αυτό η εταιρία αγόρασε τσιμεντόλιθους συνολικής αξίας 3.000€ πλέον ΦΠΑ 8% 3.240€. Μέχρι 31/05/2004 η κατασκευή της περίφραξης έχει πλέον ολοκληρωθεί. Η συνολική αμοιβή των δύο εργατών μαζί με τις εργοδοτικές τους εισφορές για τις ημέρες αυτές που ασχολήθηκαν με την περίφραξη, ανήλθαν στο ποσό των 600€. Τα σίδερα και τα κάγκελα αξίας 1.500€ είχαν αγοραστεί τον προηγούμενο χρόνο και εμφανίζονται ως απόθεμα στο λογαριασμό 25.06.000 «Απόθεμα σιδήρου με 8%».

(Θα γίνουν οι εγγραφές που αφορούν την πιο πάνω περίφραξη).

20/052004

Για τους τσιμεντόλιθους που αγοράστηκαν αξίας 3.000€ και για το ΦΠΑ τους 240€ γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/05</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
25	ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ			3.000	
25.06.001	Τσιμεντόλιθοι με 8%		3.000		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ				
	ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			240	
54.00.000	ΦΠΑ δαπανών				
	με 8%		240		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣ.				3.240
38.00.000	Ταμείο επιχείρησ.	3.240			

Τσιμεντόλιθοι ως τιμ.....

31/12/2004

α) συντάχθηκε η μισθοδοτική κατάσταση για τους μισθωτούς της επιχείρησης, χωρίς καμία αλλαγή, στις μισθολογικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνονται και οι 600€ αμοιβή που αναλογεί στις ημέρες που ασχολήθηκαν οι δύο εργάτες για την κατασκευή της περίφραξης. Με όλο το ποσό

της μισθοδοτικής κατάστασης δηλαδή και με το ποσό των 600€ θα χρεωθεί ο λογαριασμός 60 «Αμοιβές προσωπικού» κτλ.

β) Γίνεται κοστολόγηση της περιφράξης που κατασκευάστηκε ως εξής:

Απόθεμα σιδήρου με 8%	= 1.500€
Τσιμεντόλιθοι με 8%	= 3.000€
Εργατικά (εξαιρούμενη του ΦΠΑ δαπάνη)	= <u>600€</u>
Συνολικό κόστος περιφράξης	= 5.100€

Με το πιο πάνω κόστος ιδιοκατασκευής της περιφράξης, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/05</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11	ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ				
	ΚΤΙΡΙΩΝ			5.100	
11.03.000	Περιφράξεις οικοπέδου				
	με 8%		4.500		
11.03.001	Περιφράξεις οικοπέδου				
	εξαιρούμενη του ΦΠΑ		900		
78	ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ				
	ΠΑΓΙΩΝ				5.100
78.00.001	Ιδιοπαραγωγή				
	παγίων		5.100		
	<u>Κόστος κατασκευής περιφράξης</u>				

γ) Ο λογαριασμός 78.00.001 θα χρεωθεί με 5.100€ για να εξισωθεί και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 80.00.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως χρήσης 2004» με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή αυτή γίνεται στο τέλος της χρήσης. Επίσης οι λογαριασμοί 25.06.000 , 25.06.001 και ο λογαριασμός 60 στο τέλος της χρήσης θα εξισωθούν και θα μεταφερθούν στο λογαριασμό 80.00.000. Από 01/06 του φετινού έτους θα αρχίσει ο υπολογισμός των αποσβέσεων για το ποσό των 5.100€ της περιφράξης του οικοπέδου δηλαδή, του λογαριασμού 11.03.

**Παράδειγμα πώλησης μηχανήματος που έχει αποσβεστεί πλήρως.
(Λογαριασμός 12)**

Στο μητρώο παγίων στοιχείων της επιχείρησης MABIA A.E. εμφανίζεται με 31/12 ένα μηχάνημα (στον κωδικό 12.00.000) με αξία κτήσης 6.000€ και αποσβεσμένο με ποσό 5.850€ (στον κωδικό 12.99.000). Το ποσοστό απόσβεσης είναι 15% ετησίως.

Στις 18/09 του επόμενου χρόνου το μηχάνημα αυτό πουλήθηκε με πίστωση στον Α. Ευαγγέλου αντί 4.500€.

(Θα γίνουν όλες οι λογιστικές εγγραφές της πώλησης του μηχανήματος αυτού, στα βιβλία της MABIA A.E.)

α) Η εταιρία MABIA A.E. για την πώληση του μηχανήματος αυτού εκδίδει ένα τιμολόγιο – δελτίο αποστολής γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο – δελ. Αποστολής Νο 13 Ημέρα: 18.09.2003 Ώρα 09:45				
Εκδότης: MABIA A.E. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....				
Πελάτης: Α. Ευαγγέλου Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....				
α/α	Περιγραφή είδους	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Μηχανήματος ΦΠΑ 18% Σύνολο	1	4.500€	4.500€ 810€ 5.310€
«ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ»				

β) Το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής συνοδεύει το μηχάνημα ενώ με το δευτερότυπο του τιμολογίου στο ημερολόγιο της MABIA A.E., γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>18/09</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30	ΠΕΛΑΤΕΣ			5.310	
30.00.000	Α. Ευαγγέλου		5.310		
12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ				4.500
12.00.000	Μηχανήματα				
	με 18%		4.500		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ				
	ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ				810

54.00.000 ΦΠΑ πωλήσεων

παγίων με 18% 810

Πώληση μηχανήματος ως τιμ. 13/18.09

γ) Το μηχάνημα πωλήθηκε στις 18/09. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να υπολογισθούν αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα από 01/01 έως 18/09. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 15% ετησίως.

Το χρονικό διάστημα από 01/01 έως 18/09 είναι 8 μήνες και $8/30 = 0,60$ του μήνα δηλαδή, 8,6 μήνες.

Έτσι το ποσοστό απόσβεσης διαμορφώνεται ως εξής:

$15\% * 8,6 \text{ μήνες} / 12 \text{ μήνες} = 10,75\% = \text{ποσοστό απόσβεσης.}$

Οι αποσβέσεις λοιπόν είναι:

$6.000 * 10,75\% = 645\text{€}$

Επειδή όμως έχουν γίνει αποσβέσεις 5.850€ μέχρι 31/12 του προηγούμενου έτους, απομένει αναπόσβεστο ποσό μόνο 150€ ($6.000\text{€} - 5.850\text{€} = 150\text{€}$), που σημαίνει ότι μέχρι 150€ απόσβεσης μπορούν ακόμα να υλοποιηθούν.

Για το λόγο αυτό υπολογίζουμε αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα από 01/01 έως 18/09 μόνο 150€ και όχι 645€.

Με το ποσό λοιπόν των αποσβέσεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>18/09</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ			150	
66.02.000	Αποσβέσεις μηχαν.		150		
	12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ				150
12.99.000	Αποσβεσμένα				
	μηχανήματα		150		

Υπολογισμός αποσβέσεων από 01/01 – 18/09

δ) Ο λογαριασμός 12.99.000 «Αποσβεσμένα μηχανήματα», μετά την παραπάνω λογιστική εγγραφή, εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 6.000€. Στην συνέχεια, χρεώνεται ο λογαριασμός 12.99.000 με 6.000€ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 12.00.000 με το ίδιο ποσό.

Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>18/09</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
				12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	6.000
				12.99.000 Αποσβεσμένα	
				μηχανήματα	6.000
				12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	6.000
				12.99.000 Μηχανήματα	
				με 18%	6.000

Μεταφορά αντίθετου λογαριασμού στον κύριο λογαριασμό

ε) Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογαριασμός 12.00.000 εμφανίζεται ενημερωμένος ως εξής:

<u>Χρέωση</u>	<u>12.00.000 Μηχάνημα με 18%</u>	<u>Πίστωση</u>
Αξία κτήσης	6.000	Αποσβέσεις
		Αξία πώλησης
		10.500€
		4.500€

Επειδή η πίστωση είναι μεγαλύτερη από τη χρέωση, η διαφορά που είναι 4.500€ θεωρείται κέρδος.

Στην συνέχεια, θα χρεωθεί ο λογαριασμός 12.00.000 με 4.500€ για να εξισωθεί και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 81.03.002 με το ίδιο ποσό.

Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>18/09</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
				12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	4.500
				12.00.000 Μηχανήματα	
				με 18%	4.500
				81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ.	
				ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	4.500
				81.03.002 Κέρδη από	
				εκποίηση μηχ.	4.500
				<u>Κέρδη από πώληση μηχανήματος.....</u>	

στ) Ο λογαριασμός 81.03.002, με ημερομηνία 18/09 ή 31/12, εξισώνεται και μεταφέρεται στον λογαριασμό 86.02.001 ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>18/09</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ.					
	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			4.500	
81.03.002 Κέρδη από					
	εκποίηση μηχ.		4.500		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ					
	ΧΡΗΣΗΣ				4.500
	86.02.001 Έκτακτα κέρδη		4.500		
<u>Μεταφορά λογαριασμού 81.03 στο λογαριασμό 86.02.001</u>					

**Παράδειγμα αντικατάστασης παλαιού αυτοκινήτου με καινούργιο.
(Λογαριασμός 13)**

Στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της εταιρίας ΜΑΒΙΛ Α.Ε., εμφανίζεται με 31/12 ένα φορτηγό αυτοκίνητο της, καταχωρημένο ως εξής:

ΠΑΓΙΟ

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

13.02.000 Φορτηγό Νο 1458 με 8%	24.000€
-13.99.002	<u>-9.000€</u>
Αναπόσβεστη αξία	15.000€

Στις 11/04 του επόμενου έτους, συμφωνεί η εταιρία ΜΑΒΙΛ Α.Ε. με την αντιπροσωπία αυτοκινήτων ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε., να δώσει σ' αυτό το παλαιό της φορτηγό αυτοκίνητο και να πάρει απ' αυτήν ένα καινούργιο φορτηγό.

Το καινούργιο φορτηγό αυτοκίνητο έχει αξία 30.000€ + 2.400€ ΦΠΑ, σύνολο 32.400€. Το παλαιό φορτηγό το παίρνει πίσω η αντιπροσωπία αντί 18.000€ + 1.440€ = 19.440€.

Η διαφορά 32.400€ - 19.440€ = 12.960€. Διακανονίζεται ως εξής:

Ποσό 960€ θα καταβληθεί σε μετρητά μόλις φτάσει στην επιχείρηση το καινούργιο φορτηγό και το υπόλοιπο ποσό που είναι 12.000€, θα αποδεχθεί η εταιρία ΜΑΒΙΑ Α.Ε., επίσης την ίδια μέρα, δύο συναλλαγματικές των 6.000€ η κάθε μία. Η πρώτη συναλλαγματική θα λήγει 31/12 του έτους αυτού και η δεύτερη συναλλαγματική στις 31/03 του επόμενου έτους.

Από την ημέρα έκδοσης του τιμολογίου – δελτίου αποστολής της αντιπροσωπίας ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. μέχρι την λήξη της κάθε συναλλαγματικής, θα υπολογίζεται και τόκος με επιτόκιο 24% ετησίως. Ο ΦΠΑ των τόκων θα καταβληθεί αμέσως.

Το νόμιμο ποσοστό απόσβεσης των φορτηγών αυτοκινήτων είναι 20% ετησίως. Η εταιρία ΜΑΒΙΑ Α.Ε. εξέδωσε τιμολόγιο – δελτίο αποστολής για την πώληση του παλαιού της φορτηγού αυτοκινήτου στις 22/04 και η αντιπροσωπία στις 23/04 για την πώληση του καινούργιου φορτηγού της αυτοκινήτου.

(Θα αναπτυχθούν με τη σειρά τους αναλυτικά, όλα τα γεγονότα και οι ενέργειες που αφορούν την αντικατάσταση αυτή του φορτηγού αυτοκινήτου της εταιρίας ΜΑΒΙΑ Α.Ε., στα βιβλία της).

22/04

Η εταιρία ΜΑΒΙΑ Α.Ε. μεταφέρει στην αντιπροσωπία το παλαιό της φορτηγό αυτοκίνητο, για αντικατάστασή του με καινούργιο. Η ενέργεια αυτή θεωρείται πώληση. Γι' αυτό την ίδια ημέρα ο λογιστής της εταιρίας ΜΑΒΙΑ Α.Ε. εκδίδει ένα τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο – δελ. Αποστολής Νο 118. Ημερ. 22.04.2003 Ωρα 10:00					
Εκδότης: ΜΑΒΙΑ Α.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....					
Πελάτης: Αν/πια ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....					
α/α	Περιγραφή είδους	μ/μ	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Φορτηγό αυτοκίνητο Νο 1458 ΦΠΑ 8% Σύνολο «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ»	Τεμ.	1	18.000€	18.000€ 1.440€ <u>19.440€</u>

α) το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής συνοδεύει το φορτηγό αυτοκίνητο μέχρι την αντιπροσωπία και παραδίδεται στην συνέχεια στο λογιστήριό της.

Με το δευτερότυπο του τιμολογίου, ο λογιστής της εταιρίας ΜΑΒΙΑ Α.Ε. προβαίνει στην εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>18/09</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30		ΠΕΛΑΤΕΣ		19.440	
30.00.000		ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	19.440		
	13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			18.000
	13.02.000	φορτηγό			
		No 1458 με 8%	18.000		
	54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ			
		ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			1.440
	54.00.008	ΦΠΑ πώλησης			
		παγίων με 8%	1.440		

Πώληση φορτηγού ως τιμολόγιο
δελτίο αποστολής Νο 118/22.04.03

β) επειδή το πιο πάνω φορτηγό αυτοκίνητο πωλείται, θα πρέπει να υπολογισθούν αποσβέσεις από 01/01 και μέχρι την ημέρα της πώλησής του. Το ποσοστό της ετήσιας απόσβεσης είναι 20% και η αρχική αξία του φορτηγού είναι 24.000€.

Το χρονικό διάστημα για τον υπολογισμό της απόσβεσης είναι από 01/01 – 21/04 δηλαδή 3 μήνες και $21/30 = 0,7$ του μήνα. Σύνολο δηλαδή 3,7 μήνες.

Κατά συνέπεια έχουμε:

$$24.000€ * 20% * 3,7/12 = 1480€ \text{ είναι η απόσβεση.}$$

Με το ποσό αυτό της απόσβεσης, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>22/04</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66		ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		1480	
66.03.002		Αποσβέσεις αυτοκ.			
		Φορτηγών	1480		
13		ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			1480
13.99.002		Αποσβεσμένο			
		φορτηγό	1480		
<u>Υπολογισμός αποσβέσεων από 01/01 – 21/04</u>					

γ) ο λογαριασμός 13.99.002 «Αποσβεσμένα φορτηγά», μετά την παραπάνω εγγραφή, βρίσκεται το πιστωτικό υπόλοιπο $9.000\text{€} + 1480\text{€} = 10.480\text{€}$. Επειδή το φορτηγό πωλείται, ο λογαριασμός αυτός θα χρεωθεί για να εξισωθεί και θα πιστωθεί ο κύριος λογαριασμός 13.02.000 με ίδιο ποσό. Η εγγραφή αυτή γίνεται στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>22/04</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13		ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		10.480	
13.99.002		Αποσβεσμένο			
		φορτηγό	10.480		
13		ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			10.480
13.02.000		Φορτηγό Νο			
		1458 με 8%	10.480		

Μεταφορά αποσβέσεων στον κύριο λογαριασμό

δ) μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογαριασμός 13.02.000 εμφανίζει την εξής κίνηση:

Χρέωση	13.02.000 Φορτηγό Νο 1458 με 8%	Πίστωση
Αξία κτήσης	24.000	Αποσβέσεις 10.480€
		Αξία πώλησης 18.000€
		<u>28.480€</u>

Δηλαδή ο λογαριασμός 13.02.000 εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 4.480€ ($28.480\text{€} - 24.000\text{€} = 4.480\text{€}$).

Το ποσό αυτό θεωρείται κέρδος από την πώληση του φορτηγού αυτοκινήτου.

Στην συνέχεια, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, χρεώνεται ο λογαριασμός 13.02.000 με το ποσό 4.480€ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 81.03.003 με το ίδιο ποσό, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>22/04</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			4.480	
13.02.000	Φορτηγό Νο				
	1458 με 8%		4.480		
81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ.				
	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				4.480
81.03.003	Κέρδη από εκπ.				
	Μεταφορικών				
	Μέσων		4.480		

Κέρδη από πώληση φορτηγού αυτοκινήτου

23/04

Από την αντιπροσωπία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. ξεκινάει το καινούργιο φορτηγό αυτοκίνητο και φτάνει στην εταιρία ΜΑΒΙΑ Ε.Π.Ε. Το φορτηγό αυτοκίνητο συνοδεύεται και με ένα τιμολόγιο - δελτίο αποστολής της αντιπροσωπίας ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε., γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο – δελ. Αποστολής Νο 156 Ημερ. 23.04.2003 Ώρα 12:00					
Εκδότης: Αν/πια ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....					
Πελάτης: ΜΑΒΙΑ Α.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....					
α/α	Περιγραφή είδους	μ/μ	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Φορτηγό αυτοκίνητο Νο 1458 ΦΠΑ 8% Σύνολο	Τεμ.	1	30.000€	30.000€ 2.400€ <u>32.400€</u>
	«ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ»				

α) ο λογιστής της εταιρίας ΜΑΒΙΑ Α.Ε., με παραστατικό το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων κάνει την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>23/04</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13		ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		30.000	
13.02.001		φορτηγό			
		No 1458 με 8%	30.000		
54		ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ			
		ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		2.400	
54.00.009		ΦΠΑ αγοράς			
		παγίων με 8%	2.400		
50		ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			32.400
50.00.00		ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	32.400		
<u>Τιμολόγιο Δ.Α. Νο 156/23.04 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.</u>					

β) ο λογαριασμός 30.00.000 «ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.» είναι χρεωμένος με 19.440€ και ο λογαριασμός 50.00.000 «ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.» πιστωμένος με 32.400€.

Οι δύο αυτοί λογαριασμοί αφορούν το ίδιο πρόσωπο. Γι αυτό ο ένας από τους δύο θα εξισωθεί και θα μεταφερθεί στον άλλο. Κατά προτίμηση εξισώνεται αυτός που έχει το μικρότερο ποσό, δηλαδή ο λογαριασμός 30.00.000. η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>23/04</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50		ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		19.400	
50.00.00		ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	19.400		
30		ΠΕΛΑΤΕΣ			19.440
30.00.000		ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	19.440		

Μεταφορά για τακτοποίηση

γ) μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογαριασμός 50.00.000 εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 12.960€ (32.400€ - 19.440€ = 12.960€).

Για την τακτοποίηση της υποχρέωσης αυτής, συμφωνήθηκε να καταβληθούν 960€ σε μετρητά και για το υπόλοιπο ποσό των 12.000€ να υπογραφούν δύο

έντοκες συναλλαγματικές, αποδοχής της εταιρίας ΜΑΒΙΛ Α.Ε. λήξης 31/12 της μίας και 31/03 του επόμενου έτους της άλλης. Η κάθε συναλλαγματική θα έχει ονομαστική αξία το ποσό των 6.000€ προσαυξημένο και με τους τόκους, που αναλογούν μέχρι την λήξη του.

Το επιτόκιο είναι 24% ετησίως, δηλαδή 2% μηνιαίως. Ο ΦΠΑ των τόκων αυτών θα καταβληθεί αμέσως.

Επειδή οι συναλλαγματικές είναι έντοκε, θα πρέπει να υπολογισθούν οι τόκοι ως εξής:

Υπολογισμός τόκων

Αρχική αξία συν/κων	Χρονικό διάστημα	μήνες	Γράπτος υπολογισμοί τόκων	Ποσό τόκων	Συνολική αξία συν/κων
6.000€	23.04 – 31.12.04	6,258	$6.000 \cdot 6,258 \cdot 2\%$	750,96€	6.750,96€
6.000€	23.04 – 31.03.05	9,258	$6.000 \cdot 9,258 \cdot 2\%$	1.110,96€	7.110,96€
12.000€				1.861,92€	13.861,92€

Με το ποσό των τόκων η αντιπροσωπία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. εκδίδει ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο – παροχής υπηρεσιών Νο 1. Ημερ. 23.04.2004		
Εκδότης: Αντιπροσωπία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....		
Πελάτης: ΜΑΒΙΛ Α.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....		
α/α	Περιγραφή υπηρεσίας	Ποσό σε €
1	Τόκοι συναλλαγματικών ΦΠΑ 8% Σύνολο	1.861,92€ <u>148,95€</u> 2.010,87€

Ο λογιστής της εταιρίας ΜΑΒΙΛ Α.Ε., με βάση το πρωτότυπο του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, προβαίνει στην εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 23/04 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔ.		1.861,92	
65.06.000 Τόκοι συν/κων με 8% ΦΠΑ	1.861,92		

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ**ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ**

148,95

54.00.010 ΦΠΑ δαπανών

με 8%

148,95

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ

2.010,87

50.00.00 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.

2.010,87

Τόκοι ως τιμ. παρ. υπηρ. Νο 1/23.04 ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.

Στην συνέχεια, η αντιπροσωπία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. εκδίδει, όπως συμφωνήθηκε, μια απόδειξη για το ποσό των 1.108,95 (960€ + 148,95€ ΦΠΑ τόκων = 1.108,95€). Το πρωτότυπο της απόδειξης αυτής έρχεται στο λογιστήριο της ΜΑΒΙΑ Α.Ε., καταβάλλονται στον υπάλληλο της αντιπροσωπίας 1.108,95€ και στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 23/04</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		1.108,95	
50.00.00	ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	1.108,95		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.			1.108,95
	38.00.000 Ταμείο επιχ.	1.108,95		

Έναντι λογαριασμού

ε) αγοράζονται από την εταιρία ΜΑΒΙΑ Α.Ε. δύο συναλλαγματικές, μία των 6.750,96€ και μία των 7.110,96€ από την ΔΥΟ.

Το ποσό που καταβάλλεται για την αγορά των συναλλαγματικών αυτών είναι 90.000€. Με το ποσό αυτό στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 23/04</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
63	ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ		90	
63.02.000	ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	90		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.			90
	38.00.000 Ταμείο επιχ.	90		

Αγορά συναλλαγματικών

στ) συμπληρώνονται και υπογράφονται από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο της ΜΑΒΙΛ Α.Ε. οι δύο συναλλαγματικές, καταχωρούνται στο θεωρημένο (ή αθεώρητο) βιβλίο γραμματίων πληρωτέων και παραδίδονται στην αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑ Α.Ε. Για τις δύο συναλλαγματικές, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της ΜΑΒΙΛ Α.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		13.861,92	
50.00.00	ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε.	13.861,92		
	51 ΓΡΑΜ. ΠΛΗΡΩΤΕΑ			13.861,92
	51.00.000 Γραμμάτια			
	λήξης 2004	6.750,96		
	51.00.000 Γραμμάτια			
	λήξης 2005	7.110,96		

Αποδοχή συναλλαγματικών
ως βιβλίο γραμματίων πληρωτέων

Μετά από την πιο πάνω εγγραφή, ο λογαριασμός 50.00.000 έχει πλέον εξισωθεί και εμφανίζεται ως υποχρέωση μόνο ο λογαριασμός 51 «ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ» με το ποσό 13.861,92€

31/12

Έληξε και εξοφλείται η μία συναλλαγματική αξίας 6.750,96€. Επίσης οι αποσβέσεις, οι δουλευμένοι τόκοι και το κέρδος από την πώληση του παλαιού αυτοκινήτου μεταφέρονται στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, που αρμόζουν για τον προσδιορισμό των κερδών ή ζημιών της χρήσης.

α) ο ταμίας της εταιρίας ΜΑΒΙΛ Α.Ε. καταβάλλει στην αντιπροσωπεία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. 6.750,96€ και παίρνει στα χέρια του το στέλεχος της συναλλαγματικής. Με παραστατικό το στέλεχος αυτό στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
51	ΓΡΑΜ. ΠΛΗΡΩΤΕΑ		6.750,96	
51.00.000	Γραμμάτια			
	λήξης 2004	6.750,96		

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ. 6.750,96

38.00.000 Ταμείο επιχ 6.750,96

Εξόφληση συναλλαγματικής λήξης 31/12/2004

β) οι τόκοι 750,96€ που αφορούν την πιο πάνω συναλλαγματική είναι όλοι δουλευμένοι, γιατί η συναλλαγματική έληγε μέσα στην ίδια χρήση. Οι τόκοι όμως 1.110,96€ που αφορούν την δεύτερη συναλλαγματική δεν είναι όλοι δουλευμένοι. Ένα μέρος από αυτούς τους τόκους θα βαρύνει τα αποτελέσματα της επόμενης χρήσης. Πιο συγκεκριμένα:

Το χρονικό διάστημα από την έκδοση μέχρι την λήξη της συναλλαγματικής είναι από 23/04/04 έως 31/03/05.

Το διάστημα από 23/04/04 - 31/14/04 είναι 6,258 μήνες

Το διάστημα από 01/01/05 - 31/03/05 είναι 3 μήνες

Σύνολο 9,258 μήνες

Οι τόκοι της συναλλαγματικής είναι 1.110,96€. Κατά συνέπεια, έχουμε τους εξής υπολογισμούς:

$1.110,96€ * 6,258 \text{ μήνες} / 9,258 \text{ μήνες} = 750,95€$ τόκοι δουλευμένοι

$1.110,96€ * 3 \text{ μήνες} / 9,258 \text{ μήνες} = 360,01€$ τόκοι μη δουλευμένοι

Σύνολο 1.110,96€

Δηλαδή το σύνολο των δουλευμένων τόκων είναι $750,95€ + 750,95€ = 1.501,90€$.

Με λογιστικό σημείωμα και με επισυναπτόμενο το χαρτί που υπολογίζονται οι τόκοι, στο ημερολόγιο διαφορών πράξεων, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80		ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		1.501,90	
80.00.000		Λογ. Γεν. εκμεταλ.			
		χρήσης 2004	1.501,90		
51		ΓΡΑΜ. ΠΛΗΡΩΤΕΑ		360,01	
51.03.000		Μη δουλευμένοι			

τόκοι γραμ. πληρ.	360,01	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ		
ΕΞΟΔΑ		1.861,91
65.06.000 Τόκοι συν/κων		
με 8% ΦΠΑ	1.861,91	

Χαρακτηρισμός δουλευμένων και μη τόκων

γ) οι αποσβέσεις του παλαιού φορτηγού αυτοκινήτου που πωλήθηκε είναι 1.480€ θα πρέπει όμως να υπολογισθούν αποσβέσεις και για το καινούργιο φορτηγό αυτοκίνητο που αγοράστηκε στις 23/04 και άρχισε από την άλλη μέρα που χρησιμοποιείται. Η αξία αγοράς του είναι 30.000€, το ποσοστό απόσβεσης 20% και το χρονικό διάστημα από 24/04 – 31/12 είναι 8 μήνες και $6/30 = 0,20$ μήνες, σύνολο 8,2 μήνες.

Με τα δεδομένα αυτά, οι αποσβέσεις υπολογίζονται ως εξής:

$30.000€ \cdot 20\% \cdot 8,2 \text{ μήνες}/12 \text{ μήνες} = 4.100€$ αποσβέσεις καινούργιου φορτηγού.

Με τις αποσβέσεις του καινούργιου φορτηγού αυτοκινήτου, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66		ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		4.100	
66.03.002		Αποσβέσεις αυτοκιν.			
		Φορτηγού	4.100		
13		ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			4.100
13.99.002		Αποσβεσμένα			
		φορτηγά	4.100		

Υπολογισμός αποσβέσεων φορτηγού αυτοκ.

Στην συνέχεια, με το ποσό των αποσβέσεων που είναι 5.580€ (4.100€ + 1.480€ = 5.580€), στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80		ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		5.580	

80.00.000 Λογ. Γεν. εκμεταλ.

χρήσης 2004	5.580	
-------------	-------	--

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		5.580
----------------------	--	-------

66.03.002 Αποσβέσεις αυτοκιν.

Φορτηγού	5.580	
----------	-------	--

Μεταφορά αποσβέσεων στο λογ. 80.00.000

δ) το κέρδος από την πώληση του παλαιού φορτηγού που είναι 4.480€, εμφανίζεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.03.000. Στην συνέχεια χρεώνεται ο λογαριασμός αυτός για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 81.02.001 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ				
	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			4.480	
81.03.003	Κέρδη από εκποίηση				
	μεταφορικών μέσων	4.480			
86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ				4.480
86.02.001	Έκτακτα κέρδη	4.480			
<u>Μεταφορά κερδών από πώληση φορτηγού</u>					

31/03/05

Λήγει και η δεύτερη συναλλαγματική αξίας 7.110,96€.

α) ο ταμίας της επιχείρησης ΜΑΒΙΑ Α.Ε. καταβάλλει στην αντιπροσωπία ΚΑΛΙΑΣ Α.Ε. 7.110,96€ και παίρνει στα χέρια του το στέλεχος της συναλλαγματικής. Με παραστατικό το στέλεχος αυτό στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/03</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
51	ΓΡΑΜ. ΠΛΗΡΩΤΕΑ			7.110,96	
51.00.000	Γραμμάτια				
	λήξης 2005	7.110,96			
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.				7.110,96
38.00.000	Ταμείο επιχ	7.110,96			

Εξόφληση συναλλαγματικής λήξης 31/03/2005

β) οι τόκοι της πιο πάνω συναλλαγματικής που αφορούν το χρονικό διάστημα από 01/01 – 31/03/05 εμφανίζονται στην χρέωση του λογαριασμού 51.03.000 με το ποσό 360€.

Οι τόκοι αυτοί θεωρούνται πλέον δουλευμένοι τόκοι. Για το λόγο αυτό θα πιστωθεί ο λογαριασμός 51.03.000 και θα χρεωθεί ο λογαριασμός 65.06.001. Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/03</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ				
	ΕΞΟΔΑ			360	
65.06.000	Τόκοι συν/κων				
	δουλευμένοι		360		
	51 ΓΡΑΜ. ΠΛΗΡΩΤΕΑ				360
	51.00.000 Γραμμάτια				
	λήξης 2005		360		
<u>Χαρακτηρισμός τόκων ως δουλευμένων</u>					

Παράδειγμα αγοράς επίπλων και στην συνέχεια αντικατάστασής τους με άλλα έπιπλα.

(Λογαριασμός 14)

Η επιχείρηση ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε. αγοράζει στις 14/01 από την εταιρία παραγωγής επίπλων ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε., ορισμένα έπιπλα αξίας 2.400€ + 432€ ΦΠΑ = 2.832€. Η αγορά έγινε με μετρητά.

Στις 19/11 του ίδιου έτους, λόγω αλλαγών που έγιναν στους χώρους του εργοστασίου της ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε., τα πιο πάνω έπιπλα θεωρούνται πλέον ακατάλληλα για χρήση στους χώρους αυτούς. Για το λόγο αυτό έγινε καινούργια συμφωνία με τους αρμόδιους της εταιρίας ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε.

Η συμφωνία αυτή έχει ως εξής: τα παλιά έπιπλα να επιστραφούν στην εταιρία ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. αντί συνολικού τιμήματός 1.500€ + 270€ = 1.770€. τα καινούργια έπιπλα που αγοράζει η εταιρία ΒΙΟΝΗΜ Ο.Ε. θα έχουν συνολικό

τίμημα 4.500€ + 810€ = 5.310€. Η διαφορά θα καταβληθεί σε μετρητά. Η συμφωνία αυτή υλοποιήθηκε την ίδια ημέρα.

(Θα γίνουν όλες οι εγγραφές που αφορούν την πιο πάνω αγορά και στην συνέχεια την αντικατάστασή τους με άλλα έπιπλα)

14/01

α) Η εταιρία ΒΙΟΜΗΝ Α.Ε. αγοράζει έπιπλα από την εταιρία επίπλων ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. με τιμολόγιο – δελτίο αποστολής γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο πώλησης– δελ. Αποστολής Νο 32. Ημερ. 14.1.03 Ώρα 10:45				
Εκδότης: ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....				
Πελάτης: ΒΙΟΜΗΝ Α.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....				
α/α	Περιγραφή είδους	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Καρέκλες	4	150€	600€
2	Τραπέζια	2	900€	1.800€
				2.400€
	ΦΠΑ 18%			432€
	Σύνολο			2.832€
	«Εξοφλήθη»			

β) Με βάση το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής, στο ημερολόγιο ταμείου της ΒΙΟΜΗΝ Α.Ε., γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>14/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠ.			2.400	
14.00.000	Έπιπλα με 18%		2.400		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ				
	- ΤΕΛΗ			432	
54.00.000	ΦΠΑ παγίων με 18%		432		
	38 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣ.				2.832
	38.00.000 Ταμείο επιχ.		2.832		
<u>Αγορά επίπλων ως τιμ. 32/14.01 ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε.</u>					

19/11

α) Η εταιρία ΒΙΟΜΗΝ Α.Ε. επιστρέφει τα παλιά έπιπλα στην εταιρία επίπλων ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. Επειδή τα παλιά έπιπλα αυτά χρησιμοποιήθηκαν και εκτιμήθηκαν

σε χαμηλότερη τιμή από την τιμή που είχαν αγοραστεί, για την επιστροφή αυτή θα εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής από την εταιρία BIONHM A.E. (και όχι πιστωτικό σημείωμα από την εταιρία)

Η εταιρία λοιπόν BIONHM A.E., εκδίδει ένα τιμολόγιο – δελτίο αποστολής γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο πώλησης– δελ. Αποστολής Νο 63. Ημερ. 19.11.03 Ώρα 10:00				
Εκδότης: BIONHM A.E. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....				
Πελάτης: ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....				
Α/α	Περιγραφή είδους	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Καρέκλες	4	90€	360€
2	Τραπέζια	2	570€	1.140€
				1.500€
	ΦΠΑ 18%			270€
	Σύνολο			1.770€
	«Εξοφλήθη»			

β) Το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής συνοδεύει τα έπιπλα μέχρι την εταιρία ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. Με το δευτερότυπο, στο ημερολόγιο ταμείου της BIONHM A.E. γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>14/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38	ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣ.			1.770	
38.00.000	Ταμείο επιχ.		1.770		
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ				
	ΕΞΟΠ.			1.500	
14.00.000	Έπιπλα με 18%		1.500		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ				
	ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ				270
54.00.000	ΦΠΑ παγίων				
	με 18%		270		
<u>Πώληση επίπλων ως τιμ. Νο 63/19.11.2003</u>					

γ) Υπολογίζονται αποσβέσεις στα έπιπλα που επιστρέφονται (δε θα υπολογίζονταν αποσβέσεις αν αντί τιμολογίου πώλησης της BIONHM A.E. εκδίδονταν πιστωτικό σημείωμα από την εταιρία ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε.)

Το χρονικό διάστημα που χρησιμοποιήθηκαν τα έπιπλα είναι από 14/01/03 – 19/11/03 δηλαδή, 10 μήνες και 5 μέρες ή 10,167 μήνες. Το ποσοστό απόσβεσης είναι 15% ετησίως. Η αρχική αξία ήταν 2.400€.

Κατά συνέπεια οι αποσβέσεις του χρονικού διαστήματος από 14/01/03 – 19/11/03 είναι:

$$2.400€ * 15% * 10,167/12 = 305€$$

Με το ποσό αυτό γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>19/11</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66		ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ			
		ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		305	
66.04.000		Απόσβεση επίπλων	305		
		14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ			
		ΕΞΟΠ.			305
14.99.000		Αποσβεσμένα			
		έπιπλα	305		

Υπολογισμός αποσβέσεων από 14/01/03 – 19/11/03

δ) ο λογαριασμός 14.99.000 χρεώνεται με το ποσό 305€ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 14.00.000 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή αυτή έχει ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>19/11</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
14		ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ			
		ΕΞΟΠ.		305	
14.99.000		Αποσβεσμένα			
		έπιπλα	305		
14		ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ			
		ΕΞΟΠ.			305
14.00.000		Έπιπλα με 18%	305		

Μεταφορά αντίθετου στον κύριο λογαριασμό

ε) Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογαριασμός 14.00.000 εμφανίζει την εξής κίνηση:

Χρέωση	14.00.000 Έπιπλα με 18%		Πίστωση
Αξία αγοράς	2.400	Αξία πώλησης	1.500
		Απόσβεση επίπλων	<u>305</u>
			1.195

Ο πιο πάνω λογαριασμός εμφανίζει υπόλοιπο χρεωστικό 1.205€ (2.400€ – 1.195€ = 1.205€). επειδή το υπόλοιπο έχει χρεωστικό, δηλώνει ζημία από την πώληση επίπλων. Στην συνέχεια, ο λογαριασμός 14.00.000 θα πιστωθεί με 1.205€ για να εξισωθεί και θα χρεωθεί ο λογαριασμός 81.02.004 «ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού» με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή έχει ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>19/11</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ				
	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			1.205	
81.02.004	Ζημιές από εκποίηση				
	επίπλων		1.205		
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ				
	ΕΞΟΠ.				1.205
14.00.000	Έπιπλα με 18%		1.205		
<u>Ζημιές από πώληση επίπλων</u>					

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός 66.04.000 θα εξισωθεί και θα μεταφερθεί στον λογαριασμό 80.00, ενώ ο λογαριασμός 81.02.004 θα εξισωθεί και θα μεταφερθεί στον λογαριασμό 86.02.008 «έκτακτες ζημιές». Η ζημιά αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά και εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών.

στ) Η εταιρία ΓΑΒΡΙΛΟΣ Ο.Ε. για τα καινούργια έπιπλα που πουλάει στην εταιρία ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε., θα εκδώσει τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής «τοις μετρητής» με αξία 4.500€ + ΦΠΑ 810€ και συνολική αξία 5.310€. Ο λογιστής της ΒΙΟΝΗΜ Α.Ε., με το πρωτότυπο του πιο πάνω τιμολογίου – δελτίου θα κάνει

εγγραφή όμοια με εκείνη της αγοράς των προηγούμενων επίπλων. Επίσης από 19/11/2003 θα ισχύει ο υπολογισμός των αποσβέσεων για τα καινούργια έπιπλα.

**Παράδειγμα ιδιοκατασκευής αποθηκευτικού χώρου.
(Λογαριασμός 15)**

Η εταιρία ZENITH A.E. αποφάσισε να κατασκευάσει έναν αποθηκευτικό χώρο στο προαύλιο του εργοστασίου της. Για τον λόγο αυτό συμφώνησε με τον εργολάβο Α. Στεργίου να προσφέρει την εργασία του για την κατασκευή του έργου αυτού, ενώ όλα τα υλικά και τα εργατικά θα βαρύνουν την εταιρία. Πράγματι, την ίδια ημέρα η εταιρία αγόρασε διάφορα υλικά, που απαιτούνται για την κατασκευή του αποθηκευτικού χώρου συνολικής αξίας 9.000€ με συντελεστή ΦΠΑ 8% και 1.800€ με συντελεστή ΦΠΑ 18%. Στις 31/12 ο εργολάβος κάνει πιστοποίηση του έργου, που έχει κατασκευάσει μέχρι την ημέρα αυτή και εκδίδει ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με συνολική αμοιβή 3.000€ (το ΦΠΑ είναι 18%), Επίσης ο λογιστής της ZENITH A.E. υπολογίζει με στοιχεία, σε κατάσταση, ότι τα ποσά που δαπανήθηκαν για υλικά, εργατικά και αμοιβή εργολάβου, έχουν ως εξής:

Κατάσταση κόστους κατασκευής αποθηκευτικού χώρου με 31/12

Οικοδομικά υλικά με 8%	9.000€
Οικοδομικά υλικά με 18%	800€
Εργατικά (συμπεριλαμβανομένων των εργοδοτικών εισφορών) (1)	8.400€
Αμοιβή εργολάβου με 8%	<u>3.000€</u>
Σύνολο	21.200€

(1) τα εργατικά έχουν ήδη καταχωρηθεί, κατά την διάρκεια του έτους, στο λογαριασμό 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού»

Στις 20/02 του επόμενου έτους ολοκληρώθηκε η κατασκευή του αποθηκευτικού χώρου. Την ίδια μέρα γίνεται πιστοποίηση και επιμέτρηση του έργου και υπολογίζεται η αμοιβή του εργολάβου 6.000€, για την ολοκλήρωση της

κατασκευής του έργου. Μέσα στο χρονικό διάστημα από 01/01 – 20/02 υπολογίζεται ότι τα εργατικά που βάρυναν την εταιρία για την κατασκευή του έργου αυτού ανέρχονται στο ποσό των 2.700€.

Με τα παραπάνω ποσά συντάσσεται από τον λογιστή η κατάσταση κόστους του αποθηκευτικού χώρου, ως εξής:

Κατάσταση κόστους κατασκευής αποθηκευτικού χώρου με 31/12

Εργατικά (συμπεριλαμβανομένων των εργοδοτικών εισφορών)	2.700€
Αμοιβή εργολάβου με 8%	<u>6.000€</u>
Σύνολο	8.700€

Η εταιρία άρχισε να χρησιμοποιεί την αποθήκη στις 10/04 του έτους αυτού.

(Θα γίνουν όλες οι λογιστικές εγγραφές που έχουν σχέση με την κατασκευή του έργου αυτού)

10/08/2003

Αγοράσθηκαν υλικά αξίας 9.000€ με 8% ΦΠΑ και 1.800€ με 18% ΦΠΑ «τις μετρητής». Με τα ποσά αυτά γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/08</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
25	ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ			10.800	
25.06.000	Οικοδομικά υλικά με 8%		9.000		
25.06.001	Οικοδομικά υλικά με 18%		1.800		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			1.044	
54.00.000	ΦΠΑ δαπανών με 8%		720		
54.00.001	ΦΠΑ δαπανών με 18%		324		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣ.				11.844
	38.00.000 Ταμείο επιχίρ.		11.844		
<u>Αγορά υλικών ως τιμολόγιο.....</u>					

31/12/2003

α) Υπολογίζεται η αμοιβή του εργολάβου στα 3.000€ για τις υπηρεσίες που προσέφερε, μέχρι την ημέρα αυτή στην κατασκευή του έργου.

Ο εργολάβος για να εισπράξει το καθαρό ποσό από την παραπάνω αμοιβή του, εκδίδει ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο – παροχής υπηρεσιών Νο 13. Ημερ. 31.12.2003		
Εκδότης: Α. Στεργίου Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....		
Πελάτης: ZENIΘ Α.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....		
α/α	Περιγραφή υπηρεσίας	Ποσό σε €
1	Εργολαβικές εργασίες	3.000€
	ΦΠΑ 8%	240€
	Σύνολο	3.240€
	Εξοφλήθη	

β) Το πρωτότυπο του παραπάνω τιμολογίου έρχεται στα χέρια του λογιστή της ZENIΘ Α.Ε. Γίνεται παρακράτηση φόρου 2% και το υπόλοιπο καταβάλλεται στον εργολάβο.

Οι υπολογισμοί γίνονται πάνω στο πρωτότυπο του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ως εξής:

Ακαθάριστο ποσό αμοιβής	3.000€
ΦΠΑ 8%	240€
- Παρακρατούμενος φόρος 2%	- 60€
Καθαρό πληρωτέο ποσό	3.180€

Με βάση το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η ακόλουθη εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤ.			3.000	
61.01.002	Αμοιβές εργολάβων		3.000		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ				
	- ΤΕΛΗ			240	
54.00.000	ΦΠΑ δαπάνη με 8%		240		
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ				3.180

50.00.000 Α. Στεργίου	3.180	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		60
54.09.012 Φόρος αμοιβές εργολάβων	60	

Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών Νο 13/31.12 Α. Στεργίου

Στην συνέχεια με βάση το ίδιο εξοφλημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για το καθαρό καταβλητέο ποσό, στο ημερολόγιο ταμείου της ZENITH Α.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ				3.180
50.00.000 Α. Στεργίου		3.180		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣ.				3.180
38.00.000 Ταμείο επιχρ.		3.180		

Εξόφληση τιμολογίου Νο 13/31.12 Α. Στεργίου

γ) με βάση την παραπάνω κατάσταση του κόστους κατασκευής γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ			21.200	
15.01.000 Αποθηκευτικός χώρος με 8%		12.000		
15.01.001 Αποθηκευτικός χώρος με 18%		1.800		
15.01.002 Αποθηκευτικός χώρος εξαιρούμενος του ΦΠΑ		8.400		
78 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ				21.200
78.00.001 Ιδιοκατασκευή κτιρίων		21.200		

Κόστος κατασκευής αποθηκευτικού χώρου μέχρι 31/12

δ) Ο λογαριασμός 15 θα καταχωρηθεί στην απογραφή και στον ισολογισμό, ενώ ο λογαριασμός 78.00.001 θα εξισωθεί και θα μεταφερθεί στον λογαριασμό 80.00.000 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως χρήσης 2003» όπως γίνεται και με τους άλλους λογαριασμούς 25, 60, 61 κτλ.

20/02/2004 (επόμενου έτους)

α) Για την αμοιβή του εργολάβου γίνονται εγγραφές όμοιες με εκείνες της περίπτωσης (β) στις 31/12/03.

Επίσης για τα εργατικά γίνονται κανονικά οι εγγραφές με τις μισθοδοτικές καταστάσεις, στο τέλος του κάθε μήνα.

β) Με βάση την κατάσταση κόστους παραγωγής που αναφέραμε πιο πάνω στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/02</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
15	ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	ΥΠΟ			
	ΕΚΤΕΛΕΣΗ			8.700	
15.01.000	Αποθηκευτικός				
	χώρος με 8%		6.000		
15.01.002	Αποθηκευτικός χώρος				
	εξαιρούμενος του ΦΠΑ		2.700		
78	ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ				
	ΠΑΓΙΩΝ				8.700
78.00.001	Ιδιοκατασκευή				
	κτιρίων		8.700		

Κόστος κατασκευής αποθηκευτικού χώρου με 20/02

γ) Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, οι υπολογισμοί του λογαριασμού 15 εμφανίζουν την εξής κίνηση:

Χρέωση	15.01.000 Αποθηκευτικός χώρος με 8%	Πίστωση
Κόστος παραγωγής με 31/12	12.000€	
Κόστος παραγωγής με 21/02	<u>6.000€</u>	
Σύνολο	18.000€	

Χρέωση	15.01.000 Αποθηκευτικός χώρος με 18%	Πίστωση
Κόστος παραγωγής με 31/12	1.800€	

Χρέωση	15.01.000 Αποθηκευτικός χώρος εξ. ΦΠΑ	Πίστωση
Κόστος παραγωγής με 31/12	8.400€	
Κόστος παραγωγής με 21/02	<u>2.700€</u>	
Σύνολο	11.100€	

Επειδή το έργο περατώθηκε, οι πιο πάνω υπολογαριασμοί του λογαριασμού 15 θα εξισωθούν και θα μεταφερθούν στον λογαριασμό 11. Η εγγραφή έχει ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/02 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
	11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ		30.900	
	11.00.000 Αποθηκευτικός χώρος με 8%	18.000		
	11.00.001 Αποθηκευτικός χώρος με 18%	1.800		
	11.00.002 Αποθηκευτικός χώρος εξαιρούμενος του ΦΠΑ	11.100		
	15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ			30.900
	15.01.000 Αποθηκευτικός χώρος με 8%	18.000		
	15.01.001 Αποθηκευτικός χώρος με 18%	1.800		
	15.01.002 Αποθηκευτικός χώρος			

εξαιρούμενος
του ΦΠΑ 11.100

Μεταφορά ακινητοποιήσεως στα κτίρια

δ) Τον πιο πάνω αποθηκευτικό χώρο που ιδιοκατασκεύασε η επιχείρηση, άρχισε να τον χρησιμοποιεί από τις 10/04/2004. Από την ημέρα αυτή θα αρχίσουν να υπολογίζονται οι αποσβέσεις για το χώρο αυτό.

Παράδειγμα χειρισμού συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από αγορά παγίων στοιχείων.

(Λογαριασμός 16)

Με 31/12 δίδεται ο λογαριασμός 16.15.000 «Συναλλαγματικές σε \$» ενημερωμένος ως εξής:

Χρέωση	16.15.000 Συναλλαγματικές διαφορές σε \$	Πίστωση
01/01 Υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης	300€	28/07 Από εξόφλ. δόσης 1.500€
20/05 Από ληξιπρόθεσμη δόση	150€	31/12 Από αποτ. Με 31/12 3.000€

(Θα γίνουν οι εγγραφές χειρισμού της συναλλαγματικής διαφοράς με 31/12)

α) Το ποσό αυτό της χρεωστικής συναλλαγματικής διαφοράς από ληξιπρόθεσμη δόση που είναι 150€ και το ποσό της πιστωτικής συναλλαγματικής διαφοράς από εξόφληση δόσης που είναι 1.500€ μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Από τα δύο αυτά ποσά προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο 1.350€. Για το λόγοι αυτό θα χρεωθεί ο λογαριασμός 16.15.000 με 1.350€ και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 81.01.004 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ	ΑΚΙΝΗΤΟΠ.		1.350	
16.15.000	Συν/κες	διαφορές σε \$	1.350		
81	ΕΚΤΑΚΤΑ	ΚΑΙ	ΑΝΟΡΓ.		
	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				1.350

81.01.004 Συν/κες διαφορές 1.350

Συναλλαγματικές διαφορές στο λογαριασμό 81.01.004

β) Ο λογαριασμός 81.01.004 εξισώνεται με μεταφέρεται στον λογαριασμό 86.02.000. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u> 31/12	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ.				
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			1.350	
81.01.004	Συν/κες διαφορές	1.350		
	86 ΑΠΟΤΕΛ. ΧΡΗΣΗΣ			1.350
	86.02.00 Έκτακτα και			
	ανόργανα έξοδα	1.350		

Μεταφορά συναλλαγματικών
διαφορών στα αποτελέσματα χρήσης

γ) Μετά από την πρώτη λογιστική εγγραφή, ο λογαριασμός 16.15.000 εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο 2.700€. Το ποσό αυτό μεταφέρεται σε λογαριασμό πρόβλεψης (λογαριασμός 44.15...) ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u> 31/12	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠ.				
16.15.000	Συν/κες διαφορές σε \$	2.700	2.700	
	44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ			2.700
	44.15.000 Συν/κες διαφορές			
	σε \$	2.700		

Μεταφορά πιστωτικού
υπολοίπου σε λογαριασμό πρόβλεψης

Με οποιαδήποτε ημερομηνία μέσα στο επόμενο έτος και προτιμότερο στις 31/12 ο λογαριασμός 44.15.000 χρεώνεται με 2.700€ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 16.15.000 με το ίδιο ποσό.

Παράδειγμα συμμετοχής Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. και διανομή των κερδών της Ε.Π.Ε. στις περιπτώσεις αυτές.

(Λογαριασμός 18)

Η εταιρία ΒΕΝΟΣ Α.Ε. στις 10/05/04 αγόρασε 60 από τα 100 εταιρικά μερίδια της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. αντί 45.000€. Τα μερίδια αυτά ήταν του Γ. Στεργίου. Την ίδια ημέρα η καθαρή θέση της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. εμφανιζόταν στο καθολικό της με τους εξής λογαριασμούς.

<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</u>	<u>Αναλυτικοί λογ.</u>	<u>Πρωτοβάθμιοι</u>
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		30.000
40.06.000 Γ. Στεργίου		
μερ. 60 * 300€ =	18.000	
40.06.001 Δ. Δάλης		
μερ. 40 * 300€ =	12.000	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		21.000
41.02.000 Τακτικό αποθεματικό επιχ.	9.000	
41.05.000 Έκτακτο αποθεματικό επιχ.	12.000	
Σύνολο (ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ)		<u>51.000</u>

Στις 31/12 του ίδιου έτους η εταιρία ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. παρουσιάζει κέρδη 18.000€, που εμφανίζονται στον λογαριασμό 88.99.000 «Κέρδη προς διάθεση».

Μετά από πρόταση του διαχειρίστη, η συνέλευση των εταίρων αποφασίζει την διανομή των κερδών ως εξής:

Διανομή κερδών

Τακτικό αποθεματικό	900
(18.000€ * 5% = 900€)	
Παρακρατούμενος φόρος	2.700
(18.000€ * 15% = 2.700€)	
Διανεμόμενα κέρδη	<u>14.400</u>
Σύνολο	18.000

Εκτός από το ποσό 14.400 κέρδη, οι εταίροι αποφασίζουν να μοιράσουν και το έκτακτο αποθεματικό που είναι 12.000€

Η πιο πάνω διανομή των κερδών εγκρίθηκε από την συνέλευση των εταίρων στις 31/03/05, η καταβολή του ποσού των κερδών και του αποθεματικού που διανέμονται, πραγματοποιούνται στις 18/04/05. στην συνέχεια στις 10/05/05 καταβλήθηκε ο παρακρατούμενος φόρος των κερδών της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. στην αρμόδια ΔΥΟ.

(Θα αναπτυχθούν αναλυτικά όλα τα γεγονότα και οι ενέργειες που αφορούν την αγορά των μεριδίων αυτών, την διανομή των κερδών και του αποθεματικού, τόσο στα βιβλία της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. όσο και στα βιβλία της ΒΕΝΟΣ Α.Ε.

10/05/04 (αφορά την μεταβίβαση μεριδίων)

Η εταιρία ΒΕΝΟΣ Α.Ε. αγοράζει 60 εταιρικά μερίδια του Γ. Στεργίου αντί 45.000€ Για την αγορά αυτή συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Επίσης την ίδια ημέρα, συντάσσεται και ένας πρόχειρος ισολογισμός της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. της ημέρας αυτής, για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας των μεριδίων, που μεταβιβάζονται και για τον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας. Στην ΔΥΟ συμπληρώνεται και το έντυπο της δήλωσης των μεταβολών, μέσα σε 10 μέρες από την ημέρα της μεταβίβασης των μεριδίων.

ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.

α) ένα αντίγραφο του συμβολαιογραφικού εγγράφου της μεταβίβασης των μεριδίων προσκομίζεται στην εταιρία ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. Με βάση το αντίγραφο αυτό, ο λογιστής της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. ενημερώνει τις μερίδες του Γ. Στεργίου και της ΒΕΝΟΣ Α.Ε. στο θεωρημένο από την ΔΥΟ βιβλίο των εταίρων.

β) όπως φαίνεται και πιο πάνω, οι μερίδες των εταίρων εμφανίζονται σε αναλυτικούς λογαριασμούς του καθολικού (40.06.000 και 40.06.001). Αυτό δεν είναι υποχρεωτικό, γιατί υπάρχει ανάλυση των μεριδίων στο θεωρημένο βιβλίο των εταίρων. Στην προκειμένη περίπτωση, είναι μικρός ο αριθμός των εταίρων, ο λογιστής θεώρησε καλύτερο να παρακολουθήσει τους εταίρους και σε αναλυτικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς, τον καθένα χωριστά.

Ο λογαριασμός 40.06.000 «Γ. Στεργίου» εμφανίζεται πιστωμένος με 18.000€. Ο εταίρος όμως αυτός, μεταβίβασε τα μερίδια του στον εταίρο ΒΕΝΟΣ Α.Ε. κατά συνέπεια, θα χρεωθεί ο λογαριασμός 40.06.000 με ποσό 18.000€ και

θα πιστωθεί ένας άλλος λογαριασμός π.χ. ο λογαριασμός 40.06.002 «ΒΕΝΟΣ Α.Ε.» με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται με παραστατικό το συμβολαιογραφικό έγγραφο και με λογιστικό σημείωμα ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/05</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ				18.000	
40.06.000 Γ. Στεργίου			18.000		
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ					18.000
40.06.002 ΒΕΝΟΣ Α.Ε.			18.000		

Μεταβίβαση μεριδίων

ως συμβολαιογραφικό αντίγραφο.....

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Για τα 45.000€ που πλήρωσε η ΒΕΝΟΣ Α.Ε. στον Γ. Στεργίου για την αγορά των 60 μεριδίων, δεν γίνεται καμία εγγραφή στα βιβλία της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.

ΒΕΝΟΣ Α.Ε.

α) η εταιρία ΒΕΝΟΣ Α.Ε. καταβάλλει στον Γ. Στεργίου 45.000€ για την αγορά των 60 μεριδίων (για την αγορά αυτή θα πρέπει να προηγηθεί πρακτικό του Δ.Σ. που φαίνεται ότι αποφασίζει για την απόκτηση των 60 μεριδίων).

Με αποδεικτικό το συμβολαιογραφικό έγγραφο της μεταβίβασης των μεριδίων που αναφέρει οπωσδήποτε ότι καταβλήθηκαν τα 45.000€ γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/05</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ					
ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣ				45.000	
18.00.008 Συμμετοχές σε λοιπές					
(πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις					
εσωτερικού			45.000		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.					45.000
38.00.000 Ταμείο επιχ.			45.000		

Αγορά 60 μεριδίων της

ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. ως συμβόλαιο....

β) ένα αντίγραφο του συμβολαιογραφικού εγγράφου της μεταβίβασης προσκομίζεται στη ΔΥΟ που ανήκει η ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. και συμπληρώνεται η δήλωση μεταβολών. Την ίδια μέρα καταβάλλεται το τέλος χαρτοσήμου, που είναι 2.100€.

Για το ποσό αυτό, στο ημερολόγιο ταμείου της ΒΕΝΟΣ Α.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/05</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
64		ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		2.100	
64.10.000		Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχ. Χρεογράφων	2.100		
38		ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.			2.100
38.00.000		Ταμείο επιχ.	2.100		

Χαρτόσημο μεταβίβασης μεριδίων

γ) την ίδια μέρα η ΔΥΟ στην οποία ανήκει η Ε.Π.Ε., υπολόγισε και το φόρο μεταβίβασης των μεριδίων ,με βάση το αρθρ. 12 παρ. 2 Ν.Π. 118/73 ως εξής:

Πρώτα υπολογίζεται η υπεραξία πάνω στην οποία υπολογίζεται ο φόρος μεταβίβασης. Ο τύπος είναι:

Φήμη και πελατεία (1)

+ διαφορά αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων + οποιοδήποτε άλλο ποσό μπορεί να αυξήσει την πραγματική καθαρή θέση της επιχείρησης
/ συνολικό αριθμό μεριδίων.

(1) Η φήμη και πελατεία βρίσκεται, αν ο μέσος όρος των κερδών της τελευταίας πενταετίας πολλαπλασιαστεί με 3-5 έτη ανάλογα με την προοπτική της επιχείρησης.

Το ποσό που βρίσκεται με τον παραπάνω τρόπο πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των μεριδίων που μεταβιβάζονται (στην προκειμένη περίπτωση είναι 60) και αυτό που βρίσκεται είναι η υπεραξία (κέρδος). Το κέρδος αυτό πολλαπλασιάζεται με το 20% και βρίσκεται ο φόρος. Ο φόρος αυτός μπορεί να παρακρατηθεί, κατά την πληρωμή που ποσού της αγοράς των μεριδίων από την

εταιρία ΒΕΝΟΣ Α.Ε. και να καταβληθεί μέχρι 10 του μεθεπόμενου μήνα, δηλαδή στην περίπτωση μας, μέχρι 10/07.

Στο παράδειγμά μας ο φόρος αυτός μπορεί να υπολογισθεί και ως εξής:

Καθαρή θέση / αριθμός μεριδίων = $(30.000€ + 21.000€) / 100 = 51.000 / 100 = 510€$ είναι η καθαρή αξία κάθε μεριδίου

$510€ * 60$ μερίδια = $30.600€$ είναι η καθαρή θέση των μεριδίων που μεταβιβάζονται.

$45.000€ - 30.600€ = 14.400€$ είναι το κέρδος ή ωφέλεια από την μεταβίβαση των μεριδίων.

$14.400€ * 20\% = 2.880€$ είναι ο φόρος μεταβίβασης μεριδίων.

Στην περίπτωση μας, η εταιρία ΒΕΝΟΣ Α.Ε., δέχθηκε να πληρώσει $45.000€$ στον Γ. Στεργίου και επιπλέον να πληρώσει το φόρο αυτόν της μεταβίβασης που είναι $2.880€$. Έστω ότι η εταιρία αποφάσισε να τον πληρώσει στις 10/05, που έγινε και η μεταβίβαση των μεριδίων.

Με παραστατικό το αποδεικτικό στοιχείο της πληρωμής του φόρου στην ΔΥΟ, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/05</u>	<u>TAMEIOY</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
64		ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		2.880	
64.10.000		Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχ. Χρεογράφων	2.880		
		38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.			2.880
		38.00.000 Ταμείο επιχ.	2.880		
		<u>Φόρος για την απόκτηση 60 μεριδίων ως συμβόλαιο.....</u>			

31/12/2004

Γίνεται η διανομή των κερδών από την ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε., καθώς και η αποτίμηση των μεριδίων από την ΒΕΝΟΣ Α.Ε.

ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.

α) η διανομή των κερδών (όπως το αποφάσισε και η γενική συνέλευση των εταίρων) έχει ως εξής:

Τακτικό αποθεματικό	900€
Παρακρατούμενος φόρος	2.700€
Διανεμόμενα κέρδη	<u>14.400€</u>
Σύνολο	18.000€

Τα διανεμόμενα κέρδη μοιράζονται ως εξής:

ΒΕΝΟΣ Α.Ε.	$14.400€ * 60% = 8.640€$
Δ. Δαλής	$14.400€ * 40% = \underline{5.760€}$
Σύνολο	14.400€

β) στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, για την πιο πάνω διανομή των κερδών γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
88		ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ			
		ΔΙΑΘΕΣΗ		18.000	
88.99.000		Κέρδη προς διάθεση			
		χρήσης 2004	18.000		
41		ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΦ.			
		ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ			900
41.02.000		Τακτικό αποθεμ.			
		Επιχείρησης	900		
53		ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			14.400
53.14.000		ΒΕΝΟΣ Α.Ε.	8.640		
53.14.001		Δ. Δαλής	5.760		
54		ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ			
		ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			2.700
54.09.013		Φόρος κερδών			
		Ε.Π.Ε.	2.700		

Διανομή κερδών χρήσης 2004

γ) εκτός από τα πιο πάνω κέρδη, οι εταίροι αποφάσισαν να μοιράσουν και το έκτακτο αποθεματικό που είναι 12.000€, ανάλογα με τα ποσοστά του κάθε εταίρου στην εταιρία ως εξής:

BENOS A.E.	12.000€ * 60% = 7.200€
Δ. Δαλής	12.000€ * 40% = <u>4.800€</u>
Σύνολο	12.000€

δ) με βάση την πιο πάνω διανομή του αποθεματικού, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ		12.000	
41.05.000	Έκτακτο αποθεμ. Επιχείρησης	12.000		
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			12.000
53.14.000	BENOS A.E.	7.200		
53.14.000	Δ. Δαλής	4.800		

Διανομή αποθεματικού**BENOS A.E.**

Ο λογιστής της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. στέλνει στην BENOS A.E. έναν ισολογισμό με την ανάλυση και διανομή των κερδών και μία φωτοτυπία του λογιστικού σημειώματος, όπως φαίνεται η εγγραφή διανομή των κερδών.

Ο λογιστής της BENOS A.E. με βάση τα στοιχεία αυτά και με δικό του λογιστικό σημειώμα, κάνει την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		10.260	
33.11.000	ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.	8.640		
33.13.007	Παρακρατούμενος			

φόρος εισοδήματος

από συμμετοχή σε

Ε.Π.Ε.

1.620

76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

10.260

76.00.004 Έσοδα από συμ.

σε προσωπικές

εταιρίες εσωτ.

10.260

Κέρδη χρήσης 2004

από συμμετοχή της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.

β) με βάση το σχετικό έντυπο της διανομής του αποθεματικού (7.200€) από την ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. και του σχετικού σημειώματος με βάση το οποίο έγινε η εγγραφή στα βιβλία, ο λογιστής της ΒΕΝΟΣ Α.Ε., στην συνέχεια, με δικό του λογιστικό σημείωμα, κάνει την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
33		ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		7.200	
33.11.000		ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.	7.200		
18		ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ			
		ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΧΡ.			
		ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ			7.200
18.00.008		Συμμετοχές			
		(πλην Α.Ε.) επιχ.			
		εσωτερικού	7.200		

Από διανομή έκτακτου αποθεματικού

γ) ο λογιστής της ΒΕΝΟΣ Α.Ε. προβαίνει στην αποτίμηση της συμμετοχής της στην ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. Η αποτίμηση γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής.

Η τιμή κτίσης είναι:

Αξία αγοράς μεριδίων

45.000€

-Αξία διανομής του αποθεματικού

-7.200€

Τιμή κτήσης 31/12/2004

37.800€

Η τρέχουσα τιμή προσδιορίζεται με βάση την εσωτερική λογιστική αξία, που προκύπτει από τον δημοσιευμένο τελευταίο ισολογισμό της επιχείρησης, ως εξής:

$\text{Εσωτερική αξία μεριδίου} = \text{καθαρή θέση} / \text{αριθμός μεριδίων}$

Η καθαρή θέση ήταν στην αρχή 51.000€. Στην συνέχεια αυξήθηκε κατά 900€ από τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού κατά την διανομή των κερδών με 31/12 και μειώθηκε κατά 12.000€ λόγω διανομής έκτακτου αποθεματικού. Δηλαδή η καθαρή θέση διαμορφώνεται τελικά στο συνολικό ποσό των 39.900€ (51.000€ + 900€ - 12.000€ = 39.900€).

Κατά συνέπεια έχουμε:

$$\text{Εσωτερική αξία μεριδίου} = 39.900€ / 100 = 399€$$

Και $399€ * 60 \text{ μερίδια} = 23.940€$ είναι η συνολική τρέχουσα αξία μεριδίων της ΒΑΝΟΣ Α.Ε.

Επειδή η τρέχουσα αξία είναι 23.940€ δηλαδή μικρότερη από την τιμή κτήσης, που είναι 37.800€, θα πρέπει η συμμετοχή αυτή να αποτιμηθεί με την μικρότερη αξία που είναι 23,940€. Κατά συνέπεια θα πιστωθεί ο λογαριασμός 18.08.008 με την διαφορά που είναι 13.860€ για να μειωθεί και να φτάσει στα 23.940€ και θα χρεωθεί ο λογαριασμός 64.11.000 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
64		ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		13.860€	
64.11.000		Διάφορες αποτιμήσεις			
		συμμετοχών	13.860€		
18		ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ			
		ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡ.			
		ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ			13.860€

18.00.000 Συμμετοχές σε
 λοιπές
 (πλην Α.Ε.)
 επιχειρήσεις εσωτ. 13.860€

Διαφορά αποτίμησης
συμμετοχής στην ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.

Ο λογαριασμός 64.11.000 μεταφέρεται στον λογαριασμό 80.00.000 «Γενική εκμετάλλευση χρήσης 2004» και αναγνωρίζεται φορολογικά.

18/04/2004 (Αφορά την καταβολή των κερδών στους εταίρους)

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. καταβάλλει το ποσό των κερδών και αποθεματικών, που αποφάσισε η Γενική Συνέλευση να διανεμηθούν στους εταίρους.

ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.

α) για το ποσό των κερδών που διανέμονται στους εταίρους, ο λογιστής της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. εκδίδει από ένα ένταλμα πληρωμής για κάθε εταίρο. Στην συνέχεια στο ημερολόγιο ταμείου κάνει την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>18/04</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ	ΔΙΑΦΟΡΟΙ		14.400	
53.14.000	ΒΕΝΟΣ	Α.Ε.	8.640		
53.14.000	Δ. Δαλής		5.760		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ	ΔΙΑΘ.			14.400
38.00.000	Ταμείο	επιχείρ.	14.400		

Καταβολή κερδών στους εταίρους

β) για το ποσό του αποθεματικού που διανέμεται, ο λογιστής της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. εκδίδει ένταλμα πληρωμών και με βάση αυτά, στο ημερολόγιο ταμείου κάνει την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>18/04</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ	ΔΙΑΦΟΡΟΙ		12.000	

53.14.000 ΒΕΝΟΣ Α.Ε.	7.200	
53.14.000 Δ. Δαλής	4.800	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.		12.000
38.00.000 Ταμείο επιχείρ.	12.000	
<u>Καταβολή διανομής αποθεματικού</u>		

ΒΕΝΟΣ Α.Ε.

Με βάση το δευτερότυπο ένταλμα πληρωμής της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε., για τα κέρδη που εισπράχθηκαν, ο λογιστής της ΒΕΝΟΣ Α.Ε. κάνει την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 18/04 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.		8.640	
38.00.000 Ταμείο επιχείρ.	8.640		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦ.			8.640
33.11.000 ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.	8.640		

Είσπραξη κερδών από ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.

Με βάση το δευτερότυπο πληρωμής της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. που πληρώθηκαν στην Α.Ε. τα 7.200€ λόγω διανομής του έκτακτου αποθεματικού, ο λογιστής της ΒΕΝΟΣ Α.Ε. κάνει την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 18/04 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.		7.200	
38.00.000 Ταμείο επιχείρ.	7.200		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦ.			7.200
33.11.000 ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.	7.200		

Είσπραξη από διανομή αποθεματικού της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.

15/05

Η ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. πληρώνει στην ΔΟΥ τον παρακρατούμενο φόρο των κερδών που είναι 2.700€ και χαρτόσημα $18.000€ * 1,20\% = 216€$.

Ο λογιστής της ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. με τα ποσά του παρακρατούμενου φόρου και του χαρτοσήμου κερδών που πλήρωσε στην ΔΥΟ, κάνει την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
54		ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ			
		ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		2.700	
54.09.013		Φόρος κερδών			
		από Ε.Π.Ε.	2.700		
63		ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ		216	
63.98.003		Χαρτόσημο κερδών	216		
		38 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣ.			2.916
		38.00.000 Ταμείο επιχ.	2.916		
<u>Καταβολή φόρου και χαρτόσημου των κερδών</u>					

ΟΜΑΔΑ 2

Παράδειγμα τακτοποίησης ποσοτικής διαφοράς που προκύπτει σε απογραφή εμπορεύσιμου αγαθού, όταν τηρείται και βιβλίο αποθήκης.

(Λογαριασμός 20)

31/12

Η επιχείρηση ΕΡΙΟΛ Α.Ε. , που ασχολείται με την εμπορία νήματος, λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, τηρεί θεωρημένη αποθήκη για τα εμπορεύσιμα αγαθά της. Με 31/12 η καρτέλα αποθήκης «Νήμα λευκό τύπου Α» εμφανίζεται ενημερωμένη ως εξής:

ΚΑΡΤΕΛΑ ΑΠΟΘΗΚΗΣ. ΚΩΔ. 03.02 Είδος: Νήμα λευκό τύπου Α. μ.μ. κιλό

Ημερομηνία- αιτιολογία	ΕΙΣΑΓΩΓΗ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ - ΠΩΛΗΣΕΙΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	ΠΟΣΟΤ	ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ	ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ	ΤΙΜΗ	ΑΞΙ
1.1 Απογραφή έναρξης	100	1€	100€						
10.5 Αγορά	1.000	1,55€	1.550€						
20.9 Πώληση				400	2,5€	1.000			
31.12 Σύνολα	1.100	1,5€	1.650€	400	2,5€	1.000	700		

Την ίδια ημέρα, δηλαδή στις 31/12, έγινε πραγματική (δηλαδή φυσική) απογραφή του νήματος και προέκυψε ότι το απόθεμα σε νήμα είναι 660 κιλά και όχι 700 κιλά που εμφανίζει η καρτέλα. Δηλαδή προέκυψε έλλειμμα 40 κιλά που η διοίκηση της εταιρίας το θεώρησε φυσιολογικό με την αιτιολογία ότι η φυρά αυτή οφείλεται στην υγρασία του νήματος και σε τυχών διαφορές της ζύγισης του.

Κατά συνέπεια, το κόστος του ελλείμματος αυτού θα βαρύνει το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων και τα μικρά αποτελέσματα.

Στην συνέχεια, ο λογιστής αποτίμησε τα τελικά αποθέματα, εφαρμόζοντας την μέθοδο αποτίμησης του «σταθμικού μέσου όρου».

(Θα πραγματοποιηθούν όλες οι λογιστικές ενέργειες που αφορούν το λογιστικό αυτό γεγονός)

31/12

α) ο λογιστής θα πρέπει να εκδώσει ένα δελτίο εξαγωγής θεωρημένο με 40 κιλά (χωρίς αξία) και με αιτιολογία «έλλειμμα φυσιολογικό λόγω υγρασίας». Στην συνέχεια, με το πρωτότυπο του δελτίου εξαγωγής ενημερώνεται η καρτέλα αποθήκης και έτσι η καρτέλα αυτή θα είναι ποσοτικά σωστή.

β) γίνεται αποτίμηση των εμπορεύσιμων αγαθών. Η αποτίμηση έχει σκοπό να προσδιορίσει το κόστος του τελικού αποθέματος. Ο λογιστής της επιχείρησης αυτής εφαρμόζει πάντα τη μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου που έχει ως εξής:

Αποτίμηση εμπορεύματος με την μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου**Αρχικά αποθέματα και αγορές**

Αρχικά αποθέματα κιλά	100 * 1€	= 100€
Αγορές	1.000 * 1,55€	= <u>1.550€</u>
Σύνολο	1.100 * 1,5€ (1)	= 1.650€

(1) $1.650€ / 1.100€ = 1,5€ =$ μέση τιμή

Κατά συνέπεια έχουμε:

Κόστος τελικού αποθέματος

Τελικό απόθεμα	660 κιλά. * 1,5€	= 990€
----------------	------------------	--------

Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων

Κόστος πωληθέντων	400 κιλά. * 1,5€	= 600€
Έλλειμμα φυσιολογικό	40 κιλά. * 1,5€	= <u>60€</u>
Σύνολο κόστος πωληθέντων	440 κιλά. Κόστους	660€

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ 1.100 κιλά. ΚΟΣΤΟΥΣ=1.650€

γ) ο λογιστής, αφού κάνει την πιο πάνω αποτίμηση, εκδίδει στην συνέχεια, ένα δελτίο εξαγωγής με ημερομηνία 31/12 συμπληρωμένο μόνο με το κόστος των

πωληθέντων και του ελλείμματος, δηλαδή με το συνολικό ποσό των 660€. Με το πρωτότυπο αυτό του δελτίου εξαγωγής ενημερώνεται η καρτέλα αποθήκης, στην στήλη «αξία» στο μέρος «εξαγωγές – πωλήσεις». Η διαφορά 1.000€ - 660€ = 340€, αποτελεί το μικτό κέρδος, διότι τα 800€ είναι τα έσοδα από τις πωλήσεις και τα 660€ είναι αυτών που πωλήθηκαν ή που αποτελούν φυσιολογικό έλλειμμα.

Μετά από τις παραπάνω ενέργειες, η καρτέλα αποθήκης συμπληρώνεται ως εξής:

ΚΑΡΤΕΛΑ ΑΠΟΘΗΚΗΣ. ΚΩΔ. 03.02 Είδος: Νήμα λευκό τύπου Α. μ.μ. κιλό

Ημερομηνία- αιτιολογία	ΕΙΣΑΓΩΓΗ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ - ΠΩΛΗΣΕ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	ΙΟΣΟΤ	ΤΙΜΗ	ΞΕΙΑ	ΠΟΣΟ	ΤΙΜΗ	ΞΕΙΑ	ΠΟΣΟΣ	ΤΙΜΗ	ΞΕΙΑ
1.2 Απογραφή έναρξης	00	1€	100€						
10.5 Αγορά	.000	1,55€	.550						
20.9 Πώληση				400	2€	1.000			
31.12 Σύνολα	.100	1,5€	.650	400	2€	1.000	700		
Ελλειμ. Φυσιολ.	-	--	--	40		--	660		990€
Σύνολο	.100	1,5€	.650	440		1.000			
Κόστ. Ελλείμματος						-60			
-Κόστος πωληθεν.						-600			
Μικτό κέρδος						340			

δ) για τις παραπάνω αγορές και πωλήσεις που αφορούν το συγκεκριμένο είδος, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων και με ημερομηνία 31/12 γίνονται οι εξής εγγραφές: (δεν λαμβάνονται υπόψη, για απλούστευση της περίπτωσης οι δαπάνες και τα τυχόν άλλα έξοδα).

- για τα αρχικά αποθέματα και τις αγορές (βλέπε καρτέλα αποθήκης) γίνεται η παρακάτω εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		1.650	
80.00.000 Λογ. Γενικής εκμετ.			
χρήσης 2003	1.650		

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	1.650
20.00.000 Αποθέματα	
με 18%	100
20.00.001 Αγορές χρήσης	
με 18%	1.550

Μεταφορά αρχικών αποθεμάτων
και αγορά στον λογ. 80.00.000

2. για τα τελικά αποθέματα (βλέπε καρτέλα αποθήκης) γίνεται η παρακάτω εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		990	
20.00.000 Αποθέματα με 18%	990		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛ.		990	
80.00.000 Λογ. Γενικής εκμετ. χρήσης 2003	990		
<u>Μεταφορά τελικών αποθεμάτων στον λογ. 80.00.000</u>			

Για τις πωλήσεις (βλέπε καρτέλα αποθήκης)

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		1.000	
20.00.000 Αποθέματα με 18%	1.000		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛ.		1.000	
80.00.000 Λογ. Γενικής εκμετ. χρήσης 2003	1.000		
<u>Μεταφορά πωλήσεων στον λογ. 80.00.000</u>			

ε) στον λογαριασμό 80.00.000 μεταφέρονται και όλες οι δαπάνες, που είναι καταχωρημένες στους λογαριασμούς δαπανών των κωδ. 60 έως και 68, οι λοιπές αγορές και τα αποθέματα των κωδ. 20-28 καθώς και τα άλλα έσοδα που είναι καταχωρημένα στους κωδ. 70-78. Στην συνέχεια, το υπόλοιπο του λογαριασμού

80.00.000 μεταφέρεται στον λογαριασμό 80.01.000 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης χρήσης...».

υποθέτουμε ότι στο παράδειγμα αυτό δεν υπάρχουν άλλα έξοδα και έσοδα. Έτσι το μικτό κέρδος της χρήσης είναι το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.00.000, όπως αυτό διαμορφώνεται μετά από τις παραπάνω εγγραφές. Δηλαδή το μικτό κέρδος είναι 340€, ποσό που προκύπτει από την καρτέλα αποθήκης. Στην συνέχεια, για το μικτό κέρδος γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛ.		340	
80.00.000	Λογ. Γενικής εκμετ. χρήσης 2003	340		
	80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛ.			340
	80.00.000 Κέρδη εκμεταλ. χρήσης 2003	340		

Προσδιορισμός μικτού αποτελέσματος

Παράδειγμα συμπαραγωγών προϊόντων.

(Λογαριασμός 21)

Από την βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης Υ1 συμπάραγονται τα προϊόντα Π1 και Π2. Κατά την διάρκεια μιας κοστολογικής περιόδου (π.χ. τον μήνα Μάρτιο) τα σχετικά απολογιστικά δεδομένα έχουν ως εξής:

Βιομηχανοποίηση πρώτης ύλης Υ1 μον. 110.000 * 0,1€	=11.000€
Κόστος κατεργασίας	= 150€
Συνολικό κόστος	=11.150€
-Αξία αποτίμησης υποπροϊόντων & υπολειμμάτων	<u>-300€</u>
Κόστος συμπαραγωγών προϊόντων	=10.850€

Παραγωγή προϊόντος Π1 μον. 40.000 τιμής πώλησης 0,2€ κατά μονάδα

Παραγωγή προϊόντος Π2 μον. 50.000 τιμής πώλησης 0,16€ κατά μονάδα

Η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ως εξής:

$$\text{Προϊόν Π1 μον. } 40.000 * 0,2\text{€} = 8.000\text{€} * (10.850:16.000) = 5.425\text{€}$$

$$\text{Προϊόν Π2 μον. } 50.000 * 0,16\text{€} = \underline{8.000\text{€}} * (10.850:16.000) = 5.425\text{€}$$

$$16.000\text{€}$$

$$\text{Κόστος μονάδας προϊόντος Π1 } 5.425 : 40.000 = 0,13\text{€}$$

$$\text{Κόστος μονάδας προϊόντος Π2 } 5.425 : 50.000 = 0,10\text{€}$$

Παράδειγμα αγοράς α΄ ύλης με μετρητά, επιταγές πληρωτέες και με αποδοχή έντοκης συναλλαγματικής.

(Λογαριασμός 24)

Η βιομηχανική επιχείρηση ΜΑΒΙΑ Α.Ε. αγόρασε 1.000 κιλά νήμα από την εμπορική επιχείρηση ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε. για να το χρησιμοποιήσει ως πρώτη ύλη για την παραγωγή κουβερτών. Η αξία του νήματος είναι 5.000€ το ΦΠΑ 900€, σύνολο 5.900€. Από το ποσό αυτό της αξίας του νήματος, τα 300€ θα καταβληθούν σε μετρητά, για το ποσό 600€ θα εκδοθεί μία επιταγή λήξης 10/06 και για το υπόλοιπο ποσό η επιχείρηση ΜΑΒΙΑ Α.Ε. θα αποδεχθεί συναλλαγματικές λήξης 20/10 του ίδιου έτους. Στο ποσό των συναλλαγματικών θα υπολογισθεί και τόκος με επιτόκιο 28% (που είναι συνήθως το επιτόκιο προεξόφλησης συναλλαγματικών στην τράπεζα, την ημέρα αποδοχής των συναλλαγματικών αυτών).

(Θα γίνουν όλες οι λογιστικές εγγραφές, που αφορούν την αγορά αυτή).

20/05

α) Η εταιρία ΣΑΛΤΟ Ε.Π.Ε., για την πώληση του νήματος της, εκδίδει ένα τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο – δελ. Αποστολής Νο 117. Ημερ. 20.05.2003 Ωρα 10:45					
Εκδότης: ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....					
Πελάτης: ΜΑΒΙΑ Α.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....					
α/α	Περιγραφή είδους	μ/μ	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Νήμα λευκό ΦΠΑ 18% Σύνολο «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ»	κιλά	1.000	5€	5.000€ 900€ <u>5.900€</u>

Το πρωτότυπο του τιμολογίου – δελτίου αποστολής συνοδεύει το νήμα μέχρι την αποθήκη της ΜΑΒΙΑ Α.Ε.

β) Ο λογιστής της ΜΑΒΙΑ Α.Ε., με βάση το πρωτότυπο του πιο πάνω τιμολογίου – δελτίου αποστολής, κάνει την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/05</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
24 Α΄ ΚΑΙ Β΄ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚ.				5.000	
24.00.001 Αγορές α΄ και β΄ υλών με 18%			5.000		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ				900	
54.00.000 ΦΠΑ αγορών α΄ και β΄ υλών με 18%			900		
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ					5.900
50.00.000 ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε.			5.900		

Αγορά νήματος ως τιμ. – δελτ.

ΑΠΟΣΤ. Νο 117/20.5 ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε.

γ) με την απόδοση του νήματος, ο λογιστής της ΜΑΒΙΑ Α.Ε. κατέβαλε 250€ στον υπάλληλο της εταιρίας ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε. που συνοδεύει το νήμα. Θα έπρεπε, κανονικά, ο υπάλληλος αυτός της ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε. που εισπράττει τα χρήματα, να δώσει το πρωτοτυπώ από ένα υπογεγραμμένο γραμμάτιο εισπραξης. Επειδή όμως ο εν λόγω υπάλληλος δεν είχε μαζί του τέτοια απόδειξη (γραμμάτιο εισπραξης), ο λογιστής της ΜΑΒΙΑ Α.Ε., εκδίδει ένα ένταλμα πληρωμής με το ποσό αυτό, που το υπογράφει και ο υπάλληλος της Ε.Π.Ε.

Το δευτερότυπο της απόδειξης το παίρνει ο υπάλληλος της Ε.Π.Ε., ενώ με το πρωτότυπο της ίδιας απόδειξης ο λογιστής της ΜΑΒΙΑ Α.Ε. κάνει την ακόλουθη εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/05 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		300	
50.00.000	ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε.	300		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.			300
	38.00.000 Ταμείο επιχειρ.	300		
<u>Έναντι λογαριασμού ως απόδειξη.....</u>				

δ) Ο Διευθύνων Σύμβουλος της Α.Ε. εκδίδει μία επιταγή από το μπλοκ επιταγών της Α.Ε. που έχει στα χέρια του εις διαταγήν της Ε.Π.Ε. και υπογράφει πάνω σε αυτή ως αποδέκτης.

Η επιταγή αυτή θα πληρωθεί από την Α.Ε. στις 10/06 του ίδιου έτους. Το ποσό είναι 600€.

Στην συνέχεια, ο λογιστής της Α.Ε. εκδίδει ένα «έντυπο παράδοσης επιταγών», πάνω στο οποίο έχει σημειώσει όλα τα στοιχεία της επιταγής και του παραλήπτη. Το εν λόγω έντυπο, υπογράφεται πέρα τον υπάλληλο της Ε.Π.Ε. που παίρνει την επιταγή και το δευτερότυπο από το έντυπο αυτό. Η έκδοση του εντύπου αυτού δεν είναι υποχρεωτική.

Στην συνέχεια, ο λογιστής της ΜΑΒΙΑ Α.Ε., με βάση το πρωτότυπο αυτό το πιο πάνω «έντυπο παράδοσης επιταγών», (και αν δεν εκδίδεται τέτοιο έντυπο με βάση το απόκομμα της επιταγής), συμπληρώνει το βιβλίο επιταγών πληρωτέων. Η ενημέρωση του βιβλίου επιταγών πληρωτέων δεν είναι υποχρεωτική από το νόμο, αλλά συνηθίζεται όμως στην πράξη, για καλύτερη πληροφόρηση της διοίκησης.

Με το ποσό αυτό της επιταγής, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της Α.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/05 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		600	
50.00.000	ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε	600		
	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			600

53.90.000 Επιταγές πληρ. 600

Λήξης 2003

Επιταγή λήξης 2993 εις διαταγήν ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε.

ε) Το υπόλοιπο ποσό που έχει να παίρνει η Ε.Π.Ε. είναι 5.000€ (5.900 – 600 – 300 = 5.000€).

Για αυτό το ποσό συμφωνήθηκε ν' αποδεχθεί η Α.Ε., συναλλαγματική με ημερομηνία λήξης 20/10 του ίδιου έτους. Στο ποσό της συναλλαγματικής θα προστεθούν και οι τόκοι του χρονικού διαστήματος από 20/05 – 20/10. Το επιτόκιο είναι 28% ετησίως.

Επειδή λοιπόν η συναλλαγματική είναι έντοκη, θα πρέπει πρώτα ο λογιστής να υπολογίσει τους τόκους του χρονικού διαστήματος 20/05 – 20/10 που είναι 5 μήνες.

Ο υπολογισμός των τόκων γίνεται ως εξής:

$$5.000€ * 5 \text{ μήνες} / 12 \text{ μήνες} * 28\% = 583€$$

Για το ποσό αυτό η Ε.Π.Ε. εκδίδει ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ως εξής:

Τιμολόγιο – δελ. Αποστολής Νο 103, Ημερ. 20.05.2003		
Εκδότης: ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....		
Πελάτης: ΜΑΒΙΑ Α.Ε. Διεύθυνση.....ΑΦΜ.....		
α/α	Περιγραφή είδους	Ποσό σε €
1	Τόκοι συν/κης από 20/05–20/10	583€
	ΦΠΑ 18%	<u>106,2€</u>
	Σύνολο	689,2€

Το πρωτότυπο του πιο πάνω τιμολογίου παροχής υπηρεσιών το παίρνει ο λογιστής της Α.Ε. και με βάση το παραστατικό αυτό κάνει την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/05 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65	ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		583	
65.06.000	Τόκοι γραμματίων πληρωτέων με 18%	583		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		106,20	

54.00.000 ΦΠΑ αγορών α' και		
β' υλών με 18%	106,20	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		689,2
50.00.000 ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε.	689,20	

Τιμ. Π.Υ. Νο 103/20.05 ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε.

στ) Το ποσό που οφείλει ακόμη η Α.Ε. στην Ε.Π.Ε. από την αγορά αυτής της α' ύλης (όπως φαίνεται και από την κίνηση του λογαριασμού 50.00.000) είναι 5689,20€ (5.000€ + 689,20€ = 5689,20€).

Ο λογιστής της εταιρίας ΜΑΒΙΛ Α.Ε. αγοράζει έστω τρεις συναλλαγματικές των 1.500€ κάθε μία και μία συναλλαγματική των 689,20€ και πληρώνει συνολικά 50€ για την αγορά των συναλλαγματικών (στελέχη και χαρτόσημο).

Στην συνέχεια, ο λογιστής της Α.Ε. συμπληρώνει τις συναλλαγματικές αυτές, τις υπογράφει ο Διευθύνων Σύμβουλος ως αποδέκτης και τις καταχωρεί στο αθεώρητο (ή θεωρημένο) βιβλίο γραμματίων πληρωτέων.

Συγχρόνως, ο λογιστής της Α.Ε. εκδίδει και ένα «έντυπο παράδοσης συναλλαγματικών», όπου καταχωρούνται οι συναλλαγματικές με όλα τα στοιχεία τους και με τα στοιχεία του παραλήπτη. Η έκδοση του αθεώρητου αυτού εντύπου δεν είναι υποχρεωτική, αλλά συνηθίζεται στην πράξη, για λόγους καλύτερης οργάνωσης. Τις συναλλαγματικές και το δευτερότυπο από το έντυπο αυτό το παραλαμβάνει ο υπάλληλος της Ε.Π.Ε.

Με παραστατικό το πρωτότυπο που πιο πάνω εντύπου, ο λογιστής της Α.Ε. κάνει την εξής εγγραφή, που αφορά τα γραμμάτια πληρωτέα:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/05 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		5689,20	
50.00.000	ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε.	5689,20		
51	ΓΡΑΜ. ΠΛΗΡΩΤΕΑ			5689,20
51.00.000	Γραμ. πληρωτ.			
	Λήξης 2003	5689,20		

Συναλλαγματικές Νοεις διαταγήν ΣΜΑΛΤΟ Ε.Π.Ε.

ζ) Στην συνέχεια με το ποσό των 50€ που καταβλήθηκε από την αγορά των συναλλαγματικών, στο ημερολόγιο ταμείου της Α.Ε. γίνεται η ακόλουθη εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 20/05 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
63 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ		50	
63.02.000 Χαρτός. συναλλαγματικ. Και αποδείξεων	50		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			50
38.00.000 Ταμείο επιχείρησ.	50		
<u>Χαρτόσημο συναλλαγματικών Νο...</u>			

ΟΜΑΔΑ 3

Παράδειγμα χαρακτηρισμού ενός πελάτη ως επισφαλή ή ανεπίδεκτο είσπραξης.

(Λογαριασμός 30)

Με 31/12, στα βιβλία της εταιρίας ΑΣΤΗΡ Α.Ε. εμφανίζεται ο λογαριασμός «πελάτες» με χρεωστικό υπόλοιπο 30.000€. Ο λογιστής της εταιρίας, για να συντάξει την απογραφή και τον ισολογισμό, εξετάζει προσεκτικά, έναν όλους τους πελάτες, που της οφείλουν χρήματα και διαπιστώνει ότι:

A) Ο πελάτης με κωδ. 30.00.000 «Αντωνιάδης Δημήτριος» που οφείλει 2.700€ δεν κατέβαλε ούτε € εδώ και 6 μήνες, ενώ η συμφωνία ήταν να καταβάλλει την «επί πιστώσει» οφειλή του μέσα σε 20 μέρες, από την ημέρα της πώλησης του προϊόντος σε αυτόν. Πριν δύο μήνες, μάλιστα, έγινε και αγωγή στα πολιτικά δικαστήρια.

Κατά τεκμηριωμένες πληροφορίες, ο πελάτης αυτός τον τελευταίο καιρό πληρώνει τις οφειλές του σε ποσοστό περίπου 70% μετά από σχετικό συμβιβασμό. Το ίδιο πρότεινε εγγράφως και στην εταιρία ΑΣΤΗΡ Α.Ε.

Μετά από τις πληροφορίες αυτές, ο λογιστής με τον διευθύνοντα σύμβουλο της εταιρίας αποφάσισαν ν' αποσβεστούν το 30% της οφειλής του πιο πάνω πελάτη. Κατά συνέπεια, ο πελάτης αυτός χαρακτηρίζεται επισφαλής με ποσοστό πιθανής ζημιάς 30%, δηλαδή με ποσό ζημιάς 810€ ($2.700€ \cdot 30\% = 810€$).

B) Ο πελάτης με κωδ. 30.00.001 «Μαραντάκης Βασίλειος» που οφείλει στην εταιρία ΑΣΤΗΡ Α.Ε. 1.500€ πτώχευσε χωρίς να έχει περιουσία. Ο πελάτης αυτός χαρακτηρίζεται από τον λογιστή και τον διευθύνοντα σύμβουλο ανεπίδεκτος είσπραξης πελάτης, με πιθανή ζημιά 100%. Στην περίπτωση αυτή παραμένει ο πελάτης χρεωμένος στα βιβλία της εταιρίας ΑΣΤΗΡ Α.Ε. με 0,01€, μέχρι να παραγραφεί τελείως η απαίτηση του.

(θα γίνουν οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας ΑΣΤΗΡ Α.Ε., για τον χαρακτηρισμό των πιο πάνω πελατών του πρώτου ως επισφαλή και του δεύτερου ως ανεπίδεκτο είσπραξης).

Με ολόκληρο το ποσό της οφειλής των δύο πελατών προς την εταιρεία, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνονται οι εγγραφές χαρακτηρισμού τους ως επισφαλή και ανεπίδεκτο είσπραξης αντίστοιχα. Οι εγγραφές αυτές γίνονται με λογιστικό σημείωμα, στο οποίο επισυνάπτονται και τα διάφορα αποκαλυπτικά στοιχεία που αναφέρονται στον χαρακτηρισμό τους αυτό, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30	ΠΕΛΑΤΕΣ			2.700	
30.97.000	Αντωνιάδης Δημήτρ.		2.700		
	30	ΠΕΛΑΤΕΣ			2.700
	30.00.000	Αντωνιάδης Δημήτριος		2.700	

Χαρακτηρισμός του Δ. Αντωνιάδη ως επισφαλή

Για τον ανεπίδεκτο είσπραξης πελάτη

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30	ΠΕΛΑΤΕΣ			1.500	
30.97.001	Μαρατζάκης Βασίλ.		1.500		
	30	ΠΕΛΑΤΕΣ			1.500
	30.00.000	Μαρατζάκης Βασίλειος		1.500	

Χαρακτηρισμός του Β. Μαρατζάκη ως ανεπίδεκτου

Για τα ποσά των ζημιών που προβλέπεται να υποστεί η επιχείρηση, θα γίνουν οι παρακάτω εγγραφές:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
83	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤ.				
	ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ			810	
83.11.000	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις 2004		810		
	44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ			810

44.11.000 Προβλέψεις για
επισφαλείς απαιτήσεις
2004 810

Πρόβλεψη για τυχών ζημιές από πελάτη Αντωνιάδη Δ.

Για τον ανεπίδεκτο είσπραξης πελάτη

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ					
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				1.499	
81.02.006 Ζημιές από ανεπίδεκτες					
εισπράξεις απαιτήσεων			1.499		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ					
30.00.000 Μαρατζάκης					
Βασίλειος			1.499		

Ζημιές από χαρακτηρισμό του πελάτη

Β. Μαραντάκης ως ανεπίδεκτο είσπραξης

**Παράδειγμα αποστολής συναλλαγματικών στην τράπεζα για είσπραξη.
(Λογαριασμός 31)**

Στις 15/12/2001 στέλνονται στην Εθνική Τράπεζα για είσπραξη δύο συναλλαγματικές ονομαστικής αξίας 60€ η κάθε μία, αποδοχής Κατρανά Αθανασίου λήξης και των δύο μέσα στο έτος 2001.

Α) Συμπληρώνεται ένα πινάκιο της Τράπεζας και μαζί με τις συναλλαγματικές παραδίνεται στην Τράπεζα.

Β) Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, με βάση το αντίγραφο του πινακίου, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>15/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ				120	
31.01.000 Ε.Τ.Ε. Λεοντ. Σοφού			120		
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ					120

31.00.000 Γραμμάτια στο
χαρτοφυλάκιο
λήξης 2001 120

Μεταβίβαση συν/κων Νο... στην Ε.Τ.Ε.

Γ) Στο βιβλίο γραμματίων εισπρακτέων και στην στήλη «Παρατηρήσεις» σημειώνεται η φράση «στην Ε.Τ.Ε. για είσπραξη».

Δ) Η τράπεζα υπολόγισε εισπρακτικά έξοδα για τις δύο συναλλαγματικές 3€. Μετά την καταβολή των 3€ η τράπεζα εκδίδει μια απόδειξη (γραμμάτιο είσπραξης). Σύμφωνα με την απόδειξη αυτή, στο ημερολόγιο ταμείου της επιχείρησης γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>15/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65		ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		3	
65.98.000		Εισπρακτικά γραμμάτια			
		εισπρακτέα	3		
38		ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			3
38.00.000		Ταμείο	3		

Εισπρακτικά έξοδα Ε.Τ.Ε.

Στις 28/12/2001 από τις συναλλαγματικές που στάλθηκαν στην Τράπεζα, εισπράχθηκε η μία. Μετά την είσπραξη της η Τράπεζα στέλνει έντυπο στην επιχείρηση, που της γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και ότι με την αξία της συναλλαγματικής αυτής πιστώθηκε ο λογαριασμός καταθέσεων της επιχείρησης.

Α) Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, σύμφωνα με το έντυπο της Τράπεζας, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>28/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38		ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		60	
38.03.000		Ε.Τ.Ε. Λέοντος Σοφού	60		
31		ΓΡΑΜ. ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ			60
31.01.000		Ε.Τ.Ε. Λεοντ. Σοφού	60		

Είσπραξη συναλλαγματικής Νο.....

Β) Στο βιβλίο γραμματίων εισπρακτέων και στην στήλη «Χρονολογία πληρωμής» αναγράφεται η ημερομηνία είσπραξης της συναλλαγματικής.

Στις 29/12/2001 η άλλη συναλλαγματική (του πελάτη Κατρανά Αθανάσιου) δεν εισπράχθηκε και η Τράπεζα την επέστρεψε στην επιχείρηση μαζί με την έντυπη γνωστοποίηση.

Σύμφωνα με την αξία της επιστρεφόμενης ανείσπρακτης συναλλαγματικής στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>29/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
31	ΓΡΑΜ. ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ			60	
31.03.000	Γραμμάτια σε				
	καθυστέρηση λήξης				
	2001		60		
31	ΓΡΑΜ. ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ				60
31.01.000	Ε.Τ.Ε. Λεοντ.				
	Σοφού		60		

Από Ε.Τ.Ε. Λέοντος Σοφού ανείσπρακτη συναλλαγματική

Στις 30/12/2001 η επιχείρηση αποφάσισε να διαμαρτυρήσει τη συναλλαγματική του πελάτη Κατρανά Αθανάσιο, γι' αυτό και πλήρωσε στο συμβολαιογράφο 10€ για την διαμαρτύρηση αυτή.

Α) Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>30/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30	ΠΕΛΑΤΕΣ			60	
30.00.300	Κατρανάς Αθανάσιος		60		
31	ΓΡΑΜ. ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ				60
31.01.000	Ε.Τ.Ε. Λεοντ.				
	Σοφού		60		

Διαμαρτύρηση συναλλαγματικής Νο.....

Β) στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>30/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30	ΠΕΛΑΤΕΣ			10	
30.00.300	Κατράνας Αθανάσιος		10		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ				10
	38.00.000 Ταμείο επιχείρησης		10		
<u>Ποσό που καταβλήθηκε για να διαμαρτυρηθεί η συναλλαγματική Νο.....</u>					

Γ) Στο βιβλίο γραμματίων εισπρακτέων και στην στήλη «παρατηρήσεις» αναγράφεται η λέξη «διαμαρτυρήθηκε».

**Παράδειγμα εισαγωγής από το εξωτερικό εμπορεύσιμων αγαθών (εμπορευμάτων, α΄ και β΄ υλών κτλ.).
(Λογαριασμός 32)**

Η εταιρία MABIA A.E. που ασχολείται με την παραγωγή νήματος και έχει έδρα την Αθήνα (διεύθυνση Γκούρα 10), παράγγειλε από τον οίκο SOL της Αγγλίας 10.000 κιλά μαλλί τύπου Νέας Ζηλανδίας αντί συνολικού τιμήματος 40.000\$ Η.Π.Α. Την ίδια μέρα που έγινε η παραγγελία, στάλθηκε έμβασμα από την εταιρία MABIA A.E. για λογαριασμό του οίκου SOL 10.000\$. Τιμή δολαρίου 0.9€.

Επίσης καταβλήθηκαν στην τράπεζα ΕΤΕ μέσω της οποίας έγινε το έμβασμα, 540€ για εμβαστικά και λοιπές προμήθειες της.

Η τράπεζα εκδίδει ένα εκκαθαριστικό σημείωμα με τα εξής ποσά:

Συνάλλαγμα \$10.000 * 0,9€ = 9.000€

Έξοδα τράπεζας 540€

Σύνολο 9.540€

Με παραστατικό το εκκαθαριστικό σημείωμα της τράπεζας, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/03</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
32	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡ.			9.540	
32.01.001	Εισαγωγή No 1		9.540		

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣ. 9.540

38.00.000 Ταμείο επιχειρ. 9.540

Ως εκκαθαριστικό σημείωμα ΕΤΕ....

Στις 25/03 το μαλλί της Νέας Ζηλανδίας έφτασε στο τελωνείο των Αθηνών. Στην συνέχεια έγινε διακανονισμός και καταβάλλεται στην Τράπεζα το αντίτιμο της εξόφλησης άλλων 10.000\$, από την οφειλή, με τιμή 0,95€ ανά \$. Καταβλήθηκε επιπλέον στην τράπεζα που διενεργούσε τον διακανονισμό 360€ για προμήθειες και λοιπά έξοδα.

Α) Για την εξόφληση των 10.000\$ καταβλήθηκαν στην τράπεζα 9.500€ (10.000\$ * 0,95€ = 9.500€). Επίσης, καταβλήθηκαν για προμήθειες και λοιπά έξοδα τραπεζής 360€. Δηλαδή καταβλήθηκαν συνολικά 9.860€.

Με αποδεικτικό στοιχείο το εκκαθαριστικό σημείωμα της τράπεζας, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 25/03</u>	<u>TAMEIOY</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
32	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡ.		9.860	
32.01.001	Εισαγωγή Νο 1	9.860		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.			9.860
	38.00.000 Ταμείο επιχειρ.	9.860		

Ως εκκαθαριστικό σημείωμα Τράπεζας για εισαγωγή Νο 1

Β) το υπόλοιπο ποσό της αξίας του νήματος που είναι 20.000\$ παραμένει «επί πιστώσει». Το \$ τιμάται 0,95€, όπως προέκυψε από την πιο πάνω Ευρωπαϊκή των 10.000\$. Με το ποσό, λοιπόν 19.000€ (20.000\$ * 0,95€ = 19.000€) στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 25/03</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
32	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡ.		19.000	
32.01.001	Εισαγωγή Νο 1	19.000		
	50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			19.000
	50.01.000 Οίκος SOL	19.000		

Εισαγωγή Νο 1

Στις 03/04 η εταιρία MABIA A.E. υπογραφή μία συναλλαγματική ονομαστικής αξίας 20.000\$ σε διαταγή του οίκου SOL λήξης 20/02 του επόμενου έτους. Η τιμή πώλησης του δολαρίου στις 03/04 είναι 0,97€ ενώ τα 20.000\$ εμφανίζονται στην πίστωση του λογαριασμού 50.01.000 με τιμή 0,95€/\$.

Με αποδεικτικό στοιχείο την φωτοτυπία της συναλλαγματικής αυτής και με αξία 19.000€ ($20.000\$ * 0,95€ = 19.000€$) γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 03/04</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		19.000	
50.01.000	Οίκος SOL	19.000		
51	ΓΡΑΜΜΑΤ. ΠΛΗΡΩΤ.			19.000
51.01.000	Γραμμάτια			
	πληρωτέα σε \$	19.000		
<u>Αποδοχή συναλλαγματικής 20.000\$ * 0,95 €</u>				

Στις 06/04 ο εκτελωνιστής εκδίδει το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών του (το λεγόμενο εξοδολόγιο) που αφορά την πιο πάνω εισαγωγή.

Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών του εκτελωνιστή είναι συμπληρωμένο, ως εξής:

ΕΞΟΔΟΛΟΓΙΟ ΕΚΤΕΛΩΝΙΣΤΟΥ.....		
α/α	Είδος υπηρεσίας	Ποσό
1	Εργατικά κτλ. Έξοδα	120€
2	Χαρτόσημα διάφορα	15€
	Έξοδα υποκείμενα στο ΦΠΑ 8%	330€
	ΦΠΑ εξόδων με 8%	26,40€
3	ΦΠΑ εισαγωγής με 18%	2.724€
4	Αμοιβή	150€
5	ΦΠΑ αμοιβής με 18% ΦΠΑ	27€
	ΣΥΝΟΛΟ	3.392,40€

Το πρωτότυπο του πιο πάνω τιμολογίου παροχής υπηρεσιών με επισυναπτόμενα όλα τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία συμπληρώθηκε (π.χ. αποδεικτικό καταβολής ΦΠΑ, φορτωτική, λοιπά έξοδα, διασάφηση εισαγωγής κτλ.) παραλαμβάνεται από το λογιστή της εταιρίας MABIA A.E.

Με βάση λοιπόν αυτό το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 03/04 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡ.		3.392,40	
32.01.001 Εισαγωγή Νο 1	3.392,40		
35 ΛΟΓ/ΜΟΙ ΔΙΑΧ/ΣΗΣ			
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ			
ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ			3.392,40
35.00.000 Εκτελωνιστής			
A. Αγγέλου	3.392,40		

Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών Νο 113/3.4 Αγγέλου

Μετά από την καταχώρηση και του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών του εκτελωνιστή, ολοκληρώνεται η εισαγωγή.

Στην συνέχεια, ο λογιστής αθροίζει χωριστά την αξία εισαγωγής και τα λοιπά έξοδα που υπάγονται στο ΦΠΑ 8% (διότι το είδος που εισάγεται, υπάγεται στο 8% ΦΠΑ) και χωριστά όλα τα άλλα έξοδα που υπάγονται στο 18% ΦΠΑ. Το υπόλοιπο, από της αξίας που καταβλήθηκε και είναι καταχωρημένο στη χρέωση του λογαριασμού 32.01.001, θεωρείται αξία αγοράς, απαλλασσόμενη του ΦΠΑ ή ενδεχομένως και αξία εξαιρούμενη του ΦΠΑ.

Τα παραπάνω ποσά ο λογιστής τα παίρνει αναλυτικά από την διασάφηση και από όλα τα άλλα παραστατικά (τιμολόγια κτλ.) που είναι επισυναπτόμενα πίσω από το εξοδολόγιο.

Τα ποσά αυτά λοιπόν, γράφονται από τον λογιστή σε μία αθεώρητη κατάσταση, ως εξής:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ Νο 1	
Αξία εισαγωγής με 18%	15.300€
Αξία εισαγωγής με 8%	330€
Αξία εισαγωγής απαλλασσόμενη του ΦΠΑ	12.350€
ΦΠΑ εισαγωγών α' και β' υλών με 18%	2.754€
ΦΠΑ εισαγωγών με 8%	26,40€
Σύνολο	30.760,40€

Με βάση την πιο πάνω κατάσταση και με λογιστικό σημείωμα, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της ΜΑΒΙΑ Α.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή: (με την εγγραφή αυτή εξισώνεται ο λογαριασμός 32.01.001)

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u> <u>06/04</u> <u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
24 Α΄ ΚΑΙ Β΄ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ			
ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ		27.980	
24.00.000 εισαγωγές με 18%	15.300		
24.00.001 εισαγωγές με 8%	330		
24.00.002 εισαγωγές απαλασ. του ΦΠΑ	12.350		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ			
- ΤΕΛΗ		2.780,40	
54.00.000 ΦΠΑ εισαγωγών α΄ και β΄ υλών με 18%	2.754		
54.00.001 ΦΠΑ εισαγωγών α΄ και β΄ υλών με 8%	26,40		
32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ			
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ			30.760,40
32.01.001 εισαγωγή Νο 1	30.760,40		

Εισαγωγή Νο 1

Στις 31/12 γίνεται αποτίμηση του συναλλάγματος σε €, με βάση την τρέχουσα τιμή πώλησης του \$ την ημέρα εκείνη, που είναι 0,99€ ανά \$.

Στην περίπτωση μας στο καθολικό της επιχείρησης είναι πιστωμένος ο λογαριασμός 51.01.000 «Γραμμάτια πληρωτέα σε \$» με ποσό 20.000\$ * 0,95 = 19.000€.

Η τρέχουσα τιμή του \$ στις 31/12 είναι 0,99€, Κατά συνέπεια, η τρέχουσα αξία της υποχρέωσης αυτής με 31/12 είναι 20.000\$ * 0,99€ = 19.800€. Δηλαδή με ημερομηνία 31/12 τα γραμμάτια πληρωτέα σε \$ θα πρέπει να εμφανίζονται πιστωμένα με 19.800€. μέχρι τώρα εμφανίζονται με 19.000€. Για το λόγο αυτό, θα πιστωθεί ο λογαριασμός 51.01.000 με 800€, για να διαμορφώσει υπόλοιπο 19.800€ και θα χρεωθεί ο λογαριασμός 81.00.000 «Συναλλαγματικές διαφορές» με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται με λογιστικό σημείωμα ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u> <u>31/12</u> <u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ			
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		800	

81.00.004 Συναλ. Διαφορές σε \$	800	
51 ΓΡΑΜ. ΠΛΗΡΩΤΕΑ		800
51.01.000 Γραμ. πληρωτέα		
σε \$	800	

Συναλλαγματικές διαφορές

Ο λογαριασμός 81.00.004 επειδή εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο, με 31/12 εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.02.007. Δηλαδή γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			800	
86.02.007 Έκτακτα και ανόργανα				
έξοδα		800		
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ				
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				800
81.00.004 Συναλ. Διαφορές σε \$	800			

Μεταφορά συναλλαγματικών διαφορών στ' αποτελέσματα χρήσης

Στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της 31/12 ο λογαριασμός 51.01.000 «Γραμμάτια πληρωτέα σε \$» θα καταχωρηθεί ως εξής:

ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

<u>ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΔΕΥΤΕΡ.</u>	<u>ΠΡΩΤΟΒ.</u>
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ			19.800
51.01 Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν.		19.800	
51.01.000 Γραμμάτια πληρ. Σε €	19.800		

συν/κη λήξη 20/02 οίκου SOL \$20.000 * 0,99€ = 19.800€

Στις 20/02 του επόμενου έτους το γραμμάτιο πληρωτέο με 20.000\$ λήγει και η εταιρία ΜΑΒΙΑ Α.Ε. αποφάσισε να το εξοφλήσει. Τρέχουσα τιμή πώλησης δολαρίου 1,05€.

Ο λογαριασμός 51.01.000 «Γραμμάτια πληρωτέα σε \$» εμφανίζεται στο καθολικό της επιχείρησης ως εξής:

51.01.000 Γραμμάτια πληρωτέα σε \$	
	\$ 20.000 * 0,99 = 19.800€

Για την εξόφληση του γραμματίου αυτού καταβάλλεται στην τράπεζα 21.000€ ($20.000\$ * 1,05€ = 21.000€$).

Στην συνέχεια, στο ημερολόγιο ταμείου, με αποδεικτικό στοιχείο την συναλλαγματική και το παραστατικό της τράπεζας, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u> <u>20/02</u> <u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
51 ΓΡΑΜ. ΠΛΗΡΩΤΕΑ		19.800	
51.01.000 Γραμ. πληρωτέα			
σε \$	19.800		
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ			
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		1.200	
81.00.004 Συναλ. Διαφορές σε \$	1.200		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣ.			21.000
38.00.000 Ταμείο επιχείρ.	21.000		

Εξόφληση συναλλαγματικής οίκου SOL λήξης 20/02

Παράδειγμα αποτίμησης χρεογράφων και ομολογιών που έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο.

(Λογαριασμός 34)

Η επιχείρηση «ΑΣΤΗΡ» Α.Ε. έχει στην κατοχή της τις παρακάτω ομολογίες και μετοχές άλλων εταιρειών. (στην παρακάτω κατάσταση είναι συμπληρωμένη και η στήλη (δ) που αποτελεί και λύση του παραδείγματος και αυτό γίνεται για να μην ξαναγραφτεί για δεύτερη φορά η ίδια κατάσταση).

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΟΜΟΛΟΓΙΩΝ

Κωδικός χρεογράφοι	(α) Είδος χρεογράφοι	(β) Τιμή κτήσης ή απογραφής της 31/12/03	(γ) Μέσα τρέχουσα τιμή από 1/12- 31/12/2004	(δ) Αποτίμηση και απογραφή κατά την 31/12/2004
	<u>Α' Ομολογίες</u>			
34.05.000	Ελ. Δημοσίου	300€	390 (-90€)	300€
34.05.001	Ε.Τ.Ε.	240€	270 (-30€)	240€
34.05.002	Ν.Π.Δ.Δ	360€	300€	300€
	<u>Β' Μετοχές</u>			
34.00.001	Τράπεζα Α	750€	600€	600€
34.00.002	Τράπεζα Ε	450€	540€	540€
34.00.003	Αν. Εταιρ. Δ	540€	300 (+30€)	330€
34.00.004	Αν. Εταιρ. Ω	210€	300 (+90€)	390 €
	Συνολική αξία	2850€	2700€	2700€

(Θα γίνει η αποτίμηση των χρεογράφων και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές)

Α) Η αποτίμηση των παραπάνω χρεογράφων θα γίνει στην συνολικά χαμηλότερη αξία των 2700€. Επειδή όμως δεν επιτρέπεται οι ομολογίες του Δημοσίου και τις Εθνικής Τράπεζας κτλ. να αποτιμηθούν στην απογραφή σε τιμή μεγαλύτερη της κτήσης, η διαφορά των 120€ (90€ + 30€) θα καλυφθεί με ανάλογη αύξηση της τρέχουσας τιμής των μετοχών των ανωνύμων εταιρειών Δ και Ω (κατά την κρίση του λογιστή). Έτσι η αναγραφή στην απογραφή της αξίας των ομολογιών και των μετοχών θα γίνει όπως φαίνεται στην στήλη (δ) του παραπάνω πίνακα.

Β) Τα χρεόγραφα εμφανίζονται στο καθολικό χρεωμένα συνολικά με το ποσό 2780 €, όσο ποσό δηλαδή απεικονίζεται στην στήλη (β). Στις 31/12/2003 όμως θα πρέπει να εμφανίζονται αυτά χρεωμένα με το συνολικό ποσό 2700€ δηλαδή με τα επιμέρους ποσά, που απεικονίζονται στην στήλη (δ).

Για το λόγο αυτό θα πρέπει να προσαρμοστεί ο κάθε ένας από τους αναλυτικούς λογαριασμούς στα αντίστοιχα ποσά της αποτίμησής τους, δηλαδή της στήλης (δ).

Για το λόγο αυτό γίνεται η παρακάτω εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12/03</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ. ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ		270	
34.00.002 Τράπεζα Ε	90		
34.00.004 Ανων. Εταιρία "Ω"	180		
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		150	
64.11.000 Διαφορές από αποτίμηση χρεογράφων	150		
34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ			420
34.05.002 Ν.Π.Δ.Δ.	60		
34.00.001 Τράπεζα Α	150		
34.00.004 Ανων. Εταιρία "Δ"	210		

Αποτίμηση χρεογράφων

Η «διαφορά από αποτίμηση χρεογράφων» που είναι 150€ θεωρείται φυσιολογικό έξοδο και εκπίπτει από τα έσοδα της χρήσης, για το υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

**Παράδειγμα χειρισμού δαπάνης με ημερομηνία 31/12, που κατά ένα μέρος είμαι δουλεμένη και κατά ένα άλλο μέρος δεν είναι δουλευμένη.
(Λογαριασμός 36)**

Στις 20/01/2002 καταφτάνει στην επιχείρηση η απόδειξη της ΔΕΗ που αναφέρεται στο χρονικό διάστημα από 15/11/01 – 15/01/02 και με τα εξής ποσοτικά στοιχεία:

Αξία ΔΕΗ	300 €
ΦΠΑ αξίας με 18%	54 €
ΕΡΤ, Δημοτικοί φόροι κτλ	<u>60 €</u>
Σύνολο	414 €

Την ίδια μέρα, δηλαδή στις 20/01/02 καταβλήθηκε το ποσό που οφείλεται στη ΔΕΗ.

(Θα γίνουν οι απαραίτητες λογιστικές ενέργειες με 31/12/01 και με 20/01/02)

31/12/2001

Α) Τα πιο πάνω ποσά οφείλονται στην ΔΕΗ, αναφέρονται στο χρονικό διάστημα 15/11/01 – 15/01/02.

Κατά συνέπεια:

Από 15/01/01 - 31/12/01 = 1,5 μήνες ή 75%

Από 01/01/02 - 15/01/02 = 0.5 μήνες ή 25%

Σύνολο 2 μήνες 100%

Με βάση τα ποσοστά αυτά, η δαπάνη χωρίζεται σε δαπάνη του 2001 και σε δαπάνη του 2002 ως εξής:

Δαπάνη που βαρύνει τη χρήση του 2001

Αξία ΔΕΗ	$300€ * 75% = 225€$
ΦΠΑ αξίας με 18%	$54€ * 75% = 40,50€$
ΕΡΤ, Δημοτικοί φόροι κτλ	$60€ * 75% = \underline{45€}$
Σύνολο	310,50€

Δαπάνη που βαρύνει τη χρήση του 2002

Αξία ΔΕΗ	$300€ - 225 = 75€$
ΦΠΑ αξίας με 18%	$54€ - 40,50 = 13,50€$
ΕΡΤ, Δημοτικοί φόροι κτλ	$60€ - 45 = \underline{15€}$
Σύνολο	103,50€

Β) Με βάση τα πιο πάνω ποσά, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ. ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		225	
62.00.000	Ηλεκτρικό ρεύμα			
	υποκείμενο στο ΦΠΑ	225		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ			
	- ΤΕΛΗ		40,50	

54.00.018 ΦΠΑ δαπάνη με 18%	40,50	
63 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ		45
63.04.000 Τέλη καθαρισμού και φωτισμού	45	
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		103,50
36.00.000 Έξοδα επόμενων χρήσεων	103,50	
56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		414
56.01.000 Έξοδα χρήσης πληρωτέα	414	
<u>ΔΕΗ από 15/01/01 – 15/01/02 ως αποδ. ΔΕΗ</u>		

20/01/2002

Καταβάλλεται στην ΔΕΗ το ποσό των 414€. Για το ποσό αυτό γίνεται η πιο κάτω εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/01/02</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ				414	
56.01.000 Έξοδα χρήσης πληρωτέα	414				
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ					414
38.00.000 Ταμείο επιχείρησης	414				

Εξόφληση ΔΕΗ από 15/11/01 – 15/01/02

Β) Από το πιο πάνω ποσό καταβάλλεται στην ΔΕΗ, ένα μέρος και συγκεκριμένα το ποσό 103,50€ βαρύνει την χρήση του 2002 και εμφανίζεται στην χρήση του λογαριασμού 36.00.000.

Για το ποσό αυτό και σύμφωνα με την ανάλυση πιο πάνω γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>20/01/02</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ				75	

62.00.000 Ηλεκτρικό ρεύμα		
υποκείμενο στο ΦΠΑ	75	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ		
– ΤΕΛΗ		13,50
54.00.018 ΦΠΑ δαπάνη με 18%	13,50	
63 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ		15
63.04.000 Τέλη καθαρισμού και		
φωτισμού	15	
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ		
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		103,50
36.00.000 Έξοδα επόμενων		
χρήσεων	103,50	
<u>Δουλεωμένη δαπάνη ΔΕΗ από 01/01/02 – 15/01/02</u>		

ΟΜΑΔΑ 4

Παράδειγμα σύστασης εταιρείας με εισφορά από εταίρο ολόκληρης ατομικής επιχείρησης.

(Λογαριασμός 40)

Οι Α. Αντωνίου και Β. Βασιλείου στις 10/9 αποφάσισαν να ιδρύσουν Α.Ε. ο καθένας θα εισφέρει από 150.000€.

Ο Α. Αντωνίου θα καταβάλλει τη συμμετοχή του σε μετρητά, ενώ ο Β. Βασιλείου θα εισφέρει πρώτα την ατομική του επιχείρηση και το υπόλοιπο σε μετρητά. Τα περιουσιακά στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης για να εισφερθούν στην Α.Ε., αποτιμούνται πρώτα από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20. Δηλαδή υποβάλλεται σχετική αίτηση στην διεύθυνση του υπουργείου Εμπορίου, συγκροτείται η επιτροπή που αποτελείται από δύο άτομα του Υπουργείου Εμπορίου και ένα άτομο από το Εμπορικό και Βιομηχανικό επιμελητήριο.

Η επιτροπή αυτή προσδιορίζει, σε ποσότητα και αξία, τα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις της ατομικής επιχείρησης που μεταβιβάζονται στην Α.Ε. Η απογραφή λοιπόν της ατομικής επιχείρησης, μετά την εκτίμηση όλων των στοιχείων της από την επιτροπή του άρθρου 9, έχει ως εξής:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΠΑΓΙΑ	ΑΝ. ΣΤΗΛΗ	ΔΕΥΤΕΡ.	ΠΡΩΤΟΒ.
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ			
ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ			3.000
14.00 Έπιπλα		3.000	
14.00.000 Διάφορα έπιπλα με 18%	3.000		
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ - ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ			
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			144.000
20.00 Νήματα		144.000	

20.00.000 Αποθέματα με 18%	144.000		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			6.000
30.00 Πελάτες εσωτερικού		6.000	
30.00.000 Γ. Γεωργίου	6.000		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	<u>153.000€</u>	<u>153.000€</u>	<u>153.000€</u>

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	ΑΝ. ΣΤΗΛΗ	ΔΕΥΤΕΡ.	ΠΡΩΤΟΒ
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			132.000
40.07 Κεφάλαιο ατομικών επιχειρ.		132.000	
40.07.000 Β. Βασιλείου	132.00		
ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			21.000
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		21.000	
50.00.000 Ε. Ευαγγέλου	21.000		
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	<u>153.000€</u>	<u>153.000€</u>	<u>153.000€</u>

Οι διάφορες εκτιμήσεις που προέκυψαν από την αποτίμησης που έκανε η επιτροπή του άρθρου 9, καθώς και τα κέρδη (η ζημίες) που προέκυψαν λόγω σύνταξης απογραφής και ισολογισμού με ημερομηνία 10/9, μεταφέρθηκαν όλες στον λογαριασμό 40.07.000.

Έτσι, η ατομική επιχείρηση, όπως προσδιορίσθηκε και μεταφέρθηκε στην Α.Ε., έχει καθαρή θέση, δηλαδή εκτιμάται σε 132.000€. Κατά συνέπεια ο Β. Βασιλείου οφείλει να εισφέρει τα υπόλοιπα σε μετρητά, που είναι 18.000€.

(Θα γίνουν οι εγγραφές σύστασης της Α.Ε.)

Α) Η πρώτη εγγραφή που γίνεται στα βιβλία της Α.Ε. είναι η εγγραφή της κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου. Η εγγραφή αυτή γίνεται με λογιστικό σημείωμα ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u> 10/09	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		300.000	

33.03.000 Α. Αντωνίου	150.000	
33.03.001 Β. Βασιλείου	150.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		300.000
40.02.000 Οφειλόμενο Μ.Κ.	300.000	
κοινών μετόχ.		

Εγγραφή κάλυψης του Μ.Κ. ως συμβόλαιο Νο...

Β) Για το ποσό του Μ.Κ. που καταβάλλεται αμέσως (στην προκειμένη περίπτωση ολόκληρο), γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/09</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
33		ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		300.000	
33.04.000		Α. Αντωνίου	150.000		
33.04.001		Β. Βασιλείου	150.000		
		33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			300.000
		33.03.000 Α. Αντωνίου	150.000		
		33.03.001 Β. Βασιλείου	150.000		

Μεταφορά από λογαριασμό 33.03 στο λογαριασμό 33.04

Γ) Ο Α. Αντωνίου καταβάλλει τη συμμετοχή του σε μετρητά. Για το λόγο αυτό ο ταμίας της Α.Ε. εκδίδει μία απόδειξη είσπραξης με ποσό 150.000€. Το πρωτότυπο της απόδειξης το παίρνει ο Α. Αντωνίου και με το δευτερότυπο υπογεγραμμένο, από τον ταμία και τον Α. Αντωνίου, στο ημερολόγιο ταμείου της εταιρείας γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/09</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38		ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		150.000	
38.00.000		Ταμείο επιχείρησης	150.000		
		33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			150.000
		33.04.000 Α. Αντωνίου	150.000		

Καταβολή της συμμετοχής από τον Α. Αντωνίου

Δ) Ο Β. Βασιλείου εισφέρει την ατομική του επιχείρηση που εκτιμάται 132.000€ και 18.000€ σε μετρητά. Για την εισφορά του Β. Βασιλείου θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

Για τα μετρητά εκδίδεται μια απόδειξη είσπραξης και με το δευτερότυπο της απόδειξης γίνεται η παρακάτω εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/09</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38		ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		18.000	
38.00.000		Ταμείο επιχείρησης	18.000		
		33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			18.000
		33.04.001	Β. Βασιλείου	18.000	

Καταβολή μέρους της συμμετοχής από τον Β. Βασιλείου σε μετρητά

Β. Βασιλείου εισφέρει την ατομική του επιχείρηση, που εκτιμάται από την επιτροπή του άρθρου 9 σε 132.000€. Με παραστατικό της έκθεσης της επιτροπής με το λογιστικό σημείωμα γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>10/09</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
14		ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ			
		ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		3.000	
14.00.000		Διάφορα έπιπλα με 8%	3.000		
20		ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		144.000	
20.00.000		Αποθέματα με 18%	144.000		
30		ΠΕΛΑΤΕΣ		6.000	
30.00.000		Γ. Γεωργίου	6.000		
		50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			21.000
50.00.000		Ε. Ευαγγέλου	21.000		
		33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			132.000
		33.04.001	Β. Βασιλείου	132.000	

Εισφορά ατομικής επιχείρησης σύστασης της Α.Ε.

Ε) Επειδή ολοκληρώθηκε η εισφορά του Μ.Κ. είτε σε μετρητά είτε σε είδος στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			300.000	
40.02.000 Οφειλόμενο Μ.Κ.				
	κοινών μετόχων	300.000		
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ				300.000
40.00.000 Καταβληθέν Μ.Κ.				
	κοινών μετοχ.	300.000		

Μεταφορά από λογαριασμό 40.02 στον λογαριασμό 40.00

Παράδειγμα που αφορά σχηματισμένα αφορολόγητα αποθεματικά, τα οποία δεν αναγνωρίζονται από τον διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο.

(Λογαριασμός 41)

Το μήνα Νοέμβριο 2004 διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για την χρήση 2000 στην εταιρεία ΜΑΒΙΛ Α.Ε. και διαπιστώθηκε ότι υπολογίσθηκε και καταχωρήθηκε στην πίστωση του λογαριασμού 41.08.000 «Αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 1262/82» ποσό μεγαλύτερο από το νόμιμο, κατά 6.000€ Για την λογιστική αυτή διαφορά ο φορολογικός έλεγχος βεβαίωσε φόρο εισοδήματος και προσαυξήσεις 4.700€. Η εταιρεία αποδέχθηκε στις 28.1.04 την λογιστική αυτή διαφορά και το φόρο

(Θα γίνουν οι εγγραφές στα βιβλία της ΜΑΒΙΛ Α.Ε.)

Α) Με το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων και με παραστατικό της έκθεσης ελέγχου, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦ.				
	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		6.000	
41.08.000 Αφορολόγητο αποθεματικό				

N. 1262	6.000	
42 ΑΠΟΤΕΛ. ΕΙΣ ΝΕΟ		6.000
42.04.000 διαφορ. Φορολογικού ελέγχου χρήσ. 2001	6.000	
Ποσό αφορολόγητου αποθεματικού που δεν αναγνωρίζεται από την Δ.Ο.Υ.		

Β) Για το ποσό του φόρου και των προσαυξήσεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>28.11.04</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
42 ΑΠΟΤΕΛ. ΕΙΣ ΝΕΟ				4.700	
42.04.000 διαφορ. Φορολογικού ελέγχου χρήσ. 2000			4.700		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ					4.700
54.99.000 Φόροι – τέλη χρήσης 2000			4.700		
<u>Φόροι και προσαυξήσεις αφορολόγητου αποθεματικού</u>					

Γ) Στο τέλος της χρήσης, ο λογαριασμός 42.04.000 χρεώνεται με το ποσό 1.300€ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 88.06.000 «διαφορές φορολογικού ελέγχου χρήσης 2000» με το ίδιο ποσό. Το ποσό των 1.300€ δεν φορολογείται.

Παράδειγμα χειρισμού υπολοίπου κερδών ή ζημιών εις νέο. (Λογαριασμός 42)

Στη επιχείρηση «ΑΛΦΑ Α.Ε.» εμφανίζονται τα εξής τελικά διαχειριστικά αποτελέσματα.

1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Ζημίες	Ζημίες	Κέρδη	Ζημίες	Ζημίες	Κέρδη	Κέρδη
300€	900€	120€	240€	60€	60€	1500€

(Θα γίνει ο φορολογικός και λογιστικός χειρισμός των κερδών αυτών)

Με βάση τα δεδομένα αυτά, ο φορολογικός χειρισμός των αποτελεσμάτων γίνεται ως εξής:

Οι ζημιές του 1998 που είναι 300€ μπορούν να συμψηφιστούν με τα κέρδη των επόμενων 5 ετών, δηλαδή των ετών 1999 έως 2003. Από τις χρήσεις αυτές στο 2000 υπάρχουν κέρδη 120€ που συμψηφίζονται με την ζημιά του 1998 και απομένει υπόλοιπο ζημιάς, για συμψηφισμό 180€. Το 2003 υπάρχουν κέρδη 60€ που συμψηφίζονται με τη ζημιά των 180€ και υπολείπεται ζημιά για συμψηφισμό 120€.

Στην χρήση 2004 υπάρχουν κέρδη 1500€. Με τα κέρδη αυτά μπορούν να συμψηφιστούν φορολογικά μόνο οι ζημιές των 5 προηγούμενων ετών που είναι: (1999) 900€, (2001) 240€, (2002) 60€, σύνολο ζημιών 1200€, ενώ λογιστικά συμψηφίζεται και το υπόλοιπο των ζημιών του 1998 που είναι 120€, δηλαδή συνολικά συμψηφίζεται ποσό ζημιάς 1320€ και όχι μόνο τα 1200€ των 5 προηγούμενων ετών.

Κατά συνέπεια, στην χρήση του 2004 το ποσό κερδών που μπορεί να διανεμηθεί ή να μεταφερθεί ως υπόλοιπο κερδών εις νέο, θα είναι το ποσό των 180€ ($1500 - 1320 = 180€$). Το ποσό όμως των κερδών που θα φορολογηθεί από τα κέρδη της χρήσης 2004 θα είναι 300€ ($180 + 120$ ζημιά του 1998 που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά = 300€).

Παράδειγμα πρόβλεψης αποζημιώσεων προσωπικού.

(Λογαριασμός 44)

Η εταιρία ΜΑΒΙΛ Α.Ε. αποφάσισε να προβεί για πρώτη φορά σε πρόβλεψη αποζημίωσης του προσωπικού της, με ημερομηνία 31/12/2001.

Για το λόγο αυτό ο λογιστής της επιχείρησης πήρε στα χέρια του τις μισθολογικές καταστάσεις του Δεκεμβρίου 2000 και του Δεκεμβρίου 2001, που του παρέχουν τα εξής πληροφοριακά στοιχεία:

ΜΙΣΘΟΔΟΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΗΝΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2000		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΕΣ ΠΡΟΣΛΗΨΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ
α) Υπάλληλοι		
A. Αντωνίου	10.03.98	300€
B. Βασιλείου	20.09.86	390€
Γ. Γεωργίου	10.03.83	540€
β) Εργάτες		
M. Μάλαμας	20.09.83	24€
N. Νάνας	09.03.95	27€

ΜΙΣΘΟΔΟΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΗΝΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2001		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΕΣ ΠΡΟΣΛΗΨΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ
α) Υπάλληλοι		
B. Βασιλείου	20.09.86	420€
Γ. Γεωργίου	10.03.83	570€
Δ. Δημητρίου	10.06.01	480€
β) Εργάτες		
M. Μάλαμας	20.09.83	28€
N. Νάνας	09.03.95	30€

Στην συνέχεια, κατά τη διάρκεια της χρήσης 2002 συνέβησαν τα εξής λογιστικά γεγονότα.

α) στις 10/06/2002 προσλήφθηκε ο υπάλληλος E. Ευαγγέλου με μισθό 600€ το μήνα.

β) στις 15/08/2002 απολύθηκε ο B. Βασιλείου. Κατά την ημέρα της απόλυσής του καταβλήθηκε κανονικά η αποζημίωση που δικαιούται να πάρει ο απολυόμενος μισθωτός από την επιχείρηση.

γ) στις 10/09/2002 αποχώρησε ο εργάτης N. Νάνας.

(θα γίνουν οι λογιστικές ενέργειες που αφορούν τις προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού με ημερομηνία 31/12/2001 κατά την διάρκεια της χρήσης 2002 και με ημερομηνία 31/12/2002.

31/12/2001

A) Ο λογιστής της εταιρίας υπολογίζει τα ποσά των αποζημιώσεων με 31/12/2000, μόνο για τους υπαλλήλους και τους εργάτες εκείνους που συνεχίζουν

να εργάζονται στην επιχείρηση και μετά την ημερομηνία 31/12/2001. Δηλαδή, στο παράδειγμά μας, για τον Α. Αντωνίου που ήταν στην μισθοδοτική κατάσταση με 31/12/2000 και δεν υπάρχει στην μισθοδοτική κατάσταση 31/12/2001 διότι αποχώρησε (ή απολύθηκε) κατά την διάρκεια του έτους 2001 δεν θα υπολογισθεί αποζημίωση. (Υπήρχε περίπτωση φυσικά κάποιος μισθωτός να συμπεριλαμβανόταν και στην μισθοδοτική κατάσταση του Δεκεμβρίου 2001 αλλά να μην υπολογισθεί αποζημίωση γι' αυτόν, γιατί πιθανόν να είχε αποχωρήσει ή να είχε απολυθεί, κατά την διάρκεια του Δεκεμβρίου 2001).

Η εταιρεία επιθυμεί να κάνει πρόβλεψη μόνο για το 40% της συνολικής αποζημίωσης, που δικαιούνται οι μισθωτοί της και όχι για το 100% της αποζημίωσης αυτής, επειδή το προσωπικό της είναι ασφαλισμένο και επικουρικά.

Με βάση λοιπόν τα δεδομένα αυτά, συμπληρώνεται από το λογιστή μια κατάσταση αποζημιώσεων ως εξής:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΜΕ 31/12/2000								
νοματεπώνυμο	Ημερομηνία πρόσληψης	Ακαθάριστος αποδοχές	Ημερησία αποζημίωση ημερομίσθια αποζημίωσης	Μήνες αποζημίωση ημερομίσθια αποζημίωση	Συνολικό ποσό αποζημίωσης	προβλεπόμενες εισφορές αρτόσημο και ΙΤΑ	Συνολικό ποσό αποζημίωσης και εργοδ.	% του συνολικού ποσού της αποζημίωσης
α) Υπάλληλοι		μισθός		Μήνες				
Β. Βασιλείου	20/9/86	90€	455€	10 (2)	4.550€	273€	4.823€	1.929,20€
Γ. Γεωργίου	10/03/83	40€	630€	13	8.190€	491,40€	8.681,40€	3.472,56€
Σύνολο							13.504,40€	5.401,76€
β) Εργάτες		ημερομίσθιο		ημερομίσθιο				
Μ. Μάλμας	20/09/83	4€	28€	65	1.820€	109,20€	1.929,20€	771,68€
Ν. Νάνας	09/03/95	7€	31,50€	28	819€	49,14€	868,14€	347,25€
Σύνολο							2.797,34€	1.118,93€

$$(1) 390€ * 14/12 = 455€$$

(2) από τον πίνακα αποζημιώσεων

$$(3) 455€ * 10 = 4.550€$$

$$(4) 4.550€ * 0,6\% = 273€$$

$$(5) 4.550€ + 273 = 4.823€$$

$$(6) 4.823€ * 40\% = 1.929,20€$$

B) Με βάση την πιο πάνω κατάσταση αποζημιώσεων και με ποσό 6.520,69€ (1.118,93€ + 5.401,76€ = 6.520,69€) γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ. ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΟΙΝΗΤΟΠ.	6.520,69	
16.19.000	Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης	6.520,69	
44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		6.520,69
44.00.000	Σχηματισμένες προβλέψεις	6.520,69	
<u>Πρόβλεψη για το προσωπικό προηγούμενων χρήσεων</u>			

Γ) Επειδή το ποσό της αποζημίωσης είναι μικρό (6.520,69€) αποφασίσθηκε από την επιχείρηση ν' αποσβεστεί εξ' ολοκλήρου μέσα στην χρήση. Κατά συνέπεια, την ίδια μέρα γίνεται και η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ. ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
85	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	6.520,69	
85.05.019	Αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς απόσβεσης	6.520,69	
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		6.520,69
16.99.019	Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης	6.520,69	
<u>Αποσβέσεις εξόδων πολυετών απόσβεσης</u>			

Δ) Στην συνέχεια, ο λογαριασμός 85.05.019 πιστώνεται με το ποσό 6.520,69€, για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.03.005 με το ίδιο ποσό. Επίσης ο λογαριασμός 16.99.019 χρεώνεται με το ποσό 6.520,69€ για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 16.99.000 οπότε εξισώνεται και ο λογαριασμός αυτός.

Ε) Ο λογιστής συντάσσει μια νέα κατάσταση αποζημιώσεων, με βάση την μισθολογική κατάσταση του Δεκεμβρίου 2001 και με τους μισθωτούς που δεν απολύθηκαν ούτε και αποχώρησαν μέχρι 31/12/2001. Η κατάσταση αυτή συντάσσεται κατά τον ίδιο τρόπο όπως και η παραπάνω.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΜΕ 31/12/2001								
νοματεπώνυμο	Ημερομηνία πρόσληψη	Ακαθόριστες αποδοχές	Μηνιαία ποζημίωση ημερομίσθια ποζημίωσης	Μήνες αποζημίωση ημερομίσθια ποζημίωση	Συνολικό ποσό ποζημίωση	ργοδοτικές εισφορές αρτόσημο και ΓΑ	Συνολικό ποσό αποζημίωσης και εργοδ.	% του συνολικού ποσού της ποζημίωσης
α) Υπάλληλοι:		Ισθός		Μήνες				
Β. Βασιλείου	20/9/86	20€	490€	11	5.390€	323,40€	5.713,40€	2.285,36€
Γ. Γεωργίου	10/03/83	70€	665€	14	9.310€	558,60€	9.868,60€	3.947,44€
Δ. Δημητρίου	10/06/01	80€	560€	1	560€	33,60€	593,60€	237,44€
Σύνολο							<u>13.504,40€</u>	<u>6.470,24€</u>
β) Εργάτες		ημερομίσθια		ημερομίσθια				
Μ. Μόλαρας	20/09/83	8€	32,66€	65	2.122,90€	127,37€	2.250,27€	900,10€
Ν. Νάνας	09/03/95	0€	35€	26	910€	54,60€	964,60€	385,84€
Σύνολο							<u>2.797,34€</u>	<u>1.285,94€</u>

Τα συνολικά ποσά της κατάστασης αποζημιώσεων της 31/12/2001 είναι μεγαλύτερα από εκείνα της κατάστασης με 31/12/2000.

Αναλυτικότερα:

Συνολικό ποσό αποζημίωσης υπαλλήλων με 31/12/2001	6.470,24€
Συνολικό ποσό αποζημίωσης υπαλλήλων με 31/12/2000	<u>-5.401,76€</u>
Διαφορά	1.068,48€
Συνολικό ποσό αποζημίωσης εργατών με 31/12/2001	1.285,94€
Συνολικό ποσό αποζημίωσης εργατών με 31/12/2000	<u>-1.118,93€</u>
Διαφορά	167,01€

Επειδή τα ποσά με 31/12/2001 είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα ποσά με ημερομηνία 31/12/2000, με βάση τις πιο πάνω διαφορές γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12/01 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ. ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛ.	1.285,94	
68.00.000 Πρόβλεψη έμμισθου		
προσωπικού	1.285,94	

68.00.001 Προβλέψεις ημερομίσθιου		
προσωπικού	167,01	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		1.452,95
44.00.000 Σχηματισμένες		
προβλέψεις	1.452,95	

Πρόβλεψη αποζημιώσεων χρήσης 2001

Στην συνέχεια ο λογαριασμός 68 πιστώνεται για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00.000 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως 2001» με το ίδιο ποσό. Ο λογαριασμός 44 αποτελεί στοιχείο του παθητικού της επιχείρησης.

10/06/2002

Την ημέρα αυτή προσλήφθηκε ο καινούργιος υπάλληλος της εταιρείας Ε. Ευαγγέλου, με μισθό 585€ το μήνα. Για την πρόσληψη του υπαλλήλου δεν γίνεται καμία λογιστική ενέργεια που να αφορά τις προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού.

15/08/2002

Α) την ημέρα αυτή απολύθηκε ο υπάλληλος Β. Βασιλείου. Ο μισθός του την ημέρα της απόλυσης είναι 450€ και προσλήφθηκε στις 20/09/86. Με βάση τα στοιχεία αυτά, ο λογιστής της επιχείρησης υπολογίζει το ποσό της αποζημίωσης που δικαιούνται ο Β. Βασιλείου, ως εξής:

Συνολικό ποσό αποζημίωσης	5.650€
-Χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου	- 34€
-Φόρος αποζημίωσης	<u>- 240€</u>
Καθαρό ποσό αποζημίωσης που	
Καταβάλλεται στον Β. Βασιλείου	5.376€

Εργοδοτική εισφορά χαρτ. Και ΟΓΑ	34€
----------------------------------	-----

Με τα ποσά που υπολογίσθηκαν πιο πάνω γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u> 15/08/02	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ. ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ			

ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	5.684	
60.05.000 Αποζημιώσεις απόλυσης		
έμμισθου προσωπικού	5.684	
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		5.376
53.00.000 Αποδοχές έμμισθου		
προσωπικού πληρ.	5.376	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ		
ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		308
54.03.004 Φόρος αποζημίωσης		
υπαλλήλου	240	
54.03.006 Χαρτόσημο και ΟΓΑ		
αποζημιώσεων απολ.	68	

Αποζημίωση απολυμένου Β. Βασιλείου

Β) Για τον υπάλληλο αυτό είχε πρόβλεψη 2.285,36€ (βλέπε κατάσταση αποζημιώσεων 2001). Επειδή η πρόβλεψη είναι μικρότερη από το ποσό αποζημίωσης, δηλαδή επειδή $5.684 > 2.285,36$, με ολόκληρο το ποσό της πρόβλεψης γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 15/08/02 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ. ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	2.285,36	
44.00.000 Σχηματισμένες		
προβλέψεις	2.285,36	
78 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ		
ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜ.		
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΣΩΠ.		2.285,36
78.05.000 Χρησιμοποιούμενες		
προβλέψεις έμ.		
Προσωπικού	2.285,36	

Τακτοποίηση πρόβλεψης απολυμένου υπαλ. Β. Βασιλείου

Ο λογαριασμός 78.05.000 στο τέλος της χρήσης εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογαριασμό 80.00.000 «Λογαριασμός Γεν. Εκμετάλλευσης χρήσης 2002»

Στις 10/09/2002 αποχώρησε ο εργάτης Ν. Νάνας. Επειδή αποχώρησε οικειοθελώς, δεν του καταβλήθηκε αποζημίωση. Για τον εργάτη όμως αυτόν είχε υπολογισθεί πρόβλεψη 385.84€. Με το ποσό αυτό της πρόβλεψης που δεν χρησιμοποιήθηκε γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 10/09/02 ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ. ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	385,84	
44.00.000 Σχηματισμένες		
προβλέψεις	385,84	
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨ.		
ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣ.		385,84
84.00.000 Από προβλέψεις		
για αποζημίωση		
προσωπικού	385,84	

Τακτοποίηση πρόβλεψης αποχώρησης Ν. Νάνα

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός 84.00.000 εξισώνεται και μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 86.02.003 «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Στις 31/12/2002 για το προσωπικό που υπάρχει στην επιχείρηση θα πρέπει να γίνει η σχετική πρόβλεψη αποζημιώσεων. Ορισμένα από τα άτομα αυτά είναι γραμμένα στην κατάσταση αποζημιώσεων μισθωτών με 31/12/2001 ως εξής:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΜΕ 31/12/2001		
α) Υπάλληλοι	40% της συνολικής αποζημίωσης	
Γ. Γεωργίου	3.947,44€	
Δ. Δημητρίου	237,44€	
Σύνολο	4.184,88€	
β) Εργάτες		
Μ. Μάλαμας	900,10€	

Με 31/12/2002 συντάσσεται καινούργια κατάσταση αποζημιώσεων μισθωτών για τα άτομα που απασχολούνται την ημέρα αυτή στην επιχείρηση και έστω ότι το 40% της συνολικής αποζημίωσης τους ανέρχονται στο εξής ποσό:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΜΕ 31/12/2001		
α) Υπάλληλοι	40% της συνολικής αποζημίωσης	
Γ. Γεωργίου	4.600€	
Δ. Δημητρίου	600€	
Ε. Ευαγγέλου	315€	
Σύνολο	5.515€	
β) Εργάτες		
Μ. Μάλαμας	1.035€	

Επειδή τα ποσά των αποζημιώσεων με 31/12/2002 είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα ποσά των αποζημιώσεων με 31/12/2001 γίνεται συμπληρωματική εγγραφή πρόβλεψης με τα ποσά των πιο πάνω διαφορών. Οι διαφορές αυτές είναι:

Για τους υπαλλήλους $5.515 - 4.184,88 = 1.330,12$

Για τους εργάτες $1.035 - 910,10 = 124,90€$

Με τις διαφορές αυτές λοιπόν γίνονται οι εξής εγγραφές:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12/02</u>	<u>ΔΙΑΦ.</u>	<u>ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
68	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	ΕΚΜΕΤΑΛ.			1.455,02	
68.00.000	Πρόβλεψη έμμισθου					
	προσωπικού		1.330,02			
68.00.001	Προβλέψεις ημερομίσθιου					
	προσωπικού		124,90			
44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ					1.455,02
44.00.000	Σχηματισμένες					
	προβλέψεις		1.455,02			
<u>Πρόβλεψη αποζημιώσεων προσωπικού με 31/12/02</u>						

Παράδειγμα λήψης τοκοχρεολυτικού δανείου από επιχείρηση σε ξένο νόμισμα για απόκτηση παγίου στοιχείου της, αποτίμησης του σε € με 31/12 και χειρισμού της συναλλαγματικής διαφορά που προκύπτει.

(Λογαριασμός 45)

Η βιομηχανική εταιρία ΑΣΤΗΡ Α.Ε. για την επέκταση του εργοστασιακού της συγκροτήματος, με ημερομηνία 24/04/2001 πήρε δάνειο 50.000\$ από την Τράπεζα City Bank της Γερμανίας εξοφλητέο σε 10 ίσες εξαμηνιαίες τοκοχρεολυτικές δόσεις. Η πρώτη δόση θα καταβληθεί 15/10/2001, όπως δείχνει και ο παρακάτω πίνακας. Το επιτόκιο είναι 16% ετησίως. Την ημέρα που εισπράχτηκε το δάνειο, η εταιρία ΑΣΤΗΡ Α.Ε. κατέβαλε στην εδώ ανταποκρίτρια Τράπεζα, που έκανε την μετατροπή από \$ σε € και 660€ για προμήθειες και άλλα διάφορα τραπεζικά έξοδα. Οι τοκοχρεολυτικές δόσεις απεικονίζονται στον αμέσως παρακάτω πίνακα.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΩΝ ΔΟΣΕΩΝ (Γράφονται μόνο οι 3 πρώτες δόσεις)				
Ημερομηνίες καταβολής των τοκοχρεολυτικών δόσεων	Τόκος σε \$	Χρεολύσιο σε \$	Τοκοχρεολύσιο σε \$	Υπόλοιπο δανείου σε \$
15/04/2001	—	—	—	50.000
15/10/2001	4.000	2.900	6.900	47.100
15/04/2002	3.680	3.220	6.900	43.880
15/10/2002	3.510	3.390	6.900	40.490
ΚΤΛ.

Οι τιμές πώλησης του \$ στις ημερομηνίες καταβολής των τοκοχρεολυτικών δόσεων έχουν ως εξής:

<u>Ημερομηνίες</u>	<u>Τιμή πώλησης \$</u>
15/10/2001	0,92
31/12/2001	0,85
15/04/2002	0,95

Η επέκταση του εργοστασίου ολοκληρώθηκε και άρχισε να χρησιμοποιείται από 1/12/2001.

(Θα γίνουν όλες οι λογιστικές ενέργειες, δηλαδή οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν το πιο πάνω δάνειο και αναφέρονται στο ποσό του δανείου που καταβάλλεται, στους τόκους και τις συναλλαγματικές διαφορές)

15/04/2001

Η εταιρία ΑΣΤΗΡ Α.Ε. εισέπραξε το δάνειο των 50.000\$. Η τιμή του \$ σε € είναι 0,90€. Τα έξοδα και οι προμήθειες που καταβλήθηκαν στην εδώ ανταποκρίτρια τράπεζα είναι 660€.

Για το ποσό του δανείου που είναι $50.000\$ * 0,90€ = 45.000€$ και με παραστατικό το εκκαθαριστικό έντυπο της τράπεζας γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>15/04/01</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			45.000	
38.00.000	Ταμείο επιχείρησης		45.000		
	45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ				
	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ				45.000
	45.12.000 Τοκοχρεολυτικό				
		δάνειο σε \$	45.000		
<u>Είσπραξη δανείου City Bank 50.000\$ * 0,90€</u>					

Για τα έξοδα και τις προμήθειες της τράπεζας γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>15/04/01</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ			660	
65.01.002	Τόκοι και έξοδα τραπεζικών				
	μακροπρόθεσμων				
		υποχρεώσεων σε \$	660		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ				660
	38.00.000 Ταμείο επιχείρησης		660		
<u>Έξοδα και προμήθειες τράπεζας για μετατροπή του δανείου από \$ σε €</u>					

15/10/2001

Εξοφλείται το ποσό των τόκων της α΄ δόσης του δανείου που είναι 4.000\$ και ένα μέρος από το ποσό των 50.000\$ του δανείου που ονομάζεται χρεολύσιο και είναι ίσο με 2.900\$, δηλαδή σύνολο 6.900\$. η τιμή του \$ είναι 0,92€.

Ο λογιστής πρέπει να γνωρίζει πως όταν εξοφλείται μέρος του δανείου σε Ξ.Ν. προκύπτουν και συναλλαγματικές διαφορές. Στην δική μας λοιπόν περίπτωση έχουμε τα εξής υπολογιστικά στοιχεία:

Τόκοι (κατασκευαστικής περιόδου) 4.000\$ * 0,92€	= 3.680€
Χρεολύσιο 2.900\$ * 0,90€ (τιμή λήψης του δανείου)	= 2.610€
Συν/κές διαφορές (χρεωστικές) σε \$ 2.900\$ * 0,02 (0,92-0,90)	= 58€
Συνολικό ποσό που καταβλήθηκε	6.348€

Με βάση τα παραπάνω ποσά, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>15/10/01</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ	ΑΚΟΙΝΙΤΟΠ.		3.738	
16.15.000	Συναλ/κες	διαφορές			
	μακροπρόθ.	σε \$	58		
16.18.000	Τόκοι (κατασκευαστικής				
	περιόδου)		3.680		
45	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ	ΥΠΟΧΡ.		2.610	
45.12.000	Τοκοχρεολυτικό δάνειο				
	City Bank σε \$		2.610		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			6.348
38.00.000	Ταμείο επιχείρησης		6.348		

Εξόφληση τοκοχρεολυσίου της 15/10/2001**31/12/2001**

Την ημέρα αυτή η επιχείρηση συντάσσει ισολογισμό. Κατά συνέπεια, εκτός των άλλων, θα πρέπει να υπολογισθούν και οι δουλεμένοι τόκοι μέχρι την ημέρα αυτή, να γίνει η αποτίμηση του συναλλάγματος του δανείου και να προσδιορισθούν οι συναλλαγματικές διαφορές, δηλαδή γίνονται οι παρακάτω ενέργειες:

Α) υπολογίζονται οι δουλεμένοι τόκοι για το χρονικό διάστημα από 16/10/2001 – 31/12/2001, ως εξής:

Στους 6 μήνες 16/10/200 – 15/04/2002 οι τόκοι είναι 3.680\$

Στους 2,5 μήνες 16/10/2001–31/12/2001 οι τόκοι είναι $3.680\$ \cdot 2,5/6 = 1.533\$$

Η τρέχουσα τιμή πώλησης του \$ με 31/12/2001 είναι 0,82€ και η αποτίμηση των τόκων σε € που βαρύνουν τη χρήση 2001 θα είναι: $1.533\$ \cdot 0,82\text{€} = 1.257,06\$$

Η κατασκευή της επέκτασης ολοκληρώθηκε και άρχισε να χρησιμοποιείται από 01/12/2001.

Κατά συνέπεια οι τόκοι από 16/10/2001 – 30/11/2001 (1,5 μήνες) θεωρούνται τόκοι κατασκευαστικής περιόδου και οι τόκοι από 01/12/2001 – 31/12/2001 (1 μήνας) θεωρούνται κανονικοί τόκοι μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.

Δηλαδή έχουμε:

τόκοι κατασκευαστικής περιόδου $1.257,06\text{€} \cdot 1,5\text{μήνες} / 2,5\text{μήνες} = 754,24\text{€}$

τόκοι μακροπρόθεσμων υποχρεώσ. $1.257,06\text{€} \cdot 1\text{μήνας} / 2,5\text{μήνες} = 502,80\text{€}$

Συνολικό ποσό τόκων 1.257,04€

Με τα δεδομένα αυτά, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΕΙΣ.			754,24	
16.18.000	Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου 2001		754,24		
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦ. ΕΞΟΔΑ			502,80	
65.01.002	Τόκοι και έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.		502,80		
52	ΤΡΑΠΕΖΕΣ – ΛΟΓ/ΜΟΙ ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡΕΩΣ.				1.257,04
52.00.000	City Bank σε \$		1.257,04		
<u>Τόκοι από 16/10/2001 – 31/12/2001</u>					

Το υπόλοιπο του δανείου σε \$ που οφείλεται με 31/12/2001 είναι 47.100\$ (50.000 – 2.900 = 47.100). Η υποχρέωση αυτή σε \$ εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, με 0,90€ το \$. Η τρέχουσα όμως τιμή πώλησης του \$ με 31/12 0,82€. Το ποσό 47.100\$ θα πρέπει, σύμφωνα με το ΚΦΣ να αποτιμηθεί και να εμφανισθεί στον ισολογισμό με την τρέχουσα τιμή, δηλαδή με την τιμή 0,82€ ανά \$. Επειδή όμως η τρέχουσα τιμή του \$ είναι 0,82€, δηλαδή μικρότερη από την τιμή κτήσης που είναι 0,90€, η διαφορά αυτή των 0,08€ θεωρείται πιστωτική συναλλαγματική διαφορά.

Δηλαδή έχουμε:

Αποτίμηση δανείου με 31/12/2001 -> 47.100\$ * 0,82€	=	38.622€
Υπόλοιπο λογαριασμού δανείου στα βιβλία -> 47.100\$ * 0,90€	=	- 42.390€
Πιστωτικό συν/κη διαφορά σε \$ -> 47.100\$ * 0,08	=	3.768€

Με βάση τα δεδομένα αυτά και με λογιστικό σημείωμα γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
45	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘ.	ΥΠΟΧΡ.		3.768	
45.12.000	Τοκοχρεολυτικό δάνειο				
	σε \$		3.768		
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ	ΑΚΟΙΝΗΤΟΠ.			3.768
16.15.000	Συναλλαγματικές				
		διαφορές μακροπρ.			
	σε \$		3.768		
<u>Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης \$</u>					

Οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου είναι συνολικά (όπως φαίνεται και από τις παραπάνω εγγραφές) 4.434,24€ (3.680€ + 754,24€).

Το ποσό αυτό αποσβένεται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής του, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία (αρθ. 43 παρ. 3 α Ν. 2190). Η επιχείρηση, στην προκειμένη περίπτωση, προτίμησε την απόσβεση των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου εφάπαξ, δηλαδή την απόσβεση 100% των τόκων, μέσα στο έτος της πραγματοποίησής τους. Για το λόγο αυτό, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓ. ΣΤΟΙΧ.			4.434,24	
66.05.018	Αποσβέσεις τόκων				
	δανείου κατασκ.				
	Περίοδου		4.434,24		
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤ.				4.434,24
16.99.010	Αποσβεσμένοι				
	τόκοι δανείων				
	κατασκευαστικής				
	περιόδου		4.434,24		

Απόσβεση εφάπαξ τόκων κατασκευαστικής περιόδου

Ο λογαριασμός 16.99.018 χρεώνεται με το ποσό 4.434,24€ για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 16.18.000 και έτσι εξισώνεται και ο λογαριασμός αυτός.

Ο λογαριασμός 66.05.018 πιστώνεται με το ποσό 4.434,24€ για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 80.00.000 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως χρήσης 2001».

Ο λογαριασμός 65.01.002 πιστώνεται με το ποσό 1.162,80€ (502,80 + 660€) για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 80.00.000 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως χρήσης 2001».

Μετά από της πιο πάνω εγγραφές ο λογαριασμός 16.15.000 «Συναλλαγματικές διαφορές μακροπρόθεσμες σε \$» παρουσιάζει την εξής κίνηση:

<u>Χρέωση</u>	<u>16.15.000</u>	<u>Συναλλαγματικές διαφορές μακροπρόθεσμες σε \$</u>	<u>πίστωση</u>
Εξόφληση δόσεις	58	Αποτίμηση με 31/12/91	3.768

Επειδή το υπόλοιπο που προκύπτει από τον παραπάνω λογαριασμό είναι πιστωτικό 3.710€ (3.768€ – 58€), θα πρέπει το μέρος εκείνο της συναλλαγματικής διαφοράς που αντιστοιχεί στο ποσό του δανείου, που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη χρήση 2001, να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης. Το ποσό της συναλλαγματικής διαφοράς είναι 58 που απεικονίζονται στην χρήση του πιο πάνω λογαριασμού 16.15.000. για το ποσό αυτό θα πρέπει να γίνει η ακόλουθη εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81	ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓ. ΑΠΟΤΕΛ.			58	
81.00.004	Συναλλαγές διαφορές				
	σε \$		58		
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΟΙΝΗΤΟΠ.				58
16.15.000	Συναλλαγματικές διαφορές μακροπρ.				
	σε \$		58		
<u>Μεταφορά Συν/κης διαφ. από λογ/σμό 16.15 στον 81.00.004</u>					

Ο λογαριασμός 81.00.004 στην συνέχεια θα εξισωθεί και θα μεταφερθεί στον λογαριασμό 86.02.007 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα».

Μετά από την παραπάνω εγγραφή παρατηρούμε ότι ο λογαριασμός 16.15.000 εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο 3.768€. Με το ποσό αυτό θα χρεωθεί ο λογαριασμός 16.15.000 για να εξισωθεί και θα πιστωθεί ο λογαριασμός πρόβλεψης 44.15.000 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΟΙΝΗΤΟΠ.			3.768	
16.15.000	Συναλλαγματικές διαφορές μακροπρ.				
	σε \$		3.768		
44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ				3.768
44.15.000	Συν/κες διαφορές				
	σε \$		3.768		
<u>Μεταφορά πιστωτικών συν/κων διαφ. σε πρόβλεψη</u>					

15/04/2002

Εξοφλείται το τοκοχρεολύσιο της ημέρας αυτής. Η τρέχουσα τιμή πώλησης του \$ είναι 0,95€.

Οι τόκοι του δανείου σε \$ από 01/01/2002 – 15/04/2002, που είναι 3,5 μήνες υπολογίζονται ως εξής:

Από 16/10/2001 – 15/04/2002, δηλαδή για 6 μήνες οι τόκοι είναι 3.680\$

Οι τόκοι για 3,5 μήνες (από 01/01/2002 – 15/04/2002) είναι: $3.680\$ * 3,5\text{μήνες}/6\text{μήνες} = 2.146,66\$$.

Η αξία αυτών των \$ σε € είναι: $2.146,66\$ * 0,95€ = 2.039,33€$

Επίσης, οι τόκοι των 2,5 μηνών (από 16/10/2001 – 31/12/2001) είναι 1.533\$ ($3.680\$ - 2.147\$ = 1.533\$$). Οι τόκοι αυτοί αποτιμήθηκαν στις 31/12/2001 με τιμή 0,82€ ανά \$ και εμφανίζονται ως υποχρέωση στον λογαριασμό 52.00.000 με το ποσό $1.533\$ * 0,82€ = 1.257,06€$.

Με 15/04/2002 όμως το κάθε \$ τιμάται με 0,95€. Έτσι τα 1.533\$ αποτιμούνται στην συνολική τιμή 1.456,35€ ($1.533\$ * 0,95€ = 1.456,35€$).

Κατά συνέπεια έχουμε χρεωστική συναλλαγματική διαφορά (διότι η τρέχουσα τιμή του δολαρίου είναι μεγαλύτερη από την τιμή κτήσης του) που υπολογίζεται ως εξής:

Τρέχουσα αξία: $1.533\$ * 0,95€ = 1.456,35€$

- Αξία κτήσης $1.533\$ * 0,82€ = \underline{1.257,06€}$

Χρεωστική συν/κή διαφορά 199,29€

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα γίνεται η παρακάτω εγγραφή που αφορά τους τόκους.

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ			2.039,33	
65.01.002	Τόκοι και έξοδα				
	τραπεζικών				
	μακροπρόθεσμων				
	υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.		2.039,33		
52	ΤΡΑΠΕΖΕΣ – ΛΟΓ. ΒΡΑΧ.				
	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ			1.257,06	
52.00.000	City Bank σε \$		1.257,06		
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΟΙΝΗΤΟΠ.			199,29	
16.15.000	Συναλλαγματικές				
	διαφορές μακροπρ.				
	σε \$		199,29		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣ.				3.495,68
38.00.000	Ταμείο επιχείρησης		3.495,68		

Καταβολή τόκων από 16/10/2001 – 15/04/1992

Στις 15/04/2002 εξοφλείται και το χρεολύσιο που είναι 3.220\$. Η τρέχουσα τιμή του κάθε δολαρίου, δηλαδή η τιμή με την οποία εξοφλείται το χρεολύσιο, είναι 0,95€. Η τιμή κτήσης του κάθε δολαρίου είναι 0,82€ (είναι η τιμή που είχε το \$ στις 31/12/2001). Επειδή 0,95€ > 0,82€, (και λόγω του ότι είναι υποχρέωση), έχουμε χρεωστική συναλλαγματική διαφορά που υπολογίζεται ως εξής:

Τρέχουσα αξία: 3.220\$ * 0,95€ =	3.059€
- Αξία κτήσης 3.220\$ * 0,82€ =	<u>-2.640,40€</u>
Χρεωστική συν/κή διαφορά	418,60€

Η λογιστική εγγραφή που αφορά το χρεολύσιο και την συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει κατά την εξόφληση του, γίνεται όπως φαίνεται παρακάτω:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12/01</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
45	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘ.	ΥΠΟΧΡΕΩΣ.		2.640,40	
45.12.000	Τοκοχρεολυτικό				
	δάνειο σε \$		2.640,40		
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ	ΑΚΟΙΝΗΤΟΠ.		418,60	
16.15.000	Συναλλαγματικές				
	διαφορές μακροπρ.				
	σε \$		418,60		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣ.				3.059
38.00.000	Ταμείο επιχείρησης 3.059				
<u>Εξόφληση χρεολυσίου 3.220\$</u>					

Αν υποθέσουμε ότι δεν προκύπτει καμία άλλη συναλλαγματική διαφορά μέσα στο έτος 2002, τότε με ημερομηνία 31/12/2002, για τις συναλλαγματικές διαφορές (κωδ. 16.15.000) που έχουν προκύψει πιο πάνω για το έτος αυτό, που είναι συνολικά 617,89€ (418,60€ + 199,29€ = 617,89€), γίνονται οι εξής εγγραφές:

Χρεώνεται ο λογαριασμός 44.15.000 με το ποσό 3.768€ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 16.15.000 με το ίδιο ποσό. Μετά από την πιο πάνω εγγραφή, ο λογαριασμός 16.15.000 θα εμφανίζει την εξής κίνηση:

Χρέωση	16.15.000 Συναλλαγματικές διαφορές μακροπρόθεσμες σε \$	πίστωση	
Από εξόφληση τόκων	199,29	Από πρόβλεψη	3.768
Από εξόφληση χρεολυσίου	<u>418,60</u>	(αποτίμηση 31/12/2001)	
	617,89€		

Με βάση τα δεδομένα αυτά, θα πρέπει να πιστωθεί ο λογαριασμός 16.15.000 με το ποσό 617,89€ της συναλλαγματικής διαφοράς που προκύπτει από εξόφληση δανείου και τόκων και να χρεωθεί ο λογαριασμός 81.00.004 με το ίδιο ποσό. Στην συνέχεια θα πρέπει να χρεωθεί ο λογαριασμός 16.15.000 με το ποσό 3.768€ για να εξισωθεί και να πιστωθεί με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός πρόβλεψης 44.15.000.

**Παράδειγμα μεταφοράς αποτελεσμάτων από το Υποκατάστημα στο Κεντρικό και καταχώρηση των ισολογισμών στα βιβλία του Υποκαταστήματος και του Κεντρικού.
(Λογαριασμός 49)**

Η εταιρεία «Βιανάλ Α.Ε.» έχει κεντρικό κατάστημα στην Αθήνα και Υποκατάστημα στην Θεσσαλονίκη. Το υποκατάστημα τηρεί αυτοτελή λογιστική, δηλαδή τηρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί και το κεντρικό κατάστημα και στο τέλος της χρήσης προσδιορίζει τα αποτελέσματα του με λογιστικές εγγραφές, που στην συνέχεια τα μεταφέρει στο κεντρικό κατάστημα.

Με ημερομηνία 31.12 το κεντρικό κατάστημα παρουσιάζει κέρδη 30.000€ (κωδ. 86.99.000) και το υποκατάστημα ζημιές 4.400€ (κωδ. 86.99.001).

(Θα γίνει ο λογιστικός χειρισμός για τα αποτελέσματα χρήσης, τόσο στο υποκατάστημα όσο και στο κεντρικό κατάστημα)

Α) Λογιστικός χειρισμός στο υποκατάστημα

Το υποκατάστημα έχει ζημία 4.400€. Η ζημία αυτή εμφανίζεται στην χρέωση του λογαριασμού 86.99.001 «ζημιές χρήσης 19...»

Το λογαριασμό αυτό θα πρέπει να τον εξισώσει ο λογιστής και να τον μεταφέρει στον λογαριασμό 48.00.000 «λογαριασμός συνδέσμου με το κεντρικό». Η εγγραφή αυτή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
48		ΛΟΓ/ΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ			
		ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ		4.400	
48.00.000		κεντρικό κατάστημα	4.400		
		86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			4.400
		86.99.001 ζημιές χρήσης			
		19...	4.400		
<u>μεταφορά ζημιών στο κεντρικό κατάστημα</u>					

στην συνέχεια, στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών του υποκαταστήματος καταχωρούνται:

- α) Η απογραφή
- β) Ο ισολογισμός
- γ) Η γενική εκμετάλλευση και
- δ) Τα αποτελέσματα χρήσης του υποκαταστήματος

Β) Λογιστικός χειρισμός στο Κεντρικό Κατάστημα

Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων του Κεντρικού Καταστήματος, για τις ζημιές του υποκαταστήματος, γίνεται ακριβώς αντίθετη εγγραφή από εκείνη που έχει γίνει ήδη στο υποκατάστημα. Δηλαδή στο Κεντρικό Κατάστημα γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>31/12</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86		ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		4.400	
86.99.001		ζημιές υποκαταστήματος			
		Θεσ/νικής 19...	4.400		
48		ΛΟΓ/ΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ			
		ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ			4.400
48.00.000		υποκατ. Θεσ/κής	4.400		
<u>μεταφορά ζημιών από υποκατάστημα Θεσ/νικής</u>					

Στη συνέχεια, τα αποτελέσματα χρήσης (αν δεν υπάρχουν άλλοι επί μέρους λογαριασμοί στο γενικό λογαριασμό 86) μεταφέρονται στο λογαριασμό 88 με την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u> 31/12 <u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ.</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		30.000	
86.99.000 κέρδη χρήσης			
Κεντρικού	30.000		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			4.400
86.99.001 ζημιές υποκ/τος			
Θεσ/νικης 19...	4.400		
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			23.600
88.00.000 καθαρά κέρδη			
χρήσης 19...	23.600		
<u>κέρδη προς διάθεση</u>			

Στην συνέχεια, στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών του Κεντρικού καταστήματος καταχωρούνται:

- α) Η απογραφή του Κεντρικού
- β) Ο ισολογισμός του Κεντρικού.
- γ) Η γενική εκμετάλλευση του Κεντρικού.
- δ) Τα αποτελέσματα χρήσης του Κεντρικού.

- ε) Η απογραφή του υποκαταστήματος μόνο για τα πάγια στοιχεία (εκτός αν αυτά καταχωρούνται στο «μητρώο παγίων στοιχείων» του Κεντρικού καταστήματος).
- στ) Ο ισολογισμός του υποκαταστήματος.
- ζ) Η γενική εκμετάλλευση του υποκαταστήματος.
- η) τα αποτελέσματα χρήσεως του υποκαταστήματος.

- θ) Ο γενικός ισολογισμός της επιχείρησης που προκύπτει από το άθροισμα των επί μέρους λογαριασμών των ισολογισμών Κεντρικού και υποκαταστήματος.

- Ι) Η γενική εκμετάλλευση της επιχείρησης, που προκύπτει από το άθροισμα των επί μέρους λογαριασμών των γενικών εκμεταλλεύσεων Κεντρικού και υποκαταστήματος.
- κ) Τα συνολικά αποτελέσματα των αποτελεσμάτων χρήσης του Κεντρικού και του υποκαταστήματος.
- λ) Η διάθεση των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης.

ΟΜΑΔΑ 5

Παράδειγμα εξόφλησης υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

(Λογαριασμός 50)

Η επιχείρηση στις 12/11/2003 χρωστούσε $\$19.200 * 0,9\text{€} = 17.280\text{€}$ από εισαγωγή εμπορεύματος που είχε κάνει στο παρελθόν από τον οίκο του εξωτερικού MAZDA S.A. Την υποχρέωση αυτή την εξοφλεί σήμερα που η τιμή του \$ είναι 0,8€ δηλαδή καταβάλει $\$ 19.200 * 0,8\text{€} = 15.360\text{€}$. Επίσης επιβαρύνονται και με ένα ποσό 670€ λόγω εκπρόθεσμου εξόφλησης.

(Θα γίνουν οι λογιστικές που αφορούν την πιο πάνω δαπάνη)

A) στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>12/11/03</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			15.360	
50.01.000	MAZDA S.A. ΣΕ \$		15.360		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ				15.360
38.00.000	ταμείο επιχειρ.		15.360		

Εξόφληση του προμηθευτή MAZDA S.A.

B) Την ίδια ημέρα, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων και με το ποσό 1.920€ (15.360 – 17.280) που αποτελεί τη διαφορά του συναλλάγματος, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>12/11/03</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			1.920	
50.01.000	MAZDA S.A. ΣΕ \$		1.920		
81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ.				1.920
	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				1.920
81.01.004	συναλλαγματικές				
	διαφορές σε \$		1.920		

συν/κη διαφ. από εξόφλ. προμηθ. Σε \$

Γ) για το πρόστιμο λόγω της εκπρόθεσμης εξόφλησης, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>12/11/03</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
81	ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓ. ΑΠΟΤ.			670	
81.00.99	λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα		670		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ				670
38.00	ταμείο		670		
	<u>πρόστιμο λόγω εκπροθ. εξόφλ. προμηθευτή</u>				

Παράδειγμα διαχωρισμού μιας δαπάνης σε δουλευμένη και σε μη δουλευμένη.

(Λογαριασμός 56)

Στις 25/1/2002 ήρθε στην επιχείρηση η απόδειξη του ΟΤΕ, που περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα από 20/11/01 – 20/01/02 και φέρει τα εξής ποσά:

Αξία ΟΤΕ	300€
ΦΠΑ 18%	<u>54€</u>
Σύνολο	354€

Την ίδια μέρα εξοφλείται από την επιχείρηση το ποσό αυτό.

(Θα γίνουν οι λογιστικές ενέργειες με 31/12/01 και με 25/01/02 που αφορούν την πιο πάνω δαπάνη)

31/12/2001

Α) το πιο πάνω ποσό που οφείλεται στον ΟΤΕ αναφέρεται στο χρονικό διάστημα από 20/11/01 – 20/01/02.

Κατά συνέπεια έχουμε:

Από 20/11/01 - 31/12/01	→ 1 μήνας και 10/30 μέρες = 0.333μήνες	→ 1.333μήνες
Από 01/01/02 - 20/01/02	→ 20 μέρες ή 20/30 = 0.667μήνες	→ <u>0.667μήνες</u>
Σύνολο		2 μήνες

Ποσοστά που βαρύνουν την κάθε χρήση

Χρήση 2001	$1.333\text{μήνες} / 2\text{μήνες} = 0.667$ ή 66,7%
Χρήση 2002	$0.667\text{μήνες} / 2\text{μήνες} = 0.333$ ή <u>33.3%</u>
Σύνολο	100%

Με βάση τα ποσοστά αυτά, η δαπάνη του ΟΤΕ χωρίζεται σε δαπάνη χρήσης 2001 και σε δαπάνη χρήσης 2002 ως εξής:

Δαπάνη που βαρύνει τη χρήση 2001

Αξία ΟΤΕ	$300 \text{ €} * 66,7\% = 200\text{€}$
ΦΠΑ 18%	$54 \text{ €} * 66,7\% = \underline{36\text{€}}$
Σύνολο	236€

Δαπάνη που βαρύνει τη χρήση 1992

Αξία ΟΤΕ	$300\text{€} - 200\text{€} = 100\text{€}$
ΦΠΑ 18%	$54\text{€} - 36\text{€} = \underline{18\text{€}}$
Σύνολο	118€

Β) με βάση τα πιο πάνω ποσά γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ. 31/12/91</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		200	
62.03.000	τηλεφωνικά	200		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ			
	ΦΟΡΟΥΣ & ΤΕΛΗ		36	
54.00.018	ΦΠΑ δαπανών			
	με 18%	36		
36	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ			
	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		118	
36.00.000	έξοδα επομένων			
	χρήσεων	118		
56	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ			
	ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			354
56.01.000	έξοδα χρήσης			

πληρωτέα 354
ΟΤΕ από 20.11.01 – 20.01.02

25/01/2002

Α) εξοφλείται το ποσό 354€ που οφείλεται στον ΟΤΕ. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>25/1/02</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
56		ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ			
		ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		354	
56.01.000		έξοδα χρήσης			
		πληρωτέα	354		
38		ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘ.			354
38.00.000		ταμείο επιχειρ.	354		

εξόφληση ΟΤΕ από 20.01.01 – 20.01.02 ως αποδ. ΟΤΕ

Β) από το πιο πάνω ποσό οι 118€ είναι δαπάνη της χρήσης 2002 και απεικονίζεται στην χρέωση του λογαριασμού 36.00.000. Για τακτοποίηση, λοιπόν, της δαπάνης αυτής και με βάση την ανάλυση της που προηγήθηκε γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛ.</u>	<u>25/01/02</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞ</u>	<u>ΤΡΙΤΟΒ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
62		ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		100	
62.03.000		τηλεφωνικά	100		
54		ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ			
		ΦΟΡΟΥΣ & ΤΕΛΗ		18	
54.00.018		ΦΠΑ δαπανών			
		με 18%	18		
36		ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ			
		ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			118
36.00.000		έξοδα επομένων			
		χρήσεων	118		

Δουλεωμένη δαπάνη ΟΤΕ από 01.01.02 – 20.01.02

Σημείωση : Τα παραδείγματα που περιλαμβάνονται σε αυτό το κεφάλαιο, βασίζονται στην ύλη του βιβλίου του Δημητρίου Καραγιάννη, «Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου στην πράξη», 1991.

Επίλογος

Από τότε που άρχισε η εφαρμογή του θεσμού της Λογιστικής Τυποποίησης στη χώρα μας (1980) έχουν περάσει 25 χρόνια. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου –ένα τέταρτο του αιώνα- οι ραγδαίες εξελίξεις, η παγκοσμιοποίησή της διεθνούς οικονομίας, η είσοδος της χώρας μας στην ΟΝΕ και η ταχεία τεχνολογική πρόοδος έχουν δημιουργήσει νέες ανάγκες και προβλήματα στις αναπτυσσόμενες οικονομικές δραστηριότητες -επιχειρήσεις και οργανισμούς- ο λογιστικός χειρισμός των οποίων οδηγεί σε μικρές ή μεγάλες διαφοροποιήσεις από ότι είχαν υιοθετηθεί πριν 25 χρονιά με την κατάρτιση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του Π.Δ. 1123/1980.

Ως εκ τούτου, έχουν ωριμάσει οι συνθήκες για μια Γενική Προσαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. προς τις νέες συνθήκες και ανάγκες με ενσωμάτωση αυτού στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία αντιπροσωπεύουν μια μορφή Λογιστικής Τυποποίησης σε Διεθνές επίπεδο. Τα Δ.Λ.Π. αποβλέπουν αποκλειστικά στην εφαρμογή, από τις επιχειρήσεις ομοιόμορφων κανόνων – αρχών και μεθόδων αποτίμησης των στοιχείων του Ισολογισμού καθώς και των μεγεθών που διαμορφώνουν τα αποτελέσματα ώστε τα στοιχεία των Λογιστικών Καταστάσεων Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων να είναι μεταξύ τους συγκρίσιμα.

Η ραγδαίως αυξανόμενη είσοδος των Ανώνυμων Εταιρειών στο Ελληνικό ή και στα Διεθνή χρηματιστήρια καθιστά αναγκαία την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. προκειμένου να προστατεύονται και να διευκολύνονται οι επενδυτές κατά τη λήψη των επενδυτικών τους αποφάσεων.

Καταλήγοντας, αξίζει να σημειωθεί ότι το επίπεδο της οργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών στη χώρα μας και ιδιαίτερα των λογιστηρίων των επιχειρήσεων είναι τέτοιο ώστε η ενσωμάτωση των Δ.Λ.Π. θα προκαλέσει αρχικά κραδασμούς, όχι όμως λογιστικού χαρακτήρα, που εύκολα θα μπορέσουν να αντιμετωπιστούν.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία:

- ✚ Γρηγοράκος Θεόδωρος, «Πρακτικό βοήθημα εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», εκδόσεις Σακκούλα, Αθήνα 2001.
- ✚ Γρηγοράκος Θεόδωρος, «Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», εκδόσεις Σακκούλα, Αθήνα 1990.
- ✚ Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας – Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις ΕΛΚΕΠΑ, Αθήνα 1987.
- ✚ Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας – Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, «Ελληνικόν Γενικόν Λογιστικόν Σχέδιον: γενική λογιστική προσχέδιον», εκδόσεις ΕΛΚΕΠΑ, Αθήνα 1977.
- ✚ Ξένος Χρήστος, «Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Ηπειρωτική Publications, Θεσσαλονίκη 1996.
- ✚ Καραγιάννης Δημήτριος, «Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου στην πράξη», Εκδόσεις Αρίων, Θεσσαλονίκη 1991.
- ✚ Καραγιάννης Δημήτριος, «Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου στην πράξη», Εκδόσεις Αρίων, Θεσσαλονίκη 1992.
- ✚ Καραγιάννης Δημήτριος, «Λογιστικά–Κοστολόγηση, φοροτεχνικά στην πράξη», Εκδόσεις Ορφανίδης, Θεσσαλονίκη 1988.
- ✚ Καραγιάννης Δημήτριος, «Λογιστικά–Κοστολόγηση, φοροτεχνικά, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην πράξη», Εκδόσεις Ορφανίδης, Θεσσαλονίκη 1988.
- ✚ Λεοντέρης Μιλτιάδης, «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 1997.
- ✚ Λεοντέρης Μιλτιάδης, «Λογιστικό Σχέδιο και ισολογισμός: με βάση το Γ.Λ.Σ. και τα Π.Δ. 409/86 και 498/87», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 1988.
- ✚ Παπαναστασάτος Αναστάσιος, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: θεωρητική προσέγγιση και πρακτική εφαρμογή», εκδόσεις Σταμούλης, Πειραιάς 1992.
- ✚ Σακέλλης Εμμανουήλ, «Εγχειρίδιο Ελληνικού γενικού Λογιστικού Σχεδίου», εκδόσεις Βρυκούς, Αθήνα 1993.
- ✚ Σακέλλης Εμμανουήλ, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Ανάλυση και ερμηνεία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής», εκδόσεις Βρυκούς, Πειραιάς 1992.

✦ Σακέλλης Εμμανουήλ, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Τόμος Α», εκδόσεις Πάμισος, Πειραιάς 1990.

✦ Τότσης Νικόλαος, «Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: ανάλυση και ερμηνεία», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 1991.

