

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



ΘΕΜΑ: ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ,
ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ, ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗ ΚΑΙ ΚΛΕΙΣΙΜΟ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

Κα ΖΑΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΛΑΝΔΡΟΥ ΘΩΜΑΣ
ΦΙΛΙΠΠΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2008

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Πρόλογος	σελ. 4
Ευχαριστίες	σελ. 5

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο : ΑΝΑΓΚΗ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

1.1 Τύποι εγγραφών προσαρμογής	σελ. 6
1.2 Χαρακτηριστικά των εγγραφών προσαρμογής	σελ. 7

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο : ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

2.1 Έννοια της αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων	σελ. 8
2.2 Παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων	σελ. 9
2.3 Σύγχρονες αντιλήψεις	σελ. 9
2.4 Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων	σελ. 10
2.5 Οι κυριότερες μέθοδοι αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων κατά τη διεθνή λογιστική θεωρία και πράξη	σελ. 11
2.6 Λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ	σελ. 15
2.7 Συμπεράσματα περί των αποσβέσεων και της λογιστικής αυτών στη χώρα μας	σελ. 16
2.8 Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων από φορολογική άποψη	σελ. 16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^Ο : ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ- ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

3.1 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού	σελ. 17
3.1.1 Λογαριασμός 36.00 "Έξοδα επόμενων χρήσεων"	σελ. 18
3.1.2 Λογαριασμός 36.01 "Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα"	σελ. 19
3.1.3 Λογαριασμός 36.02 "Αγορές υπό παραλαβή"	σελ. 20
3.1.4 Λογαριασμός 36.03 "Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό"	σελ. 20
α. Ε.Γ.Λ.Σ	
β. ΚΒΣ	
γ. Φορολογία εισοδήματος	
3.2 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού	σελ.21
3.2.1 Λογαριασμός 56.00 "Έσοδα επόμενων χρήσεων"	σελ. 22
3.2.2 Λογαριασμός 56.01 "Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)"	σελ. 23
3.2.3 Λογαριασμός 56.02 "Αγορές υπό τακτοποίηση"	σελ. 24
3.2.4 Λογαριασμός 56.03 "Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό"	σελ. 25

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο : ΤΟΚΟΙ ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ

4.1 Ανάπτυξη του λογαριασμού 31	σελ. 26
4.2 Αξία με την οποία παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα ...	σελ. 26

- 4.3** Ανάπτυξη του λογαριασμού 51 σελ. 28
4.4 Κριτική της προβλεπόμενης από το Ε.Γ.ΛΣ λογιστικής αντιμετώπισης των τόκων των γραμμάτων πληρωτέων σελ. 30

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^Ο : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ **ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**

- 5.1** Έννοια των προβλέψεων σελ. 32
5.2 Διάκριση των προβλέψεων σελ. 33
5.3 Κανόνες που διέπουν το σχηματισμό και τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων σελ. 34
5.4 Οι προβλέψεις από φορολογική άποψη σελ. 36
5.5 Λειτουργία των λογαριασμών των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως σελ. 37
5.6 Λογαριασμός 44.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από υπηρεσία» σελ. 37
5.6.1 Δικαιολογητικός λόγος διενέργειας της πρόβλεψης σελ. 37
5.6.2 Λογιστική απεικόνιση σελ. 38
5.7 Επισφαλείς απαιτήσεις σελ. 39
5.7.1 Λ/σμός 30.97 «Πελάτες επισφαλείς» σελ. 39
5.7.2 Λ/σμός 30.98 «Ελληνικό Δημόσιο- λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων»..... σελ. 39
5.7.3 Λ/σμός 30.99 «Λοιποί πελάτες – λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων» ... σελ. 39
5.7.4 Λ/σμός 33.97 «Χρεώστες Επισφαλείς» σελ. 40
5.7.5 Λ/σμός 33.98 «Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου» σελ.40

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^Ο : ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ **ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

- 6.1** Έννοια και διακρίσεις της απογραφής σελ. 41
6.2 Υποχρέωση διενέργειας απογραφής σελ. 41
6.3 Οι επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των λαθών στην απογραφή των αποθεμάτων σελ. 42
6.4 Σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων σελ. 43
6.5 Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων σελ. 44
6.6 Οι κυριότερες μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων σελ.44
6.7 Αποτίμηση των αγοραζόμενων αποθεμάτων σελ. 45
6.7.1 Κανόνας αποτιμήσεως σελ. 45
6.7.2 Έννοια της τιμής κτήσεως σελ. 45
6.7.3 Έννοια της τρέχουσας τιμής αγοράς σελ. 45
6.7.4 Έννοια της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας σελ. 45
6.8 Αποτίμηση των παραγόμενων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων σελ. 46
6.8.1 Κανόνας αποτιμήσεως σελ. 46
6.8.2 Έννοια του ιστορικού κόστους παραγωγής σελ. 46
6.8.3 Αποτίμηση των συμπαραγόμενων προϊόντων σελ. 46
6.8.4 Αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων σελ. 46
6.8.5 Αποτίμηση των υποπροϊόντων σελ.46
6.8.6 Αποτίμηση των υπολειμμάτων σελ.47

6.8.7	Αποτίμηση των αποθεμάτων που υπέστησαν μείωση της αξίας τους	σελ. 47
6.9	Λογιστική αντιμετώπιση της αποτιμήσεως των αποθεμάτων στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή στα πλαίσια του Ε.ΓΛΣ	σελ. 47
6.10	Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αντιλήψεις	σελ.48
6.10.1	Θεωρητική θεμελίωση του κανόνα της χαμηλότερης τιμής	σελ. 48
6.10.2	Έννοια της τρέχουσας τιμής	σελ.49
6.10.3	Οριοθέτηση της τρέχουσας τιμής	σελ.49
6.10.4	Εφαρμογή της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής	σελ. 50

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^Ο : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

7.1	80 Γενική Εκμετάλλευση	σελ. 51
7.1.1	80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης»	σελ. 52
7.1.2	Λογαριασμός 80.01 μικτά αποτελέσματα	σελ. 53
7.1.3	Λογαριασμός 80.02	σελ. 54
7.1.4	Λογαριασμός 80.03	σελ. 54
7.2	81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	σελ. 56
7.2.1	Λογαριασμός 81.01	σελ. 57
7.2.2	Λογαριασμοί 81.02 και 81.03	σελ. 58
7.3	82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων	σελ. 58
7.3.1	Λογαριασμός 82.00	σελ. 58
7.3.2	Λογαριασμός 82.01	σελ. 59
7.4	Λογαριασμός: 83 προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	σελ. 59
7.5	Λογαριασμός: 84. έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	σελ. 59
7.6	Λογαριασμός: 85. αποσβέσεις πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	σελ. 60
7.7	Λογαριασμός: 86. αποτελέσματα χρήσης	σελ. 60
7.8	Λογαριασμός: 87.....	σελ. 61
7.9	Λογαριασμός: 88. αποτελέσματα προς διάθεση	σελ. 61
7.10	Λογαριασμός: 89. ισολογισμός	σελ. 63

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^Ο :ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ ΠΟΥ ΓΙΝΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

8.1	Λογιστικές ενέργειες κατά τη διάρκεια του έτους	σελ. 65
8.2	Λογιστικές ενέργειες στο τέλος του έτους που γίνονται για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και τη σύνταξη του ισολογισμού	σελ. 65

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^Ο: ΑΣΚΗΣΗ – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

9.1	Εκφώνηση Άσκησης	σελ. 69
9.2	Λύση Άσκησης	σελ. 72

ΠΡΟΛΟΓΟΣ:

Ο λόγος που μας ώθησε στο θέμα της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, είναι η μεγάλη μας αγάπη για την επιστήμη της λογιστικής.

Το θέμα αυτό, μας δίνει τη δυνατότητα να παρακολουθήσουμε από κοντά τόσο σε θεωρητικό όσο και σε πρακτικό επίπεδο τις λογιστικές εργασίες που πραγματοποιούνται σε μια επιχείρηση, από τις εγγραφές ανοίγματος μέχρι την εξαγωγή του αποτελέσματος.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ:

Οι συντάκτες της παρούσας πτυχιακής εργασίας επιθυμούν να ευχαριστήσουν:

Την καθηγήτριά μας Κα Ζαχαροπούλου Θεοδώρα, που με τη βαθιά γνώση και εμπειρία της, μας καθοδήγησε σωστά και μεθοδικά στο να επιτύχουμε στο στόχο μας, που δεν ήταν άλλος από μία άρτια, από όλες τις απόψεις, Πτυχιακή Εργασία. Μας εμφύσησε το μεράκι και την αγάπη της για τη Λογιστική Επιστήμη και χωρίς την πολύτιμη βοήθειά της, το αποτέλεσμα σίγουρα δεν θα ήταν το ίδιο.

Τους εργαζόμενους στην Δημοτική Βιβλιοθήκη Πατρών καθώς και τους εργαζόμενους στην Βιβλιοθήκη του Ανοικτού Ελληνικού Πανεπιστημίου που μας έκαναν πιο εύκολη την πρόσβαση στα βιβλία που μας ενδιέφεραν με τις υποδείξεις και τις συμβουλές τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΑΝΑΓΚΗ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Η διαίρεση της ζωής της επιχείρησης σε σχετικά σύντομες λογιστικές περιόδους δημιουργεί την ανάγκη προσαρμογής στο τέλος κάθε περιόδου. Ο σκοπός των εγγραφών προσαρμογής είναι να καταγράφουν ορισμένα έσοδα και έξοδα τα οποία δεν μετρώνται κανονικά κατά τη διαδικασία της καταγραφής των καθημερινών επιχειρησιακών συναλλαγών. Με αυτό τον τρόπο, οι εγγραφές προσαρμογής βοηθούν στο να επιτευχθούν οι στόχοι της λογιστικής του δεδουλευμένου- σύμφωνα με την οποία τα έσοδα καταγράφονται όταν χρησιμοποιούνται και τα έξοδα καταγράφονται όταν χρησιμοποιούνται τα σχετικά αγαθά και υπηρεσίες. Εγγραφές προσαρμογής απαιτούνται σε κάθε περίπτωση που οι συναλλαγές επηρεάζουν τα έσοδα ή τα έξοδα περισσότερων της μίας λογιστικών περιόδων, όπως για παράδειγμα για την καταγραφή εξόδων αποσβέσεων, επειδή τα κτίρια και ο εξοπλισμός αγοράζονται σε μία μοναδική λογιστική περίοδο ενώ χρησιμοποιούνται πολλές περιόδους.

1.1 Τύποι εγγραφών προσαρμογής

- 1) **Εγγραφές για κατανομή καταχωρημένου κόστους.** Ένα κόστος το οποίο θα αποφέρει οφέλη σε περισσότερες της μίας λογιστικές περιόδους συνήθως καταχωρείται με τη χρέωση ενός λογαριασμού του ενεργητικού. Σε κάθε περίοδο στην οποία προκύπτουν οφέλη από τη χρήση αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται μια εγγραφή προσαρμογής για να κατανεμηθεί ένα τμήμα του κόστους του στοιχείου στα έξοδα της περιόδου.
- 2) **Εγγραφές για κατανομή καταχωρηθέντων και μη πραγματοποιηθέντων εσόδων.** Μια επιχείρηση μπορεί να εισπράξει προκαταβολικά το αντίτιμο υπηρεσιών οι οποίες θα προσφερθούν στους πελάτες της σε μελλοντικές λογιστικές περιόδους. Στην περίοδο κατά την οποία παρέχονται υπηρεσίες γίνεται μια εγγραφή προσαρμογής για να καταχωρηθεί το τμήμα των εσόδων που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- 3) **Εγγραφές για καταχώρηση μη καταχωρημένων εξόδων.** Μια δαπάνη μπορεί να γίνει κατά την τρέχουσα λογιστική περίοδο χωρίς να έχει εκδοθεί ακόμη το σχετικό τιμολόγιο και χωρίς να καταβληθεί το αντίστοιχο ποσό (θα καταβληθεί σε μελλοντική περίοδο). Τέτοια έξοδα που δεν έχουν καταγραφεί, καταγράφονται με μια εγγραφή προσαρμογής η οποία γίνεται στο τέλος της λογιστικής περιόδου.
- 4) **Εγγραφές για καταχώρηση μη καταχωρημένων εσόδων.** Έσοδα μπορεί να πραγματοποιηθούν κατά την τρέχουσα περίοδο, χωρίς όμως να έχουν ακόμη χρεωθεί οι λογαριασμοί των πελατών ή να έχουν καταγραφεί στα λογιστικά βιβλία. Τέτοια έσοδα που δεν έχουν καταγραφεί, καταγράφονται με μια εγγραφή προσαρμογής που γίνεται στο τέλος της λογιστικής περιόδου.

1.2 Χαρακτηριστικά των εγγραφών προσαρμογής:

Είναι χρήσιμο να έχει κάποιος υπόψη του δύο σημαντικά χαρακτηριστικά όλων των εγγραφών προσαρμογής:

Πρώτον, κάθε εγγραφή προσαρμογής εμπεριέχει την αναγνώριση εσόδου ή εξόδου. Τα έσοδα και τα έξοδα αντιπροσωπεύουν αλλαγές της καθαρής θέσης. Βέβαια, η καθαρή θέση δεν μπορεί να αλλάξει από μόνη της. Πρέπει να υπάρχει μια αντίστοιχη αλλαγή στο ενεργητικό ή στο παθητικό. Έτσι, κάθε εγγραφή προσαρμογής επηρεάζει την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως (έσοδα ή έξοδα) και τον ισολογισμό (ενεργητικό ή παθητικό).

Δεύτερον, οι εγγραφές προσαρμογής βασίζονται στις έννοιες της λογιστικής του δεδουλευμένου και όχι στους μηνιαίους λογαριασμούς ή στις συναλλακτικές πράξεις του τέλους του μήνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

Κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 4, αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία:

- α) αναμένεται ότι θα χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μίας λογιστικών περιόδων,
- β) έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής και
- γ) κατέχονται από την επιχείρηση για να χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών και υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς.

2.1 Έννοια της αποσβέσεως των παγίων στοιχείων

Κατά τους περισσότερους συγγραφείς της Λογιστικής και της Οικονομικής των Επιχειρήσεων στη χώρα μας, απόσβεση είναι η μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων που επέρχεται με την πάροδο του χρόνου, εξαιτίας των παραγόντων που αναπτύξαμε παραπάνω. Σκοπός των αποσβέσεων, λένουν, είναι η αντικατάσταση των περιουσιακών στοιχείων που αποσβένονται, για να μπορεί η επιχείρηση να διατηρεί ανέπαφη την παραγωγική της δυναμικότητα.

Την άποψη αυτή υιοθετεί και ο νομοθέτης ορίζοντας ότι « η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωσή του».

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμιά χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής απαξίωσής του.

2.2 Παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων

Όπως είναι γνωστό, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τόσο τα ενσώματα (π.χ. κτίρια, μηχανήματα, εγκαταστάσεις, κ.λπ.) όσο και τα ασώματα- άυλα (π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα, τεχνικές γνώσης παραγωγής, κ.λπ.) υπόκεινται με την πάροδο του χρόνου σε μείωση της αξίας τους και συνεπώς έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Οι παράγοντες που προκαλούν τη μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων διακρίνονται σε φυσικούς και οικονομικούς.

α) φυσικοί παράγοντες:

Η αξία των παγίων στοιχείων μειώνεται από τη φθορά που επέρχεται σ' αυτά λόγω της παρόδου του χρόνου και της λειτουργίας του. Έτσι, τη φθορά των παγίων στοιχείων διακρίνουμε σε χρονική φθορά και σε λειτουργική φθορά, η οποία διακρίνεται σε συνήθη φθορά και σε ασυνήθη φθορά.

Χρονική φθορά είναι η φθορά που επέρχεται με την πάροδο του χρόνου και η οποία ποικίλλει από στοιχείο σε στοιχείο.

Συνήθης λειτουργική φθορά είναι η φθορά που επέρχεται στα ενσώματα πάγια στοιχεία από τη φυσιολογική λειτουργία τους.

Ασυνήθης λειτουργική φθορά είναι η φθορά που προκαλείται από θραύσεις και άλλα ατυχήματα σε μηχανήματα, λόγω κακών συνθηκών λειτουργίας ή πλημμελούς συντηρήσεως αυτών.

β) οικονομικοί παράγοντες:

Η αξία των παγίων στοιχείων μειώνεται ακόμη και από οικονομικούς παράγοντες, οι οποίοι διακρίνονται σε ιδιωτικοοικονομικούς και σε κοινωνικοοικονομικούς.

Ιδιωτικοοικονομικοί χαρακτηρίζονται οι παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων εξαιτίας γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μέσα στην ίδια την επιχείρηση, όπως λ.χ. όταν το εργοστάσιο μεταφέρεται σε άλλη θέση, όταν γίνεται μερική ανανέωση του μηχανολογικού εξοπλισμού του εργοστασίου και διασπάται η μέχρι σήμερα παραγωγική αρμονία και γίνεται ασύμφορη η λειτουργία των μηχανημάτων που δεν ανανεώθηκαν , οπότε τα μηχανήματα αυτά κρίνονται ανεπαρκή, ή όταν αντικαταστάθηκε η χρησιμοποιούμενη πρώτη ή καύσιμη ύλη κ.λπ.

Κοινωνικοοικονομικοί παράγοντες. Τα πάγια στοιχεία, κυρίως τα μηχανήματα, υπόκεινται στην καλούμενη οικονομική απαξίωση, που σημαίνει αχρήστευση των παραγωγικών στοιχείων λόγω τεχνικών προόδων.

2.3 Σύγχρονες αντιλήψεις

Η παραπάνω θεωρητική θεμελίωση των αποσβέσεων κρίνεται σήμερα ατελής. Η σύγχρονη αντίληψη τοποθετεί το θέμα των αποσβέσεων πάνω σε άλλη βάση. Τα πάγια στοιχεία αποκτώνται από την επιχείρηση και χρησιμοποιούνται από αυτή, λόγω της δυνατότητάς τους να παράγουν εισόδημα. Θεωρούνται από την επιχείρηση σαν ένα απόθεμα οικονομικών υπηρεσιών που εξαντλούνται με τη χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή εισοδήματος. Κατά, συνέπεια, καθώς οι οικονομικές υπηρεσίες των στοιχείων αναλίσκονται για την παραγωγή εισοδήματος, επιβάλλεται, σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων , μια αναλογία του συνολικού κόστους των στοιχείων αυτών να αντιπαρατίθεται προς το παραχθέν εισόδημα σαν έξοδο της περιόδου στην οποία παρήχθη το εισόδημα.

Ο τελικός σκοπός της επιχειρήσεως δεν είναι η παραγωγή αγαθών, αλλά η πραγματοποίηση κέρδους, δηλ. η με την παραγωγή αγαθών, πραγματοποίηση εσόδων ικανών να καλύψουν τα έξοδα και να αφήσουν ένα πλεόνασμα, που εκφράζει το κέρδος. Έτσι εξασφαλίζεται η επανείσπραξη όλων των εξόδων και συνεπώς και της αγοραστικής δυνάμεως που έχει επενδυθεί στα πάγια στοιχεία.

Άρα η γενική δικαιολογητική βάση των αποσβέσεων είναι η επανείσπραξη της αγοραστικής δυνάμεως που επενδύθηκε στα πάγια στοιχεία.

Από τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η απόσβεση αποτελεί έξοδο της επιχείρησης το οποίο μέσα στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους κτήσεως των υπηρεσιών των πάγιων στοιχείων που αναλώθηκαν στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ανεξάρτητα από την οποιαδήποτε αξία του στοιχείου που αποσβένεται και κατ' επέκταση, την αξία των υπηρεσιών που αναλώθηκαν, π.χ.:

Η επιχείρηση αγόρασε μηχάνημα αξίας κτήσεως 10.000.000, το οποίο σύμφωνα με τις προδιαγραφές του είναι δυνατό στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του να παράγει 5.000.000 μονάδες προϊόντος. Αν στη συγκεκριμένη χρήση παρήχθησαν 1.000.000 πρέπει να υπολογιστούν αποσβέσεις:

$$2.000.000 = [1.000.000 * (10.000.000 / 5.000.000)]$$

ανεξάρτητα αν η τρέχουσα αξία του μηχανήματος ανέρχεται σε 15.000.000 και οι αναλωθείσες υπηρεσίες του μηχανήματος σε 3.000.000. Ούτε είναι δυνατό να μη διενεργηθούν αποσβέσεις σε μια χρήση με τον ισχυρισμό ότι η τρέχουσα αξία του μηχανήματος είναι υπέρτερη της αναπόσβεστης αξίας.

2.4 Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων

Με τις αποσβέσεις, όπως είπαμε, αποσκοπείται η ορθολογική και συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας και της επιβαρύνσεως των αποτελεσμάτων κάθε περιόδου με το σκοπό που αναλογεί στις υπηρεσίες που το στοιχείο προσέφερε στη διάρκεια της περιόδου. Έτσι, οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της περιοδικής αποσβέσεως είναι:

- το κόστος κτήσεως του στοιχείου,
- η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία του στοιχείου και
- η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του στοιχείου

Κόστος κτήσεως: Η εναρμονισμένη με το Ε.Γ.ΛΣ διάταξη του άρθρου 43 παράγραφος 5β του ν.2190/1920 ορίζει ότι τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Στην τιμή κτήσης λοιπόν των πάγιων στοιχείων (καινούριων ή μεταχειρισμένων) περιλαμβάνονται, σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, τα εξής στοιχεία:

α) Η τιμολογιακή αξία, δηλ. η αξία που αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο αγοράς ή αν πρόκειται περί ακινήτων, στο σχετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο αγοράς. Η τιμολογιακή αξία μειώνεται με τα ποσά των εκπτώσεων, ανεξάρτητα από την αιτία χορηγήσεώς τους.

β) Τα ειδικά έξοδα αγοράς, δηλ. τα έξοδα που προκύπτουν εξαιτίας της συγκεκριμένης αγοράς προκειμένου για κινητά ενσώματα πάγια όπως ο ναύλος, τα

ασφάλιστρα, οι δασμοί, τα εκφορτωτικά και λοιπά έξοδα που δημιουργούνται μέχρι την παραλαβή του στοιχείου στον τόπο εγκατάστασης ή χρησιμοποίησής του.

γ) Το κόστος εγκατάστασης του στοιχείου, δηλ. οι δαπάνες συναρμολόγησής και τοποθέτησής αυτού στην κατάλληλη θέση, ώστε να είναι έτοιμο για λειτουργία..

δ) Ο μη εκπιπτόμενος φόρος προστιθέμενης αξίας, δηλ. ο Φ.Π.Α. επί των αγοραζόμενων παγίων που, σύμφωνα με την περί Φ.Π.Α. νομοθεσία, δεν εκπίπτει (συμψηφίζεται) από το Φ.Π.Α. εκροών.

Ωφέλιμη ζωή των αποσβέσιμων στοιχείων: Κατά το Ε.Γ.ΛΣ, ωφέλιμη ζωή είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες). Η ωφέλιμη ζωή του αποσβέσιμου πάγιου στοιχείου μπορεί, λοιπόν, να εκτιμηθεί σε μία από τις εξής βάσεις: α) σε χρονικές περιόδους (έτη ή μήνες), β) σε λειτουργικές περιόδους ή ώρες εργασίας και γ) σε μονάδες παραγόμενων προϊόντων. Η επιλογή της κατάλληλης βάσεως εξαρτάται από τη φύση των στοιχείων και τις σημαντικότερες αιτίες που προξενούν μείωση της χρησιμότητας αυτών.

2.5 Οι κυριότερες μέθοδοι αποσβέσεως των παγίων στοιχείων κατά τη διεθνή λογιστική θεωρία και πράξη

Η λογιστική θεωρία και πράξη έχει επινοήσει πολλές μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων, οι βασικότερες των οποίων είναι:

α) Οι στηριζόμενες στο χρόνο:

1. Μέθοδο του σταθερού ποσού.

β) Οι στηριζόμενες στη λειτουργική ζωή του πάγιου στοιχείου:

2. Μέθοδος των ωρών λειτουργίας.

3. Μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

γ) Οι στηριζόμενες στη μειούμενη απόδοση του πάγιου στοιχείου:

4. Μέθοδος του αθροίσματος των αριθμών των ετών ζωής του στοιχείου.

5. Μέθοδος του σταθερού ποσού επί μειούμενης βάσεως.

6. Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας.

7. Μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας.

δ) Μέθοδοι της αύξουσας αποσβέσεως:

8. Μέθοδοι του σύνθετου τόκου (μέθοδοι της ράντας και του χρεολυτικού κεφαλαίου).

9. Μέθοδοι της αξίας των αποσυρόμενων και αντικαθιστάμενων στοιχείων.

ε) Ειδικά συστήματα αποσβέσεων:

10. Μέθοδος των αποθεμάτων.

11. Ομαδικό ή μικτό σύστημα αποσβέσεως.

στ) Αποσβέσεις στοιχείων που υπόκεινται σε εξάντληση:

12. Μέθοδος αποσβέσεως φυσικών πηγών.

§ Μέθοδος του σταθερού ποσού

Κατά τη μέθοδο του σταθερού ποσού ή της σταθερής αποσβέσεως η αποσβεστέα αξία διαιρείται με τον αριθμό των ετών της προβλεπόμενης ζωής του προς απόσβεση στοιχείου και εξευρίσκεται το ετήσιο ποσό της αποσβέσεως, που παραμένει σταθερό σε όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση βρίσκεται με τον τύπο:

$$\text{Απόσβεση} = \text{κόστος κτήσεως} - \text{υπολειμ. αξία} / \text{εκτιμ. ωφέλιμη ζωή}$$

Στην πράξη αγνοείται η υπολειμματική αξία και η ετήσια απόσβεση βρίσκεται με διαίρεση του κόστους κτήσεως με τον αριθμό των ετών της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής. Η τακτική αυτή δικαιολογείται κυρίως στις περιπτώσεις που η υπολειμματική αξία είναι ασήμαντη και είναι δύσκολο να εκτιμηθεί με ακρίβεια.

Κατά την εξεταζόμενη μέθοδο, η μείωση της χρησιμότητας του στοιχείου λαμβάνεται ως γραμμική συνάρτηση του χρόνου. Η μείωση, δηλαδή, που επέρχεται μετά τρία έτη είναι τριπλάσια εκείνης του πρώτου έτους. Η μέθοδος ονομάζεται σταθερού ποσού, γιατί σε κάθε χρήση υπολογίζεται το ίδιο ποσό αποσβέσεως. Είναι απλή, ευνόητη, συστηματική και ορθολογική.

Η εφαρμογή της μεθόδου ενδείκνυται όταν συντρέχουν οι ακόλουθες κατά-στάσεις: α) η μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας του στοιχείου είναι περίπου η ίδια κάθε έτος, β) η μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας του στοιχείου οφείλεται στην παρέλευση του χρόνου παρά τη χρησιμοποίηση του στοιχείου, γ) η χρήση του στοιχείου παραμένει σταθερή από έτος σε έτος, δ) οι επισκευές και συντηρήσεις του στοιχείου είναι ουσιαστικά οι ίδιες κάθε έτος.

Η μέθοδος παρουσιάζει όμως σημαντικά μειονεκτήματα, τα σπουδαιότερα των οποίων είναι:

α) λαμβάνει υπόψη μόνο τον παράγοντα χρόνο και αδιαφορεί για τη διακύμανση της εντάσεως λειτουργίας, που σε πολλές περιπτώσεις έχει ιδιάζουσα βαρύτητα. Οδηγεί, δηλαδή, σε υπεραπόσβεση στα έτη της μειωμένης λειτουργίας και σε υποαπόσβεση στα έτη της αυξημένης λειτουργίας.

β) αγνοεί ότι με την πάροδο του χρόνου τα έξοδα συντηρήσεως αυξάνουν και

γ) δεν αντιπαραθέτει ικανοποιητικά τα έξοδα με τα έσοδα.

Η μέθοδος, λόγω της απλότητάς της, χρησιμοποιεί ευρύτατα στην πράξη, ακολουθείται δε πάγια από τη φορολογική νομοθεσία της χώρας.

§ Μέθοδος των ωρών λειτουργίας:

Κατά την μέθοδο των ωρών λειτουργίας, η αποσβεστέα αξία διαιρείται με το συνολικό αριθμό ωρών της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του στοιχείου και προσδιορίζεται η απόσβεση ανά ώρα λειτουργίας του στοιχείου. Έτσι με βάση την ωριαία αυτήν απόσβεση και τις ώρες λειτουργίας της λογιστικής περιόδου, προσδιορίζεται η απόσβεση που αναλογεί σ' αυτήν.

Η προκείμενη μέθοδος βασίζεται στην παραδοχή ότι η μείωση της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου είναι ουσιαστικά συνάρτηση του χρόνου λειτουργίας του στοιχείου.

Αν το στοιχείο σε μια χρήση λειτουργήσει διπλάσιες ώρες σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, η απόσβεση θα είναι διπλάσια.

Η μέθοδος είναι ορθολογική και συστηματική και οδηγεί σε λογική αντιπαράθεση εσόδων – εξόδων στις περιπτώσεις που η μείωση της χρησιμότητας του στοιχείου συνδέεται ουσιαστικά με το χρόνο της λειτουργίας του. Έτσι, η εφαρμογή της μεθόδου ενδείκνυται όταν: α) η χρησιμοποίηση του στοιχείου παρουσιάζει σημαντικές διακυμάνσεις από χρήση σε χρήση, β) η παραγωγική δυναμικότητα του στοιχείου δεν εξαρτάται ουσιαστικά από την πάροδο του χρόνου και γ) από τις

τεχνικές προδιαγραφές του στοιχείου είναι εύκολο να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή αυτού σε ώρες λειτουργίας.

Η εφαρμογή της μεθόδου αντενδείκνυται στα στοιχεία που υπόκεινται σε χρονική φθορά και διατρέχουν αυξημένο κίνδυνο οικονομική απαξίωσης, όπως επίσης σε πολλές κατηγορίες στοιχείων όπως κτίσματα, έπιπλα κ.λπ. που είναι δύσκολο η αδύνατο να εκτιμηθεί η ωφέλιμη ζωή τους.

§ Μέθοδος των μονάδων παραγωγής:

Κατά τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής η αποσβεστέα αξία διαιρείται με το συνολικό αριθμό των μονάδων που εκτιμάται ότι θα παράγει το στοιχείο σε ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του και προσδιορίζεται η απόσβεση ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Έτσι, με βάση την απόσβεση αυτή και τη συνολική ποσότητα των μονάδων που παρήχθησαν στην περίοδο προσδιορίζεται η απόσβεση που αναλογεί σ' αυτήν.

Η εφαρμογή της προκείμενης μεθόδου ενδείκνυται στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει μεγάλος κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης του στοιχείου, η παραγόμενη ποσότητα προϊόντων μπορεί να μετράται με ακρίβεια και η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου σε μονάδες παραγωγής μπορεί εύκολα να εκτιμηθεί.

Στις περιπτώσεις που είναι δυνατή η εφαρμογή της προκείμενης μεθόδου και της μεθόδου των ωρών λειτουργίας πρέπει να προτιμάται η πρώτη γιατί τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται πιο αποτελεσματικά σε ορισμένες περιόδους σε σύγκριση με άλλες.

§ Μέθοδοι φθίνουσας αποσβέσεως:

Στις μεθόδους αυτές η αποσβεστέα αξία κατανέμεται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου, κατά τρόπο που οι αποσβέσεις να βγαίνουν προοδευτικά μειούμενες.

Οι φθίνουσες μέθοδοι βασίζονται στην υπόθεση ότι τα καινούρια στοιχεία παρέχουν περισσότερες και καλύτερες υπηρεσίες και ότι με την πάροδο του χρόνου μειώνεται η απόδοσή τους. Έτσι, με τις μεθόδους αυτές επιτυγχάνεται ορθότερη αντιπαράθεση του εξόδου των αποσβέσεων με τα έσοδα από τη λειτουργία των στοιχείων.

§ Μέθοδος του αθροίσματος των αριθμών των ετών ζωής:

Η μέθοδος αυτή στερείται θεωρητικής θεμελιώσεως και είναι μια απλουστευμένη τεχνική που λειτουργεί ως εξής:

- Αθροίζονται οι τακτικοί αριθμοί που εκφράζουν κάθε έτος της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου. Αν λ.χ. η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι 4έτη, αθροίζονται οι αριθμοί $1+2+3+4=10$.

- Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται με κλάσματα που έχουν όλα παρονομαστή το άθροισμα των τακτικών αριθμών των ετών ζωής του στοιχείου και αριθμητή ένα από τους αριθμούς των ετών ζωής του στοιχείου. Έτσι, έχουμε τόσα κλάσματα όσα και οι αριθμοί των ετών ζωής του στοιχείου.

- Τα κλάσματα λαμβάνονται με αντίστροφη σειρά των ετών ζωής, ώστε στο πρώτο έτος να αντιστοιχεί το μεγαλύτερο κλάσμα και στο τελευταίο το μικρότερο.

§ Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί της μειούμενης βάσεως:

Κατά την μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αναπόσβεστης αξίας με βάση ένα σταθερό ποσοστό. Σημειώνεται ότι για την εφαρμογή της μεθόδου απαιτείται οπωσδήποτε να υπολογίζεται σημαντική υπολειμματική αξία.

§ Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας:

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι το αποσβέσιμο στοιχείο προσφέρει κάθε χρόνο υπηρεσίες της ίδιας αξίας, οπότε η παρούσα αξία των υπηρεσιών αυτών μικραίνει όσο ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών απομακρύνεται από την ημερομηνία καταρτίσεως του πίνακα αποσβέσεως και συνεπώς και οι αποσβέσεις πρέπει να είναι αναλογικά μικρότερες.

§ Μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας:

Κατά τη μέθοδο αυτήν οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της εκάστοτε αναπόσβεστης αξίας και με ποσοστό πολλαπλάσιο του ποσοστού της μεθόδου του σταθερού ποσού. Εφαρμόζεται κυρίως στις Η.Π.Α., επειδή η φορολογική νομοθεσία ορίζει ότι το ποσό των αποσβέσεων δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το διπλάσιο του ποσού που προκύπτει με βάση τη μέθοδο του σταθερού ποσού, χωρίς να υπολογίζεται υπολειμματική αξία.

§ Μέθοδοι του συνθετικού τόκου:

Το χαρακτηριστικό στοιχείο των μεθόδων αυτών είναι ότι λαμβάνουν υπόψη τον παράγοντα του τόκου κατά τον υπολογισμό των αποσβέσεων. Το πάγιο στοιχείο θεωρείται μια επένδυση και οι περιοδικές επιστροφές περιλαμβάνουν δύο στοιχεία α) μια επιστροφή κεφαλαίου και β) ένα έσοδο από τόκους. Με την πάροδο του χρόνου, οι επιστροφές κεφαλαίου (δηλ. οι αποσβέσεις) αυξάνονται ενώ τα έσοδα από τόκους μειώνονται.

§ Μέθοδοι της αξίας των αποσυρόμενων και αντικαθιστάμενων στοιχείων:

Εφαρμόζονται οι μέθοδοι της αποσύρσεως και της αντικαταστάσεως των στοιχείων. Αμφότερες οι μέθοδοι εκκινούν από την αντίληψη ότι κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου δε διενεργείται απόσβεση, η οποία διενεργείται μόνο κατά το χρόνο που το στοιχείο αποσύρεται ή αντικαθίσταται.

Κατά τη μέθοδο της αποσύρσεως ως απόσβεση θεωρείται το κόστος του παλιού στοιχείου που αποσύρεται μειωμένο με την υπολειμματική αξία. Η απόσβεση αυτή λογίζεται κατά το χρόνο που το στοιχείο αποσύρεται και καταχωρείται στα βιβλία ανεξάρτητα αν το αποσυρόμενο στοιχείο αντικαθίσταται ή όχι.

Κατά τη μέθοδο της αντικαταστάσεως το κόστος κτήσεως του στοιχείου που αντικαθίσταται παραμένει αμετάβλητο στο λογαριασμό του στοιχείου και ως

απόσβεση θεωρείται η αξία του νέου στοιχείου κατά το χρόνο της αντικαταστάσεως αυτού μειωμένη με την υπολειμματική αξία.

Καμία από τις παραπάνω μεθόδους δεν αντιπαραβάλλει επαρκώς τα έξοδα με τα έσοδα, αφού αποσβέσεις λογίζονται μόνο κατά το χρόνο που τα στοιχεία αποσύρονται ή αντικαθίστανται.

Οι παραπάνω μέθοδοι εφαρμόζονται από ορισμένους οργανισμούς κοινής ωφελείας, εξαιτίας της πρακτικής δυσκολίας αποσβέσεως μεγάλου αριθμού και σχετικά μικρού κόστους στοιχείων, όπου η διάκριση μεταξύ συντηρήσεων και αντικαταστάσεων δεν είναι σαφής

§ Μέθοδος των αποθεμάτων:

Σε πολλές επιχειρήσεις υπάρχουν ενσώματα πάγια στοιχεία μεγάλου αριθμού και μικρού κατά μονάδα κόστους, που υπάγονται σε μια ευρύτερη κατηγορία, όπως τα εργαλεία χειρός, εργαλεία μηχανών, κλειδιά, σχέδια- καλούπια, ή σε ένα εστιατόριο τα πιάτα, μαχαιροπήρουνα κ.λπ.

Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης των στοιχείων αυτών προσδιορίζεται ύστερα από καταμέτρηση του αποθέματος τέλους χρήσης και εκτίμησή τους στην αρχική αξία κτήσεως προσαρμοσμένη στην παρούσα κατάσταση αυτών.

Το ποσό που προκύπτει από την αποτίμηση αυτή αφαιρείται από το χρεωστικό υπόλοιπο του οικείου λογαριασμού και η διαφορά θεωρείται απόσβεση και καταχωρείται απευθείας στην πίστωση του λογαριασμού αυτού.

§ Ομαδικό ή μικτό σύστημα αποσβέσεως:

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων πρέπει να γίνεται κατά πάγιο στοιχείο. Οι επιχειρήσεις όμως που έχουν ένα μεγάλο αριθμό ενσώματων παγίων βρίσκουν ευκολότερο το σύστημα του υπολογισμού των αποσβέσεων με ένα μέσο ποσοστό επί του συνολικού κόστους κτήσεως της ομάδας των στοιχείων, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει στοιχεία με όμοια ή ανάμοια χαρακτηριστικά και ωφέλιμη ζωή. Αν τα στοιχεία είναι ομοειδή ομιλούμε για ομαδική απόσβεση, αν είναι ανομοειδή ομιλούμε για μικτή (σύνθετη) απόσβεση.

2.6 Λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων κατά το Ε.Γ.ΛΣ.

Το Ε.Γ.ΛΣ. επιβάλλει τον έμμεσο τρόπο αποσβέσεως των παγίων (ενσώματων και ασώματων) στοιχείων, καθώς και των εξόδων εγκαταστάσεως. Οι αποσβέσεις παρακολουθούνται στον τελευταίο δευτεροβάθμιο (με κωδικό 99) κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό αποσβέσιμου στοιχείου και λειτουργούν ως αντίθετοι λογαριασμοί των λοιπών υπολογισμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού. Οι αντίθετοι αυτοί λογαριασμοί αναλύονται σε τριτοβάθμιους, οι οποίοι αντιστοιχούν στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς με τους οποίους παρακολουθούνται τα αποσβέσιμα πάγια στοιχεία.

Έτσι, π.χ. οι αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 12 «μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός εξοπλισμός» παρακολουθούνται στο λογαριασμό 12.99 «αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός εξοπλισμός», ο οποίος αναλύεται περαιτέρω σε τριτοβάθμιους που αντιστοιχούν στους λοιπούς δευτεροβάθμιους του 12. Η δαπάνη των τακτικών αποσβέσεων θεωρείται οργανικό έξοδο και καταχωρείται στο λογαριασμό «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» και στην α.λ. ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Αντίθετα, οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις θεωρούνται ανόργανο έξοδο και καταχωρούνται στο λογαριασμό 85 «αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος».

2.7 Συμπεράσματα περί των αποσβέσεων και τα λογιστικής αυτών στη χώρα μας

Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, μέσα στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, πρέπει να υπολογίζονται με βάση τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Οι αποσβέσεις αυτές πρέπει να διακρίνονται από τις καλούμενες φορολογικές αποσβέσεις, που υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά φορολογικής νομοθεσίας. Στη χώρα μας τέτοια διάκριση δεν γίνεται και οι αποσβέσεις διενεργούνται και εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποκλειστικά σύμφωνα με τις επιταγές της φορολογικής νομοθεσίας.

2.8 Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων από φορολογική άποψη

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων με βάση τη κείμενη νομοθεσία διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες. Η έννοια των τακτικών αποσβέσεων συμπίπτει περίπου με τη νομική έννοια αυτών.

Οι τακτικές αποσβέσεις υπολογίζονται, σύμφωνα με τις αρχές που αναπτύσσονται στα επόμενα επί της αποσβεστέας αξίας με βάση τη μέθοδο του σταθερού ποσού ή με τη φθίνουσα μέθοδο και με συντελεστές που καθορίζονται από το νόμο.

Εκτός από τις τακτικές αποσβέσεις, διάφορα νομοθετήματα παρείχαν τη δυνατότητα σε ορισμένες επιχειρήσεις να υπολογίζουν και πρόσθετες αποσβέσεις.

Οι αποσβέσεις έχουν πρακτική αξία μόνο για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία σύμφωνα με τη διπλογραφική μέθοδο, εφόσον τα βιβλία αυτά κριθούν από το φορολογικό έλεγχο επαρκή και ειλικρινή. Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία κατά την απλογραφική μέθοδο και σε εκείνες που τα βιβλία τους κρίνονται ανεπαρκή και ανειλικρινή, οι αποσβέσεις υπολογίζονται εξωλογιστικά και περιλαμβάνονται στον συντελεστή καθαρού κέρδους και συνεπώς δεν παρουσιάζουν πρακτικό ενδιαφέρον.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : Μεταβατικοί Λογαριασμοί **Ενεργητικού- παθητικού**

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

Συμβαίνει όμως πολλές φορές ορισμένες πράξεις που επιφέρουν αύξηση στα έξοδα ή τα έσοδα να μην έχουν ολοκληρωθεί μέσα στη χρήση ή αντίθετα να έχουν ολοκληρωθεί πράξεις από τις οποίες δημιουργήθηκαν έξοδα ή έσοδα,

Τα οποία όμως αφορούν την προσεχή ή ακόμη και προσεχείς χρήσεις.

Για τους λόγους αυτούς, στο τέλος της χρήσεως, κατά την προσαρμογή των λογαριασμών προς τα πραγματικά δεδομένα της απογραφής, γεννάται η ανάγκη της δημιουργίας των καλούμενων μεταβατικών λογαριασμών ή όπως επίσης λέγονται, λογαριασμών οριοθετήσεως των χρήσεων.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, «οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, έτσι ώστε τα αποτελέσματα της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πράγματι αφορούν τη συγκεκριμένη αυτή χρήση. Με την τακτοποίηση αυτή πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθος τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως».

3.1 Μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού

Ο νόμος, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, ορίζει ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού εμφανίζονται χωριστά (άρθρο 42^ε):

- § Τα έξοδα που πληρώθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, αλλά αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις (έξοδα προπληρωμένα).
- § Τα έσοδα που αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράχθηκαν ή δεν επιτρέπεται η καταχώρηση τους στη χρέωση προσωπικών λογαριασμών απαιτήσεων, επειδή δεν είναι ακόμη απαιτητά.

Η διάταξη αυτή ως προς το σκέλος των εξόδων είναι εσφαλμένη, γιατί απομακρύνεται από την βασική αρχή της πραγματοποιήσεως των εξόδων, στην οποία στηρίζεται ολόκληρο το οικοδόμημα της εφαρμοζόμενης λογιστικής και υιοθετεί την ταμειακή αρχή της καταβολής του εξόδου. Το ορθό είναι ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού καταχωρούνται τα έξοδα που, με βάση τις ισχύουσες λογιστικές αρχές, πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, αλλά αφορούν επόμενες χρήσεις, έστω και αν οφείλονται (δεν απαιτείται οπωσδήποτε να είναι προπληρωμένα). Κλασσικό παράδειγμα, τα ετήσια ασφάλιστρα, όταν το ασφαλιστήριο συμβόλαιο καλύπτει και χρονική περίοδο της επόμενης χρήσεως και τα οποία κατά τη λήξη της χρήσεως οφείλονται.

Τέλος σημειώνεται ότι οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού λειτουργούν κυρίως στο τέλος της χρήσεως. Οι χρονικές τακτοποιήσεις των αγορών, πωλήσεων, εξόδων και εσόδων, που γίνονται προκειμένου η επιχείρηση να καταρτίζει βραχύχρονες οικονομικές καταστάσεις γίνονται, στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, με τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 58 «λογαριασμοί περιοδικής κατανομής» και όχι με τη χρησιμοποίηση μεταβατικών λογαριασμών.

Το σχέδιο προβλέπει τους ακόλουθους υπολογαριασμούς.

3.1.1 Λογαριασμός 36.00 «Έξοδα επόμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται τα έξοδα που δεν αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν, αλλά αφορούν την επόμενη ή επόμενες χρήσεις. Συνήθεις περιπτώσεις τέτοιων εξόδων που συναντώνται στην πράξη είναι οι προπληρωμένοι μισθοί, τα προπληρωμένα έξοδα (ενοίκια, ασφάλιστρα κ.λπ.) ή μη αναλωθείσα γραφική ύλη που παραμένει στην απογραφή, ενώ η αξία της βάρυνε, κατά την αγορά, τα έξοδα διοικήσεως, κ.λ.π.

Η ανάπτυξη του παρόντος λογαριασμού σε υπολογισμούς πρέπει να είναι αντίστοιχη με τις αναλύσεις των λογαριασμών εξόδων (της ομάδας 6 και του λογαριασμού 81), στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως με την έναρξη της. Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι δυνατόν να χρεωθεί:

§ Είτε απευθείας κατά την καταβολή των εξόδων στη διάρκεια της χρήσεως.

§ Είτε στη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των οικείων λογαριασμών εξόδων, οι οποίοι είχαν προηγουμένως χρεωθεί με τα έξοδα που αφορούν επόμενη ή επόμενες χρήσεις. π.χ:

Την 01/04/2007 η επιχείρηση κατέβαλλε τα ετήσια ασφάλιστρα του εργοστασίου της, που αφορούν περίοδο 01/04/2007 έως 31/03/2008 και ανέρχονται σε ευρώ 600. Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός μπορεί να χρεωθεί:

Α χειρισμός

(α) Κατά την καταβολή (01/04/2007)

62. Παροχές τρίτων	450
62.02 Ασφάλιστρα	
36. Μεταβατικοί λογαριασμοί	
Ενεργητικού	150
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	
36.00.62.05 Ασφάλιστρα	
38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 ταμείο	600

B' χειρισμός
(α) Κατά την καταβολή (01/04/2007)

62. Παροχές τρίτων	600
62.05 Ασφάλιστρα	
38 Χρηματικά διαθέσιμα	600
38.00 ταμείο	

(β) Στη συνέχεια ή στο τέλος
της χρήσεως 2007

36. Μεταβατικοί λογαριασμοί	
Ενεργητικού	
36.00 Έξοδα επόμενων	
Χρήσεων	150
36.00.62.05 Ασφάλιστρα	
62 Παροχές τρίτων	
62.05 Ασφάλιστρα	150

Την επόμενη χρήση 2008, που τα ασφάλιστρα θα καταστούν δουλευμένα, θα χρεωθεί ο λογαριασμός 62.05 με πίστωση του 36.00.62.05, ο οποίος και εξισώνεται .
Σημειώνεται ότι ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 36.00 δυνατό να χρεώνεται και με ποσά οριστικών και εκκαθαρισμένων εξόδων της χρήσεως, τα οποία όμως έξοδα πρόκειται να καλυφθούν από τα έσοδα που θα καταστούν οριστικά και θα εισπραχθούν στην επόμενη χρήση, όπως συμβαίνει λ.χ. με ορισμένες επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στην επιχείρηση για την κάλυψη λειτουργικών της δαπανών.

3.1.2 Λογαριασμός 36.01 «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα»

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7, τα έσοδα που είναι βέβαια, οριστικά και ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτήν και τα οποία, σύμφωνα π.χ με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά και για το λόγο αυτόν δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων. Την επόμενη χρήση που τα έσοδα αυτά θα καταστούν απαιτητά τα καταχωρημένα στο μεταβατικό λογαριασμό 36.01 ποσά, μεταφέρονται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων και ο λογαριασμός αυτός και οι υπολογισμοί του εξισώνονται.

Τονίζεται με έμφαση ότι τα καταχωρημένα στον παρόντα μεταβατικό λογαριασμό έσοδα πρέπει να είναι πραγματοποιημένα, δηλαδή να μην τελούν υπό αίρεση ή απλώς να πιθανολογείται η πραγματοποίησή τους, γιατί τότε θα πρόκειται περί προβλέψεων εσόδων, οι οποίες, με βάση την αρχή της συντηρητικότητας που και νομοθετικά καθιερώνεται στη χώρα μας, απαγορεύονται .

Τυχόν μικροϋπόλοιπα που απομένουν στους υπολογισμούς του παρόντος λογαριασμού μεταφέρονται αν είναι χρεωστικά στη χρέωση του 82.00.07 «χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού 36.01» και αν είναι πιστωτικές στην πίστωση του 82.01.07 «πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού 36.01».

Συνηθισμένη περίπτωση εισπρακτέων εσόδων αποτελούν οι δουλευμένοι και μη απαιτητοί κατά το τέλος της χρήσεως , τόκοι των προθεσμιακών καταθέσεων.

3.1.3 Λογαριασμός 36.02 «Αγορές υπό παραλαβή»

Στον λογαριασμό αυτόν, στο τέλος της χρήσεως, παρακολουθούνται οι αγορές υπό παραλαβή, δηλαδή παρακολουθείται η αξία των αγορασμένων αγαθών, των οποίων την κυριότητα έχει κατά το τέλος της χρήσεως αποκτήσει η επιχείρηση και τα οποία, μέχρι το τέλος της χρήσεως, δεν έχει ακόμη παραλάβει.

Το Ε.ΓΛΣ για τη λειτουργία του προκείμενου λογαριασμού ορίζει ότι: «σε περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δε διενεργούνται εγγραφές.

Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολογισμού 36.02 «αγορές υπό παραλαβή». Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2.

Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

Ευνόητο ότι η αντιμετώπιση αυτή είναι εσφαλμένη στις περιπτώσεις που η επιχείρηση έχει αποκτήσει την κυριότητα των υπό διαμετακόμιση αγαθών.

3.1.4 Λογαριασμός 36.03 «Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό»

α. Ε.ΓΛΣ

Στον λογαριασμό αυτόν, στο τέλος της χρήσεως, καταχωρούνται τα ποσά που η επιχείρηση δικαιούται για εκπτώσεις επί των αγορών της, με βάση τις συμφωνίες που έχει με τους προμηθευτές της, αλλά τα οποία ποσά δεν της έχουν αναγγελθεί μέχρι το τέλος της χρήσεως, δηλ. δεν έχουν περιέλθει στην κατοχή της τα σχετικά πιστωτικά τιμολόγια των προμηθευτών της και συνεπώς δεν είναι σκόπιμη η χρέωση του οικείου λογαριασμού του προμηθευτή. Η χρέωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού γίνεται με πίστωση των οικείων υπολογισμών των αποθεμάτων («αγορές χρήσεως» ή «εκπτώσεις αγορών»).

Στην επόμενη χρήση που η επιχείρηση θα λάβει τα πιστωτικά τιμολόγια θα χρεώσει τους προμηθευτές της και θα πιστώσει τον εξεταζόμενο λογαριασμό.

Τα τυχόν απομένοντα μικροϋπόλοιπα τα μεν χρεωστικά μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 82.00.08, τα δε πιστωτικά στην πίστωση του λογαριασμού 82.01.08.

β. ΚΒΣ

Νόμιμο δικαιολογητικό για τις λαμβανόμενες εκπτώσεις είναι το πιστωτικό τιμολόγιο (αθεώρητο) που εκδίδει ο προμηθευτής.

Ο ΚΒΣ δεν καθορίζει το χρόνο εκδόσεως του πιστωτικού τιμολογίου λόγω εκπτώσεων.

γ. Φορολογία εισοδήματος

Εάν ο προμηθευτής εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο με ημερομηνία της χρήσεως στην οποία έγιναν οι αγορές, η αγοράστρια επιχείρηση χρεώνει απευθείας τον λογαριασμό του προμηθευτή με πίστωση των οικείων υπολογισμών των λογαριασμών αποθεμάτων «αγορές χρήσεως» ή «εκπτώσεις αγορών», οπότε δεν απομένει έδαφος χρησιμοποίησης του σχολιαζόμενου μεταβατικού λογαριασμού 36.03.

Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί, στο τέλος της χρήσεως, μόνο στην περίπτωση που, κατά παράβαση των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, ο προμηθευτής εκδώσει για τις εκπτώσεις πιστωτικό τιμολόγιο, όχι στη χρήση που έγιναν οι αγορές, αλλά στην επόμενη χρήση.

Στην περίπτωση αυτή, στο τέλος της χρήσεως που έγιναν οι αγορές, η αγοράστρια επιχείρηση υπολογίζει τις εκπτώσεις που δικαιούται και μειώνει το κόστος των αγορών της με χρέωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού.

Ο χειρισμός αυτός μπορεί, φρονούμε, να συγχωρηθεί φορολογικά, εφόσον οι καταχωρημένες στον παρόντα λογαριασμό εκπτώσεις αντιμετωπιστούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσεως στην οποία έγιναν οι αγορές ως λογιστική διαφορά προσαυξάνουσα τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως αυτής και στη δήλωση φορολογίας της επόμενης χρήσεως, οπότε και θα εκδοθεί το πιστωτικό τιμολόγιο, ως λογιστική διαφορά μειώνουσα τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως αυτής. Γεννώνται όμως ερωτήματα ως προς την ορθότητα του χειρισμού αυτού στην περίπτωση που, στο τέλος της χρήσεως, υπάρχουν απώλητα αποθέματα για τα οποία υπολογίστηκαν εκπτώσεις.

3.2 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού

Το Ε.ΓΛΣ. για τους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού αναφέρει ότι: «όπως και οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, έτσι και οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού εξυπηρετούν τον σκοπό της αναμόρφωσης των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθος τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως».

Ο ν.2190/1920, σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, ορίζει ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού εμφανίζονται χωριστά:

- τα έσοδα που εισπράχθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, αλλά αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις (έσοδα προεισπραγμένα)
- τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τη κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώθηκαν ή δεν πιστώθηκαν σε προσωπικούς λογαριασμούς, μέσα σ' αυτήν, ούτε είναι δυνατή η πίστωση τους σε τέτοιους λογαριασμούς, επειδή δεν είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσεως.

Όπως αναφέρθηκε, οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού και ενεργητικού χρησιμοποιούνται στο τέλος της χρήσεως.

3.2.1 Λογαριασμός 56.00 «Έσοδα επόμενων χρήσεων»

Στον λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται τα έσοδα που εισπράχθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, τα οποία όμως αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις.

Συνήθεις περιπτώσεις τέτοιων εσόδων είναι τα προεισπραγμένα ενοίκια ακινήτων, δικαιωμάτων και γενικά τα προεισπραγμένα έσοδα.

Η ανάπτυξη του παρόντος λογαριασμού σε υπολογαριασμούς πρέπει να είναι αντίστοιχη της αναπτύξεως των λογαριασμών εσόδων (της ομάδας 7 και του λογαριασμού 81), στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως μετά την έναρξη της.

Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι δυνατό να πιστωθεί:

- είτε απευθείας κατά την είσπραξη των εσόδων στη διάρκεια της χρήσεως,
- είτε στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των οικείων λογαριασμών εσόδων που είχαν πιστωθεί κατά την είσπραξη των εσόδων στη διάρκεια αυτής π.χ:

Την 1/11/2008 η επιχείρηση εισέπραξε από τον μισθωτή Γ. Γεωργίου τα ετήσια ενοίκια του ακινήτου της 1.200 ευρώ. Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός μπορεί να πιστωθεί:

Κατά την είσπραξη (1/11/2008)

-----	-----
38. Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	1.200
75 Έσοδα παρεπόμενων	
Ασχολιών	
75.05 Ενοίκια κτιρίων	200
56 Μεταβατικοί λογαριασμοί	
Παθητικού	
56.00 Έσοδα επόμενων	1.000
χρήσεων	
56.00.7505 Ενοίκια κτιρίων	
-----	-----

(α) Κατά την είσπραξη (1/11/2008)

-----	-----
38 Χρηματικά διαθέσιμα	1.200
38.00 Ταμείο	
75 Έσοδα παρεπόμενων	
Ασχολιών	1.200
75.05 Ενοίκια κτιρίων	
-----	-----

(β) Στο τέλος της χρήσεως 2008

-----	-----
75 Έσοδα παρεπόμενων	
Ασχολιών	1.000
75.05 Ενοίκια κτιρίων	
56 Μεταβατικοί λογαριασμοί	
Παθητικού	1.000
56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων	
56.00.705 Ενοίκια κτιρίων	
-----	-----

3.2.2 Λογαριασμός 56.01 «Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)»

Στο λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα που αφορούν την κλειόμενη χρήση, δηλαδή τα έξοδα που κατέστησαν δουλευμένα στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν καταβλήθηκαν (πληρώθηκαν) μέσα σ' αυτήν και τα οποία, σύμφωνα π.χ με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά από τους δικαιούχους. Για τον λόγο αυτό δεν κρίνεται σκόπιμο τα έξοδα αυτά να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων.

Τις υποχρεώσεις αυτές η πράξη εμφανίζει συνήθως με τον τίτλο «πληρωτέα (ή οφειλόμενα) έξοδα».

Τονίζεται ότι τα ποσά που καταχωρούνται στην πίστωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού συνιστούν υποχρεώσεις της επιχειρήσεως οριστικές και εκκαθαρισμένες και συνεπώς δεν πρόκειται για προβλέψεις εξόδων, οι οποίες, όπως είναι γνωστό περικλείουν αβεβαιότητα. Απλώς, οι υποχρεώσεις αυτές δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητές από τους δικαιούχους. Οι υποχρεώσεις που, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, είναι απαιτητές από τους δικαιούχους, καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων λ.χ. στους οικείους υπολογισμούς του 50 «προμηθευτές» ή του 53 «πιστωτές διάφοροι», κ.λπ., π.χ:

Έστω ότι οι αμοιβές του ημερομισθίου προσωπικού καταβάλλονται κάθε Παρασκευή και ότι η τελευταία ημέρα της χρήσεως (31/12/2007) συμπίπτει να είναι Τετάρτη. Η μισθοδοτική κατάσταση θα εξοφληθεί την Παρασκευή 2/1/2008 και συνεπώς η δαπάνη των τριών ημερομισθίων (Δευτέρας, Τρίτης και Τετάρτης) πρέπει να βαρύνει τη χρήση 2007, γιατί η εργασία πραγματοποιήθηκε κατ' αυτήν. Αν οι αποδοχές των δυο ημερών ανέρχονται λ.χ. σε 1.000 ευρώ και οι ανάλογες εργοδοτικές εισφορές σε 200 ευρώ για την απλούστευση, των κρατήσεων κ.λπ θα γίνουν οι εγγραφές:

Κατά την 31/12/2007

60 Αποδοχές και έξοδα προσωπικού	
60.01 Αμοιβές ημερομισθίου προσωπικού	1.000
60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομισθίου προσωπικού	200
56 Μεταβατικού λογαριασμοί παθητικού	
56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)	
56.01.6001 Αμοιβές ημερομισθίου προσωπικού	1.000
56.01.6004 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομισθίου προσωπικού	200

Κατά την επόμενη χρήση (2/1/2008) γίνεται κανονική καταχώρηση της μισθοδοτικής καταστάσεως και ταυτόχρονα αντιλογισμός της παραπάνω εγγραφής.

3.2.3 Λογαριασμός 56.02 «Αγορές υπό τακτοποίηση»

Κατά το Ε.ΓΛΣ στο λογαριασμό αυτόν «παρακολουθούνται οι υπό τακτοποίηση αγορές αγαθών σε περίπτωση που το τιμολόγιο ή τα άλλα δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών».

Ως προς τον τρόπο λειτουργίας του σχολιαζόμενου λογαριασμού, το Ε.ΓΛΣ προβλέπει τα εξής:

Η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αξία των αγαθών που αγοράζονται γίνεται κατά την παραλαβή τους με βάση τα τιμολόγια και λοιπά δικαιολογητικά αγοράς. Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά δεν περιέχονται στην επιχείρηση κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με τη συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται με πίστωση του σχολιαζόμενου μεταβατικού λογαριασμού 56.02. Ο τελευταίος αυτός λογαριασμός χρεώνεται αμέσως μετά τη λήψη του οικείου στοιχείου, π.χ τιμολογίου, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 32 «παραγγελίες στο εξωτερικό». Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται υπόψη κατά τη χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων, καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών, εκτός αν η εγγραφή τακτοποιήσεως γίνεται έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή καταχωρείται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Λαμβανομένου υπόψη ότι κατά τον ΚΒΣ το τιμολόγιο πωλήσεως εκδίδεται «το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων», ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι δυνατό να χρησιμοποιείται μόνο στη διάρκεια της χρήσεως. Δεν απομένει, συνεπώς, έδαφος λειτουργίας του λογαριασμού αυτού στο τέλος της χρήσεως, αφού όλα τα παραληφθέντα μέσα στη χρήση αγαθά πρέπει να τιμολογηθούν και συνεπώς με την αξία τους θα πιστωθούν οι λογαριασμοί των προμηθευτών. Σημειώνεται πάντως ότι για τη χρονική τακτοποίηση των αγορών στη διάρκεια της χρήσεως, το Ε.ΓΛΣ προβλέπει, στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, τη χρησιμοποίηση υπολογαριασμών του λογαριασμού 58 και, στα πλαίσια της αναλυτικής λογιστικής, τη χρησιμοποίηση υπολογαριασμών του 91 «ανακατάταξη εξόδων, αγορών και εσόδων».

3.2.4 Λογαριασμός 56.03 «Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό»

Στο λογαριασμό εμφανίζονται οι οφειλόμενες από την επιχείρηση προς πελάτες της εκπτώσεις επί των πωλήσεων της χρήσεως, το ακριβές ύψος των οποίων δεν είναι γνωστό κατά το κλείσιμο του ισολογισμού και, για το λόγο αυτόν, δεν είναι δυνατή ή δεν κρίνεται σκόπιμη η πίστωση των λογαριασμών των πελατών με τα ποσά των εκπτώσεων αυτών.

Ο λογαριασμός πιστώνεται, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων αντίθετων λογαριασμών εσόδων (π.χ των λογαριασμών 70.98 «πωλήσεις εμπορευμάτων/ εκπτώσεις πωλήσεων» ή 71.98 «πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών/ εκπτώσεις πωλήσεων») με τα ποσά των εκπτώσεων που η επιχείρηση υποχρεούται να χορηγήσει στους πελάτες της. Όταν κατά την επόμενη χρήση οι εκπτώσεις αυτές οριστικοποιηθούν, μεταφέρονται από το σχολιαζόμενο λογαριασμό στην πίστωση των οικείων προσωπικών λογαριασμών των δικαιούχων πελατών. Τα μικροϋπόλοιπα που ενδεχομένως θα απομείνουν στο λογαριασμό αυτόν μεταφέρονται αν είναι χρεωστικά στο λογαριασμό 82.00.10 και να είναι πιστωτικά στο λογαριασμό 82.01.10.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο: ΤΟΚΟΙ ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ

4.1 Ανάπτυξη του «λογαριασμού 31»

Στο λογαριασμό 31 παρακολουθούνται οι ενσώματες σε τίτλους συναλλαγματικών, γραμματίων «εις διαταγήν» και υποσχετικών επιστολών απαιτήσεις της επιχείρησης ανεξάρτητα από την αιτία από την οποία προέρχονται.

Στις καλά οργανωμένες επιχειρήσεις καθένας τίτλος λαμβάνει ένα αριθμό μητρώου με τον οποίο παρακολουθείται με ειδικό πρόγραμμα Η/Υ, το οποίο προβλέπει την κατάρτιση ιδιαίτερων καταστάσεων των γραμματίων κατά ημερομηνία λήξεως, κατά πελάτη – οφειλέτη των τίτλων κ.λπ., σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης. Κατά τη γνώμη μας, επιβάλλεται η λογιστική διάκριση των εισπρακτέων γραμματίων σε γραμμάτια πελατών (από πωλήσεις) και γραμμάτια χρεωστών (από άλλες αιτίες) για τους εξής λόγους:

- κατά τη γνώμη μας τα γραμμάτια των πελατών που καθίστανται ανεπίδεκτα εισπράξεως πρέπει να αποσβένονται όπως και οι απαιτήσεις του λογαριασμού 30 <<πελάτες>>, ενώ τα ανεπίδεκτα εισπράξεως γραμμάτια των χρεωστών πρέπει να αποσβένονται με τη μέθοδο της εξατομικευμένης διαγραφής.
- Για τις ανάγκες της ανάλυσεως και διερευνήσεως των οικονομικών καταστάσεων με την κατάρτιση αριθμοδεικτών, αφού για τον προσδιορισμό της ταχύτητας κυκλοφορίας των απαιτήσεων και την κατάρτιση και άλλων σημαντικών αριθμοδεικτών, ως οργανικές απαιτήσεις πρέπει να θεωρούνται μόνο τα γραμμάτια των πελατών, όχι όμως και τα γραμμάτια που προέρχονται από άλλες αιτίες.

4.2 Αξία με την οποία παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα

Στους υπολογαριασμούς του 31 καταχωρούνται τα γραμμάτια στην ονομαστική τους αξία. Ονομαστική (ή μέλλουσα αξία) του γραμματίου είναι το ποσό που αναγράφεται σ' αυτό και το οποίο ο οφειλέτης υποχρεούται να πληρώσει και ο δικαιούχος να εισπράξει κατά τη λήξη του γραμματίου.

Η ονομαστική αξία του γραμματίου, ως μέλλουσα να πληρωθεί αξία, περιλαμβάνει και μη δεδουλευμένους τόκους, οι οποίοι αντιμετωπίζονται όπως παρακάτω εκτίθενται στα σχόλια των λογαριασμών 31.06 και 31.13.

Τα μεταβιβασμένα σε τρίτους γραμμάτια εισπρακτέα έπειτα από την πληρωμή τους ή, αν δεν υπάρχουν στοιχεία, αφού περάσει εύλογος χρόνος από τη λήξη τους, μεταφέρονται από του λογαριασμούς αυτούς στην πίστωση των λογαριασμών 31.00 και 31.07.

Λ/σμοί: 31.06 «Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων»

31.13 «Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε Ξ.Ν»

Στους λογαριασμούς αυτούς καθώς και στους λογαριασμούς 18.09 και 18.10 καταχωρούνται οι τόκοι που περιλαμβάνονται στα άληκτα γραμμάτια στο τέλος της

χρήσεως, δηλαδή οι τόκοι που αφορούν την επόμενη ή επόμενες χρήσεις (μη δουλεμένοι ή αδούλευτοι τόκοι). Ο διαχωρισμός των μη δουλεμένων τόκων από την ονομαστική αξία των γραμματίων και η εμφάνισή τους στους σχολιαζόμενους λογαριασμούς δεν είναι υποχρεωτικός για τις επιχειρήσεις, αν όμως γίνει σε κάποια χρήση, υποχρεωτικά εφαρμόζονται πάγια και στις επόμενες χρήσεις, κατ' εφαρμογή της βασικής λογιστικής αρχής της «συνέπειας των λογιστικών μεθόδων».

Αναφορικά με τους μη δουλεμένους τόκους που περιλαμβάνονται στα άληκτα, κατά το τέλος της χρήσεως, γραμμάτια εισπρακτέα, το Ε.ΓΛΣ προβλέπει τις ακόλουθες δυνατότητες:

Περίπτωση 1^η : Οι τόκοι των γραμματίων διαχωρίζονται στα παραστατικά πωλήσεως (ή σε άλλα λογιστικά στοιχεία) από τα έσοδα πωλήσεων. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

1) Κατά τη γνώμη μας, όταν οι τόκοι διαχωρίζονται στα παραστατικά πωλήσεως, τότε, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, είναι υποχρεωτικός (και όχι προαιρετικός) ο διαχωρισμός των τόκων που αφορούν την επόμενη χρήση (μη δουλεμένων), ο οποίος γίνεται με τους τρόπους που υποδεικνύονται στα επόμενα.

Οι τόκοι που αφορούν χρονική περίοδο της κλειόμενης χρήσεως καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 76.02 «δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», ενώ οι τόκοι που αφορούν χρονική περίοδο της επόμενης χρήσεως καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 31.06 (ή στον 31.13, κατά περίπτωση). Αν τέτοιοι τόκοι αφορούν και χρονική περίοδο που αρχίζει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, (οι οποίοι και περιλαμβάνονται σε γραμμάτια εισπρακτέα αντίστοιχων λήξεων), αυτοί καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 18.09 ή του 18.10, ανάλογα.

2) Αν μέσα στη χρήση προεξοφληθεί γραμμάτιο εισπρακτέο που λήγει μετά το τέλος της χρήσεως, για το οποίο έχουν απεικονιστεί (σ' έναν από τους λογαριασμούς 31.06 ή 31.13 ή 18.09 ή 18.10), οι μη δουλεμένοι τόκοι και στο λογαριασμό 76.02 οι τόκοι που αφορούν τη χρήση, τότε οι προεξοφλητικοί τόκοι, που αναλογούν στη χρονική περίοδο μέχρι το τέλος της χρήσεως, καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 65.02 «προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα τραπεζών», ενώ αυτοί που αναλογούν στη χρονική περίοδο από το τέλος της χρήσεως μέχρι τη λήξη του προεξοφληθέντος γραμματίου καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 36.00 (μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού) «έξοδα επόμενων χρήσεων». Ταυτόχρονα διενεργείται και λογιστική εγγραφή μεταφοράς των αντίστοιχων μη δουλεμένων τόκων του προεξοφληθέντος γραμματίου, που έχουν απεικονιστεί σ' έναν από τους λογαριασμούς 31.06 ή 31.13 ή 18.10 σε πίστωση του λογαριασμού 56.00 (μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού) «έσοδα επόμενων χρήσεων».

Αν τέτοιο γραμμάτιο εισπρακτέο – δεν προεξοφληθεί σε Τράπεζα αλλά μέσα στη χρήση μεταβιβαστεί σε τρίτον (π.χ. προμηθευτή), τότε: α) αν η επιχείρηση επιβαρύνεται, σε όφελος του τρίτου, με τόκους που περιλαμβάνονται στο πληρωτέο ποσό του γραμματίου, θα διενεργηθούν οι ίδιες πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, (που διενεργούνται για προεξόφληση γραμματίου εισπρακτέου), με μόνη διαφορά ότι για τους τόκους που επιβαρύνουν την επιχείρηση και οι οποίοι αφορούν τη χρονική περίοδο μέχρι τη λήξη της χρήσεως θα χρεωθεί – όχι ο λογαριασμός 65.02 αλλά ο λογαριασμός 65.06 «τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων», β) αν η επιχείρηση δεν επιβαρύνεται με τόκους, (δηλαδή, στις περιπτώσεις που ο τρίτος δέχεται σαν μετρητά το ποσό του γραμματίου το οποίο μεταβιβάζεται σ' αυτόν), θα διενεργηθεί μόνο η ανωτέρω λογιστική εγγραφή μεταφοράς των μη δουλεμένων τόκων, (από το οικείο λογαριασμό 31.06 ή 31.13 ή 18.09 ή 18.10 σε πίστωση του λογαριασμού 56.00).

3) Στο τέλος κάθε χρήσεως, οι δουλεμένοι τόκοι που αφορούν την περίοδο μέχρι τη λήξη της χρήσεως αυτής, οι οποίοι προέρχονται από γραμμάτια εκδοθέντα σε προηγούμενες χρήσεις και έληξαν μέσα στη χρήση αυτή ή λήγουν σε επόμενες χρήσεις, μεταφέρονται από το λογαριασμό 31.06 ή 18.09 (ή 31.13 ή 18.10) στο λογαριασμό 76.02.

Περίπτωση 2^η : Οι τόκοι των γραμματίων είναι ενσωματωμένοι στο τίμημα πωλήσεως και δεν διαχωρίζονται στα σχετικά παραστατικά.

Στην περίπτωση αυτή ο διαχωρισμός των αδούλευτων τόκων από τα έσοδα πωλήσεων είναι προαιρετικός, εάν, όμως γίνει τέτοιος διαχωρισμός σε κάποια χρήση, τότε υποχρεωτικά εφαρμόζεται παγίως για όλα τα γραμμάτια εισπρακτέα και στις επόμενες χρήσεις. Για το διαχωρισμό αυτό εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

Τα γραμμάτια εισπρακτέα που είναι άληκτα στο τέλος της χρήσεως εκτοκίζονται, για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία κλεισίματος της χρήσεως μέχρι τη λήξη κάθε γραμματίου, με βάση το ισχύον τραπεζικό επιτόκιο προεξοφλήσεως, προσαυξημένο κατά την τραπεζική προμήθεια και με τους προσδιοριζόμενους αδούλευτους τόκους χρεώνονται οι οικείοι αντίθετοι λογαριασμοί εσόδων, δηλαδή ο 70.97 ή 71.97 ή 72.97 ή 73.97, ανάλογα με την περίπτωση και πιστώνεται ο αντίθετος λογαριασμός 31.06 (ή ο 18.09 ή 31.13 ή ο 18.10).

Η κατανομή των αδούλευτων τόκων στους επιμέρους λογαριασμούς εσόδων των 70, 71, 72 και 73 γίνεται πριν τη μεταφορά τους στην Αναλυτική Λογιστική και με βάση κριτήρια που επιλέγει η επιχείρηση (π.χ. ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που διακανονίζονται με γραμμάτια).

Στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται οι δουλεμένοι τόκοι από το λογαριασμό 31.06 στο λογαριασμό 76.02.

Οι αδούλευτοι τόκοι είναι έσοδα που ανήκουν στην επόμενη χρήση, τα οποία , με την ενσωμάτωσή τους στα άληκτα στο τέλος της χρήσεως γραμμάτια, προβιβάζονται την παρούσα χρήση και συνεπώς θ έπρεπε να καταχωρίζονταν στην πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού παθητικού 56.00 και όχι του 31.06. Καταχωρούνται, όμως στην πίστωση του 31.06 και όχι του 56.00 «έσοδα επόμενων χρήσεων», γιατί με το ποσό του τόκου της επόμενης χρήσεως έχουν προσαυξηθεί τα γραμμάτια εισπρακτέα, τα οποία στον ισολογισμό πρέπει να εμφανιστούν με την πραγματική τους αξία της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού και αυτό επιτυγχάνεται με την εμφάνιση του 31.06 αφαιρετικά της ονομαστικής αξίας των γραμματίων. Τέτοιο πρόβλημα δεν ανακύπτει με τους τοκοφόρους τρεχούμενους προσωπικούς λογαριασμούς (των πελατών του 30 κ.λπ.), γιατί οι λογαριασμοί αυτοί δεν προσαυξάνονται με τόκους της επόμενης χρήσεως (οι τυχόν προεισπραττόμενοι τόκοι επόμενων χρήσεων καταχωρούνται, με χρέωση του 38.00 «ταμείο», στην πίστωση του 56.00 «έσοδα επόμενων χρήσεων»).

4.3 Ανάπτυξη του «λογαριασμού 51»

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ στον προκείμενο λογαριασμό παρακολουθούνται οι πληρωτέοι τίτλοι συναλλαγματικών κ.λπ. ανεξάρτητα από την αιτία δημιουργίας τους, δηλαδή παρακολουθούνται οι τίτλοι που ενσωματώνουν οργανικές υποχρεώσεις (υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών που συνιστούν προέκταση του λογαριασμού «προμηθευτές», αλλά ενδεχόμενα και τίτλοι που προέρχονται από ανόργανα αίτια, όπως π.χ. από τη λήψη δανείων από συγγενείς εταιρίες. Κι όμως σοβαροί λόγοι, κυρίως για τη διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων, επιβάλλουν τη διακεκριμένη λογιστική παρακολούθηση των δύο αυτών κατηγοριών τίτλων, που μπορεί να

επιτευχθεί με την περαιτέρω κατάλληλη ανάπτυξη των προβλεπόμενων από το σχέδιο δευτεροβάθμιων λογαριασμών.

Σε περίπτωση διαμαρτυρήσεως και γενικά περιελεύσεως γραμματίου πληρωτέου σε καθυστέρηση, διδάσκεται ότι δε γίνεται καμία εγγραφή, γιατί από νομική άποψη, το γραμμάτιο παραμένει σε πλήρη ισχύ. Λόγοι όμως απεικονίσεως της οικονομικής καταστάσεως της επιχειρήσεως, κυρίως από πλευράς προσδιορισμού της ρευστότητας αυτής, επιβάλλουν πολλές φορές το διαχωρισμό των γραμματίων που βρίσκονται σε καθυστέρηση από τα μη λήξαντα γραμμάτια και την καταχώρησή τους σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του προκειμένου πρωτοβάθμιου.

Λ/σμοί: 51.03 «Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων»

51.04 «Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.»

51.05 «Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων εκδόσεως ΝΠΔΔ και Δημόσιων Επιχειρήσεων»

Τα γραμμάτια πληρωτέα καταχωρούνται στο λογαριασμό 51 και στους υπολογαριασμούς του στην ονομαστική τους αξία, μολονότι η εξόφλησή τους θα γίνει σε χρόνο μεταγενέστερο και προκειμένου για τα άληκτα κατά το τέλος της χρήσεως γραμμάτια πληρωτέα, η εξόφλησή τους θα γίνει σε χρόνο μεταγενέστερο της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού. Έτσι, στα κατά το τέλος της χρήσεως άληκτα γραμμάτια πληρωτέα περιλαμβάνονται και μη δουλεμένοι τόκοι, οι οποίοι θα πρέπει να αφαιρούνται από την ονομαστική αξία των γραμματίων, ώστε τα γραμμάτια να εμφανίζονται στον ισολογισμό στην κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, παρούσα αξία τους.

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις, θέμα λογισμού των μη δουλεμένων τόκων και εκπτώσεώς τους από την ονομαστική αξία των γραμματίων ανακύπτει μόνο για τα γραμμάτια μακροπρόθεσμης λήξεως, ενώ γίνεται δεκτό ότι δεν είναι απαραίτητο να εκπίπτονται μη δουλεμένοι τόκοι στην ονομαστική αξία των γραμματίων βραχυπρόθεσμης λήξεως.

Το Ε.ΓΛΣ δεν κάνει διάκριση στο προκειμένο θέμα μεταξύ μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων γραμματίων και προβλέπει τα ακόλουθα:

Περίπτωση 1^η: Όταν οι τόκοι δεν περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται με αποδοχή των γραμματίων.

Στις περιπτώσεις που οι τόκοι που περιλαμβάνονται στην ονομαστική αξία των γραμματίων πληρωτέων δεν έχουν επιβαρύνει το κόστος κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων (παγίων ή κυκλοφορούντων) που αποκτήθηκαν με αποδοχή των γραμματίων, ισχύουν τα εξής:

α) Όταν τα γραμμάτια γίνονται αποδεκτά και λήγουν μέσα στην ίδια χρήση.

Στην περίπτωση αυτή οι τόκοι αποτελούν δουλεμένο έξοδο της χρήσεως και καταχωρούνται απευθείας στον αποτελεσματικό λογαριασμό 65.06 «τόκοι και συναφή έξοδα / τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων».

β) Όταν τα γραμμάτια γίνονται αποδεκτά μέσα στη χρήση και λήγουν μετά το τέλος της.

Από τους τόκους που περιλαμβάνονται στα γραμμάτια αυτά εκείνοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μέχρι τη λήξη της χρήσεως μέσα στην οποία έγινε η αποδοχή των γραμματίων, καταχωρούνται απευθείας στον αποτελεσματικό λογαριασμό 65.06 «τόκοι και συναφή έξοδα / τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων», ενώ εκείνοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μετά τη λήξη της χρήσεως αυτής καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 51.03 «μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων

πληρωτέων σε ευρώ» ή 54.04 «μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.» ή 51.05 «μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων εκδόσεως Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιων Επιχειρήσεων», κατά περίπτωση, οι οποίοι λογαριασμοί είναι αντίθετοι αντίστοιχα των υπολογαριασμών 51.00, 51.01 και 51.02, στους οποίους καταχωρείται η ονομαστική αξία των γραμματίων.

Περίπτωση 2^η : Όταν οι τόκοι περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται με αποδοχή των γραμματίων. Στην περίπτωση αυτή ο διαχωρισμός και η εμφάνιση των μη δουλεμένων τόκων στους αντίθετους λογαριασμούς 51.03, 51.04 και 51.05 ή κατά περίπτωση στους επίσης αντίθετους λογαριασμούς 45.24, 45.25 και 45.26, είναι δυνατός και αφήνεται στην κρίση της επιχείρησης. Η επιχείρηση, εφόσον επιθυμεί, μπορεί να υπολογίσει και να εμφανίσει στους παραπάνω αντίθετους λογαριασμούς τους μη δουλεμένους τόκους. Το Ε.ΓΛΣ αναφέρει σχετικώς ότι «ο λογιστικός χειρισμός του διαχωρισμού» αφήνεται στην κρίση κάθε οικονομικής μονάδας που επιθυμεί να κάνει χρήση της δυναμικής ευχέρειας της περιπτώσεως αυτής, υπό τον όρο όμως ότι δεν θα μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς εξόδων και εσόδων των ομάδων 6 και 7 οι μη δουλεμένοι τόκοι των γραμματίων πληρωτέων της κατηγορίας αυτής. Δεν καθορίζει, συνεπώς το Ε.ΓΛΣ τη σχετική λογιστική εγγραφή που πρέπει να γίνεται για το διαχωρισμό των μη δουλεμένων τόκων. Και όσο μεν αφορά τους χρεούμενους λογαριασμούς δεν είναι άλλοι από τους αντίθετους λογαριασμούς που προαναφέραμε. Ποιος όμως πρέπει να είναι ο αντίστοιχος πιστούμενος λογαριασμός. Δεδομένου ότι το Ε.ΓΛΣ αποκλείει την πίστωση λογαριασμού εξόδων ή εσόδων (ομάδες 6 και 7), αλλά φρονούμε και την πίστωση λογαριασμού της ομάδας 8, η μόνη λύση που μένει είναι να πιστωθεί κάποιος μεταβατικός λογαριασμός.

Περίπτωση 3^η : Όταν οι μη δουλεμένοι τόκοι ορισμένων μόνο γραμματίων πληρωτέων περιελήφθησαν στο κόστος κτήσεως των στοιχείων που αποκτώνται με αποδοχή των γραμματίων. Είναι ενδεχόμενο οι μη δουλεμένοι τόκοι ορισμένων μόνο γραμματίων πληρωτέων, να περιελήφθησαν στο κόστος κτήσεως των στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν με την έκδοση (ή την αποδοχή) των γραμματίων αυτών, ενώ οι μη δουλεμένοι τόκοι άλλων γραμματίων να μην έχουν συμπεριληφθεί στο κόστος των αποκτημένων στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές οι μη δουλεμένοι τόκοι που εμφανίζονται στους αντίθετους λογαριασμούς 51.03, 51.04 και 51.05 ή 45.24, 45.25 και 45.26 δεν ανταποκρίνονται σε όλα τα πληρωτέα γραμμάτια και θα ήταν παραπλανητικό να εμφανιστούν στον ισολογισμό αφαιρετικά των γραμματίων πληρωτέων. Για το λόγο αυτό είναι ορθότερο σε μια τέτοια περίπτωση όλα τα γραμμάτια να εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού στην ονομαστική τους αξία, οι δε μη δουλεμένοι τόκοι των πληρωτέων γραμματίων που λογίστηκαν να εμφανίζονται, όχι στους αντίθετους λογαριασμούς των γραμματίων (51.03, 51.04 και 51.05 ή 45.24, 45.25 και 45.26), αλλά στο λογαριασμό 36.00 «μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού / έξοδα επόμενων χρήσεων».

4.4 Κριτική της προβλεπόμενης από το Ε.ΓΛΣ λογιστικής αντιμετώπισης των τόκων των γραμματίων πληρωτέων

Η ρύθμιση των τόκων των γραμματίων πληρωτέων στις περιπτώσεις που δεν βαρύνουν το κόστος των αγοραζόμενων περιουσιακών στοιχείων κρίνεται ορθή, αφού βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες καθίστανται δουλεμένοι. Στην αντίθετη περίπτωση που, κατά παράβαση των παραδεγμένων λογιστικών αρχών, οι τόκοι των γραμματίων πληρωτέων βαρύνουν το κόστος των στοιχείων που

αποκτώνται, ο διαχωρισμός των μη δουλεμένων τόκων από την ονομαστική αξία των γραμματίων πληρωτέων είναι κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. δυνητικός και οι αντίθετοι λογαριασμοί των μη δουλεμένων τόκων χρεώνονται με πίστωση όχι, όπως θα έπρεπε, του κόστους κτήσεως των στοιχείων που επιβαρύνθηκαν με τους τόκους αυτούς, αλλά κατ' ανάγκη με πίστωση κάποιου μεταβατικού λογαριασμού. Δηλαδή, σε τελευταία ανάλυση, με τους μη δουλεμένους τόκους γραμματίων πληρωτέων χρεώνεται το κόστος των στοιχείων που αποκτώνται με πίστωση των μεταβατικών λογαριασμών. Το θέμα περιπλέκεται ακόμη περισσότερο στις περιπτώσεις που δεν τηρείται κατά πάγια τακτική η αυτή μεταχείριση των τόκων και σε άλλες περιπτώσεις κοστολογούνται, ενώ σε άλλες βαρύνουν τα αποτελέσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ **ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**

5.1 Έννοια των προβλέψεων

Κατά το Ε.ΓΛΣ, πρόβλεψη είναι η κράτηση «ορισμένου ποσού, που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δυο».

Ο ν.2190/1920 υιοθετεί τον παραπάνω ορισμό του Ε.ΓΛΣ και ορίζει ότι «οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημιές ή δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα συντάξεως του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια».

Για να γίνει λοιπόν πρόβλεψη, σύμφωνα με το νόμο και το Ε.ΓΛΣ, πρέπει να συντρέχουν οι εξής δυο προϋποθέσεις:

(α) κατά το κλείσιμο του ισολογισμού πρέπει να είναι πιθανή η πραγματοποίηση ζημιάς ή εξόδου ή υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού. Πρέπει δηλαδή να υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με την πραγματοποίηση της ζημίας ή του εξόδου ή της υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού.

(β) να μην είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος της ζημίας ή του εξόδου ή της υποτιμήσεως των στοιχείων του ενεργητικού ή ο χρόνος πραγματοποίησεως αυτών ή και τα δυο (μέγεθος και χρόνος).

Ο παραπάνω ορισμός των προβλέψεων κρίνεται ατελής και δεν εναρμονίζεται απόλυτα με την έννοια του όρου «ενδεχόμενα», που έχει καθιερώσει η αλλοδαπή θεωρία και πράξη. Συγκεκριμένα, με όσα πρεσβεύει το FASB η έννοια των προβλέψεων στοιχειοθετείται στις περιπτώσεις που συντρέχουν αθροιστικά οι εξής δυο προϋποθέσεις:

(α) να υπάρχει πιθανότητα επελεύσεως ζημιογόνου γεγονότος και

(β) το ποσό της ζημιάς σαν μπορεί εύλογα να εκτιμηθεί.

Σημειώνεται ότι στον προαναφερόμενο ορισμό, αγνοείται η υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού ως λόγος πρόβλεψεως και ότι ως εκ περισσού αναφέρεται ότι ο χρόνος πραγματοποίησεως της ζημίας πρέπει να μην είναι γνωστός, αφού εξυπακούεται από το βασικό στοιχείο της αβεβαιότητας επελεύσεως της ζημίας. Αν ο χρόνος επελεύσεως του μελλοντικού ζημιογόνου γεγονότος ήταν γνωστός, το γεγονός έπαινε να είναι πιθανό και θα ήταν βέβαιο.

Ως συνήθεις αιτία δημιουργίας προβλέψεων αναφέρονται:

- Κίνδυνοι από αγωγές αμφίβολης εκβάσεως
- Αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
- Υποχρεώσεις για την αντιμετώπιση ανειλημμένων εγγυήσεων
- Επίδικες διαφορές φόρων που βαρύνουν την επιχείρηση
- Κίνδυνοι από υποχρεώσεις σε συνάλλαγμα
- Κίνδυνοι επανορθώσεως βλάβης που προξενήθηκε από την εταιρία σε τρίτο
- Υποχρεώσεις ανακατασκευής μισθωθέντων παγίων για την επαναφορά στην αρχική τους κατάσταση
- Υποχρεώσεις μεταβιβάσεως (χωρίς αποζημίωση) εγκαταστάσεων, που έχουν ανεγερθεί επί αλλότριου εδάφους, στον κύριο του εδάφους ή υποχρεώσεις μεταβιβάσεως (χωρίς αποζημίωση) εγκαταστάσεων που έχουν ανεγερθεί, βάσει παραχωρηθέντος προνομίου εκμεταλλεύσεως, στον παραχωρήσαντα το προνόμιο.

Πολύ συχνά η λογιστική πράξη χαρακτηρίζεται ως προβλέψεις τα «οφειλόμενα έξοδα», δηλαδή τα έξοδα που κατέστησαν δουλευμένα μέσα στη χρήση, τα οποία όμως οφείλονται από την επιχείρηση κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού και τα οποία είναι πληρωτέα στις αρχές της επόμενης χρήσεως (λ.χ. έξοδα ηλεκτροδότησης, ύδρευσης, τηλεφώνων κ.α). Όπως είναι ευνόητο, ο χαρακτηρισμός των εξόδων αυτών ως προβλέψεων είναι εσφαλμένος, γιατί δεν υπάρχει καμιά αβεβαιότητα ούτε ως προς το ύψος τους ούτε ως προς το χρόνο εξοφλήσεως τους. Πρόκειται περί εξόδων «βέβαιων», «οριστικών» και «δουλευμένων», που πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως που αφορούν με πίστωση του λ/σμού 56.01 «έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)».

5.2 Διάκριση των προβλέψεων

Το Ε.ΓΛΣ διακρίνει τις προβλέψεις στις ακόλουθες τρεις βασικές κατηγορίες:

(α) **Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως:** είναι οι προβλέψεις που προορίζονται να καλύψουν οργανικά έξοδα της χρήσεως, τα οποία πιθανολογείται ότι θα πραγματοποιηθούν, δηλαδή τα σχετικά ποσά θα καταστούν οριστικά και εκκαθαρισμένα, μετά το σχηματισμό των προβλέψεων (σε επόμενες χρήσεις). Τα έξοδα αυτά αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί σε χρέωση των εξόδων της ομάδας 6 ή του κόστους των αποθεμάτων, δηλαδή των στοιχείων που στο τέλος της χρήσεως άγονται στη χρέωση του 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως».

Στην κατηγορία αυτή πρέπει να εντάξουμε και τις προβλέψεις που είναι αναγκαίες για την κάλυψη ενδεχόμενων οργανικών υποχρεώσεων της χρήσης (π.χ πρόβλεψη για την κάλυψη ενδεχόμενης υποχρέωσης προς τον προμηθευτή).

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44.09).

(β) **Προβλέψεις έκτακτων κινδύνων:** είναι οι προβλέψεις που προορίζονται να καλύψουν έκτακτα έξοδα ή έκτακτες ζημιές ή έξοδα ή ζημιές προηγούμενων χρήσεων, που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν, δηλαδή τα σχετικά ποσά θα καταστούν οριστικά και εκκαθαρισμένα, μετά το σχηματισμό των προβλέψεων (σε επόμενες χρήσεις). Τα έξοδα και οι ζημιές αυτές αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στην κλειόμενη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί σε χρέωση των υπολογαριασμών του 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» αν αφορούν έξοδα ή ζημιές της χρήσεως ή στο λογαριασμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων», αν αφορούν έξοδα ή ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημιές και έξοδα), σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19)

(γ) **Προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων ενεργητικού ή για υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού:** Οι προβλέψεις της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται, είτε ως προβλέψεις εκμεταλλεύσεως είτε ως έκτακτες. Το Ε.ΓΛΣ ασχολείται με τις ακόλουθες προβλέψεις της κατηγορίας αυτής:

§ Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως:

- Προβλέψεις για απώλειες από επισφαλείς πελάτες
- Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού εξερχόμενου της υπηρεσίας

§ Έκτακτες προβλέψεις:

- Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων
- Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

5.3 Κανόνες που διέπουν το σχηματισμό και τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων

Τη λειτουργία (σχηματισμό – χρησιμοποίηση) των λογαριασμών προβλέψεων διέπουν οι ακόλουθοι κανόνες:

- Οι προβλέψεις πρέπει να σχηματίζονται σε κάθε χρήση και στο απαραίτητο ύψος ανεξάρτητα από τα αποτελέσματα της χρήσεως.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, εφόσον συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα. Η υποχρέωση αυτή επιβάλλεται και από τη διάταξη του άρθρου 43 του ν.2190/1920, που, εναρμονισμένη με το Ε.ΓΛΣ, ορίζει ότι «λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία». Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι η επιχείρηση οφείλει να σχηματίζει τις προβλέψεις στο απαραίτητο ύψος, δηλαδή «σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια» των ζημιών, δαπανών ή υποχρεώσεων της επιχείρησης που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού». (άρθρο 42, 14 ν.2190/1920).

- Οι προβλέψεις πρέπει να επανεκτιμώνται και να προσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσεως

Στο τέλος κάθε χρήσεως πρέπει να επανασταθμίζονται οι διαγραφόμενοι κίνδυνοι – αβεβαιότητες και με βάση τις διαμορφωμένες νέες συνθήκες:

- § Για τους νέους κινδύνους και γενικότερα τις νέες ενδεχόμενες επιβαρύνσεις να σχηματίζονται νέες προβλέψεις.
- § Τα υπόλοιπα των σχηματισμένων προβλέψεων να προσαρμόζονται προς τις κατά το τέλος της χρήσεως διαμορφωμένες νέες συνθήκες και καταστάσεις.
- § Για την προσαρμογή αυτήν είναι δυνατό να χρειαστεί:
 - Να γίνει συμπληρωματική πρόβλεψη, όταν το υφιστάμενο υπόλοιπο της προβλέψεως υπολείπεται του εκτιμώμενου αναγκαίου ποσού για την κάλυψη του ενδεχόμενου κινδύνου. Η συμπληρωματική πρόβλεψη γίνεται με χρέωση του 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και κατάλληλων υπολογαριασμών του με πίστωση των λογαριασμών των προβλέψεων.
 - Να γίνει επανάκτηση ολόκληρου του ποσού της προβλέψεως, επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχε σχηματιστεί η πρόβλεψη, η επανάκτηση ή επανάκτηση μέρους της σχηματισμένης προβλέψεως, επειδή το εκτιμώμενο αναγκαίο ποσό για την κάλυψη του ενδεχόμενου κινδύνου είναι μικρότερο του ποσού της σχηματισμένης προβλέψεως,. Η επανάκτηση της προβλέψεως γίνεται με χρέωση του λογαριασμού της προβλέψεως και πίστωση του 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

- Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις για τις οποίες δεν έγινε πρόβλεψη πρέπει ν' αποκαλύπτονται

Ο ν.2190/1920, εναρμονισμένος με το Ε.ΓΛΣ, επιβάλλει την αποκάλυψη ορισμένων πληροφοριών σχετικά με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις για τις οποίες δεν έγινε πρόβλεψη. Οι πληροφορίες αυτές πρέπει ν' αναγράφονται στο προσάρτημα και αφορούν:

- (α) «τα συνολικά ποσά των οικονομικών δεσμεύσεων από συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες συμβατικές ή από την ισχύουσα νομοθεσία επιβαλλόμενες πιθανές υποχρεώσεις, οι οποίες δεν εμφανίζονται στους «λογαριασμούς τάξεως» του ισολογισμού, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσης της εταιρίας. Οι υποχρεώσεις για καταβολές ειδικών μηνιαίων παροχών, όπως π.χ. μηνιαίων βοηθημάτων, καθώς και οι οικονομικές δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά» και
- (β) «τα ποσά των φόρων που οφείλονται, καθώς και εκείνα που αναμένεται να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον τα ποσά αυτά είναι σημαντικά και δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις της εταιρίας»

5.4 Οι προβλέψεις από φορολογική άποψη

Για να αναγνωρισθεί ένα έξοδο ή μια δαπάνη ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να είναι:

α. «βεβαία», δηλαδή να μην τελεί υπό αίρεση ή προθεσμία και
β. «εκκαθαρισμένη», δηλαδή τα ποσά αυτών να είναι προσδιορισμένα (οριστικά).
Το έξοδο ή η ζημία, που καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως (λ/σμοι68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» ή 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους») υπό τύπο προβλέψεως δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη χρήση που σχηματίζεται η πρόβλεψη. Οι μόνες προβλέψεις που αναγνωρίζει ο φορολογικός νόμος είναι αυτές που προβλέπονται από ρητές φορολογικές διατάξεις και στην έκταση που καθορίζουν οι διατάξεις αυτές και οι οποίες σήμερα είναι κυρίως οι εξής:

- οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
- οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Σημειώνεται ότι τα ποσά των προβλέψεων, που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπτόμενα έξοδα, αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές προσαυξάνουσες τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως στην οποία οι προβλέψεις σχηματίζονται ή με άλλα λόγια τα ποσά των προβλέψεων μειώνουν τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως στην οποία αυτές σχηματίζονται.

Τα πραγματοποιούμενα σε επόμενες χρήσεις έξοδα, για τα οποία έχει σχηματιστεί, σε προηγούμενες χρήσεις, φορολογημένη πρόβλεψη, αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσεως στην οποία τα έξοδα καθίστανται «βέβαια» και «εκκαθαρισμένα», ανεξάρτητα αν καταβλήθηκαν στη χρήση αυτή ή αν οφείλονται και θα καταβληθούν σε επόμενη χρήση. Τα έξοδα αυτά θα αντιμετωπιστούν στη φορολογική δήλωση της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται ως εξής:

- § Εάν κατά την πραγματοποίησή τους τα σχετικά ποσά έχουν καταχωρηθεί σε χρέωση των οικείων λογαριασμών των προβλέψεων (λ/σμός 44 και οι υπολ/σμοί του), θα επαυξήσουν τα λογιστικά έξοδα της χρήσεως, δηλαδή θα αντιμετωπιστούν ως λογιστικές διαφορές μειωτικές και φορολογητέου εισοδήματος.
- § Εάν κατά την πραγματοποίησή τους τα σχετικά ποσά έχουν καταχωρηθεί στους αρμόδιους λογαριασμούς των εξόδων, οπότε οι σχηματισμένες αντίστοιχες προβλέψεις μεταφέρονται από τους λογαριασμούς των προβλέψεων (λ/σμός 44 και οι υπολ/σμοί του) στο λ/σμό 84 «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» και τους υπολ/σμούς του, τα λογιστικά έσοδα της χρήσεως θα μειωθούν με τα ποσά των προβλέψεων που μεταφέρθηκαν στον τελευταίο αυτό λ/σμό, δηλαδή θα αντιμετωπιστούν ως λογιστικές διαφορές μειωτικές του φορολογητέου εισοδήματος.
- § Σε περίπτωση που γίνεται επανάκτηση φορολογημένης προβλέψεως, το επανακτώμενο ποσό της προβλέψεως που μεταφέρεται στο λ/σμό 84 και στους υπολ/σμούς του, αντιμετωπίζεται ως φορολογημένο έσοδο, δηλαδή ως λογιστική διαφορά μειωτική των λογιστικών κερδών της χρήσεως, αφού το ποσό αυτό έχει ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενες χρήσεις.
- § Σε περίπτωση επανακτήσεως αφορολόγητης προβλέψεως, δηλαδή μεταφοράς ποσού προβλέψεως από το λ/σμό 44 «προβλέψεις» και τους υπολ/σμούς του στο λ/σμό 84 και τους υπολ/σμούς του, το επανακτώμενο ποσό συμπεριλαμβάνεται στα λογιστικά κέρδη της χρήσεως και υποβάλλεται σε φορολογία.

5.5 Λειτουργία των λογαριασμών των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως

Οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση του λ/σμού οργανικών εξόδων 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και πίστωση του λ/σμού ισολογισμού 44 «προβλέψεις» και των υπολ/σμών του 44.00 – 44.99.

Σημειώνεται ότι ο λ/σμός 68 πρέπει να αναπτύσσεται σε υπολ/σμούς αντίστοιχους τουλάχιστον των πρωτοβάθμιων λ/σμών της ομάδας 6.

5.6 Λογαριασμός 44.00 «προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία»

5.6.1 Δικαιολογητικός λόγος διενέργειας της πρόβλεψης

Κατά την ισχύουσα νομοθεσία στη χώρα μας, ο εργοδότης πέραν από τις αποδοχές, τις εργοδοτικές εισφορές, τα δώρα, τις άδειες και τα επιδόματα αδείας που υπολογίζει και καταβάλλει στο προσωπικό του, υποχρεούται να καταβάλλει στους εξερχόμενους της υπηρεσίας αποζημίωση, το ύψος της οποίας εξαρτάται από το ύψος των αποδοχών του εξερχόμενου, το χρόνο απασχολήσεως του σ' αυτόν και από το λόγο εξόδου από την υπηρεσία.

Το ποσό της αποζημιώσεως που η επιχείρηση θα καταβάλλει στον εργαζόμενο αυξάνει προοδευτικά με την πάροδο του χρόνου, ενώ η καταβολή της αποζημιώσεως θα γίνει στη μεταγενέστερη εκείνη χρήση που αυτός θα εξέλθει της υπηρεσίας. Έτσι, σύμφωνα με τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές, η επιχείρηση θα υποχρεούται, στο τέλος κάθε χρήσεως, να σταθμίζει το ύψος της αποζημιώσεως που οφείλει στο προσωπικό της κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της και με χρέωση λ/σμού οργανικών εξόδων, να πιστώνει ένα λ/σμό προβλέψεως, ο οποίος θα χρεώνεται με τα ποσά των αποζημιώσεων που η επιχείρηση θα καταβάλλει σε μεταγενέστερες χρήσεις.

Αν η επιχείρηση δεν προβαίνει στο σχηματισμό τέτοιας προβλέψεως, ο ισολογισμός της είναι ψευδής κατά τα οφειλόμενα ποσά αποζημιώσεων και τα αποτελέσματα της χρήσεως διογκωμένα και εικονικά κατά το ποσό των αποζημιώσεων που αναλογούν στην χρήση, με περαιτέρω συνέπεια τη διανομή και φορολογία των κεφαλαίων της με τις εντεύθεν καταστρεπτικές για το μέλλον της συνέπειες.

5.6.2 Λογιστική απεικόνιση

Για τη Λογιστική Απεικόνιση η Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρει τα εξής:

«Ο λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων που θα σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος, θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του Γ.Λ.Σ ως εξής:

«Οι αναλογιστικές προβλέψεις θα σχηματιστούν, με χρέωση των οργανικών εξόδων της χρήσεως και συγκεκριμένα του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» (και του υπολογαριασμού του 68.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία») και πίστωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» (και των υπολογαριασμών του).

Ο λογαριασμός 44 «Προβλέψεις», ο οποίος καθορίζεται στο Γ.Λ.Σ, αναλύεται στους εξής υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς:

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

44.00.00 Σχηματισμένες προβλέψεις

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως με διάκριση των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού, σε προβλέψεις για το έμμισθο προσωπικό και σε προβλέψεις για το ημερομίσθιο προσωπικό.

44.00.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 44.00.00

«Τα ποσά που θα καταβάλλονται στο προσωπικό, που θα αποχωρεί από την υπηρεσία, θα καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» και του υπολογαριασμού του 44.00.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις».

Μετά από κάθε τέτοια καταχώρηση θα επακολουθεί τακτοποίηση των υπολογαριασμών 44.00.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» και 44.00.01

«Χρησιμοποιημένες προβλέψεις», ως εξής:

α) Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης, σχηματίζεται ισόποση με τη διαφορά συμπληρωματική πρόβλεψη, με πίστωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού του 44.00.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» και χρέωση του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως», για το ποσό που αφορά την κλειόμενη χρήση.

β) Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μικρότερο από το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό της πρόβλεψης μεταφέρεται, με χρέωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού 44.00.00, στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Μετά από τις παραπάνω (υποπεριπτώσεις α και β) τακτοποιήσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.00.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις» είναι ίσα με τα αντίστοιχα πιστωτικά του 44.00.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις», στους οποίους και μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσεως.

5.7 ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

5.7.1 Λ/σμός 30.97 «Πελάτες επισφαλείς»

Σ' αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά πελατών των οποίων η είσπραξη κρίνεται επισφαλής (αμφίβολης ρευστοποιήσεως). Η μεταφορά των επισφαλών απαιτήσεων στον προκείμενο λογαριασμό γίνεται από τους παρακάτω λογαριασμούς:

- 30.00 Πελάτες εσωτερικού
- 30.01 Πελάτες εξωτερικού
- 31.03 Γραμμάτια σε καθυστέρηση
- 31.10 Γραμμάτια σε ΞΝ σε καθυστέρηση
- 33.91 Επιταγές εισπρακτέες σε καθυστέρηση (σφραγισμένες).

Επισημαίνουμε ότι από του λογαριασμούς 31.03 , 31.10 και 33.91 μεταφέρονται στον προκείμενο λογαριασμό τα γραμμάτια και επιταγές που δόθηκαν στην επιχείρηση από τους πελάτες της λόγω πωλήσεων προς αυτούς και τα οποία καθίστανται επισφαλούς εισπράξεως, δηλαδή τα γραμμάτια και οι επιταγές που αντιπροσωπεύουν οργανικές απαιτήσεις από πωλήσεις. Αντίθετα, δεν μεταφέρονται στον παρόντα λογαριασμό, αλλά στο λογαριασμό 33.97 << χρεώστες επισφαλείς>> τα γραμμάτια και οι επιταγές που δεν προέρχονται από πωλήσεις της επιχειρήσεως και τα οποία καθίστανται επισφαλούς εισπράξεως.

5.7.2 Λ/σμός 30.98 «Ελληνικό Δημόσιο- λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων»

Σ' αυτόν παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως κατά του Ελληνικού Δημοσίου από πωλήσεις προς αυτό, οι οποίες μετατρέπονται σε επίδικες. Εφόσον τελικά κριθεί ότι οι απαιτήσεις αυτές δεν θα εισαχθούν ολικά ή μερικά μεταφέρονται εξολοκλήρου στο λογαριασμό 30.97 «πελάτες επισφαλείς».

5.7.3 Λ/σμός 30.99 «Λοιποί πελάτες – λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων»

Σ' αυτόν παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως κατά των πελατών της από πωλήσεις προς αυτούς, οι οποίες μετατρέπονται σε επίδικες, θεωρούνται όμως ως ασφαλούς εισπράξεως (λ.χ. λόγω υπάρξεως εγγυήσεων). Εφόσον τελικά οι απαιτήσεις αυτές κριθεί ότι δεν θα εισπραχθούν ή δεν θα εισπραχθούν εξολοκλήρου, μεταφέρονται στο λογαριασμό 30.97 «πελάτες επισφαλείς». Συνεπώς το υπόλοιπο του προκείμενου λογαριασμού 30.99 εμφανίζει επίδικες μεν και συνεπώς βραδεία ρευστοποιήσεως απαιτήσεις, πλην όμως απαιτήσεις από πωλήσεις ασφαλούς εισπράξεως.

5.7.4 Λ/σμός 33.97 «Χρεώστες Επισφαλείς»

Στο λογαριασμό αυτόν μεταφέρονται οι ανόργανες απαιτήσεις της επιχειρήσεως, δηλαδή αυτές που δεν προέρχονται από πωλήσεις και οι οποίες χαρακτηρίζονται ως επισφαλούς εισπράξεως. Δεδομένου ότι οι ανόργανες απαιτήσεις παρακολουθούνται όχι μόνο στο λογαριασμό 33 αλλά και σε άλλους λογαριασμούς, ο σχολιαζόμενος λογαριασμός χρεώνεται με πίστωση:

- Των υπολογαριασμών του 33 «χρεώστες διάφοροι» που αφορούν απαιτήσεις που χαρακτηρίζονται ως επισφαλείς.
- Των υπολογαριασμών του 31 «γραμμάτια εισπρακτέα» για τα γραμμάτια εισπρακτέα που δεν απορρέουν από πωλήσεις και τα οποία κρίνονται αμφίβολης ρευστοποιήσεως.
- Του λογαριασμού 33.90 «επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)» για τις επιταγές εισπρακτέες που δεν απορρέουν από πωλήσεις και οι οποίες κρίνονται αμφίβολης ρευστοποιήσεως.

Για τις επισφαλείς απαιτήσεις που παρακολουθούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό διενεργείται πρόβλεψη και οι μετατρέπομενες σε ανεπίδεκτες εισπράξεως αποσβένονται εξολοκλήρου.

5.7.5 Λ/σμός 33.98 «Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως κατά του Ελληνικού Δημοσίου που μετατρέπονται σε επίδικες. Ο λογαριασμός αναπτύσσεται κατά την επίδικη απαίτηση.

Ο λογαριασμός χρεώνεται με τα συνολικά πασά των φόρων που βεβαιώνονται σε βάρος της επιχειρήσεως, για τα οποία η επιχείρηση έχει προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια, με πίστωση του λογαριασμού 54.99 «φόροι – τέλη προηγούμενων χρήσεων» κατά το μέρος που οι βεβαιούμενοι φόροι είναι καταβλητέοι μέσα στην διανυόμενη και την επόμενη χρήση και με πίστωση αρμόδιων υπολογαριασμών του 45.22 «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)» κατά το μέρος που οι φόροι αυτοί είναι καταβλητέοι σε περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα (12) μηνών από το τέλος της διανυόμενης χρήσεως (μακροπρόθεσμη υποχρέωση).

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, σχηματίζεται ισόποση με το υπόλοιπο του παρόντος λογαριασμού πρόβλεψη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^Ο: ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ **ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

6.1 Έννοια και διακρίσεις της απογραφής

Απογραφή είναι το σύνολο των ενεργειών με τις οποίες προσδιορίζεται λεπτομερώς, κατά ποσότητα και αξία, το ενεργητικό και το παθητικό μιας οικονομικής μονάδας σε μια δεδομένη στιγμή.

Η απογραφή περιλαμβάνει δυο στάδια:

(α) τον ακριβή ποσοτικό και ποιοτικό προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή την αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων και

(β) την αποτίμηση σε μονάδες αξίας των ποσοτήτων που απογράφησαν, δηλ. την εκτίμηση της αξίας τους.

Η απογραφή διακρίνεται σε:

§ Τακτική απογραφή ή απογραφή τέλους χρήσεως. Πρόκειται για την απογραφή που συντάσσεται στο τέλος κάθε χρήσεως, περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχειρήσεως και βάσει της οποίας συντάσσεται ο ισολογισμός τέλους χρήσεως.

§ Έκτακτη απογραφή. Συντάσσεται σε έκτακτες περιστάσεις.

§ Γενική απογραφή. Πρόκειται για την απογραφή που περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχειρήσεως.

§ Μερική απογραφή. Πρόκειται για την απογραφή που περιλαμβάνει μέρος μόνο των περιουσιακών στοιχείων.

§ Εξωλογιστική απογραφή που καλείται και πραγματική και η οποία αφορά κυρίως τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που υποβάλλονται σε πραγματική καταμέτρηση (ζύγιση, ογκομέτρηση κ.λπ).

§ Εσωλογιστική απογραφή που στηρίζεται μόνο στα υπόλοιπα των λογιστικών βιβλίων. Τέτοια απογραφή γίνεται κυρίως στα ασώματα περιουσιακά στοιχεία (απαιτήσεις, κ.λπ) και στις υποχρεώσεις.

Η απογραφή τέλους χρήσεως είναι εξωλογιστική μεν για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, εσωλογιστική δε για τα ασώματα.

6.2 Υποχρέωση διενέργειας απογραφής

Η διενέργεια απογραφής αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως. Γι' αυτό η εμπορική και φορολογική νομοθεσία με ρητές διατάξεις επιβάλλουν την υποχρέωση συντάξεως απογραφής σε κάθε έμπορο. Στην απογραφή τέλους χρήσεως πρέπει να περιλαμβάνονται τα αποθέματα των οποίων η επιχείρηση έχει την κυριότητα κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, ανεξάρτητα από την τοποθεσία στην οποία αυτά βρίσκονται.

- Το Ε.Γ.ΛΣ σχετικά με την απογραφή των αποθεμάτων ορίζει τα ακόλουθα:

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστο μια φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής έχουν την δυνατότητα, αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής (καλούμενη και περιστρεφόμενη απογραφή). Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστο μια φορά μέσα στη χρήση. Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσεως, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

Η σύνταξη της απογραφής περιλαμβάνει δυο στάδια:

- (α) τον ακριβή ποσοτικό και ποιοτικό προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή την αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων και
- (β) την αποτίμηση των ποσοτήτων που απογράφησαν, δηλ. την εκτίμηση της αξίας τους.

6.3 Οι επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των λαθών στην απογραφή των αποθεμάτων.

Λόγω του μεγάλου αριθμού των ειδών, του μεγάλου όγκου και της μεγάλης ποικιλίας των φυσικών χαρακτηριστικών, των χώρων αποθηκείσεως κ.λπ. των αποθεμάτων, προκύπτουν συχνά λάθη στον προσδιορισμό της συνολικής αξίας των αποθεμάτων. Οι επιπτώσεις που έχουν τα λάθη στα αποθέματα επί των αποτελεσμάτων της χρήσεως μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:

- Όταν τα τελικά αποθέματα υπερεκτιμώνται, τα αποτελέσματα της χρήσεως υπερεκτιμώνται,
- Όταν τα τελικά αποθέματα υποεκτιμώνται, τα αποτελέσματα της χρήσεως υποεκτιμώνται,
- Όταν τα αρχικά αποθέματα υπερεκτιμώνται, τα αποτελέσματα της χρήσεως υποεκτιμώνται,
- Όταν τα αρχικά αποθέματα υποεκτιμώνται, τα αποτελέσματα της χρήσεως υπερεκτιμώνται.

Εκτός από την επίδραση τους στα αποτελέσματα, τα λάθη επί των αποθεμάτων οδηγούν σε εσφαλμένο προσδιορισμό της αξίας ορισμένων μεγεθών του ισολογισμού (όπως του κυκλοφορούντως ενεργητικού, των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, της καθαρής θέσεως, κ.λπ.)

Δεν πρέπει να παραβλέπεται το γεγονός ότι τα αποθέματα λήξεως της μιας χρήσεως αποτελούν αποθέματα ενάρξεως της επόμενης χρήσεως και συνεπώς τα αποτελέσματα της επόμενης χρήσεως θα είναι και αυτά λανθασμένα κατά το ίδιο ποσό, προς την αντίθετη κατεύθυνση.

6.4 Σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως έχει σημαντική σπουδαιότητα για την οικονομική παρουσίαση της επιχειρήσεως, γιατί εξυπηρετεί τους εξής δύο, εξαιρετικής βαρύτητας, σκοπούς:

(α) να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό, δηλαδή στοχεύει στην αλήθεια του ισολογισμού και

(β) να προσδιορίσει το κόστος των πωλημένων, το οποίο αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις, δηλαδή στοχεύει στον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσεως.

Μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του κόστους των πωλημένων υπάρχει αντίστροφη σχέση. Όσο μεγαλύτερη λογιστική αξία (κόστος) δίνεται στα αποθέματα λήξεως, τόσο μικρότερο κόστος απομένει για τα πωλημένα και αντίστροφα. Οι λογιστικές, λοιπόν, μέθοδοι που υπερεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως οδηγούν σε υποεκτίμηση του κόστους των πωλημένων και, συνεπώς σε μεγαλύτερο αποτέλεσμα της χρήσεως. Αντίθετα, οι μέθοδοι που υποεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως οδηγούν σε υπερεκτίμηση του κόστους των πωλημένων και, συνεπώς σε μικρότερο αποτέλεσμα της χρήσεως. Έτσι, μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του αποτελέσματος της χρήσεως υπάρχει αναλογική σχέση, ενώ υπάρχει αντίστροφη σχέση μεταξύ αξίας αποθεμάτων λήξεως και κόστους πωλημένων.

Στα τελευταία χρόνια επικράτησε να δίνεται μεγαλύτερη έμφαση στην ακριβέστερη μέτρηση του αποτελέσματος της χρήσεως, δηλαδή του κόστους των πωλημένων, παρά στην αλήθεια του ισολογισμού, δηλ. στην ακρίβεια της αξίας των αποθεμάτων λήξεως. Έτσι, σύμφωνα με τις απόψεις του AICPA (Accounting Research Bulletin No 43), ο κύριος σκοπός στη λογιστική των αποθεμάτων είναι η αντιπαράθεση του κατάλληλου κόστους με τα αντίστοιχα έσοδα, για να επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός ακριβέστερου αποτελέσματος της χρήσεως.

Επισημαίνεται όμως ότι, αφού κύριος στόχος της αποτιμήσεως των αποθεμάτων λήξεως είναι ο ακριβής προσδιορισμός του αποτελέσματος, θα πρέπει να είναι ακριβής και η αξία των αποθεμάτων λήξεως που αναγράφεται στους ισολογισμούς και η οποία αξία θα αποτελέσει το κόστος των πωλημένων στις επόμενες χρήσεις. Μόνο όταν το κόστος αυτό είναι ακριβές θα είναι ακριβή και τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων. Η αποτίμηση, συνεπώς, των αποθεμάτων λήξεως πρέπει να γίνεται με στόχο την διαχρονική ορθότητα των αποτελεσμάτων, δηλαδή των αποτελεσμάτων όχι μόνο της συγκεκριμένης χρήσεως αλλά και των επόμενων χρήσεων.

6.5 Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Την αποτίμηση των αποθεμάτων, στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, διέπουν οι ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές:

(α) *Η αρχή του ιστορικού κόστους*, δηλαδή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεως τους, τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεως τους, σύμφωνα με την αρχή του κόστους. Όταν πωλούνται, το κόστος αυτό αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων- εξόδων. Τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμούνται επίσης με βάση την αρχή του κόστους κτήσεως, εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημίας, απαξίωσης κ.λπ., οπότε αποτιμούνται, σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας, στην χαμηλότερη αξία.

(β) *Η αρχή της συντηρητικότητας*, που ικανοποιείται όταν ως τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως χρησιμοποιείται η κατώτερη δυνατή τιμή από τις περισσότερες τιμές που υπάρχει ευχέρεια να χρησιμοποιηθούν.

(γ) *Η αρχή της συνέπειας*, σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτιμήσεως δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μια χρήση στην άλλη, για να είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.

(δ) *Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως*, σύμφωνα με την οποία οι καθιερωμένοι κανόνες αποτιμήσεως εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει τη δραστηριότητα της.

6.6 Οι κυριότερες μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων.

Η λογιστική θεωρία διδάσκει πλειάδα μεθόδων αποτιμήσεως των αποθεμάτων, οι οποίες κατατάσσονται συνήθως στις εξής τρεις κατηγορίες: στις μεθόδους που βασίζονται στο κόστος κτήσεως, στις μεθόδους που απομακρύνονται από το κόστος κτήσεως και στις μεθόδους εκτιμήσεως της αξίας των αποθεμάτων.

§ Μέθοδοι βασιζόμενες στο κόστος κτήσεως:

- (α) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.
- (β) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.
- (γ) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή.
- (δ) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή.
- (ε) Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή.
- (στ) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.
- (ζ) Η μέθοδος του πρότυπου κόστους.
- (η) Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους.
- (θ) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος.

§ Μέθοδοι απομακρυνόμενες από το κόστος κτήσεως:

- (ι) Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής.
- (ια) Η μέθοδος αποτιμήσεως στην τιμή πωλήσεως.
- (ιβ) Οι μέθοδοι αποτιμήσεως των κατασκευαζόμενων έργων.

§ Μέθοδοι εκτιμήσεως της αξίας της αξίας των αποθεμάτων:

- (ιγ) Η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους.
- (ιδ) Η μέθοδος αποτιμήσεως στις τιμές λιανικών πωλήσεων.

6.7 Αποτίμηση των αγοραζόμενων αποθεμάτων

6.7.1 Κανόνες αποτιμήςεως

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και είδη συσκευασίας) αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής αγοράς.

Σε περίπτωση που η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

6.7.2 Έννοια της τιμής κτήσεως

Κατά το Ε.ΓΛΣ «τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς)».

6.7.3 Έννοια της τρέχουσας τιμής αγοράς

Κατά το Ε.ΓΛΣ «τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως. Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής εφαρμόζεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

6.7.4 Έννοια της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας

Κατά το Ε.ΓΛΣ, καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πουληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησεως.

6.8. Αποτίμηση των παραγόμενων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων

6.8.1 Κανόνας αποτιμήςεως

Τα παραγόμενα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους παραγωγής τους και του κόστους παραγωγής στο οποίο η επιχείρηση δύναται να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής).

Εάν η τρέχουσα τιμή της αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από το ιστορικό κόστος παραγωγής τους, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

6.8.2 Έννοια του ιστορικού κόστους παραγωγής

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, το ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το άμεσο κόστος αγοράς (ή τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

6.8.3 Αποτίμηση των συμπαραγωγων προϊόντων

Συμπαραγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης με την αυτή παραγωγική διαδικασία.

Τα συμπαραγωγα προϊόντα αποτιμώνται, στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

6.8.4 Αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων

Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διαφέρουν από τα λοιπά κανονικά προϊόντα και πωλούνται με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

6.8.5 Αποτίμηση των υποπροϊόντων

Υποπροϊόντα ή υποπαραγωγα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

6.8.6 Αποτίμηση των υπολειμμάτων

Υπολείμματα είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας (λ.χ αποβάμβακα, αποκόμματα χαρτιού).

Κατά το Ε.ΓΛΣ τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησέως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.

6.8.7. Αποτίμηση των αποθεμάτων που υπέστησαν μείωση της αξίας τους

Και τα τρία παραπάνω νομοθετήματα (Ε.ΓΛΣ, ν.2190/1920 και ΚΒΣ) προβλέπουν ότι στις περιπτώσεις που καθαρή τιμή ρευστοποιήσεως των αποθεμάτων είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα τιμή (ή κατά περίπτωση το κόστος αναπαραγωγής), η αποτίμηση τους γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.

6.9. Λογιστική αντιμετώπιση της αποτιμήσεως των αποθεμάτων στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή στα πλαίσια του Ε.ΓΛΣ

Σε περίπτωση που η κατ' είδος χαμηλότερη τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων είναι το κόστος (η τιμή) κτήσεως τους, δεν γίνεται καμιά εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, αφού τα αποθέματα εμφανίζονται στα βιβλία στην αξία που πρέπει να αποτιμηθούν.

Στις περιπτώσεις όμως που η τρέχουσα αξία (ή η καθαρή αξία ρευστοποιήσεως) ορισμένων αποθεμάτων είναι χαμηλότερη από το κόστος (ή τιμή) κτήσεως που εμφανίζεται στα βιβλία και, σύμφωνα με όσα προαναπύχθηκαν, η αποτίμηση των αποθεμάτων αυτών πρέπει να γίνει στη χαμηλότερη αυτή αξία, προκύπτει θέμα λογιστικής εγγραφής για την προσαρμογή του κόστους (ή τιμής) κτήσεως στη χαμηλότερη τιμή αποτιμήσεως τους. Η εγγραφή αυτή μπορεί να γίνει μόνο στην αναλυτική λογιστική.

Στην γενική λογιστική, όπως γνωρίζουμε, με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξεως χρεώνονται οι λογαριασμοί των αποθεμάτων της ομάδας 2, με πίστωση του 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης». Δηλαδή, οι διάφορες αποτιμήσεις μειώνουν την αξία των αποθεμάτων απογραφής και, κατά συνέπεια, το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.00, δηλαδή το (οργανικό) αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και στη συνέχεια το υπόλοιπο του 80.01 «μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης», δηλαδή το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, χωρίς να προκύπτει ανάγκη (αλλά και δυνατότητα) ιδιαίτερης λογιστικής εγγραφής.

Στην αναλυτική λογιστική όμως, τα αποθέματα εμφανίζονται στο λογαριασμό 94 «αποθέματα» και στους υπολογαριασμούς του (μέχρι και το επίπεδο αποθήκης) στο κόστος κτήσεως τους και συνεπώς πρέπει να γίνει εγγραφή για την προσαρμογή του κόστους αυτού στη χαμηλότερη αξία αποτιμήσεως τους.

6.10. Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής (Cost or Market Rule) σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αντιλήψεις.

6.10.1 Θεωρητική θεμελίωση του κανόνα της χαμηλότερης τιμής

Σύμφωνα με την αρχή του κόστους τα αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στο ιστορικό κόστος κτήσεως τους. Εντούτοις, η αρχή αυτή υποχωρεί έναντι της άλλης βασικής αρχής της συντηρητικότητας, σύμφωνα με την οποία οι γνωστές ζημιές, και όταν ακόμη δε βεβαιώνονται με ολοκληρωμένες συναλλαγές, πρέπει να αναγνωρίζονται σαν ζημιές της χρήσεως μέσα στην οποία συνέβησαν, ενώ, αντίθετα, τα γνωστά κέρδη που δεν αποδεικνύονται από ολοκληρωμένες συναλλαγές δεν αναγνωρίζονται πριν από την ολοκλήρωση των συναλλαγών.

Με βάση τα παραπάνω, η τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων πρέπει να είναι χαμηλότερη τιμή μεταξύ: (α) του κόστους κτήσεως και (β) της τρέχουσας τιμής (δηλ. του κόστους αντικατάστασης και όχι της τιμής πωλήσεως) στο τέλος της χρήσεως.

Αν λ.χ. ένα αγαθό αγοράστηκε το Νοέμβριο του 2007 αντί 1.000 ευρώ και παραμένει στην επιχείρηση στο τέλος του ίδιου έτους, οπότε μπορούσε να αγοραστεί αντί 900 ευρώ, στην απογραφή της 31/12/2007 πρέπει να αποτιμηθεί με 900 ευρώ και η ζημιά των 100 ευρώ να περιληφθεί στα αποτελέσματα της χρήσεως 2007.

Η τιμή αποτιμήσεως των 900 ευρώ θα αποτελέσει το κόστος για την επόμενη χρήση που το αγαθό θα πουληθεί και το αποτέλεσμα θα προσδιοριστεί σαν διαφορά της τιμής πωλήσεως και του ποσού αυτού.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχουσας θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές:

(α) στην αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων- εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατεχόμενου αγαθού, ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε (απαξίωση, παλαίωση, βλάβη) πρέπει να θεωρείται ζημία της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη,

(β) στην αρχή της συντηρητικότητας,

(γ) στην σιωπηρή παραδοχή ότι οι τιμές πωλήσεως των αποθεμάτων μειώνονται αναλογικά περίπου με το κόστος αντικατάστασής τους.

6.10.2 Έννοια της τρέχουσας τιμής

Η τρέχουσα τιμή, για τους σκοπούς της αποτιμήσεως των αποθεμάτων, μπορεί να προσδιοριστεί, ανάλογα με τις περιστάσεις, χρησιμοποιώντας τις ακόλουθες βάσεις:

§ Τη βάση της αγοράς της αντικαταστάσεως:

Η βάση αυτή εφαρμόζεται για τα εμπορεύματα ή υλικά που αγοράζονται από την επιχείρηση. Ως τρέχουσα τιμή, υπό κανονικές συνθήκες, νοείται η τρέχουσα τιμή αγοράς της μονάδας του αγαθού, η οποία επικρατεί στις πηγές εφοδιασμού της επιχείρησης κατά την ημέρα της απογραφής για κάθε αγαθό χωριστά και για την ποσότητα που συνήθως αυτό αγοράζεται από την επιχείρηση.

Επισημαίνεται ιδιαίτερα η αναφορά στην ποσότητα, η οποία, αν αγνοηθεί, δυνατό να οδηγήσει σε χρησιμοποίηση τρεχουσών τιμών που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματική κατάσταση της αγοράς.

§ Τη βάση της αναπαραγωγής.

Η βάση αυτή χρησιμοποιείται για τα παραγόμενα προϊόντα και τα προϊόντα υπό κατεργασία. Η τρέχουσα τιμή (ή ορθότερα τρέχον κόστος αντικατάστασης) απαρτίζεται από το τρέχον κόστος: α) των υλικών, β) της άμεσης εργασίας και γ) των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

§ Τη βάση της πραγματοποιήσεως (ρευστοποιήσεως).

Για μερικά αγαθά, όπως τα παλιά – απαξιωμένα ή τα επανακτηθέντα από κατασχέσεις (επειδή οι αγοραστές δεν κατέβαλαν το αντίτιμο πωλήσεως) είναι ενδεχόμενο να μην μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα αξία αγοράς ή παραγωγής. Στις περιπτώσεις αυτές ως τρέχουσα τιμή νοείται η προσδοκώμενη τιμή πωλήσεως μειωμένη με τα σχετικά έξοδα πωλήσεως και με ένα λογικό κέρδος. Την τιμή αυτή ονομάζουμε «πραγματοποιήσιμη τιμή» ή «πραγματοποιήσιμη αξία».

6.10.3 Οριοθέτηση της τρέχουσας τιμής

Η τρέχουσα τιμή, που όμως είπαμε είναι το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως (αγοράς ή αναπαραγωγής, κατά περίπτωση) στην ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, οριοθετείται ως εξής:

(α) Η τρέχουσα τιμή δεν πρέπει να υπερβαίνει την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία (δηλ. την υπολογιζόμενη τιμή πωλήσεως κατά τη συνηθισμένη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το λογικά προβλεπόμενο κόστος συμπληρώσεως και διαθέσεως). Η τιμή αυτή, δηλαδή, είναι το ανώτατο όριο, στο οποίο μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή (ανώτατο όριο – οροφή).

(β) Η τρέχουσα τιμή δεν πρέπει να είναι χαμηλότερη από την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία μειωμένη με μια έκπτωση για ένα κατά προσέγγιση κανονικό περιθώριο κέρδους. Η τιμή αυτή, δηλαδή, είναι το κατώτατο όριο, στο οποίο μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή (κατώτατο όριο – δάπεδο).

Για την αποσαφήνιση των παραπάνω ορίων της τρέχουσας τιμής, έστω το εξής παράδειγμα:

Εκτιμώμενη τιμή πώλησεως ενός εμπορεύσιμου αγαθού	2.000
Μείον: εκτιμώμενο κόστος διαθέσεως	<u>300</u>
Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία	1.700
Μείον: κανονικό κέρδος (2.000 *20%)	<u>400</u>
Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία μείον περιθώριο κέρδους	<u>1.300</u>

Η έκπτωση των εξόδων διαθέσεως (και κάθε άλλου σχετικού εξόδου που είναι απαραίτητο για να καταστεί το στοιχείο έτοιμο για πώληση) είναι αναγκαία για να αποφευχθεί η καταχώρηση του στοιχείου στην απογραφή με αξία μεγαλύτερη από την αξία που θα πραγματοποιηθεί (θα εισρεύσει στην επιχείρηση) από τη διάθεση του εμπορεύσιμου στοιχείου.

6.10.4 Εφαρμογή της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής

Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας μπορεί, θεωρητικά, να εφαρμοστεί κατά τρεις τρόπους:

- (α) σύγκριση του κόστους κτήσεως και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο της απογραφής (στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή)
- (β) σύγκριση του κόστους κτήσεως και της τρέχουσας τιμής ξεχωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων της απογραφής και
- (γ) σύγκριση του συνολικού κόστους κτήσεως και της συνολικής τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων της απογραφής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, μικτών και καθαρών κερδών ή ζημιών καθώς και οι λογαριασμοί συγκέντρωσης των μη προσδιοριστικών των μικτών κερδών εξόδων και εσόδων εκμετάλλευσης. Στην ίδια ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί συγκέντρωσης των εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, των προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων πάγιων στοιχείων καθώς και οι λογαριασμοί προσδιορισμού και διάθεσης των αποτελεσμάτων χρήσης.

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

Η κάθε επιχείρηση έχει τη δυνατότητα αντί να αναπτύξει κατά είδος τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των 81 έως και 85 να τους αναπτύξει κατά προορισμό.

Στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι παρακάτω υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί:

- 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ
- 81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
- 82 ΕΞΟΔΑ & 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

7.1 80 Γενική Εκμετάλλευση

Λογιστικός χειρισμός του λογαριασμού 80

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Ο λογαριασμός αυτός ο οποίος μαζί με το λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσης» αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης δεν δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

7.1.1 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης»

Ο λογαριασμός 80.00 λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση που κλείνει από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχείρησης (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

Στο λογαριασμό 80.00 στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της δεύτερης ομάδας , τα έξοδα των λογαριασμών της έκτης ομάδας εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους και τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας επτά αφού προηγουμένως οι λογαριασμοί των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπα τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλεμένα τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσης, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης που κλείνει.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.00 λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00 με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της χρήσης που κλείνει με πίστωση των λογαριασμών 20 έως 28 ή των υπολογαριασμών του λογαριασμού 29 κατά περίπτωση. Επίσης ο λογαριασμός 80.00 χρεώνεται με την αξία των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών – υλικών συσκευασίας , αναλώσιμων υλικών ,ανταλλακτικών παγίων στοιχείων και ειδών συσκευασίας , που έγιναν μέσα στη χρήση που κλείνει με πίστωση των λογαριασμών 20 ,24 ,25, 26 και 28 ή των υπολογαριασμών του λογαριασμού κατά περίπτωση. Επίσης χρεώνεται με την αξία των δουλεμένων εξόδων κατά είδος με πίστωση των λογαριασμών της ομάδας 6 , δηλαδή των λογαριασμών 60 έως 68 ή των υπολογαριασμών του λογαριασμού 69 κατά περίπτωση οι οποίοι εξισώνονται. Ακόμη κατά περίπτωση με τα καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει με πίστωση του λογαριασμού 80.01 .

- Πιστώνεται ο λογαριασμός 80.00 με την αξία των δουλεμένων εσόδων κατά είδος με χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 7 , δηλαδή των 70 έως 78 ή των υπολογαριασμών του λογαριασμών 79 κατά περίπτωση οι οποίοι εξισώνονται. Επίσης με την αξία των τελικών αποθεμάτων δηλαδή των αποθεμάτων που προσδιορίζονται έπειτα από απογραφή στο τέλος της χρήσης που κλείνει όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής με χρέωση των λογαριασμών 20 έως 28 ή των υπολογαριασμών του λογαριασμού 29 κατά περίπτωση. Ακόμη κατά περίπτωση με την καθαρή ζημία εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει με χρέωση του λογαριασμού 80.01 .

7.1.2 Λογαριασμός 80.01 μικτά αποτελέσματα

Ο λογαριασμός 80.01 μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμετάλλευσης χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση που κλείνει από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Στο λογαριασμό 80.01 στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης από το λογαριασμό 80.00. Έπειτα από την μεταφορά αυτή από τον λογαριασμό 80.01 μεταφέρονται με πίστωση του λογαριασμού 80.01 στη χρέωση του λογαριασμού 80.02 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα δηλαδή τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης τα έξοδα διάθεσης, οι χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα καθώς και τα ποσά που απεικονίζονται στους λογαριασμούς 64.10, 64.11, 64.12 και το τυχόν κόστος αδρανείας. Από τον ίδιο λογαριασμό (80.01) μεταφέρονται με χρέωση του λογαριασμού 80.01 στην πίστωση του λογαριασμού 80.03 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα δηλαδή τα διάφορα άλλα έσοδα τα έσοδα συμμετοχών τα έσοδα χρεογράφων τα κέρδη από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων και οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έσοδα. Τέτοια είναι τα ποσά που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς 74,75,78.05, 76.00 76.04 και 76.02 έως 76.98 πλην του λογαριασμού 76.04.

Έπειτα από τις παραπάνω μεταφορές και τις αντίστοιχες χρεοπιστώσεις του ο λογαριασμός 80.01 με το υπόλοιπο του (χρεωστικό ή πιστωτικό) απεικονίζει το οριστικό ύψος των μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών).

Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δεν κοστολογούνται δηλαδή εκείνα που δεν βαρύνουν τα αποθέματα (τελικά αποθέματα, κόστος πωλημένων), αλλά τα αποτελέσματα χρήσης. Τα έξοδα αυτά προκύπτουν όταν γίνεται η κοστολόγηση και χαρακτηρίζονται ως έξοδα διοικητικής λειτουργίας, έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης και έξοδα λειτουργίας διάθεσης καθώς και τα έξοδα κατά είδος που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς 64.10 έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων, 64.11 διάφορες αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, 64.12 διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων και 65 χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα.

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δεν συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωλημένων προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημίες. Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από τους λογαριασμούς 74, 75 και 78,05 τα άλλα έσοδα εκμετάλλευσης από το λογαριασμό 76.00 τα έσοδα συμμετοχών από το λογαριασμό 76.01 τα έσοδα χρεογράφων από το λογαριασμό 76.04 τα κέρδη πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων και από τους λογαριασμούς 76.02-76.98 πλην 76.04 οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή έσοδα.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.01 λειτουργεί ως εξής:

1) χρεώνεται ο λογαριασμός 80.01:

- Κατά περίπτωση με την καθαρή ζημία εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει με πίστωση του λογαριασμού 80.00 ο οποίος εξισώνεται.

- Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα όπως προσδιορίζονται παραπάνω με πίστωση του λογαριασμού 80.03 .

- Κατά περίπτωση με τα μικτά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει με πίστωση του λογαριασμού 86.00.00 μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) .

2)πιστώνεται ο λογαριασμός 80.01:

- Κατά περίπτωση με τα καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει με χρέωση του λογαριασμού 80.00 ο οποίος εξισώνεται.

- Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα όπως προσδιορίζονται παραπάνω με χρέωση του λογαριασμού 80.02 .

- Κατά περίπτωση με τις μικτές ζημιές εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει με χρέωση του λογαριασμού 86.00.00 .

7.1.3 Λογαριασμός 80.02

Ο λογαριασμός 80.02 «έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων σύμφωνα με όσα παραπάνω καθορίζονται. Ο λογαριασμός 80.02 στην αρχή χρεώνεται με το συνολικό ποσό που αποτελείται από έξοδα διοικητικής λειτουργίας ερευνών διάθεσης χρεωστικών τόκων κόστους αδρανείας καθώς και με τα ποσά που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς 64.10 , 64.11 και 64.12 και πιστώνεται ο λογαριασμός 80.01.Στη συνέχεια πιστώνεται ο λογαριασμός 80.02 για να εξισωθεί και χρεώνονται οι λογαριασμοί 86.01.02 , 86.00.03 , 86.00.04, 86.01.07 , 86.01.08 και 86.01.09 , ανάλογα.

7.1.4 Λογαριασμός 80.03

Ο λογαριασμός 80.03 έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εσόδων σύμφωνα με όσα παραπάνω καθορίζονται.

Ο λογαριασμός 80.03 στην αρχή πιστώνεται με το σύνολο των ποσών που περιέχονται στους λογαριασμούς 74,75,76.00,78.05,76.04 και 76.02-76.98 πλην του 76.04 με χρέωση του λογαριασμού 80.01 με τα ίδια ποσά. Στη συνέχεια χρεώνεται ο λογαριασμός 80.03 για να εξισωθεί με πίστωση του λογαριασμού 86.00.01,86.01.00,86.01.01,86.01.02 και 86.01.03, ανάλογα.

Για περισσότερη διευκρίνιση πάνω στο λογιστικό χειρισμό των λογαριασμών 80.00 και 80.01 και για περισσότερη κατανόηση των λογαριασμών αυτών από τους αναγνώστες του βιβλίου αυτού παρατίθενται αμέσως παρακάτω οι λειτουργίες των πιο πάνω λογ/σμών με παραστατικά διαγράμματα ως εξής :

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΕΙΚΟΝΙΖΟΥΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ 80.00 ΚΑΙ 80.01

• Ο λογαριασμός 80.00 χρεώνεται με τα αρχικά αποθέματα τις αγορές και τα οργανικά κατά είδος έξοδα και πιστώνεται με τα τελικά αποθέματα και τα οργανικά κατά είδος έσοδα ως εξής :

ΧΡΕΩΣΗ 80.00.00 ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΓΕΝ.ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗ

ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ & ΑΓ. ΧΡΗΣΗΣ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ & ΗΜΙ-ΤΕΛΗ	21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ & ΗΜΙΤΕΛΗ
22 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ & ΥΠΟΛΗΜΜΑΤΑ	22 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ & ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ	23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ
24 Α & Β ΥΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	24 Α & Β ΥΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ
25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ
26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ
ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ	ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ
60 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	70 ΠΩΛ.ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
61 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	71 ΠΩΛ.ΠΡΟΪΝ.ΕΤΟΙΜ.&ΗΜΙΤ.
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	72 ΠΩΛ.ΛΟΪΠΩΝ ΑΠΟΘ.
63 ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	73 ΠΩΛ.ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	74 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΦ. ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
65 ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	75 ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜ.ΑΣΧΟΛ.
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧ.	76 ΕΞΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛ/ΣΗΣ	78 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓ.ΣΤΟΙΧ.

Ο λογ. 80.01 χρεώνετε με την καθαρή ζημιά εκμετάλλευσης με πίστωση του λογ. 80.00 και πιστώνετε με το καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης , με χρέωση του λογ. 80.00.

Επίσης, ο λογ/σμός 80.01 χρεώνετε με τα μη προσδιορίστηκα των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα με πίστωση του λογ. 80.03 και πιστώνεται με τα μη προσδιορίστηκα των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα με χρέωση του λογ. 80.02 . Στη συνέχεια ο λογ. 80.02 έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων που εμφανίζεται χρεωμένος μετά από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές , πιστώνεται για να εξισωθεί και χρεώνονται οι λογ. 86.00.02 έξοδα διοικητικής λειτουργίας , 86.0.03 έξοδα λειτουργίας ερευνών- ανάπτυξης , 86.00.04 έξοδα λειτουργίας διάθεσης , 86.00.05 έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα , 86.01.07 διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων , 86.01.08 έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων και ο λογ. 86.01.09 χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα με τα αντίστοιχα ποσά . Επίσης ο λογ. 80.03 έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων μετά από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές εμφανίζεται πιστωμένος. Στη συνέχεια ο λογ. Αυτός χρεώνεται για να εξισωθεί και πιστώνονται οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί του λογ. 86 με τα αντίστοιχα ποσά .

7.2 81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα

Λογιστικός χειρισμός του λογαριασμού 81 .

Στο λογ/σμό 81 καταχωρούνται κατά είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσης καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες . Η ανάλυση του λογ. 81 σε δευτεροβάθμιους τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς κυρίως υποχρεωτικούς ,περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και αποτελεσμάτων . Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται όποτε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών λογ.81.00.99, 81.01.99, 81.02 .99 και 81.03.99 .

Αναλυτικότερα :

Στο λογ/σμο 81.00 έκτατα και ανόργανα έξοδα καταχωρούνται κατά είδος ,τα έκτατα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογ/σμο αυτό δεν καταχωρούνται έξοδα που αφορούν προηγμένες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στο λογ/σμο 82.00.

Ειδικά για τα φορολογικά πρόστιμα και τις προσαυξήσεις τους διευκρινίζεται ότι, αν πρόκειται για περιπτώσεις που δεν έχει προηγηθεί η άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια , καταχωρούνται στο λογ/σμο 33.98.

Επίσης για τις συναλλαγματικές διαφορές ορίζεται ότι στο λογ/σμο 81.00.04, κατά τη διάρκεια της χρήσης ,καταχωρούνται οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από την είσπραξη απαιτήσεων ή εξόφληση υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα , στο τέλος της χρήσης , κατά το κλείσιμο του ισολογισμού , καταχωρούνται οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα με εξαίρεση τα δάνεια και τις πιστώσεις που λαμβάνονται για τη χρηματοδότηση κτήσης πάγιων στοιχείων , για τις συναλλαγματικές διαφορές των οποίων προβλέπετε ειδική ρύθμιση . Οι δωρεές αποθεμάτων σημαντικής αξίας καταχωρούνται στο λογ/σμο 81.00.05. Όταν γίνεται μεταβίβαση μεριδίων από έναν εταίρο μιας **Ε.Π.Ε.** που εξέρχεται της εταιρίας σε νέο εταίρο που εισέρχεται στην εταιρία ,τότε η Δ.Ο.Υ. υπολογίζει υπεραξία και πάνω σε αυτήν καταλογίζει φόρο. Ο φόρος αυτός καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου για την είσοδο του νέου εταίρου στην Ε.Π.Ε. ,αν συμφωνήθηκε να τα καταλάβει η Ε.Π.Ε. ,τότε με τα ποσά αυτά χρεώνεται ο λογ. 81.00.99 "Λοιπά έκτατα και ανόργανα έξοδα". Για την υπεραξία που τυχόν έχει προκύψει δεν γίνεται καμιά εγγραφή στα βιβλία της Ε.Π.Ε. , γιατί αφορά τον εξερχόμενο από την Ε.Π.Ε. εταίρο.

7.2.1 Λογαριασμός 81.01

Στο λογαριασμό 81.01 "έκτατα και ανόργανα έσοδα" καταχωρούνται, κατά είδος , τα έκτατα και ανόργανα έσοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έσοδα που αφορούν προηγμένες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έσοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.01. Ειδικά για τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που καταχωρούνται στον υπολογαριασμό 81.01.04, ισχύουν ανάλογα όσα αναφέρονται στην αμέσως προηγούμενη περίπτωση. Οι καταπτώσεις εγγυητικών επιστολών αν είναι εις βάρος της επιχειρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 81.00.02, ενώ αν είναι προς όφελος της επιχείρησης καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. 81.01.02.

7.2.2 Λογαριασμοί 81.02 και 81.03

Στους λογαριασμούς 81.02 "έκτατες ζημίες" και 81.03 "εκτατά κέρδη" καταχωρούνται τα αποτελέσματα – ζημίες ή κέρδη – που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες, όπως π.χ. εκποίηση πάγιων στοιχείων, από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων, από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις ή από λαχνούς ομολογιακών δανείων. Οι ζημίες από κλοπή ή καταστροφή ανασφάλιστων αποθεμάτων καταχωρούνται στο λογ. 81.02. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 81 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.02 "έκτατα και ανόργανα αποτελέσματα", έτσι ώστε ο λογ/σμος 81 να εξισώνεται. Γενικά, τα φορολογικά πρόστιμα και οι προσαυξήσεις της παρούσας χρήσης καταχωρούνται στο λογ. 81, ενώ των προηγούμενων χρήσεων στο λογ. 82, και στην περίπτωση που έχει ασκηθεί προσφυγή χρεώνεται ο λογ. 33.98.

7.3 82 ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 82.

Στο λογαριασμό 82 καταχωρούνται κατά είδος τα έξοδα

Στο λογαριασμό 82 καταχωρούνται, κατ' είδος, τα έξοδα και έσοδα που πραγματοποιούνται μεν μέσα στη χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων. Η ανάλυση του λογαριασμού 82 σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς, κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται, οπότε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λογαριασμών 82.00.99 και 82.01.99.

7.3.1 Λογαριασμός 82.00

Στο λογαριασμό 82.00 "έξοδα προηγούμενων χρήσεων" καταχωρούνται, κατ' είδος, τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως οι φόροι και τα τέλη που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται από πράξεις ή παραλείψεις προηγούμενων χρήσεων, αλλά η αποδοχή της υποχρέωσης για πληρωμή τους γίνεται μέσα στη χρήση που τρέχει, χωρίς να προηγηθεί άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια. Στον ίδιο λογ/σμό καταχωρούνται φόροι και τέλη που βεβαιώνονται μετά από οριστικοποίηση αποφάσεων των αρμόδιων δικαστηρίων.

Στους παραπάνω φόρους δεν περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος που αφορά προηγούμενες χρήσεις. Ο φόρος αυτός καταχωρείται: στο λογαριασμό 42.04.

Όταν επιβάλλεται από το κράτος εφάπαξ έκτακτη εισφορά, τότε με το ποσό της έκτακτης αυτής εισφοράς χρεώνεται ο λογ. π.Χ. 82.00.11 "έκτακτη εφάπαξ εισφορά", και πιστώνεται με το ίδιο ποσό αντίστοιχος τριτοβάθμιος του λογ. 54.09. Ο λογ. 54.09 χρεώνεται με πίστωση του λογ. 38.00 (γνωμ. 69/1452/90).

Στο λογ.82.00 καταχωρείται και η ζημιά που προκύπτει από καταστροφή καταναλωτικών αγαθών παραγωγής προηγούμενων ετών λόγω καταστροφής τους, επειδή θεωρήθηκαν ως αγαθά ακατάλληλα προς κατανάλωση (γνωμ. 250/2238/95).

7.3.2 Λογαριασμός 82.01

Στο λογαριασμό 82.01 "έσοδα προηγούμενων χρήσεων" καταχωρούνται, κατ' είδος, τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως οι εισπράξεις από αποσβεσμένες απαιτήσεις, οι επιστροφές αχρεωστήτως καταβλημένων σε προηγούμενες χρήσεις φόρων και τελών, εκτός από τις επιστροφές φόρου εισοδήματος που καταχωρούνται στο λογαριασμό 42.04, οι επιχορηγήσεις, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και οι επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών που αφορούν προηγούμενες χρήσεις.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 82 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.02 "έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα", έτσι ώστε ο λογαριασμός 82 να εξισώνεται.

7.4 Λογαριασμός: 83 προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Λογιστικός χειρισμός του λογαριασμού :

Ο λογαριασμός 83 λειτουργεί σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην ανάπτυξη του λογ/σμού 44 "προβλέψεις". Ειδικότερα, ο λογ. 83.11 χρεώνεται με το ποσό της πρόβλεψης επισφαλών πελατών με πίστωση του λογ. 44.11 με το ίδιο ποσό. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 83 μεταφέρονται στον υπολογαριασμό 86.02.10 "προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους", έτσι ώστε ο λογαριασμός 83 να εξισώνεται.

ΣΗΜ.: Η ζημιά που αναλογεί σε μια εταιρία, από τη συμμετοχή της σε κοινοπραξία, δεν είναι δυνατόν να καταχωρηθεί σε λογ/σμούς ουσίας (δηλαδή των ομάδων 1- 8). Η ορθή αντιμετώπιση του γεγονότος αυτού είναι να γίνει σχετική πρόβλεψη με χρέωση του λογ. 83.10 και πίστωση του λογ. 44.10. Το ίδιο ισχύει και για αναλογία ζημίας από συμμετοχή σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία για τα ομόρρυθμα μέλη της (Εγκ. Υπ. Εθν. Οικ. 71058/Λ.Σ. 1845/Αρ. Γν. 118/26.1.93)

7.5 Λογαριασμός: 84. έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 84:

Ο λογ/σμός 84 λειτουργεί σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην ανάπτυξη του λογ/σμού 44 "προβλέψεις".

Κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 84 μεταφέρονται στον υπολογαριασμό 86.02.03 "έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων Χρήσεων", έτσι ώστε ο λογαριασμός 84 να εξισώνεται.

7.6 Λογαριασμός: 85. αποσβέσεις πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 85:

Στο λογ/σμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο λογ/σμό αυτό καταχωρούνται οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά (Ν. 2601/98). Οι τακτικές αποσβέσεις, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, καταχωρούνται στο λογ/σμό 66, και εμφανίζονται στην κατάσταση του λογ/σμού "Αποτελέσματα χρήσης" αφαιρετικά από το σύνολο των αποσβέσεων (τακτικών και πρόσθετων).

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 85 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς 86.03 ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων", έτσι ώστε ο λογ/σμός 85 να εξισώνεται.

7.7 Λογαριασμός: 86. αποτελέσματα χρήσης

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 86.

Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, οπότε καθορίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης. Η κατάσταση του λογαριασμού 86 δημοσιεύεται υποχρεωτικά μαζί με τον ισολογισμό.

Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή Ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης μέσα στη χρήση που κλείνει.

Στο λογ/σμό 86, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετιστούν με τα έξοδα των λειτουργιών διοίκησης, ερευνών - ανάπτυξης και διάθεσης. Στον ίδιο λογ/σμό μεταφέρονται επίσης τα Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα -έξοδα), τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη - έξοδα, Ζημίες) και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων.

Από το συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων που γίνεται στο λογαριασμό 86, και ειδικότερα στον υπολογαριασμό 86.99, προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη (φόρων εισοδήματος και λοιπών μη ενσωματωμένων στο

λειτουργικό κόστος φόρων).

Ο υπολογαριασμός 86.99 "καθαρά αποτελέσματα χρήσης" χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των Χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86, από το συσχετισμό δε των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσης (καθαρές Ζημίες ή καθαρά κέρδη), τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 86 λειτουργεί ως εξής:

α. Χρεώνεται ο λογ. 86.

- κατά περίπτωση με τις μικτές Ζημίες εκμετάλλευσης της κλειώμενης χρήσης, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.
- με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών – ανάπτυξης και διάθεσης, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 80.02.00, 80.02.01 και 80.02.02.
- με τις διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, με τα έξοδα και τις Ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και με τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογ/σμών 80.02.04, 80.02.05 και 80.02.06.
- με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, με πίστωση του λογαριασμού 81.00.
- με τις έκτακτες Ζημίες, με πίστωση του λογαριασμού 81.02.
- με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογ/σμού 82.00 -με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, με πίστωση του ΛΟΥ/σμού 83.
- με τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων, με πίστωση του λογ/σμού 85.
- με τα καθαρά κέρδη, με πίστωση του λογ .88.00 "καθαρά κέρδη χρήσης".

β. Πιστώνεται ο λογ. 86.

- κατά περίπτωση, με τα μικτά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με χρέωση του λογ/σμού 80.01.
- με τα διάφορα άλλα έσοδα της εκμετάλλευσης, με χρέωση του λογ/σμού 80.03.00.
- με τα έσοδα από συμμετοχές, με χρέωση του λογ/σμού 80.03.01.
- με τα έσοδα χρεογράφων, με χρέωση του λογ/σμού 80.03.02.
- με τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, με χρέωση του λογ/σμού 80.03.03.
- με τους πιστωτικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έσοδα, με χρέωση του λογ/σμού 80.03.04.
- με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, με χρέωση του λογ/σμού 81.01.
- με τα έκτακτα κέρδη, με χρέωση του λογαριασμού 81.03.
- με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογ/σμού 82.01.
- με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογ/σμού 84.
- με τις ενδεχόμενες καθαρές ζημίες, με :χρέωση του λογ/σμού 88.01.

7.8 Λογαριασμός: 87.....

Ο λογ/σμός 87 είναι κενός. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο μετά από

απόφαση του κράτους.

7.9 Λογαριασμός: 88. αποτελέσματα προς διάθεση

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 88.

Ο λογ/σμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διάθεσης καθαρών κερδών. Ο πίνακας διάθεσης καθαρών κερδών δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης.

Ο λογ/σμός 88 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσης, των κερδών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, των ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειώμενης χρήσης, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και, στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 88 λειτουργεί ως εξής:

α. Χρεώνεται:

-ο υπολογαριασμός 88.01 με τις καθαρές Ζημίες χρήσης, με πίστωση του λογ/σμού 86.99.

-ο υπολογαριασμός 88.03 με το υπόλοιπο ή μέρος των Ζημιών προηγούμενης χρήσης που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειώμενης χρήσης, με πίστωση του λογαριασμού 42.01.

-ο υπολογαριασμός 88.04 με το υπόλοιπο ή μέρος των Ζημιών προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειώμενης χρήσης, με πίστωση του λογ/σμού 42.02.

-ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογ/σμού 42.04.

-ο υπολογαριασμός 88.08 με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα συνολικά καθαρά αδιανέμητα φορολογητέα κέρδη της χρήσης που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 54.07.

-ο υπολογαριασμός 88.09 με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 "φόροι ακίνητης περιουσίας" για τους οποίους οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν ότι τελικά βαρύνουν τα κέρδη Χρήσης - ή τη ζημία χρήσης - και όχι το λειτουργικό κόστος), με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του λογ. 63 της ομάδας 6, στους οποίους παρακολουθούνται οι φόροι της κατηγορίας αυτής.

-οι υπολογαριασμοί 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07 με τα υπόλοιπά τους, με πίστωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογ. 88 είναι χρεωστικό (Ζημίες εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογ/σμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).

-ο υπολογαριασμός 88.99 με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41, του λογ/σμού 53.01 για τα καθαρά μερίσματα που διανέμονται, του λογ/σμού 43.02 με τα καθαρά μερίσματα για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, του λογ/σμού 53.08 για τα ποσά που διανέμονται στα μέλη του Δ.Σ., του λογ/σμού 43.90 για τα αποθεματικά που διατίθενται για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και του

λογ/σμού 42.00 για το υπόλοιπο κερδών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση (υπόλοιπο κερδών εις νέο).

Επίσης, στις Ε.Π.Ε. ο λογ/σμός 88.99 χρεώνεται με την επιχειρηματική αμοιβή που δικαιούνται οι διαχειριστές - εταίροι της Ε.Π.Ε. με πίστωση του λογ/σμού 53.08 αν η αμοιβή αυτή καταβληθεί πραγματικά στους διαχειριστές - εταίρους (Εγκ. Υπ. Εθν. Οικ. 73774/Α.Σ 1854/Αρ. Γν. 120130.11.92). Η επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 28 παρ. 3ε Ν. 2238/94).

β. Πιστώνεται:

-ο υπολογαριασμός 88.00 με τα καθαρά κέρδη χρήσης, με χρέωση του λογ/σμού 86.99.

-ο υπολογαριασμός 88.02 με το υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης, με χρέωση του λογ/σμού 42.00.

-ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογ/σμού 42.04.

-ο υπολογαριασμός 88.07 με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους, για την κάλυψη ζημιών ή τη διανομή μερισμάτων, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41 (σε περίπτωση διάθεσης αποθεματικών, παράλληλα, γίνονται και ανάλογες εγγραφές πληρωμένων και οφειλόμενων φόρων εισοδήματος και άλλης φύσης, όταν συντρέχει σχετική φορολογική υποχρέωση). .

-οι υπολογαριασμοί 88.01, 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09 με τα υπόλοιπά τους, με χρέωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογ/σμού 88 είναι Χρεωστικό (ζημίες εις νέο), ή του υπολ/σμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογ/σμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).

-ο υπολογαριασμός 88.98 με τις ζημίες εις νέο, με χρέωση του λογ/σμού 42.01.

7.10 Λογαριασμός: 89. ισολογισμός

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 89:

-ο λογαριασμός 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, όταν δηλαδή καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του ισολογισμού της χρήσης.

-Η κατάσταση του ισολογισμού, στην οποία περιλαμβάνονται τουλάχιστο τα στοιχεία που προβλέπονται από το υπόδειγμα του Γ.Λ.Σ., όταν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις, δηλαδή, όταν από την επιχείρηση τηρούνται οι σχετικοί λογαριασμοί, δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογ/σμού αποτελεσμάτων χρήσης και τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

-ο λογαριασμός 89 χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογ/σμών της χρήσης που αναφέρεται ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσης που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 89. λειτουργεί ως εξής:

α) Στο τέλος της χρήσης, στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός, μετά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματός του, χρεώνεται (ο λογ. 89) με τα υπόλοιπα όλων των Χρεωστικών λογαριασμών του, με πίστωση καθενός απ' αυτούς, που έτσι μηδενίζονται, και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με χρέωση καθενός απ' αυτούς, που επίσης με τον τρόπο αυτό μηδενίζονται.

Οι εγγραφές χρέωσης και πίστωσης του λογαριασμού 89.01 στο τέλος κάθε χρήσης, οι οποίες ονομάζονται "εγγραφές κλεισίματος των λογ/σμών του ισολογισμού", γίνονται, είτε αμέσως μετά τη διενέργεια όλων των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, είτε τμηματικά για κάθε λογ/σμό που το υπόλοιπό του οριστικοποιείται για την εμφάνισή του στον ισολογισμό. Πάντως οι εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών του ισολογισμού δεν είναι υποχρεωτικό να γίνουν (Γνωμ. 18/907/87).

β) Με την έναρξη της χρήσης που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού, έπειτα από τη διαδικασία διενέργειας των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, που ολοκληρώνεται μέσα στη χρονική περίοδο (προθεσμία) η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, χρεώνεται (ο λογ. 89.00) με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με πίστωση καθενός από αυτούς, και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των Χρεωστικών λογ/σμών του, με χρέωση καθενός από αυτούς.

Οι εγγραφές χρέωσης και πίστωσης του λογ/σμού 89.00 κατά την έναρξη της χρήσης που ακολουθεί την κατάρτιση του ισολογισμού (κατά την διάρκεια της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού που τρέχει στην επόμενη χρήση), οι οποίες ονομάζονται "εγγραφές ανοίγματος των λογ/σμών του ισολογισμού", γίνονται, είτε αμέσως έπειτα από τη διαδικασία διενέργειας όλων των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, είτε τμηματικά για κάθε λογαριασμό που, μετά την οριστικοποίηση του υπολοίπου του για την εμφάνισή του στον ισολογισμό, κλείνει σύμφωνα με όσα καθορίζονται παραπάνω. Οι εγγραφές ανοίγματος των λογ/σμών του ισολογισμού είναι υποχρεωτικό να γίνουν (Γνωμ. 907/87), όχι όμως και του κλεισίματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο :ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ ΠΟΥ ΓΙΝΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Α) Λογιστικές ενέργειες που πραγματοποιούνται σε επιχειρήσεις, που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένες να τηρούν βιβλίο αποθήκης. Οι λογιστικές ενέργειες διακρίνονται σε ενέργειες που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια του έτους και σε ενέργειες που πραγματοποιούνται στο τέλος του έτους και αποσκοπούν στο "κλείσιμο" του ισολογισμού.

8.1 Λογιστικές ενέργειες κατά τη διάρκεια του έτους

α) Κατά την διάρκεια του έτους καταχωρούνται τα διάφορα λογιστικά γεγονότα, το αργότερο μέχρι την δέκατη πέμπτη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού, στα διάφορα αναλυτικά ημερολόγια κατά χρονική σειρά πραγματοποίησής τους. Τα αναλυτικά ημερολόγια είναι θεωρημένα, ενώ στη μηχ/νη λογιστική είναι θεωρημένο το ισοζύγιο Γενικών – Αναλυτικών καθολικών.

β) Μέσα στον επόμενο μήνα από το μήνα της καταχώρησής τους στα αναλυτικά ημερολόγια, ενημερώνεται το αναλυτικό καθολικό. Αυτό είναι ένα αθεώρητο βιβλίο ή ένα σύνολο από αθεώρητες καρτέλες

γ) Μετά την λήξη κάθε μήνα και κατά την διάρκεια του επόμενου μήνα πραγματοποιούνται οι εξής ενέργειες που αφορούν τον προηγούμενο μήνα:

1) Συντάσσονται τα φύλλα ελέγχου, και σύμφωνα με αυτά, ενημερώνεται το συγκεντρωτικό ημερολόγιο (αθεώρητο) (με Η/Υ γίνονται όλα αυτόματα).

2) Στη συνέχεια γίνεται η μεταφορά από το συγκεντρωτικό ημερολόγιο στο γενικό καθολικό (θεωρημένο) (με Η/Υ γίνονται όλα αυτόματα).

3) Συντάσσονται τα ισοζύγια του γενικού και αναλυτικού καθολικού (προσωρινά ισοζύγια) με σκοπό να διαπιστωθεί αν έγινε ορθή μεταφορά των λογ/σμών από τα ημερολόγια στα καθολικά κλπ. Σε κάθε ισοζύγιο περιλαμβάνονται τα ποσά της χρέωσης και πίστωσης των λογ/σμών για γεγονότα που πραγματοποιήθηκαν όχι μόνο κατά τον μήνα σύνταξης των ισοζυγίων αλλά και κατά τη διάρκεια των προηγούμενων μηνών. Π.χ. το ισοζύγιο του μήνα Φεβρουάριου περιλαμβάνει και τα ποσά από τις εγγραφές που πραγματοποιήθηκαν στο μήνα Ιανουάριο, το ισοζύγιο του μήνα Μαρτίου περιλαμβάνει και τα ποσά από τις εγγραφές που πραγματοποιήθηκαν στο μήνα Ιανουάριο και στο μήνα Φεβρουάριο κλπ.

8.2 Λογιστικές ενέργειες στο τέλος του έτους που γίνονται για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και τη σύνταξη του ισολογισμού

α) Στις 31.12 ή 1.1 του επόμενου έτους διενεργείται απογραφή, δηλαδή λεπτομερής καταμέτρηση και καταγραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων π.χ. των εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, έτοιμων και ημικατεργασμένων προϊόντων, ταμείου, γραμματίων εισπρακτέων και πληρωτέων, απαιτήσεων και

υποχρεώσεων κλπ. Τα στοιχεία που θα προκύψουν από την απογραφή θα καταγραφούν σε μια απλή κόλλα χαρτιού.

β) Οι ποσότητες των εμπορεύσιμων ειδών (δηλαδή εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, προϊόντων κλπ.) που προέκυψαν από την απογραφή, καταχωρούνται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Μέχρι τέλος του τρίτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, δηλαδή μέχρι τέλος Μαρτίου για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρίες, Ε.Π.Ε., κοινοπραξίες και κοινωνίες του αστικού δικαίου, μέχρι τέλος Απριλίου για τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς και μέχρι τέλος του Ιουνίου για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ποντοπόρων πλοίων, γίνεται η αποτίμηση των εμπορεύσιμων ειδών. Η αξία του κάθε είδους που προκύπτει από την αποτίμηση, καταχωρείται δίπλα στην αντίστοιχη ποσότητα του κάθε είδους που είναι ήδη καταχωρημένη στο βιβλίο απογραφών.

γ) Επίσης, μέσα στις ίδιες πιο πάνω προθεσμίες, δηλαδή μέχρι τέλος Μαρτίου για τις ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ., μέχρι τέλος Απριλίου για τις Α.Ε. και συνεταιρισμούς και μέχρι τέλος Ιουνίου για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, στο βιβλίο εγγραφών ισολογισμού (θεωρημένο), γίνονται διάφορες εγγραφές τακτοποίησης, με σκοπό να προσδιορισθεί το οικονομικό αποτέλεσμα δηλαδή το κέρδος ή η ζημία της επιχείρησης. Η σειρά των εγγράφων έχει περίπου ως εξής:

1) Με τα δεδομένα της απογραφής της προηγούμενης χρήσης των εμπορεύσιμων ειδών, χρεώνεται ο λογ/σμός 80.00 "Λογ/σμός Γενικής Εκμετάλλευσης" και πιστώνονται οι λογ/σμοί των εμπορεύσιμων αγαθών με την αξία της αρχικής απογραφής τους.

2) Με τα δεδομένα της τελικής απογραφής (που πραγματοποιήθηκε στις 31.12 της παρούσης χρήσης) των εμπορεύσιμων αγαθών, πιστώνεται ο λογ/σμός 80.00 και χρεώνονται οι λογ/σμοί των εμπορεύσιμων αγαθών με την αξία της απογραφής τους.

3) Χρεώνεται ο λογ/σμός 80.00 με την αξία των αγορών εμπορευμάτων, α' και β' υλών, υλικών συσκευασίας, αναλωσίμων υλικών, ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και ειδών συσκευασίας που πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης και πιστώνονται οι λογαριασμοί 20 μέχρι και 28 αντίστοιχα με τα ίδια ποσά.

4) Χρεώνεται ο λογ/σμός 80.00 και πιστώνονται όλοι οι λογ/σμοί της ομάδας 6 με το υπόλοιπο ποσό της αξίας τους για να εξισωθούν, δηλαδή πιστώνονται οι λογαριασμοί 60-68.

5) Πιστώνεται ο λογ/σμός 80.00 και χρεώνονται οι λογ/σμοί της ομάδας 7 (δηλαδή οι λογ/σμοί 70-78) με το υπόλοιπο ποσό της αξίας τους για να εξισωθούν.

6) Το υπόλοιπο που προκύπτει από το λογ/σμό 80.00 μεταφέρεται στο λογ/σμό 80.01 "Μικτά Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) Εκμετάλλευσης.

7) Από το λογ/σμό 80.01 μεταφέρονται στο λογ/σμό 80.02 "Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων" τα "έξοδα διοικητικής λειτουργίας", τα "έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης", τα "έξοδα διάθεσης" και τα "έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας που θεωρούνται σαν μη κοστολογήσιμες δαπάνες (κατά τη κρίση του λογιστή - κοστολόγου βάσει φύλλου μερισμού και φυσικά στα πλαίσια του νόμου). Αν τηρείται αναλυτική λογιστική, οι παραπάνω λογ/σμοί κωδικοποιούνται αντίστοιχα με τους λογ/σμούς 92.01, 92.02, 92.03, 92.04. Επίσης, από το λογ/σμό 80.01 μεταφέρονται στο λογ/σμό 80.02 και οι εξής λογ/σμοί της ομάδας 6 που περιλαμβάνουν μη κοστολογήσιμες δαπάνες με την αξία τους: 64.11 'Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων', 64.11 "Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων" και 64.12 "Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων"

8) Από το λογ/σμό 80.01 μεταφέρονται στο λογ. 80.03 "Έσοδα μη προσδιοριστικά, των μικτών αποτελεσμάτων" τα έσοδα που απεικονίζονται στους λογ. 74, 75, 78.05 76.00, 76.01, 76.02 - 76.98.

9) Το υπόλοιπο του λογ/σμού 80.01, που απομένει, μετά τις παραπάνω τακτοποιήσεις, αποτελεί το μικτό αποτέλεσμα της επιχείρησης και μεταφέρεται στο λογ. 86.00.00 "Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης".

10) Οι λογ. 80.02, 81.00, 81.02, 82.00, 83 "Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους και 85 "Αποσβέσεις πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" πιστώνονται με το χρεωστικό τους υπόλοιπο για να εξισωθούν και χρεώνεται ο λογ. 86 με τους αντίστοιχους αναλυτικούς του.

11) Οι λογ. 80.03, 81.01, 81.03, 82.01 και 84 "Εσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων χρεώνονται με τα πιστωτικά τους υπόλοιπα για να εξισωθούν και πιστώνεται ο λογ. 86 με τους αντίστοιχους αναλυτικούς του.

12) Μετά τις παραπάνω ενέργειες, αν ο λογ/σμός 86 Αποτελέσματα χρήσης εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο, τότε το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης είναι αρνητικό δηλαδή ζημία, ενώ στην αντίθετη περίπτωση είναι θετικό δηλαδή κέρδος. Και στις δύο περιπτώσεις μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.99 "Καθαρά αποτελέσματα χρήσης". Στη συνέχεια αν το υπόλοιπο του λογ/σμού 86.99 είναι χρεωστικό, πιστώνεται ο λογ/σμός 86.99 για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογ/σμος 88 "Αποτελέσματα προς διάθεση" (88.01 ζημίες χρήσης) με το ίδιο ποσό, ενώ αν είναι πιστωτικό, χρεώνεται ο λογ/σμός 86.99 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. (88.00 "Καθαρά κέρδη χρήσης") με το ίδιο ποσό. Το υπόλοιπο του λογ. 86.99 είναι ίσο με το υπόλοιπο του λογ. 98.99 τι αναλυτικής λογιστικής.

13) Στη συνέχεια, χρεώνεται ο λογ. 88.03 με τις ζημίες της προηγούμενης χρήσης που θα καλυφθούν από τα κέρδη της τωρινής χρήσης με πίστωση του λογ. 42.01. Ενώ για το υπόλοιπο κερδών της προηγούμενης χρήσης, πιστώνεται ο λογ. 88.02 με χρέωση του λογ. 42.00.

14) Ο λογ. 88.04 χρεώνεται με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων που θα καλυφθούν από τα κέρδη της τωρινής χρήσης με πίστωση του λογ. 42.02.

15) Ο λογ. 88.06 πιστώνεται με το ποσό των πιστωτικών συμψηφιστικών λογιστικών διαφορών που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων με χρέωση του λογ. 42.04. Αν οι συμψηφιστικές διαφορές του φορολογικού ελέγχου είναι χρεωστικές, με το ποσό αυτό χρεώνεται ο λογ. 88.06 και πιστώνεται ο λογ. 42.04.

16) Ο λογ. 88.07 πιστώνεται με τα αποθεματικά που αποφασίζεται η διάθεσή τους και χρεώνεται ο λογ. 41.

17) Ο λογ. 88.08 χρεώνεται με το φόρο εισοδήματος με πίστωση του λογ. 54.

18) Ο λογ. 88.09 χρεώνεται με τους λοιπούς φόρους που βαραίνουν απευθείας τα, κέρδη και ζημίες και πιστώνεται ο λογ. 63 (όπως π.χ. ο λογ. 63.98.02).

19) Στη συνέχεια, οι λογ. 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07 χρεώνονται με τα υπόλοιπά τους για να εξισωθούν και πιστώνεται ο λογ. 88.98 όταν το τελικό υπόλοιπο του λογ. 88 είναι ζημία ή ο λογ. 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογ. 88 είναι κέρδος.

20) Επίσης, οι λογ. 88.01, 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09 πιστώνονται με τα υπόλοιπά τους για να εξισωθούν και χρεώνεται ο λογ. 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογ. 88 είναι ζημία ή ο λογ. 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογ. 88 είναι κέρδος.

21) Μετά τις παραπάνω λογιστικές ενέργειες, αν το υπόλοιπο του λογ/σμού 88 είναι χρεωστικό (88.98 "ζημίες εις νέον") πιστώνεται με το υπόλοιπό του για να σωθεί, ενώ αντίστοιχα χρεώνεται ο λογ/σμός 42.01 με το ίδιο ποσό. Αν όμως το υπόλοιπο είναι πιστωτικό (88.99 "κέρδη προς διάθεση"), τότε χρεώνεται με τα υπόλοιπα του για να εξισωθεί, ενώ πιστώνονται οι λογ/σμοί 41 με το ποσό των κερδών που μετατρέπονται σε αποθεματικό, 53.01 με τα ποσά α' και β' μερίσματος (με το φόρο τους) 43.02 με τα ποσά των μερισμάτων που διατίθενται με σκοπό την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και ο λογ/σμός 42.00 με το υπόλοιπο των κερδών

22) Με τα υπόλοιπα που μένουν, μετά τις παραπάνω ενέργειες, στους λογ/σμούς του αναλυτικού και Γενικού Καθολικού συντάσσονται τα οριστικά ισοζύγια.

23) Με βάση τα οριστικά ισοζύγια καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών 'τα υπόλοιπα όλων των άλλων λογ/σμών που απεικονίζονται στους αναλυτικούς λογ/σμούς (εκτός των εμπορεύσιμων που έχουν ήδη καταχωρηθεί.

24) Με βάση τα ίδια οριστικά ισοζύγια καταχωρείται και ο ισολογισμός στο βιβλίο απογραφών (δηλαδή οι πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί κάτω από την απογραφή.

25) Στο βιβλίο απογραφών και κάτω από τον ισολογισμό καταχωρείται η ανάλυση της γενικής εκμετάλλευσης και των αποτελεσμάτων χρήσης, καθώς και η διανομή των κερδών.

26) Χρεώνεται ο λογ. 89.01 "Ισολογισμός κλεισίματος χρήσης" με την αξία των στοιχείων του ενεργητικού και πιστώνονται όλοι οι λογ/σμοί του ενεργητικού του ισολογισμού που έχει συνταχθεί με τους αντίστοιχους αναλυτικούς για να εξισωθούν. Στη συνέχεια πιστώνεται ο λογ/σμός 89.01 με την αξία των στοιχείων του παθητικού και χρεώνονται όλοι οι λογ/σμοί του παθητικού με τους αντίστοιχους αναλυτικούς για να εξισωθούν, με την αιτιολογία "εγγραφές κλεισίματος των λογ/σμών του Ισολογισμού". λογ. 89.01 χρεώνεται και πιστώνεται είτε για ολόκληρο το ενεργητικό και παθητικό μαζί, είτε τμηματικά για κάθε λογ/σμό χωριστά. Οι εγγραφές αυτές δεν είναι υποχρεωτικό να γίνουν, αλλά συνηθίζεται όμως να γίνονται στην πράξη για λόγους κυρίως τάξης και επαλήθευσης των διαφόρων λογιστικών στοιχείων.

27) Στη συνέχεια, για το άνοιγμα των βιβλίων της επόμενης χρήσης και μέσα στο διάστημα από 1.1 - 31.31 ή 30.4, ανάλογα αν είναι προσωπική επιχείρηση ή Α.Ε. κλπ. χρεώνεται στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων ο λογ. 89.00 και πιστώνονται όλοι λογ/σμοί του παθητικού. Επίσης πιστώνεται ο λογ. 89.00 και χρεώνονται όλοι οι λογ/σμοί του ενεργητικού. Οι εγγραφές αυτές είναι υποχρεωτικές για το άνοιγμα των λογ/σμών και τη μεταφορά των υπολοίπων που έχουν οι λογ/σμοί του ενεργητικού και παθητικού από την προηγούμενη χρήση στη νέα χρήση.

B) Λογιστικές ενέργειες που πραγματοποιούνται σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, δηλαδή για τις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν και την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ., καθώς και για τις εμπορικές τις βιομηχανικές ή τις βιοτεχνικές επιχειρήσεις ή τις μικτές επιχειρήσεις που τηρούν θεωρημένη αποθήκη.

Οι λογιστικές ενέργειες και στις περιπτώσεις αυτές είναι ακριβώς ίδιες με αυτές που αναπτύχθηκαν παραπάνω με τις εξής όμως δύο επί πλέον προσθήκες.

1) Επιβάλλεται να τηρούν βιβλίο αποθήκης (θεωρημένο) ή καρτέλες αποθήκης (θεωρημένες) για τ' αγαθά που αγοράζουν, με σκοπό να τα μεταπωλήσουν και για τ' αγαθά που παράγουν, με σκοπό να τα πωλήσουν .

2) Επιβάλλεται να ενεργούν εγγραφές βιομηχανικής λογιστικής για τα προϊόντα που παράγουν, δηλαδή να διακινούν τους λογαριασμούς της ομάδας 9, όταν ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές.

3) Επιβάλλεται να τηρούν βιβλίο παραγωγής, κοστολογίου καθώς και βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών για τα προϊόντα που παράγουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο: ΑΣΚΗΣΗ – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

9.1 ΕΚΦΩΝΗΣΗ ΑΣΚΗΣΗΣ

Η απογραφή που έγινε στην ατομική επιχείρηση « ΠΡΟΟΠΤΙΚΗ Ε.Π.Ε.» στις 31/12/06 σε ευρώ είχε ως εξής:

Ενεργητικό: Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων 100.000 (από/να κτίρια 20000) ,
Μηχ/τα – Τ.Ε 10000 (από/να μηχ/τα 3000),
Μεταφορικά Μέσα 200.000 (από/να Μετ. Μέσα 190.000),
Έπιπλα κ λοιπός εξοπλισμός 3050 (από/να έπιπλα 1905),
Εμπορεύματα 460.000 (Είδος Α 300.000, Είδος Β 160.000)
Πελάτες 6.100 (επισφαλείς πελάτες 500),
Γραμμάτια Εισπρακτέα 60.200
Μεταβατικοί Λογ/σμοί Ενεργητικού 1.000
Χρηματικά Διαθέσιμα 19.000

Παθητικό: Κεφάλαιο 460.200
Αποθεματικά 80.000
Προβλέψεις 1.000
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις 79.815
Προμηθευτές 21.000
Γραμμάτια Πληρωτέα 2.000
Υποχρεώσεις Από Φόρους – Τέλη 630
Ασφαλιστικοί Οργανισμοί 1.600

Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης έγιναν τα παρακάτω γεγονότα:

- 5/1 Προεξοφλήθηκαν γραμμάτια εισπρακτέα αξίας 20.000 € και με το καθαρό προϊόν τους , που είναι 18.800 € η τράπεζα πίστωσε το λογαριασμό όψεως της επιχείρησης.
- 12/1 Λήφθηκε από την ALPHA BANK βραχυπρόθεσμο δάνειο ποσού 10.000 € (το οποίο κατατέθηκε στο λογαριασμό όψεως), δίνοντας ως ενέχυρο συναλλαγματικές αποδοχής πελατών της, συνολικής αξίας 12.000 €
- 22/1 Εισπράχθηκαν από προμηθευτές της επιχείρησης, γραμμάτια των πελατών της ύψους 1.000 € (γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους).
- 3/2 Από τα γραμμάτια που είχαν προεξοφληθεί, η τράπεζα της επέστρεψε ανείσπρακτα ονομαστικής αξίας 5.000 € Κατεβλήθησαν από τον λογαριασμό όψεώς μας.

- 19/2 Κατεβλήθησαν 1.500 €για τηλεφωνικά έξοδα και 500 €για έξοδα ύδρευσης, Φ.Π.Α. 19%.
- 24/2 Πελάτης της επιχείρησης τακτοποιεί οφειλή του ύψους 1.500 €δια της εκδόσεως μεταχρονολογημένης επιταγής.
- 3/3 Το σύνολο των προπληροθέντων ασφαλιστρων κλοπής (1.000 €) καθίσταται δεδουλευμένο. Την ίδια ημερομηνία η επιχείρηση ανανεώνει την σύμβαση ασφαλιστικής κάλυψης για την περίοδο 3/3/2007- 2/3/2008. Το ασφάλιστρο συμφωνείται σε 1.600 €για όλο το δωδεκάμηνο. Η επιχείρηση καταβάλει όλο το ποσό με την ανανέωση της σύμβασης και κατά την πάγια τακτική της καταλογίζει ολόκληρο το ποσό σαν έξοδο της τρέχουσας χρήσεως.
- 19/3 Εξοφλείται τοις μετρητοίς μισθοδοτική κατάσταση ονομαστικού ποσού 9.800 € Από το ποσό αυτό παρακρατήθηκαν: α) 2.000 €υπέρ Ι.Κ.Α, και β) 300 € Φ.Μ.Υ. Οι εργοδοτικές εισφορές για το Ι.Κ.Α. ανέρχονταν σε 3.000 €
- 31/3 Έληξαν και εισπράχθηκαν συναλλαγματικές ονομαστικής αξίας 30.000 €
- 22/4 Αγοράστηκε γραφική ύλη τοις μετρητοίς ποσού 600 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.
- 5/5 Καταβλήθηκαν ασφάλιστρα πυρός συνολικού ύψους 800 €
- 15/5 Εισπράχθηκαν ενοίκια κτιρίου ύψους συνολικού 1.500 €
- 6/6 Αγοράστηκαν διαφημιστικά έντυπα καθαρής αξίας 2.500 €(Φ.Π.Α. 19%) TIM-ΔΑ No 114.
- 20/6 Αγοράσαμε εμπ/τα Είδος Α από τον προμηθευτή Α. Αργυρόπουλο αξίας 50.000 €πλέον Φ.Π.Α. 19%. Δ.Α.-TIM No 3.
- 25/6 Αγοράσαμε εμπ/τα Είδος Β από τον προμηθευτή Π. Παπαγεωργίου αξίας 70.000 € πλέον Φ.Π.Α. 19%. Δ.Α- TIM No 15.
- 5/7 Πουλήσαμε εμπ/τα Είδος Α στον πελάτη μας Κ. Καρρά αξίας 70.000 € πλέον Φ.Π.Α. 19%. Δ.Α.- TIM No 1
- 19/7 Το φορτηγό SKANIA στάλθηκε στο συνεργείο για έλεγχο και συντήρηση. Τα έξοδα έφθασαν τα 350 € πλέον Φ.Π.Α. με πίστωση. Τ.Π.Υ No 25.
- 12/8 Πουλήσαμε εμπ/τα Είδος Β στον πελάτη μας Ν. Νικολάου αξίας 90.000 € πλέον Φ.Π.Α. 19%. Δ.Α.-TIM No 2.
- 20/8 Επιστρέψαμε στον προμηθευτή μας Π. Παπαγεωργίου εμπορεύματα είδους Β αξίας 5.000 € πλέον Φ.Π.Α. 19% με Δ.Α. 1, Πιστωτικό Τιμολόγιο Π. Παπαγεωργίου No 10.
- 31/8 Πουλήθηκε το φορτηγό VOLVO στην επιχείρηση ΚΡΟΝΟΣ αντί 20.000 € πλέον Φ.Π.Α. 19% με μετρητά. TIM-ΔΑ No 3.

15/10 Ο πελάτης μας Κ. Καρράς, μας επέστρεψε εμπορεύματα Είδος Α αξίας 2.500 € πλέον Φ.Π.Α. Πιστωτικό Τιμολόγιο Νο 1.

30/10 Η επιχείρηση εισπράττει ενοίκιο καταστήματος για την χρονική περίοδο 1/11/07 – 30/10/08 αξίας 6.000 € για όλο το δωδεκάμηνο.

22/11 Χορηγήσαμε στον πελάτη μας Ν. Νικολάου έκπτωση για το ΤΙΜ. Νο 2 (εμπ/τα είδους Β) αξίας 3.000 € πλέον Φ.Π.Α. 19%. Πιστωτικό Τιμ. Νο 2.

31/12 Να γίνει εκκαθάριση Φ.Π.Α.

Τις 31/12/07 έγινε απογραφή και διαπιστώθηκαν τα εξής:

- 1) Να γίνει τακτοποίηση των εσόδων και εξόδων.
- 2) Να γίνει απόσβεση των παγίων α) κτίρια 6%, β)μετ. μέσα 10%, γ)μηχ/τα 10%, δ) έπιπλα 12%.
Η απόσβεση όλων των παγίων γίνεται με τη σταθερή μέθοδο, εκτός των μηχανημάτων που γίνεται με τη φθίνουσα.
- 3) Να γίνουν προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σύμφωνα με το νόμο.
- 4) Στις 31/12 εμφανίστηκε ένας πρώην πελάτης της επιχείρησης που είχε Αποσβεστεί πριν δύο χρόνια πλήρως ως ανεπίδεκτος είσπραξης πελάτης Και εξοφλεί το τότε ποσό των 50.000 € Αποδ. Είσπραξης Νο 4.
- 5) Μετρήθηκαν τα εμπορεύματα και ευρέθηκαν:

ΕΙΔΟΣ Α: 198.000 €

ΕΙΔΟΣ Β: 77.900 €

Τα μη προσδιοριστικά έξοδα είναι 100 €έξοδα διοικητικής λειτουργίας και τα μη προσδιοριστικά έσοδα 20 €τόκοι και συναφή έξοδα.

Ζητείται: Να γίνει το άνοιγμα των βιβλίων, να καταχωρηθούν τα οικονομικά γεγονότα, οι εγγραφές τακτοποίησης, η γενική εκμετάλλευση και η εξαγωγή του αποτελέσματος.

Παρατήρηση:

Προβλέψεις:

Πωλήσεις: $70.000 + 90.000 (- 3.000 + 2.500) =$
 $160.000 - 5.500 = 154.500 * 0.5\% = 772,5$

Πελάτες; $6.100 + 80.325 + 103.530 = 189.955 * 30\% = 56.986,5$

Υπάρχουσες Προβλέψεις + Τωρινές = $1.000 + 772,5 = 1772,5 < 56.86,5$

9.2 ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗΣ

	1/1	
11 Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τ.Ε.	100.000	
12 Μηχανήματα	10.000	
13 Μεταφορικά Μέσα	200.000	
14 Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός	3.050	
20 Εμπορεύματα	460.000	
30 Πελάτες	6.100	
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	62.000	
36 Μεταβατικοί Λογ/σμοί Ενεργητικού	1.000	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	19.000	
89 Ισολογισμός		861.150

Αιτιολογία: Εγγραφή Ανοίγματος

	do	
89 Ισολογισμός	861.150	
11 Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τ.Ε.		20.000
12 Μηχανήματα		3.000
13 Μεταφορικά Μέσα		190.000
14 Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός		1.905
40 Κεφάλαιο		460.200
41 Αποθεματικά		80.000
44 Προβλέψεις		1.000
45 Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις		79.815
50 Προμηθευτές		21.000
51 Γραμμάτια Πληρωτέα		2.000
55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί		1.600
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη		630

Αιτιολογία: Εγγραφή Ανοίγματος

	5/1	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	18.800	
38.03 Καταθέσεις Όψεως (18.800)		
65 Τόκοι και Συναφή Έξοδα	1.200	
65.02 Προεξοφλητικοί Τόκοι κ έξοδα Τρ.(1.200)		
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα		20.000
31.05 Γραμμάτια Προεξοφλημένα (20.000)		

Αιτιολογία: Προεξόφληση Γραμματίων

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
<u>1.742.300</u>	<u>1.742.300</u>

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	1.742.300	1.742.300

12/1		
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	12.000	
31.02 Γραμμάτια στις Τράπεζες για εγγύηση (12.000)		
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα		12.000
31.00 Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο (12.000)		

Αιτιολογία: Ενεχυρίαση Γραμματίων

do		
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	10.000	
38.03 Καταθέσεις Όψεως (10.000)		
52 Τράπεζες-Λογ/σμοί Βραχ. Υποχρεώσεων		10.000
52.00 ALPHA BANK (10.000)		

Αιτιολογία: Είσπραξη βραχυπρόθεσμου δανείου

22/1		
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	1.000	
31.04 Γραμμάτια Μεταβιβασμένα σε Τρίτους (1.000)		
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα		1.000
31.00 Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο (1.000)		

Αιτιολογία: Είσπραξη μεταβιβασμένων γραμματίων από προμηθευτές

3/2		
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	5.000	
31.03 Γραμμάτια σε Καθυστέρηση (5.000)		
38 Χρηματικά Διαθέσιμα		5.000
38.03 Καταθέσεις Όψεως		

Αιτιολογία: Χαρακτηρισμός Γραμματίων σε Καθυστέρηση

do		
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	5.000	
31.05 Γραμμάτια Προεξοφλημένα (5.000)		
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα		5.000
31.00 Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο		

Αιτιολογία: Μεταφορά του αντιθέτου στον κύριο

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	1.775.300	1.775.300

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	1.775.300	1.775.300

	19/2	
62 Παροχές Τρίτων	2.000	
62.03 Τηλεπικοινωνίες		
62.03.00 Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά (1500)		
62.98 Λοιπές Παροχές Τρίτων		
62.98.02 Ύδρευση (500)		
54 Υποχρεώσεις από Φόρους-Τέλη	380	
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.29 Φ.Π.Α.Δαπανών (380)		
38 Χρηματικά Διαθέσιμα		2.380
38.00 Ταμείο (2380)		

Αιτιολογία: Εξόφληση λογ/σμών ύδρευσης & τηλεπικοινωνιών

	24/2	
33 Χρεώστες Διάφοροι	1.500	
33.90 Επιταγές Εισπρακτέες Μεταχ/νες (1.500)		
30 Πελάτες		1.500
30.00 Πελάτες Εσωτερικού (1.500)		

Αιτιολογία: Επιταγή Νο -----

	3/3	
62 Παροχές Τρίτων	1.000	
62.05 Ασφάλιστρα		
62.05.01 Ασφάλιστρα Μ.Μ (1.000)		
36 Μεταβατικοί Λογ/σμοί Ενεργητικού		1.000
36.00 Έσοδα Επόμενων Χρήσεων		
36.00.05 Ασφάλιστρα		
36.00.05.01 Ασφάλιστρα Μ.Μ		

Αιτιολογία: Δουλεμένα Έξοδα

	3/3	
62 Παροχές Τρίτων	1.600	
62.05 Ασφάλιστρα (1600)		
38 Χρηματικά Διαθέσιμα		1.600
38.00 Ταμείο (1600)		

Αιτιολογία: Πληρωμή Ασφαλίσεων

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	1.781.780	1.781.780

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
1.781.780	1.781.780

19/3	
60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	12.800
60.00 Αμοιβές Έμμισθου Προσωπικού (9.800)	
60.03 Εργοδοτικές Εισφορές (3.000)	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	7.500
38.00 Ταμείο (7.500)	
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	300
54.03 Φόροι – Τέλη Προσωπικού (300)	
55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	5.000
55.00 Ι.Κ.Α. (5.000)	

Αιτιολογία: Εξόφληση μισθοδοτικής κατάστασης και παρακρατήσεις

31/3	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	30.000
38.00 Ταμείο (30.000)	
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	30.000
31.00 Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο (30.000)	

Αιτιολογία: Είσπραξη Γραμματίων

22/4	
64 Διάφορα Έξοδα	600
64.07 Έντυπα & Γραφική Ύλη (600)	
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	114
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.29 Φ.Π.Α. Δαπανών (114)	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	714
38.00 Ταμείο	

Αιτιολογία: Αγορά Γραφικής Ύλης

5/5	
62 Παροχές Τρίτων	800
62.05 Ασφάλιστρα (800)	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	800
38.00 Ταμείο (800)	

Αιτιολογία: Πληρωμή Ασφαλίσεων

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
1.826.094	1.826.094

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	1.826.094	1.826.094

————— 15/5 —————
 38 Χρηματικά Διαθέσιμα
 38.00 Ταμείο (1.500)
 75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών
 75.05 Ενοίκια Κτιρίων (1.500)

38 Χρηματικά Διαθέσιμα	1.500	
75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών		1.500

Αιτιολογία: Είσπραξη Ενοικίου

————— 6/6 —————
 64 Διάφορα Έξοδα
 64.02 Έξοδα Προβολής & Διαφημίσεως (2.500)
 54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη
 54.00 Φ.Π.Α.
 54.00.29 Φ.Π.Α. Δαπανών (475)
 38 Χρηματικά Διαθέσιμα
 38.00 Ταμείο (2.975)

64 Διάφορα Έξοδα	2.500	
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	475	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα		2.975

Αιτιολογία: Αγορά Διαφημιστικών Εντύπων

————— 20/6 —————
 20 Εμπορεύματα
 20.00 Είδος Α
 20.00.01 Αγορές Είδους Α (50.000)
 54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη
 54.00 Φ.Π.Α.
 54.00.21 Φ.Π.Α. Εισροών 19% (9.500)
 50 Προμηθευτές
 50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού
 50.00.00 Α. Αργυρόπουλος

20 Εμπορεύματα	50.000	
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	9.500	
50 Προμηθευτές		59.500

Αιτιολογία: Δ.Α. – TIM No 3

————— 25/6 —————
 20 Εμπορεύματα
 20.00 Είδος Β
 20.00.01 Αγορές Είδους Β (70.000)
 54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη
 54.00 Φ.Π.Α.
 54.00.21 Φ.Π.Α. Εισροών 19% (13.300)
 50 Προμηθευτές
 50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού
 50.00.01 Π. Παπαγεωργίου

20 Εμπορεύματα	70.000	
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	13.300	
50 Προμηθευτές		83.300

Αιτιολογία: Δ.Α. – TIM No 15

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	1.973.369	1.973.369

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
<u>1.973.369</u>	<u>1.973.369</u>

_____ 5/7 _____		
30 Πελάτες	83.300	
30.00 Πελάτες Εσωτερικού		
30.00.00 Κ. Καρράς		
70 Πωλήσεις		70.000
70.00 Είδος Α		
70.00.00 Πωλήσεις Είδος Α (70.000)		
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη		13.300
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.71 Φ.Π.Α. Εκροών 19% (13.300)		

Αιτιολογία: Δ.Α. – TIM No 1

_____ 19/7 _____		
62 Παροχές Τρίτων	350	
62.07 Επισκευές & Συντηρήσεις		
62.07.03 Μεταφορικών Μέσων (350)		
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	66,5	
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.29 Φ.Π.Α. Δαπανών (66,5)		
53 Πιστωτές Διάφοροι		416,5
53.10 Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις		

Αιτιολογία: Τ.Π.Υ No 25

_____ 12/8 _____		
30 Πελάτες	107.100	
30.00 Πελάτες Εσωτερικού		
30.00.01 Ν. Νικολάου		
70 Πωλήσεις		90.000
70.01 Είδος Β		
70.01.00 Πωλήσεις Είδους Β (90.000)		
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη		17.100
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.71 Φ.Π.Α. Εκροών 19% (17.100)		

Αιτιολογία: Δ.Α. – TIM. No 2

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
<u>2.164.185,5</u>	<u>2.164.185,5</u>

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
2.164.185,5	2.164.185,5

_____ 20/8 _____
 50 Προμηθευτές 5.950
 50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού
 50.00.01 Π. Παπαγεωργίου
 20 Εμπορεύματα 5.000
 20.01 Είδος Β
 20.01.02 Επιστροφές (5.000)
 54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη 950
 54.00 Φ.Π.Α.
 54.00.21 Φ.Π.Α. Εισροών 19% (950)

Αιτιολογία: Πιστ. Τιμ. Νο 10

_____ 31/8 _____
 66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων 1.667
 66.03 Αποσβέσεις Μεταφορικών Μέσων
 66.03.02 Αποσβέσεις Φορτηγών (1.667)
 13 Μεταφορικά Μέσα 1.667
 13.99 Αποσβ/να Μεταφορικά Μέσα
 13.99.00 Αποσβ/νο Φορτηγό (1.667)

Αιτιολογία: 20.000 €* 10% * ½

_____ do _____
 13 Μεταφορικά Μέσα 191.667
 13.99 Αποσβ/να Μεταφορικά Μέσα
 13.99.00 Αποσβ/νο Φορτηγό (191.667)
 13 Μεταφορικά Μέσα 191.667
 13.02 Αυτοκίνητα Φορτηγά
 13.02.00 Φορτηγό VOLVO (191.667)

Αιτιολογία: Μεταφορά Αντιθέτων

_____ do _____
 33 Χρεώστες Διάφοροι 23.800
 33.11 Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις
 33.11.00 ΚΡΟΝΟΣ (23.800)
 13 Μεταφορικά Μέσα 20.000
 13.02 Αυτοκίνητα Φορτηγά
 13.02.00 Φορτηγό VOLVO (20.000)
 54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη 3.800
 54.00 Φ.Π.Α.
 54.00.13 Φ.Π.Α. Παγίων (3.800)

Αιτιολογία: Δ.Α.-ΤΙΜ. Νο 3

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
2.387.269,5	3.387.269,5

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	2.387.269,5	3.387.269,5

do		
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	23.800	
38.00 Ταμείο (23.800)		
33 Χρεώστες Διάφοροι		23.800
33.11 Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις		
33.11.00 ΚΡΟΝΟΣ (23.800)		

Αιτιολογία: Γραμμάτιο είσπραξης Νο 4

do		
13 Μεταφορικά Μέσα	11.667	
13.02 Αυτοκίνητα Φορτηγά		
13.02.00 Φορτηγό VOLVO (11.667)		
81 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		11.667
81.03 Έκτακτα Κέρδη		
81.03.03 Κέρδη από Εκποίηση Μ.Μ (11.667)		

Αιτιολογία: Κέρδος από Εκποίηση Μ.Μ.

15/10		
70 Πωλήσεις	2.500	
70.00 Είδος Α		
70.00.01 Επιστροφές(2.500)		
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	475	
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.71 Φ.Π.Α. Εκροών 19% (475)		
30 Πελάτες		2.975
30.00 Πελάτες Εσωτερικού		
30.00.00 Κ. Καρράς		

Αιτιολογία: Πιστ. Τιμ. Νο 1

30/10		
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	6.000	
38.00 Ταμείο (6.000)		
75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών		6.000
75.05 Ενοίκια Κτιρίων – Τ.Ε		
75.05.00 Ενοίκια Καταστήματος (6.000)		

Αιτιολογία: Είσπραξη Ενοικίου

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	2.431.711,5	2.431.711,5

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	2.431.711,5	2.431.711,5

22/11		
70 Πωλήσεις	3.000	
70.01 Είδος Β		
70.01.02 Εκπτώσεις (3000)		
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	570	
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.71 Φ.Π.Α. Εκροών 19% (570)		
30 Πελάτες		3.570
30.00 Πελάτες Εσωτερικού		
30.00.01 Ν. Νικολάου		

Αιτιολογία: Πιστ. Τιμ. Νο 2

31/12		
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	22.885,5	
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.99 Εκκαθάριση – Απόδοση Φ.Π.Α.		
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη		22.885,5
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.29 Φ.Π.Α. Δαπανών (1.035,5)		
54.00.21 Φ.Π.Α. Εισροών 19% (21.850)		

Αιτιολογία: Μεταφορά

31/12		
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	33.155	
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.13 Φ.Π.Α. Μετ. Μέσων (3.800)		
54.00.71 Φ.Π.Α. Εκροών 19% (29.355)		
54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη		33.155
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.99 Εκκαθάριση – Απόδοση Φ.Π.Α.		

Αιτιολογία: Μεταφορά

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	2.491.322	2.491.322

Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού Μηνός Δεκεμβρίου (Α Προσωρινό)

Σ Γ Κ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
		Χ	Π	Χ	Π
11	Κτίρια- Εγκ. Κτιρίων- Τ.Ε.	100.000	20.000	80.000	-
12	Μηχ/τα	10.000	3.000	7.000	-
13	Μεταφορικά Μέσα	403.334	403.334	-	-
14	Έπιπλα & Λοιπός Εξοπ.	3.050	1.905	1.145	-
20	Εμπορεύματα	580.000	5.000	575.000	-
30	Πελάτες	196.500	8.045	188.455	-
31	Γραμμάτια Εισπρακτέα	85.000	68.000	17.000	-
33	Χρεώστες Διάφοροι	25.300	23.800	1.500	-
36	Ματαβατικοί Λογ/σμοί Ενεργ.	1.000	1.000	-	-
38	Χρηματικά Διαθέσιμα	109.100	20.969	88.131	-
40	Κεφάλαιο	-	406.200	-	406.200
41	Αποθεματικά	-	80.000	-	80.000
44	Προβλέψεις	-	1.000	-	1.000
45	Μακροπρόθεσμες Υποχρ.	-	79.815	-	79.815
50	Προμηθευτές	5.950	163.800	-	157.815
51	Γραμμάτια πληρωτέα	-	2.000	-	2.000
52	Τράπεζες	-	10.000	-	10.000
53	Πιστωτές Διάφοροι	-	416,5	-	416,5
54	Υποχρεώσεις από Φ-Τ	80.921	92.120,5	-	11.199,5
55	Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	-	6.600	-	6.600
56	Μεταβατικοί Λογ/σμοί Παθ.	-	-	-	-
60	Αμοιβές & Έξοδα Προσωπ.	12.800	-	12.800	-
62	Παροχές Τρίτων	5.750	-	5.750	-
64	Διάφορα Έξοδα	3.100	-	3.100	-
65	Τόκοι & Συναφή Έξοδα	1.200	-	1.200	-
66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχ.	1.667	-	1.667	-
70	Πωλήσεις	5.500	160.000	-	154.500
75	Έσοδα Παρεπόμενων Ασχ.	-	7.500	-	7.500
80	Γενική Εκμετάλλευση	-	-	-	-
81	Έκτακτα & Ανοργ. Αποτελ.	-	11.667	-	11.667
82	Έσοδα & Έξοδα Προγ. Χρ.	-	-	-	-
83	Προβλέψεις για Εκτ. Κινδ.	-	-	-	-
86	Αποτελέσματα Χρήσεως	-	-	-	-
88	Αποτελέσματα Προς Διάθ.	-	-	-	-
89	Ισολογισμός	861.150	861.150	-	-
	ΣΥΝΟΛΟ	2.491.322	2.491.322	982.748	982.748

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	<u>2.491.322</u>	<u>2.491.322</u>

_____ 31/12 _____		
36 Μεταβατικοί Λογ/σμοί Ενεργητικού	268	
36.00 Έξοδα Επόμενων Χρήσεων		
36.00.01 Ασφάλιστρα (268)		
62 Παροχές Τρίτων		268
62.05 Ασφάλιστρα		
Αιτιολογία: Τακτοποίηση Εξόδων		

_____ 31/12 _____		
75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	5.000	
75.05 Ενοίκια Κτιρίων – Τ.Ε.		
75.05.00 Ενοίκια Καταστήματος (5.000)		
56 Μεταβατικοί Λογ/σμοί Παθητικού		5.000
56.00 Έσοδα Επόμενων Χρήσεων		
56.00.00 Ενοίκια Καταστήματος (5.000)		

Αιτιολογία: Τακτοποίηση Εσόδων

_____ 31/12 _____		
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων	6.000	
66.01 Αποσβέσεις Κτιρίων		
66.01.00 Αποσβέσεις Καταστήματος (6.000)		
66.02 Αποσβέσεις Μηχανημάτων – Τ.Ε	2.100	
66.02.00 Αποσβέσεις Μηχανημάτων (2.100)		
66.04 Αποσβέσεις Επίπλων & Λοιπού Εξοπ.	366	
66.04.00 Αποσβέσεις Επίπλων (366)		
11 Κτίρια Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τ.Ε.		6.000
11.99 Αποσβ/να Κτίρια Ε.Τ.		
11.99.00 Αποσβεσμένο Κατάστημα (6.000)		
12 Μηχανήματα		2.100
12.99 Αποσβεσμένα Μηχ/τα (2.100)		
14 Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός		366
14.99 Αποσβ/να Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλ.		
14.99.00 Αποσβεσμένα Έπιπλα (366)		

Αιτιολογία: Κτίριο = 100.000 € * 6% * 12/12 = 6.000 €

Έπιπλα = 3.050 € * 12% * 12/12 = 366 €

Μηχ/τα = 7.000 € * 3 * 10% * 12/12 = 2.100 €

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	<u>2.505.056</u>	<u>2.505.056</u>

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	2.505.056	2.505.056

————— 31/12 —————		
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	50.000	
38.00 Ταμείο (50.000)		
82 Έξοδα & Έσοδα Προηγ. Χρήσεων		50.000
82.01 Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων		
82.01.00 Εισπράξεις Αποσβ/νων Απαιτήσεων (50.000)		

Αιτιολογία: Είσπραξη Αποσβεσμένων Απαιτήσεων

————— 31/12 —————		
83 Προβλέψεις για Εκτάκτους Κινδύνους	772,5	
83.11 Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις (772,5)		
44 Προβλέψεις		772,5
44.11 Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις (772,5)		

Αιτιολογία: Προβλέψεις

————— 31/12 —————		
70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων	5.500	
70.00 Είδος Α		
70.00.00 Πωλήσεις Είδος Α		
70.01 Είδος Β		
70.01.00 Πωλήσεις Είδος Β		
70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων		5.500
70.00 Είδος Α		
70.00.01 Επιστροφές Πωλήσεων Είδος Α (2.500)		
70.01 Είδος Β		
70.01.02 Εκπτώσεις Πωλήσεων Είδος Β (3.000)		

Αιτιολογία: Μεταφορά

————— 31/12 —————		
20 Εμπορεύματα	5.000	
20.01 Είδος Β		
20.01.02 Επιστροφές Αγορών Είδος Β (5.000)		
20 Εμπορεύματα		5.000
20.01 Είδος Β		
20.01.00 Αγορές Είδος Β (5.000)		

Αιτιολογία: Μεταφορά

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	2.566.328,5	2.566.328,5

B Προσωρινό Ισοζύγιο

Σ Γ Κ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
		Χ	Π	Χ	Π
11	Κτίρια- Εγκ. Κτιρίων- Τ.Ε.	100.000	26.000	74.000	-
12	Μηχ/τα	10.000	5.100	4.900	-
13	Μεταφορικά Μέσα	403.334	403.334	-	-
14	Έπιπλα & Λοιπός Εξοπ.	3.050	2.271	779	-
20	Εμπορεύματα	585.000	10.000	575.000	-
30	Πελάτες	196.500	8.045	188.455	-
31	Γραμμάτια Εισπρακτέα	85.000	68.000	17.000	-
33	Χρεώστες Διάφοροι	25.300	23.800	1.500	-
36	Ματαβατικοί Λογ/σμοί Εν.	1.268	1.000	268	-
38	Χρηματικά Διαθέσιμα	159.100	20.969	138.131	-
40	Κεφάλαιο	-	460.200	-	460.200
41	Αποθεματικά	-	80.000	-	80.000
44	Προβλέψεις	-	1.772,5	-	1.772,5
45	Μακροπρόθεσμες Υποχρ.	-	79.815	-	79.815
50	Προμηθευτές	5.950	163.800	-	157.850
51	Γραμμάτια πληρωτέα	-	2.000	-	2.000
52	Τράπεζες	-	10.000	-	10.000
53	Πιστωτές Διάφοροι	-	416,5	-	416,5
54	Υποχρεώσεις από Φ-Τ	80.921	92.120,5	-	11.199,5
55	Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	-	6.600	-	6.600
56	Μεταβατικοί Λογ/σμοί Παθ.	-	5.000	-	5.000
60	Αμοιβές & Έξοδα Προσωπ.	12.800	-	12.800	-
62	Παροχές Τρίτων	5.750	268	5.482	-
64	Διάφορα Έξοδα	3.100	-	3.100	-
65	Τόκοι & Συναφή Έξοδα	1.200	-	1.200	-
66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχ.	10.133	-	10.133	-
70	Πωλήσεις	11.000	165.500	-	154.500
75	Έσοδα Παρεπόμενων Ασχ.	5.000	7.500	-	2.500
80	Γενική Εκμετάλλευση	-	-	-	-
81	Έκτακτα & Ανοργ. Αποτελ.	-	11.667	-	11.667
82	Έσοδα & Έξοδα Προγ. Χρ.	-	50.000	-	50.000
83	Προβλέψεις για Εκτ. Κινδ.	772,5	-	772,5	-
86	Αποτελέσματα Χρήσεως	-	-	-	-
88	Αποτελέσματα Προς Διάθ.	-	-	-	-
89	Ισολογισμός	861.150	861.150	-	-
	ΣΥΝΟΛΟ	2.566.328,5	2.566.328,5	1.033.520,5	1.033.520,5

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	2.566.328,5	2.566.328,5

————— 31/12 —————

80 Γενική Εκμετάλλευση	575.000	
80.00 Λογ/σμός Γεν. Εκμετάλλευσης (575.000)		
20 Εμπορεύματα		575.000
20.00 Είδος Α		
20.00.00 Αποθέματα Είδος Α (300.000)		
20.00.01 Αγορές Είδος Α (50.000)		
20.01 Είδος Β		
20.01.02 Αποθέματα Είδος Β (160.000)		
20.01.00 Αγορές Είδος Β (65.000)		

Αιτιολογία: Μεταφορά του 20 στον 80

————— 31/12 —————

20 Εμπορεύματα	276.428	
20.00 Είδος Α		
20.00.00 Αποθέματα Είδος Α (198.528)		
20.01 Είδος Β		
20.01.02 Αποθέματα Είδος Β (77.900)		
70 Πωλήσεις	154.500	
70.00 Είδος Α		
70.00.00 Πωλήσεις Είδος Α (67.500)		
70.01 Είδος Β		
70.01.00 Πωλήσεις Είδος Β (87.000)		
80 Γενική Εκμετάλλευση		430.928
80.00 Λογ/σμός Γεν. Εκμετάλλευσης		

Αιτιολογία: Μεταφορά του 20 & 70 στον 80

————— 31/12 —————

80 Γενική Εκμετάλλευση	32.715	
80.00 Λογ/σμός Γενικής Εκμετάλλευσης		
60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού		12.800
60.00 Αμοιβές Έμμισθου Προσωπικού		
60.00.00 Τακτικές Αποδοχές (9.800)		
60.03 Εργοδοτικές Εισφορές		
60.03.00 Ι.Κ.Α. (3.000)		
62 Παροχές Τρίτων		5.482
62.03 Τηλεπικοινωνίες		
62.03.00 Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά (1.500)		
62.05 Ασφάλιστρα (3.400)		
62.07 Επισκευές & Συντηρήσεις		
62.07.03 Μεταφορικών Μέσων (350)		

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

	X	Π
	3.604.971,5	3.590.538,5

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
3.604.971,5	3.590.538,5

do	
62.98 Λοιπές Παροχές Τρίτων	
62.98.02 Ύδρευση (500)	
64 Διάφορα Έξοδα	3.100
64.02 Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης (2.500)	
64.07 Έντυπα – Γραφική Ύλη (600)	
65 Τόκοι & Συναφή Έξοδα	1.200
65.02 Προεξοφλητικοί Τόκοι & Έξοδα Τραπ. (1.200)	
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων	10.133
66.01 Αποσβέσεις Κτιρίων	
66.01.00 Αποσβέσεις Καταστήματος (6.000)	
66.02 Αποσβέσεις Μηχ/των – Τ.Ε.	
66.02.00 Αποσβέσεις Μηχ/των (2.100)	
66.03 Αποσβέσεις Μετ. Μέσων	
66.03.02 Αποσβέσεις Φορτηγών (1.667)	
66.04 Αποσβέσεις Επίπλων & Λοιπού Εξοπλ.	
66.04.00 Αποσβέσεις Επίπλων (366)	

Αιτιολογία: Μεταφορά

31/12	
75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	2.500
75.05 Ενοίκια Κτιρίων	
75.05.00 Ενοίκια Καταστήματος (2.500)	
80 Γενική Εκμετάλλευση	2.500
80.00 Λογ/σμός Γεν. Εκμετάλλευσης (2.500)	

Αιτιολογία: Μεταφορά

31/12	
80 Γενική Εκμετάλλευση	174.287
80.01 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	
80 Γενική Εκμετάλλευση	174.287
80.00 Λογ/σμός Γεν. Εκμετάλλευσης	

Αιτιολογία: Μεταφορά του 80.00 στον 80.01

31/12	
80 Γενική Εκμετάλλευση	100
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των Μ.Α.	
80.02.00 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	
80 Γενική Εκμετάλλευση	100
80.01 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετ.	

Αιτιολογία: Μεταφορά

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
3.781.858,5	3.781.858,5

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
<u>3.781.858,5</u>	<u>3.781.858,5</u>

<u>31/12</u>		
80 Γενική Εκμετάλλευση	20	
80.01 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης		
80 Γενική Εκμετάλλευση		20
80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των Μ.Α.		
80.03.04 Πιστωτικοί Τόκοι & Συναφή Έσοδα		

Αιτιολογία: Μεταφορά

<u>31/12</u>		
86 Αποτελέσματα Χρήσης	174.207	
86.00 Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως		
80 Γενική Εκμετάλλευση		174.207
80.01 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης		

Αιτιολογία: Μεταφορά του 80.01 στον 86

<u>31/12</u>		
80 Γενική Εκμετάλλευση	20	
80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των Μ.Α.		
80.03.04 Πιστωτικοί Τόκοι & Συναφή Έσοδα (20)		
81 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα	11.667	
81.03 Έκτακτα Κέρδη		
81.03.03 Κέρδη από Εκποίηση Μ.Μ. (11.667)		
82 Έσοδα & Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων		
82.01 Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	50.000	
82.01.03 Εισπράξεις Αποσ/νων Απαιτήσεων (50.000)		
86 Αποτελέσματα Χρήσεως		61.687
86.01 Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα		
86.01.03 Πιστ. Τόκοι – Συναφή Έσοδα (20)		
86.02 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		
86.02.01 Έκτακτα Κέρδη (11.667)		
86.02.02 Έσοδα Προηγ. Χρήσεων (50.000)		

Αιτιολογία: Μεταφορά του 80.03.04 & του 81.03.03 & 82.01.03 στον 86

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
<u>4.017.772,5</u>	<u>4.017.772,5</u>

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
4.017.772,5	4.017.772,5

————— 31/12 —————		
86 Αποτελέσματα Χρήσης	872,5	
86.00 Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως		
86.00.02 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας (100)		
86.02 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		
86.02.10 Προβλέψεις για Εκτάκτους Κινδύνους (772,5)		
80 Γενική Εκμετάλλευση		100
80.02		
80.02.00 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας (100)		
83 Προβλέψεις για Εκτάκτους Κινδύνους		772,5
83.11 Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτ. (772,5)		

Αιτιολογία: Μεταφορά

————— 31/12 —————		
86 Αποτελέσματα Χρήσεως	174.207	
86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως		
86 Αποτελέσματα Χρήσεως		174.207
86.00 Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως		

Αιτιολογία: Μεταφορά

————— 31/12 —————		
86 Αποτελέσματα Χρήσεως	61.687	
86.01 Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα		
86.01.03 Πιστωτικοί Τόκοι & Συναφή Έξοδα (20)		
86.02 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		
86.02.01 Έκτακτα Κέρδη (11.667)		
86.02.02 Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων (50.000)		
86 Αποτελέσματα Χρήσεως		61.687
86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως		

Αιτιολογία: Μεταφορά

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
4.254.539	4.254.539

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

X	Π
4.254.539	4.254.539

————— 31/12 —————

86 Αποτελέσματα Χρήσεως	872,5	
86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως		
86 Αποτελέσματα Χρήσεως		872,5
86.00 Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως		
86.00.02 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας (100)		
86.02 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		
86.02.10 Προβλέψεις για Εκτάκτους Κινδύνους (772,5)		

Αιτιολογία: Μεταφορά

————— 31/12 —————

88 Αποτελέσματα προς Διάθεση	113.392,5	
88.01 Ζημιές Χρήσεως		
86 Αποτελέσματα Χρήσεως		113.392,5
86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως		

Αιτιολογία: Μεταφορά

X	Π
4.368.804	4.368.804

Οριστικό Ισοζύγιο

Σ Γ Κ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
		Χ	Π	Χ	Π
11	Κτίρια- Εγκ. Κτιρίων- Τ.Ε.	100.000	26.000	74.000	-
12	Μηχ/τα	10.000	5.100	4.900	-
13	Μεταφορικά Μέσα	403.334	403.334	-	-
14	Έπιπλα & Λοιπός Εξοπ.	3.050	2.271	779	-
20	Εμπορεύματα	861.428	585.000	276.428	-
30	Πελάτες	196.500	8.045	188.455	-
31	Γραμμάτια Εισπρακτέα	85.000	68.000	17.000	-
33	Χρεώστες Διάφοροι	25.300	23.800	1.500	-
36	Ματαβατικοί Λογ/σμοί Ενερ.	1.268	1.000	268	-
38	Χρηματικά Διαθέσιμα	159.100	20.969	138.131	-
40	Κεφάλαιο	-	460.200	-	460.200
41	Αποθεματικά	-	80.000	-	80.000
44	Προβλέψεις	-	1.772,5	-	1.772,5
45	Μακροπρόθεσμες Υποχρ.	-	79.815	-	79.815
50	Προμηθευτές	5.950	163.800	-	157.850
51	Γραμμάτια πληρωτέα	-	2.000	-	2.000
52	Τράπεζες	-	10.000	-	10.000
53	Πιστωτές Διάφοροι	-	416,5	-	416,5
54	Υποχρεώσεις από Φ-Τ	80.921	92.120,5	-	11.199,5
55	Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	-	6.600	-	6.600
56	Μεταβατικοί Λογ/σμοί Παθ.	-	5.000	-	5.000
60	Αμοιβές & Έξοδα Προσωπ.	12.800	12.800	-	-
62	Παροχές Τρίτων	5.750	5.750	-	-
64	Διάφορα Έξοδα	3.100	3.100	-	-
65	Τόκοι & Συναφή Έξοδα	1.200	1.200	-	-
66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχ.	10.133	10.133	-	-
70	Πωλήσεις	165.500	165.500	-	-
75	Έσοδα Παρεπόμενων Ασχ.	7.500	7.500	-	-
80	Γενική Εκμετάλλευση	782.142	782.142	-	-
81	Έκτακτα & Άνοργ. Αποτελ.	11.667	11.667	-	-
82	Έσοδα & Έξοδα Προγ. Χρ.	50.000	50.000	-	-
83	Προβλέψεις για Εκτ. Κινδ.	772,5	772,5	-	-
86	Αποτελέσματα Χρήσεως	411.846	411.846	-	-
88	Αποτελέσματα Προς Διάθ.	113.392,5	-	113.392,5	-
89	Ισολογισμός	861.150	861.150	-	-
	ΣΥΝΟΛΟ	4.368.804	4.368.804	814.853,5	814.853,5

ΓΕΝΙΚΑ ΚΑΘΟΛΙΚΑ

11 Κτίρια

100.000	20.000 6.000
---------	-----------------

12 Μηχανήματα

10.000	3.000 2.100
--------	----------------

13 Μεταφορικά Μέσα

200.000	190.000
191.667	1.667
11.667	191.667 20.000

14 Έπιπλα

3.050	1.905 366
-------	--------------

20 Εμπορεύματα

460.000	5.000
50.000	5.000
70.000	575.000
5.000	
276.428	

30 Πελάτες

6.100	1.500
83.300	2.975
107.100	3.570

31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	
62.000	20.000
12.000	12.000
1.000	1.000
5.000	5.000
5.000	

33 Χρεώστες Διάφοροι	
1.500	23.800
23.800	

38 Χρηματικά Διαθέσιμα	
19.000	5.000
18.800	2.380
10.000	1.600
30.000	7.500
1.500	714
23.800	800
6.000	2.975
50.000	

40 Κεφάλαιο	
	460.200

44 Προβλέψεις	
	1.000
	772,5

45 Μακροπρ. Υποχρεώσεις	
	79.815

36 Μεταβατικοί Λογ. Εν.	
1.000	1.000
268	

41 Αποθεματικά	
	80.000

50 Προμηθευτές	
5.950	21.000
	59.500
	83.300

51 Γραμμάτια Πληρωτέα	
	2.000

52 Τράπεζες	
	10.000

53 Πιστωτές Διάφοροι	
	416,5

56 Μεταβατικοί Λογ. Παθητικού	
	5.000

54 Υποχρεώσεις από Φ-Τ	
380	630
114	300
475	13.300
9.500	17.100
13.300	950
66,5	3.800
475	22.885,5
570	33.155
22.885,5	
33.155	

55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	
	1.600
	5.000

60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπ.	
12.800	12.800

62 Παροχές Τρίτων	
2.000	268
1.000	5.482
1.600	
800	
350	

64 Διάφορα Έξοδα	
600	3.100
2.500	

65 Τόκοι & Συναφή Έξοδα	
1.200	1.200

66 Αποσβέσεις Παγ. Στοιχ.	
1.667	10.133
8.466	

70 Πωλήσεις	
2.500	70.000
3.000	90.000
5.500	5.500
154.500	

75 Έσοδα Παρεπ. Ασχολιών	
5.000	1.500
2.500	6.000

80 Λογ/σμός Γεν. Εκμετ.	
575.000	430.928
32.715	2.500
174.287	174.287
100	100
20	20
20	174.207
	100

81 Έκτακτα & Ανορυ. Αποτ.	
11.667	11.667

82 Έσοδα & Έξοδα Πρ. Χ	
50.000	50.000

<u>83 Προβλέψεις για Εκτ. Κινδ.</u>	
772,5	772,5

<u>86</u>	
174.207	61.687
872,5	174.207
174.207	61.687
61.687	872,5
872,5	113.392,5

<u>88 Αποτελέσματα προς Διάθεση</u>	
	113.392,5

<u>89 Ισολογισμός</u>	
861.500	861.500

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Εμμανουήλ Ι. Σακελλή , «Ο πανδέκτης του λογιστή», εκδόσεις Βρύκουσ , τόμος Α, Πειραιάς.
- 2) Εμμανουήλ Ι. Σακελλή , «Ο πανδέκτης του λογιστή», εκδόσεις Βρύκουσ , τόμος Β, Πειραιάς.
- 3) Walter B. Meigs – Robert F. Meigs, μτφ: Χρήστος Καζαντζής, «Λογιστική: η βάση των επιχειρηματικών αποφάσεων», εκδόσεις Παπαζήση, τόμος Α, 7^η έκδοση, Αθήνα 1988.
- 4) Δημήτριος Κουκούλης, Κων/νος Στεφάνου, «Χρηματοοικονομική Λογιστική» , Β. Γκιούρδας εκδοτική , Αθήνα 2004.
- 5) Νικόλαος Σ. Πομόνης, «Λογιστική, Γενικές αρχές λογιστικής – θεωρία και πρακτική, Ε.Γ.Λ.Σ : Γενική και Αναλυτική λογιστική», εκδόσεις Αθανάσιος Σταμούλης, 7^η έκδοση, Αθήνα 2007.
- 6) Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, «Γενική λογιστική σε ευρώ», εκδόσεις Έλλην, Αθήνα, 2001.
- 7) Δημήτριος Π. Παρασκευόπουλος , « Ημερολογιακές Εγγραφές: Καταχωρήσεις όλων των περιπτώσεων του Λογιστηρίου» , εκδόσεις Interbooks, Αθήνα 2000.