

**Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΘΕΜΑ: Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ
ΟΜΑΔΑΣ 8 ΤΟΥ Ε.Γ.Α.Σ.**



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΚΑΜΠΟΥΡΗ ΜΑΡΙΑ

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΠΑΝΑΓΟΠΟΥΛΟΥ ΕΥΓΕΝΙΑ
ΠΛΑΤΩΝΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ**

ΠΑΤΡΑ 2005

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	6039
----------------------	------

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ



Σελίδα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄	1
ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	1
1.1 Έννοια των Λογαριασμών	1
1.2 Σπουδαιότητα λογαριασμών	1
1.3 Τι είναι λογαριασμός;	3
1.3.1. Βασικό διάγραμμα λογαριασμού	4
1.4 Οι Λογαριασμοί από την Οργανωτική τους Άποψη	6
1.5. Διάκριση των λογαριασμών ανάλογα με τη φύση ή το περιεχόμενο τους	8
1.5.1 Λογαριασμοί Αξιών	9
1.5.1.1 Λειτουργία Λογαριασμών Αξιών	10
1.5.2 Λογαριασμοί Προσώπων ή προσωπικοί	11
1.5.2.1 Λειτουργία Προσωπικών Λογαριασμών.	13
1.5.3 Λογαριασμοί Δαπανών	14
1.5.4 Λογαριασμοί Εξόδων	15
1.5.5 Λογαριασμοί Εσόδων	17
1.5.6 Λογαριασμοί Εκμεταλλεύσεως	20
1.5.7 Ο Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσεως και πως λειτουργούν	22
1.6 Η Σημασία και ο Ρόλος των Λογαριασμών	23
1.7 Γραφική Παράσταση του Λογαριασμού	26
1.8. Έννοια και λειτουργία των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.	28
1.9 Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄	33
ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	33
2.1 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΟΜΑΔΑΣ 8	33
2.1.1. Γενικά περί του λογαριασμού 80	34
2.1.2. Λογαριασμός 80.00	38
2.1.3. Λογαριασμός 80.01	46
2.1.4. Λογαριασμός: 80.02	51
2.1.5. Λογαριασμός: 80.03	55
2.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 81.00	59
2.2.1. Λογαριασμός : 81.00.00	59

2.2.2 Λογαριασμός: 81.00.01.....	60
2.2.3. Λογαριασμός: 81.00.02.....	61
2.2.4. Λογαριασμός: 81.00.03.....	61
2.2.5. Λογαριασμός : 81.00.04.....	61
2.2.6. Λογαριασμός: 81.00.05.....	65
2.2.7 Λογαριασμός: 81.00.11.....	65
2.2.8. Λογαριασμός: 81.00.99.....	66
2.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 82	69
2.3.1 Λογαριασμός: 82.00.....	72
2.3.2. Λογαριασμός: 82.01.....	74
2.4. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 83.....	78
2.5 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 84	79
2.6. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 85	81
2.7. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 86	84
2.8. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 87	90
2.9. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 88	90
2.11 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	99
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'	101
Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΓΛΣ.....	101
3.1 Μία συνοπτική παρουσίαση της λειτουργίας των λογ/σμών των αποτελεσμάτων του ΕΓΛΣ είναι οι κάτωθι.....	101
3.2. Λογιστική διαδικασία προσδιορισμού των αποτελεσμάτων χρήσεως στη Γενική Λογιστική – Πρακτική Εφαρμογή.....	119
3.3 Λογιστική διαδικασία διαθέσεως των αποτελεσμάτων της χρήσεως – Πρακτική εφαρμογή	132
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	169

Παράρτημα

Ε.Γ.Λ.Σ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

1.1 Έννοια των Λογαριασμών

Η παρακολούθηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως με διαδοχικούς ισολογισμούς είναι επίπονη, αν όχι αδύνατη, γιατί κάθε μέρα πραγματοποιούνται δεκάδες, εκατοντάδες ή και χιλιάδες λογιστικά γεγονότα. Εκτός απ' αυτό, οι διαδοχικοί ισολογισμοί δίνουν στατικές μόνο εικόνες της περιουσίας και έτσι για να μελετήσουμε το πώς διαμορφώθηκε το κάθε περιουσιακό στοιχείο, απαιτείται μελέτη μεγάλου αριθμού ισολογισμών.

Η λογιστική, για να εξασφαλίσει τη συστηματική ταξινόμηση και την παρακολούθηση της θέσεως και των κινήσεων του κάθε περιουσιακού στοιχείου, επινόησε τους λογαριασμούς.

1.2 Σπουδαιότητα λογαριασμών

Η σπουδαιότητα των λογαριασμών είναι τόσο μεγάλη, ώστε η λογιστική να έχει ονομαστεί «επιστήμη των λογαριασμών».

Η περιουσία της επιχειρήσεως, όπως γνωρίζουμε, αποτελείται από τα διάφορα, περιουσιακά στοιχεία, αποτιμημένα με την ίδια νομισματική μονάδα, όπως έπιπλα, μηχανήματα, πελάτες, προμηθευτές, κεφάλαιο κ.λ.π.

Τα περιουσιακά στοιχεία μεταβάλλονται συνέχεια, δηλαδή αλλάζουν θέσεις και μορφές, για να εξυπηρετηθούν οι σκοποί της επιχειρήσεως. Έτσι προϊόντα μετατρέπονται σε χρήματα ή απαιτήσεις, υπηρεσίες σε προϊόντα, απαιτήσεις σε χρήματα κ.λ.π.

Για να γνωρίζουμε τη διάρθρωση της περιουσίας με κάθε λεπτομέρεια και σε κάθε χρονική στιγμή, είναι απαραίτητο να παρακολουθούμε το κάθε περιουσιακό στοιχείο χωριστά, με τέτοιο τρόπο, ώστε να ξέρουμε πόσο είναι κατά είδος, ποιότητα, ποσότητα αξία κ.λ.π., πόσο και για ποιο λόγο μεταβάλλεται κατά χρονολογική σειρά, καθώς και ποιο είναι σε κάθε χρονική στιγμή το υπόλοιπό του.

Το κάθε περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζει με το υπόλοιπο του μία θέση, δηλαδή πόσο είναι στην ορισμένη χρονική στιγμή και λέμε ότι το εξετάζουμε στη στατική του μορφή. Με την πάροδο όμως του χρόνου και εξ αιτίας των λογιστικών γεγονότων η θέση του μεταβάλλεται (αυξάνεται ή μειώνεται), δηλαδή κινείται. Όταν παρακολουθούμε τις κινήσεις του, λέμε ότι το εξετάζουμε στη δυναμική του μορφή. Στη λογιστική, η θέση και η κίνηση (δηλαδή η στατική και δυναμική μορφή) του κάθε περιουσιακού στοιχείου εικονίζεται σε λογαριασμό.

1.3 Τι είναι λογαριασμός;

Ο λογαριασμός είναι διάγραμμα, στο οποίο απεικονίζονται συστηματικά κατά χρονολογική σειρά, αιτιολογία, ποσότητα, αξία κ.λ.π. στη στατική και δυναμική τους μορφή, περιουσιακά στοιχεία που έχουν για την επιχείρηση, κοινό το βασικό χαρακτηριστικό τους γνώρισμα.

Ακόμη με λογαριασμούς παρακολουθούνται και οι αναλύσεις των περιουσιακών στοιχείων μέχρι και την τέλεια εξατομίκευση τους, όταν αυτή κρίνεται απαραίτητη από την επιχείρηση.

Έτσι τα οικονομικά αγαθά που αγόρασε η επιχείρηση, με σκοπό τη μεταπώληση τους, έχουν ως βασικό γνώρισμα ότι αγοράστηκαν για να μεταπωληθούν όπως είναι και παρακολουθούνται με το λογαριασμό Εμπορεύματα. Τα οικονομικά αγαθά που παράγει η επιχείρηση και έχουν το χαρακτηριστικό γνώρισμα ότι παράγονται για να πωληθούν, παρακολουθούνται με το λογαριασμό Έτοιμα Προϊόντα. Τα πρόσωπα που οφείλουν στην επιχείρηση, επειδή αγοράζουν από αυτή με πίστωση, με το λογαριασμό Πελάτες κ.λ.π.

Ακόμη πολλοί λογαριασμοί, για να δώσουν τις πληροφορίες που θέλουμε, διασπώνται σε πιο αναλυτικούς λ/σμούς, όπως π.χ. τα Εμπορεύματα που διασπώνται σε αναλυτικούς λογ/σμούς, όπως Τρόφιμα, Ποτά, Λοιπά είδη. Τα Τρόφιμα μπορούν να διασπαστούν σε

ακόμη αναλυτικότερους λογ/σμούς, όπως Ρύζι, Αλεύρι, Μακαρόνια κ.λ.π. Το ίδιο συμβαίνει και με τα Ποτά και τα Λοιπά είδη. Στη συνέχεια, Ρύζι, Αλεύρι, Μακαρόνια, διασπώνται σε αναλυτικότερους. Το ίδιο ισχύει και για τους Πελάτες, Προμηθευτές, Προϊόντα και άλλους λογαριασμούς.

Με τις συνεχείς αυτές διασπάσεις του λογαριασμού, παρακολουθούνται ομάδες, υποομάδες και εξατομικευμένα περιουσιακά στοιχεία κατά είδος, ποιότητα, και αξία.

1.3.1. Βασικό διάγραμμα λογαριασμού

Σελίδα 10 Κ.Α. Τίτλος

Χρονολογία	Είδος και Λο. Λογ/σμού	Αιτιολογία	X	Π

Παράδειγμα παρακολουθήσεως λογαριασμού με διάφορα υποδείγματα διαγραμμάτων.

Ο Π. Πέτρου είναι πελάτης της επιχειρήσεως Α και ο λογαριασμός του που τηρείται από την επιχείρηση Α παρουσίασε τον Ιανουάριο 1992 την ακόλουθη κίνηση:

1-1-92 Υπόλοιπο του λογαριασμού από 31-12-91 € 100.000.

20-1-92 Αγόρασε εμπορεύματα από την επιχείρηση με το τιμολόγιο 45 αντί € 200.000 με πίστωση.

21-1-92 Πλήρωσε έναντι του λογαριασμού του € 250.000 που εισπράχθηκαν από την επιχείρηση με την απόδειξη εισπραξης αριθμ. 110.

25-1-92 Αγόρασε από την επιχείρηση εμπορεύματα με το τιμολόγιο 156 αντί € 220.000 με πίστωση.

28-1-92 Η επιχείρηση του χορήγησε με το πιστωτικό τιμολόγιο αριθμ. 30, έκπτωση € 10.000.

30-1-92 Πλήρωσε έναντι του λογαριασμού του € 200.000, που εισπράχθηκαν από την επιχείρηση με την απόδειξη εισπραξης 354.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 1

Πελάτης Πέτρος Πέτρου, Γούναρη 35, Πειραιάς τηλ.

Χρονολογία	Είδος και αριθ. Λιγ/κού	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1-1-92	—	Υπόλοιπο 31-12-91	100.000	
20-1-92	T. 45	Αγορά του	200.000	
21-1-92	A.E. 110	Μετρητά του		250.000
25-1-92	T. 156	Αγορά του	220.000	
28-1-92	Π.Τ. 30	Έκπτωση		10.000
30-1-92	A.E. 354	Μετρητά του		200.000
		Σε μεταφορά		

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 2

Πελάτης Πέτρος Πέτρου, Γούναρη 35 Πειραιάς τηλ.

Χρονολογία	Ειδ. & αριθ. Δικαιολογητ.	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
1-1-92	—	Υπόλοιπο 31-12-91	100.000		100.000

20-1-92	T. 45	Αγορά του	200.000		300.000
21-1-92	A.E. 110	Μετρητά του		250.000	50.000
25-1-92	T. 156	Αγορά του	220.000		270.000
28-1-92	Π.Τ. 30	Έκπτωση		10.000	260.000
30-1-92	A.E. 354	Μετρητά του		200.000	60.000
		Σε μεταφορά			

1.4 Οι Λογαριασμοί από την Οργανωτική τους Άποψη

Οι λογαριασμοί, από την οργανωτική τους άποψη, διακρίνονται σε Γενικούς ή Πρωτοβάθμιους και σε Ειδικούς.

1. Γενικοί ή Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί.

Κάθε Γενικός ή Πρωτοβάθμιος λογαριασμός παρακολουθεί στο σύνολό του, περιουσιακό στοιχείο του Ενεργητικού, του Παθητικού ή της Καθαρής Περιουσίας της επιχείρησης και τηρείται, όπως θα δούμε, στο λογιστικό βιβλίο που λέγεται Γενικό καθολικό, π.χ. Εμπορεύματα, Πελάτες, Προμηθευτές.

2. Ειδικοί Λογαριασμοί.

Οι λογαριασμοί στους οποίους διασπώνται οι Γενικοί ή Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί λέγονται Ειδικοί ή Αναλυτικοί λογαριασμοί και τηρούνται στα λογιστικά βιβλία (κατά κανόνα καρτέλες) που λέγονται Αναλυτικά Καθολικά.

Οι αναλυτικοί λογαριασμοί λέγονται δευτεροβάθμιοι. Αν οι δευτεροβάθμιοι είναι περιληπτικοί, διασπώνται σε πιο αναλυτικούς, τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κ.λ.π. Τα αναλυτικά καθολικά στα οποία παρακολουθούνται οι δευτεροβάθμιοι, αναλυτικά καθολικά πρώτης σειράς, σ' αυτά που παρακολουθούνται οι τριτοβάθμιοι, δεύτερης σειράς κ.λ.π.

Οι πρωτοβάθμιοι λοιπόν περιληπτικοί λογαριασμοί αναλύονται σε δευτεροβάθμιους, οι δευτεροβάθμιοι, αν είναι και αυτοί περιληπτικοί, σε τριτοβάθμιους, μέχρι να αποδοθεί με λογαριασμό το εξατομικευμένο περιουσιακό στοιχείο. Όπως π.χ. Μακαρόνια Μίσκο, συσκευασμένα των 500 γρ. Νο 5 ή Πελάτης Ανδρέας Ανδρέου, οδός Γούναρη 5, Πειραιάς, τηλ. 4614...

Υπόδειγμα διασπάσεως Λογαριασμών



Η. Ηλιάδης

Θ. Θωμάς

Πελάτες

S. Smith

Πελάτες Εξωτερικού

S. Jonson

S. Stern

Ελληνικό Δημόσιο

Σύμφωνα με όσα είπαμε πιο πάνω, οι λογαριασμοί διακρίνονται όσον αφορά την ιεραρχική τους διαβάθμιση στο λογιστικό σχέδιο, σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους κ.λ.π., ενώ όσον αφορά την πληροφορική τους περιεκτικότητα, σε γενικούς και ειδικούς ή περιληπτικούς και αναλυτικούς.

1.5. Διάκριση των λογαριασμών ανάλογα με τη φύση ή το περιεχόμενό τους

Οι λογαριασμοί έχουν διαφορετική φύση. Με άλλους παρακολουθούνται αξίες, με άλλους σχέσεις με πρόσωπα, με άλλους οικονομικά αποτελέσματα, άλλους παρεμβαίνουν μεταξύ άλλων λογαριασμών κ.λ.π..

Η κατανόηση της συμπεριφοράς δηλαδή του τρόπου χειρισμού του κάθε λογαριασμού, εξαρτάται από τη φύση του στοιχείου που παρακολουθείται από αυτόν και το ιδιαίτερο περιεχόμενο του. για το λόγο αυτό οι λογαριασμοί διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

1. Αξιών
2. Προσώπων ή Προσωπικοί
3. Δαπανών (κόστος – έξοδα)
4. Εσόδων
5. Εκμεταλλεύσεως ή Κυκλοφορίας και αποτελεσμάτων Χρήσεως
6. Αμιγείς και Μικτούς
7. Τεχνικής Λογιστικής φύσεως που διακρίνονται σε:
 - α) Αντίθετους ή Αρνητικούς
 - β) Διάμεσους ή Ενδιάμεσους
 - γ) Μεταβατικούς
8. Τάξεως

1.5.1 Λογαριασμοί Αξιών

Έννοια Λογαριασμών Αξιών

Λογαριασμοί αξιών είναι οι λογαριασμοί του ενεργητικού, με τους οποίους εικονίζονται και παρακολουθούνται οι αξίες (ενσώματες ή ασώματες) της επιχειρήσεως.

Οι αξίες ανήκουν είτε στα πάγια είτε στα κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία και συνιστούν κόστος, δηλαδή προέρχονται από τη διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμews, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων.

Το κόστος αυτό μετατρέπεται σε κόστος άλλης μορφής, όπως π.χ. μέρος της αξίας των μηχανημάτων που με τις αποσβέσεις μετατρέπεται σε προϊόντα, ημικατεργασμένα προϊόντα που μετατρέπονται σε προϊόντα ή απευθείας σε έξοδα, όπως π.χ. μετρητά σε μισθούς προσωπικού.

1.5.1.1 Λειτουργία Λογαριασμών Αξιών

X	Λ/σμος Αξίας	Π
<u>Ανοίγει με χρέωση</u> Απογραφή Εισαγωγές Υπερτιμήσεις Επιστροφές εξαγωγών Οποιαδήποτε αύξηση (δαπάνες, συν/κές διαφορές κ.λ.π.) Αντιλογισμός λάθους χρεώσεως (αρνητ.)	<u>Ακολουθεί πίστωση</u> Εξαγωγές Υποτιμήσεις Επιστροφές εισαγωγών Οποιαδήποτε μείωση (φθορές, φύρες, απώλειες, κ.λ.π.) Αντιλογισμός λάθους πιστώσεως (αρνητ.)	

Το υπόλοιπό του είναι χρεωστικό ή είναι εξισωμένος.

Αν κατά τη διάρκεια της χρήσεως, (ποτέ στο τέλος της χρήσεως κατά την απογραφή), λογαριασμός αξίας δείξει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό μπορεί να οφείλεται στο:

- α) Ότι έχει γίνει μiktός, δηλαδή περιέχει αξία και αποτέλεσμα.
- β) Ότι έχει γίνει λάθος, όπως π.χ. παράλειψη ενημερώσεώς του ή μη ορθή ενημέρωσή του και
- γ) Ότι έχει γίνει ουσιαστικό σφάλμα, όπως π.χ. απόκρυψη εισπράξεων από πωλήσεις ή δανεισμό ή άλλες αιτίες που δεν εμφανίζονται ή τυπικό σφάλμα, όταν έχουν καταχωρηθεί πρώτα τα πιστωτικά δικαιολογητικά, όπως π.χ. καταχώρηση πρώτα των δικαιολογητικών των πληρωμών της ημέρας και έπειτα των εισπράξεων. Ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δίνεται στο Ταμείο και τα Εμπορεύματα (αρχικό απόθεμα, αγορές, πωλήσεις), γιατί εκεί συνήθως εμφανίζονται τα σφάλματα είναι δυνατό να αποκρύπτουν διάφορα γεγονότα.

1.5.2 Λογαριασμοί Προσώπων ή προσωπικοί

Έννοια Προσωπικών Λογαριασμών

Προσωπικοί είναι οι λογαριασμοί με τους οποίους εικονίζονται και παρακολουθούνται οι σχέσεις της επιχειρήσεως με πρόσωπα (φυσικά ή νομικά).

Οι σχέσεις αυτές διακρίνονται σε:

α) Απαιτήσεις που οι λογαριασμοί του ενεργητικού και

β) Υποχρεώσεις, που είναι λογαριασμοί του παθητικού.

Πρέπει να σημειωθεί ότι όλοι οι λογαριασμοί του παθητικού, δηλαδή του πραγματικού παθητικού και της καθαρής περιουσίας είναι προσωπικοί. Ακόμη οι προσωπικοί λογαριασμοί διακρίνονται σε λογαριασμούς απαιτήσεων ή υποχρεώσεων σε δραχμές και σε λογαριασμούς απαιτήσεων ή υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (συνάλλαγμα) που εικονίζουν και παρακολουθούν την αξία του ξένου νομίσματος σε δραχμές, όπως π.χ. Πελάτες και Πελάτες σε Ξ.Ν., Γραμμάτια Εισπρακτέα και Γραμμάτια εισπρακτέα σε Ξ.Ν., Γραμμάτια Πληρωτέα και Γραμμάτια Πληρωτέα σε Ξ.Ν.

Ακόμη οι προσωπικοί λογαριασμοί διακρίνονται σε:

1. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, που ο διακανονισμός τους θα γίνει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης και
2. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, που ο διακανονισμός τους θα γίνει, το αργότερο, μέσα στην επόμενη χρήση.

Π.χ. η επιχείρηση παίρνει στις 10-3-92 δύο Γραμμάτια εισπρακτέα από το οποία το ένα λήγει στις 20-9-93 και το άλλο στις 20-9-94. Το πρώτο που λήγει στην επόμενη χρήση (1993) είναι βραχυπρόθεσμη απαίτηση, ενώ το δεύτερο που λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως (31-12-93) είναι μακροπρόθεσμη.

ή είναι εξισωμένος

1.5.3 Λογαριασμοί Δαπανών

Έννοια της Δαπάνης.

Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου, καθώς και η χρηματική του έκφραση.

Στον όρο της δαπάνης περιλαμβάνονται:

- α) Η συγκεκριμένη διαδικασία ή ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου, όπως π.χ. αγορά μηχανήματος, πρώτων υλών, υπηρεσιών και
- β) Η χρηματική έκφραση της δαπάνης, όπως π.χ. δαπάνη κτήσεως μηχανήματος δρχ. 600.000, που αναλύεται σε τιμή αγοράς δρχ. 500.000, φόρος και δασμούς δρχ. 70.000, λοιπές δαπάνες (ασφάλιστρα, μεταφορικά κ.λ.π.) δρχ. 30.000.

Η έννοια δαπάνης είναι ευρεία, περιλαμβάνει δηλαδή και το κόστος και το έξοδο.

Κόστος είναι η διάθεση αγοραστικής δυνάμεως, για την απόκτηση αγαθών (υλικών ή άυλων) ή υπηρεσιών, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για να πραγματοποιηθούν έσοδα από πωλήσεις.

Κόστος αποτελεί η αγορά αγοραστικής δυνάμεως, για την απόκτηση αγαθών (υλικών ή άυλων) ή υπηρεσιών, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για να πραγματοποιηθούν έσοδα από πωλήσεις.

Κόστος αποτελεί η αγορά επίπλων, μηχανήματος, δικαιώματος χρήσεως διπλώματος ευρεσιτεχνίας, πρώτων υλών, διάφορων υπηρεσιών κ.λ.π. Το κόστος μέχρι την εκπνοή του, δηλαδή την πώληση του αγαθού ή της υπηρεσίας, είναι στοιχείο του ενεργητικού. Με την πώληση του μετατρέπεται σε έξοδο.

Σε οικονομικές μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικού αναγκών, σκοπός της δημιουργίας του κόστους είναι η κάλυψη κοινωνικών αναγκών και όχι η πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις, όπως π.χ. σε υπουργείο, δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα κ.λ.π.

Έξοδο είναι το κόστος που εξαφανίζεται (εκπνέει) μέσα σε μία διαχειριστική χρήση και βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως. Έξοδο αποτελούν το κόστος των αγαθών που πωλούνται, οι αμοιβές του διοικητικού προσωπικού, οι δαπάνες πωλήσεων κ.λ.π.

1.5.4 Λογαριασμοί Εξόδων

Η άλλη μορφή της δαπάνης, όπως προαναφέρθηκε, είναι το έξοδο, δηλαδή το κόστος που εξαφανίζεται μέσα σε μία διαχειριστική χρήση, για την εξυπηρέτηση των σκοπών της οικονομικής μονάδας.

Τα χαρακτηριστικά στοιχεία του εξόδου είναι:

- α) Είναι το κόστος που εξαφανίζεται (διάθεση, χρησιμοποίηση, ανάλωση στοιχείων του ενεργητικού). Το έξοδο έστω και για μια στιγμή προϋπήρξε ως κόστος.
- β) Δημιουργείται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχειρήσεως και από αυτό αναμένεται αντάλλαγμα.
- γ) Είναι χρονικά περιορισμένο δηλαδή αφορά τη χρήση για χάρη της οποίας πραγματοποιήθηκε.
- δ) Δεν ενδιαφέρει αν έχει εξοφληθεί ή οφείλεται ή αφορά μείωση απαιτήσεως ή αύξηση υποχρεώσεως.

Διαφορετική από την έννοια του εξόδου είναι η έννοια της έκτακτης ζημίας, όπου μειώνεται η καθαρή περιουσία από λόγους άσχετους με τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως και χωρίς να αναμένεται αντάλλαγμα. Έκτακτες ζημιές αποτελούν ή καταστροφή αγαθών, η απώλεια χρημάτων κ.λ.π.

Η διαστολή μεταξύ εξόδων και έκτακτων ζημιών πολλές φορές είναι δυσδιάκριτη. Όπως π.χ. η φύρα των εμπορευμάτων είναι έξοδο ή ζημία ή κατά πόσο έξοδο και κατά πόσο ζημία. Στο θέμα του παραδείγματος αυτού θα απαντήσουμε ότι ζημία θεωρείται η φύρα που είναι πάνω από τη θεωρούμενη ως φυσιολογική. Η φυσιολογική είναι έξοδο.

Στη λογιστική πρακτική, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της εκμεταλλεύσεως, έξοδα αποτελούν:

α) Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των αγαθών ή υπηρεσιών που πωλούνται και οι δαπάνες για αγορά ή ανάλωση υπηρεσιών, που αφορούν τη χρήση, των λειτουργιών της, εκτός από τις λειτουργίες εφοδιασμού και παραγωγής που αποτελούν κόστος.

β) Στις επιχειρήσεις που αγοράζουν αγαθά για μεταπώληση, το κόστος κτήσεως των αγαθών που πωλούνται και οι δαπάνες για αναλώσεις ή αγορές υπηρεσιών, που έχουν γίνει για χάρη της χρήσεως.

Όσον αφορά τις άμεσες δαπάνες πώλησεως, δηλαδή δαπάνες που έγιναν ειδικά για τη συγκεκριμένη πώληση αυτές βαρύνουν το κόστος αγοράς ή παραγωγής αγαθών.

1.5.5 Λογαριασμοί Εσόδων

Έννοια του Εσόδου.

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

Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και οι επιχορηγήσεις, καθώς και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια, που καταβάλλονται στην επιχείρηση για να τη βοηθήσουν να επιτύχει τους σκοπούς της. Στη

γενική λογιστική, έσοδο θεωρείται και η αξία κόστους των πάγιων στοιχείων που ιδιοπαράγονται.

Από την ανάλυση της έννοιας του εσόδου διαπιστώνουμε ότι:

- α) Αποκτάται (ως αξία ή απαίτηση ή μείωση υποχρεώσεως) από τις δραστηριότητες επιχειρήσεως.
- β) Προκαλεί αύξηση της καθαρής περιουσίας.
- γ) Προέρχεται από έξοδο και θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα (το έξοδο είναι το κόστος του εσόδου).

Ειδικότερες περιπτώσεις εσόδων αποτελούν ο κύκλος και η πρόσοδος.

Κύκλος Εργασιών ή Τζίρος της επιχειρήσεως είναι τα έσοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση από τις δραστηριότητές της.

Ο κύκλος εργασιών της επιχειρήσεως διακρίνεται σε **μικτό** και σε **καθαρό κύκλο εργασιών**.

α) **Μικτός Κύκλος Εργασιών** είναι τα έσοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση από τις δραστηριότητές της προτού αφαιρεθούν τα σχετικά αφαιρετικά έσοδα. Π.χ. ο λογαριασμός Πωλήσεις σε εμπορική επιχείρηση.

β) **Καθαρός Κύκλος Εργασιών** είναι τα έσοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση από τις δραστηριότητές της αφού αφαιρεθούν τα σχετικά αφαιρετικά έσοδα. Π.χ. ο λογαριασμός Πωλήσεων μειωμένος με τις Επιστροφές Πωλήσεων και τις Εκπτώσεις Πωλήσεων.

Πρόσοδος είναι το έσοδο που προέρχεται από εκμετάλλευση σχετικά σταθερής πηγής και επαναλαμβάνεται σε ορισμένα όπως π.χ. πρόσοδος τόκων από τον τοκισμό χρηματικού κεφαλαίου, ενοίκια ακινήτου, καρποί από αγρό.

Διαφορετική από την έννοια του εσόδου είναι η έννοια του **έκτακτου κέρδους**, που συντελεί στην αύξηση της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης και προέρχεται από πηγή άσχετη από τη δραστηριότητά της δηλαδή δεν προέρχεται από έξοδο, π.χ. πλεόνασμα ταμείου, έκτακτα κέρδη από λαχείο.

Οι βασικές μορφές εσόδων της επιχείρησης είναι:

1. Έσοδα από πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εκμεταλλεύσεως της (κύκλος εργασιών).
2. Έσοδα από επιχορηγήσεις και από διάφορες άλλες αιτίες που έχουν σχέση με τη δραστηριότητα των πωλήσεων.
3. Έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες.
4. Έσοδα κεφαλαίων.
5. Η αξία κόστους των πάγιων στοιχείων που ιδιοπαράγονται και που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, καθώς και η αξία βελτιώσεώς τους.
6. Οι χρησιμοποιούμενες προβλέψεις, για την κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως και
7. Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα.

1.5.6 Λογαριασμοί Εκμεταλλεύσεως

Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις κύριες και παρεπόμενες δραστηριότητες της επιχειρήσεως, λέγονται οργανικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως ή κυκλοφορίας και προκύπτουν από τους λογαριασμούς εκμεταλλεύσεως.

Λογαριασμοί εκμεταλλεύσεως είναι εκείνοι στους οποίους συσχετίζονται τα οργανικά και ομαλά έσοδα και έξοδα της χρήσεως για τον προσδιορισμό των οργανικών αποτελεσμάτων των διάφορων δραστηριοτήτων (εκμεταλλεύσεως) της επιχειρήσεως.

Έτσι εκμεταλλεύσεις μπορούν να αποτελούν:

1. **Η επιχείρηση**, ως ενιαίο σύνολο, όπου σχηματίζεται ένας μόνο λογαριασμός εκμεταλλεύσεως, όπως επιχειρήσεως αγοράς και μεταπωλήσεως ποικίλων αγαθών (παντοπωλεία, καταστήματα νεωτερισμών κ.λ.π.).
2. **Οι διάφοροι κλάδοι δραστηριότητας (κύριοι και βοηθητικοί) της επιχειρήσεως** όπως σε εμπορική επιχείρηση υποδημάτων οι κλάδοι εκμεταλλεύσεως ανδρικών, γυναικείων και παιδικών, σε ξενοδοχειακή οι κλάδοι εκμεταλλεύσεως ξενοδοχείου, εστιατορίου, μπάρ, αναψυκτηρίου κ.λ.π.
3. **Τα διάφορα υποκαταστήματα ή πρατήρια**, όπως π.χ. εκμετάλλευση υποκαταστήματος ή πρατηρίου Α, υποκαταστήματος ή πρατηρίου Β.

4. **Μία ειδική ενέργεια**, όπως π.χ. εκμετάλλευση συμμετοχικών εμπορευμάτων. Η τήρηση ιδιαίτερων λογαριασμών εκμεταλλεύσεως επιβάλλεται, γιατί:

α) Επιτρέπουν τη μελέτη της δομής της επιχειρήσεως από άποψη οργανώσεως και ελέγχου της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των διάφορων δραστηριοτήτων της.

β) Δίνουν χωριστά το αποτέλεσμα του κάθε κλάδου και μπορεί να γίνει μελέτη της συμβολής του καθενός από αυτούς στην όλη δραστηριότητα της επιχειρήσεως.

γ) Αποτελούν σταθμούς κοστολογήσεων και

δ) Διευκολύνουν το φορολογικό έλεγχο και τη δικαιότερη φορολόγηση.

Δεν σχηματίζονται πολλοί λογαριασμοί εκμεταλλεύσεως, αλλά μόνο ένας, όταν:

Υπάρχει μία μόνο εκμετάλλευση στην επιχείρηση, όπως π.χ. εκμετάλλευση πολυκατοικίας Α, εκμετάλλευση Α/Π «ΔΕΛΦΙΝΙ».

Υπάρχουν περισσότερες εκμεταλλεύσεις, αλλά θεωρείται ασύμφορη η παρακολούθησή τους χωριστά, γιατί το κόστος τηρήσεως των εξειδικευμένων λογαριασμών θεωρείται μεγαλύτερο από την ωφέλεια που παρέχεται από την εξειδίκευσή τους, όπως π.χ. παντοπωλείο, κατάστημα νεωτερισμών, σχολή λογιστών (κατά τμήματα Α,Β,Γ,), βιομηχανία παραγωγής ποικίλων προϊόντων. Στις περιπτώσεις αυτές, το

αποτέλεσμα των διάφορων εκμεταλλεύσεων πρέπει να υπολογίζεται, κατά προσέγγιση, εξωλογιστικά.

1.5.7 Ο Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσεως και πώς λειτουργούν

Ανοίγει στο τέλος κάθε χρήσεως. Από αυτόν προκύπτει καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως (κέρδη ή ζημιές χρήσεως).

Στο λογαριασμό αυτό μεταφέρονται το μικτό εκμεταλλεύσεως, τα οργανικά έξοδα (όχι όμως κατ' είδος, όπως θα αναφέρουμε πιο κάτω αλλά κατά προορισμό) και τα οργανικά έσοδα τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα και τα έκτακτα και ανόργανα κέρδη και ζημιές.

Το λογαριασμό αυτό θα αναπτύξουμε με κάθε λεπτομέρεια, σε επόμενο κεφάλαιο, όπως και τους λογαριασμούς των εκμεταλλεύσεων.

X 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ Π

80.01 μικτές ζημιές εκμετάλλευσης	80.01 μικτά κέρδη
80.02 έξοδα μη προσδιοριστικά των ΜΑ	80.03 έσοδα μη προσδιοριστικά των ΜΑ
80.02.00 έξοδα διοικητικής λειτουργίας	80.03.00 άλλα έσοδα εκμετάλλευσης
80.02.01 έξοδα λειτουργίας ερευνών – ανάπτυξης	80.03.01 έσοδα συμμετοχών
80.02.02 έξοδα λειτουργίας διάθεσης	80.03.02 έσοδα χρεογράφων
80.02.03 έξοδα λειτουργίας παραγωγής	80.03.03 κέρδη πωλήσεων συμμετοχών και χρεογράφων
80.02.04 προβλέψεις υποτιμήσεων συμμετοχών και χρεογράφων	80.03.04 πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

80.02.05 έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων	81.01 έκτατα και ανόργανα έσοδα
80.02.06 χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	81.03 έκτακτα κέρδη
81.00 έκτακτα και ανόργανα έξοδα	82.01 έσοδα προηγούμενων χρήσεων
81.02 έκτακτα ζημιές	84 έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
82.00 έξοδα προηγούμενων χρήσεων	88.01 καθαρά αποτελέσματα χρήσης (ζημιές)
83 προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	
85 αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη εν.λ.κ.	
88.00 καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδη)	

1.6 Η Σημασία και ο Ρόλος των Λογαριασμών

Το λογιστήριο με τον κάθε λογαριασμό συγκεντρώνει πληροφορίες για το περιουσιακό στοιχείο που παρακολουθείται με το λογαριασμό.

Ειδικότερα

α) Με τους Πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

- Διαμορφώνονται τα γενικά λογιστικά βιβλία.
- Προσδιορίζεται σε κάθε χρονική στιγμή το χρηματοοικονομικό μέγεθος του περιουσιακού στοιχείου και έτσι διευκολύνεται ο προγραμματισμός και η λήψη αποφάσεων για αποθέματα, χορηγήσεις πιστώσεων, λήψη πιστώσεων, ταμιακών διαθεσίμων κ.λ.π.

- Απλουστεύονται οι διάφορες λογιστικές διαδικασίες, επειδή οι λογαριασμοί αυτοί είναι ομαδοποιημένοι.
- Συντάσσονται σύντομα και γίνονται εύχρηστα τα ισοζύγια του γενικού καθολικού και οι άλλες λογιστικές καταστάσεις, καθώς και ο ισολογισμός.
- Χρησιμεύουν ως μέτρο ελέγχου και ενημερότητας των ημερολογιακών εγγραφών.
- Εντοπίζονται εύκολα τα λογιστικά σφάλματα στους ειδικούς λογαριασμούς.

β) Με τους Ειδικούς λογαριασμούς:

- Διαμορφώνονται τα αναλυτικά λογιστικά βιβλία.
- Προσδιορίζεται σε κάθε χρονική στιγμή το χρηματοοικονομικό μέγεθος των διασπασμένων περιουσιακών στοιχείων και εξασφαλίζεται ο έλεγχος τους.
- Γίνονται σύντομα και εύχρηστα τα ισοζύγια και οι άλλες λογιστικές καταστάσεις.
- Εξασφαλίζεται ο καταμερισμός των λογιστικών εργασιών.

Άνοιγμα, Λειτουργία, Εξίσωση, Κλείσιμο του Λογαριασμού.

Άνοιγμα του λογαριασμού λέγεται η δημιουργία του από την απογραφή ή κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Λειτουργία ή κίνηση του λογαριασμού λέγεται η καταχώρηση σ' αυτόν των λογιστικών γεγονότων (αυξήσεων και μειώσεων).

Εξίσωση λογαριασμού λέγεται η αναγραφή της διαφοράς των συνολικών άθροισμάτων χρεώσεως και πιστώσεως στο σκέλος που έχει μικρότερο άθροισμα, ώστε και τα δύο σκέλη να γίνουν ίσα.

Κλείσιμο του λογαριασμού λέγεται η οριστική του εξίσωση.

Χρέωση και Πίστωση των Λογαριασμών.

Τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως παρακολουθούνται με τους λογαριασμούς και μεταβάλλονται συνέχεια. Πραγματοποιούνται αγορές, πωλήσεις, εισπράξεις, πληρωμές κ.λ.π., δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία μπαίνουν σε κίνηση και την κίνησή τους αυτή πρέπει να καταγράφουμε στους λογαριασμούς (παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων στη δυναμική τους μορφή).

Το κάθε λογιστικό γεγονός, δηλαδή κάθε συναλλακτική, τεχνική, νομική, οικονομική κ.λ.π. πράξη, προκαλεί την κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμών. Από τους λογαριασμούς αυτούς ένας ή περισσότεροι χρεώνονται και ένας ή περισσότεροι πιστώνονται και το σύνολο των ποσών της χρεώσεως είναι πάντα ίσο με το σύνολο των ποσών της πιστώσεως.

Χρέωση είναι κάθε δημιουργία ή αύξηση λογαριασμού του Ενεργητικού ή μείωση λογαριασμού του Παθητικού ή της Καθαρής Περιουσίας.

Πίστωση είναι κάθε μείωση λογαριασμού του Ενεργητικού ή δημιουργία ή αύξηση λογαριασμού του Παθητικού ή της Καθαρής Περιουσίας.

1.7 Γραφική Παράσταση του Λογαριασμού

Οι λογαριασμοί μπορούν να τηρούνται σε βιβλία, καρτέλες, μηχανογραφικά έντυπα κ.λ.π. Το περιεχόμενο κάθε λογαριασμού (πίνακα) πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:

1. **Τον τίτλο** του λογαριασμού, που λέγεται για συντομία και λογαριασμός, όπως π.χ. ο λογαριασμός Εμπορεύματα, ο λογαριασμός Ταμείο κ.λ.π.

Ο τίτλος του λογαριασμού πρέπει να δίνει με επάρκεια, σαφήνεια και ειλικρίνεια το διακριτικό γνώρισμα του περιουσιακού στοιχείου και να μην αφήνει περιθώρια για αμφιβολίες ή παρανοήσεις π.χ. ο λογαριασμός Ρύζι αντί για Ρύζι καρολίνα β' ποιότητας, ή να μη γνωρίζουμε με αυτόν για ποιο πράγμα πρόκειται, όπως π.χ. ο λογαριασμός Καταθέσεις ή ακόμη Καταθέσεις σε τράπεζες. Ο λογαριασμός αυτός δεν μας πληροφορεί αν πρόκειται για καταθέσεις όψεως, προθεσμίας ή σε εγγύηση.

2. Τη χρονολογία, δηλαδή την ημέρα, το μήνα και το έτος που κινήθηκε ο λογαριασμός.

Η χρονολογία είναι απαραίτητη, γιατί από αυτή εξαρτώνται πλήθος πληροφοριών για υπολογισμούς τόκων, αποσβέσεων, μετατροπών ξένων νομισμάτων, δικαστικών υποθέσεων, παραγραφών, χρονικών συγκρίσεων κ.λ.π.

3. Την αιτιολογία και τον αριθμό του δικαιολογητικού εγγράφου, με βάση το οποίο κινήθηκε ο λογαριασμός.

Η αιτιολογία πρέπει να είναι σύντομη, να εξηγεί με σαφήνεια γιατί κινήθηκε ο λογαριασμός και να στηρίζεται πάντα σε δικαιολογητικό έγγραφο, όταν αφορά ειδικό λογαριασμό. Στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, ως αιτιολογία γράφεται ο λογαριασμός που αντιλειτουργεί.

4. Τα ποσά της αξίας των χρεώσεων και πιστώσεων.

Η αξία των περιουσιακών στοιχείων στους λογαριασμούς, εκφράζεται πάντα με την ίδια νομισματική μονάδα, στην Ελλάδα τη δραχμή, αλλά μπορεί να εκφράζεται παράλληλα και με άλλη νομισματική μονάδα.

Σε περιπτώσεις που δεν είναι γνωστή η αξία του περιουσιακού στοιχείου ή για λόγους τεχνικούς, όπως θα δούμε αργότερα, χρησιμοποιούμε συμβατικές μονάδες αξίας που λέγονται λογιστικές μονάδες ή λογιστικά ισότιμα.

5. Τον κωδικό αριθμό του, σύμφωνα με το σχέδιο των λογαριασμών και τη σελίδα του καθολικού.

1.8. Έννοια και λειτουργία των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι:

- α) Η αρχή της αυτονομίας την γενικής Λογιστικής της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως και των λογαριασμών τάξεως
- β) Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων και
- γ) Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.

Οι ομάδες των λογαριασμών είναι:

- α) 1-8, αφορούν λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής όπου 1,2 και 3 το Ενεργητικό, 4 και 5 το παθητικό, 6 και 7 τους λογαριασμούς εκμεταλλεύσεως και 8 τους λογαριασμούς Αποτελεσμάτων.
- β) 9, αφορά τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως που χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και
- γ) 0, αφορά τους λογαριασμούς Τάξεως, όπου και αυτοί λειτουργούν σε ιδιαίτερο κύκλωμα.

Κάθε ομάδα αναλύεται σε μέχρι 10 πρωτοβάθμιους λογαριασμούς (0-9) όπου ο Κ.Α. τους αποτελείται από το ψήφο της ομάδας, και το ψήφο του λογαριασμού π.χ. 10 εδαφικές Εκτάσεις, 54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός μπορεί να αναλύεται σε 100 δευτεροβάθμιους από 00-99 και ο Κ.Α. του αποτελείται από τα 2 ψηφία του πρωτοβαθμίου και δύο δικά του, που χωρίζονται με τελείες π.χ. 10.00 Γήπεδα, Οικόπεδα, 12.03 Εργαλεία.

Κάθε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς μπορεί να αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατά το εκατονταδικό 00-99 ή το χιλιαδικό 000-999 κ.λ.π. σύστημα δηλαδή να περιλαμβάνει 100 ή 1000 κ.λ.π. τριτοβάθμιους λογαριασμούς.

Το ίδιο με τους δευτεροβάθμιους ισχύει και για τους τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κ.λ.π. λογαριασμούς.

Οι κενοί αριθμοί όλων των πρωτοβαθμίων λογαριασμών καθώς και οι κενοί αριθμοί των δευτεροβαθμίων που τελειώνουν από το 00-89 μπορούν να συμπληρώνονται μόνο από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.).

1.9 Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών

Ακολουθεί το διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών, στο οποίο εμφανίζονται κατά ομάδα οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί.

Στο διάγραμμα αυτό εμφανίζεται επίσης παραστατικά, ο τρόπος προσδιορισμού των συνολικών αποτελεσμάτων χρήσεως τα οποία προκύπτουν από τις εξής δύο σχέσεις:

α. **Ενεργητικό (υπόλοιπα ομάδων 1,2 και 3) μείον Παθητικό (υπόλοιπα ομάδων 4 και 5, περιλαμβάνεται και η καθαρή θέση) = Αποτελέσματα χρήσεως (υπόλοιπο λογαριασμού 86).**

β. **Αποτελέσματα χρήσεως (υπόλοιπο λογαριασμού 86) = Αλγεβρικό άθροισμα λογαριασμών εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων (υπόλοιπα λογαριασμών ομάδων 2,6,7 και 8(81 – 85).**

Ακόμη το αποτέλεσμα της χρήσεως βρίσκεται πιο αναλυτικά:

Σύνολο εσόδων ομ.7 – (Σύνολο εξόδων ομ.6 + Σύνολο ομ.2 – Τελική Απογραφή ομ.2) – Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως, λογαριασμός 80 και Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως + ή - Υπόλοιπα λογαριασμών 81 – 85 = Αποτελέσματα χρήσεως, λογ. 86 ,δηλαδή καθαρό κέρδος (+) ή καθαρή θέση (-) της χρήσεως.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ					ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜ/ΣΕΩΣ (Λογαριασμοί κατά προορισμό)	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ						
Πάγιο Ενεργητικό	Αποθέματα	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα	Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακροπρόσθ. Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	Οργανικά έξοδα κατ' είδος	Οργανικά έσοδα κατ' είδος			
Ομάδα 1 ^η	Ομάδα 2 ^η	Ομάδα 3 ^η	Ομάδα 4 ^η	Ομάδα 5 ^η	Ομάδα 6 ^η	Ομάδα 7 ^η	Ομάδα 8 ^η	Ομάδα 9 ^η	Ομάδα 10 ^η (0)
10. Εδαφικές εκτάσεις	20. Εμπορεύματα	30. Πελάτες	40. Κεφάλαιο	50. Προμηθευτές	60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	70. Πωλήσεις εμπορευμάτων	80. Γενική εκμετάλλευση	90. Διάμεσοι αντικρυζ. λογ/σμοί	00.
11. Κτίρια Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα	21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	31. Γραμμάτια εισπρακτέα	41. Αποθεματικά – Διαφορές ανα-προσαρμογής επιχορ. επενδ.	51. Γραμμάτια πληρωτέα	61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	71. Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	91. Ανακατάταξη εξόδων αγορών και εσόδων	01. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία
12. Μηχ/τα- τεχνικές εγκα/σεις, Λοιπός μηχανο-λογικός εξοπλ.	22. Υποπροϊόντα και υπολείμματα	32. Παραγγελίες στο εξωτερικό	42. Αποτελέσματα εις νέο	52. ΤΡ/ζες Λογαριασμοί βραχυπρ/σμων υποχρεώσεων	62. Παροχές τρίτων	72. Πωλήσεις λοιπών αποθεμ. Και άχρηστου υλικού	82. Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων	92. Κέντρα (θέσεις) κόστους	02. Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλ.
13. Μεταφορικά μέσα	23. Παραγωγή σε εξέλιξη (Προϊόντα κ.λ.π. στο στάδιο της κατεργασίας)	33. Χρεώστες διάφοροι	43. Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου	53. Πιστωτές διάφοροι	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
14. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	24. Πρώτες και Βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας	34. Χρεόγραφα	44. Προβλέψεις	54. Υποχρεώσεις από φόρους τέλη	64. Διάφορα έξοδα	74. Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	84. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	94. Αποθέματα	04. Διάφοροι λογ/σμοί πληροφοριών χρεωστικοί
15. Ακινήτοποιήσεις	25. Αναλώσιμα	35. Λογαριασμοί	45. Μακροπρόσθ.	55. Ασφαλιστικοί	65. Τόκοι και συναφή	75. Έσοδα	85. Αποσβέσεις παγίων	95. Αποκλίσεις από	05. Δικαιούχοι

προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων		προκαταβολών και πιστώσεων				ασχολιών	λειτουργ. κόστος	κόστος	περιουσιακών στοιχείων
16. Ανώματες ακινητοπ. Και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	26. Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	36. Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	46.	56. Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού	66. Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωμ. στο λειτουργ. Κόστος	76. Έσοδα κεφαλαίων	86. Αποτελέσματα χρήσεως	96. Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	06. Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών
17.	27.	37.	47.	57.	67.	77.	87.	97.	07. Υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις
18. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρ. απαιτήσεις	28. Είδη συσκευασίας	38. Χρηματικά διαθέσιμα	48. Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκ/τα	58. Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής	68. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	78. Ιδιοπαραγωγή πάγιων – τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσης ή καταστροφές αποθεμάτων	88. Αποτελέσματα προς διάθεση	98. Αναλυτικά αποτελέσματα	08. Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί
19. Πάγιο ενεργ. υποκατ/των ή άλλων κέντρων	29. Αποθέματα υποκατ/των ή άλλων κέντρων	39. Απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκ/των ή άλλων κέντρων	49. Προβλέψεις – Μακρ. υποχρ. υποκατ/των ή άλλων κέντρων	59. Βραχυπρ/σμες υποχρεώσεις υποκατ/των ή άλλων κέντρων	69. Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκ. ή άλλων κέντρων	79. Οργανικά έσοδα κατ' είδος υποκ. ή άλλων κέντρων	89. Ισολογισμός	99. Εσωτερικές διασυνδέσεις	09. Λογ/σμοί τάξεως υποκατ. ή άλλων κέντρων
(Ομίλος λ/σμων)	(Ομίλος λ/σμων)	(Ομίλος λ/σμων)	(Ομίλος λ/σμων)	(Ομίλος λ/σμων)	(Ομίλος λ/σμων)	(Ομίλος λ/σμων)	(Ομίλος λ/σμων)		
Σύνολο εσόδων ομάδα 7			XXXX						
(-) 1) Σύνολο εξόδων ομάδας 6			XXX			Σύνολο υπόλοιπων των ομάδων 1, 2 και 3		XXXX	
2) Σύνολο ομάδας 2 μείον τελική απογραφή			XXX XXXX			(-) Σύνολο υπολοίπων των ομάδων 4 και 5		XXXX	
Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως			XXXX Υπολ. Λ/80						
(+) ή (-) Υπόλοιπο λογ. 81 – 83			XXXX						
Καθαρό κέρδος (+) ή Καθαρή ζημία (-)			XXXX Υπο. Λ/86			Καθαρό κέρδος (+) ή Καθαρή ζημία (-)		XXXX Υπολ. Λ/86	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

2.1 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΟΜΑΔΑΣ 8

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 8 αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους υποχρεωτικούς λογαριασμούς και αυτοί αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους υπολογαριασμούς, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης, με τον περιορισμό ν τηρούνται οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί που προβλέπονται από το σχέδιο λογαριασμών.

Η κάθε επιχείρηση έχει τη δυνατότητα, αντί να αναπτύξει κατ' είδος τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των 81 έως και 85, να τους αναπτύξει κατά προορισμό. Στην περίπτωση όμως αυτή οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί των εξόδων ή εσόδων κατ' είδος υποχρεωτικά εμφανίζονται σαν αναλυτικοί των περιληπτικών, κατά προορισμό, λογαριασμών, στους οποίους θα αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι κατ' είδος λογαριασμοί των 81-85 πρωτοβαθμίων.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση προσδιορίζει **βραχύχρονα** (π.χ. μηνιαία ή τριμηνιαία) αποτελέσματα ή καταρτίζει περιοδικές συγκρίσιμες καταστάσεις, η χρονική εναρμόνιση των έκτακτων και ανόργανων

αποτελεσμάτων γίνεται, είτε με απευθείας χρεοπίστωση των οικείων αποτελεσματικών λογαριασμών, είτε με παρεμβολή ενδιάμεσων λογαριασμών (81.99, 82.99, 83.99, 84.99 και 85.99).

Στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι παρακάτω υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί:

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

82 ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

**84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ
ΧΡΗΣΕΩΝ**

**85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ**

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

87

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

2.1.1. Γενικά περί του λογαριασμού 80

- Προσδιορισμός του οργανικού συνολικού αποτελέσματος

Ο λογαριασμός 80 και οι υπολογισμοί του είναι λογαριασμοί συνθέσεως ή συγκεντρώσεως αποτελεσματικών λογαριασμών και χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του ετήσιου (ή και των περιοδικών) συνολικού οργανικού αποτελέσματος της επιχειρήσεως (λ. 80.00), το οποίο στη συνέχεια αναλύεται σε:

- μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (λ. 80.01),
- έξοδα εκμεταλλεύσεως μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων (λ.80.02) και
- έσοδα εκμεταλλεύσεως μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων (λ.80.03).

• Προσδιορισμός περιοδικών αποτελεσμάτων

Το Ε.ΓΛΣ ορίζει ότι ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως. Πρέπει να δεχθούμε εντούτοις, ότι το *Ε.ΓΛΣ δεν αποκλείει, αλλά αντίθετα δίνει τη δυνατότητα καταρτίσεως περιοδικών (μηνιαίων, τριμηνιαίων, κ.λ.π.) λογαριασμών εκμεταλλεύσεως, με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών:*

- προϋπολογισμένων αγορών (λογαριασμοί 20.99-28.99),
- προϋπολογισμένων – προπληρωμένων εξόδων (λογαριασμοί 60.99-68.99),
- προϋπολογισμένων – προεισπραγμένων εσόδων (λογαριασμοί 70.99-

78.99).

Είναι συνεπώς δυνατό να καταρτίζονται εσωλογχστικά περιοδικοί «λογαριασμοί γενικής εκμεταλλεύσεως» σε υπολογισμούς του εξεταζόμενου λογαριασμού 80 «γενική εκμετάλλευση».

Από το λογαριασμό 80 και τους υπολογισμούς του προκύπτει το συνολικό οργανικό αποτέλεσμα και το μικτό αποτέλεσμα της χρήσεως ή της βραχύχρονης περιόδου.

Ο προσδιορισμός του αναλυτικού οργανικού και μικτού αποτελέσματος κατά κλάδο δραστηριότητας, γεωγραφική περιοχή, κατ' είδος πωλούμενων εμπορευμάτων ή προϊόντων και γενικά αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά τις διακρίσεις που επιθυμούν οι διευθύνοντες την επιχείρηση είναι έργο της αναλυτικής λογιστικής.

Αντίστοιχος του λογαριασμού 80 της γενικής λογιστικής είναι ο λογαριασμός 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως», της αναλυτικής λογιστικής, το συνολικό υπόλοιπο του οποίου εμφανίζει το οργανικό αποτέλεσμα της περιόδου, ενώ από τους υπολογισμούς του προκύπτει το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως, αναλυόμενο κατά τις επιθυμίες της επιχειρήσεως.

• Προσδιορισμός αποτελεσμάτων κατά κλάδο

Σημειώνεται, πάντως, ότι και στα πλαίσια της γενικής λογιστικής είναι δυνατό να προσδιορίζονται αποτελέσματα κατά κλάδο

δραστηριότητας της επιχείρησης, με κατάλληλη ανάπτυξη των λογαριασμών εσόδων και εξόδων κατά κλάδο και τη συγκέντρωση αυτών σε υπολογαριασμούς του σχολιαζόμενου λογαριασμού 80, τους οποίους η επιχείρηση μπορεί να δημιουργεί στην περιοχή 80.90-80.99.

- **Σπουδαιότητα του λ/σμού 80**

Για τη σπουδαιότητα του λ/σμού 80 και της με βάση το λ/σμό αυτόν καταρτιζόμενης «καταστάσεως λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως», καθώς και τις γενικές διατάξεις που διέπουν την κατάσταση αυτήν παραπέμπουμε στις «Οικονομικές Καταστάσεις».

Ανάπτυξη του λογαριασμού 80

Ο λ/σμός 80 αναπτύσσεται ως εξής:

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως

80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως

80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως

02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

03 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα

(«κόστος υποαपाσγολήσεως – αδράνειας)

(Γνωμ.46/1189/1989)

04 Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

05 Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων

06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

.....

80.02.99

80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

80.03.00 Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως

01 Έσοδα συμμετοχών

02 Έσοδα χρεογράφων

03 Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

04 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

.....

80.03.99

.....

80.99

2.1.2. Λογαριασμός 80.00

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως. Ο λογαριασμός αυτός, ο οποίος, μαζί με το λογαριασμό

86 «αποτελέσματα χρήσεως», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποίησε η επιχείρηση, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας) κατά τη χρήση που κλείνει.

Κατά το τέλος της χρήσεως στον προκείμενο λογαριασμό 80.00 μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2, τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογαριασμός 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας»), και τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7. Ευνόητο ότι η μεταφορά των λογαριασμών αυτών γίνεται αφού προηγουμένως υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται πιο πάνω στις

παραγράφους, έτσι ώστε τα τελικά έξοδα και έσοδα της χρήσεως, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της κλεισμένης χρήσεως.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.00 λειτουργεί ως εξής:

A. Χρεώνεται:

- με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση των οικείων υπολογισμών των πρωτοβάθμιων 20-28 ή των 290-298, κατά περίπτωση
- με την αξία των αγορών αποθεμάτων, δηλαδή εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών,
- ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και ειδών συσκευασίας, που πραγματοποιήθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, με πίστωση των οικείων υπολογισμών των πρωτοβάθμιων 20,24,25,26 και 28 ή των 290,294,295,296 και 298, κατά περίπτωση οι οποίοι και εξισώνονται
- με την αξία των δουλευμένων εξόδων κατ' είδος, με πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 6, δηλαδή των 60-68 ή των 690-698 κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται

Χρέωση 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως Πίστωση

Αρχικά Αποθέματα	Οργανικά έσοδα κατ' είδος
20 Εμπορεύματα	70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
21 Προϊόντων έτοιμα και ημιτελή	71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
23 Παραγωγή σε εξέλιξη	73 Πωλήσεις υπηρεσιών
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας	74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
25 Αναλώσιμα υλικά	75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	76 Έσοδα κεφαλαίων
28 Είδη συσκευασίας	78 Ιδιοπαραγωγή πάγιων – τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων
Αγορές χρήσεως	Αποθέματα τέλους χρήσεως
20 Εμπορεύματα	20 Εμπορεύματα
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας	21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
25 Αναλώσιμα υλικά	22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	23 Παραγωγή σε εξέλιξη
28 Είδη συσκευασίας	24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας
Οργανικά έξοδα κατ' είδος	25 Αναλώσιμα υλικά
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	26 Ανταλλακτικά πάγιων
61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	
62 Παροχές τρίτων	
63 Φόροι – Τέλη	
64 Διάφορα έξοδα	

65 Τόκοι και συναφή έξοδα	28 Είδη συσκευασίας
66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	80 Καθαρές ζημιές Εκμετάλλευσης
68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	
80 Καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως	

- Κατά περίπτωση, με την καθαρή ζημιά εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01.
- **Πιστώνεται:**
 - με την αξία των δουλευμένων εσόδων κατ' είδος, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 7, δηλαδή των 70-78 ή των 790-798, κατά περίπτωση οι οποίοι εξισώνονται,
 - με την αξία των τελικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων απογραφής τέλους της κλειόμενης χρήσεως, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής, με χρέωση των οικείων υπολογισμών των πρωτοβάθμιων 20-28 ή 290-298 κατά περίπτωση.
- Κατά περίπτωση με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.

Δηλαδή, ο λογαριασμός λειτουργεί κατά το ακόλουθο παραστατικό διάγραμμα:

80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης»

Από ομάδα 2:

Αρχικά αποθέματα:

20 Εμπορεύματα

21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

23 Παραγωγή σε εξέλιξη

(προϊόντα υπό κατεργασία)

24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες –

Υλικά συσκευασίας

25 Αναλώσιμα υλικά

26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

28 Είδη συσκευασίας

Από ομάδα 2:

Αγορές χρήσεως:

20 Εμπορεύματα

24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες –

Υλικά συσκευασίας

Σε ομάδα 2:

Αποθέματα τέλους χρήσεως:

20 Εμπορεύματα

21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

23 Παραγωγή σε εξέλιξη

(προϊόντα υπό κατεργασία)

24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες –

Υλικά συσκευασίας

25 Αναλώσιμα υλικά

Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

28 Είδη συσκευασίας

Από ομάδα 7:

Οργανικά έσοδα κατ' είδος:

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων

Και ημιτελών

25 Αναλώσιμα υλικά	72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	Και άχρηστου υλικού
28 Είδη συσκευασίας	73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)
	74 Επιχορηγήσεις και διάφορα Έσοδα πωλήσεων
	75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
	76 Έσοδα κεφαλαίων
	78 Ιδιοπαραγωγή παγίων και τεκμαρτά έσοδα

Από Ομάδα 6:

Οργανικά έξοδα κατ' είδος:

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

62 Παροχές τρίτων

63 Φόροι – Τέλη (πλην των μη

ενσωματούμενων στο λειτουργικό

κόστος

Φόρων, όπως π, οι φόροι ακίνητης

Περιουσίας, οι οποίοι μεταφέρονται

Απευθείας στο λογαριασμό 88

«αποτελέσματα προς διάθεση»

64 Διάφορα έξοδα

65 Τόκοι και συναφή έξοδα

66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων

Ενσωματωμένες στο λειτουργικό

κόστος

68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

Σύνολο

Σύνολο

Το υπόλοιπο απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και μεταφέρεται στον 80.01, στον οποίο προσδιορίζονται τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

Τακτοποίηση και κλείσιμο των λογαριασμών εξόδων στο τέλος της χρήσεως

Σε περίπτωση που οι λ/σμοί εξόδων στο τέλος της χρήσεως περιλαμβάνουν και προπληρωμένα ποσά εξόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις ή σε περίπτωση που οι λ/σμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλεμένων εξόδων επειδή θα πληρωθούν κατά τις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λ/σμό 80.00, γίνονται εγγραφές τακτοποίησης, έτσι ώστε τα υπόλοιπα τους να απεικονίζουν το

ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εξόδων εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως.

Οι προαναφερόμενες εγγραφές τακτοποιήσεως γίνονται με τη βοήθεια μεταβατικών λ/σμών ενεργητικού (λ/σμός 36) και παθητικού (λ/σμός 56), σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται στους λ/σμούς αυτούς.

Στο τέλος της χρήσεως, μετά την παραπάνω χρονική τακτοποίηση των λ/σμών εξόδων, τα υπόλοιπα των λ/σμών αυτών μεταφέρονται στη χρέωση του λ/σμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως». Κατ' εξαίρεση, δεν μεταφέρονται στο λ/σμό αυτόν, αλλά στο λ/σμό 88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι» (δηλ. στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων), τα ποσά των φόρων και τελών που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος και τα οποία παρακολουθούνται στο λ/σμό 63 «φόροι - τέλη», όπως είναι π.χ. ο φόρος ακίνητης περιουσίας.

2.1.3. Λογαριασμός 80.01

«ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ»

Ο λογαριασμός 80.01 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών), τα οποία

πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Το μικτό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι η διαφορά μεταξύ εσόδων από πωλήσεις και κόστους πωλήσεων (κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων + άμεσα έξοδα πωλήσεως) και προκύπτει με τη γνωστή εξίσωση:

	'''
Αποθέματα ενάρξεως	'''
πλέον: Αγορές χρήσεως	<u>'''</u>
.....	'''
μείον: Αποθέματα λήξεως	<u>'''</u>
πλέον: Κόστος αγοράς ή παραγωγής πωλημένων	'''
Άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>'''</u>
Κόστος πωλήσεων	'''
Έσοδα από πωλήσεις	<u>'''</u>
Μικτό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία)	<u>'''</u>

Όπως προαναφέραμε, στον προηγούμενο λ/σμό 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» μεταφέρονται στη μεν χρέωση τα αρχικά αποθέματα, οι αγορές της χρήσεως και τα οργανικά έξοδα της ομάδας 6, στη δε πίστωση τα αποθέματα λήξεως και τα έσοδα της ομάδας 7 και το προκύπτον υπόλοιπο του λ/σμού αυτού εμφανίζει το συνολικό οργανικό

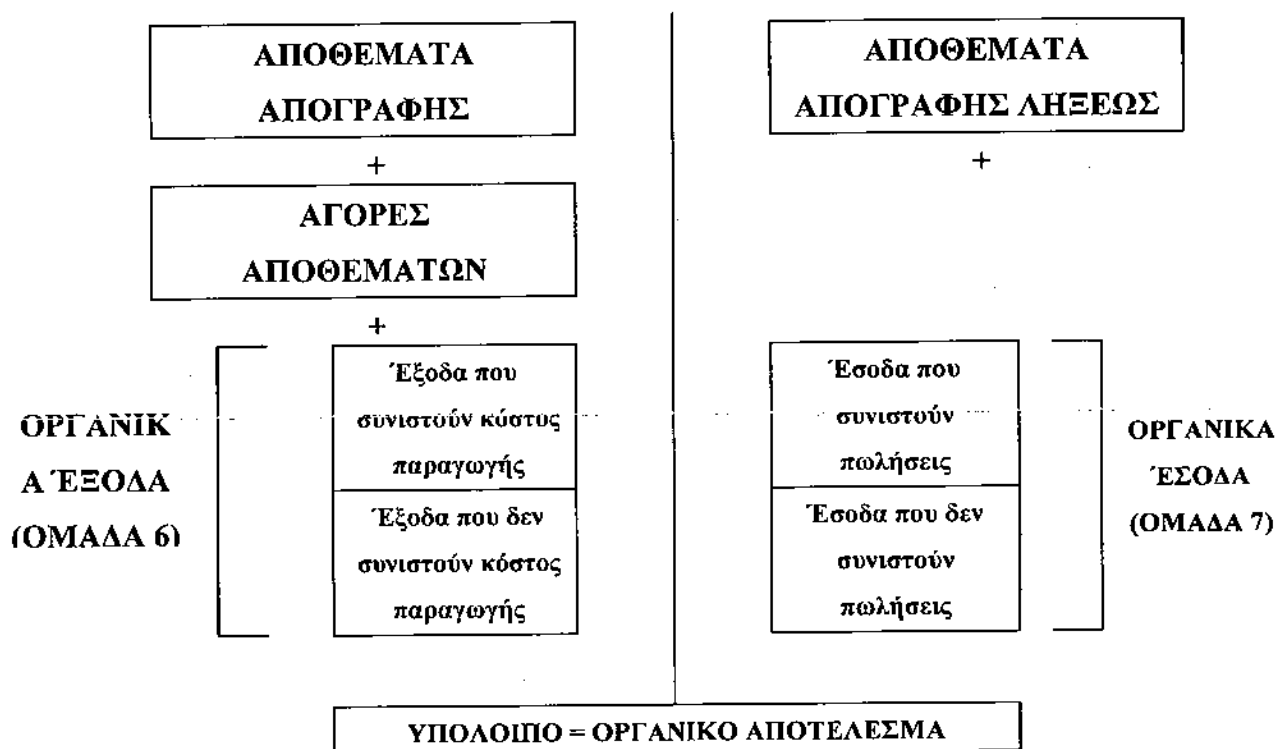
αποτέλεσμα της επιχειρήσεως και το οποίο στη συνέχεια μεταφέρεται στον παρόντα λ/σμό 80.01.

Για να μετατρέψουμε όμως το οργανικό αποτέλεσμα που μεταφέρεται στο λ/σμό αυτόν σε μικτό αποτέλεσμα θα πρέπει από το οργανικό αποτέλεσμα:

- Να αφαιρέσουμε τα έξοδα της ομάδας 6 που δεν συνιστούν κόστος πωλήσεων.
- Η αφαίρεση των εξόδων αυτών γίνεται με πίστωση του λ/σμού 80.01 και χρέωση του 80.02.
- Να αφαιρέσουμε τα έσοδα της ομάδας 7 που δεν συνιστούν έσοδα πωλήσεων.
- Η αφαίρεση των εσόδων αυτών γίνεται με χρέωση του λ/σμού 80.01 και πίστωση του 80.03.
- Το ερευνώμενο θέμα αποσαφηνίζεται με την ακόλουθη παραστατική απεικόνιση:

80.00

«ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ»



Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι στο τέλος της χρήσεως στο λ/σμό 80.01 «μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημίες) που προκύπτουν από το λ/σμό 80.00.

Στη συνέχεια ο λ/σμός 80.01:

ΠΙΣΤΩΝΕΤΑΙ:

- Κατά περίπτωση με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.00, ο οποίος εξισώνεται.

ΧΡΕΩΝΕΤΑΙ:

- Κατά περίπτωση με την καθαρή ζημιά εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 80.00, ο οποίος εξισώνεται.

80.00.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

ΟΜ.2 ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΟΜ. 2	ΟΜ. 7 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑ
ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΟΜ.6	ΕΙΔΟΣ
ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ	ΟΜ. ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ 80.00
80.00 ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	ΚΑΘΑΡΕΣ ΖΗΜΙΕΣ
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

80.00.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

ΚΑΘΑΡΕΣ ΖΗΜΙΕΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΚΜΕΤΑΛ.
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	ΕΣΟΔΑ ΜΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ
ΕΣΟΔΑ ΜΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ	ΤΩΝ ΜΙΚΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
ΤΩΝ ΜΙΚΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	

ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΑΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	

2.1.4. Λογαριασμός: 80.02

ΕΞΟΔΑ ΜΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΜΙΚΤΩΝ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (κοστολόγησεως), δεν συνιστούν κόστος παραγωγής και τα οποία βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως. Ορισμένα από τα έξοδα αυτά προκύπτουν από τους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9), ενώ άλλα προκύπτουν άμεσα από συγκεκριμένους λ/σμούς της ομάδας 6. Τα υπό συζήτηση έξοδα είναι τα εξής:

<u>Έξοδα που δεν προσδιορίζουν τα μικτά αποτελέσματα</u>	<u>Προκύπτουν από το λ/σμό</u>	
(α) «Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας»	ΑΛΕ	92.01
(β) «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως»	ΑΛΕ	92.02
(γ) «Έξοδα (έμμεσα) λειτουργίας διαθέσεως»	ΑΛΕ	92.03

(δ)	«Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων»	Γ.Λ.	64.10
(ε)	«Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογη- μένα (κόστος υποαπασχόλησε ως - αδρανείας»	ΑΛΕ	92.00
(στ)	«Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων»	Γ.Λ.	68.01
(ζ)	«Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων»	Γ.Λ.	64.12
(η)	«Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα»	Γ.Λ.	65

ΑΑΕ - Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως

ΓΛ = Γενική Λογιστική

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, τα «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», τα «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και τα «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λ/σμούς της γενικής λογιστικής, καταρτίζοντας κατάλληλο «φύλλο μερισμού» των εξόδων.

Επισημαίνεται ότι στα «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» περιλαμβάνονται μόνο τα έμμεσα (γενικά) έξοδα της λειτουργίας αυτής, ενώ τα άμεσα έξοδα πωλήσεων προσαυξάνουν το κόστος πωλήσεων και, συνεπώς, επιδρούν στη διαμόρφωση του μικτού αποτελέσματος.

Για την έννοια και το περιεχόμενο των εξόδων των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών και αναπτύξεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής παραπέμπουμε επίσης στην εργασία μας «Η Ομάδα 9 του Ε.ΓΛΣ».

Το παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας του λ/σμού 80.02 έχει ως εξής:

80.02 «Εξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»

<i>Χρεώνεται με πίστωση του 80.01</i>	<i>Μεταφέρεται στα «Αποτελέσματα χρήσεως» με χρέωση αντίστοιχα:</i>
80.02.00 Έξοδα διοικητικής	
λειτουργίας	• του 86.00.02
80.02.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών -	• του 86.00.03
αναπτύξεως	• του 86.00.04
80.02.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	
80.02.03 Έξοδα λειτουργίας	• του 86.01.08
παραγωγής μη	
κοστολογημένα	• του 86.00.05
80.02.04 Προβλέψεις υποτιμήσεως	
συμμετοχών και χρεογράφων	• του 86.01.07
80.02.05 Διαφορές (ζημιές) από	
πώληση συμμετοχών και	
χρεογράφων	• του 86.01.08

80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	'''	• του 86.01.09	'''
	'''		'''

Υποστηρίζεται ότι ως έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων, πρέπει να αντιμετωπίζονται στη γενική λογιστική και ορισμένα έξοδα που στην αναλυτική λογιστική καταχωρούνται στη χρέωση του λ/σμού 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» και των υπολ/σμών του και τούτο για να εναρμονίζεται το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει από το λ/σμό 80.01 με το αντίστοιχο αποτέλεσμα που προκύπτει από το λ/σμό 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» της αναλυτικής λογιστικής.

Δηλαδή, με την αντιμετώπιση αυτή προσαρμόζουμε το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει στη γενική λογιστική προς αυτό που προκύπτει στην αναλυτική λογιστική ως εάν το μικτό αποτέλεσμα της γενικής λογιστικής να ήταν το εσφαλμένο και το ορθό να ήταν το αποτέλεσμα της αναλυτικής λογιστικής. Η αντιμετώπιση αυτή, στις περισσότερες περιπτώσεις, δεν είναι ορθή, αφού το σφάλμα δεν αφορά, κατά τη γνώμη μας, τη γενική αλλά την αναλυτική λογιστική.

Ειδικότερα το Ε.ΓΛΣ (αναλυτική λογιστική) ορίζει ότι όλα τα υπόλοιπα (χρεωστικά - πιστωτικά) του λ/σμού 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» μεταφέρονται, στο τέλος της χρήσεως

(ή της βραχύχρονης περιόδου), στο λ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», συνεπώς μεταφέρονται και οι ακόλουθες διαφορές:

- Διαφορές αποτιμήσεως (αναλωμένων – πωλημένων) αποθεμάτων (λ.97.02.01)
- Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών εμπορευμάτων (λ.97.02.06)
- Διαφορές απογραφών (ελλείμματα - πλεονάσματα, λ. 97.10).

Αλλά κατά τη γνώμη μας, οι διαφορές αυτές πρέπει να επηρεάζουν το μικτό αποτέλεσμα και συνεπώς στη μεν γενική λογιστική να μην αντιμετωπίζονται ως μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, στη δε αναλυτική λογιστική, διορθώνοντας τα όσα εκεί ορίζει το Ε.ΓΛΣ, οι προαναφερόμενες διαφορές να άγονται στη χρέωση ή πίστωση, όχι του λ/σμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» (λ.98.99.03), αλλά των αρμόδιων υπολ/σμών του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα».

2.1.5.Λογαριασμός: 80.03

ΕΣΟΔΑ ΜΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΜΙΚΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δεν συνιστούν έσοδα πωλήσεων και συνεπώς δεν συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωλημένων, προκειμένου να προσδιοριστεί το μικτό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία).

Τα έσοδα αυτά είναι τα ακόλουθα και προκύπτουν απ' τους έναντι καθενός εσόδου σημειούμενους λ/σμούς:

<i>Έσοδα που δεν προσδιορίζουν τα μικτά αποτελέσματα</i>	<i>Προκύπτουν από τους λ/σμούς της Γενικής Λογιστικής</i>
	74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων»
(α) Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών»
	78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις
(β) Έσοδα συμμετοχών	76.00 «Έσοδα συμμετοχών»
(γ) Έσοδα χρεογράφων	76.01 «Έσοδα χρεογράφων»
(δ) Κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων	76.04 «Κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων»

(ε) Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων	76.02 «Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων»
(στ) Λοιποί πιστωτικοί τόκοι	76.03 «Λοιποί πιστωτικοί τόκοι»
(ζ) Λοιπά έσοδα κεφαλαίων	76.98 «Λοιπά έσοδα κεφαλαίων»

Το παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας του λ/σμού 80.03 έχει ως εξής:

80.03 «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»

<i>Μεταφέρονται στα «αποτελέσματα χρήσεως» με πίστωση αντίστοιχα:</i>	<i>Με χρέωση του 80.01 πιστώνεται με τα εξής έσοδα:</i>
• του 86.00.01	81.03.00 Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως (λ/σμοί: 74, 75 και 78.05)
• του 86.01.00	81.03.01 Έσοδα συμμετοχών (λ/σμός 76.00)
• του 86.01.01	81.03.02 Έσοδα χρεογράφων (λ/σμός 76.01)
•	81.03.03 Κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων (λ/σμός 76.04)
• του 86.01.02	Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων

	(λ/σμός 76.02)
• του 86.01.03	81.03.04 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι
	(λ/σμός 76.03)
	Λοιπά έσοδα κεφαλαίων
	(λ/σμός 76.98)

Για τους λόγους που αναφέρουμε στα σχόλια του προηγούμενου λ/σμού 80.02 δεν είναι ορθό, κατά τη γνώμη μας, τα περισσότερα από τα πιστωτικά υπόλοιπα που καταχωρούνται στους υπολ/σμούς του 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» της αναλυτικής λογιστικής, να αντιμετωπίζονται στη γενική λογιστική ως έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων, όπως λ.χ.:

- Τα πλεονάσματα απογραφών (λ.97.10).
- Οι πιστωτικές διαφορές αποτιμήσεως αποθεμάτων (λ. 97.02.01).
- Οι διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων που αφορούν έσοδα πωλήσεων (λ. 97.03).

Οι διαφορές αυτές στην αναλυτική λογιστική πρέπει να μεταφέρονται στην πίστωση των αρμόδιων υπολ/σμών του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» και όχι στο λ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

2.2.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 81.00

ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ

Εδώ καταχωρούνται, κατ' είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Αντίθετα, δεν καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στον 82 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Σχετικά με τους προβλεπόμενους από το Σχέδιο τριτοβάθμιους υποχρεωτικής τηρήσεως λ/σμούς διευκρινίζονται τα ακόλουθως αναπτυσσόμενα:

2.2.1.Λογαριασμός : 81.00.00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ

α. Ε.ΓΛΣ

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα φορολογικά πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που αφορούν τη χρήση και για τα οποία η επιχείρηση δεν άσκησε προσφυγή στα αρμόδια δικαστήρια.

Δεν καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λ/σμό 81.00.00:

- Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις για τα οποία η επιχείρηση προσέφυγε στα διοικητικά δικαστήρια^ τα οποία καταχωρούνται

στο λ/σμό **33.98** «επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου» και για τα οποία εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στα σχόλια του λ/σμού αυτού.

- Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που βεβαιώνονται στη διανυόμενη χρήση σε βάρος της επιχειρήσεως, των οποίων **αίτια δημιουργίας ανάγονται σε δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων** και τα οποία καταχωρούνται στο λ/σμό 82.00.00.
- Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που αφορούν **φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων**, τα οποία καταχωρούνται στη χρέωση του λ/σμού **42.04** «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».

2.2.2 Λογαριασμός: 81.00.01

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ

Εφαρμόζονται αναλογικά τα αμέσως παραπάνω εκτιθέμενα σχετικά με τα φορολογικά πρόστιμα και τις προσαυξήσεις.

Προσαυξήσεις και πρόσθετα τέλη λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εισφορών ΙΚΑ δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

2.2.3. Λογαριασμός: 81.00.02

ΚΑΤΑΠΤΩΣΕΙΣ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΩΝ ΡΗΤΡΩΝ

α. Ε.ΓΛΣ

Καταχωρούνται οι καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών⁽¹⁾ που ανάγονται σε δραστηριότητες ή παραλείψεις της χρήσεως. Αν οι δραστηριότητες - παραλείψεις ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις τα σχετικά ποσά καταχωρούνται στο λ/σμό 82.00.02.

2.2.4. Λογαριασμός: 81.00.03

ΚΛΟΠΕΣ - ΥΠΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ

α. Ε.ΓΛΣ

Εφαρμόζονται ανάλογα τα εκτιθέμενα αμέσως παρακάτω στο λ/σμό 81.02.08 «ζημίες από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων».

2.2.5. Λογαριασμός : 81.00.04

ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (ΕΞΟΔΟ)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Έννοια και διακρίσεις των συναλλαγματικών διαφορών

Οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται στα βιβλία σε εγχώριο νόμισμα με βάση την τιμή του ξένου νομίσματος κατά το χρόνο της συναλλαγής. Έτσι, σε περίπτωση μεταβολής της τιμής του ξένου

νομίσματος, προκύπτουν διαφορές μεταξύ της τιμής καταχώρησης της συναλλαγής στα βιβλία και της τρέχουσας τιμής του ξένου νομίσματος:

- Κατά το χρόνο εισπράξεως της απαιτήσεως ή εξοφλήσεως της υποχρέωσεως σε ξένο νόμισμα. Τις διαφορές αυτές, χρεωστικές ή πιστωτικές, χαρακτηρίζουμε πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές.
- Κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων, υποχρεώσεων και διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα στην απογραφή τέλους χρήσεως. Τις διαφορές αυτές χαρακτηρίζουμε μη πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές.
- Κατά την αποτίμηση των οικονομικών καταστάσεων των υποκαταστημάτων εξωτερικού, προκειμένου να ενσωματωθούν στις οικονομικές καταστάσεις της έδρας.
- Και οι συναλλαγματικές διαφορές της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται **μη πραγματοποιημένες** συναλλαγματικές διαφορές.

Λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών

α. Ε.ΓΛΣ

Οι συναλλαγματικές διαφορές αντιμετωπίζονται από το Ε.ΓΛΣ κατά τον ακόλουθο, συνοπτικά περιγραφόμενο ενταύθα, τρόπο. Σημειώνεται ότι ο τρόπος αυτός έχει υιοθετηθεί και από την κείμενη εμπορική και φορολογική νομοθεσία:

α. Πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές:

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη απαιτήσεων (μακροπρόθεσμων ή βραχυπρόθεσμων) σε ξένο νόμισμα ή κατά την πληρωμή υποχρεώσεων (μακροπρόθεσμων ή βραχυπρόθεσμων) σε ξένο νόμισμα, (εκτός από τις συναλλαγματικές διαφορές δανείων ή πιστώσεων για πάγια στοιχεία για τις οποίες παρακάτω), θεωρούνται ως πραγματοποιημένες και συνιστούν έκτακτο αποτέλεσμα της χρήσεως μέσα στην οποία έγινε ή είσπραξη της απαιτήσεως ή η εξόφληση της υποχρεώσεως και καταχωρούνται στους ακόλουθους αποτελεσματικούς λ/σμούς:

- . Αν είναι χρεωστικές, στο λ/σμό 81.00.04 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα/συναλλαγματικές διαφορές» και
- . Αν είναι πιστωτικές, στο λ/σμό 81.01.04 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα/συναλλαγματικές διαφορές» και εμφανίζονται στο λ/σμό «αποτελέσματα χρήσεως» αντίστοιχα ως «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» ή «έκτακτα και ανόργανα έξοδα».

β. Συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (μη πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές).

Η λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών από αποτίμηση των μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων περιγράφεται πιο πάνω στον λ/σμό 44.14.

γ. Συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα.

Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται απευθείας στα αποτελέσματα, οι χρεωστικές στην χρέωση του λ/σμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λ/σμού 81.01.04.

δ. Συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση (μετατροπή σε ευρώ) των οικονομικών καταστάσεων των υποκαταστημάτων εξωτερικού.

Για τις συναλλαγματικές αυτές διαφορές ισχύουν τα ακόλουθα: - Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή σε ευρώ των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, καθώς και από την μετατροπή των κινητών αξιών, των αποθεμάτων και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και των εξόδων και των εσόδων, αν είναι χρεωστικές καταχωρούνται στο λ/σμό 81.00.04 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα/συναλλαγματικές διαφορές», ενώ αν είναι πιστωτικές καταχωρούνται στο λ/σμό 81.01.04 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα/ συναλλαγματικές διαφορές».

- Για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή σε ευρώ των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, εφαρμόζονται αναλόγως τα όσα αναπτύσσονται πιο πάνω στον λ/σμό

44.14.

2.2.6. Λογαριασμός: 81.00.05

ΑΞΙΑ ΣΗΜΑΝΤΙΚΩΝ ΔΩΡΕΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΚΟΙΝΩΦΕΛΕΙΣ ΣΚΟΠΟΥΣ

Σ' αυτόν καταχωρείται η αξία των δωριζόμενων αποθεμάτων όταν η αξία αυτή **εξέρχεται των συνήθων ορίων** και των πλαισίων της κοινωνικής παραστάσεως της επιχειρήσεως. Αντίθετα, όταν η αξία των δωριζόμενων αποθεμάτων βρίσκεται **μέσα στα όρια αυτά** δεν καταχωρείται στον παρόντα λ/σμό 81.00.05, αλλά στο λ/σμό των οργανικών εξόδων 64.06.02. Ο λ/σμός χρεώνεται με πίστωση του λ/σμού 78.10.03.

2.2.7 Λογαριασμός: 81.00.11

ΠΡΟΣ ΕΠΙ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 24

N.2065/1992

Βλ. σχετικώς στο λ/σμό 41.07 «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων».

Ο φόρος επί της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της,

ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματα της.

2.2.8.Λογαριασμός: 81.00.99

ΛΟΙΠΑ ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ

α. Ε.ΓΛΣ

Σ' αυτόν καταχωρούνται όλα τα έκτακτα (οργανικά) και τα ανόργανα έξοδα, τα οποία δεν καταχωρούνται σε άλλους υπολ/σμούς του 81.00. Για παράδειγμα, στο λ/σμό αυτόν καταχωρούνται οι διάφορες αποζημιώσεις που καταβάλλει η επιχείρηση λόγω εκτάκτων γεγονότων όπως:

* Αποζημίωση που καταβάλλει η επιχείρηση στον ιδιοκτήτη του μισθωμένου από αυτήν ακινήτου λόγω φθορών **του ακινήτου**.

Αποζημίωση θεωρείται η δαπάνη στην οποία υποβάλλεται η επιχείρηση για την αποκατάσταση της ζημίας άλλου που επήλθε με υπαιτιότητα της, καθώς και η δαπάνη στην οποία υποβάλλεται η επιχείρηση για την επαναφορά ενός αγαθού ή πράγματος στην προηγούμενη κατάσταση που βρισκόταν το αγαθό ή το πράγμα πριν την επέλευση του ζημιογόνου γεγονότος.

Ο εισπράττων την αποζημίωση ιδιοκτήτης του ακινήτου (εκμισθωτής) εφόσον είναι επιτηδευματίας, εκδίδει αθεώρητο τιμολόγιο του άρθρου 12§3 του Κ.Β.Σ κατά την είσπραξη της αποζημίωσης ή την

πίστωση του (ευθύς ως λάβει γνώση αυτής). Όταν ο ιδιοκτήτης του ακινήτου δεν είναι επιτηδευματίας, ο καταβάλλων την αποζημίωση επιτηδευματίας εκδίδει απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ

Η αποζημίωση για τη φθορά μισθωμένου ακινήτου δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, επειδή τα ακίνητα βρίσκονται εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου αυτού, αλλά υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3,6%. Εάν η αποζημίωση καταβάλλεται κατόπιν αποφάσεως δικαστηρίου και ταυτόχρονα επιδικάζονται και τόκοι υπερημερίας, και οι τόκοι αυτοί, ως παρεπόμενοι της αποζημίωσης έσοδο, δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, αλλά σε τέλος χαρτοσήμου 3,6%. Από τους τόκους αυτούς θα παρακρατηθεί, κατά τα γνωστά, φόρος εισοδήματος 20%.

* Η αποζημίωση που καταβάλλει η επιχείρηση ως μισθώτρια σε ιδιοκτήτη ακινήτου (εκμισθωτή) σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης **ακινήτου**, με βάση νόμο ή μετά από δικαστική απόφαση ή μετά από συμφωνία μεταξύ των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης, συνιστά για αυτήν έκτακτο έξοδο. Το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 20% σύμφωνα με το άρθρο 58 § 1ε' του ν.2238/1994 και αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή σύμφωνα με το άρθρο 59 § 1 του ίδιου νόμου.

Η αποζημίωση υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου κατά κανόνα 3,6%, όταν βρίσκεται εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 43 του π.δ 34/1995 "Ο μισθωτής μπορεί μετά την πάροδο διετίας από την έναρξη της σύμβασης να καταγγείλει τη μίσθωση. Η καταγγελία γίνεται εγγράφως και τα αποτελέσματα της επέρχονται μετά την πάροδο έξι (6) μηνών από αυτή. Στην περίπτωση αυτή ο μισθωτής οφείλει στον εκμισθωτή ως αποζημίωση το καταβαλλόμενο κατά το χρόνο της καταγγελίας μίσθωμα τεσσάρων (4) μηνών." Για την αποζημίωση που καταβάλλει ο εκμισθωτής ακινήτου στο μισθωτή λόγω λύσης της μίσθωσης βλ. λ/σμό 81.01.99.

* Η αποζημίωση που καταβάλλεται λόγω **εργατικού ατυχήματος** με βάση το ν.551, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογείται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 14 § 1 του ν. 2238/94 (Υπ. Οικ. Εγκ. 1031657/568/A0012/Πολ. Π 11/5.5.1999).

* Ένα παράδειγμα για το πώς λειτουργεί ο λογαριασμός 81 είναι το εξής:
Η επιχείρηση κέρδισε λαχείο για λογαριασμό της αξίας 100 €

38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	100
38.00	Ταμείο	

38.00.00 Μετρητά

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ. ΑΠΟΤΕΛ. 100

81.03 Έκτακτα κέρδη

81.03.08 Κέρδη από λαχεία

2.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 82

α. Ε.ΓΛΣ

Στο λ/σμό 82 και τους υπολ/σμούς του καταχωρούνται τα *οργανικά και ανόργανα κατ' είδος έξοδα και έσοδα που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενοι χρήσεων*. Δηλαδή στον παρόντα λ/σμό και τους υπολ/σμούς του καταχωρούνται:

- Τα έξοδα της ομάδας 6,
- Τα έκτακτα έξοδα και ζημίες των λ/σμών 81 - 85,
- Τα έσοδα της ομάδας 7,
- Τα έκτακτα έξοδα και κέρδη των λ/σμών 81 - 84, που προέρχονται από Δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.

Αρκεί το γεγονός αυτό και δεν έχει καμιά βαρύτητα η διάκριση των εξόδων και εσόδων σε οργανικά και ανόργανα.

Η ανάπτυξη του λ/σμού 82 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λ/σμούς, κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων. *Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λ/σμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται*, οπότε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λ/σμών 82.00.99 και 82.01.99.

Κατά τη γνώμη μας επιβάλλεται η ανάπτυξη του λογαριασμού 82 σε υπολογισμούς αντίστοιχους των λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, εσόδων της ομάδας 7 και εξόδων - εσόδων των λογαριασμών 81-85, όπως παρακάτω αναφέρεται.

B. Σύγχρονες αντιλήψεις

Μια από τις βασικές λογιστικές παραδοχές είναι η παραδοχή της περιοδικότητας (time period assumption) ή όπως διαφορετικά αποκαλείται της αυτοτέλειας των χρήσεων. Από τη βασική αυτή παραδοχή συνάγεται ότι τα έσοδα και έξοδα, καθώς και τα έκτακτα κέρδη και οι έκτακτες ζημίες, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση, αλλά προέρχονται από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων, δεν πρέπει να αναμιγνύονται με τα έσοδα και έξοδα, καθώς και τα έκτακτα κέρδη και τις έκτακτες ζημίες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη

διανυόμενη χρήση και προέρχονται από δραστηριότητες που διεξήχθησαν ή αιτία που έλαβαν χώρα στη διάρκεια αυτής.

Η παραπάνω διάκριση και χωριστή παρουσίαση των εσόδων και εξόδων, καθώς και των εκτάκτων κερδών και ζημιών που πραγματοποιήθηκαν από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων, υπαγορεύεται επίσης και από τη βασική λογιστική αρχή του φυσικού συνδέσμου των εσόδων - εξόδων κάθε χρήσεως, από τη συσχέτιση των οποίων προκύπτει το αποτέλεσμα της χρήσεως. Αν τα έσοδα και έξοδα της χρήσεως νοθεύονται με τα έσοδα και έξοδα που ανήκουν σε προηγούμενες χρήσεις, το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που θα προέκυπτε από την κατάσταση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως δε θα ήταν το ακριβές π.χ: Ας υποθέσουμε ότι στην παρελθούσα χρήση 20+0 επιβλήθηκαν στην επιχείρηση εργοδοτικές εισφορές επί των αποδοχών του προσωπικού της € 100.000, ποσό που κατέβαλε στη χρήση αυτή με χρέωση του αρμόδιου υπολογισμού του 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Η επιχείρηση προσέφυγε στα αρμόδια όργανα του ασφαλιστικού οργανισμού, τα οποία στη χρήση 20 + 3 έκαναν δεκτή την προσφυγή της, οπότε και της επιστράφηκε το προαναφερόμενο ποσό. Αν στη χρήση 20 + 3 το επιστραφεν ποσό των € 100.000 καταχωρηθεί στην πίστωση του λογαριασμού που είχε χρεωθεί στη χρήση 20 + 0 κατά την καταβολή του, δηλαδή στον υπολογισμό του 60 «αμοιβές και έξοδα

προσωπικού» το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της χρήσεως 20 + 3 δεν θα είναι ακριβές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα καθώς και οι ζημίες και τα κέρδη που προέρχονται από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων ή από γεγονότα που συνέβησαν σε προηγούμενες χρήσεις πρέπει να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς και να εμφανίζονται χωριστά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

2.3.1 Λογαριασμός: 82.00

ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

α. Ε.ΓΛΣ

Σ' αυτόν καταχωρούνται κατ' είδος τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τόσο τα οργανικά (ομάδας 6) όσο και τα έκτακτα και ανόργανα (λ/σμού 81). Υποδεικνύουμε την ακόλουθη ανάπτυξη του λ/σμού:

82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων

82.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

82.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

.....

82.00.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

82.00.81.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

82.00.81.01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών

ταμείων

κ.λ.π.

Στους προβλεπόμενους από το Σχέδιο υπολ/σμούς (υποχρεωτικής τηρήσεως) καταχωρούνται φόροι και τέλη που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις και δημιουργούνται από πράξεις ή παραλείψεις προηγούμενων χρήσεων, αλλά η αποδοχή της υποχρεώσεως για πληρωμή τους γίνεται μέσα στη διανυόμενη χρήση, χωρίς να προηγηθεί άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια. Ειδικότερα βλ.:

- Το λ/σμό 82.00.00 «φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις» και το λ/σμό 82.00.01 «προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων»
- Το λ/σμό 82.00.03 «κλοπές - υπεξαιρέσεις»
- Το λ/σμό 82.00.04 «φόροι - τέλη προηγούμενων χρήσεων (πλην φόρου εισοδήματος)», Σημειώνεται ότι οι φόροι που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία καταβάλλονται, έστω κι αν οι φόροι αυτοί ανάγονται σε προγενέστερο χρόνο.
- Στο λ/σμό 82.00.05 «οριστικοποιημένοι επίδικοι φόροι Δημοσίου (πλην φόρου εισοδήματος)», καταχωρούνται οι φόροι και τέλη που βεβαιώνονται σε βάρος της επιχειρήσεως μετά από οριστικοποίηση αποφάσεων των αρμόδιων δικαστηρίων, εκτός εάν πρόκειται περί

φόρου εισοδήματος που καταχωρείται στο λ/σμό 42.04.

- Για τους λ/σμούς 82.00.07-10, που δημιουργήθηκαν με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 176/2087/1993, βλ. λ/σμούς 36 και 56 .

Στο τέλος της χρήσεως τα χρεωστικά υπόλοιπα του σχολιαζόμενου λ/σμού 82.00 μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λ/σμός 86.02.09).

2.3.2. Λογαριασμός: 82.01

ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

α.Ε.ΓΛΣ

Σ' αυτόν καταχωρούνται κατ' είδος τα οργανικά (ομάδας 7) και ανόργανα (λ/σμού 81) έσοδα των προηγούμενων χρήσεων.

Υποδεικνύουμε την ακόλουθη ανάπτυξη του λ/σμού:

82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων

82.01.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

.....

82.01.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων

82.01.74.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων

82.01.74.01 Επιστροφές δασμών και λοιπών

επιβαρύνσεων

82.01.74.02 Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών κ.λπ.

* Για τους λ/σμούς 82.01.74.00, 82.01.74.01 και 82.01.74.02 βλ. αντίστοιχους υπολ/σμούς του 74 «**επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων**».

* Στο λ/σμό 82.01.74.01 «**επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων**» καταχωρούνται τα επιστρεφόμενα στην επιχείρηση ποσά δασμών κλπ που σε προηγούμενες χρήσεις επεβάρυναν το κόστος εισαχθέντων από τρίτες χώρες αποθεμάτων (πρώτων υλών, εμπορευμάτων, ανταλλακτικών κ.λπ.) και τα οποία αναλώθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις. Αν τα αποθέματα εξακολουθούν να υπάρχουν, τα επιστρεφόμενα ποσά δασμών κ.λπ. θα καταχωρηθούν σε μείωση της αξίας κτήσεως τους. Το ίδιο αν οι δασμοί κ.λπ. είχαν καταβληθεί για απόκτηση πάγιου στοιχείου.

* Για το λ/σμό 82.01.03 «**εισπράξεις αποσβεσμένων απαιτήσεων**»

* Στο λ/σμό 82.01.04 «**επιστροφές αχρεωστήτως καταβλημένων φόρων και τελών (πλην φόρου εισοδήματος)**», καταχωρούνται τα ποσά των φόρων και τελών που καταβλήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και επιστρέφονται στην επιχείρηση, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα κατά τη διανυόμενη χρήση. Εάν τα επιστρεφόμενα ποσά φόρων και τελών είχαν καταβληθεί μέσα στη διανυόμενη χρήση, τα ποσά αυτά καταχωρούνται σε πίστωση των λ/σμών που είχαν χρεωθεί κατά την καταβολή τους. Τα επιστρεφόμενα ποσά φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων

καταχωρούνται στην πίστωση του λ/σμού 42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».

Επισημαίνεται ότι «φόρος ή πρόστιμο που καταβλήθηκε αχρεώστητα και δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ επιστρέφεται χωρίς έγκριση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών».

Σημειώνεται ότι νόμιμο στοιχείο για την είσπραξη των επιστρεφόμενων ποσών έμμεσων φόρων είναι το (αθεώρητο) τιμολόγιο του άρθρου 12 § 3 του Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση που, κατά το χρόνο επιστροφής των ποσών ο δικαιούχος έπαυσε να είναι επιτηδευματίας η καταβάλλουσα τα ποσά αρχή, εκδίδει απόδειξη δαπάνης. Τέτοια απόδειξη εκδίδεται και όταν τα επιστρεφόμενα ποσά καταβάλλονται σε μέλη διαλυθείσας εταιρίας για κάθε δικαιούχο, κατά το ποσοστό συμμετοχής του στα κέρδη ή κατά τα οριζόμενα στο συμφωνικό λύσης της εταιρίας.

Για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος Φ.Π.Α. νομιμοποιείται ο καταβαλών τον φόρο στο Δημόσιο και όχι εκείνος στον οποίο επιρρίφθηκε.

Σημειώνουμε κι εδώ (βλ. και λ/σμό 81.00.00) ότι οι φόροι που καταβάλλονται από την επιχείρηση υπό επιφύλαξη εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως στην οποία καταβάλλονται εκτός βέβαια του φόρου εισοδήματος που καταχωρείται άλλωστε στο λ/σμό 42.04

«διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων». Αν στη συνέχεια η επιφύλαξη κριθεί βάσιμη από τα αρμόδια δικαστήρια και επιστραφεί ο φόρος σε μεταγενέστερη χρήση, τότε το ποσό που θα επιστραφεί θα αποτελέσει έσοδο της χρήσεως στην οποία επιστράφηκε.

Για τους λ/σμούς 82.01.07- 82.01.10 που δημιουργήθηκαν με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ 176/2087/1993, βλ. λ/σμούς 36 και 56.

Στο τέλος της χρήσεως τα πιστωτικά υπόλοιπα του σχολιαζόμενου λ/σμού 82.01 μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λ/σμός 86.02.02).

Ένα παράδειγμα είναι:

Η επιχείρηση εισπράττει 200 € από αποσβεσμένες απαιτήσεις

38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	200
38.00	Ταμείο	
38.00.00	Μετρητά	
82	ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΗΣ	200
82.01	Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	
82.01.03	Είσπραξη αποσβ. απαιτησεων	

2.4. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 83

α. Ε.ΓΛΣ

Ο λ/σμός 83 και οι υπολ/σμοί του συλλειτουργούν με τους αντίστοιχους υπολ/σμούς του λ/σμού 44 «προβλέψεις» σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται στα σχόλια του λ/σμού αυτού. Ειδικότερα για τους επιμέρους υπολ/σμούς του προκείμενου λ/σμού παραπέμπουμε:

- Λ/σμός 83.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων».
- Λ/σμός 83.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».
- Λ/σμός 83.12 «Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα».
- Λ/σμός 83.13 «Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολ/σμών του 83 μεταφέρονται στο λ/σμό 86.02.10 «αποτελέσματα χρήσεως / προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους», έτσι ώστε ο λ/σμός 83 να εξισώνεται.

Ανάπτυξη του λογαριασμού 83

Ο Λ/σμός 83 αναπτύσσεται ως εξής:

83.00

.....

83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων

83.10.18 Προβλέψεις για κάλυψη ζημίας από συμμετοχή σε κοινοπραξία ή ο.ε. ή ε.ε. (Γνωμ.118/1845/1993)

83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

83.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα

83.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

.....

83.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις

83.99 Προϋπολογισμένες προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (Λ/58.83)

2.5 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 84

α. Ε.ΓΛΣ

Ο παρών Λ/σμός λειτουργεί σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται πιο πάνω στην § 44.5 σχετικά με τη λειτουργία του Λ/σμού 44 «προβλέψεις», ήτοι:

(α) Στην πίστωση των οικείων υπολ/σμών του 84.00 «έσοδα από **αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων**», καταχωρούνται οι αχρησιμοποίητες προβλέψεις (εκμεταλλεύσεως και έκτακτων κινδύνων) που είχαν σχηματιστεί σε προηγούμενες χρήσεις και δε χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματιστεί και

(β) Στην πίστωση των οικείων υπολ/σμών του 84.01 «έσοδα από **χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους**», καταχωρούνται οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους, δηλαδή τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για ζημίες και έξοδα, τα οποία έξοδα ή ζημίες πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσεως και έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λ/σμούς εξόδων ή ζημιών.

Στον παρόντα λ/σμό μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη, αν αυτή είναι μικρότερη από τις ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση, αλλιώς μεταφέρεται ποσό ίσο με τις ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν.

Τονίζεται ότι οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις για έξοδα εκμεταλλεύσεως δε μεταφέρονται στον παρόντα λ/σμό, αλλά στο λ/σμό οργανικών εσόδων 78.05 «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη

εξόδων εκμεταλλεύσεως», στην περίπτωση που ακολουθείται ο πρώτος τρόπος λειτουργίας των λ/σμών προβλέψεων. Σε περίπτωση όμως που εφαρμόζεται η γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ 91/1992, οι χρησιμοποιούμενες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως πρέπει να φέρονται στην πίστωση του 84.01.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολ/σμών του 84 μεταφέρονται στον υπολ/σμό 86.02.03 «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», έτσι ώστε ο λ/σμός 84 να εξισώνεται.

Ο παρών λ/σμός *εμφανίζεται ιδιαιτέρως στην κατάσταση λ/σμού αποτελεσμάτων χρήσεως* με τον τίτλο «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Η ξεχωριστή αυτή εμφάνιση των εσόδων αυτών υπαγορεύεται από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Θα έπρεπε όμως, κατά τη γνώμη μας, να καταχωρούνται (μαζί με τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων) σε ιδιαίτερη κατηγορία και όχι να συμπεριλαμβάνονται στα «έκτακτα αποτελέσματα», όπως ορίζει το Ε.ΓΛΣ και κατ' επέκταση ο νόμος.

2.6. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 85

α. Ε.ΓΛΣ

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, «στο λ/σμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο λ/σμό αυτόν καταχωρείται οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά».

Στον παρόντα λ/σμό καταχωρείται πρωτίστως η δαπάνη των πρόσθετων αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων που διενεργούν οι επιχειρήσεις με βάση ειδικά νομοθετήματα, όπως με βάση το ν. 1892/1990. Στο λ/σμό αυτόν καταχωρείται επίσης η δαπάνη των αποσβέσεων πάγιων στοιχείων και εξόδων εγκαταστάσεως όταν η δαπάνη αυτή ως εκ του τρόπου αποσβέσεως των στοιχείων αυτών καθίσταται ανώμαλο έξοδο. Έτσι, στο σχολιαζόμενο λ/σμό καταχωρούνται:

** Η πέραν των τακτικών αποσβέσεων δαπάνη αποσβέσεως ενσώματων παγίων αξίας μικρότερης των 600 ευρώ στις περιπτώσεις που τα στοιχεία αυτά είναι σημαντικής συνολικής αξίας και αποσβέστηκαν εξολοκλήρου μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. στ' του ν.2238/1994.*

** Η δαπάνη αποσβέσεως των άυλων παγίων στοιχείων στις περιπτώσεις που η απόσβεση γίνεται εφάπαξ μέσα στη χρήση που αυτά αποκτήθηκαν, όπως για ορισμένα από αυτά επιτρέπουν οι σχετικές*

διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ και της ισχύουσας νομοθεσίας. Στις περιπτώσεις αυτές η δαπάνη των αποσβέσεων κατά τα 4/5 πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ανώμαλο έξοδο και να καταχωρείται στο σχολιαζόμενο λ/σμό 85 και τους υπολ/σμούς του και μόνο το 1/5 να θεωρείται ομαλό έξοδο και να καταχωρείται στο λ/σμό 66 και τους υπολ/σμούς του.

*** Η δαπάνη αποσβέσεως των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως**

Η χρέωση του παρόντος λ/σμού γίνεται με πίστωση των αντίστοιχων λ/σμών των στοιχείων που αποσβένονται της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, και 16.99). Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολ/σμών του 85 μεταφέρονται στο λ/σμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως» (και συγκεκριμένα στους υπολ/σμούς του 86.03 «μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων»), έτσι ώστε ο λ/σμός 85 να εξισώνεται.

Οι μη ενσωματούμενες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις από άποψη φορολογίας εισοδήματος

Η δαπάνη των αποσβέσεων που καταχωρείται στο σχολιαζόμενο λ/σμό 85, οι οποίες γίνονται στα πλαίσια της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Η δαπάνη των αποσβέσεων όμως που διενεργούνται οικειοθελώς από την επιχείρηση και δεν καλύπτονται από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις

δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς αντιμετωπίζεται ως λογιστική διαφορά.

Ανάπτυξη του λογαριασμού 85 σε δευτεροβάθμιους

Ο λ/σμός 85 αναπτύσσεται στους ακόλουθους δευτεροβάθμιους λ/σμούς:

85.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

85.01 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων

85.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

85.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

85.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

85.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως

85.06

.....

85.99 Προϋπολογισμένες μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις (Λ/58.85)

2.7. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 86

Ο λ/σμός «αποτελέσματα χρήσεως»¹ χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως και χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιήθηκαν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης κατά την κλειόμενη χρήση. Αποτελεί, συνεπώς, λ/σμό «συγκεντρώσεως ή συνθέσεως».

Όπως είναι γνωστό, το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι η διαφορά μεταξύ των καθαρών θέσεων των ισολογισμών ενάρξεως και λήξεως της χρήσεως. Η ανάλυση του αποτελέσματος αυτού σε ομαδοποιημένα περιληπτικά μεγέθη εσόδων και εξόδων, καθώς και σε οργανικά και έκτακτα κέρδη και ζημίες και σε έξοδα - έσοδα προηγούμενων χρήσεων, παρέχεται στο σχολιαζόμενο λ/σμό.

Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη (φόρος εισοδήματος και λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι) προκύπτει από:

- το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως, και τα έσοδα από παρεπόμενες δραστηριότητες,

¹ Στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» συγκεντρώνονται τα από κάθε πηγή και αιτία πραγματοποιημένα αποτελέσματα κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ δύο διαδοχικών ισολογισμών, το οποίο διάστημα, όπως είναι γνωστό, ονομάζεται χρήση. Σύμφωνα με το Α.Ρ.Β. (Statement 4) ο λ/σμός αυτός εμφανίζει τα έσοδα και τα έξοδα, καθώς και τα κέρδη και τις ζημίες και το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση και συνεπώς αποτελεί μια ένδειξη των αποτελεσμάτων της επιχείρησης από τις δραστηριότητες της στη χρήση, σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές.

- τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα),
- τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής τα οποία δεν είναι διαμορφωτικά του μικτού αποτελέσματος,
- τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη, έξοδα, ζημίες),
- τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση,
- τις προβλέψεις για ζημίες και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα,
- τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις πάγιων στοιχείων.

Τα παραπάνω αποτελέσματα μεταφέρονται στους υπολ/σμούς του 86 με την κατάλληλη ανάλυση, ώστε με βάση τα δεδομένα των υπολ/σμών του να είναι δυνατή ή κατάρτιση της «καταστάσεως λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως» σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Ε.ΓΛΣ και του ν.2190/1920.

Λειτουργία του λογαριασμού 86

Ο λ/σμός 86 αναπτύσσεται και λειτουργεί όπως εμφανίζεται στο ακόλουθο διάγραμμα:

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

86.00.00 Μικτά αποτελέσματα (ζημίες) εκμεταλλεύσεως από 80.01 •	86.00.00 Μικτά αποτελ. (κέρδη) εκμεταλλεύσεως • από 80.01
86.00.02 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας από 80.02.00 •	86.00.01 Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως • από 80.03.00
86.00.03 Έξοδα λειτ. ερευνών - αναπτύξεως από 80.02.01 •	86.01.00 Έσοδα συμμετοχών • από 80.03.01
86.00.04 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως από 80.02.02 •	86.01.01 Έσοδα χρεογράφων • από 80.03.02
86.00.05 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογημένα από 80.02.03 •	86.01.02 Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων • από 80.03.03
86.01.07 Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων από 80.02.04 •	86.01.03 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα • από 80.03.04

86.01.08 Έξοδα και ζημίες συμμετοχών
και χρεογράφων

από 80.02.05 •

86.01.09 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή
έξοδα

από 80.02.06 •

86.02.07 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

από 81.00 •

86.02.08 Έκτακτες ζημίες

από 81.02 •

86.02.09 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων

από 82.00 •

86.02.10 Προβλέψεις για έκτακ.
κινδύνους

86.02.00 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

• από 81.01

86.02.01 Έκτακτα κέρδη

• από 81.03

86.02.02 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων

• από 82.01

86.02.03 Έσοδα από προβλέψεις
προηγούμενων χρήσεων

• από 84

86.99 Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη)
χρήσεως

• μεταφέρεται
στον 88.00
«καθαρά
κέρδη χρήσεως»

	από 83	•	
86.03	Μη ενσώματ. στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις		
	από 85	•	
86.99	Καθαρά αποτελέσματα (ζημίες) χρήσης		
μεταφέρεται	στο		
•	λ/σμό	88.01	
«καθαρή	ζημία		
χρήσεως»			

Κατά το Ε.ΓΛΣ, μετά τη μεταφορά των προαναφερόμενων αποτελεσμάτων στους υπολ/σμούς του 86 πρέπει να επακολουθήσει χρεωπίστωση του πρωτοβάθμιου λ/σμού 86 με ταυτόχρονη χρέωση όλων των υπολ/σμών του που παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο και πίστωση όλων των υπολ/σμών του που παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο και η διαφορά να καταχωρηθεί στον υπολ/σμό 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως», η οποία εάν είναι πιστωτική αποτελεί το κέρδος και εάν είναι χρεωστική τη ζημία της χρήσεως.

Κατά τη γνώμη, μας η προαναφερόμενη χρεωπίστωση του λ/σμού 86 που οδηγεί σε εξίσωση των υπολ/σμών του δεν έχει καμία

σκοπιμότητα. Απεναντίας, *λόγοι πληροφοριακοί και ελεγκτικοί επιβάλλουν οι υπολ/σμοί τον 86 να μην εξισώνονται και συνεπώς να μη γίνεται η εγγραφή αυτή.*

Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως εμφανίζει το υπόλοιπο του πρωτοβάθμιου λ/σμού 86, το οποίο με χρέωση του (σε περίπτωση κέρδους) μεταφέρεται στη πίστωση του λ/σμού 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως», ή με πίστωση του (σε περίπτωση ζημίας) μεταφέρεται στη χρέωση του λ/σμού 88.01 «καθαρή ζημία χρήσεως».

Έτσι, ο πρωτοβάθμιος λ/σμός 86 εξισώνεται, ενώ οι δευτεροβάθμιοι του παραμένουν ανοικτοί με τα πιστωτικά και χρεωστικά υπόλοιπα τους παρέχοντας χρήσιμες πληροφορίες στην επιχείρηση και στον έλεγχο.

2.8. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 87

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

2.9. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 88

Πρόκειται περί λ/σμού συγκεντρώσεως και διαθέσεως αποτελεσμάτων της κλειόμενης και προηγούμενων χρήσεων και

απεικονίζει τις μεταβολές που επέρχονται κατά την κλειόμενη χρήση στους λ/σμούς της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως, με εξαίρεση τις μεταβολές που επήλθαν από αύξηση ή μείωση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου ή λόγω αναπροσαρμογής της αξίας στοιχείων του ενεργητικού.

Στο λ/σμό 88 και τους υπολ/σμούς του, που χρησιμοποιούνται μόνο στο τέλος της χρήσεως:

α. Συγκεντρώνονται τα αποτελέσματα:

- τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) της χρήσεως (από το λ. 86.99),
το υπόλοιπο των κερδών της προηγούμενης χρήσεως (από το λ. 42.00)
- οι ζημίες της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων όταν πρόκειται να καλυφθούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή με αποθεματικά (από τους λ.42.01 ή 42.02),
- οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (από το λ. 42.04),
- τα αποθεματικά των οποίων αποφασίζεται η διάθεση για διανομή μερισμάτων ή για αύξηση κεφαλαίου ή για κάλυψη ζημιών (από τους οικείους υπολ/σμούς του 41),
- οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι (από τους οικείους υπολ/σμούς του 63).

β. Χρεώνεται με το φόρο εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι κέρδη προς διάθεση (με πίστωση του 54.07).

γ. Χρεώνεται με τα διατιθέμενα κέρδη για μερίσματα, ποσοστά Δ.Σ. , αποθεματικά κλπ, όπως αμέσως παρακάτω αναπτύσσεται.

Σε περίπτωση που η χρήση κλείνει με ζημία και δε γίνεται διανομή κερδών, το χρεωστικό υπόλοιπο του σχολιαζόμενου λ/σμού 88 μεταφέρεται σε χρέωση του λ/σμού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο», που εμφανίζεται με ομώνυμο τίτλο στον ισολογισμό (καθαρή θέση).

Λειτουργία του λογαριασμού 88

Ο λ/σμός 88 αναπτύσσεται στους υπολ/σμούς που εμφανίζονται στο διάγραμμα της επόμενης σελίδας και λειτουργεί ως εξής: Ο λ/σμός 88 λειτουργεί ως εξής:

α) Χρεώνεται:

- ο υπολ/σμός 88.01 με τις καθαρές ζημίες χρήσεως, με πίστωση του λ/σμού 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως».
- ο υπολ/σμός 88.03 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενης χρήσεως που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλεισμένης χρήσεως, με πίστωση του λ/σμού «αποτελέσματα εις νέο / υπόλοιπο

ζημιών χρήσεως εις νέο».

- ο υπολ/σμός 88.04 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λ/σμού «αποτελέσματα εις νέο / υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων».
- ο υπολ/σμός 88.06 με τις συμψηφιστικές χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λ/σμού 42.04 «αποτελέσματα εις νέο / διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».
- ο υπολ/σμός 88.08 με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα συνολικά καθαρά αδιανέμητα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λ/σμού 54.07 «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη / φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών».
- ο υπολ/σμός 88.09 με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λ7σμός 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας», για τους οποίους οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν ότι τελικά βαρύνουν τα κέρδη της χρήσεως - ή τη ζημία χρήσεως - και όχι το λειτουργικό κόστος), με πίστωση των οικείων υπολ/σμών του λ/σμού 63 «φόροι - τέλη» της ομάδας 6, στους οποίους παρακολουθούνται οι φόροι της κατηγορίας αυτής.
- οι υπολ/σμοί 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07 με τα υπόλοιπα τους, με πίστωση του υπολ/σμού 88.98 «ζημίες εις νέο», όταν το τελικό

υπόλοιπο του λ/σμού 88 είναι χρεωστικό (ζημίες εις νέο), ή του υπολ/σμού 88.99 «κέρδη προς διάθεση», όταν το τελικό υπόλοιπο του λ/σμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).

- ο υπολ/σμός 88.99 με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολ/σμών αποθεματικών του λ/σμού 41 «αποθεματικά», του λ/σμού 53.01 «πιστωτές διάφοροι/ μερίσματα πληρωτέα» για τα καθαρά μερίσματα που διανέμονται, του λ/σμού 43.02 «ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου / διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου» με τα καθαρά μερίσματα για τα οποία αποφασίζεται η διάθεση τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, και του λ/σμού 42.00 «αποτελέσματα εις νέο / υπόλοιπο κερδών εις νέο» για το υπόλοιπο των κερδών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση (υπόλοιπο κερδών εις νέο).

β) Πιστώνεται:

- ο υπολ/σμός 88.00 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, με χρέωση του λ/σμού 86.99.
- ο υπολ/σμός 88.02 με το υπόλοιπο των κερδών προηγούμενης χρήσεως με χρέωση του λ/σμού 42.00 «αποτελέσματα εις νέο / υπόλοιπο κερδών εις νέο».
- ο υπολ/σμός 88.06 με τις συμψηφιστικές πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με

χρέωση του λ/σμού 42.04 «αποτελέσματα εις νέο/ διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».

- ο υπολ/σμός 88.07 με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεση τους για την κάλυψη ζημιών ή τη διανομή μερισμάτων, με χρέωση των οικείων υπολ/σμών αποθεματικών του λ/σμού 41 «αποθεματικά» (σε περίπτωση διάθεσης αποθεματικών, παράλληλα γίνονται και ανάλογες εγγραφές πληρωμένων και οφειλόμενων φόρων εισοδήματος και άλλης φύσεως, όταν συντρέχει σχετική φορολογική υποχρέωση).
- οι υπολ/σμοί 88.01, 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09 με τα υπόλοιπα τους, με χρέωση του υπολ/σμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λ/σμού 88 είναι χρεωστικό (ζημίες εις νέο), ή του υπολ/σμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λ/σμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).
- ο υπολ/σμός 88.98 με τις ζημίες εις νέο, με χρέωση του λ/σμού 42.01 «αποτελέσματα εις νέο-/ υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».

Μετά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως με τον οποίο χρεώνεται ο δευτεροβάθμιος 88.08 (με πίστωση του 54.07), χρεωπιστώνεται ο πρωτοβάθμιος λ/σμός 88 με χρέωση των υπολ/σμών του που παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο (λ/σμοί: 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07) και με πίστωση των υπολ/σμών του που

παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο (λ/σμοί: 88.01, 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09) και η διαφορά:

*** Επί ζημίας**

Εφόσον είναι χρεωστική αποτελεί ζημία και καταχωρείται στη χρέωση του δευτεροβάθμιου 88.98 «ζημίες εις νέον», από τον οποίο μεταφέρεται στη χρέωση του λ/σμού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέον» ή

*** Επί κέρδους**

Εφόσον είναι πιστωτική εμφανίζει τα κέρδη προς διάθεση και καταχωρείται στην πίστωση του δευτεροβάθμιου 88.99 «κέρδν\ προς διάθεση». Με χρέωση του τελευταίου αυτού λ/σμού πιστώνονται:

- με τα σχηματιζόμενα αποθεματικά, οι αρμόδιοι υπολ/σμοί του 41,
- με τα διανεμόμενα μερίσματα, ο λ/σμός 53.01 «μερίσματα πληρωτέα,
- με τα ποσοστά (αμοιβές) του Δ.Σ., ο λ/σμός 53-08 «αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου»,
- με τα μερίσματα που διατίθενται για την αύξηση κεφαλαίου, ο λ/σμός 43.90 «αποθεματικά διατιθέμενα για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου»,

με το αδιάθετο ποσό κερδών, ο λ/σμός 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέον».

Με τη διενέργεια όλων των παραπάνω εγγραφών ο λ/σμός 88 και οι υπολ/σμοί του εξισώνονται.

88

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.01 Ζημίες χρήσεως	88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως
• ↓ από 86.99	• ↓ από 86.99
88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως	88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσεως
• ↓ από 42.01	• ↓ από 42.00
88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων	88.06 Διαφορές φορολ. ελέγχου
• ↓ από 42.02	• ↓ από 42.04
88.06 Διαφορές φορολ. ελέγχου	88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση
• ↓ από 42.04	• ↓ από 41
88.08 Φόρος εισοδήματος	88.99 Κέρδη προς διάθεση

•	•	Με πίστωση	•
↓	↓	Των υπολ/σμών:	↓
με πίστωση		του	Όταν το τελικό
		41 (αποθεματικά)	υπόλοιπο του
του 54.07		•	λ/σμού 88
88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο		Του 53.01 για τα	είναι πιστωτικό
λειτουργικό κόστος φόρο		μερίσματα •	
•	•	Του τα μερίσματα	
↓	↓	για αύξηση •	
με πίστωση αρμόδιων		Κεφαλαίου	
λ/σμών της ομάδας 6		Του 42.00 για το	
		υπόλοιπο •	
88.98 Ζημίες εις νέο		κερδών εις νέο •	
•	•		
↓	↓		
Όταν το τελικό	Πιστώνεται με		
υπόλοιπο του λ. 88	χρέωση		
είναι χρεωστικό	του 42.01		

2.11 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ο λογαριασμός του ισολογισμού χρησιμοποιείται στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του ισολογισμού της χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα του παραρτήματος του βιβλίου και δημοσιεύεται.

Ο λ. 89 Ισολογισμός, χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσεως που αναφέρεται ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσεως που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού.

Στην κατάσταση του Ισολογισμού μπορούν να περιλαμβάνονται περισσότερα στοιχεία από όσα περιέχει το υπόδειγμα.

Σύμφωνα με τον κ. Ν 2190/1920, **οι μικρές εταιρίες μπορούν να δημοσιεύουν (όχι να καταρτίζουν) συνοπτικό ισολογισμό μόνο με τους λογαριασμούς του υποδείγματος που χαρακτηρίζονται με γράμματα και λατινικούς αριθμούς, με τον όρο ότι οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις θα διαχωρίζονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες.**

Ειδικότερα ο λογαριασμός Ισολογισμός λειτουργεί ως εξής:

α) Στο τέλος της χρήσεως, στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των βιβλίων, χρεώνεται με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του με πίστωση καθενός από αυτούς, που έτσι εξισώνονται, και πιστώνεται με τα

υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με χρέωση καθενός απ' αυτούς, που επίσης με τον τρόπο αυτό εξισώνονται.

Οι εγγραφές χρεώσεως και πιστώσεως του λ. Ισολογισμού στο τέλος κάθε χρήσεως, οι οποίες ονομάζονται "εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών του ισολογισμού", γίνονται είτε αμέσως μετά τη διενέργεια όλων των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, είτε για κάθε λογαριασμό που το υπόλοιπο του οριστικοποιείται για την εμφάνιση του στον ισολογισμό.

β) Με την έναρξη της νέας χρήσεως χρεώνεται ο Ισολογισμός με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του με πίστωση καθενός από αυτούς και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του με χρέωση καθενός από αυτούς.

Οι εγγραφές του Ισολογισμού κατά την έναρξη της χρήσεως, οι οποίες ονομάζονται "εγγραφές ανοίγματος των λογαριασμών του Ισολογισμού", γίνονται, είτε αμέσως έπειτα από τη διαδικασία διενέργειας όλων των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, είτε τμηματικά, για κάθε λογ/σμό που μετά την οριστικοποίηση του υπολοίπου του για την εμφάνιση του στον ισολογισμό κλείνει με όσα καθορίζονται παραπάνω.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄

Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΟΥ

ΕΓΛΣ

3.1 Μία συνοπτική παρουσίαση της λειτουργίας των λογ/σμών των αποτελεσμάτων του ΕΓΛΣ είναι οι κάτωθι:

Α) 80.00 ΓΕΝΙΚΗ

ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

Ο λογαριασμοί 80.00 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γ.ΛΧ), χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων, τα οποία πραγματοποιούνται μέσα σε μία χρήση από την εκμετάλλευση των δραστηριοτήτων, κύριων και παρεπόμενων από μια οικονομική μονάδα και ενημερώνεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης.

Στο λογαριασμό αυτό, στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται, αφού προηγουμένως γίνουν οι απαραίτητες τακτοποιήσεις και γίνουν οι οικείοι λογαριασμοί της τελευταίας βαθμίδας των ομάδων 2, 6 και 7 οριστικοί, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης.

Ειδικότερα ο λογαριασμοί αυτός (80.00) χρεώνεται και πιστώνεται ως ακολούθως:

1) Χρέωση

α) Με την αξία των αρχικών αποθεμάτων που είχαν καταχωρηθεί με βάση την απογραφή λήξη της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου στους υπολογαριασμούς πρωτοβαθμίων λογαριασμών 20. έως 28. με αντίστοιχη πίστωση τους.

β) Με την αξία των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών και ειδών συσκευασίας; που έχουν καταχωρηθεί στους υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 20. έως 28. με αντίστοιχη πίστωση τους.

γ) Με την αξία των δεδουλευμένων εξόδων που έχουν καταχωρηθεί στους υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 50. έως 68 με αντίστοιχη πίστωση τους.

δ) Με το καθαρό αποτέλεσμα που θα προκύψει όταν αυτό είναι κερδοφόρο, το οποίο θα προσδιορίζεται με την αφαίρεση της συνολικής χρέωσης του λογαριασμού με τις μεταφορές από τους προαναφερόμενους λογαριασμούς, από τη συνολική πίστωση, με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 80.01.

Για να προκύψει κερδοφόρο αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, θα πρέπει η συνολική χρέωση του λογαριασμού να είναι μικρότερη από τη συνολική πίστωση, διαφορετικά θα έχουμε μηδενικό αποτέλεσμα όταν η

χρέωση είναι ίση με την πίστωση, ή ζημία όταν η χρέωση είναι μεγαλύτερη από την πίστωση.

2) Πίστωση

α) Με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσης, όπως αυτά καταχωρούνται στην απογραφή των υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 20. έως 28., με αντίστοιχη χρέωση τους.

β) Με την αξία των δεδουλευμένων εσόδων που έχουν καταχωρηθεί στους υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 70. έως 78. με αντίστοιχη χρέωση τους.

γ) Με τη ζημία που τυχόν θα προκύψει σε περίπτωση που η συνολική χρέωση του λογαριασμού είναι μεγαλύτερη από τη συνολική πίστωση με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 80.01.

Από το Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπεται ανάπτυξη του λογαριασμού σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κ.λ.π. και αφήνεται αυτό στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής μονάδας, να τους αναπτύξει ανάλογα με της ανάγκες της και τις επιθυμίες της.

Κατωτέρω παρατίθεται σχέδιο ανάπτυξης του λογαριασμού σε τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς, το οποίο είναι αποτέλεσμα μακρόχρονης πείρας και από το οποίο νομίζω, η οικονομική μονάδα και τα φοροτεχνικά όργανα θα μπορούν να αντλήσουν, πληροφορίες για πολλά στοιχεία της και επί μέρους δραστηριότητες της.

Η παραπάνω ανάπτυξη υποθετικά, αφορά επιχείρηση που ασχολείται με την εμπορία αγαθών και την παραγωγή αγαθών και διενεργεί συναλλαγές, μη υποκείμενες με ΦΠΑ (0%) και υποκείμενες σε ΦΠΑ με συντελεστή 8% και 18%. Κατά συνέπεια, μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι λογαριασμοί μόνον εκείνοι που εξυπηρετούν και να διαγραφούν οι υπόλοιποι, ή να προστεθούν άλλοι, σε περίπτωση π.χ. που μια επιχείρηση έχει και συναλλαγές με συντελεστή ΦΠΑ 6% και 13% και ακόμη και λογαριασμοί από τους οποίους να παρέχονται περισσότερα και λεπτομερέστερα στοιχεία.

Κλείσιμο λογαριασμού

Μετά την ολοκλήρωση της μεταφοράς των οριστικών υπολοίπων από τους λογαριασμούς 20.-28., 60.-68. και 70.-78. και του προσδιορισμού του αποτελέσματος, το οποίο θα πρέπει να καταχωρηθεί σε ξεχωριστό λογαριασμό στην αρχή ή στο τέλος της προηγούμενης ανάπτυξης (π.χ. 80.00.00.0000 αρχή ή 80.00.80.0000 τέλος), με ανάλογη χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού 80.01, όλοι οι λογαριασμοί θα πρέπει να κλείσουν.

Το κλείσιμο των λογαριασμών μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

α) Με τη χρέωση με το αυτό ποσό των λογαριασμών που έχουν πιστωτικό υπόλοιπο και την πίστωση με το αυτό ποσό επίσης των λογαριασμών που έχουν χρεωστικό υπόλοιπο.

β) Με τη δημιουργία ενός ακόμη λογαριασμού στην αρχή (π.χ. 80.00.00.8900) ή στο τέλος (π.χ. 80.00.89.0000), της παραπάνω ανάπτυξης, ο οποίος θα χρεωθεί και θα πιστωθεί με τα πιστωτικά ή χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων λογαριασμών της ανάπτυξης.

Εξαίρεση από τα παραπάνω θα έχουμε για την περίπτωση του κλεισίματος των λογαριασμών των αποθεμάτων τέλους λήξης, όλων δηλαδή των λογαριασμών που η τεταρτοβάθμια αρίθμηση τους θα είναι 00.99, γιατί το υπόλοιπο των λογαριασμών αυτών μεταφέρεται σε χρέωση των υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 20. έως 28. με αντίστοιχη πίστώσή τους.

80.00 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

80.00.20.0000	Εμπορεύματα	Αποθέματα έναρξης	80.0028.0000	Είδη συσκευασίας	Αποθέματα έναρξης
80.00.20.0001	Εμπορεύματα	Αγορές με ΦΠΑ 0%	80.00.28.0001	Είδη συσκευασίας	Αγορές με ΦΠΑ 0%
80.00.20.0008	Εμπορεύματα	Αγορές με ΦΠΑ 8%	80.00.28.0008	Είδη συσκευασίας	Αγορές με ΦΠΑ 8%
80.00.20.0018	Εμπορεύματα	Αγορές με ΦΠΑ 18%	80.00.28.0018	Είδη συσκευασίας	Αγορές με ΦΠΑ 18%
80.00.20.0099	Εμπορεύματα	Αποθέματα λήξης	80.00.28.0099	Είδη συσκευασίας	Αποθέματα λήξης
80.00.21.0000	Προϊόντα	Αποθέματα έναρξης	80.00.60.0000	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	
80.00.21.0099	Προϊόντα	Αποθέματα λήξης	80.00.61.0000	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	
80.00.22.0000	Υποπροϊόντα	Αποθέματα έναρξης	80.00.62.0000	Παροχές τρίτων	
80.00.22.0099	Υποπροϊόντα	Αποθέματα λήξης	80.00.63.0000	Φόροι και τέλη	
80.00.24.0000	Πρώτες ύλες	Αποθέματα έναρξης	80.00.64.0000	Διάφορα έξοδα	
80.00.24.0001	Πρώτες ύλες	Αγορές με ΦΠΑ 0%	80.00.65.0000	Τόκοι και συναφή έξοδα	
80.00.24.0008	Πρώτες ύλες	Αγορές με ΦΠΑ 8%	80.00.66.0000	Αποσβέσεις παγίων	
80.00.24.0018	Πρώτες ύλες	Αγορές με ΦΠΑ 18%	80.00.68.0000	Προβλέψεις εκμετάλλευσης	
80.00.24.0099	Πρώτες ύλες	Αποθέματα λήξης	80.00.70.0000	Εμπορεύματα	Πωλήσεις με ΦΠΑ 0%
80.00.24.1000	Βοηθητικές ύλες	Αποθέματα έναρξης	80.00.70.0008	Εμπορεύματα	Πωλήσεις με ΦΠΑ 8%
80.00.24.1001	Βοηθητικές ύλες	Αγορές με ΦΠΑ 0%	80.00.70.0018	Εμπορεύματα	Πωλήσεις με ΦΠΑ 18%
80.00.24.1008	Βοηθητικές ύλες	Αγορές με ΦΠΑ 8%	80.00.71.0000	Προϊόντα	Πωλήσεις με ΦΠΑ 0%
80.00.24.1018	Βοηθητικές ύλες	Αγορές με ΦΠΑ 18%	80.00.71.0008	Προϊόντα	Πωλήσεις με ΦΠΑ 8%

80.00.24.1099	Βοηθητικές ύλες	Αποθέματα λήξης	80.00.71.0018	Προϊόντα	Πωλήσεις με ΦΠΑ 18%
80.00.24.2000	Υλικά συσκευασίας	Αποθέματα έναρξης	80.00.72.0000	Αποθέματα – Υλικά	Πωλήσεις με ΦΠΑ 0%
80.00.24.2001	Υλικά συσκευασίας	Αγορές με ΦΠΑ 0%	80.00.72.0008	Αποθέματα – Υλικά	Πωλήσεις με ΦΠΑ 8%
80.00.24.2008	Υλικά συσκευασίας	Αγορές με ΦΠΑ 18%	80.00.72.0018	Αποθέματα – Υλικά	Πωλήσεις με ΦΠΑ 18%
80.00.24.2018	Υλικά συσκευασίας	Αγορές με ΦΠΑ 18%	80.00.73.0000	Πωλήσεις υπηρεσιών	Έσοδα με ΦΠΑ 0%
80.00.24.2099	Υλικά συσκευασίας	Αποθέματα λήξης	80.00.73.0008	Πωλήσεις υπηρεσιών	Έσοδα με ΦΠΑ 8%
80.00.25.0000	Αναλώσιμα υλικά	Αποθέματα έναρξης	80.00.73.0018	Πωλήσεις υπηρεσιών	Έσοδα με ΦΠΑ 18%
80.00.25.0001	Αναλώσιμα υλικά	Αγορές με ΦΠΑ 0%	80.00.74.0000	Επιχορηγήσεις – διάφορα	Έσοδα με ΦΠΑ 0%
80.00.25.0008	Αναλώσιμα υλικά	Αγορές με ΦΠΑ 8%	80.00.75.0000	Παρεπόμενες ασχολίες	Έσοδα με ΦΠΑ 0%
80.00.25.0018	Αναλώσιμα υλικά	Αγορές με ΦΠΑ 18%	80.00.75.0008	Παρεπόμενες ασχολίες	Έσοδα με ΦΠΑ 8%
80.00.25.0099	Αναλώσιμα υλικά	Αποθέματα λήξης	80.00.75.0018	Παρεπόμενες ασχολίες	Έσοδα με ΦΠΑ 18%
80.00.26.0000	Ανταλλακτικά	Αποθέματα έναρξης	80.00.76.0000	Έσοδα κεφαλαίων	Έσοδα με ΦΠΑ 0%
80.00.26.0001	Ανταλλακτικά	Αγορές με ΦΠΑ 0%	80.00.76.0008	Έσοδα κεφαλαίων	Έσοδα με ΦΠΑ 8%
80.00.26.0008	Ανταλλακτικά	Αγορές με ΦΠΑ 8%	80.00.76.0018	Έσοδα κεφαλαίων	Έσοδα με ΦΠΑ 18%
80.00.26.0018	Ανταλλακτικά	Αγορές με ΦΠΑ 18%	80.00.78.0000	Ιδιοπαραγωγή	
80.00.26.0099	Ανταλλακτικά	Αποθέματα λήξης			

Κλείσιμο λογαριασμών ομάδων 2, 6 και 7

Για τη διαδικασία της μεταφοράς των οριστικών υπολοίπων των υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 20. έως 28,60 έως 68 και 70 έως 78,. προτείνονται τα ακόλουθα:

Όταν οι εγγραφές των λογαριασμών της τελευταίας βαθμίδας των ανωτέρω πρωτοβάθμιων λογαριασμών γίνουν οριστικές, να εκτυπώνεται το ισοζύγιο της τελευταίας βαθμίδας και κατά την παραπάνω ανάπτυξη των τεταρτοβάθμιων λογαριασμών, να κλείνονται όλοι οι λογαριασμοί (μηδενίζονται), με αντίστοιχη χρέωση ή πίστωση του τεταρτοβάθμιου λογαριασμού του λογαριασμού 80.00 και με τις διακρίσεις που υπάρχουν σε κατηγορία ΦΠΑ.

Έστω π.χ. ότι ο λογαριασμών (71) στο τέλος της χρήσης έχει τους κατωτέρω τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς με τα αντίστοιχα υπόλοιπα ποσά σε EURO.

71.00.02.0000 Πώληση φυτικού μείγματος με ΦΠΑ 0% 20.000,00

71.00.02.0008 Πώληση φυτικού μείγματος με ΦΠΑ 8% 40.000,00

71.00.02.0018 Πώληση φυτικού μείγματος με ΦΠΑ 18% 60.000,00

71.00.03.0000 Πώληση Φοινικέλαιου με ΦΠΑ 0% 30.000,00

71.00.03.0008 Πώληση Φοινικέλαιου με ΦΠΑ 8% 50.000,00

71.00.03.0018 Πώληση Φοινικέλαιου με ΦΠΑ 18% 70.000,00

Για το κλείσιμο των λογαριασμών αυτών με τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 80.00, θα γίνουν οι παρακάτω εγγραφές λαμβανομένου υπ' όψη ότι τα ανωτέρω υπόλοιπα είναι πιστωτικά.

71.00.02.0000

20.000,00 (χρέωση)

71.00.02.0008

40.000,00 (χρέωση)

71.00.02.0018

71.00.03.0000

30.000,00 (χρέωση)

71.00.03.0008

50.000,00 (χρέωση)

71.00.03.0018

70.000,00 (χρέωση)

80.00.71.0000

50.000,00 (πίστωση)

80.00.71.0008

90.000,00 (πίστωση)

80.00.71.0018

130.000,00 (πίστωση)

Με τον αυτό τρόπο θα κλειστούν και οι λογαριασμοί με χρεωστικό υπόλοιπο, με μόνη διαφορά ότι η χρέωση θα γίνεται στους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς του 80.00 και η πίστωση στους λογαριασμούς που θέλουμε να κλείσουμε.

Έστω π.χ. ότι ο λογαριασμοί (24) στο τέλος της χρήσης έχει στους κατωτέρω τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς τα αντίστοιχα ποσά σε EURO:

24.00.02.0000 Αγορά βαμβακελαίου με ΦΠΑ 0% 20.000,00

24.00.02.0008 Αγορά βαμβακελαίου με ΦΠΑ 8% 40.000,00

24.00.03.0018 Αγορά φοινικέλαιου με ΦΠΑ 18% 60.000,00

24.00.04.0000 Αγορά ηλιέλαιου με ΦΠΑ 0% 30.000,00

24.00.04.0008 Αγορά ηλιέλαιου με ΦΠΑ 8%; 50.000,00 .

24.00.05.0018 Αγορά φοιν/ρηνελαίου με ΦΠΑ, 70.000,00

Και για το κλείσιμο των λογαριασμών αυτών με τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 80.00, θα γίνουν οι παρακάτω εγγραφές, λαμβανομένου και εδώ υπ' όψη ότι τα ανωτέρω υπόλοιπα είναι χρεωστικά:

80.00.24.0000

50.000,00 (χρέωση)

80.00.24.0008

90.000,00 (χρέωση)

80.00.24.0018

130.000,00 (χρέωση)

24.00.02.0000

20.000,00 (πίστωση)

24.00.02.0008

40.000,00 (πίστωση)

24.00.03.0018

60.000,00 (πίστωση)

24.00.04.0000

30.000,00 (πίστωση)

24.00.04.0008

50.000,00 (πίστωση)

24.00.05.0018

70.000,00 (πίστωση)

Με όμοιο τρόπο επίσης θα κλείσουν και οι λογαριασμοί της ομάδας έξι (6), για την οποία μπορεί να γίνει ανάπτυξη: στο, λογαριασμό 80.00 και σε τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς με ΦΠΑ 0%, 8% και 18% και ακόμα και σε 4%, 6% και 13%.

Συνεχίζουμε σήμερα την πολύ ενδιαφέρουσα ανάλυση για τη λειτουργία του λογαριασμού αποτελεσμάτων της ομάδας (8) του Γ.Λ.Σ., του συμπολίτη κ. Α. Τερζή, φοροτεχνικού συμβούλου.

Στην προηγούμενη έκδοση αναλύθηκαν οι λογαριασμοί 80.00 Γενικής Εκμετάλλευσης. Σήμερα ολοκληρώνουμε την ομάδα (8) με την ανάλυση των λογαριασμών 80.01 86 και 88.

B) 80.01 ΜΙΚΤΑ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ:

Όπως προαναφέρθηκε, το πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο που θα προκύψει στο λογαριασμό 80.00, θα αφορά το καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης από την κύρια αυτή δραστηριότητα και των παρεπόμενων η δευτερεύουσας σημασίας δραστηριοτήτων της και θα είναι κέρδος ή ζημία αντίστοιχα. Το πιστωτικό ή χρεωστικό αυτό υπόλοιπο, μεταφέρεται από το λογαριασμό 80.00, στο λογαριασμό 80.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, στο οποίο, για να βρούμε το μικτό κέρδος εκμετάλλευσης, προσθέτουμε τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα του λογαριασμού 80.02, με χρέωση του 80.02 και πίστωση του 80.01 τα οποία κυρίως είναι:

- α) Τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- β) Τα έξοδα λειτουργίας ερευνών
- γ) Τα έξοδα λειτουργίας διάθεσης

δ) Οι χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή έξοδα Επίσης αφαιρούνται τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα του λογαριασμού 80.03, με χρέωση του λογαριασμού 80.01 και πίστωση του λογαριασμού 80.03 τα οποία κυρίως είναι: α) έσοδα από συμμετόχες β) πιστωτικοί τόκοι.

Έστω π.χ. ότι ο λογαριασμοί 80.00 έχει πιστωτικό υπόλοιπο 100.000,00 EURO το οποίο έχει μεταφερθεί στην πίστωση του λογαριασμού 80.01 και ότι τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα και έσοδα έχουν ως ακολούθα:

α) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας 20.000,00

β) Έξοδα λειτουργίας διάθεσης 15.000,00

γ) Τόκοι χρεωστικοί και συναφή έξοδα 15.000,00

δ) Έσοδα συμμετοχών 10.000,00

ε) Πιστωτικοί τόκοι 10.000,00

Για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων θα γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές:

Τα έξοδα του λογαριασμού 80.02, προσδιορίζονται από την επιχείρηση ως ακολούθως:

Τα έξοδα που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς 60. έως 68. τα προαναφέρθηκε στο λογαριασμό 80.00, διαχωρίζονται στο τέλος της χρήσης, σε έξοδα των τριτοβάθμιων ή τεταρτοβάθμιων λογαριασμών του

πρωτοβάθμιου λογαριασμού 80.02, ανάλογα με τη σχέση και σημασία που έχουν καθένα από αυτά για τον κάθε λογαριασμό.

Στους λογαριασμούς αυτούς συνυπολογίζονται και ποσά από τους λογαριασμούς 20. έως 28., εάν από αυτά κάποια έχουν σχέση με τους λογαριασμούς του 80.02 Καύσιμα ή ανταλλακτικά π.χ. των λογαριασμών 25. και 26. τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για επιβατικά αυτοκίνητα, θα πρέπει και αυτά να περιληφθούν στους λογαριασμούς του 80.02 και ειδικότερα στα έξοδα διοικητικής λειτουργίας.

Όταν η οικονομική μονάδα ασχολείται και με την παραγωγή προϊόντων, είναι βιοτεχνική ή βιομηχανική δηλαδή, από τα έξοδα των λογαριασμών 60. -68. καθώς και οι αγορές των λογαριασμών 20. -28., τα ποσά που δεν αφορούν τους προαναφερόμενους λογαριασμούς του λογαριασμού 80.02 αλλά αφορούν την παραγωγική διαδικασία γενικά, εκτός βέβαια των πρώτων υλών και υλικών συσκευασίας που χρησιμοποιήθηκαν άμεσα στην παραγωγή, δεν προστίθεται στο αποτέλεσμα του λογαριασμού 80.01, αλλά παραμένουν στο κόστος παραγωγής.

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80.02.00.0000 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	20.000,00	
80.02.02.0000 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	15.000,00	
80.02.06.0000 Τόκοι χρεωστικοί	15.000,00	

80.01.00.0000 Κέρδος από 80.00	100.000,00
80.01.00.0000 Μικτά αποτελέσματα	20.000,00
80.01.00.0000 Μικτά αποτελέσματα	15.000,00
80.01.00.0000 Μικτά αποτελέσματα	15.000,00
80.01.00.0000 Μικτά αποτελέσματα	10.000,00
80.01.00.0000 Μικτά αποτελέσματα	10.000,00
80.03.00.0100 Έσοδα συμμετοχών	10.000,00
80.03.00.0600 Πιστωτικοί τόκοι	10.000,00
Ήτοι μικτά αποτελέσματα	130.000,00

Ανάλυση κατά τέταρτοβάθμιο λογαριασμό, γίνεται στην αναλυτική λογιστική όταν τηρείται και στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό (92.). Ειδικά για τα γενικά έξοδα παραγωγής, η καταχώρηση γίνεται στο λογαριασμό 92.00. και σε τριτοβάθμιο λογαριασμό ενδεικτικά ως ακολούθως:

92.0020 Εμπορεύματα

92.00.21 Προϊόντα .

92.00.22 Υποπροϊόντα

92.00.24 Πρώτες ύλες κ.λ.π.

92.00.25 Αναλώσιμα υλικά ι

92.00.26 Ανταλλακτικά

92.00.28 Είδη συσκευασία

Όμοια ανάλυση γίνεται και για τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας διάθεσης κ.λ.π. πλην των χρηματοοικονομικών εξόδων, η οποία μπορεί να γίνει και στο λογαριασμό 80.02 με τον αυτό τρόπο.

Γ) 86. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Από το λογαριασμό 80.01 και 80.02 τα υπόλοιπα στη συνέχεια μεταφέρονται στο λογαριασμό 86.00 με αντίστοιχη χρέωση ή πίστωση τους για το κλείσιμο. Έτσι οι παραπάνω εγγραφεί θα έχουν ως ακολούθως:

Οι χρεωστικοί τόκοι καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό 86.01 και όχι στο 86.00 και αυτό γιατί από το Γ.Λ.Σ. έτσι προβλέπεται, αν και κατά τη γνώμη μου εάν γινόταν η καταχώρηση στο λογαριασμό 86.00 δεν θα άλλαζε τίποτα. Στο λογαριασμό 86. επίσης μεταφέρονται και όλα τα άλλα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς 80-85 και ως ακολούθως.

1) 86.02

α) Στη χρέωση από τους λογαριασμούς 80.02.04, 80.02.05, 80.02.06

β) Στην πίστωση από τους λογαριασμούς 80.03.01, 80.03.02, 80.03.03,

80.03.04

2) 86.02

α) Στη χρέωση από τους λογαριασμούς 81.00.00-04, 81.02.00-06,

82.00.00-06, 83.00-83.99

β) Στην πίστωση από τους λογαριασμούς 81.01.00-05, 81.03.00-07, 82.01.00, 82.01.00-99, 84.00.00-14, 84.01.00-99

3) 86.03

Στη χρέωση από τους λογαριασμούς όλου του πρωτοβάθμιου λογαριασμού (85)

4) 86.99

Όλοι οι παραπάνω λογαριασμοί του πρωτοβάθμιου λογαριασμού (86) μετά την καταχώρηση σε αυτούς των υπολοίπων των αναλυτικών λογαριασμών των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 80.-85, μεταφέρονται στο λογαριασμό 86.99 για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος και ως εξής:

α) Στη χρέωση, τα υπόλοιπα των λογαριασμών που έχουν χρεωστικό υπόλοιπο με αντίστοιχη πίστωση

β) Στην πίστωση, τα υπόλοιπα των λογαριασμών που έχουν πιστωτικό υπόλοιπο με αντίστοιχη χρέωση τους.

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
86.00.02.0000 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	20.000,00	
86.00.04.0000 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	15.000,00	
86.01.09.0000 Τόκοι χρεωστικοί	15.000,00	
82.02.02.0000 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		20.000,00
82.02.02.0000 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης		15.000,00

82.02.02.0000 Τόκοι χρεωστικοί	15.000,00
80.01.00.0000 Κέρδη εκμετάλλευσης	100.000,00
80.01.00.0000 Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	50.000,00
86.00.00.0000 Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	150.000,00

Δ) 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

Στο λογαριασμό αυτό μεταφέρεται το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 86.99 (κέρδος) ή το χρεωστικό υπόλοιπο του αυτού λογαριασμού (ζημία).

Στην πρώτη περίπτωση (κέρδος), με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού πιστώνεται ο λογαριασμός 88.00 και χρεώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός 86.99 και τη δεύτερη περίπτωση (ζημία), χρεώνεται ο λογαριασμός 88.01 και πιστώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός 86.99.

Το αποτέλεσμα που έχει καταχωρηθεί στους δύο παραπάνω λογαριασμούς, του μεν λογαριασμού 88.00 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 88.99 με αντίστοιχη χρέωση του και του λογαριασμού 88.01 στη χρέωση του λογαριασμού 88.98, με αντίστοιχη πίστωση του. Στους δύο αυτούς λογαριασμούς^ θα μεταφερθούν με τον ίδιο τρόπο και τα τυχόν χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα που θα υπάρχουν στους λογαριασμούς 88.02 έως 88.09.

88.98. Ζημίες σε νέο

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού μεταφέρεται για το κλείσιμο του, στο λογαριασμό 42.01.

88.99. Κέρδη προς διάθεση.

Η διάθεση των κερδών γίνεται ανάλογα με 115 υποχρεώσεις που υπάρχουν από το νόμο και την επιθυμία της επιχείρησης. Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω υποχρεώσεις από το νόμο:

- α) Υποχρέωση σχηματισμού τακτικού αποθεματικού για τις Α.Ε. και τις ΕΠΕ.
- β) Υποχρέωση διανομή μερίσματος για τις Α.Ε.
- γ) Υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος.

Οι εγγραφές οι οποίες θα πρέπει να γίνουν για να κλείσει ο λογαριασμός 88.99 θα είναι, οι ακόλουθες, εάν υποθέσουμε π.χ. και το πιστωτικό υπόλοιπο όχι θα ανέρχεται στα ποσό ίων 200.000,00 EURO και αυτό διατεθεί:

Για τακτικό αποθεματικό	
EURO	10.000,00
Για μερίσματα	
EURO	40.000,00
Για φόρο εισοδήματος	

EURO	70.000,00
Για υπόλοιπο σε νέο	
EURO	80.000,00
Σύνολο	200.000,00

88.99.00.0000 Κέρδη προς διάθεση

200.000,00 (Χρέωση)

41.02.00.0000 Τακτικό αποθεματικό 10.000,00 (Πίστωση)

42.00.00.0000 Υπόλοιπο κερδών σε νέο

80.000,00 (Πίστωση)

53.01.00.0000

Μερίσματα πληρωτέα 40.000,00 (Πίστωση)

54.07.00.0000 «Φόρος εισοδήματος

70.000,00 (Πίστωση) η

ΣΥΝΟΛΑ

200.000,00

Μετά και την καταχώρηση και των εγγραφών αυτών, πλην των λογαριασμών στους οποίους έχουν καταχωρηθεί τα αποθέματα λήξης στους λογαριασμούς 20. έως 28., οι υπόλοιποι λογαριασμοί των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 20.-28., 60.-68., 70.-78. και 80.-89., δε θα

πρέπει να, έχουν υπόλοιπο, θα υπάρχει δηλαδή να είναι μηδενικοί, διαφορετικό θα υπάρχει λάθος το οποίο θα πρέπει να αναζητηθεί.

3.2. Λογιστική διαδικασία προσδιορισμού των αποτελεσμάτων χρήσεως στη Γενική Λογιστική – Πρακτική Εφαρμογή

I. Δεδομένα της πρακτικής εφαρμογής.

Στη βιομηχανική επιχείρηση «ΛΙΑΝΟΣ» τα αποθέματα (ομαδικά2), οι λογαριασμοί εκμεταλλεύσεως (ομάδες 6 και 7) και τα έκτατα και ανόργανα αποτελέσματα στο τέλος της χρήσης 2001 + X είχαν ως εξής:

(τα ποσά είναι σε Ευρώ).

► Κίνηση αποθεμάτων στη χρήση 2001 + X

Λ/σμοί Αποθεμάτων Ομάδα 2	Απογραφή 31-12-2000 +X (α)	Αγορές 2001+ X (β)	Απογραφή 31-12-2001+X (γ)	Αναλώμενα ή Πωλημένα (α + β - γ)
20 Εμπορεύματα	10.000	100.000	5.000	105.000
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	275.000	—	245.000	30.000
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	15.000	—	10.000	5.000

23 Παραγωγή σε εξέλιξη	15.000	–	13.000	2.000
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας	110.000	810.000	140.000	780.000
25 Αναλώσιμα υλικά	22.000	30.000	20.000	32.000
26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	5.000	60.000	10.000	55.000
28 Είδη συσκευασίας	18.000	10.000	15.000	13.000
ΣΥΝΟΛΟ	470.000	1.010.000	458.000	1.022.000

► Τα οργανικά έξοδα ανήλθαν στο ποσό των 1.010.000 € και αναλύονται ως εξής:

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	610.000
61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	70.000
62 Παροχές τρίτων	100.000
63 Φόροι και τέλη	25.000
64 Διάφορα έξοδα	50.000
65 Τόκοι και συναφή έξοδα	70.000
66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	70.000
68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	15.000
ΣΥΝΟΛΟ	1.010.000 €

► Τα οργανικά έσοδα ανήλθαν στο ποσό των 2.120.000 € και αναλύονται ως εξής:

70	Πωλήσεις εμπορευμάτων	110.000
71	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	1.900.000
72	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού	30.000
73	Πωλήσεις υπηρεσιών	30.000
74	Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	10.000
75	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	20.000
76	Έσοδα κεφαλαίων	15.000
78	Ιδιοπαραγωγή παγίων – τεκμαρτά έσοδα	5.000

ΣΥΝΟΛΟ

2.120.000 €

► Τα έκτατα και ανόργανα έσοδα και έξοδα της χρήσεως έχουν ως εξής:

Υπόλοιπα Λ/σμών Ομάδας 8	Λ/σμοί αποτ/των (81 – 85)	Υπόλοιπα σε €	Υπολ/σμοί του 86 «αποτελέσματα χρήσεως» στους οποίους μεταφέρονται αντίστοιχα οι έναντι λογ/σμοί
81.00.04	Χρεωστικές συν/κες		

	διάφορες	5000	86.02.07
81.01.04	Πιστωτικές συν/κες διάφορες	7000	86.02.00
81.02.02	Ζημιές από εκποίηση μηχανημάτων	700	86.02.08
81.03.04	Κέρδη από εκποίηση επίπλων	300	86.02.01
81.03.07	Κέρδη από λαχνούς	2000	86.02.01
82.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	500	86.02.09
82.01.00	Επιχορηγήσεις πωλή- σεων προηγ. χρήσεων	4000	86.02.02
83.12	Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα	1000	86.02.10
84.01.13	Έσοδα από χρησιμο- ποιημένες προβλέψεις προηγ. χρήσεων	4000	86.02.03
85.02	Αποσβέσεις μηχανημά- των μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	5000	86.03.02

Από την Αναλυτική Λογιστική ή σε περίπτωση που δεν τηρείται η ομάδα 9 από το «Φύλλο Μερισμού» των οργανικών εξόδων και των αναλώσεων των αποθεμάτων προκύπτουν τα εξής:

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Α/σμοί αποθεμάτων (ομάδα 2)	Συνολικά ποσά προς μερισμό α	β ΠΑΡΑΓΩΓΗ	γ ΔΙΟΙΚΗΣΗ	δ ΕΡΕΥΝΑ - ΑΝΑΠΤΥΞΗ	ε ΔΙΑΘΕΣΗ	στ ΧΡΗΜ/ΚΗ
24	780.000	775.000	—	5.000	—	—
25	32.000	25.000	2.000	1.000	4.000	—
26	55.000	51.000	1.000	1.000	2.000	—
28	13.000	—	—	—	13.000	—
ΣΥΝΟΛΟ 1	880.000	851.000	3.000	7.000	19.000	—
Α/σμοί εξόδων (ομάδα 6)	α	β	γ	δ	ε	στ
60	610.000	500.000	50.000	4.000	56.000	—
61	70.000	56.000	12.000	—	2.000	—
62	100.000	76.000	14.000	—	10.000	—
63	25.000	20.000	4.000	—	1.000	—
64	50.000	5.000	24.000	1.000	20.000	—
65	70.000	—	—	—	—	70.000
66	70.000	58.000	6.000	1.000	5.000	—
68	15.000	10.000	3.000	—	2.000	—
ΣΥΝΟΛΟ 2	1.010.000	725.000	113.000	6.000	96.000	—
	1.890.000	1.576.000	116.000	13.000	115.000	70.000

(II) Λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του οργανικού αποτ/τος (Το οργανικό αποτ/μα προσδιορίζεται με την κατάρτιση του λ/σμού 80.00 Λ/ΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ)

Βήμα 1^ο: Μεταφορά των αποθεμάτων απογραφής έναρξης στον λογ/σμό 80.00

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		402.000
80.01 Μικτά αποτ/τα εκμ/σης	352.000	
80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτ/των	35.000	
80.03.00 Άλλα έσοδα εκμ/σης	<u>15.000</u>	
80.03.01 Έσοδα συμμετοχών		402.000
(σε) 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		
86.00 Αποτ/τα εκμ/σης	352.000	
86.00.00 Μικτά κέρδη εκμ/σης	35.000	
86.00.01 Άλλα έσοδα εκμ/σης		
86.01 Χρημ/κά αποτ/τά	<u>15.000</u>	
86.01.00 Έσοδα συμμετοχών		

Βήμα 2^ο: Μεταφορά των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτ/των οργανικών εξόδων στον 86

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		314.000
86.00 Αποτ/τα Εκμ/σης	116.000	
86.00.02 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	13.000	
86.00.03 Έξοδα λειτ. ερευνών – ανάπτυξης	115.000	
86.00.04 Έξοδα λειτ. διάθεσης		

86.01	Χρημ/κά αποτ/τα	
86.01.09	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>70.000</u>
(σε)	80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	314.000
80.02	Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτ/των	116.000
80.02.00	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	13.000
80.02.01	Έξοδα λειτ. ερευνών – αναπτύξεως	115.000
80.02.02	Έξοδα λειτ. διάθεσης	
80.02.06	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>70.000</u>

Βήμα 3^ο: Μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και ζημιών (λ/σμος 81-85) στον λ/σμό 86

86.	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	<u>12.000</u>
86.02	Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα	
86.02.07	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	5.000
86.02.08	Έκτακτες ζημιές	700
86.02.09	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	500
86.02.10	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	<u>1.000</u>
86.03	Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	
86.03.02	Μηχ/τα – Τεχνικές Εγκ/σεις – Μηχ/κος εξοπλισμός	<u>5000</u>
(σε)	81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ	5.700
81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	

81.00.04	Συν/κές διαφορές	5.000	
81.02	Έκτακτες ζημιές		
81.02.02	Ζημιές από εκποίηση μηχ/των	<u>700</u>	
82	ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ		
	ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ		500

(σε) 82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων

82.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	<u>500</u>	
----------	--------------------------------------	------------	--

83	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ		1.000
----	------------------------------------	--	-------

83.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και
έκτακτα έξοδα

85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ

	ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		5.000
--	------------------------	--	-------

85.02 Αποσβέσεις μηχ/των – τεχν. εγκ/σεων – λοιπού
μηχ/κου εξοπλισμού

85.02.00	Αποσβέσεις μηχ/των	<u>5.000</u>	
----------	--------------------	--------------	--

Βήμα 4^ο: Μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και κερδών

(λ/σμος 81-84) στον λ/σμό 86

81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		9.300
----	-----------------------------------	--	-------

81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

81.00.04	Συν/κές διαφορές	7.000	
----------	------------------	-------	--

81.03 Έκτακτες κέρδη

81.02.04 Κέρδη από εκποίηση επίπλων και λοιπού

εξοπλισμού	300	
81.03.07 Κέρδη από λαχνούς	<u>2.000</u>	
82 ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ		4.000
82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων		
82.01.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων	<u>4.000</u>	
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ		4.000
84.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγ. χρήσεων για έκτακτους κινδύνους		
84.01.13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγ. χρήσεων	<u>4.000</u>	
(σε) 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		17.300
86.00 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα		
86.02.00 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	7.000	
86.02.01 Έκτακτα κέρδη	2.300	
86.02.02 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	4.000	
86.02.03 Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσεων	<u>4.000</u>	

Βήμα 5^ο: Απεικόνιση του αποτ/τος της χρήσεως στον υπολ/σμό

86.99

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		419.300
86.00 Αποτ/τα εκμ/σης		
86.00.00 Μικτά κέρδη εκμ/σης	352.000	
86.00.01 Άλλα έσοδα εκμ/σης	35.000	

86.01	Χρημ/κά αποτ/τα	
86.01.00	Έσοδα συμ/χων	15.000
86.02	Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα	
86.02.00	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	7.000
86.02.01	Έκτακτα κέρδη	2.300
86.02.02	Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	4.000
86.02.03	Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσεων	<u>4.000</u>
(σε)	86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	419.300
86.00	Αποτ/τα εκμ/σης	
86.00.02	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	116.000
86.00.03	Έξοδα λειτ. Ερευνών – αναπτύξεως	13.000
86.00.04	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	115.000
86.01	Χρημ/κά αποτ/τα	
86.01.09	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	70.000
(σε)	86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα	
86.02.07	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	5.000
86.02.08	Έκτακτες ζημιές	700
86.02.09	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	500
86.02.10	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	1.000
86.03	Αποσ/σεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	
86.03.02	Απ/σεις μηχ/των – τεχ/κών εγκ/ων – λοιπού μηχαν/κού εξοπλισμού	5.000
86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	<u>93.100</u>

**Βήμα 6^ο: Μεταφορά του καθαρού αποτελέσματος της χρήσεως στον 88
«αποτελέσματα προς διάθεση».**

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		93.100
86.00 Καθαρά αποτ/τα χρήσεως		<u>93.100</u>
(σε) 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		93.100
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		<u>93.100</u>

ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΤΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ 80 ΚΑΙ 86

80.00 Λ/σμος Γενικής Εκμεταλλεύσεως

Αρχικά αποθέματα	47.000	Αποθέματα λήξεως	458.000
(από 20-98)		(σε 20-28)	
Αγορές χρήσεως	1.010.000	Οργανικά έσοδα κατ' είδος	2.120.000
(από 20-88)			
Οργανικά έξοδα κατ' είδος	1.010.000		
(από 60 – 68)			
	<u>2.490.000</u>		
Καθαρά κέρδη εκμ/σης			
(σε 80.01)	88.000		
	<u>2.578.000</u>		<u>2.578.000</u>

80.01 Μικτά αποτ/τα εκμ/σης

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτ/των (σε 80.03)	50.000	Καθαρά κέρδη εκμ/σης (από 80.00)	88.000
Μικτά κέρδη (σε 86)	352.000	Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτ/των (σε 80.02)	314.000
	<u>402.000</u>		<u>402.000</u>

80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτ/των

Από 80.01	116.000	Σε 86	314.000
	13.000		
	115.000		
	70.000		

80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτ.

80.02.01 Έξοδα λειτ. ερευν. - αναπτ

Από 80.01	116.000	Σε 86	116.000	Από 80.01	13.000	Σε 86	13.000
-----------	---------	-------	---------	-----------	--------	-------	--------

80.02.02 Έξοδα λειτ. διάθεσης

80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

Από 80.01	115.000	Σε 86	115.00	Από 80.01	70.000	Σε 86	70.000
			0				

80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτ/των

Σε 86	50.000	Από 80.01	50.000
-------	--------	-----------	--------

80.03.01 Έσοδα συμμετοχών

80.03.00 Άλλα έσοδα εκμ/σης

Σε 86	15.000	Από 80.01	15.000	Σε 86	35.000	Από 80.01	35.000
-------	--------	-----------	--------	-------	--------	-----------	--------

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

Από 80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτ/των		Από 80.01 Μικτά κέρδη	352.000
Από 80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	116.000	Από 80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτ/των	
Από 80.02.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών – αναπτύξεως	13.000	(Από 80.03.00 και 80.03.01)	50.000
Από 80.02.02 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	115.000	Από 81.01.04 Πιστωτικές συν/κές διάφορες	1.000
Από 80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	70.000	Από 81.03.04 Κέρδη από εκποίηση επίπλων	300
Από 81.00.02 Χρεωστικές συν/κές διάφορες	5.000	Από 81.03.07 Κέρδη από λαχνούς	2.000
Από 81.02.04 Ζημιά από εκποίηση		Από 82.01.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων προηγούμενων	

μηχ/των	700	χρήσεων	4.000
Από 82.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	500	Από 84.01.13 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις	
Από 83.12 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	1.000	προηγούμενων χρήσεων	4.000
Από 85.02 Απ/σεις μηχ/των μη ενσωματωμένες στο κόστος	5.000		
	326.200		
Εις 88 Καθαρά κέρδη – χρήσεως	93.100		
	<u>419.300</u>		<u>419.300</u>

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως

	Από 86 Καθαρά κέρδη χρήσεως 93.100
--	---

3.3 Λογιστική διαδικασία διαθέσεως των αποτελεσμάτων της χρήσεως – Πρακτική εφαρμογή

(Δεδομένα)

Η Α.Ε. «Χ» που έχει Μ.Κ. 70.000.000 € (70.000 μτχ * 1.000) καταβλημένο εξ ολοκλήρου, εμφανίζει στο τέλος της χρήσης 2003 καθαρά κέρδη 20.000.000 € και υπόλοιπο κερδών σε νέο 2.457.000 €. Εκτός από τους προβλεπόμενους από το Νόμο περί Α.Ε. και από το Νόμο περί άμεσης φορολογίας υποχρεωτικούς λόγους διάθεσης, το καταστατικό της Α.Ε. προβλέπει και τους παρακάτω.

- Για αμοιβές Δ.Σ. 3.500.000 €
- Για έκτακτο αποθεματικό 5.000.000 €

Σημείωση: Ο λ/σμός 41.02 Τακτικό αποθεματικό έχει υπόλοιπο 7.000.000 €.

• ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΠΟΣΩΝ ΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗ

► Τα προς διάθεση κέρδη είναι:

- Καθαρά κέρδη χρήσεως	2.000.000
- Υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων	+ <u>2.457.000</u>
Σύνολο	<u>22.457.000</u>

► Ο φόρος εισοδήματος είναι:

Καθαρά κέρδη χρήσεως * 35%

$$20.000.000 * 35\% = 7.000.000$$

► Το υπόλοιπο των κερδών για διαμονή είναι:

$$20.000.000 - 7.000.000 = 13.000.000$$

- ▶ Το Τακτικό Αποθεματικό είναι:

5% * καθαρά κέρδη χρήσεως

$$5\% * 13.000.000 = 650.000$$

Θα κρατηθεί ολόκληρο γιατί

$$7.000.000 + 650.000 < 1/3 \text{ Μ.Κ.}$$

- ▶ Το Α' Μέρισμα είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ

α) 6% * καταβλημένο Μ.Κ.

$$6\% * 70.000.000 = 4.200.000$$

β) 35% * (Καθαρά Κέρδη – Τακτικό Αποθεματικό)

$$35\% * (13.000.000 - 650.000) = 4.322.500 \quad 4.322.500$$

- ▶ Αμοιβές Δ.Σ. 3.500.000

- ▶ Έκτακτο Αποθεματικό 5.000.000

Σύνολο 20.472.500

- ▶ Υπόλοιπο κερδών σε νέα + 1.984.500

Γενικό Σύνολο 22.457.000

- **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ**

	2003
88.00 (86.99) Καθαρά κέρδη χρήσεως	20.000.000
88.02 (42.00) Υπόλοιπα κερδών προηγ. χρήσεως	<u>+ 2.457.000</u>

Σύνολο	22.457.000
88.08 Φόρος εισοδήματος	<u>- 7.000.000</u>
88.99 Κέρδη προς διάθεση	<u>15.457.000</u>

► Η διάθεση κερδών γίνεται ως εξής:

41.02 Τακτικό Αποθεματικό	650.000
53.01 Α΄ Μέρισμα	4.322.500
41.05 Έκτακτα Αποθεματικά	5.000.000
53.08 Αμοιβές Δ.Σ.	3.500.000
42.00 Υπόλοιπο κερδών σε νέο	<u>1.984.500</u>
Σύνολο	<u>15.457.000</u>

► Οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές είναι:

1.	86.99 Καθαρά αποτ/τα χρήσεως	20.000.000
	88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	20.000.000
	Εμφάνιση καθαρού κέρδους χρήσεως	
2.	42.00 Υπόλοιπο κερδών σε νέο	2.457.000
	88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσεων	2.457.000
	Μεταφορά λ/σμού	
3.	88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	20.000.000
	88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσεων	2.457.000
	88.99 Κέρδη προς διάθεση	22.457.000
	Μεταφορά λ/σμού	

4.	88.08	Φόρος εισοδήματος	7.000.000
	88.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	7.000.000
		Εμφάνιση αναλογούντος φόρου	
5.	88.99	Κέρδη προς διάθεση	7.000.000
	88.08	Φόρος εισοδήματος	7.000.000
		Μεταφορά λ/σμού	
6.	88.99	Κέρδη προς διάθεση	15.457.000
	41.02	Τακτικό Αποθεματικό	650.000
	53.01	Μερίσματα πληρωτέα	4.322.500
	41.05	Έκτακτο Αποθεματικό	5.000.000
	53.08	Δικαιούχοι αμοιβών	3.500.000
	53.08.00	Αμοιβές Δ.Σ.	<u>3.500.000</u>
	42.00	Υπόλοιπο κερδών σε νέο	1.984.500
		Διάθεση κερδών σύμφωνα με το Νόμο και το καταστατικό	

1 ΠΡΩΤΗ ΟΜΑΔΑ

ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 10 Εδαφικές εκτάσεις
- 11 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα
- 12 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός
μηχανολογικός εξοπλισμός
- 13 Μεταφορικά Μέσα
- 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές
κτήσεως πάγιων στοιχείων
- 16 Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- 17
- 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- 19 Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

2 ΔΕΥΤΕΡΗ ΟΜΑΔΑ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 20 Εμπορεύματα
- 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 23 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα
στο στάδιο κατεργασίας)
- 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας
- 25 Αναλώσιμα υλικά
- 26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων
- 27
- 28 Είδη συσκευασίας
- 29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

3 ΤΡΙΤΗ ΟΜΑΔΑ

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 30 Πελάτες**
- 31 Γραμμάτια εισπρακτέα**
- 32 Παραγγελίες στο εξωτερικό**
- 33 Χρεώστες διάφοροι**
- 34 Χρεόγραφα**
- 35 Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων**
- 36 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού**
- 37**
- 38 Χρηματικά διαθέσιμα**
- 39 Απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων**

4 ΤΕΤΑΡΤΗ ΟΜΑΔΑ

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

40 Κεφάλαιο

41 Αποθεματικά - Διαφορές Αναπροσαρμογής -

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

42 Αποτελέσματα εις νέο

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

44 Προβλέψεις

45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

46

47

48 Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα

49 Προβλέψεις - Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

5 ΠΕΜΠΤΗ ΟΜΑΔΑ

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 50 Προμηθευτές
- 51 Γραμμάτια πληρωτέα
- 52 Τράπεζες - Λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
- 53 Πιστωτές διάφοροι
- 54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη
- 55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί
- 56 Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού
- 57
- 58 Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής
- 59 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή
άλλων κέντρων

6 ΕΚΤΗ ΟΜΑΔΑ

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

62 Παροχές τρίτων

63 Φόροι - Τέλη

64 Διάφορα έξοδα

65 Τόκοι και συναφή έξοδα

66 Αποσβέσεις πανιών στοιχείων ενσωματωμένες στο

λειτουργικό κόστος

67

68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

69 Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή

άλλων κέντρων

7 ΕΒΔΟΜΗ ΟΜΑΔΑ

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 70 Πωλήσεις εμπορευμάτων**
- 71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών**
- 72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού**
- 73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)**
- 74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων**
- 75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών**
- 76 Έσοδα κεφαλαίων**
- 77**
- 78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων**
- 79 Οργανικά έσοδα κατ'είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων**

8 ΟΓΔΟΗ ΟΜΑΔΑ

ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

80 Γενική εκμετάλλευση

81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

86 Αποτελέσματα χρήσεως

87

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

89 Ισολογισμός

ΟΜΑΔΑ 8η : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως

80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή Ζημίες) εκμεταλλεύσεως.

80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

80.02.00 Έξοδα διοικητικής Λειτουργίας

80.02.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως

80.02.02 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως

80.02.03 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα

(κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας) (Γνωμ.

46/1189/1989)

80.02.04 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και

χρεογράφων

80.02.05 Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων

80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

.....

80.02.99

80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

80.03.00 Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως

80.03.01 Έσοδα συμμετοχών

80.03.02 Έσοδα χρεογράφων

80.03.03 Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

80.03.04 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

.....

80.03.99

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

81.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσυζητήσεις

81.00.01 Προσυζητήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων

81.00.02 Καταπτώσεις εγγυήσεων ποινικών ρητρών

81.00.03 Κλοπές - Υπεξαιρέσεις

81.00.04 Συναλλαγματικές διαφορές

81.00.05... Αξία σημαντικών δωρεών αποθεμάτων για
κοινοφελείς σκοπούς (Γνωμ. 44/1129/1989)

81.00.10 Έκτακτη εφάπαξ εισφορά επί ακινήτων Ν.
2019/1992

81.00.11 Φόρος επί υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων
(άρθρο24 Ν. 2065/1992)

.....

81.00.99 Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα

81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

81.01.00

81.01.01

81.01.02 Καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών

81.01.03

81.01.04 Συναλλαγματικές διαφορές

81.01.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων
επενδύσεων

81.01.99 Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα

81.02 Έκτακτες ζημιές

81.02.00 Ζημιές από εκποίηση ακινήτων

81.02.01 Ζημιές από εκποίηση τεχνικών έργων

81.02.02 Ζημιές από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών
εγκαταστάσεων λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

81.02.03 Ζημιές από εκποίηση μεταφορικών μέσων

81.02.04 Ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού
εξοπλισμού

81.02.05 Ζημιές από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών
ασώματων ακινητοποιήσεων

81.02.06 Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις

- 81.02.07 Ζημιές από καταστροφή ανασφάλιστων αποθεμάτων (Γνωμ. 51/1282/1990)
- 81.02.08 Ζημιές από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων (Γνωμ. 217/2177/1994)
- 81.02.09
- 81.02.10 Ζημιές από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων
(Γνωμ. 51/1282/1990)
-
- 81.02.99 Λοιπές έκτακτες ζημιές

81.03 Έκτακτα κέρδη

- 81.03.00 Κέρδη από εκποίηση ακινήτων
- 81.03.01 Κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων
- 81.03.02 Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων -λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 81.03.03 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων
- 81.03.04 Κέρδη από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
- 81.03.05 Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων
- 81.03.06
- 81.03.07 Κέρδη από λάγνους ομολογιακών δανείων

81.03.99 Λοιπά έκτακτα κέρδη

81.04

.....

81.99 Προϋπολογισμένα - Προπληρωμένα έκτακτα και ανόργανα
αποτελέσματα (Λ/58.81)

82 ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων

82.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

82.00.01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων

82.00.02 Καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών

82.00.03 Κλοπές - Υπεξαιρέσεις

82.00.04 Φόροι και τέλη προηγούμενων χρήσεων (πλην
Φόρου εισοδήματος)

82.00.05 Οριστικοποιημένοι Φόροι Δημοσίου (πλην Φόρου
εισοδήματος)

82.00.06 Εισφορές ασφαλιστικών ταμείων προηγούμενων
χρήσεων

82.00.07 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού
36.01 (Γνωμ. 176/2087/1993} 82.00.08

82.00.08 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού
36.03 (Γνωμ. 176/2087/1993)

- 82.00.09 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού
56.01 (Γνωμ. 176/2087/1993)
- 82.00.10 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού
56.03 (Γνωμ. 176/2087/1993)
- 82.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Γνωμ.
91/1683/1992) 82.00.61 Αμοιβές και έξοδα
τρίτων (Γνωμ. 91/1683/1992)
- 82.00.62 Παροχές τρίτων (Γνωμ. 91/1683/1992) κ.λπ.
- 82.00.99 Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων

82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων

- 82.01.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων
- 82.01.01 Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων
- 82.01.02 Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών
- 82.01.03 Εισπράξεις αποσβεσμένων απαιτήσεων
- 82.01.04 Επιστροφές αχρεωστήτως καταβλημένων
- 82.01.00 Φόρων και τελών (πλην φόρου εισοδήματος)
- 82.01.05
- 82.01.06
- 82.01.07 Πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού
36.01 (Γνωμ. 176/2087/1993)
- 82.01.08 Πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού
36.03 (Γνωμ. 176/2087/1993)

- 82.01.09 Πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού
56.01 (Γνωμ. 176/2087/1993)
- 82.01.10 Πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού
56.03 (Γνωμ. 176/2087/1993)
- 82.01.99 Λοιπά έσοδα προηγούμενων χρήσεων

82.02

.....

82.99 Προϋπολογισμένα - Προπληρωμένα έξοδα και έσοδα
προηγούμενων χρήσεων (Λ/58.82)

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

83.00

.....

83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων
στοιχείων

83.10.18 Προβλέψεις για κάλυψη ζημίας από συμμετοχή σε
κοινοπραξία ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. (Γνωμ. 11/1845/1993)

.....

83.10.99

83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

83.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα

83.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

.....

83.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις

83.99 Προϋπολογισμένες προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
(Λ/58.83)

84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων
χρήσεων

84.00.00 Από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού
λόγω εξόδου από την υπηρεσία

84.00.01 Από προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και
χρεογράφων

84.00.02

.....

84.00.09 Από λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

84.00.10 Από προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων
πάγιων στοιχείων

84.00.11 Από προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

84.00.12 Από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και
έκτακτα έξοδα

84.00.13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

.....

84.00.99 Από λοιπές έκτακτες προβλέψεις

84.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις ποσηνουσενων

χρήσεων για έκτακτους κινδύνους

84.01.00

84.01.01

.....

82.01.12 Από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και
έκτακτα έξοδα

82.01.13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων
χρήσεων

84.01.99 Από λοιπές έκτακτες προβλέψεις

84.02

84.91 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων

**χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως (Γνωμ.
91/1683/1992)**

84.91.00 Από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού
λόγω εξόδου από την υπηρεσία

84.91.09 Από λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

84.91.99

.....

84.99 Προϋπολογισμένα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων
χρήσεων (Λ/58/83)

85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

85.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

85.00.00

85.00.01 Αποσβέσεις Ορυχείων

85.00.02 Αποσβέσεις Μεταλλείων

85.00.03 Αποσβέσεις Λατομείων

85.00.04

85.00.05 Αποσβέσεις Φυτειών

85.00.06 Αποσβέσεις Δασών

85.00.07

85.00.08

85.00.09

85.00.10

85.00.11 Αποσβέσεις Ορυχείων εκτός εκμεταλλεύσεως

85.00.12 Αποσβέσεις Μεταλλείων εκτός εκμεταλλεύσεως

85.00.13 Αποσβέσεις Λατομείων εκτός εκμεταλλεύσεως

85.00.14

85.00.15 Αποσβέσεις Φυτειών εκτός εκμεταλλεύσεως

85.00.16 Αποσβέσεις Δασών εκτός εκμεταλλεύσεως

85.00.17

- 85.00.18
- 85.00.19
-
- 85.00.99

85.01 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων

- 85.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων
- 85.01.01 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησεως μεταφορών
- 85.01.02 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων
- 85.01.03 Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων
- 85.01.04
- 85.01.05
- 85.01.06
- 85.01.07 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητο τρίτων
- 85.01.08 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων
- 85.01.09 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων σε ακίνητα τρίτων
- 85.01.10 Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων τρίτων
- 85.01.11

- 85.01.12
- 85.01.13
- 85.01.14 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων
εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.01.15 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησεως
μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.01.16 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.01.17 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.01.18
- 85.01.19
- 85.01.20
- 85.01.21 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων σε
ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.01.22 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησεως
μεταφορών σε ακίνητα τρίτων εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.01.23 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων σε ακίνητα
τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.01.24 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων τρίτων εκτός
εκμεταλλεύσεως

- 85.01.25
- 85.01.26
-
- 85.01.99

85.02 Αποσβέσεις Μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων –

λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

- 85.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων
- 85.02.01 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων
- 85.02.02 Αποσβέσεις Φορητών μηχανημάτων «χειρός»
- 85.02.03 Αποσβέσεις εργαλείων
- 85.02.04 Αποσβέσεις καλουπιών - ιδιοσυσκευών
- 85.02.05 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων
- 85.02.06 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 85.02.07 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων 4
- 85.02.08 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα
τρίτων
- 85.02.09 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού σε
ακίνητα τρίτων
- 85.02.10 Αποσβέσεις μηχανημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.02.11 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων εκτός
εκμεταλλεύσεως

- 85.02.12 Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων «χειρός»
εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.02.13 Αποσβέσεις εργαλείων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.02.14 Αποσβέσεις καλουπιών - ιδιοσυσκευών εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.02.15 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.02.16 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.02.17 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων
εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.02.18 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα
τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.02.19 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού σε
ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως

.....

85.02.99

85.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

- 85.03.00 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων
- 85.03.01 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων
- 85.03.02 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών - Ρυμουλκών
- Ειδικής νοήσεως

- 85.03.03 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων
- 85.03.04 Αποσβέσεις πλωτών μέσων
- 85.03.05 Αποσβέσεις εναέριων μέσων
- 85.03.06 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών
- 85.03.07
- 85.03.08
- 85.03.09 Αποσβέσεις λοιπών μέσων μεταφοράς
- 85.03.10 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.03.11 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων
εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.03.12 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών - Ρυμουλκών
- Ειδικής χρήσεως εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.03.13 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.03.14 Αποσβέσεις πλωτών μέσων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.03.15 Αποσβέσεις εναέριων μέσων εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.03.16 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.03.17
- 85.03.18

85.03.19 Αποσβέσεις λοιπών μέσων μεταφοράς εκτός
εκμεταλλεύσεως

.....

85.03.99

85.04 Αποσβέσεις επίπλων και Λοιπού εξοπλισμού

85.04.00 Αποσβέσεις επίπλων

85.04.01 Αποσβέσεις σκευών

85.04.02 Αποσβέσεις μηχανών γραφείων

85.04.03 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και
ηλεκτρονικών συγκροτημάτων

85.04.04 Αποσβέσεις μέσων αποθηκείσεως και μεταφοράς

85.04.05 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων

85.04.06 Αποσβέσεις ζώων για πάγια εκμετάλλευση

85.04.07

85.04.08 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών

85.04.09 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού

85.04.10 Αποσβέσεις επίπλων εκτός εκμεταλλεύσεως

85.04.11 Αποσβέσεις σκευών εκτός εκμεταλλεύσεως

85.04.12 Αποσβέσεις μηχανών γραφείων εκτός
εκμεταλλεύσεως

- 85.04.13 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και
ηλεκτρονικών συγκροτημάτων εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.04.14 Αποσβέσεις μέσων αποθηκείσεως και μεταφοράς
εκτός εκμεταλλεύσεως
- 85.04.15 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.04.16 Αποσβέσεις ζώων για πάγια εκμετάλλευση εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.04.07
- 85.04.18 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών εκτός
εκμεταλλεύσεως
- 85.04.19 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού εκτός
εκμεταλλεύσεως
-
- 85.04.99

**85.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και ξόδων
πολυετούς αποσβέσεως**

- 85.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχειρήσεως
- 85.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής
ιδιοκτησίας

- 85.05.02 Αποσβέσεις δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως
ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
- 85.05.03 Αποσβέσεις λοιπών παραχωρήσεων
- 85.05.04 Αποσβέσεις δικαιωμάτων νοήσεως ενσώματων
πανιών στοιχείων
- 85.05.05 Αποσβέσεις λοιπών δικαιωμάτων
- 85.05.06
-
- 85.05.10 Αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως και πρώτης
εγκαταστάσεως
- 85.05.11 Αποσβέσεις εξόδων ερευνών ορυχείων -
μεταλλείων - λατομείων
- 85.05.12 Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών
- 85.05.13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και
εκδόσεως ομολογιακών δανείων
- 85.05.14 Αποσβέσεις εξόδων κτήσεως ακινητοποιήσεων
- 85.05.15
- 85.05.16 Αποσβέσεις διαφορών εκδόσεως και εξοφλήσεως
ομολογιών
- 85.05.17 Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργανώσεως
- 85.05.18 Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής
περιόδου

85.05.01 Αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς
αποσβέσεως

.....

85.05.99

85.06

**85.99 Προϋπολογισμένες μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό
κόστος αποσβέσεις (Λ/58.85)**

86 .ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

86.00 Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

86.00.00 Μικτό αποτελέσματα (κέρδη η ζημίες)
εκμεταλλεύσεως

86.00.01 Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως

86.00.02 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας

86.00.03 Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως

86.00.04 Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως

86.00.05 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη
κοστολογηθέντα (κόστος υποαπασχολήσεως -
αδράνειας) (Γνωμ.46/1189/1989)

.....

86.00.99

86.01 Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα

86.01.00 Έσοδα συμμετοχών

- 86.01.01 Έσοδα χρεογράφων
- 86.01.02 Κέρδη πώλησεως συμμετοχών και χρεογράφων
- 86.01.03 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
-
- 86.01.07 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων
- 86.01.08 Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων
- 86.01.09 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
-
- 86.01.99

86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

- 86.02.00 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
- 86.02.01 Έκτακτα κέρδη
- 86.02.02 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
- 86.02.03 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
-
- 86.02.07 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
- 86.02.08 Έκτακτες ζημίες
- 86.02.09 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- 86.02.10 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
-
- 86.02.99

86.03 Μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό κόστος αποσβέσεις

παγίων

86.03.00 Εδαφικών εκτάσεων

86.03.01 Κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων

86.03.02 Μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού
μηχανολογικού εξοπλισμού

86.03.03 Μεταφορικών μέσων

86.03.04 Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

86.03.05 Ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων

πολυετούς αποσβέσεως

86.03.05

.....

86.03.99

86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως

88.01 Ζημίες χρήσεως

88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως

88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη

88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη

88.05

- 88.06 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
- 88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση
- 88.08 Φόρος εισοδήματος
- 88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος Φόροι
- 88.10

.....

- 88.90 Πίνακας Συμψηφισμού αποθεματικών και κερδών από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων με ζημίες από πώληση ή υποτίμηση τους (Γνωμ. 288/2352/1997)
- 88.98 Ζημίες εις νέο
- 88.99 Κέρδη προς διάθεση

89 .ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

- 89.00 **Ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως**
- 89.01 **Ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως**

9 ΕΝΑΤΗ ΟΜΑΔΑ

ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΥΤΟΝΟΜΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 90 Διάμεσοι - Αντικρυζόμενοι λογαριασμοί
- 91 Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εξόδων
- 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους
- 93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
- 94 Αποθέματα
- 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 96 Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
- 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα
- 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις (Α' λύση) ή
Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως υποκαταστημάτων ή
άλλων κέντρων (Β' λύση)

10 ΔΕΚΑΤΗ ΟΜΑΔΑ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

00

01 Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία

02 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών

03 Απαιτήσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις

04 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών χρεωστικοί

05 Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων

06 Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών

07 Υποχρεώσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις

08 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί

09 Λογαριασμοί τάξεως υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ▶ Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης
Γεωργίου Αλειφαντή
- ▶ Γενική Λογιστική
Αριστοτέλη Γ. Κοντάκου 5^η Έκδοση Ανανεωμένη
- ▶ Λογιστική
Πομώνης
- ▶ Ε.Γ.Λ.Σ. (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο)
Σημειώσεις Σωτηρόπουλου (Καθηγητής ΑΤΕΙ Πάτρα)
- ▶ Ε.Γ.Λ.Σ. (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο)
Σημειώσεις Πετρίδη (Καθηγητής ΑΤΕΙ Πάτρα)
- ▶ Ipirotik Software publication
Χαράλαμπου Ξένου
- ▶ www.pandektis.gr